

2. Steuerabzug vom Arbeitslohn (Lohnsteuer)

§ 38

Erhebung der Lohnsteuer

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch JStG 2009 v. 19.12.2008
(BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74)

(1) ¹Bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (Lohnsteuer), soweit der Arbeitslohn von einem Arbeitgeber gezahlt wird, der

1. im Inland einen Wohnsitz, seinen gewöhnlichen Aufenthalt, seine Geschäftsleitung, seinen Sitz, eine Betriebsstätte oder einen ständigen Vertreter im Sinne der §§ 8 bis 13 der Abgabenordnung hat (inländischer Arbeitgeber) oder
2. einem Dritten (Entleiher) Arbeitnehmer gewerbsmäßig zur Arbeitsleistung im Inland überlässt, ohne inländischer Arbeitgeber zu sein (ausländischer Verleiher).

²Inländischer Arbeitgeber im Sinne des Satzes 1 ist in den Fällen der Arbeitnehmerentsendung auch das in Deutschland ansässige aufnehmende Unternehmen, das den Arbeitslohn für die ihm geleistete Arbeit wirtschaftlich trägt; Voraussetzung hierfür ist nicht, dass das Unternehmen dem Arbeitnehmer den Arbeitslohn im eigenen Namen und für eigene Rechnung auszahlt. ³Der Lohnsteuer unterliegt auch der im Rahmen des Dienstverhältnisses von einem Dritten gewährte Arbeitslohn, wenn der Arbeitgeber weiß oder erkennen kann, dass derartige Vergütungen erbracht werden; dies ist insbesondere anzunehmen, wenn Arbeitgeber und Dritter verbundene Unternehmen im Sinne von § 15 des Aktiengesetzes sind.

(2) ¹Der Arbeitnehmer ist Schuldner der Lohnsteuer. ²Die Lohnsteuer entsteht in dem Zeitpunkt, in dem der Arbeitslohn dem Arbeitnehmer zufließt.

(3) ¹Der Arbeitgeber hat die Lohnsteuer für Rechnung des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung vom Arbeitslohn einzubehalten. ²Bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts hat die öffentliche Kasse, die den Arbeitslohn zahlt, die Pflichten des Arbeitgebers. ³In den Fällen der nach § 7f Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Vierten Buches Sozialgesetzbuch an die Deutsche Rentenversicherung Bund übertragenen Wertguthaben hat die Deutsche Rentenversicherung Bund bei Inanspruchnahme des Wertguthabens die Pflichten des Arbeitgebers.

(3a) ¹Soweit sich aus einem Dienstverhältnis oder einem früheren Dienstverhältnis tarifvertragliche Ansprüche des Arbeitnehmers auf Arbeitslohn unmittelbar gegen einen Dritten mit Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland richten und von diesem durch die Zahlung von Geld erfüllt werden, hat der Dritte die Pflichten des Arbeitgebers. ²In anderen Fällen kann das Finanzamt zulassen, dass ein Dritter mit Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland die Pflichten des Arbeitgebers im eigenen Namen erfüllt. ³Voraussetzung ist, dass der Dritte

1. sich hierzu gegenüber dem Arbeitgeber verpflichtet hat,

- 2. den Lohn auszahlt oder er nur Arbeitgeberpflichten für von ihm vermittelte Arbeitnehmer übernimmt und
- 3. die Steuererhebung nicht beeinträchtigt wird.

⁴Die Zustimmung erteilt das Betriebsstättenfinanzamt des Dritten auf dessen Antrag im Einvernehmen mit dem Betriebsstättenfinanzamt des Arbeitgebers; sie darf mit Nebenbestimmungen versehen werden, die die ordnungsgemäße Steuererhebung sicherstellen und die Überprüfung des Lohnsteuerabzugs nach § 42f erleichtern sollen. ⁵Die Zustimmung kann mit Wirkung für die Zukunft widerrufen werden. ⁶In den Fällen der Sätze 1 und 2 sind die das Lohnsteuerverfahren betreffenden Vorschriften mit der Maßgabe anzuwenden, dass an die Stelle des Arbeitgebers der Dritte tritt; der Arbeitgeber ist von seinen Pflichten befreit, soweit der Dritte diese Pflichten erfüllt hat. ⁷Erfüllt der Dritte die Pflichten des Arbeitgebers, kann er den Arbeitslohn, der einem Arbeitnehmer in demselben Lohnabrechnungszeitraum aus mehreren Dienstverhältnissen zufließt, für die Lohnsteuerermittlung und in der Lohnsteuerbescheinigung zusammenrechnen.

(4) ¹Wenn der vom Arbeitgeber geschuldete Barlohn zur Deckung der Lohnsteuer nicht ausreicht, hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber den Fehlbetrag zur Verfügung zu stellen oder der Arbeitgeber einen entsprechenden Teil der anderen Bezüge des Arbeitnehmers zurückzubehalten. ²Soweit der Arbeitnehmer seiner Verpflichtung nicht nachkommt und der Arbeitgeber den Fehlbetrag nicht durch Zurückbehaltung von anderen Bezügen des Arbeitnehmers aufbringen kann, hat der Arbeitgeber dies dem Betriebsstättenfinanzamt (§ 41a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1) anzuzeigen. ³Der Arbeitnehmer hat dem Arbeitgeber die von einem Dritten gewährten Bezüge (Absatz 1 Satz 3) am Ende des jeweiligen Lohnzahlungszeitraums anzugeben; wenn der Arbeitnehmer keine Angabe oder eine erkennbar unrichtige Angabe macht, hat der Arbeitgeber dies dem Betriebsstättenfinanzamt anzuzeigen. ⁴Das Finanzamt hat die zu wenig erhobene Lohnsteuer vom Arbeitnehmer nachzufordern.

Bearbeiter: Dr. Hansjörg **Pflüger**, Regierungsdirektor, Kirchheim
 Mitherausgeber: Dr. Winfried **Bergkemper**, Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 38

	Anm.		Anm.
I. Rechtsentwicklung	1	2. Verfassungsmäßigkeit . . .	6
II. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit		III. Verhältnis zu anderen Vorschriften	10
1. Rechtssystematische Bedeutung	5		

**Erläuterungen zu Abs. 1:
Quellenbesteuerung der Einkünfte aus
nichtselbständiger Arbeit**

	Anm.		Anm.
I. Abzug vom Arbeitslohn (Abs. 1 Satz 1)			
1. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	20	b) Gewerbsmäßigkeit der Arbeitnehmerüberlassung	31
2. Erhebung der Einkommensteuer	21	c) Überlassung von Arbeitnehmern zur Arbeitsleistung an einen Dritten	32
3. Abzug vom Arbeitslohn	22	d) Verleiher kein inländischer Arbeitgeber	33
4. Arbeitgeber als Verpflichteter zum Lohnsteuerabzug		e) Erlaubte oder unerlaubte Arbeitnehmerüberlassung	34
a) Arbeitgeber	25		
b) Verpflichtung zum Lohnsteuerabzug	26		
5. Inländischer Arbeitgeber (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1)		II. Lohnsteuerzahlung bei Arbeitnehmerentsendung im Konzern (Abs. 1 Satz 2)	
a) Inlandsbegriff	27	1. Allgemeines zur grenzüberschreitenden Arbeitnehmerentsendung	37
b) Besonderheiten bei einzelnen Arbeitnehmergruppen	28	2. Aufnehmendes Unternehmen als Arbeitgeber	38
6. Ausländischer Arbeitgeber (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2)		III. Lohnsteuerabzug bei Arbeitslohn von einem Dritten (Abs. 1 Satz 3)	40
a) Allgemeines zum Lohnsteuerabzug durch ausländische Arbeitgeber	30		

**Erläuterungen zu Abs. 2:
Schuldner der Lohnsteuer und Entstehungszeitpunkt**

	Anm.		Anm.
I. Schuldner der Lohnsteuer (Abs. 2 Satz 1)	43	II. Zeitpunkt der Entstehung der Lohnsteuer (Abs. 2 Satz 2)	44

**Erläuterungen zu Abs. 3:
Pflicht des Arbeitgebers zur Einbehaltung
der Lohnsteuer 46**

**Erläuterungen zu Abs. 3a:
Lohnsteuerabzug durch einen Dritten**

	Anm.		Anm.
I. Lohnsteuerabzug kraft Gesetzes (Abs. 3a Satz 1)	51	III. Verfahrensvorschriften beim Lohnsteuerabzug durch Dritte (Abs. 3a Sätze 6 und 7)	53
II. Lohnsteuerabzug kraft vertraglicher Übertragung auf Antrag (Abs. 3a Sätze 2–5)	52		

**Erläuterungen zu Abs. 4:
Pflichten des Arbeitnehmers beim Lohnsteuer-
verfahren**

	Anm.		Anm.
I. Ausgleich eines Fehlbetrags durch den Arbeitnehmer oder Zurückbehaltungspflicht des Arbeitgebers (Abs. 4 Satz 1)	55	III. Mitteilungspflicht des Arbeitnehmers (Abs. 4 Satz 3)	57
II. Anzeigepflicht des Arbeitgebers an das Betriebsstättenfinanzamt (Abs. 4 Satz 2) . . .	56	IV. Nachforderung beim Arbeitnehmer (Abs. 4 Satz 4)	58

Allgemeine Erläuterungen zu § 38**I. Rechtsentwicklung**

1

EStG 1920 v. 29.3.1920 (RGBl. I 1920, 359) sah in den §§ 44–51 einen prozentualen Abzug vom Arbeitslohn vor, der vom ArbG durch Steuermarken bestätigt wurde. Der StAbzug hatte den Charakter einer Objektsteuer. Ein Ausgleichsverfahren für zuviel einbehaltene LSt. sah das Gesetz nicht vor.

EStG 1925 v. 10.8.1925 (RGBl. I 1925, 189) enthielt die Abzugsvorschriften für Arbeitslohn in den §§ 67, 77 und 79. Vorgesehen waren dabei starre Freibetragsregelungen für Existenzminimum, WK und SA.

EStG 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1005; RStBl. 1934, 1261) enthielt in den §§ 38–42 Rahmenvorschriften zum StAbzug vom Arbeitslohn, welche mit Durchführungsverordnungen ausgefüllt wurden, vgl. DV v. 29.11.1934 (RGBl. I 1934, 1200; RStBl. 1934, 1489).

Gesetz über den Lohnsteuerjahresausgleich für das Jahr 1949 v. 23.3.1950 (BGBl. I 1950, 45) beseitigte das Erstattungsverbot im LStVerfahren und führte den LStJA ein. Die LSt. bildet seither eine besondere Erhebungsform der ESt. (BFH v. 12.5.1955 – IV 69/55, BStBl. III 1955, 213).

StÄndG v. 18.7.1958 (BGBl. I 1958, 473; BStBl. I 1958, 412): § 38 wurde neu gefasst und die einzelnen verfahrensrechtl. Vorschriften wurden systematisch neu gegliedert.

StÄndG 1968 v. 20.2.1969 (BGBl. I 1969, 141; BStBl. I 1969, 116): § 38 wurde an den neuen EStTarif angepasst.

KostenermächtigungsÄndG v. 23.6.1970 (BGBl. I 1970, 805; BStBl. I 1970, 799): In § 38 wurden die Abs. 2 und 3 angefügt.

EStReformG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1760; BStBl. I 1974, 530): Anlässlich der EStReform 1975 erhielt § 38 weitgehend seine heutige Form. Die bislang in DV und den LStR enthaltenen Vorschriften über das LStVerfahren wurden in das Gesetz übernommen. Die in Abs. 2 und 3 bislang enthaltenen Vorschriften über die LStKarte (Abs. 2) und deren Anwendung (Abs. 3) sowie über die LStHaftung (Abs. 4) wurden an anderer Stelle in das EStG eingefügt (§§ 39, 39b und 42d).

EGAO 1977 v. 14.12.1976 (BGBl. I 1976, 3341; BStBl. I 1976, 694) ergänzte Abs. 1 Satz 1 durch die Verweisung auf die AO (Begriffe des ArbG, gewöhnlicher Aufenthaltsort, Geschäftsleitung, Sitz, Betriebsstätte, ständiger Vertreter) und band die Anknüpfungsmerkmale für den inländ. ArbG dadurch an die Begriffsbestimmungen der AO.

StBereinG 1986 v. 19.12.1985 (BGBl. I 1985, 2436; BStBl. I 1985, 735): Der LSt. unterliegt ab 1986 auch Arbeitslohn, der von einem ausländ. Verleiher bei gewerbsmäßiger ArbNÜberlassung im Inland gezahlt wird.

StÄndG 2003 v. 15.12.2003 (BGBl. I 2003 2645; BStBl. I 2003, 710) regelte den LStAbzug bei Lohnzahlung durch Dritte neu. Es wurde in Abs. 1 ein neuer Satz 2 angefügt, der bisherige Satz 2 wurde Satz 3, ein komplett neuer Abs. 3a wurde eingefügt und in Abs. 4 wurde ein neuer Satz 3 angehängt.

EURLUMsG v. 9.12.2004 (BGBl. I 2004, 3310; BStBl. I 2004, 1148): In Abs. 4 Satz 3 wird der Klammerzusatz geändert in „Absatz 1 Satz 3“. Dadurch wird der Text des Abs. 4 Satz 3 an den durch das StÄndG 2003 geänderten Aufbau des Abs. 1 angepasst.

JS+G 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2714; BStBl. I 2009, 74). In Abs. 3 wird ein zusätzlicher Satz 3 angefügt. Dadurch wird festgelegt, dass die Deutsche Rentenversicherung Bund bei einer späteren Auszahlung der auf sie übertragenen Wertguthaben aus Arbeitszeitkonten LSt. einzubehalten hat (vgl. § 3 Nr. 53).

2–4 Einstweilen frei.

II. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit

Schrifttum: HEUERMANN, Systematik und Struktur der Leistungspflichten im Lohnsteuerabzugsverfahren, Frankfurt/M., Diss. 1998; DRÜEN, Grenzen der Steuerentrichtungspflichten – verfassungsrechtliche Bestandsaufnahme, FR 2004, 1134; SEER, Reform des (Lohn-)Steuerabzugs, FR 2004, 1037; KIRCHHOF, Die Erfüllungspflichten des Arbeitgebers im Lohnsteuerverfahren, (Diss.) Berlin 2005; SEER, Bochumer Lohnsteuertag – Lohnsteuer im Spannungsfeld zwischen Unternehmerfreiheit und Fiskalinteressen, Frankfurt/M. 2005.

5 1. Rechtssystematische Bedeutung

Selbständige Rechtspflicht: Die Verpflichtung zur Einbehaltung der LSt. durch den ArbG und die damit einhergehende Haftung (vgl. § 42d) des ArbG für die korrekte Berechnung, Einbehaltung und Abführung der LSt. ist eine selbständige Verpflichtung des ArbG, die neben der Steuerschuldnerschaft des ArbN steht (BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvL 31, 32/62, BVerfGE 19, 226). Zur Rechtsstellung des ArbG vgl. DRÜEN, FR 2004, 1134; KIRCHHOF/EISGRUBER VIII. § 38 Rn. 9; SCHMIDT/DRENECK XXVII. § 38 Rn. 1 mwN.

Gründe fiskalischer Praktikabilität: Das LStVerfahren soll vorwiegend aus fiskalischen Gründen dem Fiskus bereits während des Haushaltsjahres eine ertragreiche, sichere, kontinuierliche und verwaltungsökonomische Einnahmequelle schaffen (vgl. dazu DRÜEN, FR 2004, 1134).

Die LSt. macht – mit steigender Tendenz – etwa ein knappes Drittel des Steueraufkommens aus (157 Mrd. € im Verhältnis zum Gesamtaufkommen von 526 Mrd. € in 2006) und ist für die Staatshaushalte unverzichtbar. Sie wird von den wirtschaftlich im Vergleich zu den ArbN im Regelfall finanziell potenteren ArbG erhoben, was zu geringeren Beitreibungskosten für die FA führt. Sie wird von dem im Regelfall monatlich ausbezahlten Arbeitslohn einbehalten und regelmäßig an den Fiskus abgeführt.

Seit 1.1.2005 besteht die Verpflichtung, die LStAnmeldung elektronisch beim FA einzureichen (§ 41 Abs. 1 Satz 2 iVm. § 52 Abs. 52b). Dadurch wird der Erhebungsvorgang an die Entwicklung des Kommunikationswesens angepasst. Der Arbeitsaufwand bei der Erhebung der LStAnmeldedaten wird verringert.

Quellenbesteuerung: Die Besteuerung durch LStAbzug erfolgt an der Quelle der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. In ihrer materiell-rechtl. Qualifikation handelt es sich dabei um eine Vorauszahlung auf die JahresESt. des ArbN. Die vom ArbG abzuführende LSt. ist keine besondere Steuerart (BFH v. 18.7.1985 – VI R 208/82, BStBl. II 1986, 152; v. 29.4.1992 – VI B 152/91, BStBl. II 1992, 752; vgl. im Einzelnen SCHMIDT/DRENECK XXVII. § 38 Rn. 1). Kommt für den ArbN keine Veranlagung in Betracht (§ 46), oder handelt es sich um pauschalierte LSt. (§§ 40 ff.), entfaltet die LSt. Abgeltungswirkung für die auf die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erhobene ESt. Mit der Quellenbesteuerung wird das steuerpolitische Ziel verfolgt, möglichst punktgenaue Vorauszahlungen für die später festzusetzende ESt. zu erhalten und für einen großen Teil

der Stpfl. (ArbN ohne weitere Einkünfte) eine EStVeranlagung entbehrlich zu machen.

2. Verfassungsmäßigkeit

6

Für den Arbeitgeber entscheidend ist die Verfassungsmäßigkeit der Verpflichtung zum LStEinbehalt und die damit einhergehende Haftung für den fehlerhaften LStEinbehalt. Prüfungsmaßstab ist dabei Art. 12 GG. Nach der stRspr. des BVerfG handelt es sich bei der Verpflichtung zum Quellenabzug der LSt. um ei-

[Anschluss S. E 7]

ne Berufsausübungsregelung, die nur in geringer Weise in die Freiheit der Berufsausübung eingreift. Auch sprechen Überlegungen der Praktikabilität und der Möglichkeit, die Kosten überzuwälzen, nicht gegen die Verfassungsmäßigkeit der Verpflichtung des ArbG (vgl. BVerfG v. 29.11.1967 – 1 BvR 176/66, BVerfGE 22, 380; v. 16.3.1971 – 1 BvR 52, 665, 667, 751/66, BVerfGE 30, 292; v. 17.2.1977 – 1 BvR 33/76, BVerfGE 44, 103; vgl. dazu DRÜEN, FR 2004, 1134; DRÜEN, Bochumer Lohnsteuertag, 2005, 59).

Die teilweise vertretene Auffassung, Steuererhebung sei Aufgabe des Staates und könne nicht auf Private abgewälzt werden (KSM/TRZASKALIK, § 38 Rn. A 95; kritisch auch DRÜEN, FR 2004, 1134; DRÜEN, Bochumer Lohnsteuertag, 2005, 59) berücksichtigt uE nicht hinreichend die Möglichkeit des Staates, Praktikabilitätsüberlegungen anstellen zu dürfen, und die Verpflichtung des Staates, Eingriffe durch seine Organe auf ein Minimum zu beschränken. Die Auffassung entspringt einem überholten obrigkeitlichen Staatsverständnis und nicht dem verfassungsrechtl. implementierten Gebot eines partnerschaftlichen Zusammenwirkens des Staates und seiner Bürger und der Verpflichtung des Staates, seine Eingriffe auf ein Minimum zu beschränken.

Die Verpflichtung des ArbG, die erforderlichen Daten ab VZ 2005 dem FA auf elektronischem Wege zur Verfügung zu stellen, vollzieht nur die technische Entwicklung im Bereich der Kommunikation nach und verstößt schon deshalb nicht gegen Art 12 GG, da für kleinere Unternehmen Ausnahmen möglich sind (H 41a. 1 LStH 2008 mit Hinweis auf BMF v. 29.11.2004, BStBl. I 2004, 1135).

Für den Arbeitnehmer: Die unterschiedliche Behandlung der ArbN im Verhältnis zu den Beziehern von anderen Einkünften verstößt nach Ansicht des BVerfG nicht gegen den Gleichheitsgrundsatz (BVerfG v. 26.1.1977 – 1 BvL 7/76, BStBl. II 1977, 297). Nach stRspr. ist der Gleichheitssatz (Art 3 GG) nur dann verletzt, wenn sich für eine gesetzliche Differenzierung kein vernünftiger, aus der Natur der Sache ergebender oder sonst einleuchtender Grund finden lässt und deshalb die gesetzliche Regelung als willkürlich anzusehen ist. Die durch den LStEinbehalt entstehenden Zinsnachteile sind durch die Besonderheiten des Verfahrens gerechtfertigt und stellen keinen Verstoß gegen Art. 3 GG dar (BFH v. 7.6.1989 – X R 12/84, BStBl. II 1989, 976).

Einstweilen frei.

7–9

III. Verhältnis zu anderen Vorschriften

10

Einkommensteuervorauszahlungsverfahren: Dem in § 37 geregelten ESt-Vorauszahlungsverfahren und der LSt. ist gemein, dass Vorauszahlungen für Steuern erhoben werden, die erst zu einem späteren Zeitpunkt, nämlich am Jahresende, entstehen. Das EStVorauszahlungsverfahren betrifft die sechs anderen Einkunftsarten, während die LSt. ausschließlich die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit betrifft. Bei beiden Verfahren ist dabei eine unterjährige Anpassung an die tatsächlich zu erwartende ESt. möglich, beim EStVorauszahlungsverfahren durch einen Antrag auf Herabsetzung und beim LStVerfahren durch Eintragung eines Freibetrags (§ 39a). Nach der Rspr. des BFH stellt der LStAbzug keine spezialgesetzliche Regelung gegenüber § 37 dar. Die Festsetzung von Vorauszahlungen soll neben dem LStAbzugsverfahren selbst dann zulässig sein, wenn ausschließlich Einkünfte gem. § 19 zu versteuern sind (BFH v. 20.12.2004 – VI R 182/97, BStBl. II 2005, 358; uE fraglich).

Die Anrechnung der Lohnsteuer auf die Einkommensteuerschuld nach § 36 Abs. 2 erfolgt aufgrund der vom ArbG über den Abzug ausgestellten elektronischen LStBescheinigung (§ 41b). Zu den Berichtigungsmöglichkeiten des FA bei falscher Bescheinigung vgl. § 41b Anm. 4. Zur Anrechnung korrekt angemeldeter, aber durch den ArbG tatsächlich nicht an das FA abgeführter LSt. vgl. § 36 Anm. 24 (vgl. dort auch Ausführungen zur Nettolohnvereinbarung; s. auch BFH v. 13.12.2007 – VI R 57/04, BStBl. II 2008, 434). Im Regelfall ist die tatsächliche Zahlung für die Anrechnung auf die Steuerlast des ArbN nicht entscheidend. Eine Ausnahme gilt unter Hinweis auf die LStHaftung des ArbG allerdings für nicht eingehaltene LSt. des Geschäftsführers einer KapGes.

Billigkeitsmaßnahmen nach der AO: Grundsätzlich kann die Verpflichtung des ArbG zum Einbehalt und zur Abführung der LSt. nicht gestundet oder erlassen werden (BFH v. 24.3.1998 – I R 120/97, BStBl. II 1999, 3; v. 13.12.2000 – X R 42/96, BStBl. II 2001, 471). Entsprechendes gilt für den Stundungsanspruch des ArbN als Schuldner der LSt. (vgl. Abs. 2). Nach § 222 Satz 3 AO können StAnsprüche dann nicht gestundet werden, wenn nicht der Steuerschuldner selbst (in diesem Fall der ArbN, vgl. Abs. 2), sondern ein Dritter (nämlich der ArbG) zur Einbehaltung verpflichtet ist. Die Verfassungsmäßigkeit dieser Regelung ist zweifelhaft (vgl. dazu auch SCHMIDT/DRENSECK XXVII. § 38 Rn. 13; BLÜMICH/THÜRMER, § 38 Rn. 45 ff. mwN).

Aussetzung der Vollziehung: Der Möglichkeit, mit der AdV eines angefochtenen EStBescheids auch die vorläufige Erstattung der angerechneten LSt. zu erreichen, stehen § 361 Abs. 2 Satz 4 AO bzw. § 69 Abs. 3 Satz 4 FGO entgegen (vgl. kritisch dazu GRÄBER/KOCH, FGO, 6. Aufl. 2006, § 69 Rn. 43 ff.; BLÜMICH/THÜRMER, § 38 Rn. 43; aA BFH v. 24.1.2000 – X B 99/99, BStBl. II 2000, 559).

Rechtsmittel: Neben dem ArbG kann auch der ArbN die LStAnmeldung aus eigenem Recht anfechten, soweit sie ihn betrifft (BFH v. 20.7.2005 – VI R 165/01, BStBl. II 2005, 890; vgl. im Einzelnen SCHMIDT/DRENSECK XXVII. § 41a Rn. 5). Er ist durch die Anmeldung beschwert.

Arbeitsrechtliche Vorschriften: Der ArbG handelt beim StAbzug gegenüber dem FA kraft öffentlichen Rechts und ist aus Gründen der Fürsorge gegenüber seinem ArbN zur richtigen Vorgehensweise beim LStAbzug verpflichtet (BAG v. 18.1.1974 – 3 AZR 183/73, AP Nr. 19 zu § 670 BGB). Dagegen unterliegen die Rechtsbeziehungen zwischen ArbG und ArbN dem Zivilrecht.

Der Lohnanspruch des ArbN gegenüber dem ArbG bezieht sich im Regelfall auf den Bruttolohn. Entsprechend ist der ArbN berechtigt, im arbeitsgerichtlichen Verfahren vom ArbG den Lohn vor Abzug der LSt. zu verlangen. Anderes gilt bei Nettolohnvereinbarungen, wie sie im Regelfall bei pauschalierter LStZahlung vorliegen. Hier richtet sich der Anspruch des ArbN lediglich auf die Auszahlung des Nettolohns. Für eine Klage des ArbN gegen den ArbG über das Bestehen einer Nettolohnvereinbarung ist der Finanzrechtsweg nicht gegeben (vgl. BFH v. 13.12.2007 – VI R 57/04, BStBl. II 2008, 434 mwN).

Erleidet der ArbN durch falschen LStAbzug des ArbG einen Schaden, der im EStVeranlagungsverfahren nicht mehr ausgeglichen werden kann, hat er einen Schadensersatzanspruch gegen den ArbG (BAG v. 20.7.1997 – 8 AZR 121/95, AP Nr. 4 zu § 611 BGB). Leistet der ArbG Schadensersatz, weil er seine lStl. Pflichten verletzt hat, ist die Schadensersatzzahlung beim ArbN nicht als Einnahme aus nichtselbständiger Arbeit zu erfassen (BFH v. 20.9.1996 – VI R 57/95, BStBl. II 1997, 144).

Erläuterungen zu Abs. 1: Quellenbesteuerung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

I. Abzug vom Arbeitslohn (Abs. 1 Satz 1)

Schrifttum: KANZLER, Lohnversteuerung von Aktienoptionen – Von unwissenden Töchtern, FR 2001, 747; BERGKEMPER, Einnahmen eines angestellten Chefarztes aus wahlärztlichen Leistungen, FR 2006, 144.

1. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

20

Nur Einkünfte nach § 19: Dem LStAbzug nach § 38 unterliegen nur Einkünfte iSd. § 19. Der Arbeitslohnbegriff des § 38 ist identisch mit demjenigen des § 19 (vgl. § 19 Anm. 51). Entscheidend ist somit, dass in einem Dienstverhältnis tätige ArbN (§ 19 Anm. 52 ff.) durch das Dienstverhältnis veranlasste (§ 19 Anm. 150) Einkünfte (§ 19 Anm. 100) erhalten.

Konstitutive Wirkung hat die Einordnung von Einkünften als solche aus § 19 als Abgrenzungskriterium zu den gewerblichen und freiberuflichen Einkünften. Bei diesen Einkunftsarten ist ein LStAbzug auch dann nicht vorzunehmen, wenn zB nur ein Auftraggeber vorhanden ist, das Verhältnis zwischen Auftraggeber und Auftragnehmer jedoch nicht als Dienstverhältnis qualifiziert werden kann (zB unterrichtende Nebentätigkeit eines ArbN bei einer Volkshochschule).

Zur LStAbzugspflicht bei einem angestellten Chefarzt hinsichtlich der erbrachten wahlärztlichen Leistungen vgl. BFH v. 5.10.2005 – VI R 152/01, BStBl. II 2006, 94; zur LStAbzugspflicht, wenn ein ArbN für seinen ArbG neben der Haupttätigkeit auch noch Nebentätigkeiten erbringt, BFH v. 7.11.2006 – VI R 81/02, BFH/NV 2007, 426; vgl. BERGKEMPER, FR 2006, 144.

Voraussetzung für die Verpflichtung zum LStAbzug ist die Kenntnis des ArbG, dass seinem ArbN Einkünfte aus Veranlassung des Dienstverhältnisses zugeflossen sind. Bestehen solche Kenntnisse nicht (zB Schmiergeld, Diebstahl etc.), besteht keine Einbehaltungspflicht. Zum LStAbzug bei Lohnzahlung durch Dritte vgl. die Sonderregelung in Abs. 1 Satz 3 (s. Anm. 40).

Dienstverhältnis mit Auslandsbezug: Der LStAbzug beschränkt stpfl. ArbN (zB im Ausland wohnender Grenzgänger) richtet sich nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a iVm. § 39d. Unbeschränkt stpfl. ArbN mit ausländ. Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (zB in Deutschland wohnende Grenzgänger) unterliegen nicht der LSt. (vgl. Anm. 28).

Geringfügig beschäftigte Arbeitnehmer unterliegen ebenfalls dem LStAbzug. Die Höhe des Abzugs richtet sich jedoch nicht nach § 39b, sondern nach §§ 40 ff. Der LStAbzug entfaltet in diesen Fällen Abgeltungswirkung (s. Anm. 5).

2. Erhebung der Einkommensteuer

21

Vorauszahlung auf die jährliche Einkommensteuerschuld: Der Abzug vom Arbeitslohn ist Erhebungsform für die ESt. Die LSt. ist ihrer materiell-rechtl. Qualifikation nach somit lediglich eine Vorauszahlung auf die JahresEST-Schuld (hM, BFH v. 29.4.1992 – VI B 152/91, BStBl. II 1992, 752 unter 3. b; vgl. Anm. 5). Abgeltungswirkung hat die LSt. nur in den Fällen des § 46 und dann, wenn sie nach §§ 40 ff. pauschaliert erhoben wird.

Unterscheidungen zwischen dem LStAbzugsverfahren und dem allgemeinen Vorauszahlungsverfahren zur ESt. (§ 37) sind nur dann gerechtfertigt, wenn sie durch die Besonderheiten des Abzugsverfahrens bedingt sind (BLÜMICH/THÜRMEYER, § 38 Rn. 63). Zu Wechselwirkungen zwischen LStAbzug und Vorauszahlungsverfahren vgl. § 37 Anm. 22.

Keine Steuerbefreiung der Einkünfte: Aus der Qualifikation der LSt. als Vorauszahlung der ESt. ergibt sich, dass nur solche Vermögenszuflüsse dem LStAbzug unterliegen, die nicht von der ESt. befreit sind. Kein LStAbzug vorzunehmen ist deshalb trotz Veranlassung durch das Dienstverhältnis dann, wenn eine Befreiungsvorschrift (§§ 3, 19a) einschlägig ist.

Lohnsteuer-Ermäßigungsverfahren: Um eine möglichst genaue Vorauszahlung auf die später festzusetzende ESt. zu erhalten, können Frei- oder Hinzurechnungsbeträge auf der LStKarte eingetragen werden (vgl. § 39a).

Kirchensteuer: Die als Körperschaften des öffentlichen Rechts anerkannten Religionsgemeinschaften haben nach landesrechtl. Vorschriften das Recht, zu ihrer Finanzierung KiSt. zu erheben (vgl. Erl. zu § 51a, insbes. Anh. 2). Auf die JahresKiSt. sind Vorauszahlungen zu leisten, die hinsichtlich der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit durch Quellenabzug gemeinsam mit der LSt. erhoben werden (§ 51a Anh. 2 Anm. 12). Die Verpflichtung des ArbG zum Einbehalt der KiLSt. verstößt nicht gegen die Verfassung (BVerfG v. 17.2.1977 – 1 BvR 33/76, BVerfGE 44, 103). Zum Rechtsbehelf gegen fehlerhafte Einbehaltung von KiSt. vgl. § 51a Anh. 2 Anm. 15.

Solidaritätszuschlag: Der nach dem Ges. zur Umsetzung des Föderalen Konsolidierungsprogramms (FKPG) v. 23.6.1993 (BGBl. I 1993, 944; BStBl. I 1993, 510) seit VZ 1995 erhobene SolZ wird hinsichtlich der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zunächst als Zuschlag zur LSt. erhoben (vgl. ausführl. § 51a Anh. 1 Anm. 15). Im späteren EStVeranlagungsverfahren erfolgt dann die Anrechnung auf den abschließend festgesetzten SolZ.

22 3. Abzug vom Arbeitslohn

Arbeitslohn: Die Rechtsgültigkeit der früheren Begriffsbestimmung in § 2 Abs. 1 LStDV ist str. (vgl. § 19 Anm. 101). Als Arbeitslohn werden nach hM solche Einnahmen angesehen, die im weitesten Sinne durch das individuelle (gegenwärtige, frühere oder künftige) Dienstverhältnis veranlasst sind und keine nicht stbaren Zuwendungen des ArbG darstellen (s. ausführl. § 19 Anm. 101 mwN).

Abzug bedeutet zum einen, dass der Arbeitslohn in den Einflussbereich des ArbN geflossen sein muss. Nur dann kann ein Abzug vorgenommen werden. Wird der Arbeitslohn zB wegen wirtschaftlicher Schwierigkeiten des ArbG nicht oder erst verspätet ausbezahlt, ist entweder keine LSt. einzubehalten, oder aber erst zu dem späteren Zeitpunkt. Entsprechendes gilt, wenn der Arbeitslohn in Raten (Abschlagszahlungen) geleistet wird (vgl. § 39b Abs. 5).

Zum anderen bedeutet Abzug, dass als Bemessungsgrundlage für die Höhe der LSt. im Regelfall der Bruttolohn, also der Arbeitslohn vor Abzug der LSt. zugrunde zu legen ist. Zur Bemessung des Arbeitslohns bei Nettolohnvereinbarungen s. R 39b. 9 Abs. 1 LStR 2008; zur Anerkennung einer Nettolohnvereinbarung vgl. BFH v. 28.2.1992 – VI R 146/87, BStBl. II 1992, 733; vgl. auch Anm. 10).

23–24 Einstweilen frei.

4. Arbeitgeber als Verpflichteter zum Lohnsteuerabzug

a) Arbeitgeber

25

Begriffsbestimmung: Eine Begriffsbestimmung dessen, wer ArbG im lStl. Sinne ist, enthält das EStG nicht (keine Legaldefinition). Die in § 1 LStDV enthaltene Begriffsbestimmung, wonach derjenige ArbG ist, dem der ArbN in seinem geschäftlichen Willen untergeordnet ist oder in dessen geschäftlichem Organismus und nach dessen Weisungen der ArbN sich zu verhalten hat, gilt demnach auch für § 38 (s. ausführl. § 19 Anm. 62; SCHMIDT/DRENECK XXVII. § 38 Rn. 4; KIRCHHOF/EISGRUBER VIII. § 38 Rn. 5 f.).

Arbeitnehmerüberlassung: In Fällen der ArbNÜberlassung ist ArbG grundsätzlich der Verleiher (vgl. R 19.1 Satz 5 LStR 2008; s. auch § 19 Anm. 64). Zum LStAbzug in den Fällen der ArbNÜberlassung durch ein ausländ. Unternehmen vgl. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (s. Anm. 30 ff.). Die Einbeziehung ausländ. Verleiher in die LStAbzugspflicht dient – neben einer zeitnahen Besteuerung des Arbeitslohns – vor allem dazu, zusätzlich zur Haftung des Verleihers als ArbG eine akzessorische Haftung des Entleihers für die LSt. der bei ihm tätigen Leiharbeiter zu ermöglichen (§ 42d Abs. 6–8).

Arbeitnehmerüberlassung im Konzern: Die BFH-Rspr. zur ArbNÜberlassung durch einen ausländ. Konzern an eine inländ. Tochtergesellschaft (BFH v. 24.3.1999 – I R 64/98, BStBl. II 2000, 41) ist durch die Gesetzesregelung in Abs. 1 Satz 2 überholt (s. Anm. 37). Zur grenzüberschreitenden ArbNÜberlassung durch einen inländ. Konzern an eine ausländ. Tochtergesellschaft vgl. Anm. 28.

Arbeitgeber kraft Fiktion sind die in § 3 Nr. 65 genannten Pensionskassen und Lebensversicherungsunternehmen. Diese sind zum LStAbzug verpflichtet, wenn sie nach einer Insolvenz des früheren ArbG Leistungen aufgrund einer unverfallbaren betrieblichen Altersversorgung erbringen (vgl. ausführl. § 3 Nr. 65 Anm. 50).

Arbeitgeberstellung bei Zahlung des Arbeitslohns durch Dritte: s. ausführl. Abs. 1 Satz 3 (Anm. 51 f.).

Schwarzarbeit führt nicht automatisch zur ArbG-Stellung des Auftraggebers (vgl. BFH v. 21.3.1975 – VI R 60/73, BStBl. II 1975, 513). Entscheidend ist, ob der Auftraggeber gegenüber dem Schwarzarbeiter eine dem ArbG ähnliche Stellung hat und entsprechende Vorgaben hinsichtlich der Arbeitszeit, der Erledigung der Arbeit etc. treffen kann.

b) Verpflichtung zum Lohnsteuerabzug

26

Eigenständige Verpflichtung: Die Verpflichtung des ArbG zum Einbehalt der LSt. ist Rechtsfolge der ArbG-Stellung und eine eigenständige Pflicht, die unabhängig davon besteht, ob gegen den ArbN aufgrund seiner persönlichen Umstände tatsächlich ESt. festgesetzt wird.

Kosten des Lohnsteuerabzugs: Bei den dem ArbG erwachsenden Kosten für den Einbehalt der LSt. (zB Lohnbuchhaltung, Haftungsrisiken etc.) handelt es sich nach der Rspr. des BVerfG um eine bloße Berufsausübungsregelung, die nur in geringer Weise in die Freiheit der Berufsausübung des ArbG eingreift (s. ausführl. Anm. 6).

5. Inländischer Arbeitgeber (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1)

a) Inlandsbegriff

27

Allgemeines: Nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 unterliegt dem LStAbzug der Arbeitslohn, der von einem ArbG gezahlt wird, der im Inland einen Wohnsitz, seinen

gewöhnlichen Aufenthalt, seine Geschäftsleitung, seinen Sitz, eine Betriebsstätte oder einen ständigen Vertreter iSd. §§ 8–13 AO hat (inländ. ArbG).

Inland ist das Hoheitsgebiet der Bundesrepublik Deutschland. Entscheidend sind dabei die hoheitlichen Grenzen (BFH v. 13.4.1989 – IV R 196/85, BStBl. II 1989, 614). Die Zollgrenzen sind nicht entscheidend; entsprechend gehören Zoll-ausschlüsse und Zollfreigebiete zum Inland (ausführl. vgl. § 1 Anm. 57).

Der zum LStAbzug verpflichtete ArbG muss zum Inland in einer bestimmten Beziehung stehen, dh. er muss im Inland seinen Wohnsitz (s. § 1 Anm. 62–70), seinen gewöhnlicher Aufenthalt (s. § 1 Anm. 74–84), den Ort der Geschäftsleitung (bei juristischen Personen vgl. § 1 KStG Anm. 13), den Sitz (bei juristischen Personen s. § 1 KStG Anm. 17), eine Betriebsstätte (§ 12 AO, s.u.) oder einen ständigen Vertreter (s. § 13 AO) haben.

Besonderheiten zur Betriebsstätte: Der maßgebende Betriebsstättenbegriff ist geregelt in § 12 AO. Der Betriebsstättenbegriff des § 41 Abs. 2 ist nicht maßgebend, er bezeichnet lediglich den Ort, an dem der ArbG seinen Aufzeichnungspflichten nachkommen muss (§ 41 Anm. 28). Auch der Begriff der DBA-Betriebsstätte ist für die Verpflichtung zum LStAbzug nicht entscheidend. Durch eine über sechsmonatige Montagetätigkeit im Inland begründet ein ausländ. ArbG auch dann eine Betriebsstätte iSd. § 38, wenn nach dem einschlägigen DBA eine Betriebsstätte erst zu einem späteren Zeitpunkt angenommen wird. Der ausländ. ArbG ist daher zum LStAbzug verpflichtet.

28 b) Besonderheiten bei einzelnen Arbeitnehmergruppen

Beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer: Für den LStAbzug ist es grundsätzlich nicht entscheidend, ob der ArbN beschränkt oder unbeschränkt stpfl. ist. Die Verpflichtung des ArbG zur Einbehaltung und Abführung der LSt. besteht auch hinsichtlich seiner beschränkt stpfl. ArbN (zB Grenzgänger, s. Anm. 20). Hier richtet sich die Höhe des LStAbzugs allerdings nicht nach § 39b, sondern nach den §§ 49 f. bzw. zwischenstaatlichen Sonderregelungen für Grenzgänger (s. ausführl. § 19 Anm. 94f).

Allerdings geht der StAbzug nach § 50a Abs. 4 Buchst. a vor: Handelt es sich also bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit des beschränkt Stpfl. um die Ausübung einer unselbständigen Tätigkeit als Künstler, Berufssportler, Schriftsteller, Journalist oder Filmberichterstatter, einschl. solcher Tätigkeiten für den Rundfunk oder Fernsehfunk, so hat der ArbG den StAbzug nach § 50a Abs. 4, nicht den LStAbzug gem. § 38 iVm. § 39d vorzunehmen.

Grenzüberschreitende Arbeitnehmerentsendung: Bei der grenzüberschreitenden ArbNEntsendung innerhalb eines Konzerns vom Inland ins Ausland (deutscher Konzern entsendet in ausländ. Tochtergesellschaft) bleibt der inländ. Konzern ArbG. Er ist zum LStAbzug verpflichtet. Bei einer Entsendung von mehr als 183 Tagen entfällt allerdings der LStAbzug dann, wenn der entsandte ArbN ins Ausland verzogen ist, da in diesen Fällen keine persönliche Stpfl. des ArbN mehr besteht und das sachliche Besteuerungsrecht nach dem OECD-MA bei dem Staat liegt, in dem die Arbeitsleistung erbracht wird. Zur grenzüberschreitenden ArbNEntsendung vom Ausland ins Inland vgl. die Sonderregelung in Abs. 1 Satz 2 (s. Anm. 37 f.).

29 Einstweilen frei.

6. Ausländischer Arbeitgeber (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2)

Schrifttum: DANKMEYER/KLÖCKNER/PUHL, Steuerbereinigungsgesetz 1986: Änderungen des Einkommensteuergesetzes und der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung, DB 1986, 558; REINHARD, Haftung bei Arbeitnehmerüberlassung für Lohnsteuer der Leiharbeitnehmer, BB 1986, 500; THOMAS, Leiharbeitsverhältnis und ähnliche Rechtsverhältnisse im Steuerrecht, DStR 1991, 768.

a) Allgemeines zum Lohnsteuerabzug durch ausländische Arbeitgeber 30

Beschränkung auf ausländische Verleiher: Auch ein ArbG, der nicht inländ. ArbG ist, kann nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Verpflichtung zum LStAbzug unterliegen, wenn er gewerbsmäßige ArbNÜberlassung im Inland betreibt. Der ausländ. ArbG muss als ArbNVerleiher gewerbsmäßig handeln (Anm. 31), ArbN zur Arbeitsleistung überlassen (Anm. 32) und die Überlassung muss im Inland erfolgen, ohne dass der Verleiher inländ. ArbG ist (Anm. 27).

Der Zweck der Vorschrift besteht allein darin, die in § 42d Abs. 6 ff. geregelte Haftung des Entleihers zu ermöglichen. Diese setzt voraus, dass der Verleiher zum LStAbzug verpflichtet ist (BFH v. 2.4.1982 – VI R 34/79, BStBl. II 1982, 502; BLÜMICH/THÜRMER, § 38 Rn. 80; SCHMIDT/DRENSSECK XXVII. § 38 Rn. 6; § 42 Anm. 115).

Betriebsstätte des ausländischen Verleihers: Bei ausländ. Verleihern gilt als Betriebsstätte der Ort im Inland, an dem die Arbeitsleistung der Leih-ArbN ganz oder überwiegend stattfindet (§ 41 Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2; s. § 41 Anm. 30; zum zuständigen FA s. Anm. 33).

Doppelbesteuerungsabkommen: Durch die Regelung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 wird das Besteuerungsrecht aufgrund von DBA nicht berührt. Verleiht der ausländ. Verleiher im Inland unbeschränkt stpfl. ArbN (mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Inland, § 1 Abs. 1 Satz 1), so steht die Besteuerung des Arbeitslohns der Bundesrepublik Deutschland zu. Verleiht der ausländ. ArbG dagegen beschränkt stpfl. ArbN (§ 1 Abs. 4), hat die Bundesrepublik Deutschland idR kein Besteuerungsrecht für einen im Inland tätigen (aber im Ausland wohnhaften) Leih-ArbN, wenn sich der Leih-ArbN im Laufe eines KJ. nicht länger als insgesamt 183 Tage im Inland aufgehalten hat (BFH v. 18.12.2002 – I R 96/01, BFH/NV 2003, 1152). Gleichwohl ist der ausländ. Verleiher auch in diesem Fall zur Einbehaltung der LSt. verpflichtet, solange ihm keine Freistellungsbescheinigung vorliegt, die sowohl der ArbN als auch der auch der ausländ. Verleiher als ArbG beim BetriebsstättenFA beantragen kann (§ 39d Satz 2 iVm. § 39b Abs. 6).

Ermächtigungsgrundlage: § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d enthält eine Ermächtigung zu Rechtsverordnungen, um bei Freistellung ausländ. ArbN von der deutschen LSt. aufgrund DBA die ordnungsgemäße Besteuerung im Ausland zu gewährleisten.

b) Gewerbsmäßigkeit der Arbeitnehmerüberlassung 31

Gewerbsmäßigkeit der ArbNÜberlassung liegt nach § 1 Abs. 1 Arbeitnehmerüberlassungsgesetz – AÜG – v. 3.2.1995 (BGBl. I 1995, 158) vor, wenn der gewerberechtl. Gewerbsmäßigkeitbegriff erfüllt ist. Danach ist unter dem Begriff des Gewerbes jede auf eine gewisse Dauer angelegte und auf Erzielung unmittelbarer oder mittelbarer wirtschaftlicher Vorteile gerichtete Tätigkeit zu verstehen. Dieser für das AÜG maßgebliche Begriff der Gewerbsmäßigkeit gilt auch im Rahmen der §§ 38, 42d EStG.

Nicht gewerbsmäßig ist die ArbNÜberlassung mangels gewerberechtl. Gewerbsmäßigkeit bei Selbsthilfeorganisationen der Landwirtschaft oder bei religiösen Genossenschaften, Orden und Stiftungen und bei der DRK-Schwesternschaft, die aufgrund von Gestellungsverträgen Krankenhäusern Pflegekräfte überlassen. Insoweit fehlt die Gewinnerzielungsabsicht (Erreichung wirtschaftlicher Vorteile). Keine gewerbliche ArbNÜberlassung liegt ferner vor, wenn ArbN gelegentlich und kurzfristig zwischen selbständigen Betrieben zur Deckung eines kurzfristigen Personalmehrbedarfs ausgeliehen werden, sofern dies nicht auf Wiederholung und eine gewisse Dauer angelegt ist (THOMAS, DStR 1991, 768; DANKMEYER/KLÖCKNER/PUHL, DB 1986, 558; vgl. auch § 42d Anm. 115). Über Mischverträge und ArbNÜberlassung als Nebenleistung s. Anm. 32.

32 c) Überlassung von Arbeitnehmern zur Arbeitsleistung an einen Dritten

Maßgeblichkeit des AÜG für den Begriff der Arbeitnehmerüberlassung:

Da sich der Wortlaut des § 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und des § 1 Abs. 1 Satz 1 AÜG weitgehend decken und die Entleiherhaftung gem. § 42d Abs. 6 ausdrücklich auf § 1 Abs. 2 und 3, § 10 AÜG Bezug nimmt, ist davon auszugehen, dass die Tatbestände der gewerbsmäßigen ArbNÜberlassung im EStG und AÜG grundsätzlich übereinstimmen (REINHARD, BB 1986, 503). Der Begriff der ArbNÜberlassung iSd. § 38 wird daher nach Maßgabe der Vorschriften des AÜG eingeschränkt:

► *Arbeitsgemeinschaft*: Keine ArbNÜberlassung ist die Abordnung von ArbN zu einer zur Herstellung eines Werks gebildeten Arbeitsgemeinschaft, wenn der ArbG Mitglied der Arbeitsgemeinschaft ist, für alle Mitglieder der Arbeitsgemeinschaft Tarifverträge desselben Wirtschaftszweigs gelten und alle Mitglieder aufgrund des Arbeitsgemeinschaftsvertrags zur selbständigen Erbringung von Vertragsleistungen verpflichtet sind (§ 1 Abs. 1 Satz 2 AÜG).

► *ArbNÜberlassung zur Vermeidung von Kurzarbeit oder Entlassungen*: Nicht als ArbNÜberlassung gilt, wenn ArbN zwischen ArbG desselben Wirtschaftskreises zur Vermeidung von Kurzarbeit oder Entlassungen verliehen werden und ein für Entleiher und Verleiher geltender Tarifvertrag dies vorsieht (§ 1 Abs. 3 Nr. 1 AÜG; vgl. die ausdrückliche Ausnahme der Fälle des § 1 Abs. 3 AÜG aus der Entleiherhaftung gem. § 42d Abs. 6 Satz 1).

► *ArbNÜberlassung im Konzern*: Nicht als ArbNÜberlassung gilt auch der Verleih von ArbN zwischen Konzernunternehmen innerhalb eines Konzerns, wenn die ausländ. Muttergesellschaft die Entlohnung im eigenen Namen vornimmt (BFH 4.9.2002 – I R 21/01, BStBl. II 2003, 306; v. 24.3.1999 – I R 64/98, BStBl. II 2000, 41). Vgl. allerdings die gesetzliche Sonderregelung in Abs. 1 Satz 2 (s. Anm. 37).

Überlassung an Dritte: ArbNÜberlassung liegt nur vor, wenn ArbN Dritten zur Arbeitsleistung überlassen werden. ArbNÜberlassung setzt mindestens drei Beteiligte voraus. Sind nur zwei Beteiligte vorhanden, liegt keine ArbNÜberlassung vor, so zB wenn ein ArbN aus der einen Betriebsstätte seines ArbG in eine andere Betriebsstätte desselben ArbG entsandt wird. ArbNÜberlassung ist daher auch die Überlassung von ArbN zwischen Unternehmen eines Konzerns (s. ausführl. Anm. 37). Allerdings liegt Überlassung von ArbN vor bei einer gemeinsamen Personalverwaltung (Personalpool) mehrerer ArbG oder einer rechtl. verselbständigten Personalverwaltungs- oder Personalführungsgesellschaft.

Mischbetriebe, dh. Betriebe, die ihre ArbN sowohl in eigener Betriebsstätte beschäftigen als auch an andere Unternehmen verleihen, betreiben hinsichtlich des Verleihs gewerbsmäßige ArbNÜberlassung, ohne dass es darauf ankäme, ob der

Verleih Hauptzweck oder Nebenzweck des Betriebs bildet (BAG v. 8.11.1978 – 6 AZR 261/77, NJW 1979, 2636).

Abgrenzung zum Dienst- oder Werkvertrag: Problematisch ist die Abgrenzung der ArbNÜberlassung zu anderen Formen drittbezogenen Personaleinsatzes, vor allem zum Werkvertrag iSd. §§ 631 ff. BGB und zum Geschäftsbesorgungsvertrag iSd. § 662 BGB.

Für die Abgrenzung zwischen ArbNÜberlassung und anderen Formen drittbezogenen Personaleinsatzes kommt es auf den Inhalt und die tatsächliche Durchführung des Vertrags an. Typische Merkmale für die ArbNÜberlassung sind das Weisungsrecht des Entleihers gegenüber dem Leih-ArbN hinsichtlich Ort und Art und Weise der Arbeitsleistung, die Abrechnung des Leih-ArbN auf Zeitbasis (nicht nach Leistungserfolg), die Gestellung von Material und/oder Werkzeug durch den Entleiher, das Fehlen einer förmlichen Abnahme gem. § 640 BGB oder einer vergleichbaren Abnahmehandlung.

Arbeitnehmerüberlassung als Nebenleistung: Keine ArbNÜberlassung iSd. AÜG und des EStG liegt vor, wenn das Überlassen des ArbN eindeutig Nebenleistung des Vertrags ist (BGH v. 9.3.1971 – VI ZR 138/69, DB 1971, 827; BAG v. 16.6.1982 – 4 AZR 862/79, BB 1983, 1343). Keine ArbNÜberlassung ist daher das Vermieten von Baumaschinen mit Personal, der Verkauf einer Computeranlage mit Gestellung von Einweisungspersonal, das Vermieten einer hochwertigen Spezialmaschine mit Fahrer oder das Chartern eines Flugzeugs mit Pilot.

d) Verleiher kein inländischer Arbeitgeber

33

Vorrang des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1: Die LStAbzugspflicht nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 trifft nur den ausländ. Verleiher. Hat ein Verleiher auch im Inland einen Wohnsitz oder einen sonstigen Anknüpfungspunkt iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, so ergibt sich seine Pflicht zum LStAbzug auch als Ausländer bereits nach dieser Vorschrift.

Arbeitgebereigenschaft des ausländischen Verleihers: Auch bei ArbNÜberlassung ist strechtl. grundsätzlich der Verleiher ArbG des Leih-ArbN, und zwar auch bei unerlaubter ArbNÜberlassung, da § 10 Abs. 1 AÜG (der bei unerlaubter ArbNÜberlassung den Entleiher als ArbG bestimmt) für das Steuerrecht nicht maßgebend ist (BFH v. 2.4.1982 – VI R 34/79, BStBl. II 1979, 502).

Durchführung des Lohnsteuerabzugs: Der ausländ. Verleiher hat den LStAbzug wie ein inländ. ArbG durchzuführen (vgl. § 39b Anm. 19 ff. und § 39d Anm. 6). Als inländ. Betriebsstätte des ausländ. Verleihers gilt der Ort im Inland, an dem die Arbeitsleistung des Leih-ArbN ganz oder vorwiegend erbracht wird. Danach bestimmt sich auch das für den ausländ. Verleiher örtlich zuständige FA, das zugleich für den Erlass des Haftungsbescheids gegen den Entleiher zuständig ist (§ 42d Abs. 6 Satz 9).

e) Erlaubte oder unerlaubte Arbeitnehmerüberlassung

34

Der ausländ. Verleiher ist zum LStAbzug gem. § 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 unabhängig davon verpflichtet, ob er die nach § 1 Abs. 1 Satz 1 AÜG erforderliche Erlaubnis besitzt oder ob er unerlaubte ArbNÜberlassung betreibt (BFH v. 2.4.1982 – VI R 34/79, BStBl. II 1982, 502). Die Enthaltung des Entleihers nach § 42d Abs. 6 erfolgt nur dann, wenn es sich um erlaubte ArbNÜberlassung handelt (s. § 42d Anm. 293).

Einstweilen frei.

35–36

II. Lohnsteuerzahlung bei Arbeitnehmerentsendung im Konzern (Abs. 1 Satz 2)

Schrifttum: NIERMANN/PLENER, Änderungen im Bereich der Arbeitnehmerbesteuerung durch das Steueränderungsgesetz 2003, DB 2003, 2724; HOFMANN/SCHUBERT, Nach Einführung des wirtschaftlichen Arbeitgeberbegriffs in das deutsche Lohnsteuerrecht – eine Bestandsaufnahme aus Praktikersicht, BB 2004, 1477; WELLISCH/NÄTH, Lohnbesteuerung in Deutschland bei internationalen Mitarbeiterentsendungen, IStR 2005, 433.

37 1. Allgemeines zur grenzüberschreitenden Arbeitnehmerentsendung

Entsendung ins Inland: Bei ArbNEntsendung vom Ausland ins Inland steht abkommensrechtl. das sachliche Besteuerungsrecht im Regelfall Deutschland als Tätigkeitsstaat zu. In diesen Fällen ist das inländ. Unternehmen abkommensrechtl. ArbG, nicht jedoch nach allgemeinem LStRecht, so dass nach den allgemeinen Vorschriften kein LStAbzug vorgenommen werden muss (BFH v. 11.7.1986 – VI R 163/82, BStBl. II 1987, 300; v. 4.9.2002 – I R 21/01, BStBl. II 2003, 306; v. 24.3.1999 – I R 64/98, BStBl. II 2000, 41; v. 10.5.2006 – IX R 82/98, BStBl. II 2006, 669). Die Geltendmachung und Durchsetzung des StAnspruchs in diesen Fällen war im Regelfall schwierig oder unmöglich, wenn der ArbN zum Zeitpunkt einer etwaigen Veranlagung bereits wieder in sein Heimatland zurückgekehrt war. Um diese Probleme zu vermeiden, wird der Begriff des inländ. ArbG durch Abs. 1 Satz 2 für Entsendungsfälle auch auf das aufnehmende inländ. Unternehmen als wirtschaftlichen ArbG erstreckt (s. BTDrucks. 15/1798, 3). Es gilt damit ein wirtschaftlicher ArbGBegriff (SCHMIDT/DRENECK XXVII. § 38 Rn. 5; BLÜMICH/THÜRMER, § 38 Rn. 75; vgl. dazu abweichend BFH v. 19.2.2004 – VI R 122/00, BStBl. II 2004, 620).

Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung: Die LStAbzugsverpflichtung des inländ. aufnehmenden Unternehmens begann mangels besonderer Anwendungsvorschrift zu § 38 gem. § 52 Abs. 1 Satz 2 idF des StÄndG 2003 v. 15.12.2003 erstmals ab dem KJ. 2004.

Entsendung vom Inland ins Ausland: s. Anm. 28.

38 2. Aufnehmendes Unternehmen als Arbeitgeber

Arbeitnehmerentsendung liegt vor, wenn der ArbN mit dem entsendenden Unternehmen vereinbart:

- für einen befristeten Zeitraum beim aufnehmenden Unternehmen tätig zu werden;
- dass das aufnehmende Unternehmen als wirtschaftlicher ArbG im abkommensrechtl. Sinne anzusehen ist.

Befristete Entsendung: Das inländ. aufnehmende Unternehmen wird nur dann ArbG, wenn die Entsendung des ArbN befristet erfolgt. Nicht erforderlich ist, dass die Dauer der Befristung von Anfang an feststeht. Im Regelfall kann dann von einer Befristung ausgegangen werden, solange noch vertragliche Beziehungen zum ausländ. Entsender bestehen.

Wirtschaftlicher Arbeitgeber: Wirtschaftlicher ArbG ist das aufnehmende Unternehmen dann, wenn es den entsandten ArbN in seinen Geschäftsbetrieb integriert, weisungsbefugt ist und die Vergütungen für die ihm geleistete Arbeit wirtschaftlich trägt (BMF v. 27.1.2004, BStBl. I 2004, 173 Tz. III.1 mwN). Nach Abs. 1 Satz 2 Halbs. 2 ist dafür nicht erforderlich, dass das inländ. Unternehmen dem ArbN Arbeitslohn im eigenen Namen und auf eigene Rechnung zahlt, weil es wirtschaftlich den Arbeitslohn des entsandten ArbN nicht nur dann trägt,

wenn es diesen selbst an den ArbN zahlt, sondern auch dann, wenn das entsendende Unternehmen den ArbN weiterhin bezahlt, die gezahlten Vergütungen aber dem inländ. Unternehmen weiterbelastet. Die Weiterbelastung kann durch Verrechnung oder durch direkte Zahlungen erfolgen.

Verpflichtung zum Lohnsteuerabzug: Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 2 ist, dass das aufnehmende Unternehmen inländ. ArbG iSd. Abs. 1 Satz 1 Alt. 1 (s. Anm. 27 ff.) wird und deshalb LSt. einbehalten und abführen muss. Der LStAbzug wird nach § 39d vorgenommen, ist allerdings in denjenigen Fällen mit Schwierigkeiten verbunden, in denen das aufnehmende Unternehmen den Arbeitslohn nicht selbst zahlt, sondern das entsendende Unternehmen den ArbN weiterbezahlt und den Aufwand dem aufnehmenden Unternehmen weiterbelastet. Da der Aufwand bei der Entsendung von ArbN höher ist als der Arbeitslohn, kann in diesen Fällen die lStl. Bemessungsgrundlage verzerrt werden (s. BMF v. 9.11.2001, BStBl. I 2001, 796 Tz. 2.3). Gewinnaufschläge, die das inländ. aufnehmende Unternehmen dem ausländ. Entsender bezahlt, sind daher nicht in die lStl. Bemessungsgrundlage aufzunehmen.

Einstweilen frei.

39

III. Lohnsteuerabzug bei Arbeitslohn von einem Dritten (Abs. 1 Satz 3)

40

Schrifttum: KLOUBERT, Die Steuerbarkeit von Drittleistungen beim Lohnsteuerabzug am Beispiel der Trinkgeldzahlung, DSr 2000, 231; DRÜEN, Grenzen der Steuerentrichtungspflichten – verfassungsrechtliche Bestandsaufnahme, FR 2004, 1134; EISMANN, Die neuen lohnsteuerrechtlichen Arbeitgeberpflichten bei Arbeitslohnzahlungen (Rabattgewährungen) durch Dritte, DSr 2004, 1585; VAN LISHAUT, Steuerabzug bei Lohn von dritter Seite (§ 38 Abs. 1 Satz 3, Abs. 4 Satz 3 EStG), FR 2004, 203; ALBERT, Steuervereinfachung und -gerechtigkeit durch Lohnsteuerpauschalierung von Sachzuwendungen, DB 2005, 2099; WELLSCH/NÄTH, Lohnbesteuerung in Deutschland bei internationalen Mitarbeiterentsendungen, IStR 2005, 433; BERGKEMPER, Lohnsteuerabzug bei Gewährung geldwerter Vorteile durch Schwestergesellschaft, FR 2006, 836; PAETSCH, Anm. zu BFH v. 28.6.2007 – VI R 45/02, HFR 2007, 981.

Allgemeines: Die bis VZ 2003 gültige Fassung des Abs. 1 Satz 2, wonach nur der „üblicherweise“ von Dritten „gezahlte“ Arbeitslohn vom ArbG dem LStAbzug zu unterwerfen war, hat zu zahlreichen Streitigkeiten und Unklarheiten geführt. Bei der ab VZ 2004 anzuwendenden Neufassung des Abs. 1 Satz 3 wurde deshalb auf das Merkmal der Üblichkeit verzichtet. Die Ersetzung des Worts „gezahlte“ durch das Wort „gewährte“ erfolgte, um sicherzustellen, dass auch Sachbezüge von Dritten erfasst werden.

Zur bis 2003 gültigen Rechtslage vgl. BFH v. 28.6.2007 – VI R 45/02, BFH/NV 2007, 1871.

Echte oder unechte Lohnzahlung durch Dritte: Unterschieden wird zwischen echter und unechter Lohnzahlung durch Dritte. Nur bei echter Lohnzahlung besteht LStAbzugspflicht gem. Abs. 1 Satz 3. Unechte Lohnzahlung durch Dritte liegt vor, wenn der Dritte lediglich als Leistungsmittler fungiert und zB im Auftrag des ArbG leistet, also die Stellung einer Kasse des ArbG innehat. Hier verbleibt die ArbG-Stellung beim Auftraggeber des Dritten (BFH v. 4.4.2006 – VI R 11/03, BStBl. II 2006, 668 unter c).

Arbeitslohn als echte Lohnzahlung von einem Dritten erhält der ArbN, wenn ihm Vorteile von dem Dritten eingeräumt werden, die ein Entgelt für eine Leistung sind, die er im Rahmen seines Dienstverhältnisses für den ArbG erbringt (s. ausführl. § 19 Anm. 101). In den LStAbzug einbezogen sind dabei neben

Geldzahlungen wie zB Trinkgelder (allerdings stfrei, s. § 3 Nr. 51) oder Zahlungen aus übergeleiteten Ansprüchen, zB von Sozialkassen des Baugewerbes, auch sämtliche Sachbezüge wie Rabattvorteile (BFH v. 17.1.2005 – VI B 30/04, BFH/NV 2005, 884), unentgeltliche Dienstleistungen etc. Nicht entscheidend ist, ob die Zuwendung im Interesse des ArbG erfolgt. Kein Arbeitslohn liegt allerdings vor, wenn durch die Zuwendung gegen den erklärten Willen des ArbG verstoßen wird (zB Schmiergeldzahlung).

Zum LStAbzug bei Aktienoptionen durch eine Muttergesellschaft vgl. BFH v. 4.4.2006 – VI R 11/03, BStBl. II 2006, 668; zum LStAbzug bei Gewährung eines Vorteils durch Schwestergesellschaften vgl. BFH v. 10.5.2006 – IX R 82/98, BStBl. II 2006, 669; s. auch BERGKEMPER, FR 2006, 836.

Kenntnis oder Kennenkönnen des Arbeitgebers: Die Verpflichtung zur Einbehaltung und Abführung von LSt. setzt voraus, dass der ArbG weiß oder erkennen kann, dass Vergütungen durch Dritte an seine ArbN erbracht werden.

► *Dies ist der Fall*, wenn alternativ:

- der ArbG an der Verschaffung der Zuwendung selber mitgewirkt hat,
- aus dem Handeln des ArbG ein Anspruch des ArbN entstanden ist, zB durch Abschluss einer Rahmenvereinbarung über einen Berufsverband, eine Dachorganisation etc.,
- der ArbG für den Dritten Verpflichtungen übernommen hat (zB Inkassotätigkeit, Haftung),
- dem ArbN Sachbezüge von einem Dritten zugewendet werden, dessen ArbN ihrerseits Sachbezüge vom ArbG erhalten (Gegenseitigkeit),
- der ArbG durch die Prüfdienste des FA oder der Sozialversicherung auf die Zuwendungen hingewiesen wurde.

► *Dies ist nicht der Fall, wenn der ArbG an der Gewährung einer Zuwendung (Rabatt) bloß mitgewirkt hat, etwa wenn*

- der ArbG Angebote Dritter in seinem Betrieb bloß bekannt macht,
- der ArbG Angebote an seine ArbN in seinen Betriebsräumen duldet,
- der ArbG die Betriebszugehörigkeit zur Erlangung eines Rabattvorteils bescheinigt (zB für Sonderrabatt bei der Autoversicherung),
- ausschließlich der Betriebsrat oder Personalrat an der Verschaffung eines Preisvorteils mitwirkt,
- eine Selbsthilfeorganisation (Gewerkschaft, Beamtenbund etc.) ausschließlich an der Verschaffung eines Vorteils mitwirkt.

► *Kennenkönnen* des ArbG ist dabei mehr als bloßes Dulden und setzt eine aktive Mitwirkung des ArbG selbst oder anderer Personen, die aber der Einflussphäre des ArbG zuzurechnen sind, voraus. Da Personal- oder Betriebsräte nicht zur Einflussphäre des ArbG gehören, sondern aus der Natur ihrer Stellung heraus dem ArbNBereich zuzurechnen sind, ist für die auf Vermittlung des Betriebsrats zustande gekommenen Rabattvorteile kein LStAbzug vorzunehmen (zur Problematik vgl. auch BERGKEMPER, FR 2006, 836).

Regelvermutung des Abs. 1 Satz 3 Halbs. 2: Nach Abs. 1 Satz 3 Halbs. 2 wird Kenntnis oder Kennenkönnen des ArbG insbes. vermutet, wenn ArbG und Dritter verbundene Unternehmen iSd. § 15 AktG sind. Dadurch wird die Vorschrift im Regelfall auf jede Art von Vorteilsgewährung innerhalb des Konzernbereichs anwendbar, so dass den ArbG hier verschärfte Nachforschungsobliegenheiten treffen (NIERMANN/PLENER, DB 2003, 2724). Die gesetzliche

Vermutung ist zwar widerlegbar (VAN LISHAUT, FR 2004, 203), bürdet aber dem ArbG das Beweisrisiko auf (vgl. dazu LEUNER/DUMSER, DStR 2006, 2017).

Lohnsteuerabzugsverfahren durch Dritte: s. Abs. 3a (Anm. 50 ff.).

Mitteilungspflicht des Arbeitnehmers: s. Abs. 4 Satz 3 Halbs. 1 (Anm. 57).

Mitteilungspflicht des Arbeitgebers: s. Abs. 4 Satz 3 Halbs. 2 (Anm. 57).

Kritik an der Regelung des Abs. 1 Satz 3: Die Verpflichtung des ArbG zum LStAbzug bei Zuwendungen Dritter wird kritisiert, da sie eine unkalkulierbare Verschärfung mit sich bringe (BERGKEMPER, FR 2006, 836; SCHMIDT/DRENSECK XXVII. § 38 Rn. 11 mwN). UE enthält Abs. 1 Satz 3 insbes. in Halbs. 2 eine Gleichstellung der in Konzernen beschäftigten ArbN mit ArbN mittelständischer ArbG und ArbN des öffentlichen Dienstes, denen im Regelfall keine Zuwendungen durch Dritte gewährt werden. Durch die Regelung in ihrer jetzigen Ausgestaltung wird vermieden, dass durch Gestaltung innerhalb eines Konzernbereichs Lohnbestandteile unbesteuert bleiben. Nach dem Grundsatz der Gleichbehandlung scheint die Regelung noch vertretbar.

Einstweilen frei.

41–42

Erläuterungen zu Abs. 2: Schuldner der Lohnsteuer und Entstehungszeitpunkt

Schrifttum: SCHÄFER, Dreiecksbeziehungen zwischen Arbeitnehmer, Arbeitgeber und Finanzamt beim Lohnsteuerabzug, Schriften zum Steuerrecht Bd. 37, Berlin 1990; HEUER-MANN, Systematik und Struktur der Leistungspflichten im Lohnsteuerabzugsverfahren, Diss. Frankfurt 1999.

I. Schuldner der Lohnsteuer (Abs. 2 Satz 1)

43

Arbeitnehmer als Schuldner der Lohnsteuer: Der ArbN ist Schuldner der LSt. Dass der ArbG die LSt. bei jeder Lohnzahlung vom Arbeitslohn einzubehalten hat, macht ihn nicht zum (Gesamt-)Schuldner, sondern begründet nur die Haftung gem. § 42d Abs. 1 (vgl. zur Gesamtschuldnerschaft § 42d Abs. 3; § 42d Anm. 70 ff.). Dies gilt auch für den LStAbzug bei Nettolohnvereinbarungen. Aus der Steuerschuldnerschaft des ArbN ergibt sich insbes., dass das FA bei Nachforderungen von LSt. den ArbN unmittelbar in Anspruch nehmen kann. Dabei steht dem FA allerdings ein weiter Ermessensspielraum insbes. in den Fällen zu, in denen eine Veranlagung des ArbN absehbar ist und LSt. auch in Form von Vorauszahlungen auf die EStSchuld (§ 37) erhoben werden kann.

Arbeitgeber als Steuerschuldner: Dagegen ist der ArbG Schuldner der pauschalen LSt. (§ 40 Abs. 3 Satz 2), also bei Pauschalierung der LSt. in besonderen Fällen gem. § 40 Abs. 1 und Abs. 2, bei Teilzeitbeschäftigten gem. § 40a (§ 40a Abs. 4) und bei bestimmten Zukunftssicherungsleistungen gem. § 40b (§ 40b Abs. 3 Satz 1). Dies erklärt sich aus den Besonderheiten der pauschalierten LStErhebung.

II. Zeitpunkt der Entstehung der Lohnsteuer (Abs. 2 Satz 2)

44

Zuflusszeitpunkt: Die LStSchuld entsteht in dem Zeitpunkt, in dem der Arbeitslohn dem ArbN zufließt. Für den Zeitpunkt der Entstehung der LStSchuld

ist dabei nicht die Zuordnung zu einem Kj. bedeutsam, sondern die Feststellung des Zeitpunkts innerhalb eines Kj. (insbes. der Tag), an dem Zufluss des Arbeitslohns beim ArbN anzunehmen ist. Dies entscheidet sich nach den allgemeinen Grundsätzen des Zuflussprinzips. Für den Zeitpunkt der Entstehung der LSt. ist also maßgebend, wann der ArbN die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die einzelne Arbeitslohnzahlung erhalten hat (stRspr. des BFH, s. BFH v. 5.7.2007 – VI R 47/02, BFH/NV 2007, 1876; v. 4.5.2006 – VI R 19/03, BStBl. II 2006, 832; zu Aktienoptionen vgl. BFH v. 20.6.2001 – VI R 105/99, BStBl. II 2001, 689; v. 23.6.2005 – VI R 124/99, BStBl. II 2005, 766; s. § 19 Anm. 120).

45 Einstweilen frei.

46

Erläuterungen zu Abs. 3:

Pflicht des Arbeitgebers zur Einbehaltung der Lohnsteuer

Verpflichtung des Arbeitgebers (Abs. 3 Satz 1):

► *Einbehalt bei jeder Lohnzahlung:* Der Einbehalt der LSt. vom Arbeitslohn hat bei jeder Lohnzahlung zu erfolgen. Bei laufendem Arbeitslohn kommt es also allein auf die Verhältnisse des jeweiligen Lohnzahlungszeitraums an. Unerheblich ist, ob sich bei Zugrundelegung des voraussichtlichen Jahresarbeitslohns eine JahresLSt. ergibt oder nicht. Dies hat der ArbG nicht zu prüfen. Der ArbG hat die LSt. auch unabhängig davon einzubehalten, ob der ArbN gem. § 46 zur ESt. veranlagt wird oder nicht (vgl. auch BLÜMICH/THÜRMER, § 38 Rn. 120 ff.). Zur Abführungspflicht s. § 41a.

► *Öffentlich-rechtliche Verpflichtung:* Die Pflicht zur Einbehaltung der LSt. ist eine öffentlich-rechtl. Verpflichtung, die durch die Verfassung gedeckt ist. Sie kann durch Vereinbarungen zwischen ArbN und ArbG nicht außer Kraft gesetzt werden (BVerfG v. 17.2.1977 – 1 BvR 33/76, BVerfGE 44, 103). Der ArbG ist ein gesetzlich in Anspruch genommener Privater.

► *Duldung durch ArbN:* Mit der Verpflichtung des ArbG zum LStAbzug korrespondiert die Duldungsverpflichtung des ArbN. Er kann vom ArbG nicht verlangen, dass dieser den LStAbzug unterlässt.

► *Lohnsteuerabzug in Sonderfällen:* Die Einbehaltungspflicht gilt auch bei

- Lohnpfändung (vgl. §§ 850, 850e ZPO; pfändbar nur der nach Abzug von Steuern und Sozialversicherungsbeiträgen verbleibende Arbeitslohn),
- Verurteilung des ArbG zur Zahlung von Arbeitslohn,
- nach Ausscheiden des ArbN aus dem Dienstverhältnis zu zahlendem Arbeitslohn; von nicht mehr bei ihm beschäftigten ArbN muss sich der ArbG die LStKarte vorlegen lassen oder den LStAbzug nach § 39c vornehmen.

► *Zahlungsschwierigkeiten des ArbG* entbinden diesen nicht von der Pflicht zum LStAbzug. Ggf. muss der ArbG den Arbeitslohn gekürzt ausbezahlen und vom verminderten Arbeitslohn LSt. einbehalten (BFH v. 20.4.1982 – VII R 96/79, BStBl. II 1982, 521). Zu Billigkeitsmaßnahmen s. Anm. 2.

Besonderheiten bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts (Abs. 3 Satz 2): Nach Abs. 3 Satz 2 hat bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts die den Arbeitslohn zahlende öffentliche Kasse die Pflichten des ArbG (BFH v. 29.3.1985 – VI R 23/80, BFH/NV 1986, 492).

Lohnsteuerabzug bei Auszahlung von Arbeitszeitkonten (Abs. 3 Satz 3):

Arbeitszeitkonten ermöglichen es, dass der ArbN Teile des Arbeitslohnes nicht sofort ausgezahlt bekommt. Der Arbeitslohn wird vom ArbG statt dessen betragsmäßig erfasst und im Zusammenhang mit einer vollen oder teilweisen Arbeitsfreistellung vor Beendigung des Dienstverhältnisses ausgezahlt. Stl. führen dabei weder die Vereinbarung eines Arbeitszeitkontos, noch die Wertgutschrift auf dem Zeitwertkonto zum Zufluss von Arbeitslohn. Erst die Auszahlung des Guthabens in der Freistellungsphase löst einen stpfl. Zufluss von Arbeitslohn beim ArbN aus (vgl. § 19 Anm. 600 „Arbeitszeitkonten“).

Mit dem Gesetz zur Verbesserung der Rahmenbedingungen für die Absicherung flexibler Arbeitszeitregelungen und zur Änderung anderer Gesetze (Flexi II) v. 21.12.2008 (BGBl. I 2008,2940) wird ab 2009 die Möglichkeit geschaffen, im Fall eines Wechsels des ArbG auf Arbeitszeitkonten angespartes Wertguthaben auf den neuen ArbG, oder, im Fall von dessen Weigerung, auf die Deutsche Rentenversicherung Bund zu übertragen. Stl. stellt § 3 Nr. 53 sicher, dass auch in diesem Fall ein Zufluss von Arbeitslohn erst bei Auszahlung des Wertguthabens durch die Deutsche Rentenversicherung Bund vorliegt. Die Deutsche Rentenversicherung Bund hat nach Abs. 3 Satz 3 im Fall der Auszahlung die Stellung des ArbG und muss von den ausgezahlten Leistungen LSt. einbehalten.

Einstweilen frei.

47–50

Erläuterungen zu Abs. 3a: Lohnsteuerabzug durch einen Dritten

I. Lohnsteuerabzug kraft Gesetzes (Abs. 3a Satz 1)

51

Auszahlung von Geldleistungen: Die Verpflichtung des Abs. 3a Satz 1 tritt nur dann ein, wenn es sich bei den von dem Dritten gegenüber den ArbN erbrachten Zuwendungen um Geldleistungen handelt. Für den LStEinbehalt bei Sachbezügen kann sich eine Verpflichtung des Dritten nur aus vertraglicher Übertragung ergeben (Abs. 3a Sätze 2–5; s. Anm. 52).

Inländischer Dritter: Bei dem Verpflichteten muss es sich um einen Steuerinländer handeln (s. Anm. 27).

Tarifvertragliche Ansprüche des Arbeitnehmers: Auf die Zuwendung muss der ArbN einen tarifvertraglichen Anspruch haben (vgl. BFH v. 5.7.2007 – VI R 47/02, BFH/NV 2007, 1876). Die Regelung betrifft daher zB die Sonderfälle, in denen der Dritte eine Einrichtung ist, die zentral bestimmte tarifvertragliche Teilleistungen erbringt (s. BMF v. 27.1.2004, BStBl. I 2004, 173 Tz. III.3.1). Anlass dieser Erweiterung des Kreises der Abzugspflichten war das Urte. des BFH v. 21.2.2003 – VI R 74/00 (BStBl. II 2003, 496), in dem der BFH für die Urlaub- und Lohnausgleichskasse der Bauwirtschaft eine Verpflichtung zum LStAbzug für die von ihr erbrachten Leistungen mangels ArbG-Eigenschaft verneint hatte. Auch wenn im Fall einer Insolvenz Ansprüche aus einer betrieblichen Altersversorgung auf einen Versicherungsträger übergeleitet werden (§ 3 Nr. 65), wird dieser zum LStAbzug verpflichtet.

Dritter wird nicht Arbeitgeber: Auch durch die Regelung wird der Dritte nicht zum ArbG im lStl. Sinne, da der ArbG-Begriff des Abs. 1 nicht erweitert wurde. Dies ist sachgerecht, da anderenfalls der ArbN bei Erfüllung von An-

sprüchen aus einem bestehenden Dienstverhältnis durch den Dritten bezüglich dieses Dienstverhältnisses zwei ArbG im lStl. Sinne hätte.

Verpflichtung zum Lohnsteuerabzug: Die Pflichten des Dritten umfassen die Führung eines Lohnkontos (§ 4 Abs. 4 Satz 1 LStDV), den LStEinbehalt, die LStAnmeldung bei seinem BetriebsstättenFA sowie die Erteilung einer LStBescheinigung (BMF v. 27.1.2004, BStBl. I 2004, 173 Tz. III.1).

Pauschalierung der Lohnsteuer: Der Dritte hat im Regelfall die Möglichkeit, gem. § 39c Abs. 5 die LSt. auf die von ihm erbrachten Leistungen unabhängig von einer LStKarte mit einem festen Steuersatz von 20 % zu ermitteln.

52 II. Lohnsteuerabzug kraft vertraglicher Übertragung auf Antrag (Abs. 3a Sätze 2–5)

Auszahlung von Geld- oder Sachleistungen: Die Übertragung der LStAbzugsverpflichtung auf Antrag ist auch bei der Zuwendung von Sachbezügen möglich.

Inländischer Dritter: Bei dem Verpflichteten muss es sich um einen Steuerinländer handeln (s. Anm. 27).

Vertragliche Verpflichtung (Abs. 3a Satz 3 Nr. 1 und Nr. 2) des Dritten gegenüber dem ArbG ist erforderlich, den Lohn auszubezahlen bzw. nur ArbG-Pflichten für von ihm vermittelte ArbN zu übernehmen. Durch die Neuregelung wird lediglich eine Praxis legalisiert, die von der FinVerw. seit Jahren akzeptiert wurde (NIERMANN/PLENER, DB 2003, 2724; vgl. SCHMIDT/DRENECK XXVII. § 38 Rn. 17). Betroffen sind zB

- studentische Arbeitsvermittlungen,
- Vermittlungsstellen zur Integration schwer vermittelbarer Langzeitarbeitsloser,
- zentrale Abrechnungsstellen bei Kirchen und Wohlfahrtsverbänden,
- Mehrfacharbeitsverhältnisse bei Versicherungsgesellschaften mit Spartenentrennung,
- ArbN von Wohnungseigentümergeinschaften.

Siehe Hinweise in BMF v 27.1.2004, BStBl. I 2004, 173 Tz. III.3.2.

Zustimmung der Finanzverwaltung (Abs. 3a Satz 3 Nr. 3 und Satz 4): Die Übertragung ist nur dann möglich, wenn durch sie die StErhebung nicht beeinträchtigt wird (Abs. 3a Satz 3). Um dies sicherzustellen, müssen sowohl das BetriebsstättenFA des Dritten wie auch das BetriebsstättenFA des ArbG dem Antrag zustimmen. Um Beeinträchtigungen der StErhebung zu vermeiden, wird die Zustimmung der BetriebsstättenFA nur erteilt, wenn der Dritte für den gesamten Arbeitslohn die LStAbzugsverpflichtung übernimmt (R 38.5 Satz 2 LStR 2008). Der Dritte muss in dem bei ihm geführten Lohnkonto auch den ArbG angeben sowie denjenigen Arbeitslohn eintragen, der (abweichend von Abs. 3a Satz 3 Nr. 2) nicht von ihm, sondern vom ArbG selbst gezahlt wird (§ 4 Abs. 4 Satz 2 LStDV).

Nebenbestimmungen: Die Zustimmung kann gem. Abs. 3a Satz 4 Halbs. 2 mit Nebenbestimmungen versehen werden, zB kann der ArbG verpflichtet werden, seine Sachkonten vorzulegen, wenn beim Dritten eine Außenprüfung vorgenommen wird.

Widerruf der Zustimmung für die Zukunft ist möglich (Abs. 3a Satz 5).

III. Verfahrensvorschriften beim Lohnsteuerabzug durch Dritte (Abs. 3a Sätze 6 und 7)

53

Gemeinsame Verfahrensvorschriften: Zwar gelten die Verfahrensvorschriften nach dem eindeutigen Wortlaut für beide Fälle der Übertragung des LStAbzugs auf Dritte. Allerdings sind die Regelungen ersichtlich auf die Fälle des Abs. 3a Satz 2 (vertragliche Übertragung) zugeschnitten und passen in den Fällen des Abs. 3a Satz 1 nur sehr eingeschränkt, ebenso wie die korrespondierenden Neuregelungen zB in § 42d Abs. 9. In den Fällen des Abs. 3a Satz 1 erfüllt der Dritte eigene, ihm vom Gesetz originär zugewiesene und keine übertragenen Pflichten. Deshalb kann hier der ArbG durch die Erfüllung dieser dem Dritten obliegenden Pflichten von keinen eigenen Pflichten frei werden, weil es sich um unterschiedliche Pflichtenkreise handelt.

Dritter als Arbeitgeber (Abs. 3a Satz 6): Sowohl bei Abzugspflicht des Dritten kraft Gesetzes als auch bei der Übertragung auf Antrag tritt gem. Abs. 3a Satz 6 Halbs. 1 grundsätzlich der Dritte für das gesamte LStVerfahrensrecht an die Stelle des ArbG. Dieser Grundsatz erfährt allerdings einige Ausnahmen. Gem. Abs. 3a Satz 6 Halbs. 2 wird der ArbG von seinen Pflichten nur frei, soweit der Dritte diese Pflichten erfüllt hat, und § 42d Abs. 9 Satz 3 ordnet für die Fälle des § 38 Abs. 3a die gesamtschuldnerische Haftung von ArbG, ArbN und Drittem an.

Zusammenrechnung des Arbeitslohns (Abs. 3a Satz 7): Durch Abs. 3a Satz 7 wird es dem Dritten ermöglicht, den Arbeitslohn, der dem ArbN im gleichen Lohnabrechnungszeitraum aus mehreren Dienstverhältnissen zufließt, zusammenzurechnen. Die Möglichkeit der Zusammenrechnung entbindet den Dritten allerdings nicht von der Verpflichtung, den Arbeitslohn für jedes Dienstverhältnis gesondert aufzuzeichnen (§ 4 Abs. 4 Satz 3 LStDV). Die Zusammenrechnungsvorschrift des Abs. 3a Satz 7 passt eher für studentische Arbeitsvermittlungen als für die tarifvertraglichen Sozialkassen. Für die Fälle des Abs. 3a Satz 1 geht daher die Regelung des Abs. 3a Satz 7 weithin ins Leere.

Einstweilen frei.

54

Erläuterungen zu Abs. 4: Pflichten des Arbeitnehmers beim Lohnsteuerverfahren

I. Ausgleich eines Fehlbetrags durch den Arbeitnehmer oder Zurückbehaltungspflicht des Arbeitgebers (Abs. 4 Satz 1)

55

Kein ausreichender Barlohn: Der vom ArbG geschuldete Barlohn kann im Einzelfall zur Deckung der LSt. nicht ausreichen, so zB bei Arbeitslohnzahlung durch Dritte (s. Anm. 40) oder wenn der ArbG von Abschlagszahlungen nach § 39b Abs. 5 keine LSt. einbehält und der sich nach der Lohnabrechnung ergebende Restlohn die LSt. nicht abdeckt oder wenn neben Barlohn hohe Sachzüge als Arbeitslohn geleistet werden.

Zahlungspflicht des Arbeitnehmers (Abs. 4 Satz 1 Alt. 1): Reichen die Barmittel nicht zum LStAbzug aus, ist der ArbN verpflichtet, seinem ArbG die entsprechenden Geldmittel zur Verfügung zu stellen. Aus dem Verhältnis der beiden Alternativen in Abs. 4 Satz 1 ist zu schließen, dass der ArbN ein weitgehendes Wahlrecht hat, ob er dem ArbG die fehlenden Geldmittel zahlt

oder diesem ermöglicht, die Mittel zur Begleichung der LSt. durch Zurückbehalt anderer dem ArbN gegen den ArbG zustehender Ansprüche zu erlangen.

Zurückbehaltungspflicht des Arbeitgebers (Abs. 4 Satz 1 Alt. 2): Kommt der ArbN seiner Pflicht nach Abs. 4 Satz 1 Alt. 1 nicht nach, dann hat der ArbG einen entsprechenden Teil der anderen Bezüge des ArbN zurückzubehalten. Die Zurückbehaltungspflicht kommt vor allem zum Tragen bei Barbezügen, auch wenn sie nicht zum stpfl. Arbeitslohn gehören (Reisekostenersatz) oder aufgrund eines DBA nicht der inländ. Besteuerung unterworfen werden.

56 II. Anzeigepflicht des Arbeitgebers an das Betriebsstättenfinanzamt (Abs. 4 Satz 2)

Informationspflicht des Arbeitgebers: Erhält der ArbG zur Abdeckung des nach Abs. 4 Satz 1 entstandenen Fehlbetrags bei der LSt. vom ArbN nicht genügend Barmittel und kann der ArbG diese auch nicht durch Zurückbehaltung von anderen Bezügen des ArbN aufbringen, so hat er dies gem. Abs. 4 Satz 2 dem BetriebsstättenFA (§ 41a Abs. 1 Nr. 1) anzuzeigen. Der Anzeigepflicht hat er unverzüglich, dh. ohne schuldhaftes Zögern nachzukommen. Die Anzeige ist schriftlich zu erstatten und hat den Namen und die Anschrift des ArbN, die auf der LStKarte eingetragenen Besteuerungsmerkmale einschließlich des eingetragenen Freibetrags sowie den Anzeigegrund und die für die Berechnung einer LStNachforderung erforderlichen Mitteilungen über Höhe und Art des Arbeitslohns, zB Auszug aus dem Lohnkonto, zu enthalten.

Ausschluss der Haftung des Arbeitgebers: Die Anzeige hat zur Folge, dass der ArbG nicht mehr für die nicht abgeführte LSt. in Haftung genommen werden kann (vgl. § 42d Abs. 2; § 42d Anm. 53; s. Anm. 58).

57 III. Mitteilungspflicht des Arbeitnehmers (Abs. 4 Satz 3)

Mitteilungspflicht des Arbeitnehmers über Lohnbezug von Dritten (Abs. 4 Satz 3 Halbs. 1): Der ArbN ist verpflichtet, dem ArbG am Ende des jeweiligen Lohnzahlungszeitraums Bezüge iSd. Abs. 1 Satz 3 (Lohnzahlungen durch Dritte, s. Anm. 40) anzugeben. Die Anknüpfung an den Lohnzahlungszeitraum (regelmäßig der Kalendermonat) ist dabei wenig praktikabel, jedenfalls im Fall von Fehlanzeigen. UE reicht es deshalb aus, bei Fehlanzeigen eine Meldung zum Jahresende abzugeben und bei erkennbar geringen Drittbezügen diese lediglich quartalsweise zusammenzufassen (glA VAN LISHAUT, FR 2004, 203).

Anzeigepflicht des Arbeitgebers (Abs. 4 Satz 3 Halbs. 2): Macht der ArbN keine oder erkennbar unrichtige Angaben, muss der ArbG dies dem BetriebsstättenFA anzeigen. Über den Zeitpunkt der Anzeige sagt das Gesetz nichts, in Fällen erkennbar unrichtiger Angaben muss nach Auffassung der FinVerw. die Anzeige unverzüglich erfolgen (R 38.4 Abs. 2 Satz 5 LStR 2008). Das Gesetz gibt allerdings keine Kriterien an die Hand, wann eine Angabe für den ArbG erkennbar unrichtig ist (vgl. Anm. 40). Die Fin Verw. führt als Beispiel den Konzernverband an (BMF v. 27.1.2004, BStBl. I 2004, 173 Tz. III.2). Im Hinblick auf die Rechtsfolgen einer unterbliebenen Anzeige (Haftung, s.u.) ist der ArbG verpflichtet, eigene Ermittlungen anzustellen. Nur dann kommt er der gebotenen Sorgfalt nach (BMF v. 27.1.2004, BStBl. I 2004, 173 Tz. III.2; aA SCHMIDT/DRENECK XXVII. § 38 Rn. 11).

Ausschluss der Haftung: Der ArbG kann einer späteren Haftungsinspruchnahme regelmäßig nur entgehen, wenn er zuvor die Anzeige gem. Abs. 4 Satz 3 Halbs. 2 abgegeben hat (vgl. BFH v. 9.10.2002 – VI R 112/99, BStBl. II 2002, 884; § 42d Anm. 54).

IV. Nachforderung beim Arbeitnehmer (Abs. 4 Satz 4)

58

Allgemeines: Gem. Abs. 4 Satz 4 hat das FA die zuwenig erhobene LSt. beim ArbN nachzufordern. Der ArbG ist dadurch sowohl von der Einbehaltung der zuwenig erhobenen LSt. durch Abzug von den später dem ArbN als Arbeitslohn zufließenden Bezügen als auch von einer Haftung gem. § 42d Abs. 1 gesetzlich befreit.

Rechzeitige Anzeige an das Betriebsstättenfinanzamt: Voraussetzung für den Ausschluss der Haftung des ArbG ist neben der rechtzeitigen Anzeige an das BetriebsstättenFA gem. Abs. 4 Sätze 2 oder 3 (s. Anm. 56 und 57), dass der ArbN den Ausgleich des Fehlbetrags gegenüber dem ArbG ausdrücklich verweigert hat bzw. es dem ArbG im Zeitpunkt der Anzeige tatsächlich nicht möglich war, einen entsprechenden Teil der anderen Bezüge des ArbN zum Ausgleich des Fehlbetrags zurückzubehalten (Anzeige nach Abs. 4 Satz 2), oder dass der ArbG seiner Verpflichtung zur Ermittlung der durch Dritte erbrachten Lohnzuwendungen in ausreichendem Umfang nachgekommen ist (Anzeige nach Abs. 4 Satz 3).

Nachforderungsverfahren: Hinsichtlich der Nachforderung hat das FA einen Ermessensspielraum. Erscheint es nicht zweckmäßig, die LStNachforderung durchzuführen weil es wahrscheinlich ist, dass der ArbN zur ESt. veranlagt wird, so hat das BetriebsstättenFA die Anzeige an das für die Einkommensbesteuerung des ArbN zuständige FA weiterzuleiten. Dort sind ggf. die vierteljährlichen Vorauszahlungen auf die EStSchuld anzupassen (§ 37).

Fordert das FA die unterlassene LSt. hingegen vom ArbN nach, hat es den nachgeforderten Betrag dem ArbG zur Eintragung im Lohnkonto mitzuteilen, um eine Einbeziehung in die LStBescheinigung (§ 39b) zu ermöglichen und damit die korrekte Anrechnung auf die ESt. zu gewährleisten.

