

Dr. Andreas Eggert, RA/StB

Compliance-Ermittlungen und Korrektur von Erklärungen bei der Besteuerung von Arbeitnehmern

Das Lohnsteuerrecht ist eine anspruchsvolle Materie mit sehr umfangreichen und detaillierten Gesetzes- und Verwaltungsregelungen. Bei internen Untersuchungen zur Lohnbuchhaltung, der Berichtigung von Lohnsteuer-Anmeldungen und der Begleitung von Lohnsteuerprüfungen sind zahlreiche Besonderheiten zu beachten, was vor allem auch an den Wechselwirkungen mit der Einkommensteuer und dem Sozialversicherungsrecht liegt. Diese systematischen Besonderheiten werden zunächst abstrakt dargestellt und dann anhand von zwei Praxisbeispielen erläutert.

I. Systematische Besonderheiten bei der Nacherhebung von Lohnsteuer

Rechtlich ist die Lohnsteuer als Einkommensteuervorauszahlung der Arbeitnehmer konzipiert.¹ Die praktische Bedeutung der Lohnsteuer geht aber weit über eine bloße Vorauszahlung hinaus. Dies zeigt sich schon daran, dass die Daten in der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung als Angaben des Arbeitnehmers gelten, es sei denn, dieser macht in seiner Einkommensteuererklärung ausdrücklich abweichende Angaben (§§ 150 Abs. 7 S. 2, 93c AO, § 41b EStG). Dabei können die Arbeitnehmer die Angaben in der Lohnsteuerbescheinigung oft nur schwer überprüfen, z. B. bei der Ermittlung des geldwerten Vorteils aus der privaten Nutzung eines Dienstwagens. Umgekehrt nutzen die Finanzämter die Möglichkeit, auf Ebene des Arbeitgebers die Besteuerung einer Vielzahl von Arbeitnehmern zu prüfen. Solche Betriebsprüfungen zur Lohnsteuer werden entweder als gesonderte Lohnsteuer-Außenprüfung (§ 42f EStG) oder im Rahmen der regulären Betriebsprüfung durchgeführt und bringen fiskalisch bedeutende Mehrergebnisse.²

Schuldner der Lohnsteuer ist grundsätzlich allein der Arbeitnehmer (§ 38 Abs. 2 S. 1 EStG). Der Arbeitgeber hat die Lohnsteuer als Entrichtungspflichtiger nach §§ 33 Abs. 1, 43 S. 2 AO für Rechnung des Arbeitnehmers einzubehalten und haftet lediglich subsidiär gemäß § 42d EStG. Daher zieht der Arbeitgeber die Lohnsteuer vom Arbeitslohn ab. Übernimmt der Arbeitgeber dagegen ausnahmsweise auf Vereinbarung die Lohnsteuer für den Arbeitnehmer, ist diese selbst wiederum ein lohnsteuerpflichtiger geldwerter Vorteil im Sinn von § 8 Abs. 1, 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG.³ Auch vom Arbeitgeber getragene Arbeitnehmeranteile zur Sozialversicherung sind lohnsteuerpflichtiger Arbeitslohn.⁴ Zugleich erhöhen vom Arbeitgeber übernommene Lohnsteuer und Arbeitnehmeranteile die sozialversicherungsrechtliche Bemessungsgrundlage (§ 14 Abs. 2 S. 1 SGB IV). Letztlich wird jedoch auch bei derartigen Netto-Lohnvereinbarungen ein Abzug von Lohnsteuer und Sozialabgaben vorgenommen, denn technisch wird der ausbezahlte Netto-Lohn auf den entsprechenden Brutto-Lohn hochgerechnet (*gross-up*).⁵

1. Nacherhebung von Lohnsteuer und Haftung des Arbeitgebers

Praktisch kommt es häufig vor, dass der Arbeitgeber aus tatsächlichen oder rechtlichen Gründen nicht (mehr) in der Lage ist, die Lohnsteuer abzuziehen. Dies kann z. B. der Fall sein, wenn

- Lohnsteuer nacherhoben wird, nachdem das Arbeitsverhältnis beendet hat,
- Lohnsteuer in großer Höhe nacherhoben wird oder
- der vom Arbeitgeber geschuldete Barlohn nicht zur Deckung der Lohnsteuer ausreicht, z. B. weil der Arbeitnehmer erhebliche Sachbezüge erhält (*dry income*) oder Lohn durch Dritte bezahlt wird.

Zudem ist eine Änderung des Lohnsteuerabzugs nur bis zur Übermittlung oder Ausschreibung der Lohnsteuerbescheinigung nach § 41b EStG zulässig (§ 41c Abs. 3 S. 1 EStG).

In allen diesen Fällen sieht das Gesetz vor, dass der Arbeitgeber sich von seiner Haftung befreien kann (§ 42d Abs. 2 EStG), indem er den entsprechenden Sachverhalt dem für ihn zuständigen Betriebsstättenfinanzamt anzeigt.⁶ In der Praxis sind derartige haftungsbefreiende Anzeigen des Arbeitgebers bei den Finanzämtern jedoch unbeliebt, weil die entsprechenden Sachverhalte dann im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung der einzelnen Arbeitnehmer berücksichtigt werden müssen, was aus Sicht der Finanzverwaltung deutlich aufwändiger ist, als die (Nach)Erhebung von Lohnsteuer. Daher versuchen die Finanzämter in solchen Konstellationen häufig, die Erhebung der Einkommensteuer der Arbeitnehmer weiterhin auf den Arbeitgeber auszulagern, indem sie einen Nacherhebungsbescheid über die entsprechende Lohnsteuer erlassen.

Eine Nacherhebung von Lohnsteuer ist jedoch zumindest für den Fall ausgeschlossen, dass die Bezüge des Arbeitnehmers nicht zur Deckung der Lohnsteuer ausreichen und der Arbeitnehmer diesen Lohnsteuerbetrag auch nicht zur Verfügung stellt (§ 38 Abs. 4 S. 1 EStG), denn in diesem Fall hat der Arbeitgeber von Anfang an keine Pflicht,

1 Vgl. BFH, 20.12.2004 – VI R 182/97, BStBl. II 2005, 358, BB 2005, 426 Ls.

2 Vgl. *Fissenerwert*, in: Hermann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 21. Aufl., Stand: März 2017, § 42f EStG, Rn. 3.

3 *Melchior*, Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Edition 1/17 – Nettolohnvereinbarung, Rn. 1.

4 BFH, 21.2.1992 – VI R 41/88, BStBl. II 1992, 443, BB 1992, 1911.

5 Vgl. BFH, 3.9.2015 – VI R 1/14, BStBl. II 2016, 31, BB 2015, 2913; LStR H 39b9.

6 § 41c Abs. 4 S. 1 Nr. 1 EStG, wenn der Arbeitnehmer keinen Arbeitslohn mehr bezieht; § 38 Abs. 4 S. 2 EStG, wenn der vom Arbeitgeber geschuldete Barlohn nicht zur Deckung der Lohnsteuer ausreicht und der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber den Fehlbetrag nicht zur Verfügung stellt oder andere Bezüge einbehalten werden können und § 41c Abs. 4 S. 1 Nr. 2 EStG, wenn der Arbeitgeber nach Ablauf des Kalenderjahres bereits die Lohnsteuerbescheinigung übermittelt hat.

Lohnsteuer einzubehalten und abzuführen.⁷ Er muss diesen Nichtabzug lediglich anzeigen (§ 38 Abs. 4 S. 2 EStG).⁸

Nach der Rechtsprechung des BFH stehen das Haftungsverfahren nach dem EStG in Verbindung mit §§ 191 ff. AO und das Nacherhebungsverfahren der AO getrennt nebeneinander, weshalb Lohnsteuer beim Arbeitgeber unabhängig davon nacherhoben werden kann, ob die Voraussetzungen für die Haftung des Arbeitgebers vorliegen.⁹ Die Lohnsteuer-Anmeldungen des Arbeitgebers stehen einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleich (§§ 168 S. 1, 164 AO) und können durch das FA grundsätzlich ohne weitere Voraussetzungen bis zum Eintritt der Festsetzungsverjährung durch (erstmalige) Festsetzung der Lohnsteuer geändert werden (§§ 164 Abs. 2 S. 1, 167 Abs. 1 S. 1, 155 AO). Dies gilt auch, wenn die Lohnsteuerbescheinigung bereits übermittelt wurde.¹⁰ Eine Herabsetzung der angemeldeten Lohnsteuer auf Antrag des Arbeitgebers (§ 164 Abs. 2 S. 2 AO) ist jedoch nur unter den sehr restriktiven Voraussetzungen von § 41c Abs. 3 S. 4 EStG möglich, wenn der Arbeitnehmer sich gegen den Willen des Arbeitgebers Beträge verschafft hat, für die Lohnsteuer einbehalten wurde.¹¹ Zudem kann das FA die Lohnsteuer erstmalig nach § 167 Abs. 1 S. 1 AO selbst festsetzen, wenn der Arbeitgeber die Lohnsteuer-Anmeldung unterlässt.¹²

In seiner Rechtsprechung beruft sich der BFH darauf, dass es keine gesetzliche Regelung gibt, die das Verhältnis des Haftungsverfahrens und der Nacherhebung von Lohnsteuer im Rahmen der gewöhnlichen Änderungs- und Korrekturvorschriften der AO regelt, weshalb diese Verfahren unabhängig voneinander existieren.¹³ Der Arbeitgeber hat den gesetzlich bestimmten „Sollbetrag“ der Lohnsteuer zu entrichten, weshalb es auf den tatsächlichen „Istbetrag“ der abgezogenen Lohnsteuer nicht ankommen soll.¹⁴ Diese Auffassung wird in der Literatur kritisiert, weil durch die voraussetzungslose Nacherhebung von Lohnsteuer die rechtlichen Beschränkungen für die Haftungsanspruchnahme des Arbeitgebers nach § 42d EStG – die eine Ermessensentscheidung des FA voraussetzt¹⁵ – faktisch ausgehebelt werden können.¹⁶

2. Folgen der Nacherhebung von Lohnsteuer

Nacherhebungen von Lohnsteuer anlässlich von Betriebsprüfungen und lohnsteuerrechtlichen Berichtigungen durch den Arbeitgeber nach § 153 Abs. 1 AO sind für den Arbeitgeber häufig misslich, weil der Lohnsteuerabzug rechtlich oder tatsächlich nicht mehr möglich ist und die Lohnsteuer für ihn zu einer definitiven Belastung wird. Betriebsprüfungen zur Lohnsteuer finden praktisch immer statt, nachdem die Lohnsteuerbescheinigungen übermittelt wurden. Kommt es in der Betriebsprüfung zu einem lohnsteuerlichen Mehrergebnis – was typischerweise der Fall ist – kann der Arbeitgeber diese nacherhobene Lohnsteuer gemäß § 41c Abs. 3 S. 1 EStG nicht mehr vom Arbeitslohn abziehen, weil er die Lohnsteuerbescheinigung bereits vor Abschluss der Betriebsprüfung übermittelt haben wird. Allerdings wollen Arbeitgeber bei der Nacherhebung von Lohnsteuer oft auch gar nicht auf die Arbeitnehmer zurückgreifen, um diese nicht aufgrund von eigenen Fehlern bei der Lohnbuchhaltung nachträglich zu belasten.

Dazu kommt in solchen Fällen zumeist noch eine Belastung mit Sozialversicherungsbeiträgen, weil eine Erhöhung des lohnsteuerpflichtigen Einkommens zumeist auch zu einer Nachzahlung von Sozialversicherungsbeiträgen führt.¹⁷ Für den Abzug der Arbeitnehmeranteile zur Sozialversicherung gilt, dass ein unterbliebener Abzug nur innerhalb der

nächsten drei Monate nachgeholt werden darf, wenn der Abzug aufgrund eines Verschuldens des Arbeitgebers unterblieben ist (§ 28g S. 3 SGB IV). Deshalb muss der Arbeitgeber bei der Nachzahlung von Sozialversicherungsbeiträgen aufgrund der Nacherhebung von Lohnsteuer in der Regel auch den Arbeitnehmeranteil selbst tragen.

Obwohl eine Änderung des Lohnsteuerabzugs und damit eine Berichtigung der Lohnsteuerbescheinigung nach deren Übermittlung bei einer Nacherhebung von Lohnsteuer nicht mehr möglich ist (§ 41c Abs. 3 S. 1 EStG), geht der BFH davon aus, dass der Arbeitgeber, soweit er für Lohnsteuer des Arbeitnehmers haftet, grundsätzlich einen zivilrechtlichen Regressanspruch gegen den Arbeitnehmer hat, der sich nach § 426 BGB oder § 670 BGB richtet.¹⁸ Ein solcher Regressanspruch kann meines Erachtens nicht davon abhängen, ob der Arbeitgeber für die Lohnsteuer haftet oder ob es zu einer Nacherhebung kommt, weshalb nach der Rechtsprechung des BFH auch im Fall der Nacherhebung von Lohnsteuer grundsätzlich ein zivilrechtlicher Regressanspruch des Arbeitgebers bestehen sollte.

a) In der Regel kein gegenseitiges Hochrechnen von Steuern und Beiträgen

Es stellt sich die Frage, ob nacherhobene Lohnsteuer und Arbeitnehmeranteile zur Sozialversicherung, die der Arbeitgeber aus rechtlichen Gründen regelmäßig nicht mehr abziehen kann, ihrerseits wiederum die Bemessungsgrundlage für die Lohnsteuer und die Sozialversicherung erhöhen (*gross-up*), was im Ergebnis zu einer „Spirale“¹⁹ führen würde (Steuer und Beiträge auf nicht abgezogene Steuer und Beiträge). Wie oben ausgeführt, erhöhen durch den Arbeitgeber übernommene Lohnsteuer und Sozialversicherungsbeiträge die steuer- und sozialversicherungsrechtliche Bemessungsgrundlage, weil der Arbeitnehmer insofern einen geldwerten Vorteil erhält. Eine solche Übernahme von Abzugsbeträgen durch eine im Vorhinein getroffene Netto-Lohnvereinbarung oder einen nachträglichen Verzicht auf den Abzug/Regress durch den Arbeitgeber liegt nach der Rechtsprechung des BFH zur Haftung des Arbeitgebers jedoch nicht vor, wenn der Ar-

7 BFH, 9.10.2002 – VI R 112/99, BStBl. II 2002, 884, BB 2002, 2586.

8 Nach der Rechtsprechung des BFH soll ein Unterlassen dieser haftungsbefreienden Anzeige wiederum eine Haftung des Arbeitgebers nach § 42d Abs. 1 Nr. 1 EStG begründen, BFH, 9.10.2002 – VI R 112/99, BStBl. II 2002, 884, BB 2002, 2586; kritisch *Eisgruber*, DStR 2003, 142 ff.

9 BFH, 7.7.2004 – VI R 171/00, BStBl. II 2004, 1087, BB 2004, 2230 Ls.; siehe zur Steueranmeldung und Haftung beim Steuerabzug nach § 50a EStG BFH, 19.12.2012 – I R 81/11, BFH/NV 2013, 698 und BFH, 19.12.2012 – I R 80/11, juris, Verfassungsbeschwerden gegen diese beiden Urteile wurden vom BVerfG nicht zur Entscheidung angenommen, BVerfG, 22.1.2014 – 1 BvR 891/13, HFR 2014, 440 und BVerfG, 22.1.2014 – 1 BvR 876/13, juris.

10 BFH, 30.10.2008 – VI R 10/05, BStBl. II 2009, 354; Umkehrschluss aus § 41c Abs. 3 S. 4 EStG.

11 Hierzu *Fissenerwert*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 21. Aufl., Stand: März 2017, § 41c EStG, Rn. 18.

12 BFH, 7.7.2004 – VI R 171/00, BStBl. II 2004, 1087, BB 2004, 2230 Ls.; BFH, 30.10.2008 – VI R 10/05, BStBl. II 2009, 354; BFH, 13.11.2012 – VI R 38/11, BStBl. II 2013, 929.

13 BFH, 7.7.2004 – VI R 171/00, BStBl. II 2004, 1087, BB 2004, 2230 Ls.

14 BFH, 30.10.2008 – VI R 10/05, BStBl. II 2009, 354; BFH, 13.11.2012 – VI R 38/11, BStBl. II 2013, 929.

15 Z. B. kann eine Haftungsanspruchnahme des Arbeitgebers ausgeschlossen sein, wenn dieser einem entschuldbaren Rechtsirrtum unterlag, BFH, 18.8.2005 – VI R 32/03, BStBl. II 2006, 30, BB 2005, 2496.

16 *Drüen*, DB 2005, 307; *ders.*, DStR-Beihemer zu DStR 41/2012, 87 f.; *Nacke*, DStR 2013, 340; *Heuermann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Stand: 241. Erg.-Lfg. Februar 2017, § 167 AO, Rn. 14; *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Stand: 144. Erg.-Lfg. April 2016, § 167 AO, Rn. 8, m. w. N.

17 Siehe *Körner*, NJW 2014, 586.

18 BFH, 5.3.2007 – VI B 41/06, BFH/NV 2007, 1122; BFH, 29.10.1993 – VI R 26/92, BStBl. II 1994, 197, BB 1994, 343 m. Anm. *Bornhaupt*; allgemein zum Rückgriff des Arbeitgebers *Wagner*, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, 135. Aufl., Stand: Mai 2015, § 42d EStG, Rn. 122 ff., m. w. N.

19 Siehe *Spiegel/Seipl*, DStR 1995, 1176.

beitgeber aus tatsächlichen oder rechtlichen Gründen nicht in der Lage ist, bei seinen Arbeitnehmern Regress zu nehmen.²⁰

Zumindest die Arbeitnehmeranteile zur Sozialversicherung kann sich der Arbeitgeber wegen der zeitlichen Begrenzung nach § 28g S. 3 SGB IV in der Regel nicht mehr vom Arbeitnehmer zurückholen. Daher erhöhen diese Beiträge nicht die Bemessungsgrundlage der Lohnsteuer, wenn keine Netto-Lohnvereinbarung oder vorsätzliches Verhalten vorliegt.²¹ Folglich führt die Nacherhebung von Lohnsteuer als Folge einer Betriebsprüfung oder Berichtigung der Steueranmeldungen normalerweise nicht zu einem gegenseitigen Hochrechnen von Steuern und Beiträgen.²²

In Betriebsprüfungsberichten wird häufig ohne Erörterung der Frage, ob ein Rückgriff des Arbeitgebers auf die Arbeitnehmer tatsächlich und rechtlich überhaupt noch möglich ist, undifferenziert ausgeführt, dass der Arbeitgeber die nacherhobene Lohnsteuer übernimmt. Diese Feststellung im Prüfungsbericht führt dann in der Regel zur Anwendung eines Nettosteuersatzes bei der Berechnung der nachzuerhebenden Lohnsteuer, der aufgrund der Übernahme der Lohnsteuer höher ausfällt als der Bruttosteuersatz. Einer solchen undifferenzierten Anwendung eines Nettosteuersatzes sollten die Steuerpflichtigen unter Hinweis auf die Rechtsprechung des BFH²³ widersprechen, wenn das FA nicht darlegt, woraus sich der Regressanspruch des Arbeitgebers rechtlich ergeben soll und ob ein solcher Anspruch ggf. auch tatsächlich durchsetzbar wäre.

b) Pauschalierung

Ein praktisch wichtiges Instrument zur Beseitigung von Unrichtigkeiten in Lohnsteuer-Anmeldungen ist die Pauschalierung der Lohnsteuer gemäß § 40 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG. Aus Sicht des Arbeitgebers hat die Pauschalierung den Vorteil, dass er den Arbeitslohn nicht bestimmten Arbeitnehmern zuordnen muss, um die Steuer nach deren persönlichen Lohnsteuerabzugsmerkmalen (§ 39 EStG) zu berechnen. Kommt es im Unternehmen zu einem Fehler in der Lohnbuchhaltung, z.B. bei der Abrechnung von Reisekosten, der eine Vielzahl von Arbeitnehmern betrifft, ist die individuelle Zuordnung und Berechnung in der Regel sehr aufwändig. Deshalb kann die Pauschalierung den Aufwand für den Arbeitgeber bei einer lohnsteuerrechtlichen Berichtigung oder der Mitwirkung in einer Betriebsprüfung deutlich reduzieren.

Die Pauschalierung kommt zur Anwendung, wenn in einer größeren Zahl von Fällen Lohnsteuer nachzuerheben ist, weil der Arbeitgeber die Lohnsteuer nicht vorschriftsmäßig einbehalten hat. Eine solche Pauschalierung erfolgt nur auf Antrag des Arbeitgebers. Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist bei mindestens 20 betroffenen Arbeitnehmern ohne weitere Prüfung von einer größeren Zahl von Fällen auszugehen, während es bei weniger als 20 Arbeitnehmern auf die Umstände des Einzelfalls ankommen soll.²⁴

Für die Pauschalierung nach § 40 Abs. 1 EStG ist die Anwendung eines Nettosteuersatzes gesetzlich angeordnet (§ 40 Abs. 1 S. 2 EStG). Diese ausdrückliche Vorgabe des Nettosteuersatzes sieht der BFH als Argument, dass sonst im Rahmen der Haftung des Arbeitgebers mangels einer entsprechenden gesetzlichen Regelung nicht ohne Weiteres ein Nettosteuersatz angewandt werden kann.²⁵ Der Pauschalsteuersatz ist nach den durchschnittlichen Jahresarbeitslöhnen und der durchschnittlichen Jahreslohnsteuer bezogen auf die einzelnen Steuerklassen zu berechnen (§ 40 Abs. 1 S. 4 EStG).²⁶ Im Fall einer Pauschalierung wird der Arbeitgeber ausnahmsweise Schuldner der Lohnsteuer

(§ 40 Abs. 3 S. 2 EStG), während der Arbeitnehmer von seiner Steuerschuld frei wird.²⁷

Der von der Pauschalierung erhoffte Vereinfachungseffekt wird häufig jedoch nicht voll erreicht, weil für die Sozialversicherung keine vergleichbare Pauschalierung vorgesehen ist. Auch nach § 40 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG pauschal besteuertes Arbeitslohn unterliegt der Sozialversicherungspflicht.²⁸ Die pauschale Lohnsteuer selbst ist allerdings kein Arbeitsentgelt im Sinn von § 14 Abs. 1 S. 1 SGB IV.²⁹ Im Rahmen der Sozialversicherung erhalten die Arbeitnehmer konkrete Anwartschaften und es bestehen unterschiedliche Einzugsstellen, weshalb Sozialversicherungsbeiträge auch im Fall einer Lohnsteuerpauschalierung individuell zugeordnet werden müssen. Beantragt der Arbeitgeber eine Pauschalierung nach § 40 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG sollte er sich zugleich mit den Sozialversicherungsträgern abstimmen. Der rechtliche Rahmen für eine solche sozialversicherungsrechtliche Abstimmung ist allerdings unklar.³⁰

c) Vorsatz

Kommt es zu Schwarzlöhnen, bei denen Lohnsteuer und Sozialversicherungsbeiträge bewusst hinterzogen werden, nehmen die Steuerbehörden und Sozialversicherungsträger zumeist einen vollständigen *gross-up* vor, wodurch Arbeitgeber und Arbeitnehmer im wirtschaftlichen Ergebnis so gestellt werden sollen, als hätten sie eine Netto-Lohnvereinbarung getroffen.

Die Frage, ob der Arbeitgeber nacherhobene Lohnsteuer und Sozialversicherungsbeiträge vom Arbeitnehmer zurückverlangen kann, soll hier bei wertender Betrachtung keine Rolle spielen, weil der Arbeitgeber von Anfang an nicht vorhatte, Lohnsteuer und Sozialversicherungsbeiträge abzuziehen.³¹ Neben der Anwendung des Nettosteuersatzes entfällt Lohnsteuer auf die nachzuerhebenden Arbeitnehmeranteile zur Sozialversicherung.³² Umgekehrt bemessen sich die Sozialversicherungsbeiträge nach dem Arbeitsentgelt einschließlich der darauf entfallenden Steuern und dem Arbeitnehmeranteil zur Sozialversicherung (§ 14 Abs. 2 S. 2 SGB IV).

Kommt es zur Aufdeckung von Schwarzlöhnen, treffen den Arbeitgeber ganz erhebliche Kosten, die die ursprünglichen Schwarzlohnzahlungen häufig deutlich übersteigen. Neben der eigentlichen Nachzahlung von Steuern und Beiträgen können beträchtliche Nebenkosten entstehen. So sind bei der Sozialversicherung Säumniszuschläge von 12 % pro Jahr zu bezahlen (§ 24 Abs. 1 S. 1 SGB IV).³³ Dazu kommen

20 Zur tatsächlichen Unmöglichkeit des Lohnsteuerabzugs wegen fehlender Aufzeichnungen BFH, 29.10.1993 – VI R 26/92, BStBl. II 1994, 197, BB 1994, 343 m. Anm. *Bornhaupt*; zu lohnsteuerpflichtigen geldwerten Vorteilen bei der Beitragsnachentrichtung BFH, 29.10.1993 – VI R 4/87, BStBl. II 1994, 194, BB 1994, 412; zur Sozialversicherung vgl. *Körner*, NJW 2014, 585.

21 BFH, 29.10.1993 – VI R 4/87, BStBl. II 1994, 194, BB 1994, 412.

22 Ausführlich *Spiegel/Seipl*, DStR 1995, 1169.

23 BFH, 29.10.1993 – VI R 26/92, BStBl. II 1994, 197, BB 1994, 343 m. Anm. *Bornhaupt*.

24 LStR R 40.1 Abs. 1.

25 BFH, 29.10.1993 – VI R 26/92, BStBl. II 1994, 197, BB 1994, 343 m. Anm. *Bornhaupt*.

26 LStR H 40.1 enthält ein detailliertes Beispiel für diese Berechnung.

27 BFH, 30.11.1989 – I R 14/87, BStBl. II 1990, 993, BB 1990, 344 Ls.

28 *Thürmer*, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, 135. Aufl., Stand: Oktober 2015, § 40 EStG, Rn. 16.

29 *Thürmer*, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, 135. Aufl., Stand: Oktober 2015, § 40 EStG, Rn. 16.

30 Hierzu *Körner*, NJW 2014, 586 f.

31 Vgl. *Bergkemper*, jurisPR-SteuerR 51/2007 Anm. 3.

32 BFH, 21.2.1992 – VI R 41/88, BStBl. II 1992, 443, BB 1992, 1911; BFH, 13.9.2007 – VI R 54/03, BStBl. II 2008, 58, BB 2007, 2551.

33 Hinterziehungszinsen nach § 235 Abs. 1 S. 3 AO fallen nach der Rechtsprechung des BFH nicht an, wenn der Arbeitgeber schon gar keine Lohnsteuer einbehält, was beim Schwarzlohn gerade der Fall ist, BFH, 5.11.1993 – VI R 16/93, BStBl. II 1994, 557, BB 1994, 779 Ls.

zumeist hohe Kosten für die interne Ermittlung des Sachverhalts, die aufgrund der durch den Arbeitgeber bewusst unterlassenen Aufzeichnungen in aller Regel sehr schwierig ist.

3. Der Arbeitgeber als Steuereinnehmer des Staates

Im Bereich der Umsatzsteuer wird der Unternehmer auch als „Steuereinnehmer für Rechnung des Staates“ bezeichnet.³⁴ Eine ähnliche Rolle kommt dem Arbeitgeber im Zusammenhang mit der Lohnsteuer zu. Werden privaten Akteuren staatliche Verwaltungsaufgaben in so großem Umfang aufgebürdet, sollten diese Akteure nicht noch zusätzlich mit den Risiken der Steuererhebung belastet werden. Zieht der Arbeitgeber ohne Verschulden zu wenig Lohnsteuer ab (z.B. weil die Rechtslage unklar ist) oder hat er fahrlässig eine zu geringe Lohnsteuer berechnet (z.B. weil er eine Verwaltungsvorschrift übersehen hat), sollte er nicht dem Risiko einer definitiven Belastung mit Lohnsteuer ausgesetzt sein. Die lohnsteuerrechtlichen Haftungsregelungen stellen sicher, dass eine Haftung des Arbeitgebers ausgeschlossen ist, wenn er zu entrichtende Lohnsteuer nicht mehr abziehen kann. Dies geschieht insbesondere durch §§ 41c Abs. 4 S. 1 Nr. 2, 42d Abs. 2 EStG, wonach der Arbeitgeber nicht mehr haftet, wenn er nach Übermittlung der Lohnsteuerbescheinigung erkennt, dass er Lohnsteuer bisher nicht vorschriftsmäßig einbehalten hat und dies dem FA anzeigt.

Diese schlüssige Regelung zum Schutz des Arbeitgebers hat praktisch keine große Bedeutung, weil das FA unabhängig von den Voraussetzungen eines Haftungsbescheids Lohnsteuer nach den Vorschriften der AO nacherheben kann. Zusammen ergeben die Regelungen der AO zur Steuernacherhebung und die des EStG zum Lohnsteuerabzug und zur Haftung des Arbeitgebers ein widersprüchliches System, das zu Lasten des Arbeitgebers geht und die Lohnsteuer in ihrer praktischen Funktionsweise einer besonderen Unternehmenssteuer annähert.³⁵ Es ist nicht einleuchtend, wieso ein nachträglicher Lohnsteuerabzug nach Übermittlung der Lohnsteuerbescheinigung ausgeschlossen ist (§ 41c Abs. 3 S. 1 EStG), während eine Nacherhebung von Lohnsteuer beim Arbeitgeber bei Vorliegen der Voraussetzungen einer Änderungsvorschrift der AO zeitlich nur durch die Festsetzungsverjährung begrenzt sein soll.

Den Arbeitgeber darauf zu verweisen, dass er zumeist einen zivilrechtlichen Regressanspruch gegen den Arbeitnehmer hat, wenn er Lohnsteuer nachentrichten muss, ohne sie abziehen zu können, ist aus Sicht des Arbeitgebers und des Arbeitnehmers unbefriedigend. Die zivilrechtliche Geltendmachung von Regressansprüchen ist für den Arbeitgeber deutlich aufwändiger und mit größeren Unsicherheiten verbunden als der schlichte Lohnsteuerabzug. Umgekehrt ist aus Sicht des Arbeitnehmers unklar, welche steuerlichen Auswirkungen eine Regresszahlung für ihn hat. Vom systematischen Ergebnis her wäre es falsch, eine solche Regresszahlung nur als negative Einnahme oder Werbungskosten zu berücksichtigen. Der Arbeitnehmer kann vom Arbeitgeber abgezogene Lohnsteuer für seine Einkommensteueranmeldung im Rahmen der Steueranrechnung geltend machen (§ 36 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a) EStG). Die Steueranrechnung reduziert die Steuerzahlungslast des Arbeitnehmers erheblich stärker als eine bloße Minderung des zu versteuernden Einkommens um den zivilrechtlichen Regress des Arbeitgebers.

Richtigerweise müsste der Arbeitnehmer eine geänderte Lohnsteuerbescheinigung erhalten, wenn er dem Arbeitgeber von diesem nachentrichtete Lohnsteuer erstattet. Kommt es, nachdem die Lohnsteuer-

bescheinigung übermittelt wurde, ausnahmsweise zu einer Herabsetzung der angemeldeten Lohnsteuer nach § 41c Abs. 3 S. 4 EStG und damit zu einer Minderung des Steueranrechnungspotentials für die Einkommensteueranmeldung des Arbeitnehmers ist der Arbeitgeber zur Übermittlung einer berichtigten Lohnsteuerbescheinigung verpflichtet (§ 41c Abs. 3 S. 5 EStG). Mit anderen Worten, ist eine nachträgliche Berichtigung der Lohnsteuerbescheinigung nur möglich, wenn diese Berichtigung zu Gunsten des Fiskus geht, wohingegen dem Arbeitgeber ein systematisches Risiko einer definitiven Belastung mit Lohnsteuer aufgebürdet wird, wenn es zur Nacherhebung von Lohnsteuer kommt. Dieses Risiko des Arbeitgebers ist alles andere theoretisch. Die praktische Erfahrung zeigt, dass Arbeitgeber Lohnsteuer, die anlässlich von Betriebsprüfungen oder Berichtigungen nacherhoben wird, zumeist selbst tragen und nicht an die Arbeitnehmer weiterbelasten.

§ 41c Abs. 3 EStG sollte dahingehend geändert werden, dass ein Lohnsteuerabzug auch nach Übermittlung der Lohnsteuerbescheinigung zulässig ist, wenn Lohnsteuer nacherhoben wird und die Lohnsteuerbescheinigung entsprechend zu berichtigen ist. Das Verbot des Lohnsteuerabzugs nach Übermittlung der Lohnsteuerbescheinigung gemäß § 41c Abs. 3 S. 1 EStG soll Überschneidungen zwischen dem Lohnsteuerabzugs- und dem Einkommensteueranmeldungsverfahren verhindern.³⁶ Diese Trennung der beiden Verfahren ist grundsätzlich einleuchtend. Sie wird aber durch die Rechtsprechung des BFH durchbrochen, wonach eine Änderung der Lohnsteuer-Anmeldungen nach den allgemeinen Regeln der AO auch nach Übermittlung der Lohnsteuerbescheinigung möglich ist. Angesichts dieser Rechtsprechung wäre es nur konsequent, nicht nur bei der Nacherhebung von Lohnsteuer, sondern auch beim Lohnsteuerabzug und der Berichtigung der Lohnsteuerbescheinigung eine Verbindung der beiden Verfahren zu ermöglichen. Dies wäre Aufgabe des Gesetzgebers.

II. Praxisbeispiele

1. Geringfügige Beschäftigung

In der Praxis kommt es immer wieder vor, dass Vergütungen für Mehrarbeit oder Gehaltserhöhungen über geringfügige Beschäftigungsverhältnisse verschleiert werden, um von den besonderen steuer- und sozialversicherungsrechtlichen Vergünstigungen für solche geringfügigen Beschäftigungen zu profitieren. Dabei werden typischerweise Scheinarbeitsverhältnisse mit anderen Arbeitgebern (z.B. anderen Konzerngesellschaften) geschlossen³⁷ oder Angehörige/Freunde des betroffenen Arbeitnehmers gehen zum Schein ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis mit dem Arbeitgeber ein. Im letzteren Fall spricht man auch von „Lohn-Dummies“. Derartige Scheinarbeitsverhältnisse erfüllen nicht die Voraussetzungen für eine geringfügige Beschäftigung nach § 8 Abs. 1 SGB IV, denn mit einem Arbeitgeber kann für Zwecke des Sozialversicherungs- und Lohnsteuerrechts nur ein einheitliches Beschäftigungsverhältnis bestehen.³⁸ Bei der Nacherhebung von Lohnsteuer und Sozialversicherungsbeiträgen kann es in

34 Vgl. z.B. BFH vom 23.2.2017 – V R 16, 24/16, BFH/NV 2017, 872.

35 Drüen, DB 2005, 307.

36 Fissenewert, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 21. Aufl., Stand: März 2017, § 41c EStG, Rn. 17.

37 So im Münchner Flughafen-Prozess BGH, 7.12.2016 – 1 StR 185/16, NStZ 2017, 354f.

38 Rittweger, in: Rofls u. a., Beck'scher Online-Kommentar Sozialrecht, 44. Edition, Stand: März 2017, § 8 SGB IV, Rn. 15; § 40a Abs. 4 Nr. 2 EStG.

solchen Fällen zu einem vollen *gross-up*³⁹ kommen, da aus Sicht der Behörden häufig Vorsatz naheliegen wird.

Stellen Geschäftsleiter nachträglich fest, dass es in ihrem Unternehmen zu Gesetzesverstößen im Zusammenhang mit geringfügigen Beschäftigungsverhältnissen gekommen ist und Steuern verkürzt wurden, müssen sie dies gemäß §§ 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, S. 2, 34 Abs. 1 AO beim FA anzeigen, um sich nicht selbst wegen Steuerhinterziehung durch Unterlassen strafbar zu machen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 4 AO). Häufig wird im Vorfeld dieser Anzeige eine interne Untersuchung des Sachverhalts erforderlich sein.⁴⁰ Sollen die im Unternehmen für die geringfügigen Beschäftigungsverhältnisse verantwortlichen Personen vor einer Verfolgung wegen Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) oder leichtfertiger Steuerverkürzung (§ 378 AO) geschützt werden, muss die Anzeige in Form einer Selbstanzeige (§§ 371, 378 Abs. 3 AO) eingereicht werden. Für die Lohnsteuer-Anmeldungen gibt es bei Selbstanzeigen seit 2015 die sehr wichtige Erleichterung, dass die Anzeige auch bei vorsätzlichem Verhalten wirksam ist, soweit die unrichtigen oder unvollständigen Angaben in der Selbstanzeige berichtigt oder ergänzt werden (§ 371 Abs. 2a S. 1 AO). Damit gilt das Gebot der Vollständigkeit der Selbstanzeige mit dem Alles-oder-Nichts-Prinzip (§ 371 Abs. 1 S. 1 AO) im Bereich der Lohnsteuer nicht. Zudem kann eine Selbstanzeige grundsätzlich durch eine zweite Selbstanzeige ergänzt werden (§ 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 2, Abs. 2a S. 2 AO) und Strafbzuschläge nach § 398a AO fallen ebenso nicht an (§ 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 3, Abs. 2a S. 1 AO). Dennoch sollte die Selbstanzeige natürlich möglichst vollständig sein, da die Strafbarkeit nur soweit entfällt, wie die Selbstanzeige reicht.

Bei Selbstanzeigen im Bereich der Lohnsteuer stellt sich meistens das Problem, dass zugleich im Sinne von § 266a StGB Sozialversicherungsbeiträge vorenthalten worden sind und es im Bereich der Sozialversicherung keine strafbefreiende Selbstanzeige gibt.⁴¹ Dennoch sollte der Arbeitgeber in solchen Fällen unbedingt von sich aus auf die Einzugsstellen zugehen. Dies schon allein deshalb, weil die Sozialversicherungsträger in der Regel ohnehin von den Finanzämtern über die lohnsteuerliche Berichtigung/Selbstanzeige informiert werden⁴² und der Arbeitgeber durch ein proaktives Zugehen auf die Sozialversicherungsträger strafrechtliche Sanktionen unter Umständen ganz vermeiden oder diese häufig zumindest deutlich abmildern kann. Bleibt die Geschäftsführung demgegenüber untätig und nimmt sie erforderliche Korrekturen im Bereich der Sozialversicherungsbeiträge trotz Kenntnis von Gesetzesverstößen nicht unverzüglich vor, kann dies eine Strafbarkeit der Geschäftsführung nach § 266a StGB sogar erst auslösen.

2. Matrix-Strukturen

Lohnsteuerliche Probleme kann es auch in Konzernen mit sogenannten Matrix-Strukturen geben.⁴³ Oft entspricht die arbeitsvertragliche Zuordnung von Arbeitnehmern an einzelne Konzerngesellschaften nicht der tatsächlichen Aufgabenverteilung. So kann es zum Beispiel sein, dass ein Arbeitnehmer einen Arbeitsvertrag mit einer Konzerngesellschaft hat, in Wirklichkeit aber vor allem Aufgaben im Interesse einer anderen Konzerngesellschaft erledigt. Eine solche, von der rechtlichen Zuordnung abweichende tatsächliche Aufgabenwahrnehmung, kann z. B. historische Gründe haben, weil die Stelle des Arbeitnehmers bei seiner vertraglichen Arbeitgeber-Gesellschaft im Rahmen einer Umstrukturierung entfallen ist, weshalb er in einer anderen Konzerngesellschaft eingesetzt wird, was aber vertraglich nicht nachvollzogen wurde. Man spricht in diesem Fall von einer „Matrix-Struktur“, bei der die

fachliche und die disziplinarische Führung getrennt werden, was eine tatsächliche Aufspaltung des Dienstverhältnisses bedeutet.⁴⁴

Ist eine im Ausland ansässige Konzerngesellschaft zivilrechtlicher Arbeitgeber eines (teilweise) im Inland tätigen Arbeitnehmers, kommt es für die Lohnsteuer darauf an, ob der zivilrechtliche Arbeitgeber auch der wirtschaftliche Arbeitgeber ist oder ob eine Entsendung vorliegt, bei der ein aufnehmendes inländische Unternehmen den Arbeitslohn wirtschaftlich trägt und die Lohnsteuer schuldet (§ 38 Abs. 1 S. 2 EStG). Erhält der Arbeitnehmer von mehreren Konzerngesellschaften Bezüge, kann zudem Arbeitslohn von dritter Seite vorliegen, den der zivilrechtliche/wirtschaftliche Arbeitgeber lohnversteuern muss, wenn er von den Leistungen des Dritten weiß oder diese erkennen kann, was bei verbundenen Unternehmen vermutet wird (§ 38 Abs. 1 S. 3 EStG).

Zugleich muss ertragsteuerlich darauf geachtet werden, dass es durch die Tätigkeit von Arbeitnehmern für verschiedene Konzerngesellschaften nicht zu einer verdeckten Gewinnausschüttung gemäß § 8 Abs. 3 S. 2 KStG kommt. Eine solche liegt vor, wenn der zivilrechtliche Arbeitnehmer einer Konzernuntergesellschaft für die Konzernobergesellschaft oder eine Konzernschwester-Gesellschaft tätig wird und die Lohnkosten, soweit der Arbeitnehmer für die anderen Konzerngesellschaften tätig wird, der Konzernuntergesellschaft als zivilrechtlichem Arbeitgeber konzernintern nicht erstattet werden. In grenzüberschreitenden Fällen kann es zudem zu einer Berichtigung von Einkünften im Rahmen des Transfer Pricings gemäß § 1 AStG kommen, wenn nicht bereits eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt.⁴⁵ In beiden Fällen kann die zivilrechtliche Arbeitgeber-Gesellschaft die Lohnkosten steuerlich nicht gewinnmindernd geltend machen, soweit diese auf eine Tätigkeit des Arbeitnehmers im Interesse einer anderen Konzerngesellschaft entfallen.⁴⁶

In rein inländischen Fällen sind die Folgen einer solchen verdeckten Gewinnausschüttung häufig nicht gravierend, weil es auf Ebene der Konzernobergesellschaft zu einem Vorteilsverbrauch der Leistungen des Arbeitnehmers kommt, so dass die Konzernobergesellschaft den Betriebsausgabenabzug bezüglich der Lohnkosten geltend machen kann, soweit er nicht bei der zivilrechtlichen Arbeitgeber-Gesellschaft möglich ist.⁴⁷ In grenzüberschreitenden Fällen hat eine solche verdeckte Gewinnausschüttung dagegen oft erhebliche nachteilige Folgen, da im Ergebnis weder die inländische Konzerngesellschaft, die als zivilrechtlicher Arbeitgeber die Lohnkosten trägt, noch die aufnehmende ausländische Gesellschaft, die keine Betriebsausgaben hat, die Lohnkosten steuerlich geltend machen können. Zudem stellt die Kapitalertragsteuer auf die verdeckte Gewinnausschüttung an eine Konzernobergesellschaft mit Sitz im Ausland oft eine definitive Belastung dar. Daher sollte insbesondere bei grenzüberschreitenden Arbeitnehmerentsendungen im Rahmen von Matrix-Strukturen genau darauf geachtet werden, dass die Konzerngesellschaft, in deren Interesse der Arbeitnehmer tätig wird, insofern auch die Lohnkosten konzernin-

39 Vgl. oben I.2.c).

40 Allgemein zu Steuerfragen bei Compliance-Untersuchungen *Werder/Rudolf*, BB 2015, 665.

41 Vgl. *Pump/Krüger*, DStR 2013, 1976.

42 Vgl. § 31 Abs. 2 AO.

43 Vgl. *Eggert*, DStR 2017, 266.

44 *Meyer*, NZA 2013, 1329 f.

45 *Schafitzl/Hulde*, IStR 2014, 320.

46 Vgl. zu den Beurteilungskriterien für die Einkunftsabgrenzung BMF, 9.11.2001 – IV B 4-S 1341-20/01, BStBl. I 2001, 796.

47 Zum Vorteilsverbrauch BFH, 4.2.2014 – I R 32/12, BFH/NV 2014, 1090, BB 2014, 1885 m. BB-Komm. *Behrens*.

tern trägt. Allgemein sollte bei solchen Matrix-Strukturen genau dokumentiert werden, welcher Arbeitnehmer in welchem Umfang für die verschiedenen Konzerngesellschaften tätig wird, da eine nachträgliche Ermittlung der tatsächlichen Aufgabenwahrnehmung im Konzern sehr aufwändig sein kann.

III. Fazit

Werden Unrichtigkeiten in den Lohnsteuer-Anmeldungen nachträglich entdeckt, stellen sich zahlreiche verfahrens- und materiellrechtliche Fragen. Oft kann der Arbeitgeber seine Haftung für Lohnsteuer durch eine haftungsbefreiende Anzeige ausschließen. Praktisch spielen solche Anzeigen jedoch keine allzu große Rolle, weil die Finanzämter nach der Rechtsprechung des BFH die Lohnsteuer beim Arbeitgeber nach den Änderungsvorschriften der AO unabhängig davon nacherheben können, ob der Arbeitgeber haftet. Reichen die Bezüge des Arbeitnehmers im Fall von Sachlöhnen oder bei Arbeitslohn von dritter Seite nicht zur Deckung der Lohnsteuer aus, ist eine Nacherhebung der Lohnsteuer allerdings ausgeschlossen, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber den Fehlbetrag nicht zur Verfügung stellt.

Kommt es zur Nacherhebung von Lohnsteuer und Sozialversicherungsbeiträgen, stellen diese für den Arbeitgeber zumeist eine definitive Belastung dar. Oft will der Arbeitgeber gar keinen Regress gegen die Arbeitnehmer geltend machen, um diese nicht zu verärgern. Auch ist ein

Regress aus tatsächlichen oder rechtlichen Gründen häufig nicht möglich. Dies kann zum Beispiel an fehlenden Aufzeichnungen liegen oder an der regelmäßig sehr kurzen Frist von drei Monaten für den Abzug von Arbeitnehmeranteilen zur Sozialversicherung. Soweit der Arbeitgeber freiwillig auf den Regress verzichtet, kommt es zur Anwendung eines Nettosteuersatzes. Nachgezahlte Arbeitnehmeranteile zur Sozialversicherung kann der Arbeitgeber jedoch in der Regel nicht mehr abziehen, weshalb auf diese nichtabgezogenen Arbeitnehmeranteile grundsätzlich auch keine zusätzliche Lohnsteuer oder Sozialversicherungsbeiträge entfallen. Etwas anderes gilt allerdings bei vorsätzlichem Verhalten des Arbeitgebers. In diesem Fall wird der Arbeitgeber im Ergebnis so gestellt, als hätte er mit dem Arbeitnehmer von Anfang an eine Netto-Lohnvereinbarung getroffen. Die Nacherhebung von Lohnsteuer betrifft regelmäßig eine Vielzahl von Einzelfällen, deshalb spielen Pauschalierungslösungen in der Praxis eine wichtige Rolle.

Dr. Andreas Eggert, RA/StB, ist Senior Associate in der Praxisgruppe Steuerrecht der Sozietät Hogan Lovells International LLP in München. Teil seiner Tätigkeit ist die Beratung von Unternehmen zu Fragen der Steuer-Compliance, insbesondere auch im Bereich des Lohnsteuerrechts.

