Urteil vom 28. April 2016, VI R 18/15

Keine Festsetzung negativer pauschaler Lohnsteuer

BFH VI. Senat

EStG § 40 Abs 3, EStG § 40b Abs 1, EStG § 40b Abs 5, EStG § 41a, AO § 37 Abs 2, AO § 168, AO § 218, UStG § 15 Abs 1

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 14. Januar 2015, Az: 14 K 91/13

Leitsätze

Die Festsetzung einer negativen Einkommensteuer und damit auch einer negativen pauschalen Lohnsteuer ist gesetzlich nicht vorgesehen .

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 15. Januar 2015 14 K 91/13 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob die Zahlung freigewordener Deckungsmittel aus einer gekündigten Gruppendirektversicherung an den Arbeitgeber als Rückzahlung von Arbeitslohn zu beurteilen und insoweit negative pauschale Lohnsteuer festzusetzen ist.

2 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist Insolvenzverwalter der A-GmbH (GmbH). Die GmbH hatte ihren vor dem ... eingestellten Arbeitnehmern im Rahmen der betrieblichen Altersvorsorge Rentenzahlungen durch die Unterstützungskasse A e.V. (UK) zugesagt. Mit Vertrag vom ... und mit Rückwirkung zum ... schloss die GmbH darüber hinaus mit einer Lebensversicherung einen Firmen-Gruppenversicherungsvertrag als sog. Direktversicherung ab. Die Direktversicherung war dabei nicht als zusätzliche Versorgung für die Arbeitnehmer ausgestaltet. Leistungen aus ihr waren vielmehr auf die von der UK zu erbringenden Leistungen anzurechnen. Zudem stand der GmbH ein jederzeitiges Widerrufsrecht für die Direktversicherung zu.

3 Die GmbH versteuerte die Direktversicherungsbeiträge nach § 40b des Einkommensteuergesetzes (EStG) und führte im Rahmen der monatlichen Lohnsteuer-Anmeldungen die nach den jeweils gültigen Sätzen anfallende pauschale Lohnsteuer und die sonstigen Lohnabzugsbeträge ab.

4 Im März 2009 kündigte die GmbH den Gruppenversicherungsvertrag. Der Rückkaufswert der Versicherung betrug zu diesem Zeitpunkt xxx € und stand der GmbH zu. Durch den Widerruf entfiel der Direktanspruch der Arbeitnehmer gegenüber der Lebensversicherung.

5 Die GmbH gab die Lohnsteuer-Anmeldung für den Monat März 2009 im April 2009 beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) ab und beantragte, die Lohnsteuer auf - xxx € festzusetzen.

6 Sie machte geltend, durch die Kündigung des Versicherungsvertrags hätten die Arbeitnehmer ihren Versicherungsschutz verloren. Dementsprechend sei in Höhe des Rückkaufswerts negativer Arbeitslohn angefallen. Da in der Vergangenheit die Zahlung der Versicherungsbeiträge und deren Versteuerung als Arbeitslohn nach § 40b EStG pauschale Lohnsteuer und sonstige Lohnabzugsbeträge ausgelöst hätten, müsste aufgrund des Widerrufs und der Rückzahlung der Versicherungsbeiträge bei der Lohnsteuerfestsetzung März 2009 negative pauschale

Lohnsteuer nebst pauschaler Annexsteuern in Höhe von insgesamt xxx € (xxx € x 20 %) berücksichtigt werden. Mit diesem Betrag sei die in diesem Anmeldungszeitraum entstandene (reguläre) Lohnsteuer in Höhe von xxx € zu verrechnen und in Höhe der Differenz negative pauschale Lohnsteuer nebst Annexsteuern festzusetzen.

7 Das FA berücksichtigte die geltend gemachte negative pauschale Lohnsteuer jedoch nicht. Es setzte gegenüber der GmbH mit Bescheid vom ... Mai 2009 die Lohnsteuer (xxx €) und sonstige Lohnabzugsbeträge (Solidaritätszuschlag zur Lohnsteuer xxx € sowie Lohnkirchensteuer xxx €) für den Monat März 2009 --unter dem Vorbehalt der Nachprüfung-- auf insgesamt xxx € fest.

8 Hiergegen legte die GmbH Einspruch ein. Am ... 2009 wurde über das Vermögen der GmbH das Insolvenzverfahren eröffnet und der Kläger zum Insolvenzverwalter bestellt. Nachdem der Kläger die sich aus dem angefochtenen Bescheid ergebenden und vom FA zur Insolvenztabelle angemeldeten Forderungen im Prüfungstermin bestritten hatte, nahm das FA das durch die Insolvenzeröffnung unterbrochene Einspruchsverfahren gegenüber dem Kläger auf und wies den Einspruch als unbegründet zurück. Die gegen die streitige Festsetzung der Lohnsteuer und Lohnabzugsbeträge erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 957 veröffentlichten Gründen ab.

9 Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts.

10 Er beantragt,
das Urteil des Niedersächsischen FG vom 15. Januar 2015 14 K 91/13 und den Bescheid über Lohnsteuer und sonstige Lohnabzugsbeträge für den Monat März 2009 vom ... Mai 2009 i.d.F. des Einspruchsbescheids vom ... Februar 2013 aufzuheben und das FA zu verpflichten, den Bescheid über Lohnsteuer und sonstige Lohnabzugsbeträge für den Monat März 2009 in der Weise zu ändern, dass über die bisherige Festsetzung hinaus pauschale Lohnsteuer in Höhe von - xxx € und Solidaritätszuschlag zur pauschalen Lohnsteuer in Höhe von - xxx € festgesetzt werden.

11 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

12 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zutreffend entschieden, dass das FA nicht verpflichtet war, der von der GmbH eingereichten Lohnsteuer-Anmeldung März 2009 zuzustimmen und die begehrte negative pauschale Lohnsteuer festzusetzen (§ 41a EStG i.V.m. § 168 Satz 2 der Abgabenordnung --AO--).

13 1. Der Senat kann dahinstehen lassen, ob die Auszahlung des Rückkaufswerts durch die Direktversicherung an die GmbH als Rückzahlung von (zuvor zugeflossenem) Arbeitslohn zu beurteilen ist (vgl. R 40b.1 Abs. 13 Satz 1 der Lohnsteuer-Richtlinien --LStR--) oder es sich hierbei um einen lohnsteuerunerheblichen privaten Vermögensverlust der Arbeitnehmer handelt. Denn die GmbH hat im streitigen Lohnsteuer-Anmeldungszeitraum März 2009 trotz des Widerrufs des Bezugsrechts weder einen Anspruch auf Erstattung der in der Vergangenheit nach § 40b Abs. 1 EStG entrichteten pauschalen Lohnsteuer noch auf Festsetzung einer negativen Pauschsteuer und --nach Verrechnung mit positiver regulärer Lohnsteuer-- Auszahlung des verbleibenden Rotbetrags.

14 a) 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).

15 aa) Ob eine Steuer i.S. 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 Sätze 1 und 2 AO; vgl. z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 18. Dezember 1986 I R 52/83, BFHE 149, 440, BStBl II 1988, 521; vom

28. November 1990 V R 117/86, BFHE 163, 112, BStBl II 1991, 281, und vom 14. März 2012 XI R 6/10, BFHE 237, 296, BStBl II 2014, 607).

16 bb) Demzufolge hat die GmbH keinen Anspruch gegen das FA auf Erstattung der in der Vergangenheit entrichteten pauschalen Lohnsteuer für die an den Versicherer geleisteten Direktversicherungsbeiträge. Denn vorliegend ist der Rechtsgrund für die Zahlung der Pauschsteuer, die entsprechenden Lohnsteuer-Anmeldungen der GmbH, nicht nachträglich entfallen. Die Lohnsteuer-Anmeldungen sind weder geändert noch aufgehoben worden. Darauf hat das FG zutreffend hingewiesen.

17 b) Die Festsetzung einer negativen Einkommensteuer und damit auch einer negativen pauschalen Lohnsteuer ist gesetzlich nicht vorgesehen. Eine § 15 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) entsprechende Regelung kennt das Einkommensteuergesetz nicht.

18 aa) § 40b Abs. 1 EStG stellt eine besondere pauschalierende Erhebungsform der Einkommensteuer zur Wahl. Macht der Arbeitgeber von diesem Wahlrecht Gebrauch, hat er die pauschale Lohnsteuer zu übernehmen (§ 40 Abs. 3 Satz 1 EStG i.V.m. § 40b Abs. 5 Satz 1 EStG) und ist deren Schuldner (§ 40 Abs. 3 Satz 2 Halbsatz 1 EStG). Die Steuerschuldnerschaft des Arbeitgebers ist aber nur steuertechnischer Natur (Senatsurteil vom 4. April 2001 VI R 173/00, BFHE 195, 277, BStBl II 2001, 677). Auch die pauschale Lohnsteuer ist eine Steuer, die aufgrund der Tatbestandsverwirklichung durch den Arbeitnehmer entsteht, also eine von der Lohnsteuer des Arbeitnehmers abgeleitete Steuer (BFH-Beschluss vom 20. März 2006 VII B 230/05, BFH/NV 2006, 1292, m.w.N.; BFH-Urteile vom 30. November 1989 I R 14/87, BFHE 159, 82, BStBl II 1990, 993, und vom 6. Mai 1994 VI R 47/93, BFHE 174, 363, BStBl II 1994, 715; Schmidt/ Krüger, EStG, 35. Aufl., § 40 Rz 1). Es handelt sich um die vom Arbeitgeber übernommene Lohnsteuer des Arbeitnehmers (Senatsbeschlüsse vom 14. November 2013 VI R 49/12, BFHE 243, 524, und VI R 50/12, BFHE 243, 544). Die pauschale Lohnsteuer bleibt als Lohnsteuer mithin eine Erhebungsform der Einkommensteuer (Blümich/Thürmer, EStG, § 40 Rz 9). Die Erklärung des Arbeitgebers, die pauschale Lohnsteuer übernehmen zu wollen, bewirkt neben der Schuldübernahme lediglich, dass die im Zeitpunkt des Zuflusses des Arbeitslohns dem Grunde nach bereits entstandene Entrichtungsschuld abweichend berechnet wird (Senatsurteil in BFHE 174, 363, BStBl II 1994, 715). Damit ist auch die nach Maßgabe eines Pauschsteuersatzes erhobene Lohnsteuer eine Vorauszahlungssteuer. Eine Festsetzung negativer Vorauszahlungen kommt indessen nicht in Betracht, auch wenn dadurch Lohnsteuerüberzahlungen ausgeglichen werden sollen (gl.A. Gosch in Kirchhof, EStG, 15. Aufl., § 37 Rz 4; Stolterfoht, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 37 Rz A 40; Schmidt/Loschelder, a.a.O., § 37 Rz 1).

19 bb) Auch eine Verrechnung negativer pauschaler mit positiver regulärer Lohnsteuer oder gar --wie vom Kläger begehrt-- die Auskehr eines aus einer solchen Verrechnung resultierenden Rotbetrags ist nicht möglich. Hierfür fehlt es zum einen an der erforderlichen Schuldneridentität. Zum anderen ordnet § 40 Abs. 3 Satz 4 EStG an, dass die pauschale Lohnsteuer auf die Einkommensteuer des Arbeitnehmers nicht anzurechnen ist. Das gilt auch bei einer fehlgeschlagenen Pauschalierung (BFH-Beschluss in BFH/NV 2006, 1292).

20 cc) Ob negative und positive pauschale Lohnsteuer in einem Lohnsteuer-Anmeldungszeitraum saldiert werden können, braucht der Senat vorliegend nicht zu entscheiden. Denn für den streitigen Lohnsteuer-Anmeldungszeitraum März 2009 wurde positive pauschale Lohnsteuer weder angemeldet noch festgesetzt.

21 c) Schließlich kann der Revision auch R 40b.1 Abs. 14 LStR nicht zum Erfolg verhelfen. Danach sind zwar als Arbeitslohn pauschal versteuerte Direktversicherungsbeiträge, die das Versicherungsunternehmen an den Arbeitgeber zurückzahlt, wenn der Arbeitnehmer sein Bezugsrecht aus der Direktversicherung ganz oder teilweise ersatzlos verliert, mit gleichzeitig (im selben Kalenderjahr) anfallenden pauschal besteuerbaren Beitragsleistungen des Arbeitgebers zu verrechnen (R 40b.1 Abs. 14 Satz 1 LStR). Allerdings lassen die Finanzbehörden eine Verrechnung der Beitragsleistungen im nämlichen Kalenderjahr nur bis auf Null zu (R 40b.1 Abs. 14 Satz 2 LStR). Eine solche Verrechnung von Beitragsleistungen begehrt der Kläger jedoch nicht, sodass es auf die Frage, ob die GmbH im Kalenderjahr 2009 außerhalb des hier streitigen Voranmeldungszeitraums Beiträge zu Direktversicherungen pauschal lohnversteuert hat, nicht ankommt. Sein Klageziel ist vielmehr die Festsetzung negativer Pauschsteuer und damit die Rückgewähr der in der Vergangenheit entrichteten pauschalen Lohnsteuer nach § 40b Abs. 1 EStG. Eine wenngleich nur verwaltungsbindende Rechtsgrundlage hierfür bieten die Lohnsteuer-Richtlinien erkennbar nicht.

22 d) Die vom Kläger gerügte Doppelbesteuerung der betrieblichen Altersvorsorge einerseits bei der GmbH --durch die vorgelagerte Pauschalversteuerung der Direktversicherungsbeiträge-- und bei den Rentenempfängern andererseits --durch die nachgelagerte Besteuerung der von der UK oder dem Pensionssicherungsverein auszuzahlenden

Altersrente-- kann den begehrten Rückzahlungsanspruch ebenfalls nicht begründen. Die vom Kläger im Ergebnis gerügte endgültige Belastung mit der in der Vergangenheit abgeführten pauschalen Lohnsteuer ist der Natur des pauschalen Lohnsteuerabzugs geschuldet. Denn dieser hat trotz seines Vorauszahlungscharakters abgeltende Wirkung. Pauschal versteuerter Arbeitslohn (und damit auch die Rückzahlung pauschal versteuerten Arbeitslohns) sowie die Pauschsteuer bleiben beim Lohnsteuer-Jahresausgleich durch den Arbeitgeber und bei der Einkommensteuerveranlagung des Arbeitnehmers gemäß § 40 Abs. 3 Satz 3 EStG außer Ansatz. Auch eine Korrektur jenseits hier nicht einschlägiger allgemeiner Korrekturvorschriften beim Arbeitgeber kennt das Gesetz nicht. Der Arbeitgeber als Träger der pauschalen Lohnsteuer ist insoweit auf die Billigkeitsregelung in R 40b.1 Abs. 13 und 14 LStR verwiesen. Verfassungsrechtliche Bedenken hiergegen sind weder vorgetragen noch --aufgrund des in § 40b Abs. 1 EStG eingeräumten Arbeitgeberwahlrechts-- ersichtlich.

23 2. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de