

Der Arbeitgeber haftet unabhängig vom Arbeitnehmer für die Lohnsteuer

Die 4-jährige „Festsetzungsfrist“ für die Haftung des Arbeitgebers für nicht abgeführte Lohnsteuern beginnt mit Ablauf des Jahres, in dem der Arbeitgeber die Lohnsteueranmeldung beim Finanzamt eingereicht hat. Wäre es anders (so wie hier vom Arbeitgeber angenommen, dass es auf die Einreichung der Einkommensteuer-Erklärung des Mitarbeiters ankomme), so könnte das zur Folge haben, dass die Frist bereits abgelaufen ist, bevor das Finanzamt überhaupt etwas von einem Lohnsteueranspruch erfahren hat. Außerdem sei nicht jeder Arbeitnehmer verpflichtet, eine Steuererklärung einzureichen, so ergänzend der BFH.

Quelle: Wolfgang Büser

Maßgeblichkeit der Lohnsteuer-Anmeldung (Steueranmeldung) für den Beginn der die Lohnsteuer betreffenden Festsetzungsfrist; Abstellen auf die Lohnsteuer bei der Berechnung der steuerlichen Festsetzungsfrist; Deckung des Beginns der steuerlichen Festsetzungsfrist mit dem Beginn der Festsetzungsfrist für einen Haftungsbescheid für die entsprechende Steuer

Gericht: BFH

Datum: 06.03.2008

Aktenzeichen: VI R 5/05

Entscheidungsform: Urteil

Referenz: JurionRS 2008, 13470

ECLI: [keine Angabe]

Verfahrensgang:

vorgehend:

FG Saarland - 04.03.2004 - AZ: 2 K 269/00

Rechtsgrundlagen:

§ 38 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG

§ 39d EStG

§ 42d Abs. 1 Nr. 1 EStG

§ 170 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 AO

Fundstellen:

BFHE 220, 307 - 312

AO-StB 2008, 207-208 (Volltext mit amtl. LS u. Anm.)

AuA 2008, 422 (Kurzinformation)

BB 2008, 1143 (Kurzinformation)

BB 2008, 1719-1720 (Kurzinformation)

BFH/NV 2008, 1225-1227 (Volltext mit amtl. LS)

BFH/PR 2008, 344-345 (Volltext mit amtl. LS u. Anm.)

BStBl II 2008, 597-600 (Volltext mit amtl. LS)
DB 2008, 1359-1360 (Volltext mit amtl. LS)
DB 2008, VII Heft 21 (amtl. Leitsatz)
DStR 2008, XVIII Heft 21-22 (amtl. Leitsatz)
DStRE 2008, 809-811 (Volltext mit amtl. LS)
HFR 2008, V Heft 7 (amtl. Leitsatz)
HFR 2008, 810-812 (Volltext mit amtl. LS)
IStR 2008, VII Heft 17 (Kurzinformation)
KÖSDI 2008, 16098 (Kurzinformation)
NJW 2008, 2880 (amtl. Leitsatz)
NWB 2008, 1939 (Kurzinformation)
NWB direkt 2008, 3
NZA 2008, 752 (Kurzinformation)
schnellbrief 2008, 7
SJ 2008, 5
StB 2008, 232
StBp 2008, 206
StBW 2008, 5
StuB 2008, 771
StX 2008, 326-327
Jurion-Abstract 2008, 222322 (Zusammenfassung)

BFH, 06.03.2008 - VI R 5/05

Amtlicher Leitsatz:

1. Die Festsetzungsfrist für einen Lohnsteuer-Haftungsbescheid endet nicht vor Ablauf der Festsetzungsfrist für die Lohnsteuer (§ 191 Abs. 3 Satz 4 1. Halbsatz AO).
2. Der Beginn der Festsetzungsfrist für die Lohnsteuer richtet sich nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO .
3. Für den Beginn der die Lohnsteuer betreffenden Festsetzungsfrist ist die Lohnsteuer-Anmeldung (Steueranmeldung) und nicht die Einkommensteuererklärung der betroffenen Arbeitnehmer maßgebend.

Gründe

1 I.

Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine juristische Person nach niederländischem Recht und hat ihren Sitz in den Niederlanden. Sie ist eine Tochtergesellschaft der D in S, die alle Anteile an der Klägerin hält.

2 Im November 1994 führte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) eine Lohnsteuer-Außenprüfung u.a. für das Streitjahr (1990) durch. Das FA gelangte zu der Feststellung, dass die Klägerin im Prüfungszeitraum überwiegend niederländische und deutsche Arbeitnehmer, gelegentlich auch Arbeitnehmer aus Frankreich, Belgien und Großbritannien, beschäftigt und diese sowohl auf niederländischen als auch auf deutschen Baustellen eingesetzt hatte; lohnsteuerliche Konsequenzen waren jedoch lediglich für die Arbeitnehmer mit Wohnsitz und Tätigkeit im Inland gezogen worden. Auf der Grundlage der Prüfungsfeststellungen erließ das FA am 29. März 1995 einen Haftungsbescheid u.a. über Lohnsteuer 1990 in Höhe von ... DM. Den Bescheid adressierte das FA an "Fa. D ... S" und versah ihn mit dem Zusatz "für Fa. "; unter letztgenanntem Namen hatte die Klägerin zunächst firmiert.

3 Auf die nach erfolglosem Einspruch eingelegte Klage der Klägerin hob das Finanzgericht (FG) den angefochtenen Haftungsbescheid auf, soweit sich die Haftung auf Lohnsteuer für 1990 erstreckt. Zur Begründung führte das FG im Wesentlichen aus, selbst wenn man hinsichtlich des Haftungsbescheids von einem Bekanntgabemangel ausgehen wolle, so sei dieser in dem Zeitpunkt, in dem die Klägerin tatsächlich von dem Bescheid Kenntnis erlangt habe, entsprechend dem Rechtsgedanken des § 9 Abs. 1 des Verwaltungszustellungsgesetzes (VwZG) geheilt; der Inhaltsadressat und damit der Empfangsberechtigte i.S. des § 9 Abs. 1 VwZG sei hinreichend deutlich geworden. Auch sei die Klägerin als ausländische Verleiherin i.S. des § 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) anzusehen, denn sie habe im maßgeblichen Zeitraum weder ihren Sitz (§ 11 der Abgabenordnung --AO--) noch den Mittelpunkt der Geschäftsleitung (§ 10 AO) im Inland gehabt und ihre Arbeitnehmer --mit entsprechender Erlaubnis-- gewerbsmäßig ausschließlich der D zur Arbeitsleistung im Inland überlassen. Für die ausländischen und damit beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmer, die ihre Arbeitsleistung im Inland erbracht hätten, habe sie gemäß § 39d EStG Lohnsteuer einbehalten, anmelden und abführen müssen. Indes sei hinsichtlich der Haftung für die Lohnsteuer des Jahres 1990 Festsetzungsverjährung eingetreten. Die "Lohnsteuer-/Einkommensteueransprüche" der beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmer seien festsetzungsverjährt. Die Lohnsteuer sei keine eigene Steuerart, sondern lediglich eine Erhebungsform der Einkommensteuer. Die im Jahr 1990 entstandenen Einkommensteueransprüche seien mit Ablauf des 31. Dezember 1994 verjährt. Die Festsetzungsfrist hierfür habe gemäß § 170 Abs. 1 AO mit Ablauf des Entstehungsjahres begonnen. Eine Anlaufhemmung nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO trete nicht ein, denn für beschränkt Steuerpflichtige, deren Steuer mit dem Steuerabzug nach § 50 Abs. 5 EStG abgegolten sei, bestehe keine Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung (§ 56 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung). Nachdem die Hauptschuld der Arbeitnehmer verjährt sei, könne gemäß § 191 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 AO dahinstehen, ob gegenüber der Klägerin eine Anlaufhemmung nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO eingetreten sei, weil sie eine Lohnsteuer-Anmeldung habe abgeben müssen (§ 41a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG). Mangels einer bestehenden Hauptschuld sei der Haftungsbescheid vom 29. März 1995 rechtswidrig, soweit er sich auf Lohnsteuer 1990 erstrecke.

4 Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts (§§ 191 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 und 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO).

5 Das FA beantragt sinngemäß,

unter teilweiser Aufhebung des Urteils des FG des Saarlandes vom 4. März 2004 die Klage auch insoweit abzuweisen, als sie die Haftung für Lohnsteuer 1990 betrifft.

6 Die Klägerin beantragt,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

7 II.

Die Revision des FA ist begründet; sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils, soweit es die Haftung für Lohnsteuer 1990 betrifft, und zur Zurückverweisung an die Vorinstanz zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die bisherigen Feststellungen des FG tragen nicht dessen Schlussfolgerung und Gesamtwürdigung, dass die Festsetzungsfrist für den Haftungsbescheid vom 29. März 1995 hinsichtlich der Lohnsteuer 1990 vor Erlass dieses Bescheides abgelaufen sei.

8 1.

Nach den mit Revisionsrügen nicht angegriffenen und deshalb gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG war die Klägerin als ausländische Verleiherin i.S. des § 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG anzusehen. Zwischen den Beteiligten ist ferner unstreitig, dass die Klägerin auch für ihre ausländischen und damit beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmer gemäß § 39d EStG den Lohnsteuerabzug durchzuführen hatte. Indes halten die Erwägungen, mit denen das FG unter Berufung auf Festsetzungsverjährung eine Haftung der Klägerin für Lohnsteuer 1990 nach § 42d Abs. 1 Nr. 1 EStG verneint hat, revisionsrechtlicher Prüfung nicht stand.

9 a)

Wer kraft Gesetzes für eine Steuerschuld haftet, kann durch Haftungsbescheid in Anspruch genommen werden (§ 191 Abs. 1 Satz 1 AO). Gemäß § 191 Abs. 3 Satz 1 AO sind die Vorschriften über die Festsetzungsfrist auf den Erlass von Haftungsbescheiden entsprechend anzuwenden. Nach Satz 2 der Vorschrift beträgt die Festsetzungsfrist für Haftungsbescheide grundsätzlich vier Jahre; die Frist beginnt mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem der Tatbestand verwirklicht worden ist, an den das Gesetz die Haftungsfolge knüpft (§ 191 Abs. 3 Satz 3 AO). Insoweit ist auf die Verwirklichung der Tatbestandsvoraussetzungen einer Haftungsnorm sowie die Entstehung der Steuerschuld abzustellen (Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 4. September 2002 I B 145/01, BFHE 199, 95, BStBl II 2003, 223 [BFH 04.09.2002 - I B 145/01], unter II. 2. b aa, m.w.N.). Gemäß § 42d Abs. 1 Nr. 1 EStG haftet der Arbeitgeber für die Lohnsteuer, die er einzubehalten und abzuführen hat. Deshalb ist für die haftungsbegründende Pflichtverletzung an die Nichtabgabe oder fehlerhafte Abgabe der Lohnsteuer-Anmeldungen (§ 41a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) und die Nichteinbehaltung (§ 38 Abs. 3 Satz 1 EStG) und Nichtabführung (§ 41a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG) der sich insoweit ergebenden Lohnsteuer anzuknüpfen.

10 Die Lohnsteuer entsteht in dem Zeitpunkt, in dem der Arbeitslohn dem Arbeitnehmer zufließt (§ 38 Abs. 2 Satz 2 EStG); soweit die Haftung des Arbeitgebers reicht, sind der Arbeitgeber und der Arbeitnehmer Gesamtschuldner der Lohnsteuer (§ 42d Abs. 3 Satz 1 EStG). Da der Arbeitgeber gemäß § 41a Abs. 1 Satz 1 EStG die Anmeldung und Abführung der entstandenen Lohnsteuer spätestens am zehnten Tag nach Ablauf eines jeden Lohnsteuer-Anmeldungszeitraums --dies ist nach § 41a Abs. 2 Satz 1 EStG grundsätzlich der Kalendermonat-- vorzunehmen hat, beginnt die Festsetzungsfrist für einen Haftungsbescheid hinsichtlich der Lohnsteuer der Monate Januar bis November grundsätzlich mit Ablauf des entsprechenden Kalenderjahres, hinsichtlich der Lohnsteuer des Monats Dezember mit Ablauf des Folgejahres.

11 b)

Gemäß § 191 Abs. 3 Satz 4 1. Halbsatz AO endet die Festsetzungsfrist für einen Haftungsbescheid nicht vor Ablauf der Festsetzungsfrist der Steuer, für die gehaftet wird. Die steuerliche Festsetzungsfrist beginnt im Allgemeinen mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Steuer entstanden ist (§ 170 Abs. 1 AO). Ist indes gesetzlich die Abgabe einer Steueranmeldung vorgeschrieben wie bei der Lohnsteuer (§ 41a EStG), beginnt die Frist nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO erst mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Steueranmeldung beim Finanzamt eingereicht wird. Dass die Lohnsteuer-Anmeldung vom Arbeitgeber und nicht vom Arbeitnehmer als

dem Schuldner der Lohnsteuer (§ 38 Abs. 2 Satz 1 EStG) abzugeben ist, ist für die Anwendbarkeit des § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO nicht von Bedeutung (vgl. BFH-Urteil vom 17. April 1996 I R 82/95 , BFHE 180, 365, BStBl II 1996, 608; BFH-Beschluss vom 14. Juli 1999 I B 151/98 , BFHE 190, 1, BStBl II 2001, 556; BFH-Urteile vom 29. Januar 2003 I R 10/02 , BFHE 202, 1, BStBl II 2003, 687 [BFH 29.01.2003 - I R 10/02] , und vom 7. Februar 2008 VI R 83/04 , zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt; Hartz/Meeßen/Wolf, ABC-Führer Lohnsteuer, Stichwort "Verjährung" Rz 14; Klein/Rüsken, AO, 9. Aufl., § 170 Rz 7; Balmes in: Kühn/von Wedelstädt, 18. Aufl., AO, § 170 Rz 4; a.A. Ruban in Hübschmann/Hepp/ Spitaler, § 170 AO Rz 16). Werden Lohnsteuer-Anmeldungen entsprechend § 41a Abs. 1 Satz 1 EStG am 10. Tag des Folgemonats abgegeben, beginnt hinsichtlich der Lohnsteuer die Festsetzungsfrist für Lohnzuflüsse der Monate Januar bis November mit Ablauf des Zuflussjahres und für Dezember mit Ablauf des Folgejahres. Insoweit deckt sich dann der Beginn der steuerlichen Festsetzungsfrist mit dem Beginn der Festsetzungsfrist für einen Haftungsbescheid für die entsprechende Steuer. Gilt in diesem Fall --wie grundsätzlich für den Haftungsbescheid (§ 191 Abs. 3 Satz 2 AO)-- auch eine steuerliche Festsetzungsfrist von vier Jahren (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO), so führt die Ablaufhemmung des § 191 Abs. 3 Satz 4 1. Halbsatz AO zu keiner Verlängerung der Haftungsfestsetzungsfrist. Werden indes keine Steueranmeldungen abgegeben, so beginnt die steuerliche Festsetzungsfrist nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO spätestens mit Ablauf des dritten Kalenderjahrs, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Lohnsteuer entstanden, d.h. der Arbeitslohn zugeflossen ist (§ 38 Abs. 2 Satz 2 EStG). Gemäß § 191 Abs. 3 Satz 4 1. Halbsatz AO wirkt sich diese Anlaufhemmung nach § 170 AO auch auf den Ablauf der Festsetzungsfrist für einen entsprechenden Haftungsbescheid aus.

12 c)

Nach § 191 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 AO kann ein Haftungsbescheid nicht mehr ergehen, soweit die Steuer gegen den Steuerschuldner nicht festgesetzt worden ist und wegen Ablaufs der Festsetzungsfrist auch nicht mehr festgesetzt werden kann. Soll die Regelung des § 191 Abs. 3 Satz 4 AO vermeiden, dass die Festsetzungsfrist für den Haftungsbescheid abläuft, bevor die Steuer überhaupt festgesetzt ist, so greift § 191 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 AO dann, wenn gegenüber dem Haftungsschuldner eigentlich eine längere Frist liefere als gegenüber dem Steuerschuldner (vgl. BFH-Urteil vom 9. August 2000 I R 95/99 , BFHE 193, 12, BStBl II 2001, 13, unter II. 3. c bb; Klein/Rüsken, a.a.O., § 191 Rz 95).

13 2.

Nach diesen Maßstäben hält die Entscheidung des FG, dass hinsichtlich der Haftung der Klägerin für die Lohnsteuerbeträge des Jahres 1990 Festsetzungsverjährung eingetreten sei, revisionsrechtlicher Prüfung nicht stand.

14 Zu Unrecht hat das FG bei der Berechnung der steuerlichen Festsetzungsfrist nicht --wie erforderlich (II. 1. b)-- auf die Steuer abgestellt, für die die Klägerin in Haftung genommen werden soll. Das FG hat nicht auf die Lohnsteuerschuld, sondern auf die Einkommensteuerschuld der betroffenen Arbeitnehmer abgestellt. Die streitige Haftung bezieht sich aber auf die Lohnsteuer und nicht auf die individuelle Einkommensteuer der betroffenen Arbeitnehmer. Demgegenüber kann sich das FG nicht darauf berufen, dass die Lohnsteuer eine besondere Erhebungsform der Einkommensteuer ist, denn gleichwohl muss zwischen Lohn- und Einkommensteuerschuld unterschieden werden: Weder entstehen und verjähren Lohnsteuer- und Einkommensteuerschuld gleichzeitig noch decken sie sich betragsmäßig. Gesamtschuldner sind Arbeitnehmer und Arbeitgeber gemäß § 42d Abs. 3 Satz 1 EStG lediglich hinsichtlich der bei Lohnzufluss (vgl. § 38 Abs. 2 Satz 2 EStG) entstehenden Entrichtungsschuld. Ob der Arbeitnehmer überhaupt Einkommensteuer schuldet (z.B. weil er anderweitige Verluste hat), ist unabhängig von einer etwaigen Lohnsteuerschuld. Deshalb ist im Zusammenhang mit der Lohnsteuer auch nicht von Bedeutung, ob und wann der Arbeitnehmer eine Einkommensteuererklärung abzugeben hat oder tatsächlich abgibt. Folglich ist im Streitfall auch hinsichtlich der Anlaufhemmung nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO (vgl. II. 1. b) nicht darauf abzustellen, ob eine Einkommensteuererklärung abzugeben war. Maßgeblich ist vielmehr, ob und ggf. wann die Klägerin Lohnsteuer-Anmeldungen für die im Streitfall betroffenen Lohnsteuer-Anmeldungszeiträume abgegeben hat.

15 3.

Mangels Spruchreife geht die Sache an das FG zur erneuten Verhandlung und Entscheidung zurück (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Auf der Grundlage der vom FG getroffenen Feststellungen lässt sich der Beginn der steuerlichen Festsetzungsfrist nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO nicht bestimmen. Das FG hat sich nämlich --aus seiner Sicht zu Recht-- nicht mit der tatsächlichen Frage befasst, ob und ggf. wann die Klägerin Lohnsteuer-Anmeldungen für die Lohnsteuer-Anmeldungszeiträume (vgl. § 41a Abs. 2 EStG) des Jahres 1990 abgegeben hat. Das FG hat nur in Anknüpfung an die Feststellungen der Lohnsteuer-Außenprüfung ausgeführt, dass von der Klägerin lohnsteuerliche Konsequenzen lediglich für die Arbeitnehmer mit Wohnsitz und Tätigkeit im Inland gezogen worden seien. Dieser Umstand spricht dafür, dass die Klägerin Lohnsteuer-Anmeldungen abgegeben hat, in denen jedenfalls die inländischen Arbeitnehmer der Klägerin berücksichtigt worden sind. Das FA hat in seiner Revisionsbegründung hingegen vorgetragen, die Klägerin sei ihrer Verpflichtung zur Abgabe einer Steueranmeldung nach § 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 i.V.m. § 41a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG nicht nachgekommen. Das FG erhält als Tatsachengericht Gelegenheit, die Abgabe von Steueranmeldungen hinsichtlich der Lohnsteuer 1990 weiter aufzuklären und zu prüfen.

16 Auf neuer Tatsachengrundlage und nach Maßgabe der unter II. 1. b benannten Maßstäbe wird das FG die Voraussetzungen des § 191 Abs. 3 Satz 4 AO erneut zu prüfen haben.

17 Auch wird das FG ggf. zu prüfen haben, ob die steuerliche Festsetzungsfrist kürzer als die Festsetzungsfrist für den Haftungsbescheid ist und deshalb die Vorschrift des § 191 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 AO , auf den sich die Klägerin beruft, zur Anwendung kommt.

Hinweis: Das Dokument wurde redaktionell aufgearbeitet und unterliegt in dieser Form einem besonderen urheberrechtlichen Schutz. Eine Nutzung über die Vertragsbedingungen der Nutzungsvereinbarung hinaus - insbesondere eine gewerbliche Weiterverarbeitung außerhalb der Grenzen der Vertragsbedingungen - ist nicht gestattet.