Urteil vom 01. September 2021, VI R 38/19

Auslegung eines lediglich mit "Haftungsbescheid" bezeichneten Verwaltungsakts als zusammengefasster Pauschalierungs- und Haftungsbescheid

ECLI:DE:BFH:2021:U.010921.VIR38.19.0

BFH VI. Senat

EStG § 40 Abs 2 S 1 Nr 1a, EStG § 40 Abs 2 S 1 Nr 4, EStG § 42d Abs 1 Nr 1, AO § 119 Abs 1, AO § 155, AO § 191, BGB § 133, EStG § 40 Abs 2 S 2, EStG VZ 2017

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 23. Oktober 2019, Az: 4 K 4168/17

Leitsätze

1. NV: Der Regelungsgehalt eines Verwaltungsakts richtet sich maßgeblich nach dessen Tenor und nicht nach der (fehlerhaften) Überschrift.

2. NV: Bei der Auslegung können auch vom Steuerpflichtigen eingereichte Unterlagen herangezogen werden, wenn das Finanzamt klar zum Ausdruck bringt, dass es sich deren Inhalt zu eigen gemacht hat.

3. NV: Das Pauschalierungswahlrecht nach § 40 Abs. 2 Sätze 1 und 2 EStG wird durch eine entsprechende Lohnsteuer-Anmeldung des Arbeitgebers ausgeübt.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten werden das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 24.10.2019 - 4 K 4168/17 und die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 02.06.2017, beide soweit sie den Pauschalierungsbescheid betreffen, sowie der Pauschalierungsbescheid des Beklagten vom 20.01.2017 aufgehoben.

Soweit sie den Haftungsbescheid betrifft, wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens haben der Beklagte zu 48,5 % und der Kläger zu 51,5 % zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Mit Schreiben vom 02.04.2016 bat die B KG (KG) den Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) um lohnsteuerliche Würdigung der Sachverhalte "Y" und "Z". Mit einem weiteren an das FA gerichteten Schreiben vom 28.10.2016 nahm die KG auf ihr Schreiben vom 02.04.2016 Bezug. Darin habe sie dem FA mitgeteilt, dass die ... bislang versehentlich nicht zutreffend erfasst worden sei. Es ergebe sich daher eine anzumeldende Pauschalsteuer für 2014 in Höhe von ... € und für 2015 in Höhe von ... € (insgesamt ... €). Zudem habe sie, die KG, in ihrem Schreiben vom 02.04.2016 mitgeteilt, dass versehentlich einige Mitarbeiter von D, die seit 2012 u.a. der KG überlassen worden seien, lohnsteuerlich nicht geführt worden seien. Die sich hieraus ergebende Lohnsteuer in Höhe von insgesamt ... € sei nicht einbehalten und abgeführt worden. Die KG führte in dem Schreiben vom 28.10.2016 weiter aus, die sich aus den beiden genannten Sachverhalten und aus der Anlage ergebende und bisher nicht abgeführte "Lohnsteuer/Pauschalsteuer" einschließlich Annexsteuern betrage ... € und werde mit Ausführungsdatum 03.11.2016 überwiesen.

2 Eine Anmeldung der vorgenannten Lohnsteuerbeträge nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz erfolgte nicht.

3 Am 20.01.2017 erließ das FA gegenüber der KG einen als Haftungsbescheid bezeichneten Bescheid. Unter "I. Festsetzung" führte es aus:

"Die Überprüfung der Ihrerseits mit Schreiben vom 02.04.2016 und 28.10.2016 mitgeteilten Sachverhalte hat Folgendes ergeben:

Sie haften nach § 42d des Einkommensteuergesetzes [EStG] ... für die nachstehend unter 'H' aufgeführten Beträge.

Die geschuldeten Beträge nach den §§ 37a, 37b, 40, 40a und 40b des Einkommensteuergesetzes ... sind ebenfalls in den nachstehend unter 'H' aufgeführten Beträgen aufgeführt:"

	LohnSt	SolZ	KiSt ev	KiSt rk
2012 - H	...	...		
2013 - H	...	...		
2014 - H	...	...	...	...
2015 - H	...	...	...	...
...	...	...	...	...

4 Weiter führte das FA aus, die KG hafte für die in Abschn. I unter "H" aufgeführten Beträge, weil sie Lohnsteuer in unzutreffender Höhe einbehalten und abgeführt habe. Sie werde an Stelle der Arbeitnehmer in Anspruch genommen, weil kein Haftungsausschluss vorliege und die Inhaftungnahme nicht unbillig sei. Es liege kein entschuldbarer Rechtsirrtum vor und die KG habe sich mit der Inanspruchnahme einverstanden erklärt. Von den Arbeitnehmern könnten die Beträge nicht nachgefordert werden. Gleiche oder ähnliche Berechnungsfehler seien bei einer größeren Anzahl von Arbeitnehmern gemacht worden. Wegen der Sachverhalte und der Berechnungsgrundlagen werde auf die Schreiben der KG vom 02.04.2016 und vom 28.10.2016 sowie auf das am 12.01.2017 mit Frau X geführte Telefonat hingewiesen. Die bereits am 04.11.2016 getätigte Zahlung in Höhe von ... € werde unaufgefordert auf die o.g. Festsetzungsbeträge umgebucht.

5 Den Einspruch gegen den vorgenannten Bescheid wies das FA als unbegründet zurück. Während des anschließenden Klageverfahrens eröffnete das Amtsgericht C mit Beschluss vom ... das Insolvenzverfahren über das Vermögen der KG und ordnete die Eigenverwaltung an. Zum Sachwalter wurde der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) bestimmt, der das zunächst unterbrochene Klageverfahren mit Schriftsatz vom ... aufnahm. Das Finanzgericht (FG) gab der Klage aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2020, 828 veröffentlichten Gründen statt.

6 Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.

7 Es beantragt,
das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

8 Der Kläger beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

9 Die Revision des FA ist teilweise begründet. Sie führt zur Aufhebung des finanzgerichtlichen Urteils, soweit das FG den Haftungsbescheid des FA aufgehoben hat. Im Übrigen ist die Revision des FA unbegründet. Der Senat kann in der Sache selbst entscheiden (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Bei dem Bescheid vom 20.01.2017 handelt es sich um einen äußerlich verbundenen, kombinierten Haftungs- und Pauschalierungsbescheid. Soweit das FA in diesem pauschale Lohnsteuer gemäß § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1a und Nr. 4 EStG nachgefordert hat, fehlt es aber an einer entsprechenden Anmeldung durch die KG. Das FG hat den Pauschalierungsbescheid daher im

Ergebnis zutreffend aufgehoben. Zu Unrecht hat die Vorinstanz jedoch auch den Haftungsbescheid aufgehoben. Insoweit ist die Revision des FA begründet.

10 1. Ist Lohnsteuer nachzuerheben, weil sie vom Arbeitgeber nicht vorschriftsmäßig einbehalten und abgeführt worden ist, kommt eine Inanspruchnahme des Arbeitgebers durch Haftungsbescheid oder durch Nachforderungs-(Pauschalierungs-)bescheid (Steuerbescheid) in Betracht.

11 a) Die pauschalierte Lohnsteuer, die der Arbeitgeber selbst schuldet, weist gegenüber einer vom Arbeitnehmer geschuldeten Lohnsteuer, für die der Arbeitgeber lediglich haftet, wesentliche Unterschiede auf. Der Steuerbescheid dient der Festsetzung einer Steuerschuld gegenüber dem Steuerschuldner (§ 155 der Abgabenordnung --AO--). Dagegen wird durch einen Haftungsbescheid eine Person für die Steuerschuld eines anderen in Anspruch genommen (§ 191 AO). Diese Unterschiede und das Gebot der inhaltlichen Bestimmtheit eines Verwaltungsakts (§ 119 Abs. 1 AO) schließen es aus, dass vom Arbeitgeber pauschalierte Lohnsteuer und Lohnsteuer, für die er haftet, mit einheitlichem Bescheid angefordert werden (z.B. Senatsurteil vom 28.01.1983 - VI R 35/78, BFHE 138, 188, BStBl II 1983, 472). Zulässig ist es jedoch, dass das FA auf einem einheitlichen Vordruck --lediglich äußerlich zusammengefasst-- einen Pauschalierungsbescheid und einen Haftungsbescheid erlässt (s. Senatsurteil vom 16.11.1984 - VI R 176/82, BFHE 143, 27, BStBl II 1985, 266).

12 b) Ob ein einheitlicher (Haftungs-)Bescheid oder ein nur äußerlich zusammengefasster, kombinierter Pauschalierungs- und Haftungsbescheid vorliegt, ist durch Auslegung zu ermitteln.

13 Der Regelungsinhalt eines Verwaltungsakts bestimmt sich dabei nicht nach dem, was die Behörde mit ihrer Erklärung gewollt hat (z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 22.10.2019 - VII R 24/18, BFHE 267, 90, Rz 16). Maßgebend ist, wie der Adressat selbst nach den ihm bekannten Umständen den materiellen Gehalt der Erklärung unter Berücksichtigung von Treu und Glauben (§ 133 des Bürgerlichen Gesetzbuchs) verstehen konnte (BFH-Urteile vom 18.07.1994 - X R 33/91, BFHE 175, 294, BStBl II 1995, 4, und vom 30.11.1999 - IX R 57/98, BFH/NV 2000, 678, unter II.1.a, jeweils m.w.N.). Die Auslegung des Verwaltungsakts muss dabei einen Anhalt in der bekanntgegebenen Regelung haben (BFH-Urteile vom 27.11.1996 - X R 20/95, BFHE 183, 348, BStBl II 1997, 791, unter 3., m.w.N., und vom 19.01.2021 - VII R 38/19, Rz 31).

14 Bei der Auslegung eines Bescheids ist zudem nicht allein auf dessen Tenor abzustellen, sondern auch auf den materiellen Regelungsgehalt einschließlich der für den Bescheid gegebenen Begründung. Zweifel gehen dabei zu Lasten der Behörde (BFH-Urteil vom 06.11.2019 - II R 34/16, BFHE 267, 440, BStBl II 2020, 465, Rz 19).

15 2. Bei Heranziehung dieser Rechtsgrundsätze hat das FG zu Unrecht entschieden, dass es sich bei dem angefochtenen Bescheid vom 20.01.2017 nicht um einen äußerlich verbundenen Pauschalierungs- und Haftungsbescheid handelt.

16 Der angefochtene Bescheid vom 20.01.2017 ist dahingehend auslegungsfähig und -bedürftig, dass es sich nicht (nur) um einen Haftungsbescheid, sondern um einen zusammengefassten Pauschalierungs- und Haftungsbescheid handelt. Dieser ist auch hinreichend bestimmt und nicht --wie das FG gemeint hat-- unklar. Etwas anderes folgt insbesondere nicht aus den Senatsurteilen vom 02.12.1983 - VI R 47/80 (BFHE 140, 143, BStBl II 1984, 362), in BFHE 138, 188, BStBl II 1983, 472, in BFHE 143, 27, BStBl II 1985, 266, vom 15.03.1985 - VI R 30/81 (BFHE 143, 226, BStBl II 1985, 581) oder dem Senatsbeschluss vom 01.08.1985 - VI R 28/79 (BFHE 144, 244, BStBl II 1985, 664).

17 a) Zwar ist der Bescheid ausschließlich als "Haftungsbescheid" überschrieben. Aber auch wenn ein Verwaltungsakt die Überschrift "Haftungsbescheid über Lohnsteuer, Solidaritätszuschlag, Kirchensteuer" trägt und in dem Bescheid von einer Haftung nach § 42d EStG "für die nachstehend unter 'H' aufgeführten Beträge" gesprochen wird, kann der Verwaltungsakt dahingehend auslegungsfähig sein, dass es sich bei ihm nicht allein um einen Haftungsbescheid, sondern tatsächlich um einen zusammengefassten Haftungs- und Steuerbescheid (Pauschalierungsbescheid) handelt (s. Thüringer FG, Urteil vom 21.11.2018 - 4 K 712/15, EFG 2021, 312, betreffend die Auslegung eines "Bescheids über die Festsetzung von Kapitalertragsteuer" als Haftungsbescheid - Revision anhängig unter I R 14/20). Dem steht die fehlerhafte Überschrift (Bezeichnung) eines Verwaltungsakts nicht entgegen, da für die Auslegung dessen Regelungsgehalts auf den verfügenden Teil, den Tenor, abzustellen ist.

18 b) Die Auslegungsbedürftig- und Auslegungsfähigkeit des streitgegenständlichen Bescheids ergibt sich vorliegend daher schon daraus, dass in den im Tenor aufgeführten Beträgen nach den dortigen Ausführungen des FA nicht nur Haftungsbeträge nach § 42d EStG, sondern auch Pauschalsteuern enthalten sind. Dies folgt nicht nur aus dem

ausdrücklichen Verweis des FA auf die Pauschalierungsvorschriften in §§ 37a, 37b, 40, 40a, 40b EStG, sondern auch aus den vom FA in Bezug genommenen Schreiben der KG vom 02.04.2016 und vom 28.10.2016, in denen diese nicht nur mitgeteilt hat, Lohnsteuer in Höhe von insgesamt ... € nicht einbehalten und abgeführt zu haben, sondern betreffend des Sachverhalts "Y" eine Pauschalierung nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 und Nr. 1a EStG in Höhe von ... € vornehmen zu wollen. Die in Bezug genommenen Schreiben der KG enthalten detaillierte Anlagen, in denen nicht nur die für die "Z" angefallene Lohnsteuer samt Solidaritätszuschlag getrennt für die Jahre 2012 bis 2015, sondern auch die einzelnen Pauschalierungsbeträge mit Bemessungsgrundlage, Lohnsteuer, Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer getrennt für die Jahre 2014 und 2015 sowie getrennt nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 und Nr. 1a EStG ausgewiesen sind.

19 Die Gesamtumstände des Falls machen deutlich, dass das FA vorliegend einen kombinierten Pauschalierungs- und Haftungsbescheid erlassen wollte, auch wenn dieser nur als "Haftungsbescheid" überschrieben ist. So führt es einleitend aus, die Überprüfung der von der KG mitgeteilten Sachverhalte habe ergeben, dass diese sowohl hafte als auch Steuern schulde.

20 Anders konnte die KG den angefochtenen Bescheid vom 20.01.2017 auch nicht verstehen. Denn die Summe der dort festgesetzten Haftungsbeträge und Pauschalsteuern (Nachforderungsbeträge) entspricht den von ihr selbst mitgeteilten Beträgen. Dies macht auch die Begründung des Bescheids deutlich. Dort ist nicht nur von Haftung, sondern auch von Pauschalierung die Rede. So findet sich in dem Bescheid der erläuternde Hinweis, dass bei den unter "H" aufgeführten Beträgen auch Pauschalsteuer enthalten sei. Zudem hat es zwischen den Beteiligten in der Angelegenheit ausweislich der Begründung des Bescheids ein klärendes Telefonat gegeben.

21 Entgegen der Ansicht des FG können die in Bezug genommenen Schreiben der KG bei der Auslegung herangezogen werden. Denn auch wenn es sich hierbei ursprünglich nicht um Unterlagen des FA handelte, hat die Behörde vorliegend klar zum Ausdruck gebracht, dass sie sich deren Inhalt zu eigen macht.

22 c) Demgemäß ist der angefochtene Bescheid auch hinreichend bestimmt. Denn das FA nimmt die KG darin lediglich für die von dieser ausweislich der Schreiben vom 02.04.2016 und vom 28.10.2016 selbst berechneten und im Einzelnen aufgeschlüsselten Steuerschulden in Anspruch. Aufgrund dessen ist für die KG eindeutig ersichtlich, in welcher Höhe sie nach Auffassung des FA für pauschale Lohnsteuerschulden einerseits und Haftungsschulden andererseits einzustehen hat. Entgegenstehendes haben weder die KG noch der Kläger belastbar vorgetragen. Vielmehr stand die Höhe der nachzuentrichtenden Pauschal- und Lohnsteuern zwischen den Beteiligten letztlich weder im Verwaltungsverfahren noch im finanzgerichtlichen Verfahren im Streit.

23 3. Für die Festsetzung der Pauschalsteuer fehlt es aber an einer entsprechenden Lohnsteuer-Anmeldung der KG.

24 a) Nach der Rechtsprechung des erkennenden Senats wird das Pauschalierungswahlrecht des Arbeitgebers gemäß § 40 Abs. 2 Sätze 1 und 2 EStG - anders als bei der Pauschalierung nach § 40 Abs. 1 EStG nicht durch einen Antrag, sondern durch Anmeldung der mit einem Pauschsteuersatz erhobenen Lohnsteuer ausgeübt (s. Senatsurteil vom 24.09.2015 - VI R 69/14, BFHE 251, 247, BStBl II 2016, 176, Rz 16 und 19 betreffend die Pauschalierung nach § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG).

25 b) Nach den den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) ist eine Anmeldung der pauschalen Lohnsteuerbeträge nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch die KG nicht erfolgt. Bei der Berechnung der gemäß § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 EStG und § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1a EStG geschuldeten Pauschalbeträge durch die KG in ihren Schreiben vom 02.04.2016 und vom 28.10.2016 handelte es sich um eine bloße Absichtserklärung, die das Pauschalierungsverfahren weder in Gang zu setzen noch die erforderliche Erhebung der pauschalen Lohnsteuer mittels Lohnsteuer-Anmeldung zu ersetzen vermochte (s. Senatsurteil in BFHE 251, 247, BStBl II 2016, 176, Rz 19). Der mit dem Haftungsbescheid äußerlich verbundene Pauschalierungsbescheid (Steuerbescheid) ist damit aufzuheben. Denn die KG hat ihr dahingehendes Pauschalierungswahlrecht nicht formwirksam ausgeübt.

26 4. Gegen die Inanspruchnahme der KG als Haftungsschuldnerin hat der Kläger ansonsten keine Einwendungen erhoben. Insoweit sind auch keine Ermessensfehler erkennbar.

27 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de