
Datum: 13.01.2010
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 6. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 6 K 4443/07 AO
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2010:0113.6K4443.07AO.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgabenrecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird nicht zugelassen.

Tatbestand: 1

Zu entscheiden ist, ob den Klägern (Kl.) aufgrund bisher im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2000 nicht angerechneter Lohnsteuerabzugsbeträge ein Erstattungsanspruch zusteht. 2

Die Kl. sind für das Streitjahr 2000 durch endgültigen und bestandskräftigen Bescheid 09.08.2002 gemeinsam zur Einkommensteuer (ESt) veranlagt worden. Bei dieser Veranlagung wurden die Besteuerungsgrundlagen nach § 162 Abgabenordnung in der Weise geschätzt, dass jeweils positive Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit und aus Vermietung und Verpachtung (VuV) berücksichtigt wurden. Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Bruttoarbeitslohn) sind dabei mit 40.000 DM berücksichtigt worden. Hierauf wurden im Abrechnungsteil des Steuerbescheides einbehaltene Lohnsteuerabzugsbeträge von 652,00 DM geschätzt sowie entsprechende Beträge zur Kirchensteuer (jeweils 29,34 DM). Unter weiterer Berücksichtigung eines Verspätungszuschlages ergab sich aus dem Abrechnungsteil der ESt-Festsetzung für das Jahr 2000 ein Gesamtnachzahlungsbetrag in Höhe von 456,85 EUR. 3

Am 07.10.2005 gaben die Kl. die ESt-Erklärung für das Jahr 2000 ab. Darin wurden neben einem Verlust aus Vermietung und Verpachtung (48.403,00 DM), positiven Einkünften aus Rente (15.169,00 DM) und Kapitalvermögen (1.833,00 DM), auch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erklärt. Der dort angegebene Bruttoarbeitslohn beträgt 26.124,00 DM. Von ihm entfallen 11.654,00 DM auf laufenden Arbeitslohn und 14.470,00 DM auf Arbeitslohn für mehrere Jahre. Die einbehaltenen Abzugssteuern betragen hinsichtlich des laufenden Arbeitslohnes ($50 + 2,75 + 2,25 + 2,25 =$) 57,25 DM, die Abzugssteuern für den Arbeitslohn für mehrere Kalenderjahre betragen nach dieser Bescheinigung ($2.500 + 137,50 + 112,50 + 112,50 =$) 2.862,50 DM – in der mit der ESt-Erklärung für 2000 eingereichten Lohnsteuerbescheinigung waren alle Beträge als EURO-Beträge in der genannten Höhe als EURO-Beträge ausgewiesen. Das haben die Kl. im Laufe des weiteren Verfahrens im Jahre 2006 korrigiert, indem sie eine auf DM – Beträge berichtigte besondere Lohnsteuerbescheinigung für das Jahr 2000 eingereicht haben. Der Beklagte (Bekl.) lehnte eine Änderung der ESt-Festsetzung vom 09.08.2002 ab. Das nachfolgende Einspruchs- und Klageverfahren (Aktenzeichen 1 K 578/06 E) war ohne Erfolg. Im Erörterungstermin vom 20.07.2007 gaben die Verfahrensbeteiligten eine übereinstimmende Hauptsacheerledigungserklärung ab, nachdem sie sich darüber geeinigt hatten, dass über die Frage der Anrechnung von Lohnsteuerabzugsbeträgen durch Abrechnungsbescheid zu entscheiden ist.

In dem Abrechnungsbescheid vom 13.08.2007 wurden als Steuerabzugsbeträge keine höheren Beträge berücksichtigt als sie bisher im Abrechnungsteil des ESt-Bescheides vom 09.08.2005 angerechnet waren, insbesondere unterblieb eine Anrechnung der Steuerabzugsbeträge, die auf den Arbeitslohn für mehrere Kalenderjahre entfallen. Das Steuerkonto ist nach diesem Abrechnungsbescheid ausgeglichen, da die Kl. die aufgrund des Bescheides vom 12.08.2002 zu zahlenden Beträge inzwischen gezahlt hatten. Der hiergegen gerichtete Einspruch hatte keinen Erfolg. Mit Einspruchsentscheidung (EE) vom 19.09.2007 wurde er als unbegründet zurückgewiesen. Der Beklagte (Bekl.) stützt sich dabei auf § 36 Abs. 2 Nr. 2 Einkommensteuergesetz (EStG). Dieser stelle eine inhaltliche Verknüpfung zwischen dem Steuerfestsetzungsverfahren und dem Steuererhebungsverfahren her. Abgerechnet werden dürfe nur die Steuer, die auch nach dieser Regelung angerechnet werde. Hier entfielen die in der Veranlagung vom 09.08.2002 enthaltenen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit allein auf den laufenden Arbeitslohn, wie auch die geschätzten Steuerabzugsbeträge. Arbeitslohn für mehrere Jahre sei dort nicht erfasst, so dass insoweit auch Abzugsbeträge nicht angerechnet und abgerechnet werden könnten.

Mit der daraufhin erhobenen Klage verfolgen die Kl. ihr Begehren weiter, die aus der Lohnsteuerbescheinigung ersichtlichen höheren Steuerabzugsbeträge (insgesamt 2.919,75 DM) anstelle der bisher berücksichtigten Steuerabzugsbeträge (insgesamt 710,68 DM) anzurechnen und abzurechnen. Sie meinen im wesentlichen, die Regelung des § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG stehe diesem Begehren nicht entgegen. Dem Bescheid sei zu entnehmen, dass Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit berücksichtigt wurden und zwar mit einem Betrag von 40.000 DM. Tatsächlich seien aber nur 26.124,08 DM Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt worden. Ein Vergleich der Höhe der geschätzten Einkünfte und der tatsächlich erzielten Einkünfte ergebe, dass der Bruttoarbeitslohn des Kl. vollständig bei der Schätzungsveranlagung erfasst worden sei. Aus diesem Grunde könne sich der Bekl. auch nicht auf die Entscheidung des Bundesfinanzhofes (BFH) vom 10.01.1995 (VII R 41/94, BFH/NV 1995, 779) berufen. In dem dort entschiedenen Fall seien die durch Schätzung erfassten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit geringer gewesen als die Einkünfte, die lt. Lohnsteuerbescheinigung erzielt worden seien. Wegen weiterer Einzelheiten wird auf die Klageschrift vom 19.10.2007 Bezug genommen.

5

6

Die Kl. beantragen,	7
den mit Abrechnungsbescheid vom 13.08.2007 festgesetzten Aus-	8
zahlungsbetrag unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom	9
19.09.2007 auf einen Betrag in Höhe von 1.129,48 EUR (= 2.209,07 DM)	10
zu erhöhen	11
und die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für	12
notwendig zu erklären,	13
hilfsweise,	14
die Revision zuzulassen.	15
Der Bekl. beantragt,	16
die Klage abzuweisen.	17
Er hält an seiner in der EE vertretenen Rechtsauffassung fest und meint ergänzend, dass	18
hinsichtlich der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zwischen dem laufenden Arbeitslohn	
und dem Arbeitslohn aus mehreren Jahren zu differenzieren sei. Letzterer und darauf	
entfallende Steuerabzugsbeträge dürften nicht berücksichtigt werden, weil zum Zeitpunkt der	
Schätzungsveranlagung keine Anhaltspunkte dafür vorgelegen hätten, dass Arbeitslohn aus	
mehreren Jahren anfallen konnte. Wegen weiterer Einzelheiten wird auf die Klageerwiderung	
vom 13.11.2007 und die EE vom 19.09.2007 verwiesen.	
Im übrigen wird auf die angeführten Steuer- und Abrechnungsbescheide, die im Jahre 2005	19
nachgereichte ESt-Erklärung für das Jahr 2000 und die dazu eingereichten Unterlagen,	
insbesondere auch auf die LSt-Bescheinigung in ursprünglicher (EURO-Beträge) und	
berichtigter (DM-Beträge)-Fassung sowie auf die Niederschrift über die mündliche	
Verhandlung vom 13.01.2010 Bezug genommen.	
Das Gericht entscheidet gem. § 6 Abs. 1 Finanzgerichtsordnung (FGO) durch den	20
Einzelrichter.	
Entscheidungsgründe:	21
Die Klage ist nicht begründet.	22
Zu Recht hat der Bekl. die von den Kl. begehrte teilweise Erstattung von Steuern abgelehnt,	23
denn die in der auf DM - Beträge berichtigten Lohnsteuerbescheinigung für das Jahr 2000	
genannten Steuerabzugsbeträge, die auf Arbeitslohn für mehrere Jahre entfallen, sind nicht	
auf die im ESt-Bescheid für 2000 vom 09.08.2002 festgesetzten Steuern anzurechnen, weil	
sie nicht auf den von der ESt-Veranlagung erfassten Arbeitslohn entfallen. Diese	
Abzugsbeträge bleiben daher auch bei der Abrechnung nach § 218 Abs. 2 AO außer	
Betracht. Die Kl. sind in ihren Rechten verletzt (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).	
Zu Recht gehen die Beteiligten davon aus, dass bei einer durchgeführten ESt-Veranlagung	24
über die Frage der Anrechnung und Abrechnung von Steuern und damit auch über die Frage,	
ob und in welcher Höhe ein Erstattungsanspruch besteht, durch Abrechnungsbescheid	

entschieden wird (§ 218 Abs. 2 AO i.V.m. § 37 Abs. 2 AO – vgl. nur BFH-Urteil vom 15.04.1997 VII R 100/96, BStBl. II 1997, 787 und BFH-Beschluss vom 25.10.2006, I B 79/06, BFH/NV 2007, 207 jeweils mit weiteren Nachweisen). Dabei ist hinsichtlich einbehaltener LSt und der sonstigen Steuerabzugsbeträge ein allgemeiner Erstattungsanspruch nach § 37 Abs. 2 AO durch die Anrechnungsvorschrift des § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG begrenzt (vgl. BFH-Urteil vom 19.12.2000, VII R 69/99, BStBl. II 2001, 353, 356 f.). Für das Abrechnungsverfahren nach § 218 Abs. 2 AO besteht grundsätzlich eine rechtliche Bindung an die im Abrechnungsteil des ESt-Bescheides vorgenommene Anrechnung von Abzugssteuern mit der Folge, dass grundsätzlich nur dort angegebene Anrechnungsbeträge bei der Abrechnung berücksichtigt werden können. Hiervon kann nur abgewichen werden, wenn die bisherige Anrechnung über die Regelungen der §§ 129 bis 131 AO geändert werden kann (vgl. BFH-Urteil vom 15.04.1997, BStBl. II 1997, 787). Soweit es um die Anrechnung von LSt und davon abhängigen Abzugssteuern geht, beschränkt sich die Rücknahmemöglichkeit der mit der ESt-Veranlagung vorgenommenen Anrechnungsverfügung auf Fälle, in denen die Voraussetzungen des § 130 Abs. 1 AO vorliegen, wenn die Anrechnungsverfügung, wie im Streitfall, für den Steuerpflichtigen nachteilig ist, denn die weitere Rücknahmeregelung des § 130 Abs. 2 AO beschränkt sich auf rechtswidrige Verwaltungsakte, mit denen dem Steuerpflichtigen ein rechtlicher Vorteil eingeräumt worden ist (vgl. BFH-Urteil vom 18.09.2007 I R 54/09, BFH/NV 2008, 290 und BFH-Beschluss vom Beschluss vom 13.01.2005, VIII B 147/04, BStBl. II 2005, 457, 460).

Mit der Regelung des § 36 EStG hat der Gesetzgeber Fragen zur Erhebung der ESt geregelt hat. Dazu gehört auch, dass nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG unter anderem auch die Lohnsteuerabzugsbeträge anzurechnen sind und in ihrem Gefolge die weiteren Steuerabzugsbeträge, die von der ESt/LSt abhängig sind, um die es auch im Streitfall geht. Nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG wird jedoch nicht jeder Steuerabzugsbetrag angerechnet. Die durch Steuerabzug erhobene ESt (LSt) wird vielmehr nur angerechnet, "soweit sie auf die bei der Veranlagung erfassten Einkünfte entfällt" und nicht die Erstattung beantragt oder durchgeführt worden ist. Das bedeutet, dass Steuerabzugsbeträge nur in der Höhe angerechnet werden können, soweit die dazugehörigen Einkünfte bei der Veranlagung erfasst sind. Steuerabzüge, die auf Einkunftsteile entfallen, die bei der Veranlagung nicht erfasst worden sind, sind durch diese Regelung von der Anrechnung ausgeschlossen. Die Regelung enthält den allgemeinen Rechtsgedanken, dass es nicht auf die Anrechnung einbehaltener Beträge allein ankommt, sondern auch darauf, welcher Teil der Beträge, für die ein Steuerabzug vorgenommen wurde, in die Veranlagung Eingang gefunden hat (vgl. in diesem Sinne BFH-Urteile vom 10.01.1995 VII R 41/94, BFH/NV 1995, 779, vom 19.12.2000, VII R 69/99, BStBl. II 2001, 353 sowie BFH-Beschluss vom 13.01.2005, BStBl. II 2005, 457, 460). 25

Maßgebende Veranlagung ist die für die Beteiligten bindende tatsächlich durchgeführte Veranlagung, hier also der Bescheid zur ESt vom 09.08.2002, und nicht eine fiktive andere Veranlagung, wie sie möglich gewesen wäre, wenn alle steuerlich erheblichen Tatsachen rechtzeitig bekannt gewesen wären – Ergebnis des Verfahrens 1 K 578/06 E ist laut Erörterungstermin vom 20.07.2007 ist, dass die ESt-Festsetzung für 2000 vom 09.08.2002 nicht änderbar ist, also auch die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit mit dem in diesem Bescheid genannten Betrag (40.000,00 DM) erfasst bleiben und nicht durch die aus der später nachgereichten besonderen Lohnsteuerbescheinigung erkennbaren Einkünfte ersetzt werden. 26

Nach diesen Rechtsgrundsätzen, denen das Gericht folgt, kann die Klage im Streitfall keinen Erfolg haben. Zwar wird der Begriff "Einkünfte" im Rahmen des EStG einheitlich ausgelegt, 27

weil für ihn eine Definition in § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG vorhanden ist. Auch ist der in der Schätzungsveranlagung vom 09.08.2002 angesetzte Betrag von 40.000 DM für Einkünfte des Kl. aus nichtselbständiger Arbeit höher als der Gesamtbetrag, der sich aus einer Zusammenrechnung des laufenden Arbeitslohnes und des Arbeitslohnes für mehrere Jahre in der von den Kl. eingereichten, berechtigten LSt-Bescheinigung ergibt (insgesamt 26.124,00 DM). Wie oben ausgeführt, hindert das aber nicht eine Differenzierung innerhalb dieser Einkünfte. Das gilt um so mehr, als auch im Veranlagungsverfahren und im Lohnsteuerabzugsverfahren laufender Arbeitslohn und Arbeitslohn für mehrere Jahre unterschiedlich behandelt werden. Während laufender Arbeitslohn zum Zwecke der Einbehaltung der LSt auf einen Jahresarbeitslohn hochzurechnen ist (§ 39 b Abs. 2 EStG), ist für Arbeitslohn aus mehreren Jahren auch im LSt-Abzugsverfahren die besondere Regelung des § 34 Abs. 1 und 2 EStG (sogenannte Fünftelregelung) zu beachten. Dementsprechend wird der Steuerabzug für laufenden Arbeitslohn unabhängig von dem Steuerabzug für mehrere Jahre ermittelt. Wie auch der LSt-Bescheinigung zu entnehmen ist, werden sowohl die Lohnbeträge für laufenden Arbeitslohn und für Arbeitslohn aus mehreren Jahren als auch die jeweils darauf entfallenden Steuerabzugsbeträge getrennt ausgewiesen. Gleiches geschieht im Rahmen der ESt-Veranlagung. Sowohl laufender Arbeitslohn für mehrere Jahre als auch die jeweils darauf entfallenden Steuerabzugsbeträge sind getrennt voneinander in unterschiedlichen Zeilen des Steuererklärungsvordruckes einzutragen. Selbst bei der ESt-Festsetzung wird die Steuer auf Arbeitslohn für mehrere Jahre aufgrund der Sonderregelung des § 34 Abs. 1 und 2 EStG auch gesondert ausgewiesen. Aus diesem Grunde ist es im Streitfall auch gerechtfertigt, im Rahmen der Anrechnung nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zwischen Einkünften und Steuerabzugsbeträgen aus laufendem Arbeitslohn und Einkünften und Steuerabzugsbeträgen aus Arbeitslohn für mehrere Jahre zu differenzieren (vgl. insoweit bereits BFH-Urteil vom 22.07.1993 VI R 104/92, BStBl. II 1993, 795).

Für den Streitfall bedeutet das, dass die Steuerabzugsbeträge aus dem Arbeitslohn des Kl. für den mehrere Jahre nur dann im Rahmen der Anrechnung nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG berücksichtigt werden können, wenn in den geschätzten 40.000,00 DM Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erkennbar auch derartige Einkunftsteile enthalten sind. Dieses kann jedoch, entgegen der Auffassung der Kl., nicht festgestellt werden, denn ansonsten hätte für diesen Betrag oder für einen Teilbetrag aus diesen 40.000,00 DM im Steuerbescheid ein besonderer Betrag ausgewiesen werden müssen, auf den die Begünstigungsregelung des § 34 Abs. 1 und 2 EStG Anwendung findet. Im übrigen entsprechen die im Rahmen der Schätzungsveranlagung vom 09.08.2002 angerechneten Abzugssteuern von 652,00 DM bei der ESt genau dem Betrag, der sich für einen Arbeitnehmer mit Steuerklasse III bei einer Zusammenveranlagung als Jahreslohnsteuer des Jahres 2000 für laufenden Arbeitslohn in Höhe von 40.000,00 DM ergibt. Auch dieser Umstand stützt die steuerrechtliche Bewertung, dass in den 40.000,00 DM kein Arbeitslohn für mehrere Jahre enthalten ist. Darüber hinaus enthalten die Steuerakten sowohl zum Zeitpunkt der Schätzungsveranlagung (09.08.2002) als auch bis in das Jahr 2005 hinein – Zeitpunkt der Einreichung der Steuererklärung für 2000 durch die Kl. mit der besonderen Lohnsteuerbescheinigung am 07.10.2005 – keine Anhaltspunkte dafür, dass neben laufendem Arbeitslohn auch solcher für mehrere Jahre angefallen sein könnte. Entfallen aber die tatsächlich angerechneten Steuerabzugsbeträge lediglich auf den geschätzten, laufenden Arbeitslohn, dürfen darüber hinaus gehende, nicht für laufenden Arbeitslohn, sondern für Arbeitslohn aus mehreren Jahren einbehaltene Steuerabzugsbeträge nicht angerechnet werden, weil sonst die Regelung des § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG missachtet würde, dass durch Steuerabzug erhobene ESt (LSt) nur angerechnet werden darf, "soweit sie auf die bei der Veranlagung erfassten Einkünfte entfällt". Die im Abrechnungsteil des Bescheides vom 09.08.2002 vorgenommene Anrechnung erweist sich

damit als rechtmäßig. Sie kann daher nicht zurückgenommen werden.

Die Kostenentscheidung ergibt sich aus § 135 Abs. 1 FGO. 29

Bei dieser Sachlage ist der Antrag, die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären (§ 139 Abs. 3 Satz 3 FGO) gegenstandslos. 30

Die Revision ist nicht zuzulassen. Das Gericht sieht die im Streitfall maßgebenden Fragen durch die Rechtsprechungsgrundsätze aus den angegebenen Urteilen als geklärt an. 31