

# Beschluss vom 07. März 2023, VI B 4/22

## Veranlagung bei Bezug von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit

ECLI:DE:BFH:2023:B.070323.VIB4.22.0

BFH VI. Senat

EStG § 25, EStG § 46 Abs 2, EStG § 46 Abs 4, FGO § 76 Abs 1 S 1, FGO § 76 Abs 2, FGO § 96 Abs 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, GG Art 103 Abs 1, EStG VZ 2014, EStG VZ 2015, EStG VZ 2016, EStG VZ 2017

vorgehend FG München, 01. Dezember 2021, Az: 9 K 2803/19

## Leitsätze

NV: Die Veranlagung zur Einkommensteuer ist vorbehaltlich der Veranlagungstatbestände in § 46 Abs. 2 Nrn. 1 bis 8 EStG gemäß § 46 Abs. 2 Halbsatz 1 EStG nur dann ausgeschlossen, wenn von den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit tatsächlich ein inländischer Lohnsteuerabzug vorgenommen worden ist.

## Tenor

Die Beschwerde des Klägers wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 01.12.2021 - 9 K 2803/19 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat der Kläger zu tragen.

## Gründe

- 1** Die Beschwerde des Klägers und Beschwerdeführers (Kläger) ist unbegründet und zurückzuweisen.
- 2** 1. Die Revision ist nicht gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zuzulassen.
- 3** a) Bei dem Zulassungsgrund der Erforderlichkeit einer Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) zur Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO) handelt es sich um einen Spezialtatbestand der Revisionszulassung wegen grundsätzlicher Bedeutung. Die Revision ist zur Fortbildung des Rechts zuzulassen, wenn davon auszugehen ist, dass im Einzelfall Veranlassung besteht, Grundsätze und Leitlinien für die Auslegung von Gesetzesbestimmungen des materiellen Rechts oder des Verfahrensrechts aufzustellen oder Gesetzeslücken rechtsschöpferisch auszufüllen (z.B. BFH-Beschlüsse vom 24.06.2014 - XI B 45/13, Rz 35, und vom 24.07.2017 - XI B 25/17, Rz 25). Dieser Zulassungsgrund setzt damit ebenfalls eine klärungsbedürftige und klärbare Rechtsfrage voraus (BFH-Beschlüsse vom 13.11.2012 - II B 123/11, Rz 2, m.w.N., und vom 04.07.2018 - IX B 114/17, Rz 4).
- 4** b) Der Kläger hält die Rechtsfrage für klärungsbedürftig, "ob über den Wortlaut des Einleitungssatzes des § 46 Abs. 2 Einkommensteuergesetz (EStG) hinaus auch dann bei Nichtvorliegen der Veranlagungsgründe des § 46 Abs. 2 Nr. 1 bis Nr. 8 EStG nach § 46 Abs. 4 EStG eine Veranlagung zu unterbleiben hat (sog. Veranlagungssperre), wenn ein (inländischer) Lohnsteuerabzug zu Unrecht nicht vorgenommen worden ist".
- 5** Diese Rechtsfrage ist jedoch nicht klärungsbedürftig. Sie ist vielmehr eindeutig so zu beantworten, wie es das Finanzgericht (FG) getan hat.
- 6** aa) Gemäß § 25 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) wird die Einkommensteuer nach Ablauf des Kalenderjahres (Veranlagungszeitraum) nach dem Einkommen veranlagt, das der Steuerpflichtige in diesem Veranlagungszeitraum bezogen hat, soweit nicht nach § 43 Abs. 5 EStG und § 46 EStG eine Veranlagung unterbleibt.
- 7** Die Einkommensteuer wird hiernach grundsätzlich im Wege der Veranlagung erhoben. Besteht das Einkommen jedoch ganz oder teilweise aus Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, von denen ein Steuerabzug vorgenommen

worden ist, so wird die Veranlagung gemäß § 46 Abs. 2 EStG nur in den in § 46 Abs. 2 Nrn. 1 bis 8 EStG (in der in den Streitjahren jeweils geltenden Fassung) abschließend aufgezählten Fällen durchgeführt.

- 8** Die Veranlagung zur Einkommensteuer ist gemäß § 46 Abs. 2 Halbsatz 1 EStG --vorbehaltlich der Veranlagungstatbestände in § 46 Abs. 2 Nrn. 1 bis 8 EStG-- folglich nur dann ausgeschlossen, wenn von den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit tatsächlich ein Steuerabzug nach den §§ 38 ff. EStG, also ein inländischer (s. dazu z.B. Schmidt/Kulosa, EStG, 41. Aufl., § 46 Rz 7; Hettler in Lademann, EStG, § 46 EStG Rz 7; BeckOK EStG/Holzner, 14. Ed. [01.10.2022], EStG § 46 Rz 30; Paetsch, in Frotscher/Geurts, EStG, § 46 Rz 8) Lohnsteuerabzug, vorgenommen worden ist. Der Wortlaut des Gesetzes ist insoweit eindeutig. Für eine abweichende Auslegung, wie sie teilweise in dem vom Kläger herangezogenen Schrifttum (z.B. Tillmann in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 46 EStG Rz 22; Tormöhlen in Korn, § 46 EStG Rz 9; wohl auch Hummel in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 46 Rz B5) und im Urteil des FG München vom 15.05.2003 - 11 K 2986/02 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2003, 1281) vertreten wird, ist kein Raum (zutreffend demgegenüber z.B. Niedersächsisches FG, Urteil vom 20.06.2022 - 4 K 136/20, EFG 2022, 1693; Schmidt/Kulosa, a.a.O., § 46 Rz 6; Paetsch, in Frotscher/Geurts, a.a.O., § 46 Rz 11; Brandis/Heuermann/Brandl, § 46 EStG Rz 40; Schmieszek in Bordewin/Brandt, § 46 EStG Rz 21). Sie ist insbesondere nicht aus gesetzessystematischen oder teleologischen Gründen geboten.
- 9** bb) Die Systematik des Gesetzes spricht vielmehr für eine wortlautgetreue Auslegung des § 46 Abs. 2 EStG. Denn nach § 46 Abs. 4 Satz 1 EStG gilt die Einkommensteuer, die auf die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit entfällt, für den Steuerpflichtigen durch den Lohnsteuerabzug als abgegolten, wenn eine Veranlagung nach § 46 Abs. 2 EStG nicht in Betracht kommt. Wurde kein Lohnsteuerabzug vorgenommen, ist für eine abgeltende Wirkung --des nicht durchgeführten Lohnsteuerabzugs-- allerdings von vornherein kein Raum.
- 10** cc) Die Auslegung nach dem Wortlaut steht ferner mit dem Gesetzeszweck in Einklang. So sind die Fälle der Amtsveranlagung in § 46 Abs. 2 Nrn. 1 bis 7 EStG dadurch gekennzeichnet, dass die einbehaltene Lohnsteuer die entstandene Einkommensteuer möglicherweise nicht in vollem Umfang abdeckt und es deshalb bei der Veranlagung zu einer Nachzahlung kommt. Der (nicht ausreichende) Lohnsteuerabzug soll in diesen Fällen keine abgeltende Wirkung nach § 46 Abs. 4 Satz 1 EStG haben (s. Senatsurteil vom 30.03.2017 - VI R 43/15, BFHE 257, 333, BStBl II 2017, 1046, Rz 23). Hierdurch werden Sachverhalte erfasst, bei denen die Verwirklichung des Einkommensteueranspruchs allein durch den Lohnsteuerabzug fraglich erscheint (vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 18.09.2013 - 1 BvR 924/12, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung 2013, 1157, m.w.N.). Die Einkommensteuerveranlagung ist nach dem Gesetzeszweck folglich erst recht geboten, wenn überhaupt kein Lohnsteuerabzug vorgenommen worden ist.
- 11** dd) Die von § 46 Abs. 2 EStG intendierte Verfahrensvereinfachung rechtfertigt --anders als der Kläger unter Berufung auf verschiedene Stimmen im Schrifttum meint (z.B. HHR/Tillmann, § 46 EStG Rz 22)-- ebenfalls kein anderes Ergebnis. Zwar ist die Finanzbehörde befugt, den steuerpflichtigen Arbeitnehmer, dessen Lohnsteuer nicht vorschriftsmäßig vom Arbeitslohn einbehalten wurde, als Schuldner der Lohnsteuer (§ 38 Abs. 2 Satz 1 EStG) auch nach Ablauf des jeweiligen Kalenderjahres bis zum Ende der Festsetzungsfrist durch Lohnsteuer-Nachforderungsbescheid in Anspruch zu nehmen (s. § 42d Abs. 3 Satz 4 Nr. 1 EStG, und Senatsurteil vom 17.10.2013 - VI R 44/12, BFHE 243, 266, BStBl II 2014, 892, Rz 11; Schmidt/Krüger, a.a.O., § 42d Rz 19 und Rz 22). Ergeht gegenüber dem Arbeitnehmer ein Lohnsteuer-Nachforderungsbescheid wegen zu Unrecht nicht einbehaltener Lohnsteuer, sind insoweit auch keine Ermessensüberlegungen anzustellen, da es sich beim Lohnsteuer-Nachforderungsbescheid als Steuerfestsetzung um eine gebundene Entscheidung handelt (Senatsurteil vom 21.02.1992 - VI R 141/88, BFHE 167, 131, BStBl II 1992, 565, unter 2.b).
- 12** Die Finanzbehörde ist --entgegen der vom Kläger vertretenen Ansicht-- aber nicht darauf beschränkt, den vorschriftswidrigen Lohnsteuerabzug nur im Rahmen der Lohnsteuernachforderung gegenüber dem Arbeitnehmer als Schuldner der Lohnsteuer (§ 38 Abs. 2 Satz 1 EStG) oder durch Erlass eines Haftungsbescheids gegenüber dem Arbeitgeber geltend zu machen. Liegen die Voraussetzungen für eine Veranlagung des Arbeitnehmers zur Einkommensteuer nach § 25 Abs. 1 i.V.m. § 46 Abs. 2 EStG vor, ist die Finanzbehörde nach der Rechtsprechung des Senats vielmehr verpflichtet, den Arbeitnehmer für nicht einbehaltene und abgeführte Lohnsteuer durch Einkommensteuerbescheid in Anspruch zu nehmen (Senatsurteil vom 17.05.1985 - VI R 137/82, BFHE 144, 217, BStBl II 1985, 660, unter 1.). Daran ändert auch der Umstand nichts, dass neben dem Arbeitnehmer als dem Steuerschuldner auch dessen Arbeitgeber als Haftungsschuldner durch Haftungsbescheid in Anspruch genommen werden kann oder in Anspruch genommen worden ist.
- 13** Im Übrigen führt die Inanspruchnahme des Arbeitnehmers durch Lohnsteuer-Nachforderungsbescheid nicht zu einer

signifikanten Verfahrensvereinfachung gegenüber einer Inanspruchnahme des Arbeitnehmers durch Einkommensteuerbescheid. Denn der Arbeitnehmer kann (jedenfalls nach Ablauf des Kalenderjahres) auch im Rahmen des Nachforderungsverfahrens Ermäßigungsgründe geltend machen. Die Finanzbehörde muss solche steuerermäßigenden Besteuerungsgrundlagen insoweit berücksichtigen, als der Arbeitnehmer die Ermäßigungsgründe im Veranlagungsverfahren hätte vorbringen können (s. Senatsurteil vom 26.01.1973 - VI R 136/69, BFHE 108, 338, BStBl II 1973, 423; Schmidt/Krüger, a.a.O., § 42d Rz 22, m.w.N.).

- 14** ee) Letztlich ergibt sich auch aus dem vom Kläger herangezogenen Senatsurteil vom 13.11.1987 - VI R 4/84 (BFH/NV 1988, 566) für die im Streitfall aufgeworfene Rechtsfrage nichts Gegenteiliges. Das Urteil ist nämlich nicht zu § 46 Abs. 2 EStG, sondern zu § 46 Abs. 1 Nr. 2 EStG ergangen. Letztere Vorschrift hatte in den Streitjahren keine Geltung mehr. Zudem betrifft jene Entscheidung die im Streitfall nicht vorliegende Konstellation einer Nettolohnvereinbarung. Im Übrigen hat der Senat auch in seinem Urteil in BFH/NV 1988, 566 entschieden, dass ein Arbeitnehmer (auch bei Vorliegen einer Nettolohnvereinbarung) zur Einkommensteuer veranlagt werden kann, wenn von den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu Unrecht kein Steuerabzug vorgenommen worden ist.
- 15** 2. Die Revision ist des Weiteren nicht gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO wegen eines Verfahrensmangels zuzulassen.
- 16** a) Wird als Verfahrensmangel gerügt, das FG habe einen Beweisantrag übergangen (Rüge mangelnder Sachaufklärung gemäß § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO), so ist darzulegen, welche Tatfrage aufklärungsbedürftig ist, welche Beweismittel das FG zu welchem Beweisthema nicht erhoben hat, die genauen Fundstellen (Schriftsatz mit Datum und Seitenzahl, Terminprotokoll), in denen die Beweismittel und Beweisthemen angeführt worden sind, das voraussichtliche Ergebnis der Beweisaufnahme, inwiefern das Urteil des FG aufgrund dessen sachlich-rechtlicher Auffassung auf der unterbliebenen Beweisaufnahme beruhen kann und dass die Nichterhebung der Beweise vor dem FG rechtzeitig gerügt worden ist oder aufgrund des Verhaltens des FG nicht mehr vor diesem gerügt werden konnte (ständige BFH-Rechtsprechung, z.B. Senatsurteil vom 16.01.2018 - VI R 2/16, Rz 15; BFH-Beschlüsse vom 06.09.2012 - V B 14/12, Rz 6, und vom 24.07.2002 - V B 25/02, BFHE 199, 85).
- 17** Diesen Anforderungen entspricht das Beschwerdevorbringen nicht. Denn der Kläger hat nicht vorgetragen, welches Ergebnis die erstrebte Beweisaufnahme durch Vernehmung der benannten Zeugen voraussichtlich gehabt hätte und dass das Urteil der Vorinstanz auf der Grundlage der materiell-rechtlichen Auffassung des FG angesichts dieses Beweisergebnisses voraussichtlich anders ausgefallen wäre.
- 18** b) Das FG hat auch nicht gegen seine Hinweispflicht verstoßen.
- 19** Bei den richterlichen Hinweispflichten nach § 76 Abs. 2 FGO geht es weniger um die Sachaufklärung durch das Gericht als darum, Schutz und Hilfestellung für die Beteiligten zu geben, deren Eigenverantwortlichkeit dadurch aber nicht eingeschränkt oder beseitigt wird (Senatsbeschluss vom 20.09.2022 - VI B 1/22, Rz 14, m.w.N.).
- 20** Im Streitfall hat das FG seine Hinweispflicht nicht dadurch verletzt, dass es "trotz ausdrücklicher Bitte des Klägers unterlassen hat, seine mit Schreiben vom 13.04.2021 kundgegebene vorläufige Rechtsauffassung zur regelmäßigen Arbeitsstätte (2013) respektive ersten Tätigkeitsstätte (2014 - 2017) ... in einem weiteren richterlichen Hinweis zu erläutern". Denn der auch erstinstanzlich fachkundig vertretene Kläger konnte aufgrund des Schreibens des FG vom 13.04.2021 erkennen, dass die Vorinstanz nach damaliger Aktenlage davon ausging, der Kläger habe in den Räumen der ... in den Streitjahren über eine regelmäßige Arbeitsstätte bzw. über eine erste Tätigkeitsstätte verfügt.
- 21** Die Hinweispflichten aus § 76 Abs. 2 FGO und das Gebot, rechtliches Gehör zu gewähren (Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes, § 96 Abs. 2 FGO), verpflichten das Gericht jedoch nicht dazu, die für die Entscheidung maßgeblichen Gesichtspunkte mit den Beteiligten umfassend zu erörtern, ihnen die einzelnen für die Entscheidung maßgebenden Gesichtspunkte oder die mögliche Beurteilung des Streitfalls im Voraus anzudeuten bzw. das Ergebnis einer Gesamtwürdigung einzelner Umstände offenzulegen (BFH-Beschlüsse vom 25.05.2000 - VI B 100/00, BFH/NV 2000, 1235, und vom 20.05.2016 - III B 62/15, Rz 35, m.w.N.). Vielmehr sind sachkundig vertretene Beteiligte gehalten, bei umstrittener Rechtslage alle vertretbaren rechtlichen Gesichtspunkte von sich aus in Betracht zu ziehen und ihren Vortrag darauf einzurichten (BFH-Beschluss vom 07.12.2006 - IX B 50/06, BFH/NV 2007, 1135, m.w.N.).
- 22** 3. Von der Darstellung des Sachverhalts und einer weiteren Begründung wird abgesehen (§ 116 Abs. 5 Satz 2 FGO).
- 23** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.