

Urteil vom 19. November 2025, VI R 5/24

Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 19.11.2025 - VI R 4/24: Erhebung von pauschaler Lohnsteuer durch Haftungsbescheid

ECLI:DE:BFH:2025:U.191125.VIR5.24.0

BFH VI. Senat

AO § 119 Abs 1, AO § 128 Abs 1, AO § 155, AO § 191, EStG § 3 Nr 39, EStG § 40 Abs 1 S 1, EStG § 40 Abs 3 S 2, EStG § 42d, EStG VZ 2015 , EStG VZ 2016 , EStG VZ 2017 , EStG VZ 2018

vorgehend FG Düsseldorf, 14. Dezember 2023, Az: 8 K 11/22 H(L)

Leitsätze

NV: Pauschale Lohnsteuer kann (nur) durch Nachforderungsbescheid (Steuerbescheid), nicht aber durch Haftungsbescheid geltend gemacht werden.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin werden das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 14.12.2023 - 8 K 11/22 H(L) sowie die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 02.12.2021 aufgehoben und der Haftungsbescheid vom 08.12.2020 insoweit geändert, als die Klägerin für mehr als ... € Lohnsteuer als Haftungsschuldnerin in Anspruch genommen wird.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine Tochtergesellschaft der Z. Sie unterhielt für ihre Mitarbeiter ein Mitarbeiterbeteiligungsprogramm. Die Vorteile ihrer Arbeitnehmer hieraus behandelte sie gemäß § 3 Nr. 39 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in der im Streitzeitraum (2015 bis 2018) geltenden Fassung jeweils bis zur Höhe von 360 € als steuerfrei und unterwarf sie dementsprechend nicht dem Lohnsteuerabzug.
- 2** Das Finanzamt A (FA A) verneinte nach einer Lohnsteuer-Außenprüfung die Voraussetzungen der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 39 EStG.
- 3** Die Klägerin beantragte daraufhin die Pauschalierung der Lohnsteuer (§ 40 Abs. 1 EStG). Das FA A ermittelte dem Antrag entsprechend die pauschale Lohnsteuer unter Berücksichtigung eines insoweit zwischen den Beteiligten unstreitigen Netto-Steuersatzes (Bericht über die Lohnsteuer-Außenprüfung vom 01.12.2020, Tz. 4). In der Zusammenstellung der Prüfungsergebnisse wies es die pauschale Lohnsteuer als Haftungsbeträge aus. Auf dieser Grundlage erließ der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) einen Lohnsteuer-Haftungsbescheid, mit dem er die Klägerin wegen pauschaler Lohnsteuer für den Streitzeitraum in Anspruch nahm. Damit äußerlich zusammengefasst war ein Nachforderungsbescheid, dessen Rechtmäßigkeit zwischen den Beteiligten nicht streitig ist.
- 4** Das Finanzgericht (FG) wies die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage ab.
- 5** Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts.
- 6** Sie beantragt sinngemäß,
das Urteil des FG sowie die Einspruchsentscheidung vom 02.12.2021 aufzuheben und den Haftungsbescheid über

Lohnsteuer für den Zeitraum 01.01.2015 bis 31.12.2018 vom 08.12.2020 insoweit abzuändern, als die Klägerin für mehr als ... € Lohnsteuer als Haftungsschuldnerin in Anspruch genommen wird.

- 7 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 8 Die Revision der Klägerin ist begründet. Das Urteil des FG und die Einspruchsentscheidung des FA vom 02.12.2021 sind aufzuheben. Der Haftungsbescheid vom 08.12.2020 ist insoweit abzuändern, als die Klägerin für mehr als ... € Lohnsteuer als Haftungsschuldnerin in Anspruch genommen wird (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 9 1. Ist Lohnsteuer nachzuerheben, weil sie vom Arbeitgeber nicht vorschriftsmäßig einbehalten und abgeführt worden ist, kommt eine Inanspruchnahme des Arbeitgebers durch Haftungsbescheid oder durch Nachforderungsbescheid (Steuerbescheid) in Betracht (z.B. Senatsurteil vom 01.09.2021 - VI R 38/19, Rz 10).
- 10 Die pauschalierte Lohnsteuer, die der Arbeitgeber nach § 40 Abs. 3 Satz 2 Halbsatz 1 EStG selbst schuldet, weist gegenüber einer vom Arbeitnehmer gemäß § 38 Abs. 2 Satz 1 EStG geschuldeten Lohnsteuer, für die der Arbeitgeber lediglich nach § 42d Abs. 1 EStG haftet, wesentliche Unterschiede auf. Der Steuerbescheid dient der Festsetzung einer Steuerschuld gegenüber dem Steuerschuldner (§ 155 der Abgabenordnung --AO--). Dagegen wird durch einen Haftungsbescheid eine Person für die Steuerschuld eines anderen in Anspruch genommen (§ 191 AO). Diese Unterschiede und das Gebot der inhaltlichen Bestimmtheit eines Verwaltungsakts (§ 119 Abs. 1 AO) schließen es aus, dass vom Arbeitgeber pauschalierte Lohnsteuer und Lohnsteuer, für die er haftet, mit einheitlichem Bescheid angefordert werden (vgl. z.B. Senatsurteil vom 28.01.1983 - VI R 35/78, BFHE 138, 188, BStBl II 1983, 472). Zulässig ist es jedoch, dass das FA auf einem einheitlichen Vordruck --lediglich äußerlich zusammengefasst-- einen Nachforderungsbescheid und einen Haftungsbescheid erlässt (s. Senatsurteil vom 16.11.1984 - VI R 176/82, BFHE 143, 27, BStBl II 1985, 266).
- 11 2. Nach diesen Rechtsgrundsätzen steht der Inanspruchnahme der Klägerin als Haftungsschuldnerin --jenseits der Frage, ob diese § 3 Nr. 39 EStG im Hinblick auf die Vorteile aus ihrem Mitarbeiterbeteiligungsprogramm zutreffend angewandt hat-- bereits die Pauschalierung der Lohnsteuer gemäß § 40 Abs. 1 EStG entgegen.
- 12 a) Das Betriebsstättenfinanzamt (§ 41a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) kann auf Antrag des Arbeitgebers zulassen, dass die Lohnsteuer mit einem unter Berücksichtigung der Vorschriften des § 38a EStG zu ermittelnden Pauschsteuersatz erhoben wird, soweit von dem Arbeitgeber sonstige Bezüge in einer größeren Zahl von Fällen gewährt werden (§ 40 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) oder in einer größeren Zahl von Fällen Lohnsteuer nachzuerheben ist, weil der Arbeitgeber die Lohnsteuer nicht vorschriftsmäßig einbehalten hat (§ 40 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG).
- 13 b) Die pauschale Lohnsteuer, die der Arbeitgeber nach § 40 Abs. 3 Satz 2 Halbsatz 1 EStG selbst schuldet, kann indessen (nur) durch Nachforderungsbescheid, nicht aber durch Haftungsbescheid geltend gemacht werden (Senatsurteil vom 24.09.2015 - VI R 69/14, Rz 20).
- 14 Streitgegenstand des Klageverfahrens und ebenso des vorliegenden Revisionsverfahrens ist jedoch lediglich der Haftungsbescheid, nur insoweit hat die Klägerin die Änderung des äußerlich zusammengefassten Haftungs- und Nachforderungsbescheids vom 08.12.2020 beantragt.
- 15 Der Haftungsbescheid ist aufgrund des Antrags auf Lohnsteuerpauschalierung, dem das FA --wie ausgeführt-- entsprochen hat, allerdings schon deshalb rechtswidrig, weil das FA die pauschale Lohnsteuer nicht durch Haftungsbescheid, sondern nur durch Nachforderungsbescheid (Steuerbescheid) hätte festsetzen dürfen.
- 16 c) Der Haftungsbescheid kann auch nicht in einen Nachforderungsbescheid (Steuerbescheid über die Festsetzung einer pauschalen Lohnsteuer) umgedeutet werden.
- 17 Nach § 128 Abs. 1 AO ist zwar die Umdeutung eines fehlerhaften Verwaltungsakts in einen anderen Verwaltungsakt unter anderem dann möglich, wenn er auf das gleiche Ziel gerichtet ist. Diese Voraussetzung steht aber der Umdeutung eines Haftungsbescheids in einen Nachforderungsbescheid (Steuerbescheid) entgegen, weil beide

Bescheide auf verschiedene Ziele gerichtet sind (zur wesensmäßigen Verschiedenheit von pauschaler Lohnsteuer und Lohnsteuerhaftung, vgl. Senatsurteile vom 02.12.1983 - VI R 47/80, BFHE 140, 143, BStBl II 1984, 362, und vom 07.12.1984 - VI R 72/82, BFHE 142, 494, BStBl II 1985, 170). Wie bereits ausgeführt, dient der Nachforderungsbescheid der Festsetzung einer Steuerschuld gegenüber dem Steuerschuldner (§ 155 AO) --hier die pauschalierte Lohnsteuer, die die Klägerin nach § 40 Abs. 3 Satz 2 Halbsatz 1 EStG selbst schuldet--. Dagegen wird durch einen Haftungsbescheid ein Steuerpflichtiger für die Steuerschuld eines anderen in Anspruch genommen (§ 191 AO). Der gegen die Klägerin gerichtete Haftungsbescheid bezieht sich somit auf eine andere Steuer als ein Nachforderungsbescheid, nämlich auf die von den Arbeitnehmern geschuldete individuelle Lohnsteuer.

18 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de