



Lohnsteuerhaftung

Tatbestände

Fehlerquellen

Vermeidungsmöglichkeiten

Gilles Querbach

Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf

Düsseldorf, 24. Oktober 2022

- Überblick zur Lohnsteuerhaftung
- Tatbestände der Lohnsteuerhaftung nach § 42d EStG
- Haftungsumfang
- Entstehung und Erlöschen des Haftungsanspruch
- Ausgleichs-, Erstattungs und Regressansprüche (Insb. Rückgriff des Arbeitgebers)
- Haftungs- und Nachforderungsverfahren
- Haftung anderer Personen für Lohnsteuer
- Fazit

I. Überblick zur Lohnsteuerhaftung

- Zentrale Vorschrift: § 42d EStG
- Inanspruchnahme von Arbeitgeber und Arbeitnehmer
- Gesamtschuldverhältnis von Arbeitgeber und Arbeitnehmer (§42d Abs. 3 S. 1 EStG)
- Arbeitnehmer bleibt stets Steuerschuldner
- Sinn und Zweck: Garantie des ordnungsgemäßen Lohnsteuereinbehaltes, Sicherungsfunktion
- Verschuldensunabhängige Haftung
- Ausweitung auf weitere Personen
 - Lohnsteuerhaftung des Entleihers (§ 42d Abs. 6-8 EStG)
 - Haftung bei Lohnsteuerabzug durch Dritte (§ 42d Abs. 9 EStG)

II. Tatbestände der Lohnsteuerhaftung nach § 42d EStG

§ 42d EStG (Haftung des Arbeitgebers und Haftung bei Arbeitnehmerüberlassung)

(1) Der Arbeitgeber haftet

1. für die Lohnsteuer, die er einzubehalten und abzuführen hat,
2. für die Lohnsteuer, die er beim Lohnsteuer-Jahresausgleich zu Unrecht erstattet hat,
3. für die Einkommensteuer (Lohnsteuer), die auf Grund fehlerhafter Angaben im Lohnkonto oder in der Lohnsteuerbescheinigung verkürzt wird,
4. für die Lohnsteuer, die in den Fällen des § 38 Absatz 3a der Dritte zu übernehmen hat.

(2) Der Arbeitgeber haftet nicht, soweit Lohnsteuer nach § 39 Absatz 5 oder § 39a Absatz 5 nachzufordern ist und in den vom Arbeitgeber angezeigten Fällen des § 38 Absatz 4 Satz 2 und 3 und des § 41c Absatz 4.

[...]

- Arbeitnehmer bleibt grundsätzlich Steuerschuldner / Arbeitgeber haftet aber für Lohnsteuer
- Lohnsteueranspruch entsteht mit Zufluss bei Arbeitnehmer (§ 38 Abs. 2 S. 2 EStG)
- Lohnsteueranspruch und Einkommensteueranspruch bleiben dabei zwei unterschiedliche materiell-rechtliche Steueransprüche – Haftung zielt explizit auf den Lohnsteueranspruch
- „lohnsteuerlicher“ Arbeitgeberbegriff

- **Haftung für Lohnsteuer die der Arbeitgeber einzubehalten und abzuführen hat § 42d Abs. 1 Nr. 1 EStG**
- Einbehalten der Lohnsteuer (1. Alt.)
 - Ordnungsgemäße Berücksichtigung der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale (ELStAM)
 - Maßgeblichkeit der ELStAM
 - Ordnungsgemäße steuerliche Qualifikation der Zuwendungen an den Arbeitnehmer sowie Berechnung der Lohnsteuer
 - Anrufungsauskunft (§ 42e EStG), verbindliche Zusage (§ 204 AO)
 - (P) Billigkeitsregelungen oder Verwaltungsanweisungen
- Abführen der Lohnsteuer (2. Alt.)
 - Anmeldung genügt nicht
 - Steuerschuld als Bringschuld § 224 AO
 - Abgrenzung zu Pauschalierung der Lohnsteuer (§ 40 EStG)

- **Zu Unrecht erstattete Lohnsteuer beim Lohnsteuerjahresausgleich - § 42d Abs. 1 Nr. 2 EStG**
 - Klarstellende Wirkung – erfüllt bereits den Tatbestand des § 42d Abs. 1 Nr. 1 EStG
- **Einkommensteuer (Lohnsteuer) die aufgrund fehlerhafter Angaben im Lohnkonto oder in der Lohnsteuerbescheinigung verkürzt wurde § 42d Abs. 1 Nr. 3 EStG**
 - Fehlerhafte Angaben führen zur Verkürzung der Einkommensteuer
 - Ausdehnung der Haftung auf die Einkommensteuerveranlagung
 - Verkürzung der Einkommensteuer ist Tatbestandsvoraussetzung
 - uU ermessensfehlerhafte Inanspruchnahme, wenn Verkürzung für die Finanzverwaltung im Rahmen der Veranlagung erkennbar war
- **Lohnsteuer, die ein Dritter (§ 38 Abs. 3a EStG) zu übernehmen hat - § 42d Abs. 1 Nr. 4 EStG**
 - Klarstellung der Haftung auch bei Fällen des § 38 Abs. 3a EStG

II. Tatbestände der Lohnsteuerhaftung nach § 42d EStG

§ 42d EStG (Haftung des Arbeitgebers und Haftung bei Arbeitnehmerüberlassung)

(1) Der Arbeitgeber haftet

1. für die Lohnsteuer, die er einzubehalten und abzuführen hat,
2. für die Lohnsteuer, die er beim Lohnsteuer-Jahresausgleich zu Unrecht erstattet hat,
3. für die Einkommensteuer (Lohnsteuer), die auf Grund fehlerhafter Angaben im Lohnkonto oder in der Lohnsteuerbescheinigung verkürzt wird,
4. für die Lohnsteuer, die in den Fällen des § 38 Absatz 3a der Dritte zu übernehmen hat.

(2) Der Arbeitgeber haftet nicht, soweit Lohnsteuer nach § 39 Absatz 5 oder § 39a Absatz 5 nachzufordern ist und in den vom Arbeitgeber angezeigten Fällen des § 38 Absatz 4 Satz 2 und 3 und des § 41c Absatz 4.

[...]

- Negative Tatbestandsmerkmale des Abs. 2
- Angaben / Freibeträge iSd §§ 39 Abs. 5 / 39a Abs. 5 EStG deklaratorische Wirkung
- Nicht ausreichend zurückbehaltener Barlohn (§ 38 Abs. 4 S. 2 EStG) bzw von dritter Seite gezahlter Arbeitslohn / geleistete Zuwendungen (§ 38 Abs. 4 S. 3 EStG)
- Änderung des Lohnsteuerabzugs § 41c EStG / Anzeigepflicht nach § 41c Abs. 4 EStG

- Haftungsumfang
- Lohnzahlungszeitraum maßgeblicher Lohnsteuerbetrag bzw. Jahreslohnsteuer
- Haftung bezieht sich auf jeden Arbeitnehmer im Einzelnen
- Bei fehlerhafter Berechnung muss die Berechnung von der Finanzverwaltung nachvollzogen oder unter Umständen durchgeführt werden
- Schätzung
 - § 162 AO
 - Arbeitgeber der Schätzung zustimmt
 - Schätzung muss sich an den tatsächlichen Umständen orientieren
 - Sowohl in Bezug auf die Höhe der Bemessungsgrundlage als auch in Bezug auf den Steuersatz
 - Lohnsteuerquoten(rechnungen)
- (Bagatellgrenze nach § 42d Abs. 5 EStG)

IV. Entstehung und Erlöschen des Haftungsanspruchs

- Entstehung / Erlöschen des Haftungsanspruchs
 - Grundsätzlich Geltung der allgemeinen Regelungen der Abgabenordnung
 - Entstehung §§ 38, 37 AO mit Verwirklichung des die Haftung begründenden Tatbestandes
 - (P) § 42d Abs. 1 Nr. 3 EStG
 - Haftungsanspruch erlischt durch die in § 47 AO genannten Gründe
 - Akzessorietät des Haftungsanspruchs

§ 42d EStG (Haftung des Arbeitgebers und Haftung bei Arbeitnehmerüberlassung)

[...]

(3) 1 Soweit die Haftung des Arbeitgebers reicht, sind der Arbeitgeber und der Arbeitnehmer Gesamtschuldner. 2 Das Betriebsstättenfinanzamt kann die Steuerschuld oder Haftungsschuld nach pflichtgemäßen Ermessen gegenüber jedem Gesamtschuldner geltend machen. 3 Der Arbeitgeber kann auch dann in Anspruch genommen werden, wenn der Arbeitnehmer zur Einkommensteuer veranlagt wird. 4 Der Arbeitnehmer kann im Rahmen der Gesamtschuldnerschaft nur in Angenommen werden, wenn

1. wenn der Arbeitgeber die Lohnsteuer nicht vorschriftsmäßig vom Arbeitslohn einbehalten,
2. wenn der Arbeitnehmer weiß, dass der Arbeitgeber die einbehaltene Lohnsteuer nicht vorschriftsmäßig angemeldet hat.

Dies gilt nicht, wenn der Arbeitnehmer den Sachverhalt dem Finanzamt unverzüglich mitgeteilt hat.

[...]

- Gesamtschuldnerische Haftung von Arbeitgeber und Arbeitnehmer
- Auf Haftungsumfang des Arbeitgebers begrenzt
- Ermessenentscheidung der Finanzverwaltung i.S.d. § 5 AO
- Grundsätzlich gleichrangige Haftung
- Ergänzung des Auswahlermessens in Bezug auf Inanspruchnahme des Arbeitnehmers durch § 42d Abs. 3 S. 4 EStG
- Finanzverwaltung muss im Rahmen der Ermessenentscheidung alle Interessen der jeweiligen Gesamtschuldner mitberücksichtigen

§ 42d EStG (Haftung des Arbeitgebers und Haftung bei Arbeitnehmerüberlassung)

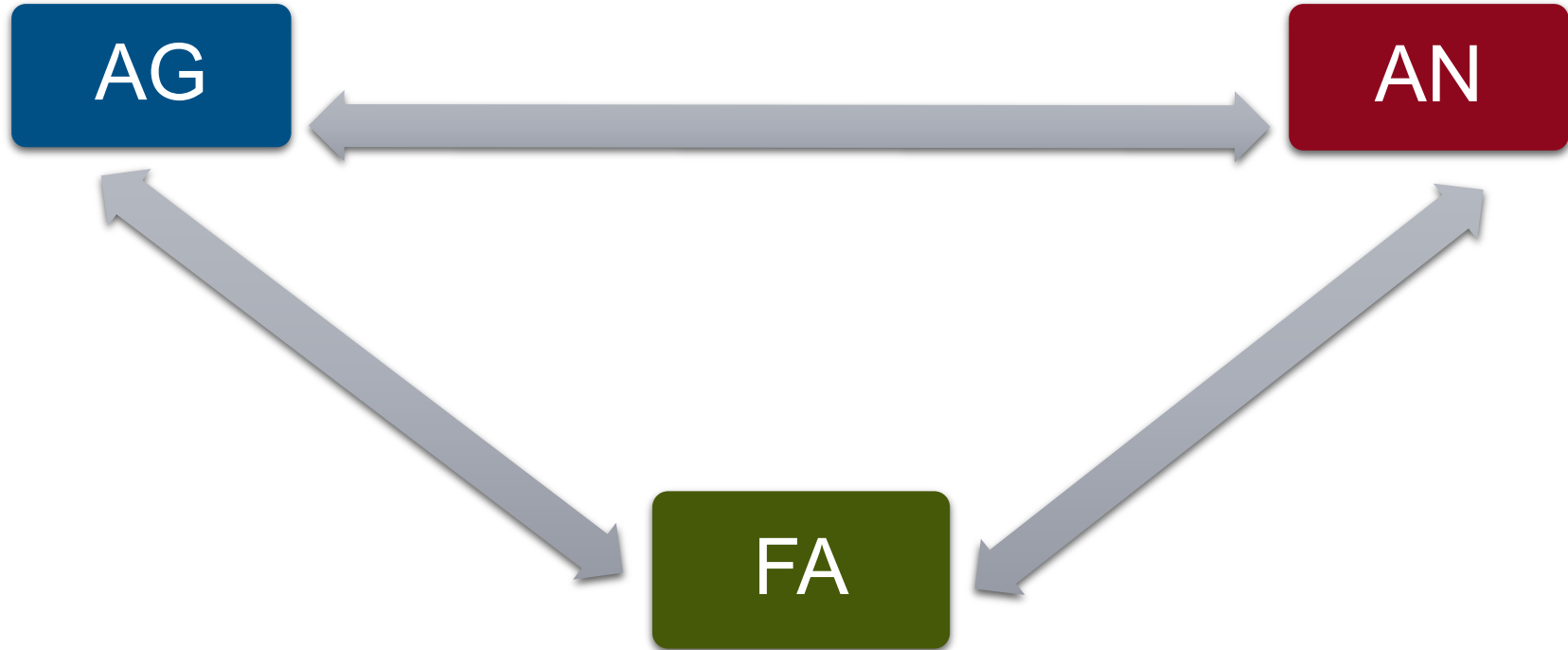
[...]

- (3) [...] 4 Der Arbeitnehmer kann im Rahmen der Gesamtschuldnerschaft nur in Angenommen werden, wenn
1. wenn der Arbeitgeber die Lohnsteuer nicht vorschriftsmäßig vom Arbeitslohn einbehalten,
 2. wenn der Arbeitnehmer weiß, dass der Arbeitgeber die einbehaltene Lohnsteuer nicht vorschriftsmäßig angemeldet hat.
- Dies gilt nicht, wenn der Arbeitnehmer den Sachverhalt dem Finanzamt unverzüglich mitgeteilt hat.

[...]

- Nur in Konstellationen der Nr. 1 und 2 möglich
- Arbeitgeber hat Lohnsteuer nicht vorschriftsmäßig einbehalten (§ 42d Abs. 3 S. 4 Nr. 1 EStG)
- Ungekürzte Lohnauszahlung – gilt auch in Bezug auf die Erstattung im Rahmen des Lohnsteuer-Jahresausgleichs nach § 42b EStG
- Inanspruchnahme vor und nach Ablauf des Kalenderjahres
 - (P) materiell-rechtliche Einwendungen
- Inanspruchnahme nach § 42d Abs. 3 S. 4 Nr. 2 EStG
- Verhältnis zur Einkommensteuerschuld

- Grundsätzlich Interessen aller Parteien im Gesamtschuldverhältnis zu berücksichtigen
- Vorrangige Inanspruchnahme des Arbeitgebers kann näher liegen (Lohnsteuer als Quellensteuer)
- Entschließungsermessen („ob“)
 - Grundsätzlich bei Erfüllen des Haftungstatbestandes denkbar
 - Entschuldbare Rechtsirrtümer
 - Verwirklichung liegt in der Sphäre der Finanzverwaltung
 - Unrichtige Auskunft der Finanzverwaltung, Verwaltungsanweisen, Angaben Lohnsteuer-Außenprüfungen
 - Verwirklichung liegt in der Sphäre außerhalb des Gesamtschuldverhältnisses
 - Geänderte Rechtslage
- Auswahlermessen
 - Nachrangige Inanspruchnahme ggü. Arbeitnehmer
 - Inanspruchnahme des Arbeitnehmers liegt aufgrund tatsächlicher Umstände näher
 - Vereinfachung des Verfahrens



VI. Rückgriff des Arbeitgebers

- Arbeitnehmer trifft als Steuerschuldner die Lohnsteuerlast
- Arbeitgeber entsteht mithin ein Rückgriffsrecht (privatrechtlicher Natur)
- Entstehung mit Abführen der Steuer ((P) – Verfallfristen)
- (P) Regressverzicht des Arbeitgebers
 - Liegt erneut Zuwendung von Arbeitslohn und Zufluss eines Vorteils für Arbeitnehmer
 - Hierauf entfällt ebenfalls Lohnsteuer (vgl. § 38 Abs. 2 S. 2 EStG)
 - Ausnahmen (str.): tarifvertragliche Regelungen / eigenbetriebliches Interesse / Bagatellgrenze nach § 42d Abs. 5 EStG

- Geltendmachung des Anspruchs ggü. Arbeitgeber durch Haftungsbescheid, ggü Arbeitnehmer durch Nachforderungsbescheid
- Haftungsbescheid iSd § 191 AO
 - Insb. inhaltliche Bestimmtheit nach § 119 Abs. 1 AO
 - Inhaltlich hinreichend bestimmt (anderenfalls Nichtigkeit und Unwirksamkeit nach §§ 125, 124 AO)
 - Sammelhaftungsbescheide
 - Lohnsteuer mehrerer Arbeitnehmer
 - Unterschiedlicher Sachkomplexe
 - Begründungserfordernis iSd § 121 AO
 - Überprüfung des Haftungsbescheides bzw. Haftungsanspruchs sowie Erleichterung für den Regress
 - Nicht ordnungsgemäße Begründung führt zur Rechtswidrigkeit des Bescheides
 - Grundsätzlich Angaben zu allen Arbeitnehmern (Ausnahmen str.)
 - Wesentliche Ermessenserwägungen
- Ausnahmen § 42d Abs. 4 EStG

VIII. Haftung anderer Personen für Lohnsteuer

- Lohnsteuerhaftung im Fall der Arbeitnehmerüberlassung (§ 42d Abs. 6-8 EStG)
 - Anknüpfung an Arbeitnehmerüberlassung iSd § 1 Abs. 1 S. 1 AÜG
 - Entleiher muss selbst die Voraussetzungen des § 42d Abs. 1 EStG erfüllen (Akzessorietät der Entleiherhaftung)
 - (P) Abgrenzung von Dienst- oder Werkverträgen zur Arbeitnehmerüberlassung
 - Umfang der Haftung ist auf die Zeit der Überlassung beschränkt
 - Haftung des Verleihers nach § 42d Abs. 7 EStG
- Haftung beim Lohnsteuerabzug durch Dritte (§ 42d Abs. 9 EStG)
 - Erfüllung lohnsteuerliche Pflichten durch Dritten (iSd § 38 Abs. 3a EStG)
 - Arbeitgeber, Dritter und Arbeitnehmer als Gesamtschuldner
 - Arbeitgeberhaftung auf die haftungsrelevantes Verhalten des Dritten beschränkt
- Verschuldensunabhängige Vertreterhaftung nach § 69 AO iVm §§ 34, 35 AO
 - Bleibt von § 42d EStG grds. unberührt und daneben anwendbar
 - Bezug auf Geschäftsführer
 - (P) Insolvenzverwalter

- Umfangreiche Haftung durch § 42d EStG
- Haftungsrisiken durch weite Verpflichtungen des Arbeitgebers
- „Starre“ Haftungssystematik durch (weitestgehend) verschuldensunabhängige Haftung
- Kaum „Exkulpationsmöglichkeiten“
- Komplikationen durch Trennung zwischen Lohnsteuer- und Einkommensteuerschuldverhältnis



Vielen Dank für die Aufmerksamkeit!

Gilles Querbach

Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf

Düsseldorf, 24. Oktober 2022