

§ 42d

Haftung des Arbeitgebers und Haftung bei Arbeitnehmerüberlassung

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), zuletzt geändert durch BeitrRLUmsG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171)

(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.

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

1. wenn der Arbeitgeber die Lohnsteuer nicht vorschriftsmäßig vom Arbeitslohn einbehalten hat,
2. wenn der Arbeitnehmer weiß, dass der Arbeitgeber die einbehaltene Lohnsteuer nicht vorschriftsmäßig angemeldet hat. ²Dies gilt nicht, wenn der Arbeitnehmer den Sachverhalt dem Finanzamt unverzüglich mitgeteilt hat.

(4) ¹Für die Inanspruchnahme des Arbeitgebers bedarf es keines Haftungsbescheids und keines Leistungsgebots, soweit der Arbeitgeber

1. die einzubehaltende Lohnsteuer angemeldet hat oder
2. nach Abschluss einer Lohnsteuer-Außenprüfung seine Zahlungsverpflichtung schriftlich anerkennt.

²Satz 1 gilt entsprechend für die Nachforderung zu übernehmender pauschaler Lohnsteuer.

(5) Von der Geltendmachung der Steuernachforderung oder Haftungsforderung ist abzusehen, wenn diese insgesamt 10 Euro nicht übersteigt.

(6) ¹Soweit einem Dritten (Entleiher) Arbeitnehmer gewerbsmäßig zur Arbeitsleistung überlassen werden, haftet er mit Ausnahme der Fälle, in denen eine Arbeitnehmerüberlassung nach § 1 Abs. 3 des Arbeitnehmerüberlassungsgesetzes vorliegt, neben dem Arbeitgeber. ²Der Entleiher

haftet nicht, wenn der Überlassung eine Erlaubnis nach § 1 des Arbeitnehmerüberlassungsgesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 3. Februar 1995 (BGBl. I S. 158), das zuletzt durch Artikel 11 Nr. 21 des Gesetzes vom 30. Juli 2004 (BGBl. I S. 1950) geändert worden ist, in der jeweils geltenden Fassung zugrunde liegt und soweit er nachweist, dass er den nach § 51 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe d vorgesehenen Mitwirkungspflichten nachgekommen ist.³Der Entleiher haftet ferner nicht, wenn er über das Vorliegen einer Arbeitnehmerüberlassung ohne Verschulden irrte.⁴Die Haftung beschränkt sich auf die Lohnsteuer für die Zeit, für die ihm der Arbeitnehmer überlassen worden ist.⁵Soweit die Haftung des Entleihers reicht, sind der Arbeitgeber, der Entleiher und der Arbeitnehmer Gesamtschuldner.⁶Der Entleiher darf auf Zahlung nur in Anspruch genommen werden, soweit die Vollstreckung in das inländische bewegliche Vermögen des Arbeitgebers fehlgeschlagen ist oder keinen Erfolg verspricht; § 219 Satz 2 der Abgabenordnung ist entsprechend anzuwenden.⁷Ist durch die Umstände der Arbeitnehmerüberlassung die Lohnsteuer schwer zu ermitteln, so ist die Haftungsschuld mit 15 Prozent des zwischen Verleiher und Entleiher vereinbarten Entgelts ohne Umsatzsteuer anzunehmen, solange der Entleiher nicht glaubhaft macht, dass die Lohnsteuer, für die er haftet, niedriger ist.⁸Die Absätze 1 bis 5 sind entsprechend anzuwenden.⁹Die Zuständigkeit des Finanzamts richtet sich nach dem Ort der Betriebsstätte des Verleihers.

(7) Soweit der Entleiher Arbeitgeber ist, haftet der Verleiher wie ein Entleiher nach Absatz 6.

(8)¹Das Finanzamt kann hinsichtlich der Lohnsteuer der Leiharbeitnehmer anordnen, dass der Entleiher einen bestimmten Teil des mit dem Verleiher vereinbarten Entgelts einzubehalten und abzuführen hat, wenn dies zur Sicherung des Steueranspruchs notwendig ist; Absatz 6 Satz 4 ist anzuwenden.²Der Verwaltungsakt kann auch mündlich erlassen werden.³Die Höhe des einzubehaltenden und abzuführenden Teils des Entgelts bedarf keiner Begründung, wenn der in Absatz 6 Satz 7 genannte Prozentsatz nicht überschritten wird.

(9)¹Der Arbeitgeber haftet auch dann, wenn ein Dritter nach § 38 Absatz 3a dessen Pflichten trägt.²In diesen Fällen haftet der Dritte neben dem Arbeitgeber.³Soweit die Haftung des Dritten reicht, sind der Arbeitgeber, der Dritte und der Arbeitnehmer Gesamtschuldner.⁴Absatz 3 Satz 2 bis 4 sind anzuwenden; Absatz 4 gilt auch für die Inanspruchnahme des Dritten.⁵Im Fall des § 38 Absatz 3a Satz 2 beschränkt sich die Haftung des Dritten auf die Lohnsteuer, die für die Zeit zu erheben ist, für die er sich gegenüber dem Arbeitgeber zur Vornahme des Lohnsteuerabzugs verpflichtet hat; der maßgebende Zeitraum endet nicht, bevor der Dritte seinem Betriebsstättenfinanzamt die Beendigung seiner Verpflichtung gegenüber dem Arbeitgeber angezeigt hat.⁶In den Fällen des § 38 Absatz 3a Satz 7 ist als Haftungsschuld der Betrag zu ermitteln, um den die Lohnsteuer, die für den gesamten Arbeitslohn des Lohnzahlungszeitraums zu berechnen und einzubehalten ist, die insgesamt tatsächlich einbehaltene Lohnsteuer übersteigt.⁷Betrifft die Haftungsschuld mehrere Arbeitgeber, so ist sie bei fehlerhafter Lohnsteuerberechnung nach dem Verhältnis der Arbeitslöhne und für nachträglich zu erfassende Arbeitslohnbeträge nach dem Verhältnis dieser Beträge auf die Arbeitgeber aufzuteilen.⁸In den Fällen des § 38 Absatz 3a ist das Betriebsstättenfinanz-

amt des Dritten für die Geltendmachung der Steuer- und Haftungsschuld zuständig.

Autorin: Dr. Eva-Maria **Gersch**, Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht,
Bad Homburg v. d. Höhe

Mitherausgeber: Dr. Winfried **Bergkemper**, Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 42d

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 42d	1	3. Verfassungsmäßigkeit	8
II. Rechtsentwicklung des § 42d	4	4. Wirtschaftliche Bedeutung	9
III. Bedeutung des § 42d		IV. Geltungsbereich des § 42d	
1. Rechtssystematische Bedeutung	5	1. Sachlicher Geltungsbereich	10
2. Gesetzgeberischer Zweck		2. Persönlicher Geltungsbereich	11
a) Zweck der Haftung des Arbeitgebers (Abs. 2–5)	6	3. Anwendung bei Auslandsbeziehungen	12
b) Zweck der Haftung des Entleihers (Abs. 6–8)	7	V. Verhältnis des § 42d zu anderen Vorschriften	13

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Haftung des Arbeitgebers für Lohnsteuer

	Anm.		Anm.
I. Grundzüge der Haftung des Arbeitgebers für Lohnsteuer		bb) Höhe der Haftungsschuld bei Verzicht auf Rückgriff beim Arbeitnehmer	27
1. Begriff und Wesen der Haftung für Lohnsteuer		b) Durchschnittssteuersätze im Haftungsverfahren	
a) Begriff der Haftung	20	aa) Durchschnittssteuersätze als Anwendungsfälle von Schätzungen	28
b) Haftung für Lohnsteuer	22	bb) Durchschnittssteuersätze aufgrund Einverständnisses des Arbeitgebers	29
c) Bedeutung des Verschuldens	23	cc) Durchschnittssteuersatz	30
2. Entstehung und Erlöschen der Haftungsschuld		c) Haftungsbeschränkung bei Zahlungsunfähigkeit	31
a) Entstehung der Haftungsschuld	24	II. Arbeitgeber als Subjekt der Haftung	
b) Erlöschen der Haftungsschuld	25	1. Arbeitgeber als Haftungsschuldner	32
3. Höhe der Haftungsschuld	25a		
a) Individuelle Berechnung der Haftungsforderung			
aa) Normalfall	26		

	Anm.
2. Mit Arbeitgeberpflichten be- traute Nicht-Arbeitgeber	34
III. Haftungsbegründende Tat- bestände (Abs. 1 Nr. 1–4)	
1. Haftung für die einzube- haltende und abzufüh- rende Lohnsteuer (Abs. 1 Nr. 1)	
a) Haftung für die einzube- haltende Lohnsteuer	
aa) Vorschriftsmäßige Be- rechnung (§ 39b); Maß- geblichkeit der Lohn- steuerabzugsmerkmale . .	40
bb) Haftung bei fehlerhafter Einbehaltung	41

	Anm.
cc) Keine Haftung bei vor- schriftsmäßig unterlasse- ner Einbehaltung	42
b) Haftung für die abzufüh- rende Lohnsteuer	43
2. Haftung für beim Lohn- steuerjahresausgleich zu Unrecht erstattete Lohn- steuer (Abs. 1 Nr. 2)	44
3. Haftung für die durch feh- lerhafte Angaben verkürzte Einkommensteuer/Lohn- steuer (Abs. 1 Nr. 3)	45
4. Haftung für Lohnsteuer, die der Dritte nach § 38 Abs. 3a zu übernehmen hat (Abs. 1 Nr. 4)	46

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Ausschluss der Arbeitgeberhaftung**

	Anm.
I. Fehlende Grundlage für die Haftung des ArbG für Lohnsteuer	50
II. In Abs. 2 geregelte Haf- tungsausschlussgründe	
1. Nachforderung von Lohn- steuer gem. § 39 Abs. 5 Satz 4	51
2. Verringerung der dem Ar- beitgeber übermittelten Freibeträge (§ 39a Abs. 5) . .	52
3. Anzeige des Arbeitgebers bei nicht ausreichendem Barlohn (§ 38 Abs. 4 Satz 2)	53
4. Anzeige des Arbeitgebers bei Arbeitslohn von dritter Seite (§ 38 Abs. 4 Satz 3) . .	54
5. Anzeige des Arbeitgebers bei nicht korrektem Lohn- steuerabzug (§ 41c Abs. 4)	
a) Allgemeines zu den Vo- raussetzungen des Haf- tungsausschlusses im Fall des § 41c Abs. 4	55
b) Erkennen der nicht vor- schriftsmäßigen Lohn- steuer-Einbehaltung durch den Arbeitgeber (§ 41c Abs. 1 Nr. 2)	56

	Anm.
c) Haftungsausschließende Anzeige und Lohnsteuer- Außenprüfung	57
III. Weitere in Abs. 2 nicht geregelte Haftungsaus- schlussgründe	
1. Haftungsausschluss wegen Bindung an eine Anru- fungsauskunft nach § 42e . .	59
2. Haftungsausschluss nach Treu und Glauben	
a) Haftungsausschluss we- gen entschuldbaren Rechtsirrtums	
aa) Voraussetzungen für den Haftungsausschluss we- gen entschuldbaren Rechtsirrtums	60
bb) Fallgruppen zum ent- schuldbaren Rechtsirr- tum	61
b) Haftungsausschluss we- gen entschuldbaren Tat- sachenirrtums	64
c) Haftungsausschluss bei Lohnsteuerbefreiungen durch die Finanzverwal- tung auch ohne Rechts- irrtum	65

Anm.		Anm.
3. Haftungsausschluss wegen Bindung an eine ver-		bindliche Zusage oder Auskunft 66

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:
Gesamtschuldnerschaft und Geltendmachung
des Haftungsanspruchs**

Anm.		Anm.
I. Gesamtschuldnerschaft zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer (Abs. 3 Satz 1)		1. Ermessensentscheidung 77
1. Grundzüge der Gesamtschuldnerschaft		2. Entschließungsermessens 78
a) Rechtsgrundlagen und Inhalt der Gesamtschuldnerschaft 70		3. Auswahlermessens 79
b) Umfang der Gesamtschuldnerschaft („soweit die Haftung des Arbeitgebers reicht“) 71		4. Beispiele: Keine vorrangige Inanspruchnahme des Arbeitgebers 80
2. Einwendungen des Arbeitgebers gegen die Haftungsschuld		5. Beispiele: Vorrangige Inanspruchnahme des Arbeitgebers nicht ermessensfehlerhaft 81
a) Überblick 72		III. Im Gesetz vorgegebene Maßstäbe für den Ermessensgebrauch (Abs. 3 Satz 3 und 4)
b) Einwendungen aus dem Haftungsverhältnis 73		1. Arbeitgeberhaftung trotz Einkommensteuerveranlagung des Arbeitnehmers (Abs. 3 Satz 3) 82
c) Materiell-rechtliche Einwendungen aus dem originären Steuerschuldverhältnis		2. Zulässigkeit der Inanspruchnahme des Arbeitnehmers nur in zwei Fällen (Abs. 3 Satz 4)
aa) Beziehungen zwischen Schuld und Haftung 74		a) Eingeschränkte Möglichkeit zur Inanspruchnahme des Arbeitnehmers nach Abs. 3 Satz 4 83
bb) Beweislast für Einwendungen gegen die Haftungsschuld 75		b) Nicht vorschriftsmäßig vom Arbeitslohn einbehaltene Lohnsteuer (Satz 4 Nr. 1) 84
d) Verfahrensrechtliche Einwendungen aus dem originären Steuerschuldverhältnis des Arbeitnehmers 76		c) Keine vorschriftsmäßige Anmeldung einbehaltenen Lohnsteuer (Satz 4 Nr. 2) 85
II. Inanspruchnahme des Arbeitgebers als Ermessensentscheidung (Abs. 3 Satz 2)		

**E. Erläuterungen zu Abs. 4:
Inanspruchnahme des Arbeitgebers ohne
Haftungsbescheid**

	Anm.		Anm.
<p>I. Formlose Inanspruchnahme des Arbeitgebers für die Lohnsteuer (Abs. 4 Satz 1)</p> <p>1. Grundsätze zur formlosen Inanspruchnahme des Arbeitgebers (Abs. 4 Satz 1 Halbs. 1) 90</p> <p>2. Anmeldung der Lohnsteuer (Abs. 4 Satz 1 Nr. 1) 92</p>		<p>3. Schriftliches Anerkenntnis der Zahlungsverpflichtung nach einer Lohnsteueraußenprüfung (Abs. 4 Satz 1 Nr. 2) 93</p>	
<p>II. Entsprechende Geltung von Satz 1 für Nachforderung pauschaler Lohnsteuer (Abs. 4 Satz 2) 94</p>			

**F. Anhang zu Abs. 4:
Lohnsteuerhaftungsbescheid gegen Arbeitgeber**

	Anm.		Anm.
<p>I. Formelle Voraussetzungen des Haftungsbescheids (Zuständigkeit, Form) 95</p>		<p>b) Einzelerfordernisse der Begründung 103</p>	
<p>II. Notwendiger Inhalt und Begründung des Haftungsbescheids</p> <p>1. Zur inhaltlichen Bestimmtheit des Haftungsbescheids</p> <p>a) Grundsatz 97</p> <p>b) Kennzeichnung als Haftungsbescheid 98</p> <p>c) Bezifferung der Haftungsforderung 99</p> <p>d) Aufgliederung der Haftungsforderung 100</p> <p>e) Erkennbarkeit der Ermessensausübung 101</p> <p>2. Begründung des Haftungsbescheids</p> <p>a) Notwendigkeit der Begründung 102</p>		<p>III. Anfechtung, Aufhebung und Änderung des Haftungsbescheids</p> <p>1. Anfechtung des Haftungsbescheids</p> <p>a) Anfechtung durch den Arbeitgeber 106</p> <p>b) Anfechtung durch den Arbeitnehmer 107</p> <p>2. Aufhebung und Änderung des Haftungsbescheids</p> <p>a) Anwendung der §§ 129, 130, 131 AO 108</p> <p>b) Änderungssperre nach Lohnsteuer-Außenprüfung 109</p> <p>c) Neuer Bescheid nach Aufhebung eines Haftungsbescheids 110</p>	

**G. Erläuterungen zu Abs. 5:
Kleinbetragsregelung 111**

**H. Erläuterungen zu Abs. 6:
Haftung des Entleihers für Lohnsteuer**

	Anm.		Anm.
I. Voraussetzungen und Umfang der Entleiherhaftung (Abs. 6 Satz 1)	115	a) Voraussetzungen der Inanspruchnahme des Entleihers auf Zahlung	121
II. Haftungsausschlüsse nach Abs. 6 Satz 2 und 3		b) Entsprechende Anwendung des § 219 Satz 2 AO	122
1. Haftungsausschluss bei legaler Arbeitnehmerüberlassung (Abs. 6 Satz 2)	117	IV. Pauschale Festsetzung der Haftungsforderung (Abs. 6 Satz 7)	
2. Haftungsausschluss bei schuldlosem Irrtum über das Vorliegen einer Arbeitnehmerüberlassung (Abs. 6 Satz 3)	118	1. Voraussetzung der Pauschalierung	123
III. Inhalt und Umfang der Entleiherhaftung (Abs. 6 Satz 4–6)		2. Höhe der Pauschalierung	124
1. Umfang der Haftung des Entleihers (Abs. 6 Satz 4)	119	V. Entsprechende Anwendung der Abs. 1–5 (Abs. 6 Satz 8)	125
2. Gesamtschuldnerschaft (Abs. 6 Satz 5)	120	VI. Zuständigkeit des Finanzamts für die Entleiherhaftung (Abs. 6 Satz 9) und Form der Inanspruchnahme bei Arbeitnehmerüberlassung	126
3. Subsidiäre Haftung des Entleihers (Abs. 6 Satz 6)			

**I. Erläuterungen zu Abs. 7:
Haftung des Verleihers
entsprechend Abs. 6 128**

**J. Erläuterungen zu Abs. 8:
Anordnung zur Sicherung der Lohnsteuer
der Leiharbeitnehmer**

	Anm.		Anm.
I. Voraussetzungen und Inhalt des Sicherungsanspruchs		II. Verfahrensrechtliche Besonderheiten	131

**K. Erläuterungen zu Abs. 9:
Haftung eines Dritten für Lohnsteuer**

	Anm.
<p>I. Bedeutung des Abs. 9 135</p> <p>II. Haftung des Arbeitgebers neben dem Dritten (Abs. 9 Satz 1) 136</p> <p>III. Voraussetzungen für die Haftung des Dritten (Abs. 9 Satz 2) 137</p> <p>IV. Gesamtschuld bei Haftung eines Dritten (Abs. 9 Satz 3 und 4) 138</p> <p>V. Umfang der Haftung des Dritten, der den Lohn-</p>	<p>steuerabzug übernommen hat (Abs. 9 Satz 5) 139</p> <p>VI. Umfang der Haftung im Fall des § 38 Abs. 3a Satz 7 (Abs. 9 Satz 6) 140</p> <p>VII. Aufteilung der Haftungsschuld bei mehreren Arbeitgebern (Abs. 9 Satz 7) 141</p> <p>VIII. Zuständigkeit für die Durchsetzung des Haftungsanspruchs gegen Dritte (Abs. 9 Satz 8) 142</p>

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 42d

Schrifttum: BÄUERLEN, Die Lohnsteuerhaftung des Arbeitgebers, Diss. jur. Gießen 1978; MIHATSCH, Grundlagen des Lohnsteuerhaftungs- und Nachforderungsverfahrens, FR 1978, 526; STOLTERFOHT, Rechtsanwendung und Rechtsetzung durch Lohnsteuerrichtlinien, DStJG 5 (1982), 271; SCHICK, Steuerschuld und Steuerhaftung im Lohnsteuerverfahren, BB 1983, 1041; HEINRICH/SCHILLING, Steuerhaftungsschulden keine Steuerschulden, BB 1984, 2188; HAHN, Zur Problematik der Haftung des Arbeitgebers für Lohnsteuer, Inst. FuSt., Brief Nr. 241, Bonn 1985; HAHN, Für eine sachgemäße Begrenzung der Haftung des Arbeitgebers für einzubehaltende Lohnsteuer – Anmerkungen zum Urteil des BFH vom 7.12.1984 – VI R 164/79 –, Inst. FuSt., Brief Nr. 257, Bonn 1986; HAHN, Anm. zu BFH VI R 130/82 v. 25.10.85 und FG Köln v. 27.11.85, BB 1986, 1067; HAHN, Verfassungsrechtliche Aspekte der Haftung des Arbeitgebers für einzubehaltende Lohnsteuer, NJW 1988, 20; SCHICK, Besteuerungsverfahren und Verfahrensleistungsfähigkeit, München 1980; TRZASKALIK, Die Steuererhebungspflichten Privater, in Friauf (Hrsg.), Steuerrecht und Verfassungsrecht, DStJG 12 (1989), 157; HENDEL, Die Belastung der Arbeitgeber durch die Lohnsteuer, Inst. FuSt., Brief Nr. 359, Bonn 1997, 67; HEUERMANN, Zur Wirkungsweise und Anfechtbarkeit einer Steueranmeldung, insbesondere einer Lohnsteueranmeldung, DStR 1998, 959; HEY, Steuern verwalten durch Banken – Einige grundsätzliche Anmerkungen zur Heranziehung der Banken zu Steuerverwaltungsaufgaben aus Anlaß der BGH-Urteile vom 15.7.1997, FR 1998, 497; WINTER, Risiken des Arbeitgebers beim Lohnsteuerabzug, in Der Fachanwalt für Steuerrecht im Rechtswesen, Herne/Berlin 1999, 311; TIPKE, Steuerliche Ungleichbelastung durch einkunfts- und vermögensartdifferente Bemessungsgrundlagenermittlung und Sachverhaltsverifizierung, in DRENECK/SEER (Hrsg.), Festschrift für Heinrich Wilhelm Kruse zum 70. Geburtstag, Köln 2001, 215; DRÜEN, Grenzen der Steuerentrichtungspflichten, FR 2004, 1134; DRÜEN, Zum Wahlrecht der Finanzbehörde zwischen Steuerschätzung und Haftungsbescheid bei unterbliebener Steueranmeldung, DB 2005, 299; NACKE, Zweifelsfragen und Prüfungsschwerpunkte bei der Lohnsteuerhaftung, DStR 2005, 1297; HAUNHORST, Sabine „Hätte, wäre und wenn“ im Haftungsrecht, DStZ 2006, 369; URBAN, Befreit die insolvenzrechtliche Anfechtbarkeit den GmbH-Geschäftsführer von seiner (lohn-)steuerlichen Haftung?, DStR 2006, 1262.

I. Grundinformation zu § 42d

1

Aus dem Umstand, dass LSt. als Quellensteuer erhoben wird, erklärt sich die Haftung für LSt., falls diese nicht ordnungsgemäß erhoben und/oder abgeführt wird. Die Haftung trifft den zum LStAbzug Verpflichteten, der nach der in § 42d Abs. 3 getroffenen Regelung als Gesamtschuldner neben dem ArbN, dem eigentlichen StSchuldner, für die LSt. haftet.

§ 42d regelt, unter welchen Voraussetzungen es zur Haftung kommt, nennt aber auch die Fälle, in denen eine Haftung ausgeschlossen ist. Die gesetzliche Regelung geht jedoch nicht auf den Ausschluss einer Haftung nach den Grundsätzen von Treu und Glauben, wie sie von der Rspr. entwickelt worden ist, ein. Auch wenn eine Haftung des Arbeitgebers dem Grunde nach gegeben ist, folgt daraus nicht automatisch, dass er als Haftungsschuldner in Anspruch genommen werden muss oder genommen werden darf. Mit Rücksicht auf die Gesamtschuldnerschaft zwischen dem Abzugsverpflichteten und dem ArbN regelt § 42d insbesondere, dass der Haftungsanspruch nach pflichtgemäßem Ermessen gegenüber jedem Gesamtschuldner geltend gemacht werden kann. Eine breite Judikatur zeigt auf, wie dieses Ermessen auszuüben ist und wo seine Grenzen liegen. § 42d Abs. 3 Satz 4 legt noch fest, wann der ArbN im Rahmen der Gesamtschuldnerschaft in Anspruch genommen werden darf. Wie der Haftungsanspruch geltend gemacht wird, regelt § 42d nicht im Einzelnen. Die Vorschrift enthält in Abs. 4 aber eine Regelung darüber, wann es bei der Inanspruchnahme des ArbG keines Haftungsbescheids und keines Leistungsgebots bedarf. Dazu kommt noch eine Kleinbetragsregelung in § 42d Abs. 5, die aber aufgrund ihrer geringen Höhe (10 €) in der Praxis kaum Bedeutung haben dürfte.

Während sich die ersten fünf Absätze des § 42d an alle ArbG wenden, betreffen die Abs. 6 bis 8 die Haftung für LSt. in Fällen, in denen eine ArbNÜberlassung vorliegt. Je nach Konstellation kommt es danach auch zu einer Haftung für LSt., die den Verleiher oder den Entleiher von Arbeitskräften trifft. Abgerundet werden die Regelungen darüber durch Anordnungen über die Sicherung des Anspruchs von LSt., sofern eine ArbNÜberlassung vorliegt.

Seit § 38 Abs. 3a zulässt, dass ein Dritter die Pflichten des ArbG hinsichtlich des LStAbzugs übernimmt, legt § 42d Abs. 9 fest, dass auch der Dritte neben dem ArbG für die von ihm zu erhebende und abzuführende LSt. haftet.

Einstweilen frei.

2–3

II. Rechtsentwicklung des § 42d

4

EStG v. 29.3.1920 (RGBl. 1920, 359): In der knapp gefassten Haftungsvorschrift des § 50 EStG 1920 wurde der ArbG hinsichtlich des einzubehaltenden und abzuführenden LStBetrags zum Gesamtschuldner neben dem ArbN erklärt.

Die LStHaftung des ArbG ist damit Bestandteil des EStRechts, seit die Steuer bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit während des laufenden KJ. durch Einbehaltung eines Teils des Arbeitslohns erhoben wird.

EStG v. 10.8.1925 (RGBl. I 1925, 189): § 78 EStG 1925 enthielt eine bereits etwas umfangreichere Haftungsnorm.

Die Regelung wurde über verschiedene Gesetzesänderungen im Prinzip beibehalten und mit der Zeit perfektioniert. Seit EStG v. 27.2.1939 wurde die Haftung für LSt. in § 38 Abs. 3 EStG 1939 (seit 1971: § 38 Abs. 4 EStG 1971) geregelt; erstmals wurde hier zwischen Haftung und StSchuld des ArbN

unterschieden. Bemerkenswerterweise wurde die Leistungspflicht des ArbN genauso wie die des ArbG als „Haftung“ bezeichnet.

EstRG 1975 v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): § 42d wurde mW ab 1.1.1975 in das EstG eingefügt und löste die bis dahin geltenden Regelungen in § 38 Abs. 4 und § 46 LStDV 1971 ab: Neu waren die Regelungen in § 42d Abs. 1 Nr. 2 und 3, Abs. 2.

StBereinigungsG 1986 v. 19.12.1985 (BGBl. I 1985, 2436; BStBl. I 1985, 735): Abs. 6–8 wurden angefügt.

StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BStBl. I 1988, 1039; BStBl. I 1988, 224): Der neue § 42d Abs. 2 Nr. 3 übernahm § 10 Abs. 3 LStDV (Haftungsausschluss bei Anzeige im Fall des § 19a Abs. 2 Satz 2). Abs. 4 wurde auf das Verfahren bei Nachforderung pauschaler LSt. ausgedehnt. Im Übrigen Änderungen redaktioneller Art.

Ges. v. 20.12.1988 zur Einordnung der Vorschriften über die Meldepflichten des ArbG im Sozialversicherungsrecht (BGBl. I 1988, 2330; BStBl. I 1989, 37): Änderung einer Verweisung in Abs. 6: statt auf § 317a RVO jetzt auf §§ 28a–28c SGB IV.

StÄndG 1992 v. 25.2.1992 (BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 146): Das Zitat in § 42d Abs. 2 Nr. 1 wurde durch den Verweis auf § 38 Abs. 4 Satz 2 erweitert.

1. SGB III-ÄndG v. 16.12.1997 (BGBl. I 1997, 2970; BStBl. I 1998, 127): Streichung in Abs. 6 Satz 2.

StEuglG v. 19.12.2000 (BGBl. I 2000, 1790; BStBl. I 2001, 3) ändert die Kleinbetragsgrenze in Abs. 5 auf den Betrag von 10 €.

StÄndG 2001 v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3794; BStBl. I 2002, 4): Streichung von Abs. 2 Nr. 3 (Anpassung an die Streichung der Sperrfrist in § 19a).

StÄndG 2003 v. 15.12.2003 (BGBl. I 2003, 2645; BStBl. I 2002, 4) fügt Abs. 1 Nr. 4 an, streicht Abs. 2 Nr. 2 und ändert Abs. 2 bei dieser Gelegenheit sprachlich. Außerdem wird Abs. 9 angefügt.

EURLUMsG v. 9.12.2004 (BGBl. I 2004, 3310; BStBl. I 2004, 1158) fasst Abs. 6 Satz 2 neu.

JStG 2007 v. 18.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): Von Abs. 6 Satz 1 wird der letzte Halbs. gestrichen. Abs. 9 Satz 6 verweist nun auf § 38 Abs. 3a Satz 7 (redaktionelle Berichtigung).

BeitrRLUMsG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171): In § 42d Abs. 2 wird das Zitat „§ 39 Abs. 4“ ersetzt durch die Verweisung auf § 39 Abs. 5. Es handelt sich um eine redaktionelle Änderung, die ihren Grund in der Neufassung des § 39 durch dasselbe Gesetz hat.

III. Bedeutung des § 42d

5 1. Rechtssystematische Bedeutung

§ 42d ist eine Ermächtigungsgrundlage, die es erlaubt, einen StAnspruch in Form eines Haftungsanspruchs (vgl. § 37 AO) gegenüber dem ArbG, einem Dritten, der den LStAbzug für den ArbG vornimmt, oder dem Entleiher von Arbeitskräften geltend zu machen. § 42d enthält sowohl materiell-rechtl. als auch verfahrensrechtl. Regelungen. Ergänzt werden sie durch §§ 44, 191 AO (vgl. BFH v. 26.7.1974 – VI R 24/69, BStBl. II 1974, 756).

Die materiell-rechtlichen Voraussetzungen der Haftung für Lohnsteuer sind zweigliedrig aufgebaut; sie bestehen

- aus objektiven Tatbestandsmerkmalen, soweit es um die Haftung dem Grunde nach geht (Abs. 1, Abs. 6 Satz 1 und Abs. 9), ergänzt durch die Haftungsausschlussgründe, und
- aus einem Ermessenstatbestand auf der Rechtsfolgenseite (Abs. 3, Abs. 6 Satz 8, Abs. 9 Satz 4).

Verfahrensvorschriften für die Geltendmachung des Haftungsanspruchs gegenüber dem ArbG im Sonderfall der formlosen Inanspruchnahme enthält Abs. 4.

Die Haftung bei Arbeitnehmerüberlassung ist als eigenständiges Rechtsinstitut anzusehen. Sie lehnt sich in verschiedener Hinsicht an die Haftung des ArbG für LSt. an, folgt aber im Einzelnen ihren eigenen Regeln. Abs. 8 enthält eine Regelung über die Sicherung des LStAnspruchs.

Haftung eines Dritten, der den LStAbzug nach § 38 Abs. 3a vornimmt, behandelt Abs. 9.

2. Gesetzgeberischer Zweck

a) Zweck der Haftung des Arbeitgebers (Abs. 2–5)

6

Die Haftung des ArbG für LSt. erfüllt nach hergebrachter Auffassung einen doppelten Zweck. Präventiv wirkt sie auf den ArbG ein, den LStAbzug korrekt vorzunehmen (so HAHN, Inst. FuSt., Brief Nr. 241, 1986, 53; HAHN, BB 1986, 1069; SCHICK, BB 1983, 1041 [1044]; STOLTERFOHT, DStJG 5 [1982], 299; BFH v. 12.1.2001 – VI R 102/98, DStR 2001, 980). Darüber hinaus sichert sie das Steueraufkommen, indem der ArbG – ähnlich wie ein Bürge – für die StSchuld des ArbN neben diesem einzustehen hat (so BÄUERLEN, Die LStHaftung des ArbG, 1978, 23; HEINRICH/SCHILLING, BB 1985, 2188; DRENSECK in SCHMIDT XXX. § 42d Rn. 2).

Stellungnahme: Der Charakter der LSt. hat sich im Laufe der Zeit geändert, die Haftung wurde im Prinzip ohne Änderung beibehalten. Ganz zu Anfang, als die LSt. als Steuerform noch verselbständigt war und nicht unbedingt als VorausZ auf die ESt. angesehen werden konnte, musste der Zweck, das LStAbzugsverfahren zu sichern, im Vordergrund stehen (vgl. BFH v. 21.2.1986 – VI R 9/80, BStBl. II 1986, 768). Diesem Zweck entspricht es, dass keine Haftung nach § 42d entsteht, wenn der ArbG den LStAbzug gem. LStKarte durchgeführt hat, oder dass keine Haftung entsteht, wenn der ArbG die Bemessungsgrundlage für die LSt. nicht kennt (BFH v. 24.10.1997 – VI R 23/94, FR 1998, 107; s. Anm. 60). Daneben zeigt sich aber auch der Sicherungsgedanke durch § 42d Abs. 3. Nur so ist erklärlich, dass der ArbG selbst dann, wenn er eindeutig seine Pflichten beim LStAbzug verletzt hat, nicht automatisch, sondern erst nach einer Ermessensprüfung in Anspruch genommen wird (glA BFH v. 22.7.1993 – VI R 116/90, BStBl. II 1993, 775; FG Hamb. v. 13.12.1984, EFG 1985, 397; DRENSECK in SCHMIDT XXX. § 42d Rn. 2: Schadensersatzcharakter).

b) Zweck der Haftung des Entleihers (Abs. 6–8)

7

Die Haftung des Entleihers soll die „Hemmschwelle für illegale Arbeitnehmerüberlassung“ anheben und verhindern, dass Steuerhinterziehung in diesem Bereich „risikoarm“ ist (BRDrucks. 391/85, 7). Leitbild für die Regelung ist die

„steuerunehrliche Arbeitnehmerüberlassung“ (vgl. BTDrucks. 10/4119, 6). Im Vordergrund steht die Sicherung des LStAnspruchs, daneben die Ergänzung des gewerberechtl. Instrumentariums (vgl. die Stellungnahme des BR, BTDrucks. 10/4119, 10).

8 3. Verfassungsmäßigkeit

Verfassungsmäßigkeit der Arbeitgeberhaftung: Die Haftung des ArbG für LSt. als Folge der Pflichtverletzung beim LStAbzug verstößt nach der Rspr. des BVerfG nicht gegen Grundrechte (BFH v. 5.7.1963 – VI 270/62 U, BStBl. III 1963, 468; BVerfG v. 17.2.1977 – 1 BvR 33/76, BVerfGE 44, 103). Bei diesen Entscheidungen ist auch berücksichtigt worden, dass der ArbG keinen Kostenersatz für die Durchführung des LStAbzugs erhält (leise zweifelnd wegen zusätzlicher Belastung durch Verpflichtung zur Auszahlung des Kindergelds BFH v. 26.5.1998 – VI R 58/97, BFH/NV 1998, 1178; KANZLER, FR 1996, 473).

Stellungnahme: Eine uneingeschränkte Haftung für einen kostenlosen LStAbzug ist mit dem Übermaßverbot kaum noch in Einklang zu bringen. Während sich der Fiskus den Einzug der KiSt. bezahlen lässt, muss der ArbG den hohen Aufwand für den LStAbzug als Teil der Lohnnebenkosten selbst tragen (zum Aufwand HENDEL, Inst. FuSt. Schrift Nr. 359, 1985, 67) und wird obendrein mit einer verschuldensunabhängigen Haftung bedacht. Der ArbG trägt damit nicht nur die organisatorische Last des LStAbzugs, sondern darüber hinaus das volle Risiko für dessen Richtigkeit. Das gilt selbst dort, wo er den LStAbzug nicht selbst vornimmt (§ 38 Abs. 3a). § 42d muss daher unter dem Gesichtspunkt des Übermaßverbots verfassungskonform ausgelegt werden (nach SCHICK, Besteuerungsverfahren, 1988, 36, verstößt bereits die Verpflichtung des ArbG zum LStAbzug in ihrer Gesamtheit aus den hier genannten Gründen gegen Art. 12 GG, s. auch DRÜEN, FR 2004, 1134 [1138]; TRZASKALIK, DStJG 12 [1989], 157; WINTER in Der Fachanwalt für Steuerrecht im Rechtswesen, 1999, 311; ebenso für die kostenlose Erhebung der Kapitalertragsteuer HEY, FR 1998, 497). Die Rspr. trägt dem zB dadurch Rechnung, dass sie einen Haftungsausschluss nach TuG dort annimmt, wo der ArbG aufgrund eines entschuldbaren Rechtsirrtums den LStAbzug nicht zutreffend durchgeführt hat (s. Anm. 60f.) In der neueren Rspr. geht die Tendenz allerdings dahin, die Haftung für LSt. in einzelnen Punkten zu verschärfen (s. Anm. 22, 23).

9 4. Wirtschaftliche Bedeutung

Die LSt. stellt mit einem Anteil von etwa einem Drittel des gesamten Steueraufkommens (2004: 158 282 Mrd. € von 479 495 Mrd. € Steuereinnahmen) die größte Steuerquelle Deutschlands dar. Etwa 72 % aller Stpfl. hatten im Jahr 2004 überwiegend Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Die Effektivität der Steuererhebung, die aufgrund der Ausgestaltung der LSt. als Quellensteuer besteht, wird durch die Haftung des ArbG für den ordnungsgemäßen LStAbzug noch erhöht und gesichert. Auf der anderen Seite kann der ArbG die Haftungsforderung oft nicht überwältigen, weil ein Regress unmöglich und betriebsschädlich ist. In diesen Fällen erhöht die Haftung für LSt. die Lohnnebenkosten in nicht kalkulierbarer Weise und verzerrt die Steuertragungslast, zT einhergehend mit einer Steuerübererhebung. Unter diesem Gesichtspunkt schadet die Haftung für LSt. der Wirtschaft (ähnlich WINTER in Der Fachanwalt für Steuerrecht im

Rechtswesen, 1999, 311; für die Abschaffung der LSt. als Quellensteuer TIPKE in FS Kruse 2001, 215 ff. [224 f.]). Wie hoch die Belastung nur durch § 42d ist, lässt sich nicht sagen. Die reinen Überwälzungskosten betragen nach einer neueren Untersuchung etwa 18 % aller Kosten der Lohn- und Gehaltsabrechnung in einem Betrieb (vgl. DRÜEN, FR 2004, 1134 [1137 ff.]).

IV. Geltungsbereich des § 42d

1. Sachlicher Geltungsbereich

10

Lohnsteuer als Haftungsgegenstand: Die Haftung nach § 42d bezieht sich nur auf diejenige ESt., die gem. § 38 in Form der LSt. einzubehalten und abzuführen ist. Nicht betroffen ist dagegen Arbeitslohn von dritter Seite, soweit keine Pflicht zum LStAbzug besteht (s. aber Anm. 41), oder Arbeitslohn, für den LSt. in pauschalierter Form erhoben wird. Die Haftung betrifft daher nicht LSt., die auf Arbeitslohn von einem ausländ. ArbG entfällt, es sei denn, dass der ArbG ein ausländ. Verleiher iSd. § 38 Abs. 1 Nr. 2 ist.

Andere Haftungsgegenstände: Die Haftung des ArbG für Kirchenlohnsteuer, Zulagen (zB ArbNSparzulage, Bergmannsprämie) ergibt sich erst durch Verweisungen auf § 42d in anderen Regelungen.

2. Persönlicher Geltungsbereich

11

Haftungsschuldner sind gem. Abs. 1 inländ. ArbG iSv. § 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 sowie ausländ. Verleiher von Arbeitskräften iSv. § 38 Abs. 1 Nr. 2. Nach Abs. 9 haften außerdem Dritte, die anstelle des ArbG gem. § 38 Abs. 3a den LStAbzug vornehmen.

Andere Personen als die oben genannten haften nicht nach § 42d für LSt., möglicherweise aber aufgrund einer anderen Haftungsvorschrift (zB gem. §§ 69, 75 AO sowie gem. § 25 HGB, vgl. BFH v. 6.10.1977 – V R 50/74, BStBl. II 1978, 241).

Der Geschäftsführer einer GmbH haftet nur für die Steuerschulden der GmbH (§§ 33 Abs. 1, 69 Abs. 1 AO); die Haftung gem. § 42d betrifft allein die GmbH, da die Gesellschaft ArbG ist (vgl. BFH v. 22.1.1985 – VII R 112/81, BStBl. II 1985, 562; FG Köln v. 2.4.1984 – V 194/78 H, EFG 1984, 633, rkr.). Diese Unterscheidung ist vor allem bei der Ermessensausübung im Rahmen des § 191 AO zu beachten; § 42d Abs. 3 ist auf §§ 33, 69 AO nicht anzuwenden (FG Köln v. 2.4.1984 – V 194/78 H EFG 1984, 633, rkr.).

Zur Haftung anderer Personen s. Übersicht bei H 145 LStH und MIHATSCH, FR 1978, 528. Haftung des GmbH-Geschäftsführer für LSt. bei Insolvenz: FG Köln v. 12.9.2005 – 8 K 5677/01 EFG 2006, 86 = DStRE 2006, 496 (500), rkr.; FG Düss. v. 10.1.2006 – 10 K 4216/02 H (L), EFG 2006, 618, rkr.; BFH v. 9.12.2005 – VII B 124-125/05, BFH/NV 2006, 897 = GmbHR 2006, 610; HAUNHORST, DStZ 2006, 369; Begrenzung der StHaftung für Vorstand: FG Hamb. v. 17.8.2005, DStRE 2006, 502, rkr.; URBAN, DStR 2006, 1262, zur Beschränkung der Haftung eines Geschäftsführers drei Monate vor Insolvenz.

Arbeitnehmer nicht Adressat: Die originäre StSchuld des ArbN, die sog. Erstschild, entsteht unabhängig von der Haftungsschild. Der ArbN kann sich auch nicht darauf berufen, das FA müsse nach pflichtgemäßem Ermessen (Abs. 3

Satz 2) vorrangig den ArbG in Anspruch nehmen (BFH v. 24.1.1975 – VI R 121/72, BStBl. II 1975, 420, zu § 38 Abs. 3 Satz 3 Nr. 1 EStG 1969).

12 3. Anwendung bei Auslandsbeziehungen

Ein ausländischer Arbeitgeber haftet nur als ausländ. Verleiher iSv. § 38 Abs. 1 Nr. 2 nach § 42d (BFH v. 24.3.1999 – VI R 64/98, BStBl. II 2000, 41; FG Nürnberg v. 6.6.2000 – I 280/97, EFG 2000, 939, best. BFH v. 19.2.2004 – VI R 122/00, BStBl. II 2004, 620). Dieser Tatbestand kann bei ArbNEntsendung zwischen international verbundenen Gesellschaften erfüllt sein (BFH v. 19.2.2004 – VI R 122/00, BStBl. II 2004, 620).

Auslandsfirmen sind nach der Legaldefinition des § 38 Abs. 1 Nr. 1 inländische ArbG, sofern sie die dort genannten Voraussetzungen erfüllen, und haften dann wie jeder andere ArbG gem. § 42d. Zu den inländ. ArbG zählen auch im Ausland ansässige ArbG mit inländ. Betriebsstätten (s. schon BFH v. 16.5.1975 – VI R 165/72, BStBl. II 1975, 642; v. 5.10.1977 – I R 90/75, BStBl. II 1978, 205; Hess. FG v. 13.2.2008 – 8 K 2258/01, juris, rkr.; FG Sachs. v. 16.2.2005 – 6 K 532/00, juris). § 38 Abs. 1 Satz 2 erweitert außerdem die Definition des inländ. ArbG auf ArbG im wirtschaftlichen Sinne (dazu BFH v. 4.9.2002 – I R 21/01, BStBl. II 2003, 306, gegen BMF v. 5.1.1994, BStBl. I 1994, 11; FG Düss. v. 14.3.2001 – 17 K 2973/97 H (L), EFG 2001, 754). Zur Bestimmung des ArbG bei DBA BFH v. 18.12.2002 – I R 96/01, BFH/NV 2003, 1152 = IStR 2003, 537; FG München v. 8.10.2001 – 7 K 854/00, EFG 2002, 147, rkr., mit Anm. DE WEERTH, IStR 2002, 30; BMF v. 5.1.1994, BStBl. I 1994, 11.

Steuerfreie ausländische Einkünfte: s. § 50d Anm. 110 ff.

13 V. Verhältnis des § 42d zu anderen Vorschriften

Verhältnis zur Lohnsteuerpauschalierung (§§ 40–40b): Nachforderung pauschalierter LSt. und Haftung für LSt. schließen sich gegenseitig aus. Wegen § 40 Abs. 3 besteht keine Haftung des ArbG, wenn er ausnahmsweise aufgrund der Pauschalierung der LSt. nach §§ 40–40b einziger Schuldner der LSt. ist (BFH v. 15.3.1985 – VI R 30/81, BStBl. II 1985, 581; v. 16.5.1986 – VI R 67/81, BFH/NV 1987, 401); s. Anm. 25.

Verhältnis zu § 48: § 48 Abs. 3 Nr. 2 begrenzt die Haftung bei ArbNÜberlassung.

Verhältnis zu anderen Haftungstatbeständen, die neben § 42d verwirklicht sein können: Soweit ein inländ. ArbG oder ein ausländ. Verleiher Haftungssubjekt ist, geht § 42d diesen Vorschriften als Spezialnorm vor. Das gilt auch zB hinsichtlich der Haftung des Steuerhinterziehers nach § 71 AO. Andere Personen können gleichzeitig neben dem ArbG nach anderen Haftungsvorschriften (etwa §§ 69, 75 AO) für LSt. haften (BFH v. 12.7.1983 – VII B 19/83, BStBl. II 1983, 655; v. 20.1.1998 – VII R 80/97, BFH/NV 1998, 814; v. 22.11.2005 – VII R 21/05, BStBl. II 2006, 397; FG München v. 23.7.2009 – 15 K 3609/06, EFG 2009, 1949, rkr.; s. auch Anm. 79), § 34 Abs. 3 AO (FG Sachs.-Anh. v. 15.9.2008 – 1 K 698/08, EFG 2009, 302, rkr.).

Verhältnis zu § 167 AO: § 42d ist nach der Rspr. keine Spezialnorm zu § 167 AO, so dass, wenn der ArbG keine LStAnmeldung vornimmt, ein Schätzungsbescheid auf der Grundlage des § 167 AO ergehen kann und BFH v. 7.7.2004 –

VI R 168/01, BFH/NV 2005, 357; NACKE, DStR 2005, 1297). Da eine Haftung nur aufgrund einer Ermessensentscheidung zulässig ist, weist ein Teil des Schrifttums darauf hin, dass der LStNachforderungsbescheid gem. § 167 Abs. 1 AO seiner Natur nach ein Haftungsbescheid gem. § 42d ist, sobald dessen Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt sind (HEUERMANN, DStR 1998, 959). Zuzugeben ist, dass nach dem Wortlaut die Regelung des § 167 Abs. 1 AO einen LStNachforderungsbescheid in Fällen zulässt, die auch von § 42d Abs. 1 Nr. 1 erfasst werden. § 167 Abs. 1 AO ist auf die Situation zugeschnitten, dass Quellensteuer im laufenden Kj. v. Arbeitslohn erhoben wird. Nach sinngemäßer Auslegung, die sich am Zweck der Vorschriften orientiert, ist uE dann, wenn der ArbG selbst keine LStAnmeldung für den speziellen Sachverhalt mehr abgeben kann, § 42d die speziellere Norm. Dann darf das Vorgehen des FA den ArbG nicht um die Rechte bringen, die ihm das Gesetz ausdrückl. auch dann zubilligt, wenn er sich nicht zum LStAbzug verpflichtet fühlt. Sobald alternativ auch eine Inanspruchnahme des ArbN möglich wäre, müssen auch bei Erl. eines LStNachforderungsbescheids die Voraussetzungen des § 42d berücksichtigt werden (FG Köln v. 10.11.2004 – 14 K 459/02, EFG 2005, 756, nrkr., offen gelassen in Rev. dazu BFH v. 30.10.2008 – VI R 10/05, BStBl. II 2009, 354; so im Ergebnis für KapErtrStHaftung BFH v. 13.9.2000 – I R 61/99, BStBl. II 2001, 67); denn durch den Nachforderungsbescheid wird in materiell-rechtlicher Hinsicht ein Haftungsanspruch geltend gemacht (BFH v. 13.12.2011 – II R 26/10, BFH/NV 2012, 537). Anderenfalls könnte sogar ein Nachforderungsbescheid ergehen, wenn eine Haftung nach § 42d nach TuG ausgeschlossen wäre. Dafür gibt es keine Rechtfertigung (verfassungsrechtl. Bedenken gegen ein Wahlrecht bei DRÜEN, DB 2005, 299). Bestätigt wird diese Auffassung durch § 42d Abs. 4 Nr. 1. Hier ersetzt eine vom ArbG abgegebene LStAnmeldung den förmlichen Haftungsbescheid; dabei ist unbestritten, dass auch diese Form der Haftungsanspruchnahme alle Voraussetzungen des § 42d erfüllen muss (s. Anm. 90). Im Rahmen des § 167 AO ist im Übrigen auch § 173 Abs. 2 AO anzuwenden (RÜSKEN in KLEIN, 10. Aufl. 2009, § 167 AO Rn. 6).

Einstweilen frei.

14–19

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Haftung des Arbeitgebers für Lohnsteuer

Schrifttum: FICHELTMANN, Einwendungen gegen die Nachforderung von Lohnsteuer, DStR 1974, 75; LANG, Das neue Lohnsteuerrecht, StuW 1975, 113; BÄUERLEN, Die Lohnsteuerhaftung des Arbeitgebers, Diss. jur. Gießen 1978; MIHATSCH, Grundlagen des Lohnsteuerhaftungs- und Nachforderungsverfahrens, FR 1978, 526; RÖSSLER, Zur Inanspruchnahme des Arbeitgebers als Haftungsschuldner, FR 1982, 155; STOLTERFOHT, Rechtsanwendung und Rechtsetzung durch Lohnsteuerrichtlinien, DStJG 5 (1982), 271; SCHICK, Steuerschuld und Steuerhaftung im Lohnsteuerverfahren, BB 1983, 1041; OFFERHAUS, Pauschalierungs- oder Haftungsbescheid nach einer Lohnsteuer-Außenprüfung, StbJb. 1983/84, 291; FRIEDRICH, Muß der Bürger als Steuereinheber strenger haften als der Finanzbeamte?, DB 1984, 1114; MACHER, Die Verjährung von Haftungsansprüchen, DStZ 1984, 216; GAST-DE HAAN, Lohnsteuerschuld und Arbeitgeberhaftung, DStJG 9 (1986), 141; VON GROLL, Zur Rechtsverwirklichung im Lohnsteuerverfahren, DStJG 9 (1986), 431; HAHN, Für eine sachgemäße Begrenzung der Haftung des Arbeitgebers für einzubehaltende Lohnsteuer – Anmerkungen zum Urteil des BFH vom 7.12.1984 – IV R 164/79 –, Inst. FuSt, Brief Nr. 257, Bonn 1986; STOLTERFOHT, Einwirkungen des Lohn-

steuerrechts auf das Arbeitsverhältnis, DStJG 9 (1986), 175; BUCIEK, Der Lohnsteuer-Haftungsbescheid als „Sammelhaftungsbescheid“, BB 1987, 800; HAHN, Verfassungsrechtliche Aspekte der Haftung des Arbeitgebers für einzubehaltende Lohnsteuer, NJW 1988, 20; KLOUBERT, Rechtliche Stellung des Arbeitgebers beim Lohnsteuerabzug, Köln 1988; VON BORNHAUPT, Haftungsausschluss des Arbeitgebers für nicht einbehaltene Lohnsteuer bei schuldlos und entschuldigbarem Handeln?, StVj. 1993, 322; HEUERMANN, Der Lohnsteueranspruch gegenüber dem Arbeitgeber, DB 1994, 2411; MÖSBAUER, Die Haftung des Arbeitgebers für die Lohnsteuer, BB 1995, 2194; MÖSBAUER, Möglichkeiten des Haftungsausschlusses bei der Lohnsteuerhaftung des Arbeitgebers, FR 1995, 173; THOMAS, Die Ermittlung der Haftungsschuld bei unterbliebenem Lohnsteuerabzug, DStR 1995, 273; HENDEL, Die Belastung der Arbeitgeber durch die Lohnsteuer, Inst. FuSt. Schrift Nr. 359, Bonn 1997; PORTNER, Stock Options – (Weitere) lohnsteuerliche Fragen, insbesondere bei Expatriates, DStR 1998, 1535; URBAN, Probleme und offene Fragen bei der Trinkgeldbesteuerung, Inf. 1998, 321; VÖLLMEKE, Probleme bei der Trinkgeldbesteuerung – Anmerkungen zum BFH-Urteil vom 24.10.1997, VI R 23/94, DStR 1998, 157; NACKE, Die Haftung für Steuerschulden, Köln 1999; WINTER, Risiken des Arbeitgebers beim Lohnsteuerabzug, in Der Fachanwalt für Steuerrecht im Rechtswesen, Herne/Berlin 1999, 311; GOSCH, Geltendmachung von Abzugssteuern durch Nachforderungs- oder Haftungsbescheid, StBp. 2001, 113; PUST, Zur Haftung des Arbeitgebers wegen unterbliebenem Lohnsteuerabzugs, Anm. HFR 2001, 771; EISGRÜBER, Lohnsteuerhaftung des Arbeitgebers auf Grund einer unterlassenen Anzeige nach § 38 Abs. 4 Satz 2 EStG?, DStR 2003, 141; BERGEMPER, Anmerkung zu BFH v. 9.10.2002 – VI R 112/99, FR 2003, 95; DRÜEN, Grenzen der Steuerentrichtungspflichten, FR 2004, 1134; GERSCH, Haftungsbescheid und Nachforderungsbescheid, AO-StB 2004, 176; DRÜEN, Zum Wahlrecht der Finanzbehörde zwischen Steuerschätzung und Haftungsbescheid bei unterbliebener Steueranmeldung, DB 2005, 299; NACKE, Zweifelsfragen und Prüfungsschwerpunkte bei der Lohnsteuerhaftung, DStR 2005, 1297; MÜLLER, Die Akzessorietät der Haftung, AO-StB 2006, 153; URBAN, Befreit die insolvenzrechtliche Anfechtbarkeit den GmbH-Geschäftsführer von seiner (lohn-)steuerlichen Haftung?, DStR 2006, 1262; HARTZ/MEESSEN/WOLF, ABC-Führer Lohnsteuer, Stuttgart, Loseblatt.

Verwaltungsanweisungen: R 42d LStR 2011.

I. Grundzüge der Haftung des Arbeitgebers für Lohnsteuer

1. Begriff und Wesen der Haftung für Lohnsteuer

20 a) Begriff der Haftung

Haftung für LSt. bedeutet für den ArbG, dass er für eine fremde Schuld, die persönliche StSchuld des ArbN, einzustehen hat (BFH v. 15.4.1987 – VII R 160/83, BStBl. II 1987, 167; v. 12.10.1999 – VII R 98/98, BStBl. II 2000, 486; v. 11.7.2001 – VII R 29/99, BFH/NV 2002, 305; v. 7.3.2006 – X R 8/05, BStBl. II 2007, 594). Als Haftender hat der ArbG eine eigene StSchuld zu erfüllen (§§ 33 Abs. 1, 37 Abs. 1 AO); sie besteht neben der originären StSchuld des ArbN (sog. Erstschuld). Die Haftung führt zu einem Gesamtschuldverhältnis zwischen ArbG und ArbN (Abs. 3). Die Wesensmerkmale der Haftung sind:

Akzessorietät: Da der ArbG für die Erstschuld einzustehen hat, ist eine Haftung ohne diese Schuld nicht denkbar, dh. Haftungs- und Steuerschuld sind akzessorisch (BFH v. 7.12.1984 – VI R 164/79, BStBl. II 1985, 164; v. 13.12.2011 – II R 26/10, BFH/NV 2012, 537; DRENECK in SCHMIDT XXX. § 42d Rn. 2). Die Haftungsschuld besteht nur dann und in dem Umfang, in dem auch die Erstschuld materiell-rechtl. begründet ist und eine Pflicht zum LStAbzug bestanden hat (BFH v. 17.10.1980 – VI R 136/77, BStBl. II 1981, 138). Dies gilt ohne Einschränkung für das Entstehen des Haftungsanspruchs (BÄUERLEN, Die

LStHaftung des ArbG, 1978, 21). Hinsichtlich des Erlöschens des Haftungsanspruchs ist § 44 Abs. 2 AO zu beachten.

Aufgrund der Akzessorietät von Haftung und Erstschuld gehört der Umfang der Erstschuld zum objektiven Haftungstatbestand. Bekräftigt wird das von § 44 Abs. 1 AO; denn danach ist Kennzeichen einer Gesamtschuld, dass Haftung und Erstschuld auf dieselbe Leistung gerichtet sind. Das kann im Rahmen des § 42d nicht anders sein als bei anderen Haftungsschulden auch.

Keine Subsidiarität: Im Unterschied zu anderen strechtl. Haftungstatbeständen ist die Haftung des ArbG im Verhältnis zur StSchuld nicht subsidiär. Das FA entscheidet nach pflichtgemäßem Ermessen gem. Abs. 3, ob der ArbG in Anspruch zu nehmen ist (s. Anm. 78 ff.). Die Haftung des ArbG ist keine Ausfallhaftung, § 219 Abs. 2 AO (zur Andersartigkeit der Entleiherhaftung gem. Abs. 6 Satz 6 s. Anm. 121 ff.).

Einstweilen frei.

21

b) Haftung für Lohnsteuer

22

§ 42d Abs. 1 ordnet ausdrückl. eine Haftung „für LSt.“ an. Im laufenden Kj. ist die LSt. nach LStKarte unter Beachtung des § 38a zu ermitteln. Nach Ablauf eines laufenden Kj. gibt es keine festzusetzende LSt. mehr, sondern nur noch eine ESt. des ArbN, die auch die Einkünfte aus § 19 umfasst (s. § 36 Abs. 1; BFH v. 20.7.2005 – VI R 165/01, BStBl. II 2005, 890). Selbst nicht veranlagte ArbN schulden nur noch ESt., denn bei ihnen gilt die auf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit entfallende ESt. durch den LStAbzug als abgegolten (§ 46 Abs. 4). Die vom zufließenden Lohn erhobene LSt. ist eine Vorauszahlungsschuld auf die ESt. und damit eine durch die Festsetzung der jährlichen ESt. auflösend bedingte StSchuld (§ 36 Abs. 1; BFH v. 20.7.2005 – VI R 165/01 BStBl. II 2005, 890; vgl. v. 13.1.2011 – VI R 61/09, BStBl. II 2011, 479; TIPKE/KRUSE, § 47 AO Rn. 8). Der Rechtsgrund für eine LStZahlung ist nur so lange in der LStAnmeldung des ArbG zu sehen, bis ein EStBescheid erlassen worden ist (BFH v. 12.10.1995 – I R 39/95, BStBl. II 1996, 87; v. 20.12.1995 – I R 72/95, BFH/NV 1996, 605; aA FG Düss. v. 21.10.2009 – 7 K 3109/07 H(L), PISTB 2010, 289). Wenn § 42d Abs. 1 für abgelaufene Kj. nicht leer laufen soll, muss logischerweise angenommen werden, dass der ArbG, sobald der laufende LStAbzug abgeschlossen ist, für diejenige ESt. haftet, die anteilig auf den von ihm bezogenen Arbeitslohn entfällt, allerdings begrenzt auf die Höhe des Betrags, den er zum Zeitpunkt des Lohnzuflusses als LSt. hätte einbehalten müssen.

GLA zB DRENECK in SCHMIDT XXX. § 42d Rn. 2; FICHTELMANN, DSrR 1974, 76; LANG, StuW 1975, 130 ff.; GAST-DE HAAN, DSrJG 9 (1986), 158; aA THOMAS, DSrR 1995, 273; für die USt. BFH v. 12.10.1999 – VII R 98/98, BStBl. II 2000, 486; UStVorauszahlungsansprüche stehen kraft Gesetzes unter der auflösenden Bedingung, dass die USt-Vorauszahlungen aus den UStVorankündigungen oder Vorauszahlungsfestsetzungen durch die Festsetzung der Jahressteuerschuld best. werden.

Diese Auslegung deckt sich mit dem Zweck des § 42d Abs. 3 Satz 4, nach dem der ArbG auch dann in Anspruch genommen werden kann, wenn der ArbN zur ESt. veranlagt wird. Bei einer anderen Auslegung wird der Zweck des § 42d, das StAufkommen zu sichern, übererfüllt. Diese Auslegung entspricht auch dem Grundsatz der Akzessorietät, nach dem eine Haftungsschuld nur dann besteht, wenn auch die StSchuld noch existiert (BFH v. 13.12.2011 – II R 26/10, BFH/NV 2012, 537).

Bei dieser Sicht ist eindeutig, dass das BetriebsstättenFA in Abstimmung mit dem WohnsitzFA die Höhe der Haftungsforderung nachzuweisen hat, falls zB aufgrund der Höhe des Jahresarbeitslohns eines ArbN wahrscheinlich ist, dass er zur ESt. veranlagt wird (s. auch Anm. 82).

In der Praxis wird regelmäßig nicht geprüft, ob, sofern das betreffende Kj. abgelaufen ist, der Haftungsanspruch, gemessen an der individuellen EStSchuld, in der zunächst angenommenen Höhe noch besteht. Der LStAnspruch wird wie verselbständigt angesehen. Die Rspr. hatte vor Einfügung des Abs. 3 Satz 4 eine Haftung des ArbG abgelehnt, wenn ein ArbN zur ESt. veranlagt wurde. Mit Ausnahme von sog. Massenverfahren trägt die Rspr. dem Problem nun dadurch Rechnung, dass eine vorrangige Inanspruchnahme des ArbG als unbillig angesehen wird, wenn aller Wahrscheinlichkeit nach die Erstschuld nicht in Höhe der Haftungsforderung besteht (s. Anm. 74, 79). Damit wird das Problem aber unsystematisch behandelt und erst auf der Ebene von Recht und Billigkeit bei der Inanspruchnahme des ArbG gem. Abs. 3 angesiedelt. DRENSECK (in SCHMIDT XXX. § 42d Rn. 59) schlägt vor, dass der ArbG bis zum Erl. der Einspruchsentscheidung substantiiert vortragen muss, inwieweit die originäre StSchuld nicht mehr besteht.

Die hier vertretene Auffassung mag in der Praxis „unpraktisch“ und verwaltungsaufwändig sein. Es fragt sich aber, ob rechtsstaatliche Prinzipien wirklich einem Zweckmäßigkeitsdenken geopfert werden sollten. Die zurzeit gängige Verwaltungspraxis ist daher zu überdenken. Die Rspr. fordert, dass ein ArbG, der sich auf eine Veranlagung des ArbN beruft, von sich aus die erforderlichen Angaben vorlegt (FG Düss. v. 21.10.2009 – 7 K 3109/07 H(L), PISTB 2010, 289 unter Berufung auf BFH v. 29.11.1978 – I R 159/76, BStBl. II 1979, 182). Damit wird die Haftung für LSt. weiter verschärft, denn es liegt auf der Hand, dass die EStSchuld des ArbN in aller Regel niedriger als die LSt. ist (vgl. dazu Anm. 8, 23).

23 c) Bedeutung des Verschuldens

Haftung nach herrschender Meinung unabhängig vom Verschulden: Der Wortlaut des § 42d behandelt das Verschulden des ArbG bei der Erfüllung von Haftungstatbeständen nicht. Daraus leitet die hM ab, dass die Haftungsforderung dem Grunde nach entsteht, wenn der ArbG die in Abs. 1 genannten Tatbestände objektiv erfüllt.

So schon BFH v. 13.5.1954 – IV 197/53 U, BStBl. III 1954, 225; v. 21.2.1986 – VI R 9/80, BStBl. II 1986, 768; v. 19.5.2009 – VI B 8/08, BFH/NV 2009, 1454; glA ALTHEOFER in LADEMANN, § 42d Rn. 12; VON BORNHAUPT, StVj. 1993, 322 (326 ff.); HEUERMAN in BLÜMICH, § 42d Rn. 58, 60; HARTZ/MEESSEN/WOLF, ABC-Führer Lohnsteuer, „Haftung für LSt.“ Rn. 13; MIHATSCH, FR 1978, 527; MÖSBAUER, FR 1995, 173; STOLTERFOHT, DStJG 5 (1982), 299; STOLTERFOHT, DStJG 9 (1986), 198 f.; R 42d 11 LStR 2011; s. auch Anm. 8.

In diesem Punkt unterscheidet sich § 42d auffällig von anderen Haftungsnormen, zB §§ 69, 72 AO, die ausdrücl. die Haftung von einem schuldhaften Verhalten abhängig machen, aber auch von § 44 Abs. 5, der den Abzug von KapErtrSt. betrifft und damit eine Ähnlichkeit zum LStAbzug aufweist. Übereinstimmung besteht dagegen mit der Haftung gem. § 50a Abs. 5 Satz 5. Die hM und mit ihr der BFH berücksichtigt den Grad des Verschuldens allerdings beim Auswahlermessen nach § 42d Abs. 3 (s. Anm. 79). Haftungsausschließend wirkt nach der Rspr. auch ein entschuldbarer Rechtsirrtum, wobei allerdings mit Blick auf die Möglichkeit, eine Anrufungsauskunft einzuholen,

gerade in schwierigen Rechtsfragen die Wirkung dieses Haftungsausschlussgrunds eingeschränkt wird (s. Anm. 60).

Im Schrifttum wird die Auffassung vertreten, eine verschuldensunabhängige Haftung des ArbG für LSt. passe nicht in das System dieser Haftung und sei verfassungswidrig. Im Wege der verfassungskonformen Auslegung hafte der ArbG gem. Abs. 1 nur bei schuldhafter Pflichtverletzung.

FRIEDRICH, DB 1984, 1114; SCHICK, BB 1983, 1045; BÄUERLEN, Die Lohnsteuerhaftung des Arbeitgebers, 1978, 83; GAST-DE HAAN, DStJG 9 (1986), 141 (150 ff.); VON GROLL, DStJG 9 (1986), 431 (446); RÖSSLER, FR 1982, 155; BAREIN in LBP, § 42d Rn. 8 ff.; TRZASKALIK in KSM, § 42d Rn. B 12 ff.; DRENECK in SCHMIDT XXX. § 42d Rn. 7.

Nach einer weiteren Auffassung kommt eine Haftung nach § 42d nur bei vorsätzlichem Handeln in Betracht, da der ArbG beim LStAbzug als Beliehener tätig wird und dabei v. Haftungsprivileg des § 32 AO profitiert (WINTER in Der Fachanwalt für Steuerrecht im Rechtswesen, 1999, 311 ff.).

Stellungnahme: Die Inanspruchnahme eines ArbG, der ohne Verschulden einen Haftungstatbestand erfüllt, ist unbillig.

Angesichts der Tatsache, dass das LStRecht ständig komplizierter wird, der ArbG wegen Verletzung der ihm unentgeltlich aufgebürdeten Hilfsdienste haftet und der ArbN der eigentliche StSchuldner ist, ist es ein Gebot der Gerechtigkeit, fehlendes oder leichtes Verschulden des ArbG im Rahmen des gesetzlich Möglichen zu seinen Gunsten zu berücksichtigen (glA LOOSE in TIPKE/KRUSE, § 191 AO Rn. 58, der es unter dem Gesichtspunkt der Billigkeit für geboten hält, den ArbG nur haften zu lassen, wenn und soweit er vorsätzlich oder grob fahrlässig einen Haftungstatbestand verwirklicht hat). Wenn schon ein Vertreter eines Stpfl. nach § 69 AO iVm. §§ 34, 35 AO nur haftet, wenn er seine Pflichten vorsätzlich oder grob fahrlässig verletzt hat, sollte der ArbG, der weniger als ein Vertreter des ArbN ist, nicht ohne Verschulden haften. Im Übrigen haften Amtsträger gem. § 32 AO nur unter verschärften Bedingungen (dazu RÖSSLER, FR 1982, 155; WINTER in Der Fachanwalt für Steuerrecht im Rechtswesen, 1999, 311 ff.). Der ArbG übernimmt aber beim LStAbzug als „verlängerter Arm“ des FA dessen Pflichten bezüglich Festsetzung und Durchsetzung des LStAnspruchs. Diese unterschiedlichen Maßstäbe sind einfach bedenklich. Eine Gefährdungshaftung ist im gesamten deutschen Recht auf wenige Ausnahmefälle beschränkt. Das Gesetz selbst führt in § 42d eine Erfolgshaftung des ArbG nicht radikal durch; denn nach Abs. 3 ist der ArbG nur nach billigem Ermessen in Anspruch zu nehmen. Es ist konsequent, daraus den Grundsatz abzuleiten, dass eine Haftung des ArbG ohne Verschulden nicht in Betracht kommt. Die Gerichte haben in ständig fortentwickelter Rspr. klargestellt, dass eine strikt zu lasten des ArbG gehende Auslegung und Anwendung des § 42d die durch TuG gesetzten Grenzen bei Weitem sprengt (s. zB Anm. 79). Leider verschärft der Hinweis darauf, dass im Zweifelsfall eine LStAnrufungsauskunft einzuholen sei, die Haftung des ArbG wieder (BFH v. 19.5.2009 – VI B 8/08, BFH/NV 2009, 1454; s. Anm. 8, 60).

2. Entstehung und Erlöschen der Haftungsschuld

a) Entstehung der Haftungsschuld

24

Die Haftung des ArbG für LSt. setzt eine StSchuld des ArbN voraus und beginnt, sobald außerdem einer der in Abs. 1 genannten Haftungstatbestände verwirklicht ist (BFH v. 27.3.1990 – VII R 26/89, BStBl. II 1990, 939). Es bedarf

dazu nicht des Erlasses eines Haftungsbescheids (Rückschluss aus Abs. 4; ebenso BFH v. 15.10.1996 – VII R 46/96, BStBl. II 1997, 171; RÜSKEN in KLEIN, AO X. § 191 AO Rn. 11). Der Haftungstatbestand des Abs. 1 muss objektiv vorliegen und ist in vollem Umfang gerichtlich nachprüfbar – anders als die Entsch. über die Inanspruchnahme des ArbG gem. Abs. 3 (BFH v. 5.3.1981 – II R 80/77, BStBl. II 1981, 471; RÖSSLER, FR 1982, 155). Grundvoraussetzung einer Haftung für LSt. ist, dass überhaupt steuerpflichtiger Arbeitslohn zugewendet worden ist (BFH v. 21.4.2010 – VI R 46/08, BStBl. II 2010, 848). Ist der LStAbzug vorschriftsmäßig durchgeführt worden oder war seine vorschriftsgemäße Durchführung dem ArbG unmöglich, kommt es schon aus diesem Grund nicht zu einer Haftung nach § 42d (s. Anm. 40 ff.). Die Aufzählung der Haftungstatbestände in Abs. 1 ist abschließend. Zum Umfang der Haftungsschuld s. Anm. 26 ff., 74.

Die Geltendmachung des Haftungsanspruchs ist vom Entstehen der Haftungsschuld zu unterscheiden (BFH v. 2.5.1984 – VIII R 239/82, BStBl. II 1984, 695; Nds. FG v. 27.7.1982 – XI 351/81, EFG 1983, 155, rkr.). Beide Ereignisse fallen stets zeitlich auseinander, weil das FA erst nach Entstehen der Haftungsforderung sein Ermessen gem. Abs. 3 ausüben kann. Der Haftungsanspruch ist erst mit Ablauf der im Leistungsgebot gesetzten Zahlungsfrist fällig (FG Düss./Köln v. 26.1.1977 – VI 163/76 L, EFG 1977, 290, rkr.); das Leistungsgebot kann im Haftungsbescheid, aber auch getrennt ergehen. Zur formlosen Inanspruchnahme des ArbG nach Abs. 4 Satz 1 s. Anm. 90 ff.

25 b) Erlöschen der Haftungsschuld

Der Haftungsanspruch entfällt grds., wenn die StSchuld des ArbN erlischt oder wenn der Haftungsanspruch selbst erlischt, zB durch Zahlung oder Verjährung (zur Zahlung durch einen Gesamtschuldner s. BFH v. 10.6.1987 – I R 152/83, BFH/NV 1988, 5). Es gelten §§ 44, 47 AO. Prüft das FA nicht, ob die StSchuld vom ArbN entrichtet wurde, obwohl nach dem Akteninhalt Veranlassung dazu besteht, so ist die Inanspruchnahme des ArbG ermessenswidrig (BFH v. 21.12.1990 – VI R 59/85, BFHE 164, 226).

Pauschalierung der Lohnsteuer schließt eine Haftung des ArbG gem. § 42d aus, sofern der ArbG seinen Antrag auf Pauschalierung wirksam gestellt hat (unverzichtbare Voraussetzung nach § 40 Abs. 1; FG Brandenb. v. 26.6.1996 – 2 K 1162/94 H (L), EFG 1997, 78, rkr.) und ihn nicht mehr widerrufen oder anfechten kann. Nur wenn der Antrag auf Pauschalierung fehlt oder unwirksam war, wenn er mit Erfolg angefochten oder wirksam widerrufen wird, ist eine Inanspruchnahme des ArbG nach § 42d noch bzw. wieder möglich; im Übrigen steht es im Ermessen des FA, ob es den Pauschalierungsbescheid aufrecht erhält (BFH v. 5.3.1993 – VI R 79/91, BStBl. II 1993, 692). Der ArbG sollte sich daher sorgfältig überlegen, ob er einen Antrag auf Pauschalierung stellen will; denn gegen einen Haftungsanspruch hat er oft bessere Einwendungsmöglichkeiten. Im Rahmen des § 40 kann er meist nur gegen den Arbeitslohncharakter der strittigen Zuwendung und gegen die Höhe der StSätze Einwendungen erheben.

Verjährungsfristen sind für Haftungs- und Steueranspruch getrennt zu berechnen (Hess. FG v. 10.11.1980 – VI 284/77, EFG 1981, 214, rkr.; vgl. auch MACHER, DSTZ 1984, 216). Die Frist für die Festsetzung der Haftungsforderung endet nicht vor Ablauf der Festsetzungsfrist für die LSt., die sich wiederum nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO richtet; für den Beginn der Festsetzungsfrist ist die LStAnmeldung maßgeblich (BFH v. 6.3.2008 – VI R 5/05, BStBl. II 2008, 597). Die Festsetzungsfrist bemisst sich nach § 191 Abs. 3 AO (BFH v. 11.3.

2004 – VII R 19/02, BStBl. II 2004, 967). Ist für die StSchuld Festsetzungsverjährung eingetreten, kann kein Haftungsbescheid mehr ergehen (FG Saarl. v. 27.5.2008 – 2 K 2115/04, EFG 2008, 1763, rkr.). Es ist möglich, dass Festsetzungsverjährung des Haftungsanspruchs vor der Festsetzungsverjährung des StAnspruchs eintritt (BFH v. 8.12.1981 – VII R 105/78, BStBl. II 1982, 226). In der Regel verhindert aber § 191 Abs. 3 AO, dass die Haftungsschuld vor der StSchuld verjährt (zur Berechnung der Verjährungsfristen BFH v. 7.2.2008 – VI R 83/04, BStBl. II 2009, 703). Im Übrigen ist § 191 Abs. 5 AO zu beachten (vgl. dazu BFH v. 22.10.1986 – I R 107/82, BStBl. II 1987, 293, zu § 44 Abs. 5 EStG; BUCIEK, BB 1987, 801).

3. Höhe der Haftungsschuld

25a

Schrifttum: VON BORNHAUPT, Zur Haftung des Arbeitgebers im Lohnsteuerverfahren, BB 1982, 1539; SÖFFING, Anm. Zu BFH VI R 47/80 v. 2.12.83, FR 1984, 293; ALTEHOEFER, Zur Ermittlung eines durchschnittlichen Steuersatzes bei Nacherhebung von Lohnsteuer, FR 1985, 497; VON BORNHAUPT, Anm. zu den BFH-Urteilen VI R 164/79 u. VI R 72/82 v. 7.12.1984, BB 1985, 572; OFFERHAUS, Anm. zu BFH v. 7.12.1984 – VI R 164/79 und VI R 72/82, DB 1985, 631; OFFERHAUS, Anm. zu BFH v. 7.12.1984 – VI R 164/79 und VI R 72/82, StBp. 1985, 92; GILOY, Verzicht des Arbeitgebers auf Forderungen gegen den Arbeitnehmer, DStZ 1986, 222; OFFERHAUS, Anm. zu BFH v. 12.6.1986 – VI R 167/83, StBp. 1986, 264; VON BORNHAUPT, Auch bei Verzicht auf Regreß beim Arbeitnehmer haftet der Arbeitgeber für Lohnsteuer mit niedrigerem Bruttosteuersatz, BB 1994, 345; MITT, Trotz der Unmöglichkeit des Rückgriffs aus tatsächlichen Gründen kein Nettosteuersatz im Haftungsbescheid, DStR 1994, 172; THOMAS, Verpflegungsaufwendungen im Lohnsteuerrecht, StJb. 1995/96, 331.

a) Individuelle Berechnung der Haftungsforderung

aa) Normalfall

26

Haftungs- und Steuerschuld haben grds. dieselbe Höhe, da sie akzessorisch sind (s. Anm. 22). Im laufenden Kj. ist der Betrag nach § 38a zu berechnen. Für abgelaufene Kj. kann der ArbG geltend machen, die Steuer und damit auch die Haftungsschuld habe im Einzelfall eine geringere Höhe (str., s. Anm. 22, 74). Die FA berechnen regelmäßig auch für abgelaufene Kj. die StSchuld, die der Haftungsschuld zugrunde liegt, nach § 38a.

Haftungsbetrag bei mehreren Arbeitnehmern: Haftet der ArbG für die LSt. mehrerer ArbN, so setzt sich der gesamte Haftungsbetrag aus entsprechenden Einzelbeträgen zusammen, die dem jeweils betroffenen ArbN individuell zuzuordnen sind (Sammelbescheid, s. auch Anm. 100). Nur so bleiben dem ArbG Einwendungen aus dem StSchuldverhältnis sowie der Rückgriff beim jeweiligen ArbN erhalten. Desgleichen wird das Anfechtungsrecht des betroffenen ArbN nur auf diese Weise gesichert.

Entrichtung des Haftungsbetrags nicht notwendig Arbeitslohn: Entrichtet der ArbG als Gesamtschuldner den Haftungsbetrag, so liegt darin nicht ohne weiteres die – evtl. gleichzeitige – Gewährung von Arbeitslohn. Der ArbG erfüllt in erster Linie eine eigene StPflicht (dazu BFH v. 5.11.1982 – VI R 219/80, BStBl. II 1983, 91; Nds. FG v. 1.9.1980 – XI (VI, IX) L 67/77, EFG 1981, 45, im Ergebnis vom BFH bestätigt). Dies gilt nach allgemeiner Auffassung uneingeschränkt, sofern der ArbG wegen der Haftung beim ArbN Rückgriff nimmt (vgl. OFFERHAUS, DB 1985, 641 [632]; OFFERHAUS, StJb. 1983/84, 291 [306]). Der Rückgriffsanspruch des ArbG ist privatrechtl. Natur. Anspruchsgrundlage

ist § 670 BGB (Aufwendungsersatz; BFH v. 18.5.1972 – IV R 168/68, BStBl. II 1972, 816; BAG v. 9.12.1976 – 3 AZR 371/75, AP § 670 BGB Nr. 20 = BStBl. II 1977, 581; DRESECK in SCHMIDT XXX. § 42d Rn. 64). Zusätzlicher Arbeitslohn kann nur dann vorliegen, wenn der ArbG einen durchsetzbaren Rückgriffsanspruch hat und auf diesen Anspruch wirksam verzichtet.

27 bb) Höhe der Haftungsschuld bei Verzicht auf Rückgriff beim Arbeitnehmer

Der Verzicht auf einen Rückgriff beim ArbN ist nur beachtlich, wenn darin nach allgemeinen Kriterien (§ 19, § 2 LStDV) ein Zufluss von Arbeitslohn in Form eines geldwerten Vorteils liegt. Die Darlegungs- und Beweislast dafür trifft das FA. Ein Verzicht vor Entrichtung der Haftungsforderung ist nicht möglich, da der ArbN vor der Zahlung noch selbst in Anspruch genommen werden kann (BFH v. 29.10.1993 – VI R 26/92, BStBl. II 1994, 197). Das Verhalten des ArbG muss von dem Bewusstsein getragen sein, auf einen konkreten Ausgleichs- oder Rückgriffsanspruch zu verzichten; ohne dieses Bewusstsein liegt kein lStl. relevanter Verzicht des ArbG vor (BFH v. 29.10.1993 – VI R 26/92, BStBl. II 1994, 197; zum Rechtscharakter des Verzichts s. § 19 Anm. 241; GILOY, DStZ 1986, 222 [223]). Nach Auffassung des BFH muss zwischen ArbG und ArbN kein Verzicht erklärt oder ein Erlassvertrag geschlossen werden; davon abgesehen führt auch nach Auffassung des BFH nicht jede Nichtgeltendmachung des Rückgriffsanspruchs automatisch zu Arbeitslohn, sondern nur, wenn ein durchsetzbarer Rückgriffsanspruch vorliegt (BFH v. 5.3.2007 – VI B 41/06, BFH/NV 2007, 1122; FG Köln v. 21.2.2006 – 9 K 1197/03, juris, rkr., vgl. BFH v. 5.3.2007 – VI B 41/06, BFH/NV 2007, 1122: Verzicht durch schlüssiges Verhalten). Es besteht keine Vermutung dafür, dass ein auf Verzicht oder Erl. gerichteter Wille des ArbG besteht, selbst wenn der ArbG die Forderung nicht eintreibt oder mit Gegenforderungen nicht aufrechnet (BFH v. 25.1.1985 – VI R 173/80, BStBl. II 1985, 437). Liegen alle Voraussetzungen vor, ist auch in diesem Fall nach pflichtgemäßem Ermessen zu entscheiden, ob ein weiterer Haftungsbescheid ergehen soll (BFH v. 29.10.1993 – VI R 26/92, BStBl. II 1994, 197).

In der Erklärung des ArbG gegenüber dem FA/LStAußenprüfer, er wolle nicht Rückgriff nehmen, liegt kein Verzicht, der schon im Zeitpunkt der Erklärung zu einem lStpl. Vorteil führt; denn die StSchuld des ArbN ist zu diesem Zeitpunkt noch nicht getilgt und der ArbN kann noch selbst in Anspruch genommen werden (Ausnahme: Nettolohnvereinbarung, s. BFH v. 29.10.1993 – VI R 26/92, BStBl. II 1994, 197 s. auch Anm. 41).

Keine Zuwendung von Arbeitslohn durch Forderungsverzicht:

► *Rückgriff unmöglich/unfreiwilliger Verzicht auf Rückgriff:* Ist der Rückgriff dem ArbG aus rechtl. oder tatsächlichen Gründen nicht möglich, so verzichtet der ArbG nicht freiwillig darauf (glA HEUERMANN in BLÜMICH, § 42d Rn. 130; GILOY, DStZ 1986, 222 [223]). In diesem Fall tritt allenfalls eine tatsächliche Bereicherung des ArbN ein, es liegt keine Zuwendung von Arbeitslohn vor, denn der Vorteil wird nicht für die Zurverfügungstellung von Diensten gewährt, sondern entsteht durch andere rechtl. oder tatsächliche Umstände. Unmöglichkeit liegt vor, wenn die Haftungsforderung nicht für die betroffenen ArbN individuell, sondern mit einem Durchschnittsbruttosteuersatz berechnet worden ist, gleich aus welchem Grund (so auch FG Ba.-Württ. v. 11.4.1983 – VII 411/81, EFG 1984, 86, rkr.). Unmöglichkeit liegt ferner vor, wenn keine Aufzeichnungen gem. § 41 über die Zuwendungen vorliegen, für die LSt. nachgefordert wird (kein

konkludenter Regressverzicht im Unterlassen), falls der Aufenthalt eines ausgeschiedenen ArbN nicht zu ermitteln oder die Forderung sonst nicht durchsetzbar ist (glA OFFERHAUS, StbJb. 1983/84, 291 [307] mwN). Ebenso: Rückgriff ist wegen tarifvertraglicher Ausschlussfristen (regelmäßig drei Monate) oder gewerkschaftlichen Drucks ausgeschlossen (HEUERMANN in BLÜMICH, § 42d Rn. 130; DRESECK in SCHMIDT XXX. § 42d Rn. 64 mwN).

► *Rückgriff unterbleibt im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse:* Ob kein Arbeitslohn zufließt, weil ein Verzicht im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse liegt, hängt von dem damit verfolgten Zweck ab (BFH v. 21.2.1986 – VI R 21/84, BStBl. II 1986, 406).

Beispiel: Die Ermittlung der einzelnen Regressforderungen und/oder deren Durchsetzung steht in keinem angemessenen wirtschaftlichen Verhältnis zur Realisierung der Rückgriffsansprüche (so auch DRESECK in SCHMIDT XXX. § 42d Rn. 64). Das wirtschaftliche Missverhältnis kann sich dabei sowohl aus einem Zahlenverhältnis (allgemeiner Verwaltungsaufwand im Verhältnis zum Nutzen, zB sehr geringer LStBetrag pro Kopf; ArbN ausgeschieden oder überschuldet) als auch aus den zu erwartenden ungünstigen Auswirkungen auf das Betriebsklima ergeben (Unverständnis bei den ArbN, für Klein- und Kleinstbeträge in Anspruch genommen zu werden; Folge: Unzufriedenheit am Arbeitsplatz, innere Kündigung, schlechtere Arbeitsleistung, Auseinandersetzungen mit dem Betriebsrat); glA HEUERMANN in BLÜMICH, § 42d Rn. 130.

Berechnung der Lohnsteuernachforderung bei Verzicht auf Rückgriff:

Die Haftungsforderung ist auch dann mit einem Bruttosteuersatz zu berechnen, wenn von vornherein feststeht, dass der ArbG keinen Rückgriff nehmen will, denn Arbeitslohn fließt dem ArbN aufgrund des Regressverzichts nicht zu, bevor nicht die Haftungsforderung entrichtet ist (BFH v. 29.10.1993 – VI R 26/92, BStBl. II 1994, 197; FG Thür. v. 20.9.1995 – I K 134/93, EFG 1996, 278, rkr.). Etwas anderes kann nur bei Nettolohnvereinbarungen vorkommen; weil der ArbG dabei die gesamte LSt. schon bei der Gewährung des Vorteils hätte übernehmen müssen (s. Anm. 41). Es handelt sich also nicht um eine echte Ausnahme von dem dargestellten Grundsatz.

b) Durchschnittssteuersätze im Haftungsverfahren

aa) Durchschnittssteuersätze als Anwendungsfälle von Schätzungen

28

Der Grundsatz, dass die Haftungsschuld individuell zu ermitteln ist, ist streng auszulegen. Durchschnittssteuersätze dürfen nur aufgrund eines Gesetzes festgesetzt werden. Es gibt aber Fälle, in denen eine LStHaftung dem Grunde nach besteht, die Höhe des Haftungsbetrags jedoch nicht oder nur unter sehr erschwerten Umständen ermittelt werden kann. Liegen die Voraussetzungen des § 162 AO für eine Schätzung vor, so kann von der individuellen Berechnung der Haftungsforderung abgewichen werden. Bemessungsgrundlage und Höhe der LSt. dürfen geschätzt werden, nicht aber „die Steuer“.

BFH v. 29.10.1993 – VI R 26/92, BStBl. II 1994, 197; v. 17.3.1994 – VI R 120//82, BStBl. II 1994, 536; v. 1.7.1994 – VI R 101/93, BFH/NV 1995, 297; v. 19.7.1995 – VI B 28/95, BFH/NV 1996, 32; FG Ba.-Württ. v. 22.4.1982 – IV 71/82, EFG 1982, 587, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 11.4.1983 – VII 411/81, EFG 1984, 86, rkr.; FG Brandenb. v. 26.6.1996 – 2 K 1162/94 H (L), EFG 1997, 78, rkr.; VON BORNHAUPT, BB 1982, 1542; OFFERHAUS, DB 1985, 631; SÖFFING, FR 1983, 356.

Dieses Ergebnis wird durch einen Rückschluss aus Abs. 6 Satz 7 bestätigt. Bei der Haftung für LSt. wegen ArbNÜberlassung sieht das Gesetz ausdrücl. eine pauschale Festsetzung der Haftungsschuld vor. Einer solchen Regelung hätte es nicht bedurft, wenn Durchschnittssätze allg. bei der Ermittlung der Haftungsschuld des ArbG angewandt werden dürften.

Rechtsgrundlage für die Schätzung der Haftungsschuld ist § 162 Abs. 1 Satz 1 AO in analoger Anwendung; die analoge Anwendung betrifft die Unge-
wissheit, in welcher Höhe eine Erstschuld vorliegt (glA HAHN, Inst. FuSt. Brief
Nr. 257, 1986, 43 [47]). Die Schätzung kann zum einen die Bemessungsgrund-
lage der Haftungsforderung idS betreffen, dass nicht feststeht, welchen Wert
und Umfang eine Zuwendung hatte. Es muss aber feststehen, dass überhaupt
LStPflicht besteht. Zum anderen kann unsicher sein, welchen ArbN eine Zu-
wendung im Einzelnen zugeflossen ist; nur in diesem Bereich sind Durch-
schnittssteuersätze denkbar.

Eine Schätzung von Besteuerungsgrundlagen kommt nach § 162 Abs. 2 Satz 2
AO insbes. dann in Betracht, wenn Aufzeichnungen über den gezahlten Arbeits-
lohn fehlen oder nicht ordnungsgemäß vorgenommen wurden, so dass sie keine
Beweiskraft haben (BFH v. 26.6.1987 – VI B 33/87, BFH/NV 1988, 156; v.
29.10.1993 – VI R 26/92, BStBl. II 1994, 197; FG Ba.-Württ. v. 11.4.1983 – VII
411/81, EFG 1984, 86, rkr.; FG Brandenb. v. 26.6.1997 – 2 K 1162/94 H (L),
EFG 1997, 78, rkr.), oder wenn der ArbG seine Mitwirkungspflicht gem. § 90
Abs. 2 AO verletzt (BFH v. 17.3.1994 – VI R 120/92, BStBl. II 1994, 536). Bei
der Schätzung sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die individuelle Be-
rechnung der LSt. von Bedeutung wären, so dass die Schätzung wirklichkeitsnah
ausfällt (BFH v. 29.5.2008 – VI R 11/07, BStBl. II 2008, 933; FG München v.
1.4.2010 – 8 V 3819/09, juris, rkr.). Auch die Möglichkeit, dass bei nur gering
Beschäftigten eine Pauschalierung der LSt. möglich gewesen wäre, ist dabei in
Betracht zu ziehen (BFH v. 29.5.2008 – VI R 11/07, BStBl. II 2008, 933; FG
Sachs. v. 24.2.2010 – 8 K 203/09, juris, rkr.). Pauschale Abschläge ersetzen eine
korrekte Schätzung nicht. Eine Schätzung ist möglich, wenn LStKarten von
vornherein nicht vorgelegt und LStKonten für einzelne ArbN nicht geführt
worden sind; ob in diesem Fall nach Ablauf des Kj. nach LStKarte VI geschätzt
werden darf (so FG München v. 1.4.2010 – 8 V 3819/09, juris, rkr.), ist nach
den Umständen des Einzelfalls zu entscheiden (vgl. BFH v. 29.5.2008 – VI R
11/07, BStBl. II 2008, 933; FG Sachs. v. 24.2.2010, – 8 K 203/09, juris, rkr.).
Legt der ArbG dem FA nachträglich geeignete Unterlagen vor, aus denen sich
die Bemessungsgrundlage der LSt. ableiten lässt, entfallen die Voraussetzungen
für eine Schätzung.

Wenn geschätzt wird, so sind diese Schätzungen individuell für jeden betroffe-
nen ArbN durchzuführen. Die Summe der so ermittelten LStNachforderungen
ergibt die (Sammel-)Haftungsforderung. Auf diese Weise bleiben dem ArbG die
Einwendungen aus dem persönlichen StSchuldverhältnis und der Regress erhal-
ten, weil die geschätzten Beträge zuordenbar sind. Findet keine individuelle Zu-
rechnung statt, ist auch der Regress des ArbG einschließlich des Verzichts da-
rauf ausgeschlossen.

Anwendungsfall Verwaltungsökonomie: Nach der Rspr. darf ein Durch-
schnittssteuersatz im Haftungsverfahren jedenfalls auch dann angewendet wer-
den, „wenn die individuelle Ermittlung der LSt. schwierig ist, der ArbG gegen
die Höhe des durchschnittlichen Steuersatzes keine Einwendungen erhoben hat
und von vornherein nicht beabsichtigt, bei den Arbeitnehmern in Höhe seiner
Inanspruchnahme Regress zu nehmen“ (BFH v. 7.12.1984 – VI R 72/82,
BStBl. II 1985, 170; glA ALTHEOEFER, FR 1985, 497; VON BORNHAUPT, BB 1982,
1542; OFFERHAUS, StBp. 1985, 92 [93]). Als „schwierig“ wertet der BFH die Er-
mittlung des individuellen StSatzes, falls das FA von sich aus Nachforschungen
über die Besteuerungsmerkmale der einzelnen ArbN anstellen müsste (BFH v.
12.6.1986 – VI R 167/83, BStBl. II 1986, 681; glA OFFERHAUS, StBp. 1986, 264).

Sind Lohnkonten ordnungsgemäß geführt, so kommt eine Schätzung idR nicht in Betracht (BFH v. 17.3.1994 – VI R 120/82, BStBl. II 1995, 536; v. 1.7.1994 – VI R 101/93, BFH/NV 1995, 297). Das FA nimmt dann nur die auch dem ArbG beim LStAbzug zugemutete Tätigkeit vor (FG Rhld.-Pf. v. 21.10.1982 – 3 K 416/81, EFG 1983, 373, rkr.).

bb) Durchschnittssteuersätze aufgrund Einverständnisses des Arbeitgebers

29

Die LSt. darf im Haftungsbescheid mit Durchschnittssteuersätzen berechnet werden, wenn der ArbG damit einverstanden ist.

BFH v. 17.3.1994 – VI R 120/82, BStBl. II 1994, 536; v. 1.7.1994 – VI R 101/93, BFH/NV 1995, 297; v. 19.7.1995 – VI B 28/95, BFH/NV 1996, 32; FG Köln v. 25.10.2000 – 6 K 4859/94, DStRE 2003, 141, rkr.; glA THOMAS, StJb. 1995/96, 331 ff. (360).

Die Rechtsgrundlage dafür soll nach der Rspr. in einer auch stillschweigend möglichen, § 40 nachempfundenen Verständigung zwischen ArbG und FA liegen (BFH v. 17.3.1994 – VI R 120/92, BStBl. II 1995, 536). Das Schrifttum stimmt dem für die Fälle zu, in denen die LSt. für eine Vielzahl von ArbN nachgefordert wird (VON BORNHAUPT, BB 1982, 1542; THOMAS, StJb. 1995/96, 331). Es ist uE nicht zulässig, sich in Anlehnung an § 40 formlos nur zur Vereinfachung oder, um bestimmte StSätze anwenden zu können, auf bestimmte StSätze zu einigen; denn eine tatsächliche Verständigung ist sonst nur zulässig, wenn tatsächliche Unsicherheiten nur mit unverhältnismäßigem Verwaltungsaufwand beseitigt werden können (BFH v. 31.7.1996 – XI R 78/95, BStBl. II 1996, 625; OFD München v. 2.6.1998, FR 1998, 710).

cc) Durchschnittssteuersatz

30

Höhe des Steuersatzes: Die Durchschnittssteuersätze sind idR nur Bruttosteuersätze, keine Nettosteuersätze (BFH v. 29.10.1993 – VI R 26/92, BStBl. II 1994, 197; v. 17.3.1994 – VI R 120/92, BStBl. II 1994, 536; v. 31.3.1995 – VI R 84/94, BFH/NV 1995, 783; FG Köln v. 25.10.2000 – 6 K 4859/94 DStRE 2003, 141, nicht behandelt in Revisionsentscheidung BFH v. 26.7.2006 – VI R 49/02, BStBl. II 2006, 917; FG Ba.-Württ. v. 11.4.1983 – VII 411/81, EFG 1984, 86, rkr.; zur weiteren Begr. s. Anm. 28). Soweit jedoch die LSt. individuell berechnet werden kann, weil zB nur ein Teil der Besteuerungsgrundlage geschätzt werden musste, die Empfänger jedoch feststehen, geht die individuelle Berechnung der StSätze dem Ansatz von Durchschnittssteuersätzen vor.

Folge einer unzulässigen Berechnung der Haftungsforderung mit Durchschnittssteuersätzen: Der Haftungsbescheid ist rechtswidrig, aber nicht unwirksam, wenn die konkreten Sachverhalte, die zu Lohnzuflüssen geführt haben, und deren Zeitraum genannt sind (BFH v. 1.7.1994 – VI R 101/93, BFH/NV 1995, 297). Der Bescheid muss gem. § 130 Abs. 1 AO teilweise zurückgenommen werden, im Übrigen wird die LSt. neu berechnet. Der Haftungsbescheid wird v. Gericht nicht in vollem Umfang aufgehoben, weil nur die Höhe des festgesetzten Geldbetrags zu beanstanden ist, § 100 Abs. 2 Satz 1 FGO (BFH v. 17.3.1994 – VI R 120/82, BStBl. II 1994, 536).

c) Haftungsbeschränkung bei Zahlungsunfähigkeit

31

Auszahlung von Nettolöhnen im Fall teilweiser Zahlungsunfähigkeit: Kann der ArbG nur noch Nettolöhne auszahlen und kürzt er diese nicht um die gesetzlichen Abzüge, so kommt eine Haftungsbeschränkung auf die LStBeträge in Be-

tracht, die der ArbG hätte einbehalten müssen, wenn er den ausgezahlten Betrag um die gesetzlichen Abzüge ordnungsgemäß gekürzt hätte (BFH v. 26.7.1988 – VII R 83/87, BStBl. II 1988, 859; v. 10.1.1995 – VII B 135/94, BFH/NV 1995, 568). Siehe Anm. 26.

II. Arbeitgeber als Subjekt der Haftung

Schrifttum: GUTH, Arbeitgeber- und Arbeitnehmerstellung im lohnsteuerlichen Haftungsverfahren, FR 1978, 428; FEUERBAUM, Lohnsteuerhaftung des inländischen Arbeitgebers gegenüber der deutschen Finanzverwaltung für in ausländischen Betriebsstätten eingesetzte ausländische Arbeitnehmer?, DB 1982, 1745; FEUERBAUM, Unterliegen Ausländer in ausländischen Betriebsstätten der deutschen Lohnsteuer?, DB 1983, 1461; OFFERHAUS, Anm. zu BFH v. 12.6.1986 – VI R 167/83, StBp. 1986, 264.

32 1. Arbeitgeber als Haftungsschuldner

Nach § 42d Abs. 1 haften nur solche ArbG, die gem. § 38 Abs. 1 zum Einbehalten und Abführen der LSt. rechtl. verpflichtet sind (BFH v. 21.2.1986 – VI R 9/80, BStBl. II 1986, 768; v. 4.4.2006 – VI R 11/03, BStBl. II 2006, 668). Die Haftung des Abs. 1 beschr. sich daher auf inländ. ArbG iSd. § 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und auf ausländ. Verleiher iSd. § 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (BFH v. 7.8.1959 – VI 299/57 U, BStBl. III 1959, 462; v. 16.5.1975 – VI R 165/72, BStBl. II 1975, 642). §§ 8–13 AO gelten in diesem Bereich ergänzend. Dabei geht es nur um die Frage, ob der ArbG verpflichtet ist, den LStAbzug durchzuführen. Maßgebend sind die objektiven rechtl. und tatsächlichen Verhältnisse zu dem Zeitpunkt, zu dem der LStAbzug durchgeführt werden muss (Feststellungslast beim FA: FG Düss. v. 24.10.1973 – II 135/72 L, EFG 1974, 82; rkr.; FG Düss. v. 19.5.1980 – XX/I 639/79 L, EFG 1981, 206, rkr.). Über Auslandsbeziehungen s. Anm. 12.

Anwendungsfälle: Eine BGB-Gesellschaft ist trotz fehlender Rechtspersönlichkeit ArbG im Istrechtl. Sinne (BFH v. 17.2.1995 – VI R 41/92, BStBl. II 1995, 390). Für Arbeitslohn von Dritten haftet der ArbG nur, soweit er nach § 38 Abs. 1 Satz 3 zum LStAbzug verpflichtet ist und er die konkrete Höhe des Lohns kennt (BFH v. 10.5.2006 – IX R 82/98, BStBl. II 2006, 669). Nicht Dritter, sondern „Teil“ des ArbG ist eine nichtrechtsfähige Personalvertretung (FG Nürnberg. v. 14.5.1997 – VI 186/94, EFG 1998, 204, rkr.). Bei verbundenen Unternehmen ist ArbG nur die Gesellschaft, die mit dem ArbN einen Arbeitsvertrag geschlossen hat (vgl. BFH v. 24.3.1999 – I R 64/98, BStBl. II 2000, 41; v. 13.3.2003 – VII R 46/02, BStBl. II 2003, 556; v. 19.2.2004 – VI R 122/00, BStBl. II 2004, 620), ebenso bei GmbH & Co. KG (FG Hamb. v. 19.11.2004 – III 352/02, EFG 2005, 1268, rkr.). Es ist möglich, dass nach vertraglicher Vereinbarung der Dienstvertrag mit der Muttergesellschaft für die Zeit der Entsendung eines ArbN ruht und in dieser Zeit die Tochtergesellschaft ArbG ist (FG Nds. v. 29.9.2005 – 11 K 396/04, juris). Ein Organträger, der ArbN seiner Tochtergesellschaft Zuwendungen gemacht hat, ist nicht ArbG, sondern Dritter (BFH v. 21.2.1986 – VI R 9/80, BStBl. II 1986, 768; OFFERHAUS, StBp. 1986, 166). Bei einer ArbNÜberlassung ist der Verleiher ArbG (BFH v. 5.10.1977 – I R 90/75, BStBl. II 1978, 205), sofern er die ArbN in eigenem Namen und auf eigene Rechnung entlohnt.

33 Einstweilen frei.

2. Mit Arbeitgeberpflichten betraute Nicht-Arbeitgeber

34

Grundsatz: Ein Dritter haftet, auch wenn er Arbeitslohn zuwendet, nicht nach § 42d, weil er nicht ArbG ist. Der Insolvenzverwalter wird, obwohl er den LStAbzug vorzunehmen hat, nicht ArbG; für die LSt. haftet er ggf. gem. §§ 34, 69 AO.

Übertragung von Arbeitgeberpflichten: Die Haftung eines Dritten, der gem. § 38 Abs. 3a Arbeitslohn zahlt, ist in § 42d Abs. 9 geregelt (s. Anm. 135 ff.). Hinsichtlich der Übertragung von ArbGPflichten auf einen Dritten durch eine zivilrechtl. Vereinbarung muss diese Regelung als abschließend angesehen werden.

Daneben kommt aber auch die Übertragung des LStAbzugs durch öffentlichrechtl. Vorschriften (BFH v. 13.12.1963 – VI 221/61 U, BStBl. III 1964, 106: Amt für Verteidigungslasten hinsichtlich der von den Stationierungstreitkräften beschäftigten deutschen ArbN) oder durch Satzung (Hess. FG v. 15.11.1979, EFG 1980, 241: Evangelisches Rentamt für ArbN der Kirchengemeinde) vor. Hier hat die beauftragte Stelle die Pflichten des ArbG und haftet nach § 42d. Die Neuregelung in § 38a Abs. 3 wollte uE daran nichts ändern. § 42d Abs. 9 ist als Ausnahmevorschrift auf diese Fälle nicht anwendbar. Gleiches gilt für öffentliche Kassen, die in § 38 Abs. 3 Satz 2 angesprochen sind.

Einstweilen frei.

35–39

III. Haftungsbegründende Tatbestände (Abs. 1 Nr. 1–4)

1. Haftung für die einzubehaltende und abzuführende Lohnsteuer (Abs. 1 Nr. 1)

a) Haftung für die einzubehaltende Lohnsteuer

aa) Vorschriftsmäßige Berechnung (§ 39b); Maßgeblichkeit der Lohnsteuerabzugsmerkmale

40

Der Haftungstatbestand des Abs. 1 Nr. 1 korrespondiert mit den Pflichten des ArbG aus §§ 38 Abs. 3, 41a. Einbehaltung ist die Kürzung der Lohnzahlung um die vorschriftsmäßig berechnete LSt. Reicht der Barlohn zur Deckung der einzubehaltenden LSt. nicht aus, so treten nach der Rspr. die Maßnahmen nach § 38 Abs. 4 Satz 1 und 2 an die Stelle des tatsächlichen Lohneinbehalts einschließlich der Anzeige gegenüber dem FA (BFH v. 9.10.2002 – VI R 112/99, BStBl. II 2002, 884; DRENECK in SCHMIDT XXX. § 38 Rn. 18; TRZASKALIK in KSM, § 38 Rn. E 5); eine abweichende Auffassung überzeugt mit der Überlegung, dass der ArbG in den Anzeigefällen gerade nicht zum Einbehalten und Abführen der LSt. verpflichtet ist (so EISGRUBER, DStR 2003, 141; NACKE, DStR 2005, 1297 [1298]).

Vorschriftsmäßige Berechnung der Lohnsteuer: Sie hat nach §§ 38a, 39b zu erfolgen. Grundlage ist die Feststellung, in welchem Lohnzahlungszeitraum Arbeitslohn in welcher Höhe zugeflossen ist (BFH v. 17.11.1992 – VI R 13/92, BStBl. II 1993, 471; v. 4.6.1993 – VI R 95/92, BStBl. II 1993, 687). Wenn der ArbG beim LStAbzug während der einzelnen Lohnzahlungszeiträume korrekt vorgeht, hat er damit seine Pflicht zum LStAbzug vorschriftsmäßig erfüllt und haftet nicht für einen evtl. Mehrbetrag, der sich bei Berücksichtigung des gesamten Jahresarbeitslohns ergibt (BFH v. 11.6.1970 – VI R 67/68, BStBl. II 1970, 664; vgl. auch BFH v. 26.7.1974 – VI R 24/69, BStBl. II 1974, 756). Korrekt ist

auch die Beachtung der LStR, selbst wenn es dadurch zu einer sachlich unrichtigen Ermittlung der LSt. kommt (VG Berlin v. 19.11.1956, EFG 1957, 213, rkr.; s. auch Anm. 61), ebenso die Beachtung einer ihm erteilten, ggf. auch unrichtigen LStAnrufungsauskunft (BFH v. 16.11.2005 – VI R 23/02, BStBl. II 2006, 210, Vorinstanz FG Düss. v. 24.1.2002 – 14 K 871/97 L, EFG 2002, 540; DRENSSECK in SCHMIDT XXX. § 42d Rn. 3; aA HARTZ/MEESSEN/WOLF, ABC-Führer LSt., „Haftung für LSt.“ Rn. 37).

Maßgeblichkeit der Lohnsteuerabzugsmerkmale (§ 39e): Der LStAbzug wird hinsichtlich der persönlichen Besteuerungsmerkmale des einzelnen ArbN zutreffend durchgeführt, wenn die beim BZSt. abgerufenen Lohnsteuerabzugsmerkmale (bis einschließlich 2011: Eintragungen auf der LStKarte, § 39) berücksichtigt werden (§ 39e Abs. 6 Satz 1, vor 2012 sog. Grundsatz der Maßgeblichkeit der LStKarte, ua. BFH v. 9.3.1990 – VI R 87/89, BStBl. II 1990, 608), denn sie sind auch für den ArbG bindend. Der ArbG haftet daher auch dann nicht, wenn er weiß, dass die LStAbzugsmerkmale falsch sind. Dies ergibt sich aus § 39e Abs. 6, denn danach ist der ArbG verpflichtet, die ihm mitgeteilten LStAbzugsmerkmale zu verwenden, bis das BZSt. ihm mitteilt, dass geänderte LStAbzugsmerkmale vorliegen und sie zum elektronischen Abruf bereitstellt. Vor 2012 hatte die Rspr. entsprechende Grundsätze für die Verbindlichkeit der Eintragungen auf der LStKarte aufgestellt (BFH v. 9.11.1984 – VI R 157/83, BStBl. II 1985, 191, mwN; v. 9.3.1990 – VI R 87/89, BStBl. II 1990, 608).

41 bb) Haftung bei fehlerhafter Einbehaltung

Auf welchem Grund die Fehlerhaftigkeit beim Einbehalten der LSt. beruht, spielt für das Entstehen des Haftungsanspruchs keine Rolle (uU aber Berücksichtigung im Rahmen des Abs. 2 oder 3, s. Anm. 79). Grundsätzlich ist unbeachtlich, ob die Pflicht zum LStAbzug offen missachtet wird, ob ein Verstoß gegen die Technik des LStAbzugsverfahrens vorliegt oder ob der ArbG aufgrund einer falschen Rechtsüberzeugung zu wenig LSt. erhebt.

Nettolohnvereinbarung: Der ArbG haftet auch, wenn er in Zusammenhang mit einer Nettolohnvereinbarung den LStAbzug unzutreffend durchführt; denn der ArbN bleibt auch in diesem Fall Schuldner der LSt. (ua. BFH v. 8.11.1985 – VI R 238/80, BStBl. II 1986, 186). Privatrechtl. Vereinbarungen zwischen ArbG und ArbN darüber, wer die LSt. zu tragen hat, berühren die öffentlich-rechtl. Pflicht zum LStAbzug und damit auch die Haftung nicht (BFH v. 18.2.1954 – IV 174/53 U, BStBl. III 1954, 130; FG Münster v. 26.10.1983 – II 101/83 E, EFG 1984, 193, rkr.). Eine Nettolohnvereinbarung ist aber arbeitsrechtl. von Bedeutung, der ArbN kann wegen ihr einem Regress des ArbG widersprechen. Im Übrigen kann ein Fall des Abs. 3 Satz 4 Nr. 2 vorliegen (s. dazu Anm. 85).

Keine Nettolohnvereinbarung liegt darin, dass der ArbG nicht Regress nimmt oder keine Aufzeichnungen gem. § 41 über bestimmte Zuwendungen macht, weil er sie für stfrei hält. Eine Nettolohnvereinbarung muss konkret nachgewiesen werden (BFH v. 28.2.1992 – VI R 146/87, BStBl. II 1992, 733; v. 29.10.1993 – VI R 26/92, BStBl. II 1994, 197).

Arbeitslohn von Dritten: Der ArbG haftet für LSt., die auf Arbeitslohn von dritter Seite entfällt, sofern er nach § 38 Abs. 1 Satz 3 zum LStAbzug verpflichtet ist. Ungeschriebene Voraussetzung für die Pflicht zum LStAbzug im Rahmen des § 38 Abs. 3a, dass der ArbG die Besteuerungsgrundlagen kennt (so schon BFH v. 28.1.1983 – VI R 35/78, BStBl. II 1983, 472), denn sonst ist ihm der zutreffende LStAbzug unmöglich. Den ArbG treffen keine Ermittlungs- und Ver-

III. Haftungs begründende Tatbestände (Nr. 1–4) Anm. 41–44 § 42d

anlassungspflichten (BFH v. 24.10.1997 – VI R 23/94, BStBl. II 1999, 323; FG Ba.-Württ. v. 25.9.1984 – IV 373/80, EFG 1985, 258, rkr.; FISCHER, BB 1983, 1648; SÖFFING, FR 1983, 26; URBAN, Inf. 1998, 321 [322]; VÖLLMEKE, DStR 1998, 157 [158]). Der ArbG hat auch weder das Recht noch die Pflicht, die Höhe des Arbeitslohns, den er dem ArbN nicht selbst zuwendet, zu schätzen (BFH v. 24.10.1997 – VI R 23/94, BStBl. II 1999, 323; VÖLLMEKE, DStR 1998, 157).

cc) Keine Haftung bei vorschriftsmäßig unterlassener Einbehaltung

42

Die LStHaftung wegen mangelhaften LStAbzugs entsteht nicht, wenn die vom ArbG geleistete Zahlung begrifflich kein Arbeitslohn ist oder wenn der Arbeitslohn lsfrei ist. Der ArbG haftet nur für die nach den gesetzlichen Vorschriften einzubehaltende LSt.; die Pflicht, LSt. einzubehalten, korrespondiert mit dem Umfang einer tatsächlich bestehenden StSchuld des ArbN (BFH v. 22.7.1993 – VI R 116/90, BStBl. II 1993, 775). Wegen des Prinzips der Maßgeblichkeit der elektronisch zur Verfügung gestellten LStAbzugsmerkmale (vorher: Maßgeblichkeit der Eintragungen auf der LStKarte s. Anm. 40).

b) Haftung für die abzuführende Lohnsteuer

43

Der ArbG haftet für den Ausfall an LSt., der dadurch entsteht, dass er den Gesamtbetrag der in einem LStAnmeldungszeitraum einbehaltenen LSt. nicht gem. § 41a zum Fälligkeitszeitpunkt an das BetriebsstättenFA abführt (zum Begriff „abzuführende LSt.“ BFH v. 17.11.1981 – VI R 39/79, BStBl. II 1982, 223; v. 17.11.1992 – VI R 13/92, BStBl. II 1993, 471). Zu den Voraussetzungen des § 41a s. insbes. § 41a Anm. 13 ff. Der Begriff des ArbG ist in §§ 38 Abs. 3, 41a identisch (BFH v. 13.7.2011 – VI R 84/10, BStBl. II 2011, 986). Die LStAnmeldung reicht allein nicht aus. Die Haftung ist allerdings auf die zu Recht einzubehaltende LSt. beschränkt. Hat der ArbG von Gesetzes wegen nicht geschuldete LSt. erhoben, so haftet er nicht, wenn er die gesetzwidrig erhobene LSt. nicht abführt (BFH v. 22.7.1993 – VI R 116/90, BStBl. II 1993, 775). Dies entspricht dem Grundsatz, dass die Haftung des ArbG nach § 42d eine StSchuld des ArbN voraussetzt (s. Anm. 20, 70 f.).

Die Haftung erlischt, sobald die nicht vorschriftsmäßig abgeführte LSt. zu einem späteren Zeitpunkt beim BetriebsstättenFA eingeht.

Die Pflicht, LSt. abzuführen, besteht ohne Ausnahme, zB auch dann, wenn dem notleidenden Unternehmen des ArbG nur noch Mittel zur Auszahlung von Nettolohnzahlungen zur Verfügung stehen (vgl. BFH v. 12.7.1983 – VII B 19/83, BStBl. II 1983, 655 zu § 69 AO). Der ArbG darf den Lohn dann nur gekürzt als Teilbetrag auszahlen und muss den übrig bleibenden Teil als LSt. abführen (BFH v. 10.2.1982 – VII R 96/79, BStBl. II 1982, 521; v. 26.7.1988 – VII R 84/87, BFH/NV 1988, 685; v. 25.2.1997 – VII B 190/96, BFH/NV 1997, 594, mwN). Dagegen entfällt eine Pflicht, LSt. abzuführen, wenn dies rechtl. unmöglich ist, zB wegen eines gerichtlichen Verfügungsverbots im Fall der Insolvenz (BFH v. 17.11.1992 – VI R 13/92, BStBl. II 1993, 471).

2. Haftung für beim Lohnsteuerjahresausgleich zu Unrecht erstattete Lohnsteuer (Abs. 1 Nr. 2)

44

Lohnsteuerjahresausgleich durch den Arbeitgeber (§ 42b): Bei der Haftung des ArbG für beim betrieblichen LStJA zu Unrecht erstattete LSt. handelt es sich um einen Sonderfall der unter Abs. 1 Nr. 1 zu subsumierenden Haftungstat-

bestände. Der ArbG erfüllt den Tatbestand des § 42d Abs. 1 Nr. 2, wenn er § 42b in irgendeiner Weise verletzt, zB dem ArbN mehr LSt. erstattet, als rechtl. zulässig ist, oder einen LStJA vornimmt, obwohl die gesetzlichen Voraussetzungen dafür fehlen (s. § 41b Anm. 3 ff.). Andere Fälle, in denen der ArbG dem ArbN LSt. zu Unrecht erstattet (§ 39c Abs. 2 Satz 2, § 41c Abs. 1, 4), gehören nicht zu Abs. 1 Nr. 2, sondern fallen als nicht vorschriftsmäßige Berechnung der LSt. unter Abs. 1 Nr. 1.

45 3. Haftung für die durch fehlerhafte Angaben verkürzte Einkommensteuer/Lohnsteuer (Abs. 1 Nr. 3)

Fehlerhafte Angaben bei Aufzeichnungen und Lohnsteuerbescheinigung: Der ArbG haftet für die ESt. (LSt.), die aufgrund fehlerhafter Angaben im Lohnkonto oder in der LStBescheinigung verkürzt wird (Abs. 1 Nr. 3). Welche Aufzeichnungspflichten der ArbG beim LStAbzug zu erfüllen hat, ergibt sich aus § 41 Abs. 1. Die Regelungen über die LStBescheinigung ergeben sich aus § 41b. Die Haftung nach Abs. 1 Nr. 3 ist davon abhängig, dass zwischen der haftungsbegründenden Handlung des ArbG und der Verkürzung des LSt. bzw. ESt. ein kausaler Zusammenhang besteht („aufgrund“).

„Fehlerhaft“ ist jede Angabe, die den objektiven Umständen nicht entspricht. Zur Haftung kommt es erst, wenn aufgrund der fehlerhaften Angaben ESt. (LSt.) verkürzt worden ist.

46 4. Haftung für Lohnsteuer, die der Dritte nach § 38 Abs. 3a zu übernehmen hat (Abs. 1 Nr. 4)

Haftungstatbestand: § 38 Abs. 3a kennt zwei Fälle, in denen ein Dritter anstelle des ArbG den LStAbzug übernimmt. Dass der Dritte die „LSt. zu übernehmen hat“, ergibt sich aus § 38 Abs. 3a nicht. Gemeint ist wahrscheinlich, dass der ArbG so für LSt. haften soll, als wenn er und nicht der Dritte den LStAbzug vorgenommen hätte.

Kritik am Haftungstatbestand: Bei der Alt. 1 des § 38 Abs. 3a – ein Dritter schuldet aufgrund eines Tarifvertrags eine Leistung – hätte der ArbG wahrscheinlich den LStAbzug nicht vornehmen können, weil er die konkreten Leistungsmerkmale gar nicht kannte. Damit wäre es auch nie zu einer LStHaftung gekommen. Bei der Alt. 2 kennt der ArbG zwar den Arbeitslohn, nimmt aber selbst den LStAbzug (mit Einverständnis des FA) nicht vor. Auch hier hat der ArbG nicht den vollen Überblick (LStKarte des ArbN, Beachtung von Formalien). Der neu eingeführte Haftungstatbestand ist damit nicht nur sprachlich missglückt, sondern auch in sachlicher Hinsicht unangemessen. § 42d Abs. 1 Nr. 4 dürfte außerdem in aller Regel leer laufen, weil dem ArbG der LStAbzug mangels Kenntnis der Besteuerungsgrundlagen unmöglich gewesen wäre oder weil er – entsprechend der hier vertretenen Auffassung – nicht schuldhaft gehandelt hat.

47–49 Einstweilen frei.

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Ausschluss der Arbeitgeberhaftung**

Schrifttum: NISSEN, Zur Haftung bei der Einbehaltung von Lohnsteuer und Kapitalertragsteuer, DB 1971, 1496; BALS, Durchführung des Lohnsteuerabzugs ab 1975, BB 1974, 1572; MÖSBAUER, Die Arbeitgeberhaftung der GmbH für Lohnsteuer, GmbHR 1987, 483; MIHATSCH, Grundlagen des Lohnsteuerhaftungs- und Nachforderungsverfahrens, FR 1978, 526; MÖSBAUER, Haftung im Steuerrecht, DB 1983, 1893; von BORNHAUPT, Zur Inanspruchnahme des Arbeitgebers nach § 42d des Einkommensteuergesetzes, BB 1981, 2129; OFFERHAUS, Zur Haftung des Arbeitgebers im Lohnsteuerverfahren, BB 1982, 793; RÖSSLER, Anm. zu BFH VI R 44/77 v. 18.9.81, FR 1982, 155; HORN, Wie kann sich der Arbeitgeber vor der Lohnsteuerhaftung schützen?, Inf. 1983, 365; OFFERHAUS, Pauschalierungs- oder Haftungsbescheid nach einer Lohnsteuer-Außenprüfung, StJb. 1983/84, 291; SCHICK, Steuerschuld und Steuerhaftung im Lohnsteuerverfahren, BB 1983, 1041; BIRKENFELD, Sachverhaltsermittlung und Rechtsanwendung bei der Lohnsteuer in- und ausländischer Arbeitnehmer, DStJG 9 (1986), 245; OFFERHAUS, Anm. zu BFH v. 15.10.1985 – VI R 130/82, StBp. 1986, 43; von BORNHAUPT, Anm. zu BFH v. 24.1.1992 – VI R 177/88, BB 1992, 2052; von BORNHAUPT, Haftungsausschluss des Arbeitgebers für nicht einbehaltene Lohnsteuer bei schuldlosem und entschuldbarem Handeln?, StVj. 1993, 322; MÖSBAUER, Möglichkeiten des Haftungsausschlusses bei der Lohnsteuerhaftung des Arbeitgebers, FR 1995, 173; MÖSBAUER, Grenzen der haftungsmäßigen Inanspruchnahme des Arbeitgebers für die Lohnsteuer der Arbeitnehmer, FR 1995, 727; von LISHAUT, Steuerabzug bei Lohn von dritter Seite (§ 38 Abs. 1 Satz 3, Abs. 4 Satz 3 EStG, FR 2004, 203; PLENKER, Lohnsteuerabzugspflicht des Arbeitgebers bei Arbeitslohnzahlungen von dritter Seite, DB 2004, 894.

I. Fehlende Grundlage für die Haftung des ArbG für Lohnsteuer 50

Bedeutung: Abs. 2 enthält eine – nicht abschließende – Aufzählung von Haftungsausschlussgründen. Weitere Haftungsausschlussgründe ergeben sich aus anderen Vorschriften oder aus allgemeinen Rechtsgrundsätzen, wie der von der Rspr. entwickelte Haftungsausschluss nach TuG (BFH v. 18.9.1981 – VI R 44/77, BStBl. II 1981, 801; s. Anm. 60f.). Liegt ein Haftungsausschlussgrund vor, kommt eine Haftung nach § 42d unter keinem Gesichtspunkt in Betracht. Eine Ermessensausübung nach Abs. 3 erübrigt sich (BFH v. 26.7.1974 – VI R 24/69, BStBl. II 1974, 756). LSt./ESt. kann nur noch vom ArbN nachgefordert werden.

Ermessenseinschränkung auf Null nach Abs. 3: Falls bei der Ermessensentscheidung nach Abs. 3 die einzig denkbare rechtmäßige Entscheidungen darin besteht, dass nur der ArbN in Anspruch genommen werden darf, ist die Inanspruchnahme des ArbG endgültig unter jedem Gesichtspunkt unbillig. Systematisch ist dieser Tatbestand deswegen nicht mehr dem Abs. 3, sondern den absoluten Haftungsausschlussstatbeständen zuzuordnen. Der BFH hat ausdrücl. festgestellt, dass die Haftung des ArbG in einem solchen Fall „nach TuG überhaupt ausgeschlossen“ und es nicht „nur unbillig“ ist, ihn vor dem ArbN in Anspruch zu nehmen (BFH v. 18.9.1981 – VI R 44/77, BStBl. II 1981, 801).

II. In Abs. 2 geregelte Haftungsausschlussgründe

51 1. Nachforderung von Lohnsteuer gem. § 39 Abs. 5 Satz 4

Voraussetzungen: Die Haftung des ArbG ist von Anfang an ausgeschlossen, wenn die LSt. gem. § 39 Abs. 5 vom ArbN nachgefordert werden kann, weil der ArbN seine LStKarte nicht hat ändern lassen, obwohl dort StKlasse und Kinderfreibeträge falsch eingetragen sind und dies zu einem zu geringen LStAbzug führt. Entscheidend sind die Verhältnisse zu Beginn des Kj. (vgl. MÖSBAUER, FR 1995, 173 [174]). Der Haftungsausschluss hat, nachdem LStKarten nicht mehr ausgestellt werden, nur noch für die Vergangenheit Bedeutung und folgt aus dem Prinzip der Maßgeblichkeit der LStKarte (s. Anm. 40). Abs. 2 hat nur klarstellende Bedeutung, da der ArbG den LStAbzug formell richtig vorgenommen hat.

Ist zu wenig LSt. erhoben worden, weil ein Freibetrag unzutreffend als Lohnsteuerabzugsmerkmal ermittelt worden ist, hat das FA den Fehlbetrag vom ArbN nachzufordern, wenn er 10 Euro übersteigt.

52 2. Verringerung der dem Arbeitgeber übermittelten Freibeträge (§ 39a Abs. 5)

Ist wegen eines falsch ermittelten Freibetrags zu wenig LSt. abgeführt worden, so ist diese gem. § 39a Abs. 5 vom ArbN nachzufordern. § 39a Abs. 5 ist mW ab dem 1.1.2012 neu gefasst worden. Vorher kam es auf die Eintragung auf der LStKarte an. Der ArbG, der sich an die ihm übermittelten elektronischen Daten (früher: an die Eintragungen auf der LStKarte) gehalten hat, hat keinen Haftungstatbestand erfüllt, so dass dieser Haftungsausschlussgrund nur klarstellende Bedeutung hat.

53 3. Anzeige des Arbeitgebers bei nicht ausreichendem Barlohn (§ 38 Abs. 4 Satz 2)

Im Fall des § 38 Abs. 4 Satz 1 und 2 ist es dem ArbG unmöglich, die LSt. korrekt einzubehalten und abzuführen, da der dem ArbN zustehende Barlohn den LStAbzugsbetrag nicht deckt. Gemeint ist der tatsächlich im Lohnzahlungszeitraum zur Auszahlung zur Verfügung stehende Barlohn. Der ArbN muss dem ArbG den Fehlbetrag zur Verfügung stellen oder der ArbG muss einen entsprechenden Teil der übrigen Bezüge (zB Auslagenersatz, Kindergeld) zurückbehalten. Soweit dies nicht geschieht und der LStBetrag nicht abgedeckt ist, ist der ArbG verpflichtet, dem BetriebsstättenFA eine Anzeige über den Fehlbetrag zu machen. Diese Anzeige hat zur Folge, dass der ArbG für den Fehlbetrag nicht nach § 42d haftet.

R 41c.2 Abs. 1 und 2 LStR 2011 sieht vor, dass diese Anzeige schriftlich und unverzüglich zu erstatten ist. Kleinbeträge sind davon nicht ausgenommen.

4. Anzeige des Arbeitgebers bei Arbeitslohn von dritter Seite (§ 38 Abs. 4 Satz 3) 54

Für den Fall, dass der ArbN Arbeitslohn von dritter Seite erhält, darüber aber keine oder erkennbar unrichtige Angaben macht, hat der ArbG dies dem BetriebsstättenFA anzuzeigen. Der Haftungsausschluss hat auf jeden Fall nur deklaratorische Bedeutung, weil es dem ArbG in diesem Fall unmöglich ist, den LStAbzug vorzunehmen. Betroffen können nur solche Fälle sein, in denen der ArbG zum LStAbzug verpflichtet wäre, falls er die exakte Bemessungsgrundlage dafür kennen würde. Bei genauem Hinsehen geht der Haftungsausschluss hier ins Leere, da der ArbG wegen der Unmöglichkeit, LSt. einzubehalten, keinen Haftungstatbestand des Abs. 1 erfüllt hat (glA LOOSE in TIPKE/KRUSE § 42d Rn. 55). Dasselbe gilt für den ArbG iSd. § 38 Abs. 1 Satz 2, der tatsächlich keinen Lohn auszahlt. Mit der Anzeige erfüllt der ArbG jedoch eine Nebenpflicht und geht Schwierigkeiten aus dem Weg, weil in den betroffenen Fällen oft eine Nachforderung von LSt., ggf. geschätzt, abzuwehren sein wird. Nach Auffassung der FinVerw. soll die Anzeige unverzüglich erfolgen (BMF v. 27.1.2004, BStBl. I 2004, 173 – Tz. III. 2.; PLENKER, DB 2004, 894). Im Schrifttum wird darauf hingewiesen, dass eine Anzeige zu jedem Lohnzahlungszeitraum nicht praktikabel sei (VON LISHAUT, FR 2004, 203 [206]).

5. Anzeige des Arbeitgebers bei nicht korrektem Lohnsteuerabzug (§ 41c Abs. 4)

a) Allgemeines zu den Voraussetzungen des Haftungsausschlusses im Fall des § 41c Abs. 4 55

Voraussetzungen: § 41c Abs. 4 ist nur zusammen mit § 41c Abs. 1 verständlich. Eine Anzeige nach § 41c Abs. 4 befreit den ArbG, der erkennt, dass er zu wenig LSt. einbehalten hat, und der diese LSt. nicht nachträglich einbehalten kann oder nicht einbehalten will, von der Haftung für LSt. nach § 42d. Es handelt sich um einen echten Haftungsausschluss.

Unverzüglichkeit der Anzeige: Die Anzeige ist „unverzüglich“, dh. ohne schuldhaftes Zögern (§ 121 Abs. 1 Satz 1 BGB), zu erstatten. Unverzüglich heißt nicht „sofort“ oder „sobald er erkennt“ (so aber R 41c.2 Abs. 1 LStR 2011), ein schuldloses oder entschuldbares Zögern ist erlaubt. Der ArbG darf Sach- und Rechtslage prüfen und sich ggf. von einem Rechtskundigen beraten lassen. Er hat eine Überlegungsfrist, ob er die LSt. nacherhebt, sofern er dazu berechtigt ist, oder ob er sich auf eine Anzeige nach § 41c Abs. 4 beschränkt. Auf der anderen S. darf der ArbG zB nicht wider besseres Wissen abwarten, bis eine LStAußenprüfung anberaumt wird.

Nicht ausdrückl. geregelt ist der Fall, dass der ArbG LSt. gem. § 41c Abs. 1 erstatten darf, irrtümlich aber zuviel erstattet. Dann ist uE im Ergebnis zu wenig LSt. erhoben, so dass bei einer Anzeige des ArbG nach § 41c Abs. 4 seine Haftung auch in diesem Fall ausgeschlossen ist.

b) Erkennen der nicht vorschriftsmäßigen Lohnsteuer-Einbehaltung durch den Arbeitgeber (§ 41c Abs. 1 Nr. 2) 56

„Erkennen“ ist die Entdeckung der nicht vorschriftsmäßigen Einbehaltung von LSt. Der ArbG selbst bzw. sein Vertreter oder Beauftragter (zB Buchhalter) muss den Fehler erkennen. Einigkeit besteht darüber, dass das Erkennen erst

nach der Vornahme des LStAbzugs eintreten kann (Auslegung nach dem Wortlaut des Gesetzes; BFH v. 4.6.1993 – VI R 95/92, BStBl. II 1993, 687). Aus diesem Grund kommt eine Haftungsbefreiung nicht in Betracht, wenn die Pflicht zum LStAbzug vorsätzlich verletzt worden ist und das dem ArbG zugerechnet werden kann (BFH v. 21.4.2010 – VI R 29/08, BStBl. II 2010, 833). Im Übrigen stellt § 41c Abs. 4 nicht darauf ab, dass der ArbG schuldlos gehandelt hat. Dem trägt die Auffassung, eine haftungsbefreiende Anzeige sei nicht möglich, wenn der ArbG bei dem unrichtigen LStAbzug leichtfertig gehandelt habe (so HEUERMANN in BLÜMICH, § 41c Rn. 3, 9; aA § 42d Rn. 5; DRENECK in SCHMIDT XXX. § 42 Rn. 14 für unzulässige Rechtsausübung), nicht Rechnung. Selbst bei groben fahrlässigen Fehlern ist uE nach dem Wortsinn noch ein nachträgliches Erkennen möglich (glA HARTZ/MEESSEN/WOLF, ABC-Führer Lohnsteuer, „Haftung für LSt.“ Rn. 63).

57 c) Haftungsausschließende Anzeige und Lohnsteuer-Außenprüfung

Nach allgM wirkt eine Anzeige nach § 41c Abs. 4 immer dann haftungsbefreiend, wenn der ArbG ohne Hilfe eines Finanzbeamten den Fehler aufdeckt.

Anzeige nach Hinweisen oder Feststellungen eines Finanzbeamten:

► *Nach einer engen Auffassung* im Schrifttum setzt eine haftungsbefreiende Anzeige voraus, dass der ArbG den angezeigten Fehler selbst erkannt hat. Die Haftungsbefreiung tritt danach zB nicht ein, wenn eine Anzeige erst nach Hinweisen oder Feststellungen des FA im Rahmen einer LStAußenprüfung erfolgt.

So ALTHEOEFER in LADEMANN, § 41c Rn. 11, § 42d Rn. 33; BALS, BB 1974, 1572 (1577); HEUERMANN in BLÜMICH, § 41c Rn. 13; HARTZ/MEESSEN/WOLF, ABC-Führer LSt., „Haftung für LSt.“ Rn. 63; MIHATSCH, FR 1978, 527; MÖSBAUER, GmbHR 1977, 486; MÖSBAUER, FR 1978, 527; SCHICK, BB 1983, 1042; R 42d.1 LStH 2011.

► *Nach der Gegenmeinung* findet die Auslegung des Wortes „erkennen“ iS von „als erster selbst erkennen“ im Gesetzestext keine Stütze; nach dem Wortsinn könne der ArbG einen Fehler auch dann noch „erkennen“, nachdem ein Dritter ihn darauf aufmerksam gemacht habe (so KLEMP, StRK-Anm. EStG § 38 R. 95). Der Eintritt der haftungsbefreienden Wirkung soll nach dieser Auffassung seine Grenzen nur am Gesetzeszweck und am Grundsatz von TuG finden.

► *Stellungnahme:* Die zT restriktive Haltung zu der Frage, bis zu welchem Zeitpunkt eine Anzeige mit haftungsbefreiender Wirkung angebracht werden kann, ist offensichtlich von der Sorge geprägt, es könne sonst ein Rechtsmissbrauch mit der Anzeige getrieben werden. Dadurch kommt es zu Interpretationen des Wortes „erkennen“, die sich mit dem Wortsinn nicht mehr vereinbaren lassen. Hierzu zählt zB die Auffassung, die Anzeige nach § 41c Abs. 4 wirke nicht mehr haftungsbefreiend, wenn der Prüfer nur mit der LStAußenprüfung begonnen habe. Weder § 41c noch § 42d Abs. 2 rechtfertigen eine solche Einschränkung. Ihrer bedarf es auch in den meisten Fällen nicht, da nur eine unverzüglich nach dem Erkennen des Fehlers abgegebene Anzeige haftungsbefreiend wirkt (§ 41c Abs. 4 Satz 1; vgl. auch BÄUERLEN, Die Lohnsteuerhaftung des ArbG, 1978, 108 f.); der ArbG wird bei den kritischen Sachverhalten oft nicht beweisen können, dass er „unverzüglich“ gehandelt hat. Im Übrigen muss man akzeptieren, dass es im Interesse des Fiskus liegt, die Anzeigepflicht und -möglichkeit in § 41c möglichst weitgehend auszugestalten. Wenn § 42d Abs. 2 ohne Einschränkung auf § 41c verweist, gibt es keinen Weg, die gesetzgeberische Entsch. einzuschränken, ohne dabei dem Wortlaut entgegenzuhandeln.

58 Einstweilen frei.

III. Weitere in Abs. 2 nicht geregelte Haftungsausschlussgründe

1. Haftungsausschluss wegen Bindung an eine Anrufungsauskunft nach § 42e 59

Auskunft gegenüber dem Arbeitgeber: Eine dem ArbG gem. § 42e erteilte, aber sachlich unrichtige LStAnrufungsauskunft wirkt für den ArbG, der sich nach ihr richtet, jedenfalls wie ein Haftungsausschlussgrund (BFH v. 16.11.2005 – VI R 23/02, BStBl. II 2006, 210; Vorinstanz FG Düss. v. 24.1.2002 – 14 K 871/97 L, EFG 2002, 540). Nach überwiegender Auffassung verwirklicht der ArbG, der sich nach einer unrichtigen Anrufungsauskunft richtet, schon keinen haftungsbegründenden Tatbestand iSd. § 42d Abs. 1 Nr. 1 (s. Anm. 40). Zu weiteren Einzelheiten s. § 42e Anm. 1 ff. Auch ein Dritter, der die Pflichten des ArbG erfüllt, kann eine Anrufungsauskunft beantragen. Nach Auffassung des BMF wirkt die Auskunft nur gegenüber demjenigen, dem sie erteilt worden ist. (BMF v. 18.2.2011, BStBl. I 2011, 213). Diese Auffassung ist aber von der FinVerw. mit Blick auf die Veranlagung des ArbN geäußert worden. Da die Anrufungsauskunft gerade das LStAbzugsverfahren betrifft, ist wohl nicht anzunehmen, dass die Verwaltung einer Anrufungsauskunft, die einem mit ArbG-Pflichten betrauten Dritten erteilt worden ist, keine Wirkung für den ArbG beimessen will.

Auskunft gegenüber dem Arbeitnehmer: Als Betroffener kann auch der ArbN eine LStAnrufungsauskunft beantragen. Sie gilt, wie die dem ArbG erteilte Auskunft, nur für das LStAbzugsverfahren (Einzelheiten s. § 42e Anm. 25). Nach dem BMF-Schreiben v. 18.2.2011 (BStBl. I 2011, 213) wirkt die erteilte Auskunft nur im Verhältnis zum Antragsteller. Nach der hier vertretenen Auffassung kann nicht wirklich gemeint sein, dass die dem ArbN erteilte Anrufungsauskunft keine Wirkung für das LStAbzugsverfahren haben soll (s. oben).

Stellungnahme: Die gegenüber dem ArbN eingetretene Bindungswirkung wird in dem Augenblick unterlaufen, in dem der haftende ArbG beim ArbN wegen der Inanspruchnahme nach § 42d Regress nimmt. Außerdem betrifft die Auskunft gerade den LStAbzug, der zwar dem ArbG obliegt, aber eine StPflicht des ArbN erfüllt. Eine dem ArbN nach § 42e erteilte, unrichtige Auskunft ist daher auch als Haftungsausschlussgrund für den ArbG anzusehen.

2. Haftungsausschluss nach Treu und Glauben

a) Haftungsausschluss wegen entschuldbaren Rechtsirrtums

aa) Voraussetzungen für den Haftungsausschluss wegen entschuldbaren Rechtsirrtums 60

Die Rspr. hat den Haftungsausschluss nach TuG in Anlehnung an die Tatsache, dass ein Haftungsanspruch nur nach billigem Ermessen geltend gemacht werden kann, aus übergeordneten Rechtsgesichtspunkten entwickelt (vgl. VON BORNEHAUPT, BB 1981, 2129 ff.). Ein entschuldigbarer Rechtsirrtum beim LStAbzug schließt die Haftung des ArbG nach § 42d aus (grundlegend BFH v. 18.9.1981 – VI R 44/77, BStBl. II 1981, 801, seither stRspr., so BFH v. 21.12.1990 – VI R 59/85, BFHE 164 = BB 1991, 2062, 226; v. 18.8.2005 – VI R 32/03, BStBl. II 2006, 30; FG Brandenb. v. 26.11.1996 – 3 K 179/96 H, EFG 1997, 410, rkr.). Im Ergebnis liegt darin ein notwendiges Korrektiv zu der noch teilweise vertre-

tenen Auffassung, der ArbG hafte nach § 42d verschuldensunabhängig. Nur das Haftungsverhältnis ist betroffen, nicht das StSchuldverhältnis. Damit ist noch eine Nachforderung von ESt. beim ArbN möglich (BFH v. 27.3.1991 – VI R 126/87, BStBl. II 1991, 720; Hess. FG v. 24.2.1988 – 11 K 294/86, EFG 1989, 482, rkr.).

Rechtsirrtum: Er muss in der Person des ArbG liegen oder ihm über eine mit dem LStAbzug beauftragte Hilfsperson zurechenbar sein. Der Irrtum bezieht sich darauf, wie und in welchem Umfang die dem ArbG auferlegte Pflicht zum Einbehalten und Abführen der LSt. (§§ 38 ff.) durchzuführen ist, insbes., ob eine bestimmte Zuwendung überhaupt lstopf. Arbeitslohn ist.

Entschuldbarkeit: Die Anforderungen an die Entschuldbarkeit sind aus allgemeinen Rechtsgrundsätzen abzuleiten und nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen. Nach der Rspr. ist ein Rechtsirrtum entschuldbar, wenn

- der Verstoß gegen die Pflicht zum LStAbzug unter vernünftiger Abwägung aller Umstände sowie
- unter Berücksichtigung der Interessen des Fiskus und des ArbG so verständlich ist, dass die Inanspruchnahme des ArbG nicht gerechtfertigt ist (BFH v. 14.6.1985, BFH/NV 1986, 303; FG Brandenb. v. 26.11.1996 – 1 3 K 179/96 H, EFG 1997, 410, rkr.).

Das Maß des Verschuldens wird im Wesentlichen auch davon abhängen, auf welche Ursache der Irrtum zurückzuführen ist (glA OFFERHAUS, StbJb. 1983/84, 291 [313]). Ein Rechtsirrtum kann insbes. dann entschuldbar sein, wenn sein Grund in der Sphäre der FinVerw. liegt (BFH v. 29.5.2008 – VI R 11/07, BStBl. II 2008, 933). Danach ist ein Rechtsirrtum entschuldbar, „wenn der ArbG bei seinem Kenntnisstand trotz sorgfältiger Prüfung aus guten Gründen überzeugt sein konnte, dass LSt. im Einzelfall nicht einzubehalten ist“ (so OFFERHAUS, StBp. 1986, 43, unter Hinweis auf OFFERHAUS, BB 1982, 796). Je höher der Verschuldensgrad, desto weniger entschuldbar ist der Rechtsirrtum. So hat der BFH im Rahmen des § 69 AO einen grob fahrlässigen Irrtum als nicht entschuldbar, einen leicht fahrlässigen, der auch Berufsrichtern in 1. Instanz unterlaufen ist, als entschuldbar angesehen (BFH v. 22.11.2005 – VII R 21/05, BStBl. II 2006, 397).

Verschulden und Anrufungsauskunft: Die Entschuldbarkeit des Irrtums ist grds. nicht ausgeschlossen, wenn keine Anrufungsauskunft nach § 42e eingeholt wurde (BFH v. 18.9.1981 – VI R 44/77, BStBl. II 1981, 801; v. 29.5.2008 – VI R 11/07, BStBl. II 2008, 933; vgl. aber BFH v. 18.8.2005 – VI R 32/05, BStBl. II 2006, 30). Bei Zweifeln darf der ArbG den „Autoritäten“ wie Tarifvertrag, FA, Rspr. vertrauen (FG Köln v. 23.11.1982 – V 341/80 H, EFG 1983, 426, aufgeh. durch BFH v. 31.1.1986 – VI R 17/83, BFH/NV 1986, 372; ähnlich von BORNHAUPT, BB 1981, 2129 [2132]; OFFERHAUS, StbJb. 1983/84, 291 [312 f.]). Gerade in schwierigen Fällen, in denen dem ArbG bei Anwendung von gebotener Sorgfalt Zweifel über die Rechtslage kommen müssen, kann nach der Rspr. der Verzicht darauf, eine Anrufungsauskunft einzuholen, vorwerfbar sein (BFH v. 18.8.2005 – VI R 32/03, BStBl. II 2006, 30; v. 29.5.2008 – VI R 11/07, BStBl. II 2008, 933). Hier sollten uE allerdings nicht zu hohe Anforderungen angelegt werden, da es sonst zu einer unbilligen Inanspruchnahme des ArbG kommen kann (s. Anm. 23).

In offensichtlichen Zweifelsfällen wird der ArbG, der selbst rechtsunkundig ist, notfalls eine Auskunft beim BetriebsstättenFA einholen müssen und darf allein dem eigenen Urt. nicht vertrauen; anderenfalls ist sein Rechtsirrtum nicht

entschuldbar. Dies gilt vor allem, wenn die Rechtslage schon nach dem ersten Anschein zweifelhaft wirkt (BFH v. 11.6.1968 – VI R 102/67, BStBl. II 1968, 726; v. 6.4.1977 – I R 252/74, BStBl. II 1977, 575; VON BORNHAUPT, BB 1981, 2129 [2132]; DRENECK in SCHMIDT XXX. § 42d Rn. 27), wenn der ArbG von einer Regelung im Gesetz abweicht (BFH v. 9.10.1992 – VI R 47/91, BStBl. II 1993, 169) oder falls er Regelungen in den LStR für unklar hält (BFH v. 18.8.2005 – VI R 32/03, BStBl. II 2006, 30). Im Übrigen muss sich der ArbG mit der gebotenen Sorgfalt über seine grundsätzlichen Pflichten beim LStAbzug (BFH v. 5.2.1971 – VI R 82/68, BStBl. II 1971, 353) sowie über Änderungen im LStRecht und dessen Auslegung durch die FinVerw. informieren; er darf sich nicht ohne Weiteres darauf verlassen, dass alles wie gewohnt bleibt (BFH v. 9.3.1965 – VI 109/62 U, BStBl. III 1965, 426).

bb) Fallgruppen zum entschuldbaren Rechtsirrtum

61

Irrtümer aufgrund eines Gesetzes oder anderer Regelungen:

► *Durch den Gesetzgeber* kann ein entschuldbarer Rechtsirrtum hervorgerufen werden, wenn ein Gesetzestext unklar, ausgesprochen kompliziert (kaum nachvollziehbare Verweisungen!) oder in sich widersprüchlich ist. Dabei braucht es sich nicht um eine Regelung aus dem StRecht zu handeln. Es reicht aus, wenn sie für die Anwendung eines stl. Tatbestands eine Rolle spielt (so BFH v. 2.4.1982 – VI R 34/79, BStBl. II 1982, 502, betr. Auswirkung der Fiktion des § 10 Abs. 1 AÜG auf die Verpflichtung zum LStAbzug). Bei lStl. Regelungen muss jedoch ggf. eine Anrufungsauskunft eingeholt werden (s. Anm. 60).

► *Verwaltungsregelungen:* Ein entschuldbarer Rechtsirrtum liegt vor, falls die FinVerw. in den LStR, in Verfügungen und anderen Anweisungen Rechtsauffassungen vertritt, die im Widerspruch zur gesetzlichen Regelung stehen. Auf die Richtigkeit von Verwaltungsanweisungen darf sich der ArbG stets verlassen. Auch unklare oder widersprüchliche Anweisungen der FinVerw. machen einen Irrtum des ArbG entschuldbar.

BFH v. 18.9.1981 – VI R 44/77, BStBl. II 1981, 801; v. 25.10.1985 – VI R 130/82, BStBl. II 1986, 98; v. 21.12.1990 – VI R 59/85, BFHE 164, 226; v. 6.12.1996 – VI R 18/96, BStBl. II 1997, 413; v. 18.8.2005 – VI R 32/03, BStBl. II 2006, 30; v. 29.5.2009 – VI R 11/07, BStBl. II 2008, 933; FG Brandenb. v. 26.11.1996 – 3 K 179/96 H EFG 1997, 410, rkr.; FG Berlin v. 5.3.1997 – II 179/94, EFG 1997, 892, rkr.; NISSEN, DB 1971, 1498.

Der Vertrauensschutz besteht bis zur Änderung der Verwaltungsanweisung (BFH v. 9.3.1965 – VI 109/62 U, BStBl. III 1965, 429). Kennt der ArbG die Verwaltungsanweisung nicht und kann er sich deswegen nicht irren, so ist seine Inanspruchnahme ermessensfehlerhaft, wenn er den LStAbzug unzutreffend, aber in Übereinstimmung mit der Verwaltungsregelung vorgenommen hat (Abs. 3; s. BFH v. 25.10.1985 – VI R 130/82, BStBl. II 1986, 98; v. 6.12.1996 – VI R 18/96, BStBl. II 1997, 413; Anm. 65).

► *BFH-Rechtsprechung* kann ebenfalls einen Vertrauenstatbestand schaffen, zB für die Vergangenheit, falls sie später aufgegeben wird. Das Vertrauen auf eine nicht erkennbar aufgegebenene Auffassung der Rspr. und FinVerw. löst entschuldbaren Rechtsirrtum aus (Nds. FG v. 29.11.1991 – XI 76/88, EFG 1992, 365, rkr.; glA VON BORNHAUPT, StVj. 1993, 322 [324]).

Durch Einzelfallregelung der FinVerw. veranlasster Rechtsirrtum: Ein entschuldbarer Rechtsirrtum liegt vor, wenn der ArbG die unzutreffende lstrechl. Behandlung aufgrund des Verhaltens der FinVerw. für richtig gehalten hat (glA FG Brandenb. v. 26.11.1996 – 3 K 179/96 H, EFG 1997, 410, rkr.).

Voraussetzung ist, dass die FinVerw. den zu beurteilenden Sachverhalt richtig erfassen konnte bzw. dass der ArbG annehmen durfte, dass der Sachverhalt richtig erfasst war. Der vom FA hervorgerufene Anschein wirkt in die Zukunft, bis der Rechtsschein zerstört ist. Es muss sich aber in der Folgezeit um dieselben Verhältnisse handeln wie bei der vorangegangenen Prüfung durch das FA (BFH v. 11.6.1968 – VI R 102/67, BStBl. II 1968, 726; FG Brandenb. v. 26.11.1996 – 3 K 179/96 H, EFG 1997, 410, rkr.). Beispiele dafür sind:

► *Lohnsteuer-Außenprüfung*: Bei einer LStAußenprüfung ist im Ber. ein Punkt aufgegriffen und trotz Prüfung – zu Unrecht – nicht beanstandet worden (BFH v. 11.6.1968 – VI R 102/67, BStBl. II 1968, 726; v. 24.1.1992 – VI R 177/88, BStBl. II 1992, 696, auch zu Nachweisfragen). Das gilt besonders bei wiederholten Prüfungen (BFH v. 27.3.1991 – VI R 126/87, BStBl. II 1991, 720; FG Rhld.-Pf. v. 21.10.1982 – 3 K 416/81, EFG 1983, 373, rkr.). Ebenso, wenn eine früher zutreffende Praxis mit Kenntnis des FA zu Unrecht weitergeführt wird (BFH v. 27.3.1991 – VI R 126/87, BStBl. II 1991, 720). Dabei müssen Tatsachenfeststellungen und Erklärungen des Prüfers in den Wissensbereich des für eine Sachentscheidung zuständigen Finanzbeamten gelangt sein (NISSEN, DB 1971, 1498). Ein Rechtsschein zugunsten des ArbG entsteht nicht, wenn ein bestimmter Sachverhalt bei der LStAußenprüfung unbeanstandet bleibt, weil er nicht näher untersucht wird (BFH v. 5.2.1971 – VI R 82/68, BStBl. II 1971, 353).

► *Lohnsteuer-Außenprüfungsbericht*: Dem FA ist durch einen LStAußenprüfungsbericht ein Fehler des ArbG bekannt geworden, trotzdem weist es den ArbG auf den Fehler nicht hin (BFH v. 6.9.1963 – VI 80/62 U, BStBl. III 1963, 574). Der Vertrauensschutz überwiegt auch in einfach gelagerten Fällen (FG Ba.-Württ. v. 7.2.1980 – X (VII) 279/76, EFG 1980, 342, rkr.) Das gilt auch für eine Vorprüfung (BFH v. 24.1.1992 – VI R 177/88, BStBl. II 1992, 696; zust. von BORNSHAUPT, BB 1992, 2054).

► *Unklare/unrichtige Sachbehandlung*: Das FA versetzt den ArbG durch eine unklare Sachbehandlung in den Glauben, dass seine – unrichtige – LStBerechnung zutreffend sei (BFH v. 16.3.1962 – VI 297/61 U, BStBl. III 1962, 284; BFH v. 25.10.1985 – VI R 130/82, BStBl. II 1986, 98). Dasselbe gilt für eine unklare Auskunft (BFH v. 24.11.1961 – VI 183/59 S, BStBl. III 1962, 37) oder eine unrichtige Auskunft (BFH v. 9.3.1965 – VI 109/62 U, BStBl. III 1965, 426), bei der es sich nicht um eine Anrufungsauskunft gem. § 42e zu handeln braucht (vgl. BFH v. 25.10.1985 – VI R 130/82, BStBl. II 1986, 98; v. 22.7.1993 – VI R 116/90, BStBl. II 1993, 775; FG Brandenb. v. 26.11.1996, EFG 1997, 410, rkr.). Entsprechendes gilt, wenn das FA dem ArbG eine fehlerhafte Freistellungsbescheinigung erteilt, aufgrund derer der ArbG den LStAbzug zu Unrecht unterlässt (GROSS, IWB F. 3, Gr. 6, 311).

Durch Dritte und vom Arbeitgeber selbst hervorgerufene Irrtümer: Jeder Rechtsirrtum des ArbG kann entschuldbar sein (BFH v. 27.11.1987 – VI B 176/86, BFH/NV 1988, 640). Hat ein genügend sachkundiger Dritter den Rechtsirrtum des ArbG hervorgerufen, kann auch dieser Irrtum entschuldbar sein. Auf die vom Dritten empfohlene Istrechtl. Behandlung wird sich der ArbG umso mehr verlassen dürfen, als es ihm selbst an Sachkunde mangelt. In diese Kategorie der Irrtumsursachen gehört der Fall, in dem der ArbG sich auf eine Regelung in dem für ihn verbindlichen Manteltarifvertrag verließ, der bestimmte Leistungen als Istfrei einstufte (BFH v. 18.9.1981 – VI R 44/77, BStBl. II 1981, 801). Dagegen ist der Irrtum des ArbG nicht entschuldbar, falls der ArbG die eindeutige Regelung eines Tarifvertrags falsch auslegt (BFH v. 31.1.1986 – VI R 17/83, BFH/NV 1986, 372). Ähnlich wird sich der ArbG auf die Auskunft ei-

nes sorgfältig ausgewählten strechtl. Beraters verlassen können. Nach aA (OFFERHAUS, Stjb. 1983/84, 291 [314]) sind strechtl. Berater nicht als Dritte anzusehen, sondern der Sphäre des ArbG zuzurechnen.

Einstweilen frei.

62–63

b) Haftungsausschluss wegen entschuldbaren Tatsachenirrtums

64

Treu und Glauben als Rechtsgrundlage: Wenn der ArbG über eine Tatsache, die für den LStAbzug bedeutsam ist (zB Irrtum über die Bemessungsgrundlage), in entschuldbarer Weise irrt und deswegen zu wenig LSt. einbehält, kann ihm ein noch geringerer Vorwurf gemacht werden, als wenn er einem Rechtsirrtum erliegt. Auch in diesem Fall erscheint seine Haftung uE generell als unbillig (BIRKENFELD, DStJG 9 [1986], 245 [296]; VON BORNSHAUPT, StVj. 1993, 322 [335 f.]; OFFERHAUS, BB 1982, 796; OFFERHAUS, Stjb. 1983/84, 291 [314 f.]; RÖSSLER, FR 1982, 155; DRESECK in SCHMIDT XXX. § 42d Rn. 26; aA HARTZ/MEESSEN/WOLF, ABC-Führer LSt., „Haftung für LSt.“ Rn. 111). Außerdem kann die Grenze zwischen Tatsachen- und Rechtsirrtum fließend sein (vgl. VON BORNSHAUPT, BB 1981, 2129 [2132]).

Entschuldbarkeit des Irrtums liegt vor, wenn der ArbG keine berechtigten Zweifel an der Richtigkeit der für den LStAbzug verwendeten Tatsachen zu haben brauchte. So wird sich der ArbG zB idR darauf verlassen dürfen, dass schriftliche Angaben, die der ArbN über Tatsachen macht, die nicht aus der LStKarte hervorgehen und in der Sphäre des ArbN liegen, zutreffen (zB Angaben in einer Reisekostenabrechnung des ArbN, glaubhaft erscheinende Angaben über Lohn von Dritten). Entschuldbarkeit liegt insbes. dann vor, wenn dem ArbG die Möglichkeit fehlt, die Tatsachenangabe einfach innerhalb des Betriebs zu überprüfen.

Ein nicht entschuldbarer Irrtum des Arbeitgebers liegt nach der Rspr. vor, wenn der ArbG die Möglichkeit hatte, eine auf § 42e gestützte Anrufungsauskunft einzuholen und davon keinen Gebrauch gemacht hat; das gilt insbes. in schwierig zu beurteilenden Fällen, wenn dem ArbG bei Anwendung der gebotenen Sorgfalt Zweifel über die Rechtlage hätten kommen müssen (BFH v. 29.5.2009 – VI R 11/07, BStBl. II 2008, 933).

Ein nicht entschuldbarer Tatsachenirrtum des Arbeitgebers ist ggf. bei der Vornahme des Auswählermessens im Rahmen des Abs. 3 zugunsten des ArbG zu berücksichtigen.

c) Haftungsausschluss bei Lohnsteuerbefreiungen durch die Finanzverwaltung auch ohne Rechtsirrtum

65

Verwaltungsanweisungen sehen manchmal aus Gründen der Vereinfachung oder Billigkeit LStBefreiungen vor, die im Gesetz nicht vorgesehen sind, zB als Übergangsregelung. Daneben kommen auch Auslegungen vor, die einer gerichtlichen Überprüfung nicht standhalten. Der ArbG kann nach den Anweisungen verfahren, solange die FinVerw. von einer Anpassung an die neue Rspr. absieht (BFH v. 27.4.2001 – VI R 2/98, BStBl. II 2001, 601; FG Köln v. 20.10.1983 – V K 293/83, EFG 1984, 230, rkr.). Das gilt wegen der Sonderstellung des ArbG im LStAbzugsverfahren auch, falls sich der ArbG nicht über die Rechtlage irrt (BFH v. 6.12.1996 – VI R 18/96, BStBl. II 1997, 413; FG Brandenb. v. 26.11.1996 – 3 K 179/96 H, EFG 1997, 410, rkr.; DRESECK in SCHMIDT XXX. § 42d Rn. 26).

66 3. Haftungsausschluss wegen Bindung an eine verbindliche Zusage oder Auskunft

Folgt der ArbG einer im Anschluss an eine Ap. gem. §§ 204 ff. AO erteilten verbindlichen Zusage, so steht deren Bindungswirkung einem Haftungsausschlussgrund gleich (vgl. BFH v. 11.6.1968 – VI R 102/67, BStBl. II 1968, 726; v. 13.12.1989 – X R 208/87, BStBl. II 1990, 274; vgl. auch BFH v. 16.11.2005 – VI R 23/02, BStBl. II 2006, 210; s. auch § 42e Anm. 36). Die LStAnrufungsauskunft nach § 42e steht unabhängig neben diesen Auskünften und Zusagen (BFH v. 9.3.1979 – VI R 185/76, BStBl. II 1979, 451).

67–69 Einstweilen frei.

D. Erläuterungen zu Abs. 3: Gesamtschuldnerschaft und Geltendmachung des Haftungsanspruchs

Schrifttum: NISSEN, Zur Haftung bei der Einbehaltung von Lohnsteuer und Kapitalertragsteuer, DB 1971, 1496; FICHTELMANN, Einwendungen gegen die Nachforderung von Lohnsteuer, DStR 1974, 75; VON BORNHAUPT, Anm. zu BFH VI R 167/73 v. 15.11.74, BB 1975, 313; VON BORNHAUPT, Inanspruchnahme des Arbeitnehmers bei zu hoher Lohnsteuer-Jahresausgleichs-Erstattung, BB 1975, 547; LANG, Das neue Lohnsteuerrecht, StuW 1975, 113, 130; KAV, Einwendungen des Arbeitgebers gegen den Lohnsteuer-Haftungsbescheid, FR 1976, 166; GUTH, Arbeitgeber- und Arbeitnehmerstellung im lohnsteuerlichen Haftungsverfahren, FR 1978, 428; GAIL, Die zunehmende Verfremdung der Lohnsteuer zu einer neuen Unternehmenssteuer, StbJb. 1980/81, 289; OFFERHAUS, Zur Haftung des Arbeitgebers im Lohnsteuerverfahren, BB 1982, 793; OFFERHAUS, Anm. zu BFH VI S 10/82 v. 29.4.83, StBp. 1983, 212; APP, Inanspruchnahme eines Haftungsschuldners bei Vorliegen eines bestandskräftigen Steuerbescheides nach Erkennen von Rechtsfehlern zugunsten des Steuerpflichtigen?, DStR 1985, 109; GAST-DE HAAN, Lohnsteuerschuld und Arbeitgeberhaftung, DStJG 9 (1986), 141; MÖSBAUER, Die Arbeitgeberhaftung der GmbH für Lohnsteuer, GmbHR 1987, 483; HARDER, Das Auswahlermessen bei der Steuerhaftung, DB 1988, 2022; VON BORNHAUPT, Lohnsteuerausßenprüfung und Lohnsteuerhaftungsbescheid, BB 1990 Beilage zu Heft 1/90; RÖSSLER, Entschließungsermessen und Haftungsbescheid, DStZ 1990, 64; VON BORNHAUPT, Lohnsteuernachforderung beim Arbeitnehmer, FR 1991, 365; STRECK/MACK, Anrechnung gezahlter Einkommensteuer des Arbeitnehmers auf Lohnsteuerhaftungsbescheide, Stbg. 1991, 417; VON BORNHAUPT, Anm. DStZ 1992, 536; THOMAS, Verfahrensfragen zu Lohnsteuerhaftungs- und Lohnsteuerpauschalierungsbescheiden, DStR 1992, 896; BEERMANN, Haftungsbescheid nach der AO und Entschließungsermessen, in KIRCHHOF/OFFERHAUS (Hrsg.), Festschrift für Franz Klein, Köln 1994, 433; KRÄMER, Bestimmtheit und Begründung von Haftungs- und Pauschalierungsbescheiden, Frankfurt 1994 (zugleich Diss. Bochum); VÖLLMEKE, Probleme bei der Anrechnung von Lohnsteuer, DB 1994, 1746; BLESINGER, Das Ermessen der Finanzbehörde beim Erlass eines Haftungsbescheides, StuW 1995, 226; MÖSBAUER, Grenzen der haftungsmäßigen Inanspruchnahme des Arbeitgebers für die Lohnsteuer der Arbeitnehmer, FR 1995, 727; THOMAS, Die Ermittlung der Haftungsschuld bei unterbliebenem Lohnsteuerabzug, DStR 1995, 273; THOMAS, Verpflegungsmehraufwendungen im Lohnsteuerrecht, StbJb. 1995/96, 331; HEUERMANN, Der Lohnsteueranspruch gegen den Arbeitnehmer und sein Verhältnis zur (festgesetzten) Einkommensteuer, DB 1996, 1052.

I. Gesamtschuldnerschaft zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer (Abs. 3 Satz 1)

1. Grundzüge der Gesamtschuldnerschaft

a) Rechtsgrundlagen und Inhalt der Gesamtschuldnerschaft

70

Abs. 3 Satz 1 erklärt ArbG und ArbN für Gesamtschuldner, allerdings mit der wichtigen Einschränkung „soweit die Haftung des Arbeitgebers reicht“ (s. Anm. 71). Das bedeutet, dass Haftungs- und Erstschild auf dieselbe Leistung gerichtet sind (§ 44 Abs. 1 AO), die der Fiskus nur einmal, wahlweise v. ArbG und ArbN, den Stpfl., fordern kann. § 44 AO gilt ergänzend neben § 42d (BFH v. 31.1.1986 – VI R 17/83, BFH/NV 1986, 372).

b) Umfang der Gesamtschuldnerschaft („soweit die Haftung des Arbeitgebers reicht“)

71

Die oberste Grenze der Gesamtschuld ist dort erreicht, wo die Pflicht zum LStAbzug nach §§ 38 ff. endet, also bei der gem. § 39b jeweils im laufenden Kj. geschuldeten LSt. (glA HAHN, Inst. FuSt. Brief Nr. 257, 1986, 26). Auf der anderen S. entsteht keine Gesamtschuldnerschaft bzw. endet sie, wo es von Anfang an keine persönliche Schuld des ArbN gibt bzw. diese erloschen ist; denn wenn nach der Begriffsbestimmung in § 44 Abs. 1 AO von Gesamtschuldern „dieselbe Leistung“ gefordert werden kann, ist es ausgeschlossen, von einem Gesamtschuldner grds. mehr zu verlangen als vom anderen (s. aber § 44 Abs. 2 AO und Anm. 74). Das Problem des Umfangs der Gesamtschuldnerschaft ist damit letztlich eine Frage des Umfangs der Haftung des ArbG überhaupt.

2. Einwendungen des Arbeitgebers gegen die Haftungsschuld

a) Überblick

72

Bei der Prüfung, welche Einwendungen der ArbG gegen die Haftungsschuld wirksam erheben kann, muss unterschieden werden zwischen solchen,

- die allein das Haftungsverhältnis betreffen, und solchen,
- die das originäre StSchuldverhältnis betreffen, also grds. dem ArbN zustehen.

b) Einwendungen aus dem Haftungsverhältnis

73

Auf Einwendungen aus dem Haftungsverhältnis kann sich der ArbG immer mit Erfolg berufen, gleichgültig, ob sie sich auf das materielle Recht oder auf das Verfahrensrecht (zB mangelnde Begr. des Haftungsbescheids) beziehen.

Die Haftungsschuld entsteht nur, wenn eine Erstschild entstanden ist (BFH v. 22.7.1993 – VI R 116/90, BStBl. II 1993, 775) und ein haftungsbegründender Tatbestand vorliegt, der nicht durch einen Haftungsausschlussgrund aufgehoben wird.

Die Haftungsschuld erlischt wie jede andere StSchuld (zB durch Zahlung, Festsetzungsverjährung, Aufrechnung, Erlass), § 47 AO. Zahlungen des ArbG machen den Haftungsbescheid gegenstandslos.

c) Materiell-rechtliche Einwendungen aus dem originären Steuerschuldverhältnis

74 aa) Beziehungen zwischen Schuld und Haftung

Der Grundsatz der Akzessorietät zwischen Haftungsschuld und StSchuld, auf dem auch § 44 Abs. 1 AO beruht (BFH v. 15.12.1989 – VI R 151/86, BStBl. II 1990, 526), wird nur gewährt, wenn der ArbG sich auf alle materiell-rechtl. Einwendungen berufen kann, die auch dem ArbN als StSchuldner zustehen. Andernfalls könnte die Haftungsschuld weitergehen als die StSchuld.

§ 44 Abs. 2 AO bestimmt, dass die Erfüllung durch einen Gesamtschuldner (ArbN, Haftungsschuldner aufgrund eines anderen Haftungstatbestands) auch die Haftungsschuld des ArbG erlöschen lässt. Der Erfüllung sind Aufrechnung und geleistete Sicherheit gleichgesetzt. Zahlungen des ArbN oder eines anderen Haftungsschuldners vor Erl. eines Haftungsbescheids sind zu berücksichtigen (BFH v. 17.10.1980 – VI R 136/77, BStBl. II 1981, 138; zust. KLEMP, StRK-Anm. EStG § 38 R. 95; BFH v. 6.6.1994 – VII B 2/94, BFH/NV 1995, 281, mwN), ebenso Zahlungen nach Erl. des Haftungsbescheids während des Anfechtungsverfahrens. Dagegen sollen Leistungen während des Klageverfahrens erst im Abrechnungsverfahren berücksichtigt werden (BFH v. 17.10.1980 – VI R 136/77, BStBl. II 1981, 138; v. 18.1.1991 – VI R 122/87, BStBl. II 1991, 409, mwN; RÜSKEN in KLEIN, 10. Aufl. 2009, § 191 AO Rn. 18 f.); nach überzeugender aA erledigt sich die Klage gegen den mit Blick auf die Höhe der Haftungsschuld rechtmäßigen Haftungsbescheid durch die Zahlung in der Hauptsache LOOSE in TIPKE/KRUSE, § 191 AO Rn. 132). Nach Auffassung der FinVerw. ist ein Haftungsbescheid zu widerrufen, soweit die StSchuld nach Ergehen eines rechtmäßigen Haftungsbescheids gemindert worden ist (AEAO zu § 191 AO Nr. 3).

Höhe der Haftungsschuld: Siehe dazu Anm. 22. In der Praxis wird als Haftungsbetrag regelmäßig der LStAbzugsbetrag festgesetzt, der nicht erhoben worden ist. Dies wird regelmäßig mit dem LStKartenprinzip gerechtfertigt (BFH v. 15.11.1974 – VI R 167/73, BStBl. II 1975, 297; v. 12.12.1975 – VI B 124/75, BStBl. II 1976, 543; v. 12.1.2001 – VI R 102/98, BStBl. II 2003, 151; AEAO zu § 191 AO Nr. 8). Soweit jedoch nach dem Sachverhalt wahrscheinlich ist, dass eine materielle StSchuld nicht besteht, Namen und Anschriften der ArbN bekannt sind und sich das haftungsbegründende Verhalten des ArbG nicht als grob leichtfertig darstellt, hält es der BFH allerdings für billig, vorrangig die ArbN in Anspruch zu nehmen (BFH v. 15.11.1974 – VI R 167/73, BStBl. II 1975, 297; v. 3.6.1982 – VI R 48/79, BStBl. II 1982, 710; zust. VON BORNHAUPT, BB 1975, 313). Diese Einschränkung betrifft jedoch das Auswahlmessen und nicht die grundsätzliche Frage nach der wechselseitigen Wirkung von Einwendungen im Gesamtschuldverhältnis zwischen ArbG und ArbN.

Es gibt keine höchstrichterliche Entscheidung, nach der der ArbG alle materiell-rechtl. Einwendungen, die gegen die Erstschuld bestehen, gegen die Festsetzung der Haftungsschuld erheben kann, obwohl gerade die neuere Rspr. betont, dass auch die Haftung des ArbG bedeute, dass er für fremde Schuld einzustehen habe (s. Anm. 20). Die ältere Rspr. hat Einwendungen aus dem Erstschuldverhältnis nur in Einzelfällen zugelassen, zB wenn ein LStAbzug unterblieb, weil ArbG und ArbN über die Zugehörigkeit von Bezügen zum Arbeitslohn irrten und deswegen kein Eintrag über WK auf der LStKarte beantragt wurde (BFH v. 12.12.1975 – VI B 124/75, BStBl. II 1976, 543).

Ein Teil des Schrifttums stützt die Auffassung der FinVerw., der ArbG hafte für die LSt. und dabei müsse es auch nach Ablauf des Kj. bleiben (HEUERMANN in BLÜMICH, § 42d Rn. 35 ff.; GUTH, FR 1978, 429; HARTZ/MEESSEN/WOLF, ABC-Führer LSt., „Haftung für LSt.“ Rn. 24 f.; THOMAS, DStR 1995, 273 [274]). Hauptargument ist dabei, dem BetriebsstättenFA könne keine Schattenveranlagung des ArbN bei der Festsetzung der Haftungsschuld zugemutet werden. Der ArbG müsse sich zuviel erhobene Steuern im Wege des Regresses zurückholen oder der ArbN könne eine Abrechnung über die gezahlte LSt. verlangen. Hierbei wird nicht berücksichtigt, dass arbeitsrechtl. Regressansprüche begrenzt und normale ArbN in stl. Angelegenheiten regelmäßig schon beim Ausfüllen der EStFormulare überfordert sind. Im Ergebnis wird gegen den Zweck der Haftungsvorschrift aus Zweckmäßigkeitsgesichtspunkten eine zu hohe Steuerforderung in Kauf genommen. Die inzwischen hM im Schrifttum billigt dem ArbG daher alle Einwendungen aus dem Erstschuldverhältnis zu, soweit dem nicht ausdrückerl. gesetzliche Regelungen entgegenstehen.

ALTHEOFER in LADEMANN, § 42d Rn. 93a, für die Zeit nach Ablauf des Kj.; BÄUERLEN, Die LStHaftung des ArbG, 1978, 70; FICHTELMANN, DStR 1974, 75 (76 f.); LANG, StuW 1975, 130 ff.; MÖSBAUER, GmbHR 1987, 488; NISSEN, DB 1971, 1497; OFFERHAUS, StBp. 1983, 212; DRENSECK in SCHMIDT XXX, § 42d Rn. 2, 59; SÖHN, StRK-Anm. StAnpG § 7 R. 49; SÖHN, StRK-Anm. AO 1977 § 191 R. 3; LOOSE in TIPKE/KRUSE, § 191 AO Rn. 135; THOMAS, StbJb. 1995, 331 (360); auch FG Nürnberg. v. 26.4.1977 – II 186/76, EFG 1977 512, rkr.

Diese Auffassung berücksichtigt, dass die LSt. eine auflösend bedingte StSchuld ist und sich daher nach einem abgelaufenen Kj. nicht irgendwie verselbständigen kann (s. Anm. 22). Die von der Gegenmeinung ins Feld geführten Zweckmäßigkeitsgesichtspunkte überzeugen letztlich nicht, denn die Beachtung von § 191 Abs. 5 AO und die Beachtung von Verjährungsfristen erfordert regelmäßig, dass die EStVeranlagung des ArbN in den Fällen, in denen der Empfänger zu ermitteln ist (Ausnahme nur Massenfälle ab ca. 40 ArbN mit kleineren Zuwendungen), durchaus bei der Festsetzung der Haftungsforderung zu beachten ist, und zwar von Amts wegen. Diese Fälle sind im Übrigen auch solche, in denen der ArbN aufgrund des Auswahlermessens vorrangig in Anspruch zu nehmen ist. Das bedeutet, dass das BetriebsstättenFA regelmäßig keine sog. Schattenveranlagung durchführen muss, weil der ArbN vorrangig in Anspruch zu nehmen ist. Eine Haftung, durch die der Fiskus im Ergebnis besser gestellt ist als durch einfache Schuldnerschaft, verstößt dagegen ihrem Prinzip nach gegen die Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung (auch anklingender Gedanke in BFH v. 29.10.1993 – VI R 26/92, BStBl. II 1994, 197, allerdings in anderem Zusammenhang). Diese Auffassung folgt in der Tendenz dem auch vom BVerfG anerkannten Grundsatz, dass bei einem – nach § 191 AO – erlassenen Haftungsbescheid dem Haftungsschuldner auch Einwendungen gegen die StSchuld, für die er in Anspruch genommen wird, zustehen (BVerfG v. 29.11.1996 – 2 BvR 1157/95, DStZ 1997, 604). Eine Grenze findet dieser Grundsatz nur in anders lautenden gesetzlichen Bestimmungen.

Keine Einwendungen gegen die Höhe der Haftungsschuld in Höhe der LSt. können ArbG/ArbN in Fällen erheben, in denen die ESt. des ArbN durch die LSt. als abgegolten gilt, da hier die ESt. nicht mehr individuell neu berechnet wird (BFH v. 12.1.2001 – VI R 102/98, BStBl. II 2003, 151; FG München v. 4.2.2004 – 7 K 4479/02, juris, rkr.).

75 **bb) Beweislast für Einwendungen gegen die Haftungsschuld**

Verbreitet ist die Auffassung, dass der ArbG darlegen und beweisen muss, dass die StSchuld nicht in dem Umfang, in dem ein Haftungsanspruch geltend gemacht wird, besteht oder vollständig erloschen ist (MÖSBAUER, GmbHR 1987, 488; DRENECK in SCHMIDT XXX. § 42d Rn. 59). Das wäre in dieser Allgemeinheit nur dann überzeugend, wenn es rechtl. zulässig wäre, den ArbG grds. als Haftenden vor dem ArbN in Anspruch zu nehmen, und wenn der ArbG die rechtl. Möglichkeit hätte, vom ArbN stl. Auskünfte zu erhalten. Das trifft aber gerade nicht zu. Die haftungsbegründenden Tatbestände, zu denen uE auch das Bestehen der StSchuld in bestimmter Höhe gehört (s. Anm. 22), muss das FA darlegen und beweisen. Für Gründe, die die einmal entstandene Haftungsforderung mindern oder erlöschen lassen, trägt der ArbG grds. die Darlegungs- und Beweislast. Er hat die den Einwendungen zugrunde liegenden Tatsachen mindestens glaubhaft zu machen (SÖHN, StRK-Anm. StAnpG § 7 R. 49). Ein vollständiger Beweis ist nicht immer möglich, zB dann nicht, wenn es um die Höhe der StSchuld des ArbN geht. Zur Einsicht des ArbG in die Steuerakten des ArbN BFH v. 13.9.1972 – I R 189/70, BStBl. II 1973, 119.

76 **d) Verfahrensrechtliche Einwendungen aus dem originären Schuldverhältnis des Arbeitnehmers**

§ 44 Abs. 2 Satz 3 AO, nach dem andere Tatsachen als Erfüllung, Aufrechnung und Sicherheitsleistung nur für und gegen den Gesamtschuldner wirken, in dessen Person sie eintreten, bedeutet im Rückschluss, dass sich der Haftende auf verfahrensrechtl. Einwendungen, die die Festsetzung und Durchsetzung der Erstschuld gegenüber dem ArbN ganz oder teilweise behindern, nicht berufen kann. Dazu zählen zB Stundung, Zahlungsaufschub, Aussetzung der sofortigen Vollziehung (vgl. RATSCHOW in KLEIN, 10. Aufl. 2009, § 44 AO Rn. 18; KRUSE in TIPKE/KRUSE, § 44 AO Rn. 9). Verfahrensrechtl. Einwendungen des ArbN berühren den Haftungsanspruch nicht, weil sie keinen Einfluss auf die Höhe der StSchuld haben und die Haftung des ArbG für LSt. nicht auf eine Ausfallhaftung beschr. ist (BFH v. 26.7.1974 – VI R 24/69, BStBl. II 1974, 756; glA KAV, FR 1976, 166).

§ 191 Abs. 5 AO verbietet aufgrund der Akzessorietät zwischen Schuld und Haftung den Erl. eines Haftungsbescheids, wenn die Erstschuld nicht festgesetzt worden ist und wegen Ablaufs der Festsetzungsfrist nicht mehr festgesetzt werden kann. Gleiches gilt, wenn die Erstschuld verjährt oder erlassen worden ist (§ 47 AO, AEO zu § 191 AO Nr. 8; s. Anm. 74 und THOMAS, StJb. 1995/96, 331 [360]). Im Rückschluss ergibt sich daraus, dass Festsetzungs- oder Zahlungsverjährung der Erstschuld, die nach Erl. eines Haftungsbescheids eintritt, den Haftungsanspruch nicht berührt (BFH v. 7.11.1995 – VII R 26/95, BFH/NV 1996, 379; v. 11.7.2001 – VII R 28/99, BFH/NV 2002, 305).

Sonderfall der bestandskräftigen Veranlagung des Arbeitnehmers: Ist dem FA bei der Festsetzung der ESt. des ArbN ein Fehler unterlaufen, der sich zugunsten des ArbN auswirkt, und ist der EStBescheid bestandskräftig und nicht mehr änderbar, so kann der ArbG dem FA gem. § 254 BGB iVm. § 426 BGB, § 44 AO das eigene Verschulden mit Erfolg entgegensetzen (BFH v. 8.10.1992 – VI R 47/91, BStBl. II 1993, 169, unter Aufgabe von BFH v. 26.7.1974 – VI R 24/69, BStBl. II 1974, 756; FG Ba.-Württ. v. 15.12.1992 – 3 K 77/89, EFG 1993, 411, rkr.; APP, DStR 1985, 109 [110 f.]; NISSEN, DB 1971, 1497; DRENECK in SCHMIDT XXX. § 42d Rn. 29).

II. Inanspruchnahme des Arbeitgebers als Ermessensentscheidung (Abs. 3 Satz 2)

1. Ermessensentscheidung

77

Die Erfüllung des Haftungstatbestands zieht nicht automatisch die Inanspruchnahme des ArbG nach sich. Das FA hat vielmehr aufgrund pflichtgemäßen Ermessens (§ 5 AO) über die Inanspruchnahme des ArbG zu entscheiden (Abs. 3 Satz 2). Nur im Sonderfall der Ermessensschumpfung auf Null ist nur eine einzige Entsch. rechtmäßig (BFH v. 5.3.1993 – VI R 79/91, BStBl. II 1993, 692; FG Brandenb. v. 5.7.1996 – 3 V 365/96 H, EFG 1997, 81, rkr.).

Die rechtmäßige Ermessensentscheidung ist zweistufig und gliedert sich in das Entschließungsermessen (s. Anm. 78) und das Auswahlermessen (s. Anm. 79). Die Ermessensausübung ist nur eingeschränkt gerichtlich überprüfbar (§ 102 FGO). Lediglich bei einer Ermessensschumpfung auf Null ist nur eine einzige der denkbaren Entscheidungen rechtmäßig. In prozesstechnischer Hinsicht sollten alle Argumente, die sich gegen die Ausübung des Auswahlermessens richten, ausführl. vor dem FG erörtert werden (vgl. BFH v. 24.3.2010 – VI B 132/09, BFH/NV 2010, 1828).

Durch die Ermessensentscheidung unterscheidet sich § 42d grds. von § 40; ein Einverständnis des ArbG ersetzt die Ermessensentscheidung nicht. Die bloße Nichtausübung des Ermessens ist ein Ermessensfehler, der zur Rechtswidrigkeit des Haftungsbescheids führt (Nds. FG v. 27.7.1982 – XI 351/81, EFG 1983, 155, rkr.; FG Brandenb. v. 26.11.1996 – 3 K 179/96 H, EFG 1997, 410, rkr.). Zur Ermessensausübung bei formloser Inanspruchnahme s. Anm. 90.

2. Entschließungsermessen

78

Die Ausübung des Entschließungsermessens besteht darin, den Ermessensspielraum zu erkennen und nach Abwägung aller Gesichtspunkte zu entscheiden, ob der ArbG dem Grunde nach haften soll (vgl. BFH v. 26.2.1985 – VII R 110/79, BFH/NV 1985, 20; v. 9.8.2002 – VI R 41/96, BStBl. II 2003, 160). Das zuständige FA hat unter Berücksichtigung des Zwecks des § 42d eine Entsch. zu treffen, die im Hinblick auf die Verhältnisse des Einzelfalls billig und gerecht ist (§ 5 AO; BFH v. 9.10.1992 – VI R 47/91, BStBl. II 1993, 169). Dabei sind auch Billigkeitsgesichtspunkte einzubeziehen (FG Ba.-Württ. v. 14.10.2004 – 3 K 204/00, EFG 2005, 367, rkr.). Das setzt voraus, dass der im Zeitpunkt des letzten Verwaltungshandelns aktuelle, entscheidungserhebliche Sachverhalt umfassend und einwandfrei ermittelt wurde (BFH v. 5.3.1993 – VI R 79/91, BStBl. II 1993, 692; v. 30.6.1995 – VII R 87/94, BFH/NV 1996, 3; FG Brandenb. v. 5.7.1996 – 3 V 365/96 H, EFG 1997, 81, rkr.; FG Münster v. 18.12.1996 – 15 V 2624/96 U, EFG 1997, 647, rkr.; Hess. FG v. 10.10.2005 – 3 V 3913/04, DStRE 2006, 683, rkr.).

Erstreckt sich die Gesamtschuldnerschaft noch auf weitere Personen, die neben dem ArbG ebenfalls für LSt. haften, so ist das ebenfalls bei der Ermessensentscheidung zu berücksichtigen (s. Anm. 79).

79 3. Auswählermessen

Auswahl nach Recht und Billigkeit: Bei der Ausübung des Auswählermessens ist zu entscheiden, ob der ArbG vorrangig in Anspruch genommen wird. Das FA hat diese Wahl nach pflichtgemäßem Ermessen unter Berücksichtigung der durch Recht und Billigkeit gezogenen Grenzen zu treffen (BFH v. 24.11.1961 – VI 183/59 S, BStBl. III 1962, 37; v. 7.2.1969 – VI R 81/66, BStBl. II 1969, 406; v. 5.2.1971 – VI R 82/68, BStBl. II 1971, 353; v. 15.11.1974 – VI R 167/73, BStBl. II 1975, 297; v. 12.2.2009 – VI R 40/07, BStBl. II 2009, 478). Es ist das Für und Wider abzuwägen, das gerade für die Inanspruchnahme des Gesamtschuldners spricht, der vorrangig herangezogen werden soll (FG Bremen v. 10.4.1981 – II 76/77, EFG 1981, 602, rkr., mwN; Nds. FG v. 27.7.1982 – XI 351/81, EFG 1983, 155, rkr.; v. 18.1.2001 – 11 K 270/99, EFG 2003, 371, rkr.). Als ausschlaggebende Gesichtspunkte kommen zB in Betracht: Zweckmäßigkeit, Verwaltungsökonomie, Verschulden (FG Saarl. v. 13.9.2001 – 1 K 113/00, juris) und Verschuldensgrad des ArbG, eigenes Verhalten der FinVerw., Vertrauensschutz, Bestandsschutz, Ursachen für den nicht korrekten LStAbzug (FG Münster v. 16.12.1996 – 15 V 2624/96 U, EFG 1997, 647, rkr.; vgl. auch OFFERHAUS, BB 1982, 793 [796]; GAST-DE HAAN, DStJG 9 [1986], 171), Vorliegen einer Steuerstraftat (BFH v. 12.2.2009 – VI R 40/07, BStBl. II 2009, 478; FG Saarl. 13.9.2001 – 1 K 113/00, juris). Die Tendenz der Rspr. geht dahin, bei der Überprüfung der Ermessensentscheidung dem Gesichtspunkt der Zweckmäßigkeit und der Verwaltungsökonomie nicht Priorität einzuräumen (ähnlich DRENSACK in SCHMIDT XXX. § 42d Rn. 31, insbes. bei schuldlosem Verhalten des ArbG). Außerdem bietet Abs. 3 Satz 3 und 4 Maßstäbe für das Auswählermessen (s. Anm. 82 ff.).

In jedem Einzelfall muss die Prüfung unter Beachtung aller Umstände dieses Falles von Neuem erfolgen, denn es gibt keine Standardentscheidung zugunsten oder zulasten des ArbG (BFH v. 15.11.1974 – VI R 167/73, BStBl. II 1975, 297; v. 3.6.1982 – VI R 48/79, BStBl. II 1982, 710; OFFERHAUS, BB 1982, 793 [796]). Ermessensfehlerhaft sind daher alle Haftungsbescheide, die sich darauf beschränken festzustellen, besondere Gesichtspunkte, den ArbN in Anspruch zu nehmen, seien nicht ersichtlich. Andere Haftungstatbestände, die neben § 42d erfüllt sind, sind bei der Ermessensausübung zu bedenken (s. Anm. 78). Haften noch weitere Personen neben dem ArbG aufgrund anderer Haftungsvorschriften ebenfalls für LSt. (s. Anm. 13), so dass unter allen ein Gesamtschuldverhältnis besteht, so ist dies in die Ermessenserwägungen einzubeziehen; anderenfalls ist der Haftungsbescheid schon aus diesem Grund rechtswidrig (BFH v. 26.2.1985 – VII R 110/79, BFH/NV 1985, 20; v. 9.8.2002 – VI R 41/96, BStBl. II 2003, 160; FG Münster v. 16.12.1996 – 15 V 2624/96 U, EFG 1997, 647, rkr.). Zwecks Nachprüfbarkeit sind die anderen Haftungsschuldner gegenüber dem ArbG zu bezeichnen (FG Düss. v. 18.5.1978 – XI 68/73 U, EFG 1978, 528, rkr.).

Nach erfolgloser Inanspruchnahme des vorrangig in Anspruch genommenen Gesamtschuldners, zB des ArbN, kann es ermessensfehlerfrei sein, nachrangig den ArbG haften zu lassen (vgl. BFH v. 10.1.1964 – VI 262/62 U, BStBl. III 1964, 213; v. 26.7.1974 – VI R 24/69, BStBl. II 1974, 756; NISSEN, DB 1971, 1497 [1498]).

4. Beispiele: Keine vorrangige Inanspruchnahme des Arbeitgebers

80

Dienstverhältnis: Es ist zweifelhaft, ob überhaupt ein Dienstverhältnis vorliegt, und der mutmaßliche ArbN ist bekannt (BFH v. 18.7.1958 – VI 134/57 U, BStBl. III 1958, 384; FG Schl.-Holst. v. 17.2.1972 – I 144/70, EFG 1972, 343, rkr.); s. auch Anm. 74.

Einzelne Arbeitnehmer: Es handelt sich nur um wenige, einzeln bekannte ArbN, für die LSt. nachzufordern ist (BFH v. 14.4.1967 – VI R 23/66, BStBl. III 1967, 469; v. 20.9.1985 – VI R 45/82, BFH/NV 1986, 240; FG Hamb. v. 17.12.1980 – VI 16/78, EFG 1981, 472, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 25.9.1984 – IV 373/80, EFG 1985, 258, rkr.).

Falsche Auskunft des FA über den LStAbzug gegeben (BFH v. 24.11.1961 – VI 183/59 S, BStBl. III 1962, 37; v. 22.7.1993 – VI R 116/90, BStBl. II 1993, 775; FG Düss. v. 25.2.1971 – IX 148/70 L EFG 1971, 407, rkr.); s. Anm. 59, 61, 66.

Irrtum über rechtliche Verhältnisse: Den ArbG trifft nur ein geringes Verschulden; s. Anm. 23.

Leichte Steuernachforderung: Die vom ArbG nicht einbehaltene LSt. kann ebenso leicht wie vom ArbG vom ArbN nachgefordert werden.

BFH v. 12.1.1968 – VI R 117/66, BStBl. II 1968, 324; v. 21.1.1972 – VI R 187/68, BStBl. II 1972, 364; v. 18.9.1981 – VI R 44/77, BStBl. II 1981, 801; FG Düss. v. 19.5.1980 – XX/I 639/79 L, EFG 1981, 206, rkr.

Nichtbeanstandung von Fehlern: Der LStAußenprüfer hat Mängel bei der Erfüllung von Aufzeichnungspflichten (FG Düss. v. 25.9.1971 – IX 148/70 L, EFG 1971, 407, rkr.) oder bei der Rechtsanwendung (FG Köln v. 27.11.1985 – IX 227/81 H (L), BB 1986, 1067) erkannt; aber nicht gerügt bzw. den ArbG noch in seiner unrichtigen Rechtsauffassung bestärkt (BFH v. 5.3.1965 – VI 259/63 U, BStBl. III 1965, 355; v. 30.11.1966 – VI 164/65, BStBl. III 1967, 331; v. 7.12.1984 – VI R 164/79, BStBl. II 1985, 164); s. auch Anm. 61.

Rechtsprechung des BFH: Der ArbG verlässt sich bei der Berechnung der LSt. auf die Rspr. des BFH (FG Berlin v. 19.11.1956, EFG 1957, 213, rkr.; v. 22.10.1976 – III 321/76, EFG 1977, 103, rkr.).

Regress des Arbeitgebers: Tarifliche Ausschlussfristen machen den Regress des ArbG unmöglich, so dass der ArbG die LSt. endgültig tragen müsste, beim ArbN kann sie aber noch nachgefordert werden (so BÄUERLEN, Die Lohnsteuerhaftung des Arbeitgebers, 1978, 98 f.).

Steueranspruch besteht wahrscheinlich nicht/nicht in der Höhe der Haftungsfordernung und Namen sowie Anschriften der betroffenen ArbN sind bekannt, so dass zumindest ermittelt werden kann, ob ein materiell-rechtl. StAnspruch besteht (BFH v. 3.6.1982 – VI R 48/79, BStBl. II 1982, 710; v. 21.12.1990 – VI R 59/85, BFHE 164, 226 = BB 1991, 2062; FG Schl.-Holst. v. 17.2.1972 – I 144/70, EFG 1972, 343, rkr.; FG Münster v. 28.10.1975 – VIII 1477/72 L, EFG 1976, 309, rkr.). Nach Ablauf des Kj. ist bei der Prüfung der StSchuld auf die gesamten Einkünfte im jeweiligen Kj. abzustellen (FG Nürnberg. v. 24.2.1970 – I 93/68, EFG 1970, 418, rkr.). Ebenso, wenn WK in Zusammenhang mit der LStNachforderung stehen (BFH v. 26.7.1963 – VI 279/61 U, BStBl. III 1963, 470).

Tatsachenirrtum: Es liegt ein entschuldbarer Tatsachenirrtum des ArbG vor, der auf falschen Angaben des ArbN beruht (FG Ba.-Württ. v. 25.9.1984 – IV 373/80, EFG 1985, 258, rkr.; s. Anm. 64).

Verantwortlichkeit des Arbeitnehmers für den LStAbzug: Der ArbN, für den zuwenig LSt. einbehalten wurde, war im Betrieb des ArbG für den LStAbzug verantwortlich, zB als Geschäftsführer (FG Münster v. 28.10.1975 – VIII 1477/72 L, EFG 1976, 309, rkr.). Der ArbN hat als verantwortlicher Angestellter absichtlich keine LSt. abgeführt (BFH v. 20.4.1982 – VII R 96/79, BStBl. II 1982, 521).

Verschulden des Arbeitgebers: Der ArbG hat den LStAbzug nicht bewusst oder leichtfertig versäumt. Bei schuldlosem Verhalten reichen Zweckmäßigkeitserwägungen als Ermessensgrund nicht aus, um eine vorrangige Inanspruchnahme des ArbG zu rechtfertigen (FG Brandenb. v. 5.7.1996 – 3 V 365/96 H, EFG 1997, 81, rkr.; DRENECK in SCHMIDT XXX. § 42d Rn. 31).

Verwaltungsaufwand des Arbeitgebers ist bei der Ermessensausübung zu berücksichtigen und im Verhältnis zum Verwaltungsaufwand des BetriebsstättenFA zu sehen (BFH v. 19.7.1995 – VI B 28/95, BFH/NV 1996, 32), insbes. wenn ArbN aus dem Betrieb schon ausgeschieden sind (BFH v. 10.1.1964 – VI 262/62 U, BStBl. III 1964, 213; v. 19.7.1995 – VI B 20/95, BFH/NV 1996, 32; Nds. FG v. 17.2.1971 – IX 148/70 L, EFG 1971, 408, rkr.; FG Brandenb. v. 5.7.1996 – 3 V 365/96 H, EFG 1997, 81, rkr.).

Widersprüchliches Verhalten der Finanzverwaltung: BetriebsstättenFA und WohnsitzFA haben eine unterschiedliche Rechtsauffassung über die StPflcht einer Zuwendung (FG Rhld.-Pf. v. 18.8.1983 – 3 K 167/83, EFG 1984, 192, rkr.); s. auch Anm. 76.

Weitere Beispiele bei LStH 42d.1.

81 5. Beispiele: Vorrangige Inanspruchnahme des Arbeitgebers nicht ermessensfehlerhaft

Aufzeichnungen des Arbeitgebers: Der ArbG haftet vorrangig, wenn er keine Aufzeichnungen über die Lohnzuwendungen gemacht hat (s. zB BFH v. 7.12.1984 – VI R 164/79, BStBl. II 1985, 164; FG Ba.-Württ. v. 11.4.1983 – VII 411/81, EFG 1984, 86, rkr.). Fehlerhafte Aufzeichnungen idS liegen uE nicht vor, wenn der ArbG Vorteile zulässigerweise auf einem Lohnsammelkonto aufzeichnet.

Einverständnis des Arbeitgebers: Der ArbG will die LSt. aus eigener Entsch. übernehmen (BFH v. 17.8.1973 – VI R 8/70, BStBl. II 1974, 8; v. 27.9.1996 – VI R 84/95, BStBl. II 1997, 147; v. 7.12.1984 – VI R 72/82, BStBl. II 1985, 170; v. 21.4.2010 – VI R 46/08, BStBl. II 2010, 848; FG Köln v. 19.3.2009 – 2 K 659/07, EFG 2009, 1105). Die Ermessensentscheidung wird aber nicht durch das Einverständnis ersetzt.

LStAnrufungsauskunft wird vom ArbG ignoriert, entgegen der Auskunft führt er keine LSt. ab (FG München v. 24.4.2008 – 15 K 1124/08, EFG 2008, 1791, rkr.).

Nachforderung der Lohnsteuer beim Arbeitnehmer: Die Nachforderung der LSt. beim ArbN ist nur schwer oder gar nicht möglich, zB weil der ArbN Ausländer ist und der lStpfl. Vorgang mehrere Jahre zurückliegt (BFH v. 6.4.1977 – I R 252/74, BStBl. II 1977, 575; FG Münster v. 17.12.1980 – II-IX-V 2509/77 L, EFG 1981, 468, rkr.) oder die Schuld beim ArbN nicht realisiert werden kann (BFH v. 22.9.1992 – VII R 73–74/91, BFH/NV 1993, 215; v. 26.6.1996 – II R 31/93, BFH/NV 1997, 2; Hess. FG v. 27.2.2006 – 6 K

4107/01, BeckRS 2006, 26021400). Dazu gehört auch, dass der ArbN wegen nur beschränkter StPflcht nicht zur ESt. verklagt werden kann (BFH v. 21.4.2010 – VI R 46/08, BStBl. II 2010, 848). Verfahrensrechtl. Hindernisse schließen eine Inanspruchnahme des ArbN aus (BFH v. 26.7.1974 – VI R 24/69, BStBl. II 1974, 756; FG Rhld.-Pf. v. 26.3.1987 – 3 K 14/86, EFG 1987, 428, rkr.), es muss aber der Grund des Verfahrenshindernisses in die Ermessensentscheidung einbezogen werden (s. Anm. 76). Name des ArbN ist unbekannt (FG Berlin v. 2.6.1967 – III 37/65, EFG 1968, 64, rkr.; inzidenter auch BFH v. 8.11.1985 – VI R 237/80, BStBl. II 1986, 274; FG Münster v. 18.12.1996 – 15 V 2624/96 U, EFG 1997, 647, rkr.).

Nettolohnvereinbarung: Es liegt eine echte Nettolohnvereinbarung vor (BFH v. 26.2.1982 – VI R 123/78, BStBl. II 1982, 403; v. 8.11.1985 – VI R 238/80, BStBl. II 1986, 186; Nds. FG v. 17.2.1971 – IX 148/70 L, EFG 1971, 408).

Steuerstrafat: Hat der Haftende eine StStraftat begangen, so ist das Auswahlermessen in der Weise vorgeprägt, dass der StStraftäter vor anderen Personen in Anspruch genommen wird; eine besondere Begr. im Haftungsbescheid ist in diesem Fall nicht notwendig (BFH v. 12.2.2009 – VI R 40/07, BStBl. II 2009, 478).

Übernahme der Lohnsteuer wird vom ArbG gewünscht, um die ArbN nicht zu belasten (FG Köln v. 19.3.2009 – 2 K 659/07, EFG 2009, 1105, vom BFH aufgehoben, weil kein ArbLohn anzunehmen war, BFH v. 9.12.2010 – VI R 23/09, BFH/NV 2011, 972).

Verschulden des Arbeitgebers: Der ArbG hat LSt. bewusst oder leichtfertig nicht zutreffend einbehalten (BFH v. 14.4.1967 – VI R 23/66, BStBl. III 1967, 469; FG Düss. v. 28.6.1978 – VIII (VII) 197/73 L, EFG 1979, 31, rkr.; FG Münster v. 18.12.1996 – 15 V 2624/96 U, EFG 1997, 647, rkr.; FG Köln v. 19.3.2009 – 2 K 659/07, EFG 2009, 1105, aufgehoben, jedoch weil kein Arbeitslohn vorlag; BFH v. 9.12.2010 – VI R 23/09, BFH/NV 2011, 972). Anders bei geringem oder fehlendem Verschulden des ArbG.

Verwaltungsvereinfachung: Es sind viele (idR mehr als 40), meist kleine LStBeträge nachzuentrichten, die aufgrund eines im Wesentlichen gleichen Tatbestands geschuldet werden (BFH v. 5.11.1971 – VI R 207/68, BStBl. II 1972, 137). Die Ermittlung der LSt. ist schwierig und der ArbG beabsichtigt von Anfang an nicht, Regress zu nehmen (BFH v. 6.3.1980 – VI R 65/77, BStBl. II 1980, 289; v. 20.5.1980 – VI R 169/77, BStBl. II 1980, 669; v. 7.12.1984 – VI R 72/82, BStBl. II 1985, 170). Nach OFFERHAUS (BB 1982, 793) ist auch hier die vorrangige Inanspruchnahme des ArbG in einer Vielzahl von Fällen nicht „zwangsläufig“ ermessensfehlerfrei. Es darf nicht wegen der Vereinfachung dazu kommen, dass der ArbG letzten Endes für StBeträge einzustehen hat, die vom ArbN nicht – mehr – geschuldet werden (s. auch BFH v. 9.10.1992 – VI R 47/91, BStBl. II 1993, 169; s. Anm. 82). Sollen die ArbN vorrangig in Anspruch genommen werden, so verlangt die Rspr., dass der ArbG bis zum Abschluss des Einspruchsverfahrens konkrete Angaben zu den betroffenen ArbN macht (BFH v. 24.1.1992 – VI R 177/88, BStBl. II 1992, 696).

III. Im Gesetz vorgegebene Maßstäbe für den Ermessensgebrauch (Abs. 3 Satz 3 und 4)

82 1. Arbeitgeberhaftung trotz Einkommensteuerveranlagung des Arbeitnehmers (Abs. 3 Satz 3)

Die Veranlagung des Arbeitnehmers zur Einkommensteuer schließt gem. Abs. 3 Satz 3 nicht automatisch die vorrangige Inanspruchnahme des ArbG aus. Satz 3 ist nur historisch als Reaktion auf die Rspr. des BFH zu verstehen, nach der es grds. unbillig war, den ArbG in Anspruch zu nehmen, wenn der ArbN veranlagt wurde (so noch BFH v. 20.2.1959 – VI 314/56 U, BStBl. III 1959, 202; wN und Kritik bei GAIL, StbJb. 1980/81, 289 [297]), der die Neuregelung seit 1975 für bedenklich hält). Es bleibt beim Auswahlermessens des FA.

Auswahlermessens des Finanzamts bei Einkommensteuerveranlagung des Arbeitnehmers: Die Tatsache, dass der ArbN zur ESt. veranlagt wird, mit der Folge, dass der exakte Steuerbetrag festgesetzt werden kann, spricht eher gegen eine vorrangige Inanspruchnahme des ArbG (vgl. OFD Düss. v. 10.1.1980, StEK EStG § 42d Nr. 6).

Auswahlermessens des Finanzamts nach Veranlagung des Arbeitnehmers: Ein Sonderproblem liegt vor, wenn ein bestandskräftiger EStBescheid gem. § 173 AO nicht mehr zuungunsten des ArbN geändert werden kann und die ESt. aufgrund eines Fehlers des FA zu niedrig festgesetzt worden ist. Der Zweck des § 42d verbietet es hier, den ArbG, der denselben Fehler wie das FA begangen hat, für die LSt. haften zu lassen. Die LSt. kann dann endgültig nicht nachgehoben werden (BFH v. 9.10.1992 – VI R 47/91, BStBl. II 1993, 169, unter Aufgabe von BFH v. 26.7.1974 – VI R 24/69, BStBl. II 1974, 756). Dasselbe gilt, wenn die Festsetzungsfrist für einen EStBescheid abgelaufen ist (§ 191 Abs. 5 AO). Anders, wenn die zutreffend festgesetzte ESt. beim ArbN nicht vollstreckbar ist (BFH v. 9.10.1992 – VI R 47/91, BStBl. II 1993, 169).

Die Beweislast für die Tatsache, dass der ArbN veranlagt wird, trägt nach hM der ArbG (BFH v. 29.11.1978 – I R 159/76, BStBl. II 1979, 182). Genügen muss uE Glaubhaftmachung, wie etwa der Hinweis, dass der ArbN wegen der Höhe seines Jahresarbeitslohns wahrscheinlich zur ESt. veranlagt wird.

2. Zulässigkeit der Inanspruchnahme des Arbeitnehmers nur in zwei Fällen (Abs. 3 Satz 4)

83 a) Eingeschränkte Möglichkeit zur Inanspruchnahme des Arbeitnehmers nach Abs. 3 Satz 4

Zwei Fallgruppen hebt Abs. 3 Satz 4 hervor, in denen die Inanspruchnahme des ArbN in Betracht kommt. Einschränkungen des Auswahlermessens im Haftungsverfahren des ArbG ergeben sich im Umkehrschluss. Die Regelung gibt in bestimmten Fällen eine Richtschnur dafür ab, ob der ArbG vorrangig als Haftender oder der ArbN als StSchuldner in Anspruch zu nehmen ist (BFH v. 13.12.1978 – VII R 49/76, BFHE 127, 121). Die Rspr. hält § 42d Abs. 3 Satz 4 für missverständlich und ordnet die Vorschrift nur dem LStAbzugsverfahren mit der Folge zu, dass die Einschränkungen für die Inanspruchnahme des ArbN nur dort zu beachten sind, nicht aber im Veranlagungsverfahren des ArbN (BFH v. 17.5.1985 – VI R 137/82, BStBl. II 1985, 660; v. 13.1.2011 – VI R

62/09, BFH/NV 2011, 751). Entgegen der missverständlichen Gesetzesformulierung steht es auch nicht im Ermessen des FA, ob es die StSchuld des ArbN festsetzt.

b) Nicht vorschriftsmäßig vom Arbeitslohn einbehaltene Lohnsteuer (Satz 4 Nr. 1)

84

Nach Satz 4 Nr. 1 kann der ArbN vorrangig in Anspruch genommen werden, wenn der ArbG die LSt. nicht vorschriftsmäßig vom Arbeitslohn einbehalten hat. Dies entspricht dem Wortlaut nach dem Haftungstatbestand des Abs. 1 Nr. 1. Sachgerecht ist es aber, die Regelung auf alle Sachverhalte anzuwenden, bei denen durch korrekten LStAbzug das Vermögen des ArbN noch nicht in Höhe der von ihm geschuldeten ESt. bzw. deren VorausZ gekürzt worden ist (so schon BFH v. 24.1.1975 – VI R 121/72, BStBl. II 1975, 420; VON BORNHAUPT, BB 1975, 547). Abs. 3 Satz 4 Nr. 1 muss daher auch anwendbar sein, wenn zB ein Dritter anstelle des ArbG den LStAbzug vornimmt. Im Ergebnis ist damit das Ermessen der FinVerw. immer dann nicht eingeschränkt, wenn der ArbG zu wenig oder überhaupt keine LSt. (vgl. FG Köln v. 30.8.1982 – II 40/82 L, EFG 1983, 520, rkr.) einbehalten hat.

c) Keine vorschriftsmäßige Anmeldung einbehaltener Lohnsteuer (Satz 4 Nr. 2)

85

Das Auswahlermessen des FA ist eingeschränkt, falls die LSt. einbehalten, aber nicht vorschriftsmäßig nach § 41a angemeldet wurde. Im Umkehrschluss ist das Auswahlermessen des FA nicht eingeschränkt, wenn der ArbN positiv weiß (BFH v. 8.11.1985 – VI R 238/80, BStBl. II 1986, 186; v. 21.2.1992 – VI R 41/88, BStBl. II 1992, 443, bei einvernehmlicher Schwarzarbeit), dass der ArbG einbehaltene LSt. nicht vorschriftsmäßig angemeldet hat, es sei denn, der ArbN macht dem FA davon unverzüglich Mitteilung (§ 42d Abs. 3 Satz 4 Nr. 2 Satz 2). Es kommt nur auf die Anmeldung an und nicht darauf, ob die LSt. auch korrekt abgeführt wurde. Die Mitteilung des ArbN an das FA wirkt nur in Fällen des Abs. 3 Satz 4 Nr. 2, nicht dagegen zB, wenn sich die Anzeige auf nicht vorschriftsmäßig einbehaltene LSt. bezieht (FG Köln v. 8.2.1984, EFG 1984, 506, rkr.). Der Gesetzestext lässt offen, an welches FA die Mitteilung zu richten ist. Ein Hauptanwendungsfall des Abs. 3 Satz 4 Nr. 2 ist die echte Nettolohnvereinbarung (BFH v. 26.2.1982 – VI R 123/78, BStBl. II 1982, 403; v. 8.11.1985 – VI R 238/80, BStBl. II 1986, 186; v. 29.10.1993 – VI R 26/92, BStBl. II 1994, 197), allerdings kann die LSt. nur dann vorschriftsmäßig einbehalten werden, wenn der ArbG im Besitz der LStKarte ist (BFH v. 1.9.2005 – VI B 30/05, BFH/NV 2005, 2046 = DStRE 2005, 1429).

Durch Nachforderungsbescheid wird der ArbN in Anspruch genommen, wenn die Voraussetzungen des § 42d Abs. 3 Satz 4 seine Inanspruchnahme zulassen (BFH v. 17.11.2010 – I R 68/10, BFH//NV 2011, 737). Es handelt sich dabei um ein „verlängertes Steuerabzugsverfahren“ (BFH v. 17.11.2010 – I R 68/10, BFH/NV 2011, 737). Eine Anrechnung der so erhobenen LSt. auf die ESt. des ArbN findet gem. § 36 Abs. 2 statt.

Einstweilen frei.

86–89

**E. Erläuterungen zu Abs. 4:
Inanspruchnahme des Arbeitgebers ohne Haftungs-
bescheid**

Schrifttum: OFFERHAUS, Zur Haftung des Arbeitgebers im Lohnsteuerverfahren, BB 1982, 793; DRENSACK, Verwaltungsakte im Lohn- und Einkommensteuerverfahren, DStJG 9 (1986), 377; GAST-DE HAAN, Lohnsteuerschuld und Arbeitgeberhaftung, DStJG 9 (1986), 141; VON GROLL, Zur Rechtsverwirklichung im Lohnsteuerverfahren, DStJG 9 (1986), 431; CLAUS, Anm. zu BFH v. 14.11.1986 – VI R 226/83, BB 1987, 1931; MÖSBAUER, Entbehrlichkeit von Haftungsbescheid und Leistungsgebot bei der haftungsmäßigen Inanspruchnahme des Arbeitgebers für Lohnsteuer, FR 1995, 893; HEUERMANN, Zur Wirkungsweise und Anfechtbarkeit einer Steueranmeldung, insbesondere einer Lohnsteueranmeldung, DStR 1998, 959.

I. Formlose Inanspruchnahme des Arbeitgebers für die Lohnsteuer (Abs. 4 Satz 1)

90 1. Grundsätze zur formlosen Inanspruchnahme des Arbeitgebers (Abs. 4 Satz 1 Halbs. 1)

Ausnahmeregelung in Abs. 4: Regelmäßig nimmt das BetriebsstättenFA den nach § 42d haftenden ArbG durch förmlichen Haftungsbescheid und Leistungsgebot in Anspruch. Abs. 4 regelt ausdrückl. nur, wann eine förmliche Inanspruchnahme entbehrlich ist. Abs. 4 dient der Verwaltungsökonomie und verpflichtet das FA nicht zu einer formlosen Inanspruchnahme (BFH v. 14.11.1986 – VI R 226/83, BFH/NV 1987, 287 = BB 1987, 1930). Abs. 4 macht nicht die Ermessensentscheidung nach Abs. 3 entbehrlich (BFH v. 3.6.1982 – VI R 48/79, BStBl. II 1982, 710; FG Rhld.-Pf. v. 29.10.1979 – V 97/79, EFG 1980, 189, rkr.), idR aber deren Begr. (§ 121 Abs. 2 AO). Eine Begr. kann aber in der Einspruchsentscheidung notwendig sein (FG Hamb. v. 17.12.1980 – VI 16/78, EFG 1981, 472, rkr.). Abs. 4 ist sinngemäß auf die Haftung des Entleihers anzuwenden (Abs. 6 Satz 8).

Anfechtung bei formloser Inanspruchnahme: Die Mitwirkung des ArbG bei der vereinfachten Inanspruchnahme führt weder zu einem Verlust des Rechts, Einwendungen gegen den Haftungsanspruch geltend zu machen, noch zu einem Verlust von Rechtsbehelfsmöglichkeiten (BFH v. 3.6.1982 – VI R 48/79, BStBl. II 1982, 710; v. 14.11.1986 – VI R 214/83, BStBl. II 1987, 198; v. 14.11.1986 – VI R 226/83, BFH/NV 1987, 287 = BB 1987, 1930).

91 Einstweilen frei.

92 2. Anmeldung der Lohnsteuer (Abs. 4 Satz 1 Nr. 1)

Rechtsnatur: Die nachträgliche LStAnmeldung wirkt wie die laufende gem. § 168 AO wie eine StFestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung (§ 168 AO, BFH v. 20.7.2005 – VI R 165/01, BStBl. II 2005, 890). Im Gegensatz zum förmlichen Haftungsbescheid ist die LStAnmeldung StBescheid iSd. §§ 155 ff. AO (BFH v. 14.11.1986 – VI R 226/83, BFH/NV 1987, 287 = BB 1987, 1930).

Rechtsbehelfsmöglichkeit: Die LStAnmeldung kann mit dem Einspruch angefochten werden (BFH v. 14.11.1986 – VI R 214/83, BStBl. II 1987, 198; v. 14.11.1986 – VI R 226/83, BFH/NV 1987, 287), und zwar auch vom ArbN (BFH v. 12.10.1995 – I R 39/95, BStBl. II 1996, 87; v. 20.12.1995 – I R 72/95, BFH/NV 1996, 605; SCH, DStR 1996, 139; aA TRZASKALIK in KSM, § 41a Rn. A 21).

3. Schriftliches Anerkenntnis der Zahlungsverpflichtung nach einer Lohnsteueraußenprüfung (Abs. 4 Satz 1 Nr. 2)

93

Rechtsnatur des Anerkenntnisses: Das nach einer LStAußenprüfung abgegebene Anerkenntnis der Zahlungsverpflichtung steht nach § 167 Abs. 1 Satz 3 AO einer StAnmeldung gleich.

Schriftform ist zwingend vorgeschrieben. Sie ist erfüllt, wenn der ArbG den Prüfungsbericht unterschreibt und damit die Haftungsforderung anerkennt (BFH v. 3.6.1982 – VI R 48/79, BStBl. II 1982, 710). Die Vollmacht, StBescheide entgegenzunehmen, ermächtigt nicht ohne Weiteres zur Abgabe eines Anerkenntnisses im Anschluss an eine LStAußenprüfung (BFH v. 28.1.1976 – IV R 168/73, BStBl. II 1976, 344). Zahlt der ArbG trotz des Anerkenntnisses nicht, so muss ein Haftungsbescheid ergehen (BFH v. 14.11.1986 – VI R 214/83, BStBl. I 1987, 198).

II. Entsprechende Geltung von Satz 1 für Nachforderung pauschaler Lohnsteuer (Abs. 4 Satz 2)

94

Systematisch gehört Abs. 4 Satz 2 zu § 40 Abs. 3. Danach ist unter denselben Voraussetzungen wie beim Haftungsbescheid ein förmlicher LStNachforderungsbescheid im Bereich der §§ 40 ff. entbehrlich. Mit der Haftung des ArbG für LSt. hat diese Regelung nichts zu tun. Die Regelung ermöglicht, LStAußenprüfungen insgesamt ohne Erl. eines schriftlichen Bescheids abzuschließen, falls der ArbG mit dem gesamten Mehrergebnis einverstanden ist. Auch hier ist aber zwischen der Nachforderung für pauschalierte LSt. und Haftungsforderung wegen des grundverschiedenen Charakters der Forderungen zu unterscheiden (glA TRZASKALIK in KSM, § 42d Rn. E 7).

F. Anhang zu Abs. 4: Lohnsteuerhaftungsbescheid gegen Arbeitgeber

Schrifttum: FICHTELMANN, Anfechtung von Verwaltungsakten durch Nichtadressaten, FR 1974, 291; GILOY, Steuer- und Haftungsbescheide im Lohnsteuerverfahren, FR 1977, 292; VON BORNHAUPT, Zur Inanspruchnahme des Arbeitgebers nach § 42d des Einkommensteuergesetzes, BB 1981, 2129; HUXOL, „Zur Rechtswirksamkeit von Steuerhaftungsbescheiden, DStZ 1984, 371; OFFERHAUS, Zur Haftung des Arbeitgebers im Lohnsteuerverfahren, BB 1982, 793; MÖSBAUER, Inanspruchnahme durch Steuerhaftungsbescheid, DStR 1984, 94; RÖCKL, Die Anfechtung von Lohnsteuerhaftungsbescheiden durch den Arbeitnehmer, BB 1985, 265; DRENECK, Verwaltungsakte im Lohn- und Einkommensteuerverfahren, DStJG 9 (1986), 377; GAST-DE HAAN, Lohnsteuerschuld und Arbeitgeberhaftung, DStJG 9 (1986), 141; VON GROLL, Zur Rechtsverwirklichung im Lohnsteuerverfahren,

ren, DStJG 9 (1986), 431; RÖSSLER, Die Rücknahme eines Haftungsbescheides und sein anschließender Neuerlaß, DStR 1986, 714; HEIN, Zum Neuerlaß eines Haftungsbescheides nach „ersatzloser“ Aufhebung eines inhaltsgleichen vorangegangenen Bescheids, DStR 1987, 175; E. SCHMIDT, Nachträgliche Lohnsteuer-Haftungs- und Nachforderungsbescheide, StB 1989, 607; VON BORNHAUPT, Lohnsteuer-Außenprüfung und Lohnsteuer-Haftungsbescheid, Entwicklung der jüngsten Rechtsprechung, BB Beilage Nr. 1/1990; VON BORNHAUPT, Lohnsteuer-Nachforderungsbescheide als Änderungsbescheide gegenüber den in den Lohnsteuer-Anmeldungen liegenden Steuerfestsetzungen?, StVj. 1991, 345; GOSCH, Lohnsteuer-Außenprüfung und Änderungssperre für Lohnsteuerhaftungs- und Lohnsteuer-nachforderungsbescheide, Anmerkungen zum Urteil des BFH vom 31.8.1990 – VI R 78/86, FR 1991, 130; MILATZ, Erlass eines Haftungsbescheids nach Ablauf der Festsetzungsfrist?, StB 1991, 86; THOMAS, Verfahrensfragen zu Lohnsteuerhaftungs- und Lohnsteuerpauschalierungsbescheiden, DStR 1992, 837; THOMAS, Änderungssperre gem. § 173 Abs. 2 AO nach Lohnsteuer-Außenprüfung, DStR 1992, 1468; BAUM, Änderung der Lohnsteuer-Anmeldung durch Lohnsteuer-Haftungs- und Lohnsteuer-Nachforderungsbescheide, Anmerkung zum BMF-Schreiben vom 8.11.1993, DB 1993, 2561; VON BORNHAUPT, Anm. BB 1993, 990; GOSCH, Lohnsteuer-Außenprüfung und Änderungssperre – Mitgliedschaftsbeitrag als Arbeitslohn, StBp. 1993, 45; MÖSBAUER, Anm. zu BFH v. 17.3.1994 – VI R 120/92, StRK-Anm. EStG 1975 § 42d R. 53; HEUERMAN, Der Lohnsteueranspruch gegen den Arbeitnehmer und sein Verhältnis zur (festgesetzten) Einkommensteuer, DB 1996, 1052; RÖSSLER, Anm. zu BFH v. 3.12.1996 – I B 44/96, BStBl. II 1997, 306, DStZ 1997, 614; MITT, Anm. zu BFH v. 15.5.1998 – VI R 95/97, DStRE 1998, 688; GERSCH, Haftungsbescheid und Nachforderungsbescheid, AO-StB 2004, 176.

95 I. Formelle Voraussetzungen des Haftungsbescheids (Zuständigkeit, Form)

Der Lohnsteuer-Haftungsbescheid ist kein StBescheid iSd. § 155 AO. Liegen die Voraussetzungen des Abs. 4 nicht vor, so wird der ArbG durch förmlichen Haftungsbescheid in Anspruch genommen (BFH v. 14.11.1986 – VI R 226/83, BStBl. II 1987, 198; s. Anm. 97 ff.). Zum Verhältnis zwischen einem Schätzungsbescheid gem. § 167 AO und einem Haftungsbescheid s. Anm. 13.

Zuständig für den Erl. des Haftungsbescheids ist das BetriebsstättenFA und dort die Veranlagungsstelle, nicht aber die Betriebsprüfungsstelle (erheblich für die Ausübung des Ermessens, s. Anm. 77).

Schriftform wird in § 191 Abs. 1 Satz 2 AO angeordnet. Die FÄ benutzen meist Formblätter. Diese Praxis führt dazu, dass die Begr. nicht immer den Anforderungen an den Bestimmtheitsgrundsatz entspricht (s. dazu Anm. 102 f.). Da sich die Ermessensausübung aus dem Haftungsbescheid ergeben muss, kann er nicht rein formularmäßig ergehen (BFH v. 18.7.1985 – VI R 41/81, BStBl. II 1986, 169). Ein Formular muss daher immer ergänzt werden. Der Haftungsbescheid ist anfechtbar, wenn Unterschrift oder Name fehlen (BFH v. 18.7.1985 – VI 41/81, BStBl. II 1986, 169; MÖSBAUER, DStZ 1984, 371).

96 Einstweilen frei.

II. Notwendiger Inhalt und Begründung des Haftungsbescheids

1. Zur inhaltlichen Bestimmtheit des Haftungsbescheids

97 a) Grundsatz

Hinreichende Bestimmtheit ist gem. § 119 Abs. 1 AO unabdingbare Voraussetzung für die Gültigkeit des Haftungsbescheids. Anderenfalls ist er endgültig

nichtig (FG Rhld.-Pf. v. 5.2.1980 – II 197/76, EFG 1980, 360, rkr.; Huxol, DStR 1981, 314; aA – nur Rechtswidrigkeit – BFH v. 2.12.1983 – VI R 47/80, BStBl. II 1984, 362). Der notwendige Inhalt muss Bestandteil des Haftungsbescheids selbst sein. Die Bezugnahme auf einen Prüfungsbericht ist nur ausnahmsweise zulässig, falls dieser dem ArbG vor Bekanntgabe des Haftungsbescheids oder gleichzeitig zugegangen ist (BFH v. 1.8.1985 – VI R 28/79, BStBl. II 1985, 664), vorausgesetzt, die Haftungsforderung ergibt sich auch so hinreichend genau (FG München v. 14.12.1984 – VIII 223/81 L, EFG 1985, 379, rkr.). Keine Kompromisse gibt es hinsichtlich der Bezifferung der Haftungsforderung (FG Brandenb. v. 18.12.1996 – 2 K 983/96 AO, EFG 1997, 585, rkr.).

b) Kennzeichnung als Haftungsbescheid

98

Nach Bezeichnung (Überschrift) und Inhalt (Tenor, Verfügung) muss sich der gegen den ArbG gerichtete Bescheid als Haftungsbescheid gem. § 42d darstellen und zum Ausdruck bringen, dass der ArbG für die LSt. „haftet“ (BFH v. 28.1.1983 – VI R 35/78, BStBl. II 1983, 472; ebenso BFH v. 2.12.1983 – VI R 47/80, BStBl. II 1984, 362; v. 7.12.1984 – VI R 72/82, BStBl. II 1985, 170; Hess. FG v. 21.3.1984 – IX 148/81, EFG 1984, 406, rkr.). Mehrere Haftungsbescheide dürfen zu einem Sammelbescheid verbunden werden (BFH v. 16.11.1984 – VI R 176/82, BStBl. II 1985, 266); s. dazu Anm. 100.

Die Umdeutung eines Nachforderungsbescheids in einen Haftungsbescheid ist wegen der rechtl. Unterschiede zwischen beiden Arten von VA nicht möglich, insbes. wegen der Ermessensentscheidung (BFH v. 7.12.1984 – VI R 72/82, BStBl. II 1985, 170; v. 1.8.1985 – VI R 28/79, BStBl. II 1985, 664; v. 16.5.1986 – VI R 67/81, BFH/NV 1987, 401). Der sog. „Haftungsbescheid“ ist wegen mangelnder inhaltlicher Bestimmtheit aufzuheben (BFH v. 15.3.1985 – VI R 30/81, BStBl. II 1985, 581; v. 20.12.1985 – VI R 146/80, BFH/NV 1986, 517).

Zusammengefasster Haftungs- und Nachforderungsbescheid: Unzulässig ist es, pauschale LSt. (richtige Form: StBescheid) und Haftungsbetrag (richtige Form: Haftungsbescheid) in einem einzigen Bescheid so festzusetzen, dass die Summe beider Beträge im Tenor des Bescheids zusammengerechnet und mit dem Hinweis angefordert wird, der ArbG hafte dafür (BFH v. 28.1.1983 – VI R 35/78, BStBl. II 1983, 472). Dagegen ist es unschädlich, wenn ein Nachforderungsbescheid und ein Haftungsbescheid äußerlich in einer Verfügung verbunden sind, sofern die pauschalierte StNachforderung und die Haftungsforderung erkennbar getrennt sind (BFH v. 16.11.1984 – VI R 176/82, BStBl. II 1985, 266; v. 1.8.1985 – VI R 28/79, BStBl. II 1985, 664; FG Ba.-Württ. v. 11.4.1983 – VII 411/81, EFG 1984, 86, rkr.; FG Rhld.-Pf. v. 28.10.1985 – 5 K 89/85, EFG 1986, 202, rkr.). Die Trennung kann sich auch aus einer Anl. ergeben, sofern sie dem Bescheid angefügt ist.

c) Bezifferung der Haftungsforderung

99

Sie gehört zum unverzichtbaren Inhalt des Haftungsbescheids (BFH v. 20.5.1980 – VI R 169/77, BStBl. II 1980, 669; v. 16.7.1992 – VII R 59/91, BFH/NV 1993, 146; v. 3.12.1996 – I B 44/96, BStBl. II 1997, 306). Die Haftungsforderung darf nicht nur berechenbar sein, sondern muss auf einen bestimmten Geldbetrag lauten. Ist der Haftungsbescheid geändert worden, reicht es nicht aus, dass der geänderte Bescheid die Änderungen nennt oder auf den ursprünglichen Bescheid Bezug nimmt (FG Brandenb. v. 18.12.1996 – 2 K 983/96 AO, EFG

1997, 585, rkr.). Der Haftungsbescheid muss aus sich heraus verständlich sein. Ein Mangel in diesem Punkt macht den Haftungsbescheid nichtig, § 125 Abs. 1 AO (BFH v. 3.12.1996 – I B 44/96, BStBl. II 1997, 306). Dass der Haftungsschuldner den Betrag kennt oder berechnen kann, ist in diesem Zusammenhang unbeachtlich.

100 d) Aufgliederung der Haftungsforderung

Mehrere Steuerarten: Betrifft die Haftungsforderung mehrere Steuerarten, zB. LSt. und ev./rk. LohnKiSt., so ist eine entsprechende Aufteilung notwendig (BFH v. 20.5.1980 – VI R 169/77, BStBl. II 1980, 669; v. 8.11.1985 – VI R 237/80, BStBl. II 1986, 274; FG Brandenb. v. 26.6.1996 – 2 K 1162/94 H (L), EFG 1997, 78, rkr.).

Aufteilung nach Sachverhalten ist wegen der Akzessorietät der Haftungsforderung grds. notwendig. Dazu gehört auch die Zuordnung der einzelnen Haftungsforderung zu einzelnen Ersts schulden (BFH v. 3.12.1996 – I B 44/96, BStBl. II 1997, 306; v. 22.5.1997 – I B 114/96, BFH/NV 1997, 826). Ausnahmen gelten bei Unmöglichkeit (zB Namen der ArbN sind nicht bekannt) und in den Fällen, in denen die Haftungsforderung mit Durchschnittssteuersätzen berechnet werden darf (s. Anm. 28). Eine weitere Aufteilung der Haftungsforderungen nach Zeiträumen ist nach neuerer Rspr. nicht dem Komplex der inhaltlichen Bestimmtheit, sondern der Begr. des Haftungsbescheids zuzurechnen (vgl. DRENSECK in SCHMIDT, § 42d Rn. 47 mwN).

In jedem Fall ist aber anzugeben, auf wie viele ArbN sich die Haftungsforderung bezieht; anderenfalls ist nicht nachprüfbar, ob eine Ausnahme von den Anforderungen, die an den Inhalt des Haftungsbescheids zu stellen sind, gerechtfertigt ist, und der Haftungsbescheid ist schon aus diesem Grunde aufzuheben (BFH v. 20.5.1980 – VI R 169/77, BStBl. II 1980, 669).

Sammelbescheide sind im Haftungsverfahren der Regelfall. Sie fassen nur äußerlich mehrere Bescheide, die sich entsprechend den aufgefundenen Sachverhalten auf verschiedene Haftungsansprüche beziehen, in einem Bescheid zusammen (BFH v. 4.7.1986 – VI R 182/80, BStBl. II 1986, 921).

101 e) Erkennbarkeit der Ermessensausübung

Der Inhalt des Haftungsbescheids, spätestens der Inhalt der Einspruchsentscheidung, muss erkennen lassen, dass die Inanspruchnahme des ArbG nach Ausübung des pflichtgemäßen Ermessens iSd. Abs. 3 stattfindet (FG Rhld.-Pf. v. 13.12.1982 – 5 K 335/81, EFG 1983, 505, rkr.; FG Münster v. 24.2.1995 – 5 K 5412/92 U, EFG 1995, 782, rkr.; FG Rhld.-Pf. v. 29.1.1998 – 4 K 1141/93, EFG 1998, 914, rkr.; FG Hamb. v. 16.02.2005, II 263/02, juris). Zur Begr. gehört dagegen, warum die Ermessensentscheidung im Einzelfall so wie geschehen ausgefallen ist (s. dazu Anm. 103).

2. Begründung des Haftungsbescheids

102 a) Notwendigkeit der Begründung

Der förmliche Haftungsbescheid bedarf gem. §§ 119, 121 Abs. 1 AO der schriftlichen Begründung. Die Angaben im Haftungsbescheid müssen so detailliert sein, dass der Bescheid aus sich selbst heraus auf seine Rechtmäßigkeit hin

überprüft werden kann. Eine fehlende oder unzureichende Begr. macht den Haftungsbescheid rechtswidrig.

BFH v. 5.3.1981 – II R 80/77, BStBl. II 1981, 471; v. 30.4.1987 – VII R 48/84, BStBl. II 1988, 170; v. 29.9.1987 – VII R 54/84, BStBl. II 1988, 176.

Die Begr. muss im Haftungsbescheid, spätestens aber in der Entsch. über den Einspruch gegen den Haftungsbescheid enthalten sein.

BFH v. 23.10.1990 – VII S 22/90, BFH/NV 1991, 500; FG Düss. v. 14.3.2001 – 17 K 2973/97 H (L), EFG 2001, 754; v. 7.12.1984 – VI R 164/79, BStBl. II 1985, 164; v. 20.9.1985 – VI R 45/82, BFH/NV 1986, 240; v. 8.11.1988 – VII R 141/85, BStBl. II 1989, 219; v. 29.5.1990 – VII R 85/89, BStBl. II 1990, 1008; v. 30.6.1995 – VII R 87/94; BFH/NV 1996, 3; v. 12.2.2009 – VI R 40/07, BStBl. II 2007, 478.

Gemäß § 102 Satz 3 FGO kann das FA im Finanzgerichtsverfahren seine Ermessenserwägungen noch bis zum Abschluss der Tatsacheninstanz ergänzen, also noch vertiefen oder verdeutlichen, aber nicht erstmalig begründen (BFH v. 11.3.2004 – VII R 52/02, BStBl. II 2004, 579; FG Hamb. v. 16.02.2005, II 263/02, juris, rkr.; FG Saarl. v. 4.3.2004 – 2 K 116/01, EFG 2004, 1192, rkr., zurück an FG durch BFH v. 20.7.2006 – VI R 20/04, nv.; VON GROLL in GRÄBER, 6. Aufl. 2006, § 102 FGO Rn. 20 mwN). Hebt das FA während eines Klageverfahrens den ursprünglichen Haftungsbescheid auf und ersetzt es diesen gleichzeitig durch einen neuen Haftungsbescheid, in dem die Ermessensentscheidung erstmals begründet wird, so wird der neue Haftungsbescheid gem. § 68 FGO Gegenstand des Klageverfahrens (BFH v. 16.12.2008 – I R 29/08, BStBl. II 2009, 539, mit weiteren verfahrensrechtlichen Hinweisen).

Ausnahmen vom Begründungszwang im Haftungsbescheid selbst sind nur zulässig, wenn darunter die Überprüfbarkeit des VA nicht leidet. Zulässig ist nach § 121 Abs. 2 AO die Bezugnahme auf einzelne Punkte eines dem ArbG bekannten Prüfungsberichts, falls sich daraus die notwendige Begr. ergibt (BFH v. 23.10.1985 – I R 248/81, BStBl. II 1986, 178; v. 14.6.1985 – VI R 167/81, BFH/NV 1986, 303). Nicht ausreichend ist eine Bezugnahme auf die Steuerakten (zB Ber. einer LStAußenprüfung, so von Bornhaupt, BB 1981, 2130; GAST-DE HAAN, DStJG 9 [1986], 173 f.) oder auf für einen bei den Akten befindlichen Prüfervermerk, da dieser nicht einmal Bestandteil des Prüfungsberichts wird (Nds. FG v. 19.8.1981 – VI 81/80, EFG 1982, 170, rkr.). Die Begr. zum Auswahlermessen ist nach BFH v. 25.7.1986 (VI R 203/83, BStBl. II 1986, 868) entbehrlich, wenn der ArbG die LSt., für die er haftet, endgültig übernehmen will.

b) Einzelerfordernisse der Begründung

103

Die Angabe der Rechtsgrundlage gehört zur Begr. des Haftungsbescheids. Nur in Ausnahmefällen wird es genügen, die gesamte Begr. auf die bloße Nennung der Rechtsgrundlage zu beschränken (FG Rhld.-Pf. v. 13.12.1982, EFG 1983, 505, rkr.).

Subsumtion des Sachverhalts unter die Rechtsgrundlage: Worin der haftungsauslösende Tatbestand liegt, ist im Haftungsbescheid in tatsächlicher und rechtl. Hinsicht darzulegen. Liegt ein Haftungsausschlussgrund nahe, so muss die Begr. erkennen lassen, warum das FA den ArbG trotzdem in Anspruch nimmt (so zutr. VON BORNHAUPT, BB 1981, 2130). Eine bloße Bezugnahme auf den Ber. über eine LStAußenprüfung oder auf Erläuterungen bei der Schlussbesprechung reicht grds. nicht aus (BFH v. 20.5.1980 – VI R 169/77, BStBl. II 1980, 669), insbes. wenn der LStAußenprüfungsbericht keine konkreten Angaben, sondern nur lapidare Behauptungen oder Feststellungen enthält (FG Rhld.-Pf. v. 13.12.1982 – 5 K 335/81, EFG 1983, 505, rkr.).

Darstellung der Ermessenserwägungen: Die schriftliche Begr. muss zeigen, dass das FA seinen Ermessensspielraum erkannt und wie es sein Ermessen pflichtgemäß ausgeübt hat.

BFH v. 5.3.1981 – II R 80/77, BStBl. II 1981, 471; v. 18.9.1981 – VI R 44/77, BStBl. II 1981, 801; v. 7.12.1984 – VI R 164/79, BStBl. II 1985, 164; v. 8.11.1988 – VII R 141/85, BStBl. II 1989, 170; FG Berlin v. 5.3.1997 – II 179/94, EFG 1997, 892, rkr.; FG Münster v. 26.2.1997, EFG 1997, 783, rkr.; FG Brandenb. v. 26.6.1997, EFG 1997, 78, rkr.

Das bedeutet zB, dass die vom FA angestellten Ermessenserwägungen, die für und gegen eine Inanspruchnahme des ArbG sprechen, aus dem Haftungsbescheid hervorgehen müssen (BFH v. 3.2.1981 – VII R 86/78, BStBl. II 1981, 493; v. 29.9.1987 – VII R 54/84, BStBl. II 1988, 176; v. 8.11.1988 – VII R 141/85, BStBl. II 1989, 219; v. 29.5.1990 – VII R 85/89, BStBl. II 1990, 1008), spätestens aber aus der Einspruchsentscheidung (FG Bremen v. 8.9.1983, EFG 1984, 163, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 25.9.1984 – IV 373/80, EFG 1985, 258, rkr.) mit Ergänzungsmöglichkeit gem. § 102 Satz 3 FGO. „Floskelhafte“ Begründungen reichen nicht aus (FG Ba.-Württ. v. 22.4.1982 – IV 71/82, EFG 1982, 587, rkr.; FG Köln v. 28.11.1984 – II (III) K 179/82, EFG 1985, 261, rkr.; Loose in TIPKE/KRUSE § 191 Rz. 134 mwN). Dazu gehören formularmäßig vorgedruckte „Begründungen“ (FG Köln v. 28.11.1984 – II (III) K 179/82, EFG 1985, 261, rkr.), und zwar auch dann, wenn sie durch Ankreuzen eines Kästchens „variiert“ werden können (FG Brandenb. v. 26.6.1996 – 2 K 1162/94 H (L), EFG 1997, 78, rkr.).

Bei mehreren Gesamtschuldern muss hinsichtlich des Auswahlmessens „hinreichend nachvollziehbar“ sein, warum der eine Gesamtschuldner haften soll, der andere aber nicht (BFH v. 30.6.1995 – VII R 87/94, BFH/NV 1996, 3, betr. Auswahl zwischen zwei GmbH-Geschäftsführern; BFH v. 9.8.2002 – VI R 41/96, BStBl. II 2003, 160; v. 12.2.2009 – VI R 40/07, BStBl. II 2009, 478). Betrifft die Haftung einen StStraftäter, so muss das Auswahlmessen wegen der Vorprägung der Ermessensentscheidung nicht besonders begründet werden (BFH v. 12.2.2009 – VI R 40/07, BStBl. II 2009, 478).

Ausnahmen vom Zwang zur Begründung der Ermessensentscheidung können nur ganz ausnahmsweise möglich sein. Denkbar ist dabei die Anwendung des § 121 Abs. 2 Nr. 2 AO (BFH v. 20.7.1988 – I R 61/85, BStBl. II 1989, 99), für die aber nicht ausreicht, dass der ArbG im Anschluss an eine LStAußenprüfung den Erl. eines Haftungsbescheids formularmäßig „erbittet“ (FG Ba.-Württ. v. 25.9.1984 – IV 373/80, EFG 1985, 258, rkr.). Die Rspr. verlangt hier, dass die Ermessensentscheidung durch die Rechtsentscheidung gewissermaßen vorgeprägt ist; die Ermessenserwägungen müssen sich „mit einer jeden Zweifel ausschließenden Deutlichkeit“ aus der rechtl. Begründung, in der die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des Abs. 1 dargelegt werden, ablesen lassen (BFH v. 3.2.1981 – VII R 86/78, BStBl. II 1981, 493; v. 30.4.1987 – VII R 48/84, BStBl. II 1988, 170). Es muss insbes. immer nachprüfbar sein, ob das FA überhaupt seinen Ermessensspielraum erkannt und eine Ermessensentscheidung getroffen hat (vgl. BFH v. 5.3.1981 – II R 80/77, BStBl. II 1981, 471).

104–105 Einstweilen frei.

III. Anfechtung, Aufhebung und Änderung des Haftungsbescheids

1. Anfechtung des Haftungsbescheids

a) Anfechtung durch den Arbeitgeber

106

Der ArbG kann den Haftungsbescheid gem. § 348 Abs. 1 Nr. 4 AO mit dem Einspruch anfechten. Soweit sich der ArbG gegen die Ermessensentscheidung nach § 42d Abs. 3 wendet, ist diese im Klageverfahren nur darauf überprüfbar, ob das FA sein Ermessen pflichtgemäß in einer dem Zweck des § 42d entsprechenden Weise ausgeübt hat (BFH v. 5.3.1993 – VI R 79/91, BStBl. II 1993, 692), falls nicht ein Fall der Ermessenseinschränkung auf Null vorliegt. Der ArbN muss nicht notwendig hinzugezogen/beigeladen werden, wenn sich der ArbG und das FA über die Höhe des nicht versteuerten Lohns einigen (Nds. FG v. 28.8.2009 – 11 K 528/07, EFG 2009, 1904, rkr. best. durch BFH v. 24.3.2010 – VI B 132/09, BFH/NV 2010, 1828).

b) Anfechtung durch den Arbeitnehmer

107

Anfechtungsrecht des Arbeitnehmers: Da die Haftungsschuld des ArbG eine StSchuld des ArbN voraussetzt (s. Anm. 20), ist der ArbN als betroffener Dritter grds. befugt, den gegen den ArbG gerichteten Haftungsbescheid (als VA mit Drittwirkung) selbst mit dem Einspruch anzufechten.

BFH v. 18.12.1963 – VI 81/63 U, BStBl. III 1964, 142; v. 29.6.1973 – VI R 311/69, BStBl. II 1973, 780; v. 7.2.1980 – VI B 97/79, BStBl. II 1980, 210; v. 8.6.2011 – I R 79/10, BFH/NV 2012, 128; FG Münster v. 26.2.1997 – 8 K 5883/94 L, EFG 1997, 783, rkr.; OFFERHAUS, BB 1982, 794; aA DRENSECK in SCHMIDT XXX. § 42d Rn. 58.

Dies gilt auch, wenn der ArbG keinen Rechtsbehelf einlegt (Nds. FG v. 28.8.2009, DStRE 2010, 252, rkr.). Das Anfechtungsrecht reicht nur so weit, wie der ArbN durch den Haftungsbescheid in seinen Rechten verletzt ist und bezieht sich damit zB nicht auf die Haftung für LSt anderer ArbN oder auf die Tatsache, dass der ArbG nach Ausübung des Auswahlermessens als Haftender in Anspruch genommen wird (Nds. FG v. 28.8.2009 – 11 K 528/07, EFG 2009, 1904 rkr.). Über die Anfechtung von LStAnmeldungen und Anerkennnissen iSd. Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 und 2 s. Anm. 90.

Die Rechtsbehelfsfrist richtet sich nach Auffassung des BFH (v. 29.6.1973 – VI R 311/69, BStBl. II 1973, 780) ganz normal nach § 355 AO mit der Möglichkeit, ggf. Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu beantragen. Nach einer hiervon abweichenden Auffassung, der uE zuzustimmen ist, wird die Rechtsbehelfsfrist mangels Bekanntgabe an den ArbN diesem gegenüber überhaupt nicht in Gang gesetzt, so dass der ArbN den Haftungsbescheid bis zum Eintritt der Verjährung anfechten kann (FG Münster v. 26.2.1997 – 8 K 5883/94 L, EFG 1997, 783, rkr.; FICHELTMANN, FR 1974, 293; RÖCKL, BB 1985, 265 [267]).

Hinzuziehung des Arbeitgebers zum Verfahren: Nach § 360 Abs. 3 AO ist der ArbG zum Rechtsbehelfsverfahren des ArbN notwendig hinzuzuziehen (BFH v. 29.6.1973 – VI R 311/69, BStBl. II 1973, 780), im Finanzrechtsstreit ist der ArbG notwendig beizuladen.

2. Aufhebung und Änderung des Haftungsbescheids

108 a) Anwendung der §§ 129, 130, 131 AO

Da der Haftungsbescheid kein StBescheid ist (s. Anm. 90), richten sich Berichtigung, Änderung und Aufhebung des Haftungsbescheids nach §§ 129, 130, 131 AO.

BFH v. 22.1.1985 – VII R 112/81, BStBl. II 1985, 562; v. 6.5.1994 – VI R 47/93, BStBl. II 1994, 715; FG Köln v. 6.11.1985, EFG 1986, 213; FG Berlin v. 22.1.1986 – II 413/84, EFG 1986, 474, rkr.

Rücknahme eines rechtswidrigen Haftungsbescheids (§ 130 AO):

► § 130 Abs. 1 AO: Wird die Haftungssumme durch Änderungsbescheid herabgesetzt, liegt eine Teilrücknahme nach § 130 Abs. 1 AO vor (BFH v. 20.10.1987 – VII B 82/87, BFH/NV 1988, 387). Sie berührt den Bestand des ursprünglichen Haftungsbescheids, soweit er von der Änderung nicht betroffen ist, nicht (§ 124 Abs. 2 AO, vgl. FG Ba.-Württ. v. 26.8.1987 – II K 73/85, EFG 1988, 57, rkr.).

► § 130 Abs. 2 AO *ist anzuwenden*, wenn der ursprüngliche Haftungsbescheid im Hinblick auf denselben Sachverhalt gegenüber dem ArbG geändert wird (BFH v. 22.1.1985 – VII R 112/81, BStBl. II 1985, 562; glA HEIN, DStR 1987, 175 [177], mwN). Das gilt auch bei einer Änderung aus verfahrensrechtl. Gründen, es sei denn, der ursprüngliche Haftungsbescheid war nichtig (RÖSSLER, DStR 1986, 207). Der VA, der einen Haftungsbescheid aufhebt, ist ein begünstigender VA iSd. § 130 Abs. 2 AO (BFH v. 22.1.1985 – VII R 112/81, BStBl. II 1985, 562; FG Ba.-Württ. v. 24.4.1986 – VI K 219/83, EFG 1986, 532, rkr.). Im Schrifttum findet sich die Auffassung, wenn ein zweiter Bescheid die Haftungssumme heraufsetze, sei § 130 Abs. 2 AO anzuwenden, weil der erste Haftungsbescheid den ArbG insofern begünstige, als er keine höhere Haftungsschuld festgesetzt habe (FG Münster v. 30.4.1986 – IV 1474/82 L, EFG 1987, 535, rkr.; vgl. auch HEIN, DStR 1987, 175 [176 f.] mwN; RÖSSLER, DStR 1986, 716). – Der Umfang der begünstigenden Wirkung ist ggf. der Begr. der Aufhebungsverfügung zu entnehmen (FG Ba.-Württ. v. 24.4.1986 – VI K 219/83, EFG 1986, 532, rkr.).

► § 130 Abs. 2 AO *ist nicht anzuwenden*, wenn der ursprüngliche Haftungsbescheid nur unter Beseitigung verfahrensrechtl. Mängel aufgehoben und neu erlassen wird, sofern beide Vorgänge in einer Verfügung miteinander verbunden werden; durch die Aufhebung bildet sich dann nämlich kein schutzwürdiger Vertrauenstatbestand beim ArbG (BFH v. 22.1.1985 – VII R 112/81, BStBl. II 1985, 562; glA HEIN, DStR 1987, 175 [177]).

109 b) Änderungssperre nach Lohnsteuer-Außenprüfung

Nach einer Lohnsteuer-Außenprüfung greift die Änderungssperre des § 173 Abs. 2 AO in entsprechender Anwendung ein, wenn im Anschluss an eine LStAußenprüfung hinsichtlich der LStAnmeldungen des Prüfungszeitraums der Vorbehalt der Nachprüfung aufgehoben wird (BFH v. 31.8.1990 – VI R 78/86, BStBl. II 1991, 537, betr. Mitteilung nach § 202 Abs. 1 Satz 3 AO; iE zust. GOSCH, FR 1991, 130 [131]; BFH v. 15.5.1992 – VI R 106/98, BStBl. II 1993, 840; v. 15.5.1992 – VI R 183/88, BStBl. II 1993, 829, in Abkehr von BFH v. 21.6.1989 – VI R 31/86, BStBl. II 1989, 909; v. 17.2.1995 – VI R 52/94, BStBl. II 1995, 555; v. 7.2.2008 – VI R 83/04, BStBl. II 2009, 703; GILoy, FR 1977, 294). Das bedeutet, dass für den Prüfungszeitraum ein Haftungsbescheid

nur ergehen darf, wenn dem ArbG eine Steuerhinterziehung oder eine leichtfertige Steuerverkürzung vorzuwerfen ist. Zur Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung und zur Mitteilung nach § 202 AO s. THOMAS, DStR 1992, 1468.

Zweiter Haftungsbescheid: Entscheidend ist, ob ein neuer Sachverhalt aufgedeckt wird, der zu weiteren Steuer- und Haftungsschulden führt, oder ob ders. Sachverhalt (also dieselbe Zuwendung an denselben ArbN zu demselben Zeitpunkt) nochmals in einem zweiten Haftungsbescheid verwertet wird. Im ersten Fall kann ein neuer Haftungsbescheid ergehen, der erstmals einen bestimmten Sachverhalt betrifft, im zweiten Fall darf der ergangene Haftungsbescheid nur unter den Voraussetzungen des § 130 AO geändert werden (BFH v. 25.5.2004 – VII R 29/02, BStBl. II 2005, 3; v. 7.4.2005 – I B 140/04, BStBl. II 2006, 530; FG Münster v. 26.11.2004, EFG 2005, 1009, rkr., für USt.; FG Köln v. 16.4.2007, 14 K 1233/04; EFG 2007, 1446, rkr.). Nach dieser Rspr. darf ein ergänzender Haftungsbescheid ergehen, falls die Erhöhung der Haftsumme auf neuen, im Rahmen einer LStAußenprüfung festgestellten Tatsachen beruht; denn die neuen Tatsachen waren bei Erl. des ursprünglichen Bescheids noch nicht bekannt (BFH v. 15.2.2011 – VII R 66/10 BStBl. II 2011, 534).

c) Neuer Bescheid nach Aufhebung eines Haftungsbescheids

110

Nach Aufhebung eines Haftungsbescheids kann erneut ein Haftungsbescheid nach weiterer Sachaufklärung ergehen, und zwar auch, wenn die Aufhebung durch ein rechtskräftiges Ur. nach § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO erfolgt (FG Rhld.-Pf. v. 27.1.1986, EFG 1986, 299, rkr.; FG Münster v. 24.2.1995, EFG 1995, 785, rkr.). Für den Fall einer Einschränkung des Entschließungsermessens auf Null hat der BFH einen Haftungsbescheid aufgehoben „mit der Maßgabe, dass das FA nicht befugt ist, wegen dieses Sachverhalts erneut einen Haftungsbescheid zu erlassen“ (BFH v. 15.5.1998 – VI R 95/97, BFH/NV 1998, 1193 = DStRE 1998, 686, mit Anm. Mrr, DStRE 1998, 688). Beim Neuerlass sind die Festsetzungsfristen nach § 191 Abs. 3, § 171 Abs. 3 und 3a AO zu beachten (vgl. BFH v. 23.3.1993 – VII R 38/92, BStBl. II 1993, 581; v. 6.5.1994 – VI R 47/93, BStBl. II 1994, 715; v. 5.10.2004 – VII R 18/03, BStBl. II 2005, 323). Hebt ein FG einen rechtswidrigen Haftungsbescheid auf, so läuft die Festsetzungsfrist gem. § 171 Abs. 3a Satz 3 AO nicht ab, bevor der neue Haftungsbescheid, in dem der Rechtsmangel behoben ist, unanfechtbar geworden ist.

Anders ist die Rechtslage, wenn das FA den Haftungsbescheid von sich aus, mag es auch während eines Prozesses sein, ersatzlos aufhebt (BFH v. 24.1.1995 – VII B 142/94, GmbHR 1995, 316; v. 10.5.2002 – VII B 244/01, BFH/NV 2002, 1125 = DStRE 2002, 1278; v. 5.10.2004 – VII R 77/03, BStBl. II 2005, 122). Erweckt das FA bei der Aufhebung des ursprünglichen Haftungsbescheids den Anschein, es wolle die Haftungsforderung nicht mehr geltend machen (zB durch „vorbehaltlose“ Aufhebung), so darf es einen neuen, geänderten Haftungsbescheid gegen den ArbG nach den Grundsätzen von TuG nicht mehr erlassen (BFH v. 25.7.1986 – VI R 216/83, BStBl. II 1986, 779; FG Berlin v. 22.1.1986 – II 413/84, EFG 1986, 474, rkr.).

111

G. Erläuterungen zu Abs. 5: Kleinbetragsregelung

Schrifttum: GAST-DE HAAN, Lohnsteuerschuld und Arbeitgeberhaftung, DStJG 9 (1986), 149; APP, Abrundungsvorteile durch Aufgliederung von Haftungsbescheiden, DStZ 1988, 119.

Abs. 5 enthält eine Kleinbetragsregelung, nach der aus verwaltungsökonomischen Gründen von der Geltendmachung von Steuernachforderungen und Haftungsforderungen abzusehen ist, sofern der Betrag von 10 € nicht überschritten wird. Die hM bezieht die Kleinbetragsgrenze auf den Tenor des gesamten Haftungsbescheids, während sich im Schrifttum auch die Auffassung findet, die Grenze müsse jeden einzelnen Bescheid eines Haftungssammelbescheids betreffen (GAST-DE HAAN, DStJG 9 [1986], 149 [163]).

112–114 Einstweilen frei.

H. Erläuterungen zu Abs. 6: Haftung des Entleihers für Lohnsteuer

Schrifttum: GOYDKE, Lohnsteuerhaftung des Entleihers bei ArbNÜberlassung nach dem StBereinG 1986, DStZ 1986, 68; REINHART, Haftung bei Arbeitnehmerüberlassung für LSt. der Leiharbeitnehmer, Neuregelung durch das StBereinG 1986, BB 1986, 500; WURSTER, Die Lohnsteuerhaftung bei Arbeitnehmerüberlassungen, StBp. 1986, 97; THOMAS, Leiharbeitsverhältnis und ähnliche Rechtsverhältnisse im Steuerrecht, DStR 1991, 768; HEREF, Steuerprobleme durch Zahlungen an „Scheinfirmen“ und die Haftung des Entleihers von Arbeitnehmern für deren Lohnsteuer, KÖSDI 1996, 10713; MÖSBAUER, Zur Haftung des Entleihers von Arbeitnehmern für deren Lohnsteuer, FR 1996, 281; HEUSSNER, Bekämpfung illegaler Beschäftigung – Ertragsteuerliche Probleme bei der Zwischenschaltung ausländischer Domizilgesellschaften, RIW/AWD 1997, 678; KUNDE, Lohnsteuerhaftung bei grenzüberschreitender Arbeitnehmerüberlassung, SteuerStud. 2000, 276; DE WERTH, Lohnsteuerabzug bei grenzüberschreitendem Arbeitnehmerverleih, zugleich Anmerkung zu BFH, EuGH-Vorlagebeschluss v. 4.9.2002, I R 21/01, IStR 2003, 128, Rs. C 450/02, Qualitair Engineering Services Ltd. ./ FA Kassel-Goerthestraße, IStR 2003, 123.

Verwaltungsanweisungen: R 42d 2 LStR 2011.

115

I. Voraussetzungen und Umfang der Entleiherhaftung (Abs. 6 Satz 1)

Grundsatz: Die Haftung des Entleihers nach Abs. 6 Satz 1 setzt voraus, dass der Verleiher ArbG gem. § 38 Abs. 1 ist. Das gilt auch für ausländ. Verleiher. Überlässt ein ArbG (Verleiher) gewerbsmäßig Arbeitskräfte an einen Entleiher, den Dritten, so haftet der Entleiher neben dem ArbG für LSt. Ausgenommen sind die Fälle, in denen eine ArbNÜberlassung nach § 1 Abs. 3 AÜG vorliegt (erlaubnisfreie ArbNÜberlassung, zB im Konzern). Der Hinweis, dies gelte auch, wenn der in § 1 Abs. 2 AÜG vorgesehenen Zeitraum überschritten ist, ist seit VZ 2007 gestrichen. Zwischen der Haftung des ArbG/Verleihers und der des Entleihers besteht Akzessorietät. Keine ArbNÜberlassung liegt (mehr) vor,

wenn der Entleiher den Lohn in eigenem Namen und für eigene Rechnung auszahlt, da er dann aus der Sicht der ArbN zum ArbG geworden ist (§ 38 Abs. 1 Satz 2; BFH v. 24.3.1999 – I R 64/98, BStBl. II 2000, 41; v. 13.7.2011 – VI R 84/10, BStBl. II 2011, 986).

Arbeitnehmerüberlassung: Auf die Bezeichnung des Rechtsgeschäfts zwischen Verleiher und Entleiher kommt es nicht entscheidend an, sondern auf das Gesamtbild der rechtl. und tatsächlichen Umstände des Einzelfall (vgl. BFH v. 20.4.1988 – X R 40/81, BStBl. II 1988, 804; v. 18.1.1991 – VI R 122/87, BStBl. II 1991, 409; Hess. FG v. 14.11.1997 – 2 U 4096/97, EFG 1998, 484, rkr.): Die Darlegungs- und Beweislast für die Voraussetzungen einer ArbNÜberlassung trägt die FinVerw. Bei Irrtum des Entleihers über haftungsbegründende Voraussetzungen ist Abs. 6 Satz 3 zu beachten. Zur Abgrenzung zum Werkvertragsrecht vgl. BFH v. 18.1.1991 – VI R 122/87, BStBl. II 1991, 409; R 42d.2 Abs. 3 LStR 2011.

Nur die gewerbsmäßige Arbeitnehmerüberlassung führt zur Haftung des Entleihers gem. Abs. 6. Nach hM handelt ein Verleiher gewerbsmäßig, der selbständig ArbNÜberlassung nicht nur gelegentlich, sondern auf Dauer betreiben und damit wirtschaftliche Vorteile erzielen will (vgl. BTDrucks. 10/4119, 7). Nicht gewerbsmäßig sind zB die gelegentliche Überlassung von Arbeitskräften, etwa zur Überbrückung eines Personalmangels (FG Sachs. v. 6.3.2003 – 5 K 1325/97 juris); Stellung von Fachpersonal zur Bedienung und Einweisung beim Kauf komplizierter Maschinen, da es sich bei der Gestellung um eine Nebenleistung handelt; Inanspruchnahme einer Personalführungsgesellschaft durch die ihr angeschlossenen Mitglieder. Die Abgrenzung zwischen gewerbsmäßiger und nicht gewerbsmäßiger ArbNÜberlassung kann im Einzelfall schwierig sein. Die Darlegungs- und Beweislast dafür trägt, da es sich um ein haftungsbegründendes Tatbestandsmerkmal handelt, die FinVerw. (vgl. BFH v. 5.11.1970 – V R 71/67, BStBl. II 1971, 220).

Einstweilen frei.

116

II. Haftungsausschlüsse nach Abs. 6 Satz 2 und 3

1. Haftungsausschluss bei legaler Arbeitnehmerüberlassung (Abs. 6 Satz 2)

117

Abs. 6 Satz 2 enthält einen absoluten Haftungsausschlussgrund zugunsten des Entleihers. Die Haftung entfällt danach, wenn

- eine erlaubte ArbNÜberlassung iSv. § 1 AÜG vorliegt und
- der Entleiher die ihm nach § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d auferlegten Mitwirkungspflichten nachweislich erfüllt hat.

Die Mitwirkungspflichten, die durch § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d vorgezeichnet sind, bestehen nicht bei einer ArbNÜberlassung durch einen inländ. Verleiher.

2. Haftungsausschluss bei schuldlosem Irrtum über das Vorliegen einer Arbeitnehmerüberlassung (Abs. 6 Satz 3)

118

Nach Abs. 6 Satz 3 haftet der Entleiher nicht, wenn er ohne Verschulden über das Vorliegen einer ArbNÜberlassung irrte. Dieser Haftungsausschluss erfasst

auch und insbes. den Bereich, in dem die ArbNÜberlassung unerlaubt ist. Die amtl. Begr. nennt in diesem Zusammenhang ausdrückl. den Fall, dass im Baugewerbe, in dem eine ArbNÜberlassung gem. § 12a AFG generell unerlaubt ist, zB Werkverträge abgeschlossen werden, die in Wirklichkeit eine unerlaubte ArbNÜberlassung darstellen (BRDrucks. 391/85, 13; BTDrucks. 10/4119, 8). Für die Anwendung des Abs. 6 Satz 3 ist es unerheblich, ob eine Erlaubnis nach § 1 AÜG vorgelegen hat (so ausdrückl. die amtl. Begr. in BRDrucks. 391/85, 13, gegen das vor Inkrafttreten des Abs. 6 ergangene Urt. des FG Münster v. 17.12.1980 – II-IX-V 2509/77 L, EFG 1981, 468, rkr.).

Schuldlos muss der Rechtsirrtum des Entleihers sein. Das bedeutet, dass schon leichte Fahrlässigkeit bei der Beurteilung der rechtl. Verhältnisse den Haftungsbefreiungstatbestand nicht erfüllt. Es besteht damit keine Übereinstimmung mit dem „entschuldbaren Rechtsirrtum“ des ArbG (s. Anm. 60). Auf der anderen S. zeigen Gesetz und Gesetzesbegründung selbst, dass die Anforderungen an die Schuldlosigkeit nicht überspannt werden dürfen (so auch HERFF, KÖSDI 1996, 10713 [10720]; MÖSBAUER, FR 1996, 281), denn danach soll der Haftungsausschluss ua. auch im Baugewerbe zum Zuge kommen, wo ArbNÜberlassungen gesetzlich ausgeschlossen sind. Raum für einen schuldlosen Irrtum ist auch, wenn die Erlaubnis zur ArbNÜberlassung widerrufen wurde und der Entleiher davon nichts weiß. Ausgeschlossen ist die Haftung, wenn der Abzugsbetrag gem. § 48 Abs. 1 einbehalten oder wegen einer Freistellungsbescheinigung nicht einbehalten wurde (§§ 48 Abs. 4, 48b Abs. 5).

III. Inhalt und Umfang der Entleiherhaftung (Abs. 6 Satz 4–6)

119 1. Umfang der Haftung des Entleihers (Abs. 6 Satz 4)

Obergrenze der Haftung: Das Gesetz beschr. den gegen den Entleiher gerichteten Haftungsanspruch entsprechend der zeitlichen Überlassung. Obergrenze des Haftungsanspruchs ist danach der Anspruch auf LSt. der auf ArbLohn in der Zeit entfällt, für die der ArbN dem Entleiher überlassen worden ist.

Allerdings lässt sich die LSt. für die Zeit, für die der ArbN dem Entleiher überlassen worden ist, nur für das laufende Kj. entsprechend dem Lohnzahlungszeitraum feststellen. Für abgelaufene Kj. besteht Jahressteuerpflicht, in der die Steuer für einzelne Zeitabschnitte aufgeht.

Die gesetzliche Regelung berücksichtigt nicht, dass der so nach einzelnen Lohnzahlungszeiträumen festgestellte LStAnspruch für abgelaufene Kj. nicht identisch ist mit dem StAnspruch, der im Verhältnis zum LeihArbN besteht und für den auch nur der Verleiher/ArbG (s. Anm. 20, 74) und entsprechend auch der Entleiher haften. Es ist anzunehmen, dass die Haftungsansprüche gegen den Entleiher für abgelaufene Kj. regelmäßig zu hoch berechnet werden.

Dies mag dem gesetzpolitischen Zweck entsprechen. Es ist jedoch fraglich, ob eine Haftungsvorschrift in dieser Weise zur Grundlage für eine „Strafsteuer“ gemacht werden darf, insbes. wenn die Haftung verschuldensunabhängig begründet werden soll. Will man dieses Ergebnis vermeiden, so muss notfalls geschätzt werden.

Maßgeblicher Zeitraum ist die tatsächliche Tätigkeitsdauer, falls sie von der vereinbarten abweicht (so WURSTER, StBp. 1986, 97 [101]). Auch Zeiträume, in

denen die Tätigkeit unterbrochen ist (zB durch Krankheit, Urlaub) zählen nicht mit.

2. Gesamtschuldnerschaft (Abs. 6 Satz 5)

120

ArbG, Entleiher und ArbN sind Gesamtschuldner, soweit die Haftung des Entleihers reicht. Diese Regelung entspricht Abs. 3 Satz 1 (s. Anm. 70 ff.). Ergänzend sind gem. Abs. 6 Satz 8, soweit Sinn und Zweck der Entleiherhaftung es zulassen (s. dazu Anm. 7), Abs. 3 sowie § 44 AO zur Regelung in § 42d Abs. 6 Satz 5 heranzuziehen. Gesamtschuldnerschaft bedeutet insbes., dass Steuer- und Haftungsobjekt gleich sind (§ 44 Abs. 1 AO: „... nebeneinander dieselbe Leistung ... schulden oder für sie haften ...“).

3. Subsidiäre Haftung des Entleihers (Abs. 6 Satz 6)

a) Voraussetzungen der Inanspruchnahme des Entleihers auf Zahlung

121

Auf Zahlung darf der Entleiher nur sekundär nach dem ArbG unter den Voraussetzungen einer der beiden Alternativen des Satzes 6 in Anspruch genommen werden. Abs. 6 Satz 6 betrifft nicht den Erl. des Haftungsbescheids nach pflichtgemäßem Ermessen, sondern die Durchsetzung der so festgesetzten Haftungsforderung. Die Regelung lehnt sich inhaltlich an § 219 Satz 1 AO an. Gedanklich setzt sie jedenfalls bei Alt. 1 (erfolglose Vollstreckung beim ArbG) voraus, dass der Haftungsanspruch auch im Verhältnis zum ArbG (Verleiher) festgesetzt ist, da sonst eine Vollstreckung beim ArbG nicht möglich wäre.

► 1. *Alternative: Eine fehlgeschlagene Vollstreckung* in das inländ. bewegliche Vermögen des Verleihers (ArbG) ist regelmäßig Voraussetzung für die Zahlungsaufforderung an den Entleiher. Ein fehlgeschlagener Vollstreckungsversuch ist ausreichend.

► 2. *Alternative: Eine wahrscheinlich aussichtslose Vollstreckung* in das inländ. bewegliche Vermögen des Verleihers reicht ebenfalls aus, um eine Zahlungsaufforderung an den Entleiher zu richten. Es muss keine aussichtslose Vollstreckung versucht werden. Hat der Verleiher nur ausländ. Vermögen und ist eine Vollstreckung in dieses kaum möglich, ist eine Inanspruchnahme des Entleihers vertretbar (vgl. BFH v. 20.7.1988 – I R 61/85, BStBl. II 1989, 99). Die beiden Alternativen des Satzes 6 stehen dem Wortlaut nach in keinem Rangverhältnis zueinander. Abs. 6 Satz 6 ist keine Ermessensvorschrift; es müssen objektive Umstände festgestellt werden, nach denen eine Vollstreckung aussichtslos ist (so auch WURSTER, StBp. 1986, 97 [101]).

b) Entsprechende Anwendung des § 219 Satz 2 AO

122

Die entsprechende Anwendung des § 219 Satz 2 AO hebt die Einschränkungen des § 42d Abs. 6 Satz 6 zT auf. Als ArbG kann der Verleiher gem. § 219 Satz 2 AO im Verhältnis zum ArbN sofort, dh. ohne vorherigen Vollstreckungsversuch beim ArbN, auf Zahlung der LSt. in Anspruch genommen werden. Durch die entsprechende Anwendung des § 219 Satz 2 AO wird der Entleiher dem ArbG (Verleiher) gleichgestellt. Im Verhältnis zum LeihArbN ist die Haftung des Entleihers daher nicht subsidiär (so ausdrückl. BTDrucks. 10/4119, 8).

IV. Pauschale Festsetzung der Haftungsforderung (Abs. 6 Satz 7)

123 1. Voraussetzung der Pauschalierung

Nach dem ausdrücklichen Gesetzeswortlaut müssen sich die Schwierigkeiten gerade „durch die Umstände der ArbNÜberlassung“ ergeben. Die Tatsache allein, dass der Entleiher die Höhe der Arbeitslöhne nicht kennt und er von sich aus auch sonst keine Angaben über die Höhe der LStBeträge machen kann, rechtfertigt eine Pauschalierung noch nicht (mit dieser Tendenz aber REINHART, BB 1986, 500 [504]); denn diese Umstände sind für eine ArbNÜberlassung typisch. Abs. 6 Satz 7 ist jedoch eine Ausnahmevorschrift, die nur unter den dort genannten Voraussetzungen anwendbar ist.

124 2. Höhe der Pauschalierung

Die pauschale Haftungsforderung beträgt 15 % des zwischen Ver- und Entleiher vereinbarten Entgelts ohne USt. Der Prozentsatz ist so festgelegt worden, dass die Belastung den Durchschnittsverhältnissen im Baugewerbe entspricht (BTDrucks. 10/4119, 8f.; vgl. auch BGH v. 13.1.1983 – 4 StR 578/82, NJW 1983, 1334).

Im Einzelfall kann die pauschale Haftungsforderung die an sich individuell zu berechnende Haftungsforderung übersteigen. Das FA braucht in dieser Richtung aber nicht zu ermitteln, solange der Entleiher nicht glaubhaft macht, dass die LSt., für die er haftet, niedriger ist (Abs. 6 Satz 7 aE). Es genügt, wenn die LSt. nach seinem Vortrag höchstwahrscheinlich niedriger ist. Regelmäßig wird der Entleiher, da er nicht ArbG ist und nicht über Personaldaten der LeihArbN verfügt, einen vollen Nachweis auch gar nicht führen können, während das FA weiterreichende Ermittlungsmöglichkeiten hat. Außerdem ist durch die Pauschalierung ein Rückgriff bei den LeihArbN ebenso ausgeschlossen wie eine Anrechnung der Haftungssumme auf deren LSt. Aus rechtsstaatlichen Gründen werden die Anforderungen an die Glaubhaftmachung durch den Entleiher nicht zu hoch geschraubt werden dürfen (ebenso WURSTER, StBp. 1986, 97 [101]).

125 V. Entsprechende Anwendung der Abs. 1–5 (Abs. 6 Satz 8)

Die Verweisung auf Abs. 1 und 2 passt nicht, da der Entleiher – abgesehen von der Anordnung gem. Abs. 8 – als Dritter keine Beziehung zum LStAbzugsverfahren hat. Haftet der Verleiher nicht nach § 42d, so kommt schon aus Gründen der Akzessorietät eine Haftung des Entleiherers nicht in Betracht. Denkbar ist aber zB, dass die Haftung des Entleiherers aufgrund einer vom ihm eingeholten LStAnrufungsauskunft ausgeschlossen ist.

Die Verweisung auf Abs. 3 ist als Hinweis darauf aufzufassen, dass auch der Entleiher nur nach pflichtgemäßem Ermessen für die LSt. der LeihArbN haftet. Der Ermessensspielraum ist hier insofern noch enger, als der Entleiher regelmäßig erst nach dem ArbG in Anspruch genommen werden soll.

Die Verweisung auf Abs. 4 und 5: Abs. 4 kann mit Einschränkungen (s. Anm. 90), Abs. 5 kann in vollem Umfang entsprechend herangezogen werden.

VI. Zuständigkeit des Finanzamts für die Entleiherhaftung (Abs. 6 Satz 9) und Form der Inanspruchnahme bei Arbeitnehmerüberlassung 126

Das Betriebsstättenfinanzamt des ArbG/Verleihers (§ 41 Abs. 2 Satz 1) ist nach Abs. 6 Satz 9 auch das örtlich zuständige FA, das befugt ist, alle Ansprüche gegen den Entleiher geltend zu machen. In Sonderfällen ist § 41 Abs. 2 Satz 2 zu beachten, insbes. wenn der Verleiher ein ausländ. Verleiher gem. § 38 Abs. 1 Nr. 2 ist.

Haftungsbescheid: Verleiher und Entleiher sind durch Haftungsbescheid in Anspruch zu nehmen. In verfahrensrechtl. Hinsicht gilt hier dasselbe wie für die Haftung des ArbG (s. Anm. 95 ff.).

Einstweilen frei. 127

**I. Erläuterungen zu Abs. 7:
Haftung des Verleihers entsprechend Abs. 6** 128

Ist bei einer ArbNÜberlassung der Entleiher der ArbG, so haftet der Verleiher wie ein Entleiher nach § 42d Abs. 6. Der Entleiher muss ArbG iSd. § 38 Abs. 1 sein. Entscheidend sind die tatsächliche Gestaltung und das von Ver- und Entleiher verfolgte wirtschaftliche Ergebnis (§ 38 Abs. 1 Satz 2; BFH v. 2.4.1982 – VI R 34/79, BStBl. II 1982, 502; FG Münster v. 22.9.1978 – III 2990/76 L, EFG 1979, 254).

Einstweilen frei. 129

**J. Erläuterungen zu Abs. 8:
Anordnung zur Sicherung der Lohnsteuer der Leiharbeiternehmer**

Schrifttum: REINHART, Haftung bei Arbeitnehmerüberlassung für LSt. der Leiharbeiternehmer, Neuregelung durch das StBereinG 1986, BB 1986, 500; WURSTER, Die Lohnsteuerhaftung bei Arbeitnehmerüberlassungen, StBp. 1986, 97.

I. Voraussetzungen und Inhalt des Sicherungsanspruchs 130

Bedeutung: Abs. 8 ist kein Teil der Haftungsnorm, sondern eine eigenständige vorläufige Vollstreckungsmaßnahme (ähnlich § 50a Abs. 7). Sie kann unabhängig vom Haftungsanspruch gegen Verleiher und Entleiher angeordnet und durchgesetzt werden. Gesichert wird die LSt. der LeihArbN durch einen Teil des Entgelts, das der Entleiher schuldet.

Notwendigkeit der Sicherungsanordnung ist Voraussetzung für den Erl. einer Sicherungsanordnung und ergibt sich aus den objektiven Umständen des Einzelfalls, etwa aus der Art, wie der Verleiher seine Pflichten erfüllt. Zweckmäßigkeitserwägungen allein machen die Sicherung nicht „notwendig“ (so auch

REINHART, BB 1986, 506). Liegt eine Notwendigkeit vor, so entscheidet das FA nach pflichtgemäßem Ermessen, ob die Sicherungsanordnung ergeht und wie hoch das einzubehaltende Entgelt ist.

Ausschluss: Sind die Voraussetzungen des § 48 Abs. 4 Nr. 2 erfüllt, ist § 42d Abs. 8 nicht mehr anwendbar.

131

II. Verfahrensrechtliche Besonderheiten

Rechtsnatur und Verfahren: Die Sicherungsanordnung ist ein VA mit Drittwirkung (kein StBescheid) und kann von Entleiher und Verleiher angefochten werden. Der Verzicht auf die Schriftform gem. § 42d Abs. 8 Satz 2 (ggf. mit schriftlicher Bestätigung gem. 119 Abs. 2 Satz 2 AO) ist eine Ausnahme. Ebenso bedarf es nur ausnahmsweise keiner Begr. gem. § 121 AO, falls die Höhe des durch die Sicherungsanordnung festgesetzten Betrags nicht mehr als 15 % des zwischen Ver- und Entleiher vereinbarten Entgelts ohne USt. überschreitet.

Zuständigkeit: Ob Abs. 6 Satz 9 auch für die Anordnung der Sicherungsmaßnahme gilt, ist streitig. Nach einer Auffassung ist dafür jedes FA gem. §§ 24, 29 AO zuständig, in dessen Bezirk – insbes. bei Gefahr im Vollzug – Anlass für die Anordnung des Quellenabzugs besteht (so REINHART, BB 1986, 500 [506]). Nach anderer Auffassung ist dafür das BetriebsstättenFA des Verleihers zuständig (WURSTER, StBp. 1986, 97 [103]). Abs. 6 Satz 9 bezieht sich nicht ausdrücl. auf Abs. 8. Die in Abs. 6 getroffene Regelung soll aber gewährleisten, dass über die Haftung von Ver- und Entleiher nur ein einziges FA entscheidet. Dieses v. Gesetz angestrebte Ziel würde man missachten, wenn – außer in Fällen des § 29 AO – jedes FA zuständig wäre. R 42d.2 Abs. 10 LStR 2011 präferiert das BetriebsstättenFA des Verleihers, gibt ihm aber keine ausschließliche Zuständigkeit.

132–134 Einstweilen frei.

K. Erläuterungen zu Abs. 9: Haftung eines Dritten für Lohnsteuer

Verwaltungsanweisungen: R 42d 1, 3 LStR 2011.

135

I. Bedeutung des Abs. 9

Seit VZ 2004 sieht § 38 Abs. 3a vor, dass ein Dritter den LStAbzug anstelle des ArbG unter den dort geregelten Voraussetzungen vornimmt. Abs. 9 dehnt den Haftungsanspruch gem. § 42d auf den Dritten aus und regelt dessen Umfang.

136

II. Haftung des Arbeitgebers neben dem Dritten (Abs. 9 Satz 1)

Nicht eingeschränkt wird die Haftung des Arbeitgebers nach dem Gesetzestext dadurch, dass der Dritte an seiner Stelle den LStAbzug durchführt. Zwischen den beiden Fällen des § 38 Abs. 3a – Verpflichtung des Dritten zum LStAbzug durch Gesetz (§ 38 Abs. 3a Satz 1) und Übertragung der Pflicht zum

LStAbzug auf den Dritten durch den ArbG (§ 38 Abs. 3a Satz 3) – wird in § 42d Abs. 9 Satz 1 kein Unterschied gemacht. In beiden Fällen soll der ArbG ungeachtet der Tatsache haften, dass nicht er, sondern der Dritte den LStAbzug vornimmt.

Stellungnahme: Diese Regelung behandelt den Dritten zu Unrecht wie einen Erfüllungsgehilfen des ArbG. Sie beachtet nicht, dass der ArbG in beiden Fällen nicht in den LStAbzug eingeschaltet ist. Es ist ihm zB nicht möglich, Berechnungsfehler zu erkennen und zu korrigieren. Dies widerspricht dem hier vertretenen Grundsatz, dass eine Haftung des ArbG nur dann in Betracht kommen kann, wenn er schuldhaft gegen eine ihm beim LStAbzug auferlegte Pflicht verstoßen hat. Dem ArbG ist nicht einmal vorzuwerfen, er habe sich schuldhaft dem LStAbzug entzogen, denn im Fall des § 38 Abs. 3a Satz 1 wird der Dritte von Gesetzes wegen zum LStAbzug verpflichtet, im Fall des § 38 Abs. 3a Satz 2 darf der Dritte nur mit Zustimmung des BetriebsstättenFA den LStAbzug vornehmen. Des Weiteren kennt der ArbG im Fall des § 38 Abs. 3a Satz 1 nicht einmal die Höhe des Arbeitslohns, der vom Dritten gezahlt wird. Dies widerspricht auch dem von der Rspr. erkannten Grundsatz, dass ein ArbG nur dann für die LSt. haften kann, wenn er in die Lohnzahlung eingeschaltet ist, weil von ihm nichts Unmögliches gefordert werden kann (BFH v. 24.10.1997 – VI R 23/94, BStBl. I 1999, 474). Die Regelung, dass es bei der Haftung des ArbG auch dann bleibt, wenn ein Dritter gem. § 38 Abs. 3a den LStAbzug anstelle des ArbG vornimmt, wirkt überzogen. Den fiskalischen Interessen ist genügt, wenn der Dritte wie ein ArbG haftet, wenn er den LStAbzug übernimmt. Das gilt insbes. für die Fälle des § 38 Abs. 3a Satz 1, in denen das Gesetz den ArbG von der Pflicht zum LStAbzug befreit. Aufgrund verfassungskonformer Auslegung haftet der ArbG daher nicht nach § 42d, falls und soweit ein Dritter gem. § 38 Abs. 3a den LStAbzug vornimmt. Auf jeden Fall aber ist seine Inanspruchnahme ermessensfehlerhaft.

III. Voraussetzungen für die Haftung des Dritten (Abs. 9 Satz 2) 137

Die Haftung des Dritten nach § 42d ist an die Voraussetzung geknüpft, dass er den LStAbzug gem. § 38 Abs. 3a durchführt. Nicht erfasst werden die Fälle, in denen ein Dritter Arbeitslohn zuwendet, ohne zum LStAbzug verpflichtet zu sein.

IV. Gesamtschuld bei Haftung eines Dritten (Abs. 9 Satz 3 und 4) 138

Gesamtschuldverhältnis: Das gem. Abs. 3 zwischen ArbG und ArbN bestehende Gesamtschuldverhältnis wird durch Abs. 9 Satz 3 auf den Dritten ausgedehnt. Zum Inhalt des Gesamtschuldverhältnisses gilt grds. nichts anderes als bei dem Gesamtschuldverhältnis zwischen ArbG und ArbN. Auch hinsichtlich der Form der Inanspruchnahme des Dritten gilt dasselbe wie gegenüber dem ArbG; auch die Regelung in Abs. 4 gilt ausdrückl. hinsichtlich des Dritten.

Ermessensentscheidung bei Haftung des Dritten: Hinsichtlich des Entschließungsermessens s. Anm. 78 ff. Zuständig für die Ausübung des Ermessens ist das BetriebsstättenFA des Dritten (Abs. 9 Satz 8) mit der Folge, dass nur dessen Ermessensentscheidung rechtmäßig sein kann. Beim Auswahlermessen hat die FinVerw. zu prüfen, ob vorrangig der Dritte, der ArbN oder der ArbG in Anspruch zu nehmen ist. Nach Auffassung der FinVerw. soll bei der Wahl zwi-

schen Dritten und ArbG entscheidend sein, wer den Fehlbetrag zu vertreten hat.

Stellungnahme: Da der ArbG den LStAbzug nicht selbst vornimmt und in den Fällen des § 38 Abs. 3a Satz 1 als nur früherer ArbG auch nicht in die Gewährung der Zuwendung des Arbeitslohns eingeschaltet ist, dürfte seine Inanspruchnahme idR ermessenswidrig sein (falls seine Haftung überhaupt in Betracht kommt, s. Anm. 80). Ein Hinweis darauf, dass der Gesetzgeber diese Auffassung teilt, kann darin gesehen werden, dass nicht das BetriebsstättenFA des ArbG, sondern das des Dritten für die Geltendmachung des Steuer- oder Haftungsanspruchs zuständig ist. Im Übrigen gelten die Erläuterungen zu Abs. 3 (s. Anm. 77 ff.) entsprechend.

139 **V. Umfang der Haftung des Dritten, der den Lohnsteuerabzug übernommen hat (Abs. 9 Satz 5)**

Der Umfang der Haftung des Dritten, der durch Vertrag den LStAbzug übernommen hat, beschr. sich auf die LSt., die in dem Zeitraum zu erheben war, für den er sich zum Abzug der LSt. verpflichtet hat. Der Zeitraum endet nicht mit der Beendigung der Tätigkeit für den ArbG, sondern erst, wenn diese Beendigung dem BetriebsstättenFA des Dritten angezeigt worden ist. Verzögert sich die Anzeige und hat der ArbG den LStAbzug wieder selbst übernommen, könnte die vorrangige Inanspruchnahme des Dritten für die Zeit zwischen Beendigung und Anzeige ermessensfehlerhaft sein.

140 **VI. Umfang der Haftung im Fall des § 38 Abs. 3a Satz 7 (Abs. 9 Satz 6)**

§ 38 Abs. 3a Satz 7 erlaubt die Zusammenrechnung der Arbeitslöhne eines ArbN aus mehreren Dienstverhältnissen, falls der Dritte den LStAbzug gleichzeitig für mehrere ArbG durchführt. Die Haftungssumme beträgt in diesem Fall die Differenz zwischen der insgesamt geschuldeten LSt. und der tatsächlich einbehaltenen.

141 **VII. Aufteilung der Haftungsschuld bei mehreren Arbeitgebern (Abs. 9 Satz 7)**

Die Regelung geht von einer Gestaltung aus, bei der der Dritte LSt. in Bezug auf einen „Gesamtlohn“ für mehrere ArbG einbehält (§ 38 Abs. 3a Satz 7). Die Haftungsforderung gegen den einzelnen ArbG ist auf seinen verhältnismäßigen Anteil am Gesamtlohn begrenzt.

142 **VIII. Zuständigkeit für die Durchsetzung des Haftungsanspruchs gegen Dritte (Abs. 9 Satz 8)**

Abweichend vom Regelfall ist das BetriebsstättenFA des Dritten im Rahmen des Abs. 9 für die Geltendmachung von Steuer- und Haftungsanspruch zuständig. Dies wirkt sich auch auf die Rechtmäßigkeit der Ermessensentscheidung aus, da regelmäßig nur die Entsch. der zuständigen Behörde rechtmäßig sein kann (§ 5 AO).