

Urteil vom 09. April 2026, VI R 12/24

Kein Erstattungsanspruch des Arbeitnehmers nach § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG a.F. analog in Lohnsteuerfällen

ECLI:DE:BFH:2026:U.090426.VIR12.24.0

BFH VI. Senat

DBA CHE 1971 Art 4 Abs 1, DBA CHE 1971 Art 4 Abs 4, DBA CHE 1971 Art 15 Abs 1, DBA CHE 1971 Art 15 Abs 2, DBA CHE 1971 Art 15a Abs 1, DBA CHE 1971 Art 15a Abs 2, KonsVerCHEV § 15 S 4, EStG § 50d Abs 1 S 2, EStG § 1 Abs 4, EStG § 19, EStG § 38 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 41a Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 41a Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 49 Abs 1 Nr 4 Buchst a, EStG § 49 Abs 1 Nr 4 Buchst f, AO § 37 Abs 2 S 1, AO § 164 Abs 2, AO § 167, AO § 168 S 1, AO § 218 Abs 1 S 2, AO § 218 Abs 2, FGO § 11 Abs 2, FGO § 11 Abs 3, FGO § 76 Abs 1 S 1, FGO § 118 Abs 2, BGB § 133, EStG VZ 2018

vorgehend FG München, 15. März 2024, Az: 8 K 883/23

Leitsätze

1. Auch wenn der Arbeitgeber abkommenswidrig oder trotz fehlender beschränkter Steuerpflicht materiell-rechtlich zu Unrecht Lohnsteuer einbehält und abführt, steht dem Arbeitnehmer ein (Lohnsteuer-)Erstattungsanspruch in analoger Anwendung des § 50d Abs. 1 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG a.F.) nicht zu (Abkehr von der bisherigen Rechtsprechung, vgl. z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs vom 21.10.2009 - I R 70/08, BFHE 226, 529, BStBl II 2012, 493).
2. Die bisherigen Grundsätze zur analogen Anwendung des § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG a.F. in den vorgenannten Fällen sind aus Gründen des Vertrauensschutzes weiter anzuwenden, sofern entsprechende Erstattungsansprüche vom Steuerpflichtigen bis zum Ablauf des Tages der Veröffentlichung dieser Entscheidung beim Finanzamt geltend gemacht wurden.

Tenor

Auf die Revision des Klägers werden das Urteil des Finanzgerichts München vom 15.03.2024 - 8 K 883/23 sowie die Einspruchsentscheidung vom 03.04.2023 und der Ablehnungsbescheid des Beklagten vom 10.06.2021 aufgehoben.

Der Beklagte wird verpflichtet, die für das Kalenderjahr 2018 einbehaltene Lohnsteuer zu erstatten, soweit diese auf den Arbeitslohn entfällt, der den Arbeitslohn für 47 Tage in Höhe von ... € übersteigt.

Im Übrigen wird die Revision zurückgewiesen und die Klage abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens haben der Kläger zu 24/100 und der Beklagte zu 76/100 zu tragen.

Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen sind nicht erstattungsfähig.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) wohnt seit dem Jahr 2016 in der Schweizerischen Eidgenossenschaft (Schweiz). Im Streitjahr (2018) war er bei der inländischen A GmbH (Beigeladene) als leitender Angestellter beschäftigt und erzielte aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Zudem bezog er Einkünfte aus der Vermietung einer im Inland belegenen Immobilie.
- 2 Das Arbeitsverhältnis mit der Beigeladenen wurde mit Aufhebungsvertrag vom 17.05.2018 mit Wirkung zum 31.12.2018 beendet. Ab dem 18.05.2018 war der Kläger unter Fortzahlung seines monatlichen Fixeinkommens und unter Fortführung der von der Beigeladenen abgeschlossenen privaten Haftpflichtversicherung von der

Verpflichtung zur Arbeitsleistung unwiderruflich freigestellt. Bis zur Beendigung des Arbeitsverhältnisses nahm er weiter an der betrieblichen Altersversorgung teil. Gemäß dem Aufhebungsvertrag war dem Kläger die "Aufnahme einer Tätigkeit für ein Wettbewerbsunternehmen der (A GmbH) (...) - auch bei einer Freistellung von der Arbeitspflicht - bis zur Beendigung des Arbeitsverhältnisses untersagt."

- 3 Vor seiner Freistellung hatte der Kläger im Streitjahr an 47 Arbeitstagen am Firmensitz der Beigeladenen im Inland gearbeitet, davon an 35 Tagen ohne Rückkehr in die Schweiz. Zudem war er vom 20.01.2018 bis 22.01.2018 sowie vom 28.01.2018 bis 19.02.2018 unbezahlt in Elternzeit, hatte zehn Tage Erholungsurlaub, nach seinen Angaben 16 Tage im Homeoffice in der Schweiz gearbeitet und vier Tage ohne Angabe eines Tätigkeitszusatzes ebenfalls in der Schweiz verbracht.
- 4 Die Beigeladene führte im Streitjahr für den Kläger Lohnsteuer ab. Den Vorbehalt der Nachprüfung der Lohnsteuer-Anmeldungen hob der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) mit bestandskräftigem Bescheid vom 02.02.2023 auf.
- 5 Mit Bescheid vom 09.10.2020 veranlagte das FA den Kläger unter dem Vorbehalt der Nachprüfung nur wegen bestehender Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Der Kläger beantragte die Einbeziehung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in die Veranlagung, was das FA ablehnte. Daraufhin beantragte der Kläger mit Schreiben vom 13.04.2021 unter Verweis auf § 15 Satz 4 der Verordnung zur Umsetzung von Konsultationsvereinbarungen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 20.12.2010 (BGBl I 2010, 2187, BStBl I 2011, 146) --KonsVerCHEV-- die Erstattung der im Streitjahr einbehaltenen Lohnsteuer, da er nach dem Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 11.08.1971 (BGBl II 1972, 1022, BStBl I 1972, 519) i.d.F. des Änderungsprotokolls vom 27.10.2010 (BGBl II 2011, 1092, BStBl I 2012, 513) --DBA-Schweiz 1971/2010-- als Grenzgänger einzustufen sei. Auch die Erstattung lehnte das FA ab.
- 6 Die hiergegen nach erfolglosem Einspruchsverfahren gerichtete Klage blieb ebenfalls ohne Erfolg.
- 7 Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen sowie formellen Rechts.
- 8 Er beantragt,
das Urteil des Finanzgerichts (FG) München vom 15.03.2024 - 8 K 883/23 sowie den Ablehnungsbescheid vom 10.06.2021 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 03.04.2023 aufzuheben und das FA zu verpflichten, die für das Kalenderjahr 2018 einbehaltene Lohnsteuer mit Ausnahme der Quellensteuer in Höhe von 4,5 % zu erstatten.
- 9 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision ist teilweise begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Stattgabe der Klage, soweit der Erstattungsbetrag auf Arbeitslohn entfällt, der den Arbeitslohn für 47 Tage in Höhe von ... € übersteigt. Im Übrigen werden die Revision zurück- und die Klage abgewiesen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 und Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zwar ist das FG im Ergebnis zutreffend zu dem Schluss gekommen, dass der Kläger für das Streitjahr grundsätzlich keine Erstattung der zu viel einbehaltenen Lohnsteuer geltend machen kann. Gleichwohl kann die Erstattung im Streitfall unter Vertrauensschutzaspekten auf die von der Rechtsprechung entwickelten und von der Finanzverwaltung bis dato angewendeten Grundsätze zur analogen Anwendung des § 50d Abs. 1 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in der im Streitjahr geltenden Fassung gestützt werden.
- 11 1. Entgegen der Auffassung des FG steht der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) das Besteuerungsrecht an den nichtselbständigen Einkünften des Klägers im Streitjahr nur in Bezug auf 47 Arbeitstage zu. Im Übrigen ist ein Besteuerungsrecht Deutschlands bereits nach innerstaatlichem Recht ausgeschlossen, da der Kläger darüber hinaus keine beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG erzielt hat.
- 12 a) Der Kläger unterliegt im Streitjahr nur mit seinen inländischen Einkünften im Sinne des § 49 EStG der beschränkten Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 4 EStG, da er in Deutschland weder seinen Wohnsitz noch seinen

gewöhnlichen Aufenthalt hatte. Dies steht zwischen den Beteiligten zu Recht nicht in Streit. Der Senat sieht daher insoweit von weiteren Ausführungen ab.

- 13 b) Er hat aber im Streitjahr nur insoweit inländische und damit der beschränkten Steuerpflicht unterfallende Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt, als er an 47 Tagen in Deutschland tätig war.
- 14 Nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a EStG sind inländische Einkünfte auch solche Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die im Inland ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist. Eine Tätigkeit wird in erster Linie dort ausgeübt, wo sich die ausübende Person physisch aufhält und die Berufstätigkeit persönlich entfaltet (s. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 11.04.1990 - I R 82/86, BFH/NV 1991, 143, unter B.II.1.a bb, sowie Senatsurteil vom 28.09.1990 - VI R 157/89, BFHE 162, 290, BStBl II 1991, 86, unter II.1.b, jeweils m.w.N.). Der Ort der Tätigkeitsausübung im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG bestimmt sich nach dem "Arbeitsortprinzip", das grundsätzlich nicht die Verwurzelung der Arbeitseinkünfte mit der Wirtschaft des Quellenstaates verlangt (s. Senatsurteil vom 28.09.1990 - VI R 98/89, VI R 100/89, BFHE 162, 414, BStBl II 1991, 363, unter II.2., m.w.N.); woher das Entgelt fließt, ist somit gleichgültig.
- 15 aa) Urlaubstage und andere arbeitsfreie Tage, insbesondere die Tage der nicht vom Arbeitgeber vergüteten Elternzeit, bleiben bei der Aufteilung der Besteuerungsrechte hinsichtlich des Arbeitslohnes von vornherein unberücksichtigt (s. Senatsurteil vom 01.08.2024 - VI R 23/22, BFHE 286, 1, Rz 41). An diesen Tagen erfolgt bereits aufgrund der Natur der Sache keine Arbeitsausübung.
- 16 bb) Danach hat der Kläger die Arbeit nur an den 47 Tagen, an denen er nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) im Streitjahr bei der Beigeladenen in Deutschland tätig war, dort auch ausgeübt.
- 17 cc) Soweit das FG bezüglich der weiteren 16 "Homeoffice"-Tage und der vier Tage ohne "Homeoffice"-Bezeichnung, an denen der Kläger nach seinen Angaben in der Schweiz tätig war, nicht von einer "Tätigkeitsausübung" für die Beigeladene ausgegangen ist, kommt es auf das Vorliegen eines Verfahrensfehlers wegen der gerügten Verletzung der Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO) nicht entscheidungserheblich an. Denn unstreitig war der Kläger an diesen Tagen jedenfalls nicht in Deutschland tätig. Für das Besteuerungsrecht nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a EStG spielt es keine Rolle, ob der Kläger in der Schweiz tatsächlich gearbeitet hat.
- 18 dd) Auch in der Zeit der unwiderruflichen Freistellung ist --entgegen der Auffassung des FG-- keine Arbeitsausübung oder Arbeitsverwertung im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a EStG im Inland erfolgt. Eine Arbeit, die hätte ausgeübt oder verwertet werden können, lag in dieser Zeit nicht vor.
- 19 (1) Dem steht nicht entgegen, dass im Aufhebungsvertrag für die bis zur endgültigen Beendigung des Arbeitsverhältnisses andauernde Freistellungsphase ein Konkurrenzverbot vereinbart war. Denn bei diesem handelt es sich der Sache nach um eine Klarstellung zu dem durch den Aufhebungsvertrag gewandelten Arbeitsverhältnis, welches keine wesentlich neuen Vertragspflichten begründet, die einer Arbeitsausübung gleichgestellt werden könnten. Auch war für die Einhaltung des Wettbewerbsverbots keine gesonderte Vergütung vereinbart.
- 20 Etwas anderes folgt nicht aus den BFH-Urteilen vom 09.09.1970 - I R 19/69 (BFHE 100, 194, BStBl II 1970, 867) und vom 09.11.1977 - I R 254/75 (BFHE 124, 35, BStBl II 1978, 195). Insoweit handelt es sich um andere Fallkonstellationen, namentlich um Zahlungen für Wettbewerbsverbote nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses, sofern es sich um vertragliche Nebenpflichten zum früheren Arbeitsverhältnis handelt.
- 21 Kein anderes Ergebnis ergibt sich schließlich daraus, dass der Kläger bis zur Beendigung des Arbeitsverhältnisses weiterhin an der betrieblichen Altersversorgung teilnahm und in der privaten Haftpflichtversicherung versichert war. Dies ist lediglich Ausfluss des zivilrechtlich bis Ende des Streitjahres fortbestehenden Arbeitsverhältnisses.
- 22 (2) Das Nichtvorliegen einer Arbeitsausübung oder Arbeitsverwertung nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a EStG in der Zeit der unwiderruflichen Freistellung bestätigt auch der Umkehrschluss aus dem (erst) ab dem Veranlagungszeitraum 2024 geltenden § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. f EStG. Danach zählen zu den beschränkt steuerpflichtigen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nun auch solche, die für Zeiten der widerruflichen oder unwiderruflichen Arbeitsfreistellung im Zusammenhang mit der Beendigung des Arbeitsverhältnisses gewährt werden, soweit ohne die Freistellung die Arbeit während dieser Zeiten im Inland ausgeübt worden wäre. Damit wollte der Gesetzgeber die Besteuerungslücke hinsichtlich solcher Einkünfte schließen, welche mangels Arbeitsausübung beziehungsweise -verwertung bis dahin nicht der beschränkten Steuerpflicht unterfielen (BTDrucks 20/12780, S. 128 f.; vgl. auch BeckOK EStG/Fetzer, 22. Ed. 01.07.2025, EStG § 49 Rz 427).

- 23** 2. Das Deutschland nach innerstaatlichem Recht zustehende Besteuerungsrecht für die 47 Arbeitstage im Inland wird nicht durch das DBA-Schweiz 1971/2010 eingeschränkt. Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz 1971/2010 ordnet vielmehr das Besteuerungsrecht auch Deutschland als Tätigkeitsstaat zu (unter a). Das Besteuerungsrecht ist nicht nach Art. 15a Abs. 1 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/2010 nur der Schweiz zugewiesen, da der Kläger kein Grenzgänger im Sinne des Art. 15a Abs. 2 DBA-Schweiz 1971/2010 ist (unter b).
- 24** a) Nach Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz 1971/2010 können vorbehaltlich der Artikel 15a bis 19 Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt (Satz 1). Wird die Arbeit dort ausgeübt, so können die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden (Satz 2).
- 25** Die Lohneinkünfte des Klägers für die 47 Arbeitstage in Deutschland können deshalb auch dort besteuert werden. Denn der in der Schweiz ansässige (Art. 4 Abs. 1 DBA-Schweiz 1971/2010) Kläger übte seine unselbständige Arbeit im Sinne des Art. 15 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 und Satz 2 DBA-Schweiz 1971/2010 an diesen Tagen in Deutschland aus. Eine Ausnahme nach Art. 15 Abs. 2 DBA-Schweiz 1971/2010 liegt nicht vor.
- 26** b) Hieran ändert auch Art. 15a Abs. 1 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/2010 nichts, der das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat zuweist. Denn der Kläger ist kein Grenzgänger im Sinne dieser Vorschrift.
- 27** aa) Grenzgänger im Sinne des Art. 15a Abs. 1 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/2010 ist nach Art. 15a Abs. 2 DBA-Schweiz 1971/2010 jede in einem Vertragsstaat ansässige Person, die in dem anderen Vertragsstaat ihren Arbeitsort hat und von dort regelmäßig an ihren Wohnsitz zurückkehrt (Satz 1). Kehrt diese Person nicht jeweils nach Arbeitsende an ihren Wohnsitz zurück, entfällt die Grenzgängereigenschaft nur dann, wenn die Person bei einer Beschäftigung während des gesamten Kalenderjahres an mehr als 60 Arbeitstagen aufgrund ihrer Arbeitsausübung nicht an ihren Wohnsitz zurückkehrt (Satz 2).
- 28** bb) Zwar kehrte der Kläger nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) bis zu seiner Freistellung regelmäßig an seinen Wohnsitz in der Schweiz zurück. Denn eine regelmäßige Rückkehr setzt keine Mindestanzahl an Grenzüberquerungen voraus (ausführlich hierzu BFH-Urteil vom 01.06.2022 - I R 32/19, BFHE 277, 279, Rz 24 ff.).
- 29** cc) Allerdings ist das FG zu dem revisionsrechtlich nicht zu beanstandenden Ergebnis gelangt, dass der Kläger die Zahl der im vorliegenden Fall unschädlichen 22 Nichtrückkehrtage überschritten hat.
- 30** (1) Das FG hat die relevante Zahl der unschädlichen Nichtrückkehrtage angesichts der Freistellung des Klägers ab dem 18.05.2018 und des damit verbundenen verkürzten Tätigkeitszeitraums zu Recht gekürzt (vgl. Ziff. II.3. des Verhandlungsprotokolls zum Änderungsprotokoll vom 21.12.1992 vom 18.12.1991 zum DBA-Schweiz, BGBl II 1993, 1889; hierzu Senatsurteil vom 01.08.2024 - VI R 23/22, BFHE 286, 1, Rz 26).
- 31** Dahinstehen kann, ob hierbei eine Kürzung nicht nur im Hinblick auf die Freistellungsphase (auf 22 Nichtrückkehrtage), sondern auch aufgrund der Elternzeit zu erfolgen hat. Da der Kläger unstreitig an 35 Tagen aufgrund der Arbeitsausübung nicht an seinen Wohnsitz zurückgekehrt ist, ist die Grenze in jedem Fall überschritten.
- 32** (2) Entgegen der Ansicht des Klägers war die Kürzung der Zahl der Nichtrückkehrtage auch trotz des fortbestehenden Arbeitsverhältnisses vorzunehmen. Denn Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/2010 betrifft den Fall, dass der Steuerpflichtige dem Grunde nach das ganze Kalenderjahr über Grenzpendler ist, mithin das ganze Kalenderjahr im anderen Vertragsstaat tätig wird und regelmäßig an seinen Wohnsitz zurückkehrt. Für die Zeit der Freistellung lag aber schon nach der Natur der Sache keine Grenzgängereigenschaft mehr vor, da der Kläger in dieser Zeit nicht mehr zwischen seinem Schweizer Wohnsitz und seiner inländischen Arbeitsstelle gependelt ist.
- 33** c) Ein weitergehendes Besteuerungsrecht Deutschlands ergibt sich auch nicht aus Art. 4 Abs. 4 DBA-Schweiz 1971/2010. Unabhängig davon, dass diese Vorschrift kein eigenes Besteuerungsrecht begründet, sondern nur im Zusammenhang mit innerstaatlichem Recht die Besteuerungsbefugnis Deutschland zuweisen kann, ist diese Norm bereits tatbestandlich nicht erfüllt.
- 34** 3. Demzufolge steht Deutschland ein Besteuerungsrecht anteilig hinsichtlich des auf die 47 Arbeitstage in Deutschland entfallenden Lohns zu.

- 35** Grundlage der Berechnung der der inländischen Besteuerung unterliegenden beziehungsweise nicht unterliegenden Einkünfte ist die Zahl der vertraglich vereinbarten Arbeitstage im Kalenderjahr abzüglich der Urlaubstage und der anderen arbeitsfreien Tage (arbeitsfreie Samstage, Sonntage und gesetzliche Feiertage - s. Senatsurteil vom 01.08.2024 - VI R 23/22, BFHE 286, 1, Rz 41). Zu den arbeitsfreien Tagen zählen auch die Tage der unbezahlten Elternzeit. Die 20 Tage, an denen sich der Kläger unstreitig in der Schweiz befand, jedoch nach Auffassung des FG nicht für die A GmbH tätig wurde, sind hingegen im Rahmen der Aufteilung der Einkünfte nicht herauszurechnen, da es für die Aufteilung nicht auf die Tage ankommt, an denen der Steuerpflichtige tatsächlich gearbeitet hat, sondern auf die vertraglich vereinbarten, also regulären Arbeitstage (hierzu BFH-Urteil vom 29.01.1986 - I R 22/85, BFHE 146, 132, BStBl II 1986, 479, unter II.3.a). Diesen Arbeitstagen ist das für diese Zeit vereinbarte Arbeitsentgelt gegenüberzustellen und sodann das auf den einzelnen Arbeitstag entfallende Arbeitsentgelt zu ermitteln (Senatsurteil vom 01.08.2024 - VI R 23/22, BFHE 286, 1, Rz 41).
- 36** Da im Hinblick auf die grundsätzlich dem § 19 EStG unterfallenden steuerpflichtigen Lohnbestandteile und die konkrete Höhe des auf die 47 Arbeitstage (anteilig) entfallenden Lohns von ... € zwischen den Beteiligten zu Recht kein Streit besteht, sieht der Senat von weiteren Ausführungen hierzu ab.
- 37** 4. Soweit die Beigeladene materiell-rechtlich zu Unrecht auch für den darüber hinaus an den Kläger ausgezahlten Lohn Lohnsteuer einbehalten und an das FA abgeführt hat, steht dem Kläger diesbezüglich grundsätzlich kein Anspruch auf Erstattung der Lohnsteuer zu.
- 38** a) Ein solcher Erstattungsanspruch ergibt sich, wie das FG zutreffend erkannt hat, nicht aus § 37 Abs. 2 Satz 1 der Abgabenordnung (AO). Denn die zu Lasten des Klägers einbehaltene und abgeführte Lohnsteuer wurde nicht ohne rechtlichen Grund gezahlt.
- 39** aa) Nach den tatsächlichen Feststellungen des FG, an die der erkennende Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO gebunden ist, hat die Beigeladene die Lohnsteuer einbehalten und angemeldet (§ 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 41a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 EStG). Die Lohnsteuer-Anmeldung steht einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleich (§ 168 Satz 1, § 218 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 AO) und bildet den Rechtsgrund für den Einbehalt der Lohnsteuer (s. BFH-Urteil vom 12.10.1995 - I R 39/95, BFHE 179, 91, BStBl II 1996, 87, unter II.1.).
- 40** Der Arbeitnehmer kann die ihn betreffende Anmeldung zwar aus eigenem Recht gegenüber dem zuständigen Finanzamt (§ 41a Abs. 1 EStG) anfechten oder eine Änderung nach § 168, § 164 Abs. 2 AO begehren (s. BFH-Urteile vom 12.10.1995 - I R 39/95, BFHE 179, 91, BStBl II 1996, 87, unter II.1., und vom 21.10.2009 - I R 70/08, BFHE 226, 529, BStBl II 2012, 493, unter II.1.a; Senatsurteil vom 20.07.2005 - VI R 165/01, BFHE 209, 571, BStBl II 2005, 890, unter II.1.). Der Kläger hat sich aber zu keinem Zeitpunkt gegen die Lohnsteuer-Anmeldungen gewendet (nachfolgend bb). Nach den bindenden Feststellungen des FG sind diese nunmehr bestandskräftig, nachdem der Vorbehalt der Nachprüfung der Lohnsteuer-Anmeldungen mit Bescheid vom 02.02.2023 aufgehoben wurde.
- 41** bb) Insbesondere kann der Antrag des Klägers auf Erstattung der Lohnsteuer vom 13.04.2021 nicht als Anfechtung der Lohnsteuer-Anmeldungen ausgelegt oder in eine solche umgedeutet werden.
- 42** (1) Auch Erklärungen rechtskundiger Personen können in entsprechender Anwendung des § 133 des Bürgerlichen Gesetzbuchs grundsätzlich ausgelegt werden, sofern die betreffende Erklärung auslegungsbedürftig ist. Daran fehlt es, wenn sie nach Wortlaut und Zweck einen eindeutigen Inhalt hat (s. hierzu BFH-Beschluss vom 14.06.2011 - V B 24/10, Rz 5 f.).
- 43** Gerade dies ist vorliegend der Fall. Denn die Bevollmächtigte des Klägers hatte mit Schreiben vom 13.04.2021 unter Verweis auf § 15 Satz 4 KonsVerCHEV ausdrücklich die Erstattung der zu viel einbehaltenen Lohnsteuer nach § 37 Abs. 2 AO beantragt.
- 44** (2) Eine Umdeutung des im Schreiben vom 13.04.2021 enthaltenen Antrags auf Erstattung der Lohnsteuer in eine Anfechtung der Lohnsteuer-Anmeldungen des Arbeitgebers beziehungsweise in einen Änderungsantrag nach § 164 Abs. 2 AO kommt ebenfalls nicht in Betracht. Der Erstattungsantrag und die Anfechtung (beziehungsweise der Antrag auf Änderung) der Lohnsteuer-Anmeldung sind auf unterschiedliche Ziele beziehungsweise Rechtsfolgen gerichtet.
- 45** Die Lohnsteuer-Anmeldungen (§ 167 AO) für den Streitzeitraum standen gemäß § 168 Satz 1 AO einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleich. Damit werden unmittelbar an die Steuererklärung die Rechtsfolgen einer Steuerfestsetzung geknüpft (Senatsurteil vom 15.02.2023 - VI R 13/21, BFHE 279, 28, BStBl

II 2024, 175, Rz 14). Die Anfechtung einer Lohnsteuer-Anmeldung beseitigt bei erfolgreichem Vorgehen zunächst die Lohnsteuer-Anmeldung als Rechtsgrund für die Abführung der Steuer und damit die Steuerfestsetzung an sich und führt erst in der Folge zu einem Erstattungsanspruch. Demgegenüber ist ein isoliert geltend gemachter Erstattungsantrag auf die bloße Rückzahlung zu viel abgeführter Steuer gerichtet und bleibt somit hinter dem Verfahrensgegenstand der Anfechtung einer Lohnsteuer-Anmeldung zurück.

- 46 b) Ein (Lohnsteuer-)Erstattungsanspruch ergibt sich auch nicht aus § 15 Satz 4 KonsVerCHEV.
- 47 Unabhängig davon, dass diese Bestimmung --wie das FG zutreffend entschieden hat-- keine eigene Anspruchsgrundlage beinhaltet, sondern nur auf den öffentlich-rechtlichen Erstattungsanspruch nach § 37 Abs. 2 AO verweist, geht es vorliegend auch nicht um abkommensrechtlich unzutreffend erhobene Lohnsteuer im Zusammenhang mit der Grenzgängereigenschaft des Klägers.
- 48 c) Aus § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG folgt im Streitfall ebenfalls kein Erstattungsanspruch. Die Vorschrift ist bereits tatbestandlich mangels entsprechender Einkünfte nicht einschlägig.
- 49 Nach § 50d Abs. 1 Satz 1 EStG sind die Vorschriften über die Einbehaltung, Abführung und Anmeldung der Steuer ungeachtet der §§ 43b und 50g EStG sowie eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) anzuwenden, wenn Einkünfte, die dem Steuerabzug vom Kapitalertrag oder dem Steuerabzug aufgrund des § 50a unterliegen, nach den §§ 43b, 50g oder nach einem DBA nicht oder nur nach einem niedrigeren Steuersatz besteuert werden können. Nach § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG bleibt der Anspruch des Gläubigers der Kapitalerträge oder Vergütungen auf völlige oder teilweise Erstattung der einbehaltenen und abgeführten oder der aufgrund Haftungsbescheid oder Nachforderungsbescheid entrichteten Steuer unberührt.
- 50 d) Entgegen der Auffassung des Klägers lässt sich ein Anspruch auf Erstattung der zu viel einbehaltenen und abgeführten Lohnsteuer auch nicht aus § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG analog herleiten.
- 51 aa) Zwar hat der I. Senat des BFH für Fälle des unzutreffenden Lohnsteuereinhalts bisher bei abkommensrechtlichem Ausschluss des Besteuerungsrechts einen Erstattungsanspruch des Steuerpflichtigen in analoger Anwendung des § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG bejaht, da die formell-rechtlichen Regeln über den Steuerabzug keinen Vorrang gegenüber der materiellen Rechtslage genießen und von steuerbefreiten Einkünften grundsätzlich keine Steuer abgezogen werden darf (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 21.10.2009 - I R 70/08, BFHE 226, 529, BStBl II 2012, 493, unter II.2.d, m.w.N.).
- 52 bb) Dieser Rechtsprechung schließt sich der erkennende Senat nicht an. Es fehlt für eine analoge Anwendung des § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG für Fälle des unzutreffenden Lohnsteuereinhalts sowohl bei abkommensrechtlichem Ausschluss des Besteuerungsrechts als auch bei fehlender beschränkter Steuerpflicht mangels inländischer Lohn Einkünfte jedenfalls am Vorliegen einer planwidrigen Regelungslücke, wenn dem Arbeitnehmer --wie hier dem Kläger durch die Anfechtung der ihn betreffenden Lohnsteuer-Anmeldung-- eine andere Möglichkeit offenstand, zu einer Steuererstattung der vom Arbeitgeber materiell-rechtlich zu Unrecht einbehaltenen und abgeführten Lohnsteuer zu kommen.
- 53 Der Kläger hatte vorliegend die Möglichkeit, die ihn betreffenden Lohnsteuer-Anmeldungen der Beigeladenen aus eigenem Recht anzufechten. Zudem hat der Gesetzgeber in § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG a.F. nur eine Vorschrift für die Erstattung der Kapitalertragsteuer geschaffen. Eine Rechtsgrundlage für die Erstattung der Lohnsteuer hat er nicht in das Gesetz aufgenommen. Dies hätte aber nahegelegt, wenn der Gesetzgeber gewollt hätte, dass auch die (zu Unrecht abgeführte) Lohnsteuer (ohne vorherige Anfechtung der Lohnsteuer-Anmeldungen) zu erstatten wäre. Dabei ist dem Steuerpflichtigen die Anfechtung der Lohnsteuer-Anmeldung des Arbeitgebers auch zumutbar. Zudem stehen die Vorschriften über die beschränkte Steuerpflicht und die Bestandskraft der Lohnsteuer-Anmeldung auch auf einer gesetzlichen Stufe. Ein Vorrang der einen vor der anderen Vorschrift bedarf daher besonderer Begründung. Eine solche ist im Streitfall jedoch nicht ersichtlich.
- 54 e) Eine Anfrage gemäß § 11 Abs. 2 und 3 FGO beim I. Senat des BFH wegen der Abweichung in der Rechtsfrage der analogen Anwendung des § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG für Fälle des unzutreffenden Lohnsteuereinhalts (vgl. zuletzt BFH-Urteil vom 21.10.2009 - I R 70/08, BFHE 226, 529, BStBl II 2012, 493) ist nicht erforderlich, da der I. Senat des BFH wegen der Änderung des Geschäftsverteilungsplanes mit der Rechtsfrage nicht mehr befasst werden kann, der erkennende Senat vielmehr für Rechtsfragen betreffend die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, soweit sie hier in Streit stehen, seit dem 01.01.2024 die alleinige Zuständigkeit hat.

- 55** 5. Gleichwohl sind die bisherigen Grundsätze zur analogen Anwendung des § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG a.F. aus Vertrauensschutzgründen in Fällen der Lohnsteuererstattung weiter anzuwenden, sofern entsprechende Erstattungsansprüche --wie hier-- bis zum Ablauf des Tages der Veröffentlichung dieser Entscheidung gestellt wurden.
- 56** a) Der Senat hält es aus Gründen des Vertrauensschutzes für geboten, die neuen Rechtsprechungsgrundsätze (oben II.4.d) nur mit Wirkung für die Zukunft anzuwenden (vgl. zum Vertrauensschutz bei Änderung einer langjährigen, höchstrichterlichen Rechtsprechung z.B. auch Beschluss des Großen Senats des BFH vom 17.12.2007 - GrS 2/04, BFHE 220, 129, BStBl II 2008, 608, dort beginnend unter D.IV.2.b).
- 57** b) Denn mit dieser Entscheidung vollzieht der Senat eine Abkehr von einer langjährigen höchstrichterlichen Rechtsprechung zum grundsätzlichen Vorliegen eines Erstattungsanspruches in analoger Anwendung des § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG a.F. in Lohnsteuerfällen, die auf Ebene der Finanzgerichte akzeptiert ist und auf deren Fortbestand der Steuerpflichtige umso mehr vertrauen durfte, als sie von den Finanzbehörden ungeachtet der für den Fiskus nachteiligen Wirkung in steter Verwaltungsübung praktiziert wurde und bis dato wird (s. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 27.06.2022, BStBl I 2022, 956).
- 58** 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 und 2, § 136 Abs. 1 Satz 1 und § 139 Abs. 4 FGO. Der Beigeladenen sind keine Kosten aufzuerlegen, da sie keine Anträge gestellt hat (vgl. BFH-Urteil vom 09.02.2009 - III R 39/07, unter II.4.). Etwaige außergerichtliche Kosten der Beigeladenen sind nicht aus Billigkeitsgründen zu erstatten. Diese hat keine Sachanträge gestellt oder anderweitig das Verfahren wesentlich gefördert (s. z.B. BFH-Urteil vom 16.01.2025 - IV R 11/22, BFHE 287, 90, BStBl II 2026, 25, Rz 46).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de