

Lohnabzugsverfahren 277

Lohnabzugsverfahren

A. Arbeitsrecht

Griese

S *Bruttolohnvereinbarung* Rz 5–16 und *Sozialversicherungsbeiträge* Rz 2.

1

277 Lohnabzugsverfahren

B. Lohnsteuerrecht

Huber

- 2 **1. Allgemeines.** Das Abzugsverfahren im LStRecht besteht aus der Ermittlung, Festsetzung und Erhebung der LSt sowie des SolZ und ggf der KiSt bei der jeweiligen Lohnauszahlung. Es ist das Vorauszahlungsverfahren des ArbN und wird im Steuerrecht regelmäßig als LStAbzugsverfahren bezeichnet (§§ 38 ff EStG). Dazu gehört auch die Steuernachforderung durch das FA während des laufenden Abzugsjahres (s *Lohnsteuernachforderung* Rz 2–17). Es endet mit der Erstellung der LStBescheinigung (s *Lohnsteuerbescheinigung* Rz 2 ff) durch den ArbGeb, ggf nach vorher durchgeführtem LStJahresausgleich (s *Lohnsteuerjahresausgleich* Rz 2 ff).
- 3 Der ArbGeb ist dabei als Dritter in das Besteuerungsverfahren einbezogen, indem er die Besteuerungsgrundlagen ermitteln sowie die Steuer berechnen, einbehalten und abführen muss. Da er hierbei sowohl für das FA als auch für den ArbN tätig wird, muss er für Fehler gegenüber dem FA einstehen (s *Lohnsteuerhaftung* Rz 4–28) bzw kann er sich dem ArbN gegenüber schadensersatzpflichtig machen (BAG 17. 3. 60, DB 60, 642; s auch BFH 20. 9. 96, BStBl II 97, 144 und *Arbeitgeberhaftung* Rz 19). Während die Rechtsbeziehungen zum FA öffentlich-rechtlicher Natur sind, unterliegen seine Rechtsbeziehungen zum ArbN dem Zivil- bzw Arbeitsrecht. Die im Abzugsverfahren erhobene LSt betrifft die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (s *Arbeitsentgelt* Rz 30 ff) und stellt lediglich die auf eine Einkunftsart entfallende Vorauszahlung auf die mit Ablauf des Kj entstehende ESt des ArbN dar (s *Schmidt/Drenseck* § 38 Rz 1). Auch wenn der Stpfl ausschließlich dem LStAbzug unterliegende Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit erzielt, ist daneben die Festsetzung von EStVorauszahlungen zulässig (BFH 20. 12. 04 – VI R 182/97, BStBl II 05, 358; DStR 05, 285). Zur wirtschaftlichen Belastung des ArbGeb durch das LStAbzugsverfahren, zu dessen Verfassungsmäßigkeit und Alternativen s *Hendel* Schrift des Instituts Finanzen und Steuern Nr 359, 1997 und *Seer* FR 04, 1037 grds zum LStAbzugsverfahren.
- 4 **2. Steuerschuldner** der LSt ist der ArbN (§ 38 Abs 2 Satz 1 EStG), auch bei einer Nettolohnvereinbarung (s *Nettolohnvereinbarung* Rz 14). Wird der Arbeitslohn jedoch pauschal besteuert (§§ 40–40 b EStG; s *Lohnsteuerpauschalierung* Rz 5 ff), ist der ArbGeb Schuldner der von ihm zu übernehmenden LSt (§ 40 Abs 3 EStG).
- 5 **3. Entstehung der Lohnsteuer** (§ 38 Abs 2 Satz 2 EStG). Die LSt entsteht in dem Zeitpunkt, in dem der Arbeitslohn dem ArbN zufließt (s *Lohnzufluss* Rz 2 ff, auch bzgl Zufluss von Sachbezügen und Entstehung der LSt bei der LStPauschalierung; s auch *Lohnsteuerpauschalierung* Rz 7). Zu unterscheiden von der Entstehung der LSt ist deren Abführung (s *Lohnsteuerabführung* Rz 2 ff).
- 6 **4. Inländischer Arbeitgeber** (§ 38 Abs 1 Nr 1 EStG). Zum Abzug und zur Einbehaltung der LSt ist grds nur der inländische ArbGeb verpflichtet, dh der ArbGeb muss im Inland seinen Wohnsitz, seinen gewöhnlichen Aufenthalt, seine Geschäftsleitung, seinen Sitz, eine Betriebsstätte oder einen ständigen Vertreter iSd §§ 8–13 AO haben (s aber auch Rz 12; zu den Voraussetzungen eines ständigen Vertreters s FG NdS 28. 5. 03 – 11 K 335/99, EFG 03, 1626). Unter den beiden letzten Voraussetzungen kann auch ein im Ausland ansässiger ArbGeb inländischer ArbGeb iSd § 38 Abs 1 Nr 1 EStG sein (LStH 105).
- 7 **a) Wohnsitz** hat jemand dort, wo er eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird (§ 8 AO). Dieser steuerrechtliche Wohnsitzbegriff unterscheidet sich vom zivilrechtlichen Wohnsitz (§§ 7, 8 BGB) dadurch, dass er auf die tatsächliche Gestaltung und nicht auf subjektive Momente abstellt (BFH 23. 11. 88, BStBl II 89, 182).
- 8 **b) Gewöhnlichen Aufenthalt** hat jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort nicht nur vorübergehend verweilt. Dabei gilt ein von Beginn an zeitlich zusammenhängender Aufenthalt von mehr als sechs Monaten stets als gewöhnlicher Aufenthalt (§ 9 AO). Auch hier kommt es nur auf äußere Merkmale und nicht einen entsprechenden Willen der betreffenden Person an. Diese Vorschrift kann ebenso wie § 8 AO (Wohnsitz) nur für Einzelunternehmer oder für die Beschäftigung von ArbN im Haushalt relevant werden (s *K/S* § 38 Rz B 24).

Lohnabzugsverfahren 277

- c) Geschäftsleitung** ist der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung (§ 10 AO), dh, 9
wo der für die Geschäftsführung maßgebliche Wille gebildet wird (T/K § 10 AO Rz 1).
Diese Vorschrift kann sowohl auf Einzelunternehmer als auch auf juristische Personen und
Personengesellschaften angewendet werden (K/S aaO).
- d) Sitz** einer Körperschaft, Personenvereinigung oder einer Vermögensmasse ist der Ort, 10
der durch Gesetz, Gesellschaftsvertrag, Satzung, Stiftungsgeschäft oder dgl bestimmt ist
(§ 11 AO). Diese Vorschrift betrifft nur juristische Personen und Personenverbände (K/S
§ 38 Rz B 24).
- e) Betriebsstätte** s *Betriebsstätte* Rz 3.
- f) Ständiger Vertreter** ist eine Person, die nachhaltig die Geschäfte eines Unternehmers 11
besorgt und dabei dessen Sachweisungen unterliegt. Dies ist insbesondere eine Person, die
für ein Unternehmen nachhaltig Verträge schließt oder vermittelt oder Aufträge einholt
oder einen Bestand von Gütern oder Waren unterhält und davon Auslieferungen vornimmt
(§ 13 AO). Vertreter kann dabei jede natürliche oder juristische Person sein (T/K § 13 AO
Rz 2). Ständiger Vertreter kann auch eine Person sein, die eine Filiale leitet oder die
Aufsicht über einen Bautrupp ausübt (LStR 105 Abs 3). Diese Vorschrift kann sowohl auf
Einzelunternehmer als auch auf juristische Personen und Personenverbände angewendet
werden (K/S § 38 Rz B 24).
- 5.** In den Fällen der **internationalen Arbeitnehmerentsendung** ist ab 2004 inländ- 12
ischer ArbGeb auch das in Deutschland ansässige aufnehmende Unternehmen, das den
Arbeitslohn wirtschaftlich trägt (LStR 66 Satz 4). Hierfür ist es nicht erforderlich, dass das
deutsche Unternehmen den Arbeitslohn im eigenen Namen und für eigene Rechnung
auszahlt (§ 38 Abs 1 Satz 2 EStG; s zur Neuregelung auch *Schmidt* IStR 04, 372). Durch
diese Neuregelung kann auch ein deutsches Unternehmen, das lediglich wirtschaftlicher
ArbGeb iSd DBA, nicht aber arbeitsrechtlicher ArbGeb ist, zum LStAbzug verpflichtet sein.
Die Voraussetzung des wirtschaftlichen Tragens ist insbesondere auch dann erfüllt, wenn die
von dem anderen Unternehmen gezahlte Arbeitsvergütung dem deutschen Unternehmen
weiterbelastet wird. Die LSt entsteht dabei bereits im Zeitpunkt der Arbeitslohnzahlung an
den ArbN, wenn das inländische Unternehmen aufgrund der Vereinbarung mit dem aus-
ländischen Unternehmen mit einer Weiterbelastung rechnen kann; in diesem Zeitpunkt ist
die LSt vom inländischen Unternehmen zu erheben (LStR 105 Abs 5).
- 6. Ausländische Verleiher** (§ 38 Abs 1 Nr 2 EStG). Neben dem inländischen ArbGeb 13
sind seit 1986 auch ausländische Verleiher verpflichtet, LSt einzubehalten und abzuführen,
wenn sie ArbGeb im Inland gewerbsmäßig verliehener ArbN sind und nicht schon als
inländische ArbGeb anzusehen sind (s auch LStR 105 Abs 1 Satz 2). Dies hängt mit der
Haftung des Entleihers zusammen (§ 42 d Abs 6–8 EStG; s hierzu *Arbeitnehmerüberlassung*
Rz 37–39).
- 7. Lohnzahlung durch Dritte. a) Zur Rechtslage bis 31. 12. 2003** vgl Personalbuch 14
2004, Rz 13, 14.
- b) Neuregelung der Lohnzahlung durch Dritte ab 1. 1. 2004. aa) Lohnsteuerab- 15
zugspflicht Arbeitgeber.** Nach § 38 Abs 1 Satz 3 EStG unterliegt der LSt auch der im
Rahmen des Dienstverhältnisses von einem Dritten gewährte Arbeitslohn, wenn der Arb-
Geb weiß oder erkennen kann, dass derartige Vergütungen erbracht werden; dies ist
insbesondere anzunehmen, wenn ArbGeb und Dritter verbundene Unternehmen iSd § 15
AktG sind. Das frühere Merkmal „üblicherweise“ ist entfallen. Die dem ArbGeb bei der
Lohnzahlung durch Dritte auferlegte LStAbzugspflicht erfordert, dass dieser seine ArbN auf
ihre gesetzliche Verpflichtung hinweist, ihm am Ende des jeweiligen Lohnzahlungszeitraums
die von einem Dritten gewährten Bezüge anzugeben (§ 38 Abs 4 Satz 3 EStG). Ein schrift-
licher Hinweis, der als Beleg zum Lohnkonto genommen werden kann, empfiehlt sich.
Kommt der ArbN seiner Angabepflicht nicht nach und kann der ArbGeb bei der gebotenen
Sorgfalt aus seiner Mitwirkung an der Lohnzahlung des Dritten oder aus der Unterneh-
mensverbundenheit mit dem Dritten erkennen, dass der ArbN zu Unrecht keine Angaben
macht oder seine Angaben unzutreffend sind, hat der ArbGeb die ihm bekannten Tatsachen
dem BetriebsstättenFA unverzüglich anzuzeigen (§ 38 Abs 4 Satz 3 EStG; LStR 106 Abs 2
Satz 2–5; vgl dazu *Hofmann/Schubert* BB 04, 1477; *Lishaut* FR 04, 203; *Gersch* FR 04, 938
und *Penkert* DB 04, 894 sowie *Drüen* zu verfassungsrechtlichen Bedenken FR 04, 1134).

277 Lohnabzugsverfahren

Zur Problematik bei Rabattgewährung durch Dritte s *Eismann* DStR 04, 1585.

- 16 **bb) Lohnsteuerabzugspflicht Dritter.** Neu hinzu gekommen ist die Regelung in § 38 Abs 3 a EStG, wenn aufgrund **tarifvertraglicher Regelungen Arbeitslohn von Dritten gezahlt wird**, zB durch die Sozialkassen des Baugewerbes. Der Dritte hat dann bei der Auszahlung von Barlohn (nicht bei Sachleistungen) die ArbGebPlichten zu erfüllen (§ 38 Abs 3 a Satz 1 EStG). Der Dritte kann die LSt für einen sonstigen Bezug bis zu einer nur auf ihn bezogenen Jahresarbeitslohngrenze (s *Jahresarbeitsentgelt* Rz 3) von 10 000 € ohne LStKarte mit 20 vH ermitteln (§ 39 c Abs 5 EStG). Er meldet die LSt bei seinem BetriebsstättenFA an. Es handelt sich dabei nicht um eine pauschale LSt (s *Lohnsteuerpauschalierung* Rz 5). Schuldner der LSt bleibt der ArbN. Die so ermittelte LSt ist zu bescheinigen und bei der Veranlagung auf die ESt anzurechnen. Der Dritte hat daher dem ArbN eine besondere LStBescheinigung (s *Lohnsteuerbescheinigung* Rz 16) auszustellen und die einbehaltene LSt zu bescheinigen. Die Regelung gilt auch für beschränkt stpfl ArbN.
- 17 **cc) Übertragung lohnsteuerlicher Pflichten.** Darüber hinaus können Dritte mit Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland die ArbGebPlichten im eigenen Namen erfüllen, wenn sie sich hierzu **gegenüber dem Arbeitgeber verpflichtet haben**, die Steuererhebung nicht beeinträchtigt wird und das BetriebsstättenFA auf schriftlichen Antrag des Dritten im Einvernehmen mit dem BetriebsstättenFA des ArbGeb zustimmt. Die Zustimmung hängt davon ab, dass der Dritte für den gesamten Arbeitslohn die LStAbzugsverpflichtung übernimmt ((LStR 106 a). Voraussetzung ist weiter, dass der Dritte den Lohn auszahlt oder er nur ArbGebPlichten für von ihm vermittelte ArbN übernimmt (§ 38 Abs 3 a Satz 2 und 3 EStG). Der ArbGeb ist dann von seinen Pflichten insoweit befreit. Der Dritte tritt hinsichtlich der das LStVerfahren betreffenden Vorschriften an die Stelle des ArbGeb. Stehen ArbN in mehreren Dienstverhältnissen, kann der Dritte die Arbeitslöhne für die LStermittlung und die LStBescheinigung zusammenrechnen, die dem ArbN im selben Lohnzahlungszeitraum zufließen (§ 38 Abs 3 a Satz 7 EStG). Damit wurde eine gesetzliche Grundlage für die teilweise schon bestehende Praxis bei zusammengefassten Lohnabrechnungen von Mehrfacharbeitsverhältnissen im Konzernverbund oder bei zentralen Abrechnungsstellen der Kirchen oder ArbN von Wohneigentümergeinschaften ü geschaffen (BMF 27. 1. 04 – IV C 5 – S 2000 – 2/04, BStBl I 04, 173; DB 04, 275).
- 18 **dd) Haftung Dritter.** Nach § 42 d Abs 9 EStG haftet neben dem ArbGeb auch der Dritte bei beiden Fallgestaltungen (s oben bb) und cc)) gesamtschuldnerisch (s hierzu *Lohnsteuerhaftung* Rz 12). Eine Inanspruchnahme des ArbGeb unterbleibt, wenn beim ArbN selbst eine Nachforderung unzulässig ist, weil der Mindestbeitrag nach § 42 d Abs 5 EStG (10 €) nicht überschritten wird (LStR 146 a). Für die Haftungsinanspruchnahme ist ebenso wie für die LStAußenprüfung – die auch beim ArbGeb zulässig ist – das BetriebsstättenFA des Dritten zuständig (§§ 42 d Abs 9 Satz 8, 42 f Abs 3 EStG).
- 19 **8. Lohnsteuereinbehaltung.** Nach § 38 Abs 3 Satz 1 EStG hat der ArbGeb bei jeder Lohnzahlung die LSt für Rechnung des ArbN vom Arbeitslohn einzubehalten. Der ArbGeb errechnet maschinell nach dem Programmablaufplan oder manuell unter Zugrundelegung der *Lohnsteuertabellen* Rz 2 ff und der *Lohnsteuerkarte* Rz 8 ff die auf den stpfl Arbeitslohn entfallende LSt und zahlt den um die LSt und den SolZ (ggf auch KiSt) gekürzten Arbeitslohn an den ArbN aus. Reichen die Mittel des ArbGeb zur Zahlung des vollen Lohns (einschließlich LSt, SolZ und KiSt) nicht aus, so hat der ArbGeb die LSt, den SolZ (ggf KiSt) aus dem zur Verfügung stehenden niedrigeren Betrag zu errechnen und einzubehalten (*Schmidt/Drenseck* § 38 Rz 14). Eine Lohnzahlung ist erfolgt, wenn dem ArbN der Arbeitslohn zugeflossen ist (s *Lohnzufluss* Rz 2 ff). Leistet der ArbGeb lediglich Abschlagszahlungen, so kann er die Einbehaltung der LSt bis zur Lohnabrechnung hinausschieben (§ 39 b Abs 5 EStG; s auch *Lohnsteuerberechnung* Rz 6).
- 20 Wenn Beiträge zur SozV im Rahmen des Haushaltsscheckverfahrens (s *Hauswirtschaftliches Beschäftigungsverhältnis* Rz 32 ff) entrichtet werden, ist die einheitliche Pauschsteuer zu entrichten (s *Geringfügige Beschäftigung* Rz 21).
- 21 Bei einer **Nettolohnvereinbarung** (s *Nettolohnvereinbarung* Rz 10 ff) ist der Bruttolohn mit der Auszahlung vorschriftsmäßig gekürzt (BFH 8. 11. 85, BStBl II 86, 186). Liegt eine Pfändung des Arbeitslohns vor, hat der ArbGeb auch die auf den pfändbaren Teil des Arbeitslohns entfallende LSt einzubehalten (s auch *Pfändung* Rz 38–42). Wird Lohn an

Lohnabzugsverfahren 277

nicht mehr beschäftigte Arbeitnehmer bezahlt, muss sich der ArbGeb entweder die LStKarte vorlegen lassen oder den LStAbzug ohne LStKarte durchführen (§ 39 c EStG; s auch *Sonstige Bezüge* Rz 11 und *Lohnsteuerberechnung* Rz 15–17).

Von der Einbehaltungspflicht ist der ArbGeb grds nur dann befreit, wenn ihm eine **Freistellungsbescheinigung** des BetriebsstättenFA vorliegt. Diese wird auf Antrag des ArbN oder des ArbGeb erteilt, wenn der von einem inländischen ArbGeb gezahlte Arbeitslohn nach einem DBA von der LSt freigestellt ist (§ 39 b Abs 6 EStG; s auch *Betriebsstätte* Rz 3). Ist die Steuerbefreiung nach einem DBA aber nicht antragsabhängig, so kann der ArbGeb auch ohne Freistellungsbescheinigung vom LStAbzug absehen (BFH 10. 5. 89, BStBl II 89, 755). Er setzt sich allerdings dem Haftungsrisiko (s *Lohnsteuerhaftung* Rz 4–28) aus, wenn die Voraussetzungen für eine Steuerfreiheit der Auslandsbezüge nicht vorliegen. Daher sollte er auch in diesen Fällen eine Freistellungsbescheinigung beantragen (LStR 123). Die Bescheinigung ist als Beleg zum *Lohnkonto* Rz 2 ff zu nehmen (§ 39 b Abs 6 Satz 2 EStG). Die im LStAbzugsverfahren erteilte Freistellungsbescheinigung hat allerdings keine Bindungswirkung für das EStVeranlagungsverfahren des ArbN (FG Köln 22. 3. 01 – 7 K 1709/99, EFG 01, 974). Bei der Veranlagung des ArbN wird die Freistellung nur gewährt, wenn dieser nachweist, dass der Staat, dem das Besteuerungsrecht zusteht, hierauf verzichtet hat oder dass die von diesem Staat auf die Einkünfte festgesetzten Steuern entrichtet worden sind. Ggf kann der Steuerbescheid nachträglich geändert werden (§ 50 d Abs 8 EStG; s auch *Auslandstätigkeit* Rz 45 und Merkblatt BMF zur Freistellung ausländischer Einkünfte gem § 50 d Abs 8 EStG vom 21. 7. 05 – IV B 1 – S 2411 – 2/05, BStBl I 05, 821; DStR 05, 1445).

Besteht kein DBA, in das Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit einbezogen sind, so kann eine Freistellungsbescheinigung nach dem sog Auslandstätigkeitserlass beantragt werden (BMF 31. 10. 83, BStBl I 83, 470; Anhang 22 LStR; s auch *Auslandstätigkeit* Rz 67, 68). Auch bei im Ausland ansässigen, aber im Inland tätigen ArbN eines ausländischen Verleihers – wenn ein Besteuerungsrecht wegen eines Aufenthalts von weniger als 183 Tagen im Inland der BRD nicht zusteht – könnte der ausländische Verleiher von einer LStEinbehaltung nur absehen, wenn eine Freistellungsbescheinigung vorliegt (*Schmidt/Drenseck* § 38 Rz 6). Diese konnte er jedoch bisher nicht erhalten, da er nicht inländischer ArbGeb ist (§ 39 b Abs 6 EStG aF). Der BFH hat diese Frage wegen der verfahrensrechtlichen Schlechterstellung dem EuGH vorgelegt (BFH 4. 9. 02 – I R 21/01, BStBl II 03, 306; s auch *Schmidt/Drenseck* § 39 b Rz 21). Der Gesetzgeber hat mit dem StÄndG 2003 bereits hierauf reagiert und die Erteilung einer Freistellungsbescheinigung allen ArbGeb gem § 38 EStG eingeräumt (§ 39 b Abs 6 EStG). Materiell ist sie jedoch nicht Voraussetzung für das Unterlassen des LStAbzugs (s *de Woerth* IStR 03, 538). Zur vorübergehenden Auslandstätigkeit von ArbN im Ausland ansässiger ArbGeb mit inländischer Betriebsstätte s *Betriebsstätte* Rz 10. Zur Möglichkeit der Besteuerung im Rahmen der erweiterten unbeschränkten Stpfl s *Grenzgänger* Rz 16 ff.

Die Pflicht zur Einbehaltung der LSt kann mit Zwangsmitteln durchgesetzt werden (§§ 328 ff AO). Bei unzutreffender Einbehaltung der LSt kann der ArbGeb gem § 42 d Abs 1 Nr 1 EStG in Haftung genommen werden (s *Lohnsteuerhaftung* Rz 8–10). Auch der ArbN kann mit Nachforderungsbescheid in Anspruch genommen werden (§ 42 d Abs 3 Satz 4 Nr 1 EStG; s auch *Lohnsteuernachforderung* Rz 3 ff). Die Verletzung der Einbehaltungspflicht kann eine LStGefährdung iSd § 380 AO darstellen (Ordnungswidrigkeit). Billigkeitsmaßnahmen hinsichtlich der Einbehaltungspflicht kommen für den ArbGeb nicht in Betracht, da es sich nicht um seine Mittel handelt (*Schmidt/Drenseck* § 38 Rz 13).

Besteht zwischen dem ArbN und dem ArbGeb **Streit über die Berechtigung oder die Höhe** des LStAbzugs, so kann durch eine gemeinsam beim FA eingeholte Anrufungsauskunft eine für das Lohnabzugsverfahren verbindliche Auskunft des FA erreicht werden (s hierzu *Anrufungsauskunft* Rz 11). Außerdem kann der ArbN im Rahmen der EStVeranlagung (s *Antragsveranlagung* Rz 2 ff) nach Ablauf des Kj die Berechtigung und die Höhe des LStAbzugs überprüfen lassen. Ggf kann er den EStBescheid nach ablehnender Einspruchsentscheidung des FA im Klagewege vom FG prüfen lassen (s *Giloy* BB 83, 2104 IV; s auch *Schaub* § 71 IV 12 Rz 98). Die ArbG haben lediglich im Rahmen einer Gehaltsklage über die Höhe des LStAbzugs als Vorfrage zu entscheiden (s *Schaub* § 71 IV 12 Rz 99; s auch *Giloy* BB 83, 2104 II). Zur Anfechtung der LStAnmeldung s *Lohnsteueranmeldung* Rz 14,

277 Lohnabzugsverfahren

15. Zur vom ArbGeb unterlassenen LStAbführung s *Lohnsteuerabführung* Rz 2, 8, 9.

- 26 **9. Fehlende Barmittel.** Wenn der vom ArbGeb geschuldete Barlohn zur Deckung der LSt nicht ausreicht, hat der ArbN dem ArbGeb den Fehlbetrag zur Verfügung zu stellen oder der ArbGeb einen entsprechenden Teil der anderen Bezüge des ArbN zurückzubehalten (§ 38 Abs 4 Satz 1 EStG). Wenn neben dem Barlohn hohe Sachbezüge (s *Sachbezug* Rz 3 ff) gewährt werden, kann die einzubehaltende LSt höher sein als der Barlohn. Dieser Fall kann auch eintreten, wenn der nach Leistung von Abschlagszahlungen noch ausstehende Barlohn sehr gering ist (vgl § 39 b Abs 5 EStG). In diesen Fällen hat der ArbGeb zunächst die Barmittel (stpf und steuerfreie Bezüge) für den LStAbzug zurückzubehalten. Reicht dies nicht, ist der ArbN verpflichtet, dem ArbGeb den Fehlbetrag zur Verfügung zu stellen. Entzieht sich der ArbN dieser Verpflichtung, so kann der ArbGeb durch eine Anzeige an das FA seine Haftung vermeiden (s auch *Anzeigepflichten Arbeitgeber* Rz 8 und BFH 9. 10. 02 – VI R 112/99, BStBl II 02, 884; DB 02, 2576). Nach Auffassung von *Eisgruber* (DStR 03, 141) fehlt hier jedoch eine gesetzliche Grundlage für die Haftung des ArbGeb aufgrund einer unterlassenen Anzeige. Das FA fordert die LSt dann vom ArbN nach (§ 38 Abs 4 Satz 3 EStG).

C. Sozialversicherungsrecht

Schlegel

1. Beitragsschuldner des Grundsozialversicherungsbeitrags ist der ArbGeb (§ 28 e Abs 1 SGB IV); er hat die Beiträge in der gesetzlichen KV, PflegeV, ArbIV oder RV für die kraft Gesetzes versicherten Beschäftigten oder Hausgewerbetreibenden als GesamtSozVBeitrag an die Beitragseinzugsstelle zu zahlen (zum Begriff des GesamtSozVBeitrags vgl § 28 d SGB IV). Wer die Beiträge zu tragen hat, wer also letztlich mit den Beiträgen belastet wird, ist nicht in § 28 e Abs 1 SGB IV, sondern in der KV, RV, PflegeV und ArbIV geregelt. 31

2. Beitragstragungslast. Die gegen Entgelt beschäftigten ArbN tragen die nach dem Arbeitsentgelt zu bemessenden Beiträge in der gesetzl KV, PflegeV, ArbIV und RV regelmäßig zur Hälfte; die andere Hälfte trägt der ArbGeb (§ 249 Abs 1 SGB V; § 58 Abs 1 SGB XI; § 168 Abs 1 Nr 1 SGB VI; § 346 Abs 1 SGB III). 32

3. Beitragsabzug. Soweit der ArbN die Beiträge aus dem Arbeitsentgelt selbst zu tragen hat, besteht für den ArbGeb, der auch den Beitragsanteil des ArbN an die Beitragseinzugsstelle abführen (zahlen) muss, ein Anspruch auf diesen Teil des GesamtSozVBeitrag (§ 28 g Satz 1 SGB IV). Diesen Anspruch kann der ArbGeb nur durch Abzug vom Arbeitsentgelt geltend machen. Ein unterbliebener Abzug darf im Regelfall nur bei den drei nächsten Lohn- und Gehaltszahlungen nachgeholt werden, danach nur dann, wenn der Abzug ohne Verschulden des ArbGeb unterblieben ist (§ 28 g Sätze 2 und 3 SGB IV). Ist der Beschäftigte seinen Pflichten nach § 28 o Abs 1 Satz 1 SGB IV (Auskunfts- und Vorlagepflichten) vorsätzlich oder grob fahrlässig nicht nachgekommen, gelten § 28 g Sätze 2 und 3 SGB IV nicht (vgl § 28 g Satz 4 SGB IV), dh, dass der ArbGeb seinen Anspruch gegen den ArbN auf den ArbNAnteil in jeder ihm geeignet erscheinenden Weise geltend machen kann (zB durch Klage, Zugriff auf sonstiges Vermögen des ArbN nach Maßgabe des Rechtswegs der Zivilgerichte). Im **Außenverhältnis zur Einzugsstelle** ist für die versicherungspflichtig Beschäftigten immer der ArbGeb für die gesamten Beiträge zahlungspflichtig. Das **Innenverhältnis zum Arbeitnehmer** regelt § 28 g SGB IV, indem es dem ArbGeb einen Anspruch gegen den ArbN auf die von diesem zu tragenden Beitragsanteile einräumt. § 28 g Sätze 2 und 3 SGB IV verpflichtet den ArbN insoweit, den Beitragsabzug bei der Lohn- und Gehaltszahlung zu dulden. 33

4. Grenzen des Beitragsabzugs bestehen in zeitlicher und quantitativer Hinsicht. 34

a) Zeitlich begrenzt ist die Nachholung des unterbliebenen Beitragsabzugs in den Fällen, in denen den ArbGeb hierfür ein Verschulden trifft. Befindet er sich hinsichtlich der Pflicht zur Beitragszahlung für einen ArbN in einem Rechtsirrtum, ist dies als schuldhaftes Verhalten zu werten und der Beitragsabzug nur in den nächsten drei Lohn- oder Gehaltszahlungen zulässig. Holt er den Beitragsabzug in dieser Zeit nicht nach, kann er seinen Anspruch gegen den ArbN jedenfalls nicht mehr im Wege des Beitragsabzugs realisieren und muss letztlich auch dessen Beitragsanteile selbst aufbringen, wenn der ArbN nicht zur Zahlung bewegt werden kann. Unbegrenzt zulässig ist der Beitragsabzug, wenn den ArbGeb hieran kein Verschulden trifft, was nach der Gesetzesbegründung immer dann der Fall sein soll, wenn der ArbGeb von der zuständigen Einzugsstelle unrichtig beraten wurde (BT-Drs 11/2221 S 24, zu § 28 g). Allerdings verjähren die Ansprüche des ArbGeb gegen den ArbN auf die ArbNAnteile am GesamtSozVBeitrag analog § 25 Abs 1 Satz 1 SGB IV in vier Jahren (vgl BSG 25. 10. 90 – 12 RK 27/89, SozR 3–2400 § 25 Nr 2).

Keine zeitliche Begrenzung besteht trotz schuldhaften Unterlassens des Beitragsabzugs durch den ArbGeb dann, wenn der Beschäftigte seinen Auskunfts- und Vorlagepflichten nach § 28 o Abs 1 Satz 1 SGB IV (*s Meldepflichten Arbeitnehmer Rz 7*) vorsätzlich oder grob fahrlässig nicht nachgekommen ist (§ 28 g Satz 4 SGB IV). Von einem solchen **Verschulden des Arbeitnehmers** ist jedenfalls dann auszugehen, wenn der ArbN gegenüber seinem ArbGeb Angaben und Mitteilungen unterlässt, bei denen jedermann weiß, dass sie für den ArbGeb bedeutsam sind. Hierzu ist insbesondere die Pflicht zur Anzeige geringfügiger Beschäftigungen zu rechnen, die neben anderen geringfügigen Beschäftigungen ausgeübt werden. 35

Der ArbGeb darf den Lohnabzug darüber hinaus **ohne zeitliche Beschränkung** vornehmen, wenn ihn die **alleinige Beitragstragungspflicht** bzgl des GesamtSozVBeitrages 36

277 Lohnabzugsverfahren

trifft (vgl § 20 Abs 3 SGB IV, Auszubildende mit einem Arbeitsentgelt von nicht mehr als 325 € und beim freiwilligen sozialen oder ökologischen Jahr) oder solange der Beschäftigte nur **Sachbezüge** erhält (vgl § 28 g Satz 3 SGB IV).

- 37 Nach **Beendigung des Beschäftigungsverhältnisses** ist der Beitragsabzug nicht mehr möglich. Nach den Motiven (BT-Drs 11/2221 S 24, zu § 28 g) hat dann der ArbGeb den vollen Beitrag zu zahlen. Allerdings wird man einen Beitragsabzug noch zulassen müssen, wenn der ArbN auch nach Beendigung des Beschäftigungsverhältnisses noch Ausgleichs- oder Restzahlungsansprüche gegen den ArbGeb hat. Nach **Verjährung** der Beitragsansprüche (§ 25 SGB IV) ist ein Beitragsabzug durch den ArbGeb ausgeschlossen (BSG 25. 10. 90 – 12 RK 27/89, SozR 3–2400 § 25 Nr 2).
- 38 **b) Aufrechnung.** Rechtstechnisch handelt es sich beim Beitragsabzug vom Lohn und Gehalt um eine Aufrechnung gem § 387 Satz 1 BGB (BT-Drs 11/2221 S 24, zu § 28 g; BSG 25. 10. 90 – 12 RK 27/89 –, SozR 3–2400 § 25 Nr 2). Aus diesem Grund müssen beim Beitragsabzug auch die Grenzen des § 394 Satz 1 BGB (**Pfändungsfreigrenzen**) eingehalten werden (s *Pfändung* Rz 52). Zulässig ist die Verteilung des nachzuholenden Beitragsabzugs auf mehrere Lohn- und Gehaltszahlungen, sofern die zeitlichen Grenzen des § 28 g Satz 2 SGB IV nicht überschritten werden.
- 39 **5. Sachbezüge**, die dem ArbN gewährt werden und die Teil des Arbeitsentgelts sind, lassen einen Beitragsabzug nicht zu, da es in diesem Fall an der Gleichartigkeit der Forderungen, die eine Aufrechnung voraussetzt, fehlt. Der Gesetzgeber ging davon aus, dass Fälle, in denen Arbeitsentgelt ganz oder überwiegend aus Sachbezügen besteht, nicht mehr vorkommen. Sollten sie gleichwohl noch ausnahmsweise vorkommen, müsse der Anspruch des ArbGeb gegen den ArbN auf den vom ArbN zu tragenden Anteil arbeitsrechtlich gelöst werden (BT-Drs 11/2221 S 24, zu § 28 g). Entsprechendes gelte bei Entgelten, die nicht vom ArbGeb, sondern von Dritten gezahlt werden (s zB *Trinkgeld* Rz 14–16).
- 40 **6. Rechtsweg.** Besteht zwischen ArbGeb und ArbN Streit darüber, ob und ggf in welcher Höhe ein zulässiger Beitragsabzug erfolgen darf, ist nach der Rspr des BSG jedenfalls **während der Zeit des Bestehens eines versicherungs- und beitragspflichtigen Beschäftigungsverhältnisses** der Rechtsweg zu den Gerichten der Sozialgerichtsbarkeit (§ 51 SGG) eröffnet, weil das Beitragsverfahren, zu dem auch die Zulässigkeit des Lohnabzuges gehört, dem verfahrensrechtlichen Teil des öffentlich-sozialversicherungsrechtlichen Versicherungsverhältnisses zuzurechnen ist; insbesondere ist die Pflicht des ArbN zur Duldung des Beitragsabzugs vom Lohn/Gehalt nicht eine das Arbeitsverhältnis, sondern des öffentlich-rechtliche Beitragseinzugsverfahren betreffende Regelung (BSG 7. 6. 79 – 12 RK 13/78, SozR 2200 § 394 Nr 1; 25. 10. 90 – 12 RK 27/89 –, SozR 3–2400 § 25 Nr 2).
- 41 Zulässige Klageart ist die Feststellungsklage (§ 55 SGG), die hinsichtlich einer vom ArbN gegen den ArbGeb zulässig zu erhebenden zivilrechtlichen (arbeitsrechtlichen) Leistungsklage (auf höheren Nettolohn etc) nicht zurücktritt. Der Grundsatz der Subsidiarität der Feststellungsklage gegenüber einer möglichen Leistungsklage (fehlendes Rechtsschutzbedürfnis für den hinter dem Leistungstenor zurückbleibenden Feststellungstenor) greift hier nicht ein (BSG 25. 10. 90 – 12 RK 27/89 –, SozR 3–2400 § 25 Nr 2 mwN). Die Rspr des BAG, wonach für die Zeit **nach Beendigung des Beschäftigungsverhältnisses** ein auf § 670 BGB gestützter Ersatzanspruch des ArbGeb vor die Gerichte der Arbeitsgerichtsbarkeit gehört, zieht das BSG nicht in Zweifel (BSG 7. 6. 79 – 12 RK 13/78, SozR 2200 § 394 Nr 1).
- 42 **7. Zahlungsfiktion in der Rentenversicherung.** Führt der ArbGeb keine Gesamt-SozVBeiträge ab, gilt der Beitrag in der RV gleichwohl zugunsten des ArbN als gezahlt, wenn der ArbN glaubhaft macht, dass der auf ihn entfallende Beitragsanteil vom Arbeitsentgelt abgezogen worden ist (§ 203 Abs 2 SGB VI).