

§ 42f

Lohnsteuer-Außenprüfung

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

- (1) Für die Außenprüfung der Einbehaltung oder Übernahme und Abführung der Lohnsteuer ist das Betriebsstättenfinanzamt zuständig.
- (2) ¹Für die Mitwirkungspflicht des Arbeitgebers bei der Außenprüfung gilt § 200 der Abgabenordnung. ²Darüber hinaus haben die Arbeitnehmer des Arbeitgebers dem mit der Prüfung Beauftragten jede gewünschte Auskunft über Art und Höhe ihrer Einnahmen zu geben und auf Verlangen die etwa in ihrem Besitz befindlichen Bescheinigungen für den Lohnsteuerabzug sowie die Belege über bereits entrichtete Lohnsteuer vorzulegen. ³Dies gilt auch für Personen, bei denen es streitig ist, ob sie Arbeitnehmer des Arbeitgebers sind oder waren.
- (3) ¹In den Fällen des § 38 Absatz 3a ist für die Außenprüfung das Betriebsstättenfinanzamt des Dritten zuständig; § 195 Satz 2 der Abgabenordnung bleibt unberührt. ²Die Außenprüfung ist auch beim Arbeitgeber zulässig; dessen Mitwirkungspflichten bleiben neben den Pflichten des Dritten bestehen.
- (4) Auf Verlangen des Arbeitgebers können die Außenprüfung und die Prüfungen durch die Träger der Rentenversicherung (§ 28p des Vierten Buches Sozialgesetzbuch) zur gleichen Zeit durchgeführt werden.

Autor: Hans-Ulrich **Fissenewert**, Richter am FG, Stuttgart
Mitherausgeber: Dr. Winfried **Bergkemper**, Richter am BFH aD, Lenggries

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 42f	1
--------------------------------------	---

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 42f	1	IV. Geltungsbereich des § 42f	4
II. Rechtentwicklung des § 42f	2	V. Verhältnis des § 42f zu anderen Vorschriften	6
III. Bedeutung des § 42f	3	VI. Verfahrensfragen zu § 42f	7

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Zuständigkeit des Betriebsstättenfinanzamts
für die Lohnsteuer-Außenprüfung . . . 10**

Anm.	Anm.				
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; padding: 5px;">I. Gegenstand der Lohnsteuer-Außenprüfung 10</td> <td style="width: 50%; padding: 5px;">III. Zuständigkeit des Betriebsstättenfinanzamts 12</td> </tr> <tr> <td style="padding: 5px;">II. Prüfungssubjekt der Lohnsteuer-Außenprüfung 11</td> <td style="padding: 5px;">IV. Zulässigkeit, Anordnung und Durchführung der Lohnsteuer-Außenprüfung 15</td> </tr> </table>	I. Gegenstand der Lohnsteuer-Außenprüfung 10	III. Zuständigkeit des Betriebsstättenfinanzamts 12	II. Prüfungssubjekt der Lohnsteuer-Außenprüfung 11	IV. Zulässigkeit, Anordnung und Durchführung der Lohnsteuer-Außenprüfung 15	
I. Gegenstand der Lohnsteuer-Außenprüfung 10	III. Zuständigkeit des Betriebsstättenfinanzamts 12				
II. Prüfungssubjekt der Lohnsteuer-Außenprüfung 11	IV. Zulässigkeit, Anordnung und Durchführung der Lohnsteuer-Außenprüfung 15				

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Mitwirkungspflichten von Arbeitgeber
und Arbeitnehmer 20**

Anm.	Anm.				
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; padding: 5px;">I. Mitwirkungspflichten des Arbeitgebers (Abs. 2 Satz 1) 20</td> <td style="width: 50%; padding: 5px;">1. Erteilung von Auskünften und Vorlage von Belegen (Abs. 2 Satz 2) 21</td> </tr> <tr> <td style="padding: 5px;">II. Mitwirkungspflichten der Arbeitnehmer (Abs. 2 Sätze 2 und 3) 21</td> <td style="padding: 5px;">2. Mitwirkungspflicht bei ungeklärtem Arbeitsverhältnis (Abs. 2 Satz 3) 22</td> </tr> </table>	I. Mitwirkungspflichten des Arbeitgebers (Abs. 2 Satz 1) 20	1. Erteilung von Auskünften und Vorlage von Belegen (Abs. 2 Satz 2) 21	II. Mitwirkungspflichten der Arbeitnehmer (Abs. 2 Sätze 2 und 3) 21	2. Mitwirkungspflicht bei ungeklärtem Arbeitsverhältnis (Abs. 2 Satz 3) 22	
I. Mitwirkungspflichten des Arbeitgebers (Abs. 2 Satz 1) 20	1. Erteilung von Auskünften und Vorlage von Belegen (Abs. 2 Satz 2) 21				
II. Mitwirkungspflichten der Arbeitnehmer (Abs. 2 Sätze 2 und 3) 21	2. Mitwirkungspflicht bei ungeklärtem Arbeitsverhältnis (Abs. 2 Satz 3) 22				

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:
Lohnsteuer-Außenprüfung bei Lohnsteuerabzug
durch Dritte 25**

Anm.	Anm.		
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; padding: 5px;">I. Zuständigkeit des Betriebsstättenfinanzamts des Dritten (Abs. 3 Satz 1) 25</td> <td style="width: 50%; padding: 5px;">II. Lohnsteuer-Außenprüfung auch beim Arbeitgeber (Abs. 3 Satz 2) 26</td> </tr> </table>	I. Zuständigkeit des Betriebsstättenfinanzamts des Dritten (Abs. 3 Satz 1) 25	II. Lohnsteuer-Außenprüfung auch beim Arbeitgeber (Abs. 3 Satz 2) 26	
I. Zuständigkeit des Betriebsstättenfinanzamts des Dritten (Abs. 3 Satz 1) 25	II. Lohnsteuer-Außenprüfung auch beim Arbeitgeber (Abs. 3 Satz 2) 26		

**E. Erläuterungen zu Abs. 4:
Zeitgleiche Außenprüfungen der Lohnsteuer
und des Gesamtsozialversicherungsbeitrags 30**

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 42f

Schrifttum: MIHATSCH, Die Lohnsteuer-Außenprüfung, DB 1985, 1099; VON GROLL, Zur Rechtsverwirklichung im Lohnsteuerverfahren, DSStJG 9 (1986), 431; FELIX, Unzulässige Prüfungskonzentration bei der Lohnsteuer-Außenprüfung in Nordrhein-Westfalen, DB 1989, 345; KALEMBERG/HEILGENBERG, Unzulässige Zuständigkeitsübertragung bei der Lohnsteuer-Außenprüfung in Nordrhein-Westfalen?, DB 1989, 900; VON BORNHaupt, Lohnsteuer-Außenprüfung und Lohnsteuer-Haftungsbescheid, BB 1990, Beilage zu Heft 1, 1; THOMAS, Verfahrensfragen zu Lohnsteuerhaftungs- und Pauschalierungsbescheiden, DStR 1992, 837, 896; MÖSBAUER, Zum Umfang der Mitwirkungspflicht des ArbG bei der Lohnsteuer-Außenprüfung, DB 1998, 1303; STRECK, Steuerberatung in der Lohnsteuerausßenprüfung, in HANAU/RÖLLER/MACHER/SCHLEGEL (Hrsg.), Personalrecht im Wandel, FS Wolf Dieter Küttner, München 2006, 231; JANITZKY, Minijobs: Streitpunkte im Rahmen einer Lohnsteuerausßenprüfung, StBW 2010, 796; SCHMIDT, Der „neue“ § 42f Abs. 4 EStG – eine erste Bestandsaufnahme, NWB 2012, 3692; FOERSTER, Lohnsteuer-Außenprüfung nach § 42f EStG – Grundlagen und aktuelle Prüfungsschwerpunkte, StuB 2014, 642; HAUPT, Neuregelung der Verjährung bei Lohnsteuer und anderen Abzugssteuern – der neue § 171 Abs. 15 AO, BB 2015, 983; SCHMIDT, Beeinflusst der Mindestlohn auch die Lohnsteuer-Außenprüfung?, NWB 2015, 1944; MELLINGHOFF, Besteuerung von Arbeitnehmern, DSStJG 40 (2017), 1.

I. Grundinformation zu § 42f

1

Bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit hat der ArbG die LSt entweder für Rechnung des ArbN einzubehalten (§ 38 Abs. 3) oder als eigene Schuld zu übernehmen (§§ 40 Abs. 3, 40a Abs. 5, 40b Abs. 5) und an sein BSFA abzuführen (§ 41a Abs. 1 Nr. 2). Zur Überwachung dieser ArbG-Pflichten dient die LStAußenprüfung. Für sie enthält § 42f besondere Regelungen, die die allgemeinen Vorschriften über die Ap. (§§ 193 ff. AO) sachgerecht ergänzen. Das betrifft namentlich die örtliche Zuständigkeit des BSFA (Abs. 1), erweiterte Auskunft- und Vorlagepflichten der beim geprüften ArbG beschäftigten ArbN (Abs. 2), besondere Regelungen für den Fall des LStAbzugs durch Dritte gem. § 38 Abs. 3a (Abs. 3) und die Möglichkeit des ArbG, auf eine zeitgleiche Durchführung der lStl. und der sozialversicherungsrechtl. Ap. in seinem Betrieb hinzuwirken (Abs. 4).

II. Rechtsentwicklung des § 42f

2

EStReformG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): § 42f wurde neu in das EStG eingefügt. Die bislang in §§ 50 ff. LStDV enthaltenen Regelungen über die Zuständigkeit des BSFA für die Durchführung einer LStAußenprüfung und die Mitwirkungspflichten des ArbG und der ArbN wurden ohne maßgebliche Änderung der materiellen Rechtslage in Abs. 1 und 2 der Neuregelung überführt.

EGAO 1977 v. 14.12.1976 (BGBl. I 1976, 3341; BStBl. I 1976, 694): Wegen der Ablösung der RAO durch die AO 1977 wurden die Verweisungen in Abs. 1 auf § 194 und § 195 RAO hinfällig und – ohne Änderung der Rechtslage – durch eine Verweisung auf § 200 AO 1977 ersetzt.

StÄndG 2003 v. 15.12.2003 (BGBl. I 2003, 2645; BStBl. I 2003, 710): Der neu angefügte Abs. 3 regelt für die Fälle des § 38 Abs. 3a als Grundsatz die Zuständigkeit des BSFA des Dritten für die LStAußenprüfung.

SteuerbürokratieabbauG v. 20.12.2008 (BGBl. I 2008, 2850; BStBl. I 2009, 124): Abs. 4 wurde angefügt und regelt die Möglichkeit, LStAußenprüfungen und die Prüfungen durch die Träger der Rentenversicherung auf Verlangen des ArbG zur gleichen Zeit durchzuführen.

BeitrRLUmsG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171): In Abs. 2 Satz 2 wurde das Wort „Lohnsteuerkarten“ durch die Wörter „Bescheinigungen für den Lohnsteuerabzug“ ersetzt.

Reformvorhaben: Werden durch die gemeinsamen Ap. der FinVerw. und der Rentenversicherungsträger nach Abs. 4 die angestrebten Einsparungsziele erreicht, soll auf längere Sicht geprüft werden, ob die Träger der Rentenversicherung die sozialversicherungsrechtl. Ap. mit einer gleichzeitigen Prüfung des LStAbzugs verbinden können (einheitliche, verbundene Prüfung). Die Auswertung dieser zukünftigen verbundenen Prüfung soll dann jedoch weiterhin in getrennten Verwaltungsakten für die Sozialversicherung und die LSt über die jeweils zuständige Behörde und bei Beibehaltung der unterschiedlichen Gerichtszweige erfolgen (BTD Drucks. 16/10188, 26).

3

III. Bedeutung des § 42f

Bedeutung als Verfahrensvorschrift: Die Regelung gehört als Verfahrensvorschrift gesetzessystematisch in die AO und nicht in das EStG (glA DÜRR in BeckOK EStG, § 42f Rz. 2 [1/2018]). Sie ist dem äußeren Zusammenhang nach dem Steuererhebungsverfahren und dort dem Abschnitt „Steuerabzug von Arbeitslohn“ zugeordnet.

Bedeutung der Lohnsteuer-Außenprüfung: Die LStAußenprüfung ist eine (besondere) Ap. iSd. §§ 193 ff. AO und eine abschließende Prüfung iSd. § 164 Abs. 2 Satz 3, Abs. 3 Satz 3 AO (KRÜGER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 42f Rz. 1). Sie ist in der Verwaltungspraxis gegenüber der allgemeinen Ap. organisatorisch und in der Durchführung verselbständigt. Die LStAußenprüfung stellt – wie jede andere Ap. auch – das wirksamste und daher wichtigste Kontrollinstrument der FinVerw. zur Sicherstellung einer gleichmäßigen Besteuerung und zur Durchsetzung des staatlichen Steueranspruchs dar (vgl. HEUERMANN in BLÜMICH, § 42f Rz. 5 [3/2016] mwN; FOERSTER, StuB 2014, 642; MELLINGHOFF in DStJG 40 [2017], 1 [2 f.]). Die Kontrolle des LStEinbehalts auf den geleisteten Arbeitslohn ist in der Praxis unerlässlich, da die Höhe der dem ArbN zufließenden Einnahmen (insbes. bei Sachbezügen) idR nur durch Überprüfung beim ArbG wirksam aufgeklärt werden kann (vgl. DÜRR in BeckOK EStG, § 42f Rz. 3 [1/2018]; HUMMEL in KSM, § 42f Rz. A 41 [4/2016]).

Die fiskalische Bedeutung der Mehrergebnisse, die im Anschluss an LStAußenprüfungen festgesetzt werden, ist erheblich. Dabei fällt vor allem ins Gewicht, dass es sich idR um Steuern handelt, die dem Fiskus endgültig zufließen und ohne die Prüfung verlorengegangen wären, und nicht – wie häufig bei der allgemeinen Bp. bilanzierungspflichtiger Unternehmen – um die bloße Vorverlagerung von anderenfalls in einem späteren VZ zu besteuernenden „Buchgewinnen“ (glA GÖDTEL in KANZLER/KRAFT/BÄUML/MARX/HECHTNER, 3. Aufl. 2018, § 42f Rz. 1; GOLOBEK in LADEMANN, § 42f Rz. 17 [5/2016]).

IV. Geltungsbereich des § 42f

4

Sachlicher Geltungsbereich: Die Vorschrift dient der Überwachung des StAbzugs vom Arbeitslohn (LStAbzug) als Erhebungsform der ESt. Sie erstreckt sich daher grds. nur auf die Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit iSd. § 19. Dabei werden in die LStAußenprüfung auch solche Bezüge einbezogen, die vom ArbG nach §§ 40–40b pauschal versteuert werden und für die der ArbG die LSt als eigene StSchuld zu übernehmen hat (s. im Einzelnen Anm. 10).

► *Beschränkter Prüfungsgegenstand der Lohnsteuer-Außenprüfung:* Die LStAußenprüfung erstreckt sich nur auf die Überwachung des ordnungsgemäßen LStEinhalts beim ArbG (s. Anm. 10), nicht aber auf die persönliche ESt der bei ihm beschäftigten ArbN (HUMMEL in KSM, § 42f Rz. A 31 [4/2016]). Bei deren Veranlagung zur ESt kann das dafür zuständige WohnsitzFA den in der LStAußenprüfung geprüften Sachverhalt mithin abweichend würdigen (BFH v. 17.3.2016 – VI R 3/15, BFH/NV 2016, 994). Selbst für die Beurteilung der Ertragsteuern des geprüften ArbG kommt der LStAußenprüfung keine Bindungswirkung zu (BFH v. 24.7.1996 – X R 123/94, BFH/NV 1997, 161; BFH v. 8.7.1998 – I R 134/97, BFH/NV 1999, 370; FG Rhld.-Pf. v. 25.6.1997 – 1 K 1167/93, juris, nv., rkr.).

► *Verjährungshemmung:* Nach § 171 Abs. 15 AO wird der Ablauf der für die ESt-Veranlagung der ArbN geltenden Festsetzungsfrist insoweit (also soweit die Prüfungsergebnisse reichen) durch die Anordnung und Durchführung einer LStAußenprüfung beim ArbG gehemmt (s. im Einzelnen Anm. 6).

Persönlicher Geltungsbereich: Der LStAußenprüfung unterliegt jede natürliche oder juristische Person, die als ArbG einen oder mehrere ArbN beschäftigt oder zu beschäftigen scheint (zu Einzelheiten s. Anm. 11). Ob es sich dabei um beschränkt oder unbeschränkt stpfl. ArbN handelt, ist unerheblich. Auch als ArbG tätige Privathaushalte fallen in den Geltungsbereich der Vorschrift (vgl. Anm. 11).

Zeitlicher Geltungsbereich: Die aktuelle Gesetzesfassung ist ab dem 1.1.2012 anzuwenden (Art. 25 Abs. 1 BeitrRLUmsG). Die Möglichkeit des ArbG, auf eine gleichzeitige Durchführung der LStAußenprüfung und der sozialversicherungsrechtl. Prüfung hinzuwirken (Abs. 4), besteht seit dem 1.1.2010 (Art. 17 Satz 5 SteuerbürokratieabbauG).

Einstweilen frei.

5

V. Verhältnis des § 42f zu anderen Vorschriften

6

Verhältnis zu § 42g: Der mit einer LStNachschau beauftragte Amtsträger der FinVerw. kann nach § 42g Abs. 4 ohne vorherige Prüfungsanordnung (§ 196 AO) zu einer LStAußenprüfung übergehen, wenn die im Rahmen der Nachschau getroffenen Feststellungen dazu Anlass bieten. Zu Einzelheiten s. § 42g Anm. 50.

Verhältnis zu §§ 101, 103 AO: Siehe Anm. 21.

Verhältnis zu § 171 Abs. 15 AO: Nach § 171 Abs. 15 AO endet die Festsetzungsfrist gegenüber dem Steuerschuldner, soweit ein Dritter Steuern für seine Rechnung einzubehalten und abzuführen oder zu entrichten hat, nicht vor Ablauf der gegenüber dem Steuerentrichtungspflichtigen geltenden Festsetzungsfrist. Bis zur Einfügung der Vorschrift (durch das AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013, BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802) hatte die Anordnung einer LStAu-

Benprüfung beim ArbG keine Auswirkung auf den Ablauf der für die EStVeranlagung der ArbN geltenden Festsetzungsfrist (BFH v. 15.12.1989 – VI R 151/86, BStBl. II 1990, 526; BFH v. 1.12.1995 – VI R 76/91, BStBl. II 1996, 239; BFH v. 17.3.2016 – VI R 3/15, BFH/NV 2016, 994). Die gegenteilige, die bisherige Rspr. durchbrechende Neuregelung gilt nunmehr gem. Art. 97 § 10 Abs. 11 EGAO für alle zum 30.6.2013 gegenüber den ArbN als Steuerschuldern noch nicht abgelaufenen Festsetzungsfristen. Dadurch soll sichergestellt werden, dass der ArbG sich der Haftung nicht allein dadurch entziehen kann, dass er den Abschluss der LStAußenprüfung bis zum Eintritt der Festsetzungsverjährung beim ArbN hinauszögert (vgl. BTDrucks. 17/11220, 42; HUMMEL in KSM, § 42f Rz. A 33 [4/2016]; krit. zur Neuregelung HAUPT, BB 2015, 983).

Verhältnis zu §§ 193–207 AO: Nicht § 42f bildet die Rechtsgrundlage für die LStAußenprüfung, sondern § 193 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 1 AO (FG Berlin-Brandenb. v. 2.4.2014 – 7 K 7058/13, EFG 2014, 1077, rkr.; s. Anm. 15). Für die Anordnung und Durchführung der Prüfung gelten §§ 194–207 AO.

Verhältnis zu § 195 Satz 2 AO und zu § 17 Abs. 2 Satz 3 FVG: Siehe Anm. 12.

Verhältnis zur Betriebsprüfungsordnung (BpO): Die BpO ist kein Gesetz und keine RechtsVO, sondern eine Verwaltungsvorschrift, die für den Stpfl. im Verhältnis zur FinVerw. keine Verpflichtungen begründen kann. Die BpO sieht die LStAußenprüfung als „besondere Außenprüfung“ an, für die sie – ebenso wie R 42f Abs. 1 Satz 2 LStR – nur die §§ 5–12, 20–24, 29 und 30 BpO mit Ausnahme des § 5 Abs. 4 Satz 2 BpO (verlängerte Bekanntgabefrist für die Prüfungsanordnung bei Großbetrieben) sinngemäß für anwendbar erklärt (§ 1 Abs. 2 BpO). Ausgeschlossen sind somit insbes. die Vorschriften über die Konzernbetriebsprüfung (§§ 13–19 BpO) und über die persönliche Qualifikation der Betriebsprüfer (§§ 25–28 BpO).

► *Stellungnahme:* Nicht einsichtig ist, weshalb danach auch die Vorschrift des § 2 Abs. 1 Satz 2 BpO (Grundsatz der Verhältnismäßigkeit der Mittel und des geringstmöglichen Eingriffs) auf die LStAußenprüfung nicht angewendet werden soll, denn der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz gilt im gesamten Besteuerungsverfahren ohnehin bereits von Verfassungs wegen als Ausfluss des Rechtsstaatsprinzips (Art. 20 Abs. 3 GG). Soweit § 2 Abs. 1 Satz 2 BpO durch § 1 Abs. 2 BpO ausgeschlossen wird, ist die Regelung daher uE wegen Verstoßes gegen höherrangiges Recht unwirksam.

VI. Verfahrensfragen zu § 42f

Prüfungsanordnung: Formelle Voraussetzung für die Durchführung einer LStAußenprüfung ist die Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung (§ 196 AO), die den rechtl. Rahmen vorgibt, in dem die Folgewirkungen der Ap. eintreten (Anspruch auf Aufhebung des mit der LStAnmeldung verbundenen Vorbehalts der Nachprüfung, § 164 Abs. 3 AO; Ablaufhemmung der Festsetzungsverjährung für die LSt, § 171 Abs. 4 AO; erhöhte Bestandskraft von Prüfungsfolgebescheiden, § 173 Abs. 2 AO).

► *Ist die Prüfungsanordnung rechtswidrig,* muss der ArbG mit Einspruch und ggf. Klage gegen sie vorgehen, denn rechtswidrig erlangte Erkenntnisse aus der Ap. dürfen grds. nur dann nicht in Prüfungsfolgebescheiden verwertet werden, wenn die Prüfungsanordnung nichtig oder vom Stpfl. erfolgreich angefochten worden ist. Zum Klageverfahren müssen weder die ArbN des ArbG noch (mit Blick auf

Abs. 4) der Rentenversicherungsträger notwendig beigelegt werden (BFH v. 31.8.2015 – VI B 13/15, BFH/NV 2015, 1672). Den ArbN steht, da sie weder Adressat der Prüfungsanordnung noch unmittelbar Beteiligter der LStAußenprüfung sind, gegen die Anordnung der LStAußenprüfung kein Rechtsbehelf zu (glA PAETSCH in FROTSCHER/GEURTS, § 42f Rz. 44 [11/2013]).

► *Wird ohne Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung geprüft*, muss gegen die Prüfungsfolgebescide im Rechtsbehelfsverfahren vorgegangen werden.

► *Übergang von der Lohnsteuer-Nachschau*: Soll von einer LStNachschau gem. § 42g (die dem ArbG nicht angekündigt werden muss und auch mündlich angeordnet werden kann, vgl. BMF v. 16.10.2014 – IV C 5 - S 2386/09/10002:001, BStBl. I 2014, 1408 Rz. 6) zu einer LStAußenprüfung übergegangen werden, bedarf es hierfür keiner gesonderten, weiteren Prüfungsanordnung mehr (§ 42g Abs. 4 Satz 1). Es genügt ein schriftlicher Hinweis, der allerdings den notwendigen Inhalt einer Prüfungsanordnung aufweisen muss und in dem insbes. Prüfungszeitraum und Prüfungsumfang näher festzulegen sind (BMF v. 16.10.2014 – IV C 5 - S 2386/09/10002:001, BStBl. I 2014, 1408 Rz. 15; s. im Einzelnen § 42g Anm. 53).

Änderungssperre: Nach § 173 Abs. 2 AO können StBescheide, soweit sie „aufgrund einer Außenprüfung ergangen sind“, auch nach Bekanntwerden neuer Tatsachen nur noch bei Vorliegen einer Steuerhinterziehung oder leichtfertigen Steuerverkürzung geändert werden. Diese sog. Änderungssperre findet auch dann Anwendung, wenn im Anschluss an eine LStAußenprüfung gem. § 164 Abs. 3 AO der Vorbehalt der Nachprüfung der geprüften LStAnmeldungen aufgehoben wird (BFH v. 15.5.1992 – VI R 183/88, BStBl. II 1993, 829) oder eine Mitteilung nach § 202 Abs. 1 Satz 3 AO ergeht, dass die LStAußenprüfung zu keiner Änderung der Besteuerungsgrundlagen geführt hat (BFH v. 31.8.1990 – VI R 78/86, BStBl. II 1991, 537). Auch ein Haftungs- oder Nachforderungsbescheid darf dann nicht mehr in den zeitraumbezogenen Regelungsgehalt der LStAnmeldungen eingreifen (BFH v. 15.5.1992 – VI R 106/88, BStBl. II 1993, 840; s. eingehend THOMAS, DStR 1992, 837 [839]). Das gilt selbst dann, wenn im Prüfungsbericht auf die Möglichkeit der späteren Inanspruchnahme für den Fall hingewiesen wurde, dass die ArbN die LSt nicht entrichten sollten (BFH v. 17.2.1995 – VI R 52/94, BStBl. II 1995, 555).

Zur (fehlenden) Bindungswirkung für die Einkommensteuer-Veranlagung des ArbG wie auch der ArbN s. hingegen im Einzelnen Anm. 4.

Die Rechte des Arbeitgebers bei der Lohnsteuer-Außenprüfung wurzeln sämtlich im verfassungsrechtl. Grundsatz des rechtlichen Gehörs. So hat der ArbG das Recht, bei der Betriebsbesichtigung anwesend zu sein (§ 200 Abs. 3 Satz 3 AO), Auskunftspersonen zu benennen (vgl. § 200 Abs. 1 Satz 3) und vor der Auswertung der Prüfungsergebnisse – ggf. nach Durchführung einer Schlussbesprechung (§ 201 AO) – einen schriftlichen Prüfungsbericht ausgehändigt zu bekommen (§ 202 Abs. 1 AO; R 42f Abs. 4 Satz 1 LStR). Im Anschluss an die LStAußenprüfung kann er vom FA zudem eine verbindliche Zusage darüber verlangen, wie ein für die Vergangenheit geprüfter Sachverhalt in Zukunft lStl. zu behandeln ist (§ 204 AO). Das Recht auf Erteilung einer Anrufungsauskunft (§ 42e) wird hierdurch nicht berührt (R 42f Abs. 5 LStR). Eine weitergehende Bindungswirkung über den Prüfungszeitraum hinaus entfaltet die LStAußenprüfung allerdings nicht (glA PAETSCH in FROTSCHER/GEURTS, § 42f Rz. 39 [11/2013]; GÖDEL in KANZLER/KRAFT/BÄUML/MARX/HECHTNER, 3. Aufl. 2018, § 42f Rz. 24).

Einstweilen frei.

8–9

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Zuständigkeit des Betriebsstättenfinanzamts für die
Lohnsteuer-Außenprüfung**

10

I. Gegenstand der Lohnsteuer-Außenprüfung

Die Vorschrift regelt die sachliche Zuständigkeit für Ap., soweit sie die Einbehaltung, die Übernahme und die Abführung der LSt betreffen (aA FG Berlin-Brandenb. v. 2.4.2014 – 7 K 7058/13, EFG 2014, 1077, rkr.: spezialgesetzliche Regelung der örtlichen Zuständigkeit). In der Überschrift zu § 42f wird eine solche Prüfung verkürzt als „Lohnsteuer-Außenprüfung“ bezeichnet.

Die „Einbehaltung oder Übernahme und Abführung der Lohnsteuer“ ist Gegenstand der LStAußenprüfung. Die Einbehaltung der LSt vom Arbeitslohn der ArbN ist in § 38 Abs. 3 geregelt, ihre pauschale Übernahme durch den ArbG in besonders gelagerten Fällen in §§ 40 Abs. 3, 40a Abs. 5, 40b Abs. 5. Die Verpflichtung zur Abführung der einzubehaltenden und zu übernehmenden LSt an das BSFA des ArbG – der zunächst die Anmeldung der LSt iSd. § 167 AO voranzugehen hat (§ 41a Abs. 1 Nr. 1) – findet sich in § 41a Abs. 1 Nr. 2. Die LStAußenprüfung dient der Überwachung des so umschriebenen LStAbzugsverfahrens. Sie kann sich daher auf alle tatsächlichen und rechtl. Verhältnisse erstrecken, die für die Besteuerungsgrundlagen der LSt von Bedeutung sind (vgl. VON BORNHAUPT, BB 1990, Beilage 1, 1). Im Rahmen dieses Prüfungsgegenstands untersucht die LStAußenprüfung insbes., ob die Einkünfte sämtlicher ArbN (auch der nicht ständig Beschäftigten) dem LStAbzug unterworfen wurden, ob sämtliche Einnahmen erfasst sind, ob der Lohn der Höhe nach richtig berechnet ist (zB Überstunden, Nachtarbeitszuschläge), ob die Sachbezüge zutr. bewertet wurden, ob die Vorschriften über die StBefreiung von Arbeitslohn zutr. angewendet wurden, ob die LSt (einschließlich der pauschaliert ermittelten LSt in den Fällen der §§ 40–40b) richtig berechnet und vollständig und fristgemäß an die FinVerw. angemeldet und abgeführt wurde und ob der ArbG den LStJahresausgleich zutr. durchgeführt hat (vgl. dazu auch FG Münster v. 16.5.2008 – 6 K 879/07, EFG 2008, 1592, rkr.; s. im Einzelnen GOLOMBEK in LADEMANN, § 42f Rz. 112 [5/2016]; MIHATSCH, DB 1985, 1099 [1104]; SCHMIDT, NWB 2012, 3692 [3693]; FOERSTER, StuB 2014, 642 [645]; R 42f Abs. 3 Satz 1 LStR). In diesem Rahmen kann gem. § 203a AO auch geprüft werden, ob der ArbG den nach § 93c AO iVm. § 41b Abs. 1 als elektronische LStBescheinigung an die FinVerw. zu übermittelnden Datensatz zutr. gebildet hat (glA GÖDEL in KANZLER/KRAFT/BÄUML/MARX/HECHTNER, 3. Aufl. 2018, § 42f Rz. 11).

► *Mindestlohn*: Da es für die Höhe der einzubehaltenden LSt allein auf den dem ArbN zugeflossenen und damit auf den an ihn tatsächlich ausgezahlten Lohn ankommt, können Verstöße gegen die Verpflichtung des ArbG zur Zahlung des gesetzlichen Mindestlohns im Rahmen der LStAußenprüfung nicht aufgegriffen werden (SCHMIDT, NWB 2015, 1944 [1945]). Führt die Aufdeckung des Verstoßes im Rahmen der sozialversicherungsrechtl. Prüfung (s. Anm. 30) allerdings dazu, dass der ArbG die hinterzogenen ArbN-Anteile zur Gesamtsozialversicherung nachentrichtet, liegt in der Nachzahlung der Zufluss eines lstopf. geldwerten Vorteils (BFH v. 13.9.2007 – VI R 54/03, BStBl. II 2008, 58; SCHMIDT, NWB 2015, 1944 [1948]).

Einbeziehung von Annexsteuern: Üblicherweise erstreckt sich die LStAußenprüfung daneben auch auf die Prüfung der Einbehaltung, der Übernahme und der Abführung solcher Steuern, die als Zuschlag zur LSt erhoben werden (glA FG Berlin-Brandenb. v. 2.4.2014 – 7 K 7058/13, EFG 2014, 1077, rkr.).

► *Solidaritätszuschlag:* Auf die Erhebung des SolZ sind die Vorschriften des EStG und damit auch dessen § 42f (als Bestandteil des Abschn. VI über die „Steuererhebung“) entsprechend anzuwenden (§ 1 Abs. 2 SolZG).

► *Lohnkirchensteuer:* Die Einbeziehung in die LStAußenprüfung ist zulässig, soweit in den Ländern die Verwaltung der KiSt der FinVerw. übertragen worden ist, das jeweilige KiStGesetz eine ausdrückliche Verweisung auf die Vorschriften über die Entrichtung der ESt enthält und diese Rechtsgrundlage in der Prüfungsanordnung angegeben ist (glA HEUERMANN in BLÜMICH, § 42f Rz. 12 [3/2016]; s. auch HUMMEL in KSM, § 42f Rz. A 11 [4/2016]).

► *Prüfung der Arbeitnehmer-Sparzulage:* Nach § 15 Abs. 5 des 5. VermBG kann das für die LStAußenprüfung zuständige FA beim ArbG eine Ap. durchführen, um festzustellen, ob er seine mit der Anlage vermögenswirksamer Leistungen zusammenhängenden Pflichten erfüllt hat. Soll dieser Gegenstand mitgeprüft werden, bedarf dies uE jedoch einer gesonderten Aufnahme in die Prüfungsanordnung.

Lohnsteuerabzugsmerkmale: Die zutreffende Bildung der LStAbzugsmerkmale (§§ 39, 39e) – sei es in elektronischer Form, sei es in Gestalt der Bescheinigung für den LStAbzug – ist hingegen nicht Gegenstand der LStAußenprüfung (glA DÜRR in BeckOK EStG, § 42f Rz. 15 [1/2018]). Der ArbG hat den LStAbzug unter Verwendung der bereitgestellten oder bescheinigten LStAbzugsmerkmale seiner ArbN durchzuführen (§ 38a Abs. 4). Deshalb hat er die LSt auch dann richtig einbehalten und abgeführt, wenn die ihm übermittelten LStAbzugsmerkmale sachlich falsch sind (glA PAETSCH in FROTSCHER/GEURTS, § 42f Rz. 17 [11/2013]; GOLOMBEK in LADEMANN, § 42f Rz. 113 [5/2016]).

Auf andere Steuerarten (zB auf ustl. Fragestellungen, auch wenn – wie etwa bei Sachzuwendungen – ein sachlicher Zusammenhang mit lStl. Prüfungspunkten besteht) darf der Prüfungsgegenstand der LStAußenprüfung nicht ausgedehnt werden; die Fertigung von Kontrollmitteilungen über die dabei gewonnenen Erkenntnisse an das insoweit für die Besteuerung des ArbG zuständige FA bleibt aber zulässig (FG Berlin-Brandenb. v. 2.4.2014 – 7 K 7058/13, EFG 2014, 1077, rkr.). Zur zeitnahen Auswertung von Feststellungen des Prüfungsberichts über die LStAußenprüfung (zB zur fehlenden Unternehmereigenschaft des ArbG) mit Blick auf andere Steuerarten ist das FA nicht verpflichtet (BFH v. 19.12.2013 – V B 55/13, BFH/NV 2014, 590).

II. Prüfungssubjekt der Lohnsteuer-Außenprüfung

11

Prüfung beim Arbeitgeber: Der LStAußenprüfung unterliegt derjenige, den die Pflicht zur Einbehaltung, Übernahme und Abführung der LSt (s. Anm. 10) trifft. Dies ist der ArbG (§§ 38 Abs. 3, 40 Abs. 3, 40a Abs. 5, 40b Abs. 5, 41a Abs. 1 Satz 1) bzw. in den Fällen des Abs. 3 der Dritte (s. Anm. 25). Die LStAußenprüfung ist zulässig bei allen privaten und öffentlichen ArbG, die ArbN beschäftigen oder zu beschäftigen scheinen.

Begriff des Arbeitgebers: Wer ArbG ist, wird im Gesetz selbst nicht definiert. § 1 Abs. 1 und 2 LStDV enthält jedoch eine zutreffende Beschreibung des ArbG-Begriffs in Abgrenzung zur Stellung als ArbN (BFH v. 14.6.1985 – VI R

150-152/82, BStBl. II 1985, 661; BFH v. 18.1.1991 – VI R 122/87, BStBl. II 1991, 409). Danach ist ArbG, wer aufgrund eines gegenwärtigen oder früheren, privaten oder öffentlich-rechtl. Dienstverhältnisses gegenüber einem ArbN weisungsbefugt ist (vgl. BFH v. 8.9.1982 – I B 9/82, BStBl. II 1983, 71). Zur Abgrenzung, die in Zweifelsfällen nicht nach einer feststehenden Definition, sondern nach dem Gesamtbild der Verhältnisse erfolgt, vgl. im Einzelnen § 19 Anm. 62 ff.

► *Arbeitgeber des öffentlichen Rechts:* Der LStAußenprüfung unterliegt jeder ArbG, der für seine ArbN zum LStAbzug verpflichtet ist. Betroffen sind daher auch Hoheitsträger (zB Körperschaften und Anstalten des öffentlichen Rechts), und zwar ungeachtet dessen, inwieweit sie daneben schon der allgemeinen staatlichen Aufsicht und Rechnungsprüfung unterstehen (R 42f Abs. 2 Satz 2 LStR; HUMMEL in KSM, § 42f Rz. A 6 [4/2016]; HEUERMANN in BLÜMICH, § 42f Rz. 13 [3/2016]).

Lohnsteuer-Außenprüfung bei ungeklärter Arbeitgeber-Eigenschaft: Die Eigenschaft als ArbG braucht zu Beginn der LStAußenprüfung noch nicht festzustehen. Ziel einer Prüfung kann es auch sein, der FinVerw. Klarheit über eine mögliche Haftungs- oder Steuerschuldnerschaft zu verschaffen (BFH v. 1.8.1986 – VI R 26/85, BFH/NV 1987, 77). Dies ergibt sich insbes. daraus, dass § 193 Abs. 2 Nr. 1 AO eine Ap. bereits dann zulässt, wenn sie die Verpflichtung eines anderen als der in § 193 Abs. 1 AO genannten Stpfl. „betrifft“, für Rechnung eines anderen Steuern zu entrichten. Das tut sie auch, wenn die Eigenschaft als ArbG noch nicht feststeht. Wenn nach Abs. 2 Satz 3 eine Person mit ungeklärtem ArbN-Status Auskunftspflichten gegenüber dem LStAußenprüfer hat (s. Anm. 22), muss Entsprechendes auch bei ungeklärtem ArbG-Status gelten (glA HEUERMANN in BLÜMICH, § 42f Rz. 14 [3/2016]). Für die Eigenschaft als ArbG müssen allerdings konkrete Anhaltspunkte vorliegen (vgl. BFH v. 23.10.1990 – VIII R 45/88, BStBl. II 1991, 278; zu im Ausland ansässigen ArbG vgl. FG Ba.-Württ. v. 7.7.2016 – 3 K 1461/15, juris, nv., rkr.).

Lohnsteuer-Außenprüfung bei Beschäftigung von Haushaltshilfen: Nach R 42f Abs. 3 Satz 2 LStR sollen Privathaushalte, in denen nur gering entlohnte Haushaltshilfen beschäftigt sind, „in der Regel“ nicht geprüft werden. Diese bereits vor Inkrafttreten des § 42f (s. Anm. 2) in § 50 Satz 1 LStDV enthaltene Einschränkung ist uE bedenklich, da sie beim Stpfl. ein Vertrauen auf Prüfungsverschonung erweckt und dadurch mitverantwortlich dafür sein dürfte, dass eine Vielzahl von Hausangestellten weder lohnversteuert noch sozialversichert werden. Auch wenn in diesen Fällen regelmäßig schon der Innendienst der FinVerw. in der Lage sein dürfte, den Sachverhalt aufzuklären (so HEUERMANN in BLÜMICH, § 42f Rz. 13 [3/2016]), stellt die Vorschrift jedenfalls keinen Beitrag zur Durchsetzung des materiellen StRechts dar (vgl. auch HUMMEL in KSM, § 42f Rz. A 6 [4/2016]).

Rechtsstellung des Arbeitnehmers in der Lohnsteuer-Außenprüfung: Der ArbN bleibt zwar Schuldner der LSt (§ 38 Abs. 2 Satz 1) und ist damit Stpfl. iSd. § 33 AO. Er wird dadurch aber nicht zum Verfahrensbeteiligten der LStAußenprüfung iSd. § 78 AO, so dass die Rechte und Pflichten gem. §§ 193 ff. AO auf ihn nicht anwendbar sind (PAETSCH in FROTSCHER/GEURTS, § 42f Rz. 24 [11/2013]). Der ArbN ist jedoch gem. Abs. 2 Sätze 2 und 3 umfassend zur Mitwirkung im Rahmen der Prüfung verpflichtet (s. Anm. 21 f.).

III. Zuständigkeit des Betriebsstättenfinanzamts

12

Das Betriebsstättenfinanzamt des Arbeitgebers ist zuständig für die Anordnung und Durchführung der LStAußenprüfung. Die Regelung in Abs. 1 bildet eine Ergänzung zu § 195 Satz 1 AO, der die Vornahme von Ap. den „für die Besteuerung zuständigen Finanzbehörden“ iSd. §§ 16 ff. AO zuweist. Dort findet sich indessen keine allgemeine Zuständigkeit für die Besteuerung im LStAbzugsverfahren, so dass eine Regelungslücke besteht, die durch Abs. 1 geschlossen wird (glA PAETSCH in FROTSCHER/GEURTS, § 42f Rz. 20 [11/2013]). Nicht zuständig ist danach insbes. das für die Besteuerung im Zuge der EStVeranlagung örtlich zuständige WohnsitzFA des ArbN.

► *Begriff des Betriebsstättenfinanzamts:* Nach § 41a Abs. 1 Nr. 1 ist das BSFA das „Finanzamt, in dessen Bezirk sich die Betriebsstätte (§ 41 Abs. 2) befindet“; dies ist idR der Betrieb oder Teilbetrieb des ArbG, in dem der für die Durchführung des LStAbzugs maßgebliche Arbeitslohn ermittelt wird (§ 41 Abs. 2 Satz 1; s. dazu im Einzelnen § 41 Anm. 18 ff.; R 41.3 LStR). Nicht maßgebend ist der Betriebsstättenbegriff des § 12 AO (HUMMEL in KSM, § 42f Rz. B 1 [4/2016]).

Ausnahmen von der örtlichen Zuständigkeit des BSFA sind nach hM zulässig (HUMMEL in KSM, § 42f Rz. B 1 [4/2016]; HEUERMANN in BLÜMICH, § 42f Rz. 9 [3/2016]; PAETSCH in FROTSCHER/GEURTS, § 42f Rz. 20 [11/2013]; GÖDEL in KANZLER/KRAFT/BÄUML/MARX/HECHTNER, 3. Aufl. 2018, § 42f Rz. 10; SCHMIESZEK in HHSp., § 17 FVG Rz. 23 [1/2016]; KALENBERG/HEILGENBERG, DB 1989, 900; jetzt auch BAREIN in LBP, § 42f Rz. 4 [2/2015]; aA FELIX, DB 1989, 345). Dem ist uE zuzustimmen. Abs. 1 ergänzt insoweit nur die Regelung des § 195 Satz 1 AO. Er soll weder § 195 Satz 2 AO noch § 17 Abs. 2 Satz 3 FVG verdrängen. Auch nach den Motiven des Gesetzgebers (BTDrucks. 7/1470, 307) handelt es sich lediglich um eine „ergänzende“ Zuständigkeitsvorschrift zu den Regelungen der AO und nicht um eine abschließende Spezialregelung.

► *Auftragsprüfungen:* Daher kann das zuständige BSFA des ArbG im Einzelfall ein anderes FA mit der Durchführung der Prüfung beauftragen (§ 195 Satz 2 AO).

► *Betriebsprüfungsfinanzämter:* Auch kann die Landesregierung durch RechtsVO aufgrund von § 17 Abs. 2 Satz 3 FVG die LStAußenprüfung für die Bezirke mehrerer FÄ bei einzelnen BetriebsprüfungsFÄ konzentrieren (zB durch Bildung einer „Zentralen Außenprüfungsstelle Lohnsteuer – ZALSt“; vgl. dazu BFH v. 13.1.2011 – VI R 61/09, BStBl. II 2011, 479). Nicht möglich ist allerdings die Übertragung der Zuständigkeit auf Betriebsprüfungsstellen bei der OFD (BFH v. 21.4.1993 – X R 112/91, BStBl. II 1993, 649; BFH v. 30.8.1994 – IX R 42/91, BFH/NV 1995, 481).

Einstweilen frei.

13–14

IV. Zulässigkeit, Anordnung und Durchführung der Lohnsteuer-Außenprüfung

15

Zulässigkeit der Lohnsteuer-Außenprüfung: Die Voraussetzungen, unter denen die Durchführung einer LStAußenprüfung beim ArbG zulässig ist, finden sich nicht in § 42f, sondern in § 193 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 1 AO.

► *Betrieb des Arbeitgebers:* Bei ArbG, die einen gewerblichen oder land- und forstw. Betrieb unterhalten oder freiberuflich tätig sind oder Überschusseinkünfte von mehr als 500 000 € im Kj. erzielen (§ 147a AO), ist die LStAußenprüfung nach § 193 Abs. 1 AO uneingeschränkt zulässig.

► *Bei anderen Arbeitgeberern* ergibt sich die Zulässigkeit der LStAußenprüfung aus § 193 Abs. 2 Nr. 1 AO, da es insoweit um ihre Verpflichtung als Stpfl. (§ 33 Abs. 1 AO) geht, für Rechnung ihrer ArbN Steuern zu entrichten oder einzubehalten und abzuführen. Dies betrifft insbes. Stpfl., die im Rahmen einer nicht-betrieblichen Einkunftsart (zB zur Verwaltung ihres vermieteten Grundbesitzes) oder im privaten Bereich (zB in Form von Hauspersonal) ArbN beschäftigen.

► *Stellungnahme:* Daher ist uE bei diesem ArbG-Kreis eine LStAußenprüfung nicht statthaft, wenn der ArbG – zB bei geringfügiger und kurzfristiger Beschäftigung von ArbN (§ 40a) – ausschließlich pauschal besteuerten Arbeitslohn zahlt, denn für die pauschale LSt ist der ArbG StSchuldner (§ 40 Abs. 3 iVm. § 40a Abs. 5), so dass er sie insoweit nicht iSv. § 193 Abs. 2 Nr. 1 AO „für Rechnung eines anderen“ zu entrichten oder einzubehalten und abzuführen hat; in Betracht kommt daher allenfalls eine Ap. unter den – besonders zu begründenden – Voraussetzungen des § 193 Abs. 2 Nr. 2 AO (glA EISGRUBER in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 42f Rz. 3). Der Gegenansicht (HEUERMANN in BLÜMICH, § 42f Rz. 8 [3/2016]; GOLOMBEK in LADEMANN, § 42f Rz. 32 [5/2016]; HUMMEL in KSM, § 42f Rz. A 6 [4/2016]; SCHMIESZEK in B/B, § 42f Rz. 5 [7/2017]), die sich für ihre Auffassung, es bestehe dennoch ein umfassendes Prüfungsrecht für Fälle der Übernahme pauschaler LSt, auf den Wortlaut des Abs. 1 beruft, ist entgegenzuhalten, dass es sich bei dieser Vorschrift ersichtlich nur um eine Zuständigkeitsregelung handelt.

► *Weitere Einschränkungen* enthält § 193 AO nicht. Ein konkreter Verdacht der FinVerw., der ArbG könne den LStAbzug nicht in zutreffender Höhe vorgenommen haben, ist daher nicht erforderlich (glA PAETSCH in FROTSCHER/GEURTS, § 42f Rz. 12 [11/2013]).

Rechtsnatur als „Außenprüfung“: Die LStAußenprüfung ist die umfassende und abschließende Überprüfung der Einbehaltung, Übernahme, Anmeldung und Abführung der LSt der ArbN. Sie geht damit einerseits über bloße Einzelermittlungen nach § 88 AO (zB Anfrage nach dem Arbeitslohn eines ArbN aus besonderem Anlass) hinaus (AEAO zu § 193, Nr. 6), unterscheidet sich andererseits aber auch von der allgemeinen Ap. durch ihren begrenzten Prüfungsgegenstand. Es handelt sich um eine sog. besondere Ap. nach § 1 Abs. 2 BpO. Wegen ihrer Rechtsfolgen für den Stpfl. (Verjährungsunterbrechung nach § 171 Abs. 4 AO; erhöhte Bestandskraft nach § 173 Abs. 2 AO) muss sie als besonders qualifizierte Maßnahme erkennbar sein (BFH v. 15.12.1989 – VI R 151/86, BStBl. II 1990, 526; BFH v. 26.1.2006 – VI B 89/05, BFH/NV 2006, 964).

► *Zulässigkeit von Einzelermittlungen:* Während der LStAußenprüfung ist der Prüfer aus Gründen der Verfahrensökonomie auch befugt, Einzelermittlungen durchzuführen oder zB ein Benennungsverlangen gem. § 160 AO an den Stpfl. zu richten. Dabei muss er jedoch deutlich machen, dass diese Auskünfte nicht mehr in Zusammenhang mit der LStAußenprüfung stehen, sondern stellvertretend für die zuständige Veranlagungsstelle erhoben werden (BFH v. 9.4.1987 – IV R 142/85, BFH/NV 1987, 689). Die Festsetzungsverjährung wird durch Einzelermittlungen außerhalb der Ap. nicht unterbrochen (§ 171 Abs. 4 AO).

Anordnung der Lohnsteuer-Außenprüfung als Ermessensentscheidung: Die Auswahl eines ArbG für die LStAußenprüfung ist eine Ermessensentscheidung des FA (BFH v. 26.1.2006 – VI B 89/05, BFH/NV 2006, 964, mwN). Gleichwohl ist eine besondere Begr. nicht erforderlich, sondern es genügt der Hinweis auf die gesetzliche Grundlage (vgl. VON BORNHAUPT, BB 1990, Beilage 1, 1). Das Erfordernis einer förmlichen Prüfungsanordnung (die allerdings entbehrlich ist, wenn von einer bereits begonnenen LStNachschau zur LStAußen-

prüfung übergegangen werden soll, vgl. § 42g Abs. 4) und deren Inhalt ergeben sich aus § 196 AO und § 5 BpO.

Für die Durchführung der Lohnsteuer-Außenprüfung gelten die allgemeinen Bestimmungen der §§ 198 ff. AO, §§ 6 ff. BpO (vgl. hierzu im Einzelnen MIHATSCH, DB 1985, 1099; VON BORNHAUPT, BB 1990, Beilage 1, 1). Die Mitwirkungspflicht des ArbG richtet sich nach § 200 AO (Abs. 2 Satz 1; s. im Einzelnen Anm. 20). Die LStAußenprüfung findet idR während der betriebsüblichen Arbeitszeiten in den Geschäftsräumen des ArbG statt (§ 200 Abs. 2 AO; § 6 BpO). Ist dort kein geeigneter betrieblicher Raum vorhanden, hat das FA über den Antrag des ArbG, die Prüfung der LSt im Büro des Steuerberaters durchzuführen, nach pflichtgemäßem Ermessen zu entscheiden (BFH v. 28.11.2006 – VI B 33/06, juris, nv.). Dabei ist die Prüfung eines im Ausland ansässigen ArbG an Amtsstelle im FA regelmäßig weder ermessensfehlerhaft noch europarechtswidrig (FG Ba.-Württ. v. 7.7.2016 – 3 K 1461/15, juris, nv., rkr.). Die LStAußenprüfung ist idR mit einer Schlussbesprechung (§ 201 AO; § 11 BpO) und einem Prüfungsbericht (§ 202 AO; § 12 BpO; R 42f Abs. 4 LStR) über die in ihrem Verlauf festgestellten Ergebnisse abzuschließen.

Einstweilen frei.

16–19

C. Erläuterungen zu Abs. 2: Mitwirkungspflichten von Arbeitgeber und Arbeitnehmer

I. Mitwirkungspflichten des Arbeitgebers (Abs. 2 Satz 1)

20

Nach Abs. 2 Satz 1 gelten für die Mitwirkungspflicht des ArbG bei der LStAußenprüfung die in § 200 AO getroffenen Bestimmungen. Die Verweisung hat lediglich deklaratorischen Charakter, da der ArbG gem. § 33 Abs. 1 AO Stpfl. iSd. § 200 AO ist und die Vorschrift daher auf ihn ohnehin unmittelbar anwendbar ist (glA EISGRUBER in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 42f Rz. 6; GÖDEL in KANZLER/KRAFT/BÄUML/MARX/HECHTNER, 3. Aufl. 2018, § 42f Rz. 12; aA SCHMIEZEK in B/B, § 42f Rz. 17 [7/2017]).

Arbeitgeber: Zum ArbG-Begriff und zum von der LStAußenprüfung betroffenen Personenkreis s. Anm. 11.

Pflicht zur Mitwirkung: § 200 Abs. 1 Satz 1 AO erlegt dem ArbG als Stpfl. die allgemeine Verpflichtung auf, bei der Feststellung der Sachverhalte, die für den LStAbzug erheblich sein können, mitzuwirken. Die Mitwirkungspflicht ist mit Blick auf den Prüfungsgegenstand der LStAußenprüfung (s. Anm. 10) umfassend (glA HEUERMANN in BLÜMICH, § 42f Rz. 20 [3/2016]; BAREIN in LBP, § 42f Rz. 16 [2/2015]; KRÜGER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 42f Rz. 4).

Umfang der Mitwirkungspflicht: Die Pflicht zur Mitwirkung erstreckt sich auf alle tatsächlichen und rechtl. Verhältnisse, die für Einbehaltung, Übernahme und Abführung der LSt von Bedeutung sind.

► *Vorlage von Unterlagen; Auskunftserteilung:* Die Hauptpflicht des ArbG in der LStAußenprüfung besteht darin, die für die LSt relevanten Aufzeichnungen (Bücher, Geschäftspapiere, Urkunden) herbeizuschaffen und vorzulegen sowie die zu deren Verständnis erforderlichen Auskünfte zu erteilen (§ 200 Abs. 1 Satz 2

AO). Zu den vorzulegenden Unterlagen gehören insbes. Lohnjournale, Lohn- und Gehaltskonten (§ 7 LStDV), Kassenbuch, Bescheinigungen für den LStAbzug (§§ 39 Abs. 3 Satz 1, 39e Abs. 7 Satz 5, 39e Abs. 8; s. Anm. 21) und Arbeitsverträge, da sich aus ihnen die Grundlagen für die Höhe des Arbeitslohns einschließlich der geldwerten Vorteile (Sachbezüge) ergeben (Sonderzahlungen, Tantiemen, Gratifikationen, Dienstwagen, Jahreswagen, Dienstwohnung, Deputate, Mitgliedsbeiträge für gesellschaftliche Vereine, Zuschüsse jeder Art usw.; vgl. auch THOMAS, DStR 1992, 837 [842]; SCHMIDT, NWB 2012, 3692 [3695]). Vorzulegen sind auf Anforderung auch betriebliche Aufwandskonten, da sich hieraus zB ergeben kann, dass der ArbG für den ArbN Reisekosten übernommen hat, die in nicht unerheblichem Maße privat mitveranlasst sind (glA FG Münster v. 16.5.2008 – 6 K 879/07, EFG 2008, 1592, rkr.). Dagegen sind Kostenstellen, die nur die Basis für eine innerbetriebliche Kostenrechnung sind, nicht Teil der Finanzbuchhaltung und deshalb auch nicht Gegenstand der LStAußenprüfung (SCHMIESZEK in B/B, § 42f Rz. 6 [7/2017]).

► *Aufzeichnungen auf Datenträger*: Soweit die vorzulegenden Aufzeichnungen in elektronischer Form geführt werden, hat der ArbG die Daten auf seine Kosten lesbar zu machen und ggf. auszudrucken (§ 147 Abs. 5 AO). Der LStAußenprüfer hat zudem das Recht, unter Zuhilfenahme der Datenverarbeitung des ArbG auf die maschinell gespeicherten Daten zuzugreifen (§ 147 Abs. 6 AO; s. BMF v. 24.10.2013 – V A 4 - S 0403/13/10001, BStBl. I 2013, 1264); dies gilt auch für die Daten der Finanzbuchhaltung (FG Münster v. 16.5.2008 – 6 K 879/07, EFG 2008, 1592, rkr.; zust. HEUERMANN in BLÜMICH, § 42f Rz. 20 [3/2016]). Für den Datenexport aus dem Lohnbuchhaltungssystem des ArbG zur Übergabe an den LStAußenprüfer hat die FinVerw. die „Digitale LohnSchnittstelle“ (DLS) als Datensatzbeschreibung erarbeitet (BMF v. 29.6.2011 – IV C 5 - S 2386/07/0005, BStBl. I 2011, 675), deren Verwendung für ab dem 1.1.2018 aufzuzeichnende Lohndaten nunmehr (außer in Härtefällen) unabhängig von dem vom ArbG eingesetzten Lohnabrechnungsprogramm verbindlich vorgeschrieben ist (§ 41 Abs. 1 Satz 7 iVm. § 4 Abs. 2a, § 8 Abs. 3 LStDV; s. BMF v. 26.5.2017 – IV C 5 - S 2386/07/0005:001, BStBl. I 2017, 789; zu Einzelheiten der Datenauswertung s. GOLOBEK in LADEMANN, § 42f Rz. 69 [5/2016]).

► *Prüfer-Arbeitsplatz*: Zur Durchführung der LStAußenprüfung hat der ArbG dem Prüfer unentgeltlich einen geeigneten Raum oder Arbeitsplatz in seinen Geschäftsräumen zur Verfügung zu stellen (§ 200 Abs. 2 Satz 2 AO). Ist dies nicht möglich, findet die Prüfung idR an Amtsstelle statt (§ 6 Satz 2 BpO); in diesem Fall muss der Stpfl. die Unterlagen auf seine Kosten zum FA bringen und dem Prüfer dort zur Auskunft zur Verfügung stehen.

Zu Einzelheiten s. MÖSBAUER, DB 1998, 1303.

► *Bereitstellung von Hilfsmitteln*: Nach § 200 Abs. 2 Satz 2 sind außerdem „die erforderlichen Hilfsmittel“ unentgeltlich bereitzustellen (s. dazu näher SEER in TIPKE/KRUSE, § 200 AO Rz. 41 [10/2013]).

► *Duldung einer Betriebsbesichtigung*: Der ArbG hat im Rahmen der LStAußenprüfung das Betreten der Geschäftsräume und von Betriebsgrundstücken während der üblichen Geschäfts- oder Arbeitsstunden zu dulden (§ 200 Abs. 3 AO).

Verweigert der Arbeitgeber die Mitwirkung, kann der LStAußenprüfer die Auskünfte auch von anderen Betriebsangehörigen einholen (§ 200 Abs. 1 Satz 3 AO). Die Erfüllung der einzelnen Mitwirkungspflichten ist zudem nach Maßgabe der §§ 328 ff. AO (insbes. durch Androhung und Festsetzung eines Zwangsgelds) erzwingbar.

Grenzen der Mitwirkungspflicht ergeben sich aus dem Prüfungszweck und dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit (§ 2 Abs. 3 BpO; s. Anm. 6). Der Umfang der Mitwirkungspflichten richtet sich nach den Umständen des Einzelfalls. Ein Mitwirkungsverlangen ist umso eher ermessensfehlerhaft, je belastender die Anordnung ist und je weniger die Maßnahme für den Prüfungszweck erforderlich erscheint (vgl. BFH v. 27.6.1968 – VII 243/63, BStBl. II 1968, 592; SCHALLMOSER in HHSp., § 200 AO Rz. 20 f. [9/2014]).

► *Die Einleitung eines Strafverfahrens* wegen des Verdachts der Hinterziehung von LSt führt zwar nicht zum Wegfall der Mitwirkungspflicht (§ 393 Abs. 1 Satz 1 AO). Dem grundgesetzlich geschützten Verbot des Zwangs zur Selbstbezeichnung (BVerfG v. 13.1.1981 – 1 BvR 116/77, NJW 1981, 1431) ist jedoch insoweit Rechnung getragen, als die Mitwirkungspflichten nicht mehr mit Zwangsmitteln durchgesetzt werden dürfen (§ 393 Abs. 1 Satz 2 AO). Der ArbG darf erst dann zur Vorlage von Unterlagen, die im Zusammenhang mit der Straftat stehen, aufgefordert werden, wenn ihm die Einleitung des Strafverfahrens bekanntgegeben worden ist (§ 397 Abs. 3 AO).

Zu Einzelheiten s. SEER in TIPKE/KRUSE, Vor § 193 AO Rz. 27 ff. (10/2013).

Ein Auskunftsverweigerungsrecht nach §§ 101, 103 AO steht dem ArbG innerhalb der LStAußenprüfung nicht zu, da er Prüfungssubjekt und damit Verfahrensbeteiligter ist (glA HUMMEL in KSM, § 42f Rz. C 1 [4/2016]; HEUERMANN in BLÜMICH, § 42f Rz. 20 [3/2016]; PAETSCH in FROTSCHER/GEURTS, § 42f Rz. 23 [11/2013]).

Zu den Rechten des Arbeitgebers bei der LStAußenprüfung s. Anm. 7.

II. Mitwirkungspflichten der Arbeitnehmer (Abs. 2 Sätze 2 und 3)

1. Erteilung von Auskünften und Vorlage von Belegen (Abs. 2 Satz 2)

21

Nach Abs. 2 Satz 2 haben die ArbN des geprüften ArbG dem LStAußenprüfer Auskünfte über ihre Lohneinkünfte zu geben und entsprechende Belege auf Verlangen vorzulegen.

Rechtsbegründender Charakter der Regelung: Die Vorschrift ist – anders als für den ArbG der Verweis in Abs. 2 Satz 1 auf § 200 AO (s. Anm. 20) – für die Mitwirkungspflicht der ArbN konstitutiv und nicht bloß deklaratorisch. Prüfungssubjekt der LStAußenprüfung ist allein der ArbG (oder ggf. der Dritte gem. Abs. 3 Satz 1); allein dessen Verpflichtung zum ordnungsgemäßen LStAbzug ist Gegenstand der Prüfung. Die ArbN sind – obwohl idR Schuldner der LSt – nicht Verfahrensbeteiligte des Außenprüfungsverfahrens (s. Anm. 11) und damit nicht bereits nach § 200 Abs. 1 AO auskunftspflichtig. Da für die zu überprüfende Höhe der LSt jedoch auch die Verhältnisse der ArbN von Bedeutung sind, ermöglicht die Regelung in Abs. 2 Satz 2 deren Einbeziehung in die LStAußenprüfung. Die Vorschrift enthält insoweit eigenständige Auskunftspflichten der ArbN, die („darüber hinaus“) zu den Mitwirkungspflichten des ArbG ergänzend hinzutreten (BFH v. 15.12.1989 – VI R 151/86, BStBl. II 1990, 526; glA HEUERMANN in BLÜMICH, § 42f Rz. 22 [3/2016]; PAETSCH in FROTSCHER/GEURTS, § 42f Rz. 25 [11/2013]).

Jede gewünschte Auskunft über Art und Höhe ihrer Einnahmen: Abs. 2 Satz 2 ermöglicht dem LStAußenprüfer, die ArbN unmittelbar auf Auskunft in Anspruch zu nehmen, soweit es um die Art und Höhe ihrer Einnahmen geht.

Der Subsidiaritätsgrundsatz des § 200 Abs. 1 Satz 3 AO (Befragung der Betriebsangehörigen nur, wenn der ArbG oder seine Auskunftspersonen zu einer entsprechenden Auskunftserteilung nicht willens oder in der Lage sind) gilt insoweit nicht.

► *Begriff der Einnahmen*: Der Gesetzeswortlaut ist missverständlich und zu weit gefasst. Nicht „jede gewünschte Auskunft“ über sämtliche „Einnahmen“ haben die ArbN zu geben, sondern nur solche Auskünfte, die für die Überprüfung erforderlich sind, ob der ArbG im Prüfungszeitraum seinen Verpflichtungen im LStAbzugsverfahren nachgekommen ist (HUMMEL in KSM, § 42f Rz. C 3 [4/2016]; MÖSBAUER, DB 1998, 1303). Auskunft schuldet der ArbN daher nur über die Art und Höhe solcher Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19), die aus einem Arbeitsverhältnis mit dem ArbG herrühren, bei dem die LStAußenprüfung stattfindet (aA KRÜGER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 42f Rz. 5; EISGRUBER in KIRCHHOFF, 17. Aufl. 2018, § 42f Rz. 7; HUMMEL in KSM, § 42f Rz. C 2 [4/2016]; GOLOMBEK in LADEMANN, § 42f Rz. 79 [5/2016]: auch aus vorangegangenen Dienstverhältnissen, da dies im Rahmen des § 42b von Bedeutung sein könne; die entsprechende Regelung in § 42b Abs. 2 Satz 1 aF ist indessen durch das BeitrRLUMsG v. 7.12.2011, BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171, aufgehoben worden, s. § 42b Anm. 2). Die Einnahmen müssen jedoch nicht von dem geprüften ArbG selbst bezogen worden sein, denn dem LStAbzug unterliegt auch die Arbeitslohnzahlung durch Dritte, wenn der ArbG um deren Erbringung weiß oder sie (zB bei verbundenen Konzernunternehmen) erkennen kann (§ 38 Abs. 1 Satz 3).

► *Einnahmen, nicht Einkünfte*: Dem LStAbzug des ArbG unterliegen die Einnahmen der ArbN, nicht ihre Einkünfte. Auf die Sachverhalte des WKAbzugs erstreckt sich die Auskunftspflicht daher nicht (glA PAETSCH in FROTSCHER/GEURTS, § 42f Rz. 26 [11/2013]).

► *Auskunftsverweigerungsrecht*: Nach wohl hM sollen die ArbN – anders als der ArbG als Beteiligter (s. Anm. 20) – unter den Voraussetzungen der §§ 101, 103 AO in der LStAußenprüfung ein Auskunftsverweigerungsrecht haben, weil sie im Außenprüfungsverfahren die Stellung von Dritten hätten (HEUERMANN in BLÜMICH, § 42f Rz. 22 [3/2016]; PAETSCH in FROTSCHER/GEURTS, § 42f Rz. 28 [11/2013]; SEIFERT in KORN, § 42f Rz. 24 [8/2018]). Das wird uE weder dem Prüfungszweck noch dem Wortlaut des Abs. 2 Satz 2 („jede gewünschte Auskunft“) gerecht. Näher liegt es, in dieser Vorschrift die gegenüber §§ 101, 103 AO speziellere und damit vorrangige Regelung zu sehen. Die ArbN sind daher uE auch als Angehörige des ArbG oder bei Gefahr der Verfolgung wegen (Steuer-)Straftaten auskunftspflichtig (glA DÜRR in BeckOK EStG, § 42f Rz. 51 [1/2018]).

Bescheinigungen für den Lohnsteuerabzug haben die ArbN dem LStAußenprüfer vorzulegen, sofern sie sich in ihrem Besitz befinden. Derartige Bescheinigungen enthalten die LStAbzugsmerkmale der betroffenen ArbN in Papierform. Sie ersetzen in bestimmten Sonderfällen den Abruf der elektronischen LStAbzugsmerkmale durch den ArbG. Betroffen sind ArbN, die noch nicht über eine stl. Identifikationsnummer verfügen (§§ 39 Abs. 3 Satz 1, 39e Abs. 8), und ArbN von ArbG ohne maschinelle Lohnabrechnung, die am ELStAM-Abrufverfahren nicht teilnehmen können (§ 39e Abs. 7 Satz 5). Die Vorlagepflicht ist erforderlich, weil der Prüfer anderenfalls den zutreffenden LStEinbehalt beim ArbG nicht nachvollziehen könnte. Ob die darin bescheinigten LStAbzugsmerkmale von dem die Bescheinigung ausstellenden FA zutr. gebildet worden sind, ist hingegen nicht Gegenstand der LStAußenprüfung (s. Anm. 10).

Belege über bereits entrichtete Lohnsteuer sind dem LStAußenprüfer auf Verlangen gleichfalls vorzulegen.

Ehemalige Arbeitnehmer des ArbG sind uE ebenfalls nach Abs. 2 Satz 2 auskunfts- und vorlagepflichtig (glA GOLOBEK in LADEMANN, § 42f Rz. 78 [5/2016]). Dass die Verpflichtung zur Mitwirkung bei der Ap. des LStAbzugs über die Beendigung des Arbeitsverhältnisses hinausreicht, ergibt sich aus Abs. 2 Satz 3: Wenn die Mitwirkungspflicht schon auf solche Personen Anwendung findet, deren Eigenschaft als frühere ArbN im Prüfungszeitraum ungeklärt und zwischen ArbG und FinVerw. „streitig“ ist (s. Anm. 22), dann gilt sie erst recht für Personen, die unzweifelhaft zum ArbN-Kreis des ArbG gehört haben.

2. Mitwirkungspflicht bei ungeklärtem Arbeitsverhältnis (Abs. 2 Satz 3) 22

Die Regelung dehnt die sich aus Abs. 2 Satz 2 ergebenden Auskunfts- und Belegvorlagepflichten für ArbN anlässlich einer LStAußenprüfung auch auf Personen aus, bei denen es streitig ist, ob sie ArbN des geprüften ArbG „sind oder waren“.

Mitwirkungspflichtig sind mithin Personen, deren Eigenschaft als ArbN (also deren Weisungsgebundenheit aufgrund eines Dienstverhältnisses zum ArbG; s. Anm. 10) zweifelhaft ist. Dies gilt sowohl, wenn sie vom ArbG aktuell beschäftigt werden, als auch, wenn sie aus dem – ungeklärten – Dienstverhältnis bereits ausgeschieden sind, dort im Prüfungszeitraum aber noch beschäftigt waren. Die Regelung trägt damit dem Zweck der LStAußenprüfung Rechnung, die Besteuerung des dem LStAbzugsverfahren unterliegenden Personenkreises umfassend zu überwachen.

Einstweilen frei.

23–24

D. Erläuterungen zu Abs. 3: Lohnsteuer-Außenprüfung bei Lohnsteuerabzug durch Dritte

I. Zuständigkeit des Betriebsstättenfinanzamts des Dritten 25 (Abs. 3 Satz 1)

Abs. 3 Satz 1 nimmt für die in § 38 Abs. 3a genannten Fälle des LStAbzugs durch Dritte eine Zuständigkeitsverteilung vor, die von der in Abs. 1 enthaltenen allgemeinen Regelung (LStAußenprüfung durch das BSFA des ArbG, s. Anm. 12) abweicht.

In den Fällen des § 38 Abs. 3a hat anstelle des ArbG ein Dritter die lSt. Pflichten des ArbG im eigenen Namen zu erfüllen und dabei insbes. die LSt in zutreffender Höhe vom Arbeitslohn des ArbN einzubehalten, anzumelden und an die FinVerw. abzuführen (BMF v. 27.1.2004 – IV C 5 - S 2000 - 2/04, BStBl. I 2004, 173, Rz. III.3). Dies betrifft folgende Fallgruppen:

► *Tarifvertragliche Lohnansprüche gegen einen Dritten (§ 38 Abs. 3a Satz 1)* – auch aus einem früheren Dienstverhältnis – verpflichten den Dritten zum LStAbzug, soweit sie von ihm durch die Zahlung von Geld erfüllt werden. Es handelt sich

um eine Regelung für Sonderfälle, in denen ein drittes Unternehmen (wie etwa die Sozialkassen des Baugewerbes) zentral tarifliche Teilleistungen erbringt, deren IStl. Erfassung als Arbeitslohn sichergestellt werden soll (s. im Einzelnen § 38 Anm. 51).

► *Übernahme der Arbeitgeberpflichten durch einen Dritten (§ 38 Abs. 3a Satz 2)*: Die Verpflichtung zum LStAbzug kann mit Zustimmung der FinVerw. vom ArbG auf einen Dritten übertragen werden, wenn der Dritte sich hierzu gegenüber dem ArbG verpflichtet hat, er den Lohn auszahlt oder er die ArbG-Pflichten für von ihm vermittelte ArbN übernimmt und wenn die Steuererhebung nicht beeinträchtigt wird (§ 38 Abs. 3a Satz 3). Davon betroffen sind zB studentische Arbeitsvermittlungen, zentrale Abrechnungsstellen und die zusammengefasste Lohnabrechnung von Mehrfacharbeitsverhältnissen eines ArbN in einem Konzernverbund (s. im Einzelnen § 38 Anm. 52).

Zuständig für die Lohnsteuer-Außenprüfung ist in diesen Fällen das BSFA des Dritten. Diese Regelung ist zweckmäßig, weil an dieses FA die LSt abzuführen ist und weil die insoweit zur Prüfung des LStAbzugs erforderlichen Unterlagen nicht beim ArbG, sondern beim Dritten aufbewahrt werden (glA GOLOBEK in LADEMANN, § 42f Rz. 201 [5/2016]).

Die Zulässigkeit der Prüfung beim Dritten ist in Abs. 3 Satz 1 nicht geregelt; sie richtet sich nach § 193 Abs. 1 AO oder – wenn der Dritte keinen eigenen Betrieb unterhält – nach § 193 Abs. 2 Nr. 1 AO (glA PAETSCH in FROTSCHER/GEURTS, § 42f Rz. 29 [11/2013]).

§ 195 Satz 2 der Abgabenordnung bleibt unberührt: Das BSFA des Dritten kann daher auch ein anderes FA mit der Durchführung der Ap. beim Dritten beauftragen.

26

II. Lohnsteuer-Außenprüfung auch beim Arbeitgeber (Abs. 3 Satz 2)

Prüfung des Lohnsteuerabzugs des Dritten beim Arbeitgeber: Abs. 3 Satz 2 Halbs. 1 bestimmt, dass in den Fällen des § 38 Abs. 3a (s. Anm. 25) die LStAußenprüfung auch beim ArbG zulässig ist. Eine solche Prüfung kann sich auch bei Übernahme der IStl. ArbG-Verpflichtungen durch den Dritten als erforderlich erweisen, um zB feststellen zu können, ob für vom ArbG unmittelbar ausgezahlte Lohnanteile der LStAbzug vorgenommen worden ist (BRDrucks. 630/03, 62).

Die Mitwirkungspflichten des Arbeitgebers bleiben neben denen des Dritten bestehen (Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2). Das betrifft zum einen die allgemeinen Mitwirkungspflichten gem. § 90 AO und die Mitwirkungspflicht bei der LStAußenprüfung gem. § 200 AO (s. Anm. 20). Gemeint sind daneben aber auch solche Pflichten, die dem ArbG von der FinVerw. gem. § 38 Abs. 3a Satz 4 Halbs. 2 als Nebenbestimmung zur Zustimmung zur Übertragung seiner IStl. Pflichten auf den Dritten auferlegt worden sind. Darunter kann zB die Auflage an den ArbG fallen, seine Sachkonten vorzulegen, wenn beim Dritten eine LStAußenprüfung vorgenommen wird (s. § 38 Anm. 52).

27–29 Einstweilen frei.

**E. Erläuterungen zu Abs. 4:
Zeitgleiche Außenprüfungen der Lohnsteuer und des
Gesamtsozialversicherungsbeitrags**

Die in Abs. 4 enthaltene Regelung ist mW zum 1.1.2010 angefügt worden, um dem ArbG die Möglichkeit zu eröffnen, auf eine zeitgleiche Durchführung der Ap. für Belange der LSt und der Sozialversicherung hinzuwirken.

Prüfungen durch die Träger der Rentenversicherung erfolgen beim ArbG in regelmäßigen Abständen (idR mindestens alle vier Jahre) und finden ihre Rechtsgrundlage in § 28p SGB IV. Nach dieser Vorschrift wird ua. geprüft, ob die ArbG ihre Meldepflichten und ihre sonstigen Pflichten (zB zur Beitragszahlung) nach dem SGB IV, die im Zusammenhang mit dem Gesamtsozialversicherungsbeitrag stehen, ordnungsgemäß erfüllen. Gegenstand der Prüfung ist insbes. die vom ArbG vorgenommene Beurteilung der versicherungspflichtigen Beschäftigungsverhältnisse und die für die Abführung der Beiträge vorgenommene Berechnung des Arbeitsentgelts. Außerdem wird geprüft, ob der ArbG seine nach § 28f Abs. 1 SGB IV bestehende Verpflichtung zur Führung von Lohnunterlagen erfüllt. Nach § 28p Abs. 1 Satz 4 SGB IV umfasst die Prüfung auch die Lohnunterlagen für versicherungsfreie Beschäftigte (zB für geringfügig Beschäftigte).

Zu aktuellen Prüffeldern s. im Einzelnen SCHMIDT, NWB 2012, 3692 (3694). Dabei kommt es – anders als bei der LSt – allerdings regelmäßig nicht auf den Lohnzufluss, sondern bereits auf den Zeitpunkt der Entstehung des sozialversicherungspflichtigen Entgeltanspruchs an (vgl. SCHMIDT, NWB 2015, 1944 [1945]; JANITZKY, StBW 2010, 796 [798]).

Zur gleichen Zeit können die LStAußenprüfung und die sozialversicherungsrechtl. Prüfungen durchgeführt werden. Gemeint ist die gleichzeitige Vornahme von Prüfungshandlungen beim ArbG vor Ort.

► *Zeitgleiche, aber nicht einheitliche Prüfung:* Auch wenn die Prüfungen gleichzeitig vorgenommen werden, führt dies nicht zu einer einheitlichen Prüfung durch beide Verwaltungszweige. Rentenversicherungsträger und FinVerw. erledigen ihre Prüfungsaufgaben eigenständig und unabhängig voneinander (glA SCHMIDT, NWB 2015, 1944 [1947]). Die vom Gesetzgeber vorgegebene Trennung der Verwaltungszweige – und in Streitfällen auch der Gerichtszweige – wird beibehalten. Steuergeheimnis und Sozialgeheimnis sind weiterhin zu beachten und einzuhalten (glA HEUERMANN in BLÜMICH, § 42f Rz. 29 [3/2016]).

► *Vermeidung von Mehrfachbelastungen:* Die Regelung soll die mehrfache Belastung des ArbG mit der Mitwirkung an mehreren getrennten Ap. beseitigen und dadurch nach Ansicht des Gesetzgebers zum Bürokratieabbau beitragen (BTDrucks. 16/10188, 26). Diese vom ArbG geforderte Mithilfe (zB Erteilung von Auskünften, Bereitstellung eines Raumes für den Außenprüfer, Vorlage von Aufzeichnungen, Buchführungsunterlagen und Lohnkonten) muss bei zeitgleicher Vornahme der Prüfungen nur einmal erbracht werden, so dass sich die Beeinträchtigung des betrieblichen Arbeitsalltags reduziert (vgl. SCHMIDT, NWB 2012, 3692 [3695 f.]).

► *Stellungnahme:* Es ist uE zu bezweifeln, ob sich dadurch der erhebliche zusätzliche Organisationsaufwand bei den FÄ wie auch bei den Rentenversicherungsträgern, der mit der erforderlichen Koordinierung der Prüfungstermine einhergeht,

rechtfertigen lässt. Auch beim ArbG dürfte der Synergieeffekt im Hinblick auf die abweichenden Prüfungsfelder und Prüfungszeiträume sowie die unterschiedliche Dauer der Prüfungen eher gering ausfallen. Der Kritik des BRat an der Neuregelung (BTDrucks. 16/10579, 4) ist daher beizupflichten (glA EISGRUBER in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 42f Rz. 13; HUMMEL in KSM, § 42f Rz. E 1 [4/2016]; s. auch GOLOBEK in LADEMANN, § 42f Rz. 212 f. [5/2016]; aA SCHMIDT, NWB 2012, 3692 [3695]).

Auf Verlangen des Arbeitgebers: Der ArbG kann einen Antrag stellen („verlangen“), dass die LStAußenprüfung und die Prüfungen durch die Träger der Rentenversicherung zur gleichen Zeit durchgeführt werden. Dieser Antrag kann formlos beim BSFA gestellt werden (BTDrucks. 16/10188, 26).

Ermessensentscheidung: Ein Rechtsanspruch des ArbG auf zeitgleiche Prüfungen besteht jedoch nicht, da die Prüfungen zwar zur gleichen Zeit durchgeführt werden „können“, es aber nicht müssen (aA SEIFERT in KORN, § 42f Rz. 26 [8/2018]; Ermessensreduktion auf Null). Das der FinVerw. eingeräumte Ermessen ist allerdings insoweit vorgeprägt, als bei der Ermessensabwägung eine mögliche Entlastung des ArbG von Bürokratiekosten zu berücksichtigen ist (EISGRUBER in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 42f Rz. 13; PAETSCH in FROTSCHER/GEURTS, § 42f Rz. 33 [11/2013]). Das BSFA hat den Antrag des ArbG zu prüfen und ggf. die Einzelheiten für eine zeitgleiche Ap. mit dem Träger der Rentenversicherung abzustimmen.

Die Übersendung von Lohnsteuer-Außenprüfungsberichten an die Rentenversicherungsträger in Fällen nicht zeitgleicher Prüfung gem. § 31 Abs. 2 AO ist nach Auffassung der FinVerw. (OFD Nds. v. 30.7.2010 – S 0131 - 33 - St 142, nv.) nicht uneingeschränkt, sondern nur im Einzelfall zulässig.