

Lohnsteuer-Info

Januar 2022

Verfasser: | Diplom-Finanzwirt Michael Seifert, Steuerberater,
Troisdorf - www.steuergeld.de

In dieser Ausgabe

1	Neues zur Anrufungsauskunft.....	1
1.1	Grundsätzliches	1
1.2	Anrufungsauskunft im Überblick	2
1.3	Vom BFH zu entscheidende Rechtsfrage.....	4
1.4	BFH-Urt. v. 2.9.2021 – VI R 19/19.....	4
1.5	Anmerkungen.....	5
2	Abkürzungsverzeichnis.....	8

1 Neues zur Anrufungsauskunft

1. Eine Anrufungsauskunft gemäß § 42e EStG kann entsprechend § 207 Abs. 2 AO mit Wirkung für die Zukunft aufgehoben oder geändert werden (Anschluss an Senatsurteil vom 02.09.2010 - VI R 3/09, BFHE 230, 500, BStBI II 2011, 233).

2. Die Aufhebung oder Änderung einer Anrufungsauskunft ist ermessensfehlerhaft, wenn das FA zu Unrecht von deren Rechtswidrigkeit ausgeht.

BFH-Urt. v. 2.9.2021 – VI R 19/19, DStR 2021, 2790

1.1 Grundsätzliches

Der Arbeitgeber erledigt für den Staat kostenfrei den Lohnsteuerabzug; er trägt gleichermaßen das Haftungsrisiko für die unrichtige Einbehaltung und Abführung der Lohnsteuer.¹

Wenngleich von Verbänden seit Jahren zumindest einen Kostenersatz oder gar die Abschaffung des Lohnsteuerabzugsverfahrens gefordert wird, hat dies die Politik – zumindest bislang – nicht aufgegriffen. Ob sich dies durch die Ampel-Koalition ändern wird, ist mehr als fraglich. Kommt es zu einer Digitalisierungsoffensive, wie es im Koalitionsvertrag verlautbart wurde, sollte auch eine Modernisierung des Lohnsteuerabzugsverfahrens ins Auge gefasst werden. Und dabei ist als

¹ § 42d EStG

Modernisierung nicht nur die Verbesserung von ELStAM-Datenübertragungen oder Änderungen bei der Steuerklassenkombination III / V hin zu einer Steuerklassenkombination IV / IV mit vereinfachtem Faktorverfahren zu verstehen.

Haftungsgefahren im Lohnsteuerabzugsverfahren lassen sich durch die Einholung einer Anrufungsauskunft² verhindern.

1.2 Anrufungsauskunft im Überblick

§ 42e EStG legt die formellen und die materiell-rechtlichen Voraussetzungen der Anrufungsauskunft fest. Sinn und Zweck der Anrufungsauskunft besteht darin, dem Arbeitgeber, dem abrechnenden Dritten nach § 38 Abs. 3a EStG und/oder dem Arbeitnehmer („Beteiligte“)³ im Lohnsteuerabzugsverfahren Sicherheit zu verschaffen, wie der LSt-Abzug in formeller und materiell-rechtlicher Hinsicht zutreffend vorzunehmen ist.⁴



Praxishinweis:

Die Anrufungsauskunft dient als „Korrektiv“ zur Haftung des Arbeitgebers. Der Arbeitgeber haftet grundsätzlich für nicht vorschriftsmäßig einbehaltene Lohnsteuer.⁵

Hält er sich allerdings an eine erteilte Anrufungsauskunft, kommt eine Haftungsinanspruchnahme – ungeachtet der materiell-rechtlichen Richtigkeit der Auskunft – nicht in Betracht.⁶

Gleiches gilt für die Nachforderung pauschaler Steuern (selbst wenn der Arbeitgeber nach der LSt-Außenprüfung der Pauschalierung nach § 40 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zugestimmt hat).⁷

Die Bindungswirkung einer Anrufungsauskunft nach § 42e EStG bezieht sich nur auf das Lohnsteuerabzugsverfahren, nicht auf das Sozialversicherungsrecht.

² § 42e EStG

³ BMF-Schr. v. 12.12.2017 – IV C 5-S 2388/14/10001, BStBl I 2017, 1656

⁴ BFH-Urt. v. 9.10.1992 – VI R 97/90, BStBl II 1993, 166

⁵ § 42d Abs. 1 Nr. 1 EStG

⁶ H 42d.1 LStH „Ermessensausübung“ und BMF-Schr. v. 12.12.2017 – IV C 5-S 2388/14/10001, BStBl I 2017, 1656 Rz. 18

⁷ BFH-Urt. v. 16.11.2005 – VI R 23/02, BStBl II 2006, 210

Außerdem dient die Anrufungsauskunft auch dem Arbeitnehmer. Ihm soll bei Meinungsverschiedenheiten mit dem Arbeitgeber ermöglicht werden, auf schnellstem Wege und ohne arbeitsrechtliches Verfahren einen ansonsten eventuell vom Arbeitgeber vorgenommenen zu hohen LSt-Abzug durch eine ihm günstigere Auskunft des Betriebsstättenfinanzamts zu verhindern.

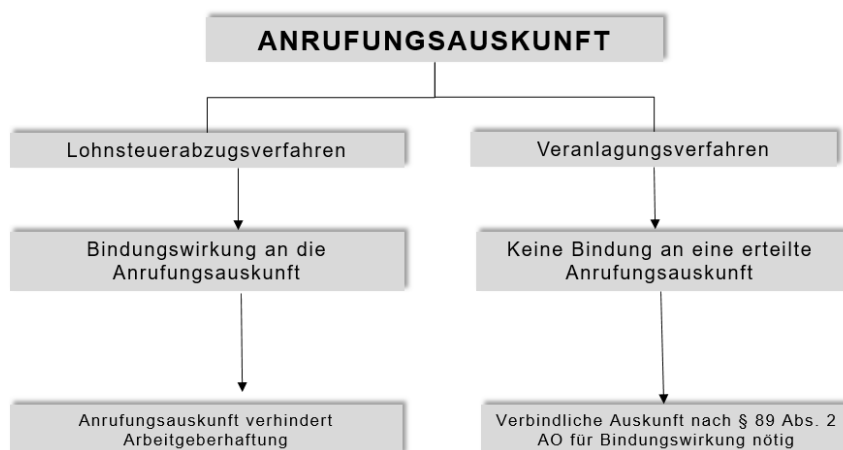
Zuständig für die Anrufungsauskunft ist das Betriebsstättenfinanzamt; bei mehreren Betriebsstättenfinanzämtern ist die Anrufungsauskunft dort zu stellen, wo sich die Geschäftsleitung befindet.⁸

Die Bindungswirkung der Anrufungsauskunft erstreckt sich lediglich auf das Lohnsteuerabzugsverfahren und zwar unabhängig davon, welchem Beteiligten gegenüber die Anrufungsauskunft erteilt wird.

Praxishinweis:

Nicht verkannt werden sollte die Gefahr, dass die Anrufungsauskunft keine Bindung im Veranlagungsverfahren nach sich zieht. Das Wohnsitzfinanzamt kann daher bei der Einkommensteuerveranlagung des Arbeitnehmers eine andere Rechtsauffassung als das Betriebsstättenfinanzamt vertreten.⁹ Nur durch eine verbindliche Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO lässt sich eine Bindungswirkung im Veranlagungsverfahren erreichen. Im Gegensatz zur Anrufungsauskunft, die stets gebührenfrei ist¹⁰, löst eine verbindliche Auskunft eine Gebührenpflicht aus, sofern der Gegenstandswert 10.000 EUR oder mehr beträgt.¹¹

Übersicht



⁸ § 42d Satz 1 und Satz 2 EStG, siehe hierzu auch BMF-Schr. v. 12.12.2017 – IV C 5-S 2388/14/10001, BStBl I 2017, 1656 (Zuständigkeit)

⁹ BMF-Schr. v. 12.12.2017 – IV C 5-S 2388/14/10001, BStBl I 2017, 1656 Rz. 20

¹⁰ BMF-Schr. v. 12.12.2017 – IV C 5-S 2388/14/10001, BStBl I 2017, 1656 Rz. 1

¹¹ § 89 Abs. 5 AO

1.3 Vom BFH zu entscheidende Rechtsfrage

Der BFH hatte über folgende Frage zu entscheiden:

In welchen Fällen kann eine vom Finanzamt erteilte Anrufungsauskunft mit Wirkung für die Zukunft aufgehoben oder geändert werden?

1.4 BFH-Urt. v. 2.9.2021 – VI R 19/19

1.4.1 Sachverhalt

Die Klägerin beantragte bei ihrem Betriebsstättenfinanzamt eine Anrufungsauskunft gem. § 42e EStG. Sie bat um Bestätigung, dass Zahlungen aus einem sog. Langzeitvergütungsmodell (=Long Term Incentive Modell – LTI-Modell) an bestimmte Führungskräfte die Voraussetzungen für eine mehrjährige Vergütung erfüllten und die Lohnsteuer unter Anwendung der sog. Fünftelungsregelung¹² ermittelt werden könne.

Das LTI-Modell verhält sich wie folgt: Abhängig von der Entwicklung des durchschnittlichen Geschäftserfolgs abzgl. der Kapitalkosten innerhalb eines Zeitraums von vier Jahren im Vergleich zu den vorangegangenen vier Jahren erhalten die betreffenden Beschäftigten nach Ablauf des sog. Performancezeitraums eine entsprechende Vergütung. So waren Berechnungsbasis des LTI-Modells 2010 der Performancezeitraum 1. 1. 2010 bis 31. 12. 2013 sowie der Vergleichszeitraum 1. 1. 2006 bis 31. 12. 2009. Unterschreitet die Entwicklung des Geschäftserfolgs eine im Vorhinein festgelegte Grenze, erfolgen keinerlei Zahlungen aufgrund des LTI-Modells an Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter.

Das Finanzamt bestätigte in 2011 die Rechtsauffassung der Klägerin.

Durch Bescheid v. 5.4.2017 hob das Finanzamt die in 2011 erteilte Anrufungsauskunft mit Wirkung für die Zukunft auf.

Zur Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus, bei den Zahlungen aufgrund des LTI-Modells handele es sich nicht um außerordentliche Einkünfte i.S. von § 34 EStG. Es lägen vielmehr "Bonuszahlungen" vor, durch die in der Vergangenheit erbrachte Leistungen honoriert würden, deren Berechnung und Auszahlung jährlich erfolge. Demgegenüber seien außerordentliche Einkünfte nur einmalige und für die jeweilige Einkunftsart ungewöhnliche Einkünfte, die das zusammengeballte Ergebnis mehrerer Jahre darstellten und im Vergleich

¹² § 39b Abs. 3 Satz 9 EStG

zur sonstigen Besteuerung zu einer einmaligen und außergewöhnlichen Progressionsbelastung führten. Der Widerruf der Anrufungsauskunft sei auch ermessensgerecht, da der Inhalt der Auskunft materiell-rechtlich unzutreffend gewesen sei.

Die Klage gegen die Aufhebung der Anrufungsauskunft war erfolgreich.¹³

1.4.2 Entscheidung und Begründung

Der BFH hielt die Rev. des Finanzamt für unbegründet und wies diese zurück.

- Eine **Anrufungsauskunft** kann zwar mit Wirkung für die Zukunft aufgehoben oder geändert werden, wenngleich § 42e EStG **keine eigene Korrekturbestimmung** enthält.
- Für die Änderung oder Aufhebung einer Anrufungsauskunft kommt **§ 207 AO entsprechend zur Anwendung**.
- Eine unrichtige Anrufungsauskunft kann nicht ohne weiteres eine Änderung oder Aufhebung (§ 207 Abs. 2 AO) auslösen.
- Eine von der Anrufungsauskunft **abweichende Rechtsauslegung** kann im Rahmen der **ESt-Veranlagung** des jeweiligen Mitarbeiters vorgenommen werden, sofern keine verbindliche Auskunft dies verbietet.

1.5 Anmerkungen

1.5.1 Anrufungsauskunft: Aufhebung oder Änderung nach
§ 207 AO zulässig!

Die Anrufungsauskunft ist ein Verwaltungsakt. Da § 42e EStG kein eigene Korrekturbestimmung enthält, wendet der BFH die Regelungen zur Aufhebung und Änderung der verbindlichen Zusage nach § 207 AO entsprechend an.

1.5.2 Fall 1: Änderung der zugrundeliegenden Rechtsvorschrift

Durch die entsprechende Anwendung von § 207 AO tritt eine Anrufungsauskunft außer Kraft, wenn die Rechtsvorschriften, auf denen die Entscheidung für die Anrufungsauskunft beruht, geändert werden.¹⁴

¹³ Hessisches FG, Urt. v. 11.4.2019 – 6 K 306/18, EFG 2019, 1557

Beispiel

Der Arbeitgeber gibt auch 2022 Gutscheine an Mitarbeiter aus, die aber nicht die Kriterien des § 2 Abs. 1 Nr. 10 des Zahlungsdienststeuergesetzes erfüllen. In 2018 hat eine Anrufungsauskunft die ausgegebenen Gutscheine als Sachzuwendungen eingeordnet, weil diese nur zum Bezug von Waren oder Dienstleistungen berechtigt sind.

Abrechnungsjahre 2020 bis 2021

Die in 2018 erteilte Anrufungsauskunft dürfte weiterhin anzuwenden sein. Zwar ergibt sich die Abgrenzung zwischen Barlohn und Sachbezug seit 2020 aus § 8 Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG. Da die Finanzverwaltung aber die zusätzliche Voraussetzungsprüfung nach dem ZAG erst ab 2022 anwendet,¹⁵ dürfte die Anrufungsauskunft weiterhin eine Arbeitgeberhaftung verhindern.

Abrechnungsjahre ab 2022

Ab 2022 wendet die Finanzverwaltung auch die Prüfung der Einhaltung der Voraussetzungen nach dem ZAG an. Die vor dieser jetzt zur Anwendung kommenden Gesetzesänderung erteilte Anrufungsauskunft tritt automatisch außer Kraft.¹⁶

1.5.3 Fall 2: Aufhebung oder Änderung der Anrufungsauskunft für die Zukunft

Nach § 207 Abs. 2 AO kann die Finanzbehörde die verbindliche Zusage mit Wirkung für die Zukunft aufheben oder ändern. Diese Regelung kommt entsprechend auch für die Änderung einer Anrufungsauskunft zur Anwendung.¹⁷

Die Anrufungsauskunft „**kann**“ danach für die Zukunft aufgehoben und geändert werden; es bedarf einer **Ermessensentscheidung**¹⁸ im jeweiligen Einzelfall.

Sofern eine formell und materiell rechtmäßige Anrufungsauskunft vorliegt, soll nach Auffassung des BFH eine Änderung oder Aufhebung nur dann zulässig sein, wenn ein besonderer, sachgerechter Anlass gegeben sei.

Praxishinweis: Aufhebung oder Änderung nur bei besonderem, sachgerechtem Anlass

Ein besonderer, sachgerechter Anlass kann vorliegen, wenn sich die einschlägige **höchstrichterliche Rechtsprechung ändert**. Der Widerruf kann sich auch dann als sachgerecht erweisen, wenn sich die allgemeine Verwaltungsauffassung zu der die Auskunft betreffende Rechtsfrage geändert und diese in **allgemeinen Verwaltungsvorschriften** (z. B. LStR) oder die **Finanzverwaltung** bindenden

¹⁴ Entsprechende Anwendung von § 207 Abs. 1 AO

¹⁵ BMF-Schr. v. 13.4.2021 – IV C 5-S 2334/19/10007:002, BStBl I 2021, 624; zu weiteren Umstellungsnotwendigkeiten und zum Gutscheinmodell siehe auch Seifert, NWB 51/2021, 3823

¹⁶ Entsprechende Anwendung von § 207 Abs. 1 AO

¹⁷ BFH-Urt. v. 2.9.2021 – VI R 19/19, DStR 2021, 2790 Rz. 14 ff.

¹⁸ § 5 AO

Anwendungsschreiben (z. B. BMF-Schreiben oder Verfügungen der OFD) Niederschlag gefunden hat. Beachtenswert ist, dass der BFH auch Vfg. der OFD nennt, was dazu führen kann, dass in einzelnen OFD-Bezirken eine Aufhebung oder Änderung einer erteilten Anrufungsauskunft möglich ist und in den OFD-Bezirken, in denen eine andere Verwaltungsauffassung vertreten wird oder keine Verwaltungsanweisung existiert, eine Aufhebung oder Änderung ausgeschlossen ist.

Einer **Ermessensentscheidung** bedarf es **nicht**, wenn der Anrufungsauskunft durch eine **Gesetzesänderung** der Boden entzogen wird. § 207 Abs. 2 AO ist in diesem Fall nicht einschlägig; es gilt dann § 207 Abs. 1 AO.

Die Entscheidung des BFH in der Rs. VI R 19/19 dürfte dazu führen, dass zeitlich unbefristete Anrufungsauskünfte nur schwerlich für die Zukunft änderbar sind. Gleichwohl ist davon auszugehen, dass die Finanzverwaltung zumindest in künftig zu erteilende „brisanten“ Anrufungsauskünften diese Problematik aus ihrer Sicht durch eine zeitliche Befristung entschärfen wird.

Praxishinweis:

Im Falle einer zeitlichen Befristung der Anrufungsauskunft endet die Wirksamkeit automatisch durch Fristablauf. Liegt keine zeitliche Befristung vor und liegt der Grund für den Widerruf auch nicht in einer geänderten Rechtsauslegung, dürfte mit Erfolg gegen den Widerruf der Anrufungsauskunft vorgegangen werden können. Der Betriebsfrieden ist aber nur im Lohnsteuerabzugsverfahren gesichert. Spätestens im Veranlagungsverfahren kann das Wohnsitzfinanzamt eine abweichende Rechtsauffassung vertreten, so dass der Arbeitgeber zumindest nach der Veranlagung und der zu erwartenden Nachzahlung mit dieser Frage erneut konfrontiert wird.

1.5.4 Fall 3: Rückwirkende Aufhebung oder Änderung der Anrufungsauskunft

Auch eine rückwirkende Aufhebung oder Änderung der Anrufungsauskunft ist zulässig, falls der Beteiligte diesem zustimmt.¹⁹ Liegt dem Arbeitgeber eine für ihn positive Anrufungsauskunft vor, wird er einer rückwirkenden Aufhebung oder Änderung wegen der damit möglichen Haftungsinanspruchnahme nicht zustimmen.

Eine rückwirkende Aufhebung oder Änderung der Anrufungsauskunft ist ferner zulässig, wenn die Voraussetzungen des § 130 Abs. 2 Nr. 1 oder 2 AO vorliegen²⁰ (= Erlass durch eine sachlich unzuständige Behörde oder Erwirkung der Anrufungsauskunft durch unlautere Mittel). Dieser Rückwirkungsfall dürfte regelmäßig zu vernachlässigen sein.

1.5.5 Anrufungsauskunft: Nur sachliche Prüfung oder materiell-rechtliche Prüfung

¹⁹ Entsprechende Anwendung von § 207 Abs. 3 AO

²⁰ Entsprechende Anwendung von § 207 Abs. 3 AO

Der BFH hat mit Ur. v. 27.2.2014²¹ entschieden, dass ein FG die Auskünfte sachlich nur daraufhin überprüft, ob der von dem Antragsteller dargestellte Sachverhalt zutreffend erfasst und die rechtliche Beurteilung nicht evident fehlerhaft ist. Vor diesem Hintergrund verwundert es sehr, dass sich der BFH in der Revisionsentscheidung ausführlich mit der Anwendung der Fünftelungsregelung bei LTI-Modellen auseinandergesetzt hat. Ob dies wiederum künftig doch die Möglichkeit eröffnet, über eine Anrufungsauskunft Rechtsfragen durch die Finanzgerichte klären zu lassen, bleibt abzuwarten. Jedenfalls weicht der BFH in der Revisionsentscheidung von seiner bisherigen Linie ab, materiell-rechtliche Rechtsfragen nicht über Klagen gegen eine Anrufungsauskunft klären zu lassen.

2 Abkürzungsverzeichnis

AEAO	Anwendungserlass Abgabenordnung
AO	Abgabenordnung
ArEV	Arbeitsentgeltverordnung
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Nichtveröffentlichte Urteile des Bundesfinanzhofes, Zeitschrift (Haufe-Verlag)
BMF	Bundesfinanzministerium
BStBl	Bundessteuerblatt
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStRE	Deutsches Steuerrecht – Entscheidungsdienst (Zeitschrift)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift, Stollfuss-Verlag)
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
EuGH	Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften
FG	Finanzgericht
FinMin	Finanzministerium
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
GStB	Gestaltende Steuerberatung (Zeitschrift)
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)
LSt	Lohnsteuer
LStDV	Lohnsteuer-Durchführungsverordnung
LStR	Lohnsteuer-Richtlinien
OFD	Oberfinanzdirektion
SGB	Sozialgesetzbuch
UR	Umsatzsteuer-Rundschau (Zeitschrift)
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Umsatzsteuer-Richtlinien
Vfg	Verfügung

²¹ BFH-Urt. v. 27.2.2014 – VI R 23/13, BStBl II 2014, 894 und FG Berlin-Brandenburg, Ur. v. 20.9.2018 – 4 K 4277/15, EFG 2018, 1996, rkr.