

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 24.8.2017, VI R 58/15
ECLI:DE:BFH:2017:U.240817.VIR58.15.0

Zuflusszeitpunkt bei Arbeitslohn in Form von sonstigen Bezügen - Lohnsteuerhaftung

Leitsätze

1. Arbeitslohn aus Beiträgen des Arbeitgebers zu einer Direktversicherung des Arbeitnehmers für eine betriebliche Altersversorgung fließt dem Arbeitnehmer nicht schon mit Erteilung der Einzugsermächtigung durch den Arbeitgeber zugunsten des Versicherungsnehmers zu. Der Zufluss erfolgt erst, wenn der Arbeitgeber den Versicherungsbeitrag tatsächlich leistet.
2. Der Arbeitnehmer bezieht nicht laufend gezahlten Arbeitslohn (sonstige Bezüge) im Zeitpunkt des Zuflusses.
3. § 11 Abs. 1 Satz 2 EStG ist auf sonstige Bezüge nicht anwendbar.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 24. September 2015 15 K 3676/13 aufgehoben. Die Sache wird an das Finanzgericht Köln zurückverwiesen. Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Herr G war seit dem 1. April 2000 bei der Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin), einer GmbH, als Geschäftsführer beschäftigt und bezog aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. G war auch Gesellschafter der Klägerin.
- 2 Die L-AG bot der Klägerin mit Schreiben vom 8. Dezember 2010 den Abschluss einer betrieblichen Direktversicherung (Rentenversicherung) zugunsten des G an. Die Klägerin beantragte mit Schreiben vom 9. Dezember 2010 bei der L-AG den Abschluss der Versicherung. Die Direktversicherung beruhte auf einer Entgeltumwandlung. Unwiderruflich bezugsberechtigt war G. Die Klägerin erteilte mit dem Versicherungsantrag vom 9. Dezember 2010 der L-AG zugleich die Ermächtigung, den Versicherungsbeitrag jährlich von ihrem Geschäftskonto einzuziehen. Der Versicherungsantrag ging der L-AG am 10. Dezember 2010 zu.
- 3 Die L-AG stellte den Versicherungsschein unter dem 22. Dezember 2010 aus. Versicherungsbeginn war der 1. Dezember 2010. Nach dem Versicherungsschein war der jährliche Einlösungsbeitrag (jährlicher Tarifbeitrag) "unverzüglich nach Vertragsabschluss zu zahlen, jedoch nicht vor dem vereinbarten, im Versicherungsschein angegebenen Versicherungsbeginn". Die L-AG hatte den jährlichen Einlösungsbeitrag von 4.440 EUR, für den eine jährliche Zahlungsweise für den Zeitraum vom 1. Dezember eines Jahres bis zum 30. November des Folgejahres vereinbart war, von dem im Versicherungsantrag angegebenen Geschäftskonto der Klägerin einzuziehen.
- 4 Die Klägerin behielt den Tarifbeitrag für den Zeitraum 1. Dezember 2010 bis 30. November 2011 vom Dezemberlohn des G ein. Die L-AG zog den Einlösungsbeitrag für den vorgenannten Zeitraum am 5. Januar 2011 vom Geschäftskonto der Klägerin ein. Die Belastung des Kontos erfolgte am 7. Januar 2011.
- 5 Die Abbuchung des Einlösungsbeitrags für den Folgezeitraum, den 1. Dezember 2011 bis zum 30. November 2012, erfolgte im Dezember 2011.
- 6 Die Klägerin behandelte die Versicherungsbeiträge in ihren Lohnsteuer-Anmeldungen jeweils als steuerfreien Arbeitslohn.
- 7 Im Rahmen einer bei der Klägerin durchgeführten Lohnsteuer-Außenprüfung gelangte der Prüfer zu der Auffassung, G seien im Jahr 2011 Beiträge zu einer Direktversicherung in Höhe von insgesamt 8.880 EUR als Arbeitslohn zugeflossen. Steuerfrei sei aber lediglich ein Betrag in Höhe von 4.440 EUR. Der Restbetrag in derselben Höhe sei steuerpflichtig. Ausgehend hiervon ermittelte der Prüfer im Einvernehmen mit der Klägerin eine Lohnsteuerforderung in Höhe von ... EUR und Solidaritätszuschlag in Höhe von ... EUR.
- 8 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) folgte der Auffassung des Prüfers und erließ einen Haftungsbescheid, mit dem er die Klägerin u.a. wegen der vorgenannten Lohnsteuer einschließlich Solidaritätszuschlag als Haftende in Anspruch nahm.

- 9 Das Finanzgericht (FG) gab der nach erfolglosem Vorverfahren erhobenen Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 230 veröffentlichten Gründen statt.
- 10 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.
- 11 Das FA beantragt,
das Urteil des FG vom 24. September 2015 15 K 3676/13 aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 12 Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 13 Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat die Beiträge der Klägerin zu der Direktversicherung zu Unrecht insgesamt als steuerfreien Arbeitslohn des G beurteilt. Der Senat kann aber nicht in der Sache selbst entscheiden, weil das FG --von seinem Standpunkt aus zu Recht-- nicht geprüft hat, ob der angefochtene Haftungsbescheid im Übrigen rechtmäßig ist. Die Sache ist deshalb an die Vorinstanz zurückzuverweisen.
- 14 1. Nach § 42d Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) haftet der Arbeitgeber für die Lohnsteuer, die er nach § 38 Abs. 1 Sätze 1 und 3, 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.
- 15 a) Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören gemäß § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG --neben Gehältern und Löhnen-- auch andere Bezüge und Vorteile, die "für" eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt werden, unabhängig davon, ob ein Rechtsanspruch auf sie besteht und ob es sich um laufende oder um einmalige Bezüge handelt (§ 19 Abs. 1 Satz 2 EStG). Diese Bezüge oder Vorteile gelten dann als für eine Beschäftigung gewährt, wenn sie durch das individuelle Dienstverhältnis veranlasst sind, ohne dass ihnen eine Gegenleistung für eine konkrete (einzelne) Dienstleistung des Arbeitnehmers zugrunde liegen muss. Eine Veranlassung durch das individuelle Dienstverhältnis ist vielmehr zu bejahen, wenn die Einnahmen dem Empfänger mit Rücksicht auf das Dienstverhältnis zufließen und sich als Ertrag der nichtselbständigen Arbeit darstellen, wenn sich die Leistung des Arbeitgebers also im weitesten Sinne als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers erweist (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsurteile vom 7. Mai 2014 VI R 73/12, BFHE 245, 230, BStBl II 2014, 904, und vom 19. November 2015 VI R 74/14, BFHE 252, 129, BStBl II 2016, 303).
- 16 b) Zum Arbeitslohn können auch Ausgaben gehören, die ein Arbeitgeber leistet, um einen Arbeitnehmer oder diesem nahestehende Personen für den Fall der Krankheit, des Unfalls, der Invalidität, des Alters oder des Todes abzusichern (sog. Zukunftssicherungsleistungen, z.B. Senatsurteile vom 5. Juli 2012 VI R 11/11, BFHE 238, 408, BStBl II 2013, 190, und vom 11. Dezember 2008 VI R 9/05, BFHE 224, 70, BStBl II 2009, 385). Die Arbeitslohnqualität von Zukunftssicherungsleistungen, bei denen die Leistung des Arbeitgebers an einen Dritten (Versicherer) erfolgt, hängt davon ab, ob sich der Vorgang --wirtschaftlich betrachtet-- so darstellt, als ob der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer Mittel zur Verfügung gestellt und der Arbeitnehmer sie zum Zweck seiner Zukunftssicherung verwendet hat. Davon ist auszugehen, wenn dem Arbeitnehmer gegen die Versorgungseinrichtung, an die der Arbeitgeber die Beiträge geleistet hat, ein unentziehbarer Rechtsanspruch auf die Leistung zusteht (z.B. Senatsurteile vom 18. August 2016 VI R 18/13, BFHE 255, 58, BStBl II 2017, 730; vom 12. April 2007 VI R 55/05, BFHE 217, 558, BStBl II 2007, 619; vom 5. Juli 2007 VI R 47/02, BFH/NV 2007, 1876; vom 15. November 2007 VI R 30/04, BFH/NV 2008, 550; in BFHE 224, 70, BStBl II 2009, 385, und vom 9. Dezember 2010 VI R 57/08, BFHE 232, 158, BStBl II 2011, 978, jeweils m.w.N.).
- 17 Bejaht wird die Arbeitslohnqualität insbesondere bei Beitragsleistungen in den Fällen der Direktversicherung, bei der der Arbeitgeber gegenüber dem bezugsberechtigten Arbeitnehmer verpflichtet ist, die Beiträge für die Versorgung des Arbeitnehmers einzubehalten und an den Versicherer abzuführen (Senatsentscheidungen vom 16. April 1999 VI R 60/96, BFHE 188, 334, BStBl II 2000, 406; VI R 75/97, BFH/NV 1999, 1590; vom 26. Juli 2005 VI R 115/01, BFH/NV 2005, 1804; vom 26. Januar 2006 VI R 2/03, BFH/NV 2006, 1045; in BFHE 217, 558, BStBl II 2007, 619, und in BFHE 238, 408, BStBl II 2013, 190).
- 18 c) In § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG hat der Gesetzgeber zudem ausdrücklich klargestellt, dass insbesondere laufende Beiträge und laufende Zuwendungen des Arbeitgebers aus einem bestehenden Dienstverhältnis für eine Direktversicherung für eine betriebliche Altersversorgung zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören.
- 19 d) Nach diesen Maßstäben handelte es sich --wie das FG zu Recht entschieden hat-- bei den Beitragsleistungen der Klägerin an die L-AG um Arbeitslohnzahlungen an G. Dies ist zwischen den Beteiligten auch nicht streitig. Denn die Klägerin hatte zugunsten des G bei der L-AG eine betriebliche Direktversicherung (Rentenversicherung) zur Altersversorgung abgeschlossen. Die Ansprüche aus der Direktversicherung standen unmittelbar dem G zu. Dieser

erwarb aufgrund der Beitragszahlungen der Klägerin unentziehbare Rechtsansprüche auf die Versicherungsleistungen gegen einen Dritten, nämlich die L-AG.

- 20 2. Hinsichtlich des Zeitpunkts der Vereinnahmung von Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit gelten gemäß § 11 Abs. 1 Satz 4 EStG die Vorschriften des § 38a Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStG. Laufender Arbeitslohn gilt hiernach in dem Kalenderjahr als bezogen, in dem der Lohnzahlungszeitraum endet. Arbeitslohn, der nicht als laufender Arbeitslohn gezahlt wird (sonstige Bezüge), wird in dem Kalenderjahr bezogen, in dem er dem Arbeitnehmer zufließt.
- 21 a) Laufend gezahlter Arbeitslohn (§ 38a Abs. 1 Satz 2 EStG) ist nur ein solcher, der dem Arbeitnehmer regelmäßig fortlaufend zufließt (Lohnsteuer-Richtlinien --LStR-- 2015 R 39b.2 Abs. 1; Schmidt/Krüger, EStG, 36. Aufl., § 38a Rz 2; Tillmann in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 38a EStG Rz 17; Blümich/Thürmer, § 38a EStG Rz 28). Wird Arbeitslohn nicht laufend gezahlt, handelt es sich hingegen um einen sonstigen Bezug (§ 38a Abs. 1 Satz 3 EStG). Dies gilt insbesondere für Bezüge, die im Kalenderjahr nur einmal gezahlt werden, auch wenn sie sich in aufeinanderfolgenden Jahren wiederholen (LStR 2015 R 39b.2 Abs. 2; Trzaskalik, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 38a Rz B 3 und B 7).
- 22 b) Bei den im Streitfall zu beurteilenden Beitragszahlungen der Klägerin handelte es sich hiernach nicht um laufend gezahlten Arbeitslohn, sondern um einen sonstigen Bezug. Denn die Klägerin musste die Versicherungsbeiträge an die L-AG nicht fortlaufend, sondern prinzipiell nur einmal im Jahr entrichten. Etwas anderes ergibt sich --anders als die Klägerin meint-- auch nicht daraus, dass die Beitragszahlungen an die L-AG auf einer Entgeltumwandlung beruhten. Denn dies ändert nichts daran, dass der Arbeitslohn, der dem G aufgrund der Beitragszahlungen zufluss, nicht laufend, sondern in der Regel nur einmal im Jahr gezahlt wurde. Die Entgeltumwandlung bewirkte vielmehr gerade, dass sich der laufende Arbeitslohn des G zugunsten des in den Beitragszahlungen liegenden sonstigen Bezuges reduzierte.
- 23 3. Arbeitslohn, der nicht als laufender Arbeitslohn gezahlt wird (sonstiger Bezug), wird in dem Kalenderjahr bezogen, in dem er dem Arbeitnehmer zufließt (§ 11 Abs. 1 Satz 4 i.V.m. § 38a Abs. 1 Satz 3 EStG). Ausgaben des Arbeitgebers für die Zukunftssicherung sind --wie oben bereits dargelegt-- gegenwärtig zufließender Arbeitslohn, wenn sich die Sache wirtschaftlich betrachtet so darstellt, als ob der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer Beträge zur Verfügung gestellt und der Arbeitnehmer sie zum Erwerb einer Zukunftssicherung verwendet hätte.
- 24 a) Zuflusszeitpunkt ist der Tag der Erfüllung des Anspruchs des Arbeitnehmers (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsurteil vom 20. November 2008 VI R 25/05, BFHE 223, 419, BStBl II 2009, 382). Bei der Zuwendung von Arbeitslohn in Form von Beiträgen des Arbeitgebers an eine Direktversicherung zur betrieblichen Altersversorgung des Arbeitnehmers (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 3 EStG) erfüllt der Arbeitgeber den Anspruch des Arbeitnehmers in dem Zeitpunkt, in dem er den fraglichen Versicherungsbeitrag an die Versicherung leistet. Denn mit der Leistung des Versicherungsbeitrags stellt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer die Mittel zur Verfügung, durch die dem Arbeitnehmer ein unentziehbarer Anspruch gegen die Versicherung zugewendet wird.
- 25 Im Streitfall leistete die Klägerin den Versicherungsbeitrag an die L-AG für den Zeitraum Dezember 2010 bis November 2011 am 7. Januar 2011. An diesem Tag erfolgte nach den bindenden tatsächlichen Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) die Belastung des Geschäftskontos der Klägerin mit dem Versicherungsbeitrag. Die Klägerin stellte dem G damit am 7. Januar 2011 den Betrag von 4.440 EUR zum Erwerb der Zukunftssicherung zur Verfügung.
- 26 b) Mit der Erteilung der Einzugsermächtigung im Jahr 2010 hatte die Klägerin den Versicherungsbeitrag entgegen ihrer Ansicht demgegenüber noch nicht geleistet. Durch die Befugnis der L-AG, vom Konto der Klägerin den Versicherungsbeitrag einzuziehen, stellte die Klägerin dem G noch keine Mittel zur Verfügung, die G zum Zweck seiner Zukunftssicherung verwendete. Dies geschah erst mit der Belastung des Bankkontos der Klägerin am 7. Januar 2011.
- 27 Zwar war die L-AG mit der Vereinbarung des Lastschriftverfahrens als Gläubigerin des Versicherungsbeitrags für dessen rechtzeitige Einziehung (Abbuchung) verantwortlich (s. Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 19. Oktober 1977 IV ZR 149/76, BGHZ 69, 361; Palandt/Sprau, Bürgerliches Gesetzbuch, 76. Aufl., § 675f Rz 35). Die Klägerin hatte bei vereinbartem Lastschriftverfahren mit der Erteilung der Einzugsermächtigung das für die Zahlung des Versicherungsbeitrags ihrerseits Erforderliche getan, wenn die Prämie bei Fälligkeit von ihrem Konto abgebucht werden konnte (BGH-Urteil in BGHZ 69, 361).
- 28 Im Streitfall kommt es aber nicht auf den Zeitpunkt des Abflusses des Versicherungsbeitrags bei der Klägerin, sondern auf den Zeitpunkt des Zuflusses des Arbeitslohns bei G an. Der Senat kann deshalb offen lassen, ob bei der Klägerin bereits mit Erteilung des Lastschriftmandats ein Abfluss des Versicherungsbeitrags eingetreten ist (für das Zivilrecht verneinend BGH-Urteil vom 20. Juli 2010 XI ZR 236/07, BGHZ 186, 269: Vermögensabfluss beim Schuldner im SEPA-Lastschriftverfahren mit Belastung seines Kontos). Denn der Zufluss des Arbeitslohns trat erst in dem Zeitpunkt ein, in dem die Klägerin den Versicherungsbeitrag an die L-AG leistete. Auch zivilrechtlich wird eine Forderung des Gläubigers bei Verwendung des (SEPA-) Lastschriftverfahrens (erst) mit vorbehaltloser Gutschrift des Zahlungsbetrags auf seinem Konto erfüllt (BGH-Urteil in BGHZ 186, 269; Palandt/Sprau, a.a.O., § 675f Rz 35). Der L-AG als Gläubigerin des Versicherungsbeitrags floss der Betrag, den sie vom Konto der Klägerin einzog, somit auch erst mit der Gutschrift am 7. Januar 2011 zu, nicht hingegen bereits bei Fälligkeit des Versicherungsbeitrags aufgrund der ihr erteilten Befugnis zum Lastschrifteinzug (s.a. Pust in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 11 Anh 1, ABC Zufluss/Abfluss, Stichwort "Lastschrift" Rz 3).

- 29 c) Aus der Vorschrift des § 224 Abs. 2 Nr. 3 der Abgabenordnung (AO) ergibt sich für den Streitfall nichts anderes. Es handelt sich hierbei um eine Vorschrift, die nur für Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis bei Zahlungen an Finanzbehörden gilt (Loose in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 224 AO Rz 1; Schindler in Beermann/Gosch, AO § 224 Rz 4; Alber in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 224 AO Rz 4). Um solche Zahlungen geht es hier aber nicht.
- 30 4. Der Senat kann im Streitfall dahinstehen lassen, ob die Voraussetzungen des § 11 Abs. 1 Satz 2 EStG erfüllt sind, wie das FG meint. Denn die Vorschrift ist auf den Zufluss von sonstigen Bezügen als Arbeitslohn nicht anwendbar (ebenso Blümich/Thürmer, § 38a EStG Rz 25; Kirchhof/Seiler, EStG, 16. Aufl., § 11 Rz 42; Kirchhof/Eisgruber, a.a.O., § 19 Rz 72; Trzaskalik, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 38a Rz B 7; HHR/Tillmann, § 38a EStG Rz 21; Lewang in Littmann/Bitz/Pust, a.a.O., § 38a Rz 5; Mosbach in Frotscher, EStG, § 38a Rz 12; Kramer in Bordewin/Brandt, § 11 EStG Rz 53 "Arbeitslohn"; Korff in Kanzler/Kraft/Bäumel, EStG, § 11 Rz 111; Stache in Horowski/Altehoefer, Kommentar zum Lohnsteuer-Recht, § 11 Rz 47, 51; Hartz/Meeßen/Wolf, ABC-Führer Lohnsteuer, "Zufluss von Arbeitslohn" Rz 2/1; Steck, Deutsche Steuer-Zeitung 2016, 652, 656 ff.; a.A. Kube/Schomäcker, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 11 Rz B 41; Pust in Littmann/Bitz/Pust, a.a.O., § 11 Rz 80).
- 31 § 38a Abs. 1 Satz 3 EStG stellt für die zeitliche Zuordnung von sonstigen Bezügen auf den Zeitpunkt des Zuflusses ab (Senatsurteil vom 3. September 2015 VI R 1/14, BFHE 251, 1, BStBl II 2016, 31, und Senatsbeschluss vom 15. Dezember 2011 VI R 26/11, BFHE 236, 127, BStBl II 2012, 415). Bei den Überschusseinkünften richtet sich die zeitliche Zuordnung von Einnahmen auch sonst regelmäßig nicht nach deren wirtschaftlicher Zugehörigkeit zu einem bestimmten Veranlagungszeitraum, sondern gemäß § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG nach dem Zufluss. Das Zuflussprinzip gilt nach § 38a Abs. 1 Satz 3 EStG auch für sonstige Bezüge.
- 32 § 11 Abs. 1 Satz 2 EStG enthält für regelmäßig wiederkehrende Einnahmen demgegenüber abweichend vom Zuflussprinzip (§ 11 Abs. 1 Satz 1 EStG) eine zeitliche Zuordnung nach deren wirtschaftlicher Zugehörigkeit (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 23. September 1999 IV R 1/99, BFHE 190, 335, BStBl II 2000, 121, m.w.N.; Schmidt/Krüger, a.a.O., § 11 Rz 28; Blümich/Glenk, § 11 EStG Rz 89). Eine solche periodengerechte Zuordnung sieht das Gesetz für sonstige Bezüge als Arbeitslohn aber gerade nicht vor. Es stellt hinsichtlich der zeitlichen Berücksichtigung vielmehr auf den Zufluss des sonstigen Bezugs ab. Eine Ausnahme vom Zuflussprinzip, wie sie § 11 Abs. 1 Satz 2 EStG für wiederkehrende Einnahmen enthält, normiert das Gesetz in § 38a Abs. 1 Satz 3 EStG für sonstige Bezüge demgegenüber nicht.
- 33 Es ist für die zeitliche Zuordnung sonstiger Bezüge auch sachlich nicht geboten, vom Zuflussprinzip abzuweichen und wie für wiederkehrende Einnahmen in den Fällen des § 11 Abs. 1 Satz 2 EStG eine Zuordnung nach der wirtschaftlichen Zugehörigkeit des sonstigen Bezugs vorzunehmen. Das Zuflussprinzip dient der Vereinfachung des Lohnsteuerabzugs durch den Arbeitgeber. Es erleichtert auch dem Arbeitnehmer die zeitliche Zuordnung sonstiger Bezüge bei der Veranlagung. Die Steuerpflichtigen müssen nämlich bei der ausschließlichen Geltung des Zuflussprinzips keine Überlegungen dazu anstellen, ob es sich bei dem sonstigen Bezug um eine wiederkehrende Einnahme handelt (dazu z.B. BFH-Urteil vom 1. August 2007 XI R 48/05, BFHE 218, 372, BStBl II 2008, 282), ob die Erfordernisse der "kurzen Zeit" (dazu z.B. BFH-Urteil vom 11. November 2014 VIII R 34/12, BFHE 247, 432, BStBl II 2015, 285, m.w.N.) und der Fälligkeit innerhalb der kurzen Zeit (dazu z.B. Senatsurteil vom 9. Mai 1974 VI R 161/72, BFHE 112, 373, BStBl II 1974, 547) erfüllt sind, zu welchem Kalenderjahr der sonstige Bezug wirtschaftlich gehört und ob ggf. eine Aufteilung des sonstigen Bezugs bei wirtschaftlicher Zugehörigkeit zu mehreren Veranlagungszeiträumen erforderlich ist (ablehnend z.B. Blümich/Glenk, § 11 EStG Rz 94; bejahend z.B. HHR/Kister, § 11 EStG Rz 85; jeweils m.w.N.), was möglicherweise auch im Streitfall in Betracht gekommen wäre, vom FG aber nicht erwogen wurde. Arbeitnehmer und Arbeitgeber können sich für die zeitliche Zuordnung sonstiger Bezüge vielmehr nur nach deren Zufluss richten. Das Gesetz nimmt damit auf das praktische Bedürfnis nach möglichst einfachen steuerlichen Regelungen im Massenfallrecht der Lohnsteuer Rücksicht. Es besteht kein Anlass, diese gesetzgeberische Entscheidung durch die (entsprechende) Anwendung des § 11 Abs. 1 Satz 2 EStG auf sonstige Bezüge einzuschränken.
- 34 5. G ist im Streitjahr somit insgesamt ein Betrag in Höhe von 8.880 EUR aus Beiträgen der Klägerin für eine Direktversicherung (§ 4b EStG) als steuerbarer Arbeitslohn (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 3 EStG) aus einem ersten Dienstverhältnis zugeflossen. Die Beiträge der Klägerin sind im Streitjahr aber nur in Höhe von 4.440 EUR gemäß § 3 Nr. 63 EStG steuerfrei. Dieser Höchstbetrag, bei dem es sich um einen Jahresbetrag handelt (Schmidt/Levedag, a.a.O., § 3 Rz 212), beläuft sich auf 4 % der Beitragsbemessungsgrenze in der allgemeinen Rentenversicherung (§ 3 Nr. 63 Satz 1 EStG, im Streitjahr 66.000 EUR x 4 % = 2.640 EUR) zuzüglich 1.800 EUR gemäß § 3 Nr. 63 Satz 3 EStG, weil es sich im Streitfall um eine nach dem 31. Dezember 2004 erteilte Neuzusage handelt. Da zwischen den Beteiligten über die Höhe des nach § 3 Nr. 63 EStG steuerfreien Arbeitslohns --zu Recht-- kein Streit besteht, sieht der Senat insoweit von einer weiteren Begründung ab.
- 35 Soweit der Arbeitslohn den nach § 3 Nr. 63 EStG steuerfreien Betrag übersteigt, im Streitfall also in Höhe von 4.440 EUR, ist er individuell zu versteuern (z.B. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 24. Juli 2013, BStBl I 2013, 1022, Rz 308).
- 36 Dies hat die Klägerin im Streitfall unterlassen. Sie hat damit nicht die richtige Lohnsteuer einbehalten und abgeführt, so dass der Haftungstatbestand des § 42d Abs. 1 Nr. 1 EStG --entgegen der Ansicht des FG-- dem Grunde nach erfüllt ist.

- 37 6. Das FG hat --von seinem Standpunkt aus zu Recht-- bisher aber nicht geprüft, ob der angefochtene Haftungsbescheid in der Gestalt der Einspruchsentscheidung auch im Übrigen rechtmäßig ist, insbesondere ob die Inanspruchnahme der Klägerin frei von Ermessensfehlern (§ 5 AO, § 102 FGO) erfolgte. Dies wird das FG im zweiten Rechtsgang nachzuholen haben. Dabei kann insbesondere auch von Bedeutung sein, ob sich die Klägerin mit ihrer Inanspruchnahme als Haftungsschuldnerin einverstanden erklärt hatte, wie das FA in dem angefochtenen Bescheid ausgeführt hat. In einem solchen Fall wird die Inanspruchnahme des Arbeitgebers regelmäßig ermessensgerecht sein, selbst wenn sich die Haftungsschuld --wie im Streitfall-- nur auf die Lohnsteuer eines, dazu auch noch namentlich bekannten Arbeitnehmers bezieht, der zudem als Geschäftsführer der Klägerin selbst für den ordnungsgemäßen Lohnsteuerabzug verantwortlich war, was regelmäßig für dessen vorrangige Inanspruchnahme spricht (s. FG Münster, Urteil vom 28. Oktober 1975 VIII 1477/72 L, EFG 1976, 309; Schmidt/Krüger, a.a.O., § 42d Rz 32; HHR/Gersch, § 42d EStG Rz 80).
- 38 7. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.