Urteil vom 24. September 2015, VI R 69/14

Lohnsteuerpauschalierung bei geldwerten Vorteilen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte - Ausübung des Wahlrechts

BFH VI. Senat

EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 4, EStG § 9 Abs 2, EStG § 19 Abs 1, EStG § 38 Abs 3 S 1, EStG § 40 Abs 1, EStG § 40 Abs 2 S 2, EStG § 41a Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 42d Abs 1 Nr 1

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 15. Oktober 2014, Az: 4 K 1182/13

Leitsätze

1. Hat das FA einen Haftungsbescheid erlassen, darf das FG diesen Bescheid nicht aufheben und stattdessen einen (niedrigeren) Nachforderungsbetrag festsetzen.

2. Das Wahlrecht des Arbeitgebers, die Lohnsteuer für geldwerte Vorteile bei Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nach § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG zu pauschalieren, wird nicht durch einen Antrag, sondern durch Anmeldung der mit einem Pauschsteuersatz erhobenen Lohnsteuer ausgeübt.

3. Ein dahingehender Antrag, der im finanzgerichtlichen Verfahren gestellt wird, ist unbeachtlich.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 16. Oktober 2014 4 K 1182/13 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist im zweiten Rechtsgang, ob das Wahlrecht, die Lohnsteuer für geldwerte Vorteile bei Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nach § 40 Abs. 2 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) zu pauschalieren, erstmals nach der Übermittlung oder Ausschreibung der Lohnsteuerbescheinigungen für den Pauschalierungszeitraum ausgeübt werden kann.

2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) schloss mit der X Verkehrsverbund GmbH und der Y Verkehrsgesellschaft mbH eine --sich ohne Kündigung jeweils um ein weiteres Jahr verlängernde-- Vereinbarung über die Ausgabe von Job-Tickets, um allen Mitarbeiterinnen/Mitarbeitern der Klägerin den Erwerb dieser Tickets zu ermöglichen. Bei den Jobtickets handelte es sich um ermäßigte, auf den Namen der Mitarbeiter ausgestellte, nicht übertragbare Jahreskarten für das Verbundnetz des Verkehrsverbunds bzw. der Verkehrsgesellschaft.

3 Für 5 547 Mitarbeiter mit Wohnort in bestimmten Postleitzahlbezirken, die mit den Tarifgebieten des Verkehrsverbunds und der Verkehrsgesellschaft übereinstimmten, entrichtete die Klägerin im Jahr 2005 monatlich einen Grundbetrag --in Höhe von durchschnittlich 6,135 € je Mitarbeiter-- an die beiden Verkehrsbetriebe. Durch Zahlung des Grundbetrags erhielt jeder Mitarbeiter der Klägerin das Recht, ein sog. Jobticket als ermäßigte Jahreskarte zu erwerben. Hierfür war von dem Mitarbeiter ein monatlicher Eigenanteil durch zwingend vorgeschriebenen Lastschrifteinzug an den Verkehrsverbund bzw. die Verkehrsgesellschaft zu entrichten. Ausgabe und Zahlung der Jobtickets wurden über das DB-Abo-Center abgewickelt. Nach Erteilung einer Einzugsermächtigung durch die Mitarbeiter, die ein Jobticket bezogen, wurde der Eigenanteil für das Jobticket vom Girokonto des Mitarbeiters monatlich abgebucht.

4 Bei einer Lohnsteuer-Außenprüfung stellte der Lohnsteuer-Außenprüfer fest, dass die Klägerin im Jahr 2005 Grundbeträge in Höhe von insgesamt 408.370 € (5 547 Mitarbeiter x 6,135 € x 12 Monate = 408.370 €) an den Verkehrsverbund bzw. die Verkehrsgesellschaft entrichtet, aber nicht dem Lohnsteuerabzug unterworfen hatte. Der Lohnsteuer-Außenprüfer beurteilte diesen Betrag als steuerbaren geldwerten Vorteil, der im Streitfall 73,62 € (12 Monate x 6,135 €) je Arbeitnehmer betrage und nicht monatlich, sondern sofort und in vollem Umfang zugeflossen sei. Die monatliche 44 €-Freigrenze für Sachbezüge sei deshalb überschritten. Denn bei den von den einzelnen Arbeitnehmern erworbenen Jobtickets handele es sich ausnahmslos um Jahreskarten. Der geldwerte Vorteil aus der unentgeltlichen oder verbilligten Überlassung solcher Karten fließe nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) insgesamt im Zeitpunkt der Überlassung zu. Die Inanspruchnahme des Arbeitgebers erfolge aus Vereinfachungsgründen, weil gleiche Berechnungsfehler bei einer größeren Anzahl von Arbeitnehmern gemacht worden seien. Eine nachträgliche Pauschalierung der Besteuerungsgrundlagen nach § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG mit 15 % könne rückwirkend nicht vorgenommen werden. Es ergebe sich für die Nachforderung ein Bruttosteuersatz in Anlehnung an § 40 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG von 30,10 % für das Jahr 2005.

5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) folgte der Auffassung des Lohnsteuer-Außenprüfers und erließ entsprechend den Prüfungsfeststellungen den Haftungsbescheid. Hiergegen legte die Klägerin erfolglos Einspruch ein. Die hiergegen gerichtete Klage wies das Finanzgericht (FG) mit Urteil vom 30. August 2011 3 K 2579/09 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2012, 180) ab. Mit Urteil vom 14. November 2012 VI R 56/11 (BFHE 239, 410, BStBl II 2013, 382) hob der erkennende Senat auf die Revision der Klägerin das Urteil der Vorinstanz auf und verwies die Sache an das FG zurück. Das FG habe im zweiten Rechtsgang zu prüfen, in welchem Umfang der dem vorliegenden Jobticketprogramm innewohnende Vorteil, d.h. der Nachlass auf den Normalpreis einer entsprechenden Jahresnetzkarte, den teilnehmenden Arbeitnehmern durch den Arbeitgeber vermittelt worden sei. Dazu sei festzustellen, ob und gegebenenfalls in welcher Höhe sich der Nachlass auf den Normalpreis im Streitfall als nichtsteuerbarer "Mengenrabatt" der Verkehrsbetriebe, mithin als üblicher Preisnachlass i.S. des § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG, darstelle.

6 Auf Anregung des FG schlossen die Beteiligten im zweiten Rechtsgang eine tatsächliche Verständigung über die Höhe des der Besteuerung unterliegenden geldwerten Vorteils im Streitjahr und bezifferten diesen auf insgesamt 210.712,16 €. Das FA schlug vor, den im Haftungsbescheid vom 18. Dezember 2007 angewendeten Bruttosteuersatz in Höhe von 30,10 % weiterhin anzuwenden. Dieser Bruttosteuersatz stand bisher nicht im Streit. Mit Schriftsatz vom 29. August 2013 begehrte die Klägerin im zweiten Rechtsgang erstmals die Anwendung der Pauschalierung nach § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG. Gleichwohl wies das FG die Klage mit den in EFG 2015, 134 veröffentlichten Gründen teilweise ab. Der angefochtene Haftungsbescheid sei insoweit rechtmäßig, als das FA die Haftungsschuld nach dem geldwerten Vorteil, auf dessen Höhe sich die Beteiligten tatsächlich verständigt hätten, bemessen habe. Eine Pauschalierung der nicht einbehaltenen und abgeführten Lohnsteuer nach § 40 Abs. 2 EStG durch die Klägerin komme nicht mehr in Betracht. Denn das dahingehende Pauschalierungswahlrecht sei nach Ausschreibung oder Übermittlung der Lohnsteuerbescheinigungen für den Pauschalierungszeitraum und damit verspätet ausgeübt worden.

7 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts. Das FG habe ihr die Pauschalierung nach § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG zu Unrecht versagt.

8 Sie beantragt,
unter Abänderung des angefochtenen Urteils des FG Rheinland-Pfalz vom 16. Oktober 2014 4 K 1182/13 nach den Anträgen der Klägerin betreffend die Anwendung der Pauschalierung nach § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG zu erkennen, hilfsweise das Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 16. Oktober 2014 4 K 1182/13 insoweit aufzuheben, als die Anwendung der Pauschalierung nach § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG verneint wurde, und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG Rheinland-Pfalz zurückzuverweisen.

9 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

10 Die Revision der Klägerin ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung

--FGO--). Im Ergebnis zu Recht hat das FG entschieden, dass der Inanspruchnahme der Klägerin als Haftungsschuldnerin § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG nicht entgegensteht.

11 1. Der Haftungstatbestand des § 42d Abs. 1 Nr. 1 EStG ist hinsichtlich des den Arbeitnehmern der Klägerin eingeräumten verbilligten Erwerbs der Jahreskarten erfüllt. Denn danach haftet der Arbeitgeber für die Lohnsteuer, die er nach § 38 Abs. 3 Satz 1 EStG bei jeder Lohnzahlung vom Arbeitslohn einzubehalten und nach § 41a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG abzuführen hat.

12 a) Dieser Verpflichtung kam die Klägerin im Hinblick auf die Zuwendung des Bezugsrechts nicht nach. Denn dieses stellt einen geldwerten --auf dem Arbeitsverhältnis beruhenden-- Sachbezug und damit Arbeitslohn (§ 19 EStG) dar, der den Arbeitnehmern mit Ausübung und damit dem Erwerb der Jahreskarten gemäß § 11 EStG (einmalig) zugeflossen ist. Hierüber besteht zwischen den Beteiligten nach der Entscheidung des erkennenden Senats im ersten Rechtsgang (Senatsurteil in BFHE 239, 410, BStBl II 2013, 382) zu Recht kein Streit mehr.

13 b) Der angefochtene Haftungsbescheid ist im klageabweisenden Umfang rechtmäßig. Die Beteiligten haben sich über die Höhe des der Lohnbesteuerung unterliegenden geldwerten Vorteils tatsächlich verständigt und diesen hierbei auf insgesamt 210.712,16 € beziffert. Der erkennende Senat hat wie das FG keinen Anlass zu Zweifeln an der Wirksamkeit dieser tatsächlichen Verständigung. Einwände gegen den vom FA auf diese Bemessungsgrundlage der Haftungsschuld angewendeten Bruttosteuersatz von 30,10 % hat die Klägerin weder innerhalb der Revisionsbegründungsfrist des § 120 Abs. 2 FGO --sondern erst mit Schriftsatz vom 26. Juni 2015-- vorgetragen noch sind solche Einwände sonst ersichtlich. Die Inanspruchnahme der Klägerin als Haftungsschuldnerin lässt auch keine Ermessensfehler erkennen.

14 2. Entgegen der Auffassung der Klägerin steht ihrer Inanspruchnahme als Haftungsschuldnerin § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG nicht entgegen.

15 a) Nach § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG kann der Arbeitgeber die Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz von 15 % für Sachbezüge in Form der unentgeltlichen oder verbilligten Beförderung eines Arbeitnehmers zwischen Wohnung und Arbeitsstätte erheben, soweit diese Bezüge den Betrag nicht übersteigen, den der Arbeitnehmer nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und Abs. 2 EStG als Werbungskosten geltend machen könnte, wenn die Bezüge nicht pauschal besteuert würden.

16 b) Für die Pauschalierung nach § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG ist ein Antrag oder eine Genehmigung durch das FA nicht erforderlich (Schmidt/Krüger, EStG, 34. Aufl., § 40 Rz 11; Trzaskalik, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 40 Rz C 1; Blümich/Thürmer, § 40 EStG Rz 86; Wagner in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 40 EStG Rz 32, 45; Eisgruber in Kirchhof, EStG, 14. Aufl., § 40 Rz 18; Wierschem in Bordewin/Brandt, § 40 EStG Rz 52; Paetsch in Frotscher, EStG, Freiburg 2011, § 40 Rz 41; Martin in Lademann, EStG, § 40 EStG Rz 61; a.A. Stickan in Littmann/ Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 40 Rz 49). Das Wahlrecht wird vielmehr durch die Anmeldung der mit einem Pauschsteuersatz erhobenen Lohnsteuer ausgeübt (Blümich/ Thürmer, § 40 EStG Rz 86; Paetsch in Frotscher, a.a.O., § 40 Rz 41; zur Pauschalierung nach § 40a EStG ebenso BFH-Urteil vom 26. November 2003 VI R 10/99, BFHE 204, 186, BStBl II 2004, 195).

17 c) Nach diesen Rechtsgrundsätzen hat das FG im Ergebnis zu Recht entschieden, dass der Haftungsbescheid --soweit die Klage abgewiesen wurde-- auch nicht deshalb aufzuheben ist, weil die Klägerin erstmals mit Schriftsatz vom 29. August 2013 beantragt hat, die Lohnsteuer für den hier streitgegenständlichen Sachbezug gemäß § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG zu pauschalieren.

18 aa) Zwar wird die kostenlose oder (wie im Streitfall) verbilligte Abgabe von Fahrkarten des öffentlichen Personennahverkehrs (Job-Ticket) grundsätzlich von § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG erfasst (HHR/Wagner, § 40 EStG Rz 46).

19 bb) Im Streitfall hat die Klägerin nach den nicht angegriffenen Feststellungen des FG für den hier zu beurteilenden geldwerten Vorteil aus der verbilligten Überlassung der Job-Tickets jedoch in keiner Lohnsteuer-Anmeldung pauschale Lohnsteuer erhoben. Der von der Klägerin nach den Feststellungen des FG mit Schriftsatz vom 29. August 2013 erstmals gestellte Antrag auf Lohnsteuerpauschalierung geht ins Leere, da ein solcher Antrag für die Pauschalierung nach § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG gesetzlich nicht vorgesehen ist. Als bloße Absichtserklärung vermag er insbesondere die nach § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG erforderliche Erhebung der pauschalen Lohnsteuer in der Lohnsteuer-Anmeldung weder zu ersetzen noch das Pauschalierungsverfahren nach § 40 Abs. 2 EStG in Gang zu setzen.

20 cc) Folglich war auch der vorliegende Rechtsstreit weder vom BFH noch von der Vorinstanz gemäß § 74 FGO auszusetzen. Hierzu hätte allenfalls dann Anlass bestanden, wenn das gegen den Haftungsbescheid gerichtete Revisions- bzw. Klageverfahren nicht hätte fortgesetzt werden können, bevor ein --beispielsweise durch einen Pauschalierungsantrag nach § 40 Abs. 1 EStG oder die Erhebung (Anmeldung) der pauschalen Lohnsteuer nach § 40 Abs. 2 EStG-- eröffnetes Pauschalierungsverfahren durch einen Pauschalierungsbescheid oder in anderer Weise rechtskräftig abgeschlossen ist. Denn wenn das FA einen Haftungsbescheid erlassen hat, darf das FG nicht diesen Bescheid aufheben und stattdessen einen (niedrigeren) Nachforderungsbetrag festsetzen (Senatsurteil vom 16. März 1990 VI R 88/86, BFH/NV 1990, 639). Im Streitfall fehlt es aber --wie dargelegt-- an einer Lohnsteuerpauschalierung durch die Klägerin und damit an einem vorgreiflichen Rechtsverhältnis i.S. von § 74 FGO.

21 dd) Da die Klägerin ihr Pauschalierungswahlrecht nach § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG nicht ausgeübt hat, kann die von ihr aufgeworfene Rechtsfrage, ob das Wahlrecht des Arbeitgebers, die Lohnsteuer für geldwerte Vorteile bei Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nach § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG zu pauschalieren, noch im Klageverfahren und damit auch noch nach Übermittlung oder Ausschreibung der Lohnsteuerbescheinigungen ausgeübt werden kann, ebenfalls offenbleiben. Damit kann auch dahinstehen, ob an der Rechtsprechung, nach der ein erstmals im Klageverfahren ausgeübtes Pauschalierungswahlrecht gegenüber einem Haftungsbescheid geltend gemacht werden kann (Senatsurteile vom 25. Mai 1984 VI R 223/80, BFHE 141, 54, 57 f., BStBl II 1984, 569 zu § 40a EStG, und in BFH/NV 1990, 639 zu § 40 Abs. 1 EStG), festzuhalten ist. Denn eine andere zeitliche Begrenzung des Pauschalierungseinwands gegen einen Haftungsbescheid könnte deshalb geboten sein, weil für die Entscheidung über die Rechtmäßigkeit eines Haftungsbescheids nach ständiger Rechtsprechung des BFH die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Einspruchsentscheidung maßgeblich ist (vgl. BFH-Beschluss vom 27. Oktober 2014 VII B 192/13, BFH/NV 2015, 155; BFH-Urteil vom 26. September 2012 VII R 3/11, BFH/NV 2013, 337). Die Ausübung eines Wahlrechts im Revisionsverfahren vor dem BFH kommt ohnehin nicht in Betracht (vgl. z.B. Senatsurteile vom 20. Mai 1976 VI R 207/74, BFHE 119, 70, BStBl II 1976, 548; BFH-Urteile vom 28. März 1984 I R 191/79, BFHE 141, 244, BStBl II 1984, 664; vom 13. Juli 1993 VIII R 85/91, BFHE 172, 416, BStBl II 1994, 243).

22 3. Nach alldem ist die Revision --da entscheidungsreif auch im Hinblick auf den Hilfsantrag-- als unbegründet zurückzuweisen.

23 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de