

# Urteil vom 02. September 2021, VI R 47/18

## Rechtswidrigkeit eines Lohnsteuer-Haftungsbescheids bei Unterschreitung des Auswahlermessens

ECLI:DE:BFH:2021:U.020921.VIR47.18.0

BFH VI. Senat

EStG § 42d Abs 1 Nr 1, EStG § 41a Abs 1, EStG § 39c, EStG § 39 Abs 3, EStG § 38 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 38 Abs 3, EStG § 39d, AO § 5, AO § 34, AO § 35, AO § 69, AO § 191 Abs 1 S 1, AO § 370 Abs 1 Nr 1, FGO § 102, AO § 119 Abs 1, EStG VZ 2011, EStG VZ 2012, EStG VZ 2013, EStG VZ 2014

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 10. Oktober 2018, Az: 4 K 4263/17

## Leitsätze

NV: Die Finanzbehörde übt ihr Auswahlermessens fehlerhaft aus, wenn sie ohne nähere Begründung nur den Arbeitgeber für die Lohnsteuer in Haftung nimmt, obwohl nach den im Streitfall gegebenen Umständen eine Haftung des Geschäftsführers i.S. der §§ 34, 35, 69 AO in Betracht kommt.

## Tenor

Auf die Revision der Klägerin werden das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 11.10.2018 - 4 K 4263/17 und die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 25.08.2017 sowie der Haftungsbescheid des Beklagten vom 20.08.2015, zuletzt vom 15.05.2019 aufgehoben.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

## Tatbestand

- 1 I. Streitig ist die Rechtmäßigkeit eines Lohnsteuer-Haftungsbescheids.
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) betreibt ein ... in der Rechtsform einer GmbH. Im Streitzeitraum (Januar 2011 bis April 2014) beschäftigte sie ca. 200 Angestellte mit überwiegend ausländischer Herkunft, die in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) weder über einen Wohnsitz (§ 8 der Abgabenordnung --AO--) noch einen gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) verfügten. Für den Streitzeitraum reichte die Klägerin monatliche Lohnsteuer-Anmeldungen ein.
- 3 Im Rahmen einer Lohnsteuer-Außenprüfung betreffend den Streitzeitraum stellte die Prüferin fest, dass die Klägerin die Lohnsteuer für ihre Arbeitnehmer unter Anwendung der Lohnsteuerklassen I bzw. III (vgl. § 38b Satz 2 Nr. 1 und Nr. 3 des Einkommensteuergesetzes --EStG-- in der im Streitjahr 2011 geltenden Fassung --EStG a.F.-- bzw. § 38b Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 und Nr. 3 EStG i.d.F. des Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes vom 07.12.2011, BGBl I 2011, S. 2592 --EStG n.F.--) anstelle der Steuerklasse VI (§ 38b Satz 2 Nr. 6 EStG a.F. bzw. § 38b Abs. 1 Satz 2 Nr. 6 EStG n.F.) berechnet, einbehalten und abgeführt hatte, obgleich sich bei den Lohnkonten der betroffenen Arbeitnehmer weder Lohnsteuerkarten/Ersatzbescheinigungen (§§ 39, 52b Abs. 1 EStG a.F.) noch Lohnsteuerabzugsbescheinigungen (vgl. § 39 Abs. 3 EStG n.F. bzw. § 39d EStG a.F.) mit entsprechenden Lohnsteuerabzugsmerkmalen befanden und solche Bescheinigungen im Zuge der Prüfung von der Klägerin auch nicht vorgelegt werden konnten.
- 4 Daraufhin erließ der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) gegenüber der Klägerin einen entsprechenden Haftungsbescheid über Lohnsteuer nebst Annexsteuern in Höhe von insgesamt 191.662,69 €.
- 5 Gegen diesen Bescheid legte die Klägerin Einspruch ein. Während des Einspruchsverfahrens erging ein geänderter Haftungsbescheid. Da die Klägerin weitere Unterlagen vorgelegt hatte, verminderte das FA die Haftungssumme auf

177.298,19 €. Im Übrigen wies es den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 25.08.2017 als unbegründet zurück.

- 6 Zudem wurde gegen den Geschäftsführer der Klägerin ein Strafverfahren wegen des Verdachts der Lohnsteuerhinterziehung durch Abgabe falscher Lohnsteuer-Anmeldungen gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO eingeleitet und mit Anklageschrift der Staatsanwaltschaft vom ...2017 beim zuständigen Amtsgericht Anklage erhoben.
- 7 Die dagegen erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) ab.
- 8 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung formellen und materiellen Rechts.
- 9 Das FA hat während des Revisionsverfahrens mit Verwaltungsakt vom 15.05.2019 den angefochtenen Haftungsbescheid nach § 130 Abs. 1 AO teilweise zurückgenommen und die Haftungssumme betreffend Lohn- und Annexsteuern nochmals herabgesetzt.
- 10 Die Klägerin beantragt sinngemäß, das Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 11.10.2018 - 4 K 4263/17 und den Haftungsbescheid vom 20.08.2015 über Lohnsteuer und sonstige Lohnsteuerabzugsbeträge für die Zeit von Januar 2011 bis April 2014, zuletzt vom 15.05.2019 aufzuheben.
- 11 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

- 12 II. Die Revision führt bereits aus verfahrensrechtlichen Gründen zur Aufhebung des angefochtenen Urteils. Denn Gegenstand des finanzgerichtlichen Verfahrens war der Haftungsbescheid vom 20.08.2015 i.d.F. des Änderungsbescheids vom 11.10.2018, an dessen Stelle während des Revisionsverfahrens der Änderungsbescheid vom 15.05.2019 getreten ist. Damit liegt dem Urteil ein nicht mehr existierender Bescheid zu Grunde, so dass auch das Urteil des FG insoweit keinen Bestand haben kann (vgl. z.B. Senatsurteil vom 13.08.2020 - VI R 27/18, BFHE 270, 330, BStBl II 2021, 86, Rz 15, m.w.N.).
- 13 Da sich durch die Bescheidänderung hinsichtlich der im Revisionsverfahren streitigen Punkte keine Änderungen ergeben haben und die Klägerin auch keinen weiter gehenden Antrag gestellt hat, bedarf es allein insoweit keiner Zurückverweisung der Sache an das FG gemäß § 127 der Finanzgerichtsordnung (FGO). Das finanzgerichtliche Verfahren leidet nicht an einem Verfahrensmangel. Der Senat hat die von der Klägerin dahingehend erhobene Verfahrensrüge geprüft. Er erachtet sie jedoch nicht für durchgreifend und sieht insoweit von einer weiteren Begründung ab (§ 126 Abs. 6 FGO). Damit sind die vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen durch die Aufhebung des Urteils nicht weggefallen; sie bilden nach wie vor die Grundlage für die Entscheidung des Senats in der Sache (s. Senatsurteil in BFHE 270, 330, BStBl II 2021, 86, Rz 15, m.w.N.).
- 14 III. Der Senat kann auf Grundlage der tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz in der Sache selbst entscheiden. Die Klage ist begründet. Der gemäß § 121 Satz 1 FGO i.V.m. § 68 Satz 1 FGO zum Gegenstand des Revisionsverfahrens gewordene Lohnsteuer-Haftungsbescheid (zuletzt vom 15.05.2019) ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten (§§ 100 Abs. 1 Satz 1, 121 FGO). Denn das FA hat das ihm eingeräumte (Auswahl-)Ermessen nicht rechtsfehlerfrei ausgeübt.
- 15 1. Nach § 42d Abs. 1 Nr. 1 EStG haftet der Arbeitgeber für die Lohnsteuer, die er nach § 38 Abs. 1, Abs. 3 Satz 1 EStG bei jeder Lohnzahlung vom Arbeitslohn für Rechnung des Arbeitnehmers einzubehalten und nach § 41a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG abzuführen hat.
- 16 a) Die Klägerin ist als inländische Arbeitgeberin (§ 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) zur Einbehaltung und Abführung der auf den ausgezahlten Löhnen ihrer Angestellten lastenden Lohn- und Annexsteuern verpflichtet. Das steht zwischen den Beteiligten nicht im Streit. Auch ist zwischen den Beteiligten unstrittig, dass die streitbefangenen Lohneinkünfte --soweit sie für eine in Deutschland ausgeübte Tätigkeit gezahlt wurden-- gemäß Art. ... des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und ... zur Vermeidung der Doppelbesteuerung der deutschen Einkommensbesteuerung unterliegen. Der Senat sieht deshalb von Ausführungen hierzu ab.
- 17 b) Zudem sind sich die Beteiligten darüber einig, dass die Klägerin die streitbefangene Lohnsteuer der in Rede

stehenden Arbeitnehmer entgegen der gesetzlichen Vorgaben (§ 39c EStG) nicht nach der Lohnsteuerklasse VI, sondern nach der Lohnsteuerklasse I/III einbehalten und abgeführt hat. Nach den unangefochtenen und den Senat somit nach § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG haben für die im Streitzeitraum Januar 2011 bis April 2014 beschäftigten Arbeitnehmer die für einen Lohnsteuerabzug nach der Steuerklasse I/III erforderlichen Lohnsteuerkarten/Ersatzbescheinigungen mit entsprechendem Lohnsteuerklassen-Eintrag (betrifft den Streitzeitraum bis Dezember 2012) oder ELStAM-Daten oder Bescheinigungen des FA als Betriebsstättenfinanzamt i.S. von § 39d EStG a.F. bzw. nach § 39 Abs. 3 Satz 1 EStG n.F. über die Lohnsteuerabzugsmerkmale mit Steuerklasse I/III nicht vorgelegen. Der Haftungstatbestand des § 42d Abs. 1 Nr. 1 EStG ist damit hinsichtlich der streitgegenständlichen Arbeitnehmer im Streitzeitraum dem Grunde nach unstreitig erfüllt. Der Senat sieht daher von weiteren Ausführungen hierzu ebenfalls ab.

- 18** c) Der angefochtene Lohnsteuer-Haftungsbescheid ist inhaltlich auch hinreichend bestimmt. Das FA hat zur Begründung des Haftungsbescheids auf den Bericht über die Lohnsteuer-Außenprüfung vom 17.03.2015, aus dem sich die für die inhaltliche Bestimmtheit des Bescheids erforderlichen Angaben zur Zusammensetzung der Haftungsforderung ergaben, verwiesen (s. hierzu Senatsurteil vom 28.11.1990 - VI R 55/87, BFH/NV 1991, 600). Der Bericht über die Lohnsteuer-Außenprüfung vom 17.03.2015 enthält eine Zusammenstellung des Prüfungsergebnisses sowie eine genaue, auf die einzelnen Arbeitnehmer (benannt nach Personalnummern) und Nachforderungszeiträume bezogene Auflistung der Haftungsbeträge. Zudem enthält die --nach mehrfachen, von der Klägerin beantragten Änderungen des Haftungsbescheids zu ihren Gunsten-- ergangene Einspruchsentscheidung wiederum ausführliche Anlagen, in denen die Höhe der Lohnsteuer für jeden einzelnen Arbeitnehmer kalenderjahrbezogen aufgeführt ist (vgl. insoweit z.B. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 27.08.2009 - V B 75/08, BFH/NV 2009, 1964). Der Umstand, dass das FA die Haftungsforderung im Laufe des (Haftungs-)Verfahrens wiederholt durch Änderungsbescheide herabgesetzt hat, steht deren Bestimmtheit ebenfalls nicht entgegen. Denn die Änderungen beruhen auf von der Klägerin nachträglich zu einzelnen Arbeitnehmern vorgelegten Unterlagen (Einkommensteuerbescheiden). Damit ist für sie jedenfalls in Zusammenschau mit ihren eigenen Änderungsanträgen und der Einspruchsentscheidung stets (noch) erkennbar, für welche Steuerforderungen welcher ihrer Arbeitnehmer sie als Haftende (weiterhin) in Anspruch genommen wird.
- 19** 2. Der streitbefangene Haftungsbescheid verletzt die Klägerin jedoch insoweit in ihren Rechten, als das FA seiner Pflicht zur Ausübung des eingeräumten Auswahlermessens nicht rechtsfehlerfrei nachgekommen ist.
- 20** a) Nach § 191 Abs. 1 Satz 1 AO können die Finanzbehörden die Steuerschuld oder die Haftungsschuld nach pflichtgemäßem Ermessen (§ 5 AO) gegenüber jedem Gesamtschuldner geltend machen (§ 42d Abs. 3 Satz 2 EStG).
- 21** b) Die Ermessensentscheidung ist nach § 102 FGO gerichtlich jedoch nur daraufhin zu überprüfen, ob der Verwaltungsakt deshalb rechtswidrig ist, weil die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten sind oder von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht worden ist. Wegen der Befugnis und Verpflichtung des Gerichts zur Überprüfung behördlicher Ermessensentscheidungen, die dem Gericht keinen Raum für eigene Ermessenserwägungen lässt, muss die Ermessensentscheidung spätestens in der Einspruchsentscheidung begründet werden (z.B. Senatsurteile vom 12.02.2009 - VI R 40/07, BFHE 224, 306, BStBl II 2009, 478, unter II.1.b aa, und vom 24.09.2015 - VI R 69/14, BFHE 251, 247, BStBl II 2016, 176, Rz 21, jeweils m.w.N.). Daher muss die Behörde insbesondere zum Ausdruck bringen, warum sie den Haftungsschuldner anstatt des Steuerschuldners oder anstelle anderer ebenfalls für die Haftung in Betracht kommender Personen in Anspruch nimmt (z.B. BFH-Urteil vom 13.06.1997 - VII R 96/96, BFH/NV 1998, 4, unter 2.a, m.w.N., sowie Senatsurteil vom 09.08.2002 - VI R 41/96, BFHE 200, 200, BStBl II 2003, 160, zur Ausübung pflichtgemäßen Ermessens bei Zusammentreffen einer Arbeitgeberhaftung nach § 42d EStG und der Haftung eines Dritten).
- 22** c) Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze erweist sich die Entscheidung des FA als ermessensfehlerhaft und damit rechtswidrig.
- 23** Denn die unrichtige Einbehaltung und Anmeldung der Lohnsteuer nebst Annexabgaben nach den Steuerklassen I/III anstelle der zutreffenden Steuerklasse VI können unter den im Streitfall gegebenen Umständen eine --wenn nicht vorsätzliche-- zumindest grob fahrlässige Verletzung der Pflichten des Geschäftsführers der Klägerin i.S. der §§ 34, 35, 69 AO darstellen. Daher kommt im Streitfall neben der Klägerin im Streitzeitraum auch deren (damaliger) Geschäftsführer als Haftungsschuldner in Betracht.
- 24** Allerdings ist nicht ersichtlich, dass das FA eine mögliche Haftung des Geschäftsführers der Klägerin oder sonstiger Dritter im Rahmen seines Auswahlermessens überhaupt geprüft hat. Ausweislich des angefochtenen Haftungsbescheids sowie der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung hat das FA als Gesamtschuldner i.S. des

§ 42d Abs. 3 Satz 1 EStG lediglich die Klägerin als Arbeitgeberin und die betroffenen Arbeitnehmer in den Blick genommen. Hierauf hätte es sich jedoch nicht beschränken dürfen, sondern in seine Ermessenserwägungen auch die mögliche Inanspruchnahme des Geschäftsführers einbeziehen müssen. Denn zwischen den Haftungsvorschriften besteht keine Rangordnung (z.B. BFH-Urteil vom 22.09.1992 - VII R 73-74/91, BFH/NV 1993, 215, unter II.3.b, m.w.N.).

- 25** Angesichts des Umstandes, dass der Lohnsteuerabzug nach Steuerklasse I/III im Streitfall offensichtlich fehlerhaft war, hätte eine solche Prüfung nahegelegen; zumal gegen den Geschäftsführer der Klägerin ein Strafverfahren wegen des Verdachts der Lohnsteuerhinterziehung durch Abgabe falscher Lohnsteuer-Anmeldungen gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO eingeleitet und --wenn auch erst nach Erlass der Einspruchsentscheidung-- Anklage erhoben wurde.
- 26** Aufgrund der vorliegenden Ermessensunterschreitung ist der angefochtene Haftungsbescheid aufzuheben und der Klage stattzugeben.
- 27** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)