

Urteil vom 11. Juli 2024, VI R 35/21

Steuerpflicht von Arbeitslohn aus einer inländischen öffentlichen Kasse

ECLI:DE:BFH:2024:U.110724.VIR35.21.0

BFH VI. Senat

AO § 37, AO § 150 Abs 1 S 3, AO § 168 S 1, AO § 218, EStG § 1 Abs 4, EStG § 10 Abs 1 Nr 4, EStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 38 Abs 1 S 1, EStG § 41a Abs 1 S 1, EStG § 49 Abs 1 Nr 4 Buchst b, GG Art 140, WRV Art 137 Abs 3, WRV Art 137 Abs 5 S 1, WRV Art 137 Abs 6, EStG VZ 2011, EStG VZ 2012, EStG VZ 2013, EStG VZ 2014, EStG VZ 2015, EStG VZ 2016

vorgehend FG Düsseldorf, 11. März 2021, Az: 12 K 1516/17 AO

Leitsätze

1. Eine inländische öffentliche Kasse ist die Kasse einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts, sowie jede Kasse, die einer Institution angehört, die der Dienstaufsicht und der Prüfung ihres Finanzgebarens durch die öffentliche Hand unterliegt.
2. Die Kasse einer inländischen, öffentlich-rechtlichen Religionsgesellschaft ist eine öffentliche Kasse im Sinne von § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b des Einkommensteuergesetzes.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 11.03.2021 - 12 K 1516/17 AO wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist beim Bistum ... (Bistum) als römisch-katholischer Priester inkardiniert und im Auftrag des Bistums in der Föderativen Republik Brasilien (Brasilien) als Gemeindepfarrer tätig. Er hat keinen Wohnsitz in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland).
2. Im Rahmen einer beim Bistum durchgeführten Lohnsteuer-Außenprüfung gelangte der Prüfer zu der Auffassung, dass der vom Bistum gezahlte Arbeitslohn des Klägers für dessen Tätigkeit in Brasilien ab dem 01.01.2006 der inländischen Lohnversteuerung unterliege, weil das Doppelbesteuerungsabkommen mit Brasilien am 31.12.2005 außer Kraft getreten sei.
3. Infolge der Prüfungsfeststellungen behielt das Bistum unter anderem in den Jahren 2011 bis 2016 (Streitzeitraum) vom Gehalt des Klägers Lohnsteuer, Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag unter Berücksichtigung der Lohnsteuerklasse I ein und führte die einbehaltenen Beträge in Höhe von insgesamt ... € an das Betriebsstättenfinanzamt, den Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--), ab. Der Kläger legte gegen die Lohnsteuer-Anmeldungen des Bistums von Dezember 2010 bis Dezember 2016 jeweils Einspruch ein. Die Einsprüche gegen die Lohnsteuer-Anmeldungen Dezember 2010 bis Oktober 2015 und Januar 2016 bis Dezember 2016 verwarf das FA als unzulässig. Die Einsprüche gegen die Lohnsteuer-Anmeldungen November 2015 und Dezember 2015 wies es als unbegründet zurück. Der Kläger erhob hiergegen keine Klage.
4. Er beehrte vom FA allerdings die Erstattung der vom Bistum im Streitzeitraum von seinem Arbeitslohn einbehaltenen und abgeführten Lohn- und Kirchensteuern sowie des Solidaritätszuschlags. Das FA erließ daraufhin einen Abrechnungsbescheid, mit dem es den Erstattungsanspruch auf 0 € feststellte. Den Einspruch des Klägers wies das FA als unbegründet zurück.
5. Die Klage hatte mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2021, 1127 veröffentlichten Gründen ebenfalls keinen Erfolg.
6. Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts.
7. Er beantragt,
das Urteil des Finanzgerichts (FG) sowie die Einspruchsentscheidung vom 16.05.2017 aufzuheben und den

Abrechnungsbescheid vom 20.02.2017 dahin abzuändern, dass ein Erstattungsanspruch in Höhe von ... € festgestellt wird.

8. Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
9. Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ist dem Revisionsverfahren beigetreten. Einen Antrag hat es nicht gestellt.

Entscheidungsgründe

II.

1. Die Revision des Klägers ist unbegründet und zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat im Ergebnis zutreffend entschieden, dass der angefochtene Abrechnungsbescheid rechtmäßig ist. Der Kläger hat keinen Anspruch auf Erstattung der abgeführten Lohnsteuern und Nebenabgaben.
2. 1. Über Streitigkeiten, die die Verwirklichung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis betreffen, entscheidet die Finanzbehörde gemäß § 218 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) durch Abrechnungsbescheid. Das gilt insbesondere auch für Streitigkeiten über das Bestehen eines Erstattungsanspruchs, der nach § 37 Abs. 1 AO einen Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis darstellt.
3. Ist eine Steuer ohne rechtlichen Grund gezahlt worden, so hat derjenige, für dessen Rechnung die Zahlung bewirkt worden ist, nach § 37 Abs. 2 Satz 1 AO gegenüber dem Leistungsempfänger einen Anspruch auf Erstattung des gezahlten Betrags. Dies gilt auch dann, wenn der Rechtsgrund für die Zahlung später wegfällt (§ 37 Abs. 2 Satz 2 AO).
4. a) Ob eine Steuer im Sinne des § 37 Abs. 2 Satz 1 AO ohne rechtlichen Grund gezahlt worden oder dieser später weggefallen ist, richtet sich regelmäßig nach den zugrunde liegenden Steuerbescheiden. Grundlage für die Verwirklichung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 37 AO) sind die Steuerbescheide; die Steueranmeldungen (§ 168 AO) stehen den Steuerbescheiden gleich (§ 218 Abs. 1 Satz 1 und 2 AO; z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 18.12.1986 - I R 52/83, BFHE 149, 440, BStBl II 1988, 521; vom 28.11.1990 - V R 117/86, BFHE 163, 112, BStBl II 1991, 281 und vom 14.03.2012 - XI R 6/10, BFHE 237, 296, BStBl II 2014, 607, Rz 19).
5. b) Nach diesen Maßstäben hat der Kläger keinen Anspruch gegen das FA auf Erstattung der für den Streitzeitraum entrichteten Lohnsteuern und Nebenabgaben. Denn die entsprechenden Steuern wurden aufgrund der Lohnsteuer-Anmeldungen des Bistums und damit mit Rechtsgrund gezahlt (s.a. Senatsurteil vom 28.04.2016 - VI R 18/15, BFHE 254, 26, BStBl II 2016, 898, Rz 16). Diese Steueranmeldungen (§ 150 Abs. 1 Satz 3 AO) stehen jeweils einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleich (§ 168 Satz 1 AO). Die Steuerfestsetzungen sind auch nicht nachträglich entfallen. Denn die Lohnsteuer-Anmeldungen wurden weder geändert noch aufgehoben. Das FA hat die vom Kläger gegen die Lohnsteuer-Anmeldungen erhobenen Einsprüche vielmehr teilweise als unzulässig verworfen und teilweise als unbegründet zurückgewiesen. Klage gegen diese Entscheidungen des FA hat der Kläger nicht erhoben, so dass sie bestandskräftig geworden sind.
6. 2. Soweit der I. Senat des BFH die Auffassung vertreten hat, die Vorschriften über den Lohnsteuer-Abzug träten hinter die Regelungen über die beschränkte Steuerpflicht zurück, weshalb Lohnsteuer, die über die Steuerpflicht von Einkünften nach Maßgabe des § 49 des Einkommensteuergesetzes (EStG) hinausgehe, ohne materiell-rechtlichen Grund erhoben und deshalb entsprechend § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG zu erstatten sei (BFH-Urteil vom 21.10.2009 - I R 70/08, BFHE 226, 529, BStBl II 2012, 493, Rz 26 und 27), kann der erkennende Senat dahin stehen lassen, ob er sich dieser Auffassung anschließen könnte.
7. a) Zwar ist die Vorschrift des § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG, auch wenn sie zwischenzeitlich durch Art. 1 Nr. 16 Buchst. b des Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetzes --AbzStEntModG-- (BGBl I 2021, 1259) aufgehoben wurde, im Streitzeitraum weiterhin anwendbar (s. Art. 15 Abs. 1 AbzStEntModG).
8. b) Aber auch wenn mit der Rechtsprechung des I. Senats des BFH hinsichtlich der Lohnsteuer-Erstattung auf das materielle Steuerrecht abzustellen und ein Erstattungsanspruch entsprechend § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG trotz entgegenstehender, bestandskräftiger Lohnsteuer-Anmeldungen anzunehmen wäre, wäre die Revision des Klägers unbegründet. Denn das Bistum hat vom Arbeitslohn des Klägers im Streitzeitraum auch materiell zu Recht Lohnsteuern und Nebenabgaben einbehalten und an das FA abgeführt.
9. 3. Der Kläger war --wie das FG zutreffend entschieden hat-- mit seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, die er im Streitzeitraum vom Bistum bezogen hat, jedenfalls gemäß § 1 Abs. 4 EStG und § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b EStG beschränkt steuerpflichtig. Das Bistum war folglich --wie geschehen-- gemäß § 38 Abs. 1 Satz 1 EStG verpflichtet, Lohnsteuer einzubehalten und an das FA abzuführen (§ 41a Abs. 1 Satz 1 EStG). Ob der Kläger darüber hinaus unbeschränkt einkommensteuerpflichtig war, kann der Senat auf der Grundlage der tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz nicht abschließend beurteilen, bedarf im Streitfall aber auch keiner Entscheidung.
10. a) Natürliche Personen, die --wie der Kläger-- im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, sind vorbehaltlich § 1 Abs. 2 und Abs. 3 EStG sowie § 1a EStG beschränkt einkommensteuerpflichtig, wenn

sie inländische Einkünfte im Sinne des § 49 EStG erzielen.

11. b) Nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b EStG in der im Streitzeitraum geltenden Fassung sind inländische Einkünfte im Sinne der beschränkten Einkommensteuerverpflicht (§ 1 Abs. 4 EStG) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG), die aus inländischen öffentlichen Kassen einschließlich der Kassen des Bundeseisenbahnvermögens und der Deutschen Bundesbank mit Rücksicht auf ein gegenwärtiges oder früheres Dienstverhältnis gewährt werden, ohne dass ein Zahlungsanspruch gegenüber der inländischen öffentlichen Kasse bestehen muss.
12. aa) Der Kläger bezog für seine Tätigkeit als Priester Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. Die entsprechenden Lohnzahlungen wurden vom Bistum auch mit Rücksicht auf ein gegenwärtiges Dienstverhältnis gewährt. Diese Voraussetzung ist erfüllt, wenn die (öffentlichen) Mittel wirtschaftlich für die dienstvertragliche Vergütung gezahlt werden (BFH-Urteil vom 28.03.2018 - I R 42/16, BFHE 261, 393, BStBl II 2019, 671, Rz 16). Der Kläger war nach den unangefochtenen und den Senat daher bindenden tatsächlichen Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) als beim Bistum inkardinierter römisch-katholischer Priester in dessen Auftrag als Gemeindepfarrer in Brasilien tätig und erhielt für diese Tätigkeit vom Bistum Arbeitslohn, den das Bistum auch selbst wirtschaftlich getragen hat. Da hierüber zwischen den Beteiligten kein Streit besteht, sieht der Senat insoweit von weiteren Ausführungen ab.
13. bb) Die Kasse des Bistums, die den Arbeitslohn des Klägers gezahlt hat, ist eine inländische öffentliche Kasse.
14. Eine inländische öffentliche Kasse ist die Kasse einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts, zu der auch eine ausländische Zahlstelle gehört; darüber hinaus wird unter den Begriff der inländischen öffentlichen Kasse jede Kasse gefasst, die einer Institution angehört, die der Dienstaufsicht und der Prüfung ihres Finanzgebarens durch die öffentliche Hand --etwa durch die Rechnungshöfe des Bundes und der Länder-- unterliegt (BFH-Urteil vom 28.03.2018 - I R 42/16, BFHE 261, 393, BStBl II 2019, 671, Rz 11, m.w.N.; Amtliches Lohnsteuer-Handbuch, H 3.11 "Öffentliche Kassen"; BMF-Schreiben vom 13.11.2019, BStBl I 2019, 1082, Rz 4).
15. (1) Art. 140 des Grundgesetzes (GG) erklärt die Art. 136 bis 139 und 141 der Weimarer Reichsverfassung (WRV) zu Bestandteilen des Grundgesetzes. Nach Art. 137 Abs. 5 Satz 1 WRV behalten die Religionsgesellschaften, die bereits vor Erlass der Weimarer Reichsverfassung Körperschaften des öffentlichen Rechts waren, diesen Status.
16. Das Bistum ist hiernach als Untergliederung der römisch-katholischen Kirche eine inländische Körperschaft des öffentlichen Rechts. [...] Die Kassen des Bistums sind damit auch öffentliche Kassen im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b EStG (im Ergebnis ebenso BFH-Urteil vom 28.03.2018 - I R 42/16, BFHE 261, 393, BStBl II 2019, 671, Rz 11; Amtliches Lohnsteuer-Handbuch, H 3.11 "Öffentliche Kassen"; Schmidt/Loschelder, EStG, 43. Aufl., § 49 Rz 87; BeckOK EStG/Fetzer, 18. Ed. [15.03.2024], EStG § 49 Rz 399; a.A. Hiden in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 49 Rz G 149; Brandis/Heuermann/Reimer, § 49 EStG Rz 224).
17. Die Kassen der öffentlich-rechtlichen Körperschaften erlangen den Status einer öffentlichen Kasse im Sinne von § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b EStG allein aufgrund der öffentlich-rechtlichen Verfasstheit ihrer Träger. Dies gilt auch für die Kassen der korporierten Religionsgesellschaften und ihrer rechtsfähigen Untergliederungen --hier des Bistums--. Denn ihre Träger sind --wenn auch staatsfrei (Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 17.02.1965 - 1 BvR 732/64, BVerfGE 18, 385; vom 31.03.1971 - 1 BvR 744/67, BVerfGE 30, 415 und vom 13.12.1983 - 2 BvL 13-15/82, BVerfGE 66, 1)-- öffentlich-rechtlich verfasst.
18. Zwar sind Religionsgemeinschaften, die den Status einer Körperschaft des öffentlichen Rechts erlangt haben, nicht mit anderen öffentlich-rechtlichen Körperschaften, bei denen es sich um in den Staat organisch eingegliederte Verbände handelt, zu vergleichen (s. BVerfG-Beschlüsse vom 17.02.1965 - 1 BvR 732/64, BVerfGE 18, 385; vom 28.04.1965 - 1 BvR 346/61, BVerfGE 19, 1; vom 31.03.1971 - 1 BvR 744/67, BVerfGE 30, 415 und vom 21.09.1976 - 2 BvR 350/75, BVerfGE 42, 312; BVerfG-Urteil vom 19.12.2000 - 2 BvR 1500/97, BVerfGE 102, 370). Gleichwohl besitzen sie öffentlich-rechtliche (staatsähnliche) Befugnisse. Insbesondere sind sie nach Art. 140 GG i.V.m. Art. 137 Abs. 6 WRV berechtigt, von ihren Mitgliedern Steuern zu erheben. Zudem verfügen die korporierten Religionsgemeinschaften über eine eigenständige Organisationsgewalt, die Dienstherrenfähigkeit, Rechtssetzungsbefugnis, das Parochialrecht und die Widmungsbefugnis (z.B. BVerfG-Beschluss vom 30.06.2015 - 2 BvR 1282/11, BVerfGE 139, 321, Rz 2 ff.).
19. Wie bei der Kasse einer inländischen nichtkirchlichen juristischen Person des öffentlichen Rechts ist bei einer solchen kirchlichen öffentlich-rechtlichen Körperschaft daher nicht erforderlich, dass die Institution, der die Kasse angehört, der Dienstaufsicht und der Prüfung ihres Finanzgebarens durch die öffentliche Hand unterliegt. Vielmehr rechtfertigen bereits die besondere Rechtsstellung und Bedeutung der Körperschaften des öffentlichen Rechts und damit auch der korporierten Religionsgemeinschaften und ihrer Untergliederungen sowie deren Vergleichbarkeit in Status und Hoheitsbefugnissen mit anderen Körperschaften des öffentlichen Rechts ohne weitere Voraussetzungen die Annahme öffentlicher Kassen im Sinne von § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b EStG. Dass die kirchlichen Kassen und damit auch die des Bistums nicht der (staatlichen) sondern unter Umständen keiner vergleichbaren oder lediglich einer kircheninternen Finanzkontrolle unterliegen, ist daher unerheblich.
20. (2) Überdies entspricht es Sinn und Zweck des § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b EStG, (auch) die Kassen der korporierten Religionsgemeinschaften als öffentliche Kassen im Sinne von § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b EStG anzusehen. Anknüpfungspunkt für den Besteuerungstatbestand dieser Vorschrift als sogenannter Inlandsbezug --und zugleich die Rechtfertigung des inländischen Besteuerungszugriffs (s. BFH-Urteil vom 28.03.2018 - I R 42/16, BFHE 261, 393,

BStBl II 2019, 671, Rz 13, m.w.N.)-- ist der Zahlungsvorgang zulasten der inländischen Volkswirtschaft, insbesondere einer inländischen Körperschaft des öffentlichen Rechts. Denn ein solcher Inlandsbezug ist auch bei Zahlungen, die kirchliche Körperschaften des öffentlichen Rechts durch ihre Kassen leisten, gegeben. Dies folgt aus dem Umstand, dass sie ebenfalls zulasten des inländischen (Kirchen-)Steueraufkommens gehen und damit eine Belastung eines inländischen öffentlichen Haushalts darstellen. Hinzu kommt, dass gezahlte Kirchensteuern gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG Sonderausgaben darstellen und damit auch das staatliche Steueraufkommen mindern.

21. cc) Die Einstufung der Kassen der korporierten Religionsgemeinschaften als inländische öffentliche Kassen im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b EStG steht zudem mit der verfassungsrechtlichen Gewährleistung aus Art. 140 GG i.V.m. Art. 137 Abs. 3 WRV in Einklang.
22. (1) Danach verwalten und ordnen die korporierten Religionsgemeinschaften ihre Angelegenheiten ihrem kirchlichen Auftrag und ihrem Selbstverständnis entsprechend --innerhalb der Schranken des für alle geltenden Gesetzes-- eigenständig (BVerfG-Urteile vom 19.12.2000 - 2 BvR 1500/97, BVerfGE 102, 370 und vom 01.12.2009 - 1 BvR 2857/07, 1 BvR 2858/07, BVerfGE 125, 39).
23. (2) Ein Eingriff in dieses verfassungsrechtlich garantierte, kirchliche Selbstbestimmungsrecht ist durch die Einordnung einer kirchlichen Kasse als inländische öffentliche Kasse im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b EStG nicht zu beklagen. Dadurch ist keine rein innere kirchliche Angelegenheit betroffen, bei der der Staat keinerlei Schranken in Gestalt allgemeiner Gesetze und deren Auslegung durch die dazu berufenen staatlichen Gerichte setzen könnte (s. dazu BVerfG-Beschluss vom 21.09.1976 - 2 BvR 350/75, BVerfGE 42, 312).
24. Vielmehr haben die Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes über den Lohnsteuerabzug und die beschränkte Steuerpflicht für die Kirche dieselbe Bedeutung wie für "jedermann". Es handelt sich damit um für alle geltende Gesetze im Sinne von Art. 137 Abs. 3 WRV (s. hierzu BVerfG-Beschluss vom 21.09.1976 - 2 BvR 350/75, BVerfGE 42, 312, m.w.N.), deren Beachtung keine Störungen im kirchlichen Wirkungsbereich zur Folge hat.
25. Auch schränken die Annahme öffentlicher Kassen und die bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen des § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b EStG damit verbundene Verpflichtung der kirchlichen Körperschaften zum Lohnsteuerabzug die Kirchen und die vom Lohnsteuerabzug betroffenen inkardinierten Priester nicht in ihrem umfassenden, über die organisationsmäßigen Grenzen hinausreichenden religiösen Auftrag ein, wie er durch die ihnen verfassungsrechtlich gewährleistete Autonomie garantiert ist. Sie können vielmehr ungeachtet des Lohnsteuerabzugs ihren kirchlichen Auftrag als auch alle sonstigen Tätigkeiten, zu denen sie nach ihrem religiösen Selbstverständnis berufen sind, ausüben. Die mit dem Lohnsteuerabzug verbundene (finanzielle) Belastung hat nicht die grundgesetzlich geschützte Religionsausübung als solche zum Gegenstand, sondern knüpft mit der Arbeitslohnzahlung an einen religionsneutralen Vorgang an (s. BVerfG-Beschluss vom 04.10.1965 - 1 BvR 498/62, BVerfGE 19, 129).
26. 4. Der inländischen Besteuerung steht im Streitfall des weiteren Abkommensrecht nicht entgegen. Denn im Streitzeitraum bestand kein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zwischen Deutschland und Brasilien (mehr).
27. 5. Soweit der Kläger in der mündlichen Verhandlung geltend gemacht hat, er werde wegen des inländischen Lohnsteuerabzugs und der in Brasilien abzuführenden (Einkommen-)Steuern in verfassungswidriger Weise übermäßig belastet, kann er damit revisionsrechtlich schon deshalb nicht gehört werden, weil das FG keine Feststellungen zur Höhe der vom Kläger in Brasilien gegebenenfalls zu zahlenden (Einkommen-)Steuern getroffen hat. Zudem kommt insoweit, als sich durch die deutsche Besteuerung eine tatsächliche Doppelbesteuerung der Einkünfte ergibt, auch ein Steuererlass wegen sachlicher Unbilligkeit gemäß § 227 AO in Betracht (s. BMF-Schreiben vom 13.11.2019, BStBl I 2019, 1082, Rz 17). Ein etwaiger Erlass der Lohnsteuer ist aber ebenfalls nicht Gegenstand des vorliegenden Revisionsverfahrens.
28. 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de