

Mandanteninformation für Steuerrecht Privatvermögen

1. Wie kann an den Arbeitgeber gezahlte Lohnkirchensteuer abgezogen werden?

Erstattet der Arbeitnehmer seinem Arbeitgeber im Rahmen eines Gesamtschuldnerausgleichs die für ihn an das Finanzamt gezahlten Lohnkirchensteuern, handelt es sich nicht um Werbungskosten, da der hierfür erforderliche objektive Zusammenhang mit dem Beruf fehlt. Die an den Arbeitgeber geleistete Erstattung ist jedoch als Sonderausgabe abziehbar.

Hintergrund

Der Kläger erzielte als Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Aufgrund einer Lohnsteueraußenprüfung kam es u. a. zu einer Nacherhebung von Lohn- und Kirchensteuer für eine Sachzuwendung. Das Finanzamt nahm die GmbH als Arbeitgeberin des Klägers gem. § 42d EStG in Haftung. Die GmbH nahm wiederum den Kläger in Regress, der daraufhin u. a. die Kirchensteuer an die GmbH zahlte. Diese Kirchensteuerzahlung machte der Kläger in seiner Einkommensteuererklärung als Sonderausgaben geltend.

Das Finanzamt ließ den Kirchensteuerbetrag bei der Einkommensteuerfestsetzung unberücksichtigt.

Sowohl der gegen die Festsetzung eingelegte Einspruch als auch die gegen die Einspruchsentscheidung eingereichte Klage blieben, insbesondere mit dem Hinweis, dass der Kläger eine Zahlung auf seine persönliche Kirchensteuerschuld nicht geleistet, sondern allein den Rückforderungsbetrag an die GmbH als Folge eines zivilrechtlichen Anspruchs gezahlt habe, erfolglos.

Entscheidung

Der BFH hat das Urteil des FG aufgehoben.

Anders als im Fall der Haftungsinanspruchnahme eines Arbeitnehmers durch das Finanzamt gem. §§ 69, 34 AO reicht es für einen Abzug der gezahlten Lohnkirchensteuer als Werbungskosten nicht aus, dass der Arbeitnehmer seinem Arbeitgeber die aufgrund eines Anspruchs nach § 42d Abs. 1 Nr. 1, Abs. 3 Satz 1 EStG i. V. m. § 44 Abs. 1 Satz 1 AO, § 426 Abs. 1 Satz 1 BGB geleistete Haftungssumme erstattet.

Aufwendungen eines angestellten Geschäftsführers zur Tilgung von Haftungsschulden können Werbungskosten bei dessen Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit sein, soweit die Haftung auf nicht abgeführter Lohn- bzw. Lohnkirchensteuer beruht, die auf den Arbeitslohn des Geschäftsführers entfällt. Gleiches wird insoweit für die im Rahmen einer Haftungsinanspruchnahme gezahlte Lohnkirchensteuer gelten.

Entscheidend ist jedoch in beiden Fällen, dass diese Zahlungen auf der Inanspruchnahme des Arbeitnehmers gem. §§ 69, 34 AO für vom Arbeitgeber angemeldete, aber nicht abgeführte Lohn(kirchen)steuer beruhen.

Dies kann der Fall sein, wenn dem Arbeitnehmer eine berufliche Pflichtverletzung zur Last gelegt wird, aufgrund derer er als Haftender in Anspruch genommen wird und diese Steuern zahlen muss.

Sofern der Steuerpflichtige dagegen lediglich im Rahmen eines zivilrechtlichen Rückgriffs seinem Arbeitgeber die von diesem gezahlte Lohnkirchensteuer erstattet, kommt er allein dem im Arbeitsverhältnis begründeten zivilrechtlichen Anspruch des Arbeitgebers nach und begleicht seine persönliche Steuerschuld. Ein objektiver Zusammenhang mit dem Beruf besteht in einem solchen Fall nicht. Auslöser für die Zahlung bleibt die vorangegangene Begleichung der persönlichen Kirchensteuer des Arbeitnehmers durch den Arbeitgeber. Der Steuerpflichtige erstattet lediglich seinem Arbeitgeber die von diesem für ihn bereits abgeführte Lohnkirchensteuer.

Die Aufwendungen des Klägers zur Tilgung der Regressforderungen der GmbH sind somit keine Werbungskosten i. S. d. § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit. Es fehlt an dem für einen Werbungskostenabzug erforderlichen objektiven Zusammenhang mit dem Beruf, weil er nicht in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer der GmbH in Haftung genommen worden ist.

Der Kläger als Schuldner der Lohnkirchensteuer hat dem Arbeitgeber die auf ihn entfallenden Kirchensteuern erstattet und für die nötige nachträgliche Deckung gesorgt. Er war hierzu als Gesamtschuldner

nach § 42d Abs. 3 Satz 1 EStG i. V. m. dem Kirchensteuergesetz verpflichtet, soweit die Haftung des Arbeitgebers reicht.

Zahlt der Arbeitgeber aufgrund seiner Haftung die Lohnkirchensteuer, erfüllt er eine fremde Schuld, da grundsätzlich allein der Arbeitnehmer Schuldner der Steuerforderung bleibt. Im Innenverhältnis hat jedoch der Arbeitnehmer als Schuldner dem Arbeitgeber diesen Betrag zu erstatten, unabhängig von einem evtl. bestehenden Mitverschulden des Arbeitgebers gem. § 254 BGB. Er zahlt mithin als Arbeitnehmer, wenn auch an die GmbH als Arbeitgeberin, seine persönliche Kirchensteuer.

Der Kläger kann die von ihm an die GmbH gezahlte Kirchensteuer jedoch nach § 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG als Sonderausgaben abziehen.

Obwohl die gezahlte Kirchensteuer privat veranlasst ist, gehört sie nach § 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG zu den Sonderausgaben. Abzugsfähig ist derjenige, der seine eigene Kirchensteuerschuld tatsächlich gezahlt hat. Dabei ist es nicht entscheidend, ob er sie selbst gezahlt hat, ob sie von seinem Arbeitgeber im Wege des Steuerabzugs einbehalten worden ist oder ob er sie – wie im Streitfall – im Rahmen eines Gesamtschuldnerausgleichs seinem Arbeitgeber erstattet.

Wird die Zahlung von einer anderen Person als dem schuldrechtlich Verpflichteten geleistet, ist der Schuldner mangels eigener Aufwendungen nicht wirtschaftlich belastet, sodass ihm der Sonderausgabenabzug nicht zusteht.

2. Zur Anwendung von § 175b AO bei einem Veranlagungsfehler

§ 175b AO ermöglicht die umfassende Korrektur eines Steuerbescheids für den Fall einer unzutreffenden Auswertung elektronischer Daten unabhängig von der Fehlerquelle. Gilt dies auch bei einer fehlerhaften Behandlung einer Entschädigung?

Hintergrund

Dem Finanzamt wurden durch den Arbeitgeber des Klägers für das Kalenderjahr 2018 elektronische Lohnsteuerbescheinigungen übermittelt, die u. a. einen Betrag i. H. v. 9.000 EUR für eine nicht ermäßigt besteuerte Entschädigung enthielten. Nach den weiteren Angaben in den Lohnsteuerbescheinigungen war der vorgenannte Betrag in dem bescheinigten Bruttoarbeitslohn enthalten.

Im Bescheid für 2018 berücksichtigte das Finanzamt (erklärungsgemäß) den um die Entschädigung geminderten Bruttoarbeitslohn. Den durch das Risikomanagementsystem (RMS) ausgegebenen Prüfhinweis, die Daten der Lohnsteuerbescheinigung wichen von den erklärten Werten ab, zeichnete die Bearbeiterin mit dem Vermerk "Abfindungsvertrag liegt vor. Geprüft." ab.

Im Nachhinein stellte das Finanzamt fest, dass die Entschädigung durch die Verwendung einer fehlerhaften Kennzahl bei der Durchführung der Veranlagung nicht versteuert worden ist. Es erließ einen nach § 175b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO geänderten Bescheid, in dem der Bruttoarbeitslohn und die Entschädigung entsprechend den Lohnsteuerbescheinigungen berücksichtigt wurden. Im Erläuterungstext wies das Finanzamt darauf hin. Den hiergegen eingelegten Einspruch hat das Finanzamt als unbegründet zurückgewiesen

Entscheidung

Das FG hat dem Finanzamt Recht gegeben und entschieden, dass es zur Korrektur des Bescheids berechtigt gewesen sei, denn nach § 175b Abs. 1 AO sei ein Steuerbescheid aufzuheben oder zu ändern, soweit von der mitteilungspflichtigen Stelle an die Finanzbehörden übermittelte Daten i. S. d. § 93c AO bei der Steuerfestsetzung nicht oder nicht zutreffend berücksichtigt worden sind. Die vom Arbeitgeber übermittelten Daten seien bei der Steuerfestsetzung im ursprünglichen Bescheid nicht zutreffend ausgewiesen worden, sodass die steuerrechtliche Behandlung materiell-rechtlich fehlerhaft gewesen sei. Der Bruttoarbeitslohn des Klägers sei vom Finanzamt um die darin enthaltene Entschädigung gekürzt worden, sodass die Einnahmen insgesamt um 9.000 EUR zu niedrig angesetzt wurden.

Unerheblich sei, worauf die unzutreffende Auswertung beruhte. Denn für die Anwendbarkeit des § 175b AO komme es – anders als in den Fällen des § 173 AO – nicht darauf an, ob eine Verletzung der Mitwirkungspflichten seitens des Steuerpflichtigen oder der Ermittlungspflichten durch das Finanzamt vorliege. Ebenso unerheblich sei, ob dem Steuerpflichtigen bei Erstellung der Steuererklärung ein

Schreib- oder Rechenfehler i. S. d. § 173a AO oder der Finanzbehörde bei Erlass des Steuerbescheids ein mechanisches Versehen i. S. d. § 129 AO unterlaufen sei.

Der Sinn und Zweck des § 175b Abs. 1 AO liege gerade darin, eine Änderungsmöglichkeit unabhängig von der Fehlerquelle zu schaffen. Hiermit wäre es nicht vereinbar, die Korrekturmöglichkeit in den Fällen auszuschließen, in denen dem Finanzamt alle maßgeblichen Daten vorlagen und eine zutreffende Auswertung mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit zu erwarten war, dies aber aufgrund eines Fehlers bei der Veranlagung unterblieben sei.