

## Lohn und Gehalt

### 1. Betrügerische Lohnsteuer-Anmeldung: Welche Korrekturvorschrift greift?

**Auch wenn eine Lohnsteuer-Anmeldung nicht mehr unter dem Vorbehalt der Nachprüfung steht, kann sie trotzdem nach den allgemeinen Korrekturvorschriften noch geändert werden. Das gilt z. B., wenn die Lohnsteuer-Anmeldung durch arglistige Täuschung zustande gekommen ist.**

#### Hintergrund

Die Mitarbeiterin M war in einer ärztlichen Gemeinschaftspraxis GP als geringfügig Beschäftigte angestellt. Im Jahr 2010 legte sie dem Gesellschafter S einen weiteren Arbeitsvertrag mit einer Arbeitszeit von nunmehr 38,5 Stunden wöchentlich und einem Bruttomonatsgehalt 1.700 EUR vor. Der Arbeitsvertrag wurde von S in Unkenntnis seines Inhalts unterzeichnet und M veranlasste in der Folgezeit die Überweisung der entsprechenden Arbeitslöhne und die Abführung der hierauf entfallenden Lohn- und Annexsteuern. Eine Lohnsteuer-Außenprüfung bei GP im Jahr 2014 führte zu keinen Beanstandungen, sodass das Finanzamt den Vorbehalt der Nachprüfung für die von GP abgegebenen Lohnsteuer-Anmeldungen für den Zeitraum Januar 2012 bis Juni 2014 aufhob.

Im Jahr 2016 beantragte GP erfolglos die Änderung der Lohnsteuer-Anmeldungen und die Erstattung der abgeführten Beträge. Das Finanzgericht gab dagegen der Klage statt.

#### Entscheidung

Der Bundesfinanzhof wies die Revision des Finanzamts zurück.

Einer Änderung der Lohnsteuer-Anmeldungen bis Dezember 2013 nach den allgemeinen Korrekturvorschriften steht die Änderungssperre des § 41c Abs. 3 Satz 4 EStG nicht entgegen, weil diese Regelung erstmals auf laufenden Arbeitslohn anzuwenden ist, der für einen nach dem 31.12.2013 endenden Lohnzahlungszeitraum gezahlt wird.

Aber auch für die Lohnsteuer-Anmeldungen ab 2014 steht § 41c Abs. 3 Satz 4 EStG einer Änderung nach den allgemeinen Korrekturvorschriften nicht entgegen, denn dieser regelt nur die nachträgliche Änderung der Lohnsteuer-Anmeldung bezüglich vertragswidriger Beträge. Damit ist eine Änderung nach Maßgabe der übrigen Korrekturvorschriften nicht ausgeschlossen. Der Gesetzeswortlaut ist insoweit eindeutig.

Eine Änderung wegen neuer Tatsachen kommt nicht in Betracht. Der Änderung steht die Änderungssperre nach einer Außenprüfung entgegen. Die Sperre umfasst auch Lohnsteuer-Anmeldungen, bei denen – wie hier – im Anschluss an eine Lohnsteuer-Außenprüfung der Vorbehalt der Nachprüfung aufgehoben wurde.

Ein Steuerbescheid kann geändert werden, soweit er durch unlautere Mittel (arglistige Täuschung, Drohung, Bestechung) erwirkt worden ist. M hat die Lohnsteuer-Anmeldungen durch arglistige Täuschung gegenüber GP (Unterschieben des geänderten Arbeitsvertrags) bewirkt.

Diese Änderung eines Steuerbescheids steht im Ermessen des Finanzamts. Eine Ermessensentscheidung ist vom Gericht nur daraufhin überprüfbar, ob die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten sind oder von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht ist. Im Streitfall hat das Finanzamt allerdings gar keine Ermessensentscheidung getroffen. Das Finanzgericht hätte das Finanzamt deshalb nicht zur Änderung der Lohnsteuer-Anmeldungen verpflichten dürfen, sondern lediglich zu einer erneuten Verbescheidung der GP. Die Aufhebung des Ablehnungsbescheids durch den Bundesfinanzhof ermöglicht dem Finanzamt nunmehr die erneute Entscheidung unter Ermessensgesichtspunkten über den Änderungsantrag der GP.

## 2. Wann sind Leistungen aus einem Stipendium steuerbar?

**Leistungen aufgrund eines Fördervertrags mit der "Stiftung zur Förderung der ambulanten ärztlichen Versorgung im Freistaat Thüringen" werden bereits dann gewährt, wenn sich die Stipendiaten verpflichten, nach erfolgreichem Abschluss der Facharztprüfung für 4 Jahre in Thüringen tätig zu sein. Die Zahlungen sind deshalb nicht steuerbar.**

### Hintergrund

A studierte bis zum Frühjahr 2012 Medizin. Im Herbst 2012 schloss sie mit der "Stiftung zur Förderung der ambulanten ärztlichen Versorgung im Freistaat Thüringen" einen Fördervertrag. Danach erhielt sie eine Einmalzahlung in Höhe von 15.000 EUR. Im Gegenzug verpflichtete sie sich, die Weiterbildung in ihrem Fachgebiet zu absolvieren und an der Facharztprüfung teilzunehmen sowie nach der Facharztprüfung für mindestens 4 Jahre im Bereich des Freistaats Thüringen an der vertragsärztlichen Versorgung teilzunehmen. Sollte A diesen Verpflichtungen nicht nachkommen, war sie verpflichtet, den Förderbetrag zurückzuzahlen.

A setzte für das Jahr 2012 die erhaltenen 15.000 EUR nicht als Einkünfte an. Das Finanzamt berücksichtigte dagegen den Förderbetrag als sonstige Einkünfte.

Das Finanzgericht wies die Klage ab und entschied, dass das Stipendium als Entgelt durch das marktgängige Verhalten der A veranlasst war.

### Entscheidung

Der Bundesfinanzhof ist anderer Ansicht als das Finanzgericht und gab der Klage statt. Er kam nämlich zu dem Ergebnis, dass die Einmalzahlung der Stiftung nicht durch eine Leistung der A veranlasst ist. Denn auslösendes Moment für die Zahlung war nicht die künftige ärztliche Tätigkeit, sondern die erklärte Bereitschaft, künftig in Thüringen tätig zu sein.

Eine (sonstige) Leistung i. S. d. § 22 Nr. 3 EStG ist jedes Tun, Dulden oder Unterlassen, das Gegenstand eines entgeltlichen Vertrags sein kann und eine Gegenleistung auslöst. Entscheidend ist, ob die Gegenleistung (das Entgelt) durch das Verhalten des Steuerpflichtigen (Leistung) veranlasst ist. Für die wirtschaftliche Veranlassung der Gegenleistung durch die Leistung ist die (objektivierte) Perspektive des Leistenden maßgebend. Die Leistung muss "um des Entgelts willen" erbracht werden.

§ 22 Nr. 3 EStG erfasst, ergänzend zu den übrigen Einkunftsarten, das Ergebnis einer Erwerbstätigkeit und setzt wie diese die allgemeinen Merkmale des Erzielens von Einkünften voraus. Erforderlich – und auch ausreichend – ist, eine objektivierende, wertende Betrachtung des wirtschaftlichen Zusammenhangs zwischen Leistung und Gegenleistung, wonach die Leistung die Gegenleistung ausgelöst haben muss. Die vom Finanzgericht angenommene Veranlassung der Einmalzahlung durch die spätere Berufstätigkeit bzw. durch das Unterlassen einer beruflichen Betätigung außerhalb des Freistaats Thüringen lässt sich dem Fördervertrag nicht entnehmen. Nach dem Vertrag erhielten die Stipendiaten die Förderung bereits dann, wenn sie sich "verpflichten", nach erfolgreichem Abschluss der Facharztprüfung für 4 Jahre in Thüringen tätig zu sein. Auslösendes Moment für die Einmalzahlung war somit die im Zeitpunkt der Unterzeichnung des Vertrags erklärte Bereitschaft, zukünftig in Thüringen tätig zu sein. Die zukünftige ärztliche Tätigkeit selbst ist dagegen nicht der Grund für die Zahlung. Die Stiftung konnte weder durchsetzen, dass sich A in Thüringen niederlässt, noch konnte sie verhindern, dass sich A außerhalb Thüringens betätigt. Bei der Einmalzahlung handelt es sich somit nicht um ein leistungsbezogenes Entgelt. Die Höhe der Zahlung ist nicht durch die Verpflichtungserklärung der A "wirtschaftlich" veranlasst. Insbesondere sind die Bereitschaftserklärung der A und die Zahlung nicht nach wirtschaftlichen Kriterien abgewogen. Die Förderung ist keine Bezahlung für die erklärte Leistungsbereitschaft, sondern sie soll als Anreiz zu allererst die innere Bereitschaft auslösen bzw. stärken, sich in Thüringen vertragsärztlich niederzulassen. Ihrer Zweckrichtung nach wirkt die Zahlung in diesem Sinne auf die Willensbildung ein. Damit nimmt der Stipendiat aber noch nicht am wirtschaftlichen Geschäftsverkehr teil.