



Newsletter Arbeitsrecht

BAG: Keine Klärung zur Frage der Abwälzung von Kartellbußen

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

Mit 66 Jahren... Rolle der Regelaltersrente bei betriebsbedingten Kündigungen

Abfindung von Versorgungsleistungen an Geschäftsführer

Juli 2017

Inhalt

Editorial	1
Interview	2
Compliance-Ermittlungen und Korrektur von Erklärungen bei der Besteuerung von Arbeitnehmern	4
Aktuelles Urteil Arbeitsrecht	12
Aktuelles Urteil betriebliche Altersversorgung	14
Newsletterarchiv	15
Hogan Lovells e-Newsletter	16
Ihre Ansprechpartner	17

Editorial

Liebe Leserin,
lieber Leser,

mit der Juli-Ausgabe unseres Newsletters widmen wir uns zahlreichen jüngst ergangenen bzw. bekanntgewordenen Entscheidungen des Bundesarbeitsgerichts (BAG), auf deren Lektüre Sie – trotz Urlaubszeit – nicht verzichten sollten.

So hat das BAG Ende Juni mit seiner Nichtentscheidung im so genannten "Schienenkartell" die spannende Frage offengelassen, ob von Unternehmen gezahlte Kartellbußen auf Manager, die mutmaßlich an den Kartellverstößen mitgewirkt haben, abgewälzt werden können. Die Folgen dieser Nichtentscheidung erläutert Ihnen im Interview unsere Frankfurter Kollegin Dr. Nadine Kramer.

Einem "exotischeren" Thema widmet sich auch der Hauptbeitrag unseres Newsletters. Unser Münchener Kollege Dr. Andreas Eggert aus dem Steuerrecht bringt Ihnen darin die anspruchsvolle Materie des Lohnsteuerrechts mit seinen sehr umfangreichen und detaillierten Gesetzes- und Verwaltungsregelungen näher. Im Zusammenhang mit internen Compliance-Untersuchungen zur Lohnbuchhaltung, der Berichtigung von Lohnsteuer-Anmeldungen und der Begleitung von Lohnsteuerprüfungen stellt er Ihnen dabei die zahlreichen Besonderheiten vor – auch im Hinblick auf die Wechselwirkungen mit der Einkommensteuer und dem Sozialversicherungsrecht.

Mit einer bereits im April ergangenen Entscheidung, deren Gründe allerdings erst Ende Juni veröffentlicht wurden, hat das BAG klargestellt, dass Arbeitnehmer, die Anspruch auf eine Regelaltersrente haben oder eine solche bereits beziehen, sich im Rahmen der bei einer betriebsbedingten Kündigung anzustellenden Sozialauswahl nicht mehr erfolgreich auf ihr schutzwürdiges Lebensalter berufen können. Was das zukünftig für die Durchführung einer Sozialauswahl im Vorfeld betriebsbedingter Kündigungen bedeutet, erläutert Ihnen unsere Kollegin Dr. Silvia Lang aus dem Münchener Büro.

Unsere Experten des Betriebsrentenrechts befassen sich in der Rubrik "Aktuelles Urteil betriebliche Altersversorgung" mit einer kürzlich veröffentlichten Entscheidung des Bundesgerichtshofs zur Abfindung von Versorgungsleistungen an Geschäftsführer.

Eine interessante Lektüre und einen schönen Sommer wünscht Ihnen

Ihre Hogan Lovells Praxisgruppe Arbeitsrecht

Interview

Keine Klärung zur Frage der Abwälzung von Kartellbußen durch das BAG



Dr. Nadine Kramer
Senior Associate, Frankfurt am Main
T +49 (0) 69 96236 358
nadine.kramer@hoganlovells.com

Im Streit um Schadensersatzansprüche gegen Mitglieder der Geschäftsführung bei Kartellverfahren hat das Bundesarbeitsgericht (BAG) am 29. Juni 2017 (Az. 8 AZR 189/15) eine spannende Rechtsfrage offengelassen und stattdessen das bestehende Urteil aufgehoben sowie das Verfahren an das Landesarbeitsgericht (LAG) Düsseldorf zurückverwiesen. Die Erfurter Richter werteten das Urteil des LAG Düsseldorf als unzulässiges Teilurteil. In den Jahren 2012 und 2013 hatte das Bundeskartellamt im so genannten Schienenkartell rund 191 Mio. Euro Kartellbuße verhängt, die das beklagte Unternehmen beglichen hat. Mit Anwaltskosten und Schadensersatzzahlungen belief sich die Gesamtsumme sogar auf etwa 300 Millionen Euro. Diese Summe forderte das Unternehmen als Schadensersatz von einem seiner damaligen Mitglieder der Geschäftsführung und des Vorstands zurück – mit dem Vorwurf es habe aktiv an den Kartellverstößen mitgewirkt, die zu dem Bußgeld geführt hatten. Frau Dr. Kramer, Organvertreter haften für Pflichtverletzungen. Warum sollte das in dem kürzlich vor dem Bundesarbeitsgericht (BAG) verhandelten Schienenkartell nicht der Fall sein?

Dr. Nadine Kramer: Es ist richtig, dass Organmitglieder in der Regel für schuldhafte Pflichtverletzungen haften. Bei Geschäftsführern ist die Haftung in § 43 Abs. 2 GmbHG geregelt. Aufgrund ihrer Legalitätspflicht sind Organmitglieder verpflichtet, geltende Gesetze einzuhalten. Dies gilt nicht nur für das Verbot von Kartellabsprachen, sondern beispielsweise auch für strafrechtliche oder arbeitsrechtliche Normen. Verstößen Manager dagegen und entsteht ihrem Unternehmen deswegen ein Schaden (Minderung des Vermögens des Unternehmens), haften die Manager dafür grundsätzlich. Sie können persönlich in Anspruch genommen werden. Daher sollten Manager bei den Vertrags-

verhandlungen vor ihrem Einstieg bei dem Unternehmen Wert auf entsprechende Regelungen zu D&O-Versicherungen legen. Auch im Schienenkartell kommt grundsätzlich eine Haftung des verklagten ehemaligen Geschäftsführers in Betracht. Dies hat die Vorinstanz festgehalten und ausgeführt, dass eine Haftung für alle Schäden zu bejahen ist, die entstanden sind, weil der ehemalige Geschäftsführer kartellrechtswidrige Absprachen getroffen hat. Beim Schienenkartell besteht die Besonderheit, dass das Unternehmen die gezahlten Kartellbußen auf den ehemaligen Manager abwälzen wollte. Kartellbußen nach § 81 GWB sind mit "normalen" Schadenspositionen, die z.B. dem durch Kartellabsprachen benachteiligten Unternehmen entstanden sind, nicht vergleichbar. Sie haben eine andere Struktur. So differenziert § 81 GWB etwa zwischen Bußgeldern gegen Unternehmen und natürliche Personen. Bezüglich letzteren ist die Geldbuße auf 1 Mio. Euro gedeckelt.

Richten sich Kartellbußen bewusst gegen Unternehmen und steht die Struktur der kartellrechtlichen Sanktionsnorm damit einer Abwälzung entgegen?

Dr. Nadine Kramer: Ja, die Kartellbußen sind unterschiedlich gegenüber Unternehmen und natürlichen Personen ausgestaltet. Dies gilt nicht nur bezüglich der Höhe. Gegenüber Unternehmen kann auch deren wirtschaftlicher Vorteil aus der rechtswidrigen Absprache abgeschöpft werden. Dies kennzeichnet die besondere Struktur der kartellrechtlichen Geldbußen. Sie würde nicht beachtet, wenn Unternehmensgeldbußen deckungsgleich auf Manager abgewälzt werden könnten. Des Weiteren ist mit den empfindlichen Geldbußen gegen Unternehmen eine entsprechende Sanktionswirkung verbunden. Diese würde zumindest erheblich eingeschränkt, wenn das Unternehmen die Geldbuße (teilweise) auf den oder die Manager abwälzen könnte.

In welchen Fällen werden Manager in der Praxis von ihren Unternehmen für Bußgelder in Regress genommen?

Dr. Nadine Kramer: Das Kontrollorgan der Gesellschaft, etwa der Aufsichtsrat, muss prüfen, ob sich

die Manager schadenersatzpflichtig gemacht haben. Dies geschieht in Form einer sorgfältigen Risikoanalyse bezüglich des Erfolgs der gerichtlichen Durchsetzung von Schadenersatzansprüchen. Wenn der Aufsichtsrat eine solche Erfolgchance sieht, muss er diese Ansprüche gegenüber den Managern verfolgen. Er darf davon nur ausnahmsweise absehen, wenn gewichtige Gründe des Gesellschaftswohls gegen die Rechtsverfolgung sprechen und diese Gründe die für eine Rechtsverfolgung sprechenden Gründe überwiegen. Vereinfacht gesagt heißt das, dass der Aufsichtsrat grundsätzlich die Manager in Regress nehmen muss, wenn er ein solches Verfahren als erfolgreich einschätzt. Die Problematik besteht in der Praxis gerade bei Schadenersatzansprüchen im Zusammenhang mit Kartellverfahren darin, dass die Schäden bei einem anderen Unternehmen, etwa Kunden, eingetreten oder ihre Verursachung durch den Manager (Kausalität) nicht oder nur schwer nachweisbar sind. Daher wird häufig auf die Geltendmachung des Ersatzes der verhängten Geldbußen ausgewichen.

Das BAG hat im Schienenkartell den Fall nun überraschend an das Landesarbeitsgericht Düsseldorf zurückverwiesen. Viele hatten auf eine höchstgerichtliche Entscheidung gehofft. War diese nicht möglich?

Dr. Nadine Kramer: Ja, das BAG kann nur zurückverweisen, wenn es nicht selbst entscheiden kann. Dies hat das BAG hier angenommen. Es hat insbesondere auf die ausschließliche Zuständigkeit der ordentlichen Gerichte für kartellrechtliche (Vor-)fragen hingewiesen und festgehalten, dass es aufgrund der bislang von der Vorinstanz festgestellten Tatsachen nicht prüfen könne, ob solche kartellrechtlichen Vorfragen für die Entscheidung des Rechtsstreits von Bedeutung sind.

Wie geht es nun in dem Verfahren weiter? Wann wird Rechtssicherheit gegeben sein?

Dr. Nadine Kramer: Jetzt liegt der Ball wieder beim LAG Düsseldorf. Dieses muss prüfen, ob der Rechtsweg zu den Arbeitsgerichten überhaupt eröffnet ist. Eine Sachentscheidung wird damit so schnell nicht ergehen. Möglicherweise verweist es den Rechtsstreit an das zuständige ordentliche Ge-

richt. Dort geht es dann von neuem los. Es ist nicht unwahrscheinlich, dass noch Jahre vergehen, bis die Frage der Abwälzungsmöglichkeit geklärt ist. In diesem Jahr wird darüber wohl nicht mehr entschieden werden. Zumindest für das betroffene Unternehmen und die interessierte (Rechts-) Öffentlichkeit eine unbefriedigende Situation.

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. 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.

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. Auch vom Arbeitgeber getragene Arbeitnehmeranteile zur Sozialversicherung sind lohnsteuerpflichtiger Arbeitslohn. 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).

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 abziehen. Dies kann z. B. der Fall sein, wenn

- Lohnsteuer nacherhoben wird, nachdem das Arbeitsverhältnis geendet 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. 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, Lohnsteuer einzubehalten und abzuführen. Er muss diesen Nichtabzug lediglich anzeigen (§ 38 Abs. 4 S. 2 EStG).

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. 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. 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. Zudem kann das FA die Lohnsteuer erstmalig nach § 167 Abs. 1 S. 1 AO selbst festsetzen, wenn der Arbeitgeber die Lohnsteuer-Anmeldung unterlässt.

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. Der Arbeitgeber hat den gesetzlich bestimmten "Sollbetrag" der Lohnsteuer zu entrichten, weshalb es auf den tatsächlichen "Istbetrag" der abgezogenen Lohnsteuer nicht ankommen soll. 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 voraussetzt – faktisch ausgehebelt werden können.

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

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. Folglich führt die Nacherhebung von Lohnsteuer als Folge einer Betriebsprüfung oder Berichtigung der Steueranmeldungen normalerweise nicht zu einem gegenseitigen Hochrechnen von Steuern und Beiträgen.

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 BFH 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.

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. Der Pauschalsteuersatz ist nach den durchschnittlichen Jahresarbeitslöhnen und der durchschnittlichen Jahreslohnsteuer bezogen auf die einzelnen Steuerklassen zu berechnen (§ 40 Abs. 1 S. 4 EStG). 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.

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 besteuert Arbeitslohn unterliegt der Sozialversicherungspflicht. Die pauschale Lohnsteuer selbst ist allerdings kein Arbeitsentgelt im Sinn von § 14 Abs. 1 S. 1 SGB IV. 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.

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. Neben der Anwendung des Nettosteuersatzes entfällt Lohnsteuer auf die nachzuerhebenden Arbeitnehmeranteile zur Sozialversicherung. 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). Dazu kommen 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 Steuereinnahmer des Staates

Im Bereich der Umsatzsteuer wird der Unternehmer auch als "Steuereinnahmer für Rechnung des Staates" bezeichnet. 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. 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 Arbeitge-

ber 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 Einkommensteuerveranlagung 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 Lohnsteuerbescheinigung 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 Einkommensteuerveranlagung 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 als 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 Einkommensteueranlagungsverfahren verhindern. 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 Beschäftigten zu profitieren. Dabei werden typischerweise Scheinarbeitsverhältnisse mit anderen Arbeitgebern (z. B. anderen Konzerngesellschaften) geschlossen 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. Bei der Nacherhebung von Lohnsteuer und Sozialversicherungsbeiträgen kann es in solchen Fällen zu einem vollen gross-up 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 Beschäftigungs-

verhältnissen 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. 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 Strafzuschläge 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 vor-enthalten worden sind und es im Bereich der Sozialversicherung keine strafbefreiende Selbstanzeige gibt. 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 werden 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 Ge-

schäftsführung 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. 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.

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. 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.

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. 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 konzernintern

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

Senior Associate, München

T +49 (0) 89 29012 295

andreas.eggert@hoganlovells.com

* Der Beitrag ist im Original erschienen im Betriebs-Berater 2017, S. 1495 ff. Der Abdruck erfolgt mit freundlicher Genehmigung der dfv Mediengruppe, Fachmedien Recht und Wirtschaft. Der vollständige Beitrag kann [hier](#) im Tab „Datei herunterladen“ kostenlos abgerufen werden.

Aktuelles Urteil Arbeitsrecht

Mit 66 Jahren... Rolle der Regelaltersrente bei betriebsbedingten Kündigungen

Das Bundesarbeitsgericht (BAG) hat klargestellt, dass Arbeitnehmer, die Anspruch auf eine Regelaltersrente haben oder eine solche bereits beziehen, sich im Rahmen der bei einer betriebsbedingten Kündigung anzustellenden Sozialauswahl nicht mehr erfolgreich auf ihr schutzwürdiges Lebensalter berufen können (vgl. § 1 Abs. 3 Satz 1 KSchG; BAG vom 27. April 2017 – 2 AZR 67/16). Der 2. Senat des BAG hob ein anderslautendes Urteil des Landesarbeitsgerichts (LAG) Hamm (vom 7. August 2015 – 13 Sa 166/15) auf und wies die Sache mit dieser klaren Leitlinie an die Vorinstanz zurück.

Der Fall

Wollen Arbeitgeber eine betriebsbedingte Kündigung aussprechen, können sie das nicht nach Belieben tun, sondern sie müssen eine Sozialauswahl treffen. Dabei sind die Kriterien Betriebszugehörigkeit, Lebensalter, Unterhaltspflichten und Schwerbehinderung zu berücksichtigen (vgl. § 1 Abs. 3 Satz 1 KSchG). Die Idee dabei ist, dass demjenigen gekündigt wird, der auf das Arbeitsverhältnis am wenigsten angewiesen ist. Eine betriebsbedingte Kündigung ist unwirksam, wenn der Arbeitgeber die Sozialauswahl nicht oder falsch getroffen hat.

Im zugrundeliegenden Fall wurde einem 66 Jahre alten Verbandsjuristen betriebsbedingt gekündigt. Der Arbeitnehmer mit einem Monatseinkommen von ca. 8.500 Euro brutto und einer monatlichen Regelaltersrente berief sich auf eine wegen seines fortgeschrittenen Alters erhöhte Schutzbedürftigkeit gegenüber jüngeren Arbeitnehmern und hielt die betriebsbedingte Kündigung für unwirksam. Der Arbeitgeber war der Auffassung, dass gerade dieser Arbeitnehmer wegen des Bezugs einer Regelaltersrente weniger schutzwürdig sei als die anderen vergleichbaren Arbeitnehmer, denn er sei wirtschaftlich abgesichert.

Die Entscheidung

Dieser Argumentation schloss sich das BAG an. Das BAG sieht darin auch keine unzulässige Altersdiskriminierung (Gleichbehandlungsrahmenrichtlinie 2000/78/EG), weil insoweit ein rechtmäßiges Ziel

aus dem Bereich der Arbeitsmarktpolitik verfolgt werde (vgl. § 10 Satz 3 Nr. 6 AGG).

Fazit

Die Ausführungen des BAG sind einleuchtend. Das Kriterium Lebensalter soll berücksichtigt werden, um vor der Gefahr geringerer Vermittlungschancen auf dem Arbeitsmarkt aufgrund fortgeschrittenen Alters und dem damit einhergehenden Einkommensausfall zu schützen. Wenn der Arbeitnehmer aber eine Regelaltersrente bezieht oder beziehen kann, steht ihm ein dauerhaftes Ersatz Einkommen für das zukünftig entfallende Arbeitseinkommen zur Verfügung. Ein Arbeitnehmer, der nach Erreichen des Rentenalters weiter arbeitet, ist im Fall einer betriebsbedingten Kündigung deutlich weniger schutzbedürftig als jüngere Arbeitnehmer. Denn mit einer Regelaltersrente oder einem Anspruch hierauf, trifft einen solchen Arbeitnehmer eine betriebsbedingte Kündigung weniger hart.

Arbeitgeber müssen künftig bei der Sozialauswahl im Rahmen von betriebsbedingten Kündigungen einen Anspruch auf oder den Bezug von Regelaltersrente eines Arbeitnehmers berücksichtigen. Dies führt zu einer geringeren Schutzwürdigkeit eines solchen Arbeitnehmers beim Kriterium Lebensalter.

Aber Achtung! Daraus folgt nicht zwingend, dass die Sozialauswahl automatisch auf diesen Arbeitnehmer fällt. Vielmehr sind neben diesem Auswahlkriterium weiter die Auswahlkriterien Betriebszugehörigkeit, Unterhaltspflichten und Schwerbehinderung zu berücksichtigen.

Das BAG hat offengelassen, welche besondere Schutzbedürftigkeit der Gesetzgeber mit dem Auswahlkriterium Betriebszugehörigkeit verbindet, und ob ein Arbeitnehmer, der Regelaltersrente beziehen kann, bezogen auf dieses Kriterium zumindest weniger schutzbedürftig ist als ein ebenso lang bei dem Arbeitgeber beschäftigter Arbeitnehmer, der noch keine Regelaltersrente zu beanspruchen hat. Es verbleiben drei weitere Auswahlkriterien, die weiterhin den Ausschlag zu Gunsten eines rentenberechtigten Arbeitnehmers geben können. Doch auch bei Berücksichtigung dieser drei Krite-

rien wird in der Regel die Sozialauswahl zu Lasten des Rentners gehen. Denn es ist eher unwahrscheinlich, dass in diesem Alter noch Unterhaltspflichten bestehen und es muss auch nicht regelmäßig eine Schwerbehinderung oder Gleichstellung vorliegen. Dass die Betriebszugehörigkeit durch die Hintertür die geringere Schutzwürdigkeit bezüglich des Lebensalters aufwiegen wird, ist ebenfalls unwahrscheinlich.



Dr. Silvia Lang

Senior Associate, München

T +49 (0) 89 29012 345

silvia.lang@hoganlovells.com

Aktuelles Urteil betriebliche Altersversorgung

Abfindung von Versorgungsleistungen an Geschäftsführer

Laufende Leistungen und Anwartschaften der betrieblichen Altersversorgung eines Geschäftsführers können abgefunden werden. Der Bundesgerichtshof (BGH) hat in einem am 10. Juli 2017 veröffentlichten Urteil vom 23. Mai 2017 (Az. II ZR 6/16) entschieden, dass vom gesetzlichen Abfindungsverbot einvernehmlich abgewichen werden darf. Im Leitsatz geht das Gericht sogar noch einen Schritt weiter und verallgemeinert, dass zum Nachteil von Organen einer Kapitalgesellschaft von den Vorschriften des Betriebsrentengesetzes abgewichen werden darf, soweit auch den Tarifvertragsparteien Abweichungen erlaubt sind.

Der Fall

Im entschiedenen Fall wurde eine laufende Betriebsrente eines Geschäftsführers in einen Kapitalbetrag umgerechnet, der an den Geschäftsführer als Abfindung seiner Ansprüche aus der betrieblichen Altersversorgung ausgezahlt wurde. Der betroffene Geschäftsführer hat den entsprechenden Beschluss der Gesellschafterversammlung angefochten. Doch der BGH stellte fest, dass dieser Beschluss wirksam ist.

Die Entscheidung

Zwar ist die Abfindung von laufenden Leistungen und Anwartschaften im Regelfall verboten, selbst wenn ein Versorgungsberechtigter einer solchen Abfindung zustimmt (§ 3 BetrAVG). Das "Abkaufen" der Altersversorgung soll so verhindert werden. Doch können Abfindungen durch einen Tarifvertrag zugelassen werden. Dieses Recht der Tarifvertragsparteien gesteht der BGH auch Organen von Kapitalgesellschaften zu. Denn ähnlich wie bei den Tarifvertragsparteien kann auch bei Organmitgliedern nicht von einer Verhandlungsunterlegenheit ausgegangen werden.

Fazit

Der BGH folgt damit der Rechtsauffassung des Bundesarbeitsgerichts (BAG). Für die Beratungspraxis sollte sich daher nichts ändern, denn schon in der Vergangenheit hat man guten Gewissens dazu raten können, mit Organmitgliedern vom Gesetz abweichende Vereinbarungen zu treffen. Die Bestätigung des BGH kommt daher nicht überraschend. Sie schafft aber in zweierlei Hinsicht Gewissheit: Zum einen steht somit fest, dass auch die ordentlichen Gerichte vom Gesetz abweichende Vereinbarungen akzeptieren, zum anderen bleibt die Möglichkeit abweichender Vereinbarungen nicht auf den konkreten Fall beschränkt, sondern gilt soweit auch die Tarifvertragsparteien abweichen dürfen (§ 17 Abs. 3 BetrAVG).



Dr. Thomas Frank

Senior Associate, München

T +49 (0) 89 29012 171

thomas.frank@hoganlovells.com

Newsletterarchiv

2015	Schwerpunktthema
August	Compliance und Betriebsrat – typische Konfliktfelder und praktische Lösungen
September	Datenschutz am Arbeitsplatz – Was sind die aktuellen Vorgaben der Rechtsprechung?
Oktober	Sonderheft Safe Harbor: Nach dem Ende von Safe Harbor: Wie man Risiken bei der Übermittlung von Arbeitnehmerdaten in die USA oder andere Drittstaaten vermeidet
November	Beschäftigung von Flüchtlingen in Deutschland – Arbeit als Schlüssel zur Integration
Dezember	Der AÜG-Referentenentwurf – Neue Einschränkungen bei Leiharbeit sowie Werk- und Dienstverträgen geplant
2016	Schwerpunktthema
Januar	Entsendung von Mitarbeitern ins Ausland
Februar	Mehr Lohngerechtigkeit zwischen Frauen und Männern – Was bringt der Referentenentwurf des Entgeltgleichheitsgesetzes?
März	Im Dickicht der Zuständigkeiten der Betriebsräte – Zwischen Einzel-, Gesamt- und Konzernbetriebsrat: den richtigen Verhandlungspartner suchen und finden
April	Betriebliches Eingliederungsmanagement: Ein wirksames Mittel gegen krankheitsbedingte Störungen des Arbeitsverhältnisses?
Mai	Zielvereinbarungen und Zielvereinbarungsgespräche
Juni	Low Performance
Juli	Mitbestimmung des Betriebsrats bei Performance Management Systemen
August	„BAV 2018“ – Was ist jetzt zu tun?
September	Incentives – gezielter Einsatz oder „Gießkannenprinzip“?
Oktober	Arbeits- und datenschutzrechtliche Anforderungen an die Implementierung von Talent Management Systemen
November	Reform des Personaleinsatzes – Durchbruch oder Rückschritt?
Dezember	Trennungsmanagement - Zur erfolgreichen Umsetzung von Personalentscheidungen
2017	Schwerpunktthema
Januar	Gesetzliche Neuregelungen im Arbeitsrecht 2017
Februar	Die ewige Gretchenfrage: Freier Mitarbeiter oder Arbeitnehmer?
März	Das "neue" Entgelttransparenzgesetz – ein Update
April	Kleider machen Unternehmen
Mai	Matrix-Strukturen im Arbeitsrecht
Juni	Der neue Beschäftigtendatenschutz kommt: Das Wichtigste auf einen Blick

Hogan Lovells e-Newsletter

Wenn Sie oder Ihre Mitarbeiter anderer Fachabteilungen an weiteren, kostenlosen e-Newslettern von Hogan Lovells interessiert sind, bitten wir um kurze Mitteilung per Fax oder eine E-Mail an unseren Client Service:

Hogan Lovells International LLP

Sebastian Müller

F: +49 (0) 89 290 12 222

E: sebastian.mueller@hoganlovells.com

Bitte senden Sie mir den e-Newsletter*

- Newsletter Arbeitsrecht
- Automotive News
- Commercial Bulletin
- Infrastructure, Energy, Resources and Projects Newsletter
- IPunkt (Intellectual Property)
- TMT News (Technologie, Medien, Telekommunikation)

Wie sind Sie auf uns aufmerksam geworden?

- Empfehlung durch Kollegen
- Veranstaltung von Hogan Lovells
- Newsletter anderer Praxisgruppen
- Internetseite von Hogan Lovells
- Eigene Online-Recherche
- Andere, welche _____

Name, Vorname: _____

Firma: _____

Position/Abteilung: _____

Straße: _____

PLZ/Ort: _____

E-Mail (zwingend): _____

(Bitte in Druckbuchstaben ausfüllen)

*Diese Newsletter von Hogan Lovells International LLP erscheinen kostenlos in regelmäßigen Abständen per E-Mail in deutscher Sprache. Wenn Sie am Weiterbezug eines e-Newsletters nicht mehr interessiert sein sollten, können Sie jederzeit eine E-Mail an Ihren Ansprechpartner bei Hogan Lovells oder die Absenderadresse des jeweiligen Newsletter-Versenders schicken. Sie werden dann umgehend aus den Verteilerlisten genommen.

Ihre Ansprechpartner

Düsseldorf

Kennedydamm 24
40476 Düsseldorf

Dr. Tim Gero Joppich
tim.joppich@hoganlovells.com

T +49 (0) 211 1368 0
F +49 (0) 211 1368 100

Stefan Richter
stefan.richter@hoganlovells.com

Charlotte Neubauer
charlotte.neubauer@hoganlovells.com

Justus Frank
justus.frank@hoganlovells.com

Frankfurt

Untermainanlage 1
60329 Frankfurt am Main

Dr. Kerstin Neighbour
kerstin.neighbour@hoganlovells.com

T +49 (0) 69 96236 0
F +49 (0) 69 96236 100

Tim Wybitul
tim.wybitul@hoganlovells.com

Dr. Wolf-Tassilo Böhm
wolf.boehm@hoganlovells.com

Dr. Sabrina Gäbeler
sabrina.gaebeler@hoganlovells.com

Dr. Nadine Kramer
nadine.kramer@hoganlovells.com

Sarah Islinger
sarah.islinger@hoganlovells.com

Dr. Lukas Ströbel
lukas.stroebel@hoganlovells.com

Isabelle Brams
isabelle.brams@hoganlovells.com

Hamburg

Alstertor 21
20095 Hamburg

Dr. Eckard Schwarz
eckard.schwarz@hoganlovells.com

T +49 (0) 40 41993 0
F +49 (0) 40 41993 200

Matthes Schröder
matthes.schroeder@hoganlovells.com

Dr. Leif Hansen
leif.hansen@hoganlovells.com

Hamburg

Marco Neugeboren
marco.neugeboren@hoganlovells.com

Dr. Sven Schulze
sven.schulze@hoganlovells.com

Julia Fiedler
julia.fiedler@hoganlovells.com

München

Karl-Scharnagl-Ring 5
80539 München

T +49 (0) 89 29012 0
F +49 (0) 89 29012 222

Dr. Ingrid Ohmann-Sauer
ingrid.ohmann@hoganlovells.com

Dr. Hendrik Kornbichler
hendrik.kornbichler@hoganlovells.com

Bernd Klemm
bernd.klemm@hoganlovells.com

Dr. Lars Mohnke
lars.mohnke@hoganlovells.com

Dr. Thomas Frank
thomas.frank@hoganlovells.com

Dr. Silvia Lang
silvia.lang@hoganlovells.com

Moritz Langemann
moritz.langemann@hoganlovells.com

Dr. Werner Thienemann
werner.thienemann@hoganlovells.com

Felix Wilking
felix.wilking@hoganlovells.com

Anna Huber
anna.huber@hoganlovells.com

Dr. Angelika Hafenmayer
angelika.hafenmayer@hoganlovells.com

Dr. Reimo R. Richarz
reimo.richarz@hoganlovells.com

Dr. Philipp Lammers
philipp.lammers@hoganlovells.com

Alicante
Amsterdam
Baltimore
Brüssel
Budapest
Caracas
Colorado Springs
Denver
Dschidda
Dubai
Düsseldorf
Frankfurt am Main
Hamburg
Hanoi
Ho Chi Minh Stadt
Hongkong
Houston
Johannesburg
London
Los Angeles
Luxemburg
Madrid
Mailand
Mexiko-Stadt
Miami
Minneapolis
Monterrey
Moskau
München
New York
Northern Virginia
Paris
Peking
Perth
Philadelphia
Riad
Rio de Janeiro
Rom
San Francisco
São Paulo
Schanghai
Silicon Valley
Singapur
Sydney
Tokio
Ulaanbaatar
Warschau
Washington, D.C.
Zagreb

Unsere Büros
Kooperationsbüros

www.hoganlovells.com

"Hogan Lovells" oder die "Sozietät" ist eine internationale Anwaltssozietät, zu der Hogan Lovells International LLP und Hogan Lovells US LLP und ihnen nahestehende Gesellschaften gehören.

Die Bezeichnung "Partner" beschreibt einen Partner oder ein Mitglied von Hogan Lovells International LLP, Hogan Lovells US LLP oder einer der ihnen nahestehenden Gesellschaften oder einen Mitarbeiter oder Berater mit entsprechender Stellung. Einzelne Personen, die als Partner bezeichnet werden, aber nicht Mitglieder von Hogan Lovells International LLP sind, verfügen nicht über eine Qualifikation, die der von Mitgliedern entspricht.

Weitere Informationen über Hogan Lovells, die Partner und deren Qualifikationen, finden Sie unter www.hoganlovells.com.

Sofern Fallstudien dargestellt sind, garantieren die dort erzielten Ergebnisse nicht einen ähnlichen Ausgang für andere Mandanten. Anwaltswerbung. Abbildungen von Personen zeigen aktuelle oder ehemalige Anwälte und Mitarbeiter von Hogan Lovells oder Models, die nicht mit der Sozietät in Verbindung stehen.

©Hogan Lovells 2017. Alle Rechte vorbehalten.