

Schriften zum Steuerrecht

Band 37

**Die Dreiecksbeziehung zwischen
Arbeitnehmer, Arbeitgeber und Finanzamt
beim Lohnsteuerabzug**

Ein Beitrag zur Trennung von Arbeitsrecht und Steuerrecht

Von

Dr. Horst Schäfer



Duncker & Humblot · Berlin

HORST SCHÄFER

**Die Dreiecksbeziehung zwischen Arbeitgeber,
Arbeitnehmer und Finanzamt beim Lohnsteuerabzug**

Schriften zum Steuerrecht

Band 37

**Die Dreiecksbeziehung zwischen
Arbeitnehmer, Arbeitgeber und Finanzamt
beim Lohnsteuerabzug**

Ein Beitrag zur Trennung von Arbeitsrecht und Steuerrecht

Von

Dr. Horst Schäfer



Duncker & Humblot · Berlin

CIP-Titelaufnahme der Deutschen Bibliothek

Schäfer, Horst:

Die Dreiecksbeziehung zwischen Arbeitnehmer, Arbeitgeber
und Finanzamt beim Lohnsteuerabzug: ein Beitrag zur
Trennung von Arbeitsrecht und Steuerrecht / von Horst
Schäfer. – Berlin: Duncker und Humblot, 1990

(Schriften zum Steuerrecht; Bd. 37)

Zugl.: Köln, Univ., Diss., 1989

ISBN 3-428-07000-3

NE: GT

Alle Rechte vorbehalten

© 1990 Duncker & Humblot GmbH, Berlin 41

Fremddatenübernahme: Klaus-Dieter Voigt, Berlin 61

Druck: Alb. Sayffaerth – E. L. Krohn, Berlin 61

Printed in Germany

ISSN 0582-0235

ISBN 3-428-07000-3

Meiner Frau

Vorwort

Die Lohnsteuer hat von ihrem Aufkommen her gesehen eine zentrale Bedeutung für das Finanzaufkommen der Bundesrepublik Deutschland. Die wesentlichen Aufgaben des Lohnsteuerabzugsverfahrens sind den Arbeitgebern übertragen worden, die diese Aufgaben als notwendiges Übel – im Gegensatz zum Staat bei der Kirchensteuer – kostenfrei erfüllen. Die Arbeitgeber kommen in der großen Mehrzahl ihren öffentlich-rechtlichen Pflichten ordnungsgemäß nach; das Lohnsteuerabzugsverfahren läuft. Daher führt das Lohnsteuerrecht das Dasein eines Hinterbänklers, oder: Das Lohnsteuerrecht zählt im Gegensatz zum Ballsaal des Außensteuerrechts zur Wohnküche des Steuerrechts.

Die vorliegende Arbeit führt den Nachweis, daß das vom Gesetzgeber feingesponnene Netz des Dreiecks zwischen Arbeitnehmer, Arbeitgeber und Finanzamt nicht zur Rechtsmaterie des Arbeitsrechts zählt, sondern es gehört zu den Zentralthemen des Steuerrechts. Dabei kommt der Verfasser nicht um die Feststellung umhin, daß sich die Arbeitsrechtler und auch die Steuerrechtler vor einer Auseinandersetzung mit dem Spannungsverhältnis von arbeitsrechtlichem Arbeitslohn und steuerrechtlicher Lohnsteuerschuld bisher gescheut haben. Wenn es dieser Arbeit gelingt, eine Diskussion zwischen diesen Disziplinen über dieses Spannungsverhältnis anzuregen, hat sie ihren Zweck voll erfüllt.

Die Arbeit lag im Wintersemester 1989/90 der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Albertus-Magnus-Universität zu Köln als Dissertation vor. Meinem Doktorvater und Erstgutachter, Herrn Prof. Dr. Klaus Tipke, möchte ich besonders herzlich danken, daß er mir die Chance gegeben hat, diese Arbeit zu schreiben. Ich werde nie den Abend vergessen, an dem ich die Ergebnisse der Untersuchung im Seminar des Instituts für Steuerrecht vorstellen durfte. Zweitgutachter war Herr Prof. Dr. Joachim Lang, der die Arbeit zügig korrigiert hat.

Bergisch Gladbach, im Dezember 1990

Horst Schäfer

Inhaltsverzeichnis

Einleitung	23
-------------------------	----

Allgemeiner Teil

1. Abschnitt

Das Erlöschen der Lohnsteuerschuld 27

A. Das Problem	27
B. Eigene Auffassung	29
1. Abführung der Lohnsteuer als Erlöschenzeitpunkt	29
1.1 Arbeitnehmer ist nicht abführungspflichtig	29
1.2 Abführung der Lohnsteuer durch den Arbeitgeber gilt nicht als Leistung des Arbeitnehmers	29
1.3 Arbeitgeber führt nicht als Dritter i. S. des § 48 Abs. 1 AO ab ...	30
1.4 Zusätzliche allgemeine Überlegungen	31
1.5 Zwischenergebnis	32
2. Einbehaltung der Lohnsteuer als Erlöschenzeitpunkt	33
C. Ergebnis des ersten Abschnitts	35

2. Abschnitt

Organisationsrechtliche Stellung des Arbeitgebers im Lohnsteuerabzugsverfahren 37

A. Das Problem	37
B. Exkurs: Pflichten des Arbeitgebers	40
1. Allgemeines	40
2. Pflichten des Arbeitgebers gegenüber dem Arbeitnehmer	41
2.1 Einbehaltungsverpflichtung (§ 38 Abs. 3 Satz 1 EStG)	41
2.11 Sachverhaltsaufklärung	42
2.12 Berechnung der Lohnsteuer	44
2.13 Kürzung des Arbeitslohnanspruchs	44
2.131 Befreiung von der Kürzung des Arbeitslohnanspruchs	44
2.132 Auskehrung staatlicher Leistungen durch den Arbeitgeber	45
2.14 Zwischenergebnis	46

2.2	Änderung des Lohnsteuerabzugs (§ 41c Abs. 1 EStG)	46
2.3	Betrieblicher Lohnsteuer-Jahresausgleich (§ 42b EStG)	47
2.4	Zwischenergebnis	48
3.	Pflichten des Arbeitgebers gegenüber der Finanzverwaltung	49
3.1	Lohnsteuer-Anmeldung (§ 41a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG)	49
3.2	Abführung der Lohnsteuer (§ 41a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG)	50
3.3	Duldung von Kontrollen	51
4.	Zwischenergebnis	52
C.	Herrschende Auffassung: Der Arbeitgeber handelt aus seiner arbeitsrechtlichen Stellung heraus	53
1.	Begründung der herrschenden Auffassung	53
1.1	Transformationsthese	54
1.2	Rückgriffsthese	56
2.	Kritik	58
2.1	Kritik am Grundgedanken der Rückgriffsthese und der Transformationsthese	58
2.2	Kritik an der Übertragung ins Arbeitsrecht	59
2.21	Pragmatische Einwände	59
2.22	Systematische Einwände	61
2.23	Angebliche Parallele zu den öffentlich-rechtlichen Arbeitsschutzvorschriften	63
2.3	Kritik an der Rückgriffsthese	65
2.31	Rechtsweg	65
2.32	Funktioneller Einwand	65
2.33	Folgen eines arbeitsvertraglichen Rückgriffs	66
2.4	Sinn und Zweck des Lohnsteuerabzugsverfahrens	68
3.	Zwischenergebnis: Ablehnung der herrschenden Auffassung	69
D.	Eigene Auffassung: Der private Arbeitgeber als „Beliehener“	70
1.	Historische Entwicklung des Beliehenenbegriffs	71
1.1	„Die Verleihung öffentlicher Unternehmungen“ Otto Meyers	71
1.2	„Beliehener Unternehmer“ Ernst Rudolf Hubers	73
1.3	Auflösung des Begriffs des beliehenen Unternehmers	74
2.	Verfassungsrechtliche Überlegungen zur Beleihung des Arbeitgebers im Lohnsteuerrecht	75
2.1	Zulässigkeit der Beleihung im Steuerrecht	75
2.11	Auffassung <i>Schicks</i>	75
2.12	Stellungnahme	76
2.2	Verfassungsrechtliche Schranken der Beleihung	78
2.21	Institutioneller Gesetzesvorbehalt	78

Inhaltsverzeichnis		11
2.22	Staatliche Aufsicht über Beliehene	79
2.23	Funktionsvorbehalt des Art. 33 Abs. 4 GG	80
2.3	Zwischenergebnis	83
3.	Tatbestandsmerkmale der Beleihung	84
3.1	Organisationsrechtliche Selbständigkeit des Arbeitgebers	84
3.11	Auffassung Schicks und Gast-de Haans	85
3.12	Stellungnahme	86
3.13	Zwischenergebnis	88
3.2	Übertragung eines Stücks öffentlicher Verwaltung	88
3.21	Beleihungstheorien	88
3.211	Formelle Aufgabentheorie	88
3.212	Rechtsstellungstheorie	90
3.2121	Darstellung der Rechtsstellungstheorie	90
3.2122	Abgrenzung zur gesetzlichen Indienstnahme Privater	91
3.22	Rechtsstellung des Arbeitgebers im einzelnen	93
3.221	Übertragung der Ausübung einer staatlichen Verwaltungsaufgabe	94
3.222	Erfüllung staatlicher Verwaltungsaufgaben mit hoheitlichen Befugnissen	97
3.3	Adressat der Beleihung	100
E.	Ergebnis des zweiten Abschnitts	102

Besonderer Teil

3. Abschnitt

Das Außenverhältnis zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer 104

A.	Steuerrechtliche Betrachtung des Außenverhältnisses	104
1.	Sachverhaltsaufklärung bei Lohnzahlungen Dritter (§ 38 Abs. 1 Satz 2 EStG)	105
1.1	Freiwillige unmittelbare Trinkgeldzahlungen und der Tatbestand des § 38 Abs. 1 Satz 2 EStG	106
1.2	Grenzen der Aufklärungspflicht des Arbeitgebers	108
1.3	Verfassungswidrigkeit des § 38 Abs. 1 Satz 2 EStG?	111
1.4	Zwischenergebnis	115
2.	Rechtsnatur der Einbehaltung der Lohnsteuer	116
2.1	Meinungsstand	116
2.11	Auffassung Schicks	116
2.12	Auffassung Klouberts und des Bundesministers der Finanzen	117
2.13	Auffassung Dresecks	118
2.2	Eigene Auffassung	118
2.21	Ansatzpunkt für die Bestimmung der Rechtsnatur	118

2.22	Verwaltungsakt-Befugnis des Arbeitgebers?	120
2.3	Zwischenergebnis	123
3.	Rechtsnatur der Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte	124
3.1	Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte als Feststellungsbescheide	125
3.2	Folgebescheide	126
3.21	Lohnsteuer-Anmeldung als Folgebescheid	126
3.22	Einbehaltung der Lohnsteuer durch den Arbeitgeber „als“ Folgebescheid	127
4.	Rechtsschutz des Arbeitnehmers gegen die Einbehaltung der Lohnsteuer	128
4.1	Allgemeines	129
4.2	Rechtsschutz des Arbeitnehmers gegen die Einbehaltung der Lohnsteuer gemäß § 38 Abs. 3 Satz 1 EStG	129
4.21	Möglichkeiten des Rechtsschutzes	129
4.22	Erstattung durch das Finanzamt gemäß § 37 Abs. 2 Satz 1 AO analog	130
4.221	Anwendbarkeit des § 37 Abs. 2 Satz 1 AO im laufenden Kalenderjahr	130
4.222	Tatbestandsvoraussetzungen des § 37 Abs. 2 Satz 1 AO	132
4.23	Allgemeine Leistungsklage gegen den Arbeitgeber?	134
4.3	Zwischenergebnis	135
5.	Rechtsschutz des Arbeitnehmers gegen die Änderung des Lohnsteuerabzugs (§ 41c EStG)	135
5.1	Tatbestand des § 41c EStG	136
5.11	§ 41c Abs. 1 Nr. 1 EStG	136
5.12	§ 41c Abs. 1 Nr. 2 EStG	136
5.2	Rechtsfolgen des § 41c EStG und der Rechtsschutz des Arbeitnehmers	138
5.21	Verpflichtung des Arbeitgebers zur Änderung des Lohnsteuerabzugs?	139
5.22	Arbeitgeber führt eine Änderung des Lohnsteuerabzugs nicht durch (§ 41c Abs. 4 Satz 1 1. Halbs. EStG)	140
5.221	Voraussetzungen der Anzeige	140
5.2211	Zulässigkeit der Anzeige	140
5.2212	Inhalt der Anzeige	141
5.222	Rechtsschutz des Arbeitnehmers gegen die Anzeige	142
5.23	Arbeitgeber führt eine Änderung des Lohnsteuerabzugs durch	142
5.231	Teilweise nachträgliche Einbehaltung	143
5.232	Rechtsschutz des Arbeitnehmers gegen die teilweise nachträgliche Einbehaltung	144
5.3	Zwischenergebnis	145
6.	Rechtsschutz des Arbeitnehmers gegen den betrieblichen Lohnsteuer-Jahresausgleich (§ 42b EStG)	147

6.1	Arbeitgeber erstattet im Lohnsteuer-Jahresausgleich einen zu geringen Betrag	147
6.2	Arbeitgeber verweigert die Durchführung eines Lohnsteuer-Jahresausgleichs	148
6.3	Zwischenergebnis	149
7.	Rechtsnatur und Pfändung der Erstattungsansprüche aus §§ 41c Abs. 1, 42b Abs. 2 Satz 5 EStG	149
B.	Arbeitsrechtliche Betrachtung des Außenverhältnisses	151
1.	Arbeitsrechtliche Lohnansprüche	152
2.	Folgerungen aus diesen arbeitsrechtlichen Lohnansprüchen	154
2.1	Zuständigkeit der Arbeitsgerichte	154
2.2	Bruttolohnurteil der Arbeitsgerichte	156
2.3	Zwangsvollstreckung aus dem Bruttolohnurteil	157
3.	Zwischenergebnis	159
C.	Haftungsrechtliche Betrachtung des Außenverhältnisses	160
1.	Tatbestand des § 839 BGB i. V. mit Art. 34 Satz 1 GG	161
1.1	Handeln in Ausübung eines öffentlichen Amtes (Art. 34 Satz 1 GG)	161
1.2	Verletzung einer Amtspflicht gegenüber einem Dritten	162
1.3	§ 839 Abs. 3 BGB	164
1.4	Zu ersetzender Schaden	166
2.	Bundesland der Betriebsstätte als Passivlegitimierter des Amtshaftungsanspruchs	166
3.	Rückgriff des Landes gegen den Arbeitgeber (Art. 34 Satz 2 GG)	171
4.	Zwischenergebnis	174

4. Abschnitt

Die Lohnsteuer-Anmeldung

A.	Rechtsnatur des in der Lohnsteuer-Anmeldung angegebenen Steueranspruchs	175
1.	Heute vertretene herrschende Auffassungen	177
1.1	Lohnsteuer-Anmeldung als Festsetzung einer Steuer- und/oder Haftungsschuld des Arbeitgebers	177
1.11	Darstellung der Ansicht	177
1.12	Kritik der Ansicht	177
1.2	Lohnsteuer-Anmeldung als Festsetzung einer Steuerschuld gegen Arbeitgeber und/oder Arbeitnehmer	179
1.3	Zwischenergebnis	179
2.	Eigene Auffassung	180
2.1	Entrichtungssteuerschuld gegen den Arbeitgeber	180
2.11	Existenz einer Entrichtungssteuerschuld	180

2.12	Inhalt der Entrichtungssteuerschuld	183
2.121	Im betrieblichen Lohnsteuer-Jahresausgleich zu erstattende Lohnsteuer (§ 42b Abs. 2 Satz 3 EStG)	184
2.122	„Abzusetzen“ i. S. des § 3 Abs. 1 Satz 2 BergPG; § 28 Abs. 5 Satz 5 BerlinFG; § 13 Abs. 6 Satz 1 5. VermBG	184
2.2	Exkurs: Abgrenzung der Lohnsteuer-Anmeldung von der Abführung der Lohnsteuer	185
2.3	Exkurs: Abgrenzung des Lohnsteuer-Anmeldungsverfahrens vom Haftungsverfahren	187
2.31	Unmittelbare Anwendung des § 42d Abs. 4 Nr. 1 EStG	189
2.32	Analoge Anwendung des § 42d Abs. 4 Nr. 1 EStG	190
3.	Zwischenergebnis	191
B.	Fehlerkorrektur bei der Lohnsteuer-Anmeldung	192
1.	Fehlerkorrektur durch das Betriebsstättenfinanzamt	192
2.	Fehlerkorrektur durch den Arbeitgeber	194
3.	Erstattungsanspruch des Arbeitgebers auf Grund einer geänderten Lohnsteuer-Anmeldung	195
3.1	Das Problem	195
3.2	Lösungsvorschlag	196
C.	Anfechtungsbefugnis des Arbeitnehmers	198
D.	Zwischenergebnis	201

5. Abschnitt

Die Abführung der Lohnsteuer 202

A.	Rechtsnatur der Lohnsteuerabführung	202
B.	Rechtsfolgen einer unterlassenen oder verspäteten Lohnsteuerabführung	204
1.	Folgen einer unterlassenen Lohnsteuerabführung	204
2.	Folgen einer verspäteten Lohnsteuerabführung	205
C.	Zwischenergebnis	206

6. Abschnitt

Die Besonderheiten anlässlich einer Nettolohnvereinbarung 207

A.	Einfluß einer geänderten Lohnsteuerkarte auf den arbeitsrechtlichen Zahlungsanspruch	209
1.	Willkürliche Änderungen der gesetzlichen Lohnabzüge	209
2.	Nichtwillkürliche Änderungen der gesetzlichen Lohnabzüge	210
2.1	Vorliegen einer arbeitsvertraglichen Regelung	210

2.2	Nichtvorliegen einer arbeitsvertraglichen Regelung	211
3.	Zwischenergebnis	212
B.	Steuerrechtliche Beurteilung	213
1.	Arbeitnehmer als Lohnsteuerschuldner	213
2.	Steuerrechtlicher Arbeitslohn	214
3.	Anwendbarkeit des § 42d Abs. 3 Satz 4 Nr. 1 EStG bei einer Nettolohnvereinbarung	215
3.1	Darstellung der heute herrschenden Auffassung	216
3.2	Kritik	216
3.21	Vertrauen des Arbeitnehmers ist nicht schutzwürdig	216
3.22	Fehlen eines besonderen Erhebungsverfahrens für den Nettolohn	217
3.23	Akzessorietät des Haftungsanspruchs	217
3.3	Eigene Auffassung	218
4.	Zwischenergebnis	219

7. Abschnitt

**Die Gesamtschuld von Arbeitgeber
und Arbeitnehmer im Haftungsverfahren**

220

A.	Gesamtschuldnerische Haftungs- und Nachforderungstatbestände	220
1.	Gesamtschuldverhältnisse des Lohnsteuerabzugsverfahrens	220
2.	Gesamtschuld wegen zuwenig einbehaltener Lohnsteuer	223
2.1	Haftungstatbestand des § 42d Abs. 1 Nr. 1 1. Alt. EStG	223
2.2	Nachforderungstatbestand des § 42d Abs. 3 Satz 4 Nr. 1 EStG	225
2.3	Besonderheit der Gesamtschuld wegen zuwenig einbehaltener Lohnsteuer	225
3.	Zwischenergebnis	227
4.	Gesamtschuld wegen zuwenig abgeführter Lohnsteuer	228
4.1	Haftungstatbestand des § 42d Abs. 1 Nr. 1 2. Alt. EStG	228
4.2	Haftungstatbestand des § 42d Abs. 3 Satz 4 Nr. 2 EStG	230
4.21	„Nicht vorschriftsmäßig angemeldet“ i. S. des § 42d Abs. 3 Satz 4 Nr. 2 EStG	230
4.22	Rechtsnatur des § 42d Abs. 3 Satz 4 Nr. 2 EStG	233
4.23	Umfang der Haftung des Arbeitnehmers	236
4.3	Zwischenergebnis	238
B.	Rechtsschutz der Gesamtschuldner	239
1.	Anfechtung des Nachforderungs- und Haftungsbescheids	240
1.1	Meinungsstand	241
1.2	Eigene Auffassung	242
1.3	Zwischenergebnis	244

Abkürzungsverzeichnis

A. A.	anderer Ansicht/ Auffassung
a. a. O.	am angegebenen Ort
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
a. E.	am Ende
a. F.	alte Fassung
AFG	Arbeitsförderungsgesetz
Allgem. Erl.	Allgemeine Erläuterungen
allgem. M.	allgemeine Meinung
Alt.	Alternative
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
AP	Arbeitsrechtliche Praxis, Nachschlagewerk des Bundesarbeitsgerichts
ArbG	Arbeitsgericht
ArbGeb.	Arbeitgeber
ArbGG	Arbeitsgerichtsgesetz
ArbVerh.	Arbeitsverhältnis
arg. e.	Argument aus
Art.	Artikel
AVG	Angestelltenversicherungsgesetz
BAG	Bundesarbeitsgericht
BB	Betriebsberater
BBesG	Bundesbesoldungsgesetz
BBG	Bundesbeamtenengesetz
Bd.	Band
BeamtVG	Gesetz über die Versorgung der Beamten und Richter in Bund und Länder
BergPG	Gesetz über Bergmannsprämien
BerlinFG	Gesetz zur Förderung der Berliner Wirtschaft
Beschl.	Beschluß
BetrVG	Betriebsverfassungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Amtliche Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs

BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Amtliche Sammlung der Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen
Bl.	Blatt
BMF	Bundesminister der Finanzen
BRRG	Beamtenrechtsrahmengesetz
BSG	Bundessozialgericht
BStBl	Bundessteuerblatt
BT-Drucks.	Bundestag-Drucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Amtliche Sammlung der Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
BVerwGE	Amtliche Sammlung der Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts
bzw.	beziehungsweise
DB	Der Betrieb
d. h.	das heißt
Dig	Digesten
DÖV	Die Öffentliche Verwaltung
DStZ	Deutsche Steuerzeitung, Ausgabe A
DVB	Deutsches Verwaltungsblatt
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
Einf.	Einführung
EinkStG	Einkommensteuergesetz
Erl.	Erläuterungen
EStG	Einkommensteuergesetz 1989
f.	folgende
ff.	fortfolgende
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
FN	Fußnote(n)
FR	Finanzrundschau
FVG	Finanzverwaltungsgesetz
GewO	Gewerbeordnung
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls

GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau
GmS-OGB	Gemeinsamer Senat der obersten Gerichtshöfe des Bundes
GVG	Gerichtsverfassungsgesetz
GVO	Gerichtsvollzieherordnung
Halbs.	Halbsatz
HGB	Handelsgesetzbuch
Hrsg.	Herausgeber
i. d. R.	in der Regel
Inf	Die Information
InStFSt	Institut „Finanzen und Steuern“
i. S.	im Sinne
i. w. S.	im weiteren Sinne
JuS	Juristische Schulung
JW	Juristische Wochenschrift
JZ	Juristenzeitung
KStG	Körperschaftsteuergesetz
LAG	Landesarbeitsgericht
LG	Landgericht
lit.	litera
LStDV	Lohnsteuer-Durchführungsverordnung
LStR	Lohnsteuerrichtlinien 1990
LuftVG	Luftverkehrsgesetz
m. E.	meines Erachtens
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
Nr. (n)	Nummer(n)
NV	Sammlung nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht
OVG	Oberverwaltungsgericht
RAO	Reichsabgabenordnung
RdA	Recht der Arbeit
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Ämtliche Sammlung der Entscheidungen des Reichsfinanzhofs
RG	Reichsgericht
RGBI	Reichsgesetzblatt
RGRK	Reichsgerichtsräte Kommentar
RGSt	Ämtliche Sammlung der Entscheidungen des Reichsgerichts in Strafsachen

RGZ	Amtliche Sammlung der Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen
RPfleger	Rechtspfleger
Rspr.	Rechtsprechung
RStBl	Reichssteuerblatt
RVO	Reichsversicherungsordnung
Rz.(n)	Randziffer(n)
S.	Seite(n)
SG	Gesetz über die Rechtsstellung der Soldaten (Soldatengesetz)
sog.	sogenannt
Sp.	Spalte
SpkG NW	Gesetz über die Sparkassen sowie über die Girozentrale und Sparkassen- und Giroverbände des Landes Nordrhein-Westfalen
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StbJb	Steuerberater Jahrbuch
StBp	Die Steuerliche Betriebsprüfung
stdge.	ständige
StGB	Strafgesetzbuch
StRefG 1990	Steuerreformgesetz 1990
StRK	Steuerrechtsprechung in Karteiform
StuW	Steuer und Wirtschaft
TÜV	Technischer Überwachungsverein
Tz.	Textziffer
u. a.	unter anderem
Übers.	Übersicht
Urt.	Urteil
UStG	Umsatzsteuergesetz
v.	vom
VermBG	Gesetz zur Förderung der Vermögensbildung für Arbeitnehmer
VersStG	Versicherungssteuergesetz
VerwArch	Verwaltungsarchiv
VerwRspr	Verwaltungsrechtsprechung
vgl.	vergleiche
Vorbem.	Vorbemerkung
VVDStRL	Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer
VwGO	Verwaltungsgerichtsordnung
VwVfG	Verwaltungsverfahrensgesetz
WRV	Weimarer Reichsverfassung
WStG	Wechselsteuergesetz

z. B.	zum Beispiel
ZBR	Zeitschrift für das Beamtenrecht
Ziff.	Ziffer
ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
ZPO	Zivilprozeßordnung
ZZP	Zeitschrift für Zivilprozeß

Einleitung

Die vorliegende Untersuchung behandelt die Dreiecksbeziehung zwischen Arbeitnehmer, Arbeitgeber und Finanzamt im Lohnsteuerabzugsverfahren¹. Die Lohnsteuer, also die Einkommensteuer von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 38 Abs. 1 Satz 1 1. Halbs. EStG), wird im Regelfall nicht durch das Finanzamt als handelndes Organ des Steuergläubigers verwirklicht, sondern das Gesetz hat einen Dritten – den Arbeitgeber – zwischen Schuldner und Steuergläubiger in das Abzugsverfahren eingeschaltet. Die Besonderheit der Beteiligung eines Dritten löst Fragen nach den Rechtsverhältnissen aus, die zwischen den Beteiligten dieser Dreiecksbeziehung bestehen². Diese Rechtsverhältnisse sollen im Rahmen der vorliegenden Abhandlung untersucht werden.

Es erscheint zunächst zweckmäßig, das Thema der Untersuchung einzugrenzen, da der Gesetzgeber zwei Besteuerungsverfahren geregelt hat, mit denen der Arbeitgeber die Lohnsteuer der unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmer erheben darf. Im Regelfall ist ein Arbeitgeber verpflichtet, die Steuerschuld individuell zu erheben, indem er für jeden einzelnen Arbeitnehmer die Lohnsteuer entsprechend den Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte einbehält (§ 38 Abs. 3 Satz 1 EStG) und den von allen Arbeitnehmern der

¹ Die Lohnsteuer ist keine eigene Steuerart, sondern die durch Steuerabzug erhobene Einkommensteuer auf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 38 Abs. 1 Satz 1 EStG). Sie ist die Einkommensteuer, die lediglich durch ein besonderes Erhebungsverfahren gekennzeichnet ist. Dies ergibt sich im übrigen auch unmittelbar aus der Legaldefinition in der Abschnittsüberschrift zu den §§ 38 ff. EStG. So auch BFH Urt. v. 6. 4. 1951 – IV 70/51 S – BFHE 55, 262 (264) = BStBl III 1951, 100 (101); *Hartz / Meeßen / Wolf*, „Überblick über das Lohnsteuerrecht“ unter I.1. (S. XV); *Klößner in Klein / Flockermann / Kühn*, § 38 EStG Rz. 1; *Wehmeyer in Blümich / Falk*, § 38 EStG Rz. 4; *Charlier StbJb 1970/71*, S. 443 (447/8); *Tiedtke*, § 44 I (S. 507); v. *Bornhaupt BB 1986*, 367 (369); *Lang StuW 1975*, 113 (114). Zweifelnd: *Schick*, Grundfragen, S. 2.

Die Erhebung der Lohnsteuer kennzeichnet ein Verfahren, das die Einbehaltung (§ 38 Abs. 3 Satz 1 EStG), die Übernahme (§§ 40 ff. EStG), die Anmeldung und Abführung (§ 41a Abs. 1 Satz 1 EStG) von Lohnsteuer sowie die Haftung für Lohnsteuer (vgl. § 42d Abs. 1 EStG) umfaßt. Dieses besondere Erhebungsverfahren unterscheidet sich von dem allgemeinen Erhebungsverfahren der §§ 218 ff. AO u. a. dadurch, daß ihre Grundlage nicht notwendigerweise ein Verwaltungsakt des Finanzamts ist. Vgl. auch *Martens StuW 1970*, Sp. 109 (112).

² Die Besonderheit der Beteiligung eines steuerpflichtigen Dritten im Erhebungsverfahren einer Steuer findet sich bei den sog. Quellenabzügen wieder, z. B. bei der Kapitalertragsteuer (§§ 43 - 45b EStG) und beim Steuerabzug für beschränkt Steuerpflichtige (§ 50a EStG).

Betriebsstätte (§ 41 Abs. 2 EStG) einbehaltenen Betrag an das Betriebsstättenfinanzamt abführt (§ 41a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG)³. Daneben ist er berechtigt, die Lohnsteuer zu pauschalieren (§§ 40 Abs. 1 Satz 1, 40a Abs. 1 Satz 1, 40b Abs. 1 Satz 1 EStG). Im Gegensatz zur individuellen Erhebung wird im Pauschalierungsverfahren die Lohnsteuer für eine Vielzahl von Arbeitnehmern geltend gemacht, denen in der Regel gleichzeitig gleichartige steuerpflichtige Leistungen zugewandt worden sind. Damit dient das Pauschalierungsverfahren der Vereinfachung. Diese ist insbesondere darin zu sehen, daß der Arbeitnehmer aus dem Besteuerungsverfahren ausgeschlossen ist⁴. Sowohl der pauschal besteuerte Arbeitslohn als auch die pauschal erhobene Lohnsteuer bleiben bei einer Veranlagung zur Einkommensteuer und beim behördlichen Lohnsteuer-Jahresausgleich außer Ansatz (§§ 40 Abs. 3 Sätze 3, 4; 40a Abs. 4; 40b Abs. 3 Satz 1 EStG). Vollendet wird diese Vereinfachung durch die gesetzliche Anordnung, daß der Arbeitgeber Steuerschuldner der pauschal erhobenen Lohnsteuer ist (§§ 40 Abs. 3 Satz 2, 40a Abs. 4, 40b Abs. 3 Satz 1 EStG)⁵. Da im Pauschalierungsverfahren mithin die Erhebung

³ Es ist nach heutiger Auffassung unstreitig, daß der Arbeitnehmer Steuerschuldner der individuell erhobenen Lohnsteuer ist. Der Arbeitgeber macht mit der Einbehaltung bzw. das Finanzamt mit der Nachforderung diese Lohnsteuerschuld geltend.

Die früher geäußerte gegenteilige Auffassung von *Bühler* (Steuerrecht II, § 13 II 7.3 [S. 140] und § 38 EinkStG Rz. 6; dagegen schon *Ehlers* StbJb 1953/54, 207 [222 ff.]), nach der der Arbeitgeber Steuerschuldner und der Arbeitnehmer Haftungsschuldner sei, darf angesichts des eindeutigen Wortlauts der § 38 Abs. 2 Satz 1 EStG; § 43 Satz 1 1. Alt. AO als überholt gelten. Das Argument *Bühlers*, der Arbeitgeber sei Steuerschuldner, weil er die rechtlichen (Abführungs-) Pflichten wahrzunehmen habe, trifft spätestens seit der Einfügung des § 43 AO nicht mehr zu. Denn in dieser Vorschrift wird zwischen dem Begriff des Steuerschuldners (§ 43 Satz 1 1. Alt. AO) und dem des Entrichtungspflichtigen (§§ 43 Satz 2, 33 Abs. 1 AO) – also desjenigen, der die Abführungspflichten wahrzunehmen hat – differenziert. Ferner deckt sich der Gesetzeswortlaut des § 38 Abs. 2 Satz 1 EStG mit den allgemeinen Erwägungen, die zur Bestimmung des Steuerschuldners getroffen werden (vgl. *Tipke*, Steuerrecht, § 9 3.51, S. 141; *Giloy* BB 1986, 566; *Lang* StuW 1975, 113 [117]). Denn der Arbeitnehmer ist das Rechtssubjekt, dem der Steueregegenstand „Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit“ kraft der gesetzlichen Anordnung der § 38 Abs. 2 Satz 2 EStG; § 38 AO mit dem Zufluß des Arbeitslohns zugerechnet wird.

⁴ Eine weitere Vereinfachung des Pauschalierungsverfahrens ist darin zu sehen, daß anlässlich von bestimmten Zuwendungen – beispielsweise bei Betriebsveranstaltungen (vgl. § 40 Abs. 2 Satz 1 EStG) oder für Teilzeitarbeit (vgl. § 40a Abs. 1 Satz 1 EStG) – die Ermittlung eines individuellen Steuersatzes entbehrlich ist, da feste Steuersätze angewandt werden.

⁵ Die Steuerschuld des Arbeitgebers entsteht in seiner Person originär. Dadurch verwandelt sich die an der Leistungsfähigkeit des Arbeitnehmers bemessene Lohnsteuer in eine Steuer des Arbeitgebers, die als Unternehmenssteuer eigener Art (so BFH Urt. v. 5. 11. 1982 – VI R 219/80 – BFHE 137, 46 [48] = BStBl II 1983, 91 [92]; *Altehoefer* in *Lademann / Söffing / Brockhoff*, § 40 EStG Rz. 30d), als Arbeitgebersteuer eigener Art (so *Hartz / Meeßen / Wolf*, „Pauschalierung der Lohnsteuer“ unter A.I. [S. 880/1]) oder als Lohnsteuer eigener Art (so *Giloy* in *Stolterfoht* [Hrsg.], S. 209 [223 f.]) bezeichnet wird. Denn nach dem Willen des Gesetzgebers ist die Lohnsteuerschuld des Arbeitnehmers in der betriebsbezogenen Steuerschuld des Arbeitgebers aufgegangen.

und die Festsetzung der Lohnsteuer am Arbeitnehmer vorbeilaufen, besteht in diesem Besteuerungsverfahren kein Dreiecksverhältnis zwischen dem Arbeitgeber, dem Arbeitnehmer und dem Finanzamt. Fragen zur Lohnsteuerpauschalierung sind daher nicht primär Gegenstand der vorliegenden Arbeit.

Die folgende Untersuchung konzentriert sich damit im wesentlichen auf die individuelle Erhebung der Lohnsteuer. Dieser liegt als Grundfall folgendes Dreiecksverhältnis zugrunde: Der Arbeitgeber behält bei jeder Lohnzahlung die Lohnsteuer des Arbeitnehmers für dessen Rechnung ein (§ 38 Abs. 3 Satz 1 EStG). Er meldet den einzubehaltenden Betrag beim Betriebsstättenfinanzamt an und führt die einbehaltene Summe dorthin ab (§ 41a Abs. 1 Satz 1 EStG). Kommt der Arbeitgeber seiner Entrichtungspflicht aus § 43 Satz 2 AO nur in unzureichendem Maße nach, entwickeln sich aus diesem Grundfall zwei weitere Dreiecksverhältnisse: Hat der Arbeitgeber vorschriftswidrig zuwenig Lohnsteuer einbehalten, kann er vom Finanzamt als Haftungsschuldner in Anspruch genommen werden (§ 42d Abs. 1 Nr. 1 1. Alt. EStG). Nunmehr stellt sich für ihn die Frage, ob und in welchem Umfang er vom Arbeitnehmer Regreß verlangen kann. Die gleiche Frage ergibt sich für den Arbeitnehmer, wenn er weiß, daß der Arbeitgeber die einbehaltene Lohnsteuer weder angemeldet noch abgeführt hat und ihm nun seinerseits eine Inanspruchnahme des Finanzamts droht (vgl. § 42d Abs. 3 Satz 4 Nr. 2 Satz 1 EStG).

Das Problem dieser Rechtsverhältnisse liegt allein schon in der Tatsache begründet, daß ein Drei-Personen-Verhältnis vorliegt, welches stets problemföchtig ist⁶. Ferner ist die Abgabenordnung im wesentlichen auf das Zwei-Personen-Verhältnis zwischen Steuerschuldner und Finanzamt als Organ des Steuergläubigers zugeschnitten, ohne dabei die Einbeziehung eines Dritten bezüglich der Verwirklichung einer Steuerschuld in den Einzelheiten zu regeln. Im übrigen knüpfen die oben dargestellten Dreiecksverhältnisse an unterschiedliche Rechtsbeziehungen zum Steuergläubiger an: zum einen an die Lohnsteuerschuld des Arbeitnehmers und zum anderen an die Entrichtungspflicht des Arbeitgebers. Die sich hieraus ergebenden Probleme vergrößern sich noch, wenn die Tatsache berücksichtigt wird, daß im Rechtsverhältnis zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer neben steuerrechtlichen Gesichtspunkten auch arbeitsrechtliche Aspekte⁷ in die Betrachtung mit einfließen können, welche möglicherweise ihrerseits Auswirkungen auf das Steuerrecht haben.

Gegen diese Auffassungen wendet sich *Kloubert* (FR 1988, 237 [238]), der annimmt, auch bei der Lohnsteuerpauschalierung liege eine Dreiecksbeziehung vor. Diese Auffassung ist wegen der §§ 40 Abs. 3 Sätze 2 - 4, 40a Abs. 4, 40b Abs. 3 Satz 1 EStG zweifelhaft.

⁶ Vgl. die Kommentierungen zu den Dreiecksverhältnissen im Bereicherungsrecht.

⁷ Hier stellvertretend für alle Formen der Beschäftigung im Rahmen einer nichtselbständigen Arbeit, etwa auch Angestellten- und Beamtenverhältnisse.