
Datum: 21.02.2004
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 9. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 9 K 1197/03
ECLI: ECLI:DE:FGK:2004:0221.9K1197.03.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand

1

Am 2. Januar 1991 gewährte die frühere Arbeitgeberin dem Kläger Genussscheine im Nennwert von 17.000 DM und am 2. Januar 1992 weitere Genussscheine im Nennwert von 17.000 DM. Der Beklagte bewertete den gemeinen Wert dieser Genussscheine für 1991 mit 228.650 DM und für 1992 mit 999.600 DM und setzte mit Lohnsteuerhaftungsbescheid vom 2. Dezember 1996, der am 20. Januar 2000 geändert wurde, die Lohnsteuern fest, welche die frühere Arbeitgeberin des Klägers am 20. Februar 2000 entrichtete, ohne diesen weiter in Anspruch zu nehmen.

2

In diesem Rückgriffsverzicht sah der Beklagte eine einkommensteuerpflichtige Zuwendung aus dem früherem Arbeitsverhältnis des Klägers. Der Beklagte steht auf dem Standpunkt, durch die Zahlung habe der ehemalige Arbeitgeber nach § 426 des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) einen Anspruch im Zeitpunkt der Zahlung begründet. Eine entsprechende Verjährung gegenüber dem Arbeitnehmer sei deshalb nicht eingetreten. Indem der Arbeitgeber auf die Rückforderung verzichtet habe, sei dem Kläger im Streitjahr 2000 ein geldwerter Vorteil zugeflossen und von ihm zu versteuern.

3

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Sachverhaltsdarstellung in dem Rechtsgutachten des jetzigen Prozessbevollmächtigten Bezug genommen, das die Kläger mit Schriftsatz vom 12. November 2003 vorgelegt haben, sowie auf den Inhalt der in den Rechtsbehelfsakten abgehefteten Kontrollmitteilung vom 17. März 2000 und der Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 10. Februar 2003 verwiesen.

4

Die gemeinsam zur Einkommensteuer veranlagten Kläger machen geltend, es fehle an einer Bereicherung des Klägers, so dass auch im steuerlichen Sinne kein geldwerter Arbeitnehmervorteil vorgelegen habe. Ein Zufluss an den ehemaligen Arbeitnehmer liege nicht vor und sei auch vom Beklagten nicht behauptet worden. Durch die Zahlung des Arbeitgebers werde der Kläger nicht entlastet. Der Arbeitgeber habe keine bestehende Schuld des Klägers beglichen und auch nicht freigebig auf ein Rückgriffsrecht verzichtet. Ein solcher Rückgriff sei schon deshalb nicht möglich gewesen, weil der Arbeitgeber bei der Aufhebung des Arbeitsverhältnisses am 7. Oktober 1996 mit dem Kläger folgendes vereinbart habe: "Die Parteien sind sich darüber einig, dass der zwischen ihnen bestehende Geschäftsführer-Dienstvertrag mit allen Einzelregelungen zum Ablauf des 31. 12. 1996 aufgehoben und das Geschäftsführer-Dienstverhältnis zu diesem Termin vorzeitig beendet wird. Wechselseitige Ansprüche der Parteien, die die Zeit bis zum Ablauf des 31. 12. 1996 betreffen, bleiben unberührt." Eine eigene Schuld des Klägers sei ohnehin nicht getilgt worden, weil bei diesem längst Festsetzungsverjährung eingetreten sei. Auch sei der geltend gemachte Anspruch des Beklagten als verwirkt anzusehen. Die Kläger behaupten, bei der Ausgabe der Genussscheine zum Nettowert sei eine Nettolohnzusage gegeben worden, was der Beklagte bestreitet, und verweisen auf die schriftliche Erklärung zweier früherer Mitarbeiter vom 30. Oktober 2003, die über die bei dem Kläger angenommenen steuerpflichtigen geldwerten Vorteil "erstaunt" sind, weil ihnen vor Ausgabe der Genussscheine der damalige Gesellschafter-Geschäftsführer versichert habe, dass auf einen möglicherweise später zu erzielenden Gewinn eben gerade keine Lohn- bzw. Einkommensteuer entfalle.

Die Kläger rügen die Übertragung auf den Einzelrichter nach § 6 der Finanzgerichtsordnung (FGO) und tragen vor, die offenkundigen besonderen Schwierigkeiten des Streitfalls würden allein dadurch belegt, dass der vermeintliche zivilrechtliche Regressanspruch auf § 426 BGB und nicht – wie in dem vorgelegten Rechtsgutachten ausgeführt – auf § 670 BGB gestützt werde.

Die Kläger beantragen,

unter Aufhebung der dazu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 10. Februar 2003 der geänderten Einkommensteuerbescheid für 2000 vom 6. Februar 2002 ersatzlos aufzuheben.

Der Beklagte hält an seiner Rechtsauffassung fest und beantragt,

die Klage abzuweisen, hilfsweise die Revision zuzulassen.

Entscheidungsgründe

I. Der Einzelrichter ist zur Entscheidung des Streitfalles befugt.

Der Senat hat durch Beschluss vom 20. Januar 2006 dem Einzelrichter nach § 6 FGO die Entscheidung übertragen. Bereits nach Klageeingang sind die Beteiligten mit Gerichtsschreiben vom 7. März 2003 auf die Möglichkeit hingewiesen worden, dagegen Bedenken vorzutragen, die aber bis zur Übertragung der Entscheidung auf den Einzelrichter nicht geltend gemacht worden sind. Dass die Einzelrichterübertragung greifbar gesetzeswidrig sein könnte, ist nicht erkennbar.

II. Die Klage ist unbegründet.

1. Der Kläger ist zu Recht durch den angefochtenen Änderungsbescheid für einen ihm im Streitjahr zugeflossenen geldwerten Vorteil aus seinem Arbeitsverhältnis steuerlich in Anspruch genommen worden. Der geldwerte Vorteil liegt in dem Verzicht des früheren Arbeitgebers, einen ihm gegen den Kläger zustehenden Ausgleichsanspruch nach § 426 BGB geltend zu machen. Dem Kläger sind nach Zahlung der ihn betreffenden Lohnsteuerhaftungsbeträge durch den früheren Arbeitgeber durch den Verzicht auf einen durchsetzbaren Rückgriffsanspruch im Streitjahr 2000 insgesamt 690.728 DM an Vorteilen zugeflossen.

a) Gemäß § 19 Absatz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) gehören zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit u. a. Löhne und Vorteile, die für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt werden. Wird der Arbeitgeber wegen eines unterlassenen Lohnsteuerabzugs gemäß § 42d EStG als Haftender in Anspruch genommen, steht dem Arbeitgeber gegenüber dem Arbeitnehmer ein Rückgriffsanspruch gemäß § 426 BGB zu, da in diesem Fall Arbeitgeber und Arbeitnehmer gemäß § 42d Abs. 3 Satz 1 EStG für die Lohnsteuer als Gesamtschuldner haften.

16

b) Der Einzelrichter folgt nicht der (mit Schmidt-Drenseck, EStG, § 42d Rn. 64 belegten) Rechtsauffassung der Kläger, ein derartiger Rückgriffsanspruch könne (entgegen dem Urteil des Bundesfinanzhofs [BFH] vom 29. Oktober 1993 VI R 26/92, Bundessteuerblatt [BStBl] II 1994, 197, 198 zu II. 1 b) nicht auf § 426 BGB gestützt werden, sondern allenfalls auf § 670 BGB.

17

Nach dieser Vorschrift ist der Auftraggeber zum Ersatz von Aufwendungen verpflichtet, die der Beauftragte zum Zwecke der Ausführung des Auftrags macht und den Umständen nach für erforderlich halten darf. § 670 BGB setzt ein Auftragsverhältnis im Sinne des § 662 BGB voraus, das heißt die durch Annahme eines Auftrags durch den Beauftragten übernommene Verpflichtung, ein ihm vom Auftraggeber übertragenes Geschäft für diesen unentgeltlich zu besorgen. Dabei ergibt sich aus § 665 BGB, dass der Beauftragte grundsätzlich die Weisungen des Auftraggebers zu beachten hat.

18

Es ist schon fraglich, ob die gesetzliche Verpflichtung des Arbeitgebers zur Einbehaltung und Abführung der Lohnsteuer der Annahme eines Auftrags des Arbeitnehmers bedarf. Auch können die steuerlichen Arbeitgeberpflichten nicht von einer entsprechenden Weisung oder auch nur angenommenen Billigung des Arbeitnehmers abhängig gemacht werden. Da § 426 BGB die auf das Gesamtschuldnerverhältnis und den Ausgleich zwischen beiden exakt passende Spezialvorschrift ist, wird jedenfalls die insofern allgemeinere Vorschrift des § 670 BGB verdrängt, deren analoge Anwendung mangels einer Regelungslücke ebenfalls nicht in Betracht kommt.

19

Nach § 426 Abs. 1 Satz 1 BGB sind Gesamtschuldner im Verhältnis zu einander zu gleichen Anteilen verpflichtet, soweit nicht "ein anderes" als die gleichmäßige Verpflichtung bestimmt ist. Da den Arbeitnehmer im Ergebnis die Lohnsteuerlast trifft, steht dem Arbeitgeber, wenn er als Haftender in Anspruch genommen worden ist, der volle Rückgriffsanspruch gegen den Arbeitnehmer zu. Nach § 426 Abs. 2 Satz 1 BGB geht die Forderung eines Gläubigers gegen die übrigen Schuldner auf einen Gesamtschuldner über, soweit dieser den Gläubiger befriedigt. Gesamtschuldner sind nach der gesetzlichen Begriffsbestimmung in § 421 BGB diejenigen, die eine Leistung in der Weise schulden, dass jeder die ganze Leistung zu bewirken verpflichtet, der Gläubiger aber die Leistung nur einmal zu fordern berechtigt ist. Nach § 42d Abs. 3 Satz 1 EStG sind, soweit die Haftung des Arbeitgebers reicht, dieser und der Arbeitnehmer Gesamtschuldner.

20

2. Verzichtet der Arbeitgeber nach Zahlung des Haftungsbetrags auf die Geltendmachung des Rückgriffsanspruchs, so wird dadurch dem Arbeitnehmer im Zeitpunkt des Regressverzichts ein Vorteil zugewendet (BFH-Urteil vom 29. Oktober 1993 VI R 26/92, BStBl II 1994, 197; bereits zitiert). Kein Arbeitslohn liegt jedoch vor, wenn der Rückgriff unmöglich ist (Schmidt/Drenseck, EStG, § 42d Rn. 64).

a) Ein solcher Verzicht lag hier vor.

22

Dass der Verzicht allein durch den ausdrücklichen Abschluss eines Erlassvertrages im Sinne des § 397 BGB hätte zu Stande kommen können, trifft nicht zu. Vielmehr konnte der frühere Arbeitgeber des Klägers auch durch sein schlüssiges Verhalten, den Rückgriffsanspruch nicht geltend zu machen, diesen Verzicht ausüben, wodurch eine geldwerte Bereicherung beim Kläger eintrat. Dieses schlüssige Verhalten ist darin zu sehen, dass der Arbeitgeber seine eigene lohnsteuerhaftungsmäßige Inanspruchnahme hingenommen und die Lohnsteuer gezahlt hat, ohne sich seitdem in irgendeiner Weise mit einem Regressanspruch an den Kläger zu wenden. Der auch für den Kläger erkennbare Verzichtswille ergibt sich dabei aus der dauerhaften Untätigkeit des früheren Arbeitgebers.

23

b) Der Rückgriffsanspruch wäre durchsetzbar gewesen. Dem steht weder die Aufhebungsvereinbarung noch eine Nettolohnvereinbarung noch eine Festsetzungsverjährung entgegen.

24

aa) Dass der gesetzliche Anspruch aus § 426 BGB durch die Aufhebungsvereinbarung nicht hätte entstehen können oder von Anfang an nicht durchsetzbar gewesen wäre, trifft nicht zu.

25

In der Vereinbarung heißt es lediglich, dass wechselseitige Ansprüche, welche die Zeit bis zum Ablauf des 31. Dezember 1996 betreffen, von der Aufhebung des Arbeitsverhältnisses unberührt bleiben sollen. Das bedeutet zum einen positiv, dass die noch während des Arbeitsverhältnisses entstandenen Ansprüche von der Aufhebung des Arbeitsverhältnisses nicht beeinträchtigt sein sollten. Zum anderen ergibt sich aber aus der Nichterwähnung später entstehender Ansprüche jedenfalls nicht, dass diese gar nicht erst entstehen sollten. Vielmehr ist darüber ausdrücklich nichts vereinbart worden. Dass aus der vereinbarten "Unberührtheit" der bis zum 31. Dezember 1996 entstandenen Ansprüche der Verzicht auf später entstehende Ansprüche zu schließen sei, lässt sich mithin nicht feststellen.

26

Aber selbst wenn die Vertragspartner einen derartigen Verzichtswillen gehabt hätten, ändert dies nichts an der späteren Bereicherung des Klägers im Zeitpunkt des Entstehens des gesetzlichen Ausgleichsanspruchs des Arbeitgebers. Der Vorwegverzicht hätte sich dann nämlich in dem Augenblick verwirklicht, in dem die Ausgleichsforderung nach § 426 BGB entstanden ist, d.h. im Streitjahr 2000.

27

bb) Die grundsätzlich mögliche Durchsetzung des Regressanspruchs wird auch nicht dadurch in Frage gestellt, dass der Kläger unsubstantiiert und unbewiesen behauptet, er habe eine Nettolohnzusage erhalten.

28

Die schriftliche Erklärung der früheren Mitarbeiter, sie seien über den beim Kläger angenommenen steuerpflichtigen geldwerten Vorteil erstaunt, weil ihnen der damalige Gesellschafter-Geschäftsführer versichert habe, dass auf einen möglicherweise später zu erzielenden Gewinn keine Lohn- oder Einkommensteuer entfalle, ist ohne diesbezüglichen Beweiswert. Zum einen betrifft die Erklärung nur das, was den Mitarbeitern gesagt worden ist, und lässt noch keinen Schluss auf eine Vereinbarung mit dem Kläger zu. Zum anderen beinhaltet die "Versicherung" des damaligen Gesellschafter-Geschäftsführers lediglich eine

29

für den Beklagten nicht verbindliche Rechtsansicht.

Der Beklagte ist auch nicht aus dem Gesichtspunkt von Treu und Glauben gehindert, beim Kläger den erhöhten Bruttoarbeitslohn zu berücksichtigen, selbst wenn die Finanzverwaltung im Rechtsbehelfsverfahren des Arbeitgebers von weiteren Sachverhaltsfeststellungen über eine mögliche Anwendung des Nettosteuersatzes abgesehen hat. Hieraus kann der Kläger schon deshalb für sich nichts herleiten, weil er an diesem Verfahren weder beteiligt war noch der Beklagte ihm gegenüber zugesichert hat, dass bei Beendigung des Rechtsbehelfsverfahrens des Arbeitgebers keine Folgerungen aus dem Regressverzicht gezogen würden. 30

cc) Der Einwand, zum Zeitpunkt der Zahlung der Lohnsteuerhaftungsbeträge durch den Arbeitgeber sei beim Kläger hinsichtlich der Einkommensteuer 1991 und 1992 bereits die Festsetzungsverjährung eingetreten, greift nicht durch. 31

Der Eintritt der Festsetzungsverjährung nach Erlass des ursprünglichen Haftungsbescheids vom 2. Dezember 1996 bewirkt nicht, dass dieser Haftungsbescheid aufzuheben gewesen wäre und dann mangels Haftung des Arbeitgebers ein Ausgleichsanspruch gegenüber dem Kläger gemäß § 426 BGB nicht hätte entstehen können. Deshalb kann offenbleiben, ob der Kläger mit einem solchen Einwand nach Eintritt der Bestandskraft des Haftungsbescheids in Gestalt des Änderungsbescheids vom 20. Januar 2000 überhaupt gehört werden könnte. 32

(1) Zwar kann gemäß § 191 Abs. 5 der Abgabenordnung (AO) ein Haftungsbescheid nicht mehr ergehen, wenn die Steuer gegen den Steuerschuldner nicht festgesetzt worden ist und wegen Ablaufs der Festsetzungsfrist auch nicht mehr festgesetzt werden kann oder die gegen den Steuerschuldner festgesetzte Steuer verjährt oder erlassen worden ist. Diese Einschränkung gilt aber nur für den erstmaligen Erlass eines Haftungsbescheids. Nicht erfasst wird von dieser Vorschrift das weitere Schicksal der behördlichen Entscheidung im Verwaltungsverfahren, z. B. die Änderung eines Verwaltungsakts. Nach dem BFH-Beschluss vom 11. Juli 2001 VII R 28/99, (BStBl II 2002, 267) berührt der Eintritt der Zahlungsverjährung für den primären Steueranspruch die Rechtmäßigkeit eines vor Ablauf der Zahlungsverjährung erlassenen Haftungsbescheides nicht, was sich aus dem eindeutigen Wortlaut des § 191 Abs. 5 AO ergibt. Auch kann keine unzulässige Rechtsausübung und Verwirkung des Steueranspruchs angenommen werden, wenn die Finanzbehörde berechtigterweise von einer Änderungsbefugnis Gebrauch macht. 33

Im Streitfalle war zum Zeitpunkt des Erlasses des ursprünglichen Haftungsbescheides vom 2. Dezember 1996 weder für die Einkommensteuer 1991 noch für die Einkommensteuer 1992 beim Kläger die Festsetzungsverjährung eingetreten. Für 1991 lief bei Abgabe der entsprechenden Steuererklärung in 1992 die Festsetzungsfrist gemäß § 169 Abs. 2 Nr. 2, § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO frühestens mit Ablauf des 31. Dezember 1996 ab. 34

(2) Dass zum Zeitpunkt der Zahlung der Haftungsschuld durch den Arbeitgeber im Streitjahre 2000 bereits die Festsetzungsverjährung beim Kläger eingetreten war, lässt dessen Bereicherung nicht entfallen. Diese Wirkung träte nur dann ein, wenn der Arbeitgeber wegen der Festsetzungsverjährung daran gehindert gewesen wäre, gegenüber dem Kläger einen Ausgleichsanspruch gemäß § 426 BGB geltend zu machen. Das ist indes nicht der Fall. Die gesetzliche Ausgleichspflicht wird nämlich grundsätzlich nicht dadurch berührt, dass einer der Gesamtschuldner infolge eines nur für ihn wirksamen Umstandes dem Gläubiger gegenüber befreit wird. 35

Der Ausgleichsanspruch nach § 426 BGB wurzelt im Innenverhältnis der Gesamtschuldner und entsteht als Gemeinschaftsverhältnis bereits, wenn die Gesamtschuldnerschaft beginnt, nicht erst, wenn einer der Gesamtschuldner den Gläubiger befriedigt (Urteile des Bundesgerichtshofs [BGH] vom 21. November 1953 VI ZR 82/52, Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen [BGHZ] 11, 170, und vom 30. Oktober 1980 III ZR 132/79, Neue Juristische Wochenschrift [NJW] 1981, 681; beide mit dem Hinweis auf das Urteil des Reichsgerichts [RG] vom 16. November 1908 Rep. VI. 607/07, Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen [RGZ] 69, 422). Deswegen steht der Ausgleichspflicht auch nicht entgegen, dass der Anspruch des Gläubigers (Beklagten) gegenüber dem Ausgleichspflichtigen (Kläger) inzwischen verjährt ist. Der Eintritt der Festsetzungsverjährung beim Kläger lässt folglich den Rückgriffsanspruch des früheren Arbeitgebers gemäß § 426 BGB unberührt, so dass der Kläger durch den Verzicht auf diesen Anspruch bereichert ist.

dd) Andere Gründe, welche die Geltendmachung des Rückgriffsanspruchs als unmöglich erscheinen lassen, sind nicht ersichtlich. Da der Ausgleichsanspruch erst im Streitjahr 2000 entstanden ist, konnte er noch nicht verjährt sein und wäre ohne weiteres durchsetzbar gewesen. 37

Damit bleibt die Klage ohne Erfolg, wobei die Kostenentscheidung sich aus § 135 Abs. 1 FGO ergibt. 38

III. Ein Grund, die Revision nach § 115 Abs. 2 FGO von Amts wegen zuzulassen, besteht nicht. Da kein Verfahrensmangel, auf dem die Entscheidung beruhen kann (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO), geltend gemacht oder erkennbar ist, wäre die Revision nur zuzulassen, wenn die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung hätte (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) oder die Fortbildung des Rechts oder die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs erforderte (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO). Keiner dieser Zulassungsgründe liegt hier vor. 39

1. Der Rechtsstreit hat keine grundsätzliche Bedeutung, sondern erschöpft sich in den tatsächlichen Besonderheiten des Einzelfalles. 40

Grundsätzliche Bedeutung kommt einer Rechtssache zu, wenn die für die Beurteilung des Streitfalls maßgebliche Rechtsfrage das abstrakte Interesse der Allgemeinheit an der einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechts berührt. Die Bedeutung der Sache darf sich nicht in der Entscheidung des konkreten Einzelfalles erschöpfen, sondern muss eine Vielzahl gleichartiger Fälle betreffen. Die wirtschaftlichen oder finanziellen Auswirkungen der Entscheidung für den betroffenen Steuerpflichtigen – mögen sie auch noch so gewichtig sein – geben der Rechtssache keine grundsätzliche Bedeutung. Auch Streitsachen, deren Entscheidung maßgeblich von der Beurteilung der tatsächlichen Besonderheiten des konkreten Sachverhalts abhängen, sind nicht grundsätzlich bedeutsam (Ruban in Gräber, FGO, 5. Aufl. 2002, § 115, Rn. 23 und 24; Seer in Tipke/Kruse, § 115 FGO Tz. 46; jeweils mit Rechtsprechungsnachweisen). Danach liegt hier kein Fall grundsätzlicher Bedeutung vor. Die angewandten Rechtssätze sind nicht weiter klärungsbedürftig. Inwieweit sie im vorliegenden Rechtsstreit anzuwenden sind, ist eine Frage des Einzelfalles, in dem es nicht um abstrakte und in einem Revisionsverfahren klärungsbedürftige Rechtsfragen geht. 41

2. Die Revision ist auch nicht zur Rechtsfortbildung oder zur Sicherheit der Rechtseinheit zuzulassen. 42

Hierfür müsste die Rechtssache von einer ungeklärten Rechtsfrage abhängig (Seer, a.a.O., Tz. 62) und ebenfalls über den konkreten Einzelfall hinaus bedeutsam sein (Ruban, a.a.O., 43

Rn. 41) oder es müsste eine Abweichung des Urteils von der Rechtsprechung anderer Gerichte (Divergenz) vorliegen, so dass die Einheitlichkeit der Rechtsanwendung in Gefahr gerät (Ruban, a.a.O., Rn. 44), was selbst bei besonders schwer wiegenden Rechtsanwendungsfehlern nur ausnahmsweise der Fall sein kann (Seer, a.a.O., Tz. 75 und 76). Dies ist hier weder geltend gemacht worden noch erkennbar.
