
Datum: 11.05.2004
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 12. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 12 K 6866/03
ECLI: ECLI:DE:FGK:2004:0511.12K6866.03.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt die Klägerin.

Tatbestand

1

Strittig ist, ob der Beklagte zu Recht die Durchführung der Einkommensteuerveranlagung 1999 abgelehnt hat.

2

Die Klägerin erzielte im Streitjahr als Beamtin der E AG Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Darüber hinaus erhielt sie für ihre Tätigkeit als ehrenamtliche Funktionärin der F monatliche Aufwandsentschädigungen in Höhe von 400,-- DM, die für den Zeitraum 01.01.1999 bis 31.03.1999 pauschal besteuert wurden. Ab dem 01.04.1999 wurden die Aufwandsentschädigungen als Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit im Sinne des § 18 EStG behandelt.

3

Die Einkommensteuererklärung 1999 ging zunächst am 12.06.2003 beim Finanzamt Q ein. Mangels Zuständigkeit wurde die Steuererklärung an den Beklagten weitergeleitet. Hierin erklärte die Klägerin neben ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit in Höhe von 3.190 DM und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von ./. 11.548 DM.

4

Mit Bescheid vom 29.07.2003 lehnte der Beklagte die Durchführung der Einkommensteuerveranlagung ab. Er wies darauf hin, dass die für die Antragsveranlagung gem. §46 Abs.2 Nr. 8 EStG geltende Frist für den Veranlagungszeitraum 1999 bereits am 31.12.2001 abgelaufen sei.

5

6

Hiergegen erhob die Klägerin fristgemäß Einspruch. Sie trug vor, sie gehöre zum Personenkreis des § 10 c Abs. 3 EStG. Damit hätte eine Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 3 EStG zu erfolgen. Nach den Angaben auf der Lohnsteuerbescheinigung sei die allgemeine Lohnsteuertabelle verwendet worden. Üblicherweise werde auf die Verwendung der besonderen Tabelle durch ein B im Feld Lohnsteuer verwiesen.

Den Einspruch lehnte der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 21.11.2003 ab: Im Streitjahr lägen die Voraussetzungen einer Amtsveranlagung nicht vor. 7

Die Einkünfte, die nicht dem Steuerabzug unterlägen, hätten in 1999 weniger als 800,-- DM betragen. Die Voraussetzungen des § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG seien daher nicht erfüllt. 8

Eine Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 3 EStG scheitere daran, dass entgegen dem Vortrag der Klägerin, die Lohnsteuer nach der besonderen Lohnsteuertabelle erhoben wurde. Zwar fehle die Kennzeichnung "B" auf der Lohnsteuerbescheinigung für 1999. Aus den einbehaltenen Steuerabzugsbeträgen ergebe sich jedoch zweifelsfrei, dass die besondere Lohnsteuertabelle angewandt worden sei. 9

Die Frist auf Durchführung einer Antragsveranlagung gem. § 46 Abs.2 Nr.8 EStG sei für 1999 bereits am 31.12.2001 abgelaufen. 10

Die Klägerin hat hiergegen Klage erhoben und vertritt nunmehr die Ansicht, dass gem. § 46 Abs. 2 Nr. 2 EStG eine Amtsveranlagung durchzuführen sei, da sie im Streitjahr von mehreren Arbeitgebern Arbeitslohn bezogen habe. Im Zeitraum 01.01. bis 31.03.1999 habe sie nicht nur Arbeitslohn von der E AG, sondern auch als Arbeitslohn behandelte Vergütungen von der F bezogen. Dass letzterer Arbeitslohn pauschal versteuert (§ 40 a EStG) worden sei, sei für die Qualifizierung als "Arbeitslohn im Sinne des § 46 Abs.2 Nr. 2 EStG" unbeachtlich. Denn hätte der Gesetzgeber bei der Abfassung des § 46 Abs. 2 Nr. 2 EStG die pauschalversteuerten Löhne ausnehmen wollen, wäre es ein leichtes gewesen, dies in der Formulierung zu berücksichtigen. Dies habe er bis heute nicht getan, daher sei der Wortlaut maßgebend. 11

Auch in den Lohnsteueranmeldungen für 1999 werde die pauschale Lohnsteuer zusammen mit der einzubehaltenden Lohnsteuer unter Kennziffer 42 eingetragen. 12

Die Vorschrift des § 40 Abs.3 EStG besage im übrigen nur, dass der pauschal besteuerte Lohn und die vom Arbeitgeber getragene pauschale Lohnsteuer bei einer Veranlagung außer Ansatz blieben. 13

Endgültig trage aber der Arbeitnehmer das Risiko einer ordnungsgemäßen Versteuerung all seiner Bezüge durch den Arbeitgeber. Nicht alle Aushilfslohnzahlungen erfüllten die gesetzlichen Voraussetzungen für eine Pauschalierung. Um dies überprüfen zu können, werde § 46 Abs. 2 Nr. 2 EStG benötigt. Denn auch bei der vorliegenden Pauschalierung nach § 40 a EStG erfolge die Lohnversteuerung durch den Arbeitgeber nur vorläufig nach dem ihm bekannten Sachverhalt. Über die endgültige Besteuerung, z.B. wenn der Arbeitnehmer mehrere geringfügige Beschäftigungen ausübe und die Pauschalierungsgrenze überstiegen werde, entscheide letztlich immer das Wohnsitzfinanzamt des Steuerpflichtigen. Nur für die pauschale Lohnsteuer sei der Arbeitgeber Schuldner, nicht aber für die Einkommensteuer, wenn der zunächst pauschal versteuerte Arbeitslohn nunmehr der Einkommensteuer zu unterwerfen sei. 14

Unter Berücksichtigung des Sinns der Vorschrift des § 46 Abs.2 Nr. 2 EStG, nämlich die steigende Progression des Einkommensteuertarifs zu erfassen – falls z.B. die Pauschalierungsvoraussetzungen nicht gegeben seien- müsse verlangt werden, dass unter Arbeitslohn im Sinne des § 46 Abs. 2 Nr. 2 EStG auch der pauschal versteuerte Arbeitslohn zu verstehen sei.

Die Klägerin beantragt, 16

den Ablehnungsbescheid vom 29.07.2003 und die Einspruchsentscheidung vom 21.11.2003¹⁷ aufzuheben und den Beklagten zur Durchführung der Einkommensteuerveranlagung 1999 zu verpflichten,

hilfsweise die Revision zuzulassen. 18

Der Beklagte beantragt, 19

die Klage abzuweisen. 20

Er führt aus, die Klägerin habe vom 01.01.1999 bis 31.03.1999 Aufwandsentschädigungen in Höhe von monatlich 400,-- DM von der F erhalten, die von dieser pauschal versteuert worden seien. Nach § 40 Abs. 3 S. 3 EStG blieben der pauschal besteuerte Arbeitslohn und die pauschale Lohnsteuer außer Ansatz, gehörten demnach auch nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 46 EStG (Nolde in Hermann/Heuer/Raupach, § 46 EStG Anm. 61). Arbeitslohn im Sinne des § 46 Abs. 2 Nr. 2 EStG sei nur solcher, der dem Lohnsteuerabzug unterliege. Einkünfte aus mehreren Dienstverhältnissen lägen also nicht vor, wenn der Arbeitnehmer neben lohnsteuerpflichtigem Arbeitslohn noch von einem anderen Arbeitgeber nach § 40 EStG pauschal besteuerte Bezüge erhalte (Nolde in Hermann/Heuer/Raupach, § 46 EStG Anm. 81). 21

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Schriftsätze der Beteiligten und die beigezogenen Steuerakten Bezug genommen. 22

Entscheidungsgründe 23

Die Klage ist unbegründet. 24

Zu Recht hat der Beklagte die Durchführung der Einkommensteuerveranlagung 1999 gem. § 46 Abs.2 EStG abgelehnt, weil weder die Voraussetzungen einer Antragsveranlagung (§ 46 Abs.2 Nr. 8 EStG) noch einer Veranlagung von Amts wegen (§ 46 Abs.2 Nr.1-7 EStG) vorliegen. 25

Gem. §§ 149 AO, 25 Abs.1 EStG ist eine Einkommensteuerveranlagung durchzuführen, soweit nicht nach den Bestimmungen des § 46 EStG eine Veranlagung zu unterbleiben hat. Letzteres ist der Fall, wenn die Veranlagungstatbestände des § 46 Abs.2 Nr.1-7 EStG nicht erfüllt sind oder wenn entsprechend Abs.2 Nr. 8 dieser Vorschrift die Durchführung einer Veranlagung nicht rechtzeitig beantragt wurde. In diesen Fällen gilt die Einkommensteuer, die auf die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit entfällt als abgegolten, soweit der Steuerpflichtige nicht für zu wenig Lohnsteuer in Anspruch genommen werden kann (§ 46 Abs. 4 EStG). 26

1. Eine Veranlagung nach § 46 Abs.2 Nr. 1 EStG scheidet bereits deshalb aus, weil die im Streitjahr neben den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit erzielten weiteren Einkünften aus selbständiger Arbeit und aus Vermietung und Verpachtung mit insgesamt ./f. 8.358,- DM 27

(§ 18 EStG: + 3.190,- DM; § 21 EStG ./ 11.548,- DM) nicht die gesetzlich festgeschriebene Grenze von 800,- DM erreichen. Nach § 46 Abs.2 Nr.1 EStG ist eine Veranlagung nämlich nur dann durchzuführen, wenn die Summe der einkommensteuerpflichtigen Einkünfte, die nicht dem Steuerabzug vom Arbeitslohn zu unterwerfen waren, vermindert um die darauf entfallenden Beträge nach § 13 Abs.3 EStG und § 24 a EStG, oder die Summe der Einkünfte und Leistungen die dem Progressionsvorbehalt unterliegen, jeweils mehr als 800,- DM betragen.

2. Eine Veranlagung von Amts wegen scheidet auch nach § 46 Abs.2 Nr.2 EStG aus, weil die 28
Klägerin im Streitjahr nur von einem Arbeitgeber (E AG) dem Lohnsteuerabzug unterliegenden Arbeitslohn – und damit Arbeitslohn im Sinne des § 46 Abs.2 Nr.2 EStG bezogen hat.

a. Besteht das Einkommen eines Steuerpflichtigen ganz oder teilweise aus Einkünften aus 29
nichtselbständiger Arbeit, von denen ein Steuerabzug vorgenommen worden ist, so wird eine Veranlagung gem. § 46 Abs.2 Nr.2 EStG nur durchgeführt, wenn der Steuerpflichtige nebeneinander von mehreren Arbeitgebern Arbeitslohn bezogen hat.

b. Die Klägerin war im Streitjahr bei der E AG und der F und damit bei mehreren Arbeitgebern 30
beschäftigt. Der von der F bezogene Arbeitslohn ist gem. § 40 a EStG pauschal besteuert worden, der von der E AG ausgezahlte Arbeitslohn unterlag dem Lohnsteuerabzug. Arbeitslohn im Sinne des § 46 Abs. 2 Nr. 2 EStG ist jedoch nur solcher, der dem Lohnsteuerabzug unterliegt (Nolde in Hermann/Heuer/Raupach, EStG-Kommentar, Anm. 81 zu § 46 EStG; Schmidt/Glanegger, EStG, 23. Auflage, § 46 Rz 64). Einkünfte aus mehreren Dienstverhältnissen im Sinne des § 46 Abs.2 Nr. 2 EStG liegen danach nicht vor, wenn der Arbeitnehmer neben lohnsteuerpflichtigem Arbeitslohn noch von einem anderen Arbeitgeber nach § 40 a EStG pauschal besteuerte Bezüge erhält (Nolde in Hermann/Heuer/Raupach, EStG-Kommentar, Anm. 81 zu § 46 EStG; Blümich/Heuermann, § 46 EStG Rz 68; Lademann/ Gérard, § 46 EStG Anm. 9a; Kuhlmann in Frotscher, Praxis-Kommentar zum EStG, § 46 EStG Rz. 53; Trzaskalik in Kirchhof/Söhn § 46 EStG Rdnr. B 19; Hartz/Meeßen/Wolf, ABC Führer Lohnsteuer, "Veranlagung von Arbeitnehmern" Rz 79). Dies ergibt sich zwar nicht unmittelbar aus dem Wortlaut der Vorschrift, wie die Klägerin zurecht festgestellt hat. Einer gesetzlichen Klarstellung, ob unter "Arbeitslohn" im Sinne des § 46 Abs.2 Nr. 2 EStG auch pauschal besteuert Arbeitslohn erfasst ist, bedarf es nach Ansicht des erkennenden Senats bereits aus dem Sinnzusammenhang der Regelung des § 46 EStG und derer über den Steuerabzug gem. §§ 38 ff EStG sowie der Pauschalbesteuerung gem. §§ 40 ff. EStG jedoch nicht: Denn bei der Pauschalierung der Lohnsteuer übernimmt der Arbeitgeber die Lohnsteuer und wird aufgrund der Schuldübernahme zum Steuerschuldner, mit der Folge, dass sowohl der pauschalierte Teil des Arbeitslohnes als auch die pauschalierte Lohnsteuer bei der Veranlagung des Arbeitnehmers zur Einkommensteuer außer Ansatz bleiben, §§ 40 Abs. 3 Satz 3, 40 a Abs.5 EStG. Die pauschalbesteuerten Einnahmen werden nicht in die Ermittlung der Einkünfte einbezogen. Eine Erstattung pauschal erhobener Lohnsteuer an den Arbeitnehmer im Wege der Anrechnung bei der Veranlagung ist ausgeschlossen (Urteil des BFH vom 03.11.1972 VI R 270/69, BStBl II 1973, 128). Es handelt sich bei der pauschalen Lohnsteuer nicht um eine Lohnsteuer des Arbeitnehmers, sondern um eine Unternehmenssteuer eigener Art, die in der Person des Arbeitgebers originär entsteht. Die individuelle Steuerschuld des Arbeitnehmers geht mit der Pauschalierung in der betriebsbezogenen Steuerschuld des Arbeitgebers auf; die individuelle Lohnsteuer des Arbeitnehmers erlischt.

c. Erlischt im Rahmen der Lohnsteuerpauschalierung insoweit die individuelle Lohnsteuer des Arbeitnehmers, bedarf es einer Veranlagung nach § 46 Abs.2 Nr.2 EStG jedoch nicht. Denn § 46 Abs. 2 Nr. 2 EStG bezweckt eine Veranlagung lediglich im Interesse einer Korrektur des beim Arbeitnehmer vorgenommenen Lohnsteuerabzugs, die insbesondere dann erforderlich ist, wenn von dem Arbeitslohn aus einem zweiten oder weiteren Dienstverhältnis gem. § 38 b Abs.2 Nr. 6 EStG Lohnsteuer nach der Steuerklasse VI erhoben worden ist. Denn es bedarf der Sicherstellung, dass sich bestimmte Pauschbeträge, tarifliche Freibeträge u.a. nur bei dem ersten Dienstverhältnis auswirken. Hierdurch kann eine Steuerprogression, die sich bei der Zusammenrechnung der Arbeitslöhne aus mehreren Dienstverhältnissen möglicherweise ergibt, nicht hinreichend erfasst werden. § 46 Abs.2 Nr.2 EStG soll damit der Progressionsverschärfung Rechnung tragen, die sich bei Anwendung der Regelungen der Pauschalbesteuerung aber gerade nicht ergibt. "Arbeitslohn" im Sinne des § 46 Abs.2 Nr.2 EStG kann danach nur solcher sein, der dem Lohnsteuerabzug beim Arbeitnehmer –gleich welcher Form- unterliegt.

d. Der vorstehenden Auslegung des Begriffes "Arbeitslohn" steht auch nicht entgegen, dass –wie die Klägerin ausführt- in den Lohnsteueranmeldungen für 1999 die pauschale Lohnsteuer des Arbeitgebers und die vom Arbeitnehmer einzubehaltene Lohnsteuer unter einer Kennziffer zusammenzufassen sind. Denn die Lohnsteueranmeldung des Arbeitgebers erfolgt unabhängig davon, ob später eine Veranlagung des Arbeitnehmers gem. § 46 EStG durchzuführen ist. Das Lohnsteuerverfahren ist vom Veranlagungsverfahren nach § 46 EStG getrennt und kann bereits deshalb nicht zur Auslegung des Begriffs "Arbeitslohn" im Sinne des § 46 Abs.2 Nr.2 EStG herangezogen werden. 32

e. Auch die Tatsache, dass die an § 40 Abs.3 EStG geknüpften Rechtsfolgen nur dann eintreten, wenn die Pauschalierung dem Gesetz entsprochen hat und höchstrichterlich bereits entschieden wurde, dass das für die Veranlagung des Arbeitnehmers zuständige Wohnsitz-Finanzamt die Pauschalierungsvoraussetzungen im Rahmen der Einkommensteuer-Veranlagung des Arbeitnehmers wie jede andere Maßnahme des Vorauszahlungsverfahrens uneingeschränkt überprüfen kann (BFH-Urteile vom 10.06.1988 III R 232/84, BStBl II 1988, 981; vom 13.01.1989 VI R 66/87, BStBl II 1989, 1030 und vom 13.01.1989 VI R 52/87, BFH/NV 1990, 490) rechtfertigt nicht den Schluss der Klägerin, pauschal besteuerten Arbeitslohn als "Arbeitslohn" im Sinne des § 46 Abs.2 Nr.2 EStG zu verstehen. 33

Denn § 46 EStG regelt lediglich die Voraussetzungen, unter denen ein Arbeitnehmer zu veranlagern ist, nicht aber die Durchführung der Veranlagung selbst. § 46 Abs.2 Nr.2 EStG ist kein Instrument zur generellen Überprüfung der Voraussetzungen der Lohnpauschalierung. Die Regelung bezweckt nicht den Steuereinbehalt –gleich welcher Form- auf seine Rechtmäßigkeit zu kontrollieren und allein aus diesem Grund das begehrte Veranlagungsverfahren zu eröffnen. 34

Ob eine Veranlagung gem. § 46 Abs.2 Nr.2 EStG deshalb durchzuführen wäre, weil Tatsachen vorliegen, aus denen sich ergibt, dass die Pauschalierungsvoraussetzungen tatsächlich nicht vorgelegen haben, mithin die Rechtsfolgen des § 40 Abs.3 EStG nicht eingetreten sind und die Klägerin auch insoweit Schuldnerin der Lohnsteuer geblieben ist, kann im übrigen dahinstehen. Denn es ist weder aus den Steuerakten ersichtlich, noch hat die Klägerin substantiiert dargelegt, dass vorliegend die Voraussetzungen der Lohnsteuerpauschalierung gem. § 40 a EStG im Hinblick auf den von der F bezogenen Arbeitslohn nicht gegeben sind. 35

Eine Veranlagung gem. § 46 Abs.2 Nr.2 EStG scheidet daher aus. 36

3. Ebenso wenig kommt eine Veranlagung von Amts wegen nach § 46 Abs.2 Nr.3 EStG in Betracht. Zwar gehört die Klägerin als Beamtin unstreitig zum Personenkreis des § 10 c Abs.3 EStG, allerdings wurde nach der vorliegenden Lohnsteuerbescheinigung die Lohnsteuer zutreffend nach der für diesen Personenkreis gem. § 38 c Abs.2 EStG geltenden besonderen Lohnsteuertabelle erhoben. Unbeachtlich ist hierfür, ob ein entsprechender Hinweis auf der Lohnsteuerbescheinigung vermerkt ist oder nicht.
4. Auch ist eine Antragsveranlagung gem. § 46 Abs.2 Nr. 8 EStG nicht erfolgreich. Denn nach § 46 Abs.2 Nr. 8 Satz 2 EStG ist der Antrag bis zum Ablauf des auf den Veranlagungszeitraum folgenden zweiten Kalenderjahrs durch Abgabe der Einkommensteuererklärung zu stellen. Es handelt sich hierbei um eine nicht verlängerbare Ausschlussfrist (BFH-Urteil vom 03.06.1986 IX R 121/83, BStBl II 1987, 421).
- Für das Streitjahr 1999 lief die Antragsfrist demnach am 31.12.2001 ab. Die Steuererklärung 1999 ging jedoch beim Finanzamt Q erst am 12.06.2003 ein. Zu diesem Zeitpunkt war die Frist bereits abgelaufen.
- Gründe, die eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand rechtfertigen, wurden nicht vorgetragen.
5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.
6. Die Revision war im Streitfall nicht zuzulassen. Die Rechtssache hat weder grundsätzliche Bedeutung (§ 115 Abs.2 Nr.1 FGO) noch ist eine Entscheidung des BFH zur Rechtsfortbildung oder Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs.2 Nr.2 FGO) erforderlich.