Urteil vom 23. August 2023, X R 16/21

Erstattung von Lohnkirchensteuer an den Arbeitgeber

ECLI:DE:BFH:2023:U.230823.XR16.21.0

BFH X. Senat

AO § 44, AO § 34, AO § 69, EStG § 9 Abs 1 S 1, EStG § 10 Abs 1 Nr 4, EStG § 19 Abs 1 Nr 1, EStG § 42d Abs 1 Nr 1, EStG § 42d Abs 3 S 1, KiStG NW , EStG § 38 Abs 2 S 1, EStG § 51a Abs 1 S 1

vorgehend FG Münster, 23. Juni 2020, Az: 12 K 3738/19 E

Leitsätze

1. Erstattet der Arbeitnehmer seinem Arbeitgeber im Rahmen eines Gesamtschuldnerausgleichs die für ihn an das Finanzamt im Rahmen der Haftung nach § 42d des Einkommensteuergesetzes (EStG) gezahlten Lohnkirchensteuern, handelt es sich nicht um Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, da der hierfür erforderliche objektive Zusammenhang mit dem Beruf fehlt.

2. Die an den Arbeitgeber geleistete Erstattung ist jedoch als Sonderausgabe (§ 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG) abziehbar, weil sie als Zahlung auf die eigene Kirchensteuerschuld des Arbeitnehmers anzusehen ist.

Tenor

Auf die Revision der Kläger werden das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 23.06.2020 - 12 K 3738/19 E und die Einspruchsentscheidung vom 15.11.2019 aufgehoben und der Einkommensteuerbescheid 2017 vom 20.12.2018 dahingehend geändert, dass die Einkommensteuer unter Berücksichtigung der gezahlten Kirchensteuern in Höhe von ... € als Sonderausgaben niedriger festgesetzt wird.

Die Berechnung der Einkommensteuer wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute und werden im Streitjahr 2017 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger erzielte als Gesellschafter-Geschäftsführer der GmbH (GmbH) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Im Jahr 2014 floss ihm aus dieser Tätigkeit eine Sachzuwendung in Höhe von ... € zu.

2 Aufgrund einer Lohnsteueraußenprüfung kam es zu einer Nacherhebung von Lohn- und Kirchensteuer sowie von Solidaritätszuschlag für die Sachzuwendung. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) nahm die GmbH als Arbeitgeberin des Klägers gemäß § 42d des Einkommensteuergesetzes (EStG) in Haftung. Die GmbH nahm den Kläger in Regress. Der Kläger zahlte im Streitjahr 2017 unter anderem einen Betrag für die Kirchensteuer in Höhe von ... € an die GmbH und machte diese Zahlung in seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr als Sonderausgaben (§ 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG) geltend.

3 Das FA berücksichtigte den Kirchensteuerbetrag im Rahmen der Einkommensteuerfestsetzung für das Streitjahr nicht, da der Kläger nicht als Steuerpflichtiger gezahlt habe, sondern im Rahmen eines zivilrechtlichen Regresses in Anspruch genommen worden sei. Deshalb habe er diese Leistung nicht als Schuldner auf seine eigene Kirchensteuerschuld entrichtet.

4 Einspruch und Klage blieben erfolglos. Auch das Finanzgericht (FG) stellte in seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2021, 1715 veröffentlichten Urteil bei der Zahlung des Klägers auf die Haftungsschuld der GmbH und deren Erfüllung im Wege des Regresses durch den Kläger ab. Die GmbH sei als Arbeitgeberin gemäß § 41a Abs. 1 EStG i.V.m. § 43 der Abgabenordnung (AO) zur Entrichtung der Lohnkirchensteuer verpflichtet. Der Kläger hafte als Geschäftsführer der GmbH und habe für die Entrichtung der Steuer aus den von ihm verwalteten Mitteln zu sorgen. Eine Zahlung auf seine persönliche Kirchensteuerschuld habe er nicht geleistet, sondern allein den Rückforderungsbetrag an die GmbH als Folge eines zivilrechtlichen Anspruchs gezahlt.

5 Mit ihrer Revision bringen die Kläger vor, der Kläger habe --anders als das FA und das FG meinten-- aufgrund der Begleichung der Rückgriffsforderung der GmbH die eigene Kirchensteuer gezahlt. Denn die GmbH habe die Kirchensteuer für Rechnung des Klägers an das FA gezahlt.

6 Der Anspruch der GmbH gegenüber dem Kläger auf Ersatz der Zahlung der Kirchensteuer leite sich aus der Gesamtschuldnerschaft zwischen ihr als Haftender und dem Kläger als Steuerschuldner her. Beide seien nebeneinander verpflichtet gewesen, die Kirchensteuer zu entrichten, wenn auch die Verpflichtungen auf unterschiedlichen Gründen beruht hätten. Geschuldet habe die Kirchensteuer gemäß § 38 Abs. 2 Satz 1 EStG allein der Kläger. Die Erfüllung dieser Steuerschuld durch die GmbH als Haftende habe den Kläger von seiner Pflicht zur Zahlung der Kirchensteuer befreit. Gemäß § 426 Abs. 1 Satz 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) habe die GmbH deshalb von ihm im Innenverhältnis Ersatz verlangen können. Dieser Ersatzanspruch habe, was allerdings vom FG nicht festgestellt worden sei, im Innenverhältnis in voller Höhe bestanden.

7 Die Kläger beantragen sinngemäß,
das angefochtene Urteil sowie die Einspruchsentscheidung vom 15.11.2019 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2017 vom 20.12.2018 dahingehend zu ändern, dass die Einkommensteuer unter Berücksichtigung der gezahlten Kirchensteuer in Höhe von ... € niedriger festgesetzt wird.

8 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

9 Das FA verweist auf das aus seiner Sicht zutreffende FG-Urteil. Die von der GmbH entrichtete Kirchensteuer sei als Drittaufwand nicht nach § 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG berücksichtigungsfähig. Auch sei der Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis mit dem Übergang auf die GmbH als Gesamtschuldnerin zu einem Anspruch bürgerlichen Rechts geworden und habe seinen öffentlich-rechtlichen Charakter verloren. Indem der Kläger auf diesen Anspruch der GmbH gezahlt habe, habe er nicht (mehr) seine persönliche Kirchensteuerschuld als Steuerschuldner beglichen. Anders als im Erbfall sei der Kläger auch nicht in die Position der GmbH eingetreten.

Entscheidungsgründe

II.

10 Die Revision ist begründet (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils. Der Einkommensteuerbescheid 2017 vom 20.12.2018 ist zu ändern und die Einkommensteuer 2017 unter Berücksichtigung gezahlter Kirchensteuer in Höhe von ... € niedriger festzusetzen.

11 Die vom Kläger der GmbH aufgrund der bestehenden Gesamtschuld erstattete Kirchensteuer in Höhe von ... € gehört zwar nicht zu den Werbungskosten im Sinne des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit im Streitjahr (unten 1.). Sie führt beim Kläger aber zu Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG (unten 2.).

12 1. Die vom Kläger an die GmbH gezahlte Kirchensteuer führt nicht zu Werbungskosten bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit.

13 a) Werbungskosten sind Aufwendungen nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen. Über den Wortlaut des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG hinaus erfasst der Werbungskostenbegriff alle Aufwendungen, die durch die Erzielung von steuerpflichtigen Einnahmen veranlasst werden. Eine solche Veranlassung ist gegeben, wenn ein objektiver Zusammenhang mit dem Beruf besteht und die Aufwendungen subjektiv zur Förderung des Berufs getätigt werden (vgl. statt vieler Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 14.01.2021 - VI R 15/19, BFHE 272, 42, BStBl II 2021, 453, Rz 11, m.w.N.). Für den objektiven Zusammenhang mit

dem Beruf ist wiederum zum einen die --wertende-- Beurteilung des die betreffenden Aufwendungen "auslösenden Moments" und zum anderen dessen Zuweisung zur einkommensteuerrechtlich relevanten Erwerbssphäre maßgeblich (BFH-Urteil vom 08.03.2022 - VI R 19/20, BFHE 276, 336, BStBl II 2022, 633, Rz 16, m.w.N.).

14 b) Anders als im Fall der Haftungsinanspruchnahme eines Arbeitnehmers durch das FA gemäß §§ 69, 34 AO reicht es für einen Abzug der gezahlten Lohnkirchensteuer als Werbungskosten nicht aus, dass der Arbeitnehmer seinem Arbeitgeber die aufgrund eines Anspruchs nach § 42d Abs. 1 Nr. 1, Abs. 3 Satz 1 EStG i.V.m. § 44 Abs. 1 Satz 1 AO, § 426 Abs. 1 Satz 1 BGB geleistete Haftungssumme erstattet.

15 aa) In der höchstrichterlichen Rechtsprechung ist zwar mittlerweile geklärt, dass Aufwendungen eines angestellten Geschäftsführers zur Tilgung von Haftungsschulden auch insoweit als Werbungskosten bei dessen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit abziehbar sind, als die Haftung auf nicht abgeführter Lohnsteuer beruht, die auf den Arbeitslohn des Geschäftsführers entfällt (vgl. BFH-Urteil vom 08.03.2022 - VI R 19/20, BFHE 276, 336, BStBl II 2022, 633, Rz 19). Gleiches wird insoweit für die im Rahmen einer Haftungsinanspruchnahme gezahlte Lohnkirchensteuer gelten. Entscheidend ist jedoch in beiden Fällen, dass diese Zahlungen auf der Inanspruchnahme des Arbeitnehmers gemäß §§ 69, 34 AO für vom Arbeitgeber angemeldete, aber nicht abgeführte Lohn(kirchen)steuer beruhen. Dem Steuerpflichtigen als Arbeitnehmer muss eine berufliche Pflichtverletzung zur Last gelegt werden, aufgrund derer er als Haftender in Anspruch genommen wird und diese Steuern zahlen muss. Dies ist etwa der Fall, wenn er als Geschäftsführer seine steuerlichen Pflichten zur Abführung der Lohnsteuern an das Betriebsstättenfinanzamt verletzt und deshalb vom Finanzamt gemäß §§ 69, 34 AO in Haftung genommen wird (vgl. BFH-Urteil vom 08.03.2022 - VI R 19/20, BFHE 276, 336, BStBl II 2022, 633, Rz 18).

16 bb) Erstattet der Steuerpflichtige dagegen lediglich im Rahmen eines zivilrechtlichen Rückgriffs gemäß § 42d Abs. 1 Nr. 1, Abs. 3 Satz 1 EStG, § 44 Abs. 1 Satz 1 AO i.V.m. § 426 Abs. 1 Satz 1 BGB seinem Arbeitgeber die von diesem gezahlte Lohn(kirchen)steuer, kommt er allein dem im Arbeitsverhältnis begründeten zivilrechtlichen Anspruch des Arbeitgebers (vgl. zum arbeitsrechtlichen Rückgriffsanspruch nur Urteil des Bundesarbeitsgerichts --BAG-- vom 14.11.2018 - 5 AZR 301/17, BAGE 164, 159, Rz 17) nach und begleicht seine persönliche Steuerschuld. Ein objektiver Zusammenhang mit dem Beruf besteht in einem solchen Fall nicht schon allein deshalb, weil der Arbeitgeber zur Erwerbssphäre des Steuerpflichtigen gehört. Vielmehr bleibt der Auslöser für die Zahlung die vorangegangene Begleichung der persönlichen Kirchensteuer des Arbeitnehmers durch den Arbeitgeber. Ähnlich dem Fall, dass der vom Arbeitgeber geschuldete Barlohn nicht zur Deckung der Lohnsteuer ausreicht und der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber daher den Fehlbetrag zur Verfügung stellen muss (§ 38 Abs. 4 Satz 1 EStG), erstattet der Steuerpflichtige seinem Arbeitgeber hier die von diesem für ihn bereits abgeführte Lohnkirchensteuer.

17 c) Ausgehend von diesen Maßstäben sind die Aufwendungen des Klägers zur Tilgung der Regressforderung der GmbH keine Werbungskosten im Sinne des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.

18 aa) Das FA hat die GmbH --und nicht den Kläger-- unter anderem für die Lohnkirchensteuer in Haftung genommen. Dieser Haftungsanspruch rührte aus den Verweisungsvorschriften des § 51a Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 4 Abs. 2 Satz 1, § 5 Abs. 1 Satz 1 des Gesetzes über die Erhebung von Kirchensteuern im Land Nordrhein-Westfalen (KiStG NW), § 3 Abs. 1, § 8 Abs. 1 Satz 1 der Verordnung über die Erhebung von Kirchensteuern für den im Lande Nordrhein-Westfalen gelegenen Anteil der Erzdiözese Paderborn (KiStO Pb); im Weiteren nur § 51a Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. KiStG NW/KiStO Pb. Die anschließende Erstattung des Klägers an die GmbH beruhte auf § 42d Abs. 1 Nr. 1, Abs. 3 Satz 1 EStG, § 44 Abs. 1 Satz 1 AO i.V.m. § 426 Abs. 1 Satz 1 BGB.

19 bb) Weil der Kläger vom FA nicht in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer der GmbH in Haftung genommen worden ist, fehlt es an dem für einen Werbungskostenabzug erforderlichen objektiven Zusammenhang mit dem Beruf. Der Kläger, der gemäß § 38 Abs. 2 Satz 1, § 51a Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. KiStG NW/KiStO Pb Schuldner der Lohnkirchensteuer ist, hat dem Arbeitgeber die auf ihn entfallenden Kirchensteuern erstattet und so für die nötige nachträgliche Deckung gesorgt. Hierzu war er als Gesamtschuldner nach § 42d Abs. 3 Satz 1 EStG i.V.m. KiStG NW/KiStO Pb verpflichtet, soweit die Haftung des Arbeitgebers reicht (§ 44 Abs. 1 AO). Zwar erfüllt der Arbeitgeber, wenn er aufgrund seiner Haftung die Lohnkirchensteuer zahlt, eine fremde Schuld, da im Verhältnis von Arbeitgeber und Arbeitnehmer zueinander grundsätzlich allein der Arbeitnehmer Schuldner der Steuerforderung bleibt (vgl. nur BAG-Urteil vom 14.11.2018 - 5 AZR 301/17, BAGE 164, 159, Rz 9 und Landesarbeitsgericht --LAG-- Baden-Württemberg, Urteil vom 10.02.2023 - 12 Sa 50/22, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2023, 1019, Rz 69). Aus § 38 Abs. 2 Satz 1, § 51a Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. KiStG NW/KiStO Pb folgt jedoch, dass im Innenverhältnis der Arbeitnehmer als Schuldner der Lohnkirchensteuer dem Arbeitgeber diesen Betrag in voller Höhe zu erstatten hat, unabhängig von einem eventuell bestehenden Mitverschulden des Arbeitgebers

gemäß § 254 BGB (vgl. LAG Baden-Württemberg, Urteil vom 10.02.2023 - 12 Sa 50/22, DStR 2023, 2019, Rz 92). Folglich zahlt der Kläger als Arbeitnehmer, wenn auch an die GmbH als Arbeitgeberin, seine persönliche Kirchensteuer.

20 2. Der Kläger kann die von ihm an die GmbH gezahlte Kirchensteuer nach § 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG als Sonderausgaben abziehen.

21 a) Nach § 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG gehört unter anderem die gezahlte Kirchensteuer --obwohl privat veranlasst-- zu den Sonderausgaben. Dabei handelt es sich um Geldleistungen, die von den als Körperschaften des öffentlichen Rechts anerkannten Religionsgemeinschaften von ihren Mitgliedern aufgrund (landes-)gesetzlicher Bestimmungen erhoben werden (vgl. nur BFH-Urteil vom 19.08.1969 - VI R 261/67, BFHE 96, 458, BStBl II 1970, 11, unter 2.). Abzugsberechtigt ist derjenige, der seine eigene Kirchensteuerschuld tatsächlich gezahlt hat (vgl. Kulosa in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 10 EStG Rz 37).

22 b) Für die Berechtigung zum Abzug von Kirchensteuer ist es unerheblich, ob der Steuerpflichtige seine persönliche Kirchensteuer selbst gezahlt hat oder diese im Wege des Steuerabzugs vom Arbeitgeber einbehalten worden ist.

23 Gleiches gilt aber auch dann, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber im Rahmen eines Gesamtschuldnerausgleichs die vom Arbeitgeber für den Arbeitnehmer gezahlte Kirchensteuer erstattet.

24 aa) Grundsätzlich ist im Sonderausgabenbereich nur derjenige zum Abzug berechtigt, der die Aufwendungen als schuldrechtlich zur Zahlung Verpflichteter leistet. Tätigt hingegen eine andere Person als der Schuldner die Zahlung, steht keinem der beiden Beteiligten der Sonderausgabenabzug zu. Denn der Schuldner ist mangels eigener Aufwendungen schon nicht wirtschaftlich belastet, der Dritte hingegen ist rechtlich nicht zur Zahlung verpflichtet (HHR/Kulosa, § 10 EStG Rz 36, m.w.N.).

25 bb) Nicht um die Zahlung eines Dritten, sondern um "gezahlte Kirchensteuer" im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG handelt es sich allerdings, wenn die Lohnkirchensteuer im Wege des Steuerabzugs vom Arbeitgeber einbehalten wird (so schon Senatsurteil vom 26.11.2008 - X R 24/08, BFH/NV 2009, 568, unter II.1.b). Denn auch in diesem Fall ist der Arbeitnehmer im Sinne des Aufwendungsbegriffs des § 10 Abs. 1 EStG tatsächlich und endgültig wirtschaftlich belastet (so Senatsurteil vom 02.09.2008 - X R 46/07, BFHE 222, 215, BStBl II 2009, 229, unter II.2.b).

26 cc) Erstattet ein Steuerpflichtiger dem aufgrund des § 42d Abs. 3 EStG für die Lohnkirchensteuer in Haftung genommenen Arbeitgeber dessen Zahlung, liegt eine vergleichbare Situation vor. Der Arbeitnehmer, den sein Arbeitgeber gemäß § 42d Abs. 3 Satz 1, § 51a Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. KiStG NW/KiStO Pb als Gesamtschuldner in Regress nimmt, ist nicht nur wirtschaftlich durch die Zahlung belastet. Er ist hierzu auch gemäß § 38 Abs. 2 Satz 1, § 51a Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. KiStG NW/KiStO Pb im Innenverhältnis als Schuldner der Lohnkirchensteuer weiterhin in voller Höhe rechtlich verpflichtet. Indem der Arbeitgeber die Steuer entrichtet, erfüllt er nicht seine eigene Schuld, sondern zahlt im Vorgriff auf eine (Nach-)Erhebung der Lohn(kirchen)steuer auf die Schuld des Arbeitnehmers. Zivilrechtlich steht ihm der Gesamtschuldnerausgleich in voller Höhe zu.

27 Die Zahlung des Arbeitgebers führt deshalb wie im Fall des sofortigen Abzugs der Kirchensteuer vom Arbeitslohn zur Anrechnung der Lohn(kirchen)steuer auf die Einkommensteuerschuld des Arbeitnehmers nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 Buchst. a EStG. Nach einhelliger Ansicht kommt es nämlich auch dann zur Anrechnung, wenn der Arbeitgeber als Abzugsverpflichteter durch Haftungsbescheid gemäß § 42d Abs. 3 EStG in Anspruch genommen wird (vgl. nur Geisenberger in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff --KSM--, EStG, § 36 Rz D 9; HHR/Lammers, § 36 EStG Rz 39; Gosch in Kirchhof/Seer, EStG, 22. Aufl., § 36 EStG Rz 7a, Geurts in Bordewin/Brandt, § 36 EStG Rz 20). Zutreffend wird diese Inanspruchnahme des Arbeitgebers als Fortsetzung des Abzugsverfahrens angesehen (so ausdrücklich Geisenberger in KSM, EStG, § 36 Rz D8).

28 c) Vorliegend verausgabte die GmbH als Arbeitgeberin, wenn auch aufgrund eines Haftungsbescheids, die Steuerschuld des Klägers, die dieser ihr anschließend erstattet hat. Daher zahlte der Kläger, wenn auch an die GmbH, auf seine persönliche Steuerschuld, wozu er rechtlich verpflichtet war. Anders als im Fall der Zahlung des Arbeitnehmers aufgrund der Haftung nach §§ 69, 34 AO zahlte er nicht auf die Entrichtungsschuld des Arbeitgebers und folglich auch nicht auf eine fremde Steuerschuld.

29 Da somit die Zahlung des Klägers an die GmbH ihn nicht nur wirtschaftlich belastet hat, sondern rechtlich auch die Zahlung seiner persönlichen Kirchensteuerschuld darstellt, ist sie im Streitjahr als Sonderausgaben im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG zu berücksichtigen.

30 3. Das FG-Urteil hat folglich schon aus materiellen Gründen keinen Bestand. Auf die von den Klägern geltend gemachten Verfahrensfehler kommt es nicht mehr an.

31 4. Die Berechnung der Einkommensteuer für 2017 wird dem FA übertragen (§ 100 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 121 Satz 1 FGO).

32 5. Der Senat entscheidet im Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2, § 121 Satz 1 FGO).

33 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de