

Urteil vom 21. Januar 2026, VI R 13/24

Aussetzung des Verfahrens gegen einen Haftungsbescheid bei Antrag auf Pauschalierung der Einkommensteuer nach § 37b EStG

ECLI:DE:BFH:2026:U.210126.VIR13.24.0

BFH VI. Senat

EStG § 37b, EStG § 40 Abs 3, EStG § 40 Abs 4, EStG § 42d, FGO § 74, AO § 155, AO § 191, EStG § 37b Abs 3 S 2, EStG § 40 Abs 4 S 3, EStG § 52 Abs 37c S 3, EStG VZ 2012, EStG VZ 2013, EStG VZ 2014, EStG VZ 2015

vorgehend FG Hamburg, 14. März 2024, Az: 6 K 109/20

Leitsätze

1. Einwendungen gegen die Höhe der mit Haftungsbescheid geltend gemachten Haftungsschuld können nicht auf das Vorliegen eines niedrigeren Pauschsteuersatzes nach § 37b des Einkommensteuergesetzes (EStG) gestützt werden.
2. Erlässt das Finanzamt ungeachtet eines wirksamen Antrags auf Pauschalierung der Einkommensteuer nach § 37b EStG einen Haftungsbescheid, darf über dessen Rechtmäßigkeit in einem finanzgerichtlichen Verfahren erst entschieden werden, wenn das Pauschalierungsverfahren durch bestandskräftigen Bescheid abgeschlossen ist. Bis dahin hat das Finanzgericht das Verfahren betreffend den Haftungsbescheid nach § 74 der Finanzgerichtsordnung auszusetzen.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 14.03.2024 - 6 K 109/20 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Hamburg zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine 100%ige Tochtergesellschaft der A GmbH, die wiederum eine 100%ige Tochter der B plc. (B), eines weltweit tätigen Konzerns, ist.
- 2 B bietet seinen Arbeitnehmern in fast allen Ländern eine betriebliche Altersvorsorge über Beiträge zu Pensionsfonds an, die sie in den jeweiligen Ländern gegründet hat. Die bei B beschäftigten Arbeitnehmer nehmen das Angebot zur betrieblichen Altersvorsorge üblicherweise zu Beginn des Arbeitsverhältnisses an und erwerben unmittelbare, eigene und unentziehbare Ansprüche gegenüber dem Pensionsfonds des Landes, in dem der Arbeitgeber seinen Sitz hat (Basisland). Der Arbeitgeber (die Basisgesellschaft) ist gegenüber dem jeweiligen Fonds zur Beitragszahlung verpflichtet.
- 3 Die Arbeitnehmer der B werden häufig in anderen Ländern als ihrem Basisland eingesetzt. Auch bei der Klägerin waren im Streitzeitraum (Januar 2012 bis Dezember 2015) Arbeitnehmer ausländischer Konzerngesellschaften beschäftigt. Deren Beiträge zu den ausländischen Pensionsfonds (Pensionsfondsbeiträge) wurden während der Tätigkeit bei der Klägerin weiterhin durch die jeweiligen Basisgesellschaften entrichtet und der Klägerin konzernintern weiterbelastet. Lohnsteuer behielt die Klägerin insoweit nicht ein.
- 4 Nach einer Lohnsteuer-Außenprüfung kam der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) zu dem Ergebnis, dass es sich bei den von den Basisgesellschaften gezahlten und von der Klägerin erstatteten Beträgen an die

ausländischen Pensionsfonds um lohnsteuerpflichtigen Arbeitslohn handele. Die Zukunftssicherungsbeiträge stellten, da die Arbeitnehmer wirtschaftlich betrachtet Mittel zum Zweck der Zukunftssicherung erhielten, Barlohn und keine Sachzuwendung dar. Eine Pauschalversteuerung der streitgegenständlichen Zahlungen nach § 37b des Einkommensteuergesetzes (EStG) komme --anders als von der Klägerin begehrt-- deshalb nicht in Betracht. Die Klägerin sei daher für die nicht einbehaltene und abgeführte Lohnsteuer als Haftungsschuldnerin in Anspruch zu nehmen. Demgemäß erließ das FA einen entsprechenden Haftungsbescheid gemäß § 42d Abs. 1 EStG.

- 5 Gegen diesen Bescheid legte die Klägerin Einspruch ein. Die Beiträge zu den ausländischen Pensionsfonds stellten bereits keinen im Inland steuerpflichtigen Arbeitslohn dar. Jedenfalls aber lägen die Voraussetzungen für die Pauschalierung nach § 37b EStG vor, weil es sich bei den Pensionsfondsbeiträgen um Sachzuwendungen handele.
- 6 Nachdem das FA den Einspruch als unbegründet zurückgewiesen hatte, stellte das Finanzgericht (FG) auf die daraufhin erhobene Klage mit Zwischenurteil vom 30.06.2021 fest, dass der streitgegenständliche Haftungsbescheid dem Grunde nach rechtmäßig sei, da die Pensionsfondsbeiträge Arbeitslohn darstellten. Die Revision ließ das FG nicht zu. Die dagegen eingelegte Nichtzulassungsbeschwerde der Klägerin wies der erkennende Senat mit Beschluss vom 30.05.2022 - VI B 58/21 als unbegründet zurück. Die Klage, mit der die Klägerin sodann nur noch die Anwendung des § 37b EStG beehrte, wies das FG mit Schlussurteil vom 14.03.2024 ab.
- 7 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts.
- 8 Sie beantragt,
das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 14.03.2024 - 6 K 109/20 sowie die Einspruchsentscheidung vom 04.06.2020 aufzuheben und den Haftungsbescheid vom 09.02.2017 über Lohnsteuer und sonstige Lohnabzugsbeträge der Jahre 2012 bis 2015 dahingehend zu ändern, dass der Haftungsbetrag um ... € vermindert wird.
- 9 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 11 1. Es liegt ein von Amts wegen zu beachtender Verstoß gegen die Grundordnung des Verfahrens vor, da das FG das Verfahren über die Rechtmäßigkeit des Haftungsbescheids für Lohnsteuer Januar 2012 bis Dezember 2015 vom 09.02.2017 nicht gemäß § 74 FGO ausgesetzt hat, um den --gegebenenfalls negativen-- Abschluss eines vorgreiflichen Pauschalierungsverfahrens nach § 37b EStG abzuwarten. Dieser Verfahrensfehler führt auch ohne Rüge im Revisionsverfahren zur Aufhebung des Urteils und zur Zurückverweisung, damit das FG die gebotene Aussetzung des Verfahrens vornehmen kann (vgl. nur Urteil des Bundesfinanzhofs vom 12.04.2021 - VIII R 46/18, BFHE 273, 22, BStBl II 2021, 614, Rz 10, m.w.N.).
- 12 2. a) Nach § 37b Abs. 1 Satz 1 EStG können Steuerpflichtige die Einkommensteuer (für Nicht-Arbeitnehmer) einheitlich für alle innerhalb eines Wirtschaftsjahres gewährten betrieblich veranlassten Zuwendungen, die zusätzlich zur ohnehin vereinbarten Leistung oder Gegenleistung erbracht werden, und für Geschenke im Sinne des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG (§ 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG), die nicht in Geld bestehen, mit einem Pauschsteuersatz von 30 % erheben.
- 13 § 37b Abs. 1 EStG gilt gemäß § 37b Abs. 2 Satz 1 EStG auch für betrieblich veranlasste Zuwendungen an Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen, soweit die Zuwendungen nicht in Geld bestehen und zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden.
- 14 b) § 37b EStG räumt dem Steuerpflichtigen (Unternehmen) ein Pauschalierungswahlrecht ("können") ein (Senatsurteil vom 07.07.2020 - VI R 14/18, BFHE 269, 539, BStBl II 2021, 232, Rz 17, m.w.N.). Der Steuerpflichtige hat, wenn er sein diesbezügliches Wahlrecht ausübt, die pauschale Einkommensteuer, die als Lohnsteuer gilt, zu

übernehmen. Er ist deren Schuldner. Die Sachzuwendungen und die pauschale Einkommensteuer bleiben dann bei der Einkünfteermittlung des Zuwendungsempfängers außer Ansatz (§ 37b Abs. 3 Satz 1 und 2 EStG i.V.m. § 40 Abs. 3 EStG).

- 15 aa) Das Pauschalierungswahlrecht muss nach § 37b Abs. 1 Satz 1 EStG bei Sachzuwendungen an Nicht-Arbeitnehmer (Kunden, Geschäftsfreunde, deren Arbeitnehmer) "für alle" Zuwendungen und Geschenke eines Wirtschaftsjahres einheitlich ausgeübt werden. Entsprechendes gilt für die Pauschalierungsmöglichkeit bei Sachzuwendungen an eigene Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen nach § 37b Abs. 2 EStG. Auch insoweit hat der Steuerpflichtige nur die Wahl zwischen dem vollständigen Verzicht auf Pauschalierung und der Pauschalierung sämtlicher Sachzuwendungen, wobei die Pauschalierungswahlrechte nach § 37b Abs. 1 Satz 1 EStG und § 37b Abs. 2 Satz 1 EStG unabhängig voneinander wahrgenommen werden können (Senatsurteil vom 07.07.2020 - VI R 14/18, BFHE 269, 539, BStBl II 2021, 232, Rz 18, m.w.N.).
- 16 bb) Das Pauschalierungswahlrecht des Arbeitgebers ist nach § 40 Abs. 4 Satz 1 EStG i.V.m. § 37b Abs. 3 Satz 2 EStG i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2024 vom 02.12.2024 (BGBl. 2024 I Nr. 387) --JStG 2024-- durch Übermittlung oder Abgabe einer Lohnsteuer-Anmeldung, in der die pauschale Lohnsteuer angegeben wird, auszuüben (so bereits Senatsurteil vom 07.07.2020 - VI R 14/18, BFHE 269, 539, BStBl II 2021, 232, Rz 18). Abweichend hiervon kann der Arbeitgeber für den Prüfungszeitraum einer Lohnsteuer-Außenprüfung das Pauschalierungswahlrecht durch schriftliche oder elektronische Erklärung gegenüber dem Betriebsstättenfinanzamt ausüben (§ 40 Abs. 4 Satz 2 EStG i.V.m. § 37b Abs. 3 Satz 2 EStG i.d.F. des JStG 2024). Nach § 40 Abs. 4 Satz 3 EStG i.V.m. § 37b Abs. 3 Satz 2 EStG i.d.F. des JStG 2024 ist die dahingehende Erklärung spätestens bis zur Bestandskraft der auf Grund der Lohnsteuer-Außenprüfung erlassenen Bescheide abzugeben. In diesem Fall wird die pauschale Lohnsteuer vom Betriebsstättenfinanzamt durch Steuerbescheid (Nachforderungsbescheid) festgesetzt (§ 40 Abs. 4 Satz 1 EStG i.V.m. § 37b Abs. 3 Satz 2 EStG i.d.F. des JStG 2024). Mit der dahingehenden, durch das Jahressteuergesetz 2024 eingeführten Regelung hat der Gesetzgeber die anderslautende Rechtsprechung des Senats (s. Senatsurteil vom 07.07.2020 - VI R 14/18, BFHE 269, 539, BStBl II 2021, 232, Rz 19) überschrieben. Sie ist gemäß § 52 Abs. 37c Satz 3 EStG i.d.F. des JStG 2024 in allen offenen Fällen und daher auch im Streitfall anzuwenden.
- 17 cc) Die Pauschalierung der Einkommensteuer beziehungsweise die wirksame Ausübung des Pauschalierungswahlrechts nach § 37b EStG kann nicht --wie hier von der Klägerin-- als Einwendung gegen die Rechtmäßigkeit eines Lohnsteuer-Haftungsbescheids der Höhe nach geltend gemacht werden.
- 18 Da der Steuerpflichtige, der die Sachzuwendung erbringt, die pauschalierte Einkommensteuer selbst schuldet (§ 37b Abs. 3 Satz 2 EStG i.V.m. § 40 Abs. 3 Satz 2 Halbsatz 1 EStG), weist diese gegenüber der vom Arbeitnehmer geschuldeten Lohnsteuer, für die der Arbeitgeber lediglich haftet, wesentliche Unterschiede auf.
- 19 Dem trägt das steuerliche Verfahrensrecht dahingehend Rechnung, dass eine Steuerschuld gegenüber dem Steuerschuldner durch Steuerbescheid (Nachforderungsbescheid) festgesetzt (§ 155 der Abgabenordnung --AO--) und eine Haftungsschuld gegenüber einer Person, die für die Steuerschuld eines anderen in Anspruch genommen wird, durch Haftungsbescheid (§ 191 AO) geltend gemacht wird.
- 20 Steuer-/Nachforderungsbescheid und Haftungsbescheid betreffen folglich nicht den nämlichen Besteuerungsgegenstand und damit auch nicht denselben finanzgerichtlichen Verfahrensgegenstand (Brandis/Heuermann/Böwing-Schmalenbrock, § 40 EStG Rz 122). Die verfahrensrechtliche Exklusivität von Steuer- und Haftungsschuld (Brandis/Heuermann/Böwing-Schmalenbrock, § 40 EStG Rz 122) schließt es daher aus, einen Haftungsbescheid wegen Lohnsteuer in einen Bescheid wegen pauschaler Einkommensteuer gemäß § 37b EStG zu ändern, und damit eine Haftungsschuld in eine Steuerschuld des Zuwendenden zu wandeln.
- 21 Damit erweist sich das Pauschalierungsverfahren nach § 37b EStG, sofern der Steuerpflichtige sein dahingehendes Wahlrecht wirksam ausgeübt hat, gegenüber dem Haftungsverfahren als vorgreiflich. Kann der Steuerpflichtige daher im Haftungsverfahren mit dem Einwand, es lägen entgegen der Auffassung des FA nach § 37b EStG pauschal zu versteuernde Sachzuwendungen (Sachlohn) vor, nicht durchdringen, muss das FA das Pauschalierungsbegehren des Steuerpflichtigen, wenn es dieses ablehnen will, zunächst vorab negativ bescheiden. Es darf nicht --entsprechend seiner Rechtsauffassung-- statt des vom Steuerpflichtigen erstrebten Steuerbescheids (Nachforderungsbescheid) nur einen Haftungsbescheid erlassen.
- 22 Insoweit besteht zwischen den beiden (anhängigen) Verfahren eine Abhängigkeit, weil der Ausgang des Streits betreffend den Haftungsbescheid von dem anderen Verfahren betreffend die Nachforderung der gemäß § 37b EStG pauschalierten Einkommensteuer in der Sache beeinflusst wird. Liegen nämlich hinsichtlich gewährter

Sachzuwendungen die Voraussetzungen des § 37b EStG vor, ist diesbezüglich der Erlass eines Haftungsbescheids ausgeschlossen.

- 23** Wegen der danach in einem solchen Fall bestehenden Abhängigkeit darf in einem finanzgerichtlichen Verfahren über die Rechtmäßigkeit des Haftungsbescheids erst entschieden werden, nachdem der Antrag auf Pauschalierung der Einkommensteuer nach § 37b EStG bestandskräftig --entweder durch entsprechenden Nachforderungsbescheid oder durch die Pauschalierung ablehnenden Bescheid-- beschieden worden ist. Bis dahin hat das FG das Verfahren betreffend den Haftungsbescheid nach § 74 FGO auszusetzen.
- 24** 3. Nach diesen Grundsätzen erweist sich die Entscheidung des FG als verfahrensfehlerhaft. Das FG hätte das Verfahren betreffend den Haftungsbescheid gemäß § 74 FGO aussetzen müssen. Denn die Klägerin hat ihr dahingehendes Pauschalierungswahlrecht im Rahmen der Lohnsteuer-Außenprüfung durch schriftliche Erklärung gegenüber dem (Betriebsstätten-)FA zumindest sinngemäß und daher wirksam ausgeübt. Zudem hat sie ihr diesbezügliches Begehren, die streitgegenständlichen Zahlungen in die Pauschalierung der ansonsten angefallenen Sachzuwendungen nach § 37b EStG einzubeziehen, sowohl im Einspruchs- als auch --ausweislich der Niederschrift über den Erörterungstermin vom 14.01.2021-- im Klageverfahren wiederholt.
- 25** 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de