

Dieser Band enthält die überarbeiteten auf der *Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.* vom 26. 9. und 27. 9. 1985 in Bad Ems gehaltenen Vorträge der Tagungsteilnehmer, ein Resümee des Tagungsergebnisses sowie Sach- und Personenregister.

Tagungsleiter war am ersten Tag Prof. Dr. *Christoph Trzaskalik*, Mainz, am zweiten Tag Präsident des FG
Dr. *Uwe Jessen*, Berlin

CIP-Kurztitelaufnahme der Deutschen Bibliothek

Grundfragen des Lohnsteuerrechts: [dieser Bd. enth. d. überarb. auf d. Jahrestagung d. Dt. Steuerjur. Ges. e. V. vom 26. 9. u. 27. 9. 1985 in Bad Ems gehaltenen Vorträge d. Tagungsteilnehmer, e. Resümee d. Tagungsergebnisses sowie Sach- u. Personenreg.] / hrsg. im Auftr. d. Dt. Steuerjur. Ges. e. V. von Joachim N. Stolterfoht. [Tagungsleiter Christoph Trzaskalik; Uwe Jessen]. – Köln: O. Schmidt, 1986.

ISBN 3-504-62009-7

NE: Stolterfoht, Joachim N. [Hrsg.]; Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft

978

Alle Rechte vorbehalten.

© 1986 by Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln.

Ohne ausdrückliche Genehmigung des Verlages ist es nicht gestattet, das Buch oder Teile daraus in irgendeiner Form (durch Photokopie, Mikrofilm oder ein anderes Verfahren) zu vervielfältigen.

Gesamtherstellung: Bercker, Graphischer Betrieb GmbH, Kevelaer

Printed in Germany

Grundfragen des Lohnsteuerrechts

Herausgegeben im Auftrag der
Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.

von

Rechtsanwalt Prof. Dr. Joachim N. Stolterfoht
Freiburg



Verlag Dr. Otto Schmidt KG · Köln

Stolterfoht (Hrsg.) · Grundfragen des Lohnsteuerrechts

Inhalt

	Seite
<i>Professor Dr. Heinrich Wilhelm Kruse, Bochum</i> Rechtshistorische und rechtsvergleichende Prolegomena zum Lohnsteuerrecht – zugleich Rechtfertigung des Themas	1
<i>Professor Dr. Joachim Lang, Darmstadt</i> Die Einkünfte des Arbeitnehmers – Steuerrechtssystematische Grundlegung	15
<i>Professor Dr. Georg Crezelius, Bamberg</i> Leistungen an und durch Dritte im Lohnsteuerrecht	85
<i>Dr. Klaus Offerhaus, Richter am Bundesfinanzhof, München</i> Gesetzlose Steuerbefreiungen im Lohnsteuerrecht?	117
<i>Rechtsanwältin Dr. Brigitte Gast-de Haan, Rendsburg</i> Lohnsteuerschuld und Arbeitgeberhaftung	141
<i>Rechtsanwalt Professor Dr. Joachim N. Stolterfoht, Freiburg i. Br.</i> Einwirkungen des Lohnsteuerrechts auf das Arbeitsverhältnis . . .	175
<i>Ministerialrat Dr. Jörg Giloy, Mainz</i> Nettolohnverträge und Lohnsteuerpauschalierung	209
<i>Dr. Kurt Joachim von Bornhaupt, Richter am Bundesfinanzhof, München</i> Grenzüberschreitende Arbeitsverhältnisse im Lohnsteuerrecht . . .	233
<i>Dr. Wolfram Birkenfeld, Richter am Finanzgericht, Berlin</i> Sachverhaltsermittlung und Rechtsanwendung bei der Lohn- steuer in- und ausländischer Arbeitnehmer	245
<i>Dr. Walter Drenseck, Richter am Bundesfinanzhof, München</i> Verwaltungsakte im Lohn- und Einkommensteuerverfahren	377

<i>Rüdiger von Groll, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Kiel</i>	
Zur Rechtsverwirklichung im Lohnsteuerverfahren	431
<i>Rechtsanwalt Professor Dr. Joachim N. Stolterfoht, Freiburg i. Br.</i>	
Resümee	463
*	
<i>Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e. V.</i>	
Satzung (Auszug)	475
Vorstand und Wissenschaftlicher Beirat	476
Mitgliederverzeichnis	476
<i>Register</i>	
Namensregister	495
Sachregister	503

Rechtshistorische und rechtsvergleichende Prolegomena zum Lohnsteuerrecht – zugleich Rechtfertigung des Themas

Professor Dr. *Heinrich Wilhelm Kruse*, Bochum

Inhaltsübersicht

- | | |
|--|-------------------------------------|
| I. Allgemeine Bemerkungen zur Situation des Lohnsteuerrechts | III. Rechtsvergleichende Hinweise |
| II. Zur Historie der Lohnsteuer | IV. Zur Rechtslage in der DDR |
| | V. Hommage und Eröffnung der Tagung |

I. Allgemeine Bemerkungen zur Situation des Lohnsteuerrechts

Das Aufkommen der Lohnsteuer hat seit 1949 gegenüber dem Aufkommen der veranlagten Einkommensteuer in teilweise kräftigen Sprüngen zugenommen. 1949 stand das Verhältnis zwischen Lohnsteuer und veranlagter Einkommensteuer 43 zu 57, 1984 stand es 83,8 zu 16,2. Solche Zahlen sprechen für sich selbst. Nimmt man sie unkritisch zur Kenntnis, dann glaubt man den Tag nicht mehr fern, an dem die veranlagte Einkommensteuer gegenüber der Lohnsteuer zur Bagatellsteuer degeneriert ist.

Solche Verhältniszahlen kann man jedoch nicht unkorrigiert und unkommentiert im Raum stehen lassen. Sie berücksichtigen nicht das Aufkommen der anderen Abzugssteuern und der Körperschaftsteuer¹. Eines Kommentars bedürfen die Zahlen auch insoweit, als sich in ihnen Konjunkturen und Krisen, Wandel der Gesellschaftsstruktur und Änderungen der Steuersätze (Stichwort Mittelstandsbauch) widerspiegeln. Läßt man alle diese Einwände gelten, so ist gleichwohl nicht zu leugnen, daß das Aufkommen der veranlagten Einkommensteuer (auch einschließlich der Körperschaftsteuer) gegenüber dem Aufkommen aus der Lohnsteuer seit 1949 ständig zurückgegangen ist.

Dieser Befund hat in der Steuerrechtsprechung bisher keinen äußerlich sichtbaren Niederschlag gefunden. Fünf Senate des Bundesfinanzhofs beschäftigen sich mit der Einkommen- und Körperschaftsteuer, ein Senat mit der Lohnsteuer. Die steuerrechtliche Literatur bietet ein entsprechen-

¹ Dazu *Raupach*, in: *Raupach/Tipke/Uelner*, Niedergang oder Neuordnung des deutschen Einkommensteuerrechts, Köln 1985, 120 f.

des Bild. Auch hier dominieren die Einkommen- und Körperschaftsteuer gegenüber der Lohnsteuer. Darum haben wir bei der Vorbereitung unserer diesjährigen Jahrestagung von vornherein ein gegenüber den vorangegangenen Tagungen geringeres Affektionsinteresse einkalkuliert. Wir haben von Anfang an damit gerechnet, daß manch' einem Steuerrechtler der Wechsel vom Ballsaal des Außensteuerrechts (Heidelberg 1984) in die vermeintliche Wohnküche der Lohnsteuer schwerfallen würde.

Das Lohnsteuerrecht ist noch mehr als das Einkommensteuerrecht Massenfallrecht. Ein Urteil in einer Lohnsteuersache betrifft in aller Regel mehr Steuerpflichtige als ein Urteil in einer Einkommen- oder Körperschaftsteuersache, mögen die einzelnen Lohnsteuerpflichtigen einen Rechtsbehelf eingelegt haben oder nicht. Über kurz oder lang erreicht nahezu jedes veröffentlichte Urteil des Bundesfinanzhofs in Lohnsteuersachen nahezu jeden Lohnsteuerpflichtigen. Das ist die notwendige Folge der Lohnsteueraußenprüfung, deren Netz sehr viel dichter ist als das der allgemeinen Außenprüfung.

Anlaß zur Klage bietet die rechtswissenschaftliche Durchdringung des Lohnsteuerrechts. Haben die Juristen im allgemeinen schon mit dem Steuerrecht wenig im Sinn, so machen die Steuerjuristen um das Lohnsteuerrecht einen Bogen. Die Literatur zur Lohnsteuer beschäftigt sich durchweg mit Tagesfragen und Detailproblemen. Das Lohnsteuerrecht gilt als Inspektorenmaterie. Daran soll die diesjährige Tagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft etwas ändern. Ob das gelingt, wird sich zeigen.

II. Zur Historie der Lohnsteuer

Um die Jahrhundertwende konnte man vom *Siegeszug der Einkommensteuer* sprechen. Alle Bundesstaaten hatten für damalige Verhältnisse moderne Einkommensteuergesetze erlassen, Bremen und Sachsen zuerst (1874 und 1878), die beiden Mecklenburg zuletzt (1913)². Aus dem preußischen EStG der *Miguelschen* Steuerreform (1891) stammen etliche Regelungen unseres heutigen EStG³. Für *Adolf Wagner*⁴ war die „schärfere Belastung

2 Vgl. *Popitz*, Handwörterbuch der Staatswissenschaften, Jena 1926, Art. Einkommensteuer (Allg. Teil – Geschichte und geltendes Recht); *Strutz*, EStG 1925, Band 1, Berlin 1927, Einleitung, 63 ff.; *Großfeld*, Die Einkommensteuer, Tübingen 1981. Alle mwN.

3 Vgl. *Raupach*, aaO, 90 f.

4 *Finanzwissenschaft*, 3. Teil, Steuergeschichte vom Altertum bis zur Gegenwart, 2. Aufl. Leipzig 1910, 498.

der höheren Klassen durch direkte Besteuerung als Entwicklungsergebnis der Steuergeschichte des 19. Jahrhunderts in der europäischen Kulturwelt... ein Lichtblick und zugleich ein günstiger Ausblick in die Zukunft“. *Strutz*⁵ freute sich über das allgemeine Bekenntnis „zu den Grundgedanken der *Miguelschen* Steuerreform, daß die direkte Staatsbesteuerung aufzubauen sei auf dem Grundsatz der Opfertheorie, die Steuerlast müsse... für jeden ein mit Rücksicht auf... (seine) Leistungsfähigkeit gleich empfindsames Opfer bedeute(n)...“. Dabei sah *Strutz*⁶ in einer ergänzenden Vermögensteuer das geeignete Mittel zur „Erfassung der größeren Leistungsfähigkeit des Besitzeinkommens gegenüber gleich hohem Arbeitseinkommen“. Davon ist nicht viel übrig geblieben. Zwei Weltkriege und zwei Währungsreformen haben den damals noch gewollten Unterschied zwischen Besitz- und Arbeitseinkommen aus der steuerrechtlichen Nomenklatur getilgt. Heute müssen wir den *Siegeszug der Lohnsteuer* zur Kenntnis nehmen.

Die Besteuerung des Arbeitseinkommens geht zurück auf die Kopfsteuern, die von der Mitte des 18. bis zur Mitte des 19. Jahrhunderts als eine Art *Besteuerung nach einem fingierten Durchschnittseinkommen* verstanden wurden. Die ersten preußischen Einkommensteuern von 1811 und 1820 waren Kopfsteuern, die von 1820 eine Klassensteuer mit abgestuften Steuersätzen. Sie hatte fünf Klassen, vom Großgrundbesitzer (1. Klasse) bis zu „Arbeitern, Tagelöhnern und Gesinde“ (5. Klasse)⁷. Dazu hieß es in der Instruktion vom 25. August 1820, die Klassensteuer solle zwischen einer, ohne genaues Eindringen in die Vermögensverhältnisse der Pflichtigen nicht ausführbaren und deshalb *immer gehässigen Einkommensteuer* und einer die Gesamtmasse aller Einwohner ohne allen Unterschied gleichtreffenden Kopfsteuer die Mitte halten und die verschiedenen Klassen nach einer auf wenigen und leicht erkannbaren Merkmalen beruhenden Abstufung besteuern. Wer von Steuervereinfachung redet, sollte ehrlicherweise auch an die Kopfsteuern denken.

Der nächste Schritt bestand darin, die Steuer auf das *tatsächliche Arbeitseinkommen* zu erheben. Das war am leichtesten bei den Beamten, denn ihr Arbeitseinkommen konnte ohne große Schwierigkeiten ermittelt werden⁸.

5 AaO.

6 AaO, 101.

7 Vgl. *Fuisting*, Das preußische EStG vom 24. Juni 1891, Berlin 1892, 25 f.; *Weimar*, Die Entstehung der deutschen Lohnsteuer als Entsprechungsform zur modernen Kapitalwirtschaft, Bonn 1930, 30 ff.

8 Vgl. *Popitz*, aaO, 438. Dieser Ursprung erklärt allerdings nicht, warum die Aufzählung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in § 19 Abs. 1 EStG so überaus deutlich an die Kategorien der Beamtenbesoldung anknüpft („Gehälter“ usw.,

Es ist darum nicht zufällig, daß mit dem Steuerabzug vom Arbeitslohn bei den Beamten begonnen wurde, zuerst 1722 in Bayern mit der sogenannten Konditionensteuer⁹, sodann 1798 in England, dort verbunden mit dem Namen *Pitts*¹⁰, 1819/20 in Württemberg¹¹ und Baden¹². In Preußen hatte der *Freiherr vom Stein* 1808 versucht, den Steuerabzug bei der Beamtenbesoldung einzuführen; die Steuer sollte „bei den Kassen, aus welchen sie gezahlt werden, in Abzug gebracht und an die Steuerkasse abgeliefert werden“¹³. Dazu kam es jedoch nur kurzfristig von 1812 bis 1814¹⁴. Es handelte sich um eine Kriegsmaßnahme, die nur als solche akzeptiert wurde („Gold gab ich für Eisen“).

Im Laufe des 19. Jahrhunderts wurde der Steuerabzug vom Arbeitslohn überall in Deutschland auch bei Beamten wieder abgeschafft. Statt dessen wurde nach und nach eine *Auskunftspflicht der Arbeitgeber* über die ausbezahlten Löhne eingeführt; 1874 in Sachsen, 1903 in Württemberg und 1906 in Preußen¹⁵. Diese Auskunftspflicht setzte jedoch ein entsprechendes Verlangen der Behörde voraus; daraus folgte für *Fuisting*¹⁶, daß die Personen, über deren Arbeitslöhne Auskunft gefordert wurde, einzeln namhaft gemacht werden mußten. Dagegen wurde der Steuerabzug in England zeitweise auf die Lohneinkünfte aller Arbeitnehmer ausgedehnt¹⁷, 1816 wieder abgeschafft, dann aber bald für Beamte und Eisenbahnbedienstete wieder eingeführt¹⁸.

„die für eine Beschäftigung im öffentlichen und privaten Dienst gewährt werden“, „Wartegelder, Ruhegelder, Witwen- und Waisengelder“). § 15 pr. EStG 1891 erfaßte „den Verdienst der Arbeiter, Dienstboten und Gewerbehelfen, die Besoldung der Militärpersonen und Beamten jeder Art...“.

9 Vgl. *Vocke*, Zeitschrift für die gesamten Staatswissenschaften, Jahrg. 20 (1864), 235; *Weimar*, aaO, 41.

10 Dazu auch *Strutz*, aaO, 57 und *Großfeld*, aaO, 7 ff.

11 § 35 Abgabengesetz Württ. Staats- und Regbl. 1819/20, 303.

12 Art. 1 Ausführungen zum Klassensteuergesetz bad. Regbl. 1820, 1578.

13 Vgl. *Oeftering/Görbing*, Das gesamte Lohnsteuerrecht, München 1984, Einf. B Tz. 18.

14 Art. 42 Instruktion und Anweisung wegen Ausführung des Ediktes, die Erhebung einer Vermögens- und Einkommensteuer betreffend, v. 24. 5. 1812 GesSammlung 1812, 54, aufgehoben durch Gesetz v. 7. 9. 1814 GesSammlung 1814, 83. Dazu *Großfeld*, aaO, 33 f.

15 § 35 sächs. EStG GesSammlung 1874, 482; Art. 43 württ. EStG Regbl. 1903, 291; § 23 Abs. 3 pr. EStG idF v. 19. 6. 1906 GesSammlung 1906, 259 ff.

16 EStG, 7. Aufl. Berlin 1907, § 23 Anm. 7.

17 Das von 1803 bis 1816 geltende (Kriegs-)Einkommensteuergesetz, verbunden mit dem Namen *Addington*, sah den Quellenabzug sogar bei Renten, jährl. Zinsen, Mieten und Löhnen vor (vgl. *Großfeld*, aaO, 19; *Strutz*, aaO, 57 ff.).

18 Vgl. *Strutz*, aaO, 60.

Eine *Lohnsteuer im heutigen Sinne* gibt es erst seit 1920. §§ 45 ff. EStG v. 29. März 1920¹⁹ führten den Steuerabzug vom Arbeitslohn mit der Haftung des Arbeitgebers (§ 50 EStG 1920) ein, und zwar in Höhe von 10 % des Arbeitslohns ohne Rücksicht auf die persönlichen Verhältnisse des Arbeitnehmers, ohne Rücksicht auf dessen Existenzminimum und ohne die Möglichkeit eines Lohnsteuerjahresausgleichs. Der erste Lohnsteuerabzug war also genau so rigoros wie der heutige Steuerabzug nach § 50a und § 50 Abs. 2 EStG bei beschränkt Steuerpflichtigen. Was man früher „Kopfsteuer“ genannt hatte, bezeichnete man als „Objektsteuer“, doch das bedeutete in der Sache dasselbe und konnte darum nicht gut gehen. Das EStG mußte bereits am 21. Juli 1920, kaum ein Vierteljahr nach seinem Inkrafttreten, novelliert werden²⁰. Dieser Novelle folgten weitere Novellen²¹; eine gewisse Konsolidierung brachten §§ 69 ff. EStG 1925. Auf den Lohnsteuerjahresausgleich im heutigen Sinne mußten die Steuerzahler noch bis 1948 warten²². Bis zur Währungsreform war die Lohnsteuer mehr Objektsteuer als Erhebungsform der Einkommensteuer²³.

Die *Gründe für und gegen die Lohnsteuer*, besonders für und gegen den Steuerabzug vom Arbeitslohn, sind so alt wie der Steuerabzug selbst. Die Regierungsvorlage zum EStG 1920 ist ein Plädoyer für den Steuerabzug²⁴. In dem Ausschußprotokoll der Nationalversammlung²⁵ kann man alle heute noch maßgebenden Gründe für und gegen den Steuerabzug nachlesen. Dem Reichsfinanzminister *Erzberger*²⁶ kam es auf den schnellen Eingang der Steuer und auf die für das Reich problemlose Einbehaltung der Steuer durch die Arbeitgeber an; ihm ging es um die Beschränkung des Beitreibungsverfahrens, das den Behörden bis dahin unglaubliche Schwierigkeiten gemacht hatte. So hatte die Stadt Leipzig 1912 278 000 sogenannte Steuerzettel verschickt, auf diese zahlten 73 000 Steuerpflichtige ohne weiteres, darauf wurden 205 000 Mahnungen verschickt, auf diese zahlten

19 RGBl. I S. 359 ff. Dazu *Pünder*, Deutsches Steuerblatt, 3. Jahrg. 1921, Sp. 488 ff.

20 Gesetz zur Regelung des Steuerabzugs vom Arbeitslohn v. 21. 7. 1920 RGBl. 1920, 1463.

21 Dazu die Darstellungen von *Hempfel*, Finanz-Archiv Jahrg. 41 Band I (1924), 45 ff.

22 VO zur Änderung der Lohnsteuerdurchführungsbestimmungen v. 16. 10. 1948 Steuer- und Zollblatt 1948, 261.

23 Vgl. BFHE 55, 262 = BStBl. 1951 III 100; BFHE 61, 39 = BStBl. 1955 III 213.

24 Verhandlungen der verfassungsgebenden Deutschen Nationalversammlung, Band 340 Drucks. 1624, 35 ff.

25 AaO, Aktenstück 2149, S. 2274.

26 Zu diesem *Strutz*, aaO, 104 f.

95 000 Steuerpflichtige, so daß 110 000 Zwangsvollstreckungsverfahren eingeleitet werden mußten²⁷. Auch heute noch werden die Vorteile des Lohnsteuerabzugsverfahrens darin gesehen, daß

1. das Erhebungsverfahren für die Finanzverwaltung außerordentlich billig ist,
2. die Steuer wesentlich früher als im Veranlagungsverfahren einkommt,
3. die Einkünfte sicher erfaßt, Steuerausfälle infolge Verschleierung des Arbeitsverhältnisses, unbekanntem Aufenthalts und späterer Zahlungsunfähigkeit des Steuerpflichtigen vermieden werden.

Man hat im Abzugsverfahren auch einen Vorteil für den Steuerpflichtigen gesehen, weil dieser im Augenblick seiner größten Leistungsfähigkeit angegriffen wird und darum die Steuerlast nicht so drückend empfindet wie bei direkter Zahlung an nur wenigen Terminen im Jahr²⁸. Diesen Gesichtspunkt sollte man nicht von der Hand weisen, denn mit dem Steuerabzug wird dem Steuerpflichtigen der lästige „Papierkrieg“ mit dem Finanzamt und der Finanzkasse abgenommen; nicht von ungefähr werden Vermietern, Stadtwerken, Versicherungsgesellschaften usw. bereitwillig Einzugsermächtigungen erteilt.

Im Ausschuß der Nationalversammlung ist auch die mit dem Abzugsverfahren verbundene *Belastung der Arbeitgeber* beanstandet worden, und schon in den zwanziger Jahren sind wiederholt Berechnungen über die den Arbeitgebern entstehenden Kosten angestellt worden²⁹. Über das Problem der Belastung der Arbeitgeber hat man sich in der Nationalversammlung mit dem oberflächlichen Hinweis hinweggesetzt, der Arbeitgeber müsse auch bei der Erhebung der Sozialversicherungsbeiträge mitwirken³⁰. Dieses Argument ist offenbar unverwundlich; wir hören es noch in den sechziger Jahren aus dem Munde des Bundesfinanzhofs³¹ und lesen es einige Jahre später aus der Feder von *Scheuner*³². Im Ausschuß der Nationalversammlung mag man sich unter dem Eindruck der damals dem Reich ins Haus stehenden finanziellen Lasten mit einem derart unqualifizierten Argument zufrieden gegeben haben, doch damals kann es auch eine Rolle (mit-)gespielt haben, daß *Erzberger* nach dem Urteil von *Strutz*³³ von einer „der äußersten Linken nahekommenden Besitzfeindschaft beseelt war“.

27 Vgl. *Riepen*, Die Rechtsstellung des Arbeitgebers im Lohnsteuerabzugsverfahren, Stuttgart 1967. Weitere Beispiele bei *Weimar*, aaO, 62.

28 Vgl. *Weimar*, aaO, 45.

29 Vgl. *Weimar*, aaO, 71 ff. mwN.

30 Aktenstück 2149 S. 2275.

31 BFHE 77, 408 (410) = BStBl. 1963 III 468.

32 In *v. Campenhausen/Maunz/Scheuner/Scholtissek*, Die Mitwirkung der Arbeitgeber bei der Erhebung der Kirchensteuer, Berlin 1971, 74.

33 AaO, 104.

Dabei wird übersehen, daß sich der Staat in vergleichbaren Situationen sehr viel weniger generös zeigt. Die Bundesländer lassen sich den Einzug der Kirchensteuern mit immerhin 2 bis 5 (meist 4) Prozent des Aufkommens vergüten³⁴.

Man wird sich darum fragen müssen, ob der Dreierbeschluß des Bundesverfassungsgerichts vom 17. Februar 1977³⁵ das letzte Wort dazu ist, daß der Arbeitgeber als „Beauftragter des Steuerfiskus“ oder als „Hilfsorgan der staatlichen Finanzverwaltung“, so das Bundesverfassungsgericht an anderer Stelle³⁶, die Kirchenlohnsteuer ohne Vergütung einbehalten und abführen muß, während der Staat für die Weiterleitung eben dieser Kirchenlohnsteuern an die Kirchen eine Inkassogebühr kassiert.

Nicht minder fragwürdig ist die durch § 50 EStG 1920 eingeführte Haftung des Arbeitgebers im Vergleich zur Haftung auf Seiten des Staates. Über die Haftung des Arbeitgebers hat man sich eigenartigerweise weder damals noch später ernsthafte Gedanken gemacht³⁷. Der Staat schützt seine Amtsträger nahezu todsicher durch § 32 AO. Den Haftungsausschluß der steuerverwaltenden Körperschaften gegenüber den steuerberechtigten Körperschaften sollte das Staatshaftungsgesetz regeln. Dazu ist es nicht gekommen³⁸. § 23 RAO schloß auch Ansprüche gegen die Anstellungskörperschaft des Amtsträgers aus; zu diesem Zweck war die Vorschrift durch Not-Verordnung vom 1. Dezember 1930³⁹ in die RAO eingefügt worden⁴⁰. Dagegen läßt § 42 d EStG den Arbeitgeber ohne Rücksicht auf Verschulden haften, und, um das Maß voll zu machen, hebt § 219 Satz 2 AO die Subsidiarität der Haftung auf. Darüber können sich nur eingefleischte Fiskalisten freuen.

Schon frühzeitig hat man ein anderes Problem erkannt, das der Gesetzgeber bis heute nur kosmetisch geregelt hat. Der Geheime Oberrechnungsrat beim Rechnungshof des Deutschen Reiches *Vocke*⁴¹ hat 1887 gemeint, nur die Besoldeten würden nach dem Maße ihres wirklichen Einkommens, soweit es in Gehalt bestehe, richtig besteuert, bei den Grundbesitzern, Industriellen, Kaufleuten und Kapitalisten aber sei die Einkommensteuer „nur eine große Lüge“. *Delbrück* hat dazu in den preußischen Jahrbüchern⁴² die

34 Vgl. v. *Campenhausen*, Staatskirchenrecht, 2. Aufl. München 1983, 169 f.

35 BVerfGE 44, 103 (104).

36 BVerfGE 19, 226 (240).

37 Ausgenommen neuerdings *Schick*, BB 1983, 1041.

38 Vgl. *Tipke/Kruse*, AO, § 32 Tz. 1.

39 RGBl. I 517.

40 Vgl. *Tipke/Kruse*, AO, 7. Aufl., Köln 1965/75, § 23 Tz. 1.

41 Die Abgaben, Auflagen und die Steuern vom Standpunkt der Geschichte und der Sittlichkeit, Stuttgart 1887, 487.

42 Band 136 (1909), 180 ff.

passenden Beispiele nachgeliefert, so ein Zitat aus der Krefelder Zeitung, die höchsten Steuerzahler seien „nicht die Gutsbesitzer und die reichen Bauern, sondern der Pfarrer, Lehrer, Landgendarm und Steueraufseher“. *Pistorius*⁴³ hat den Vorwurf der „Einkommensteuerlüge“ nach dem 1. Weltkrieg wieder aufgegriffen. § 19 Abs. 4 EStG sucht dem Problem mit einem *Arbeitnehmer-Freibetrag* von 480 DM im Kalenderjahr gerecht zu werden. Dieser Arbeitnehmer-Freibetrag soll die Nachteile ausgleichen, die dem Arbeitnehmer gegenüber anderen Steuerpflichtigen dadurch entstehen, daß bei ihm die Steuer zeitnäher erhoben wird. Damit ist nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts⁴⁴ dem Gleichheitssatz genügt.

Unausgesprochen blieb bei Schaffung des Arbeitnehmer-Freibetrages durch das Steueränderungsgesetz 1964⁴⁵ allerdings die Annahme, daß veranlagte Steuerpflichtige bei Ermittlung ihres Gewinns in größerem Umfang, als es bei Arbeitnehmern der Fall ist, den Gewinn auf legale Weise steuergünstiger gestalten könnten⁴⁶. Die Massenmedien sprachen damals unverblümt über die größeren Möglichkeiten der illegalen Gestaltung des steuerpflichtigen Gewinns. Die amtliche Begründung zum Entwurf des Dritten Steuerreformgesetzes (EStG 1975)⁴⁷ spricht nur davon, daß der Betriebsausgabenabzug für Bewirtung und Geschenke die Gleichmäßigkeit der Besteuerung beeinträchtige, weil er nur einem bestimmten Personenkreis möglich sei. Doch das ist ein weites Feld.

III. Rechtsvergleichende Hinweise

Die historischen Regelungsmuster sind jenseits unserer Grenzen noch aktuell geltendes Recht. Frankreich und die Schweiz kennen überhaupt keinen Lohnsteuerabzug; dort wird die Einkommensteuer auch auf Lohn Einkünfte im Wege der Veranlagung erhoben. Dazu sind in Frankreich die Arbeitgeber verpflichtet, dem Finanzamt die gezahlten Arbeitslöhne jährlich mitzuteilen⁴⁸; hier leben also die deutschen Regelungen aus der Zeit vor dem 1. Weltkrieg fort.

43 Stuw 1924, 1285.

44 BVerfGE 43, 231 (237 ff.).

45 BGBl. I 885.

46 Vgl. Heuer in: *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG, § 19 Tz. 391. Dazu mit Recht kritisch *Tipke*, Steuergerechtigkeit, 1981, 67 ff.

47 BT-Drucks. 7/1470, S. 221.

48 Vgl. *Kramer*, RIW/AWD 1981, 828. Ebenfalls hierzu und zum folgenden *Mengel*, Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan, Herne/Berlin ab 1980, Länderteil jeweils zu den Textziffern 2.6.1 und 2.12.2.

In anderen Ländern gibt es zwar einen Steuerabzug vom Arbeitslohn (in Dänemark erst seit 1970), doch mit beachtlichen Unterschieden. Ein *definitorisches Lohnsteuerabzugsverfahren* auf der Grundlage von Lohnsteuerkarten nach Maßgabe von am Bruttoarbeitslohn ausgerichteten Lohnsteuertabellen, mit einem Ermäßigungsverfahren zur Berücksichtigung individueller Abzugsbeträge und einem abschließenden Lohnsteuerjahresausgleich iS der §§ 38–42f EStG gibt es nur in Italien, Luxemburg, den Niederlanden und in Österreich⁴⁹. Man kann hier von einem deutsch-beeinflußten Lohnsteuerrechtskreis sprechen.

Ein definitorisches Lohnsteuerabzugsverfahren in einem eingeschränkten Maß kennen Norwegen und Schweden bei der sogenannten Seemannssteuer (Sjømannsskatt) mit einem eigenen Tarif und einer insgesamt geringeren Belastung als bei den übrigen Arbeitnehmern. Damit nähert sich die Seemannssteuer der Pauschsteuer und erinnert so in gewisser Weise an die erste Lohnsteuer nach dem Reichseinkommensteuergesetz 1920.

Eine *Pauschalierung der Lohnsteuer* (§§ 40, 40 a, 40 b EStG) gibt es in Österreich nach Maßgabe des § 69 ö.EStG; die Pauschsteuersätze liegen zwischen 7,5 und 15%; eine Übernahme der Pauschsteuer durch den Arbeitgeber (§ 40 Abs. 3 Sätze 1 und 2 EStG) ist nicht vorgesehen.

In Belgien, Dänemark, Griechenland, Irland, Japan, Kanada, Norwegen und Schweden (mit dem Sonderfall der Seemannssteuer), Portugal, Spanien und den USA wird zwar die Lohnsteuer an der Quelle erhoben, es folgt aber stets eine *Veranlagung aufgrund einer Steuererklärung*; die einbehaltene und abgeführte Lohnsteuer wird auf die Einkommensteuer angerechnet. Durchweg müssen die Arbeitgeber die Steuer bei Auszahlung des Lohnes einbehalten und monatlich abführen; doch es kommen auch längere Fristen vor (Portugal: 3 Monate⁵⁰). Gelegentlich müssen mit der Lohnsteuer weitere Steuern einbehalten und abgeführt werden, so zB in Belgien ein Gemeindezuschlag, in Griechenland eine Stempelsteuer in Höhe von 1 % des Arbeitsentgelts. Andererseits kommt es vor, daß bestimmte Arbeitgeber nicht verpflichtet sind, Lohnsteuer einzubehalten und abzuführen; so zB in Italien Arbeitgeber bei den Löhnen von im „privaten“ Bereich beschäftigten Arbeitnehmern (Hausangestellten usw.). Das ist ehrlicher als unsere Praxis der „Putzfrau ohne Steuerkarte“.

Sehr unterschiedlich ist das *Lohnsteuerermäßigungsverfahren* geregelt. Schweden kennt überhaupt kein Ermäßigungsverfahren mit der Möglich-

49 Vgl. die tabellarische Zusammenstellung im Informationsdienst des BdF zur Finanzpolitik des Auslandes Nr. 3/1978 v. 15. 12. 78.

50 Vgl. *Mennel*, aaO, Portugal Tz. 2.12.5.

keit des Eintrags besonderer Freibeträge; Familienstand, Kinderfreibeträge und bestimmte Pauschalen sind in die jeweils zur Anwendung kommende Steuertabelle eingearbeitet. In anderen Ländern können entweder nur Pauschbeträge und/oder nur limitierte Beträge und/oder nur bestimmte Aufwendungen, zB Sozialversicherungsbeiträge, Familienermäßigungen und dergleichen, berücksichtigt werden.

Filigran geht es in Großbritannien (und im wesentlichen auch in Irland) zu. Dort muß der Arbeitgeber die Lohnsteuer aufgrund einer vom Arbeitnehmer vorzulegenden „Deduction Card“ einbehalten, die von der Steuerbehörde mit einer aus Buchstaben und Ziffern versehenen „code number“ versehen worden ist. Jeder Nummer entspricht ein bestimmter Betrag an Abzügen vom Arbeitslohn, die bei der Steuerberechnung vorzunehmen sind. Grundsätzlich wird die Steuer nach den gesamten im Einkommenjahr angefallenen Bezügen berechnet (cumulative basis). Dadurch kommt es zu einem ständigen Lohnsteuerausgleich (ausgenommen bei unter die „höheren“ Steuersätze des Tarifs fallendem Arbeitslohn). Auf diese Weise erübrigt sich für Arbeitnehmer im allgemeinen eine Veranlagung, zumal auch allgemeine Abzüge im Rahmen der Einkommensermittlung (zB Schuldzinsen) in die Code-Bestimmung eingehen⁵¹.

Auch sonst sind der Besonderheiten viele. In Belgien und in den USA gehören *Trinkgelder* nicht nur wie bei uns zum Arbeitslohn, sie müssen auch dem Arbeitgeber zum Zwecke des Steuerabzuges mitgeteilt werden. In Belgien und Norwegen erstreckt sich der Lohnsteuerabzug auch auf Renten, Pensionen, Krankengeld und Arbeitslosengeld.

Andererseits sind in Großbritannien *Sachleistungen* (benefits in kind) grundsätzlich steuerfrei; sie sind nur steuerpflichtig, wenn der Empfänger dem board of directors der company angehört und an dieser beteiligt ist oder wenn der Empfänger Angestellter ist und seine jährlichen Bezüge über 8500 Pfund hinausgehen. Eine ähnliche Regelung gilt in Irland. Auch in den USA sind die Nebenleistungen, dort „fringes“ genannt, weitgehend steuerfrei. Infolgedessen zielen die Gewerkschaften darauf ab, tunlichst die „fringes“ zu erhöhen, um das Einrücken in höhere Einkommen- und Sozialversicherungsstufen zu vermeiden⁵².

Portugal kennt keinen Abzug der *Werbungskosten*. Statt dessen sind Einnahmen bis zu 126 000 Esc. (knapp 2200 DM) im Jahr steuerfrei. In Groß-

51 Ausführlicher *Weise*, Die Steuern im Vereinigten Königreich, Kiel 1957, 30 ff., *Daviter* u. a. in: *Steuernorm und Wirklichkeit*, Band I, Köln/Opladen 1969, 113 ff.

52 Vgl. *Adam*, DStZA 1978, 395 mit einer ansehnlichen Liste möglicher „fringes“.

britannien, Irland, Kanada und Spanien sind die Kosten für die Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nicht abzugsfähig, in den Niederlanden ist der Abzug auf bestimmte, nach der Entfernung gestaffelte Pauschsätze beschränkt; in Norwegen muß sich die tägliche Fahrzeit durch Benutzung des eigenen Autos um mindestens zwei Stunden verkürzen.

Einen *Arbeitnehmerfreibetrag* gibt es in Frankreich, Griechenland, Italien, Japan⁵³, Luxemburg und Norwegen. In Österreich sind sonstige, insbesondere einmalige Bezüge (zum Beispiel 13. und 14. Monatsbezug und Belohnungen) unter 8500 ö. S. steuerfrei; soweit sie diesen Betrag übersteigen, beträgt der Steuersatz 6 vH, bei Arbeitnehmern mit einem Kind 2 vH, mit zwei Kindern 1 vH, mit drei und mehr Kindern sind sie steuerfrei (§ 67 Abs. 1 ö.EStG). Auch den Arbeitnehmern gewährte Urlaubsentgelte sind zur Hälfte als sonstiger Bezug zu behandeln (§ 67 Abs. 5 ö.EStG) und insoweit steuerfrei.

In Frankreich besteht der Arbeitnehmerfreibetrag in einem Abschlag von 18 vH von den Einnahmen⁵⁴. Dieser Abschlag wird offiziell damit gerechtfertigt, daß die Arbeitnehmer wegen der Anzeigepflicht des Arbeitgebers im Gegensatz zu anderen Steuerpflichtigen kaum die Möglichkeit haben, Steuern zu verkürzen⁵⁵.

IV. Zur Rechtslage in der DDR

Die DDR schließlich hat das Arbeitseinkommen gegenüber dem Besitz Einkommen deutlich privilegiert. Das dortige Steuerrecht dient primär sozialökonomischen Zwecken. Die Besteuerung ist darauf ausgerichtet, das sozialistische Gesellschafts- und Wirtschaftssystem zu fördern, private Kapitalbildung in nichtsozialistischen Betrieben zu verhindern und die mangels Marktwirtschaft notwendige Preisregulierung durchzusetzen. *Spiller*⁵⁶ spricht von der Umverteilungs-, Stimulierungs- und Kontrollfunktion der Besteuerung. Volkseigene Betriebe werden nicht besteuert. Sie müssen durch Pflichtabführungen finanzieller Mittel im Staatshaushalt Mittel zentralisieren, die bereits staatliches Eigentum sind. Dazu gehören die Pro-

53 Dazu *Mersmann*, *StuW* 1969, 566.

54 10 vH der Einnahmen können pauschal als beruflicher Aufwand abgesetzt werden. Von diesem auf 90 vH reduzierten Einkünften wird der Arbeitnehmerabschlag von 20 vH (also 18 vH der Einnahmen) abgezogen (vgl. *Rothstein*, *IWB* Fach 5 Gruppe 2, 360 f.; *Kramer*, *RIW/AWD* 1981, 828).

55 Vgl. *Kramer*, aaO.

56 *Internationales Finanz- und Währungsrecht*, 2. Aufl., Berlin 1984, 129 f.

duktions- und Handlungsfondsabgabe, die Nettogewinnabführung (vergleichbar der Dividende) und Beiträge für gesellschaftliche Fonds⁵⁷. Damit ist das Steuersystem der DDR mit dem der Bundesrepublik im Bereich der Unternehmensteuer nicht mehr vergleichbar⁵⁸.

Auf die Bezieher kapitalistischer Einkünfte findet das EStG idF vom 18. September 1970⁵⁹ Anwendung, auf die Bezieher von Arbeitseinkommen die Verordnung über die Besteuerung des Arbeitseinkommens vom 22. Dezember 1952⁶⁰.

Das DDR-EStG ist (abgesehen von terminologischen Unterschieden) nahezu identisch mit dem EStG 1934; nur § 19 EStG ist „gegenstandslos“. An dessen Stelle ist die Verordnung von 1952 getreten. Der wesentliche Unterschied besteht in den Steuersätzen; die Steuersätze des EStG reichen bis zu 90 % des Einkommens, die der Verordnung sind deutlich geringer. Nach § 1 der Verordnung sind steuerpflichtig „Arbeiter und Angestellte (Empfänger von Lohn und Gehalt) und Angehörige steuerbegünstigter freier Berufe“. Sie werden nach dem Lohnsteuertarif G mit einem Spitzensatz von 20 % des Arbeitslohnes besteuert. Die Angehörigen steuerbegünstigter freier Berufe beziehen steuerbegünstigte freiberufliche Einkünfte, und das sind nach § 5 Abs. 1 der Verordnung alle Einnahmen in Geld oder Geldeswert aus

1. freiberuflicher schriftstellerischer Tätigkeit,
2. freiberuflicher wissenschaftlicher Forschungs- oder Lehrtätigkeit,
3. freiberuflicher künstlerischer Tätigkeit,
4. freiberuflicher Tätigkeit als Arzt, Zahnarzt, Tierarzt oder Hebamme,
5. freiberuflicher Tätigkeit als Erfinder.

Diese Einkünfte werden nach dem Tarif H mit einem Spitzensatz von 30 % des steuerpflichtigen Arbeitseinkommens besteuert. Eine Verordnung vom 15. Dezember 1970⁶¹ hat den Kreis der begünstigten Tätigkeiten ausgedehnt auf Gebrauchsgrafiker, Werbefachleute, Ausstellungsgestalter usw. bis hin zu Stadtführern und Reiseleitern. Für sie gilt der Tarif M mit einem Spitzensatz von 60 % des steuerpflichtigen Gesamteinkommens (Arbeitseinkommen zuzüglich nicht begünstigter Einkünfte). Dagegen üben Rechtsanwälte nach wie vor keine steuerbegünstigte Tätigkeit aus; ihre

57 Vgl. *Spiller*, aaO, 131; *Töben*, Die Besteuerung des deutsch-deutschen Wirtschaftsverkehrs, Baden-Baden 1985, 57 ff., und *Kruse*, *StuW* 1985, 356 ff.

58 Noch weitgehend *Schieber*, *DStR* 1977, 242.

59 GBl. 1970 Sonderdruck Nr. 670.

60 GBl. 1952 Nr. 182 S. 1413. Dazu ausführlich *Töben*, aaO, 162 ff.

61 GBl. II Nr. 97 S. 690.

Einkünfte fallen unter § 18 DDR-EStG. In Ziff. 28 Abs. 1 Satz 1 der Richtlinien über die Besteuerung des Arbeitseinkommens⁶² heißt es:

„In den Kreis der steuerbegünstigten freien Berufe wurden diejenigen freiberuflich tätigen Bürger aufgenommen, die durch ihre Arbeit die Entwicklung des gesellschaftlichen Lebens in unserer Republik, insbesondere auf wissenschaftlichem, kulturellem und technischem Gebiet oder auf dem Gebiet des Gesundheitswesens wesentlich beeinflussen und vorantreiben.“

§ 5 Abs. 2 der Verordnung über die Besteuerung des Arbeitseinkommens variiert auf die RFHE 44, 324 zurückgehende Vielfältigkeitstheorie⁶³:

„Die freiberuflichen Einkünfte gelten nur dann als steuerbegünstigte, wenn in Ausübung einer der genannten Tätigkeiten keine qualifizierten oder nicht mehr als zwei technische Hilfspersonen zur gleichen Zeit beschäftigt werden. Einkünfte aus der Tätigkeit als Arzt, Zahnarzt oder Tierarzt gelten jedoch in jedem Fall ohne Rücksicht auf die Zahl der beschäftigten Arbeiter und Angestellten als steuerbegünstigte freiberufliche Einkünfte.“

Die Lohnsteuer wird auch in der DDR im Wege des Steuerabzuges erhoben (§ 19 VO). Der Betrieb, sprich: der Arbeitgeber, hat die Lohnsteuer einzubehalten und monatlich abzuführen (§ 20 Abs. 1 und 2 VO). Er haftet für die ordnungsgemäße Einbehaltung und Abführung der Steuer (§ 20 Abs. 4 Satz 1 VO). Der Werk tätige, sprich: Arbeitnehmer, darf vom Betrieb für nicht oder zuwenig einbehaltene Steuerbeträge nur für den letzten der Lohnrechnungsperiode vorangegangenen Monat in Anspruch genommen werden (§ 20 Abs. 4 Satz 2 VO).

Bei steuerbegünstigten freiberuflichen Einkünften hat der Auftraggeber die Lohnsteuer einzubehalten und abzuführen; auch er haftet für die ordnungsgemäße Einbehaltung und Abführung der Steuerbeträge (§ 22 Abs. 1 und 2 VO). Die Verpflichtung zum Steuerabzug entfällt, wenn der Auftraggeber die freiberufliche Dienstleistung lediglich für private Zwecke in Anspruch genommen hat (zB ärztliche oder zahnärztliche Behandlung, privater Sprach- und Musikunterricht, künstlerische Vorträge bei Familienfestlichkeiten, Leistungen der Architekten für den privaten Hausbesitz), wenn der Auftraggeber Inhaber eines landwirtschaftlichen Betriebs ist oder das Entgelt für die Tätigkeit eines Volkskorrespondenten oder Laienspielers zahlt. Bei Volkskorrespondenten und Laienspielern wird unterstellt, daß ihre Einkünfte unter der Grenze liegen, die zu einer Steuerfestsetzung führt⁶⁴.

62 Vom 22. 12. 52 GBl. 1952 Nr. 182 S. 1413.

63 Weitere Nachweise bei *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG, § 18 Tz. 106.

64 Ziff. 78 Abs. 1 Richtlinien über die Besteuerung des Arbeitseinkommens. Volkskorrespondenten sind die Verfasser von Beiträgen, die das Ziel verfolgen, Fragen des öffentlichen Lebens und der Produktion zu behandeln, um Beispiele zu

V. Hommage und Eröffnung der Tagung

Ich habe mit meiner rechtshistorischen und rechtsvergleichenden Einführung an die Tradition der Steuerrechtswissenschaft vor und nach dem ersten Weltkrieg angeknüpft. Dazu verweise ich auf den Kommentar zum EStG 1925 von *Georg Strutz*⁶⁵. Dessen rechtshistorische und rechtsvergleichende Einleitung ist schlechthin großartig.

Ich eröffne die diesjährige Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft mit dem besonderen Dank an unsere Referenten. Von ihnen lebt die Tagung, und die Wissenschaft von der Leistung des einzelnen.

geben oder Mißstände zu beseitigen. Die einfachste Form der Volkskorrespondenz ist der Leserbrief. Für die gesellschaftlich wichtige Arbeit erhalten die Volkskorrespondenten keine Honorare, sondern statt dessen eine pauschale Vergütung, deren Höhe dem politischen Niveau und der Wichtigkeit der Mitteilung entspricht. Laienspieler sind Personen, deren künstlerische Betätigung nicht zum Zwecke der Einnahmeerzielung erfolgt und sich ausschließlich auf das Gebiet der Volkskunst erstreckt (Ziff. 78 Abs. 2 und 3 Richtlinien).

65 Berlin 1927–1929.

Die Einkünfte des Arbeitnehmers – Steuerrechtssystematische Grundlegung –

Professor Dr. *Joachim Lang*, Darmstadt

Inhaltsübersicht

- I. Einleitung: Deformation der Einkommensbesteuerung in dem Massenverfahren der Arbeitnehmerbesteuerung
- II. Einordnung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in den Einkünftecatalog des Einkommensteuergesetzes
 1. Problemstellung
 2. Der steuerrechtliche Begriff des Arbeitnehmers
 - a) Der Typusbegriff des Arbeitnehmers
 - b) Keine Bindung des steuerrechtlichen Arbeitnehmerbegriffs (§ 1 LStDV) an das Arbeits- oder Sozialversicherungsrecht
 - c) Ableitung des Arbeitnehmerbegriffs aus dem System des Einkünftecatalogs
 3. Abgrenzung der nichtselbständigen Arbeit iSd. § 19 EStG zur gewerblichen Betätigung iSd. § 15 Abs. 2 EStG
 4. Abgrenzung der nichtselbständigen Arbeit iSd. § 19 EStG zur freiberuflichen Tätigkeit iSd. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG
 - a) Wissenschaftliche, künstlerische, schriftstellerische, unterrichtende und erzieherische Tätigkeiten
 - b) Standesrechtlich geregelte Berufe
 5. Abgrenzung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu den Einkünften aus Privatvermögen
 - a) Problemstellung
 - b) Abgrenzung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu den Einkünften aus Kapitalvermögen
 - aa) Erste Fallgruppe
 - bb) Zweite Fallgruppe
 - c) Abgrenzung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung
 - d) Ergebnis
- III. Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit
 1. Prinzipien der Überschußrechnung
 - a) Ansatz von Einnahmen und Werbungskosten nach dem Zufluß- und Abflußprinzip
 - b) Kausalrechtliche Bestimmung der Einnahmen und Werbungskosten nach dem Veranlassungsprinzip
 - aa) Einnahmen, die Arbeitslohn sind
 - bb) Einnahmen, die kein Arbeitslohn sind
 - c) Ausgrenzung von Vermögensstammaufwendungen und -einnahmen nach dem Quellenprinzip
 2. Steuerbare Einnahmen
 - a) Lohnsteuerbarer Arbeitslohn
 - aa) Leistungen des Arbeit-

- | | |
|---|--|
| <p>gebers, die der Berufsausübung des Arbeitnehmers dienen</p> <p>bb) Sozialpolitisch motivierte Leistungen des Arbeitgebers</p> <p>cc) Gemischte Fälle</p> <p>b) Steuerbare Einnahmen, die nicht dem Lohnsteuerabzug unterliegen</p> <p>aa) Gesetz-, sitten- oder pflichtwidrige Einnahmen</p> <p>bb) Einnahmen außerhalb des Beschäftigungsverhältnisses</p> <p>3. Werbungskosten</p> <p>a) Grundsätzliche Angleichung des Werbungskostenbegriffs</p> | <p>an den Betriebsausgabenbegriff nach dem Veranlassungsprinzip</p> <p>b) Abweichungen von der dekungsgleichen Interpretation des Werbungskosten- und Betriebsausgabenbegriffs</p> <p>c) Typisierung und Pauschalierung von Werbungskosten</p> <p>aa) Zur rechtsstaatlichen Problematik des vereinfachenden Gesetzesvollzugs</p> <p>bb) Beispiele für unzulässige materielle Typisierungen</p> <p>cc) Beispiele für zulässige und unzulässige formelle Typisierungen</p> |
|---|--|

I. Einleitung: Deformation der Einkommensbesteuerung in dem Massenverfahren der Arbeitnehmerbesteuerung

Das Einkommensteuergesetz definiert die Lohnsteuer als den Steuerabzug vom Arbeitslohn, demnach nur als eine *Erhebungsform* der Einkommensteuer. Tatsächlich hat sich jedoch die Besteuerung des Arbeitnehmers von der übrigen Besteuerung nach dem Einkommensteuergesetz formell und materiell so abgelöst, daß sich das Lohnsteuerrecht als ein *eigenständig charakterisiertes Teilgebiet* der Einkommensbesteuerung darstellt. Diese Rechtsentwicklung belegen die Lohnsteuer-Durchführungsverordnung neben der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung, die Lohnsteuer-Richtlinien neben den Einkommensteuer-Richtlinien, die sachgebietsmäßige Aufspaltung der Einkommen- und Lohnsteuer in Steuerstatistiken, eine umfangliche Spezialliteratur zum Lohnsteuerrecht¹.

¹ Gesamtdarstellungen und Spezialkommentare zum Lohnsteuerrecht: *K. Altehoefer/H. Schwarz*, Steuerrecht und Arbeitsverhältnis, 2. Aufl., Stuttgart 1981; *R. Charlier/H. Schwarz*, ABC der Lohnsteuer, 2. Aufl., Herne/Berlin 1979; *J. Giloy*, Die Lohnsteuer, Gesamtdarstellung des ab 1. 1. 1985 geltenden Lohnsteuerrechts, NWB Fach 6, S. 2611; *H. Hartz/J. Meeßen/N. Wolf*, ABC-Führer Lohnsteuer, Loseblattwerk, Stuttgart; *W. Horowski/K. Altehoefer*, Kommentar zum Lohnsteuer-Recht, Loseblattwerk, Stuttgart; *J. Lang*, Das neue Lohnsteuerrecht, StuW 1975, 113; *H. Oeftering/H. Görbing*, Das gesamte Lohnsteuerrecht, Lose-

Die formelle und materielle Verselbständigung des Lohnsteuerrechts gegenüber dem Einkommensteuerrecht hat im wesentlichen folgende Ursachen:

Nach Maßgabe seiner fiskalischen Bedeutung und der Vielzahl der betroffenen Personen ist das Lohnsteuerrecht die *praktisch wichtigste Steuerrechtsmaterie*². Arbeitnehmer tragen nämlich mehr als 80 Prozent des Einkommensteueraufkommens³. Mehr als 90 Prozent der nach dem Einkommensteuergesetz besteuerten Personen beziehen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit⁴.

Die Vielzahl der Lohnsteuerfälle steht jedoch in einem reziproken Verhältnis zum Anteil der Verwaltungskapazität, die für die Besteuerung der Arbeitnehmer eingesetzt wird. Das Instrument des Steuerabzuges vom Arbeitslohn ermöglicht jene Entfernung von der Individualität des Einzelfalles, welche die Eigenart des Lohnsteuerrechts und den Ansatz zu seiner kritischen Betrachtung ausmacht. Kein anderes Gebiet des Steuerrechts ist von Typisierungen und Pauschalierungen so durchsetzt wie das Lohnsteuerrecht, und in keinem anderen Gebiet des Steuerrechts erscheint die Vergröberung und Deformation der Besteuerung so administrativ unentbehrlich wie im Lohnsteuerrecht; gerade in diesem Zusammenhang offenbart sich das im Schrifttum⁵ beklagte Defizit rechtswissenschaftlicher

blatt-Kommentar, München; K. Offerhaus, Lohnsteuerrecht für Arbeitgeber, München 1981; E. Ranft/H. Lange, Lohnsteuer, Finanzkolleg, Bd. 4, 8. Aufl., Achim 1986; J. N. Stolterfoht, Lohnsteuer und Lohnsteuerabführungspflicht, Baden-Baden 1975.

2 K. Offerhaus, Was gehört zum Arbeitslohn?, BB 1982, 1061. Vgl. auch G. Söffing, Zur Bedeutung des Lohnsteuerrechts, DStZ 1982, 399.

3 Das Einkommensteueraufkommen 1984 von 168 308,5 Mio. DM enthält 136 349,7 Mio. DM Lohnsteuer, d. s. 81 Prozent. Vgl. BMF (Hrsg.), Finanzbericht 1986, Bonn 1985, S. 173. Im weiteren ist die Einkommensteuer der veranlagten Arbeitnehmer zu berücksichtigen.

4 Nach den bisher veröffentlichten speziellen Auswertungen des Statistischen Bundesamts (Fachserie 14: Finanzen und Steuern, Reihe 7.1: Einkommensteuer 1980, S. 25) bezogen 1980 von 21 458 076 Steuerpflichtigen 20 062 607 Steuerpflichtige (veranlagt: 9 179 554; nicht veranlagt: 10 883 053) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Rest: 1 395 469 oder 6,5 Prozent Steuerpflichtige). 1980 wurde bei 9 032 458 Steuerpflichtigen ein Lohnsteuer-Jahresausgleich durchgeführt; 9 179 554 Lohnsteuerpflichtige wurden veranlagt. Bei 1 850 595 Lohnsteuerpflichtigen wurde weder eine Veranlagung noch ein Lohnsteuerjahresausgleich durchgeführt.

5 K. Offerhaus (FN 2); W. Schick, Grundfragen des Lohnsteuerverfahrens, München 1983, S. 2 ff.; G. Söffing (FN 2); J. N. Stolterfoht, StRK-Anm. EStG § 19 Abs. 1 Ziff. 1 R. 537; ders. (FN 215).

Durchdringung des Lohnsteuerrechts als geradezu sachlogische Komponente des Massenverfahrens.

Die gleichmäßige Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit des Arbeitnehmers wird an vielen Stellen reduziert, sowohl im Bereich des Verfahrens, so vor allem bei der Pauschalierung der Lohnsteuer⁶ und im Lohnsteuerermäßigungsverfahren⁷ als auch im Bereich des materiellen Rechts, vornehmlich bei dem typisierenden und pauschalierenden Vollzug der einkommensteuergesetzlichen Vorschriften über den Ansatz geldwerter Vorteile und den Werbungskostenabzug.

Die Typisierungs- und Pauschalierungstendenz wird schließlich auch ganz wesentlich dadurch gestärkt, daß der Arbeitnehmer am praktischen Vollzug des Lohnsteuerrechts *in zu geringem Umfange beteiligt* ist. Während etwa das Bilanzsteuerrecht problematisiert und vorangetrieben wird, indem der Steuerschuldner selbst – meist mit fachlicher Unterstützung des Steuerberaters – dem Finanzamt die Tatsachen seines Einzelfalles zuführt und damit die Behörde unter entsprechenden Sachaufklärungsdruck setzt, findet die Anwendung des Lohnsteuerrechts zunächst zwischen Finanzbehörde und Arbeitgeber statt, einer Person, der es weniger um die tatsächlich genaue Besteuerung des Arbeitnehmers geht als vielmehr um die Minimierung des Haftungsrisikos bei der Handhabung des Lohnsteuerrechts. Vor dem Haftungsbescheid schützen aber am wirksamsten *standardisierte* Sachverhaltsprämissen und Einvernehmen mit der Finanzverwaltung, so vor allem beim Steuerabzug von Sachbezügen und steuerfreien Arbeitslohnauszahlungen⁸.

Schließlich wird die Deformation der Einkommensbesteuerung auch im Stadium der Steuerfestsetzung durch *Lohnsteuer-Jahresausgleich/Veranlagung* des Arbeitnehmers für Millionen Fälle nicht behoben. In 1980 wurde für 1,85 Mio. Lohnsteuerpflichtige der Steuerabzug vom Arbeitslohn die

6 Dazu *H. W. Kruse*, Zur Pauschalierung und Übernahme der Lohnsteuer durch den Arbeitgeber, FR 1985, 1; *G. Crezelius*, Steuerrechtliche Einordnung und arbeitsrechtliche Konsequenzen der pauschalen Lohnsteuer, BB 1985, 2057, sowie das Referat von *J. Giloy*, S. 217 ff.

7 Nach BVerfG vom 26. 11. 1977, BVerfGE 43, 232, soll es aber nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstoßen, daß im Lohnsteuer-Ermäßigungsverfahren Verluste aus anderen Einkunftsarten grundsätzlich nicht berücksichtigt werden; die Ausnahme des § 39a Abs. 1 Nr. 6 EStG sei sachlich gerechtfertigt. Dazu krit. *D. Janke*, Das Verhältnis der Lohnsteuer zur veranlagten Einkommensteuer, Diss. jur. Köln 1982, S. 24 ff. Krit. zur Antragsgrenze *J. Lang* (FN 1), StuW 1975, 127.

8 Das Institut „Finanzen und Steuern“ (Brief Nr. 241, Bonn 1985, S. 42 ff.) tritt hier für eine Minderung der Haftungsvoraussetzungen ein, um dem Risiko zutreffender Qualifikation stpfl. und steuerfreien Arbeitslohnes gerecht zu werden.

endgültige Einkommensteuer, weil weder ein Lohnsteuer-Jahresausgleich noch eine Veranlagung durchgeführt wurde⁹. Die Ausschlußfrist zum 30. September für den Lohnsteuer-Jahresausgleich (§ 42 Abs. 2 Satz 3 EStG) begegnet verfassungsrechtlichen Bedenken¹⁰.

Wird aber der Lohnsteuer-Jahresausgleich oder die Veranlagung durchgeführt, so ist die Anwendung des Einkommensteuergesetzes in zweifacher Hinsicht beeinträchtigt:

- *Erstens* sind die *Verwaltungskapazitäten* zu ungleich verteilt. Die Besteuerung des Arbeitnehmers gilt als vergleichsweise schnell zu erledigender Massenfall, der nur einen Bruchteil des Zeitaufwandes für die Veranlagung des Selbständigen benötigen soll. Zu Recht hat aber *K. Offerhaus*¹¹ darauf hingewiesen, daß das Lohnsteuerrecht etwa im Vergleich zum Bilanzsteuerrecht keineswegs leichter oder theoretisch anspruchsloser anzuwenden und fortzubilden sei.
- *Zweitens* ist der fachlich meist unzulänglich oder gar nicht beratene Lohnsteuerpflichtige besonders im Hinblick auf die ausufernde Verkomplizierung der Steuergesetze zusehends überfordert, den Antrag auf den Lohnsteuer-Jahresausgleich beziehungsweise die Einkommensteuererklärung richtig auszufüllen und alle steuerlich relevanten Tatsachen geltend zu machen.

Nach alledem hat der Lohnsteuerschuldner sowohl im Erhebungs- wie im Festsetzungsverfahren eine schwache Position. Dies begünstigt den faktischen Vorrang der Praktikabilitätsmaxime vor dem exakten Vollzug des Einkommensteuergesetzes. Die rechtswissenschaftliche Beschäftigung mit dem Lohnsteuerrecht hat nun zuerst den überhöhten Stellenwert des Praktikabilitätsprinzips auf seine nachrangige Hilfsfunktion zurückzuschneiden¹². Das Praktikabilitätsprinzip soll die praktische Undurchführbarkeit der Steuergesetze vermeiden und dient insofern auch dem Gleichheitssatz, denn praktisch undurchführbare Gesetze können nicht gleichmäßig ange-

⁹ Vgl. FN 4.

¹⁰ Vgl. Vorlagebeschluß des FG Düsseldorf vom 19. 10. 1978, EFG 1979, 90, vom BVerfG (HFR 1981, 236) als unzulässig verworfen. Verfassungswidrigkeit der Ausschlußfrist bejahen auch die Aussetzungs- und Vorlagebeschlüsse des FG Düsseldorf vom 21. 12. 1982, EFG 1983, 459. AA BFH vom 26. 11. 1974, BStBl. II 1975, 307; Schleswig-Holsteinisches FG vom 30. 6. 1982, EFG 1983, 86; Hessisches FG vom 6. 4. 1983, EFG 1983, 456.

¹¹ AaO (FN 2), ihm zustimmend *G. Söffing* (FN 2).

¹² Vgl. *G. Grube*, in: *Littmann/Bitz/Meincke*, §§ 38–42 f (Einführung in das Lohnsteuerrecht), Anm. 8; *J. Lang* (FN 1), *StuW* 1975, 114 ff.

wendet werden¹³. Das Postulat der Steuerpraktikabilität darf eigentlich nur den Zweck haben, die Steuergerechtigkeit verwaltungstechnisch nicht ad absurdum zu führen. Hingegen ist es mit rechtsstaatlicher und gleichmäßiger Besteuerung grundsätzlich nicht zu vereinbaren, wenn die vorgegebene Verwaltungskapazität ein Sonderrecht für Lohnsteuerpflichtige schafft¹⁴. Grundfalsch wäre es, die Bindung von Verwaltungskapazität durch die gegenwärtig übermäßig komplizierte Steuergesetzgebung mit einem vereinfachenden Gesetzesvollzug für über 90 Prozent der Einkommensteuerpflichtigen auffangen zu wollen¹⁵.

Lohnsteuerrecht ist aber Einkommensteuerrecht! Das bedeutet, daß die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes, sofern ihr Anwendungsbereich nicht a priori auf bestimmte Einkunftsarten eingeschränkt ist, bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit grundsätzlich ebenso zu praktizieren sind wie bei den anderen Einkunftsarten.

II. Einordnung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in den Einkünftecatalog des Einkommensteuergesetzes

1. Problemstellung

Der engste Kontext des Lohnsteuerrechts mit dem übrigen Einkommensteuerrecht besteht bei der Abgrenzung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu den anderen Einkunftsarten. Die Abgrenzungsproblematik hat ihren Kern darin, daß es augenscheinlich *keinen Rechtsgrundsatz* gibt, der Leitlinie für die Qualifikation der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sein könnte. Der Einkünftecatalog knüpft nämlich weniger an juristische Wertungen als vielmehr an *geschichtlich entwickelte Berufsbilder* an, den Landwirt, Forstwirt, Gewerbetreibenden, Freiberufler und den Arbeitnehmer¹⁶. Zuletzt fügte der Gesetzgeber¹⁷ in den Einkünftecatalog das Be-

13 So *K. Tipke*, Steuerrecht, Ein systematischer Grundriß, 10. Aufl., Köln 1985, S. 57.

14 Vgl. dazu die Thesen von *H.-W. Arndt* (FN 258) und *J. Isensee* (FN 259).

15 Vgl. FN 4.

16 Vgl. dazu *E. Littmann*, DStR 1962, 17 / DStR 1962, 41 / DStR 1962, 94; *W. Parczyk*, Die tatbestandsmäßige Zuordnung von Lebenssachverhalten unter eine der sieben Einkunftsarten des geltenden Einkommensteuerrechts, Ein Qualifikations-, kein Quantifikationsproblem, *StuW* 1967, 724; *A. Schmidt-Liebig*, *StuW* 1977, 302, 304 ff.; *K. Tipke* (FN 13), S. 164 ff.; *G. Rose*, Zur Bestimmung der Einkunftsart bei gemischten wirtschaftlichen Aktivitäten von Einzelpersonen, *DB* 1980, 2464.

17 Gesetz zur Neuregelung der Rechtsverhältnisse der Mitglieder des Deutschen Bundestages vom 18. 2. 1977, *BGBI. I* S. 297.

rufsbild des Abgeordneten, der bei den sonstigen Einkünften (§ 22 Nr. 4 EStG) untergebracht werden mußte, weil die parlamentarische Tätigkeit weder die Merkmale einer selbständigen Tätigkeit iSd. § 18 EStG noch die einer nichtselbständigen Tätigkeit iSd. § 19 EStG erfüllte¹⁸.

Während im Arbeitsrecht der Begriff des Arbeitnehmers durch normative Kriterien sozialer Schutzbedürftigkeit¹⁹ an der spezifischen Gerechtigkeitsfunktion des Arbeitsrechts ausgerichtet werden kann, wird im Steuerrecht die Gesetzesinterpretation ganz erheblich dadurch erschwert, daß die berufsgruppenorientierte Besteuerung dem verfassungsrechtlich vorgegebenen Zweck der Einkommensteuer, gleichmäßig nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu besteuern²⁰, entgegenwirkt²¹. Demnach wird

18 Vgl. BT-Drucks. 7/5531, S. 9; *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 22 Nr. 4 EStG 1977 (grün), Anm. II.

19 Vgl. hierzu *D. v. Stebut*, Der soziale Schutz als Regelungsproblem des Vertragsrechts, Die Schutzbedürftigkeit von Arbeitnehmern und Wohnungsmietern, Berlin 1982; *M. Lieb*, Die Schutzbedürftigkeit arbeitnehmerähnlicher Personen, RdA 1974, 257; *ders.*, Arbeitsrecht, 3. Aufl., Heidelberg 1984, S. 4 ff., S. 9; *W. Zöllner*, Arbeitsrecht, 3. Aufl., München 1983, S. 49 ff. (Schutzbedürftigkeit als tragender Grund für die Anwendbarkeit des Arbeitsrechts). Aufschlußreich für den arbeitsrechtlichen Arbeitnehmerbegriff insb. die Beschränkung der sozialen Schutzbedürftigkeit durch die Rundfunkfreiheit nach Art. 5 Abs. 1 Satz 2 GG. Vgl. dazu BVerfG vom 31. 1. 1982, BVerfGE 59, 231; *R. Bietmann*, NJW 1983, 200; *M. Lieb*, in: FS für *M. L. Hilger/H. Stumpf*, München 1983, S. 409; *M. Reuter*, BIStSozArbR 1985, 97; *B. Rütbers*, RdA 1985, 129; *R. Wank*, RdA 1982, 363. Vgl. auch den Begriff der arbeitnehmerähnlichen Person in § 12 a TVG (Personen, die wirtschaftlich abhängig und einem Arbeitnehmer vergleichbar sozial schutzbedürftig sind).

20 Grundlegend zuletzt BVerfG vom 3. 11. 1982, BVerfGE 61, 319, 343/344 („Es ist ein grundsätzliches Gebot der Steuergerechtigkeit, daß die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ausgerichtet wird. Dies gilt insbesondere für die Einkommensteuer . . .“). Vgl. im weiteren BVerfGE 43, 108, 120; 66, 214; 67, 290; 68, 287; *D. Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, Ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht, Köln 1983; *P. Kirchhof*, Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit StW 1985, 319; *D. Pohmer/G. Jurke*, Zu Geschichte und Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips unter besonderer Berücksichtigung der Beiträge im Finanzarchiv und der Entwicklung der deutschen Einkommensbesteuerung, Finanzarchiv, N.F. 42 (1984), S. 445; *K. Tipke*, Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, Vom politischen Schlagwort zum Rechtsbegriff und zur praktischen Anwendung, Köln 1981, S. 57 ff.; *ders.* (FN 13), S. 52 ff. (mit zahlr. w. Nachw.).

21 Vgl. hierzu *K. Tipke*, Steuergerechtigkeit (FN 20), S. 65 ff.; *ders.* (FN 13), S. 164 ff.; *ders.*, in: *A. Raupach/K. Tipke/A. Uelmer*, Niedergang oder Neuordnung des deutschen Einkommensteuerrechts?, Köln 1985, S. 133, S. 149 ff.

das rechtliche Ergebnis der Einkünftequalifikation gemeinhin nicht aus einer rechtlichen Wertung abgeleitet; die Argumentation wird vielmehr auf bestimmte Sachverhaltsphänomene gestützt, die mit dem Begriff der Verkehrsauffassung umschrieben werden²². Bis zum EStG 1934²³ war der einkünftequalifizierende Rückgriff auf die Verkehrsauffassung gesetzlich vorgeschrieben. Er ist bis heute ständige und augenscheinlich notwendige Rechtsprechungspraxis²⁴.

2. Der steuerrechtliche Begriff des Arbeitnehmers

a) Der Typusbegriff des Arbeitnehmers

So scheint die Rechtsprechung auch die Antwort auf die Frage, ob der Steuerpflichtige eine nichtselbständige Arbeit iSd. § 19 EStG ausübt, nicht an einem bestimmten Rechtsmaßstab auszurichten. Sie füllt nämlich den Begriff des Arbeitnehmers mit einem *Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse*²⁵ aus, das teleologisch nicht näher fixiert wird. Sie behandelt den Arbeitnehmerbegriff wie die anderen Berufsbilder des Einkünftecatalogs als *Typus*²⁶. Das bedeutet, daß der Arbeitnehmerbegriff nicht klassifikatorisch durch eine begrenzte Anzahl von Merkmalen festgelegt wird. Vielmehr ist nach Abwägung der im Einzelfall vorhandenen Merkmale zu entscheiden,

22 Dazu ausf. *E. Becker*, Die Grundlagen der Einkommensteuer, 1940 (Reprint: Herne/Berlin 1982), S. 250 ff.; *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 2 EStG, Anm. 55.

23 § 2 Abs. 3 Satz 2 EStG 1934: „Zu welcher Einkunftsart die Einkünfte im einzelnen Fall gehören, bestimmt sich nach den §§ 13 bis 24, in Zweifelsfällen nach der Verkehrsauffassung.“ Ähnlich §§ 10 EStG 1920; 6 Abs. 2 EStG 1925.

24 Nachw. bei *E. Becker*, aaO (FN 22), und *Herrmann/Heuer/Raupach*, aaO (FN 22).

25 So bereits RFH vom 17. 5. 1921, RFHE 5, 317, 320; RFH vom 31. 3. 1922, RFHE 9, 167, 169; RFH vom 8. 12. 1938, RStBl. 1939, 197. Zur st. Rspr. des BFH vgl. zuletzt insb. BFH vom 14. 12. 1978, BStBl. II 1979, 188, 189; BFH vom 13. 2. 1980, BStBl. II 1980, 303; BFH vom 14. 6. 1985, BStBl. II 1985, 661 (m. einer Auflistung von Arbeitnehmerkriterien).

26 Insb. entwickelt zum Mitunternehmerbegriff. Vgl. BFH vom 21. 2. 1974, BStBl. II 1974, 404, 407; BFH vom 8. 2. 1979, BStBl. II 1979, 405, 408, im Anschluß an *M. Streck*, FR 1973, 297. Ausf. im weiteren *A. Schmidt-Liebig*, StuW 1977, 302; *ders.*, BB-Beilage 14/1984, S. 2; *K. Tipke* (FN 13), S. 96/97 (allg.), S. 167/168 (Gewerbebetrieb), S. 173 (Arbeitnehmer). Zum Arbeitnehmer-Typusbegriff insb. *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 19 EStG, Anm. 27; *Schmidt-Drenseck*, § 19 EStG, Anm. 4 e; *W. Jakob*, Steuern vom Einkommen I, Grundlagen der Einkommensteuer, Überschusseinkünfte, Stuttgart/Berlin/Köln/Mainz 1980, S. 196.

ob sich das Erscheinungsbild der Erwerbstätigkeit insgesamt als weisungsgebunden nichtselbständig oder unternehmerisch selbständig darstellt²⁷.

Die Auswahl der für die Abwägung maßgeblichen Kriterien und die juristische Umgrenzung des faktisch vorgegebenen Berufsbildes „werden aber durch den Normzweck und den hinter der Regelung stehenden Rechtsgedanken mitbestimmt“²⁸. Derartige normative Realtypen²⁹ scheint der Einkünftecatalog nicht zu enthalten. Fragt man nämlich nach der steuerrechtlichen Eigenart des Arbeitnehmerbegriffs, so stößt man in einen teleologischen Leerraum³⁰. Man findet in den Gründen der vom Arbeits- und Sozialversicherungsrecht abweichenden höchstrichterlichen Entscheidungen³¹ keine Ausführungen darüber, *warum* Sinn und Zweck des Steuergesetzes einen anderen Inhalt des Arbeitnehmerbegriffs verlangen als das Arbeits- und Sozialversicherungsrecht.

27 Vgl. BFH vom 18. 4. 1974, BStBl. II 1974, 301; BFH vom 4. 12. 1975, BStBl. II 1976, 292; BFH vom 14. 12. 1978 (FN 25); BFH vom 20. 2. 1979, BStBl. II 1979, 414; BFH vom 13. 2. 1980 (FN 25).

28 K. Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 4. Aufl. 1979, S. 448. Grundlegend zur teleologischen Konkretisierung des Typusbegriffs K. Engisch, Die Idee der Konkretisierung in Recht und Rechtswissenschaft unserer Zeit, 2. Aufl. 1968, S. 237 ff.; K. Larenz, aaO S. 194 ff., S. 443 ff.; W. Hassemer, Tatbestand und Typus, Untersuchungen zur strafrechtlichen Hermeneutik, Köln/Berlin/Bonn/München 1968; D. Leenen, Typus und Rechtsfindung, Die Bedeutung der typologischen Methode für die Rechtsfindung, dargestellt im Vertragsrecht des BGB, Berlin 1971. Kritisch zur teleologischen Typuslehre L. Kublen, Typuskonzeptionen in der Rechtstheorie, Berlin 1977 (dazu K. Larenz, aaO, Nachwort zur 4. Aufl., S. 499 ff.). Vgl. auch K. Engisch, Einführung in das juristische Denken, 7. Aufl. 1977, S. 255 ff.; ders., Begriffseinteilung und Klassifikation in der Jurisprudenz, in: FS für K. Larenz zum 70. Geburtstag, München 1973, S. 125, S. 129; J. Isensee, Die typisierende Verwaltung, Gesetzesvollzug im Massenverfahren am Beispiel der typisierenden Betrachtungsweise des Steuerrechts, Berlin 1976, S. 68 ff.

29 K. Larenz, Methodenlehre (FN 28), S. 448.

30 J. N. Stolterfoht (FN 1), S. 62: „Die Bestimmung der Umstände, die für oder gegen die Selbständigkeit sprechen, erfolgt weitgehend intuitiv und ohne System . . .“

31 Vgl. etwa BFH vom 18. 4. 1974, FN 27 (Gelegenheitsarbeiter); BFH vom 4. 12. 1975, FN 27 (Ingenieur); BFH vom 29. 11. 1978, BStBl. II 1979, 182 (Catcher); BFH vom 14. 12. 1978, FN 25 (Rundfunkdetektiv); BFH vom 13. 2. 1980, FN 25 (Heimarbeiterin); BFH vom 19. 4. 1985, BStBl. II 1985, 465 (Jurastudent). Der Hinweis, daß im Arbeits- und Sozialversicherungsrecht „andere Bestimmungen des Begriffs Arbeitnehmer und Arbeitslohn gelten“ (BStBl. II 1985, 467) können, erklärt noch nicht die teleologische Divergenz unterschiedlicher Subsumtionsergebnisse, die unterschiedliche Beurteilung des Realtyps „Arbeitnehmer“, den das „Gesamtbild“ tatsächlicher Verhältnisse vermittelt.

b) *Keine Bindung des steuerrechtlichen Arbeitnehmerbegriffs (§ 1 LStDV) an das Arbeits- oder Sozialversicherungsrecht*

§ 1 Abs. 1 Satz 1 LStDV definiert den Arbeitnehmer als eine Person, die aus einem *Dienstverhältnis* Arbeitslohn bezieht. Nach § 1 Abs. 2 LStDV liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Beschäftigte³² *weisungsgebunden*³³ *seine Arbeitskraft schuldet*³⁴. Der steuerrechtliche Tatbestand des Dienstverhältnisses umfaßt weitergehend als das Arbeits- und Sozialversicherungsrecht alle *öffentlichen und privaten* Beschäftigungsverhältnisse; Arbeitnehmer im steuerrechtlichen Sinne sind demnach nicht nur die Arbeitnehmer iSd. Arbeitsrechts, sondern auch die Angehörigen des öffentlichen Dienstes (Arbeiter, Angestellte, Beamte, Richter, Soldaten und Kirchenbedienstete³⁵). Ein steuerrechtlich beachtliches Dienstverhältnis kann gesetzlich verboten oder sittenwidrig sein (§ 40 AO). Die Rechtsunwirksamkeit des Dienstverhältnisses ist steuerrechtlich unerheblich, wenn das Dienstverhältnis durchgeführt wird (§ 41 Abs. 1 Satz 1 AO). Das Dienstverhältnis kann ein gegenwärtiges, früheres oder zukünftiges sein³⁶. Im Zusammenhang mit früheren Dienstverhältnissen erfährt der steuerrechtliche Arbeitnehmerbegriff nach Maßgabe des § 24 Nr. 2 EStG eine spezielle Erweiterung: Arbeitnehmer sind auch die Rechtsnachfolger der in einem früheren Dienstverhältnis Beschäftigten (§ 1 Abs. 1 Satz 2 LStDV)³⁷, insb. die Hinterbliebenen mit Versorgungsbezügen nach § 19 Abs. 2 EStG.

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH³⁸ enthält § 1 LStDV eine zutref-

32 So der Klammerzusatz in § 2 Abs. 1 Satz 1 LStDV zu dem wesentlich engeren Begriff des „Angestellten“.

33 Nach § 2 Abs. 2 Satz 2 LStDV ist dies der Fall, „wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.“

34 Dazu ausf. *Horowski/Altehoefer* (FN 1), § 1 EStG, Anm. 13 ff.; *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 19 Anm. 21 ff.; *Hartz/Meeßen/Wolf* (FN 1), Arbeitnehmer; *Oeftering/Görbing* (FN 1), § 19 EStG, Anm. 6 ff.; *J. N. Stolterfoht* (FN 1), S. 57 ff.

35 Die kirchenrechtlichen Dienstverhältnisse reichen über den Bereich des öffentlichen Dienstrechts hinaus, so daß § 1 Abs. 1 Satz 1 LStDV insoweit zu eng gefaßt ist. Ausf. zum Dienstverhältnis und Kirchenrecht *Oeftering/Görbing* (FN 1), § 19 EStG, Anm. 77 ff.

36 Vgl. *Oeftering/Görbing* (FN 1), § 19 EStG, Anm. 6; *Schmidt/Drenseck*, § 19 EStG, Anm. 3. Das zukünftige Dienstverhältnis ist in § 1 Abs. 1 LStDV nicht ausdrücklich positiviert.

37 Dazu ausf. *Horowski/Altehoefer* (FN 1), § 1 EStG, Anm. 25 ff.; *J. Giloy*, BB 1979, 624; *Hartz/Meeßen/Wolf* (FN 1), Rechtsnachfolger.

38 Vgl. die zahlr. Nachw. in: *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 19 EStG, Anm. 25; *Schmidt/Drenseck*, § 19 EStG, Anm. 3.

fende Auslegung des Gesetzes. Diese Feststellung begegnet insofern keinem Einwand, als die Merkmale des *Schuldens der eigenen Arbeitskraft* (§ 1 Abs. 2 Satz 1 LStDV) und der *Weisungsgebundenheit* (§ 1 Abs. 2 Satz 2 LStDV) den Begriffskern der „nichtselbständigen Arbeit“ iSd. §§ 2 Abs. 1 Nr. 4; 19 EStG konkretisieren. Insoweit stimmt der Regelungsgehalt des § 1 Abs. 2 LStDV mit dem arbeitsrechtlichen Begriff des Arbeitnehmers überein, der ebenfalls mit den Merkmalen der Verpflichtung zur „Arbeit“ und der Weisungsunterworfenheit verknüpft ist³⁹.

Im Grenzbereich des Arbeitnehmerbegriffs verliert jedoch das Merkmal der Weisungsgebundenheit sowohl im Steuerrecht als auch im Arbeitsrecht an Aussagekraft. Die steuer- und arbeitsrechtliche⁴⁰ Arbeitnehmereigenschaft des *Chefarztes* beispielsweise zeigt, daß fachliche Weisungsfreiheit und weitgehende Selbständigkeit bei der Erfüllung der dienstlichen Obliegenheiten der Arbeitnehmereigenschaft nicht entgegenstehen⁴¹. Im weiteren belegt die umfangreiche Rechtsprechung des BFH⁴² zur Abgrenzung des nichtselbständigen zum selbständigen *Handelsvertreter*s, daß die Subsumtion unter den Tatbestand der „nichtselbständigen Arbeit“ weder durch die Legaldefinition der Weisungsgebundenheit in § 1 Abs. 2 Satz 2 LStDV⁴³ noch durch den Begriffsgegensatz der Selbständigkeit in § 84 Abs. 1 Satz 2 HGB⁴⁴ hilfreich gestützt wird⁴⁵. Im Bereich des öffentlichen Dienstrechts vermag die Formulierung des § 1 Abs. 2 Satz 2 LStDV⁴⁶ die

39 A. Hueck/H. C. Nipperdey, Lehrbuch des Arbeitsrechts, Bd. I, 7. Aufl. 1963, S. 34 ff.; M. Lieb (FN 19/ArbR), S. 1 ff.; G. Schaub, Arbeitsrechts-Handbuch, Systematische Darstellung und Nachschlagewerk für die Praxis, 5. Aufl., München 1983, S. 30 ff., S. 32 ff.; A. Söllner, Grundriß des Arbeitsrechts, 8. Aufl. 1984, § 3 I 3; W. Zöllner (FN 19), S. 44 ff.

40 Vgl. Bundesarbeitsgericht/Bundessozialgericht, in: Arbeitsrechtliche Praxis (AP), Nr. 24 (mit Anm. E. Molitor), Nr. 28 zu § 611 BGB (Ärzte, Gehaltsansprüche).

41 M. Lieb (FN 19), S. 2 ff.; H. Wiedemann, Das Arbeitsverhältnis als Austausch- und Gemeinschaftsverhältnis, München 1966, S. 13 ff.; W. Zöllner, RdA 1969, 65 ff.

42 AaO (FN 100).

43 Vgl. FN 33.

44 Nach dieser Vorschrift ist selbständiger Handelsvertreter, „wer im wesentlichen frei seine Tätigkeit gestalten und seine Arbeitszeit bestimmen kann.“

45 Zur nicht minder schwierigen Abgrenzung im Arbeitsrecht vgl. M. Lieb (FN 19), S. 3 ff.; J. N. Stolterfoht, Die Selbständigkeit des Handelsvertreter's, S. 100 ff.; W. Zöllner (FN 19), S. 45. Zur sozialversicherungsrechtlichen Abgrenzung vgl. H. Marburger, Zur Sozialversicherungspflicht von Vertretern und ähnlichen Personenkreisen, BB 1979, 840.

46 Vgl. FN 33.

Tätigkeit des *Richters* oder *Hochschullehrers* kaum zu erfassen. Mithin überrascht es nicht, wenn das Merkmal der Weisungsgebundenheit im Steuer- und Arbeitsrecht mit ganz unterschiedlichem Inhalt ausgefüllt wird. So gehören vor allem Organmitglieder juristischer Personen wie zB *Geschäftsführer* einer GmbH oder Mitglieder eines AG-Vorstandes steuerrechtlich zu den Arbeitnehmern⁴⁷, während die Organmitglieder arbeitsrechtlich nicht zu den Arbeitnehmern gerechnet werden, weil sie unternehmerisch tätig sind und insbesondere Arbeitgeberfunktion ausüben⁴⁸. Im weiteren versagt das Arbeitsrecht Heimarbeitern die Arbeitnehmereneigenschaft, weil sie ihre Arbeitszeit und -weise frei disponieren können⁴⁹. Hingegen hat der BFH⁵⁰ Einkünfte einer Heimarbeiterin den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zugeordnet.

Derartige Divergenzen und die Beispiele der weisungsfreien und unternehmensleitenden Tätigkeiten erschüttern die Tauglichkeit des § 1 Abs. 2 Satz 2 LStDV⁵¹, die „Nichtselbständigkeit“ iSd. §§ 2 Abs. 1 Nr. 4; 19 EStG hinreichend scharf zu umgrenzen. Es fragt sich, warum etwa Organmit-

47 Vgl. zB BFH vom 11. 3. 1960, BStBl. II 1960, 214; BFH vom 2. 10. 1968, BStBl. II 1969, 185; BFH vom 31. 1. 1975, BStBl. II 1975, 358. Ausf. mwN *Blümich/Falk/Uelmer/Haas*, § 19 EStG, Anm. 31 ff.; *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 19 EStG, Anm. 26, Anm. 40 (gesetzlicher Vertreter einer Kapitalgesellschaft; Vorstandsmitglieder); *Oeftering/Görbing* (FN 1), § 19 EStG, Anm. 85 ff. Vgl. auch *G. Grube* (FN 12), § 19 EStG, Anm. 19 f.; *K. Offerhaus* (FN 1), S. 3; *J. N. Stolterfoht* (FN 1), S. 61 (vgl. das Zitat in FN 59 aE), S. 64/65. Das steuerrechtliche Schrifttum stützt sich auf die 2. Alternative des § 1 Abs. 2 Satz 2 LStDV (vgl. FN 33) und leitet die Weisungsgebundenheit aus der organisatorischen Eingliederung ab (BFH vom 11. 3. 1960, aaO, S. 215: „... die aus der Eingliederung sich ergebende Weisungsgebundenheit...“). Ganz anders das Gesellschaftsrecht (vgl. zB § 76 Abs. 1 AktG) und die arbeitsrechtliche Sicht (vgl. FN 48).

48 Dazu ausf. die Beiträge in der FS für *M. L. Hilger/Stumpf*, München 1983, von *H.-J. Fleck*, S. 197; *G. Hueck*, S. 365; *K.-P. Martens*, S. 437. Krit. gegen die hM *G. Schaub* (FN 39), S. 52 ff.; *Scholz/U. H. Schneider*, GmbHG, 6. Aufl., § 35, Anm. 131. Die Mindermeinung tritt für eine differenzierte Beurteilung der persönlichen Abhängigkeit ein. Im Gegensatz zum steuerrechtlichen Schrifttum wird das Kriterium der organisatorischen Eingliederung nicht herangezogen, nachdem sich die vornehmlich von *A. Nikisch*, Arbeitsrecht, Bd. I, 3. Aufl. 1961, S. 92, vertretene Eingliederungstheorie, die *anstelle* der Weisungsunterworfenheit auf die Eingliederung in einen fremden Organisationsbereich abstellen will, nicht durchgesetzt hat. Vgl. hierzu *W. Zöllner* (FN 19), S. 46/47.

49 Vgl. *G. Schaub* (FN 39), S. 39 ff.

50 BFH vom 13. 2. 1980 (FN 25). Zu den Kriterien der Selbständigkeit/Nichtselbständigkeit von Heimarbeitern vgl. im weiteren BFH vom 20. 1. 1955, StRK § 19 Abs. 1 Ziff. 1 R. 34; BFH vom 24. 11. 1961, BStBl. III 1962, 37; BFH vom 24. 11. 1961, StRK § 19 Abs. 1 Ziff. 1, R. 223.

51 Vgl. den in FN 33 zit. Wortlaut der Vorschrift.

glieder von juristischen Personen im Steuerrecht als Arbeitnehmer behandelt werden, obgleich sie in ihrer unternehmensleitenden Funktion gerade nicht weisungsgebunden sind⁵². Die hier von der arbeitsrechtlichen Sicht abweichende⁵³ und zudem vom Wortlaut des § 1 Abs. 2 Satz 2 LStDV nicht abgedeckte⁵⁴ steuerrechtliche Qualifikation unternehmensleitend tätiger Personen führen zu der teleologischen Frage nach den Rechtsmaßstäben, die den Einkünftecatalog im allgemeinen ordnen und den Einkunftsart-Tatbestand der „nichtselbständigen Arbeit“ im besonderen konkretisieren. Dabei scheidet ein Lösungsansatz, der die *Einheit der Rechtsordnung* herstellen will, a priori aus, weil die Aufgaben und Wertungen der betroffenen Rechtsgebiete zu verschieden sind. Die soziale Schutzbedürftigkeit⁵⁵ als arbeitsrechtliche Folgewertung der „persönlichen Abhängigkeit“⁵⁶ spielt im Steuerrecht keine Rolle. Die Frage nach der Einkunftsart beschäftigt sich mit der sachgerechten Erfassung wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit im Einkünftecatalog⁵⁷. Somit ist der hM in Rechtsprechung⁵⁸ und Schrifttum⁵⁹ zuzustimmen, die eine Bindung des Steuerrechts

52 So die in FN 48 zit. hM im Arbeitsrecht. Vgl. zB auch § 76 Abs. 1 AktG.

53 Vgl. FN 48.

54 Der in FN 33 zit. Wortlaut der 2. Alternative verlangt beides: Organisatorische Eingliederung *und* Weisungsgebundenheit.

55 Vgl. FN 19.

56 Vgl. die Rspr. in: AP (FN 40) zu § 611 BGB (Abhängigkeit); *M. Lieb* (FN 19); *G. Schaub* (FN 39), S. 32/33; *H. Wiedemann* (FN 41).

57 *K. Tipke*, *StuW* 1975, 328 (zu BFH vom 28. 2. 1975, BStBl. II 1975, 520, 521): Das Leistungsfähigkeitsprinzip verklammere „das Steuerrecht zu einer eigenständigen, systematisch-teleologischen Sinneinheit mit einer spezifischen, systemabhängigen Terminologie. Da Begriffe teleologisch zu interpretieren sind, die Teleologie des Steuerrechts aber eine wesentlich andere ist als die des Arbeitsrechts, darf das Steuerrecht nicht dem Arbeitsrecht folgen; es ist insb. kein Folgerecht des Arbeitsrechts oder des Sozialversicherungsrechts. Die Auslegung des Begriffs ‚Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit‘ muß sich letztlich wiederum am Leistungsfähigkeitsprinzip orientieren . . .“

58 BFH vom 28. 2. 1975 (FN 57) sowie die in FN 31 zit. Rspr. Weitere zahlr. Nachw. in: *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 19 EStG, Anm. 22.

59 *Blümich/Falk/Uelner/Haas*, § 19 EStG, Anm. 5; *Horowski/Altehoefer* (FN 1), § 1 EStG, Anm. 13b; *G. Grube* (FN 12), § 19 EStG, Anm. 18 a; *Hartz/Meeßen/Wolf* (FN 1), Arbeitnehmer, Anm. 1 (Hinweis auf die abw. rechtspolitische Zielsetzung); *Herrmann/Heuer/Raupach* (FN 58); *Oeftering/Görbing* (FN 1), § 19 EStG, Anm. 17; *K. Offerhaus* (FN 1), S. 3; *Schmidt/Drenseck*, § 19 EStG, Anm. 4 a; *K. Tipke* (FN 57). Im weiteren ausf. *G. Brenne*, Der Begriff „Arbeitnehmer“ im Steuerrecht – insb. sein Verhältnis zu dem Begriff „Arbeitnehmer“ im Arbeitsrecht, Diss. jur. Köln 1969; *W. Boeck*, Der Arbeitslohn im Lohnsteuerrecht – unter Berücksichtigung des Verfassungsrechts sowie des Sozialversicherungs- und des Arbeitsrechts –, Diss. jur. Köln 1968; *W. Gail*, Die zunehmende Verfrem-

an das Arbeitsrecht oder an das Sozialversicherungsrecht grundsätzlich verneint, der arbeits- und sozialversicherungsrechtlichen Behandlung allenfalls Indizwirkung zumißt⁶⁰.

c) *Ableitung des Arbeitnehmerbegriffs aus dem System des Einkünftekatalogs*

Nach dem erwähnten verfassungsrechtlich vorgegebenen Zweck der Einkommensteuer, die Besteuerung an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auszurichten, soll der „Gesamtbetrag der Einkünfte“ (§ 2 Abs. 1–3 EStG) das Erwerbseinkommen möglichst *vollständig* erfassen. Dieses sog. *Totalitätsprinzip*⁶¹ ist im Rahmen verfassungskonformer Interpretation des Einkommensteuergesetzes objektiv-teleologischer Auslegungsmaßstab⁶². In dessen wird das Totalitätsprinzip nicht nur durch zahlreiche interventionistische Ausnahmegestimmungen⁶³, sondern auch durch Lücken in der tatbestandsmäßigen Erfassung des Erwerbseinkommens verletzt. Eine fundamentale Wertentscheidung gegen das Totalitätsprinzip enthält die *dualistische* Aufspaltung des Einkünftekatalogs in *Gewinneinkünfte* (§ 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG) und *Überschußeinkünfte* (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG)⁶⁴. Nur die

ding der Lohnsteuer zu einer neuen Unternehmenssteuer, StbJb. 1980/81, S. 289, S. 312 ff.; *J. Giloy*, Das Dienstverhältnis als zentraler Begriff des Lohnsteuerrechts, DSStZ 1971, 144; *K. Haberkorn*, Der Arbeitsentgeltbegriff nach Sozialversicherungs- und Lohnsteuerrecht, Köln/Berlin/Bonn/München 1971; *H. Prange*, Zur Identität der Grundtatbestände des Arbeits-, Beschäftigungs- und Dienstverhältnisses im Arbeits-, Sozialversicherungs- und Lohnsteuerrecht, Diss. jur. Göttingen 1975; *W. Schick*, Das Problem der Abgrenzung von Selbständigkeit und Nichtselbständigkeit im Steuerrecht, Arbeitsrecht und Sozialversicherungsrecht, DSStZ 1975, 392; *G. M. Zach*, Die Besteuerung des Arbeitslohns, zugleich ein Beitrag über den Zusammenhang von Steuerrecht und Arbeitsrecht, Diss. jur. Regensburg 1975. Hingegen *J. N. Stolterfoht* (FN 1), S. 61: „Richtigerweise ist, wenn man von dem Sonderfall der Vorstandsmitglieder absieht, die Frage, ob eine Person selbständig oder unselbständig ist, im Handels-, Arbeits-, Sozialversicherungs- und Steuerrecht gleich zu beantworten.“ Vgl. auch *J. N. Stolterfoht* (FN 45), S. 142 ff.

60 Vgl. BFH vom 4. 12. 1975 (FN 27); BFH vom 29. 11. 1979 (FN 31).

61 Vgl. *K. Tipke* (FN 13), S. 148.

62 Vgl. *K. Larenz* (FN 28), S. 322 ff.; *G. Hassold*, Strukturen der Gesetzesauslegung, in: FS für *K. Larenz* zum 80. Geburtstag, München 1983, S. 211, S. 239/240, S. 228/229.

63 Vgl. *D. Birk* (FN 20), S. 68 ff., S. 194 ff.; *H. G. Ruppe*, Die Ausnahmegestimmungen des Einkommensteuergesetzes, Wien 1971, S. 162 ff.; *K. Tipke* (FN 13), S. 17 ff.; S. 56 ff.; S. 530 ff.; *K. Vogel*, StuW 1977, 97.

64 Dazu ausf. *K. Tipke*, Die dualistische Einkünfteermittlung nach dem Einkommensteuergesetz – Entstehung, Motivation und Berechtigung, FS für *H. Paulick*, Köln 1973, S. 391; *K. Merkenich*, Die unterschiedlichen Arten der Einkünfteermittlung im deutschen Einkommensteuerrecht, Berlin 1982, S. 40 ff.; *P. Zimmer-*

Gewinneinkunftsarten (§§ 2 Abs. 1 Nr. 1–3; 13–18 EStG) erfassen das Ergebnis der Erwerbstätigkeit nach dem Prinzip der Reinvermögenszugangstheorie⁶⁵ vollständig. Demgegenüber scheidet das Prinzip der Quellentheorie⁶⁶ bei den Überschusseinkunftsarten die Veräußerungseinkünfte und Wertverluste des Stammvermögens aus. Das Interpretationsproblem besteht hier in dem Zielkonflikt zwischen der verfassungskonformen Verwirklichung des Totalitätsprinzips und der Aufgabe des Rechtsanwenders, bewußte Wertentscheidungen des Gesetzgebers zu befolgen. Einerseits hat der Rechtsanwender die bewußte Wertentscheidung des Gesetzgebers gegen das Totalitätsprinzip zu beachten, zumal das Bundesverfassungsgericht⁶⁷ das duale System des Einkünftekatalogs bisher nicht verworfen hat. Andererseits ist der Rechtsanwender verpflichtet, die dualistische Entscheidung des Gesetzgebers verfassungskonform zu handhaben, dh. die Besteuerungsunterschiede im Rahmen des dualen Systems nach dem Totalitätsprinzip einzuebnen und nicht gegen das Totalitätsprinzip auszubauen⁶⁸.

Die von *B. Fuisting*⁶⁹ entwickelte Quellentheorie beruht auf dem Grundgedanken, daß nur die „Erträge dauernder Quellen“, nicht hingegen die Quellen selbst wirtschaftliche Leistungsfähigkeit indizieren. Deshalb rechnete *B. Fuisting*⁷⁰ nicht zur Einkommenssphäre das sog. Stammvermögen, das der Erzielung dauerhafter Einkünfte dienen sollte und deshalb nicht dazu bestimmt war, veräußert zu werden. Der Konflikt zwischen einer

mann, Das Problem der Gerechtigkeit in der Einkommensbesteuerung, dargestellt und untersucht an den Beispielen der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb und aus nichtselbständiger Arbeit, Frankfurt/Bern/Las Vegas 1978.

- 65 Grundlegend *G. v. Schanz*, Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze, Finanzarchiv, 13. Jahrgang (1896), S. 1; *ders.*, Der privatwirtschaftliche Einkommensbegriff, Finanzarchiv, 39. Jahrgang (1922), S. 505. Ausf. *J. Lang*, in: *H. G. Ruppe* (Hrsg.), Gewinnrealisierung im Steuerrecht, Köln 1981, S. 46, S. 50 ff.
- 66 Nach ihrem Hauptvertreter *B. Fuisting*, Die Preußischen direkten Steuern, 4. Band (Grundzüge der Steuerlehre), Berlin 1902, ist Einkommen „die Gesamtheit der Sachgüter, welche in einer bestimmten Periode (Jahr) dem Einzelnen als Erträge dauernder Quellen der Gütererzeugung . . . zur Verfügung stehen . . .“ (S. 110). Hingegen sollen diejenigen Vermögensveränderungen „im Zustande einer Quelle, welche nicht in ihrer bestimmungsmäßigen Verwendung zur Ertragserzielung ihren Ursprung haben“, nicht das Einkommen, sondern nur das sog. Stammvermögen (Quellenvermögen) „berühren“ (S. 147).
- 67 BVerfGE 26, 302, 310 ff.; 27, 111; 28, 227 ff. Dazu krit. *K. Tipke*, StuW 1971, 8 ff.; *ders.* (FN 64), S. 399 ff.
- 68 Vgl. *K. Tipke* (FN 13), S. 209.
- 69 AaO (FN 66).
- 70 Vgl. das Zitat in FN 66.

derartigen Ausgrenzung von Erwerbsvermögen und dem Totalitätsprinzip besteht nicht, wenn der Steuerpflichtige *ausschließlich seine Arbeitskraft* einsetzt, um Einkünfte zu erzielen. Erwirtschaftet jedoch der Steuerpflichtige die Einkünfte durch den *kombinierten Einsatz von Arbeit und Vermögen*, so stellt sich die Frage nach der quellentheoretisch richtigen Abgrenzung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, so kann es unter Leistungsfähigkeitsaspekt geboten sein, Einkünfte aus Betrieb, dh. Gewinneinkünfte anzunehmen, die umfassend nach dem Prinzip der Reinvermögenszugangstheorie ermittelt werden.

Ein in diese Richtung gehender Lösungsansatz hat sich bereits bei der Abgrenzung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von Immobilien (§ 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG) zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG) durchgesetzt. Ob gewerblicher Grundstückshandel oder private Vermögensverwaltung vorliegt, entscheidet die Rechtsprechungs- und Verwaltungspraxis danach, ob die Wertsteigerungen des Stammvermögens laufend durch Veräußerungen realisiert werden. Die Einkünfte aus der Verwertung von Immobilien verlieren dann ihren Quellencharakter und werden zu Einkünften aus Gewerbebetrieb, wenn die Ausnutzung der substantiellen Vermögenswerte durch Anschaffungs- und Veräußerungsgeschäfte gegenüber der reinen sog. Fruchtziehung in den Vordergrund tritt⁷¹.

Bei den Quelleneinkünften aus nichtselbständiger Arbeit steht die Verwertung der *Arbeitsleistung* im Vordergrund. Den Ausgangspunkt der Einkünftequalifikation bildet der Gegensatz zwischen einer „reinen“ Arbeitstätigkeit und einer Betätigung, die Einkünfte durch den *kombinierten, risikobehafteten Einsatz von Arbeit und Vermögen* erwirtschaftet. Zum Risiko des Arbeitnehmers, Arbeit zu haben oder zu verlieren, tritt ein *besonderes Vermögensrisiko* hinzu. Die risikobehaftete Kombination personeller und sachlicher Produktionsfaktoren kennzeichnet den Betriebsbegriff, der im

71 Vgl. Abschnitt 137 Abs. 1 EStR; BFH vom 17. 1. 1973, BStBl. II 1973, 260; BFH vom 8. 7. 1982, BStBl. II 1982, 700, 703: Nach st. Rspr. des BFH sei die Grundstücksveräußerung „keine Maßnahme privater Vermögensverwaltung, sondern Ausfluß der gewerblichen Betätigung“, wenn die „Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung“ gegenüber der „Nutzung von Grundbesitz iS einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten“ entscheidend in den Vordergrund trete. Ausf. zur Rechtsprechungs- und Verwaltungspraxis *E. Zacharias/J. Rinnewitz*, Immobilienveräußerung im Grenzbereich zwischen privater Vermögensverwaltung und gewerblicher Betätigung, Göttingen 1984; *dies.*, FR 1984, 377; *dies.*, DStR 1984, 193.

Mittelpunkt der Gewinneinkünfte steht⁷². Der Betriebsbegriff erfaßt die selbständige unternehmerische Betätigung⁷³ mit einem Kosten- und Investitionsrisiko, das im Falle des Scheiterns den Verlust erheblicher Vermögenswerte bewirkt. Hingegen setzt der Arbeitnehmer zwar auch in Gestalt von Werbungskosten Vermögen ein. Dieser Einsatz von Vermögen ist jedoch mit dem Kosten- und Investitionsrisiko des Unternehmens nicht zu vergleichen. Der Arbeitnehmer hat nämlich grundsätzlich Dispositionsspielraum, das Vermögensopfer so zu begrenzen, daß die Werbungskosten den Arbeitslohn nicht übersteigen. Er ist grundsätzlich nicht darauf angewiesen, ein Büro oder eine Werkstatt anzumieten, Einrichtungsgegenstände und Werkzeuge zu beschaffen oder Hilfskräfte zu beschäftigen.

Diese Kosten und Investitionen rechtfertigen es grundsätzlich, Einkünfte nach der Reinvermögenszugangstheorie zu ermitteln. Solange nämlich der Steuerpflichtige im wesentlichen nur seine Arbeitskraft verwertet, bricht der Konflikt zwischen Quellentheorie und Totalitätsprinzip in so wenigen Ausnahmefällen auf, daß aus Praktikabilitätsgründen auf die umfassende Berücksichtigung aller Vermögensvorgänge verzichtet werden kann, vorausgesetzt, die Auslegung des Werbungskostenbegriffs trägt dem Nettoprinzip (der Konkretisierung des Totalitätsprinzips in bezug auf leistungsfähigkeitsmindernde Umstände) hinreichend Rechnung⁷⁴. Das Leistungsfähigkeitsprinzip, konkretisiert durch das Totalitätsprinzip, aktiviert also besonders den begrifflichen Gegensatz zwischen Arbeitstätigkeit und Betrieb. Das Einkommensteuerrecht benötigt nach alledem einen *eigenständigen Begriff des Arbeitnehmers*, der in einem geschlossenen Abgrenzungssystem den *terminologischen Anschluß an den Betriebsbegriff der Gewinneinkunftsarten* herstellt.

Diesen besonderen Inhalt vollzieht das Merkmal der *organisatorischen Eingliederung*. Die Erwerbstätigkeit in einem fremden „geschäftlichen Organismus“ (§ 1 Abs. 2 Satz 2 2. Alt. LStDV) kann nicht den Tatbestand einer Gewinneinkunftsart erfüllen, die eine organisatorisch selbstbestimmte Betätigung, nämlich „Betrieb“ voraussetzt. Hingegen steht das Merkmal der *Weisungsgebundenheit* außerhalb der objektiv-teleologischen Konkretisierbarkeit des Einkünftekatalogs, denn unter Leistungsfähigkeitsaspekt

72 Dazu ausf. *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 4 EStG, Anm. 4p; *H. Nieland*, in: *Littmann/Bitz/Meincke*, § 4/5 EStG, Anm. 51 ff.; *Schmidt/Heinicke*, § 4 EStG, Anm. 6, jew. mwN.

73 Nach § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG eine selbständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt. Diese Betätigung macht den Kern des estl. Betriebsbegriffs aus. Vgl. *H. Nieland* (FN 72), Anm. 55 ff.

74 Dazu unten S. 53 ff.

ist es gleichgültig, ob der Steuerpflichtige Einkünfte weisungsgebunden oder -frei erzielt.

Demgegenüber ist das Merkmal des *Vermögensrisikos* für die Eingrenzung des steuerlichen Arbeitnehmer-Begriffs unentbehrlich. Arbeitnehmer kann steuerrechtlich nicht sein, wer auf eigene Rechnung und Gefahr tätig ist. Dieses sog. Unternehmer- bzw. Mitunternehmerrisiko⁷⁵ bewirkt die geschilderte Vermögenssituation der Einkünfteerzielung, die der Gewinnbegriff in § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG⁷⁶ sachgerecht quantifiziert. Somit verläuft zwischen dem Tragen des Vermögensrisikos, das den Realtypus des Unternehmers/Mitunternehmers⁷⁷ kennzeichnet, und der für den Arbeitnehmer typischen Freistellung vom Vermögensrisiko diejenige Grenze, die dem Wesensunterschied der Gewinn- und Überschusseinkünfte am besten entspricht.

Auf welche Weise der Arbeitnehmer vom Vermögensrisiko freigestellt wird, ist steuersystematisch gleichgültig. Die Freistellung vom Vermögensrisiko kann mit der Weisungsgebundenheit korrespondieren, die im Regelfall den Realtypus des Arbeitnehmers prägt und die auch regelmäßig mit Eingliederung in den „geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers“ (§ 1 Abs. 2 Satz 2 2. Alt. LStDV) verknüpft ist. Der Steuerpflichtige kann aber auch allein durch Eingliederung vom Vermögensrisiko freigestellt und weisungsfrei tätig sein, wie die Beispiele der Organmitglieder juristischer Personen belegen. Eine gekünstelte Begründung der Weisungsgebundenheit in den Fällen des Richters, Hochschullehrers, Chefarztes oder selbstbestimmter Tätigkeiten in kulturellen Organismen ist steuersystematisch überflüssig.

§ 1 Abs. 2 Satz 2 LStDV⁷⁸ ist in zweifacher Hinsicht unglücklich formuliert. Erstens ist das Merkmal der Eingliederung nicht notwendig mit dem Merkmal der Weisungsgebundenheit verknüpft. Es gibt steuerrechtlich

75 Vgl. insb. BFH vom 29. 11. 1978 (FN 31), S. 184 („Arbeitnehmereigenschaft im steuerrechtlichen Sinn ist aber jedenfalls dann zu bejahen, wenn der Beschäftigte kein eigenes Unternehmerrisiko trägt und er in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers eingegliedert ist . . . Ein Unternehmerrisiko trägt, wer sich auf eigene Rechnung und Gefahr betätigt . . .“); BFH vom 13. 2. 1980 (FN 25), S. 304 (re. Sp.); Großer Senat vom 25. 6. 1984, BStBl. II 1984, 751, 769/770 (Mitunternehmerrisiko).

76 Dazu näher *J. Lang* (FN 65). Nach dem sog. Grundsatz der „Gesamtgewinnlichkeit“ (vgl. BFH vom 23. 2. 1984, BStBl. II 1984, 516, 518; *K. Tipke*, FN 13, S. 280/281) befriedigt auch die Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG das Totalitätsprinzip.

77 Vgl. FN 26.

78 Vgl. FN 33.

weisungsgebundene und nicht eingegliederte Arbeitnehmer wie zB die vom BFH⁷⁹ beurteilte Heimarbeiterin und es gibt eingegliederte und weisungsfrei tätige Arbeitnehmer wie die erwähnten Organmitglieder⁸⁰. Mithin ergänzen sich die Merkmale der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung nicht nur⁸¹; vielmehr ist jedes Merkmal für sich allein geeignet, den steuerrechtlichen Arbeitnehmerbegriff zu begründen⁸². Zweitens fehlt in der Legaldefinition des § 1 Abs. 2 Satz 2 LStDV das steuersystematisch wesentliche Merkmal der Freistellung vom Vermögensrisiko. Demnach erzeugt die Vorschrift keinen nahtlosen Anschluß an den Unternehmerbegriff.

Ergebnis: Arbeitnehmer im steuerrechtlichen Sinne ist die natürliche⁸³ Person, die in einem Dienstverhältnis weisungsgebunden (im Regelfall:) und/ (in Grenzfällen:) *oder* organisatorisch eingegliedert ihre Arbeitskraft schuldet und dabei vom Vermögensrisiko der Erwerbstätigkeit grundsätzlich freigestellt ist.

3. Abgrenzung der nichtselbständigen Arbeit iSd. § 19 EStG zur gewerblichen Betätigung iSd. § 15 Abs. 2 EStG

Da das Vermögensrisiko in Gestalt des Unternehmerrisikos in erster Linie dem Typus des Gewerbebetriebs zugeordnet wird, tritt dieses vor allem als tragendes Element der Abgrenzung nichtselbständiger Arbeit iSd. § 19 EStG zur gewerblichen Betätigung iSd. § 15 Abs. 2 EStG hervor. So stützte sich die Rundfunkdetektiv-Entscheidung des BFH⁸⁴ wesentlich auf den Risikogehalt der Betätigung und bejahte deren Gewerblichkeit. Im übrigen sucht man in der Entscheidung vergeblich nach Argumenten, die Weisungsgebundenheit und Eingliederung stichhaltig ausgeräumt hätten. Die Beurteilung des Rundfunkdetektivs zeigt besonders deutlich das Bemühen um eine normative, dh. an der *Teleologie des Steuerrechts* ausgerichtete und deshalb gegebenenfalls vom Arbeits- und Sozialversicherungsrecht abwei-

79 BFH vom 13. 2. 1980 (FN 25).

80 Vgl. FN 47.

81 So *Hartz/Meeßen/Wolf* (FN 1), Arbeitnehmer, Anm. 1.

82 Zu dem Verhältnis der Weisungsgebundenheit zur Eingliederung vgl. insb. *J. Giloy*, (FN 59); *Hartz/Meeßen/Wolf* (FN 81); *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 19 EStG, Anm. 26 u. Anm. 30 (Eingliederung); *W. Schick*, FN 59 (Hinweis auf organisatorisch eingegliederte, jedoch weisungsfrei tätige Künstler); *G. M. Zach* (FN 59), S. 45 ff.

83 Vgl. *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 19 EStG, Anm. 21; *Oeftering/Görbing* (FN 1) § 19 EStG, Anm. 20. AA *Blümich/Falk/Uelner/Haas*, § 19 EStG, Anm. 6 (Arbeitnehmer können sowohl natürliche als auch juristische Personen sein).

84 BFH vom 14. 12. 1978 (FN 25).

chende Würdigung des Realtyps iSd. *Larenzschen Lehre*⁸⁵, selbst dann, wenn sich Weisungsgebundenheit und Eingliederung kaum noch einleuchtend nachweisen lassen. Also besonders gegenüber den *wirtschaftlich abhängigen*⁸⁶ Gewerbetreibenden büßen die Merkmale der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung ihre Konturen ein, weil die historisch entwickelten, nach der sog. Verkehrsauffassung fixierten Leitbilder der Unternehmer- und Arbeitnehmerberufe ineinanderfließen. Dann erweist sich das dem Einkünftedualismus adäquate Abgrenzungsmerkmal des Vermögensrisikos häufig als allein tragfähig.

Die Gegenstücke zur Rundfunkdetektiv-Entscheidung bilden die Catcher-Entscheidung⁸⁷ und die Heimarbeiterin-Entscheidung⁸⁸. Beide Judikate nehmen ebenfalls die Abweichung vom Arbeits- und Sozialversicherungsrecht in Kauf. Die Catcher-Entscheidung konstatierte, daß die „Arbeitnehmereigenschaft im steuerrechtlichen Sinn“ jedenfalls dann zu bejahen sei, „wenn der Beschäftigte kein eigenes Unternehmerrisiko trägt und er in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers eingegliedert ist“⁸⁹. Dabei hob der BFH besonders hervor, daß der Catcher anders als ein Berufsboxer „im Hinblick auf dessen hohe Eigenaufwendungen und das schon dadurch gegebene finanzielle Risiko“⁹⁰ neben dem Veranstalter *kein eigenes Unternehmerrisiko trage*⁹¹. Im Falle der Heimarbeiterin verneinte der BFH Unternehmerrisiko, weil der Auftraggeber die für die Arbeit notwendigen Materialien bereitgestellt habe, so daß die Heimarbeiterin „insofern nicht

85 *K. Larenz* (FN 28).

86 Wirtschaftliche Abhängigkeiten begründet für sich allein weder steuer- noch arbeitsrechtlich Nichtselbständigkeit. Vgl. *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 19 EStG, Anm. 30 (aE); *Hartz/Meeßen/Wolf* (FN 1), Arbeitnehmer, Anm. 1; *Oeftering/Görbing* (FN 1), § 19 EStG, Anm. 27. Vgl. auch den Begriff der *arbeitnehmerähnlichen Person* in § 12a TVG, der zusätzlich zur wirtschaftlichen Abhängigkeit soziale Schutzbedürftigkeit verlangt. Während in den oben (II. 2 c) erwähnten Fällen des Chefarztes, Richters und Hochschullehrers lediglich das Merkmal der Weisungsgebundenheit untauglich wird, lassen sich zudem bei wirtschaftlich abhängigen Unternehmern kaum Kriterien für die Eingliederung in einen fremden „geschäftlichen Organismus“ (§ 1 Abs. 2 Satz 2 2. Alt. LStDV) postulieren.

87 BFH vom 29. 11. 1978 (FN 31).

88 BFH vom 13. 2. 1980 (FN 25).

89 BFH vom 29. 11. 1978 (FN 31), S. 184.

90 BFH, aaO (FN 89), verweist auf BFH vom 22. 1. 1964, BStBl. III 1964, 207.

91 Dazu stellt BFH, aaO (FN 89), ausdrücklich fest, daß das Unfallrisiko der Berufssportler kein unternehmerisches Risiko sei. Dem kann mE nur dann zugestimmt werden, wenn es sich um ein versicherbares Risiko handelt. Andernfalls geht besonders der Berufsringler und -boxer bezüglich der Verletzungsgefahr auch ein so erhebliches Kostenrisiko ein, daß Unternehmerrisiko mE (im Anschluß an die Ausf. oben II. 2 c) zu bejahen ist. Vgl. FN 93.

mit Kosten belastet war⁹². Im übrigen trage sie auch „kein wesentliches Vergütungsrisiko im Falle einer Krankheit und des Urlaubs“, weil sie die Fehlzeiten durch Vor- oder Nacharbeit ausgleichen könne⁹³.

Zieht man das Resümee aus dieser Judikatur, so erscheint es zweckmäßig, das sog. Unternehmerrisiko in Gestalt des oben⁹⁴ geschilderten Vermögensrisikos bei der Abgrenzung der nichtselbständigen Arbeit iSd. § 19 EStG zur gewerblichen Betätigung iSd. § 15 Abs. 2 EStG *zuerst zu prüfen*, denn das Tragen des sog. Unternehmerrisikos, das Handeln auf eigene Rechnung und Gefahr mit den *vermögensmäßigen* Folgen impliziert den einzigen *teleologischen* Ansatz, um die Begriffe der Selbständigkeit und des Betriebs steuerrechtlich zu bestimmen und damit die normativen Realtypen⁹⁵ „Gewerbebetrieb“ und „Arbeitnehmer“ im Dualismus der Gewinn-/Überschußeinkünfte sachgerecht gegeneinander abzugrenzen. Demnach ist die grundsätzliche Freistellung vom Vermögensrisiko der Erwerbstätigkeit *unerläßliche* Voraussetzung der Arbeitnehmereigenschaft im steuerrechtlichen Sinne. Dieses Ergebnis korrespondiert mit dem (Mit)unternehmerbegriff des BFH⁹⁶, der durch die beiden Hauptmerkmale der Unternehmerinitiative und des Unternehmerrisikos gekennzeichnet ist.

Indessen wird die Korrespondenz zwischen Arbeitnehmer- und (Mit)unternehmerbegriff bezüglich des Vermögensrisikos dadurch eingeschränkt, daß das Tragen des Vermögensrisikos nicht unerläßliche Voraussetzung der (Mit)unternehmereigenschaft sein kann, denn es gibt auch selbständige Erwerbstätigkeiten, die mit keinerlei Vermögensrisiko behaftet sind. Deshalb muß nach Verneinung des Vermögensrisikos geprüft werden, ob *Weisungsgebundenheit* und/oder *organisatorische Eingliederung* die Selbständigkeit der Erwerbstätigkeit ausschließen. Mit dem Merkmal der Weisungsgebundenheit korrespondiert das Merkmal der *Unternehmerinitiative*.

Wie bereits oben⁹⁷ dargelegt, vollzieht das Merkmal der Eingliederung immerhin den terminologischen Anschluß an den Betriebsbegriff, während das Merkmal der Weisungsgebundenheit im Steuerrecht nicht normativ-teleologisch substantiiert werden kann. Dadurch unterscheidet sich das Steuerrecht wesentlich vom Arbeitsrecht, wo der Rechtsmaßstab sozialer

92 BFH vom 13. 2. 1980 (FN 25), S. 304.

93 BFH, aaO (FN 92). Im Hinblick auf diese Begründung schließt BFH, aaO (FN 91), das Unfallrisiko des Berufssportlers mE zu apodiktisch aus.

94 S. 30 f.

95 Vgl. K. Larenz (FN 28).

96 Vgl. zuletzt Großer Senat vom 25. 6. 1984 (FN 75) mwN.

97 S. 31.

Schutzbedürftigkeit die Weisungsgebundenheit bzw. persönliche Abhängigkeit in den Vordergrund stellt⁹⁸. In dem rechtsmaßstäblich nicht konkretisierbaren Bereich des Arbeitnehmertypus muß zwangsläufig auf einen Katalog nicht systematisierbarer Einzelkriterien zurückgegriffen werden⁹⁹; das sog. Gesamtbild läßt sich sodann kaum willkürfrei ermitteln. Dies zeigt etwa die umfangreiche Rechtsprechung zum Handelsvertreter¹⁰⁰, dessen Berufsbild selbständige und nichtselbständige Erwerbstätigkeiten umfaßt. Demzufolge versagt hier vollends die berufsbildspezifische Abgrenzung. Der Steuerpflichtige kann Unternehmer sein, obwohl zahlreiche Direktiven kaum Raum für Eigeninitiative lassen, obwohl er ständig Berichte verfassen muß, um seine Arbeitsleistung zu belegen¹⁰¹. Der Steuerpflichtige kann Arbeitnehmer sein, obwohl er sich die Arbeitszeit frei einteilen kann, hinsichtlich der Gestaltung und Durchführung von Kundenbesuchen weitgehend Freiheit genießt und ihm vom Auftraggeber kein Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt wird¹⁰².

Gerade dort, wo die allgemeine Verkehrsanschauung zu bestimmten Berufstypen zum Willkürfaktor wird, erscheint es angezeigt, dem norma-

98 Vgl. FN 19. Zur Sozialversicherungspflicht weist *H. Marburger*, aaO (FN 45), S. 841, darauf hin, daß das Bundessozialgericht ebenfalls die persönliche Abhängigkeit und Weisungsgebundenheit in den Vordergrund schiebe.

99 Vgl. hierzu insb. die Auflistung der Arbeitnehmerkriterien in den Gründen der BFH-Entscheidung vom 14. 6. 1985 (FN 25), S. 663.

100 RFH vom 30. 1. 1942, RStBl. 1942, 399; RFH vom 3. 12. 1943, RStBl. 1944, 381; BFH vom 12. 1. 1951, StRK EStG § 18 R. 10; BFH vom 16. 1. 1952, BStBl. III 1952, 79; BFH vom 14. 3. 1957, StRK GewStG § 2 Abs. 1 R. 69; BFH vom 19. 2. 1959, StRK GewStG § 2 Abs. 1 R. 101; BFH vom 28. 2. 1958, StRK EStG § 19 Abs. 1 Ziff. 1 R. 135; BFH vom 27. 4. 1961, BStBl. III 1961, 315; BFH vom 3. 10. 1961, BStBl. III 1961, 567; BFH vom 19. 10. 1961, StRK GewStG § 2 Abs. 1 R. 151; BFH vom 24. 11. 1961, StRK EStG § 19 Abs. 1 Ziff. 1 R. 230; BFH vom 27. 11. 1961, StRK EStG § 19 Abs. 1 Ziff. 1 R. 452; BFH vom 30. 11. 1961, StRK GewStG § 2 Abs. 1 R. 156; BFH vom 7. 12. 1961, BStBl. III 1962, 149; BFH vom 8. 12. 1961, StRK GewStG § 2 Abs. 1 R. 157; BFH vom 13. 3. 1963, StRK GewStG § 2 Abs. 1 R. 172; BFH vom 13. 4. 1967, BStBl. III 1967, 398; BFH vom 30. 10. 1969, BStBl. II 1970, 474; BFH vom 31. 10. 1974, BStBl. II 1975, 115.

101 Vgl. zB BFH vom 7. 12. 1961 (FN 100) betr. Reisevertreter; BFH vom 27. 4. 1961 (FN 100) betr. Ärztopaganden; BFH vom 8. 12. 1961 (FN 100) betr. Reisevertreter, sowie die in FN 25/31 zit. Entscheidung des BFH vom 14. 12. 1978 zum Rundfunkdetektiv.

102 Vgl. zB BFH vom 7. 12. 1961 (FN 100) betr. Reisevertreter; BFH vom 30. 10. 1969 (FN 100) betr. Reisevertreter (mit Zusammenstellung von Umständen der Nichtselbständigkeit), sowie die in FN 25/31 zit. Entscheidung des BFH vom 13. 2. 1980 zur Heimarbeiterin.

tiv-teleologischen Merkmal des Vermögensrisikos nach Möglichkeit eine dominante Rolle zuzuweisen¹⁰³.

4. Abgrenzung der nichtselbständigen Arbeit iSd. § 19 EStG zur freiberuflichen Tätigkeit iSd. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG

Die dominante Rolle, die dem normativ-teleologischen Merkmal des Vermögensrisikos bei der Abgrenzung der nichtselbständigen Arbeit zur gewerblichen Betätigung zukommt, wird im Verhältnis des Arbeitnehmers zum Freiberufler durch die Fixierung zahlreicher Berufsbilder im Katalog des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG erheblich abgeschwächt. Dafür gibt es im wesentlichen zwei Gründe:

a) *Wissenschaftliche, künstlerische, schriftstellerische, unterrichtende und erzieherische Tätigkeiten*

Erstens gibt es selbständig ausgeübte *wissenschaftliche, künstlerische, schriftstellerische, unterrichtende* und *erzieherische* Tätigkeiten, die praktisch mit keinem Vermögensrisiko behaftet sind, weil die Einkünfte nahezu ausschließlich intellektuell erwirtschaftet werden. Dementsprechend kann die Abgrenzung nur anhand berufstypischer Merkmale durchgeführt werden, zumal in dem Katalog des § 18 Abs. 1 Satz 2 EStG eine Reihe konkreter Berufsbilder niedergelegt sind, die den Interpretationsspielraum einengen. Vor allem die freiberufliche Nebentätigkeit (Lehr-, Prüfungs-, Gutachter-tätigkeit) eines Angestellten oder Beamten ist häufig nicht mit Unternehmerrisiko verbunden. Folglich kann die Nichtselbständigkeit der Nebenerwerbstätigkeit nur im Rahmen berufstypischer Eingliederung und/oder Weisungsgebundenheit gewürdigt werden¹⁰⁴. Ist jedoch eine wissenschaft-

¹⁰³ So vor allem BFH vom 3. 10. 1961 (FN 100) betr. Versicherungsvertreter: Im Rahmen des Gesamtbildes kommt es wesentlich darauf an, ob der Vertreter ein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko trage. Vgl. hierzu *K. Neugebauer*, Die steuerrechtliche Behandlung der Versicherungsvertreter, Düsseldorf 1965, S. 22 ff.; *B. Hartmann/U. Christians*, Steuerliche Abgrenzung zwischen freiem Beruf, nichtselbständiger Arbeit und gewerblicher Tätigkeit, DB 1984, 1365, 1373. Vgl. im weiteren BFH vom 13. 3. 1963 (FN 100) betr. Verkaufsleiter; BFH vom 13. 4. 1967 (FN 100) betr. Krankenversicherungsvertreter; Abschnitt 56 Abs. 2 Satz 2 LStR.

¹⁰⁴ Vgl. zuletzt BFH vom 4. 10. 1985, BStBl. II 1985, 51 (nebenberuflich tätiger Lehrbeauftragter); *G. Grube* (FN 12), § 19 EStG, Anm. 19 ff., 20 a ff.; *ders.* (FN 12), § 18 EStG, Anm. 32 ff.; *Hartz/Meeßen/Wolf* (FN 1), Nebenberufliche Lehr- und Prüfungstätigkeit; *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 19 EStG, Anm. 31/Anm. 40 (Lehrstätigkeit/Prüfungstätigkeit) *Oeftering/Görbing* (FN 1), § 19 EStG, Anm. 50 ff.; *Schmidt/Drenseck*, § 19 EStG, Anm. 4 f./Anm. 6 (Nebentätigkeit); Abschnitt 54 Abs. 3 LStR.

liche, künstlerische etc. Tätigkeit mit Vermögensrisiko behaftet, so kann der Arbeitnehmer zum Freiberufler ebenso normativ-teleologisch abgegrenzt werden wie der Arbeitnehmer zum Gewerbetreibenden. Ist beispielsweise ein Film- oder Fernsehregisseur bzw. -schauspieler an dem Vermögensrisiko der Film- oder Fernsehproduktion beteiligt, so kann er kein Arbeitnehmer sein¹⁰⁵. Trägt hingegen der Künstler kein Vermögensrisiko, so wird die Arbeitnehmereigenschaft im wesentlichen durch organisatorische Eingliederung begründet¹⁰⁶. Demgegenüber verliert das Merkmal der Weisungsgebundenheit im Hinblick auf die künstlerische Freiheit besonders bei berühmten Filmschauspielern, Regisseuren und Dirigenten ebenso an Aussagekraft wie bei GmbH-Geschäftsführern, Vorstandsmitgliedern, Hochschullehrern und Richtern¹⁰⁷.

b) Standesrechtlich geregelte Berufe

Zweitens enthält der Katalog in § 18 Abs. 1 Satz 2 EStG eine Reihe *standesrechtlich* geregelter Berufe. Vornehmlich die Berufe des Arztes, des Rechtsanwalts, Notars, Wirtschaftsprüfers und Steuerberaters implizieren eine standesrechtlich institutionalisierte Selbständigkeit iS eines fachlich eigenverantwortlichen Handelns¹⁰⁸, die den Typus des Freiberuflers schärfer zum Arbeitnehmer abgrenzt als den Typus des Gewerbetreibenden.

105 Vgl. zB BFH vom 20. 1. 1972, BStBl. II 1972, 214, 215 (Für die Frage der Selbständigkeit komme es „auf das Unternehmerrisiko an, das ausschließlich bei der Fernsehanstalt liegt. . .“); BFH vom 31. 5. 1972, BStBl. II 1972, 697, betr. Filmschauspieler, der das Unternehmerrisiko auf eine Verwertungsgesellschaft abwälzt.

106 Vgl. zB BFH vom 10. 4. 1970, BStBl. II 1970, 716 (Filmschauspieler); BFH vom 6. 11. 1970, BStBl. II 1971, 23 (Gastsängerin); BFH vom 6. 10. 1971, BStBl. II 1972, 88 (Fernsehschauspieler); BFH vom 3. 8. 1978, BStBl. II 1979, 131 (Synchronsprecher); BMF vom 27. 6. 1975, BStBl. I 1975, 923 (abw. von BFH vom 3. 8. 1978); *Blümich/Falk/Uelmer/Haas*, § 19 EStG, Anm. 43 ff.; *Hartz/Meeßen/Wolf* (FN 1), Filmgewerbe/Bühnenangehörige; *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 19 EStG, Anm. 40 (Fernsehen/Musiker); *W. Schick*, Die freien Berufe im Steuerrecht, Köln 1973, S. 65; *ders.*, aaO (FN 59).

107 BFH vom 31. 5. 1972 (FN 105) betr. Filmschauspieler beruft sich ausdrücklich auf die Arbeitnehmereigenschaft von GmbH-Geschäftsführern u. AG-Vorstandsmitgliedern (dazu die Nachw. in FN 48).

108 Vgl. zB § 57 Abs. 1 Steuerberatungsgesetz; §§ 2; 3 Abs. 1; 7 Nr. 8 Bundesrechtsanwaltsordnung. § 18 Abs. 1 Satz 3 EStG betrifft die Abgrenzung des Freiberuflers zum Gewerbetreibenden. Wegen der Beschäftigung von Arbeitskräften liegt ein Betrieb vor, so daß Arbeitnehmereigenschaft nicht in Betracht kommt.

Zwar besteht wegen der unterschiedlichen Gesetzeszwecke zwischen der standes- und steuerrechtlichen Terminologie im allgemeinen ebensowenig Deckungsgleichheit wie zwischen Steuer-, Arbeits- und Sozialversicherungsrecht¹⁰⁹. Jedoch erzeugen mE die ausdrücklichen Verweisungen in § 18 Abs. 1 Satz 2 EStG auf standesgesetzlich geregelte Berufe eine besondere Bindung an das Standesgesetz, die über die bloße Indizwirkung der Arbeits- und Sozialversicherungsrechtslage hinausreicht. Ist demnach der freiberufliche Charakter gesetzliche Voraussetzung für einen Beruf¹¹⁰, so ist diese standesgesetzliche Norm als Teil des in § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG niedergelegten Berufsbildes grundsätzlich auch für das Steuerrecht maßgeblich; gegebenenfalls wird der Arbeitnehmerbegriff des § 19 EStG hier speziell eingeschränkt. So erwirtschaftet zB ein *amtlich bestellter Anwaltsassessor*, der eigenverantwortlich als Organ der Rechtspflege tätig wird, mE auch dann Einkünfte aus selbständiger Arbeit, wenn er in einer Sozietät, an der er nicht beteiligt ist, eingegliedert und durch Mandatszuweisungen so abgesichert ist, daß seine Tätigkeit mit keinem unternehmerischen Wagnis verknüpft ist¹¹¹. Tritt (im Innenverhältnis der Sozietät) Weisungsgebundenheit hinzu, so wird der Anwaltsassessor indessen lohnsteuerpflichtig, weil seine Tätigkeit dem Berufsbild des unabhängig (§ 3 Abs. 1 BRAO) tätigen Rechtsanwalts iSd. § 18 Abs. 1 Satz 2 EStG nicht mehr zugeordnet werden kann¹¹². Das Standesrecht hat ferner Bedeutung für die *Syndikus*-Tätigkeit in einem Unternehmen oder Verband. Soweit die Tätigkeit für das Unternehmen oder den Verband die standesgesetzlichen Voraussetzungen des Anwaltsberufs erfüllt, verwirklicht die Tätigkeit den Tatbestand des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Ist der Syndikus Angestellter des Unternehmens oder des Verbandes, so liegen Einkünfte aus selbständiger Arbeit insoweit vor, als der Syndikus den Anwaltsberuf standesrechtlich zulässig (§ 7 Nr. 8 BRAO) neben der nichtselbständigen Tätigkeit ausübt¹¹³.

109 Vgl. *W. Schick*, Die freien Berufe im Steuerrecht (FN 106), S. 59.

110 So zB ausdrücklich § 2 Abs. 1 Bundesrechtsanwaltsordnung: „Der Rechtsanwalt übt einen freien Beruf aus.“ Anders bei Steuerberatern und Steuerbevollmächtigten, wenn ein Ausnahmefall der Tätigkeit als Angestellter gem. § 58 StBerG gegeben ist.

111 Gl. Ansicht *Hartz/Meeßen/Wolf* (FN 1), Rechtsanwälte (im Anschluß an die arbeitsrechtliche Rspr.).

112 Vgl. *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 19 EStG, Anm. 40 (Rechtsanwalt, ferner Anwaltsvertreter).

113 Vgl. i. e. *Hartz/Meeßen/Wolf* (FN 1), Rechtsanwälte; *Oeftering/Görbing* (FN 1), § 19 EStG, Anm. 119 (Rechtsanwälte).

Die Maßgeblichkeit des Standesrechts für die Anwendung des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG belegen schließlich auch die Fälle der *Urlaubsvertretungen*¹¹⁴. Während bei Ärzten und Rechtsanwälten das standesrechtliche Argument den freiberuflichen Charakter der Urlaubsvertretung in aller Regel begründet¹¹⁵, tritt bei der Vertretung des gewerblich tätigen Apothekers das Merkmal der durch Apothekengesetz¹¹⁶ geregelten Eigenverantwortlichkeit hinter den erläuterten Kriterien des unternehmerischen Vermögensrisikos zurück. Demzufolge wird der Urlaubsvertreter trotz seiner gesetzlich festgelegten Eigenverantwortlichkeit als Arbeitnehmer qualifiziert, wenn er im Innenverhältnis zum Vertretenen kein Unternehmerrisiko trägt¹¹⁷.

5. Abgrenzung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu den Einkünften aus Privatvermögen

a) Problemstellung

Kommt man zu dem Ergebnis, daß der Steuerpflichtige nichtselbständig iSd. § 19 EStG tätig ist, so stellen sich die Abgrenzungsfragen, ob bestimmte Vermögensvorgänge privaten Vermögenseinkünften iSd. §§ 20–23 EStG zuzuordnen sind. Hierbei sind grundsätzlich zwei Fallgruppen auseinanderzuhalten:

(1) Die *erste* Fallgruppe umfaßt die Fälle, in denen die *einzige* Kausalbeziehung privater Vermögenseinkünfte zur nichtselbständigen Erwerbstätigkeit darin besteht, daß der Arbeitnehmer mit *versteuertem* Arbeitslohn Privatvermögen erwirbt, mit dem er sodann Vermögenseinkünfte erwirtschaftet. In diesen Fällen besteht *keine* Gesetzeskonkurrenz des § 19 EStG und der §§ 20 ff. EStG. Der Vorgang der Einkommensverwendung, nämlich die Verwendung versteuerten Arbeitslohns zur privaten Vermögensbildung, trennt die Berufssphäre des Arbeitnehmers klar von seiner Privatvermögenssphäre.

114 Vgl. *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 19 EStG, Anm. 40 (Anwaltsvertreter/Arztvertreter); *Schmidt/Drenseck*, § 19 EStG, Anm. 6 (Urlaubsvertreter).

115 Vgl. *Blümich/Falk/Uelner/Haas*, § 19 EStG, Anm. 41; *Herrmann/Heuer/Raupach* (FN 114).

116 §§ 7; 13 des Gesetzes über das Apothekenwesen vom 20. 8. 1960, BGBl. I 1960, 697 in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. 10. 1980, BGBl. I 1980, 1993.

117 BFH vom 20. 2. 1979, BStBl. II 1979, 414. *Schmidt/Drenseck* (FN 114) wollen die Arbeitnehmereigenschaft der Arzt- und Anwaltsvertreter grundsätzlich nicht anders bestimmen als die des Apothekers. Gewiß ist die faktische Situation der fachlichen Weisungsgebundenheit oder -unabhängigkeit bei diesen akademischen Berufen gleich, ebenso die des Vermögensrisikos. ME kann die unterschiedliche Behandlung nur durch die Berufsbildatbestände in § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG gerechtfertigt werden.

(2) Die *zweite* Fallgruppe ist dadurch gekennzeichnet, daß der Steuerpflichtige Vermögen, gleichgültig, ob er es mit versteuertem Arbeitslohn oder mit anderen Mitteln erworben hat, *beruflich nutzt oder verwertet*. Hier stellen sich im wesentlichen zwei Fragen, erstens die Frage der Gesetzeskonkurrenz zwischen § 19 EStG und den §§ 20 ff. EStG, zweitens die Frage nach der quellentheoretischen Abgrenzung der Einkünfte zu den Vermögensvorgängen des sogenannten Stammvermögens.

b) Abgrenzung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu den Einkünften aus Kapitalvermögen

aa) Erste Fallgruppe

Im Verhältnis des § 19 EStG zu § 20 EStG sind der ersten, kausalrechtlich unproblematischen Fallgruppe beispielsweise die nach § 19 a EStG steuerbegünstigten Kapitalbeteiligungen und Darlehensforderungen zuzuordnen, die der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer im Rahmen eines gegenwärtigen Dienstverhältnisses unentgeltlich oder verbilligt überlassen hat¹¹⁸. Die Zuwendung der Vermögensbeteiligung stellt Arbeitslohn dar, der nach § 19 a EStG partiell steuerbefreit ist¹¹⁹. Der Gesetzgeber möchte damit die private Vermögensbildung des Arbeitnehmers fördern. Die Einkünfte aus der Vermögensbeteiligung sind zweifelsfrei Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1–3, 8 EStG)¹²⁰.

bb) Zweite Fallgruppe

Der zweiten, kausalrechtlich problematischen Fallgruppe gehört beispielsweise folgender Fall an, den der BFH mit Urteil vom 19. 10. 1982¹²¹ entschieden hat: Ein Prokurist gewährte seiner Arbeitgeberin, einer GmbH, ein angemessen zu verzinsendes Darlehen von 70 000 DM, um den Konkurs abzuwenden und seinen Arbeitsplatz zu sichern. Gleichwohl mußte für die GmbH das Vergleichsverfahren eröffnet werden. Der Prokurist erlitt einen Forderungsverlust von 31 500 DM.

118 Vgl. *K. Altehoefer*, Das neue Vermögensbeteiligungsgesetz, *DStZ* 1984, 61; *J. Giloy*, Gewinn- und Vermögensbeteiligung der Arbeitnehmer in steuerlicher Sicht, *BB* 1983, 365; *ders.*, Zur Kapitalbeteiligung der Arbeitnehmer, Ein aktueller Beitrag zur Vermögensbildung, *BB* 1983, 1463; *K. H. Knepper*, Die Belegschaftsaktie in Theorie und Praxis, *ZGR* 1985, 419.

119 Zur Ermittlung des steuerfreien geldwerten Vorteils vgl. *BMF* vom 23. 7. 1984, *BStBl. I* 1984, 416, 417/418; *K. Altehoefer* (FN 118), S. 71.

120 *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 19 a EStG, Anm. E III; *Schmidt/Drenseck*, § 19 a EStG, Anm. 6.

121 *BStBl. II* 1983, 295.

Der BFH behandelte die Darlehensforderung als Kapitalforderung iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG und versagte den Werbungskostenabzug für den Ausfall der Darlehensforderung. Der BFH machte geltend, daß sich Arbeitnehmer und Arbeitgeber bei der Begründung und der Durchführung des Darlehensverhältnisses weisungsfrei gegenüberstünden. Deshalb sei das Darlehensverhältnis rechtlich und wirtschaftlich vom Dienstverhältnis abzusondern. Der Ausfall eines risikobehafteten Darlehens, das zur Sicherung des Arbeitsplatzes gewährt werde, begründe nur dann den Werbungskostenabzug, wenn die Rückzahlungs- und Zinserwartungen des Darlehensgebers gänzlich unbegründet seien. Schließlich wies der BFH noch darauf hin, daß die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in der Subsidiaritätsklausel des § 20 Abs. 3 EStG nicht erwähnt seien, und hält den Umkehrschluß für „sinnvoll, da der Einsatz von Kapitalvermögen der nichtselbständigen Arbeit wesensfremd“¹²² sei.

Die These, daß das Darlehensverhältnis rechtlich und wirtschaftlich vom Dienstverhältnis abzusondern sei, kollidiert mE mit der im Einkommensteuerrecht herrschenden *Veranlassungstheorie*, nach der nicht der Kausalzusammenhang zwischen Dienstverhältnis und Einkünften maßgeblich ist, sondern der Kausalzusammenhang zwischen einer *Handlung* und ihrem wirtschaftlichen *Erfolg*, nämlich zwischen der *finalen Erwerbshandlung* (hier die nichtselbständige Erwerbstätigkeit) und den Vermögenszugängen und -abgängen als die *Erfolge planvollen Wirtschaftens*¹²³. Deshalb reicht die Berufssphäre des Arbeitnehmers über das Dienstverhältnis und seinen weisungsgebundenen Bereich hinaus. Dies belegen etwa die Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers, des eigenen Kraftfahrzeuges für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die Anerkennung des Werbungskostenabzuges für KFZ-Unfallkosten¹²⁴ und des Werbungskostenabzuges für den Wertverlust eines PKW, der einem Polizisten gehörte und durch Racheakt eines Kriminellen zerstört worden war¹²⁵. Besonders im Hinblick auf das Ergebnis, das der BFH¹²⁶ im Polizisten-Fall aus der Veranlas-

122 BFH vom 19. 10. 1982 (FN 121), S. 296.

123 Vgl. dazu insb. die Beiträge in: *H. Söhn* (Hrsg.), Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht, Betriebsausgaben/Werbungskosten – Privatausgaben, Betriebsvermögen – Privatvermögen (mit einem rechtsvergleichenden Teil), Köln 1980, sowie grundlegend *K. Tipke*, *StuW* 1979, 193, 199 ff. Vgl. im weiteren insb. *K. J. von Bornhaupt*, *DStR* 1983, 11; *H. Kröger*, *StuW* 1978, 289; *K. Offerhaus*, *BB* 1979, 617; *H. Söhn*, *FR* 1980, 301; *ders.*, *StuW* 1983, 193; *ders.*, *FR* 1984, 25; *F. Wassermeyer*, *StuW* 1981, 24; *ders.*, *StuW* 1982, 352.

124 Dazu unten S. 53 f.

125 Vgl. BFH vom 19. 3. 1982, *BStBl.* II 1982, 442.

126 *AaO* (FN 125).

sungstheorie gewonnen hatte, leuchtet nicht ein, weshalb ein Werbungskostenabzug nur dann in Betracht kommen soll, wenn die Rückzahlungserwartung des Darlehensgebers gänzlich unbegründet ist.

Auch überzeugt die Stellungnahme zur Subsidiaritätsklausel des § 20 Abs. 3 EStG nicht. Dem BFH ist zwar darin zuzustimmen, daß der Einsatz von Kapitalvermögen der nichtselbständigen Arbeit wesensfremd ist, weil der Arbeitnehmer – wie ausgeführt – grundsätzlich vom Vermögensrisiko freigestellt ist. Jedoch greift diese typologische Argumentation bei der Qualifikation der Erwerbstätigkeit als selbständig oder nichtselbständig Platz. Die Gesetzeskonkurrenzen zwischen § 19 EStG und den §§ 20 ff. EStG betreffen indessen gerade jene aus dem Gesamtbild herausfallenden, für die Arbeitnehmereigenschaft atypischen Einzelvorgänge, in denen der Steuerpflichtige in außergewöhnlichem Umfang Vermögen einsetzt. Wenn dadurch die Arbeitnehmereigenschaft nicht überhaupt zu verneinen ist, so ist ebenso wie im vorerwähnten Falle des PKW-Verlusts zu prüfen, ob die Vermögenseinbuße durch die nichtselbständige Berufstätigkeit veranlaßt ist. So beanstandete die Rechtsprechung zutreffend den Werbungskostenabzug nicht, wenn eine Aktiengesellschaft gegenüber einem Vorstandsmitglied eine Schadensersatzforderung wegen Verletzung der Vorstandspflichten geltend gemacht¹²⁷ oder wenn der Arbeitnehmer für den Arbeitgeber gebürgt hatte¹²⁸. Entgegen der Auffassung des BFH¹²⁹ sind diese Fälle und der Fall des Arbeitnehmer-Darlehens gleichgelagert. Sie belegen die Vermögenssphäre der nichtselbständigen Erwerbstätigkeit, welche die Annahme von Vermögen, das *lediglich* der Erzielung privater Vermögenseinkünfte im Sinne der §§ 20 ff. EStG dient, ausschließt¹³⁰.

Die Rechtslage, daß die Vermögenssphäre eines Betriebs oder Berufs die Anwendbarkeit der §§ 20 ff. EStG ausschließt, ergibt sich ganz allgemein aus dem nahezu geschlossenen System der Subsidiaritätsklauseln in den §§ 20 Abs. 3; 21 Abs. 3; 22 Nr. 1 Satz 1, Nr. 3; 23 Abs. 3 EStG. Aus diesen Vorschriften ist zu entnehmen, daß die Tatbestände der privaten Vermögenseinkünfte *grundsätzlich subsidiär* ausgestaltet sind, während der An-

127 RFH vom 21. 1. 1931, RFHE 27, 349. Vgl. auch die vom BFH (FN 122) zit. Entscheidungen betr. Zahlungen eines leitenden Angestellten zur Rettung seiner Firma (RFH, RStBl. 1934, 628), betr. Inanspruchnahme eines GmbH-Geschäftsführers als Haftender (BFH, BStBl. III 1961, 20) und betr. Zahlungen einer Filmschauspielerin aus einer Bürgschaft zugunsten ihrer Produktionsfirma (BFH, BStBl. II 1980, 395).

128 BFH aaO (FN 127).

129 AaO (FN 122).

130 Zum Werbungskostenabzug des Darlehensverlusts ua. Vermögensopfer im weiteren unten S. 57 ff.

wendungsbereich der berufstypischen Einkunftsarten einschließlich der Einkünfte des Arbeitnehmers und des Abgeordneten nicht durch Subsidiaritätsklauseln eingeschränkt wird. Das bedeutet, daß die Tatbestände der privaten Vermögensverwaltungseinkünfte nach dem erkennbaren Plan des Gesetzes¹³¹ grundsätzlich zurücktreten, wenn die Nutzung oder Verwertung von Vermögen kausalrechtlich einer bestimmten Berufssphäre zuzuordnen ist. Dieser allgemeine Rechtsgedanke wird in § 20 Abs. 3 EStG nicht durch bewußte Wertentscheidung des Gesetzgebers gegenüber den Arbeitnehmer- und Abgeordneteneinkünften aufgegeben. Vielmehr ist hier eine Gesetzeslücke auszufüllen und der Einsatz von Kapitalvermögen, der durch die nichtselbständige Erwerbshandlung veranlaßt ist, analog § 20 Abs. 3 EStG den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zuzuordnen.

c) *Abgrenzung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung*

Die Subsidiarität der Einkünfte aus *Vermietung und Verpachtung* gegenüber den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ergibt sich aus § 21 Abs. 3 EStG; nach dieser Vorschrift sind Einkünfte, die den Tatbestand des § 21 Abs. 1 oder 2 EStG verwirklichen, anderen Einkunftsarten zuzurechnen, soweit sie zu diesen gehören.

Der am häufigsten vorkommende Fall der Gesetzeskonkurrenz zwischen § 19 EStG und § 21 EStG ist die *Nutzung eines Arbeitszimmers im eigenen Haus*¹³². Die Rechtsfolgen, die aus der Subsidiarität der §§ 21; 21 a EStG gegenüber § 19 EStG resultieren, sind folgende: Nach § 21 a Abs. 5 EStG ist der für die Nutzungswertbesteuerung maßgebende Einheitswert um den beruflich genutzten Teil zu vermindern. Die mit dem Grundvermögen zusammenhängenden und auf das Arbeitszimmer entfallenden anteiligen Aufwendungen sind als Werbungskosten bei den Einkünften aus *nichtselbständiger Arbeit* abzuziehen, so insbesondere die anteilige Grundsteuer, Gebäude-AfA und die anteiligen Schuldzinsen für Kredite, die zur An-

131 Hierzu für die Steuerrechtsprechung grundlegend *L. Woerner*, Die Steuerrechtsprechung zwischen Gesetzeskonkretisierung, Gesetzesfortbildung und Gesetzeskorrektur, in: *K. Tipke* (Hrsg.), Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht, Köln 1982, S. 23, S. 42 ff. (im Anschluß an die Methodenlehre von *K. Larenz*).

132 Vgl. zuletzt BFH VI R 180/82 vom 18. 10. 1983, BStBl. II 1984, 110; BFH VI R 68/83 vom 18. 10. 1983, BStBl. II 1984, 112; BFH vom 26. 4. 1985, BStBl. II 1985, 467; FG Rheinland-Pfalz vom 17. 12. 1984, EFG 1985, 343; *W. Apitz*, FR 1985, 95; *E. Flobr*, Inf. 1985, 289; *F.-C. Zeitler*, BB 1984, 1422.

schaffung, Herstellung oder Reparatur des Eigenheims verwendet worden sind¹³³.

Diese steuerliche Behandlung des Arbeitszimmers verdeutlicht nicht nur die berufliche Vermögenssphäre des Arbeitnehmers; die berufliche Mitbenutzung des Eigenheims zeigt darüber hinaus, daß es bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit quellentheoretisch ebenso Stammvermögen geben kann wie bei anderen Überschusseinkunftsarten, daß demnach auch bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit eine Grenze zwischen den Werbungskosten und den nicht absetzbaren Stammvermögensverlusten zu ziehen ist.

d) Ergebnis

Die Konkurrenzvorschriften der §§ 20 Abs. 3; 21 Abs. 3; 22 Nr. 1 Satz 2, Nr. 3; 23 Abs. 3 EStG sind von dem Grundgedanken beherrscht, daß die Tatbestände der Einkünfte aus Berufstätigkeiten (unternehmerische Tätigkeiten iSd. Gewinneinkunftsarten; nichtselbständige Arbeit; Abgeordnetätigkeit) Vorrang vor den Tatbeständen der privaten Vermögenseinkünfte haben. Demnach gibt es auch bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ein „Berufsvermögen“, das grundsätzlich ebenso wie Betriebsvermögen¹³⁴ nach der im Einkommensteuerrecht herrschenden Veranlassungstheorie bestimmt werden könnte. Im Unterschied zum Betriebsvermögen wird jedoch das „Berufsvermögen“ des Arbeitnehmers nicht in vollem Umfang Gegenstand der steuerlichen Einkünfteermittlung. Vielmehr greift bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit das Quellenprinzip der Überschusseinkünfte Platz, nach dem Vermögensstammaufwendungen und -einnahmen bei der Ermittlung der Einkünfte nicht zu berücksichtigen sind¹³⁵.

133 Vgl. BFH VI R 68/83 vom 18. 10. 1983 (FN 132).

134 Zur Bestimmung des Betriebsvermögens nach dem Veranlassungsprinzip vgl. insb. F. Wassermeyer, Die Abgrenzung des Betriebsvermögens vom Privatvermögen, in: H. Söhn (Hrsg.), aaO (FN 123), S. 315, S. 321 ff.

135 Dazu unten S. 53 ff.

III. Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

1. Prinzipien der Überschußrechnung

a) Ansatz von Einnahmen und Werbungskosten nach dem Zufluß- und Abflußprinzip

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sind der Unterschiedsbetrag zwischen zugeflossenen Einnahmen und geleisteten Werbungskosten (§§ 2 Abs. 2 Nr. 2; 8 ff.; 11 EStG). Die Ermittlung dieser Überschußeinkünfte wird zunächst durch die in § 11 EStG niedergelegten Grundsätze der Vereinnahmung und Verausgabung bestimmt. § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG normiert das sogenannte *Zuflußprinzip*, nach dem Einnahmen innerhalb des Kalenderjahrs bezogen sind, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind¹³⁶. § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG normiert das sogenannte *Abflußprinzip*, nach dem Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen sind, in dem sie geleistet worden sind¹³⁷.

§ 11 EStG dient dem Zweck einer *möglichst einfachen* Ermittlung der Einkünfte. Die Vereinfachungstechnik ist die sogenannte *Kassenrechnung*, die lediglich einen Überschuß der Einnahmen über die Ausgaben festhält. Anders als der Bestandsvergleich, in dem die Vermögensumschichtungsketten des Wirtschaftens relativ genau nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung verzeichnet sind, trifft die Überschußrechnung als Kassenrechnung eine Auswahl¹³⁸. Sie verzichtet grundsätzlich auf die Darstellung von Vermögensumschichtungen und beschränkt sich nach Möglichkeit auf die Buchung jener Geschäftsvorfälle, die zum einen *einfach* zu handhaben, dh. vor allem nicht mit komplizierten Bewertungsfragen verknüpft sind, und die zum anderen die endgültige Vermögenslage *sicher* und im Gesamtergebnis aller Perioden *vollständig* darstellen¹³⁹. Danach bestimmen folgende zwei Gesichtspunkte die Auswahl der Geschäftsvorfälle:

136 Ausnahmen: §§ 11 Abs. 1 Satz 2; 38 a Abs. 1 Sätze 2 u. 3 EStG.

137 Ausnahmen: § 11 Abs. 2 Satz 2 iVm. Abs. 1 Satz 2 EStG.

138 Das Wesen der Überschußrechnung als Kassenrechnung ist hauptsächlich zu § 4 Abs. 3 EStG im Verhältnis zu den §§ 4 Abs. 1; 5 EStG herausgearbeitet worden. Vgl. BFH vom 19. 2. 1975, BStBl. II 1975, 441, 442 (li. Spalte); BFH vom 16. 1. 1975, BStBl. II 1975, 526, 528 (li. Sp.); K. Merkenich (FN 64), S. 108/109; K. Offerhaus, BB 1977, 1493; Schmidt/Heinicke, § 4 EStG, Anm. 61; H. Segebrecht, Die Einnahme-Überschußrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, Herne/Berlin 1981, S. 22 ff.; G. Söffing, DStZ/A 1970, 17; K. Tiedtke, Einkommen- und Bilanzsteuerrecht, Berlin/New York 1983, S. 318 ff.; K. Tipke (FN 13), S. 280 ff.; J. Wolf-Diepenbrock, in: Littmann/Bitz/Meincke, § 4, 5 EStG, Anm. 2170.

139 So der oben (FN 76) zit. Grundsatz der „Gesamtgewinnlichkeit“.

- (1) Die Kassenrechnung nach § 11 EStG ist erstens eine einfache *Geldrechnung*¹⁴⁰, die vorrangig die Geldzugänge und -abgänge auswählt und nur dann Forderungen, Verbindlichkeiten und Sachbezüge berücksichtigt, wenn sich der Zu- und Abfluß von Wirtschaftsgütern nicht in der Vereinnahmung und Verausgabung von Geld niederschlägt.
- (2) Zweitens greift die Kassenrechnung nach § 11 EStG grundsätzlich diejenigen Geschäftsvorfälle heraus, durch welche der Steuerpflichtige die *wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Wirtschaftsgut*¹⁴¹ möglichst sicher erwirbt oder verliert.

Das bedeutet, daß Arbeitslohn grundsätzlich¹⁴² erst dann zu versteuern ist, wenn der Arbeitnehmer die wirtschaftliche Verfügungsmacht über den Geldbetrag oder geldwerten Vorteil im Sinne des § 8 Abs. 2 EStG erlangt hat¹⁴³. Hingegen bleiben Entstehen und Schicksal der Arbeitslohnforderung bis zum Erlangen der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über den Arbeitslohn unberücksichtigt. Das Erlangen der wirtschaftlichen Verfügungsmacht markiert also die durch die Kassenrechnung fixierte Grenze zwischen dem Erzielen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und dem Verwenden dieser Einkünfte.

So ist ein Verzicht auf Arbeitslohn nur dann als Einnahme anzusetzen, wenn der Verzicht außerberuflich motiviert ist¹⁴⁴. Die zivilrechtliche Beschränkung der nach § 19 a EStG steuerbegünstigten Vermögensbeteiligung durch die in § 19 a Abs. 1 Satz 2 EStG vorgeschriebene Sperrfrist schiebt den Zufluß im Sinne des § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG nicht auf¹⁴⁵, denn

140 Vgl. BFH aaO (FN 138); *W. Jakob*, Steuern vom Einkommen I, Grundlagen der Einkommensteuer, Überschusseinkünfte, Stuttgart/Berlin/Köln/Mainz 1980, S. 142 ff. (§ 11 als Kategorie der Geldrechnung), sowie das in FN 138 zit. Schrifttum.

141 Vgl. BFH vom 30. 1. 1975, BStBl. II 1975, 776; BFH vom 30. 10. 1980, BStBl. II 1981, 305; BFH vom 21. 10. 1981, BStBl. II 1982, 139; BFH vom 26. 7. 1983, BStBl. II 1983, 755; *Blümich/Falk/Uelner/Haas*, § 11 EStG, Anm. 11 ff.; *J. Conradi*, in: *Littmann/Bitz/Meincke*, § 11 EStG, Anm. 6 ff.; *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 11 EStG, Anm. 5; *Schmidt/Heinicke*, § 11 EStG, Anm. 3.

142 Zu den Ausnahmen vgl. FN 136/137.

143 Dazu i. e. *Hartz/Meeßen/Wolf* (FN 1), Zufluß von Arbeitslohn; *K. Offerhaus* (FN 2), BB 1981, 1065, jew. mwN.

144 Vgl. i. e. *Hartz/Meeßen/Wolf* (FN 1), Gehaltsverzicht; *J. Giloy*, BB 1984, 715; *FinMin NW*, BB 1983, 43.

145 Vgl. *Blümich/Falk/Uelner/Haas*, § 19 a EStG, Anm. 17; *J. Giloy*, Barlohnumwandlung zur Vermögensbildung und Zukunftssicherung aus lohnsteuerlicher Sicht, FR 1985, 365; *G. Grube* (FN 12), § 19 a EStG, Anm. 16; *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 19 a, S. 11/12; *Schmidt/Drenseck*, § 19 a EStG, Anm. 3.

der Übergang der Beteiligung von der beruflichen in die private Vermögenssphäre muß steuerlich vollzogen sein, weil § 19 a EStG die Bildung von Privatvermögen fördert. Stundet der Arbeitnehmer Arbeitslohn, weil sich der Arbeitgeber in wirtschaftlichen Schwierigkeiten befindet, so ist der Arbeitslohn erst bei Auszahlung bzw. Gutschrift auf dem Konto des Arbeitnehmers anzusetzen¹⁴⁶. Zahlt der Arbeitgeber für die Stundung Zinsen, so gehören diese nach der oben¹⁴⁷ vertretenen Auffassung zu den Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit¹⁴⁸. Schließlich bestimmt der Einnahmezufuß in seiner Funktion als Grenzstein zwischen beruflicher und privater Vermögenssphäre die steuerliche Behandlung von *Zukunftssicherungsleistungen des Arbeitgebers*¹⁴⁹. Der Arbeitnehmer hat sie grundsätzlich¹⁵⁰ als Arbeitslohn im Zeitpunkt der Verausgabung durch den Arbeitgeber zu versteuern, wenn der Arbeitnehmer dadurch einen Versorgungsanspruch im *Privatvermögen* erwirbt, dessen Erträge nach § 22 Nr. 1 EStG zu versteuern sind. Hingegen begründen die Leistungen des Arbeitgebers grundsätzlich keinen Zufluß von Arbeitslohn beim Arbeitnehmer, wenn sie Versorgungsbezüge iSd. § 19 EStG finanzieren. Hier entsteht der Versorgungsanspruch als Arbeitslohnanspruch in der *beruflichen* Vermögenssphäre; die Versorgungsbezüge sind erst bei ihrer Auszahlung durch den Arbeitgeber oder eine Versorgungseinrichtung zu versteuern.

Naturgemäß ist bei *Dispositionen über Forderungen und Verbindlichkeiten* der kassentechnische Zu- und Abflußzeitpunkt am schwierigsten zu bestimmen. Die Auswahl der nach § 11 EStG anzusetzenden Vermögensvorgänge ist in der Judikatur noch nicht hinreichend geklärt. Zahlt der Arbeitnehmer für seine Dienstwohnung Miete, die unter dem ortsüblichen Preis liegt (§§ 8 Abs. 2 Satz 2 EStG; 2 SachBezV 1985¹⁵¹), so fließt der Sachbezug nicht etwa bei Abschluß des Mietvertrages zu, sondern bei Zahlung

146 Vgl. *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 11 EStG, Anm. 50 (Stundung).

147 S. 41 ff.

148 AA BFH vom 19. 10. 1982 (FN 121), S. 296, und die hM (vgl. i. e. *Hartz/Meeßen/Wolf*, (FN 1), Zinsen; *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 19 EStG, Anm. 400 – Zinsen –; *Schmidt/Drenseck*, § 19 EStG, Anm. 8 – Zinsen –). Die Zuordnung zu den Einkünften aus Kapitalvermögen geschieht jedoch nicht ausnahmslos. Vgl. etwa BFH vom 14. 5. 1982, BStBl. II 1982, 469.

149 Dazu ausf. m. zahlreichen Nachw. *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 19 EStG, Anm. 229 ff.; *Hartz/Meeßen/Wolf* (FN 1), Zukunftssicherung von Arbeitnehmern.

150 Die unterschiedliche Besteuerung der Alterseinkünfte (vgl. *K. Tipke*, FN 13, S. 204 ff.) wird hier allerdings wesentlich gefördert durch die §§ 3 Nr. 62; 10 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 3; 19 Abs. 2; 40b EStG; 2 Abs. 3 Nr. 2 LStDV.

151 Sachbezugsverordnung 1985 vom 18. 12. 1984, BGBl. I S. 1642; BStBl. I 1984, 656.

der verbilligten Miete¹⁵². Dies ist der kassentechnische Realisationszeitpunkt, in dem der Vorteil im Sinne des § 8 Abs. 2 EStG am einfachsten und sichersten festgehalten werden kann. Anders verfährt die Rechtsprechung¹⁵³ bei der Bestellung eines Erbbaurechts. In diesem Falle soll der Arbeitnehmer den Sachbezug wegen verbilligter Gewährung des zeitlich befristeten Nutzungsrechts bereits bei Abschluß des Erbbauvertrages zu versteuern haben, und zwar mit dem Barwert der ersparten Erbbauzinsen¹⁵⁴. Die Kompliziertheit dieser Bewertung zeigt bereits, daß der relevante Vermögenszugang nicht sachgerecht nach dem kassentechnischen Zuflußprinzip ausgewählt worden ist. Der Erbbauvertrag ist also wie der Mietvertrag zu behandeln. Bei Zahlung des Erbbauzinses ist jeweils der Unterschiedsbetrag zwischen gezahltem und ortsüblichen Erbbauzins als Sachbezug zu versteuern¹⁵⁵.

Räumt der Arbeitgeber nicht lediglich ein zeitlich befristetes Nutzungsrecht ein, sondern überträgt er Eigentum im Sinne des § 39 AO, so muß der Sachbezug im Zeitpunkt der Veräußerung angesetzt werden, weil es im Falle der Veräußerung keine späteren Zuflußzeitpunkte gibt, die kassentechnisch zu berücksichtigen wären. Erhebliche Schwierigkeiten bereitet hier allerdings der Fall, in dem zwar ein ortsüblicher Kaufpreis vereinbart, vom Arbeitnehmer jedoch tatsächlich nicht bezahlt wird. Hier ist nach Maßgabe des § 8 Abs. 2 EStG zu prüfen, ob der Arbeitgeber über seine Gläubigerposition in *unüblicher* Weise verfügt hat. Im Falle einer unüblichen Stundung ist der Zinsvorteil als Arbeitslohn zu versteuern¹⁵⁶; im

152 Nach §§ 1; 2 SachBezV 1985 (FN 151) monatlicher Ansatz der freien bzw. verbilligten Kost und Wohnung.

153 FG Rheinland-Pfalz vom 26. 5. 1981, EFG 1982, 131; FG Baden-Württemberg vom 5. 11. 1981, EFG 1982, 299, bestätigt durch BFH vom 10. 6. 1983, BStBl. II 1983, 642.

154 Vgl. FG Rheinland-Pfalz, aaO (FN 153).

155 Gl. A. *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 19 EStG, Anm. 400 (Erbbaurecht), die zutreffend darauf hinweisen, daß die Annahme eines Zuflusses bei Abschluß des Erbbaurechts nicht mit der bilanzsteuerrechtlichen Behandlung des Erbbaurechts durch den BFH zu vereinbaren sei (vgl. BFH vom 20. 11. 1980, BStBl. II 1981, 398; BFH vom 20. 1. 1983, BStBl. II 1983, 413; BFH vom 17. 4. 1985, BStBl. II 1985, 617). Vor allem steht im Widerspruch zur Annahme eines kassentechnischen Zuflusses, wenn der Erwerb des Erbbaurechts als schwebendes Geschäft behandelt wird. Der Unterschied zwischen dem dinglichen Charakter des Erbbaurechts und dem obligatorischen des Mietrechts (vgl. *K. Offerhaus*, BP 1983, 262) ist für die Frage des kassentechnischen Zuflusses mE irrelevant (gl. A. *Herrmann/Heuer/Raupach*). S. auch *J. Giloy*, BB 1984, 2181; *Niermann*, DB 1985, 256; *K. H. Nissen*, RWP SG 1.3, S. 723; *FinVerw FR* 1985, 17.

156 Vgl. BFH vom 25. 1. 1985, BStBl. II 1985, 437, 439; Abschnitt 50 Abs. 2 Nr. 5 LStR.

Falle eines unüblichen Verzichts auf die Beitreibung der Kaufpreisforderung ist ihr Nennwert als Arbeitslohn zu versteuern. Kriterien zu diesem Forderungsverzicht, besonders im Verhältnis zum Ausfall der Kaufpreisforderung wegen Zahlungsunfähigkeit des Arbeitnehmers, hat der sechste BFH-Senat in seinem Grundsatzurteil vom 25. 1. 1985¹⁵⁷ entwickelt.

b) Kausalrechtliche Bestimmung der Einnahmen und Werbungskosten nach dem Veranlassungsprinzip

Die Ermittlung des Unterschiedsbetrages zwischen zugeflossenen Einnahmen und geleisteten Werbungskosten wird im weiteren *kausalrechtlich* abgegrenzt, indem nach § 8 Abs. 1 EStG die Einnahmen anzusetzen sind, die dem Steuerpflichtigen *im Rahmen der Einkunftsart* des § 19 EStG zufließen, und indem nach § 9 Abs. 1 Satz 2 EStG die Werbungskosten *bei der Einkunftsart* abzuziehen sind, bei der sie *erwachsen* sind.

Diese kausalrechtlichen Bestimmungen sind rechtsdogmatisch einheitlich zu interpretieren. Das bedeutet, daß der bereits oben¹⁵⁸ angesprochene kausaltheoretische Ansatz des Veranlassungsprinzips bei der einkommensteuerrechtlichen Qualifikation von Werbungskosten und Einnahmen gleichermaßen zu entfalten ist. Kausalitätsprinzipien lassen sich nicht beliebig handhaben. Sie sind nämlich in jedem Rechtsgebiet die Kristallisationskerne einer terminologisch widerspruchsfrei strukturierenden Rechtsdogmatik. Mithin impliziert der Begriff der Einkünfte rechtsdogmatisch zwingend folgende kausalrechtliche Symmetrie des Begriffspaars der Einnahmen und Werbungskosten:

Die Einkünfte „aus nichtselbständiger Arbeit“ bestehen aus dem Unterschiedsbetrag

- aller Einnahmen, die durch die nichtselbständige Erwerbstätigkeit veranlaßt sind (Einnahmen iSd. §§ 8 Abs. 1; 19 EStG) und
- aller Aufwendungen, die durch die nichtselbständige Erwerbstätigkeit (BFH¹⁵⁹: berufliche Tätigkeit des Arbeitnehmers) veranlaßt sind (Werbungskosten iSd. §§ 9 Abs. 1 Satz 2; 19 EStG).

Der kausaltheoretische Ansatz des Veranlassungsprinzips ist beim Werbungskostenbegriff weitgehend geklärt. Nach gefestigter Judikatur¹⁶⁰ und

157 AaO (FN 156), S. 438 (Hinweis auf *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 19 EStG, Anm. 145; *K. Offerhaus*, StJb. 1983/84, S. 291).

158 S. 42 (m. Nachw. in FN 123).

159 AaO (FN 284).

160 AaO (FN 284).

einheitlicher Auffassung im Schrifttum¹⁶¹ sind Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit alle Aufwendungen, die durch die berufliche Tätigkeit des Arbeitnehmers veranlaßt sind. Demgegenüber ist der kausalrechtliche Inhalt des Einnahmebegriffs besonders bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ungeklärt. Hier sind folgende zwei Fragestellungen zu unterscheiden:

aa) Einnahmen, die Arbeitslohn sind

Bei der verfahrensrechtlichen Frage, welche Einnahmen dem Steuerabzug vom Arbeitslohn (der Lohnsteuer) unterliegen, steht der Begriff des Arbeitslohnes im Vordergrund. Nach § 2 Abs. 1 Satz 1 LStDV gehören zum Arbeitslohn alle Einnahmen, die dem Arbeitnehmer aus dem Dienstverhältnis oder einem früheren Dienstverhältnis zufließen. Derartige Einnahmen aus einem Dienstverhältnis sind unzweifelhaft durch die nichtselbständige Erwerbstätigkeit veranlaßt. Die kausalrechtliche Zuordnung des Arbeitslohnes zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit wirft keine Probleme auf. Insoweit besteht Übereinstimmung zwischen dem Gegenstand der Lohnsteuer und dem materiellrechtlichen Einnahmebegriff iSd. §§ 8; 19 EStG.

bb) Einnahmen, die kein Arbeitslohn sind

Jedoch reicht die Frage nach dem materiellrechtlichen Einnahmebegriff iSd. §§ 8; 19 EStG entgegen verbreiteter Auffassung¹⁶² über den Begriff des Arbeitslohnes hinaus, denn es gibt Einnahmen, die durch die nichtselbständige Erwerbstätigkeit veranlaßt sind, *ohne* dem lohnsteuerpflichtigen Arbeitslohn anzugehören. Das Veranlassungsprinzip, das der BFH¹⁶³ nur in bezug auf das Dienstverhältnis einsetzt, erstreckt sich nämlich nicht nur auf den Kausalzusammenhang zwischen Einnahmen und Dienstverhält-

161 AaO (FN 283).

162 Vgl. *Blümich/Falk/Uelner/Haas*, § 19 EStG, Anm. 60 ff.; *G. Grube* (FN 12), § 19 EStG, Anm. 21 ff.; *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 19 EStG, Anm. 15 (Hinweis auf die historische Wurzel in § 9 Nr. 1 EStG, der die Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit unter dem Begriff „Arbeitslohn“ zusammenfaßt); *Hartz/Meeßen/Wolf* (FN 1), Arbeitslohn („Arbeitslohn sind im Steuerrecht die Einnahmen bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit“); *K. Offerhaus* (FN 2); *Oeftering/Görbing* (FN 1), § 19 EStG, Anm. 193; *Schmidt/Drenseck*, § 19 EStG, Anm. 7. Vgl. auch den Regierungsentwurf eines Dritten Steuerreformgesetzes, BT-Drucks. 7/1470, S. 38.

163 S. unten FN 205.

nis¹⁶⁴. Durch die nichtselbständige Erwerbstätigkeit sind beispielsweise Entschädigungen iSd. § 24 Nr. 1 EStG veranlaßt. So behandelt die ständige Rspr. des BFH¹⁶⁵ Streik- und Aussperrungsunterstützungen entgegen der hM im Schrifttum¹⁶⁶ als steuerpflichtige Einnahmen iSd. § 24 Nr. 1 a EStG, obgleich sie nicht Arbeitslohn und deshalb nicht der Lohnsteuer unterworfen sind¹⁶⁷. Der Kampf um bessere Arbeitsbedingungen kann zwar wegen der gegensätzlichen Interessenlage zwischen Arbeitgeber und Gewerkschaften nicht dem Dienstverhältnis zugeordnet werden; gleichwohl ist er Teil der beruflichen Tätigkeit, durch die der Arbeitnehmer Einnahmen erwirtschaftet und Aufwendungen hat, insb. Beiträge an Gewerkschaften, die gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 3 EStG als Werbungskosten abgesetzt werden können. Diese einkommensteuerrechtlich relevanten Kausalzusammenhänge verkennt die Kritik¹⁶⁸ an der Rechtsprechung des BFH¹⁶⁹. § 24 a Nr. 1 a EStG stellt lediglich eine Rechtslage der Veranlassung klar, die dem Totalitätsprinzip gerecht wird¹⁷⁰. Mithin ist es für den kausalrechtsdogmatisch folgerichtigen Vollzug des Veranlassungsprinzips grundsätzlich gleichgültig, ob der Steuerpflichtige die Einnahmen innerhalb oder außerhalb des Dienstverhältnisses erwirtschaftet, ob er pflicht-

164 Vgl. hierzu den vorsichtig formulierten Ansatz von *W. Jakob* (FN 140), S. 121: „Außerhalb des üblichen Lohn-Klischees sind wiederum die allgemeinen Kategorien des § 8 befragt. Die Frage führt auf die Grundstruktur des Einkünftebestandes . . .“

165 BFH vom 30. 10. 1970, BStBl. II 1971, 138; BFH III R 150/80 vom 30. 3. 1982, BStBl. II 1982, 552; BFH III R 151/80 vom 30. 3. 1982, BStBl. II 1982, 556. Zustimmend insb. *H. W. Kruse*, Zur Einkommensteuerpflicht gewerkschaftlicher Streik- und Aussperrungsunterstützungen, *StuW* 1981, 15; *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 19 EStG, Anm. 400 (Streikgelder; aA bis Lfg. 118), mwN.

166 Vgl. die Nachw. in: BStBl. II 1982, 552; ferner *H. J. Herrmann*, in: *G. Frotscher*, § 19 EStG, Anm. 176/262 a; *T. Breuer*, StRK-Anm. EStG § 24 Ziff. 1, R. 18; *G. M. Zach* (FN 59), S. 142 ff.

167 Vgl. Abschnitt 73 Abs. 2 Satz 6 LStR; RegE eines 3. StRefG (FN 162), S. 78/303 (Der Wortlaut „für eine Arbeitsleistung“ soll den Lohnsteuerabzug von Streikunterstützungen ausschließen).

168 Vgl. hierzu insb. *H. J. Herrmann* (FN 166); *J. Martens*, Einkommensteuer auf Streikunterstützung?, *StuW* 1972, 75; *ders.*, StRK-Anm. EStG 1975 § 24 R. 2; *G. M. Zach* (FN 59), S. 155 (die Zugehörigkeit zur Gewerkschaft gehöre der „nichtsteuerbaren Privatsphäre“ an).

169 AaO (FN 165).

170 *H. W. Kruse* (FN 165), S. 21: „Das EStG sieht als Einkommen alle Wertzuwächse an, die den Steuerpflichtigen befähigen, sein Leben zu führen und seine Bedürfnisse zu befriedigen . . . Infolgedessen gibt der neutral formulierte Wortlaut des § 24 Nr. 1 a EStG den Grundgedanken des Gesetzes richtig wieder . . .“

gemäß handelt oder sich Vorteile pflichtwidrig beschafft, wie etwa im Falle der Schmier- und Bestechungsgelder¹⁷¹. Unter dem Leistungsfähigkeitsaspekt handelt es sich auch bei pflichtwidrig bezogenen Einnahmen außerhalb des Dienstverhältnisses um Einnahmen „aus nichtselbständiger Arbeit“, sofern sie durch die berufliche Tätigkeit veranlaßt sind. Davon ist scharf die Frage der Lohnsteuerpflicht zu unterscheiden: Der Arbeitgeber ist nur verpflichtet, den Steuerabzug vom Arbeitslohn durchzuführen. Bei den Einnahmen außerhalb des Dienstverhältnisses und den pflichtwidrig bezogenen Einnahmen handelt es sich hingegen um Einnahmen, die nicht der Lohnsteuer zu unterwerfen sind und die deshalb nach Maßgabe des § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG bei der Veranlagung des Arbeitnehmers zu berücksichtigen sind¹⁷².

c) *Ausgrenzung von Vermögensstammaufwendungen und -einnahmen nach dem Quellenprinzip*

Das kausalrechtlich zu gewinnende Gesamtergebnis der nichtselbständigen Erwerbstätigkeit darf jedoch nicht gegen die bereits oben¹⁷³ dargelegte ausdrückliche Wertentscheidung des Gesetzgebers, die Besteuerung auf die sog. *Quelleneinkünfte* zu beschränken, zum Steuerobjekt gemacht werden. Deshalb muß das einkommensteuerrechtlich relevante „Berufsvermögen“ des Arbeitnehmers, das *kausaltheoretisch* ebenso wie Betriebsvermögen¹⁷⁴ bestimmt werden könnte¹⁷⁵, *quellentheoretisch* eingegrenzt werden: Veräußerungseinkünfte und Wertverluste des Stammvermögens haben nach der ausdrücklichen Wertentscheidung des Gesetzgebers prinzipiell außer Ansatz zu bleiben.

Die quellentheoretische Abgrenzung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit spielt in der Praxis vor allem bei der Nutzung des privaten PKW für Dienstfahrten oder Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte eine Rolle. Wird der PKW des Arbeitnehmers während einer Dienstfahrt beschädigt, so kann nach st. Rspr. des BFH¹⁷⁶ die durch den Unfall herbeige-

171 Dazu unten S. 71 f.

172 Dazu im weiteren unten S. 70 ff.

173 S. 28 ff.

174 Vgl. F. Wassermeyer, aaO (FN 134).

175 *Schmidt/Drenseck*, § 9 EStG, Anm. 11 b: „Ungeklärt ist, ob bei den Überschusseinkünften analog den Gewinneinkünften auch die Existenz von Einkunftserzielungsvermögen (zB Berufs- oder Arbeitsvermögen . . .) und von einlage- und entnahmeähnlichen Tatbeständen anzuerkennen ist . . .“ Siehe im weiteren unten FN 181.

176 BFH vom 2. 3. 1962, BStBl. III 1962, 192; BFH vom 16. 2. 1970, BStBl. II 1970, 662; BFH vom 17. 10. 1973, BStBl. II 1974, 185; BFH vom 9. 11. 1979, BStBl. II 1980, 71; BFH vom 29. 4. 1983, BStBl. II 1983, 586.

fürte Wertminderung in vollem Umfang als *außergewöhnliche technische Abnutzung* (§ 9 Abs. 1 Nr. 7 iVm. § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG) abgesetzt werden.

Eine derartige Berücksichtigung von Vermögensverlusten wirft zunächst die Frage nach der systematischen Bedeutung des § 9 Abs. 1 Nr. 7 EStG auf. Die Zulässigkeit von Abschreibungen bei den *Überschußeinkunftsarten* bewertet die st. Rspr. des BFH¹⁷⁷ als rechtsbegründende Ausnahme von dem Grundsatz, daß Wertveränderungen des Stammvermögens bei den Quelleneinkünften nicht zu berücksichtigen sind. Betrachtet man diesen Ausnahmezweck im Zusammenhang mit dem Aufwendungsbegriff im Sinne des § 9 EStG, so geht es im Kern um die quellentheoretische Abgrenzung des *Vermögensopfers*, das der Steuerpflichtige erleidet, zu dem veränderbaren *Bestand des Stammvermögens*, dessen Substanz nicht in den Prozeß des Wirtschaftens eingebracht wird¹⁷⁸. Die konstitutive Bedeutung des § 9 Abs. 1 Nr. 7 EStG besteht in einer Grenzverschiebung zugunsten des Steuerpflichtigen: Werbungskosten liegen nach § 9 Abs. 1 Nr. 7 EStG auch dann vor, wenn die nach § 7 zulässige Abschreibung *den Umfang des tatsächlichen Vermögensopfers* überschreitet. Bei der Gewinnermittlung wird diese Abweichung von der tatsächlichen Entreicherung durch die vollständige Erfassung des Erverbsvermögens aufgefangen. Bei den Überschüßeinkünften hingegen erzeugt die Abschreibung ein Steuerprivileg, indem lediglich Aufwendungen auf das Stammvermögen, nicht auch Stammvermögenserlöse, insb. alle Veräußerungserlöse berücksichtigt werden. Somit ist die Abschreibung, ob sie nun dynamisch (Verteilung der Anschaffungs-/Herstellungskosten) oder statisch (Wertverzehr) betrachtet wird, bei Quelleneinkünften in jedem Falle ein systemfremdes Element.

Wenn indessen der Arbeitnehmer *tatsächlich ein beruflich veranlaßtes Vermögensoffer* erleidet, so ist nicht zuerst § 9 Abs. 1 Nr. 7 EStG, sondern

177 Vgl. Großer Senat vom 12. 6. 1978, BStBl. II 1978, 620, 623; BFH vom 26. 3. 1974, BStBl. II 1975, 6; BFH vom 26. 8. 1975, BStBl. II 1976, 182; BFH vom 14. 2. 1978, BStBl. II 1978, 455; BFH vom 27. 6. 1978, BStBl. II 1979, 38; BFH vom 6. 3. 1979, BStBl. II 1979, 551; BFH vom 21. 12. 1982, BStBl. II 1983, 410; *K. J. von Bornhaupt*, Der Begriff der Werbungskosten unter besonderer Berücksichtigung seines Verhältnisses zum Betriebsausgabenbegriff, in: *H. Söhn* (Hrsg./FN 123), S. 149, S. 162 ff. mwN. Grundsätzlich aA *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 9 EStG, Anm. 34 ff. (ohne § 9 Abs. 1 Nr. 7 EStG voller Abzug der AK/HK im Jahr der Anschaffung/Herstellung). Zum Meinungsstand vgl. im weiteren *Schmidt/Drenseck*, § 9 EStG, Anm. 11 a; *J. Wolff-Diepenbrock*, in: *Littmann/Bitz/Meincke*, § 9 EStG, Anm. 403 ff.; *P. Seitrich*, Substanz- und Wertverluste als außergewöhnliche Abnutzung im Bereich der Überschüßeinkünfte, FR 1985, 485.

178 Vgl. die in FN 66 zit. Ansicht von *B. Fuisting* zur Abgrenzung des Stammvermögens.

zuerst zu prüfen, ob eine *Aufwendung iSd. § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG* vorliegt. Werbungskosten sind Ausgaben, die vom Veranlassungsprinzip beherrscht sind¹⁷⁹. Dabei überschneiden sich die Begriffe „Privatvermögen“ einerseits und „Arbeits- und Berufsvermögen“ andererseits¹⁸⁰, denn alle Werbungskosten sind aus dem Privatvermögen als Gegensatz zum Betriebsvermögen geleistet¹⁸¹. So ist unbeschadet dieser Terminologie danach zu fragen, ob der Steuerpflichtige die *Substanz* eines Wirtschaftsguts *bei der Ausübung seines Berufs* verwertet oder eingebüßt hat, so daß dies nach dem Nettoprinzip im wirtschaftlichen Ergebnis der Berufstätigkeit zu berücksichtigen ist¹⁸². Die Subsumtion des Vermögensopfers unter den Werbungskosten

179 Vgl. dazu insb. *P. Glanegger*, Vermögensveränderungen und Veranlassungsprinzip bei den Überschubeinkünften, DStZ 1984, 583, sowie unten S. 73 ff.

180 Vgl. dazu insb. *B. Meyer*, Die Behandlung beruflich genutzter Wirtschaftsgüter des Privatvermögens als Werbungskosten (§ 9 Abs. 1 Nr. 6 und 7 EStG) DStR 1981, 131; *B. Paus*, FR 1983, 502; *R. Rössler*, DStZ 1981, 274, 277; *K. Tiedtke* (FN 138), S. 348; *E. Schmidt*, DB 1985, 1918; *Schmidt/Drenseck* (FN 175); *F. Wassermeyer*, DStR 1982, 557; *J. Wolff-Diepenbrock* (FN 177), Anm. 52–55, 382: „Das Arbeitsmittel bleibt grundsätzlich Privatvermögen . . . Was unter „Arbeitsvermögen“ zu verstehen ist, insb. inwieweit sich dies vom Privatvermögen und vom Arbeitsmittel unterscheidet, bedarf noch endgültiger Klärung . . .“

181 Grundsätzlich anders FG Köln vom 29. 10. 1980, EFG 1981, 128, betr. Gelddiebstahl auf einer Dienstreise nach Indonesien: Bei einem Vermögensverlust finde nicht § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG, sondern § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG Anwendung. Diese Bestimmung erweitere den in § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG niedergelegten allgemeinen Werbungskostenbegriff „über Ausgaben hinaus auch auf bestimmte Vermögensverluste. Sie ist allerdings nicht auf jegliche Verluste anzuwenden . . . Handelt es sich aber um Arbeitsvermögen, so ist der WK-Abzug gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG bereits mit Eintritt des Vermögensschadens möglich . . .“ Nach der hier vertretenen Auffassung handelt es sich um eine beruflich veranlaßte Aufwendung iSd. § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG, und zwar um den Abfluß eines nicht abnutzbaren (schon deshalb scheidet § 9 Abs. 1 Nr. 7 EStG aus) Wirtschaftsguts aus dem beruflich verwendeten „Privatvermögen“. Das „Berufsvermögen“ oder „Arbeitsvermögen“ des Arbeitnehmers ist also Teil des „Privatvermögens“, verstanden als Gegensatz zum Betriebsvermögen.

182 Zutr. FG Düsseldorf vom 17. 4. 1980, EFG 1980, 495, betr. Verlust einer Darlehensforderung als Werbungskosten: Es läßt die Rechtsgrundlagen des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG oder des § 9 Abs. 1 Nr. 7 EStG offen, denn in jedem Falle handle es sich um „einen Wertverzehr bzw. einen Aufwand, der in der beruflichen Sphäre des Kl. eingetreten ist und nach der Systematik des § 9 EStG deshalb auch als WK berücksichtigt werden muß . . .“ Vgl. auch FG Münster vom 23. 7. 1982, EFG 1983, 165, 166 (Wertaufopferung innerhalb des beruflichen Bereichs); *K. J. von Bornhaupt*, FR 1981, 499; *Schmidt/Drenseck*, § 9 EStG, Anm. 2i; *J. Wolff-Diepenbrock* (FN 177), Anm. 53, jew. mwN Arbeitsmittel iSd. § 9 Abs. 1 Nr. 6 EStG oder andere Aufwendungen iSd. § 9 Abs. 1 Satz 3 EStG müssen nicht vorliegen; dies ergibt sich aus dem Einleitungssatz „Werbungskosten sind auch . . .“

stenbegriff ist letztlich wieder eine Frage juristischer Bewertung, nämlich normativer Handhabung des Nettoprinzips, der Ermittlung eines (sach)gerechten Nettoergebnisses beruflicher Tätigkeit; diese juristische Bewertung wird durch quellentheoretische Kategorien, die der Gesetzgeber in den Einkünftecatalog eingefügt hat, eher gestört als 'gefördert'¹⁸³.

Der PKW-Verlust während der Dienstfahrt erfüllt den Tatbestand des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG; der Substanzwert des Fahrzeugs¹⁸⁴ wird durch die berufliche Tätigkeit aufgewendet. Für den Abfluß des Wirtschaftsguts iSd. § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG ist es gleichgültig, ob das Wirtschaftsgut abnutzbar und deshalb abschreibungsfähig ist oder nicht. So ist es gleichgültig, ob ein Krimineller, der sich an einem Polizisten rächen will, dessen Fahrzeug¹⁸⁵ oder ein nicht abschreibbares Wirtschaftsgut zerstört. Der Racheakt ist Folge polizeilicher Amtshandlung und bewirkt deshalb ein beruflich veranlaßtes Vermögensopfer¹⁸⁶, das unter § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG subsidiert werden kann. Die *Privatnützigkeit* des aufgeopferten Wirtschaftsguts steht der beruflichen Veranlassung nicht entgegen. Befand sich der Polizist auf Zivilstreife und ist dabei seine Privatkleidung in Ausübung seines Amtes beschädigt worden, so steht ihm der Werbungskostenabzug zu. Ebenso bewirkt der Diebstahl von Geld, Schmuck und anderen privatnützigen Wirtschaftsgütern während einer *Dienstreise* Werbungskosten¹⁸⁷. Bei

183 Vgl. *W. Jakob* (FN 140), S. 130 ff. (Unterbrechung des Veranlassungszusammenhangs – Aufwendungen auf den „Vermögensstamm“).

184 Nach BFH vom 17. 10. 1973 (FN 176); BFH vom 9. 11. 1979 (FN 176) der Zeitwert analog § 8 Abs. 2 EStG (vgl. BStBl. II 1980, 72). ME gemäß §§ 1 Abs. 1; 9 BewG Ansatz des gemeinen Werts (vgl. *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 9 EStG, Anm. 9) im Zeitpunkt des Abflusses, entgegen Hess. FG vom 5. 7. 1979, EFG 1980, 70; *K. Tiedtke* (FN 138), S. 348, einschließlich dem sog. merkantilen Minderwert, sofern dieser im Rahmen des Veräußerungswerts nach § 9 Abs. 2 BewG zum Zeitpunkt des Unfallgeschehens (Zeitpunkt der Aufw. iSd. § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG) ermittelt worden ist. Ob ein späterer Mindererlös den Wert zum Zeitpunkt des Unfallgeschehens belegt, ist Beweisfrage (vgl. FG Hamburg vom 3. 2. 1982, EFG 1982, 340). Sofern Anschaffungs-/Herstellungskosten für das aufgeopferte Wirtschaftsgut bereits gem. § 9 Abs. 1 Nr. 7 EStG geltend gemacht worden sind, können die Aufwendungen nicht noch einmal gem. § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG abgesetzt werden.

185 Vgl. BFH vom 19. 3. 1982 (FN 125): Wertverlust des einem Polizisten gehörenden PKW durch Racheakt begründet Werbungskostenabzug.

186 AA *K. Tipke* (FN 13), S. 251: „Der PKW ist nicht im Zusammenhang mit einer Berufshandlung des Beamten verbrannt.“

187 Im Ergebnis ist also FG Köln vom 29. 10. 1980 (FN 181) zuzustimmen, ebenso FG Hamburg vom 13. 10. 1982, EFG 1983, 344. Vgl. auch *M. Bornmann*, Der Diebstahl von Geld als WK bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, DStZ 1982, 97.

derartigen *unfreiwilligen Aufwendungen*¹⁸⁸ ist der *objektive* Kausalzusammenhang¹⁸⁹ maßgeblich, der durch die Risikobeziehung zwischen Wirtschaftsgut und Berufssphäre hergestellt wird. Je gefahreneigiger die Erwerbstätigkeit, desto deutlicher schält sich die berufliche Veranlassung heraus: So scheint der Werbungskostenabzug für den Verlust privatnütziger Wirtschaftsgüter eher einzuleuchten, wenn ein Journalist in Beirut bestohlen oder gar beraubt wird.

Von diesen Fällen des beruflich veranlaßten Vermögenssubstanzzopfers sind nun die Fälle zu unterscheiden, in denen der Arbeitnehmer das Wirtschaftsgut lediglich nutzt, ohne die Substanz selbst zu verwerten. Hat der Arbeitnehmer in seinem Eigenheim ein Arbeitszimmer oder gewährt er dem Arbeitgeber ein Darlehen, so begegnet man dem Stammvermögen im klassischen, von *Fuisting*¹⁹⁰ entwickelten Sinne. Das anteilige Grundvermögen und die Darlehensforderung sind Wirtschaftsgüter, deren Substanz nicht aufgewendet werden soll. Anders als bei den Gewinneinkünften reicht bei den Quelleneinkünften die berufliche Nutzung des Wirtschaftsgutes nicht aus, um den Werbungskostenabzug im Falle des Vermögensverlusts zu begründen. Es muß vielmehr ein weiterer beruflicher Anlaß hinzutreten, damit das Vermögensopfer steuerlich berücksichtigt werden kann wie der erwähnte Racheakt gegen den Polizisten¹⁹¹, die Dienstfahrt oder Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte als Ursache des KFZ-Unfalls¹⁹² oder die Dienstreise als Ursache für den Diebstahl von Geld¹⁹³. Wird ein Betriebsfahrzeug in der Garage durch Blitzschlag zerstört, so ist betrieblicher Aufwand zweifelsfrei gegeben¹⁹⁴. Wird hingegen der PKW

188 Hierzu grundsätzlich BFH vom 19. 3. 1982 (FN 125/185), S. 442/443; *K. J. von Bornhaupt* (FN 177), S. 177/178; *H. W. Kruse*, FR 1981, 474; *H. Söhn*, in: *H. Söhn* (Hrsg./FN 123), S. 32/33; *K. Tipke*, StuW 1979, 201/202; *F. Wassermeyer* StuW 1981, 252.

189 Vgl. BFH vom 19. 3. 1982 (FN 125/185), S. 443; *H. Söhn*, StuW 1983, 194 (mit zahlr. Nachw.).

190 AaO (FN 66).

191 Vgl. BFH aaO (FN 125/185).

192 Vgl. BFH aaO (FN 176); BFH vom 11. 10. 1984, BStBl. II 1985, 10 (Unfall auf Tankumweg bei Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte), mwN, sowie insb. *K. J. von Bornhaupt*, BB 1978, 1199/1200; *Hartz/Meeßen/Wolf* (FN 1), Kraftfahrzeugunfall; *K. Offerhaus*, BB 1979, 670/671; *H. Söhn*, in: *H. Söhn* (Hrsg./FN 123), S. 78 ff.; *K. Tiedtke*, FR 1978, 493; *ders.* (FN 138), S. 353 ff.; *K. Tipke* (FN 13), S. 250/251; *F. Wassermeyer*, StuW 1981, 252; *ders.*, DStR 1982, 557. Vgl. auch *G. Endlich*, Der KFZ-Unfall des Arbeitnehmers, Die Behandlung des Vermögensschadens im Arbeits- und Steuerrecht, Stuttgart 1985.

193 Vgl. FN 187.

194 Vgl. *K. Tipke* (FN 13), S. 250; *H. Söhn* in: *H. Söhn* (Hrsg./FN 123), S. 92.

des Arbeitnehmers durch ein kausalrechtlich neutrales Ereignis vernichtet, so handelt es sich um einen steuerlich unbeachtlichen Stammvermögensverlust. Eine derart unterschiedliche Rechtslage erfahren auch das Betriebsgebäude einerseits, das Eigenheim, in dem der Arbeitnehmer sein Arbeitszimmer hat, andererseits.

Wie ist nun aber der bereits oben¹⁹⁵ erörterte Fall des Darlehens zu entscheiden, das der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber gewährt hat, um seinen Arbeitsplatz zu sichern¹⁹⁶? Das Darlehen dient hier *zwei Funktionen*. Zum einen soll das Darlehen Zinsen einbringen. Diese *Kapitalnützigkeit* des Darlehens begründet den Werbungskostenabzug im Falle des Forderungsausfalls ebenso wenig wie bei den Kapitaleinkünften. Deshalb kann zB der Verlust einer Vermögensbeteiligung im Sinne des § 19 a EStG steuerlich nicht geltend gemacht werden. Von der Kapitalnützigkeit ist die *zweite Darlehensfunktion* zu unterscheiden, den *Arbeitsplatz zu sichern*. Durch diese zweite Funktion wird auch der *Substanzwert* des Darlehens in den Prozeß des Erwirtschaftens eingebracht. Entzieht sich der Arbeitgeber der Verpflichtung, das Darlehen zurückzuzahlen, so erleidet der Arbeitnehmer ein unfreiwilliges Vermögensopfer, das nicht dem gewöhnlichen Risiko der Kapitalanlage zugeschrieben werden kann. Das Kapitalanlagerisiko wird vielmehr in Kauf genommen, um den Arbeitsplatz, folglich auch den Arbeitslohn zu sichern und zu erhalten, so daß der Tatbestand des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG klar erfüllt ist¹⁹⁷.

Diese zweite Berufszweckfunktion wird besonders deutlich, wenn man zum Vergleich den Fall heranzieht, in dem der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber das Darlehen *zinslos* gewährt. In diesem Falle ist die Absicht des Arbeitnehmers – ebenso wie in dem oben¹⁹⁸ erwähnten Fall der Bürgschaft – *ausschließlich* darauf gerichtet, Arbeitsplatz und Arbeitslohn zu sichern. Bezüglich der Frage, ob der Arbeitnehmer ein beruflich veranlaßtes Vermögensopfer erleidet und deshalb Werbungskosten im Sinne des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG aufwendet, sind die Fälle des zinslosen, des verzinsten Darlehens und der Bürgschaft gleichzubehandeln. Die Kapitalnützigkeit des Darlehens begründet gewiß nicht den Werbungskostenabzug. Sie steht ihm aber auch nicht entgegen, wenn ein Umstand hinzutritt, der den Kausalzusammenhang zwischen Substanzopfer und Erwerbstätigkeit wie im Falle des Darlehens zur Erhaltung des Arbeitsplatzes herstellt.

195 S. 41 ff.

196 BFH vom 19. 10. 1982 (FN 121). Dazu *B. Paus*, Verlust eines privaten Darlehens als Werbungskosten, FR 1983, 502.

197 GlA *B. Paus* (FN 196), S. 503.

198 BFH aaO (FN 127).

Der Abgrenzung des beruflich veranlaßten Vermögensopfers zur nicht absetzbaren Vermögensstammaufwendung entspricht die Abgrenzung der steuerbaren Einnahmen zu den nicht steuerbaren Vermögensstammeinnahmen. Praktisch bedeutsam ist diese Abgrenzung besonders bei Ersatzleistungen einer Kaskoversicherung für die Zerstörung des Wirtschaftsguts. Der Werbungskostenabzug des Vermögensopfers hat grundsätzlich zur Folge, daß Ersatzleistungen der Versicherung als Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit zu versteuern sind¹⁹⁹.

2. Steuerbare Einnahmen

Wie bereits oben²⁰⁰ ausgeführt, sind zwei Arten steuerbarer Einnahmen zu unterscheiden, erstens der lohnsteuerbare Arbeitslohn und zweitens Einnahmen, die nicht Arbeitslohn und deshalb nicht der Lohnsteuer zu unterwerfen, jedoch durch die nichtselbständige Erwerbstätigkeit veranlaßt sind wie zB die bereits erörterten Streik- und Aussperrungsunterstützungen²⁰¹ sowie die soeben erwähnten Ersatzleistungen der Kaskoversicherung für beruflich veranlaßte Unfallkosten.

a) Lohnsteuerbarer Arbeitslohn

Die Definition des Arbeitslohnes in § 2 Abs. 1 Satz 1 LStDV (alle Einnahmen, die dem Arbeitnehmer aus dem Dienstverhältnis oder einem früheren Dienstverhältnis zufließen) bezieht sich auf den Lohnsteuerabzug und die verfassungskonforme Ausgestaltung der mit Haftung (§ 42d EStG) verknüpften Verpflichtung des Arbeitgebers, die Lohnsteuer einzubehalten und abzuführen²⁰². Einnahmen außerhalb des Dienstverhältnisses oder pflichtwidrig bezogene Einnahmen wie die erwähnten Schmier- und Bestechungsgelder erwirtschaftet der Arbeitnehmer nicht im Herrschaftsbereich des Arbeitgebers²⁰³. Demzufolge können derartige Einnahmen nicht in eine verfassungsrechtlich zulässige Verpflichtung des Arbeitgebers zum Lohnsteuerabzug einbezogen werden²⁰⁴. Demnach fixiert die Legaldefinition des § 2 Abs. 1 Satz 1 LStDV nicht nur einen materiellrechtlichen Begriff, sondern auch eine Grenze der verfahrensrechtlichen Verpflichtung zum Lohnsteuerabzug.

199 Vgl. hierzu Nds. FG vom 24. 8. 1983, EFG 1984, 169.

200 S. 51.

201 S. 52.

202 Vgl. dazu G. Crezelius, S. 93 f.; B. Gast-de Haan, S. 141 ff.; J. N. Stolterfoht, S. 177 ff.

203 Dazu unten S. 71 f.

204 Dazu unten S. 70.

Für diese verfahrensrechtliche Grenze ist die Kausalbeziehung zwischen Einnahme und Dienstverhältnis von entscheidender Bedeutung. Die jüngere Judikatur des BFH²⁰⁵ setzt auch hier das Veranlassungsprinzip ein; demnach umfasse der Begriff des Arbeitslohnes alle Vorteile iSd. § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG, die „durch das individuelle Dienstverhältnis des Arbeitnehmers veranlaßt sind“²⁰⁶. Das sei der Fall, „wenn der Vorteil nur mit Rücksicht auf das Dienstverhältnis eingeräumt wird“²⁰⁷ und „wenn sich die Leistung des Arbeitgebers im weitesten Sinne als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers erweist“²⁰⁸.

Der Tatbestand des steuerbaren Arbeitslohnes enthält demnach zunächst das Kausalitätsmerkmal „Veranlassung durch das Dienstverhältnis“; außerdem muß der Arbeitnehmer *objektiv bereichert*²⁰⁹ sein, dh. dem Arbeitnehmer muß ein *geldwerter Vorteil* iSd. §§ 8²¹⁰; 19 EStG; 2 Abs. 1 Satz 1 LStDV *zugeflossen* (§§ 8 Abs. 1; 11 Abs. 1 Satz 1 EStG) sein.

205 Vgl. zuletzt insb. BFH vom 23. 4. 1982, BStBl. II 1982, 500; BFH vom 17. 9. 1982, BStBl. II 1983, 39; BFH VI R 170/82 vom 22. 3. 1985, BStBl. II 1985, 529; BFH VI R 82/83 vom 22. 3. 1985, BStBl. II 1985, 532; BFH VI R 26/82 vom 22. 3. 1985, BStBl. II 1985, 641. Dazu ausf. K. Offerhaus, S. 119 ff.

206 BFH VI R 170/82 vom 22. 3. 1985 (FN 205), S. 530.

207 BFH aaO (FN 206), mwN.

208 BFH aaO (FN 206), mwN.

209 Vgl. insb. W. Boeck (FN 59), S. 99 ff.; Herrmann/Heuer/Raupach, § 19 EStG, Anm. 45; H. J. Koether, Die Steuerbefreiungen von Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit, Eine systematische Untersuchung unter besonderer Berücksichtigung des Verfassungs- und Arbeitsrechts, Diss. jur. Köln 1972, S. 10 ff.; K. Offerhaus (FN 2), S. 1061 ff., S. 1065 (Arbeitslohn – Zufluß einer objektiven Bereicherung, die durch das individuelle Dienstverhältnis veranlaßt ist); Schmidt/Drenseck, § 19 EStG, Anm. 7c.

210 ME knüpft die allgemeine Norm des § 8 EStG an den übergreifenden steuerlichen Begriff des *Wirtschaftsguts* iS eines *greifbaren, selbständig bewertbaren* und dem Stpfl. *zurechenbaren Vermögensvorteils* an. Die „Bereicherung“ des Stpfl. muß möglichst *einheitlich* für alle Einkunftsarten rechtsdogmatisch determiniert und eine am Buchstaben des Gesetzes haftende Vergrößerung der Unterschiede zwischen Gewinn- und Überschufeinkunftsarten vermieden werden, wie sie etwa G. M. Zach (FN 59), S. 30 ff. (Wirtschaftsgut oder „geldwerte Güter“?) vorführt. Die Unterschiede der Einnahmen-/Ausgabenrechnung gegenüber dem Bilanzsteuerrecht ergeben sich nicht in Bezug auf das Merkmal des Vermögensvorteils, sondern in Bezug auf die Vereinnahmung nach dem Zuflußprinzip und die Verausgabung nach dem Abflußprinzip (§ 11 EStG gilt für § 4 Abs. 3 u. § 8 EStG). Zutr. Blümich/Falk/Uelner/Haas, § 8 EStG, Anm. 8: „Nach § 8 Abs. 1 sind Einnahmen alle Wirtschaftsgüter, die in Geld oder Geldeswert bestehen und dem Steuerpflichtigen aus nichtselbständiger Arbeit ... zufließen.“ Vgl. auch RegE eines 3. StRefG (FN 162), S. 37.

Die Interpretation dieser Merkmale befindet sich seit den Entscheidungen des BFH zum Essensfreibetrag²¹¹, zu Zuwendungen im Rahmen von Betriebsveranstaltungen²¹² und zu Gelegenheitsgeschenken²¹³ in einem rechtsdogmatischen Umbruch, nachdem die Rechtsprechungs- und Verwaltungspraxis zu den sog. *Annehmlichkeiten*²¹⁴ zunehmend auf Kritik²¹⁵ gestoßen ist. Nach der bisherigen Rechtsprechung des BFH²¹⁶ und Verwaltungspraxis²¹⁷ gehören folgende zwei Arten sog. Annehmlichkeiten nicht zum steuerpflichtigen Arbeitslohn:

- (1) Leistungen des Arbeitgebers zur Ausgestaltung des Arbeitsplatzes oder zur Erfüllung der Fürsorgepflicht, die nach der Verkehrsauffassung nicht als Entlohnung angesehen werden können;
- (2) Sachzuwendungen des Arbeitgebers in seinem ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse.

211 BFH vom 7. 12. 1984, BStBl. II 1984, 164. Dazu *K. J. von Bornhaupt*, BB 1985, 572; *K. Offerhaus*, Gesetzlose Steuerbefreiungen zulässig?, DB 1985, 565; *M. Popp/U. Albert*, StRK-Anm. EStG § 19 Abs. 1 Nr. 1 R. 12.

212 BFH VI R 170/82 u. VI R 82/83 vom 22. 3. 1985 (FN 205). Dazu *K. Offerhaus*, Änderung der BFH-Rechtsprechung zu den Betriebsveranstaltungen, DB 1985, 1908.

213 BFH VI R 26/82 vom 22. 3. 1985 (FN 205). Dazu BMF vom 28. 10. 1985, BStBl. I 1985, 645; *K. Offerhaus*, BB 1985, 1646; *W. Späth*, DStZ 1985, 557; *G. Söffing*, FR 1985, 481 (s. unten FN 238).

214 Vgl. *G. Baumdicker*, DStR 1977, 683; *K. J. von Bornhaupt* (FN 216); *G. Grube* (FN 12), § 19 EStG, Anm. 39 ff.; *W. Jakob* (FN 140), S. 199 ff., *ders.*, StRK-Anm. EStG 1975, § 19 Abs. 1 Nr. 1 R. 1, 3; *Hartz/Meeßen/Wolf* (FN 1), Annehmlichkeiten; *J. Giloy*, DStZ 1973, 60; *H. J. Herrmann* (FN 166), § 19 EStG, Anm. 179 ff.; *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 19 EStG, Anm. 73 ff.; *H. J. Koether* (FN 209), S. 14 ff.; *Oeftering/Görbing* (FN 1), § 19 EStG, Anm. 215 ff.; *K. Offerhaus* (FN 216); *E. Schmidt*, FR 1976, 372; *J. N. Stolterfoht* (FN 215); Gutachten der *Steuerreformkommission* 1971, Bonn 1971, Tz. II 130 ff.; *K. Tipke* (FN 215); *K.-J. Wolff*, BB 1976, 1601; *ders.*, FR 1981, 369 (Teil I), 401 (Teil II); *G. M. Zach* (FN 59), S. 106 ff.; sowie ausf. *K. Offerhaus*, S. 125 ff.

215 Insb. *J. N. Stolterfoht*, Rechtsanwendung und Rechtsetzung durch Lohnsteuer-richtlinien, in: *K. Tipke* (Hrsg./FN 131), S. 271, S. 282 ff.; *ders.*, Steuerfreiheit als sozialer Besitzstand? – Zur Lohnsteuerpflicht der „Jahreswagen“, FR 1976, 417; *ders.*, StRK-Anm. EStG § 8 R. 60; *ders.*, StRK-Anm. EStG § 3 R. 149; *E. Schmidt* (FN 214); *K. Tipke*, StuW 1975, 329/330; *ders.*, StuW 1976, 157 ff.; *ders.* (FN 13), S. 173/174; *K.-J. Wolff* (FN 214).

216 Dazu insb. *K. J. von Bornhaupt*, BB 1977, 276; *ders.*, BB 1981, 1755; *ders.* (FN 211); *K. Offerhaus*, Möglichkeiten steuerfreier Zuwendungen von Arbeitgebern an ihre Arbeitnehmer, Inf. 1980, 97; *ders.* (FN 2); *ders.* (FN 211); *ders.*, S. 119 ff.

217 Vgl. insb. Abschnitt 53 Abs. 1 LStR.

Die Lohnsteuerfreiheit der Leistungen zu (1) wird vornehmlich auf die Annahme eines Fürsorge- und Sozialpflichtverhältnisses gestützt, das außerhalb der Erwerbssphäre liegen soll²¹⁸.

Deshalb leiste der Arbeitgeber keine steuerbaren Zuwendungen. Von dieser Überlegung ist insbesondere die Steuerfreiheit der sog. *Gelegenheitsgeschenke* getragen²¹⁹. Im Ansatz handelt es sich um eine kausalrechtliche Argumentation, welche die jüngste Rechtsprechung des BFH zu Recht verworfen hat, weil sie mit dem veranlassungstheoretischen Ansatz, alle Einnahmen aus dem Dienstverhältnis der steuerbaren Erwerbssphäre zuzuordnen, nicht zu vereinbaren ist. Der BFH behandelt nunmehr Zuwendungen an Arbeitnehmer auch dann als steuerbaren Arbeitslohn, wenn diese auf sozialen Erwägungen beruhen oder persönliche Ereignisse im Leben des Arbeitnehmers würdigen²²⁰, sofern die Zuwendungen durch das Dienstverhältnis veranlaßt sind und nicht auf einer privaten Beziehung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer beruhen²²¹, und stellt klar heraus, daß die Steuerfreiheit einer besonderen gesetzlichen Vorschrift bedürfe²²².

Mithin verlagert der BFH den Schwerpunkt seiner Rechtsprechung zu den sog. Annehmlichkeiten auf die Fallgruppe zu b) und stellt ganz wesentlich auf das „ganz überwiegende eigenbetriebliche Interesse des Arbeitgebers“

218 Vgl. J. N. Stolterfoht (FN 215), in: K. Tipke (Hrsg./FN 131), S. 288/289 (Der fehlende Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis).

219 Grundlegend RFH vom 3. 6. 1931, RStBl. 1931, 641, 642 (Im Gelegenheitsgeschenk herrsche der Gedanke einer *Aufmerksamkeit*, einer *Ehre* und der Gedanke, dem Empfänger *Freude* zu bereiten, vor; demgegenüber trete der Gedanke, die bisherigen Leistungen des Empfängers für die *wirtschaftlichen* Interessen des Gebers anzuerkennen, zurück). S. im weiteren BFH vom 28. 10. 1966, BStBl. III 1967, 34; BFH vom 11. 5. 1966, BStBl. III 1966, 546; BFH vom 19. 4. 1974, BStBl. II 1975, 383. Grundsätzlich anders BFH vom 22. 3. 1985 (FN 213), S. 643: „Denn der mit einer Zuwendung verfolgte Zweck, dem Arbeitnehmer eine Aufmerksamkeit zu erweisen und (oder) ihn zu ehren, stellt die Veranlassung der Zuwendung durch das individuelle Dienstverhältnis nicht in Frage . . .“

220 BFH vom 22. 3. 1985 (FN 213); BFH vom 22. 3. 1985 (FN 212), S. 531 (li. Sp. oben), S. 533 (li. Sp. unten).

221 Vgl. hierzu die zT divergierenden Auffassungen von K. J. von Bornhaupt, BB 1981, 1755, und K. Offerhaus (FN 2), S. 1067.

222 Vgl. insb. BFH vom 7. 12. 1984 (FN 211), S. 167: „Denn Steuerbefreiungen aus sozialen Gründen kommen, was durch § 3 Nr. 52 EStG hinreichend deutlich wird, nur aufgrund Gesetzes oder einer Rechtsverordnung in Betracht. Gerade aus der letztgenannten Vorschrift muß gefolgert werden, daß eine Steuerbefreiung aus sozialen Gründen dem Gesetz- oder Verordnungsgeber vorbehalten ist.“ Zur Steuerbefreiung von Jubiläumsgeschenken (§ 4 LStDV) siehe unten FN 237/261.

ab, wie insb. die Entscheidungen des BFH vom 22. 3. 1985²²³ zu erkennen geben.

In der Tat bedarf die herkömmliche Auffassung, bei der Fallgruppe zu a) liege eine objektive Bereicherung des Arbeitnehmers und damit ein geldwerter Vorteil regelmäßig nicht vor, der Korrektur. Den systematischen Ansatz liefert das Nettoprinzip²²⁴, das hier eine normative Grenze zwischen dem Erzielen und dem Verwenden der Einkünfte setzt. Nach diesem systematischen Ansatz muß die Bereicherung des Arbeitnehmers im Ergebnis eine solche der Einkommensverwendung sein. Diese Bereicherung wurzelt im Privatinteresse des Arbeitnehmers, Vermögen zu konsumieren oder zu sparen. Aus dem privaten Fonds des Konsums und der Ersparnis wird die Einkommensteuerlast abgeschöpft (§ 12 Nr. 3 EStG).

Dem Privatinteresse des Arbeitnehmers stellt der BFH das *eigenbetriebliche Interesse des Arbeitgebers* gegenüber, das die Steuerbarkeit des geldwerten Vorteils ausschließen soll²²⁵. Dieser Ansatz begegnet insofern Bedenken, als es bei der Konkretisierung der persönlichen Leistungsfähigkeit auf die Vermögenssituation (objektive Bereicherung) und Interessenlage des *Arbeitnehmers* und *Steuerschuldners* ankommt. So bilden das Privatinteresse einerseits und das Erwerbsinteresse des *Arbeitnehmers* andererseits die Grenze zwischen Privat- und Erwerbssphäre. Da das eigenbetriebliche Interesse des Arbeitgebers keine Aussage zur Bereicherung des Arbeitnehmers liefert, ist zu befürchten, daß die Neuorientierung der Rechtsprechung neue Rechtsunsicherheit schafft, denn eigentlich geschehen alle Leistungen des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer im eigenbetrieblichen Interesse; sie werden schließlich auch als Betriebsausgaben abgezogen²²⁶.

Demnach gibt es aus der Sicht des Arbeitnehmers grundsätzlich folgende zwei Kategorien von Leistungen des Arbeitgebers:

223 AaO (FN 212/213).

224 Vgl. J. N. Stolterfoht (FN 215), StRK-Anm. EStG § 3 R. 149, S. 3.

225 Dazu ausf. K. Offerhaus, S. 119 ff.

226 K. Tipke, StuW 1975, 330: „Das Kriterium „Zuwendung im eigenen Interesse des Betriebes“ ist ... zur Abgrenzung wenig geeignet, weil der Arbeitgeber auch den Arbeitslohn selbst aus seiner Sicht im Betriebsinteresse zahlt ...“ Vgl. im weiteren die Kritik von J. N. Stolterfoht (FN 218), S. 287/288 (Gewährung von Annehmlichkeiten im überwiegenden Interesse des Arbeitgebers); K.-J. Wolff (FN 214), BB 1976, 1601, 1602 ff.; G. M. Zach (FN 59), S. 118 ff.

aa) Leistungen des Arbeitgebers, die der Berufsausübung des Arbeitnehmers dienen

Die erste Kategorie dient der *Berufsausübung* des Arbeitnehmers. Die *Ausstattung des Arbeitsplatzes* und die Ausrüstung mit *Berufskleidung* verschafft dem Arbeitnehmer keine geldwerten Vorteile, die in der Privatsphäre der Einkommensverwendung (§ 12 EStG) verwendet werden könnten. Erwirbt der Arbeitnehmer das Eigentum an der Berufskleidung, so stellt sich die Frage, wie die *berufliche Verwertung* des zivilrechtlich erlangten geldwerten Vorteils steuerrechtssystematisch zu beurteilen ist. Die Frage nach einer Bereicherung iSd. §§ 8; 11 Abs. 1 Satz 1; 19 EStG ist zunächst gegenüber dem *steuerfreien Ersatz von Werbungskosten*²²⁷ und der sog. *Saldierung von Arbeitslohn und Werbungskosten*²²⁸ zu präzisieren. Bei der Frage, ob der Einnahmetatbestand überhaupt verwirklicht ist, geht es um eine aus dem Nettoprinzip abgeleitete einheitliche Interpretation der Bereicherung iSd. Einnahme und der Entreichnung iS von Werbungskosten²²⁹. Wenn die berufliche Verwertung von Vermögen auf der Kostenseite Entreichnung begründet, so muß dieselbe berufliche Verwertung von Vermögen prinzipiell geeignet sein, auf der Ertragsseite Bereicherung a priori zu verhindern. Diese Grundüberlegung, den geldwerten Vorteil mit dem Blick auf die Verfügbarkeit für die Einkommensverwendung zu konkretisieren, schält sich besonders bei den sog. Barablösungen eines Anspruchs auf die

227 K. Offerhaus (FN 1), S. 56: Es ließe sich „der – wenn auch nicht ganz unbestrittene – Grundsatz feststellen, daß alle Werbungskosten, die eng mit dem Arbeitsverhältnis zusammenhängen und die der Arbeitgeber deshalb dem Arbeitnehmer ersetzt, steuerfrei sind.“ (Dagegen J. N. Stolterfoht, StuW 1982, 400). Diesen Grundsatz hat K. Offerhaus in: Werbungskostenersatz durch den Arbeitgeber, BB 1982, 978, 979, aufgegeben.

228 Vgl. hierzu mwN Herrmann/Heuer/Raupach, § 19 EStG, Anm. 54.

229 So im Ansatz bereits G. Baumdicker, DStR 1977, 690: „Die Erwägung, daß ein geldwerter Vorteil beim Arbeitnehmer zu Werbungskosten führen würde, kann nach all dem nicht herangezogen werden, um die Steuerfreiheit des Vorteils zu begründen. Dagegen scheint mir der Gedanke, der der Werbungskosten-Lösung zugrundeliegt, für die Beurteilung brauchbar zu sein, ob eine nichtsteuerbare Annehmlichkeit oder ein geldwerter Vorteil vorliegt . . .“ Für die Orientierung am Werbungskostenbegriff insb. J. N. Stolterfoht (FN 218), S. 285; K. Tipke, StuW 1976, 158. Vgl. auch K.-J. Wolff, BB 1976, 1601 (kein zurechenbarer, verfügbarer wirtschaftlicher Vorteil). Gegen diese steuersystematisch in die gleiche Richtung weisenden Ansätze insb. G. Grube (FN 214). Anm. 39c G. Grube recurriert auf die arbeitsrechtliche Fürsorgepflicht Anm. 39d). Wie jedoch der BFH (FN 219 ff.) zutr. erkannt hat, ist der Fürsorgegedanke nicht geeignet, den steuerlichen Einnahmetatbestand abzugrenzen.

Berufskleidung heraus. Rechtsprechung²³⁰ und Verwaltung²³¹ verneinen zu Recht steuerpflichtigen Arbeitslohn, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer zweckgebunden Geld auszahlt, damit sich der Arbeitnehmer Berufskleidung kaufen kann. Die Fälle der Gestellung von Berufskleidung, der Übereignung von Berufskleidung und der Barablösung sind wirtschaftlich gleichgelagert: Einerseits hat der Arbeitnehmer keinen Kleideraufwand zu tragen, weil ihn der Arbeitgeber übernommen hat; andererseits entsteht dem Arbeitnehmer kein für die Einkommensverwendung geeigneter geldwerter Vorteil. Deshalb ist eine unterschiedliche Steuerlast nicht einzusehen. Demnach hat zB die Werbungskostenpauschale (§ 9 a EStG) in allen Fällen nicht Platz zu greifen. Alle Gestaltungsformen der Ausstattung mit Berufskleidung sind als Vorgänge zu qualifizieren, die keine Bereicherung iSd. §§ 8; 11 Abs. 1 Satz 1; 19 EStG begründen. Arbeitslohn fließt erst zu, wenn der Arbeitnehmer die Berufskleidung oder die Barablösung nicht beruflich verwertet. Verwendet zB ein Soldat Kleidung, die ihm aus Dienstbeständen überlassen worden ist, für die Gartenarbeit, so ist steuerbarer Arbeitslohn gegeben²³². Ebenso wie bei Berufskleidung gibt es unterschiedliche Gestaltungsformen der Übernahme von Reisekosten durch den Arbeitgeber: Ob der Arbeitnehmer mit einem Firmenfahrausweis reist oder sich die Fahrkarte mit einem Reisekostenvorschuß kauft oder die Reisekosten vorstreckt, ist steuerrechtssystematisch gleichgültig. Alle drei Varianten bereichern den privaten Konsum- und Ersparnisfonds des Arbeitnehmers nicht. Demnach sind Vergütungen für dienstlich veranlaßte Reise- und Umzugskosten (§ 3 Nr. 13/16 EStG) deklaratorisch steuerfrei gestellt. Insoweit können die Steuerbefreiungen nach § 3 Nr. 13/16 EStG als Unterfälle des Auslagenersatzes qualifiziert werden²³³, der ebenso wie durchlaufende Gelder deklaratorisch in § 3 Nr. 50 EStG steuerfrei geregelt ist²³⁴.

230 Grundsätzlich hierzu BFH vom 29. 10. 1965, BStBl. III 1966, 75. Vgl. *H. J. Koether* (FN 209), S. 31 ff.

231 Abschnitt 50 Abs. 2 Nr. 1 LStR.

232 § 3 Nr. 4 a) EStG hat also konstitutive Bedeutung. Zu dieser Vorschrift insb. *H. J. Koether* (FN 209), S. 29 ff.

233 *GlA K. H. Nissen*, DStR 1973, 67, 72; *K. Offerhaus*, Inf. 1980, 104. AA *J. Giloy*, FR 1979, 554; *K. Offerhaus* (FN 227), BB 1982, 979.

234 Im Ergebnis stimme ich also dem von *K. Offerhaus* (FN 227) formulierten Grundsatz zu. Wenn der Arbeitgeber Kosten trägt, die durch das Dienstverhältnis veranlaßt sind, dann sind alle Zahlungen des Arbeitnehmers solche „für den Arbeitgeber“ iSd. § 3 Nr. 50 EStG. Der Arbeitnehmer hat keine Werbungskosten und keine Einnahmen iSd. obigen Ausführungen. Ebenso § 54 Abs. 1 EStG-RegE eines 3. StRefG (FN 162), S. 42: „Leistungen durch die der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer Werbungskosten ersetzt oder erspart, gelten nicht als Arbeitslohn, soweit diese in Betracht kommenden Werbungskosten des Arbeit-

Hingegen handelt es sich bei den *sog. pauschalen Fehlgeldentschädigungen*²³⁵ um Gefahrenzulagen im Kassen- und Zählendienst, die in vollem Umfang als steuerbarer Arbeitslohn anzusetzen sind²³⁶. Die Fehlgeldentschädigung fließt als für die Einkommensverwendung verfügbarer geldwerter Vorteil zu, weil sie nicht einen konkreten Werbungskostenaufwand des Arbeitnehmers ausgleicht.

bb) Sozialpolitisch motivierte Leistungen des Arbeitgebers

Den Leistungen des Arbeitgebers, die der Berufsausübung des Arbeitnehmers dienen, stehen die vornehmlich sozial-politisch motivierten Zuwendungen des Arbeitgebers gegenüber, die dem *Privatinteresse* des Arbeitnehmers dienen und deshalb den Tatbestand des steuerbaren Arbeitslohns erfüllen. Als Beispiele führen die §§ 8 Abs. 2 Satz 1 EStG; 3 Abs. 1 Satz 1 LStDV den verbilligten oder gar unentgeltlichen Bezug von Wohnung, Heizung, Beleuchtung, Kost, Deputaten, Kleidung ua. Waren auf. Sachbezüge iSd. § 8 Abs. 2 EStG sind insb. Geschenke²³⁷, Personalrabatte²³⁸ (ua.

nehmers nicht übersteigen“. *Werbungskostenersatz* durch den *Arbeitgeber* bedeutet also nach der hier vertretenen Ansicht keine Werbungskosten und keine steuerbaren Einnahmen des Arbeitnehmers. Der steuerfreie Ersatz der Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sowie der notwendigen Mehraufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung durch den Arbeitgeber nach den Abschnitten 24 Abs. 6; 27 Abs. 1 LStR ist mit dem Einnahmegriff des EStG zu vereinbaren.

- 235 Vgl. Abschnitt 50 Abs. 2 Nr. 2 LStR; *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 19 EStG, Anm. 78 ff.; *H. J. Koether* (FN 209), S. 131 ff.; Gutachten der *Steuerreformkommission* (FN 214), Tz. II 142.
- 236 GLA Gutachten der *Steuerreformkommission* (FN 235); *H. J. Koether* (FN 235). Anders bei den *Einzelentschädigungen* des Arbeitgebers, wenn der Arbeitnehmer einen Fehlbetrag ausgeglichen hat (vgl. BFH vom 11. 7. 1969, BtBl. II 1970, 69; *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 19 EStG, Anm. 78). Hier Fall des § 3 Nr. 50 EStG, weil der Arbeitnehmer den betrieblich abgedeckten Fehlbetrag verauslagt hat.
- 237 Vgl. BFH vom 22. 3. 1985 (FN 213); BMF vom 28. 10. 1985 (FN 213). Die Ermächtigung des § 3 Nr. 52 EStG für die Steuerfreiheit der Jubiläumsgeschenke nach § 4 LStDV genügt nicht den Anforderungen des Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG. Dazu ausf. *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 3 EStG, Anm. 297; *H. J. Koether* (FN 209), S. 54 ff.
- 238 Dazu grundsätzlich *J. N. Stolterfoht* (FN 215), FR 1976, 417. Zu BFH vom 22. 3. 1985 (FN 213) betr. Gelegenheitsgeschenke wirft *G. Söfing* (FN 213) die Frage auf, „wie lange wohl die bisherige Rechtsprechung über die Steuerfreiheit bestimmter geldwerter Vorteile aus verbilligtem Warenbezug (Preisrabatt-Rechtsprechung) aufrechterhalten bleibt...“ Dazu ausf. *K. Offerhaus*, S. 132 ff.

der verbilligte Bezug von Firmenerzeugnissen²³⁹), Zinersparnisse bei einem Darlehen²⁴⁰, Incentive-Reisen²⁴¹, die private Nutzung des Telefons²⁴², des Fotokopiergeräts ua. Betriebseinrichtungen.

cc) Gemischte Fälle

Wie auch sonst bereiten die *gemischten Fälle*, in denen berufliche und private Interessen des Arbeitnehmers ineinanderfließen, die größten Schwierigkeiten. So hängt es von der Gestaltung des Einzelfalles ab, ob betriebsärztliche Untersuchungen, die betriebliche Abgabe von Medikamenten, die Einrichtung von Kantinen, Bibliotheken, Sport- und Erholungsstätten, Aufwendungen des Arbeitgebers bei Betriebsausflügen steuerbaren, Arbeitslohn begründen. Hier kann es zunächst einmal zweifelhaft sein, ob dem Arbeitnehmer ein konkreter, ihm zurechenbarer geldwerter Vorteil zugeflossen ist. Diese Problematik berührt sowohl den Begriff des Wirtschaftsguts²⁴³ als auch das Merkmal des Zufließens. Bei einer allgemeinen Zugänglichkeit von Betriebseinrichtungen wie zB Sportstätten wird man den individuellen Zufluß eines geldwerten Vorteils häufig zu verneinen haben. Wird jedoch die Nutzung individuell geregelt wie die Nutzung von Erholungsheimen, Tennisplätzen, Reitpferden, Ruder- und Segelbooten, so hat der Arbeitgeber einen steuerbaren Sachbezug anzusetzen²⁴⁴. In ähnlicher Weise wird man die allgemeine und freiwillige Teilnahme an Betriebsveranstaltungen von der Sonderzuwendung an den Arbeitnehmer abgrenzen haben²⁴⁵.

Kann dem Arbeitnehmer ein konkreter geldwerter Vorteil zugerechnet werden, so ist nach dem *Aufteilungsmaßstab der Angemessenheit*²⁴⁶ zu fra-

239 Insb. der von *J. N. Stolterfoht* (FN 238) behandelte „Jahreswagen“. Vgl. auch *J. N. Stolterfoht*, StRK-Anm. EStG § 8 R. 60 betr. Haustrunk im Brauereigewerbe.

240 Vgl. Abschnitt 50 Abs. 2 Nr. 5 LStR: Lohnstpfl. Zinersparnisse sind anzunehmen, soweit der Zinssatz für das Darlehen 4 vH unterschreitet.

241 Vgl. *H. G. Fischer*, BB 1985, 250; *T. Hußmann*, DB 1985, 1858.

242 Vgl. BFH vom 26. 7. 1974, BStBl. II 1974, 777; BFH vom 20. 5. 1976, BStBl. II 1976, 507; BFH vom 22. 10. 1976, BStBl. II 1977, 99; Abschnitt 50 Abs. 1 Nr. 11 LStR; BMF vom 23. 5. 1980 betr. steuerliche Behandlung der vom Arbeitgeber getragenen Kosten für einen Fernsprechananschluß in der Wohnung des Arbeitnehmers, BStBl. I 1980, 252.

243 Siehe oben FN 210.

244 Dazu ausf. *K. Offerhaus*, S. 128 f.

245 Dazu insb. BFH vom 22. 3. 1985 (FN 212).

246 Vgl. *K. Tipke* (FN 13), S. 251, sowie zB die Rechtsprechungs- und Verwaltungspraxis (FN 242) zur Aufteilung von Telefonkosten.

gen, ob der Vorteil *beruflich veranlaßten Mehraufwand* ausgleicht. Bei dem Essen in Betriebskantinen und in Gaststätten nahe des Arbeitsplatzes können dem Arbeitnehmer beruflich veranlaßte Mehraufwendungen für Verpflegung (§ 9 Abs. 4 EStG) entstehen, wenn die Aufwendungen über den häuslichen Selbstkosten liegen²⁴⁷. Gibt der Arbeitgeber einen zweckgebundenen²⁴⁸ Gutschein aus, der den Differenzbetrag zwischen den häuslichen Selbstkosten und dem beruflich veranlaßten Mehraufwand abdeckt²⁴⁹, so ist ebenso wie bei der Finanzierung der Berufskleidung durch den Arbeitgeber steuerbarer Arbeitslohn zu verneinen, weil dem Arbeitnehmer ein privat verwertbarer Vorteil nicht zufließt²⁵⁰. Gleiches gilt für die Finanzierung von angemessenen Bewirtungen (§ 4 Abs. 5 Nr. 2 EStG), die der leitende Angestellte aus einem ihm zugewiesenen Spesenkonto bestreitet, für die Finanzierung von Betriebsausflügen²⁵¹ und Kongressen, an denen der Arbeitnehmer wegen der beruflichen Kontakte teilnimmt. Ebenso kann die betriebsärztliche Untersuchung²⁵² für den Arbeitnehmer beruflich veranlaßter Mehraufwand sein, wenn sie dienstlich vorgeschrieben ist oder wenn sich der Arbeitnehmer ihr unterzieht, um dem Arbeitgeber durch dessen sog. Vertrauensarzt die berufliche Einsatzfähigkeit nachzuweisen. Entsprechendes gilt für die Entgegennahme von Medikamenten²⁵³. Beruflicher Mehraufwand ist vor allem dann angezeigt, wenn der Arbeitnehmer einen Arzt seines Vertrauens außerhalb des Betriebes aufsucht²⁵⁴. § 33 c EStG weist in Übereinstimmung mit dem BVerfG²⁵⁵ beruflich veranlaßte

247 Vgl. hierzu BMF vom 22. 12. 1984, BStBl. I 1984, 656, betr. lohnsteuerliche Behandlung von unentgeltlichen oder verbilligten Mahlzeiten im Betrieb; Gutachten der Steuerreformkommission (FN 214), Tz. II 146 ff. Ausf. *Horowski/Altehoefer* (FN 1), § 8 EStG, Anm. 5.

248 Also keine Gutscheine, mit denen der Arbeitnehmer Waren seiner Wahl einkaufen kann.

249 Wenn die häuslichen Selbstkosten 3,50 DM (vgl. BMF aaO, FN 247) betragen, dann wäre ein Essensgutschein von 2 DM kein steuerbarer Arbeitslohn, wenn die Mahlzeit in der Kantine 5,50 DM kostet.

250 Vgl. auch die Pauschale von 3 DM für Verpflegungsmehraufwand wegen mehr als zwölfstündiger Abwesenheit (BFH vom 30. 3. 1979, BStBl. II 1979, 498; Abschnitt 22 Abs. 3 LStR); *M. Popp/U. Albert* (FN 211), S. 5: Essensfreibetrag von 1,50 DM gelte Verpflegungsmehraufwand und Werbungskosten ab.

251 Vgl. BFH aaO (FN 212).

252 Vgl. BFH vom 17. 9. 1982, BStBl. II 1983, 39; *K. Offerhaus* (FN 2), S. 1068.

253 Vgl. BFH vom 24. 1. 1975, BStBl. II 1975, 340; *K. Offerhaus* (FN 1), S. 34 (RNr. 37)/S. 35 ff.

254 *K. Offerhaus* (FN 2), S. 1068, weist hierzu auf die Kostenübernahme durch die Krankenversicherung hin.

255 BVerfG vom 11. 10. 1977, BVerfGE 47, 1.

Mehraufwendungen wegen *Kinderbetreuung* der Privatsphäre zu²⁵⁶. Folglich begründet die Dienstleistung der Betriebskindergärten steuerbaren Arbeitslohn²⁵⁷.

Schließlich stößt die Forderung nach exakter Fassung des steuerbaren Arbeitslohns besonders im Bereich der sog. Annehmlichkeiten an die Grenzen *praktischer Durchführbarkeit der Steuergesetze*. Das Problem des „vereinfachenden“ Gesetzesvollzugs²⁵⁸ stellt sich hier weniger auf der Ebene der sog. typisierenden Rechtsanwendung²⁵⁹, sondern vielmehr auf der Ebene der *Sachverhaltsermittlung* iSd. §§ 88; 90 Abs. 1 AO.

Im Kern geht es um jene Grenzen, die der rechtsstaatliche Grundsatz der Verhältnismäßigkeit dem Verwaltungshandeln setzt²⁶⁰. Somit lassen sich Sachbezüge des Arbeitnehmers nur im Rahmen des Möglichen und Zumutbaren ermitteln. Wenn beispielsweise von einem Diensttelefon private Ortsgespräche geführt werden, so können diese Sachbezüge nur mit unverhältnismäßigem Aufwand erfaßt werden. Wenn also in Verwaltungsanweisungen Freigrenzen für geringwertige Sachbezüge, etwa für Aufmerksamkeiten wie Blumen, Pralinen etc. zu besonderen Anlässen (Geburtstagen, Jubiläen etc.) festgelegt werden²⁶¹, so verletzt diese Vereinfachung der Sachverhaltsermittlung weder die Gesetzmäßigkeit noch die Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Im Gegenteil: Die rechtsstaatliche Legalität impli-

256 Hiergegen mwN *J. Lang*, *StuW* 1983, 106; *ders.*, Reformentwurf zu Grundvorschriften des Einkommensteuergesetzes, Köln 1985, S. 47; *K. Tipke*, *StuW* 1979, 202 (re. Sp. unten).

257 Vgl. *K. Offerhaus* (FN 2), S. 1068; *J. N. Stolterfoht* (FN 218), S. 290. Zutr. jedoch *J. N. Stolterfoht* (FN 215), *StRK-Anm. EStG* § 8 R. 60, S. 5, für den Werbungskostenabzug der Kindergartenaufwendungen, weil eine Arbeitnehmerin doch nur dann arbeiten könne, wenn ihr Kind während der Arbeitszeit betreut wird. De lege ferenda müßte der Steuerabzug der Kinderbetreuungskosten *wegen Erwerbstätigkeit* (§ 33c Abs. 1 Satz 1 EStG) als Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzug in den §§ 4; 9 EStG geregelt sein. Vgl. dazu den Gesetzesvorschlag von *J. Lang*, Reformentwurf (FN 256), S. 90.

258 Vgl. dazu insb. *H.-W. Arndt*, Praktikabilität und Effizienz, Zur Problematik gesetzesvereinfachenden Verwaltungsvollzuges und der „Effektuiierung“ subjektiver Rechte, Köln 1983; *H. H. Lohmann*, Die Praktikabilität des Gesetzesvollzuges als Auslegungstopos im Verwaltungsrecht, *AöR* 100 (1975), S. 415. Ausf. *W. Birkenfeld*, S. 299 ff.

259 Dazu insb. *J. Isensee*, Die typisierende Verwaltung, Gesetzesvollzug im Massenverfahren am Beispiel der typisierenden Betrachtungsweise des Steuerrechts, Berlin 1976, sowie mwN unten S. 77 ff.

260 Dazu grundlegend für das Steuerverfahren *H. Söhn*, in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 90 AO, Anm. 25 ff. Ausf. *W. Birkenfeld*, S. 282 f. und 307 ff.

261 So BMF vom 28. 10. 1985 (FN 213). Zu den Jubiläumsgeschenken (§ 4 LStDV) s. oben FN 237.

ziert die Verhältnismäßigkeit der Gesetze²⁶², die durch deren verfassungskonformen Vollzug zu verwirklichen ist²⁶³; außerdem kann und darf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung nur im Rahmen zumutbarer Sachverhaltsermittlung durchgesetzt werden²⁶⁴.

b) Steuerbare Einnahmen, die nicht dem Lohnsteuerabzug unterliegen

Die Frage, ob und gegebenenfalls inwieweit der Arbeitgeber verpflichtet ist, Vorteile zu erfassen, welche die berufliche Tätigkeit des Arbeitnehmers einbringt, berührt die Grenzen des Lohnsteuerabzugs, der indessen – wie bereits oben²⁶⁵ ausgeführt – nicht alle Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit erfaßt. Im Rahmen einer rechtsstaatlich zumutbaren Verpflichtung des Arbeitgebers zum Lohnsteuerabzug²⁶⁶, die mit Haftung (§ 42 d EStG) verknüpft ist, kann sich der Lohnsteuergegenstand „Arbeitslohn“ grundsätzlich nur auf solche Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit erstrecken, über die der Arbeitgeber die Sachherrschaft arbeitsrechtlicher Ausgestaltung hat. In diesem Sinne ist insb. § 38 Abs. 1 Satz 2 EStG verfassungskonform zu interpretieren, wenn Arbeitslohn durch Dritte gezahlt, zB Trinkgelder gewährt werden²⁶⁷. § 38 Abs. 1 Satz 2 EStG regelt Grenzfälle des Arbeitslohns, also Einnahmen, die noch durch das Dienstverhältnis veranlaßt sind, wie der Gesetzeswortlaut „im Rahmen des Dienstverhältnisses“ zum Ausdruck bringt. Bei den steuerbaren Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit, die nicht unter die Sachherrschaft arbeitsrechtlicher Ausgestaltung fallen und auch nicht im weitesten Sinne als Gegenleistung des Arbeitgebers für das Zurverfügungstellen der Arbeitskraft des Arbeitnehmers²⁶⁸ verstanden werden können, lassen sich im wesentlichen zwei Fallgruppen unterscheiden:

262 Vgl. zur Rspr. des BVerfG *Leibholz/Rinck/Hesselberger*, Art. 20 GG, Anm. 27. Ausf. mit zahlr. Nachw. *K. Stern*, Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland, Band I, 2. Aufl., München 1984, S. 861 ff.

263 Vgl. *H. H. Lohmann* (FN 258), S. 431 ff. Ausf. *W. Birkenfeld*, S. 309 f.

264 *K. Tipke* (FN 13), S. 57: „Indirekt dient das Praktikabilitätsprinzip auch dem Gleichheitssatz; denn Gesetze, die nicht praktikabel oder gar praktisch undurchführbar sind, können nicht gleichmäßig angewendet werden . . .“; *H. W. Arndt* (FN 258), S. 7 ff.; *W. Rainer Walz*, Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung, Grundlinien einer relativ autonomen Steuerrechtsdogmatik, Heidelberg/Hamburg 1980, S. 170 ff. (Praktikabilität als steuerverwaltungsökonomisches Postulat steuerlicher Gerechtigkeit). Zum Verhältnis des Gleichheitssatzes zum Übermaßverbot im allgemeinen vgl. *L. Hirschberg*, Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, Göttingen 1981, S. 71 ff., S. 108 ff. Im weiteren ausf. *W. Birkenfeld*, S. 310 ff.

265 S. 51 ff.

266 Dazu unten *J. N. Stolterfoht*, S. 177 ff.

267 Vgl. Abschnitt 73 LStR (dazu i. e. *G. Crezelius*, S. 93 f. und 114 f.).

268 Vgl. BFH aaO (FN 208).

aa) Gesetz-, sitten- oder pflichtwidrige Einnahmen

Kein lohnsteuerpflichtiger Arbeitslohn, jedoch steuerbare Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit sind alle Vorteile, die sich der Arbeitnehmer *ohne Wissen, ohne Billigung* des Arbeitgebers, *pflichtwidrig, gesetz- oder sittenwidrig* (§ 40 AO) verschafft. Dazu gehört beispielsweise die private Nutzung von Betriebseinrichtungen (zB Telefon), Firmenfahrzeugen, -maschinen und -werkzeugen ohne Wissen und Billigung des Arbeitgebers. Die gesetzwidrige Bereicherung durch Ausnutzung der beruflichen Stellung (Griff in die Firmenkasse, Aufarbeitung abgelegter Steuerakten durch Finanzbeamte, um Erstattungen auf das eigene Konto anweisen zu können, Entgegennahme von Schmier- und Bestechungsgeldern etc.) hat der Arbeitnehmer als Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit zu versteuern. Derartige Einnahmen sind nicht durch das Dienstverhältnis veranlaßt²⁶⁹ und können deshalb auch niemals Gegenstand des Lohnsteuerabzuges sein. Der RFH²⁷⁰ rechnete das Schmiergeld zu den Einkünften aus Leistungen iSd. § 22 Nr. 3 EStG. Diese Ansicht ist mit dem heutigen Stand der steuerrechtlichen Kausallehre nicht mehr zu vereinbaren. Somit greift die Subsidiaritätsnorm des § 22 Nr. 3 Satz 1 EStG Platz. Der Wortlaut des § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG „für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst“ ist so unbestimmt verfaßt²⁷¹, daß unter ihn auch solche Vorteile subsumiert werden können, die keinen Arbeitslohn darstellen.

269 Vgl. *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 19 EStG, Anm. 400 (Schmiergeld). Grundsätzlich aA *H. G. Ruppe*, in: *H. Krejci/H. G. Ruppe/P. Schick*, Unerlaubte Provisionen, Zuwendungen und Vorteile im Straf-, Privat- und Steuerrecht, Wien 1982, S. 90: Die weitgefaßte Bestimmung in § 25 dEStG (§ 19 d EStG), die „alle Bezüge und Vorteile aus einem Dienstverhältnis“ einschließe, betreffe „nicht nur Vorteile, die vom Arbeitgeber selbst gewährt werden, sondern auch Bezüge, die der Arbeitnehmer von Dritten im Hinblick auf seine Dienstnehmerstellung erhält, und zwar auch hier wieder ohne Rücksicht auf ihre außersteuerliche Qualifikation. Bestechungsgelder und ähnliches sind damit jedenfalls steuerpflichtiger Arbeitslohn, der der Einkommensteuer allerdings nicht im Wege des Lohnsteuerabzuges, sondern im Wege der Veranlagung zu unterziehen ist . . .“

270 RFH vom 21. 9. 1944, RStBl. 1944, 731. Vgl. auch FG Berlin vom 25. 11. 1977, EFG 1978, 280, betr. Schmiergeldzahlung an Lizenzfußballspieler: Anwendung des § 19 EStG oder des § 22 Nr. 3 EStG hängt vom Einzelfall ab.

271 Vgl. RFH vom 24. 10. 1934, RStBl. 1934, 335 (Arbeitslohn sei alles, „was Frucht der Arbeitstätigkeit, was dem Arbeitnehmer seiner Arbeit wegen zukommt . . .“); *E. Becker*, StuW 1934, Sp. 1619 ff.; *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 19 EStG, Anm. 96 ff.; *H. G. Ruppe* (FN 269); *J. N. Stolterfoht* (FN 218), S. 282; *G. M. Zach* (FN 59), S. 67 ff.

Demnach erfaßt er neben dem Arbeitslohn (Einnahmen aus einem Dienstverhältnis) auch weitere sonstige Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit. Die Gleichstellung des Arbeitslohnes mit den Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit²⁷² ist also nicht etwa positivrechtlich vorgeschrieben. Zudem berücksichtigt sie nicht hinreichend den besonderen verfahrensrechtlichen Gehalt, den der Begriff des Arbeitslohns durch die verfassungskonforme Interpretation des § 38 EStG erhält. Der materiellrechtliche Begriff der Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit mit seiner Funktion, die steuerliche Leistungsfähigkeit des Arbeitnehmers vollständig zu erfassen, reicht also weiter als der verfahrensrechtlich zu begrenzende Begriff des Arbeitslohnes. Besonders die Fälle der Schmier- und Bestechungsgelder verdeutlichen die unterschiedlichen Grenzen, die zum einen das rechtsstaatliche Übermaßverbot der Verpflichtung des Arbeitgebers zum Lohnsteuerabzug setzt und die zum anderen die materiellrechtlichen Prinzipien einer vollständigen Erfassung von Einkünften gebieten. Deshalb ist der Auffassung von *H. G. Ruppe*²⁷³ wohl insoweit zuzustimmen, daß Schmier- und Bestechungsgelder nicht im Wege des Lohnsteuerabzugs, sondern im Wege der Veranlagung zu versteuern sind. Dieses Ergebnis setzt indessen voraus, daß Arbeitslohn nicht vorliegt²⁷⁴.

bb) Einnahmen außerhalb des Beschäftigungsverhältnisses

Im weiteren sind solche Einnahmen steuerbar, die dem Arbeitnehmer *außerhalb des Beschäftigungsverhältnisses* zufließen, jedoch gleichwohl durch die berufliche Tätigkeit veranlaßt sind. Dazu gehören die bereits oben²⁷⁵ erörterten Streik- und Aussperrungsunterstützungen sowie die ebenfalls bereits erwähnten²⁷⁶ Ersatzleistungen der Kaskoversicherung für den beruflich veranlaßten PKW-Unfall. Hier ist zweifelhaft, ob alle derartigen Fälle unter den Wortlaut des § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG subsumiert werden können²⁷⁷. Dennoch wäre es verfehlt, die Existenz einer Gesetzeslücke zu prüfen. § 19 EStG umschreibt nämlich lediglich beispielhaft, nicht ab-

272 S. oben FN 162.

273 Zitat in FN 269.

274 Die nicht der Lohnsteuer zu unterwerfenden Einkünfte iSd. § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG enthalten also auch Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit. Dementsprechend bedarf die Anlage N des Formulars für die Einkommensteuererklärung/den Lohnsteuer-Jahresausgleich der Ergänzung.

275 S. 52.

276 S. 59.

277 *H. J. Herrmann* (FN 166), § 19 EStG, Anm. 262 a, weist zutr. darauf hin, daß das Streikgeld nicht „für eine Beschäftigung im privaten Dienst“ gewährt werde.

schließend die „Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit“²⁷⁸. Die Einkunftsart lautet nämlich nicht: „Einkünfte aus einem Beschäftigungsverhältnis“.

Schließlich stimmt der historische Text des EStG wie auf vielen Gebieten so auch im Lohnsteuerrecht mit dem neuesten Stand der Steuerrechtsdogmatik, vor allem der Kausalitätslehre nicht mehr überein. So hat beispielsweise der BFH²⁷⁹ zutreffend auf den konstitutiven Charakter des § 3 Nr. 2 EStG hingewiesen, der Leistungen nach dem Arbeitsförderungsgesetz²⁸⁰ steuerfrei stellt und damit aus sozialpolitischen Gründen steuergesetzlich mit Progressionsvorbehalt (§ 32 Abs. 1 Nr. 1 EStG) subventioniert. So handelt es sich ua. bei dem Arbeitslosengeld und der Arbeitslosenhilfe um Bezüge iSd. §§ 19; 24 Nr. 1 b EStG, die durch vorausgegangene nichtselbständige Arbeit veranlaßt sind²⁸¹. Dementsprechend gehört der Steuerabzug für die Beiträge an die Bundesanstalt für Arbeit (§ 10 Abs. 1 Nr. 2 a EStG) nicht in den Sonderausgabenkatalog, weil diese Beiträge eigentlich Werbungskostencharakter haben. Ein Steuerabzug für diese Beiträge weitet vielmehr die steuergesetzliche Subvention des § 3 Nr. 2 EStG aus und durchbricht damit aus sozialpolitischen Gründen den in § 3 c EStG niedergelegten Grundsatz des Abzugsverbots für Ausgaben, die mit steuerfreien Einnahmen zusammenhängen.

3. Werbungskosten

a) *Grundsätzliche Angleichung des Werbungskostenbegriffs an den Betriebsausgabenbegriff nach dem Veranlassungsprinzip*

Wie bereits oben²⁸² ausgeführt, wird der Werbungskostenbegriff kausalrechtlich nach dem Veranlassungsprinzip interpretiert²⁸³. Danach sind

278 *GIA Herrmann/Heuer/Raupach*, § 19 EStG, Anm. 15. Vgl. auch den Gesetzesvorschlag in meinem Reformentwurf (FN 256), S. 95.

279 BFH III R 150/80 vom 30. 3. 1982 (FN 165), S. 556.

280 AFG vom 25. 6. 1969, BGBl. I 1969, 582.

281 Zur Steuerbarkeit der Leistungen nach dem AFG (FN 280) vgl. insb. *Oeftering/Görbing* (FN 1), Anm. 4.

282 S. 50.

283 Dazu insb. *K. J. von Bornhaupt*, Der Begriff der Werbungskosten unter besonderer Berücksichtigung seines Verhältnisses zum Betriebsausgabenbegriff, in: *H. Söbn* (Hrsg./FN 123), S. 149, S. 179 ff.; *ders.*, BB 1981, 773; *ders.*, FR 1981, 497; *ders.*, FR 1982, 313; *ders.*, Ermittlung des Werbungskostenbegriffs nach dem Veranlassungsprinzip im Wege der Rechtsfortbildung, DStR 1983, 11; *H. W. Kruse*, Über Werbungskosten, FR 1981, 473; *H. G. Ruppe*, Die Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den Privatausgaben, in:

Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit alle Aufwendungen, die durch die berufliche Tätigkeit des Arbeitnehmers veranlaßt sind²⁸⁴. Die Zielsetzung, die dieser vom Wortlaut des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG *abweichenden* Interpretation des Werbungskostenbegriffs zugrundeliegt, ist die Angleichung an den Betriebsausgabenbegriff, um eine gleichheitssatzkonforme Verwirklichung des Nettoprinzips zu gewährleisten²⁸⁵.

b) Abweichungen von der deckungsgleichen Interpretation des Werbungskosten- und Betriebsausgabenbegriffs

Das vom BFH²⁸⁶ verfolgte Konzept, die Werbungskosten- und Betriebsausgabenbegriffe möglichst deckungsgleich zu interpretieren, wird jedoch nicht durchweg eingehalten. Ein Teil der unterschiedlichen Rechtslagen gibt wohl das Gesetz vor. So stören die gleichmäßige Verwirklichung des Nettoprinzips vor allem die Betriebsausgabenabzugsverbote des § 4 Abs. 5 EStG. Diese Abzugsverbote sind im Grenzbereich zwischen betrieblicher und privater Veranlassung angesiedelt²⁸⁷. Anders als das Aufteilungsverbot des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG erfaßt § 4 Abs. 5 EStG aber nicht nur *gemischt* veranlaßte, sondern vielmehr auch *ausschließlich* betrieblich veranlaßte Aufwendungen.

H. Söbn (Hrsg./FN 123), S. 103, S. 126 ff.; *H. Söbn*, FR 1980, 301; *ders.*, Werbungskosten wegen doppelter Haushaltsführung und allgemeiner Werbungskostenbegriff, StuW 1983, 193; *ders.*, FR 1984, 25; *F. Wassermeyer*, Rechtssystematische Überlegungen zum Werbungskostenbegriff, StuW 1981, 245; *ders.*, Das Erfordernis objektiver und subjektiver Tatbestandsmerkmale in der ertragsteuerlichen Rechtsprechung des BFH, Ein Beitrag zu der im Ertragsteuerrecht maßgeblichen „Kausalitäts“lehre, StuW 1982, 352.

284 Grundlegend GrS vom 28. 11. 1977, BStBl. II 1978, 105; BFH vom 20. 11. 1979, BStBl. II 1980, 75; BFH vom 28. 11. 1980, BStBl. II 1981, 368; BFH vom 19. 3. 1982, BStBl. II 1982, 442; BFH vom 13. 1. 1984, BStBl. II 1984, 315; BFH vom 23. 3. 1984, BStBl. II 1984, 557. Die an den Betriebsausgabenbegriff angepaßte Definition formuliert *K. Tipke* (FN 13), S. 283, wie folgt: „Werbungskosten sind Aufwendungen, die durch ein Handeln (Tun, Dulden, Unterlassen) verursacht oder bewirkt werden, das beruflich motiviert ist oder beruflichen Zwecken dient . . .“

285 Vgl. zB BFH vom 21. 3. 1975, BStBl. II 1975, 641; BFH vom 20. 11. 1979 (FN 284); BFH vom 13. 1. 1984 (FN 284); *K. J. von Bornhaupt* (FN 283), in: *H. Söbn* (Hrsg./FN 123), S. 179 ff.; *H. W. Kruse* (FN 283), S. 474; *H. G. Ruppel* (FN 283), S. 105 ff. (einheitliche Interpretation nach dem objektiven Nettoprinzip).

286 AaO (FN 284/285).

287 Vgl. dazu *P. Kirchhof*, Gesetzlich nicht abzugsfähige Betriebsausgaben und Werbungskosten, Begriff, Rechtfertigung, Grenzen -, in: *H. Söbn* (Hrsg./FN 123), S. 201; *J. Lang*, Geschenke, Spenden und Schmiergelder im Steuerrecht, JbFSt 1983/84, S. 195, S. 199 ff.

Das ergibt sich aus der insoweit eindeutigen Geltungsanordnung eines Abzugsverbots für Betriebsausgaben. Besonders die Abzugsverbote für *Geschenke* und *Bewirtungen* (§ 4 Abs. 5 Nr. 1 und 2 EStG) statuieren Durchbrechungen des Nettoprinzips, die auch *reinen* Betriebsausgaben den Steuerabzug versagen. Derartige Ausnahmenvorschriften sind nicht analogiefähig, so daß die Rechtsprechung die Anwendung des § 4 Abs. 5 Nr. 1 und 2 EStG bei den *Überschußeinkünften* zu Recht ablehnt²⁸⁸. Demnach sind Werbegeschenke eines Arbeitnehmers an die Kunden des Arbeitgebers ohne die Einschränkungen des § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG abziehbar.

Indessen erkennt der BFH²⁸⁹ Geschenke leitender Angestellter oder Beamter an Mitarbeiter mit der Begründung nicht an, daß solche Geschenke *die Höhe der Einkünfte nicht beeinflussen würden*. Damit weicht der BFH von der dogmatischen Grundstruktur seiner Kausaltheorie insofern ab, als nicht mehr der Zusammenhang zwischen Aufwendungen und *finaler Erwerbshandlung*, sondern die im Wortlaut des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG verankerte Beziehung zwischen Aufwendungen und *Einnahmen* aktiviert wird. Diesen Ansatz vertrat kürzlich auch *K. Tipke*²⁹⁰ in einem Beitrag gegen den Betriebsausgabencharakter von Parteispenden.

Die Fallgruppe der Geschenke und Bewirtungen erscheint besonders geeignet, das Problembewußtsein für den schwierigen Grenzbereich zwischen beruflicher und privater Veranlassung zu schärfen; dennoch darf sie nicht dazu verleiten, die Grundstruktur der steuerrechtlichen Kausalitätslehre, die sich in den letzten Jahren weitgehend verfestigt hat, zu modifizieren oder gar aufzugeben. Die ständige Rechtsprechungspraxis²⁹¹, den Steuerabzug der Kosten für die Bewirtung von Mitarbeitern und Kollegen bei Arbeitnehmern anders als bei Selbständigen nicht anzuerkennen, birgt einen Restbestand des gleichheitssatzwidrigen Betriebsausgaben-/Werbungskostendualismus²⁹². So erfährt ein Chefarzt in seiner freiberuflichen

288 Vgl. BFH vom 13. 1. 1984, BStBl. II 1984, 315; BFH vom 8. 11. 1984, BStBl. II 1985, 286; *J. Lang* (FN 287), S. 204/205 mwN.

289 BFH vom 8. 11. 1984 (FN 288), S. 287 (re. Sp.). Vgl. auch BFH vom 23. 3. 1984, BStBl. II 1984, 557 betr. angestellten Bezirksdirektor mit erfolgsabhängigen Bezügen.

290 Parteispenden als Betriebsausgaben, Anm. zu FG Köln vom 29. 4. 1985, StuW 1985, 280 ff.

291 BFH vom 14. 1. 1954, BStBl. III 1954, 79; BFH vom 13. 9. 1962, BStBl. III 1962, 539; BFH vom 24. 5. 1973, BStBl. II 1973, 634; BFH vom 23. 3. 1984 (FN 289); BFH vom 8. 11. 1984 (FN 288). Vgl. zuletzt FG Köln vom 28. 2. 1985, EFG 1985, 525.

292 Vgl. *K. Bauer*, *Der Dualismus Betriebsausgaben-Werbungskosten*, München 1974, S. 38 ff.

Sphäre eine grundsätzlich andere Steuerrechtslage als in seiner Angestelltensphäre²⁹³. In dem vom BFH²⁹⁴ am 8. 11. 1984 entschiedenen Fall hat der angestellte Chefarzt vorgetragen, daß die Auffassung, Weihnachtsgeschenke an Mitarbeiter würden aus gesellschaftlichen und zwischenmenschlichen Anlässen geleistet und müßten daher infolge des Aufteilungsverbots in § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG der Privatsphäre zugerechnet werden, lebensfremd sei. In der Tat verkennt diese steuerliche Beurteilung der Weihnachtsgeschenke die außerordentlich schwierige Personalführungsaufgabe des Klinikdirektors. Die Lebensführung ist mE nicht berührt, wenn der für das Betriebsklima verantwortliche Chefarzt zu bestimmten besonderen Anlässen Geschenke verteilt, die von den Mitarbeitern üblicherweise erwartet werden. Das Argument, daß solche Geschenke die Höhe der Einkünfte nicht beeinflussen würden²⁹⁵, impliziert wirtschaftsfremde Kurzsichtigkeit, denn infolge der Abhängigkeit von dem ärztlichen und pflegerischen Krankenhauspersonal kommt es immer wieder vor, daß ein Chefarzt seine berufliche Position vorzeitig und einkünftemindernd verliert, wenn er das Betriebsklima zu sehr vernachlässigt und dadurch die Loyalität seiner Mitarbeiter einbüßt.

Diese und ähnliche Lebenserfahrungen belegen, daß es einen großen Bereich *ausschließlich beruflich* veranlaßter Zuwendungen gibt, die sehr wohl mit Gewinnabsicht geleistet werden, aber nur als flankierende Werbemaßnahmen angelegt sind, jedoch den Erfolg der Erwerbstätigkeit auf lange Sicht unterstützen sollen. Das Rekurrieren auf eine unmittelbare oder gar zeitnahe Beziehung zwischen Aufwand und Ertrag erweist sich bei näherer Betrachtung als untauglich; es verstellt den Blick auf langfristige erwerbswirtschaftliche Strategien, die *nicht nur dem Unternehmer* anstehen, sondern ebenso bestimmte Laufbahnen *nichtselbständiger* Berufe bestimmen können. Und gewiß durchbricht man das Konzept, die Werbungskosten- und Betriebsausgabenbegriffe möglichst deckungsgleich zu interpretieren, wenn man nur bei der Auslegung des *Werbungskostenbegriffs* auf die Beziehung zwischen Aufwand und Einnahme abstellt²⁹⁶.

293 Vgl. BFH vom 9. 11. 1984 (FN 288) einerseits und BFH vom 6. 12. 1984, BStBl. II 1985, 288 andererseits.

294 AaO (FN 288).

295 BFH aaO (FN 289).

296 Dies hebt auch G. Söffing, FR 1985, 275, hervor. Ebenso in der Tendenz BFH vom 23. 3. 1984 (FN 289), S. 559: Für die Anerkennung von Werbungskosten sei *allein* der Umstand entscheidend, „ob die Aufwendungen durch die berufliche Tätigkeit des Arbeitnehmers veranlaßt waren.“ Dann darf es jedoch auf die Erfolgsabhängigkeit der Bezüge nicht ankommen!

c) *Typisierung und Pauschalierung von Werbungskosten*aa) *Zur rechtsstaatlichen Problematik des vereinfachenden Gesetzesvollzugs*

Die *allgemeine* Feststellung des BFH²⁹⁷, daß Geschenke im betrieblichen Bereich der Festigung oder Steigerung des Umsatzes dienen könnten, während sie in der Regel auf die Erzielung von Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit keinen Einfluß ausüben, wirft die Frage nach den *rechtsstaatlichen Grenzen zulässiger Typisierung im Steuerrecht* auf. Während bei der oben²⁹⁸ dargelegten Auslegung des Arbeitnehmerbegriffs sämtliche Umstände eines Einzelfalls gewürdigt werden und zu einem „typischen“ Gesamtbild vereinigt werden, geht die rechtsstaatlich problematische Typisierung grundsätzlich anders vor: Sie negiert gerade die Besonderheiten des Einzelfalls, indem *standardisierte* Fakten für alle Fälle eines bestimmten Sachverhalts, der im Massenverfahren häufig zu prüfen und zu entscheiden ist, *unterstellt* werden. So unterstellt die Finanzverwaltung bei den Werbungskosten-Pauschsätzen für bestimmte Berufsgruppen²⁹⁹, daß die Inhaber eines bestimmten Berufs in sämtlichen Fällen Werbungskosten in Höhe desselben Prozentsatzes vom Arbeitslohn haben.

Die rechtsstaatliche Zulässigkeit des vereinfachenden Gesetzesvollzugs durch Typisierung wurde seit jeher kontrovers diskutiert³⁰⁰. Besonderes Aufsehen erregte die 1976 erschienene Schrift von *J. Isensee* zur typisierenden Verwaltung³⁰¹. *J. Isensee* gesteht der Finanzverwaltung die summarische Sachverhaltsermittlung und den standardisierten Gesetzesvollzug in-

297 BFH vom 13. 1. 1984 (FN 288), S. 317 (li. Sp. oben). Ähnlich das Grundsatzurteil des BFH vom 24. 5. 1973 (FN 291) betr. Aufwendungen eines ordentlichen Professors und Direktors eines Universitätsinstituts für eine Weihnachtsfeier und für Abendessen mit Kollegen, S. 634/635: Für die Anerkennung derartiger Aufwendungen „müssen bei einem fest beamteten Arbeitnehmer schon aus der Natur der Sache andere Grundsätze gelten, als beispielsweise bei einem Firmeninhaber als Arbeitgeber, der ähnliche Aufwendungen für seine Arbeitnehmer als Betriebsausgaben geltend macht . . .“

298 S. 22 ff.

299 Abschnitt 23 LStR. Ausf. dazu m. Nachw. weiterer Verwaltungsvorschriften auf Bundes- und Landesebene *Horowski/Altehoefer* (FN 1), § 9 EStG, Anm. 15.

300 Vgl. die Literaturübersicht von *J. Isensee* (FN 259), S. 39/40, sowie insb. mit zahlr. Nachweisen. *H.-W. Arndt* (FN 258); *J. Isensee* (FN 259); *P. Kirchhof*, VVDStRL 39 (1981), S. 264 ff.; *F. Ossenbühl*, Verwaltungsvorschriften und Grundgesetz, Bad Homburg/Berlin/Zürich 1968, S. 346 ff.; *J. Pitzcker*, VVDStRL 41 (1983), S. 194 ff., S. 215 ff.; *R. Wahl*, VVDStRL 41 (1983), S. 178 ff.

301 Zit. in FN 259. Vgl. dazu den Besprechungsaufsatz von *G. Felix*, Gesetzesvollzug im Massenverfahren, *StuW* 1976, 267. Vgl. auch *J. Isensee*, Verwaltungsraison gegen Verwaltungsrecht, Antinomien der Massenverwaltung in der typisierenden Betrachtungsweise des Steuerrechts, *StuW* 1973, 199.

sofern zu, als Personalknappheit, Überkompliziertheit und Systemlosigkeit des Steuerrechts sowie mangelhafte Praktikabilität der Steuergesetze die ungeschmälernte Verwirklichung der Legalität unmöglich machten³⁰². Die permanente kapazitätsmäßige Überforderung legitimiere die Finanzverwaltung kraft „überlegaler Notkompetenz“ zu einer „Notlösung der Typisierung“ im Sinne einer „brauchbaren Illegalität“, die nur durch den gerichtlichen Rechtsschutz aufgefangen werden könne³⁰³. Der Richter nämlich habe den Sachverhalt unverkürzt zu ermitteln und zu entscheiden³⁰⁴. In die gleiche Richtung stößt die Habilitationsschrift von *H.-W. Arndt*³⁰⁵: Der „Vollzugsnotstand“ vermittele dem Gesetzesanwender eine „Notkompetenz zur Verkürzung des Normprogramms“³⁰⁶. Im Unterschied zu *J. Isensee* meint jedoch *H.-W. Arndt*, daß es im Verhältnis des Staates zum Bürger keine doppelte Rechtmäßigkeit geben dürfe. Deshalb sei das Phänomen des vereinfachenden Gesetzesvollzugs von Judikative und Exekutive gleichermaßen zu beachten³⁰⁷.

Im steuerrechtlichen Schrifttum sind diese Thesen überwiegend auf Ablehnung gestoßen³⁰⁸. Gewiß läßt es sich nicht bestreiten, daß sich Legalitätsprinzip und Untersuchungsmaxime nur in den Grenzen einer real vorhandenen Verwaltungskapazität verwirklichen lassen. Aber dieser Befund substantiiert noch keinen Notstand, welcher der Legislative ein Netz rechtsstaatlicher Absicherung für administrativ untaugliche Steuergesetze liefert. Für den Rechtsstaat gibt es grundsätzlich nur zwei Alternativen: Entweder ist die Kompliziertheit der Steuergesetze steuerpolitisch unvermeidlich³⁰⁹, dann muß die Personalkapazität so erhöht werden, daß die Finanzverwaltung verfassungskonform handeln kann. Oder die Steuergesetze sind vermeidbar kompliziert, dann ist der Gesetzgeber von Verfassungen wegen verpflichtet, den rechtsstaatlichen Gesetzesvollzug durch Vereinfachung der Steuergesetze zu ermöglichen.

302 *J. Isensee* (FN 259), S. 155 ff.

303 *J. Isensee* (FN 259), S. 171 ff.

304 *J. Isensee* (FN 259), S. 177 ff.

305 Zit. in FN 258. Vgl. dazu die Besprechung von *J. Martens*, *StuW* 1983, 272.

306 *H.-W. Arndt* (FN 258), S. 58 ff., S. 150.

307 *H.-W. Arndt* (FN 258), S. 151.

308 Vgl. insb. *H. W. Kruse*, in: *Tipke/Kruse*, § 4 AO, Anm. 135; *J. Martens*, Verwaltungsvorschriften zur Beschränkung der Sachverhaltsermittlung, Köln 1980, S. 150 ff.; *ders.* (FN 305); *H. Söhn*, in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 88 AO, Anm. 65; *K. Tipke*, in: *Tipke/Kruse*, § 88 AO, Anm. 6, jew. mwN.

309 Vgl. hierzu die kontroversen Standpunkte in: *Raupach/Tipke/Uelner*, *Niederung oder Neuordnung des deutschen Einkommensteuerrechts*, Münsteraner Symposium, Band I, Köln 1985.

H. Söhn³¹⁰ hat aber zu Recht gegen die Analyse von J. Isensee eingewandt, daß die Sachaufklärung im steuerlichen Massenverfahren immer auf ökonomische Grenzen stoße, selbst wenn kein Personalnotstand herrschte und ein einfaches und rationales Steuersystem existierte. Tatsächlich ist die These der „brauchbaren Illegalität“ nicht nur geeignet, die Illegalität der *überforderten* Finanzverwaltung zu sanktionieren. Sie wirkt vielmehr ganz allgemein einer sachgerechten Verteilung der Verwaltungskapazitäten entgegen. J. Isensee³¹¹ ist wohl insoweit zuzustimmen, daß im Verwaltungsmassenverfahren nicht jeder Einzelfall mit prozessuaalem Aufwand abgewickelt werden kann und muß. Anders als die Rechtsprechung kann die vollziehende Gewalt nicht umhin, Schwerpunkte zu setzen:

- (1) So wird ein Teil der Fälle überhaupt *nicht* geprüft und entschieden; es handelt sich um die knapp zwei Millionen Lohnsteuerpflichtigen³¹², bei denen weder ein Lohnsteuer-Jahresausgleich noch eine Veranlagung durchgeführt wird.
- (2) Ein anderer Teil der Fälle wird nur *summarisch* geprüft und entschieden.
- (3) Der dritte Teil der Fälle – besonders die fiskalisch gewichtigen und die Rechtsbehelfsfälle – wird schließlich dem *unverkürzten* Gesetzesvollzug zugewiesen.

Die verwaltungsökonomisch notwendige Verteilung der Kapazitäten weicht dann vom Pfad der Rechtsstaatlichkeit ab, wenn die Legalität nach einem starren Muster fiskalischer Gewichtung³¹³ *fallgruppenbezogen* verkürzt wird, wenn die Verwaltungskapazität nicht flexibel nach den Erfordernissen des gesetzlichen Verwaltungsauftrags eingesetzt wird, eben nicht nur dorthin verteilt wird, wo das meiste zu holen ist, sondern eben auch dorthin, wo der Auftrag, die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben (§ 85 Satz 1 AO), in erhöhtem Umfange qualifiziertes Personal erfordert. In diesem Zusammenhang gibt der Rechtsstaat jedem Lohnsteuerpflichtigen, für den a priori weniger Verwaltungsaufwand eingeplant ist als für die übrigen Einkommensteuerpflichtigen, den Anspruch auf *unverkürzten* Gesetzesvollzug, wenn der Lohnsteuer-Jahresausgleich oder die Veranlagung durchgeführt wird.

Ich stimme H. W. Arndt³¹⁴ darin zu, daß es im Verhältnis des Staates zum Bürger keine doppelte Rechtmäßigkeit geben darf. Sie würde die Rechtmäßigkeitskontrolle der Verwaltung durch die Gerichte empfindlich stören, im kritischen Fall der Typisierung sogar vereiteln. Demnach hat der

310 AaO (FN 308).

311 AaO (FN 259).

312 Vgl. FN 4.

313 Vgl. hierzu die Grundsätze zur Neuorganisation der Finanzämter und zur Neuordnung des Besteuerungsverfahrens (GNOFÄ), BStBl. I 1981, 271.

314 AaO (FN 258), S. 151.

Verwaltungsangehörige den Steuerfall ebenso exakt zu entscheiden wie der Richter.

Das Phänomen der Typisierung charakterisiert jedoch nicht nur das Spannungsverhältnis zwischen *Verwaltungseffizienz* und gesetzlichem Auftrag der *Verwaltung*. Die Tradition steuerrechtlicher Typisierung wurzelt sogar im Richterrecht, nämlich in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs³¹⁵.

Im älteren Schrifttum³¹⁶ nahm die Kritik an der Judikatur breiten Raum ein. Diese Kritik ist leiser geworden, weil der BFH die überlieferte Typisierungstradition schrittweise abgebaut hat³¹⁷. Gleichwohl hält sich besonders bei den Werbungskostenabzügen der Arbeitnehmer beharrlich ein Restbestand sachverhaltsverkürzender Rechtsanwendung, der vom Verständnis des Finanzrichters für die besonderen Bedingungen des Massenverfahrens getragen zu sein scheint.

bb) Beispiele für unzulässige materielle Typisierungen

So negieren die Entscheidungen zum Werbungskostenabzug leitender Arbeitnehmer für *Bewirtungs- und Geschenkaufwendungen*³¹⁸ den Sachverhalt, daß in Spitzenpositionen die Pflege der menschlichen Beziehungen zu Mitarbeitern und Kollegen für die Karriere und letztlich auch für die Höhe der Einkünfte den Ausschlag geben kann. Ich erinnere nur an die vertraulichen Telefongespräche, die vor der Auswahl eines Geschäftsführers oder Direktors über charakterliche und menschliche Eigenschaften geführt werden, die aus Zeugnissen oder anderen Bewerbungsunterlagen nicht entnommen werden können.

Die zweite Fallgruppe typisierender Anwendung des Werbungskostenbegriffs hat *Arbeitsmittel* zum Gegenstand, die auch privat genutzt werden können. Grundsätzlich erkennt die Rechtsprechungs- und Verwaltungspraxis nur Aufwendungen für *typische* Berufskleidung, *Fachbücher* und *Fachzeitschriften*, nicht hingegen für *bürgerliche* Kleidung, Bücher und Zeitschriften allgemeinbildenden Inhalts als Werbungskosten an³¹⁹. Hier gibt es aber eine Reihe von besonders gelagerten Fällen, wo bürgerliche Kleidung (etwa das Abendkleid der Konzertsängerin) und allgemeinbil-

315 Dazu ausf. mit zahlr. Nachw. *J. Isensee* (FN 259), S. 27 ff.

316 Vgl. *J. Isensee* (FN 300).

317 Vgl. *J. Isensee* (FN 259), S. 33 ff.

318 Zit. in FN 291. Vgl. auch die Zusammenstellung von *K.-H. Günther*, *Bewirtungs- und Geschenkaufwendungen von Arbeitnehmern*, Inf. 1985, 385.

319 Vgl. Abschnitt 30 Abs. 1 LStR; *Schmidt/Drenseck*, § 9 EStG, Anm. 10 a; *H. Söhn*, *Bürgerliche Kleidung, typische Berufskleidung und Werbungskosten*, FR 1980, 301.

dende Nachschlagewerke und Zeitschriften ausschließlich oder überwiegend beruflich genutzt werden, so daß der Werbungskostenabzug ebenso wenig versagt werden kann wie der Betriebsausgabenabzug bei der ausschließlich oder anteiligen betrieblichen Nutzung eines PKW. Die Brockhaus-Entscheidung aus dem Jahre 1957³²⁰ räumte ein, daß die beschwerdeführende Lehrerin das Nachschlagewerk tatsächlich für ihren Beruf nutzen möge. Das Anerbieten der Lehrerin, notfalls darüber Buch zu führen, wies der BFH jedoch strikt zurück; es beweihe nämlich nur, „wohin es käme, wollte man für die Beurteilung auf die Verhältnisse des jeweiligen Falles und nicht auf das Typische abstellen . . .“.

Dieser Satz, so obsolet er sich heute liest, schält den Kern unzulässiger Typisierung heraus: Wenn im konkreten Einzelfall nicht die wirkliche berufliche Nutzung der Entscheidung zugrundegelegt wird, so wird ein falscher Sachverhalt entschieden. Dadurch wird die Rechtsentscheidung nach allgemeinem juristischen Verständnis unbrauchbar.

Der Vorwurf der Sachverhaltsverkürzung wird allerdings relativiert durch die *verfassungsrechtlichen Grenzen der Untersuchungsmaxime*. Das rechtsstaatliche Übermaßverbot verbietet unzumutbare Eingriffe in die persönliche Sphäre des Betroffenen³²¹. Art. 13 Abs. 1 des Grundgesetzes gewährleistet die *Unverletzlichkeit der Wohnung*. Dazu bemerkt aber *J. Isensee* zutreffend: „Ein Steuerpflichtiger, der ein Arbeitszimmer im Rahmen der Werbungskosten anerkannt wissen möchte, kann nicht die finanzamtliche Wohnungsbesichtigung unter Berufung auf Art. 13 GG ablehnen und zugleich auf individuelle Steuerfestsetzung pochen³²².“

In der Praxis haben wir es jedoch meist mit einer anderen Grundsituation zu tun. In der Regel unternimmt nämlich der Steuerpflichtige alle möglichen Anstrengungen, um den steuermindernden Sachverhalt glaubhaft zu machen. Wenn hier nun das Argument der Typisierung eingesetzt wird, um eine mühevoll Aufgabe der Sachverhaltsermittlung bzw. Beweiswürdigung vom Tisch zu bekommen, dann wird der Sachverhalt nicht entscheidungsreif ermittelt und demzufolge das Recht auf einen falschen Sachverhalt angewendet.

So weist schließlich auch Abschnitt 29 LStR zu unzulässiger sachverhaltsverkürzender Rechtsanwendung an. Nach dieser Verwaltungsvorschrift

320 BFH vom 5. 7. 1957, BStBl. III 1957, 328.

321 Vgl. *H. Söbn*, in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 88 AO, Anm. 48 ff., 58 ff.

322 *J. Isensee* (FN 259), S. 146. Vgl. § 99 Abs. 1 letzter Satz AO; *G. Brusckke*, Betretungsrecht der Finanzämter bei der Überprüfung eines steuerlich geltend gemachten Arbeitszimmers, DStZ 1985, 404.

sind *Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer*³²³ bei Arbeitnehmern grundsätzlich nicht als Werbungskosten anzuerkennen. Der Werbungskostenabzug wird ausnahmsweise nur dann zugelassen, wenn feststeht, daß das Zimmer so gut wie ausschließlich für berufliche Zwecke benutzt wird. Demgegenüber begründet beim Selbständigen bereits die *anteilige* betriebliche Nutzung eines Raumes den Betriebsausgabenabzug. Somit diskriminiert hier die unzulässige sachverhaltsverkürzende Rechtsanwendung den Arbeitnehmer gegenüber dem Selbständigen. Das Urteil des BFH vom 26. 4. 1985³²⁴ hat das Erfordernis eines besonderen häuslichen Arbeitsraumes zu Recht aufgegeben.

cc) Beispiele für zulässige und unzulässige formelle Typisierungen

Von der *materiellen* Typisierung in Gestalt sachverhaltsverkürzender Rechtsanwendung, die mit dem Legalitätsprinzip nicht zu vereinbaren und deshalb dem Rechtsanwender untersagt ist, sind die formellen Typisierungen zu unterscheiden, die lediglich die *Beweislage* konkretisieren. Formelle Typisierungen beinhalten *widerlegliche Vermutungen*, die dem prima-facie-Beweis nahekommen³²⁵. So sind Bewertungsrichtlinien, AfA-Tabellen, Richt- und Pauschsätze das durchschnittliche Ergebnis zahlreicher Einzelbeobachtungen, welche die Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung erleichtern, jedoch den Rechtsanwender nicht davon entbinden, Besonderheiten des Einzelfalles zu berücksichtigen und gegebenenfalls von der formellen Typisierung abzuweichen. Mit diesem Inhalt begegnet die formelle Typisierung keinen verfassungsrechtlichen Bedenken. Das ist allgemein anerkannt. Unter dem Aspekt des rechtsstaatlichen Übermaßverbots ist die formelle Typisierung sogar unentbehrlich.

Das Instrument der formellen Typisierung ist jedoch dann nicht mehr mit dem Legalitätsprinzip zu vereinbaren, wenn die von der Typisierungsnorm erfaßten Sachverhalte so unterschiedliche Quantitäten aufweisen, daß sich der Anteil der privilegierten oder diskriminierten Fälle mit dem Gedanken zumutbarer Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung nicht mehr rechtfertigen läßt. Deshalb verletzen die erwähnten *Werbungskosten-Pauschsätze für bestimmte Berufsgruppen*³²⁶ den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung und außerdem den Gleichheitssatz. Der Umfang

323 Vgl. hierzu zuletzt BFH VI R 180/82 vom 18. 10. 1983, BStBl. II 1984, 110; BFH VI R 68/83 vom 18. 10. 1983, BStBl. II 1984, 112; BFH vom 26. 4. 1985, BStBl. II 1985, 467; E. Flobr, Inf. 1985, 289; F.-C. Zeitler, BB 1984, 1422.

324 AaO (FN 323).

325 Dazu ausf. W. Birkenfeld, S. 315 ff.

326 AaO (FN 299).

der im *Einzelfall* absetzbaren Werbungskosten ist nämlich so unterschiedlich, daß nur ganz wenige Fälle den arbeitslohnabhängigen Prozentsatz näherungsweise erreichen. Demzufolge ist der *Gesamtbetrag der Werbungskosten* für den *Rechtsanwender nicht typisierungsfähig*. Nur der Gesetzgeber hat die Gestaltungsfreiheit, aus Vereinfachungsgründen einen Werbungskosten-Pauschbetrag für *alle* Lohnsteuerpflichtigen wie in § 9 a EStG festzulegen. Hingegen untersagt der Gleichheitssatz auch dem Gesetzgeber, bestimmten Berufen besondere Werbungskosten-Pauschsätze zu gewähren. Ob dies im Gewand einer sachlichen Steuerbefreiung wie im Falle des 2400-DM-Übungsleiterfreibetrages (§ 3 Nr. 26 EStG)³²⁷ geschieht, ist gleichgültig.

327 Vgl. zuletzt K. Tipke, in: *Raupach/Tipke/Uelner* (FN 309), S. 151/152.

Leistungen an und durch Dritte im Lohnsteuerrecht

Professor Dr. *Georg Crezelius*, Bamberg

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|--|
| I. Einleitung | |
| II. Meinungsstand | |
| 1. Materielles Recht | |
| 2. Lohnsteuerverfahren | |
| III. Genuin steuerrechtliche Lösungsansätze | |
| 1. § 24 Nr. 2 EStG | |
| 2. § 38 Abs. 1 S. 2 EStG | |
| 3. Zusammenhang zwischen Ein-
nahme und Dienstverhältnis | |
| IV. Drittbeziehungen im Arbeitsrecht | |
| 1. Fallgruppen und Diskussions-
stand | |
| a) Leiharbeit und gewerbsmä-
ßige Arbeitnehmerüberlas-
sung | |
| | b) Mittelbares Arbeitsverhältnis |
| | c) Arbeitsverhältnisse im Konzern |
| | 2. Folgerungen für das Lohn-
steuerrecht |
| | V. Drittbeziehungen im allgemeinen
Zivilrecht |
| | 1. Zahlungen an Dritte |
| | a) Abtretung der Lohnforde-
rung |
| | b) Vertrag zugunsten Dritter |
| | 2. Zahlungen durch Dritte |
| | a) Versorgungsleistungen |
| | b) Belohnungen und Zusatzlei-
stungen |
| | c) Schadensersatz |
| | d) § 38 Abs. 1 S. 2 EStG |
| | VI. Schlußbemerkung |

I. Einleitung

In § 2 Abs. 1 EStG sind die steuerbaren Verhaltensweisen aufgelistet. Dabei betreffen die Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Nrn. 1–3 EStG unternehmerische Tätigkeiten, die selbständig oder in gesellschaftsrechtlichem Verbund ausgeübt zu einem Gewinn (§ 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG) führen. Solchen Tätigkeiten liegen stets zivilrechtliche Rechtsgeschäfte zugrunde. Dies gilt gleichfalls für die Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Nrn. 4–7 EStG. Bei ihnen wird schon durch den Wortlaut des Gesetzes (§§ 19, 21 EStG) deutlich, daß das Einkommensteuerrecht von der Idee einer reinen, zweiseitigen Rechtsbeziehung des Steuerpflichtigen – bzw. der Gesellschaft in Sachverhalten des § 15 Abs. 1 Nrn. 2, 3 EStG – ausgeht. Speziell für die uns interessierenden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit stellen §§ 2 Abs. 1 Nr. 4, 19 Abs. 1 EStG auf das zweiseitige Arbeitsverhältnis ab¹. § 2 Abs. 1

¹ Vgl. BFH, BStBl. II 1972, 643.

S. 1 LStDV unterstreicht dies noch einmal, wenn dort von Arbeitslohn die Rede ist, der dem Arbeitnehmer aus einem Dienstverhältnis zufließt.

All dies entspricht exakt der Grundsituation unserer Gesamtrechtsordnung. Auch das Zivilrecht begreift schuldvertragliche Rechtsbeziehungen entweder als bilaterales Gefüge, als einseitigen oder gegenseitigen Vertrag, oder als multilaterales Schuldverhältnis, als Gesellschaft. Die darüber hinaus existierenden Möglichkeiten, einzelne weitere Personen als Gläubiger oder Schuldner in das Schuldverhältnis einzubeziehen², können nicht darüber hinwegtäuschen, daß die *lex lata* des bürgerlichen Rechts den Bedürfnissen einer arbeitsteiligen Wirtschaft nach einer tatsächlichen Einschaltung Dritter in das Schuldverhältnis nicht Rechnung getragen hat. Die sich daraus ergebenden Komplikationen sind jedem Juristen nur allzu bekannt. Insbesondere die Normtexte der §§ 812 ff. BGB sind auf den Bereicherungsausgleich im Zweipersonenverhältnis zugeschnitten; die Beteiligung dritter Personen ist nicht besonders bedacht³.

Damit ist der rechtliche Hintergrund unseres Themas beschrieben. Es geht um die steuerrechtsdogmatischen Konsequenzen der Einschaltung Dritter in das sowohl arbeitsvertraglich als auch steuerrechtlich vorderhand rein zweiseitige Verhältnis zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer.

Rein tatsächlich verbergen sich hinter dieser Fallfrage zahlreiche, völlig verschiedene Sachverhaltskonstellationen. Eine *Leistung an Dritte*, an Rechtssubjekte, die zumindest formal nicht in einer vertraglichen Beziehung zum Arbeitgeber stehen, ist beispielsweise gegeben, wenn der Arbeitnehmer seinen Lohnanspruch an einen Dritten (entgeltlich oder unentgeltlich) abtritt (§ 398 BGB) oder wenn ein geschiedener Ehegatte in Vollziehung des Versorgungsausgleichs statt Zahlung einer Geldrente bestimmte Versorgungsansprüche auf den ausgleichsberechtigten Ehegatten überträgt (§§ 1587 f, 1587 i BGB). Häufiger sind Sachverhalte, in denen es um *Leistungen durch Dritte* an einen Arbeitnehmer geht, um Leistungen von Personen, mit denen der Leistungsempfänger auf jeden Fall keinen „ordentlichen“ Arbeitsvertrag geschlossen hat. Zu nennen ist hier⁴ die weite Fallgruppe der (freiwilligen) Zusatzleistungen oder Belohnungen Dritter: das Trinkgeld des Kellners, die Zuwendungen an Croupiers aus dem Tronc, das Metergeld bei Möbelpackern usw. Um Leistungen Dritter geht

2 Dazu näher zB *Medicus*, Schuldrecht I, 2. Aufl., 1984, §§ 66 ff.

3 *Gernhuber*, Bürgerliches Recht, 2. Aufl., 1983, § 47 I; näher zB MünchKomm (BGB) – *Lieb*, 1980, § 812 Rz. 30 ff.; *Reuter/Martinek*, Ungerechtfertigte Bereicherung, 1983, §§ 10 ff.

4 Weitere Beispiele bei *Zach*, Die Besteuerung des Arbeitslohns, Diss. Regensburg, 1975, S. 186 ff.

es auch in dem praktisch immer bedeutsamer werdenden Bereich der Leiharbeit bzw. der Arbeitnehmerüberlassung. Zu denken ist auch an Leistungen an Arbeitnehmer im Konzern, wenn zB die Konzernmutter die Arbeitnehmer der Tochtergesellschaft entlohnt, obwohl allein zur Tochtergesellschaft formal – arbeitsvertragliche Beziehungen existieren. Komplizierte Konstellationen sollen hier – in der Einleitung – nicht erwähnt werden⁵.

Der gemeinsame Nenner der beispielhaften – und aller anderen – Sachverhalte liegt in der von ihnen aufgeworfenen Rechtsfrage: Ist der Dritte nur faktisch in die arbeitsvertraglichen Beziehungen eingeschaltet oder kann er arbeitsrechtlich bzw. zivilrechtlich und/oder steuerrechtlich – i. E. dann mit allen lohnsteuerrechtlichen Konsequenzen – auch als Arbeitgeber/Arbeitnehmer qualifiziert werden? Bei der Antwort auf diese Frage sollten stets die Besonderheiten der lohnsteuerrechtlichen Situationen mitbedacht werden. Ist der leistende Dritte weder zivil- noch steuerrechtlich als Arbeitgeber einzuordnen, dann hat er die Lohnsteuer weder einzubehalten (§ 38 EStG)⁶, noch kann er von der lohnsteuerrechtlichen Haftung (§ 42 d EStG) betroffen sein. In die Pflicht genommen wird dann allein der Arbeitgeber.

II. Meinungsstand

1. Materielles Recht

Eine Stellungnahme zu unserem Thema findet sich im Gutachten des BFH vom 27. 3. 1958⁷. Arbeitslohn i.S.d. § 19 EStG sei grundsätzlich alles, was dem Arbeitnehmer aufgrund des Dienstverhältnisses vom Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von dritter Seite zufließe, es sei denn, die Zuwendungen stammten aus einem anderen Rechtsgrund. Der Hinweis auf den Rechtsgrund läßt an eine dogmatische Auflösung des Problems denken, doch wird man diesbezüglich enttäuscht. Nach einer späteren Entscheidung⁸ handelt es sich sogar um eine Frage der Würdigung tatsächlicher Verhältnisse! Auf welch unsicherem dogmatischen Fundament argumentiert wird, zeigen Äußerungen⁹, die darauf abstellen, ob der Dritte Erfüllungshilfe des Arbeitgebers gemäß § 278 BGB ist. Diese Vorschrift ist si-

5 Vgl. aber nur *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG, Stand: Nov. 1984, § 19 Anm. 108 betr. Bezugsrecht als Arbeitslohn.

6 Vgl. Abschn. 73 IStR.

7 BStBl. III 1958, 258 (259).

8 BFH, BStBl. II 1972, 596 (597).

9 *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG, § 19 Anm. 69; *Zach*, Die Besteuerung des Arbeitslohns, S. 191 f.

cherlich eine Kategorie der Drittzurechnung, jedoch nur als Verantwortlichkeit für fremdes Verschulden im Rahmen eines Schadensersatzanspruches. Erst die Einschaltung des Dritten macht ihn zum Erfüllungsgehilfen¹⁰, ist also die Voraussetzung des § 278 BGB. Der begründungslose Hinweis auf § 278 BGB kann also umgekehrt nicht dazu verwendet werden, die Zuwendung des Dritten (hier) dem Arbeitgeber zuzurechnen.

Angesichts dieses dogmatisch spärlichen Befundes kann es nicht mehr überraschen, wenn Fälle lohnsteuerrechtlicher Drittleistungen im allgemeinen mit mehr oder weniger vagen Obersätzen gelöst wurden und werden. Es soll darauf ankommen, ob das Arbeitsverhältnis der Leistung das „Gepräge“ gebe¹¹, ob die betreffende Leistung durch das Arbeitsverhältnis veranlaßt bzw. als dessen „wirtschaftliche Frucht“ anzusehen sei¹² usf. Die danach entscheidende Nähe zum Arbeitsverhältnis soll unabhängig davon ausschlaggebend sein, ob dem Empfänger ein eigener, zivilrechtlich selbständiger Anspruch auf den von dritter Seite gewährten Vorteil zusteht¹³. Andererseits wird dann aber wieder die Sicht des Arbeitnehmers für maßgebend erklärt, wenn es um den Kausalzusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis geht¹⁴. Insgesamt ist also auch hier das unser Steuerrecht oft kennzeichnende Bild einer einzelfallorientierten wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu erkennen. Das ist kein Vorwurf an die Rechtsprechung – ihre Aufgabe ist nicht die Errichtung dogmatischer Lehrgebäude – vielmehr nur eine Rechtfertigung des abzuhandelnden Themas.

Ergänzend seien noch kurz drei Gesichtspunkte erwähnt, die vereinzelt in der Diskussion um die materiell-rechtliche Qualifizierung lohnsteuerrechtlicher Drittbeziehungen auftauchen, die i. E. aber ebenfalls nicht weiterhelfen. Im einzelnen:

Man könnte daran denken, Arbeitslohn nur bei solchen Leistungen anzunehmen, die sich beim Arbeitgeber als Betriebsausgaben darstellen¹⁵. Da-

10 Statt aller *Medicus*, Schuldrecht I, §§ 17 II 2, 30 III 1.

11 RFH, RStBl. 1937, 589. Eine „Geprägetheorie“ hat sich aus der Entscheidung nicht entwickelt!

12 ZB RFH, RStBl. 1944, 731; BFH, BStBl. III 1962, 214 (216); BFH, BStBl. II 1974, 411 (412); BFH, BStBl. II 1975, 749 (751); BFH, BStBl. II 1981, 707 (708); BFH, BStBl. II 1982, 502 (505); dem im Grundsatz zustimmend *Giloy*, NWB F. 6, 2611 (2627); *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG, § 19 Anm. 6 f.; *Schmidt/Heinicke*, EStG, 4. Aufl., 1985, § 8 Anm. 5; *Zach*, Die Besteuerung des Arbeitslohns, S. 190 ff.

13 BFH, BStBl. III 1955, 55; BFH BStBl. III 1957, 175 (176).

14 BFH, BStBl. III 1962, 214 (216); BFH BStBl. II 1974, 411 (412); *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG, § 19 Anm. 69.

15 Vgl. BFH, BStBl. III 1960, 335 (336); *Oeftering/Görbing*, Das gesamte Lohnsteuerrecht, Stand: Aug. 1984, § 38 Rz. 4.

mit wird auf einen Korrespondenzgrundsatz verwiesen, den das Einkommensteuerrecht – von §§ 12 Nr. 2, 22 Nr. 1 S. 2 EStG abgesehen – nicht kennt¹⁶. Das einkommensteuerrechtliche System der Bezüge und abzugsfähigen Aufwendungen ist kein (objektives) „Nullsummenspiel“, vielmehr ist die Einkommensteuer eine Subjektsteuer und hat demzufolge auf das individuelle Steuersubjekt und seine Bezüge abzustellen.

Kaum überzeugend ist auch der Rekurs auf die allgemeine Lebenserfahrung¹⁷, um Sachverhalte (eventueller) Drittleistungen sachgerecht zu lösen. Methodisch handelt es sich dabei um eine typisierende Betrachtungsweise, die in ihrer materiellen und formellen Variante dazu benutzt werden kann, individuelle Sachverhaltelemente für die Zwecke der Besteuerung zu negieren¹⁸. Selbst wenn der BFH in der zitierten Entscheidung¹⁷ nur formell typisiert und nach Art des prima facie-Beweises die Berücksichtigung einer atypischen Konstellation nicht ausschließen will, bleibt das generelle Unbehagen gegenüber einer vom Einzelfall abstrahierenden Typisierung, ist doch der Subsumtionsschluß auf einen konkreten Sachverhalt zugeschnitten¹⁹. Im übrigen ist die Typisierung als Methode der Sachverhaltsaufbereitung nicht in der Lage, eine dogmatische Grundlegung der lohnsteuerrechtlichen Drittleistungen zu unterstützen.

Schließlich wird auch Art. 3 Abs. 1 GG bemüht. Das Gebot steuerlicher Gleichbehandlung aller Arbeitnehmer verlange, daß auch von Dritten gezahlte Teile des Arbeitslohns besteuert würden²⁰. Dieses Argument enthält zunächst einmal eine *petitio principii*, da es gerade die zu beantwortende Frage ist, ob überhaupt Arbeitslohn vorliegt. Darüber hinaus kann es sich nur um eine verfassungskonforme Auslegung²¹ der §§ 2 Abs. 1 Nr. 4, 8 Abs. 1, 19 EStG im Lichte des Art. 3 Abs. 1 GG handeln²². Die verfassungskonforme Auslegung ist jedoch methodenkonform zu verwenden

16 *Schmidt/Heinicke*, EStG, § 8 Anm. 6; *Tipke*, Steuerrecht, 10. Aufl., 1985, S. 150, 183.

17 BFH, BStBl. II 1977, 178 (180 f.).

18 Näher *Jakob*, Steuern vom Einkommen I, 1980, S. 40 f.; *Crezelius*, Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung, 1983, S. 209 ff.; jeweils m. N. aus der Rechtsprechung.

19 Ausführlich *Crezelius*, aaO, S. 216 ff.

20 BFH, BStBl. II 1974, 411 (412).

21 Dazu allgemein *Göldner*, Verfassungsprinzip und Privatrechtsnorm in der verfassungskonformen Auslegung und Rechtsfortbildung, 1969, S. 43 ff.; *Zippelius*, Verfassungskonforme Auslegung von Gesetzen, in: Bundesverfassungsgericht und Grundgesetz, Bd. 2, 1976, S. 108 ff.

22 Auf die Problematik der Drittwirkung der Grundrechte kommt es im (öffentlich-rechtlichen) Steuerrecht nicht an. Vgl. BVerfGE 6, 386 (387); 34, 269 (280).

und erst dann erheblich, wenn eines der gefundenen einfachgesetzlichen Ergebnisse uU einem Verfassungsprinzip entgegenläuft²³. Auch die verfassungskonforme Auslegung hat also die Prerogative des Gesetzgebers zu achten, um deren dogmatische Konkretisierung es hier aber gerade geht, die demnach nicht durch Art. 3 Abs. 1 GG ersetzt werden kann.

2. Lohnsteuerverfahren

Bislang ist nur vom materiellen Recht die Rede gewesen. Lohnsteuerrechtliche Drittbeziehungen haben aber auch eine verfahrensrechtliche Dimension, was durch einen Blick auf § 38 EStG (Erhebung der Lohnsteuer) und auf § 42 d EStG (Haftung des Arbeitgebers) schnell einsichtig wird. Beispielgebend ist hier das Urteil des BFH vom 13. 3. 1974²⁴. Nach Ansicht des VI. Senats folgt aus der Zugehörigkeit von Trinkgeldern Dritter zum Arbeitslohn nicht ohne weiteres die Steuerabzugspflicht des Arbeitgebers; dies sei nur der Fall, wenn der Arbeitgeber tatsächlich oder rechtlich in die Zahlung eingeschaltet werde. Daraus wurde (wird) verallgemeinernd gefolgert, daß für einen Arbeitgeber weder die Einbehaltungspflicht besteht, noch die Haftung eingreift, wenn der Lohnzufluß außerhalb der Sphäre des Arbeitgebers stattfindet²⁵.

Umstritten ist, ob sich an dieser Rechtslage durch die Neufassung des § 38 Abs. 1 S. 2 EStG 1975 – „Der Lohnsteuer unterliegt auch der im Rahmen des Dienstverhältnisses üblicherweise von einem Dritten für eine Arbeitsleistung gezahlte Arbeitslohn“ –²⁶ etwas geändert hat. Die Finanzverwaltung²⁷ bejaht dies, demgegenüber das Schrifttum²⁸ der Auffassung ist, § 38 Abs. 1 S. 2 EStG sei nicht zu entnehmen, daß er auch Sachverhalte fehlender Einflußmöglichkeit des Arbeitgebers treffe. In der Tat mutet es widersprüchlich und dem Sinn der Quellenbesteuerung zuwiderlaufend an, den Arbeitgeber bei Dritteleistungen in Anspruch zu nehmen, wenn ihm die Sachherrschaft zum Quellenabzug fehlt.

Über diese rein verfahrensrechtliche Argumentation hinaus sollte man die Querverbindungen der §§ 38, 42 d EStG zum materiellen Recht beachten.

23 Vgl. BVerfGE 18, 97 (111); 49, 286 (301); 51, 77 (91); *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 5. Aufl., 1983, S. 325 ff.; *Fr. Müller*, Juristische Methodik, 2. Aufl., 1976, S. 73.

24 BStBl. II 1974, 411; Anm. *Labus*, BB 1974, 272.

25 *Schmidt/Drenseck*, EStG, § 38 Anm. 6 b, § 42 d Anm. 2 f.

26 Dazu *Lang*, StuW 1975, 113 (119 f.).

27 Abschn. 73 Abs. 4 LStR.

28 *Felix*, BB 1979, 100 (101 f.); *Littmann/Grube*, EStG, 14. Aufl., 1985, § 38 Rz. 19 f.; *Söffing*, FR 1983, 25 f.; *Schmidt/Drenseck*, EStG, § 38 Anm. 6 b.

Ist der Dritte nicht Arbeitgeber, wird also die Dritteleistung dem Arbeitgeber (materiell) zugerechnet, dann muß der Arbeitgeber im Grundsatz den Pflichten des Lohnsteuerabzugsverfahrens nachkommen²⁹. Die entscheidende Frage ist, ob der Normenkonflikt zwischen materiellem Lohnsteuerrecht und Lohnsteuerverfahren unter Berufung auf die fehlende Sachherrschaft des Arbeitgebers aufgelöst werden kann. Dies wiederum setzt voraus, daß Klarheit über die Funktion des § 38 Abs. 1 S. 2 EStG – insbesondere sein Verhältnis zum materiellen Steuertatbestand – besteht. Erst nach Klärung dieses Normanwendungsproblems sollte der verfahrensrechtliche Bereich, der letztlich nur der Verwirklichung des materiellen Rechts dient, diskutiert werden.

Als *Zwischenergebnis* bleibt festzuhalten, daß sowohl im materiellen Lohnsteuerrecht als auch im Lohnsteuerverfahrensrecht eine dogmatische Lösung der durch DritteLeistungsbeziehungen aufgeworfenen Rechtsfragen fehlt. Der weitere *Gang der Untersuchung* wird sich wie folgt gestalten: Zunächst werden diejenigen steuerrechtlichen Vorschriften und Bezüge erörtert, aus denen sich unvermittelt Lösungen des DritteLeistungsproblems ergeben können (unten III). Danach soll ein Blick auf das Arbeitsrecht geworfen werden, das uU Lösungsgesichtspunkte auch für das Steuerrecht bereithält und dessen Meinungsbild³⁰ in der steuerrechtlichen Diskussion so gut wie unbeachtet geblieben ist (unten IV). Schließlich wird auf die allgemeinen zivilrechtlichen Strukturen der Drittbeziehungen einzugehen sein, die zwar dann und wann erwähnt, letztlich aber nie ernsthaft untersucht werden³¹ (unten V).

III. Genuin steuerrechtliche Lösungsansätze

1. § 24 Nr. 2 EStG

Ein lohnsteuerrechtliches Dreipersonenverhältnis kann sich im Falle des Todes des Arbeitnehmers ergeben. Ist das Gehalt noch zu Lebzeiten des Erblassers zugeflossen, dann ist eine (latente) Einkommensteuerschuld entstanden, die mit dem Erbfall auf den Erben übergeht³². Davon zu un-

29 Vgl. BFH, BStBl. III 1957, 329 (330); *Zach*, Die Besteuerung des Arbeitslohns, S. 194 ff.

30 Vorerst nur *Konzen*, ZfA 1982, 259; *Zöllner*, Arbeitsrecht, 3. Aufl., 1983, § 27.

31 Beispielhaft ist auch hier die Entscheidung BFH, BStBl. II 1974, 411, die (auch) auf die zivilrechtlichen Beziehungen bei der Trinkgeldzahlung abstellt. In der nachfolgenden Diskussion ist dann immer nur von der tatsächlichen Sachherrschaft die Rede.

32 Allgemein zu Einkommensteuer und Erbfall *Schmidt/Heinicke*, EStG, § 1 Anm. 2 d; *Trzaskalik*, StuW 1979, 97; zur Konkurrenz mit der Erbschaftsteuer *Crezelius*, BB 1979, 1343; jeweils mwN.

terscheiden ist die vorliegend interessierende Konstellation, daß Arbeitslohn des Erblassers erst dem Erben zufließt, mangels Zuflusses (§ 11 Abs. 1 EStG) mithin keine latente Einkommensteuerschuld im Zeitpunkt des Erbfalls vorgelegen hat³³. Die Zahlung des Arbeitgebers des Erblassers an den Dritten könnte ein nichtsteuerbarer Bezug des Dritten sein, weil es an der Möglichkeit der Zurechnung der noch vom Arbeitnehmer/Erblasser verwirklichten Tatbestandselemente fehlt. Aber dieser Sonderfall der Diskrepanz von Tatbestandserfüllung und Zufluß wird von der Zurechnungsregel des § 24 Nr. 2 EStG i. V. m. § 2 Abs. 2 Nr. 2 LStDV erfaßt. Obwohl der Erbe den Tatbestand des § 19 nicht in Person erfüllt hat, konstituiert³⁴ § 24 Nr. 2 EStG die materielle Steuerpflicht in der Person des Dritten.

Es fragt sich, ob dem § 24 Nr. 2 EStG ein allgemeiner Gedanke für die Lösung von Sachverhalten mit Leistung an einen Dritten entnommen werden kann. Nach Auffassung des BFH³⁵ umfaßt § 24 Nr. 2 EStG in seinem Anwendungsbereich sowohl den bürgerlich-rechtlichen Einzel- und Gesamtrechtsnachfolger als auch den durch einen Vertrag zugunsten Dritter (§ 328 BGB) Berechtigten³⁶. Keine Rechtsnachfolge i. S. d. § 24 Nr. 2 EStG soll aber vorliegen, soweit es sich um (isolierte) Abtretungen von Forderungen (unter Lebenden) handelt³⁷. Die damit i. E. abgelehnte Verallgemeinerung des Gedankens des § 24 Nr. 2 EStG wird damit begründet, daß die Rechtsnachfolge qua Abtretung eine unbeachtliche Einkommensverwendung des Abtretenden darstelle³⁸.

Weniger vage und überzeugender ist der Hinweis auf die Leistungsbeziehungen der Beteiligten³⁹. Bei der Abtretung berührt die Zahlung zwei Kausalbeziehungen: (hier) den Arbeitsvertrag zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer (= Zedent) sowie das der Zession zugrunde liegende Schuldverhältnis, das der Arbeitnehmer mit dem Dritten abschließt. Bei der

33 Vgl. RFH, RStBl. 1934, 15; *Jakob*, Steuern vom Einkommen I, S. 72 f.

34 *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG, § 24 Anm. 12; *Tipke*, Steuerrecht, S. 188.

35 BStBl. II 1976, 487 (489).

36 AA – nur Gesamtrechtsnachfolge – *Schmidt/Drenseck*, EStG, § 19 Anm. 8 „Früheres Dienstverhältnis“; wie der BFH aber *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG, § 19 Anm. 214; *Schmidt/Seeger*, EStG, § 24 Anm. 8 c.

37 BFH, BStBl. II 1976, 592 (594); BFH, BStBl. II 1976, 643 f.; BFH, BStBl. II 1977, 115 (116); BFH, BStBl. II 1982, 540 (542); FG München, EFG 1982, 179 (180); *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG, § 19 Anm. 10; *Jakob*, Steuern vom Einkommen I, S. 108.

38 Sehr deutlich *E. Becker*, Die Grundlagen der Einkommensteuer, 1940, S. 279 ff., unter Hinweis auf RFH, StuW 1938 Nr. 605.

39 Ähnlich *Jakob*, Steuern vom Einkommen I, S. 108.

Rechtsnachfolge des § 24 Nr. 2 EStG liegt es demgegenüber so, daß der Rechtsnachfolger an die Stelle des (verstorbenen) Partners der einen Leistungsbeziehung tritt. Der ausschlaggebende Grund für die Sonderregelung in § 24 Nr. 2 EStG ist demnach in dem Aufrücken des Dritten in die ursprüngliche Leistungsbeziehung zu sehen. Dies ist der Umstand, der es rechtfertigt, dem Rechtsnachfolger steuerbare Einnahmen ohne Tatbestandserfüllung zuzurechnen. Ein übergreifender Gesichtspunkt, um lohnsteuerrechtliche Dreiecksbeziehungen zu lösen, kann hierin nicht gefunden werden.

2. § 38 Abs. 1 S. 2 EStG

Gesetzlicher Angelpunkt für die Einordnung lohnsteuerrechtlicher Dreiecksbeziehungen – jedenfalls für Leistungen durch Dritte – könnte § 38 Abs. 1 S. 2 EStG sein. Manche Erläuterungsbücher⁴⁰ suggerieren diese Annahme, indem sie die materiellen Probleme der Lohnzahlung durch Dritte anhand der Voraussetzungen des § 38 Abs. 1 S. 2 EStG darstellen. In der Tat wird eine solche Praxis durch den Wortlaut des § 38 Abs. 1 S. 2 EStG zumindest nahegelegt, denn dort sind die Drittleistungen *expressis verbis* geregelt. Auch die Entstehungsgeschichte des durch das EStRG 1974⁴¹ in das EStG aufgenommenen § 38 Abs. 1 S. 2 EStG scheint der Vorschrift entscheidende Bedeutung beizumessen. Ausweislich der Gesetzesbegründung⁴² soll klargestellt werden, daß auch übliche Drittleistungen der Lohnsteuer unterliegen, soweit sie nur durch ein Dienstverhältnis veranlaßt sind.

Die vom Wortlaut und der Entstehungsgeschichte verwendeten materiellen Begriffe können aber nicht darüber hinweghelfen, daß sich aus der Systematik des EStG und aus dem Sinn des § 38 Abs. 1 S. 2 EStG etwas anderes ergibt. § 38 EStG enthält Kernstücke des Steuerabzugsverfahrens, ist also Ausdruck und Funktion des unserem EStG grundsätzlich fremden Quellenbesteuerungssystem⁴³. Der in §§ 38 ff. EStG geregelte Quellenabzug qualifiziert die Lohnsteuer jedoch nicht als besondere Steuerart, vielmehr ist die einbehaltene Lohnsteuer nur eine Vorauszahlung auf die mit Ablauf der Besteuerungsperiode entstehende und auf die Einkünfte aus

40 ZB *Oeftering/Görbing*, Das gesamte Lohnsteuerrecht, § 38 Rz. 4 ff.; *Schmidt/Drenseck*, EStG, § 19 Anm. 6 „Arzt“, § 38 Anm. 6.

41 Einkommensteuereformgesetz v. 5. 8. 1974, BGBl. I 1974, 1769.

42 BR-Drucks. 700/73, S. 303.

43 Vgl. *Rasenack*, Steuern und Steuerverfahren, 1985, S. 183 f.; *Tipke*, Steuerrecht, S. 306 f.

nichtselbständiger Arbeit entfallende Einkommensteuerschuld⁴⁴. § 38 Abs. 1 S. 2 EStG ist demnach (nur) eine verfahrensrechtliche Vorschrift und setzt voraus, daß – logisch vorrangig – die Voraussetzungen der §§ 2 Abs. 1 Nr. 4, 8, 19 EStG in der Person des Arbeitnehmers im Verhältnis zu diesem Arbeitgeber gegeben sind. Für lohnsteuerrechtliche Drittbeziehungen ergibt sich daher folgende Alternative: Der leistende Dritte ist entweder lediglich Zahlungsmittler des formalen Arbeitgebers, oder er leistet aufgrund einer eigenen und selbständigen Rechtsbeziehung zum Arbeitnehmer. In beiden Fällen ist § 38 Abs. 1 S. 2 EStG materiell-rechtlich überflüssig bzw. nur deklaratorischer Natur⁴⁵, denn die Zahlung wird entweder dem Arbeitgeber oder dem Leistenden zugerechnet. Ist Letzterer wiederum als Arbeitgeber einzuordnen, bleibt es bei § 38 Abs. 1 S. 1 EStG, ohne daß es auf S. 2 ankommt. Wer dem nicht folgt und aus § 38 Abs. 1 S. 2 EStG einen vom materiellen Recht abstrahierenden Lohnsteuerabzug folgert⁴⁶, der nimmt den Arbeitgeber für durch das Dienstverhältnis veranlaßte Dritteleistungen in Anspruch, die zwar „üblich“ sein mögen, bei denen aber die Rechtsbeziehungen im Dreiecksverhältnis ungeklärt bleiben. Letztlich ist eine solche Interpretation des verfahrensrechtlichen § 38 Abs. 1 S. 2 EStG nur haltbar, wenn die von der Norm genannten Veranlassungskriterien mit der Auslegung der §§ 2 Abs. 1 Nr. 4, 8, 19 EStG übereinstimmen. Nach allem hat § 38 Abs. 1 S. 2 EStG keinerlei Bedeutung für die materiell-rechtliche Beurteilung lohnsteuerrechtlicher Drittbeziehungen⁴⁷.

3. Zusammenhang zwischen Einnahme und Dienstverhältnis

Der vorstehend diskutierte § 38 Abs. 1 S. 2 EStG geht wie §§ 8 Abs. 1, 19 EStG davon aus, daß die steuerbare Einnahme – auch wenn an oder durch einen Dritten geleistet wird – durch das Arbeitsverhältnis veranlaßt sein muß. Das Veranlassungsprinzip ist im Kern auch der Ansatzpunkt der Rechtsprechung, um lohnsteuerrechtlicher Drittbeziehungen Herr zu werden⁴⁸. Dem ist schon im Hinblick auf Wortlaut und Sinn der §§ 2 Abs. 1

44 *Rasenack*, Steuern und Steuerverfahren, S. 254 ff.; *Schmidt/Drenseck*, EStG, § 38 Anm. 1; *Tiedtke*, Einkommensteuer- und Bilanzsteuerrecht, 1983, S. 507; aA *Schick*, BB 1983, 1041 (1047).

45 Von „Klarstellung“ spricht BR-Drucks. 700/73 S. 303.

46 So wohl *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG, § 38 EStG 1977, S. 4; *Schmidt/Drenseck*, EStG, § 38 Anm. 6b.

47 Zu der weiteren Frage, ob § 38 Abs. 1 S. 2 EStG verfahrensrechtlich stimmig ist, weil er den Quellenabzug für Dritteleistungen anordnet, vgl. *Söffing*, FR 1983, 25 (26).

48 S. oben FN 11, 12 und dazugehöriger Text; ebenso *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG, § 19 Anm. 69; *Oeftering/Görbing*, Das gesamte Lohnsteuerrecht, § 38 Rz. 4, 10.

Nr. 4, 8 Abs. 1, 19 EStG grundsätzlich zuzustimmen. Im einzelnen ergibt sich folgende Rechtslage:

Die in § 8 Abs. 1 EStG erfolgende Bezugnahme auf die einzelnen Überschusseinkunftsarten bedeutet eine Konkretisierung des aus Art. 20 Abs. 3 GG hergeleiteten Grundsatzes der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung⁴⁹. Steuerbare Einnahmen sind nur solche Leistungsfähigkeitssteigerungen, die unter den Katalog des § 2 Abs. 1 Nrn. 4–7 EStG subsumiert werden können. Das anerkanntermaßen⁵⁰ schwierigste und auch hier ausschlaggebende Problem des § 8 Abs. 1 EStG ist der Inhalt der (Kausal-)Beziehung zwischen Einnahme und Überschusseinkunftsart. Die objektive Zurechnung von Einnahmen ist sowohl in § 8 Abs. 1 EStG („im Rahmen einer der Einkunftsarten“) als auch in § 19 Abs. 1 EStG („für eine Beschäftigung“) sehr undeutlich fixiert. Es kann daher kaum verwundern, daß sich noch keine allgemeinen Grundsätze zur steuerbarkeitsbegründenden Kausalität im Rahmen der Überschusseinkunftsarten herausgebildet haben.

Während die Rechtsprechung bislang überwiegend fallbezogen argumentiert und sich um die grundsätzlich-rechtssystematische Klärung des Kausalitätsproblems kaum bemüht hat, zieht eine im Vordringen befindliche Auffassung eine Parallele zu anderen vom Veranlassungsprinzip geprägten Bereichen des Einkommensteuerrechts⁵¹. Auch bei Betriebseinnahmen, Betriebsausgaben und Werbungskosten stelle sich die Kausalitätsfrage⁵². Das dort verwendete und konkretisierte Veranlassungsprinzip rechtfertigt es, auch im Bereich der Einnahmen im Grundsatz auf den objektiven Zusammenhang zwischen Einnahme und (hier) Dienstverhältnis abzustellen.

Die Bezugnahme auf das Veranlassungsprinzip ist angesichts des Wortlauts der §§ 8 Abs. 1, 19 Abs. 1 EStG dogmatisch kaum angreifbar, und unter dem Gesichtspunkt einer systematischen, von einheitlichen Grundgedanken ausgehenden steuerrechtlichen Rechtsanwendung ist es sicherlich in gewisser Weise faszinierend, auch die lohnsteuerrechtlichen Drittbeziehungssachverhalte allein mit seiner Hilfe zu bewältigen. Allerdings zeigt schon ein Blick auf Einzelsachverhalte, wie fragwürdig dieser wenig differenzierte Ansatz in concreto wird. Warum sollen beispielsweise von

49 Dazu allgemein *Stern*, Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland, Bd. II, 1980, § 46 I 5 c.

50 Vgl. nur *Jakob*, Steuern vom Einkommen I, S. 121; *Offerhaus*, BB 1982, 1061.

51 *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG, § 8 Anm. 8, § 19 Anm. 58 ff.; *Jakob*, Steuern vom Einkommen I, S. 123; *Offerhaus*, BB 1982, 1061 (1063 f.); *Schmidt/Drenseck*, EStG, § 19 Anm. 7 b; vgl. auch BFH, BStBl. II 1983, 39 (41).

52 Zur Synchronisation von § 4 Abs. 4 und § 9 Abs. 1 S. 1 EStG statt aller BFH (GrS), BStBl. II 1978, 105 (108); *Schmidt/Drenseck*, EStG, § 9 Anm. 2 d.

dritter Seite gezahlte Schmiergelder und Bestechungsgelder keinen objektiven Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis aufweisen⁵³? Im übrigen ist auch der kausal-objektive Werbungskostenbegriff nicht unbestritten⁵⁴, und schließlich gibt es selbst unter den Anhängern des kausalen Werbungskostenbegriffs eine Reihe ungelöster Streitfragen, die ihrerseits wieder die Kausalitätsdichte betreffen⁵⁵ und damit gerade zu dem zu lösenden Kausalitätsproblem zurückführen. Dieser „Spiegelkabinettseffekt“ spricht ganz wesentlich gegen die vorschnelle Übernahme des nicht mit weiteren dogmatischen Elementen angereicherten Veranlassungsgedankens auf die hier zu erörternden Fälle.

Hilfreicher ist die Rückbesinnung auf den Kern einer jeden Kausalitätsfrage. Bei den §§ 8 Abs. 1, 19 EStG geht es – wie in anderen Bereichen – um eine Rechtsfolge, die an ein tatbestandlich formuliertes Verhalten, ein Rechtsverhältnis usf. anknüpft⁵⁶. Diese Voraussetzung fehlt, wenn der tatbestandserhebliche Umstand (hier: das Dienstverhältnis) hinweggedacht werden kann, ohne daß der Erfolg (hier: Einnahme) entfielen. I. S. dieser *conditio sine qua non*-Formel beruht jeder Erfolg auf zahllosen Ursachen; auch Zuflüsse an und durch Dritte sind in den hier zu betrachtenden Sachverhalten sicher durch die arbeitsvertraglichen Beziehungen verursacht. Entscheidendes Kriterium zur Lösung des Kausalitätsproblems in anderen, nicht steuerrechtlichen Zusammenhängen ist stets, ob die betreffende Rechtsfolge durch das in Rede stehende Anknüpfungsmoment gerechtfertigt ist⁵⁷. Dabei ist eine wertende Beurteilung vorzunehmen, bei der die innere Systematik der jeweiligen Kausalitätsproblematik maßgebend ist.

Überträgt man vorstehende Gedanken auf die lohnsteuerrechtlichen Drittbeziehungen, so wird es darauf ankommen, ob das in allen Fällen gegebene Arbeitsverhältnis ausreicht, um den Tatbestand der §§ 8 Abs. 1, 19 EStG auch dann zu bejahen, wenn ein Dritter bereichert wird oder ein Dritter die Bereicherung des Arbeitnehmers bewirkt. Ist die Verdichtung der naturwissenschaftlichen Kausalbeziehung zu einer rechtlichen nach allem also ein Wertungsproblem, so besteht die Aufgabe darin, möglichst

53 Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 19 Anm. 400 „Schmiergeld“; Schmidt/Drenseck, aaO.

54 Kruse, FR 1981, 473; Littmann/Wolff-Diepenbrock, EStG, § 9 Rz. 71 ff.

55 Vgl. nur BFH, BStBl. II 1981, 368 (369); Schmidt/Drenseck, EStG, § 9 Anm. 2 d; Tiedtke, Einkommensteuer- und Bilanzsteuerrecht, S. 349 ff.; Tipke, Steuerrecht, S. 242 ff., 283 ff.

56 Vgl. für das Strafrecht Jescheck, Strafrecht AT, 3. Aufl., 1978, § 28; für das Zivilrecht MünchKomm (BGB) – Grunsky, 2. Aufl., 1985, Rz. 36 ff. vor § 249.

57 ZB BGHZ 37, 311 (315); 57, 137 (142); MünchKomm (BGB) – Grunsky, Rz. 40 ff. vor § 249.

rechtssichere Beurteilungskriterien zu finden. Das erhellt, warum das bislang verwendete grobe Raster eines allgemein formulierten Veranlassungsprinzips⁵⁸ so wenig überzeugend ist. Es fehlen die subsumtionsreifen Oberbegriffe. Da aber im Arbeitsrecht und im allgemeinen Zivilrecht dogmatische Strukturen von Drittbeziehungen vorhanden, zumindest aber dahingehende Überlegungen angestellt worden sind, liegt nichts näher, als den steuerrechtlichen Veranlassungsgedanken mit arbeitsrechtlichen und allgemein-zivilrechtlichen Gesichtspunkten zu verdichten, um auf diese Weise zu einer die Rechtssicherheit verbürgenden Dogmatik⁵⁹ der lohnsteuerrechtlichen Drittbeziehungen zu gelangen. Wohl gemerkt: Hier geht es nicht um das Verhältnis von Steuerrecht und Zivilrecht, sondern allein um eine Konkretisierung des Veranlassungsprinzips. Selbstverständlich darf dabei die spezielle Situation des (Lohn-)Steuerrechts nicht vernachlässigt werden.

IV. Drittbeziehungen im Arbeitsrecht

Im Arbeitsrecht geht es tatsächlich um Fälle, in denen die Arbeitsleitung einem Dritten zugute kommt, für den dann seinerseits uU Leistungspflichten begründet werden⁶⁰. Zahlt der Dritte freiwillig oder aufgrund einer Rechtspflicht an den Arbeitnehmer, dann liegt die dem lohnsteuerrechtlichen Drittbeziehungsproblem parallele Situation vor. Hier wie dort ist zu klären, ob (auch) der Dritte Arbeitgeberfunktionen wahrnimmt. Das vorfindbare arbeitsrechtliche Fallmaterial betrifft oft eher exotische Bereiche⁶¹, aus denen sich verallgemeinerungsfähige Aussagen nicht gewinnen lassen. Behandelt werden daher nur die typischen, im Zentrum der arbeitsrechtlichen Auseinandersetzung stehenden Fallgruppen.

1. Fallgruppen und Diskussionsstand

a) Leiharbeit und gewerbsmäßige Arbeitnehmerüberlassung

Kennzeichnend für ein echtes Leiharbeitsverhältnis⁶² ist es, daß der Entleiher nicht in den Arbeitsvertrag zwischen Verleiher und Arbeitnehmer ein-

58 S. oben FN 11, 12, 51 und dazugehöriger Text.

59 Zum Zusammenhang zwischen Dogmatik und Wertung vgl. *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, S. 215 ff., mwN.

60 Vgl. *Konzen*, ZfA 1982, 259 (265); *Zöllner*, Arbeitsrecht, § 27 vor I.

61 Beispiele bei *Konzen*, ZfA 1982, 259 (264 f.).

62 Dazu näher *Kindereit*, AuR 1971, 327; *Mayer-Maly*, ZfA 1972, 1; *Schaub*, Arbeitsrechts-Handbuch, 5. Aufl., 1983, § 120; *Zöllner*, Arbeitsrecht, § 27 III.

tritt. Infolgedessen ist allein der Verleiher-Arbeitgeber Träger der Arbeitgeberpflichten. Unabhängig von den tatsächlichen Zahlungszuflüssen ist allein der Verleiher-Arbeitgeber verpflichtet, den Lohn zu zahlen. Vom echten Leiharbeitsverhältnis, welches auf vorübergehende Ausleihe abgestellt ist⁶³, bei dem der Arbeitnehmer also in seine vorherige Funktion zurückkehrt, ist das unechte Leiharbeitsverhältnis zu unterscheiden. Hier wird der Arbeitnehmer von Anfang an für einen Dritten eingestellt und nur bei ihm eingesetzt. Erfolgt die Überlassung gewerbsmäßig, so ist dies der Anwendungsbereich des AÜG⁶⁴. Auch das AÜG beläßt es grundsätzlich bei einem Arbeitsvertrag zwischen Verleiher und Leiharbeitnehmer⁶⁵. Nur ausnahmsweise wird der Entleiher in die Sicherung des Arbeitnehmers einbezogen: Nach Art. 3 AÜG haftet der Entleiher für Sozialversicherungsbeiträge wie ein Bürge, und er wird zum fiktiven, subsidiären Arbeitgeber, falls der Vertrag zwischen Verleiher und Arbeitnehmer mangels Erlaubnis nichtig ist (Art. 1 § 10 Abs. 1 AÜG). Gerade letztere Anordnung läßt erkennen, daß der Entleiher im Normalfall eben nicht Arbeitgeber ist. Zahlt also der Entleiher an den Arbeitnehmer, dann ist diese Lohnzahlung durch das Dienstverhältnis mit dem Verleiher verursacht. Lohnsteuererheblich ist allein die Beziehung Verleiher/Arbeitnehmer.

Das ist im Ergebnis und grundsätzlich auch die Lösung der steuergerichtlichen Rechtsprechung⁶⁶, nur wird dort nicht arbeitsrechtlich-dogmatisch argumentiert. Der hier aufgezeigte Lösungsweg ist daher rechtssicherer. Nach Ansicht des BFH⁶⁷ soll der Verleiher aber dann nicht Arbeitgeber des Leiharbeitnehmers sein, wenn er kein unternehmerisches Risiko trägt. Gemeint sind die – auch international-steuerrechtlich interessanten – Fälle der sog. Ausschließlichkeitsverträge, mit denen sich Filmschauspieler usw. an eine Gesellschaft binden, ihre künstlerische Leistung aber Dritten erbringen. Hier sollen bei fehlendem unternehmerischen Risiko der Vermittlungsgesellschaft keine Arbeitsverträge vorliegen⁶⁸. Dem ist nicht zu folgen, da das unternehmerische Risiko eines potentiellen Arbeitgebers keine arbeitsrechtliche Kategorie zur Begründung der Arbeitgeberstellung ist.

63 Zur tatsächlichen Bedeutung Zöllner, aaO.

64 Vgl. Becker/Wulfgramm, AÜG, 2. Aufl., 1981, Einleitung Rz. 18 ff.

65 Becker/Wulfgramm, AÜG, Einleitung Rz. 10 ff.; Schaub, Arbeitsrechts-Handbuch, § 120 IV 1.

66 BFH, BStBl. II 1968, 84; BFH, BStBl. II 1968, 791; ebenso Abschn. 49 a Abs. 1 LStR.

67 BFH, BStBl. III 1967, 392; BFH, BStBl. II 1970, 716; BFH, BStBl. II 1972, 281; BFH, BStBl. II 1972, 697; zustimmend Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 19 Anm. 24.

68 Ausführlich zB BFH, BStBl. II 1972, 281 (282 f.).

Entscheidend ist die Weisungsbefugnis⁶⁹. Soweit das Direktionsrecht festgestellt werden kann, handelt es sich bei Zahlungen Dritter um dem Arbeitgeber zuzurechnende Leistungen.

Auf den bekannten Streit um die lohnsteuerrechtliche Behandlung der unerlaubten Arbeitnehmerüberlassung (Art. 1 §§ 9, 10 AÜG i. V. m. § 41 AO) wird hier nicht mehr eingegangen⁷⁰. Bekanntlich folgt der BFH⁷¹ nicht der Fiktion des Art. 1 § 10 Abs. 1 AÜG und behandelt den Verleiher als lohnsteuerrechtlichen Arbeitgeber, solange er nur den Lohn tatsächlich zahlt. Inkonsequent ist es dann, auf den Entleiher zuzugreifen, wenn er zahlt⁷². Eine solche Lösung paßt weder zur Rechtslage der erlaubten noch zur unerlaubten Arbeitnehmerüberlassung – das AÜG kennt keine doppelte Arbeitgeberstellung – und stattet das Faktische – den Zahlungsvorgang – ohne Grund mit normativer Kraft aus.

b) Mittelbares Arbeitsverhältnis

Mittelbare Arbeitsverhältnisse sind solche Arbeitsverhältnisse, bei denen eine Mittelsperson einerseits Arbeitgeber eines von ihr abhängigen Arbeitnehmers ist, ihrerseits aber in einem weiteren Arbeitsverhältnis steht⁷³. Entscheidend ist, daß die Arbeitsleistung des „unteren“ Arbeitnehmers zugleich der Leistungsverpflichtung der Mittelsperson gegenüber ihrem Arbeitgeber dient. Die früher in Landwirtschaft und Bauwesen anzutreffende Gestaltung hat heute vor allem im Rundfunksektor Bedeutung.

Schulbeispiel ist der vom BAG⁷⁴ entschiedene „Erwin Lehn-Fall“. Der damalige Leiter des Südfunk-Tanzorchesters war Arbeitnehmer der Rundfunkanstalt und beschäftigte seinerseits die einzelnen Musiker. Zwischen ihnen und dem Süddeutschen Rundfunk nahm das BAG ein mittelbares Arbeitsverhältnis an.

Konsequenz des mittelbaren Arbeitsverhältnisses sind arbeitsrechtliche Pflichten, insbesondere Schutz- und Fürsorgepflichten, auch im Verhältnis des mittelbaren Arbeitgebers zu dem (dritten) Arbeitnehmer, der nicht sein Vertragspartner ist⁷⁵. Für das Steuerrecht besonders interessant ist, ob der

69 MünchKomm (BGB) – Söllner, § 611 Rz. 129 ff., 156; Schaub, Arbeitsrechts-Handbuch, § 17, 2.

70 Vgl. BFH, BStBl. II 1982, 502; Bilsdorfer, DStR 1981, 98; Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 19 Anm. 24; Meincke, StuW 1980, 235; ders., DStR 1981, 226; Schmidt/Drenseck, EStG, § 38 Anm. 6 b; Söffing, FR 1982, 465.

71 AaO.

72 BFH, BStBl. II 1982, 502 (505).

73 Söllner, Arbeitsrecht, § 27 III 1.

74 AP Nr. 2 zu § 611 BGB Mittelbares Arbeitsverhältnis m. Anm. A. Hueck; vgl. auch BAG, SAE 1983, 46 m. Anm. Zeiß.

75 Ausführlich Konzen, ZfA 1982, 259 (268, 296 ff., 302).

mittelbare Arbeitgeber auch zur Lohnzahlung verpflichtet ist⁷⁶. Arbeitsrechtlich hat sich dazu noch keine einhellige Auffassung gebildet⁷⁷, doch dürfte die Tendenz dahin gehen, den mittelbaren Arbeitgeber jedenfalls dann zur Zahlung des Arbeitsentgelts zu verpflichten, wenn der unmittelbare Arbeitgeber – aus welchen Gründen auch immer – ausfällt⁷⁸.

Die lohnsteuerrechtlichen Folgerungen, die aus der Figur des mittelbaren Arbeitgebers zu ziehen sind, hängen davon ab, ob der mittelbare Arbeitgeber als „vollwertiger“ Arbeitgeber im arbeits- und/oder steuerrechtlichen Sinne zu qualifizieren ist⁷⁹. Darüber hinaus zeigt diese Fallgruppe, daß die auch im Steuerrecht bekannten „Orchester-Fälle“, welche herkömmlicherweise bei der Abgrenzung selbständige/nichtselbständige Arbeit erörtert werden⁸⁰, die Voraussetzungen eines mittelbaren Arbeitsverhältnisses erfüllen können. Zudem sind die Sachverhalte zu berücksichtigen, in denen die Mittelsperson nicht selbst Arbeitnehmer ist, sondern statt dessen einen Werkvertrag, einen freien Dienstvertrag usf. abschließt⁸¹. Auch für solche Konstellationen werden die Rechtsfolgen des mittelbaren Arbeitsverhältnisses erwogen, wenn die Konstruktion der Verkürzung des Arbeitnehmerschutzes dient⁸². Insgesamt eröffnet die Figur des mittelbaren Arbeitsverhältnisses dem Steuerrecht eine völlig neue Perspektive auch zur „Entdeckung“ von lohnsteuerrechtlichen Drittbeziehungsfällen.

In diesem Zusammenhang sei auch kurz das *Job-Sharing* angesprochen, das mit der Eigengruppe und dem mittelbaren Arbeitsverhältnis verwandt ist⁸³. Bei diesem Modell kann fraglich sein, ob bzw. mit welcher Intensität Arbeitsrecht anzuwenden ist. Zwar werden in der Praxis in der Regel unmittelbare Entgeltsansprüche beider Jobsharer zum Unternehmer begründet, der dann Arbeitgeber ist⁸⁴, doch ist auch denk-

76 Zur Frage der Sozialversicherungspflicht vgl. BSGE 8, 278; 17, 273; Bley, Sozialrecht, 4. Aufl., 1982, S. 148; Konzen, ZfA 1982, 259 (278 f.); Seiter, VSSR 4 (1976), 203; Wannagat, Lehrbuch des Sozialversicherungsrechts, Bd. I, 1965, S. 322.

77 Vgl. BAGE 6, 232 (241 ff.); A. Hueck, aaO; Hueck/Nipperdey, Lehrbuch des Arbeitsrechts, Bd. I, 7. Aufl., 1963, S. 799; Zöllner, Arbeitsrecht, § 27 III 2.

78 Differenzierend Konzen, ZfA 1982, 259 (268 f.).

79 Dazu unten IV 2.

80 ZB BFH, BStBl. II 1974, 720; BFH, BStBl. II 1977, 178; Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 19 Anm. 40 „Musiker“; Schmidt/Drenseck, EStG, § 19 Anm. 6 „Musiker“.

81 Vgl. schon die Abgrenzung in BAG AP Nr. 2 zu § 611 BGB Mittelbares Arbeitsverhältnis.

82 Konzen, ZfA 1982, 259 (261 ff.).

83 Hanau/Adomeit, Arbeitsrecht, 7. Aufl., 1983, S. 135; v. Hoyningen-Huene, BB 1982, 1240 f.; Konzen, ZfA 1982, 259 (269 ff., 300); Schaub, Arbeitsrechts-Handbuch, § 44 V 3; Zöllner, Arbeitsrecht, § 27 I 3.

84 Vgl. Bischoff, Information 1982, 713 (715); Schaub, Arbeitsrechts-Handbuch, § 44 V 2–4.

bar, daß sich die Gruppe als solche zur Arbeitsleistung verpflichtet. Dann können arbeitsrechtliche Rechtsfolgen mit der Konstruktion des mittelbaren Arbeitsverhältnisses eingebracht werden⁸⁵. Einkommensteuerrechtlich wird das Job-Sharing bislang stets als nichtselbständige Arbeit beurteilt⁸⁶. Dem ist zuzustimmen, wenn man den Gesichtspunkt des zumindest vorliegenden mittelbaren Arbeitsverhältnisses bzw. der arbeitsrechtlichen Eigengruppe ausreichen läßt.

c) Arbeitsverhältnisse im Konzern

Innerhalb von Konzernen kommt es vor, daß Arbeitnehmer für mehrere der Konzernunternehmen tätig sind oder von dem einen in das andere Konzernunternehmen entsandt werden. Arbeitgeber kann nicht der Konzern selbst sein, denn ihm fehlt die Rechtspersönlichkeit, an welche Rechte und Pflichten anknüpfen könnten (vgl. §§ 15, 18 AktG). Infolgedessen können Arbeitsverträge nur mit Konzernunternehmen existieren. Es kann so liegen, daß der Arbeitnehmer in formal-arbeitsvertragliche Beziehungen mit mehreren Konzernunternehmen tritt. Insbesondere kann dann ein einheitliches Arbeitsverhältnis anzunehmen sein, in dem die Konzernunternehmen gesamtschuldnerisch für Entgelt und Beschäftigung einzustehen haben⁸⁷. Problematischer, aber ebenso häufig, sind die Sachverhalte, in denen Arbeitnehmer im Konzern „versetzt“ oder schlichtweg für ein anderes Unternehmen tätig werden, es jedoch bei einem formalen Arbeitsvertrag mit dem ausleihenden Unternehmen bleibt⁸⁸. Dies sind die Fälle arbeitsrechtlicher Drittbeziehungen, die in letzter Zeit zunehmend aufgearbeitet worden sind⁸⁹. Auf Einzelheiten kann hier nicht eingegangen werden, doch kristallisiert sich heraus, daß der Grundsatz der isolierten Betrachtung des Arbeitsverhältnisses zwischen Arbeitnehmer und Konzernunternehmen ausnahmsweise zugunsten einer konzerndimensionalen Rechtsanwendung aufgegeben werden kann, soweit die Teleologie arbeitsrechtlicher Normen – uU in Kombination mit konzerngesellschaftsrechtlichen Aspekten – dies gebietet. Damit wird ein Dritter – meistens die Konzernobergesellschaft – zumindest partiell Arbeitgeber. Genau dies ist die uns beschäftigende lohnsteuerrechtliche Ausgangslage.

85 Vgl. *Konzen*, ZfA 1982, 259 (270).

86 *Bischoff*, Information 1982, 713 (714 f.); dem folgend *Schmidt/Drenseck*, EStG, § 19 Anm. 6 „Job-Sharing“.

87 BAG, DB 1982, 1569; *Konzen*, RdA 1984, 65 (69); *Zöllner*, Arbeitsrecht, § 27 V 3; kritisch zum sog. einheitlichen Arbeitsverhältnis *Schwerdtner*, ZIP 1982, 900; vgl. auch § 92 a Abs. 2 HGB.

88 Das AÜG ist auf diese Fälle nicht anwendbar; Begr. RegE AÜG, BT-Drucks. VI/2303, S. 10; *Martens*, 25 Jahre BAG, 1979, S. 367 (370).

89 *R. Birk*, ZGR 1984, 23; *Hanau*, ZGR 1984, 468; *Konzen*, RdA 1984, 65; *Martens*, 25 Jahre BAG, S. 367; *ders.*, ZGR 1984, 417.

Das Steuerrecht kennt seit langem lohnsteuerrechtliche Rechtsbeziehungen zur Konzernspitze, dem Dritten. Seit der Entscheidung des RFH vom 17. 3. 1927⁹⁰ kann die Konzernobergesellschaft auch für Arbeitnehmer der Tochter in die Pflicht genommen werden. Das „partiell mittelbare Arbeitgeberverhältnis“⁹¹ soll Ausdruck einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise sein, ist letztlich aber nur die lohnsteuerrechtliche Kehrseite der Konzernleitungsmacht. Dabei besteht nur auf den ersten Blick Konkordanz mit dem Konzernarbeitsrecht. Während es dort in aller Regel um die Anwendbarkeit arbeitsrechtlicher Schutznormen im Verhältnis zum Dritten geht, schließt das Steuerrecht unvermittelt auf lohnsteuerrechtliche Pflichten der Konzernobergesellschaft, jedenfalls soweit das Entgelt von der Konzernobergesellschaft gezahlt wird. Die Unklarheit, die auf diesem Sektor besteht, zeigt sich im steuerrechtlichen Schrifttum⁹², wenn dort einerseits auf die referierte Rechtsprechung Bezug genommen, andererseits aber die Auffassung vertreten wird, Zahlungen der Obergesellschaft an Arbeitnehmer der Tochter seien typische Fälle des § 38 Abs. 1 S. 2 EStG; Arbeitgeber soll nur die Tochtergesellschaft sein.

2. Folgerungen für das Lohnsteuerrecht

Gerade die zuletzt erwähnten Unstimmigkeiten machen deutlich, daß eventuelle lohnsteuerrechtliche Konsequenzen der arbeitsrechtlichen Drittbeziehungsfälle sorgsam bedacht sein wollen. Naheliegend ist folgende Entscheidungsalternative: Entweder man folgt dem Arbeitsrecht unbezogen und macht denjenigen, der formal keinen Arbeitsvertrag geschlossen hat, materiell aber arbeitsrechtlichen Pflichten unterliegt, zum lohnsteuerrechtlichen Arbeitgeber, oder man beläßt es bei der bisherigen, undogmatischen Lösung des (Kausalitäts-)Problems. Beide Möglichkeiten kommen ernsthaft nicht in Betracht, wie eine Analyse der arbeitsrechtlichen Drittbeziehungssituationen zeigt.

Eine klare Rechtslage ergibt sich bei Leiharbeit und gewerbsmäßiger Arbeitnehmerüberlassung⁹³. Grundsätzlich ist allein der Verleiher-Arbeitge-

90 RStBl. 1927, 146; ebenso RFH, RStBl. 1935, 824; RFH, RStBl. 1935, 1196; BFH, BStBl. II 1969, 207; VG Berlin, EFG 1965, 554; *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG § 19 Anm. 24 „Organschaft“, 69; zum Verhältnis der Körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft zum Konzernrecht BFH, BStBl. II 1975, 126; *Herrmann/Heuer/Raupach*, KStG, Rz. 16 vor § 14, § 14 Rz. 3.

91 BFH, BStBl. II 1969, 207 (208).

92 ZB *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG, § 19 Anm. 24 „Organschaft“; *Schmidt/Drenseck*, EStG, § 38 Anm. 6 a.

93 S. oben IV 1 a (S. 97 ff.).

ber zahlungspflichtig. Aber schon die ausnahmsweisen Regelungen der Art. 1 § 10 Abs. 1, 3 AÜG lassen das materielle Kernproblem jeder arbeitsrechtlichen Drittbeziehung erkennen. Es handelt sich bei Art. 1 § 10 Abs. 1, 3 AÜG um kodifizierte Schutzgedanken zugunsten des Arbeitnehmers in der Dreiecksbeziehung. In der Tat ist der gemeinsame Nenner der Behandlung arbeitsrechtlicher Drittbeziehungen im Arbeitnehmerschutz zu sehen. Dieser konkretisiert sich in der Anwendung arbeitsrechtlicher Schutznormen (Kündigungsschutz usf.) und Schutzpflichten, regelmäßig jedoch nicht in einer Verpflichtung des Dritten zur Lohnzahlung⁹⁴. Auch das *argumentum e contrario* aus Art. 1 § 10 Abs. 1 AÜG⁹⁵ und der in der arbeitsrechtlichen Diskussion⁹⁶ bemühte, auf sekundäre Leistungspflichten und Ansprüche abzielende Durchgriffsgedanke zeigen, daß im Arbeitsrecht nie der für das Lohnsteuerrecht interessante Umstand der (primären) Lohnzahlung im Mittelpunkt steht. Allerdings ist dies keine dogmatische Begründung, um die lohnsteuerrechtliche Arbeitgeberposition des Dritten zu verneinen.

Im Arbeitsrecht ist man sich darüber einig, daß der innere Grund für die bei Drittbeziehungen auf einen Nicht-Vertragspartner erstreckten Rechtsfolgen in der Schutzwirkung des Vertrages zwischen (formalem) Arbeitgeber und Drittem bzw. in einem gesetzlichen Schuld-(= Schutz-)Verhältnis zu sehen ist⁹⁷. Beide Institute befassen sich mit Sekundäransprüchen und sind von Primäransprüchen aus dem Leistungsverhältnis zu trennen⁹⁸. Besonders augenfällig wird dies beim Vertrag mit Schutzwirkung für Dritte, der seine Entstehung den Unzulänglichkeiten der deliktischen Haftung (§§ 831, 852 BGB, Beweislast) verdankt⁹⁹ und bei dem Dritte in den Schutzbereich eines Vertrages einbezogen sind mit der Folge, daß ihnen zwar kein Anspruch auf Erfüllung der primären Vertragspflicht zusteht, wohl aber ein Anspruch auf Schutz und Fürsorge¹⁰⁰. Überträgt man diese

94 Vgl. RGZ 164, 397; BAGE 6, 232; BAG AP Nr. 2 zu § 611 BGB Mittelbares Arbeitsverhältnis; *Konzen*, ZfA 1982, 259 (283, 286); *Martens*, 25 Jahre BAG, S. 367 (373, 376 ff.); *ders.*, ZGR 1984, 417 (418, 434, 452); *Zöllner*, Arbeitsrecht, § 27 vor I, II 2.

95 Vgl. auch schon BAGE 6, 232 (243).

96 *Konzen*, ZfA 1982, 259 (287 ff.); *Martens*, ZGR 1984, 417 (432 ff.); jeweils mwN.

97 *Zöllner*, Arbeitsrecht, § 27 vor I, II 2; vgl. auch *Konzen*, ZfA 1982, 259 (283 ff.).

98 BGHZ 66, 51; *Gernhuber*, Bürgerliches Recht, § 14 I; *Medicus*, Bürgerliches Recht, 12. Aufl., 1984, Rz. 198 ff., zur Terminologie Rz. 205; MünchKomm (BGB) – *Gottwald*, § 328 Rz. 60 ff.

99 Ausgangsfall ist RGZ 87, 289; vgl. auch BGHZ 66, 51.

100 BGHZ 66, 51 (56); *Medicus*, Schuldrecht I, § 67; *Palandt/Heinrichs*, BGB, 44. Aufl., 1985, § 328 Anm. 2b; BGH, JZ 1966, 141 ist nur eine scheinbare Ausnahme; dazu *Medicus*, Bürgerliches Recht, Rz. 847.

Grundsätze auf die arbeitsrechtlichen Drittbeziehungen, dann beschränkt sich der Drittschutz auf sekundäre Ansprüche des Dritten, er kann jedoch nicht den arbeitsrechtlichen Primäranspruch, die Entgeltzahlung¹⁰¹, geltend machen. Jede andere Entscheidung bedeutete, dem Arbeitsvertrag eine unzulässige Wirkung zu Lasten Dritter beikommen zu lassen¹⁰². Schließlich zeigen auch vergleichbare Drittschutzkonstellationen wie Anwendungsdurchgriff beim Abzahlungskauf oder Untermiete, daß der Schutz des Dritten nicht so weit geht, den Verpflichteten zu seinem Vertragspartner zu machen¹⁰³.

Als Quintessenz bleibt festzuhalten, daß arbeitsrechtliche Drittbeziehungen im Grundsatz lohnsteuerimmun sind. Selbst wenn der Dritte in das arbeitsrechtliche Gefüge einbezogen wird, ist er nicht Arbeitgeber, nicht entgeltspflichtig und daher nicht Adressat des Lohnsteuerrechts. Zahlt der Nicht-Vertragspartner trotzdem an den Arbeitnehmer, dann ist er lediglich Zahlstelle des Arbeitgebers. Es besteht lohnsteuerrechtliche Kausalität allein mit dem Arbeitsverhältnis; mit anderen Worten: es handelt sich um einen Fall des § 38 Abs. 1 S. 2 EStG.

Fraglich kann nur sein, ob etwas anderes gilt, wenn der formale Nicht-Arbeitgeber ausnahmsweise (subsidiär) zur Lohnzahlung verpflichtet ist. Das kann in Konzernfällen vorkommen, sofern man bei längerer „Konzernleihe“ einen Arbeitsvertrag mit der leihenden Gesellschaft konstruiert¹⁰⁴, oder könnte generell anzunehmen sein, falls der formale Arbeitgeber nicht leistet¹⁰⁵. Während in der erstgenannten Konstellation kein Zweifel daran bestehen sollte, den Dritten auch als lohnsteuerrechtlichen Arbeitgeber zu qualifizieren, mithin keinen Anwendungsfall des § 38 Abs. 1 S. 2 EStG anzunehmen, sind in der zweiten Situation die subsidiäre Zahlungspflicht und der Umstand eines nicht existenten Arbeitsvertrages mit dem Dritten gegeneinander abzuwägen. Besinnt man sich auf den Wortlaut der §§ 8 Abs. 1, 19 Abs. 1 EStG, dann kommt es auf das Dienstverhältnis an. Nur zwischen den Parteien des Dienstvertrages können lohnsteuererhebliche

101 MünchKomm (BGB) – Söllner, § 611 Rz. 299; Zöllner, Arbeitsrecht, § 15 vor I.

102 Zur Unzulässigkeit des Vertrages zu Lasten Dritter statt aller BGHZ 54, 145 (147); MünchKomm (BGB) – Gottwald, § 328 Rz. 97.

103 Betr. Anwendungsdurchgriff Gernhuber, Bürgerliches Recht, § 17 I 5, II 3 a; MünchKomm (BGB) – H. P. Westermann, § 6 AbzG Rz. 55; betr. Untermiete Crezelius, JZ 1984, 70.

104 Vgl. Henssler, Der Arbeitsvertrag im Konzern, 1983, S. 56, 66; Konzen, RdA 1984, 65 (73); Martens, 25 Jahre BAG, S. 367 (369 ff.); ders., ZGR 1984, 417 (448).

105 Vgl. BAGE 6, 232 (244); Konzen, ZfA 1982, 259 (275) unter Hinweis auf § 21 Abs. 2 HAG.

Beziehungen vorliegen. Auch eine subsidiäre Entgeltspflicht des Dritten ändert aber nichts daran, daß er – insofern einem Bürgen vergleichbar – nicht Arbeitgeber ist. Eine eventuelle Zahlung ist also dem Arbeitgeber (über § 38 Abs. 1 S. 2 EStG) zuzurechnen.

V. Drittbeziehungen im allgemeinen Zivilrecht

1. Zahlungen an Dritte

a) Abtretung der Lohnforderung

Eine der praktisch häufigsten Formen der durch ein Arbeitsverhältnis veranlaßten Zahlung an Dritte dürfte die Abtretung der Lohnforderung durch den Arbeitnehmer mit nachfolgender Zahlung des Arbeitgebers an den Dritten sein. Die hM unterscheidet bei der steuerrechtlichen Beurteilung danach, ob die Zession unentgeltlich oder entgeltlich erfolgt ist. Erhält der Zedent keine Gegenleistung, dann soll ihm die Zahlung (als zu steuernder Arbeitslohn) im Zeitpunkt des Zuflusses bei dem Dritten zuzurechnen sein¹⁰⁶. Bei „entgeltlicher Abtretung“¹⁰⁷ wird überwiegend¹⁰⁸ eine Entschädigung für entgangenen oder entgehenden Arbeitslohn (vgl. § 2 Abs. 1 Nr. 1 LStDV) angenommen. Das soll dann zu der seltsamen Konsequenz führen, daß der Arbeitgeber bei Zahlung an den Dritten die Lohnsteuer vom Bruttolohn einbehalten muß, dies unabhängig davon, wie hoch das Entgelt des Dritten war¹⁰⁹. Welche Verwirrung hier herrscht, zeigt die Erwägung, den Steuerabzug uU beim Zessionar vorzunehmen¹¹⁰! Selbst denjenigen, die der Konzeption der hM nicht folgen und keine Entschädigung annehmen¹¹¹, geht es allein um den Zuflußzeitpunkt, nicht aber um einen Angriff auf die Begründung, die in dem Hinweis besteht, bei der Abtretung handele es sich um einen lohnsteuerrechtlich irrelevanten Akt der Einkommensverwendung¹¹².

Schon der erwähnte Terminus „entgeltliche/unentgeltliche Abtretung“ macht darauf aufmerksam, daß das Steuerrecht die Rechtslage dieser

106 RFH, RStBl. 1930, 704; *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG, § 19 Anm. 68.

107 So die ständig verwendete Terminologie. Zur Kritik sogleich im Text.

108 RFHE 21, 27 (29 f.); *Oeftering/Görbing*, Das gesamte Lohnsteuerrecht, § 19 Rz. 249; umf. N. bei *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG, § 19 Anm. 68.

109 RFHE 21, 27 (30); *Herrmann/Heuer/Raupach*, aaO.

110 *Oeftering/Görbing*, aaO.

111 *Giloy*, BB 1979, 624; wohl auch *Herrmann/Heuer/Raupach*, aaO.

112 ZB RFHE 21, 27 (91 f.); RFH, RStBl. 1931, 362; *Giloy*, aaO; s. auch schon oben III 1.

Dreiecksbeziehung bisher verkannt hat. Die Abtretung (§ 398 BGB) ist eine Verfügung über die Forderung und daher von dem ihr zugrunde liegenden Kausalgeschäft zu unterscheiden¹¹³. Daher ist der Ausdruck „entgeltliche/unentgeltliche Abtretung“ zumindest unscharf und nur als verkürzte Beschreibung dafür tolerierbar, daß die Zession durch einen entgeltlichen oder unentgeltlichen Vertrag, der von dem Vertrag, aus dem die zederte Forderung stammt, strikt zu trennen ist, gerechtfertigt wird. Bei der Abtretung einer Lohnforderung bleibt es also bei der Vertragsbeziehung Arbeitgeber/Arbeitnehmer, nur tritt der Arbeitnehmer seine Forderung aufgrund einer neuen causa an einen Dritten ab. Zahlt der Arbeitgeber an den Zessionar, den Dritten, dann bewirkt dies einerseits die Erfüllung des Lohnanspruchs, andererseits die Realisierung der dem Zessionar geschenkten, von ihm gekauften usf. Forderung¹¹⁴. Erfüllt der Arbeitgeber mithin nur seine Verpflichtung aus dem von der Abtretung unberührt bleibenden¹¹⁵ Dienstvertrag mit dem Arbeitnehmer, so folgt daraus zweierlei: Erheblich i. S. d. steuerbarkeitsbegründenden Kausalität ist nur die Beziehung des Arbeitgebers zum Arbeitnehmer/Zedenten, und ein Zufluß i. S. d. § 11 Abs. 1 EStG liegt erst in der Zahlung an den Dritten¹¹⁶. Zusätzlich gestützt wird dieses Ergebnis durch den Umkehrschluß aus den einkommensteuerrechtlichen Sonderregelungen in §§ 20 Abs. 2 Nr. 2, 21 Abs. 1 Nr. 4 EStG. Dort setzt die einkommensteuerrechtliche Erfassung ausnahmsweise beim Zufluß des Surrogats ein, nicht erst beim Zufluß der Einnahme selbst¹¹⁷.

b) Vertrag zugunsten Dritter

Die zweite wichtige Fallgruppe der lohnsteuerrechtlichen Leistungen an Dritte sind Verträge zugunsten Dritter i. S. d. §§ 328 ff. BGB. Sie kommen in unserem Zusammenhang in zwei Grundmustern vor.

Zum einen ist denkbar, daß der Arbeitnehmer den Arbeitsvertrag mit dem (versprechenden) Arbeitgeber zugunsten eines dritten Zahlungsempfängers schließt. Steuerrechtlich wird die Zahlung des Arbeitgebers als Lohnzahlung qualifiziert, weil eine Verfügung über die Einkunftsquelle „Ar-

113 Statt aller MünchKomm (BGB) – Roth, § 398 Rz. 16; Palandt/Heinrichs, BGB, § 398 Anm. 1 a.

114 Vgl. Larenz, Schuldrecht AT, 13. Aufl., 1982, § 34 I.

115 Zum Verhältnis von Abtretung und Vertragsübernahme statt aller Larenz, aaO; MünchKomm (BGB) – Roth, § 398 Rz. 4, (Möschel) Rz. 7 vor § 414.

116 Einzelheiten betr. § 11 Abs. 1 EStG bei Schmidt/Heinicke, EStG, § 11 Anm. 5 „Abtretung“, „Forderungen“.

117 Vgl. Littmann (13. Aufl.), EStG, § 2 Anm. 97 a, § 20 Anm. 130; auch BFH, BStBl. II 1976, 592 (594).

beitskraft“ nicht möglich bzw. steuerrechtlich nicht anzuerkennen sei¹¹⁸. Dieses Ergebnis wird durch die Betrachtung der Rechtsverhältnisse zwischen den am Vertrag Dritter Beteiligten unterstützt¹¹⁹. Der eigentliche Vertrag zugunsten Dritter (§ 328 BGB), das sog. Deckungsverhältnis, besteht zwischen dem Versprechenden (hier: Arbeitgeber) und dem Versprechensempfänger (hier: Arbeitnehmer). Die Besonderheit des § 328 BGB liegt im Forderungserwerb des Dritten gegenüber dem Versprechenden, doch bestehen zwischen diesen Personen keine vertraglichen Beziehungen¹²⁰. In vertraglichen Kontakt tritt der Dritte nur mit dem Versprechensempfänger (Valutaverhältnis), so daß insbesondere vertragliche Folgerechte, die den Bestand des begünstigenden Vertrages berühren, nur dem Gläubiger des Deckungsverhältnisses zustehen¹²¹. Ist das Recht des begünstigten Dritten aber ein „abgespaltenes Forderungsrecht“¹²², welches nichts daran ändert, daß ausschließlich der Versprechensempfänger Vertragspartner des Versprechenden ist, dann ist die aufgrund eines Dienstvertrages zugunsten Dritter von dem (versprechenden) Arbeitgeber an eine vom Arbeitnehmer benannte Person geleistete Zahlung rechtlich durch das Dienstverhältnis veranlaßt, mithin den §§ 8 Abs. 1, 19 Abs. 1 EStG subsumierbar und dem Arbeitnehmer zuzurechnen.

Mit den Rechtsbeziehungen beim Vertrag zugunsten Dritter ist auch die Lösungsstruktur für die zahlreichen Fälle gefunden, in denen der Arbeitgeber Zukunftssicherungsaufwendungen an einen Vertragspartner erbringt, der seinerseits Leistungen an den Arbeitnehmer verspricht. Zu nennen sind hier betriebliche Altersversorgungen oder Vereinbarungen mit einer Pensionskasse, die auf einem Vertrag zugunsten Dritter basieren. Auch die Leistungspflicht einer freiwilligen Unterstützungskasse beruht nach der arbeitsgerichtlichen Rechtsprechung¹²³ auf einer Begünstigung, die dem Arbeitnehmer durch den Vertrag zwischen Arbeitgeber und Kasse eingeräumt wird. Schließlich bilden die oft anzutreffenden Versicherungen zum Vorteil des Arbeitnehmers einen wichtigen, durch das VVG mo-

118 *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG, § 19 Anm. 10; *Tipke*, Steuerrecht, S. 192 f.; vgl. auch BFH, BStBl. II 1976, 643 (644).

119 Ansatzweise auch FG München, EFG 1982, 179 (180).

120 ZB BGHZ 54, 145 (147); *Erman/H. P. Westermann*, BGB, 7. Aufl., 1981, Rz. 6 vor § 328; MünchKomm (BGB) – *Gottwald*, § 328 Rz. 22 f.

121 *Erman/H. P. Westermann*, BGB, § 328 Rz. 7 f.; MünchKomm (BGB) – *Gottwald*, § 335 Rz. 8.

122 BGHZ 54, 145 (147).

123 BAG AP Nr. 8 zu § 242 BGB Ruhegehalt – Unterstützungskassen; BAG, SAE 1973, 201; dagegen aber MünchKomm (BGB) – *Gottwald*, § 328 Rz. 29 sowie sogleich im Text.

defizierten Anwendungsbereich des Vertrages zugunsten Dritter¹²⁴. Lohnsteuerrechtlich kommt es darauf an, ob die Beiträge des Arbeitgebers, die er im Deckungsverhältnis erbringt, steuerpflichtiger Arbeitslohn des laufenden Dienstverhältnisses sind oder ob steuerpflichtiger Arbeitslohn erst im Zeitpunkt der Leistung durch die Versorgungseinrichtung usf. in Frage kommt¹²⁵. In § 2 Abs. 3 Nr. 2 LStDV wird dieser Komplex ausdrücklich erwähnt. Danach sind Zukunftssicherungsaufwendungen an Dritte Arbeitslohn, „auch wenn auf die Leistung . . . kein Rechtsanspruch besteht“. Diese Wendung könnte man dahingehend verstehen, daß es auf einen Rechtsanspruch des Arbeitnehmers gegen den Versprechenden nicht ankomme. Sowohl in der Rechtsprechung¹²⁶ als auch im Schrifttum¹²⁷ wird aber ein hinreichend konkretisierter Anspruch des Arbeitnehmers für erforderlich gehalten, um eine gegenwärtige, durch das Dienstverhältnis veranlaßte Bereicherung des Arbeitnehmers anzunehmen. Das ist aus der Sicht der §§ 328 ff. BGB gerechtfertigt, weil von einer abgekürzten Leistung des Arbeitgebers zugunsten des Arbeitnehmers nur die Rede sein kann, wenn der Arbeitnehmer schon eine aktuelle Bereicherung erworben hat. § 2 Abs. 3 Nr. 2 LStDV meint also nur freiwillige Leistungen im Verhältnis Arbeitgeber/Arbeitnehmer.

Auf die fast unübersehbaren Einzelfälle dieses Bereichs mit seinen zahlreichen steuerrechtlichen Problemen, insbesondere hinsichtlich der zeitlichen Zurechnung der Einnahme, kann hier nicht eingegangen werden; das wäre ein eigenes Thema¹²⁸. Worauf es ankommt, soll am Beispiel der Unterstützungskassen gezeigt werden, auf deren Leistung nach § 1 Abs. 4 BetrAVG kein Rechtsanspruch besteht¹²⁹. Existiert kein aktueller Anspruch des Arbeitnehmers, dann sind die Zahlungen des Arbeitgebers an die Kasse kein Arbeitslohn¹³⁰. Die Frage kann nur sein, ab wann die Posi-

124 Vgl. § 330 BGB; §§ 74 ff., 166 ff. VVG; *Hofmann*, Privatversicherungsrecht, 2. Aufl., 1983, S. 32 ff.; MünchKomm (BGB) – *Gottwald*, § 328 Rz. 52, § 330 Rz. 3 ff.; *Richter*, Privatversicherungsrecht, 1980, S. 66.

125 Vgl. nur FG Schleswig-Holstein, EFG 1982, 20; *Jakob*, Steuern vom Einkommen I, S. 200 f.; *Schmidt/Seeger*, EStG, § 4b Anm. 1 b. § 40b EStG ist zu beachten.

126 BFH, BStBl. III 1958, 4; BFH, BStBl. II 1975, 275; BFH, BStBl. II 1975, 749; BFH, BStBl. II 1976, 694.

127 *Herrmann/Hewer/Raupach*, EStG, § 19 Anm. 68, 236, 321; *Oeftering/Görbing*, Das gesamte Lohnsteuerrecht, § 19 Rz. 259 f., 283, 290, 294; *Schmidt/Drenseck*, EStG, § 19 Anm. 8 „Unfallversicherung“.

128 Näher *Herrmann/Hewer/Raupach*, EStG, § 19 Anm. 68, 229 ff.; *Oeftering/Görbing*, Das gesamte Lohnsteuerrecht, § 19 Rz. 254 ff.

129 Näher *Schaub*, Arbeitsrechts-Handbuch, § 81 XIV. Auch die verschärfte Rechtsprechung des BAG (zB BAG, BB 1979, 1605) ändert daran grundsätzlich nichts.

130 Abschn. 11 Abs. 9 LStR.

tion des Arbeitnehmers durch die Rechtsprechung des BAG¹³¹ so gesichert erscheint, daß er eine Rechtsstellung innehat, die der des Dritten in § 328 BGB entspricht und die dann zu gegenwärtigem Arbeitslohn führt.

2. Zahlungen durch Dritte

Die Fälle der Zahlungen durch Personen, die nicht Arbeitgeber des Zuwendungsempfängers sind, lassen sich nicht auf typische rechtliche Strukturen zurückführen. Nachfolgend wird daher von Sachverhaltsgruppen ausgegangen.

a) Versorgungsleistungen

Führen die zuletzt behandelten, an einen Dritten gezahlten Zukunftssicherungsleistungen des Arbeitgebers nicht zu Arbeitslohn im Zeitpunkt ihrer Verausgabung, dann werden in der Regel die späteren Leistungen des Dritten erfaßt (vgl. § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG)¹³². Die Rechtfertigung der steuerbarkeitsbegründenden Kausalität mit dem Dienstverhältnis liegt hier darin, daß der Dritte aufgrund von Zukunftssicherungsaufwendungen des Arbeitgebers leistet. Er wendet also dem Arbeitnehmer etwas zu, weil er sich dazu im Deckungsverhältnis zum Arbeitgeber verpflichtet hat. Rechtsgrund für die dem Arbeitnehmer verbleibende Leistungsfähigkeitssteigerung ist aber seine Rechtsbeziehung (Valutaverhältnis) zum Arbeitgeber.

b) Belohnungen und Zusatzleistungen

Gelangt der Arbeitnehmer bei seiner Tätigkeit in Kontakt mit Kunden des Arbeitgebers, so kommt es oft vor, daß diese als Dritte Zahlungen (unmittelbar) an den Arbeitnehmer erbringen. Das sind die Fälle der in Gaststätten, Hotels usw. sowie in Frisörbetrieben gezahlten Trinkgelder¹³³, die Metzgergelder der Möbelpacker¹³⁴, die Bezüge aus dem Tronc einer Spielbank¹³⁵ und alle diejenigen Zuwendungen, die Arbeitnehmer von Dritten als Ansporn oder im weitesten Sinne als Belohnung für ihre Tätigkeit zugewendet erhalten¹³⁶; auch Schmiergelder sind hier zu nennen.

131 Einschränkung jetzt BVerfG, DB 1984, 190.

132 BFH, BStBl. III 1958, 268 (269); Zusammenstellung bei *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG, § 19 Anm. 229, 247.

133 Beispielsfälle RFHE 20, 20; RFHE 24, 219; RFH, RStBl. 1940, 665; BFH, BStBl. III 1964, 7.

134 BFH, BStBl. III 1965, 426.

135 BFH, BStBl. III 1963, 479.

136 Beispielsfälle RFH, RStBl. 1935, 1107; RFH, RStBl. 1937, 588; RFH, RStBl. 1944, 731; BFH, BStBl. III 1955, 55; BFH, BStBl. II 1981, 707; FG Düsseldorf, EFG 1965, 273.

Sämtliche genannten Konstellationen werden herkömmlicherweise grundsätzlich als lohnsteuererheblich angesehen¹³⁷. Die dafür gegebenen Begründungen sind recht unterschiedlich. Der RFH stellt zum Teil auf eine wirtschaftliche Betrachtungsweise ab, bei der eventuelle Rechtsbeziehungen des Arbeitnehmers zu dem Dritten ohne Bedeutung seien¹³⁸. Etwas aussagekräftiger ist der Hinweis, der Arbeitnehmer verdanke das Trinkgeld usf. der Nutzung einer Einkunftsquelle¹³⁹, doch führt dieses Argument nicht zwingend zu § 19 EStG, da mit ihm auch andere (selbständige) Einkunftsarten angesprochen sind. Die Rechtsprechung des BFH ist ebenfalls an einer wirtschaftlichen Betrachtung orientiert, wenn sie von einer weiten Auslegung des § 19 EStG ausgeht, der alle „Früchte“ der Arbeitsleistung umfasse¹⁴⁰. Dabei hilft der Hinweis auf § 2 Abs. 3 Nr. 3 LStDV nicht weiter, da er das Drittbeziehungsproblem nicht löst. Verneint werden §§ 8 Abs. 1, 19 EStG allein bei Schmiergeldern, weil es sich dabei um Zahlungen gegen die Arbeitgeberinteressen handele¹⁴¹. Vereinzelt geblieben ist ein Urteil des FG Düsseldorf¹⁴², welches keinen Arbeitslohn annimmt, sofern das Verhältnis des Arbeitnehmers zum Dritten persönlicher Natur ist. I. E. sind also „Nebeneinnahmen“ des Arbeitnehmers durch Zuwendungen Dritter regelmäßig Arbeitslohn. Ob diese „Abfärbetheorie“¹⁴³ der hM fundiert ist, gilt es zu untersuchen. Dogmatische Erkenntnisse sind aus der derzeitigen Praxis jedenfalls kaum zu gewinnen.

Vorab als unproblematisch ausgesondert werden können Situationen, in denen der Arbeitnehmer gegen den Arbeitgeber einen (tarifvertraglichen) Anspruch auf dasjenige Entgelt hat, welches ihm de facto uU ein Dritter zahlt. Beim Metergeld, beim Bedienungsgeld und anderen Zusatzleistungen Dritter ist dann die Höhe der Dritteleistung in einer arbeitsrechtlichen Anordnung oder in einer Vereinbarung zwischen Arbeitgeber und Drittem

137 Zusätzlich zu den in FN 133–136 genannten Entscheidungen Abschn. 73 Abs. 3, 4 LStR; *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG, § 19 Anm. 69, 400 „Belohnungen“, „Metergelder“, „Poolung von Einnahmen“, „Trinkgelder“; *Oeftering/Görbing*, Das gesamte Lohnsteuerrecht, § 38 Rz. 10 ff.; *Schmidt/Heinicke*, EStG, § 3 „Trinkgelder“, (*Drenseck*) § 38 Anm. 6 b.

138 RFHE 20, 20 (21); RFHE 24, 219 (220); RFH, RStBl. 1935, 1107.

139 RFH, RStBl. 1940, 665.

140 BFH, BStBl. III 1962, 214 (216); BFH, BStBl. II 1981, 707 (708).

141 RFH, RStBl. 1944, 731 (732); *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG, § 19 Anm. 400 „Schmiergeld“; *Oeftering/Görbing*, Das gesamte Lohnsteuerrecht, § 19 Rz. 253 „Schmiergelder“, § 38 Rz. 8; *Schmidt/Drenseck*, EStG, § 19 Anm. 8 „Schmiergeld“.

142 EFG 1965, 273.

143 Sehr deutlich BFH, BStBl. III 1955, 55 f.; zur Abfärbetheorie bei Nebentätigkeiten des Arbeitnehmers *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG, § 19 Anm. 31, mwN.

festgelegt¹⁴⁴. Hier besteht steuerbarkeitsbegründende Kausalität der Drittleistung mit dem Dienstverhältnis.

Ein starkes Argument dafür, daß §§ 8 Abs. 1, 19 EStG auch hinsichtlich freiwilliger Zusatzleistungen Dritter einschlägig sind, könnte aus §§ 3 Nr. 51, 19 Abs. 1 S. 2 EStG i. V. m. § 2 Abs. 1 S. 3 LStDV herzuleiten sein. Wenn § 3 Nr. 51 EStG einen Freibetrag gewährt, so scheint daraus im Umkehrschluß die Lohnsteuerbarkeit freiwilliger Drittleistungen zu folgen. § 3 Nr. 51 EStG regelt aber nur die Steuerfreiheit bestimmter Leistungsfähigkeitssteigerungen, setzt demnach voraus, daß sie steuerbarkeitsbegründend dem Katalog des § 2 Abs. 1 EStG unterfallen¹⁴⁵. § 3 Nr. 51 EStG hat also sehr wohl indizielle Bedeutung für die Frage, ob freiwillige Zusatzleistungen Dritter den §§ 8 Abs. 1, 19 EStG zu subsumieren sind, doch könnte sich ebenso herausstellen, daß die Vorschrift ins Leere geht, weil die Drittleistungen gar nicht steuerbar sind (Schenkung!). Aber selbst wenn man dem § 3 Nr. 51 EStG eine Entscheidung des Gesetzes für die Steuerbarkeit entnimmt, so besagt dies noch nichts darüber, ob es sich um Einkünfte aus der Einkunftsart „nichtselbständige Arbeit“ handelt. Gewichtiger scheint deshalb die Aussage des § 19 Abs. 1 S. 2 EStG i. V. m. § 2 Abs. 1 S. 3 LStDV zu sein; danach ist es gleichgültig, ob der Arbeitnehmer einen Rechtsanspruch auf die Leistung hat. Übertragen auf die Zusatzleistungen Dritter bedeutete dies die Anwendung des Lohnsteuerrechts. Dagegen spricht jedoch der Sinn des § 19 Abs. 1 S. 2 EStG. Diese Vorschrift will in erster Linie nicht nur rechtliche, vielmehr auch rein faktische Zusammenhänge mit dem Dienstverhältnis für § 19 Abs. 1 EStG genügen lassen¹⁴⁶. Schon der Umstand, daß § 19 Abs. 1 S. 2 EStG in den Drittbeziehungsfällen bislang nicht herangezogen worden ist, zeigt, daß er nur in Zweipersonenverhältnissen bedeutsam wird. Bei § 19 Abs. 1 S. 2 geht es – ähnlich § 41 AO – um die eventuelle Unterbrechung der rechtlichen Kausalkette aufgrund eines nur tatsächlichen Zusammenhangs. In den Drittbeziehungsfällen kommt es demgegenüber darauf an, ob die Kausalität mit dem Dienstverhältnis durch einen hinzutretenden Kausalablauf, durch eine weitere personale Beziehung (zu dem Dritten) überlagert wird¹⁴⁷. Diesen weiteren, durch den Dritten veranlaßten Kausalablauf gilt es zu untersuchen.

144 Vgl. BFH, BStBl. III 1965, 426; Abschn. 73 Abs. 3 LStR; *Soergel/Mühl*, BGB, 11. Aufl., 1980, § 611 Rz. 139.

145 Vgl. *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG, § 3 Anm. 2.

146 RFH, RStBl. 1935, 335; BFH, BStBl. III 1957, 40 (41); BFH, BStBl. II 1975, 182 (183 f.); BFH, BStBl. II 1978, 239; *Oeftering/Görbing*, Das gesamte Lohnsteuerrecht, § 19 Rz. 196.

147 Vgl. auch BFH, BStBl. II 1975, 239 f.

Schon die Bezeichnung der hier problematischen Sachverhalte als solche freiwilliger Zusatzleistungen und Belohnungen Dritter weist darauf hin, daß der Arbeitnehmer hinsichtlich dieser Zahlungen jedenfalls keinen Rechtsanspruch hat – weder gegen seinen Arbeitgeber noch gegen den Dritten. Leistet letzterer trotzdem, dann besteht sicherlich eine tatsächliche Verknüpfung mit dem Dienstverhältnis. Die Beziehung zu dem zahlenden Dritten ist zunächst tatsächlicher Natur, hat allerdings auch rechtlichen Charakter. Da der Rechtsgrund (i. S. d. Bereicherungsrechts) der Zuwendung des Dritten nicht in dem Arbeitsvertrag gefunden werden kann – der Dritte leistet nicht auf eine fremde Schuld¹⁴⁸ –, darf der Arbeitnehmer die durch den Dritten erlangte Bereicherung nur behalten, wenn eine rechtfertigende causa vorhanden ist. Zivilrechtlich kann es zwar dahinstehen, ob es sich um eine belohnende Schenkung oder um eine entgeltliche Zuwendung handelt, doch ist dies steuerrechtlich durchaus entscheidend, denn im ersten Fall ist die Zuwendung nicht einkommensteuerbar (arg. § 2 Abs. 1 EStG), während sie sonst zu Einkünften aus § 22 Nr. 3 EStG führt. Da Entgeltlichkeit nicht mit einer synallagmatischen Verknüpfung gleichzusetzen ist, § 516 Abs. 1 BGB also schon dann ausgeschlossen ist, wenn der Bereicherung eine Gegenleistung im weitesten Sinn gegenübersteht¹⁴⁹, sind in den Trinkgeldfällen usf. entgeltliche Bereicherungen des Arbeitnehmers anzunehmen. Dieses – zivilrechtlich umstrittene¹⁵⁰ – Ergebnis folgt daraus, daß der „Belohnende“ die Qualität der Arbeitnehmerleistung abgelten will¹⁵¹. Ob man die belohnende Zusatzleistung nun als unentgeltlich oder als entgeltlich ansieht, auf jeden Fall besteht eine causa zwischen Arbeitnehmer und Drittem, welche den tatsächlichen Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis, und damit dem Lohnsteuerrecht, unterbricht.

Eine wertende Beurteilung kann daher nur dann zur lohnsteuerbarkeitsbegründenden Kausalität freiwilliger Drittleistungen führen, wenn man die Trinkgelder usf. als Produkt eines vom Arbeitgeber geleisteten Naturallohns begreift, der darin besteht, daß der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer eine Erwerbsmöglichkeit eröffnet¹⁵². Zu bedenken ist jedoch, daß die

148 Dazu *Medicus*, Bürgerliches Recht, Rz. 684 f., 949 ff.

149 RGZ 94, 322 (324); BGH, NJW 1982, 436; MünchKomm (BGB) – *Kollbosser*, § 516 Rz. 13 ff.; *Palandt/Putzo*, BGB, § 516 Anm. 4.

150 Vgl. MünchKomm (BGB) – *Kollbosser*, § 516 Rz. 19 mit FN 53; *Palandt/Putzo*, aaO; *Soergel/Mühl*, BGB, § 516 Rz. 24, § 662 Rz. 11.

151 Zu diesem Kriterium RGZ 125, 380 (383); MünchKomm (BGB) – *Kollbosser*, § 516 Rz. 13, 19 f.

152 *Gamillscheg*, Arbeitsrecht I, 6. Aufl., 1983, S. 178; *Schaub*, Arbeitsrechts-Handbuch, § 68 I 6; *Soergel/Mühl*, BGB, § 611 Rz. 139.

Möglichkeit, Trinkgelder, Belohnungen usf. zu erlangen, nur die Vorstufe der effektiven Bereicherung bildet und überdies noch von der individuellen Leistung des Arbeitnehmers dem Dritten gegenüber abhängt. Im übrigen läge ein Nebeneinander von Einnahmen in Geld und geldwerten Gütern vor; ein Sachverhalt kann aber nicht sowohl nach § 8 Abs. 1 Alt. 1 EStG als auch nach § 8 Abs. 1 Alt. 2, Abs. 2 EStG zu qualifizieren sein.

Es bleibt also festzuhalten: Freiwillige Zusatzleistungen Dritter beruhen auf einer eigenständigen Rechtsbeziehung des Arbeitnehmers zu dem Dritten und unterbrechen die Kausalität mit dem Dienstverhältnis, sind mithin materiell lohnsteuerunerheblich. Dieses Ergebnis wird auch dadurch bestätigt, daß sich die (arbeitsrechtliche) Lohnfortzahlung ohne Berücksichtigung der freiwilligen Zusatzleistungen Dritter berechnet¹⁵³ und daß solche Dritteleistungen beim umsatzsteuerrechtlichen Leistungsaustausch des Arbeitgebers mit seinem Vertragspartner, dem Dritten, unberücksichtigt bleiben¹⁵⁴. Nur eine solche Betrachtungsweise führt auch zur Übereinstimmung mit der Behandlung von Schmiergeldern¹⁵⁵. Die hM kann nicht einsichtig machen, warum § 22 Nr. 3 EStG an Stelle von § 19 Abs. 1 EStG zum Zuge kommen soll; in jedem Fall liegt eine (uU nichtige) Rechtsbeziehung zu dem Dritten vor. Anzuwendender Obersatz sollte nach allem sein, daß keine Kausalität i. S. d. §§ 8 Abs. 1, 19 EStG gegeben ist, wenn der Arbeitnehmer eine Bereicherung aufgrund einer Rechtsbeziehung zu einer dritten Person erfährt¹⁵⁶.

c) Schadensersatz

Bei Schadensersatzleistungen des Arbeitgebers oder Dritter an den Arbeitnehmer kommt es nach hM darauf an, ob ein unmittelbarer Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis besteht¹⁵⁷. Keine Einnahmen sind Kompensationen, die ihre Ursache im privaten Bereich haben, d.h. Schadensersatzleistungen für die Verletzung höchstpersönlicher Güter, Schmerzens-

153 Vgl. *Schaub*, Arbeitsrechts-Handbuch, § 98 V.

154 *Bunjes/Geist*, UStG, 2. Aufl., 1985, § 10 Anm. 10f.; *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, UStG, 4. Aufl., 1984, § 10 Anm. 20 „Bedienungszuschlag“ unter Hinweis auf RFM v. 19. 10. 1936 – S 4200 – 157 III, U-Kartei S 4200 K. 10.

155 S. oben FN 141 und dazugehöriger Text.

156 Im Text war stets von freiwilligen Zusatzleistungen die Rede. Das Ergebnis gilt selbstverständlich erst recht bei einem von dem Arbeitnehmer mit dem Dritten vor dessen Leistung geschlossenen Vertrag; unrichtig daher BFH, BStBl. II 1955, 55.

157 Für viele BFH, BStBl. II 1975, 520 (521); Hessisches Finanzgericht, EFG 1981, 629; *Oeftering/Görbing*, Das gesamte Lohnsteuerrecht, § 19 Rz. 228; *Schmidt/Drenseck*, EStG, § 19 Anm. 7 b, 8 „Schadensersatz“.

gelder usf.¹⁵⁸. Dieser private Zusammenhang wird verneint, wenn die Ursache in einer Vertragsverletzung des Arbeitgebers liegt. Dem Umstand, daß es sich oft um Schadensersatz für Verletzungen von Gegenständen des nicht steuerverstrickten Privatvermögens handelt, soll unbeachtlich sein¹⁵⁹.

Für die Dritteleistungskonstellationen ergeben sich bei Anwendung dieser Grundsätze folgende Möglichkeiten. Für die Lohnsteuer grundsätzlich unerheblich sind Schadensersatzleistungen bzw. Kompensationen Dritter, die ihre Ursache in einem isolierten, vom Arbeitsverhältnis getrennten Anspruch (Delikt, eigener Vertrag) des Arbeitnehmers gegen den Dritten haben¹⁶⁰. Problematisch kann es nur werden, wenn der Dritte mit seiner Zahlung Einbußen kompensiert, die anlässlich des Arbeitsverhältnisses vorgekommen sind. In der Regel sind dies Fälle, in denen Versicherungen aufgrund eines Versicherungsvertrages mit dem Arbeitgeber Leistungen an den Arbeitnehmer bzw. seine Hinterbliebenen erbringen. Der BFH unterscheidet, ob die Leistung Einnahmeausfälle des verletzten Arbeitnehmers ausgleichen will (= Einnahmen) oder ob sie dazu dient, Gesundheitsschädigungen, höchstpersönliche Beeinträchtigungen usf. abzumildern (nichtsteuerbarer Bereich)¹⁶¹. Soweit danach lohnsteuerbare Einnahmen anzunehmen sind – zB Tagelöhner – ist dem mit der Einschränkung zuzustimmen, daß die Dritteleistung dem Arbeitgeber zuzurechnen ist¹⁶². Nicht jede Leistung eines Dritten, welche den Verdienstaufschlag des Arbeitnehmers ausgleicht, kann dem Arbeitgeber zugute kommen¹⁶³. Hat der Dritte keinerlei Beziehung zum Arbeitgeber, so ist die Kausalkette zum Dienstverhältnis unterbrochen.

d) § 38 Abs. 1 S. 2 EStG

Bislang sind die lohnsteuerverfahrensrechtlichen Aspekte bei Zahlungen durch Dritte ausgeblendet worden. Abschließend ist daher noch einmal auf den schon erwähnten¹⁶⁴ § 38 Abs. 1 S. 2 EStG einzugehen.

158 BFH, BStBl. III 1964, 12 (13); BFH, BStBl. II 1982, 496 (498); *Herrmann/Hewer/Raupach*, EStG, § 19 Anm. 185; *Schmidt/Seeger*, EStG, § 24 Anm. 4 c; *Steinle*, BB 1981, 329.

159 So wohl BFH, BStBl. II 1975, 520; Hessisches Finanzgericht, EFG 1981, 629, obwohl es in beiden Fällen um Schäden im – nicht schon um Verletzungen des – Privatvermögen(s) ging. Kritisch *Knobbe-Keuk*, StuW 1976, 43 (48).

160 Vgl. auch RFH, RStBl. 1939, 910. Zu Problemen, die sich aus einem möglichen Werbungskostenabzug ergeben, *Jakob*, Steuern vom Einkommen I, S. 120; *Schmidt/Drenseck*, EStG, § 19 Anm. 8 „Unfallkosten“.

161 BFH, BStBl. II 1976, 694 (696); BFH, BStBl. II 1982, 496 (497 f.).

162 S. oben V 1 b, 2 a.

163 Zivilrechtlich ist dies die Frage nach der Vorteilsausgleichung; vgl. zB *Medicus*, Schuldrecht I, § 54 III 3; MünchKomm (BGB) – *Grunsky*, Rz. 93 ff. vor § 249.

164 S. oben II 2, III 2 (S. 90 f. und 93 f.).

In den vorstehend¹⁶⁵ abgehandelten Sachverhaltsgruppen liegt die eine Lösungsalternative so, daß dem Arbeitgeber die tatsächliche Zahlung des Dritten an den Arbeitnehmer rechtlich zuzurechnen ist. Wird der Dritte aber lediglich als Leistungsmittler des Arbeitgebers tätig, dann ist es gerechtfertigt, das Lohnsteuerabzugsverfahren durchzuführen¹⁶⁶. Das eigentliche Problem des § 38 Abs. 1 S. 2 EStG sind jedoch diejenigen Fälle, in denen der Dritte aufgrund einer eigenen, vom Arbeitsvertrag zu trennenden causa (das Trinkgeld usf.) an den Arbeitnehmer leistet. Hier soll aus § 38 Abs. 1 S. 2 EStG die Pflicht des Arbeitgebers zum Steuerabzug folgen, wenn die Drittleistung nur „üblich“ ist¹⁶⁷. Obwohl die Drittleistung dem Arbeitgeber materiell-rechtlich nicht zugerechnet werden kann und er in den Zahlungsvorgang tatsächlich nicht eingeschaltet wird, müßte er dann zum Quellenabzug verpflichtet sein und nach § 42 d EStG haften. Wenn versucht wird, dieses Ergebnis mit der Überlegung zu vermeiden, §§ 38, 42 d EStG seien bei fehlender Einflußmöglichkeit des Arbeitgebers unanwendbar¹⁶⁸, dann zeigt dies die Fragwürdigkeit der hM zu § 38 Abs. 1 S. 2 EStG¹⁶⁹. Die Anwendungsfrage stellt sich für die hM in dieser Schärfe nur deshalb, weil der materielle Hintergrund der Verfahrensnorm unbeachtet bleibt bzw. unrichtig qualifiziert wird. Erkennt man, daß bei Leistung des Dritten aufgrund eigener causa zum Arbeitnehmer die lohnsteuerbarkeitsbegründende Kausalität unterbrochen wird, dann sind diese Fälle von vornherein nicht solche der §§ 19, 38, 42 d EStG. Damit kann § 38 Abs. 1 S. 2 EStG nur noch auf Sachverhalte zutreffen, in denen die Drittzahlung dem Arbeitgeber zugerechnet wird. Allein für diese Fälle gilt die „Üblichkeit“ als einschränkendes Kriterium. Ob die fehlende tatsächliche Einschaltung in den Zahlungsfluß der Quellenbesteuerung nicht entgegensteht, weil es sich rechtlich um eine dem Arbeitgeber zuzuordnende Zahlung handelt (vgl. § 38 Abs. 1 S. 1 EStG), mag zweifelhaft sein, führt aber über die zu erörternde Thematik hinaus¹⁷⁰.

165 V 2 a–c (S. 109 ff.).

166 I. E. ebenso *Schmidt/Drenseck*, EStG, § 38 Anm. 6 a; vgl. auch BFH, BStBl. III 1958, 268; BFH, BStBl. III 1961, 167; BFH, BStBl. II 1975, 749.

167 Abschn. 73 LStR; *Schmidt/Drenseck*, EStG, § 38 Anm. 6 b.

168 BFH, BStBl. II 1974, 411 (412 f.) (§ 38 Abs. 1 S. 2 EStG galt zum Zeitpunkt der Entscheidung noch nicht); *Schmidt/Drenseck*, EStG, § 38 Anm. 6 b, § 42 d Anm. 2 f.; *Söffing*, FR 1983, 25; anders aber Abschn. 73 LStR.

169 Ausführlich oben III 2. Im übrigen wird nicht klar, warum die fehlende Einflußmöglichkeit bei der „unechten Lohnzahlung“ (*Schmidt/Drenseck*, EStG, § 38 Anm. 6 a) keine Rolle spielen soll.

170 Näher *Söffing*, FR 1983, 25; *Stolterfoht*, DSzJG 1981, 271 (296 ff.).

VI. Schlußbemerkung

Ausgangspunkt der hier angestellten Überlegungen war die steuerrechtsdogmatische Einordnung der durch Arbeitsverhältnisse ausgelösten Zahlungen an und durch Dritte im allgemeinen und die Bewältigung des Kausalitätsproblems im besonderen¹⁷¹. Dabei ist das Hauptaugenmerk auf die rechtlichen Strukturen der typischen Drittbeziehungssachverhalte gerichtet worden. Die gefundenen Ergebnisse mögen angesichts der bisherigen Praxis oft überraschen, doch haben sie immerhin den Vorteil rechtlicher Begründungsversuche für sich. Aufgabe einer steuerjuristischen Betrachtung können nicht rein wirtschaftliche oder (angeblich) vernünftige Überlegungen – etwa: Trinkgeld gehört per se zum Arbeitslohn¹⁷² –, sondern nur solche rechtlicher, zu Dogmatik und Rechtssicherheit führender Art sein. In einer steuerrechtlichen Untersuchung ist der *advocatus diaboli* eben nicht immer der *advocatus fisci*.

171 S. oben I, III 3 (S. 85 ff. und 94 ff.).

172 Vgl. BFH, BStBl. III 1962, 214 (216); BFH, BStBl. II 1974, 411 (412).

Gesetzlose Steuerbefreiungen im Lohnsteuerrecht?

Dr. Klaus Offerhaus, Richter am Bundesfinanzhof, München

Inhaltsübersicht

- | | |
|--|--|
| I. Vorwort | |
| II. Einführung in die Fragestellung | |
| III. Arbeitslohnbegriff | |
| IV. Gelegenheitsgeschenke | |
| 1. BFH-Urteil vom 22. 3. 1985 zu den Lehrabschlußprämien | |
| 2. Folgerungen | |
| 3. Fälle bloßer Aufmerksamkeiten bei fehlender Gegenleistung | |
| 4. Zuwendungen, die unter keine Einkunftsart fallen | |
| V. Annehmlichkeiten | |
| 1. Erste Fallgruppe | |
| a) Bereitstellen von Sozialräumen | |
| b) Zurverfügungstellen von Sportstätten und Sportgeräten | |
| c) Zurverfügungstellen von Schutzkleidung, Arbeitskleidung | |
| d) Betriebskindergarten | |
| e) Unentgeltliche medizinische Betreuung | |
| f) Zwischenergebnis | |
| 2. Zweite Fallgruppe | |
| a) Essensfreibetrag | |
| b) Hausrunk, Freitabak, Deputate | |
| c) Personalrabatt | |
| d) Jahreswagen | |
| e) Vorteile im Rahmen von Betriebsveranstaltungen | |
| f) Verbilligte Überlassung von Wohnungen | |
| g) Zinsersparnisse | |
| h) Zwischenergebnis | |
| VI. Werbungskostenersatz | |
| VII. Schlußbetrachtung | |

I. Vorwort

Ich freue mich, daß das Lohnsteuerrecht nun auch bei dieser ehrenwerten Gesellschaft seine Anerkennung gefunden hat, wird es doch – salopp gesagt – sonst nicht immer für voll genommen. Schon sprachlich wird manches Mal – vielleicht bössartigerweise – differenziert, indem man von einkommensteuerrechtlichen Vorschriften, aber von lohnsteuerlichen Bestimmungen spricht. Im Lohnsteuerrecht scheint alles etwas unschärfer zu sein. Das gilt auch in der Sache selbst. Nicht zuletzt deshalb läßt sich im Lohnsteuerrecht die Frage aufwerfen, ob es gesetzlose Steuerbefreiungen gibt, eine Frage, die in anderen Steuerbereichen gar keine Frage wäre.

II. Einführung in die Fragestellung

Wer die Frage aufwirft, ob es gesetzlose Steuerbefreiungen gibt, läßt eigentlich erkennen, daß er ein Positivist oder Normativist¹ ist, der sich also an den Gesetzeswortlaut gebunden fühlt. Ob der Gesetzespositivismus in jeder Rechtsmaterie seine Berechtigung hat, bezweifle übrigens auch ich. Ich gehe aber nicht so weit wie der Jurist und Philosoph von *Kirchmann* in seiner bemerkenswerten Schrift über „Die Wertlosigkeit der Jurisprudenz als Wissenschaft“ aus dem Jahre 1848, in welcher er sich gegen das geschriebene Recht wendet, weil es starr sei, weil es nicht beachte, daß das Recht fortschreite und weil das – wie er meint – natürliche und deshalb richtige Recht sich dem starren positiven Recht leider immer beugen müsse. Man kann aus den interessanten Ausführungen von *v. Kirchmann* sicher einiges akzeptieren. Für das Steuerrecht gehen sie indessen ins Leere. Denn **Steuereingriffe** müssen im Gesetz geregelt sein. Sie lassen sich nicht aus dem Naturrecht ableiten, weil es – fast möchte ich sagen – von der Willkür des jeweiligen Gesetzgebers abhängt, ob er etwas steuerpflichtig machen will oder nicht, ob er also eine Hunde-, eine Katzen-, eine Kohlen-, eine Sekt-, eine Vermögen- oder eine Gewerbesteuer einführen oder abschaffen möchte. Mit anderen Worten: Steuerpflichten – Steuereingriffe – bedürfen einer gesetzlichen Konkretisierung oder Grundlage², was ich hier nicht weiter vertiefen möchte.

Aber auch Steuerbefreiungen, über die ich zu sprechen habe, sind nur erlaubt, wenn sie sich aus dem Gesetz ergeben. Dies fordert schon der Gleichbehandlungsgrundsatz. Auch nach dem sog. Legalitätsprinzip sind die Steuerbehörden verpflichtet, die gesetzlich geschuldeten Steuern zu erheben³. Der Verzicht auf Steuern aus Billigkeitsgründen oder aus Gründen der steuertechnischen Vereinfachung bedarf also der gesetzlichen Grundlage, was sich zweifelsfrei aus § 51 Abs. 1 Nr. 1 EStG ergibt. § 3 EStG verdeutlicht das. Die zahlreichen gesetzlichen Steuerbefreiungen in dieser Vorschrift zeigen, daß der Gesetzgeber meinte, bestimmte Tatbestände steuerfrei stellen zu sollen, dies aber im Gesetz ausdrücklich sagen zu müssen. Gerade die Nummern 50 bis 52 des § 3 EStG lassen erkennen, daß es auch im Lohnsteuerbereich Steuerbefreiungen nur geben kann und soll, wenn sie gesetzlich geregelt sind.

1 Vgl. hierzu *Beisse* in Festschrift für *von Wallis*, Der Bundesfinanzhof und seine Rechtsprechung, Grundfragen – Grundlagen, 1985, S. 45, 57.

2 Im Grundsatz wohl unbestritten, vgl. im einzelnen *Tipke*, Steuerrecht, Lehrbuch, 10. Aufl., S. 23 f., 44; *Offerhaus*, DB 1985 S. 565 mit weiteren Nachweisen.

3 Siehe im einzelnen *Offerhaus*, aaO (FN 2).

III. Arbeitslohnbegriff

Ausgangspunkt der Überlegungen, ob es im Lohnsteuerrecht zulässigerweise besondere Steuerbefreiungen gibt, muß deshalb § 19 EStG in Verbindung mit § 2 LStDV sein. Hat man nach diesen Vorschriften steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zutreffend eingeordnet, ergibt sich zwangsläufig, welche Zuwendungen des Arbeitgebers an seine Arbeitnehmer steuerfrei sind.

Ich nehme an, daß man schon früher so gedacht hat. Man hat den Arbeitslohnbegriff entwickelt und festgestellt, was darunter und was nicht darunter fällt. Dann hat man allerdings wohl einen Fehler gemacht, indem man das, was nicht dem Arbeitslohn zuzuordnen war, mit Sammelbezeichnungen versehen hat, nämlich mit „Annehmlichkeiten“ und „Gelegenheitsgeschenken“. Danach haben diese nicht unmittelbar aus dem Gesetz abgeleiteten Begriffe angefangen, ein Eigenleben zu führen. Sie wurden konkretisiert, interpretiert, mit Beispielen versehen, ausgedehnt und dann wiederum definiert. Man gebrauchte diese Begriffe nunmehr, weil man sie zuvor erfunden hatte. Man hat sie aber nicht erfunden, weil man sie gebraucht hätte. Man braucht sie heute noch nicht. Ich möchte so weit gehen zu sagen, man sollte sie vermeiden.

Bei meinen weiteren Erwägungen, ob und inwieweit es gesetzlose Steuerbefreiungen im Lohnsteuerrecht gibt, muß ich also vom Arbeitslohnbegriff ausgehen. Der BFH hat diesen Begriff – fast blieb das von der Fachöffentlichkeit unbemerkt – in den letzten Jahren neu definiert. Arbeitslohn liegt nach dem Vorsorgeuntersuchungsurteil vom 17. 9. 1982⁴ vor, wenn dem Arbeitnehmer

- (1.) Geld oder geldeswerte Güter
- (2.) für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst
- (3.) zugeflossen sind.

Nach demselben Urteil werden Vorteile und Bezüge „für“ (§ 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG) eine Beschäftigung gewährt, wenn sie durch das individuelle Dienstverhältnis des Arbeitnehmers veranlaßt sind. Der BFH geht also nicht nur auf der Ausgabenseite – bei den Werbungskosten –, sondern auch auf der Einnahmenseite der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vom Veranlassungsprinzip aus.

Durch das individuelle Dienstverhältnis ist ein Vorteil veranlaßt, wenn er nur mit Rücksicht auf das Dienstverhältnis eingeräumt worden ist⁵, das

⁴ Vgl. Urteil vom 17. 9. 1982 VI R 75/79, BFHE 137, 13, BStBl. II 1983 S. 39.

⁵ Vom BFH so ausdrücklich entschieden in dem Fall der verbilligten Überlassung eines Grundstücks an einen Arbeitnehmer: Urteil vom 10. 6. 1983 VI R 176/80, BFHE 138, 456, BStBl. II 1983 S. 642.

heißt, wenn sich die Leistung des Arbeitgebers im weitesten Sinn als Gegenleistung für die Zurverfügungstellung der individuellen Arbeitskraft erweist⁴. Nicht erforderlich ist, was der BFH in seiner Essensgeldentscheidung vom 7. 12. 1984 nochmals betont hat, daß der Einnahme des Arbeitnehmers eine konkrete Dienstleistung gegenübersteht⁵, was zB durch die zweifelsfreie Lohnsteuerpflicht von Weihnachtsgratifikationen veranschaulicht wird.

Deshalb liegt Arbeitslohn nicht vor, wenn die Zuwendung wegen anderer Rechtsbeziehungen oder wegen sonstiger, nicht auf dem Dienstverhältnis beruhender Beziehungen zwischen dem Arbeitnehmer und dem Arbeitgeber gewährt wird, zB wenn der Arbeitnehmer Zinsen für ein dem Arbeitgeber gegebenes Darlehen erhält. Gleiches gilt, wenn zwar nur der Arbeitnehmer Zuwendungsempfänger ist, die den Vorteil bewirkenden Aufwendungen des Arbeitgebers aber in seinem – des Arbeitgebers – ganz überwiegend eigenbetrieblichem Interesse getätigt werden⁷. Die Aufwendungen sind in einem solchen Fall – auch im weitesten Sinn – keine Gegenleistung des Arbeitgebers für die Zurverfügungstellung der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers; sie können deshalb kein Arbeitslohn sein. Der Arbeitgeber will insoweit die Arbeitnehmer nicht entlohnen. Diese empfinden seine Leistung auch nicht als Arbeitslohn.

Sicher ist die Grenze zwischen Zuwendungen in ganz überwiegend eigenbetrieblichem Interesse und solchen Zuwendungen, an denen auch die Arbeitnehmer interessiert sind, im Einzelfall flüchtig. Fraglos zahlt der Arbeitgeber den Arbeitslohn im eigenbetrieblichen Interesse; denn ohne diese Zahlung würden die Arbeitnehmer ihm ihre Leistung nicht erbringen. Aber auch die Arbeitnehmer haben an der Lohnzahlung ein wesentliches Eigeninteresse, weshalb die Lohnzahlung nicht in ganz überwiegend eigenbetrieblichem Interesse erbracht wird. Andererseits ist der „Vorteil“ der Arbeitnehmer, daß sie medizinisch untersucht werden, dann ganz überwiegend im eigenbetrieblichen Interesse – und deshalb kein Arbeitslohn –, wenn der Arbeitgeber die Untersuchung verlangt, um darauf vor allem hinsichtlich seiner leitenden Arbeitnehmer betriebliche Dispositionen aufbauen zu können⁴.

Daraus folgt, daß ein ganz überwiegend eigenbetriebliches Interesse regelmäßig nur dann anzunehmen ist, wenn das Arbeitnehmerinteresse an der

6 So BFH-Urteil vom 7. 12. 1984 VI R 164/79, BFHE 142, 483, BStBl. II 1985 S. 164.

7 So BFH in BFHE 137, 13, BStBl. II 1983 S. 39 (FN 4); BFHE 142, 483, BStBl. II 1985 S. 164 (FN 6); siehe dazu auch neuerdings *Strasser*, FR 1985 S. 640 und *Albert/Heitmann*, DB 1985 S. 2524.

Leistung des Arbeitgebers gering ist, in den Hintergrund tritt. Das ist insbesondere der Fall, wenn dem Arbeitnehmer die Leistung des Arbeitgebers mehr oder weniger aufgezwungen wird, wenn also vor allem der Arbeitgeber an den Früchten seiner Leistung, seines Aufwands, interessiert ist. Ein ganz überwiegend eigenbetriebliches Interesse ist mE auch dann anzunehmen, wenn der Arbeitgeber kraft öffentlichen Rechts oder infolge seiner arbeitsrechtlichen Fürsorgepflichten zu der Leistung veranlaßt (verpflichtet) ist, sie also nicht als Gegenleistung für die Arbeitnehmerleistung erbringt.

In diesem Zusammenhang ist noch kurz auf die Frage einzugehen, ob es für die Veranlassung der Aufwendungen durch das Dienstverhältnis auf die Sicht des Arbeitnehmers oder auf die des Arbeitgebers ankommt. Entgegen der früheren BFH-Rechtsprechung dürfte die Sicht des Arbeitgebers entscheidend sein. Zur näheren Begründung muß ich insoweit auf meine frühere Äußerung⁸ verweisen, der nunmehr *Herrmann/Heuer/Raupach*⁹ und *Littmann*¹⁰ ausdrücklich zugestimmt haben. Diese Auffassung wird durch die neue BFH-Rechtsprechung im Ergebnis bestätigt. Da der BFH bei Zuwendungen in ganz überwiegend eigenbetrieblichem Interesse des Arbeitgebers Arbeitslohn verneint⁴, stellt er vom Denkansatz her ebenfalls auf die Sicht – nämlich das Interesse – des Arbeitgebers ab.

Natürlich muß eine durch das Dienstverhältnis veranlaßte Einnahme, um steuerpflichtiger Arbeitslohn zu sein, in Geld oder Geldeswert bestehen; der Arbeitnehmer muß durch sie also bereichert sein¹¹. Dies ist nicht streitig. Im einzelnen ist darauf später noch zurückzukommen.

Von diesen Grundsätzen zum Arbeitslohnbegriff ausgehend möchte ich nun zu den Begriffen kommen, die bisher für lohnsteuerfreie Zuwendungen standen.

IV. Gelegenheitsgeschenke

Da hier nur von den „gesetzlosen“ steuerfreien Zuwendungen die Rede sein soll, brauche ich nicht darauf einzugehen, daß es auf Gesetz beruhende steuerfreie Gelegenheitsgeschenke gibt, nämlich Jubiläumszuwendungen (§ 4 LStDV) sowie Heirats- und Geburtsbeihilfen (§ 3 Nr. 15 EStG).

Verwaltung und Rechtsprechung haben darüber hinaus steuerfreie Gele-

8 Vgl. *Offerhaus*, BB 1982 S. 1061, 1063 f.

9 Kommentar zum Einkommensteuergesetz und Körperschaftsteuergesetz, 19. Aufl., § 19 EStG Anm. 61.

10 Das Einkommen-Steuerrecht, 14. Aufl., § 19 RdNr. 21.

11 BFH in BFHE 137, 13, BStBl. II 1983 S. 39 (FN 4); vgl. auch *Offerhaus*, BB 1982 S. 1061 ff.

genheitsgeschenke anerkannt, wenn der Arbeitgeber aus einem besonderen persönlichen, einmaligen oder selten wiederkehrenden Anlaß einem Arbeitnehmer etwas zugewendet hat, um diesem eine Aufmerksamkeit zu erweisen oder um ihn zu ehren, und wenn die Zuwendung der Art und der Höhe nach nicht außergewöhnlich oder übermäßig war.

Als ich diesen Vortrag im Februar 1985 übernahm, wußte ich noch nicht, daß beim BFH Verfahren wegen der Steuerfreiheit von Gelegenheitsgeschenken anhängig waren. Natürlich war mir erst recht nicht bekannt, daß der BFH eines dieser Verfahren noch im März 1985 entscheiden werde. Auch ein Entscheidungsergebnis war nicht voraussehbar.

Ein neues Urteil des BFH vom 22. 3. 1985¹² erleichtert mir meinen Vortrag insoweit sehr. Das neue Urteil enthält Aussagen, die ich zusammengefaßt wiedergeben möchte.

1. BFH-Urteil vom 22. 3. 1985 zu den Lehrabschlußprämien

Der BFH¹² legt nun dar, die Veranlassung der Zuwendung durch das individuelle Dienstverhältnis werde nicht dadurch in Frage gestellt, daß der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer mit der Zuwendung eine Aufmerksamkeit erweisen und/oder ihn ehren möchte. Der BFH meint weiter, es sei „nicht möglich, einzelne herausgehobene Ereignisse im Leben eines Arbeitnehmers oder seiner Angehörigen sachgerecht zum Anlaß für steuerfreie Zuwendungen zu erklären, andere hingegen nicht. Derartige Unterscheidungen sind vielmehr dem Gesetzgeber vorbehalten.“ Der BFH führt sodann aus¹², wenn ein arbeitsrechtlicher Anspruch auf die Zuwendung bestehe, sei schon deshalb die Veranlassung durch das individuelle Dienstverhältnis nicht zu bezweifeln. Und ich möchte hinzufügen, daß fast jede Sonderzuwendung, die bisher als Gelegenheitsgeschenk anerkannt wurde, im Einzelfall auf Tarifvertrag, Betriebsvereinbarung oder Einzelvertrag beruhte und daß ihr deshalb ein arbeitsrechtlicher Anspruch zugrundeliegt.

Der BFH meint dann weiter¹², auch bei freiwilligen Zuwendungen sei der Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis gegeben, weil maßgebender Grund für die Leistung des Arbeitgebers „doch das jeweilige individuelle Arbeitsverhältnis (sei), während der Eintritt des persönlichen Ereignisses nur das die Sonderzuwendungen auslösende Moment“ darstelle. Komme jeder Arbeitnehmer, bei dem ein solches Ereignis eintrete, in den Genuß der Sonderzuwendungen, sei augenscheinlich, daß es sich dabei um einen zusätzlichen Ertrag seiner Arbeitskraft handele. Bei von Fall zu Fall ge-

12 VI R 26/82, BFHE 143, 539, BStBl. II 1985 S. 641.

währten Sonderzuwendungen gelte dasselbe, weil der Arbeitgeber den Arbeitnehmer für sein dienstliches Verhalten in besonderer Form zusätzlich entlohne. Da andere Personen – gemeint sind Nicht-Arbeitnehmer – bei vergleichbaren Anlässen derartige Sonderzuwendungen (vom Arbeitgeber) nicht erhielten, handele es sich um einen zusätzlichen Ertrag der Arbeitnehmer für ihre Arbeitsleistung. Das gelte auch in den Fällen, in denen der Arbeitgeber mit der Zuwendung gleichzeitig soziale Ziele verfolge.

Man wird den BFH übrigens noch dahingehend ergänzen dürfen, daß Gelegenheitsgeschenke auch nicht in ganz überwiegend eigenbetrieblichem Interesse erbracht werden, weil sie den Arbeitnehmern nicht im entferntesten aufzuzwungen werden.

2. Folgerungen

Nach diesen grundsätzlichen Aussagen hat der BFH im konkreten Fall¹² Lehrabschlußprämien, die der Arbeitgeber den Ausgebildeten für gute Abschlußergebnisse zahlte, als steuerpflichtigen Arbeitslohn beurteilt. Er wird – dies kann man seinem Leitsatz in dem neuen Urteil¹² entnehmen – auch in anderen Fällen die Steuerfreiheit von „gesetzlosen“ Gelegenheitsgeschenken ablehnen. Denn es heißt in diesem Leitsatz, daß die Rechtsprechung zu dem Begriff des steuerfreien Gelegenheitsgeschenks sowohl für Geld- als auch für Sachzuwendungen aufgegeben werde¹³.

Zuwendungen des Arbeitgebers aus Anlaß der bisher anerkannten Ereignisse – wie Kommunion, Konfirmation oder Schulentlassung von Kindern des Arbeitnehmers, Silberne oder Goldene Hochzeit eines Arbeitnehmers oder Eintritt in den Ruhestand – werden künftig also nicht mehr als sog. Gelegenheitsgeschenke steuerfrei sein. Dies ist mit Rücksicht auf den Arbeitslohnbegriff und mit Rücksicht darauf, daß es insoweit an einer gesetzlichen Grundlage für eine Steuerbefreiung mangelt, systematisch zutreffend. Es führt auch zu einer Entkomplizierung des Lohnsteuerrechts. Denn die Differenzierung, daß zB eine Zuwendung des Arbeitgebers zur Silberhochzeit des Arbeitnehmers steuerfrei war, zu seinem 50. oder

13 Der BFH ist damit der Kritik, die die bisherige Praxis im Schrifttum vielfach gefunden hat (vgl. zB *Schmidt/Drenseck*, EStG, 4. Aufl., § 19 Anm. 7b; *Littmann*, aaO – FN 10 –, § 19 RdNr. 61; *Stolterfoht*, Grenzen der Rechtsfortbildung im Steuerrecht – Herausgeber: *Tipke*, 1982, S. 270, 283 ff.; *Offerhaus*, BB 1982 S. 1061, 1065 ff.), gefolgt. Er anerkennt also die Steuerfreiheit sog. Gelegenheitsgeschenke auch nicht mehr in dem geringen (meist auf 100 DM begrenzten) Umfang, wie ihn die Finanzverwaltung bisher als steuerfrei angesehen hat (vgl. dazu Abschn. 53 Abs. 2 LStR). – Siehe nunmehr auch die Übergangsregelung des Bundesministers der Finanzen (BMF) vom 28. 10. 1985, BStBl. I 1985 S. 645

60. Geburtstag aber nicht, dürfte nur schwer verständlich oder erklärbar gewesen sein.

Im übrigen hatte der BFH bisher aus § 4 LStDV abgeleitet, daß nur Zuwendungen aus Anlaß der in dieser Bestimmung genannten Jubiläen steuerfrei seien und daß deshalb ein Geschenk des Arbeitgebers zu anderen Jubiläumstagen, zB zum 20jährigen Arbeitnehmerjubiläum, steuerpflichtig sei¹⁴. Es ist kaum vertretbar gewesen, diese Folgerung nur für andere Jubiläumsgeschenke, nicht aber auch für alle anderen Gelegenheitsgeschenke, die ebenfalls gesetzlich nicht ausdrücklich begünstigt sind, zu ziehen. Dieser Widerspruch besteht nun nicht mehr, da alle sog. Gelegenheitsgeschenke, die gesetzlich nicht steuerbefreit sind, als steuerpflichtig beurteilt werden.

3. Fälle bloßer Aufmerksamkeiten bei fehlender Gegenleistung

Der BFH hat in dem neuen Urteil¹² eingeräumt, daß es von seiten des Arbeitgebers doch steuerfreie „bloße Aufmerksamkeiten“ geben kann, „die auch im gesellschaftlichen Verkehr ausgetauscht werden und bei denen deshalb ein geldwerter Vorteil ausscheiden und ein Leistungsentgelt nicht gegeben sein kann“. Dem stimme ich zu. In solchen Fällen liegt eben keine Gegenleistung für die Zurverfügungstellung der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers vor. Eine „Gegenleistung“ ist schon dann zu verneinen, wenn der Vorteil des Arbeitnehmers keinen Geldeswert hat. Einen Geldeswert wird man immer dann verneinen können, wenn der Zuwendungsempfänger (hier der Arbeitnehmer) den Gegenstand nicht in Geld umsetzen, also veräußern kann, wenn es dem Gegenstand mithin an einer Marktgängigkeit mangelt¹⁵.

An einer geldwerten „Gegenleistung“ für die Zurverfügungstellung der individuellen Arbeitskraft fehlt es folglich immer dann, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer aus einem besonderen persönlichen Anlaß – übrigens anders als bei den bisherigen Gelegenheitsgeschenken auch bei einem Geburtstag – zB einen Blumenstrauß, Süßigkeiten, eine Flasche Alkohol

14 Urteil vom 28. 10. 1966 VI 345/65, BFHE 87, 84, BStBl. III 1967 S. 34.

15 Der BFH nimmt, wenn auch in anderem Zusammenhang, einen Gegenwert nur an, wenn ein Gegenstand eine gewisse Marktgängigkeit besitzt, vgl. das Urteil vom 4. 3. 1983 VI R 189/79, BFHE 138, 73, BStBl. II 1983 S. 378. Dieser Gedanke läßt sich für die Beurteilung der Frage, ob eine Zuwendung „Geldeswert“ besitzt, ohne weiteres verwenden. *Herrmann/Heuer/Raupach*, (aaO, FN 9, § 19 EStG Anm. 74) meinen ebenfalls, daß ein Arbeitnehmer nicht bereichert ist, wenn sich der ihm gewährte Vorteil nicht in Geld beziffern läßt.

oder ein Buch mit einer persönlichen Widmung schenkt. Derartige Gegenstände von geringem Wert – und nur solche können als bloße Aufmerksamkeiten angesehen werden – sind nicht marktgängig. Der Arbeitnehmer hat somit keine „Gegenleistung“ des Arbeitgebers für seine Leistung erhalten. Der in solchen Aufmerksamkeiten bestehende Vorteil ist daher auch nicht lohnsteuerpflichtig¹⁶.

4. Zuwendungen, die unter keine Einkunftsart fallen

Im Schrifttum ist die Auffassung vertreten worden, ein steuerfreies Gelegenheitsgeschenk sei auch dann anzuerkennen, wenn ein Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer zB dafür etwas zuwendet, daß letzterer bei einem Brand im Betriebsgebäude Kollegen oder Unterlagen gerettet hat¹⁷. Ich teile die Auffassung, daß eine solche Zuwendung einkommensteuerfrei ist; dies jedoch nicht unter dem Gesichtspunkt des Gelegenheitsgeschenks. Vielmehr fällt der Vorteil unter keine der sieben Einkunftsarten des Einkommensteuergesetzes. Insbesondere ist er nicht dem Arbeitslohn zuzuordnen; denn der Arbeitnehmer erhält den Vorteil nicht für die Zurverfügungstellung seiner Arbeitskraft im Rahmen des Dienstverhältnisses, sondern für eine außerhalb des Dienstverhältnisses stehende Leistung.

Anders wäre der Fall nur zu beurteilen, wenn der Retter ein Angehöriger der Betriebsfeuerwehr des Arbeitgebers wäre. Erhielte er für einen besonderen Einsatz ein zusätzliches Entgelt, so handelte es sich um steuerpflichtigen Arbeitslohn¹⁸; denn insoweit sind die Voraussetzungen des Arbeitslohnbegriffs fraglos erfüllt.

V. Annehmlichkeiten

Wie schon ausgeführt, wurde im Lohnsteuerrecht nicht nur der Begriff der „Gelegenheitsgeschenke“, sondern auch der der „Annehmlichkeiten“ entwickelt. Auch er ist in keinem Gesetz zu finden. Bezeichnenderweise sollte er aber in das Einkommensteuereformgesetz 1975 übernommen werden¹⁹,

16 Ebenso *Littmann*, aaO (FN 10), § 19 RdNr. 61; *Herrmann/Heuer/Raupach*, aaO (FN 9), § 19 EStG Anm. 84, E 130; vgl. hierzu auch BMF vom 28. 10. 1985 (aaO FN 13), der eine sog. Nichtbeantragungsgrenze von 30 DM eingeführt hat. Sehr skeptisch gegenüber der neuen Rechtsprechung: *Späth*, DSzZ 1985 S. 557.

17 Vgl. *von Bornhaupt*, BB 1981 S. 1755.

18 So schon *Offerhaus*, BB 1982 S. 1061, 1067.

19 Vgl. § 51 Abs. 3 Nr. 4 und 5 des Entwurfs für ein Einkommensteuereformgesetz (Bundestags-Drucksache 7/1470 = Bundesrats-Drucksache 700/73).

weil man seinerzeit insoweit wohl eine gesetzliche Regelung für erforderlich hielt.

Der BFH hat den Begriff der „Annehmlichkeiten“ in einem Urteil vom 22. 10. 1976²⁰ definiert, nachdem er ihn zuvor in vielen Entscheidungen meist nur anhand von Beispielen veranschaulicht hatte. Nach dem Urteil vom 22. 10. 1976 gibt es zwei Gruppen von steuerfreien Annehmlichkeiten. Zur 1. Gruppe werden solche Vorteile gerechnet, die sich aus der Sicht des Arbeitnehmers lediglich auf die Art und Weise beziehen, in der er seine Arbeitsleistung zu erbringen hat, wenn ein objektiver Betrachter diese Vorteile nach der Verkehrsanschauung nicht als individuelle Gegenleistung des Arbeitgebers für die Zurverfügungstellung der Arbeitskraft des einzelnen Arbeitnehmers ansehen würde. Zur 2. Gruppe gehören nach dem Urteil vom 22. 10. 1976 Vorteile, durch die die Arbeitnehmer zwar bereichert werden, die der Arbeitgeber aber in ganz überwiegend eigenbetrieblichem Interesse erbringt. Für beide Fallgruppen verlangt die BFH-Rechtsprechung zusätzlich, daß die Zuwendung unter Berücksichtigung aller Umstände der Höhe nach nicht ins Gewicht fällt²¹.

M. E. bedarf es – wie ich einleitend schon ausführte – des Begriffs der Annehmlichkeiten und seiner Definition nicht. Unter Verwendung des Arbeitslohnbegriffs lassen sich alle Fälle, die bisher als Annehmlichkeiten angesehen worden sind, – wenn auch manches Mal mit einem anderen Ergebnis als bisher – zufriedenstellend lösen.

Wie dargelegt, hat sich der BFH vom Begriff des steuerfreien Gelegenheitsgeschenks nun distanziert. Er hat dies in gleicher Deutlichkeit hinsichtlich des Begriffs der Annehmlichkeiten nicht getan. Im Urteil vom 17. 9. 1982⁴ – dem Vorsorgeuntersuchungsfall – hat er allerdings von „so genannten Annehmlichkeiten“ gesprochen²², was vielleicht schon eine gewisse Zurückhaltung gegenüber diesem Begriff zum Ausdruck bringt. In dem Urteil betreffend die Gelegenheitsgeschenke vom 22. 3. 1985¹² führt der BFH sodann – und in diesem Zusammenhang überraschend – aus, daß er sich mit dem Urteil vom 17. 9. 1982⁴ „von dem bislang von ihm benutzten Begriff der Annehmlichkeit gelöst“ habe. Wenn dies zuvor auch nicht ausdrücklich geschehen war, so ist dies in der Sache doch zutreffend.

Denn zur 1. Gruppe von „Annehmlichkeiten“ wurden – ich wiederhole – Vorteile gerechnet, die „nicht als individuelle Gegenleistung des Arbeitge-

20 VI R 26/74, BFHE 120, 379, BStBl. II 1977 S. 99.

21 BFH-Urteil vom 19. 4. 1974 VI R 107/70, BFHE 115, 98, BStBl. II 1975 S. 383.

22 Vgl. die Ausführungen unter 5. im Urteil vom 17. 9. 1982 VI R 75/79, aaO (FN 4).

bers für die Zurverfügungstellung der Arbeitskraft des einzelnen Arbeitnehmers“ angesehen werden können. Da nach dem Urteil vom 17. 9. 1982 Arbeitslohn anzunehmen ist, wenn sich die Leistung des Arbeitgebers im weitesten Sinn als Gegenleistung für die Zurverfügungstellung der individuellen Arbeitskraft erweist, kann man in Umkehrung dieses Satzes feststellen, daß folglich kein Arbeitslohn vorliegt, wenn die Zuwendung keine Gegenleistung für die Zurverfügungstellung der individuellen Arbeitskraft ist. Mit anderen Worten: Wenn die Zuwendung keine Gegenleistung für die Leistung des Arbeitnehmers ist, handelt es sich nach der neuen BFH-Rechtsprechung nicht um Arbeitslohn. Es bedarf für solche Fälle dann nicht der „Krücke“ Annehmlichkeit, um die Steuerfreiheit zu erreichen.

Nicht viel anders verhält es sich mit der 2. Gruppe bisheriger Annehmlichkeiten. Vorteile werden danach als Annehmlichkeit beurteilt, wenn der Arbeitgeber sie in ganz überwiegend eigenbetrieblichem Interesse gewährt. Nach der neuen Arbeitslohndefinition sind Zuwendungen kein Arbeitslohn, wenn sie in ganz überwiegend eigenbetrieblichem Interesse getätigt worden sind. Da bei solchen Vorteilen also schon kein Arbeitslohn anzunehmen ist, bedarf es für die Steuerfreiheit ebenfalls nicht der „Krücke“ Annehmlichkeit.

Ist damit im Ergebnis also alles beim alten geblieben? Ist nach wie vor alles steuerfrei, was bisher als Annehmlichkeit steuerfrei war? Hat man nur Begriffe vertauscht, um zu demselben Ergebnis wie bisher zu kommen? Alle diese Fragen sind zu verneinen.

Richtig ist, daß der Arbeitslohnbegriff neu definiert wurde. Wichtig aber ist, daß für die Steuerfreiheit einer Zuwendung lediglich auf diesen Begriff abzustellen ist, nicht jedoch auf einen Begriff, den das Gesetz nicht kennt und der deshalb – wie schon bisher geschehen – ausufern kann, unpräzise wird und zu manchmal wunderlichen Ergebnissen führt. Auch sind die Ergebnisse – die Steuerfreiheit von Zuwendungen – nicht immer identisch. Vor allem ist es systematisch zutreffender, vom gesetzlich vorgegebenen Begriff auszugehen. Kommt man danach zur Steuerfreiheit, braucht man nicht mehr das bisherige Korrektiv, daß die Zuwendung der Höhe nach nicht ins Gewicht fallen dürfe. Vielmehr ist eine Zuwendung in vollem Umfang steuerfrei, wenn sie dem Grunde nach steuerfrei ist, weil es sich nicht um Arbeitslohn handelt. Sie ist aber auch in vollem Umfang steuerpflichtig – und nicht teilweise steuerfrei –, wenn sie die Voraussetzungen des Arbeitslohnbegriffs erfüllt. Die Höhe einer Zuwendung bestimmt also nicht ihren Charakter als Arbeitslohn.

Von diesen Erwägungen ausgehend sollen nun einige Fälle untersucht werden, die bislang als steuerfreie Annehmlichkeiten beurteilt worden sind.

1. Erste Fallgruppe

Zunächst Fälle, die bisher der 1. Fallgruppe von Annehmlichkeiten zugeordnet wurden:

a) Bereitstellen von Sozialräumen

Arbeitgeber stellen ihren Arbeitnehmern häufig Waschräume, Duschräume (soweit die Arbeitnehmer bei der Arbeit schmutzgefährdet sind), Pausenräume, Werksbüchereien, Kantinen, Parkplätze u. ä. zur Verfügung. Insoweit sind die einzelnen Arbeitnehmer m. E. schon nicht bereichert. Es fehlt an einem bezifferbaren geldwerten Vorteil²³. Die Arbeitnehmer empfinden solche Vorteile nicht als Geldeswert; der Arbeitgeber will sie damit auch nicht entlohnen. Deshalb ist eine der Voraussetzungen für die Annahme von Arbeitslohn nicht gegeben²³. Vor allem ist auch nicht feststellbar, in welchem Umfang der einzelne Arbeitnehmer von diesen Möglichkeiten Gebrauch macht; ein auf ihn etwa entfallender Vorteil ist nicht konkretisierbar.

Insbesondere erbringen Arbeitgeber solche „Zuwendungen“ im Rahmen ihrer arbeitsrechtlichen Fürsorgepflicht²⁴ gegenüber der Arbeitnehmerschaft insgesamt und damit in ganz überwiegend eigenbetrieblichem Interesse. Ohne Zurverfügungstellen derartiger Räume wäre ein geregelter Betriebsablauf nicht denkbar.

Da also Arbeitslohn insoweit unter verschiedenen Gesichtspunkten nicht gegeben ist, bedarf es für die Steuerfreiheit nicht der Heranziehung des eher verwirrenden Begriffs der Annehmlichkeit.

b) Zurverfügungstellen von Sportstätten und Sportgeräten

Manche Arbeitgeber stellen ihren Arbeitnehmern Sportstätten, Fitneßräume und Sportgeräte im Betrieb zur Verfügung. Soweit diese Möglichkeiten in Arbeitspausen genutzt werden, um anschließend wieder entspannter und besser weiterarbeiten zu können, zweifle ich, ob die Arbeitnehmer einen geldwerten Vorteil erlangt haben. Jedenfalls ist insoweit kein Arbeitslohn anzunehmen, weil diese Leistung des Arbeitgebers dem geregelten Betriebsablauf und damit dem eigenbetrieblichen Interesse dient.

Anders beurteile ich dagegen die unentgeltliche Zurverfügungstellung zB von Tennisplätzen, von Ruder- und Segelbooten, von Reitpferden, von

23 So schon *Offerhaus*, BB 1982 S. 1061, 1068.

24 Vgl. *Littmann*, aaO (FN 13), § 19 RdNr. 39 d; *Herrmann/Heuer/Raupach*, aaO (FN 9), § 19 EStG Anm. 74, E 120.

Schwimmbädern oder von Erholungsheimen. Insoweit erlangt jeder Arbeitnehmer, der davon Gebrauch macht, einen geldwerten, ihm zurechenbaren Vorteil, zumal die Nutzung dieser Möglichkeiten außerhalb der Dienstzeit erfolgt und dem Arbeitnehmer eigene Aufwendungen erspart. Der Vorteil ist auch durch das Dienstverhältnis veranlaßt, weil er nur von Arbeitnehmern wahrgenommen werden kann. Der Arbeitgeber wendet diesen Vorteil schließlich nicht in ganz überwiegend eigenbetrieblichem Interesse zu²⁵. Man könnte dem entgegenhalten, daß das Zurverfügungstellen solcher Möglichkeiten das Betriebsklima fördert. Das gilt indessen auch für jede Gehaltserhöhung, an deren Steuerpflicht niemand zweifelt. Entscheidend kommt hinzu, daß diese Vorteile den Arbeitnehmern nicht nahezu aufgezogen werden. Sie machen davon auch in ihrem eigenen Interesse Gebrauch.

c) Zurverfügungstellen von Schutzkleidung, Arbeitskleidung

Für sog. Schutzkleidung wie Helme, Schutzbrillen, feuerschützende Anzüge hat nichts anderes als für die Bereitstellung von Sozialräumen zu gelten. Dadurch wird der einzelne Arbeitnehmer schon nicht bereichert. Er hat insoweit ebensowenig einen geldwerten Vorteil erlangt, wie wenn der Arbeitgeber ihm für das Dienstzimmer einen besseren Schreibtisch oder einen fahrbaren Drehstuhl zur Verfügung stellt²⁶. Diese Gegenstände bleiben im Eigentum des Arbeitgebers. Ihre Nutzung führt nicht zu einem geldwerten Vorteil.

Im übrigen erbringt ein Arbeitgeber auch diese Leistungen im Rahmen seiner Fürsorgepflicht und folglich im eigenbetrieblichen Interesse, nämlich zur Förderung des geregelten Betriebsablaufs.

Anders ist die Rechtslage bei Zurverfügungstellung von im Beruf genutzter, aber nicht typischer Berufskleidung, wenn also zB ein Unternehmer dem bei ihm angestellten Skilehrer einen allgemein üblichen Skianzug überläßt. *Stolterfoht* meint, die Gestellung von Arbeitskleidung sei kein steuerpflichtiger Arbeitslohn²⁷. Dem kann ich in dieser Allgemeinheit nicht zustimmen. Denn der Arbeitnehmer ist hierdurch bereichert; er erspart sich eigene Aufwendungen. Die Zuwendung erfolgt auch nicht in ganz überwiegend eigenbetrieblichem Interesse des Arbeitgebers, weil der Arbeitnehmer den Anzug auch im eigenen Interesse tragen kann und muß. M. E. liegt deshalb insoweit steuerpflichtiger Arbeitslohn vor. Ob und in

25 Ebenso *Littmann*, aaO (FN 13), § 19 RdNr. 39d; *Stolterfoht*, aaO (FN 13), S. 290; *Offerhaus*, BB 1982 S. 1061, 1068.

26 Ebenso im Ergebnis (mit anderen Beispielen) *Stolterfoht*, aaO (FN 13), S. 285.

27 AaO (FN 13), S. 285.

welchem Umfang der Arbeitnehmer die Einnahmen seinerseits als Werbungskosten geltend machen kann, ist eine ganz andere Frage, auf die ich später²⁸ zurückkommen werde.

d) Betriebskindergarten

Die kostenlose Betreuung von Arbeitnehmer-Kindern in einem Betriebskindergarten dient – wenn auch nur mittelbar – der Verbesserung der Arbeitsbedingungen. Sie wurde deshalb vom BFH als steuerfreie Annehmlichkeit – 1. Fallgruppe – beurteilt²⁹. Ich halte das für unzutreffend³⁰. Es liegt ein Fall ersparter Aufwendungen vor, die der Arbeitnehmer privat selbst hätte tragen müssen³¹. Dann aber ist der Arbeitnehmer durch diesen Vorteil bereichert. Der geldwerte Vorteil ist auch durch das individuelle Dienstverhältnis veranlaßt; er liegt insbesondere nicht in ganz überwiegend eigenbetrieblichem Interesse.

Dieser Vorteil ist deshalb als steuerpflichtiger Arbeitslohn zu erfassen, zumal auch die Gewährung von Sozialleistungen grundsätzlich steuerpflichtig ist³². Ich halte dieses Ergebnis um so mehr für zutreffend, als der BFH die Zahlung eines Zuschusses an einen betriebsfremden Kindergarten zur Betreuung von Arbeitnehmer-Kindern – zu Recht – als steuerpflichtigen Arbeitslohn beurteilte³² und beide wirtschaftlich sich völlig entsprechenden Fälle steuerrechtlich kaum unterschiedlich behandelt werden können³³.

e) Unentgeltliche medizinische Betreuung

Die unentgeltliche medizinische Betreuung der Arbeitnehmer im Betrieb durch einen Betriebsarzt führt nach der Rechtsprechung des BFH zu keinem geldwerten Vorteil²⁹. Dem wird man zustimmen können, weil die Arbeitnehmer regelmäßig auch bei Inanspruchnahme eines Arztes außerhalb des Betriebs kaum Arztkosten zu tragen hätten. Sie sind also nicht bereichert³⁴. Es kommt hinzu, daß die medizinische Betreuung im ganz über-

28 Vgl. nachfolgend VI.

29 Urteil vom 24. 1. 1975 VI R 242/71, BFHE 114, 496, BStBl. II 1975 S. 340.

30 Ebenso *Stolterfoht*, aaO (FN 13), S. 290; *Offerhaus*, BB 1982 S. 1061, 1068.

31 Und die nach der BFH-Rechtsprechung auch nicht als Werbungskosten abziehbar sind, vgl. Urteil vom 8. 3. 1979 IV R 94/75, BFHE 127, 373, BStBl. II 1979 S. 410 unter 1.

32 Urteil vom 19. 9. 1975 VI R 161/73, BFHE 117, 58, BStBl. II 1975 S. 888.

33 Vgl. auch *Schmidt/Drenseck*, aaO (FN 13), § 19 Anm. 7c; *Littmann*, aaO (FN 13), § 19 RdNr. 50; *Offerhaus*, BB 1982 S. 1061, 1068.

34 Ebenso *Littmann*, aaO (FN 13), § 19 RdNr. 48; *Offerhaus*, BB 1982 S. 1061, 1068.

wiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers sein dürfte. Zum einen genügt der Arbeitgeber dadurch, soweit es sich um Unfallfürsorge handelt, seiner Fürsorgepflicht. Zum anderen liegt eine solche Betreuung deshalb in seinem eigenbetrieblichen Interesse, weil er dadurch erreicht, daß Arbeitnehmer nicht während der Arbeitszeit außerhalb des Betriebs einen Arzt aufsuchen müssen; der geregelte Betriebsablauf wird also dadurch gefördert.

Die kostenlose Abgabe von Medikamenten durch den Betrieb(sarzt) bewirkt nach Auffassung des BFH ebenfalls keinen geldwerten Vorteil bei den Arbeitnehmern²⁹. Allerdings haben die Arbeitnehmer insoweit einen Vorteil, als sie die sonst zu zahlende Rezeptgebühr sparen. Dieser Vorteil kann m. E. aber außer acht bleiben, weil er verhältnismäßig gering ist und wegen der insoweit ersparten Aufwendungen eine geldeswerte Bereicherung kaum zutage tritt³⁴. Arbeitslohn ist deshalb insoweit wegen fehlender Bereicherung zu verneinen.

Veranlaßt der Arbeitgeber unentgeltliche Vorsorgeuntersuchungen seiner Arbeitnehmer, um sich über deren Gesundheitszustand ein klares Bild zu verschaffen, liegt darin kein steuerpflichtiger Arbeitslohn. Der BFH geht m. E. zu Recht davon aus, daß die vom Arbeitgeber getragenen Aufwendungen in seinem ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse erbracht worden sind⁴. Für die Steuerfreiheit bedarf es dann nicht mehr des Begriffs der Annehmlichkeiten.

f) Zwischenergebnis

Soweit die Rechtsprechung bisher Annehmlichkeiten der 1. Fallgruppe angenommen hat, dürfte es meist schon an einem geldwerten Vorteil fehlen, so daß deshalb keine Steuerpflicht gegeben ist. Soweit ein geldwerter Vorteil aber anzunehmen ist (zB beim Betriebskindergarten, bei den Tennisplätzen), rechnet er grundsätzlich zum steuerpflichtigen Arbeitslohn.

2. Zweite Fallgruppe

Nun zu Fällen die bisher der 2. Fallgruppe von Annehmlichkeiten zugeordnet wurden:

a) Essensfreibetrag

Ich habe mich mit der Steuerfreiheit dieses Betrages von arbeitstäglich 1,50 DM je Arbeitnehmer erst kürzlich ausführlich befaßt³⁵. Ich muß – aus

³⁵ Vgl. DB 1985 S. 565.

Zeitgründen – darauf verweisen. Zusammengefaßt kann ich hier nur feststellen, daß die Arbeitnehmer durch diesen Freibetrag bereichert werden und daß der Vorteil durch das Dienstverhältnis veranlaßt ist. Ich sehe kein Argument, das die Steuerfreiheit rechtfertigen könnte.

b) Haustrunk, Freitabak, Deputate

Nach Abschnitt 21 Abs. 2 LStR ist der sog. Haustrunk im Brauereigewerbe in bestimmten Grenzen steuerfrei. In diesem Fall der unentgeltlichen Abgabe von Getränken zum häuslichen Verbrauch erlangt der Arbeitnehmer einen geldwerten Vorteil. Dieser ist auch durch das individuelle Dienstverhältnis veranlaßt. Ein überwiegend eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers daran, daß seine Arbeitnehmer zu Hause seine Getränke zu sich nehmen, ist für mich nicht ersichtlich. Deshalb liegt insoweit steuerpflichtiger Arbeitslohn vor³⁶. Dementsprechend hat der BFH auch in zwei Entscheidungen angedeutet, daß er erhebliche Zweifel an der Steuerfreiheit des Haustrunks hat³⁷. Diese Zweifel bestehen ebenfalls bei der unentgeltlichen Abgabe von Tabak und Tabakwaren³⁸ und bei der Gewährung anderer Deputate (unentgeltliche Sachbezüge) in anderen Unternehmensbereichen.

c) Personalrabatt

Nach der Rechtsprechung des BFH³⁹ wird der Personalrabatt in bestimmtem Umfang als Annehmlichkeit anerkannt, weil ein Eigeninteresse des Arbeitgebers zum Ausdruck komme, wenn er seinen Arbeitnehmern Vorzugspreise einräume; er wolle sie damit anregen, die in Betracht kommenden Waren gerade bei ihm einzukaufen.

Man kann bei Personalrabatten mitunter zweifeln, ob die Arbeitnehmer überhaupt bereichert sind. Denn nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG sind Waren mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsorts anzusetzen. Die Bereicherung des einzelnen Arbeitnehmers bei Bezug von Waren mit Rabatt be-

36 Ebenso *Wolff*, FR 1981 S. 406; *Stolterfoht*, aaO (FN 13), S. 287; *Littmann*, aaO (FN 13), § 19 RdNr. 42 a; *Herrmann/Heuer/Raupach*, aaO (FN 9), § 19 EStG Anm. 400, Stichwort: Haustrunk.

37 Urteile vom 31. 1. 1975 VI R 130/74, BFHE 115, 115, BStBl. II 1975 S. 423; vom 22. 10. 1976 VI R 26/74, aaO (FN 20).

38 Die LStR bejahen insoweit in bestimmtem Umfang die Steuerfreiheit (Abschn. 21 Abs. 2). Dagegen zu Recht *Herrmann/Heuer/Raupach*, aaO (FN 9), § 19 EStG Anm. 400, Stichwort: Freitabakwaren; *Littmann*, aaO (FN 13), § 19 RdNr. 42.

39 Urteil vom 15. 3. 1974 VI R 25/70, BFHE 112, 70, BStBl. II 1974 S. 413.

mißt sich deshalb nicht danach, wie hoch der Rabatt ist, sondern danach, zu welchem Preis der Arbeitnehmer die Ware ortsüblicherweise hätte beziehen können. Wenn ein Arbeitnehmer in einem teuren Einzelhandelsgeschäft tätig ist, kann der Preis der von ihm mit Rabatt bezogenen Ware immer noch über dem ortsüblichen Mittelpreis liegen; er ist dann durch die Rabattgewährung nicht bereichert. Ein Preisnachlaß führt auch dann nicht zu einem geldwerten Vorteil, wenn die Ware minderwertig (geworden) ist und der Nachlaß nur diesen Minderwert ausgleichen soll.

Geht man aber davon aus, daß der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer eine Ware, die nicht minderwertig ist, unter seinem üblichen Verkaufspreis, der auch der ortsübliche Mittelpreis sein soll, überläßt, ist an einer Bereicherung des Arbeitnehmers nicht zu zweifeln⁴⁰. Der Vorteil ist durch das Dienstverhältnis veranlaßt⁴¹, weil er nur Arbeitnehmern – wie das Wort „Personalrabatt“ beweist – eingeräumt wird. Er wird auch nicht in ganz überwiegend eigenbetrieblichem Interesse gewährt⁴²; denn er wird den Arbeitnehmern in keiner Weise aufgezwungen, es sei denn, ein Arbeitgeber verkauft deshalb Waren verbilligt an seine Arbeitnehmer, weil diese damit unmittelbar Kunden werben sollen (Arbeitgeber wünscht, daß seine Verkäuferinnen im Modegeschäft die Modekleider tragen, die im Geschäft zum Verkauf angeboten werden, und überläßt sie den Verkäuferinnen verbilligt).

Der BFH meint allerdings, die verbilligte Abgabe der Waren liege deshalb im eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers, weil dadurch Diebstähle eingeschränkt würden³⁹. Dieses Argument ist aber nicht stichhaltig. Wäre es zutreffend, müßte die völlig unentgeltliche Abgabe von Waren erst recht steuerfrei sein; denn sie bewirkt, daß Waren von Arbeitnehmern wirklich nicht mehr gestohlen werden müssen. Im übrigen dürfte sich ein potentieller Dieb kaum dadurch vom Diebstahl abhalten lassen, daß er nicht mehr 100 %, sondern nur noch 85 oder 80 % des normalen Verkaufspreises zahlen muß. Soweit der BFH als weiteres Argument für das eigenbetriebliche Interesse am verbilligten Warenverkauf anführt, die Arbeitnehmer sollten zum Kauf gerade bei ihrem Arbeitgeber angereizt werden, halte ich auch das nicht für durchschlagend. Wenn ein Unternehmer den verstärkten Verkauf eines Wirtschaftsguts erreichen will, muß er das durch eine der Allgemeinheit gegenüber günstige Preisgestaltung tun. Gibt er einen Rabatt aber nur seiner Arbeitnehmerschaft, bringt er damit zum Aus-

40 Wohl herrschende Meinung, vgl. zB *Herrmann/Heuer/Raupach*, aaO (FN 9), § 19 EStG Anm. 191.

41 A. A. wohl *Dietrich*, DB 1976 S. 309, 311.

42 So aber der BFH im Urteil vom 15. 3. 1974 VI R 25/70, aaO (FN 39).

druck, daß er speziell dieser einen Vorteil zuwenden will. Er will sie insoweit entlohnen⁴³.

Allerdings sind die Personalrabatte nach der BFH-Rechtsprechung und der Verwaltungspraxis nur insoweit steuerfrei, als der gewährte Preisvorteil nicht über die Preisvorteile hinausgeht, die der Arbeitgeber auch sog. Groß- und Dauerkunden einräumt⁴⁴. Die wirtschaftliche Situation beider Sachverhalte ist aber nicht vergleichbar. Bei Großkunden trägt der Mengenrabatt den Kostenvorteilen aus dem Verkauf großer Stückzahlen Rechnung. Der Erwerb kleiner Warenmengen durch Arbeitnehmer verschafft dagegen keine derartigen Kostenvorteile, auch wenn die Arbeitnehmer wiederholt und häufig Waren bei ihrem Arbeitgeber kaufen⁴⁵.

M.E. ist deshalb ein infolge Personalrabatts erlangter geldwerter Vorteil als Arbeitslohn steuerpflichtig. Das neuere Schrifttum stimmt dem ganz überwiegend zu⁴⁶.

Aus denselben Erwägungen ist es auch nicht gerechtfertigt, den verbilligten Bezug von Gegenständen des täglichen Bedarfs in bestimmtem Umfang steuerfrei zu belassen⁴⁷.

d) Jahreswagen

Der verbilligte Einkauf sog. Jahreswagen durch Arbeitnehmer der Automobilindustrie ist nur ein Unterfall des Personalrabatts. Daß dieser Vorteil dem Grunde nach lohnsteuerpflichtig ist, bezweifelt zwar kaum jemand⁴⁸. Gleichwohl macht die Finanzverwaltung von ihrem Besteuerungsrecht keinen Gebrauch.

43 Vgl. im einzelnen *Offerhaus*, BB 1982 S. 1061, 1069 f.

44 BFH-Urteil vom 15. 3. 1974 VI R 25/70, aaO (FN 39); Abschn. 53 Abs. 3 Nr. 1 LStR.

45 Ebenso *Stolterfoht*, aaO (FN 13), S. 290. Würde der Arbeitgeber allerdings jedem Dritten bei Verlangen den Rabatt einräumen, bestehen keine Zweifel, daß der „Vorteil“ des Arbeitnehmers steuerfrei ist. Es fehlt dann an einer Bereicherung.

46 Vgl. zB *Schmidt/Drenseck*, aaO (FN 13), § 19 Anm. 7c: Verwaltungsanweisung ist „rechtswidrig“; *Herrmann/Heuer/Raupach*, aaO (FN 9), § 19 EStG Anm. 191: Begründung für Steuerfreiheit „nicht überzeugend“; *Littmann*, aaO (FN 13) § 19 RdNr. 63; *Wolff*, FR 1981 S. 407.

47 Siehe ausführlich zu Abschn. 53 Abs. 3 Nr. 2 LStR meine Darlegungen in DB 1985 S. 565.

48 Vgl. statt vieler *Herrmann/Heuer/Raupach*, aaO (FN 9), § 19 EStG Anm. 400, Stichwort: Preisnachlaß; *Littmann*, aaO (FN 13), § 19 RdNr. 64 a.

e) Vorteile im Rahmen von Betriebsveranstaltungen

In Abkehr von seiner früheren Rechtsprechung hat der BFH am 22. 3. 1985 mit zwei Urteilen⁴⁹ übliche Zuwendungen bei üblichen Betriebsveranstaltungen als lohnsteuerfrei beurteilt. Er hat dafür zu Recht nicht den Annehmlichkeitsbegriff bemüht. Vielmehr hat er Arbeitslohn verneint, weil der Arbeitgeber im Rahmen von üblichen Betriebsveranstaltungen die Zuwendungen in ganz überwiegend eigenbetrieblichem Interesse erbringe, um nämlich das Betriebsklima und den Kontakt der Arbeitnehmer untereinander zu fördern.

Wie schon ausgeführt, ist die Grenze zwischen ganz überwiegend eigenbetrieblichem Interesse des Arbeitgebers einerseits und dem gemischten Interesse des Arbeitgebers und des Arbeitnehmers andererseits im Einzelfall flüchtig. Die Würdigung des BFH erscheint mir in diesem Fall vertretbar, zumal er davon ausgeht, daß die Vorteile insoweit weitgehend der Belegschaft als ganzer zugewendet werden und daß die Arbeitnehmer eine Teilnahme an solchen Veranstaltungen oft als Pflicht verstünden, ihnen die Vorteile also aufgezwungen würden. Diese Würdigung ist systematisch nicht angreifbar. Sie führt darüber hinaus im Lohnsteuerrecht zu einer großen Vereinfachung, weil viele Zweifelsfragen, die bisher im Zusammenhang mit der Besteuerung von Betriebsveranstaltungen entstanden waren, nun bedeutungslos geworden sind⁵⁰. Auf Einzelheiten brauche ich insoweit nicht einzugehen, da es hier ja nur um die Grundsatzfrage geht, ob und inwieweit Zuwendungen an Arbeitnehmer steuerfrei sind.

f) Verbilligte Überlassung von Wohnungen

Bei der Gewährung von verbilligten Wohnungen in werkseigenen Gebäuden soll nach Abschn. 50 Abs. 2 Nr. 3 LStR der Unterschiedsbetrag zwischen dem Preis, zu dem die Wohnung überlassen wird, und dem ortsüblichen Mietpreis, steuerfrei sein, wenn der Unterschied monatlich 40 DM nicht übersteigt. Daß der Arbeitnehmer insoweit einen geldwerten Vorteil erlangt, ist offensichtlich. Dieser ist auch durch das Dienstverhältnis veranlaßt, da dieser Vorteil nur Arbeitnehmern eingeräumt wird und nicht durch überwiegend eigenbetriebliche Interessen beeinflusst ist. Der BFH

49 Urteile VI R 170/82, BFHE 143, 544, BStBl. II 1985 S. 529; VI R 82/83, BFHE 143, 550, BStBl. II 1985 S. 532. Im gleichen Sinn haben sich neuerdings *Kempff Starke*, FR 1985 S. 250 f. geäußert.

50 Siehe hierzu im einzelnen *Offerhaus*, DB 1985, S. 1908.

hat deshalb schon wiederholt in Zweifel gezogen, ob die Steuerfreiheit entsprechend den LStR ihre Berechtigung hat⁵¹.

M.E. ist dieser Vorteil lohnsteuerpflichtig⁵². Die Freigrenze wurde aus Gründen der Vereinfachung eingeführt⁵³. Sie wäre nur rechtswirksam, wenn sie auf Gesetz beruhte, was sich zweifelsfrei aus § 51 Abs. 1 Nr. 1 EStG ergibt⁵⁴. Da das nicht der Fall ist, ist die Richtlinienregelung unbeachtlich. Im übrigen ist nicht ersichtlich, worin eine Vereinfachung insofern überhaupt bestehen soll. Um festzustellen, ob der Unterschiedsbetrag die 40-DM-Freigrenze übersteigt, muß der ortsübliche Mietpreis ermittelt oder geschätzt werden. Ist dieser Wert aber bekannt, kann, ja muß er der Besteuerung zugrunde gelegt werden. Der Fall ist eigentlich nicht anders als derjenige zu beurteilen, der vom BFH bereits eindeutig entschieden wurde: Hat ein Arbeitgeber eine Wohnung gemietet und an einen Arbeitnehmer weitervermietet, steht der Mietwert aufgrund des Mietvertrages zwischen dem Wohnungseigentümer und dem Arbeitgeber fest. Überläßt der Arbeitgeber die Wohnung dem Arbeitnehmer zu einem geringeren Mietpreis, ist der Unterschied lohnsteuerpflichtig⁵⁵. In diesem Fall ist für die 40-DM-Freigrenze kein Raum, auch nicht aus Vereinfachungsgründen. In dem Fall, in dem der Arbeitgeber eine ihm gehörende Wohnung vermietet, steht der ortsübliche Mietpreis zwar nicht in ähnlicher Weise fest. Er ist aber für die Ermittlung, ob die Freigrenze überschritten ist, zu schätzen, so daß er auch unmittelbar der Lohnbesteuerung zugrunde gelegt werden kann.

g) Zinsersparnisse

Nach Abschn. 50 Abs. 2 Nr. 5 LStR sind Zinsersparnisse bei unverzinslichen oder zinsverbilligten Arbeitgeberdarlehen in gewissem Umfang steuerfrei. Erhält zB ein Arbeitnehmer ein Arbeitgeberdarlehen von 20 000 DM für einen PKW-Kauf und hat er dafür 4 vH Zinsen zu zahlen, wird der Zinsvorteil – von etwa 800 DM im Jahr – steuerlich nicht erfaßt. Der Zinsvorteil aus einem Darlehen bis zu 5000 DM ist sogar dann steuerfrei, wenn der Arbeitnehmer überhaupt keine Zinsen zu zahlen braucht. Beides soll der Vereinfachung dienen. Erhält ein Arbeitnehmer ein zinsloses Darlehen in Höhe von zB 100 000 DM für den Bau seines Einfamilien-

51 Vgl. Urteil vom 3. 3. 1972 VI R 242/68, BFHE 105, 124, BStBl. II 1972 S. 490 mit weiteren Nachweisen.

52 Ebenso Herrmann/Heuer/Raupach, aaO (FN 9), § 19 EStG Anm. 199.

53 Vgl. BFH-Urteil vom 3. 3. 1972 VI R 242/68, aaO (FN 51).

54 Siehe hierzu auch Herrmann/Heuer/Raupach, aaO (FN 52); Oeftering/Görbing, Das gesamte Lohnsteuerrecht, 8. Aufl., § 8 RdNr. 44.

hauses, so ist der Zinsvorteil nach den Lohnsteuer-Richtlinien ebenfalls steuerfrei, weil die Zinsen – wenn auch nach § 21 a EStG nicht abzugsfähige – Werbungskosten wären. Der jährliche Zinsvorteil von etwa 10 000 DM bleibt danach steuerfrei.

Daß der Arbeitnehmer in all diesen Fällen bereichert ist und daß die Bereicherung auf dem Dienstverhältnis beruht, bedarf keiner weiteren Erläuterung; dies ist zweifelsfrei. M. E. ist deshalb insoweit auch steuerpflichtiger Arbeitslohn anzunehmen⁵⁵. Für die Steuerfreiheit gibt es keine Rechtfertigung, weder die der Vereinfachung – wogegen wie im Falle der verbilligten Überlassung von Wohnungen schon § 51 Abs. 1 Nr. 1 EStG spricht – noch die, daß die Einnahmen beim Arbeitnehmer als Werbungskosten abziehbar wären. Denn die Beispiele zeigen gerade, daß die Zinsen beim Arbeitnehmer nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden könnten.

b) Zwischenergebnis

Hinsichtlich der 2. Fallgruppe von Annehmlichkeiten früheren Rechts ist also festzustellen, daß, soweit eine Bereicherung des Arbeitnehmers vorliegt – und dies ist regelmäßig zu bejahen – und soweit die Zuwendung nicht in ganz überwiegend eigenbetrieblichem Interesse liegt – und das hängt von den Umständen des Einzelfalles ab –, die Steuerfreiheit nicht zu rechtfertigen ist.

VI. Werbungkostenersatz

Bewußt habe ich die sog. Annehmlichkeit der Zinersparnisse zuletzt behandelt, weil dieser Fall überleitet zur Problematik des steuerfreien Werbungkostenersatzes und damit wiederum zu einer – ich sage das nun bewußt – lohnsteuerlichen Besonderheit.

Nach § 3 Nr. 13 und 16 EStG ist der Ersatz von Reise- und Umzugskosten des Arbeitgebers beim Arbeitnehmer lohnsteuerfrei. Darüber hinaus hat die Finanzverwaltung in zahlreichen Fällen – zB bei doppelter Haushaltsführung, bei Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, bei Kontoführungsgebühren und zT auch bei den Zinersparnissen⁵⁶ – die Steuerfreiheit von Werbungkostenersatz anerkannt. Die bei Anerkennung von steuer-

55 Ebenso *Schmidt/Drenseck*, aaO (FN 13), § 19 Anm. 8, Stichwort: Darlehen; *Herrmann/Heuer/Raspach*, aaO (FN 9), § 19 EStG Anm. 400, Stichwort: Zinersparnis.

56 Vgl. die Auflistung der weiteren Fälle von von der Finanzverwaltung anerkanntem steuerfreiem Werbungkostenersatz bei *Offerhaus*, BB 1982 S. 978 ff.

freiem Werbungskostenersatz eintretende Saldierung von steuerpflichtigen Einnahmen mit Werbungskosten würde zwar der Vereinfachung der Besteuerung dienen und wäre deshalb im Grundsatz zu begrüßen. Soweit der Gesetzgeber Werbungskostenersatzleistungen nicht ausdrücklich für steuerfrei erklärte, gestatten es Vereinfachungsüberlegungen aber nicht, unsystematisch gleichwohl Steuerfreiheit anzunehmen. Dies ergibt sich zum einen aus § 51 Abs. 1 Nr. 1 EStG, nach dem Vereinfachungen des Besteuerungsverfahrens nur aufgrund einer Rechtsverordnung möglich sind. Zum anderen belegt § 3 Nr. 13 und 16 EStG, daß der Gesetzgeber die Steuerfreiheit von Werbungskostenersatz regelte, wo er sie für gerechtfertigt hielt. Darüber hinaus war in § 54 des Entwurfs eines Dritten Steuerreformgesetzes „abweichend vom bisherigen Recht“ vorgesehen, daß Arbeitgeber Werbungskosten generell sollten steuerfrei ersetzen können. Der Gesetzentwurf ist insoweit aber nicht zum Gesetz geworden⁵⁷.

Von diesen mehr formalen Bedenken abgesehen, ist eine Saldierung von Werbungskostenersatzleistungen mit Werbungskosten vor allem deshalb ausgeschlossen, weil sie zu sachlich unrichtigen Ergebnissen führen kann. Denn sie höhlt die Bedeutung des Werbungskosten-Pauschbetrags des § 9 a Abs. 1 EStG partiell aus⁵⁷. Sie ist sachlich auch unzutreffend, wenn der Arbeitnehmer die Aufwendungen in einem anderen Veranlagungszeitraum erbracht hat, als sie ihm vom Arbeitgeber ersetzt werden. Ganz besonders fehlerhaft wird die Steuerfreiheit des Werbungskostenersatzes aber, wenn der Arbeitnehmer die Werbungskosten, die ihm vom Arbeitgeber ersetzt werden, wie im Falle des § 21 a EStG steuerlich gar nicht abziehen könnte.

Werbungskostenersatzleistungen des Arbeitgebers müssen aus allen diesen Gründen als Arbeitslohn steuerlich erfaßt werden, soweit sie nicht kraft Gesetzes steuerbefreit sind. Zutreffend hält demgemäß das neuere Schrifttum eine Saldierung von Werbungskostenersatz mit Werbungskosten für unwirksam, soweit keine gesetzliche Regelung gegeben ist⁵⁸.

VII. Schlußbetrachtung

Der BFH ist mit den drei Entscheidungen vom 22. 3. 1985^{12,49} bereits neue Wege gegangen. Er hat deutlich gemacht, daß auch im Lohnsteuerrecht von gesetzlich vorgegebenen Begriffen – hier dem Arbeitslohnbegriff – auszugehen ist. Wendet man diesen Begriff auf Zuwendungen des Arbeit-

⁵⁷ Vgl. *Offerhaus*, BB 1982 978 f.

⁵⁸ Siehe *Schmidt/Drenseck*, aaO (FN 3), § 19 Anm. 7 c; *Herrmann/Heuer/Raupach*, aaO (FN 9), § 19 EStG Anm. 54; *Littmann*, aaO (FN 13), § 19 RdNr. 71.

gebers an Arbeitnehmer an, ergibt sich zwangsläufig, welche Zuwendungen steuerpflichtig und welche steuerfrei sind. Steuerfreiheiten dürfen jedenfalls nicht damit begründet werden, daß es sich bei den einzelnen Zuwendungen etwa um Gelegenheitsgeschenke, Annehmlichkeiten oder Werbungskostenersatz handele. Nur bei dem hier vorgeschlagenen Vorgehen kommt man zu systematisch richtigen, nachvollziehbaren und vorhersehbaren Entscheidungen.

Man könnte allerdings auf den Gedanken kommen, die bisher gesetzlos gewährten Steuerbefreiungen seien zu Gewohnheitsrecht geworden. Ich könnte dem jedoch nicht zustimmen.

Gewohnheitsrecht besteht aus ungeschriebenen Rechtsnormen, die sich durch langandauernde Übung gebildet haben und von dem allgemeinen Rechtsbewußtsein bestätigt worden sind. Die Übung muß dabei solange bestanden haben, daß sich die allgemeine Rechtsüberzeugung gebildet hat, sie sei Rechtens⁵⁹.

M. E. gibt es zugunsten der bisher gesetzlos gewährten Steuerbefreiungen keine vom allgemeinen Rechtsbewußtsein bestätigte Rechtsüberzeugung. Das zeigt die weitgehende Kritik, die diese Steuerbefreiungen im Schrifttum immer wieder gefunden haben. Auch hat der BFH längst nicht alle diese Befreiungen immer als gerechtfertigt angesehen. Er hat vielmehr zB Bedenken angemeldet bezüglich der Steuerfreiheit des Haustrunks, des Essensfreibetrags oder des verbilligten Bezugs von Gegenständen des täglichen Bedarfs. Schließlich hat der BFH neuerdings bei Aufgabe seiner Rechtsprechung zur Steuerfreiheit von Gelegenheitsgeschenken ausdrücklich nicht einmal geprüft, ob mit Rücksicht auf Gewohnheitsrecht an der bisherigen Praxis festgehalten werden müsse.

Lassen Sie mich danach zu folgender Erkenntnis kommen: Die Kompliziertheit und Unübersichtlichkeit des Steuerrechts wird oft beanstandet. Häufig wird – wohl zu Recht – dem Gesetzgeber vorgeworfen, er trage zu dieser Verworrenheit entscheidend bei. Im Lohnsteuerrecht sind es aber nicht zuletzt die Rechtsanwender (gewesen), die durch Einführung gesetzlich nicht vorgegebener Begriffe Unklarheit bewirkt haben. Indessen dürfte der Respekt vor der Systematik auch im Lohnsteuerrecht die beste Garantie für die Steuergerechtigkeit und ein wirksamer Schutz gegen Unübersichtlichkeit sowie Kompliziertheit sein. Wir sollten das beachten.

59 Vgl. *Tipke*, aaO (FN 2), S. 90.

Lohnsteuerschuld und Arbeitgeberhaftung

Rechtsanwältin Dr. *Brigitte Gast-de Haan*, Rendsburg

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none">I. Die Lohnsteuerschuld<ul style="list-style-type: none">1. Steuerschuldner2. Entstehung des Steueranspruchs3. Fälligkeit4. Erlöschen<ul style="list-style-type: none">a) Zahlungb) Einbehaltungc) Verjährungd) Tilgungsfiktion des § 46 Abs. 4 EStGe) Absehen von der SteuerfestsetzungII. Arbeitgeberhaftung<ul style="list-style-type: none">1. Haftungstatbestand<ul style="list-style-type: none">a) Steuerschuldb) Schuldhafte Pflichtverletzung2. Haftungsumfang<ul style="list-style-type: none">a) Im laufenden Kalenderjahrb) Nach Ablauf des Kalenderjahres | <ul style="list-style-type: none">c) Einfluß bestandskräftiger Veranlagungend) Bagatellgrenze des § 42 d Abs. 5 EStG3. HaftungsausschlußIII. Verhältnis von Schuld und Haftung<ul style="list-style-type: none">1. Akzessorietät und Subsidiarität2. Alleinige Heranziehung des Arbeitnehmers<ul style="list-style-type: none">a) Rechtsgrundlagenb) Haftungstatbestände3. Heranziehung des Arbeitnehmers als Gesamtschuldner<ul style="list-style-type: none">a) § 42 d Abs. 3 S. 4 Nr. 1 EStGb) § 42 d Abs. 3 S. 4 Nr. 2 EStGIV. Geltendmachung der Haftung<ul style="list-style-type: none">1. Ermessen<ul style="list-style-type: none">a) Entschließungsermessenb) Auswählermessen2. Anforderungen an den HaftungsbescheidV. Zusammenfassung |
|---|--|

I. Die Lohnsteuerschuld

1. Steuerschuldner

Steuerpflichtiger ist, wer eine Steuer schuldet oder für eine Steuer haftet; aber auch derjenige, der eine Steuer für Rechnung eines Dritten einzubehalten und abzuführen hat (§ 33 I AO). Daraus folgt, daß der Lohnsteueranspruch mehrfach „abgesichert“ ist.

Schuldner der Lohnsteuer ist – abgesehen von den hier nicht behandelten Pauschalierungsfällen – gem. § 38 Abs. 2 S. 1 EStG der Arbeitnehmer.

Der Arbeitgeber ist zwar nicht Steuerschuldner, aber Steuerentrichtungspflichtiger (§ 43 Satz 2 AO), denn er hat die Lohnsteuer für Rechnung des Arbeitnehmers einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen (§ 38 Abs. 1, § 41 a EStG). Der Arbeitgeber ist damit – unabhängig von seiner zusätzlichen Haftung – neben dem Arbeitnehmer Steuerpflichtiger.

Eine Definition des Begriffs „Arbeitgeber“ sucht man in den Steuergesetzen vergeblich. § 1 LStDV verwendet diesen Begriff nur in der Überschrift; § 38 Abs. 1 EStG definiert lediglich, was unter einem „inländischen“ Arbeitgeber zu verstehen ist. Diese Lücke erscheint um so bedauerlicher, als Einkommensteuergesetz und Lohnsteuerdurchführungsverordnung dem „Arbeitgeber“ einschneidende und kostenaufwendige Verpflichtungen auferlegen und die Verletzung dieser Pflichten nicht nur mit finanziellen, sondern mit weit schwerer wiegenden Sanktionen, nämlich mit Freiheitsstrafe, bedrohen¹.

2. Entstehung des Steueranspruchs

„Die Lohnsteuer“ entsteht in dem Zeitpunkt, in dem der Arbeitslohn dem Arbeitnehmer zufließt (§ 38 Abs. 2 S. 2 EStG).

Der Begriff „Lohnsteuer“ kennzeichnet nach herrschender Auffassung keine eigene Steuerart, sondern lediglich eine besondere Erhebungsform der Einkommensteuer, nämlich die Einkommensteuer der unselbständig Tätigen².

Bereits im Jahre 1951 führte der BFH in diesem Zusammenhang aus, nach der Konzeption des Gesetzes sei der Steuerabzug innerhalb der Einkommensteuer lediglich eine Erhebungsform. Die Lohnsteuerpflichtigen würden tarifmäßig ebenso behandelt wie die veranlagten Steuerpflichtigen. Ein Lohnsteuerpflichtiger dürfe zu keiner höheren Einkommensteuer herangezogen werden als ein veranlagter Steuerpflichtiger mit gleich hohem Einkommen und gleichem Familienstand³.

Im Schrifttum wird zur Begründung des Rechtscharakters der Lohnsteuer als Erhebungsform der Einkommensteuer im wesentlichen darauf verwie-

1 Die Fülle der sich ergebenden Abgrenzungsprobleme wird deutlich am Beispiel der Diskussion um die bei den sog. Leiharbeitsverhältnissen Beteiligten; vgl. *Herrmann/Heuer/Raupach*, Kommentar zum EStG und KStG, Anm. 24 zu § 19 EStG.

2 *Oeftering/Görbing*, Das gesamte Lohnsteuerrecht, Einf. 1; *Altehoefer* in: *Lademann/Söffing/Brockhoff*, EStG, Anm. 1 zu § 38.

3 BFH IV 70/51 S v. 6. 4. 1951, BStBl. III 1951, 100.

sen, mit Rücksicht auf die verfassungsmäßigen Bedenken des Bundesverfassungsgerichts gegen die ursprünglich unterschiedliche Regelung von Kinderfreibeträgen⁴ sei durch das Steueränderungsgesetz 1968⁵ eine weitgehende Übereinstimmung der bis dahin unterschiedlichen Rechtsvorschriften und damit auch der Steuerbelastung herbeigeführt worden⁶. Das komme seit dem Einkommensteuergesetz 1975 dadurch noch klarer als bisher zum Ausdruck, daß der größte Teil der lohnsteuerlichen Vorschriften in das Einkommensteuergesetz übernommen wurde, während die Lohnsteuerdurchführungsverordnung auf wenige Paragraphen verkürzt wurde⁷. Lediglich *Schick*⁸ bezeichnet „die Behauptung“, die Lohnsteuer sei eine Erhebungsform der Einkommensteuer, als „ein gutes Beispiel dafür, wie sich eingefahrene und zugleich eingängige Thesen in der Rechtswissenschaft ohne Rücksicht auf die Wirklichkeit behaupten können“. Längst sei nämlich das Lohnsteuerrecht auch materiell zu einem eigenen Rechtsgebiet geworden. Das viel zitierte „gläserne Portemonnaie“⁹ habe mehr und andere Fächer als das der anderen Steuerpflichtigen.

ME ist zu unterscheiden zwischen der Konzeption des Gesetzes einerseits und der Rechtswirklichkeit andererseits. Durch die Legaldefinition in der Abschnittsübersicht zu den §§ 38 ff. EStG hat der Gesetzgeber die Lohnsteuer eindeutig nur als besondere Erhebungsform der Einkommensteuer qualifiziert¹⁰. Freilich ist nicht zu übersehen, daß der Grundsatz der Steuerpraktikabilität in vielen Fällen dazu geführt hat oder führt, das Lohnsteuerrecht zu einem eigenen Rechtsgebiet werden zu lassen, dessen wissenschaftliches Defizit schon häufig beklagt worden ist¹¹. Ob es erforderlich ist, zugunsten der Praktikabilität von der gesetzlichen Konzeption abzuweichen, kann jedoch nur im Einzelfall beurteilt werden. Mit der herrschenden Lehre gehe ich davon aus, daß der Lohnsteuerbegriff nur die Erhebungsform kennzeichnet.

Begreift man aber die Lohnsteuer als besondere Erhebungsform der Einkommensteuer, ist sie nichts anderes als eine Vorauszahlung zugunsten der auf die Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit entfallende Einkom-

4 1 BvR 679/64 v. 13. 12. 1967, BVerfGE 23, 1.

5 V. 20. 2. 1969, BStBl. I 1969, 131.

6 *Oeftering/Görbing*, FN 2, Einf. 1; *Hartz/Meeßen/Wolf*, ABC-Führer Lohnsteuer, Überblick S. VII.

7 *Oeftering/Görbing*, FN 2, Einf. 1.

8 Grundfragen des Lohnsteuerverfahrens, München 1983, S. 2.

9 *Hartz/Meeßen/Wolf*, FN 6, Überblick S. IX.

10 Ebenso *Lang*, StuW 1975, 113.

11 *ZB Söffing*, DStZ/A 1982, 399; *Schick*, Grundfragen (FN 8), S. 2.

mensteuerschuld¹². Auf dieser Basis erscheint es auch nicht widersprüchlich, daß „die“ Lohnsteuer bereits mit Zufluß des Arbeitslohns (§ 38 Abs. 2 S. 2 EStG), die Einkommensteuer hingegen grundsätzlich erst mit Ablauf des Veranlagungszeitraums entsteht (§ 36 Abs. 1 EStG). Allerdings bewirkt das – durch die Fiktion des § 38 a Abs. 1 S. 2 EStG modifizierte – Zuflußprinzip, daß der Arbeitnehmer regelmäßig zeitnäher als der Einkommensteuerzahler herangezogen wird.

3. Fälligkeit

Zwar kann eine Steuerschuld nicht *vor* ihrer Entstehung fällig werden; das bedeutet aber nicht, daß sie stets *mit* ihrer Entstehung auch fällig ist.

Die Fälligkeit von Steueransprüchen richtet sich – falls dort geregelt – nach den Einzelsteuergesetzen (§ 220 Abs. 1 AO). Gem. § 38 Abs. 3 S. 1 EStG hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer bei jeder Lohnzahlung einzubehalten. Aus dieser Regelung wird teilweise gefolgert, daß Entstehung und Fälligkeit zusammenfallen¹³.

Dem vermag ich mich nicht anzuschließen, denn ein Steueranspruch ist erst dann fällig, wenn er als gegenwärtig geschuldete Leistung zu bewirken ist¹⁴. Die Leistung kann aber erst verlangt werden bzw. ist erst zu bewirken, wenn sie vom Arbeitgeber als dem Entrichtungspflichtigen an das Finanzamt abzuführen ist. Gem. § 41 a Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG hat der Arbeitgeber die „einbehaltene“ Lohnsteuer spätestens am 10. Tag nach Ablauf eines jeden Lohnsteuer-Anmeldungszeitraums an das Finanzamt abzuführen. § 41 a Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO ist mithin Spezialgesetz im Sinne des § 220 Abs. 1 AO¹⁵.

Da der Arbeitgeber nur die „einbehaltene“ und nicht etwa die „einzubehaltende“ Lohnsteuer abzuführen hat (§ 41 a Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO), wird auch nur der tatsächlich einbehaltene Betrag fällig. Ein vorschriftswidrig nicht einbehaltener Betrag wird daher erst mit seiner Festsetzung fällig¹⁶.

Diese Feststellung könnte folgende, bis jetzt offenbar noch nicht gesehene Konsequenz haben: Bei sogenannten Fälligkeitsteuern, zu denen u. a. die Lohnsteuer gezahlt wird, wird eine Steuerverkürzung iS des § 370 AO an-

12 Schmidt/Drenseck, EStG, 4. Aufl., Anm. 1 zu § 38.

13 Stolterfoht, Lohnsteuer und Lohnsteuerabführungspflicht, 1975, S. 86 f.

14 Tipke/Kruse, AO, Losebl., Anm. 1 zu § 220 AO mwN.

15 Ebenso Janke, Das Verhältnis der Lohnsteuer zur veranlagten Einkommensteuer, Diss. Köln 1982, S. 50.

16 BFH VI R 272/66 v. 29. 9. 1967, BStBl. II 1968, 87.

genommen, sobald die Steuer am Fälligkeitstermin nicht gezahlt ist¹⁷. Vertritt man die Auffassung, fällig sei nur die tatsächlich einbehaltene Lohnsteuer, so dürfte hinsichtlich der zu Unrecht nicht einbehaltenen Lohnsteuer mangels Fälligkeit keine Steuerverkürzung eingetreten sein¹⁸. Die Gleichstellung von Steueranmeldung und Steuerfestsetzung gemäß § 370 Abs. 4 AO erscheint in diesem Zusammenhang unerheblich, denn fällig ist nur die einbehaltene und nicht die einzubehaltende und anzumeldende Steuer. Wie sich eine Verletzung der Anmeldungspflicht auf die Haftung des Arbeitgebers auswirkt, ist eine andere Frage.

4. Erlöschen

Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis erlöschen, wenn und soweit der Steuerpflichtige oder ein Dritter (§ 48 AO) die geschuldete Steuer erbracht hat. Das kann geschehen durch Zahlung (§§ 224, 225 AO), Aufrechnung (§ 226 AO), Erlaß (§§ 163, 227 AO), Verjährung (§§ 169 ff. AO, §§ 228 ff. AO) oder – bei auflösend bedingten Ansprüchen – durch Eintritt der Bedingung (§ 47 AO).

a) Zahlung

Zahlung bedeutet regelmäßig die Übereignung der geschuldeten Geldsumme. Unter welchen Voraussetzungen das anzunehmen ist, bestimmen die Vorschriften der §§ 224, 225 AO. Die Frage, ob bei der Lohnsteuer „Zahlung“ mit der Abführung oder bereits mit der Einbehaltung anzunehmen ist, wird in der Literatur unterschiedlich beantwortet.

*Schick*¹⁹ meint, die Steuerschuld müsse mit der Einbehaltung der Lohnsteuer insoweit erlöschen, als sie in zutreffender Höhe einbehalten worden sei²⁰. Das Erlöschen der Schuld sei rechtspolitisch geboten; andernfalls sei es dem Arbeitnehmer nicht zumutbar, daß ihm der Arbeitgeber als eine Art Inkassostelle mit dem Recht der Selbstbedienung vorgesetzt wird. *Drenseck*²¹ spricht von Erfüllung „der Vorauszahlungspflicht“ in Höhe des einbehaltenen Betrages und leitet diese Folge aus der etwas verklausulierten Regelung des § 42 d Abs. 3 S. 4 Nr. 2 EStG ab.

17 *Franzen/Gast/Samson*, Steuerstrafrecht, 3. Aufl., Rdnr. 24 zu § 370.

18 Ob eine „Hilfskonstruktion“ – Vorenthalten von Vollstreckungsgrundlagen – zur Annahme eines Verkürzungserfolgs führen kann, soll hier nicht untersucht werden.

19 BB 1983, 1041.

20 Im Ergebnis glA *Hartz/Meeßen/Wolf*, FN 6, „Erstattung von Lohnsteuer“ Anm. C III 2.

21 *Schmidt/Drenseck*, FN 12, Anm. 5 b zu § 42 d.

Die Gleichsetzung von „Zahlung“ mit „Einbehaltung“ widerspricht mE bereits dem Wortlaut des § 225 AO²². Nach überwiegender Auffassung ist der Arbeitgeber auch nicht Amtsträger iS des § 224 Abs. 1 S. 2 AO²³.

b) Einbehaltung

Denkbar wäre, die Einbehaltung der Lohnsteuer wenn auch nicht als Zahlung, so doch als sonstigen Erlöschensgrund zu werten, denn die Aufzählung der Erlöschensgründe in § 47 AO ist nicht erschöpfend.

Gemäß § 42 d Abs. 3 S. 4 Nr. 1 EStG kann der Arbeitnehmer nur „in Anspruch genommen“ werden, wenn der Arbeitgeber die Lohnsteuer nicht vorschriftsmäßig vom Arbeitslohn einbehalten hat. Seine Inanspruchnahme ist nach § 42 d Abs. 3 S. 4 Nr. 2 EStG kraft Gesetzes ausgeschlossen, wenn er nicht weiß, daß der Arbeitgeber die einbehaltene Lohnsteuer nicht richtig angemeldet hat. Grundsätzlich kann der Arbeitnehmer also nicht mehr „in Anspruch genommen werden“, wenn die Lohnsteuer vorschriftsmäßig einbehalten war. Es ist zwar zuzugeben, daß diese Regelung „im Ergebnis“ dem Erlöschen der Lohnsteuerschuld gleichsteht²⁴. Es wäre in der Tat auch ebenso vernünftig wie billig, die Vorauszahlungsschuld des Arbeitnehmers mit der vorschriftsmäßigen Einbehaltung der Lohnsteuer durch den Arbeitgeber erlöschen zu lassen. Unbefriedigend erscheint zB, daß eine Aufrechnung nur mit einem erloschenen Anspruch ausgeschlossen ist²⁵. Dies folgt aber nicht aus § 42 d Abs. 3 S. 4 Nr. 2 AO. Einerseits spricht die Vorschrift von Inanspruchnahme „im Rahmen der Gesamtschuldnerschaft“. Sie unterstellt also gerade den Fortbestand auch des Steuerschuldverhältnisses. Andererseits kann nicht unterstellt werden, daß der Gesetzgeber das Erlöschen einer Steuerschuld von rein subjektiven Erwägungen, nämlich vom Wissen des Steuerschuldners um das Verhalten des Arbeitgebers bzw. von einem Wohlverhalten des Arbeitnehmers, nämlich „unverzügliche“ Anschwärtzung des Arbeitgebers beim Finanzamt, abhängig machen wollte. Eine derartige Interpretation des § 42 d Abs. 3 S. 4 EStG widerspräche dem Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung. Sie stünde auch nicht im Einklang mit der Regelung des § 37 AO. Würde nämlich die Steuerschuld (Vorauszahlungsschuld) durch Einbehaltung erlöschen, so müßte bei zu Unrecht erfolgter oder übermäßiger

22 „Trifft der Steuerpflichtige keine Bestimmung, so werden mit einer freiwilligen Zahlung die nicht sämtliche Schulden deckt, zunächst . . ., sodann die Steuerabzugsbeträge . . . getilgt.“

23 Kritisch dazu *Schick*, Grundfragen (FN 8), S. 8 ff.

24 So *Schick*, Grundfragen, (FN 8), S. 20.

25 *Söffing*, BB 1977, 740, 742.

Einbehaltung bereits in diesem Zeitpunkt ein Erstattungsanspruch entstehen. Das aber wäre mit § 37 Abs. 2 AO nicht vereinbar. Diese Vorschrift macht nämlich das Entstehen eines Steuererstattungsanspruchs, der zu den Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis zählt (§ 37 Abs. 1 AO), *expressis verbis* von einer „Zahlung“ abhängig²⁶.

Die hier vertretene Lösung vermeidet auch weitere, sozusagen Folgesystemwidrigkeiten. Wäre die Steuerschuld durch Einbehaltung erloschen, so bestünde im Zeitpunkt der Anmeldung, d. h. nach Ablauf des Lohnzahlungszeitraums, wie *Schick*²⁷ formuliert, hinsichtlich der einbehaltenen Lohnsteuer der Steuercharakter nicht mehr. Die Steuerschuld des Arbeitnehmers habe sich in eine Abführungsschuld des Arbeitgebers verwandelt. Diese Konstruktion dürfte jedoch deshalb entbehrlich sein, weil der Arbeitgeber im Lohnsteuerabzugsverfahren eigene steuerliche Pflichten erfüllt. Als Steuerertrichtungspflichtiger ist er neben dem Arbeitnehmer Steuerpflichtiger.

Nach allem erlischt die Lohnsteuerschuld des Arbeitnehmers mE nicht durch die Einbehaltung.

c) Verjährung

Sowohl Festsetzungs- als auch Zahlungsverjährung führen zum Erlöschen des Anspruchs aus dem Steuerschuldverhältnis.

Die Festsetzungsfrist regelt, bis zu welchem Zeitpunkt eine Steuerfestsetzung zulässig ist. Gemäß § 169 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 AO beträgt die Frist für die Lohnsteuer ebenso wie für die Einkommensteuer vier Jahre.

Fraglich erscheint aber, wann die Frist beginnt. Grundsätzlich beginnt die Frist mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist (§ 170 Abs. 1 AO). Ist jedoch kraft Gesetzes eine Steuererklärung oder -anmeldung einzureichen, so beginnt die Festsetzungsfrist erst mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuererklärung oder Steueranmeldung eingereicht wird (§ 170 Abs. 2 Nr. 1 AO). Dadurch wird der Fristbeginn bei der Einkommensteuer regelmäßig auf das Ende des Kalenderjahres verlegt, in dem die Steuererklärung²⁸ abgegeben wird. Die Gleichstellung der Steueranmeldung mit der Steuererklärung in § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO legt den Schluß nahe, daß auch die Lohnsteuer einer Anlaufhemmung unterliegt²⁹. Dabei ist jedoch zu bedenken, daß die Festsetzungsfrist nur ge-

26 Ebenso *Janke*, FN 15, S. 60.

27 *Grundfragen* (FN 8), S. 22.

28 Vorgeschrieben durch §§ 56 ff. EStDV und § 25 Abs. 3 EStG.

29 Vgl. *Hartmann*, FR 1980, 11 (15).

genüber demjenigen gilt, der gesetzlich verpflichtet ist, eine Steuererklärung oder -anmeldung abzugeben³⁰.

Die Steueranmeldungsfrist gemäß § 41 a EStG richtet sich ausschließlich gegen den Arbeitgeber. Insoweit betrifft die Anlaufhemmung daher den Arbeitnehmer nicht. Ob man daraus jedoch den Schluß ziehen kann, für die im Abzugswege erhobene Lohnsteuer verbleibe es bei dem Grundsatz des § 170 Abs. 1 AO, nach dem die Festsetzungsfrist mit Ablauf des Jahres beginnt, in dem die Steuer entstanden ist³¹, erscheint – jedenfalls in dieser Allgemeinheit – zweifelhaft. Nach dieser Ansicht beginnt die Festsetzungsfrist für Lohnsteuer grundsätzlich mindestens ein Jahr früher als bei der veranlagten Einkommensteuer. Habe der Steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit und andere Einkünfte, so verjähre die Steuerschuld, soweit sie im Abzugswege zu erheben ist oder zu erheben gewesen wäre, unabhängig von der übrigen Steuerschuld. Diese Deutung widerspricht, so meine ich, dem Text des § 170 Abs. 2 AO. Danach ist der Tatbestand der Anlaufhemmung nicht erfüllt, „soweit“, sondern „wenn“ eine Steuererklärung bzw. Steueranmeldung einzureichen ist³². Vor allem aber ist die Annahme einer Teilverjährung für die im Abzugswege erhobene Lohnsteuer nicht mit dem Wesen der Lohnsteuer als besondere Erhebungsform der Einkommensteuer zu vereinbaren.

Begreift man die Lohnsteuer als Vorauszahlung auf die Einkommensteuer, so kann auch nur – bei zutreffender Einbehaltung und Abführung – die Vorauszahlungsschuld erlöschen. Die Anlaufhemmung betreffend die Jahreseinkommensteuerschuld ist gehemmt, wenn der Arbeitnehmer verpflichtet ist, eine Steuererklärung abzugeben³³. Für eine Teilverjährung der Steuerschuld, soweit sie im Abzugswege erhoben ist oder zu erheben gewesen wäre, ist mE kein Raum.

Die Festsetzungsfrist bei der Einkommensteuer der Arbeitnehmer richtet sich – abweichend von der Regelung für andere Einkommensteuerpflichtige – nur dann nach der Grundregel des § 170 Abs. 1 AO, wenn der Arbeitnehmer als Steuerschuldner nicht zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtet ist.

Die Zahlungsverjährung beginnt bei den Fälligkeitsteuern grundsätzlich mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuerschuld erstmalig fällig ge-

30 *Tipke/Kruse*, FN 14, Anm. 2 zu § 170 AO; vgl. auch FG Düsseldorf II 286/73 UM v. 14. 6. 1977, EFG 1977, 617.

31 So *Tipke/Kruse*, FN 14, Anm. 2 zu § 170 AO.

32 *GlA Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO, Anm. 7 zu § 170 AO.

33 Vgl. § 56 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStDV; anders bei Veranlagung auf Antrag gem. § 46 Abs. 2 Nr. 7 u. 8 EStG.

worden ist (§ 229 Abs. 1 S. 1 AO). Regelmäßig fallen Steueranmeldung und -festsetzung zusammen. Dem trägt die Gleichstellung von Steueranmeldung und Steuerfestsetzung Rechnung (§ 229 Abs. 1 S. 2 AO). Behält aber der Arbeitgeber zu Unrecht zu wenig Lohnsteuer ein oder fällt der Zeitpunkt der Abführungsverpflichtung in das folgende Kalenderjahr, so wird die Steuerschuld nicht fällig.

Also kommt es für den Beginn der Zahlungsverjährung nur auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Anmeldung an.

d) Tilgungsfiktion des § 46 Abs. 4 EStG

Kommt eine Veranlagung des Arbeitnehmers nicht in Betracht (§ 46 Abs. 1 und 2 EStG), so gilt die Einkommensteuer, die auf die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit entfällt, für den Steuerpflichtigen durch den Lohnsteuerabzug als abgegolten, soweit er nicht für zu wenig erhobene Lohnsteuer in Anspruch genommen werden kann (§ 46 Abs. 4 EStG).

Ein Teil des Schrifttums wertet die Tilgungsfiktion des § 46 Abs. 4 EStG als sonstigen Erlöschensgrund iS des § 47 AO, und zwar mit der Begründung, „erhobene“ Lohnsteuer (§ 46 Abs. 4 S. 1 EStG) sei mit „einbehalten“ Lohnsteuer gleichzusetzen³⁴.

Diese Begründung überzeugt nicht; zwar wird die Lohnsteuer „durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben“; das Erhebungsverfahren umfaßt aber nicht nur die Einbehaltung, sondern auch Anmeldung und Abführung der Lohnsteuer³⁵. Außerdem sprechen die Anrechnungsvorschriften des § 36 Abs. 2 Nr. 1 und 2 EStG dafür, die auf Arbeitslohn entfallenden Vorauszahlungen in Gestalt der Lohnsteuer nicht anders zu beurteilen als die allgemeinen Einkommensteuervorauszahlungen. Der „entrichteten“ Einkommensteuervorauszahlung iS des § 36 Abs. 2 Nr. 1 EStG kann aber grundsätzlich nur die „abgeführte“ Lohnsteuer entsprechen³⁶.

e) Absehen von der Steuerfestsetzung

Von der Geltendmachung einer Lohnsteuernachforderung, also von der Realisierung der Lohnsteuerschuld gegenüber dem Arbeitnehmer ist gem. § 42 d Abs. 5 EStG abzusehen, wenn die Nachforderung 20 DM nicht übersteigt. Diese gesetzliche Ermächtigung, von einer Steuerfestsetzung

34 *Bäuerlen*, Die Lohnsteuerhaftung des Arbeitgebers, Diss. Gießen 1978; *Stolterfoht*, FN 13, S. 117; *Altehoefer*, FN 2, Anm. 68 zu § 42 d.

35 Vgl. die Überschrift zu §§ 38–42 f EStG; glA *Janke*, FN 15, S. 84.

36 Anders bei Nettolohnvereinbarungen: BFH VI R 123/78 v. 26. 2. 1982, BStBl. II 1982, 403.

abzusehen, führt nicht zum Erlöschen des Steueranspruchs³⁷. Die Vorschrift dient erkennbar nur der Verwaltungsvereinfachung. Sie macht – zu Lasten des Legalitätsprinzips – Zugeständnisse an die Besteuerungsökonomie, hindert aber nicht die Geltendmachung der Steuerfestsetzung, falls innerhalb der Festsetzungsfrist Sachverhalte bekannt werden, welche zu einer die Bagatellgrenze übersteigenden Steuerschuld führen.

II. Arbeitgeberhaftung

1. Haftungstatbestand

Zahlreiche Steuergesetze sichern die Erfüllung der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis zusätzlich dadurch, daß sie haftungsbegründende Tatbestände schaffen, d.h. Dritte für die Steuerschuld haften lassen. Dementsprechend haftet der Arbeitgeber „für die Lohnsteuer, die er einzubehalten und abzuführen hat“ (§ 42 d Abs. 1 Nr. 1 EStG).

a) *Steuerschuld*

Tatbestandsvoraussetzung der Haftung ist das Bestehen eines Haftungsanspruchs, für den gehaftet wird, mithin eine Steuerschuld des Arbeitnehmers. Auf den Umfang der Haftung wird weiter unten eingegangen.

b) *Schuldhaftes Pflichtverletzung*

Nach herrschender Meinung³⁸ und Rechtsprechung³⁹ setzt der Haftungstatbestand keinerlei Verschulden des Arbeitgebers voraus.

Letztlich hat die Rechtsprechung das Verschuldensprinzip allerdings doch eingeführt, und zwar auf dem Umweg über das sogenannte Auswahlermessen. Bereits 1959 meinte der BFH⁴⁰, aus der Unrichtigkeit einer Auskunft, welche das Finanzamt dem Arbeitgeber erteilt hat, könnten sich „unter dem Gesichtspunkt von Recht und Billigkeit bei der Ausübung des Ermessens und nach dem Grundsatz von Treu und Glauben Einschränkungen für die Heranziehung des Arbeitgebers als Haftendem ergeben“.

37 Ebenso die Fälle des § 156 AO iVm der KleinbetragsVO; vgl. *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, FN 32, Anm. 34 zu § 47 AO.

38 *Bäuerlen*, FN 34, S. 80 mwN; *Oeftering/Görbing*, FN 2, Anm. 6 zu § 42 d; *Offerhaus*, BB 1982, 793; *Schmidt-Drenseck*, FN 12, Anm. 2 e zu § 42 d; *Altehoefer*, FN 2, Anm. 12 zu § 42 d; *Hartz/Meeßen/Wolf*, FN 6, „Haftung für Lohnsteuer“ b I; aA *Schick*, BB 1983, 1041, 1043; *Hahn*, Institut Finanzen und Steuern, Brief Nr. 241.

39 So schon BFH IV 197/53 U v. 13. 5. 1954, BStBl. III 1954, 225.

40 VI 252/57 U v. 6. 5. 1959, BStBl. III 1959, 292.

Dabei sei vor allem erheblich, inwieweit den Arbeitgeber ein Mitverschulden treffe⁴¹.

In späteren Entscheidungen wird die „Inanspruchnahme“ des Arbeitgebers als unbillig bezeichnet, wenn sich der Arbeitgeber in einem entschuldbaren Rechtsirrtum befunden hat, zB

- wegen unklarer Verwaltungspraxis⁴²;
- wenn die bisherige lohnsteuerliche Behandlung eines bestimmten Sachverhalts durch eine Außenprüfung gebilligt worden war⁴³;
- wegen unklarer Richtlinien⁴⁴.

In seinem Urteil vom 18. 9. 1981⁴⁵ hat der BFH ausgeführt, auch ein Fehler, der nicht von der Finanzverwaltung ausgelöst sei, könne unter besonderen Voraussetzungen – im Streitfall aufgrund eines Manteltarifvertrages – zu einem entschuldbaren Rechtsirrtum führen. Die Rechtsprechung hat, so der BFH wörtlich, „seit langem klargestellt, daß die Überbürdung der durch das Lohnsteuerabzugsverfahren entstehenden Lasten auf den Arbeitgeber und seine anschließende Inanspruchnahme im Wege der Haftung nur vertretbar ist, wenn er nicht auch noch in den Fällen, in denen er bei der Einbehaltung der Lohnsteuer einem entschuldbaren Rechtsirrtum unterliegt . . . , in Anspruch genommen wird“⁴⁶.

Diese Gesichtspunkte sollen aber nur im Rahmen der Ermessensprüfung beachtet werden. Dabei wiederum ist dann nach Ansicht des BFH „weiter zu entscheiden, ob die Haftung des Arbeitgebers nach Treu und Glauben überhaupt ausgeschlossen oder ob es nur unbillig ist, ihn vor den Arbeitnehmern heranzuziehen“⁴⁷. Was unter „überhaupt ausgeschlossener“ Haftung zu verstehen ist, ein nicht entstandener oder ein erloschener Anspruch bleibt unklar.

ME bedarf es keiner vertiefenden Interpretation dessen, was der BFH mit „überhaupt ausgeschlossener“ Haftung wohl gemeint haben mag. Ich habe nämlich rechtssystematische Bedenken gegen die Verlagerung der Verschuldensprüfung in den Ermessensbereich⁴⁸.

41 Ebenso BFH VI 183/59 S v. 24. 11. 1961, BStBl. III 1962, 37.

42 BFH VI 109/62 U v. 9. 3. 1965, BStBl. III 1965, 426.

43 BFH VI 259/63 U v. 5. 3. 1965, BStBl. III 1965, 355.

44 BFH VI R 27/20 v. 3. 8. 1973 – nicht veröffentlicht.

45 VI R 44/77, BStBl. II 1981, 801; zustimmend vor allem *Offerhaus*, BB 1982, 793, 796.

46 Vgl. auch BFH VI R 187/68 v. 21. 1. 1972, BStBl. II 1972, 364.

47 VI R 44/77 v. 18. 9. 1981, BStBl. II 1981, 801.

48 Kritisch bereits *Friedrichs*, DB 1968, 1420; *Stolterfoht*, FN 13, S. 173; *Bäuerlen*, FN 34, S. 81; *Schick*, BB 1983, 1041; *Hahn*, FN 38; *Littmann/Bitz/Meincke*, EStG, 14. Aufl., Anm. 11 b zu § 42 d.

Zwar enthält der Wortlaut des § 42 d EStG keinen Hinweis darauf, daß die Haftung von einem Verschulden abhängig sein soll. ME folgt jedoch aus übergeordneten Gesichtspunkten zwingend, daß eine *schuldhaft*e Pflichtverletzung Tatbestandsvoraussetzung der Haftung ist.

Sowohl im Zivilrecht⁴⁹ als auch im öffentlichen Recht⁵⁰ wird für eine Pflichtverletzung nur dann gehaftet, wenn sie schuldhaft, also vorwerfbar erfolgte. Eine Gefährdungshaftung, die der ausdrücklichen gesetzlichen Anordnung bedarf, bildet die Ausnahme (zB § 833 BGB, § 7 StVG).

Die Übertragbarkeit dieses Grundgedankens setzt allerdings zunächst voraus, daß der Arbeitgeber im Rahmen des § 42 d EStG überhaupt für eine „Pflichtverletzung“ haftet, was zumindest hinsichtlich der Haftung nach § 42 d Abs. 1 Nr. 1 EStG nicht zweifelsfrei erscheint. Die Haftung kann eine Sanktion für eine Pflichtverletzung bedeuten. Denkbar ist aber auch, daß der Arbeitgeber als Entrichtungspflichtiger haften, also wie ein Ausfallbürge für eine fremde Steuerschuld eintreten soll⁵¹.

Mit der Einführung einer Quellenbesteuerung für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Jahre 1920 bezweckte der Gesetzgeber, Steuerausfälle zu verhindern und das Besteuerungsverfahren durch die Hinzuziehung der Arbeitgeber billig und einfach zu gestalten. Außerdem sollte die Steuer früher und gleichmäßig über das ganze Jahr verteilt fließen⁵².

Der Zweck der Haftung wird überwiegend darin gesehen, daß der Arbeitgeber durch die Statuierung von Nachteilen gezwungen werden soll, das Verfahren dem Gesetz entsprechend abzuwickeln⁵³. Diese „Garantie einer ordnungsmäßigen Besteuerung“⁵⁴ dürfte der einzig sachgerechte Anknüpfungspunkt und damit zugleich Rechtfertigung der Haftung sein. Der Arbeitgeber haftet daher für die Erfüllung seiner *eigenen* Einbehaltungs- und Abführungsverpflichtung. Dem entspricht die Sanktion einer Pflichtverletzung als Ordnungswidrigkeit durch § 378 AO bzw. § 380 AO.

Bezieht sich die Haftung aber auf Pflichtverletzungen, so liegt es auch nahe, sie – wie allgemein im Zivil- und im öffentlichen Recht – nur bei schuldhaftem Verhalten eingreifen zu lassen.

Dafür spricht auch ein Vergleich mit § 69 AO. Nach dieser Vorschrift haften gesetzliche Vertreter, Geschäftsführer, Vermögensverwalter und Ver-

49 §§ 276, 839 BGB.

50 § 78 BBG; § 46 BRRG.

51 Vgl. *Schmidt/Drenseck*, FN 12, Anm. 2 a zu § 42 d.

52 *Schick*, BB 1983, 1041, 1043 mwN; ebenso auch *Martens*, StuW 1970, 309, 311; *Schmidt/Drenseck*, FN 12, Anm. 2 zu § 42 d.

53 *Oeftering/Görbing*, FN 2, Anm. 2 zu § 42 d EStG; *Offerhaus*, BB 1982, 793.

54 BVerfG I BvR 33/76 v. 17. 2. 1977, BVerfGE 44, 103, 104.

fugungsberechtigte insoweit, als Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis infolge vorsätzlicher oder grob fahrlässiger⁵⁵ Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten verkürzt wurden. Ein Grund, die Haftung nach § 42 d EStG anders zu beurteilen als im Rahmen des § 69 AO, ist nicht erkennbar.

Zuzugeben ist allerdings, daß das Steuerrecht auch Haftungstatbestände normiert, in denen die Haftung kein Verschulden voraussetzt:

- Haftung der Organgesellschaft für bestimmte Steuern des Organträgers (§ 73 AO);
- Eigentümerhaftung wesentlich Beteiligter (§ 74 AO);
- Haftung des Betriebsübernehmers (§ 75 AO);
- Sachhaftung verbrauchsteuerpflichtiger Waren (§ 76 AO);
- Grundsteuerhaftung von Eigentümer und Nießbraucher nach §§ 11, 12 GrStG;
- Haftung des Nachlasses gem. § 20 Abs. 3 ErbStG;

Alle diese Haftungsvorschriften setzen keine Pflichtverletzung voraus. Sie knüpfen jedoch an eine Haftungssubstanz an, die sich in fremder Hand befindet oder befunden hat. Auf diese Substanz, mit deren Hilfe Erträge oder Umsätze erzielt werden, kann normalerweise zurückgegriffen werden⁵⁶. Dies gilt nicht bezüglich der Arbeitgeberhaftung. Vergleichbar damit sind nur Haftungstatbestände, die – wie § 42 d EStG – an eine Pflichtverletzung anknüpfen, also neben § 69 AO die Hinterzieher- und Fehlerhaftung nach § 71 AO sowie die Haftung bei Verletzung der Pflicht zur Kontenwahrheit (§ 72 AO).

In der Annahme einer verschuldensunabhängigen Haftung des Arbeitgebers einerseits und der Beschränkung der Haftung bei anderen Pflichtverletzungen auf grobes Verschulden andererseits läge eine Verletzung des Gleichheitssatzes⁵⁷.

Die Einbeziehung des Arbeitgebers in das Lohnsteuerabzugsverfahren mit der Haftungsfolge als Sanktion erfolgt bekanntlich zugunsten des Steuergläubigers. Ob man ihn als „Treuhande“⁵⁸, als „Prügelknabe des Staates“⁵⁹, als „Beauftragten“⁶⁰, als „Steuerinspektor ohne Vergütung“⁶¹ oder

55 § 109 RAO sah eine Haftung bei „schuldhafter“ Pflichtverletzung vor, wurde aber von der Rechtsprechung einengend interpretiert.

56 *Tipke*, Steuerrecht, 10. Aufl., S. 140.

57 Ebenso betr. den Vergleich mit § 69 AO *Hahn*, FN 38, S. 63; aus den gleichen Gründen müßte eine Verschuldensabhängigkeit wohl auch in den Fällen der §§ 44 Abs. 5, 50 a Abs. 5 EStG iVm § 73 e EStDV angenommen werden.

58 RFH VI A 686/34 v. 25. 7. 1934, RStBl. 1935, 1239.

59 *Herrmann/Heuer/Raupach*, FN 1, Anm. 25 zu § 38 EStG.

60 BFH VI 270/62 U v. 5. 7. 1963, BStBl. III 1963, 468, 469.

61 *Hartz*, DB 1961, 1365.

als „Hilfsorgan der staatlichen Finanzverwaltung“⁶² bezeichnet, erscheint gleichgültig. Entscheidend ist, daß der Arbeitgeber für den Steuergläubiger tätig wird, also Funktionen erfüllt, die normalerweise von Beamten ausgeübt werden. Der Sache nach ersetzt der Arbeitgeber staatliche Angestellte. Er darf daher nach dem Gleichbehandlungsgrundsatz zumindest nicht schlechter behandelt werden als andere Beamte, welche nach den allgemeinen Vorschriften nur bei einem schuldhaften Verhalten haften (§ 78 Abs. 1 BBG, § 46 Abs. 1 BRRG). Finanzbeamte haften sogar nur, wenn die Amtspflichtverletzung mit Strafe bedroht ist (§ 32 AO). Die Vorschrift soll gewährleisten, daß die Finanzbeamten entscheidungsfreudig sind und frei von fiskalischen Zwängen handeln⁶³. Die Finanzbeamten müssen entscheidungsfreudig sein, weil sie Massenarbeit zu bewältigen haben, und zwar auf der Basis eines Steuerrechts, das durch seine Kompliziertheit fehlerhafte Veranlagungen „begünstigt“⁶⁴.

Die Tätigkeit des Arbeitgebers unterscheidet sich aber von der des Finanzbeamten nur dadurch, daß der Finanzbeamte freiwillig arbeitet und – was entscheidend sein dürfte – für seine Tätigkeit geschult worden ist.

Hält man mit der hier vertretenen Ansicht den Haftungstatbestand nur dann für erfüllt, wenn den Arbeitgeber ein Verschulden trifft, so bleibt zu prüfen, welchen Grad des Verschuldens die Haftung voraussetzt. *Schick*⁶⁵ und neuerdings vor allem *Hahn*⁶⁶ setzen sich für eine Reduzierung des Haftungsmaßstabes auf die Fälle des groben Verschuldens ein. Sie verweisen auf die Lehre von der gefahr- und schadensgeneigten Arbeit. Danach gehört ein Schaden, den ein Arbeitnehmer in Ausübung gefahrgeneigter Arbeit weder vorsätzlich noch grob fahrlässig verursacht, zum Betriebsrisiko des Arbeitgebers, für das der Arbeitnehmer nach ständiger Rechtsprechung des BAG nicht haftet⁶⁷. Da es nämlich der Arbeitgeber sei, der die Erfolge des betrieblichen Geschehens für sich in Anspruch nehme, müsse er auch für die mit dem betrieblichen Geschehen zwangsläufig verbundenen Risiken einstehen. Auch habe es der Arbeitgeber in der Hand, das Betriebsrisiko zu steuern und zu verändern, während der Arbeitnehmer weisungsgebunden sei.

Diese Grundsätze lassen sich, wie die zitierten Autoren mit Recht hervorheben, zwanglos auf das Lohnsteuerabzugsverfahren übertragen. Auch

62 BVerfG 1 BvL 31, 32/62 v. 14. 12. 1965, BVerfGE 19, 226, 240.

63 *Tipke/Kruse*, FN 14, Anm. 1 zu § 32 AO.

64 So schon *Kosin*, DStZ/A 1960, 105.

65 BB 1983, 1041.

66 FN 38, S. 70 ff.

67 BAG 1 AZR 146/69 v. 28. 4. 1970, DB 1970, 1547; 7 AZR 391/79 v. 23. 3. 1983, DB 1983, 1207.

der Arbeitgeber ist verpflichtet, Tätigkeiten auszuüben, deren Inhalt, Form und Ausmaß allein von demjenigen bestimmt wird, dem die Tätigkeit zugute kommt, nämlich von dem Steuergläubiger. Für die Unternehmen bedeutet die Lohnsteuerberechnung eine artfremde Dienstleistung für den Fiskus. Wegen der Kompliziertheit des Lohnsteuerrechts, verbunden mit den besonderen Schwierigkeiten, welche Massenverfahren im allgemeinen mit sich bringen, ist diese Tätigkeit geradezu ein typisches Beispiel für gefahrgeneigte Arbeit.

Die Grundgedanken der Risikoverteilung bei schadensgeneigter Tätigkeit sind auch nicht auf das Zivilrecht beschränkt. Gemäß § 78 Abs. 1 S. 2 BBG⁶⁸ haften Beamte ihrem Dienstherrn nur insoweit, als sie ihre Amtspflichten vorsätzlich oder grob fahrlässig verletzt haben.

Die Möglichkeit einer Anrufungsauskunft bedeutet, so meine ich, keinen adäquaten Risikoausgleich⁶⁹. Wenn es der Arbeitgeber trotz bestehender Zweifel an der rechtlichen Beurteilung bewußt unterläßt, eine Auskunft einzuholen, so mag das zu einem möglicherweise haftungsbegründenden Schuldvorwurf führen. Jedenfalls beseitigt das Recht, nach § 42e EStG vorzugehen, nicht das mit der gefahrgeneigten Arbeit vergleichbare Haftungsrisiko, denn im Lohnsteuerabzugsverfahren liegt das Arbeitgeberisiko gerade in der (objektiv falschen) Annahme des Arbeitgebers, er verhalte sich gesetzeskonform⁷⁰.

Die Hilfsdienste des Arbeitgebers für den Fiskus erfolgen nicht nur unter den erschwerenden Bedingungen einer gefahrgeneigten Arbeit. Hinzu kommt, daß die vom Gesetz verlangte Mitwirkung des Arbeitgebers unentgeltlich zu geschehen hat. Die Lohnsteuerverwaltungskosten in Großunternehmen sind bedeutend. Sie betragen nach veröffentlichten Schätzungen etwa 1,75% der jährlich abgeführten Lohnsteuer⁷¹, also – je nach Betriebsgröße – Millionenbeträge. Daran gemessen muß der vom Staat für die reine Weiterleitung einbehaltene Verwaltungsbeitrag von im Schnitt 4–5% des Kirchensteueraufkommens geradezu als üppig bezeichnet werden. Zu den Dokumentations-, Rechen- und Abführungsaktionen entstehen den Unternehmen übrigens noch weitere nicht unerhebliche Kosten durch die Lohnsteueraußenprüfungen.

68 Ebenso § 46 Abs. 1 S. 2 BRRG.

69 AA *Martens*, *StuW* 1970, 309, 323; vgl. auch BFH VI 183/59 v. 24. 11. 1961, BStBl. III 1962, 37.

70 Ebenso FG Münster I a 179–187/58 v. 19. 2. 1959, EFG 1959, 281.

71 *Hamer*, *Bürokratieüberwälzung auf die Wirtschaft*, Hannover 1979, 49 ff.; *Franke*, *Zur Fixkostenstruktur betrieblicher Steuerverwaltungskosten*, in: *Schriften zur betriebswirtschaftlichen Steuerlehre*, Berlin 1980, 243 ff.

Weder Zivil- noch öffentliches Recht kennen, soweit ersichtlich, eine Gefährdungshaftung bei unentgeltlicher Tätigkeit⁷².

Die Tätigkeit des Arbeitgebers im Lohnsteuerabzugsverfahren ist materiell vergleichbar mit Aufgaben und Funktionen der Finanzbeamten. Gleichwohl mag es dahinstehen, ob der Arbeitgeber – in entsprechender Anwendung des § 32 AO – für Pflichtwidrigkeiten nur dann haftet, wenn sie gleichzeitig als mit Strafe bedrohte Handlung zu qualifizieren sind⁷³. Jedenfalls darf der Arbeitgeber nach dem Prinzip der Gleichbehandlung und nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit mE nicht schlechter gestellt sein als Beamte, als Arbeitnehmer, die schadensgeneigte Arbeit verrichten und auch nicht schlechter als Vertreter iS des § 69 AO. Für diese Personen hat der BFH schon vor über 20 Jahren ausgeführt:

„Den Arbeitgebern ist mit der Pflicht zur Einbehaltung der Lohnsteuer vom Gesetzgeber eine schwierige Arbeit auferlegt worden, die sogar unentgeltlich geleistet werden muß. Die Arbeitgeber sind in der Regel nicht Steuerfachleute; die Anforderungen an ihre Kenntnisse in der komplizierten Materie des Lohnsteuerrechts dürfen daher nicht überspitzt werden“⁷⁴.

Eine Haftung komme daher, obwohl die Haftungsgrundlage nur von „schuldhafter“⁷⁵ Pflichtverletzung spreche, nur bei Vorsatz und grober Fahrlässigkeit in Betracht.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, daß die Haftung nach § 42 d EStG eine vorsätzliche oder grob fahrlässige Pflichtverletzung voraussetzt.

Hinsichtlich der Feststellung einer groben Fahrlässigkeit kommt es auf den Einzelfall an. Allgemeine Leitsätze erscheinen in diesem Zusammenhang ebenso problematisch wie bei dem schon mehrfach unternommenen Versuch, den Begriffsinhalt der Leichtfertigkeit iS des § 378 AO zu umschreiben⁷⁶.

Zweifelhaft könnte sein, ob der Arbeitgeber Richtlinien und andere Verwaltungsanweisungen kennen und befolgen muß. Derartige Regelungen sind an die Verwaltung gerichtet⁷⁷, binden also den Arbeitgeber nicht. Ver-

72 Schenker (§ 521 BGB) und Verleiher (§ 599 BGB) haben nur Vorsatz und grobe Fahrlässigkeit zu vertreten. Der unentgeltlich tätige Verwahrer hat nur für die Sorgfalt in seinen Angelegenheiten einzustehen (§ 690 BGB).

73 So Rössler, FR 1982, 155; aA Schick, BB 1983, 1041.

74 VI 195/60 U v. 11. 5. 1962, BStBl. III 1962, 342.

75 Während § 109 RAO eine Vertreterhaftung für „schuldhaft“ Pflichtverletzungen vorsah, setzt der Tatbestand des § 69 AO eine „vorsätzliche oder grob fahrlässige Verletzung“ steuerlicher Pflichten voraus.

76 Franzen/Gast/Samson, FN 17, Rdnr. 24 ff. zu § 378.

77 BFH VI R 8/76 v. 27. 10. 1978, BStBl. II 1979, 54.

bindlich – und zwar mangels Bekanntgabe – wären sie selbst dann nicht⁷⁸, wenn man annehmen würde, daß der Arbeitgeber hinsichtlich des Lohnsteuerabzugs in gewisser Weise in die Behördenorganisation eingegliedert ist⁷⁹. Andererseits behandeln die Richtlinien „in der Hauptsache Zweifelsfragen und Auslegungsfragen, die sich bei der praktischen Anwendung des Lohnsteuerrechts ergeben haben und von allgemeiner Bedeutung sind“ (Einführung LStR 1984).

Sie sollen nach dem Willen des Richtliniengebers „beim Steuerabzug vom Arbeitslohn“ beachtet werden, gelten also nach Wortlaut und Zweck auch für den Arbeitgeber. Daraus folgt mE, daß der Arbeitgeber, der sich an die Richtlinien hält, nicht grob fahrlässig handelt. Er haftet mithin auch dann nicht, wenn ein Gericht die Richtlinien nicht für zutreffend erachtet⁸⁰.

Umgekehrt dürfte der Arbeitgeber, wenngleich er nicht verpflichtet ist, die Richtlinien zu kennen, doch verpflichtet sein, im Rahmen des Zumutbaren Erkundigungen einzuziehen. Er ist sozusagen verpflichtet, zu zweifeln und ggf. von der Möglichkeit der Anrufungsauskunft Gebrauch zu machen.

Nicht schuldhaft handelt der Arbeitgeber, wenn er sich an die Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte gehalten hat. Das sogenannte Lohnsteuerkartenprinzip bewirkt, daß der Arbeitgeber nicht in Anspruch genommen werden kann, wenn die Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte zu Lasten des Arbeitgebers unrichtig sind. Die Bindung bedeutet aber auch, daß er nicht haftbar gemacht werden kann, wenn die Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte zugunsten des Arbeitnehmers unrichtig sind⁸¹.

78 *Ossenbübl*, Verwaltungsvorschriften und Grundgesetz, 1968, 464.

79 *Schick*, BB 1984, 1041.

80 AA FG Köln V K 293/83 v. 20. 10. 1983 – rkr. – EFG 1984, 320; vgl. auch BFH VI 219/61 U v. 9. 2. 1962, BStBl. III 1962, 165. Materiell gelangt der BFH allerdings zu dem gleichen Ergebnis, wenn er die Inanspruchnahme des Arbeitgebers dann als unbillig ansieht, wenn dieser sich auf unklare Richtlinien berufen kann und wenn der auf Unklarheit beruhende Rechtsirrtum entschuldbar ist: VI R 44/77 v. 18. 9. 1891, BStBl. II 1981, 801.

81 BFH VI R 24/69 v. 26. 7. 1974, BStBl. II 1974, 756. Andererseits ist nicht zu verkennen, daß die Lohnsteuerkarte nichts aussagt über die Qualifizierung als „Arbeitsverhältnis“ oder „Arbeitslohn“ oder zB bezüglich der Bewertung von Naturalleistungen.

2. Haftungsumfang

Gemäß § 42 d Abs. 1 Nr. 1 EStG haftet der Arbeitgeber für „die Lohnsteuer“, die er einzubehalten und abzuführen hat. Der Umfang der Haftung hängt also davon ab, was unter „Lohnsteuer“ iS dieser Vorschrift zu verstehen ist, nämlich die vorläufig entstandene Lohnsteuerschuld⁸² oder die endgültig entstandene Einkommensteuerschuld. Wäre die vorläufige Lohnsteuerschuld maßgebend, so müßte der Arbeitgeber stets für die Steuer haften, die beim Steuerabzug vom Arbeitslohn verwirklicht worden ist; jegliche Einwendungen, die sich auf die endgültige Einkommensteuerschuld beziehen, wären dem Arbeitgeber im Haftungsverfahren verwehrt⁸³. Diese Auffassung könnte im Extremfall dazu führen, daß der Arbeitgeber für eine unstrittig nicht bestehende Steuerschuld haften soll.

ME kann die Haftung als Entstehenmüssen für eine fremde Schuld nur die jeweils bestehende Schuld umfassen. Die Bindung des Arbeitgebers an die Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte regelt das Abzugsverfahren. Dieses sogenannte Lohnsteuerkartenprinzip berührt aber, wie vor allem *Fichtelmann*⁸⁴ hervorgehoben hat, nicht den materiellen Steueranspruch.

a) Im laufenden Kalenderjahr

Während des laufenden Kalenderjahres bezieht sich die Haftung auf die als Vorauszahlung auf die Einkommensteuer einzubehaltende und abzuführende Lohnsteuer des jeweiligen Anmeldezeitraums⁸⁵. Folglich kann der Arbeitgeber, wenn er während des laufenden Kalenderjahres haftbar gemacht wird, nicht einwenden, daß eine entsprechende Jahreslohnsteuerschuld des Arbeitnehmers vermutlich nicht bestehe⁸⁶.

b) Nach Ablauf des Kalenderjahres

Nach Ablauf des Kalenderjahres wird die Lohnsteuerschuld als solche hinfällig. Die für einzelne Lohnsteueranmeldezeiträume aufgestellten Lohnsteuertabellen haben mit Ablauf des Kalenderjahres ihre Funktion verloren, die darin besteht, Vorauszahlungen auf die (endgültige) Einkommensteuerschuld zu bemessen. Tatbestandsvoraussetzung der Haftung ist

82 *Lang*, *StuW* 1975, 113, 131.

83 So BFH VI R 24/69 v. 26. 7. 1974, *BStBl.* II 1974, 756.

84 *DStR* 1974, 75; glA *Lang*, *StuW* 1975, 113, 131.

85 Ebenso *Schmidt/Drenseck*, FN 12, Anm. 2 zu § 42 d EStG; *Bäuerlen*, FN 34, S. 57.

86 BFH VI 183/59 S v. 24. 11. 1961, *BStBl.* III 1962, 37.

dann die mit Ablauf des Kalenderjahres entstandene Einkommensteuerschuld (§ 25 Abs. 1, § 36 Abs. 1 EStG)⁸⁷.

Im Gegensatz dazu vertritt der BFH die Ansicht, für die Haftung des Arbeitgebers sei – von einer hier nicht interessierenden Ausnahme abgesehen – auch nach Ablauf des Kalenderjahres die Lohnsteuerkarte maßgebend⁸⁸. Zur Begründung wird angeführt, das Lohnsteuerabzugsverfahren knüpfe im Interesse aller Beteiligten bewußt an äußere Merkmale an⁸⁹.

Das Schrifttum setzt sich überwiegend für eine Gleichstellung von Arbeitgeber und Arbeitnehmer ein⁹⁰. Zur Begründung wird auf die Akzessorietät der Haftung verwiesen.

Zweck der Haftung ist die Sanktionierung von Pflichtverletzungen zwecks „Garantie einer ordnungsmäßigen Besteuerung“⁹¹. Die Steuerschuld soll gesichert werden. Das bedeutet, daß die Haftungsschuld nur bei Bestehen der Steuerschuld und auch nur in deren Höhe entstehen kann⁹².

Das Sicherungsbedürfnis kann aber, so meine ich, die Steuerschuld nicht übersteigen. Das bedeutet, daß dem Arbeitgeber im Haftungsverfahren dieselben Einwendungen zustehen wie dem Arbeitnehmer.

Nicht gerechtfertigt erscheint es, daraus den Schluß zu ziehen, in Haftungsfällen nach Ablauf des Kalenderjahres sei Maßstab der Arbeitgeberhaftung stets die Jahressteuerschuld, d. h. die mit Ablauf des Kalenderjahres entstandene Einkommensteuer⁹³. Wäre der endgültige Einkommensteueranspruch für den Haftungsumfang entscheidend, so müßte der Arbeitgeber auch für eine Einkommensteuerschuld haften, welche die sich unter Berücksichtigung der Lohnsteuerkarte ergebende Lohnsteuerschuld übersteigt⁹⁴.

87 Ebenso *Schmidt/Drenseck*, FN 12, Anm. 2 zu § 42 d EStG.

88 VI R 24/69 v. 26. 7. 1974, BStBl. II 1974, 756; vgl. auch BFH VI 105/55 U, BStBl. III 1958, 84 ff.

89 Ausnahme: Arbeitnehmer und Arbeitgeber irrten und irren entschuldbar über die Zugehörigkeit von Bezügen zum Arbeitslohn und damit auch über die Eintragungsfähigkeit der hiermit zusammenhängenden Werbungskosten: BFH VI R 207/68 v. 5. 11. 1971, BStBl. II 1973, 137.

90 *Stolterfoht*, FN 13, S. 168; *Bäuerlen*, FN 34, S. 68; *Lang*, StuW 1975, 113, 131; *Fichtelmann*, DStR 1974, 75; aA *Alteboefer* in: *Lademann/Söffing/Brockhoff*, FN 2, Anm. 4 zu § 42 d.

91 BVerfG 1 BvR 33/76 v. 17. 2. 1977, BVerfGE 44, 103, 104.

92 *Arens*, Zum Begriff der Haftung, VJSchrStFR 1927, 567.

93 So *Bäuerlen*, FN 34, S. 70.

94 Beispiel: Der Arbeitnehmer bezieht neben dem Arbeitslohn Einkünfte aus einer anderen Einkunftsart, was im Ergebnis zu einem höheren Steuersatz führt.

Nach der hier vertretenen Ansicht fehlt für eine in diesem Sinn höhere Haftung bereits die Tatbestandsvoraussetzung einer Pflichtverletzung. Hat der Arbeitgeber sich nämlich an die Eintragung auf der Lohnsteuerkarte gehalten, entsteht für eine diese Jahreslohnsteuerschuld übersteigende Einkommensteuerschuld kein Haftungsanspruch⁹⁵.

c) Einfluß bestandskräftiger Veranlagungen

Wie dargestellt, haftet der Arbeitgeber entsprechend dem Sicherungszweck der Haftung nur für die tatsächlich geschuldete Lohnsteuer. Folglich kann er grundsätzlich alle Einwendungen gegen die materielle Lohn- bzw. Einkommensteuerschuld geltend machen, die dem Arbeitnehmer im Falle seiner Inanspruchnahme zustünden. Streitig ist, ob dies auch für verfahrensrechtliche Schranken, also auch dann gilt, wenn der Arbeitnehmer veranlagt oder ein Lohnsteuer-Jahresausgleich durchgeführt worden ist und der Steuerbescheid nicht mehr geändert werden kann.

Nach Ansicht des BFH ist das Finanzamt durch die Bestandskraft der Arbeitnehmerveranlagung nicht gehindert, den Arbeitgeber unabhängig vom Inhalt des Steuerbescheides in Anspruch zu nehmen⁹⁶. Das folge aus analoger Anwendung des § 425 Abs. 2 BGB; dem rechtskräftigen Urteil iS dieser Vorschrift entspreche ein bestandskräftiger Steuerbescheid. Dem wird im Schrifttum überwiegend gefolgt⁹⁷. Seit 1975 wird zusätzlich auf § 42 d Abs. 3 S. 3 EStG verwiesen. Nach dieser Vorschrift kann der Arbeitgeber auch dann in Anspruch genommen werden, wenn der Arbeitnehmer veranlagt wird. Daraus wird geschlossen, für die Haftung sei es unerheblich, ob die Veranlagung berichtigt werden könne⁹⁸.

Die Vertreter der Gegenmeinung⁹⁹ argumentieren, mit Rücksicht auf die Akzessorietät der Haftung müsse das Vorliegen einer bestandskräftigen Steuerfestsetzung auch den Haftungsumfang beeinflussen. Da der Steuerbescheid die steuerlich relevanten Vorgänge sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach verbindlich festlege, dürfe gegenüber dem Haftungsschuldner keine höhere Steuer geltend gemacht werden als gegenüber dem Steuerschuldner. Dem Arbeitgeber, der am Veranlagungsverfahren nicht

95 Im Ergebnis, wenn auch mit anderer Begründung, glA *Janke*, FN 15, S. 128.

96 BFH VI R 24/69 v. 26. 7. 1974, BStBl. II 1974, 756.

97 *Tipke/Kruse*, FN 14, Anm. 9 zu § 44 AO; *Klempt*, StRK-Anm. EStG bis 1974 § 38 R. 95; *Stolterfoht*, FN 13, S. 167; ebenso *Janke*, FN 15, S. 136 – allerdings unter Berufung auf § 44 Abs. 2 S. 3 AO.

98 *Herrmann/Heuer/Raupach*, FN 1, § 42 d EStG 1975 Erl. zu Abs. 3.

99 Vor allem *Martens*, StuW 1970, 309, 313; *Fichtelmann*, DStR 1974, 75; *Bäuerlen*, FN 34, S. 133.

beteiligt sei, stehe es zwar frei, weitere Einwendungen gegen die Höhe der gegen den Arbeitnehmer festgesetzten Steuerschuld geltend zu machen, jedoch bilde der im Steuerbescheid des Arbeitnehmers festgesetzte Steuerbetrag die Höchstgrenze seiner Inanspruchnahme.

ME sollten der BFH und das ihm folgende Schrifttum ihre Auffassung noch einmal überdenken¹⁰⁰.

Der Steuerbescheid bezweckt, bestimmte Besteuerungsgrundlagen für die am Steuerschuldverhältnis Beteiligten verbindlich festzusetzen¹⁰¹. Für diese Steuer haftet der Arbeitgeber. Entsprechend dem Sicherungszweck der Haftung präjudizieren mithin die im Einkommensteuerbescheid getroffenen Feststellungen den Inhalt eines eventuellen Haftungsbescheides. Die Bindung an die im Einkommensteuerbescheid festgestellten Besteuerungsgrundlagen besteht freilich nur für das Finanzamt, nicht hingegen für den nicht beteiligten Arbeitgeber. Da aber die Bestandskraft den steuerlichen Anspruch selbst nicht berührt, sondern nur bestimmten Personen bestimmte formelle Rechtspositionen einräumt, bewirkt die Bindung des Finanzamts an die im Steuerbescheid festgestellten Besteuerungsgrundlagen, daß sich die Bestandskraft zugunsten des Haftungsschuldners auswirkt.

Also bilden die im bestandskräftigen Steuerbescheid getroffenen Feststellungen jedenfalls die Obergrenze der Arbeitgeberhaftung¹⁰².

d) Bagatellgrenze des § 42 d Abs. 5 EStG

Gem. § 42 d Abs. 5 EStG ist von der Geltendmachung der Steuernachforderung abzusehen, wenn diese insgesamt 20 DM nicht übersteigt¹⁰³. Die Beachtung, welche diese Vorschrift in der Literatur gefunden hat, steht im umgekehrten Verhältnis zu ihrer Bedeutung in der Praxis.

Nach herrschender Ansicht ist bei der Inanspruchnahme des Arbeitgebers nicht auf die auf den einzelnen Arbeitnehmer als Steuerschuldner entfallende Lohnsteuer abzustellen, vielmehr sollen die Haftungsforderungen insgesamt maßgebend sein, d. h. eine Vervielfältigung des 20-DM-Betrages entsprechend der Zahl der Arbeitnehmer wird abgelehnt¹⁰⁴. Bei Inanspruchnahme des Arbeitgebers sollen auch die Haftungsforderungen für

100 *GIA Schmidt/Drenseck*, FN 12, Anm. 5 d zu § 42 d.

101 *Martens*, *StuW* 1970, 309, 313.

102 *Martens*, wie FN 101.

103 Ähnliche Bagatellgrenzen betr. den Arbeitnehmer enthalten § 39 Abs. 4 S. 4, § 39 a Abs. 6, § 41 c Abs. 4 S. 1 EStG.

104 *Blümich/Falk*, EStG, Anm. 19 zu § 42 d; *Hartz/Meeßen/Wolf*, FN 6, „Haftung für Lohnsteuer“ BV; *Schmidt/Drenseck*, FN 12, Anm. 3 zu § 42 d.

mehrere Kalenderjahre zusammenzufassen sein¹⁰⁵. Im Gegensatz dazu soll bei der Nachforderung vom Arbeitnehmer für jedes Kalenderjahr gesondert festgestellt werden, ob die Kleinbetragsgrenze überschritten wird¹⁰⁶. Als Begründung wird angeführt, die materiell unterschiedliche Bedeutung der Bagatellgrenze für Arbeitnehmer und Arbeitgeber läge in der Natur der Sache; eine Bagatellgrenze könne nur die Bearbeitung unlohnender Fälle ausschließen, nicht etwa die Gleichbehandlung aller Arbeitnehmer gewährleisten¹⁰⁷.

Die herrschende Meinung hat ganz erhebliche Auswirkungen für Großbetriebe, bei denen der Nachforderungsbetrag, der auf den einzelnen Arbeitnehmer entfällt, vielfach unter der Bagatellgrenze liegt, die Summe hingegen nicht selten eine sechsstellige Zahl ausmacht. Die Finanzbehörde darf in diesen Fällen – folgt man der herrschenden Meinung – nur noch den Haftungsschuldner in Anspruch nehmen, nicht mehr den Arbeitnehmer. Der Wortlaut des § 42 d Abs. 5 EStG („insgesamt“) spricht wohl für die herrschende Meinung. Dennoch überzeugt diese Auffassung nicht. Die Haftung des Arbeitgebers kann sich – anders in Pauschalierungsfällen – immer nur auf eine konkrete Steuerschuld eines konkreten Steuerschuldners beziehen. Sie bezweckt, die Erfüllung dieser Steuerschuld zu sichern. Dem widerspräche es, den Arbeitgeber für etwas haften zu lassen, was der Steuergläubiger gar nicht haben will. Wenn der Arbeitgeber im Abzugsverfahren Beauftragter des Fiskus ist, kann von ihm nicht mehr verlangt werden, als der Fiskus von sich selbst verlangen würde. Darf aber der Fiskus – zu Lasten des Legalitätsprinzips – Bagatellgrenzen vernachlässigen, kann von dem Arbeitgeber nicht deren Sicherung erwartet werden. Unter diesen Voraussetzungen wäre die Haftung folglich nicht mehr das geeignete Mittel, das Lohnsteueraufkommen zu sichern. Sie bedeutete mithin einen Verstoß gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit der Mittel.

Praktikabilitätsabwägungen können, wie das Bundesverfassungsgericht mehrfach ausgesprochen hat, die Verfassungswidrigkeit einer Norm nicht beseitigen¹⁰⁸. Selbst wenn man den Arbeitgeber für berechtigt hält, gegen seine Arbeitnehmer Ausgleichsansprüche von jeweils unter 20 DM geltend zu machen – mE sehr zweifelhaft –, so ist doch nicht erkennbar, mit welcher Begründung es gerechtfertigt sein soll, das Praktikabilitätsprinzip nur

105 *Hartz/Meeßen/Wolf*, wie FN 104.

106 Abschn. 106 Abs. 6 LStR 1984.

107 *Herrmann/Heuer/Raupach*, FN 1, Erl. Grüne Blätter zu § 42 d Abs. 5 EStG.

108 BVerfG 1 BvL 31, 32/62 v. 14. 12. 1965, BVerfGE 19, 226, 240; 1 BvL 32/57 v. 11. 7. 1961, BVerfGE 13, 290, 316.

zugunsten des Steuergläubigers, nicht aber zugunsten seines Beauftragten anzuerkennen.

Von der Geltendmachung einer Haftungsforderung ist mithin in verfassungskonformer Auslegung des § 42 d Abs. 5 EStG abzusehen, wenn die auf den einzelnen Arbeitnehmer für ein Kalenderjahr entfallenden Nachforderungen 20 DM nicht übersteigen.

3. Haftungsausschluß

In bestimmten Fällen ist die Haftung des Arbeitgebers kraft Gesetzes ausgeschlossen (§ 42 d EStG). Soweit dieser Haftungsausschluß letztlich auf dem Lohnsteuerkartenprinzip beruht¹⁰⁹, ergeben sich keine Besonderheiten. Gem. § 42 d Abs. 2 Nr. 1 EStG ist die Haftung jedoch auch ausgeschlossen, wenn die Lohnsteuer in den vom Arbeitgeber angezeigten Fällen des § 41 c Abs. 4 EStG vom Arbeitnehmer nachzufordern ist.

Nach § 41 c Abs. 1 EStG ist der Arbeitgeber in bestimmten Fällen berechtigt, nicht vorschriftsmäßig einbehaltene Lohnsteuer bei der nächsten Lohnzahlung zu berichtigen. Macht er davon keinen Gebrauch, so hat er dies dem Betriebsstättenfinanzamt unverzüglich anzuzeigen. Das Finanzamt hat die zu wenig erhobene Lohnsteuer im Falle der Anzeige von dem Arbeitnehmer nachzufordern (§ 41 c Abs. 4 S. 2 EStG). Dementsprechend bestimmt § 42 d Abs. 2 EStG, daß der Arbeitgeber nicht haftet, wenn er die Anzeige gemacht hat.

Seltsamerweise hängt der Haftungsausschluß nicht davon ab, ob die vorschriftswidrige Einbehaltung als solche vorwerfbar war¹¹⁰; entscheidend ist vielmehr, ob ein „erkannter“ Fehler „unverzüglich“ angezeigt wird. Wird die Anzeigepflicht¹¹¹ verletzt oder erfolgt die Anzeige nicht rechtzeitig, so bleibt der Haftungsanspruch bestehen, gleichgültig, ob die Anzeige schuldhaft oder schuldlos unterlassen wurde.

Daraus folgt, daß sich der Arbeitgeber, der die Anzeigepflicht erfüllt hat, auch dann auf den Haftungsausschluß berufen kann, wenn ihm hinsichtlich der unrichtigen Einbehaltung der Lohnsteuer Vorsatz oder Leichtfertigkeit vorgeworfen werden kann¹¹². Strafrechtliche Konsequenzen sollen

109 Vor allem § 42 d Abs. 2 Nr. 1 iVm § 39 Abs. IV, § 39 a Abs. 6 EStG.

110 *Blümich/Falk*, FN 104, Anm. 5 zu § 42 d; zur Kritik an diesem umfassenden Haftungsausschluß s. *Altehoefer* in: *Lademann/Söfing/Brockhoff*, FN 2, Anm. 31 zu § 42 d.

111 „hat . . . anzuzeigen“.

112 *Drenseck* bezeichnet das als „bedenklich“ (*Schmidt/Drenseck*, FN 12, Anm. 4 zu § 42 d).

durch den Haftungsausschluß nicht berührt werden¹¹³. Die Anzeige nach § 41 c Abs. 4 EStG dürfte aber regelmäßig als Selbstanzeige nach § 371 AO zu werten sein¹¹⁴.

Voraussetzung der Anzeigepflicht ist, daß der Arbeitgeber den Fehler erkannt hat. Daraus wird mit Recht gefolgert, daß die Haftung nicht ausgeschlossen ist, wenn der Arbeitgeber erst aufgrund von Hinweisen oder Feststellungen eines Lohnsteueraußenprüfers die fehlerhafte Behandlung anzeigt¹¹⁵; denn Zweck der Haftung ist es, das Finanzamt über die für eine Besteuerung relevanten Merkmale in Kenntnis zu setzen und ihm eine Lohnsteuernachforderung zu ermöglichen¹¹⁶. Für das Tatbestandsmerkmal „erkennen“ gelten mithin ähnliche Kriterien wie für den Ausschluß der strafbefreienden Wirkung einer Selbstanzeige. Im Gegensatz zu § 371 Abs. 2 Nr. 1 AO kommt es allerdings nur auf das Erkennen durch den Arbeitgeber und nicht darauf an, ob bereits mit einer Lohnsteueraußenprüfung begonnen worden ist¹¹⁷. Da die Vorschrift des § 41 c Abs. 4 Nr. 2 EStG nur auf das „Erkennen“ abstellt, erscheint es unerheblich, ob der Fehler früher hätte erkannt werden können oder müssen¹¹⁸. Wenn also das Finanzamt den Haftungsausschluß mit der Begründung verneint, die Anzeige sei nicht unverzüglich¹¹⁹ erfolgt, so braucht der Arbeitgeber nur zu entgegnen, er habe den Fehler soeben erst erkannt.

Ungereimt erscheint, daß sich der Haftungsausschluß nicht auch auf § 38 Abs. 4 S. 2 EStG erstreckt. Nach dieser Vorschrift trifft den Arbeitgeber eine Anzeigepflicht, wenn bei hohen Sachbezügen der Barlohn nicht zur Deckung der Lohnsteuer ausreicht und der Arbeitnehmer den Fehlbetrag nicht zur Verfügung stellt. Das Finanzamt hat die zu wenig erhobene Lohnsteuer vom Arbeitnehmer nachzufordern (§ 38 Abs. 4 S. 3 EStG). Eine entsprechende Vorschrift für den Haftungsausschluß fehlt, ohne daß

113 Wie FN 112.

114 Die Anzeige bewirkt den Haftungsausschluß unabhängig davon, ob die zu niedrige Erhebung der Lohnsteuer vom Arbeitgeber verschuldet war. Es liegt daher nahe, den Haftungsausschluß gem. § 42 d Abs. 2 EStG als Spezialvorschrift im Verhältnis zu § 371 Abs. 3 AO zu werten. Eine Anzeige nach § 41 c Abs. 4 EStG, welche die Voraussetzungen einer Selbstanzeige erfüllt, hätte daher für den Arbeitgeber strafbefreiende Wirkung ohne Rücksicht auf die Nachzahlung der verkürzten Beträge.

115 Abschn. 110 Abs. 4 LStR 1984.

116 Vgl. FR 1975, 216.

117 GlA *Hartz/Meeßen/Wolf*, FN 6, „Haftung“ III S. 126 a; *Bäuerlen*, FN 34, S. 107; aM *Stolterfoht*, FN 13, S. 175.

118 So aber *Stolterfoht*, FN 13, S. 174.

119 Ohne schuldhaftes Zögern, § 121 BGB.

hierfür ein das Abweichen von den Fällen des § 41 c Abs. 4 rechtfertigender Grund erkennbar ist.

III. Verhältnis von Schuld und Haftung

1. Akzessorietät und Subsidiarität

Während der Steuerschuldner den Steuertatbestand selbst erfüllt, lassen die Steuergesetze denjenigen, der den Haftungstatbestand erfüllt, für eine fremde Steuerschuld eintreten und gewähren dem Steuergläubiger den Zugriff auf Vermögensgegenstände des Haftenden¹²⁰. Da die Haftung einen Steueranspruch sichern soll, ist der Haftungsanspruch jedenfalls insofern akzessorisch, als er nur bei bestehender Schuld und auch nur in deren Höhe entstehen kann¹²¹. Für die weitere Entwicklung gilt das nur bedingt¹²².

Arbeitgeber und Arbeitnehmer sind gemäß § 42 d Abs. 3 EStG Gesamtschuldner, soweit die Haftung reicht. Während jedoch ein Haftungsschuldner grundsätzlich erst nach erfolglosem Vollstreckungsversuch beim Steuerschuldner in Anspruch genommen werden kann, ist die Arbeitgeberhaftung nicht subsidiär (§ 219 S. 2 AO). Seine sofortige Inanspruchnahme wird für gerechtfertigt gehalten, weil er durch die Zahlung des Arbeitsentgelts ganz überwiegend zur Entstehung der Steuerschuld beigetragen hat¹²³. Tatsächlich ist die Zulässigkeit der vorrangigen Geltendmachung der Haftung darauf zurückzuführen, daß der Arbeitgeber nicht nur haftet, sondern daß ihn eine selbständige Steuerentrichtungspflicht trifft. Eigentlich müßte man daher nicht von Gesamtschuld, sondern von „Gesamterrichtungspflicht“¹²⁴ sprechen. Insoweit ist die Steuerentrichtungspflicht des Arbeitnehmers subsidiär.

Allerdings hat sich der Gesetzgeber vorgestellt, daß es auch bei den Steuerabzugsfällen das pflichtgemäße Ermessen gebietet, sich zunächst an den Steuerschuldner zu halten¹²⁵.

120 *Tipke*, FN 56, S. 131.

121 So *Arens*, FN 92, 567, 574 ff.

122 *Martens*, *StuW* 1970, 603 ff., 622.

123 Vgl. *Bäuerlen*, FN 34, S. 51.

124 *Lang*, *StuW* 1971, 113, 118.

125 *BT-Drucks.* VI 1982, 168.

2. Alleinige Heranziehung des Arbeitnehmers

a) Rechtsgrundlagen

In bestimmten Fällen, insbesondere dann, wenn auf der Lohnsteuerkarte unzutreffende Freibeträge eingetragen sind, hat das Finanzamt die zu wenig erhobene Lohnsteuer vom Arbeitnehmer nachzufordern¹²⁶. Gleichzeitig wird, wie bereits ausgeführt, für diese Fälle der Haftungsausschluß angeordnet (§ 42 d Abs. 2 Nr. 1 EStG).

Nach dem Willen des Gesetzgebers sollen die Nachforderungstatbestände lediglich die Nachforderungsverpflichtung des Finanzamts regeln¹²⁷. Die Rechtsgrundlagen des Lohnsteuernachforderungsanspruchs sind daher umstritten¹²⁸.

Erfolgt nach Ablauf des Kalenderjahres eine Veranlagung des Arbeitnehmers (§ 46 EStG), so können Lohnsteuernachforderungs- oder -erstattungsansprüche in diesem Verfahren ausgeglichen werden. Anders jedoch sind die Fälle zu beurteilen, in denen das Lohnsteuerverfahren grundsätzlich zu einer abschließenden Besteuerung führen soll. In diesen Fällen ist mE zu differenzieren: Stellt sich die fehlerhafte Behandlung während des laufenden Kalenderjahres heraus, so ist der Nachforderungsbescheid seinem Charakter nach ein Vorauszahlungsbescheid¹²⁹. Der Nachforderungsverpflichtung des Finanzamts entspricht die Verpflichtung, über den Steueranspruch durch Bescheid zu entscheiden (§ 155 Abs. 1 AO)¹³⁰. Entsprechendes gilt, wenn das Kalenderjahr zwar abgelaufen, aber noch kein Lohnsteuerjahresausgleichsbescheid oder kein Einkommensteuerbescheid ergangen ist. Anders ist die Rechtslage jedoch zu beurteilen, wenn bereits ein Lohnsteuerjahresausgleichs- oder ein Einkommensteuerbescheid ergangen ist. Nach ständiger Rechtsprechung kann ein Lohnsteuerjahresausgleich nicht zu einer Lohnsteuernachforderung führen, sondern nur zu einer Erstattung, im ungünstigsten Fall zu deren Ablehnung. Ergibt sich eine Erstattungsforderung, so soll ein Lohnsteuerjahresausgleichsbescheid über Null DM und daneben ein Nachforderungsbescheid, gestützt auf § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO, erforderlich sein¹³¹. Diese Deutung dürfte dem

126 § 39 Abs. 4 S. 4, § 39 a Abs. 6, § 41 c Abs. 4 EStG.

127 BT-Drucks. 7/1470, 303.

128 Vgl. dazu *Lang*, *StuW* 1971, 113 ff.

129 GlA *Schmidt/Drenseck*, FN 12, Anm. 5 c zu § 42 d.

130 GlA *Altehoefer* in: *Lademann/Söffing/Brockhoff*, FN 2, Anm. 60 zu § 42 d.

131 BFH VI R 64/79 v. 24. 9. 1982, BStBl. II 1983, 60; ebenso *Herrmann/Heuer/Raupach*, FN 1, § 42 EStG, *Grüne Blätter*, Allg. Bl. II; vgl. auch Abschn. 108 Abs. 5 LStR.

Zweck des Lohnsteuerjahresausgleichs – zumindest seit 1975 – nicht mehr gerecht werden¹³². Der Lohnsteuerjahresausgleich dient der Ermittlung der richtigen Jahreslohnsteuer, denn diese bemißt sich entsprechend der Legaldefinition des § 38 a Abs. 1 EStG nach dem Jahresarbeitslohn. Zwar ist das Lohnsteuerjahresausgleichsverfahren regelmäßig auf Erstattung gerichtet (§ 42 Abs. 1 S. 1 EStG). Das ist aber nur eine Folge der progressiv gestalteten Lohnsteuertabellen, welche nicht selten zu überhöhten, d. h. die Jahreslohnsteuerschuld übersteigenden Vorauszahlungen führen. Auch weist § 42 Abs. 5 EStG den Jahresausgleich eindeutig dem Steuerfestsetzungsverfahren zu.

Ist bereits ein Lohnsteuerjahresausgleichsbescheid ergangen, so kann wohl nicht bestritten werden, daß ein Nachforderungsbescheid in den Regelungsbereich jenes Bescheides eingreift¹³³: Also darf der Nachforderungsbescheid mE nicht von anderen Besteuerungsgrundlagen ausgehen, ohne den Lohnsteuerjahresausgleichsbescheid zu ändern oder aufzuheben. Gesichtspunkte, die dagegen sprechen, die Änderung des Lohnsteuerjahresausgleichsbescheids inhaltlich in den Nachforderungsbescheid einzubeziehen, sind nicht erkennbar. Dem Rechtsschutzbedürfnis des Steuerschuldners wird voll entsprochen, wenn die Zulässigkeit der Änderung von den Voraussetzungen der §§ 177 ff. AO abhängig gemacht wird¹³⁴.

b) Haftungstatbestände

Ausdrücklich vorgesehen ist die alleinige Nachforderung vom Arbeitnehmer – d. h. Nachforderungsgrundlage, verbunden mit Haftungsausschluß zugunsten des Arbeitgebers – in den Fällen des § 10 Abs. 6, § 39 Abs. 4, § 39 a Abs. 6 und § 41 Abs. 4 c EStG.

Wie bereits hervorgehoben wurde, ist kein einleuchtender Grund dafür erkennbar, daß die Haftung des Arbeitgebers nicht auch in dem Fall des § 38 Abs. 4 EStG ausgeschlossen sein soll, also dann, wenn der Barlohn nicht zur Deckung der Lohnsteuer ausreicht. Andererseits halte ich es für be-

Das FG Köln verlangt drei Bescheide – LStJA-Bescheid, Nachforderungs- und Rückforderungsbescheid –, wenn nach Durchführung des Lohnsteuerjahresausgleichs festgestellt wird, daß wegen zu wenig einbehaltener Lohnsteuer über den im Lohnsteuerjahresausgleich erstatteten Betrag hinaus Lohnsteuer vom Arbeitgeber nachzufordern ist: VII 364/80 A (L) v. 16. 3. 1981 – rkr. –, EFG 1982, 101; dazu kritisch *Stöcker*, DStZ/A 1983, 83.

132 Ebenso *Schmidt/Drenseck*, FN 12, Anm. 5 c zu § 42.

133 Ebenso FG Köln VII 364/80 A (L) v. 16. 3. 1981 – rkr. –, EFG 1982, 101.

134 FG Köln II 40/82 L v. 30. 8. 1982 – rkr. –, EFG 1983, 521; ebenso *Stöcker*, DStZ/A 1983, 83.

denklich, den Haftungsausschluß aus § 38 Abs. 4 S. 3 EStG abzuleiten. Mangels einer ausdrücklichen Regelung in § 42 d Abs. 2 EStG, die allerdings wünschenswert wäre, bleibt daher die Haftung mE bestehen¹³⁵.

3. Heranziehung des Arbeitnehmers als Gesamtschuldner

Im Rahmen des Gesamtschuldverhältnisses (§ 42 d Abs. 3 S. 1 EStG) kann der Arbeitnehmer als Steuerschuldner „nur“ unter den einschränkenden Voraussetzungen des § 42 Abs. 3 S. 4 EStG in Anspruch genommen werden. Das Tatbestandsmerkmal „nur“ erscheint insofern irreführend¹³⁶, als es sich nur auf das Lohnsteuerabzugsverfahren, also materiell auf die Einkommensteuervorauszahlungsschuld, beziehen kann, nicht aber auf die Jahressteuerschuld.

a) § 42 d Abs. 3 S. 4 Nr. 1 EStG

Nach § 42 d Abs. 3 S. 4 Nr. 1 EStG kommt eine Steuernachforderung von dem Arbeitnehmer in Betracht, wenn der Arbeitgeber die Lohnsteuer nicht vorschriftsmäßig einbehalten hat. Streitig ist, ob die Vorschrift auch den Fall erfaßt, daß der Arbeitgeber zu Unrecht Lohnsteuer erstattet hat (§ 42 d Abs. 1 Nr. 1 EStG). Es ist zwar richtig, daß § 42 d Abs. 3 S. 4 Nr. 1 EStG nur von „einbehalten“, spricht, während § 42 d Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG bezüglich der Haftung zwischen „einbehalten“ und „abführen“ einerseits sowie „erstatten“ andererseits differenzieren. Hätte also der Gesetzgeber die unrichtige Erstattung der vorschriftswidrigen Einbehaltung gleichstellen wollen, so hätte es nahegelegen, bezüglich der Inanspruchnahme des Arbeitnehmers entsprechend zu differenzieren¹³⁷. Gleichwohl meine ich, daß § 42 d Abs. 3 S. 4 Nr. 1 EStG auch auf fehlerhafte Lohnsteuererstattungen durch den Arbeitgeber anzuwenden ist. Eine fehlerhafte Erstattung hat nämlich im Ergebnis zur Folge, daß die Lohnsteuer als Vorauszahlung auf die Jahressteuer nicht vorschriftsmäßig einbehalten war¹³⁸. Diese Lösung erscheint auch materiell gerecht.

b) § 42 d Abs. 3 S. 4 Nr. 2 EStG

Nach § 42 d Abs. 3 S. 4 Nr. 2 EStG kann der Arbeitnehmer in Anspruch genommen werden, wenn er weiß, daß der Arbeitgeber die einbehaltene

135 AA Janke, FN 15, S. 95.

136 Schmidt/Drenseck, FN 12, Anm. 5 c zu § 42 d.

137 v. Bornhaupt, BB 1975, 547.

138 Schmidt/Drenseck, FN 12, Anm. 5 c zu § 42 d; aA Janke, FN 15, S. 98.

Lohnsteuer nicht vorschriftsmäßig angemeldet hat. Das gilt nicht, wenn der Arbeitnehmer den Sachverhalt dem Finanzamt unverzüglich mitgeteilt hat.

Die Vorschrift stellt nur auf das „Einbehalten“ ab. Weiß der Arbeitnehmer nicht, daß der Arbeitgeber die Lohnsteuer nicht angemeldet hat, weiß er aber, daß sie nicht abgeführt wurde, kann er mithin nicht herangezogen werden. Das Abführungsrisiko belastet den Arbeitnehmer in diesem Fall also nicht. Das erscheint auch sinnvoll, denn andernfalls würde der Arbeitnehmer, der nur den um die Lohnsteuer gekürzten Arbeitslohn erhalten hat, doppelt belastet.

Da die Steuerschuld nach der hier vertretenen Ansicht durch die Einbehaltung der Lohnsteuer nicht erlischt, bedeutet die Vorschrift des § 42 d Abs. 3 S. 4 Nr. 2 S. 1 EStG eine Ermessensreduzierung auf Null mit der Folge, daß der Arbeitnehmer auch dann nicht mehr in Anspruch genommen werden darf, wenn Vollstreckungsversuche beim Arbeitgeber erfolglos gewesen sind.

Weiß der Arbeitnehmer, daß der Arbeitgeber nicht vorschriftsmäßig angemeldet hat, so kann er in Anspruch genommen werden, wenn er den Sachverhalt nicht unverzüglich dem Finanzamt mitgeteilt hat. Das Unterlassen der Anzeige führt zu der auf den ersten Blick sonderbar erscheinenden Konsequenz, daß der Arbeitnehmer für den gesamten einbehaltenen, aber nicht angemeldeten Betrag, der ihm ganz oder teilweise schon einmal abgezogen worden ist, eintreten muß. Ich halte dies jedoch für eine notwendige Konsequenz der Steuerschuldnerschaft des Arbeitnehmers¹³⁹. Allerdings dürfte es im Rahmen des Auswahlermessens geboten sein, in derartigen Fällen den Haftungsschuldner heranzuziehen.

IV. Geltendmachung der Haftung

1. Ermessen

a) Entschließungsermessen

Wer kraft Gesetzes für eine Steuer haftet, „kann“ durch Haftungsbescheid in Anspruch genommen werden (§ 191 Abs. 1 S. 1 AO). Dem Finanzamt steht also, selbst wenn der Haftungstatbestand erfüllt ist, ein sogenanntes Entschließungsermessen zu. Die Entscheidung der Finanzbehörde ist mithin zweistufig. In der ersten Stufe muß geprüft werden, ob der haftungs-

139 AA Janke, FN 15, S. 100.

begründende Tatbestand erfüllt ist, in der zweiten Stufe muß nach den Grundsätzen sachgerechter Ermessensausübung untersucht werden, ob die haftende Person in Anspruch genommen werden soll¹⁴⁰.

Für die Ausübung des Entschließungsermessens im Fall der Arbeitgeberhaftung hat die Rechtsprechung bekanntlich zahlreiche Fallgruppen und Regeln entwickelt¹⁴¹. Nach der hier vertretenen Auffassung setzt die Haftung des Arbeitgebers jedoch dessen Verschulden voraus, d.h. der haftungsbegründende Tatbestand ist nur bei Vorsatz oder grober Fahrlässigkeit verwirklicht. Das Verschuldensprinzip, das nach herrschender Meinung nur im Ermessensbereich zu berücksichtigen ist, ist daher in der ersten Stufe zu prüfen und mithin gerichtlich voll nachprüfbar. Insoweit unterscheidet sich die Arbeitgeberhaftung nicht von der Vertreterhaftung. Durch die im Rahmen des Haftungstatbestandes zu treffende Rechtsentscheidung wird zwar die nach § 191 Abs. 1 S. 1 AO zu treffende Ermessensentscheidung regelmäßig in gewisser Weise „vorgeprägt“ sein¹⁴². Hat der Arbeitgeber zB grob fahrlässig auf eine Anrufungsauskunft verzichtet oder sich über eine solche hinweggesetzt, so dürfte seine Inanspruchnahme als Haftender regelmäßig ermessensgerecht sein. Andererseits vermag die Rechtsentscheidung über den Haftungstatbestand die Ermessenserwägungen bezüglich der Inanspruchnahme des Haftenden nicht zu ersetzen¹⁴³, denn aufgrund ein und desselben Sachverhalts können Ermessensentscheidungen verschiedenen Inhalts als rechtmäßig anzusehen sein.

b) Auswahlermessen

Die Auswahl, an welchen der beiden Gesamtschuldner es sich halten will, muß das Finanzamt unter Beachtung der durch Recht und Billigkeit gezogenen Grenzen und unter verständiger Würdigung der Interessen der Beteiligten treffen¹⁴⁴.

Das Gesetz sieht keine Rangfolge vor. Es gibt auch keinen allgemeinen Rechtssatz des Inhalts, daß zunächst der Arbeitnehmer in Anspruch zu nehmen ist¹⁴⁵. Daß die Arbeitgeberhaftung aus § 42 d EStG nicht subsidiär ist, folgt aus § 219 S. 2 AO.

140 Dazu BFH V R 109/75 v. 13. 4. 1978, BStBl. II 1978, 508.

141 Vgl. oben S. 150 ff.

142 BFH V R 109/75 v. 13. 4. 1978, BStBl. II 1978, 508.

143 Hess. FG VI 128/78 v. 7. 11. 1978 – rkr. – EFG 1979, 213.

144 Dazu im einzelnen *Offerhaus*, BB 1982, 795.

145 BFH II R 57/71 v. 28. 2. 1973, BStBl. II 1973, 573; vgl. auch *Tipke/Kruse*, FN 14, Anm. 8 zu § 191 AO.

Mit Billigung des BFH neigt die Verwaltung dazu, in erster Linie gegen den Arbeitgeber vorzugehen¹⁴⁶. Der BFH hat mehrfach bestätigt, das Finanzamt bleibe im Rahmen seines billigen Ermessens, wenn es „zur Vereinfachung des Verfahrens“ den Arbeitgeber in Anspruch nimmt, falls „... nach einer Lohnsteuerprüfung viele Lohnsteuerbeträge aufgrund von im wesentlichen gleich liegenden Sachverhalten nachzuzahlen sind“¹⁴⁷.

Dagegen ist mit Recht eingewandt worden, daß die Zweckmäßigkeit nur *ein* ermessensrelevanter Gesichtspunkt ist¹⁴⁸. Bei der Ermessensabwägung sind auch die Grundsätze der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, der Verhältnismäßigkeit der Mittel, der Erforderlichkeit, der Zumutbarkeit und Billigkeit, das Willkür- und das Übermaßverbot sowie Treu und Glauben zu beachten¹⁴⁹. Die Vielzahl der Nachforderungen ist also für sich allein kein tragender Grund für die ermessensgerechte Inanspruchnahme des Arbeitgebers.

Insgesamt erscheint das Bemühen der Rechtsprechung, die Arbeitgeberhaftung mit Rücksicht auf Zumutbarkeit und Billigkeit nicht übermäßig auszudehnen, offensichtlich. Viele konstruktive Schwierigkeiten und ein Großteil der Rechtsunsicherheit verbreitenden Kasuistik wären jedoch von vornherein vermeidbar, wenn man das Verschuldensprinzip als Haftungsvoraussetzung anerkennt.

2. Anforderungen an den Haftungsbescheid

Form und Inhalt des Haftungsbescheides bestimmen sich – auch in Schätzungsfällen¹⁵⁰ – nach § 191 AO und den für Steuerverwaltungsakte allgemein geltenden Vorschriften (§§ 119 ff. AO). Er ist daher, vorbehaltlich der Fälle des § 42 d Abs. 4 EStG, schriftlich zu erteilen (§ 191 Abs. 1 S. 2 AO), und er muß ein Leistungsangebot enthalten. Ein Verwaltungsakt muß inhaltlich hinreichend bestimmt sein (§ 119 Abs. 1 AO). Hinsichtlich der Frage, welche Anforderungen an die inhaltliche Bestimmtheit eines Haftungsbescheides zu stellen sind, ist manches „ernstlich zweifelhaft“.

Einigkeit besteht, jedenfalls in neuester Zeit, daß ein Lohnsteuerhaftungs-

146 *Oeftering/Görbing*, FN 2, Anm. 12 zu § 42 d.

147 VI R 65/77 v. 6. 3. 1980, BStBl. II 1980, 289; VI 85/61 U v. 16. 3. 1962, BStBl. III 1962, 282.

148 *Offerhaus*, BB 1982, 793.

149 Ausführlich *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, FN 32, Anm. 55 ff. zu § 5 AO.

150 FG Baden-Württemberg VI 71/82 v. 22. 4. 1982, EFG 1982, 587; Schleswig-Holsteinisches FG IV 236/80 (V) v. 15. 11. 1983, EFG 1984, 421.

bescheid eindeutig, und zwar im Tenor, als Haftungsbescheid gekennzeichnet sein muß¹⁵¹. Zur Auslegung des Tenors kann allerdings die Begründung herangezogen werden. Ergeben sich insoweit Widersprüche, ist also zB der Bescheid als „Haftungsbescheid“ überschrieben, weist er aber in der Begründung auf die – zumindest teilweise – Festsetzung einer pauschalen Lohnsteuer hin, so schließen sich Tenor und Begründung aus, es fehlt an der erforderlichen Bestimmtheit¹⁵².

Aus der Begründung des Haftungsbescheids muß der Schuldner der Lohnsteuer, also der Arbeitnehmer, erkennbar sein. Das gilt auch, wenn es sich um mehrere Arbeitnehmer handelt¹⁵³. Eine Aufteilung des Haftungsbetrages auf die Steuerschuldner soll allerdings nicht erforderlich sein, wenn es sich um eine Vielzahl von Fällen handelt. Eine Aufteilung sei entbehrlich, wenn sie entweder objektiv unmöglich oder nach den Grundsätzen von Recht und Billigkeit für das Finanzamt nicht zumutbar sei. Das sei regelmäßig der Fall, wenn das Finanzamt nicht den Arbeitnehmer, sondern im Rahmen des Ermessens den Arbeitgeber als Haftenden deshalb in Anspruch nehmen dürfe, weil sich aufgrund einer Lohnsteueraußenprüfung bei vielen Arbeitnehmern Lohnsteuernachforderungen aufgrund von im wesentlichen gleichliegenden Sachverhalten ergeben hätten¹⁵⁴.

Ich kann mich den gegen diese Auffassung des BFH in der Literatur erhobenen Bedenken nur anschließen. Hinreichende Bestimmtheit iS des § 119 Abs. 1 AO erfordert, daß der Vorschrift des § 157 Abs. 1 S. 2 AO entsprochen wird¹⁵⁵. Das bedeutet, daß die festgesetzte Steuer nach Art und Betrag zu bezeichnen und daß auch anzugeben ist, wer die Steuer schuldet. Diese Angaben sind u. a. unabdingbare Voraussetzung für die Bestimmtheit der Bestandskraft¹⁵⁶.

Unter „Steuer“ ist aber nicht eine unaufgegliederte Zusammenfassung mehrerer Steuerschulden, sondern die einzelne Steuerschuld zu verste-

151 BFH VI R 35/78 v. 28. 1. 1983, BStBl. II 1983, 472; VI S 10/82 v. 29. 4. 1983, BStBl. II 1983, 517; VI R 47/80 v. 2. 12. 1983, BStBl. II 1984, 362.

152 VI R 30/81 v. 15. 3. 1985, BStBl. II 1985, 581; ferner BFH VI R 47/80 v. 2. 12. 1983, BStBl. II 1984, 362.

153 BFH VI 85/61 U v. 16. 3. 1962, BStBl. III 1962, 282.

154 BFH VI R 169/77 v. 20. 5. 1980, BStBl. II 1980, 669, zust. v. *Bornhaupt*, BB 1985, 1539; aA BFH II R 127/77 v. 15. 10. 1980, BStBl. II 1981, 84, betr. die Aufteilung von Gesellschaftsteuer bei mehr als 200 steuerbaren Rechtsvorgängen.

155 BFH II B 50/77 v. 5. 7. 1978, BStBl. II 1978, 542.

156 Wie FN 154.

hen¹⁵⁷. Diese Steuerschuld erwächst aus einem konkreten Sachverhalt und bezieht sich auf einen bestimmten Schuldner für einen bestimmten Veranlagungszeitraum. Also darf sie weder mit Steuern der gleichen Art desselben Schuldners aus einem anderen Steueranspruch, noch mit Steuern anderer Art desselben Schuldners zusammengefaßt werden¹⁵⁸. Die Aufteilung dürfte auch nicht unzumutbar sein¹⁵⁹, im Gegenteil, ihre Vernachlässigung bedeutet eine nicht gerechtfertigte Benachteiligung insbesondere von Betrieben mit vielen Arbeitnehmern.

Die – mE nicht berechnete – unterschiedliche Auslegung der Bagatellgrenze des § 42 d Abs. 5 EStG zugunsten des Arbeitnehmers einerseits und zu Lasten des Arbeitgebers andererseits würde, wenn man die Notwendigkeit einer Aufteilung auf die Arbeitnehmer verneint, noch stärkere Bedeutung zu Lasten der Arbeitgeber gewinnen. Der einseitig zum Nachteil des Arbeitgebers angewandte Praktikabilitätsgrundsatz würde sich insofern doppelt negativ auswirken: einerseits würde vom Arbeitgeber etwas verlangt, was der Fiskus, würde er sich nicht eines Beauftragten bedienen, nicht verlangen dürfte; andererseits wären dem Arbeitgeber mangels Aufteilung jegliche Rückgriffsmöglichkeiten verwehrt.

Der Bestimmtheitsgrundsatz erfordert auch eine Aufteilung nach Jahren¹⁶⁰. Eine Aufteilung nach Monaten bzw. Lohnsteuer-Anmeldungszeiträumen erscheint grundsätzlich nicht erforderlich¹⁶¹, weil das – jedenfalls nach Ablauf eines Kalenderjahres – in aller Regel rechtlich nicht relevant sein dürfte. Die Begründung muß nicht nur den steuerbegründenden Tatbestand (zB Jubiläumsgeschenk etc.), den Steuerschuldner, die Steuerart (Lohnsteuer und Kirchensteuer), die Aufteilung nach Jahren sowie den haftungsbegründenden Tatbestand, sondern auch die für die Ermessensausübung maßgebenden Gründe enthalten.

Die Begründung muß mE Bestandteil des Bescheides sein; das bedeutet, daß eine Bezugnahme auf einen Prüfungsbericht jedenfalls dann ausreicht¹⁶², wenn der Prüfungsbericht Anlage des Haftungsbescheides ist.

157 BFH VI R 35/78 v. 28. 1. 1983, BStBl. II 1983, 472, unter Hinweis auf BFH II R 90/75 v. 30. 1. 1980, BStBl. II 1980, 316.

158 Ebenso *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, FN 32, Anm. 2 c zu § 119 AO.

159 Ob der Arbeitgeber in concreto darauf verzichten kann, ist eine andere Frage; dazu v. *Bornhaupt*, BB 1982, 1539.

160 BFH VI R 169/77 v. 20. 5. 1980, BStBl. II 1980, 669; zust. v. *Bornhaupt*, BB 1982, 1540; aA *Offerhaus*, BB 1982, 793.

161 AA FG Rheinland-Pfalz II 197/76 v. 5. 2. 1980, EFG 1980, 360.

162 Der BFH hat dies im Urteil VI R 47/80 v. 2. 12. 1983, BStBl. II 1984, 362 ausdrücklich offen gelassen.

Ein allgemeiner Hinweis auf zB „Feststellungen des Lohnsteueraußenprüfers“ oder aus „die in einem Steuerstrafverfahren getroffenen Ermittlungen“ oder auch auf einen demnächst zuzustellenden Bericht, reichen mE nicht aus, weil jeder Hoheitsakt aus sich heraus nicht nur für den Betroffenen, sondern auch für jeden anderen, der mit ihm zu tun haben könnte (zB den Vollzieher), aus sich selbst heraus verständlich sein muß¹⁶³. Diesem Erfordernis dürfte es aber genügen, wenn der Bescheid auf einen Prüfungsbericht verweist, der bereits zugestellt worden ist.

V. Zusammenfassung

Die Arbeitgeberhaftung nach § 42 d EStG setzt – als ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal – eine vorsätzliche oder grob fahrlässige Pflichtverletzung voraus. Nur diese Gesetzesinterpretation erscheint mit übergeordneten Rechtsgrundsätzen vereinbar. Sie wirkt der im Ermessensbereich unvermeidbaren Kasuistik entgegen und sichert die volle gerichtliche Nachprüfbarkeit.

Während des Kalenderjahres bezieht sich die Haftung auf die jeweils einzubehaltende und abzuführende Lohnsteuer. Nach Ablauf des Kalenderjahres stehen dem Arbeitgeber im Haftungsverfahren dieselben Einwendungen zu wie dem Arbeitnehmer. Feststellungen, die in einem bestandskräftigen Einkommensteuerbescheid getroffen worden sind, bilden die Obergrenze der Arbeitgeberhaftung.

Wertet man eine Anzeige nach § 41 c Abs. 4 EStG als strafbefreiende Selbstanzeige, so dürfte deren strafbefreiende Wirkung nicht von der Zahlung der verkürzten Lohnsteuer abhängen. Der Haftungsausschluß nach § 42 d Abs. 2 Nr. 1 EStG ist Sondervorschrift gegenüber § 371 Abs. 3 AO.

Im Haftungsbescheid ist die festgesetzte Steuer nach Art und Betrag zu bezeichnen. Der Bestimmtheitsgrundsatz erfordert eine Aufteilung nach Jahren. Eine Aufteilung nach Monaten bzw. Lohnsteuer-Anmeldungszeiträumen ist nach Ablauf des Kalenderjahres regelmäßig entbehrlich. Fehlt eine Aufteilung des Haftungsbetrages auf die Steuerschuldner, so ist der Bescheid rechtswidrig, und zwar unabhängig von der Zahl der Arbeitnehmer.

¹⁶³ Schleswig-Holsteinisches FG IV 236/80 (V) v. 15. 11. 1983, EFG 1984, 421.

Einwirkungen des Lohnsteuerrechts auf das Arbeitsverhältnis

Rechtsanwalt Professor Dr. *Joachim N. Stolterfoht*, Freiburg i. Br.

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|---|
| <p>I. Analyse und Kritik der BAG-Rechtsprechung</p> <p>1. Analyse</p> <p>a) Die Transformationsthese</p> <p>b) Die Rückgriffsthese</p> <p>2. Kritik</p> <p>a) Die Transformationsthese</p> <p>aa) Pragmatische Einwände</p> <p>bb) Systematische Einwände</p> <p>cc) Kompetenzrechtliche Einwände</p> <p>dd) Keine Parallele zum Arbeitsschutzrecht</p> <p>b) Die Rückgriffsthese</p> <p>c) Der Streit um Arbeitspapiere</p> <p>II. Das Innenverhältnis als steuerrechtliches Schuldverhältnis</p> <p>1. Der Arbeitgeber als Beliehener</p> | <p>2. Skizzierung der dogmatischen Aufgabe</p> <p>III. Ausgewählte Problemkreise als Beispiel</p> <p>1. Die Haftung für Fehler des Arbeitgebers</p> <p>a) Eintritt der Staatshaftung</p> <p>b) Passivlegitimation</p> <p>c) Rückgriffsfragen</p> <p>d) Sphärenabgrenzung</p> <p>2. Die Lohnsteuer im Lohnprozeß</p> <p>a) Die Bruttolohnverurteilung</p> <p>b) Zwangsvollstreckungsprobleme</p> <p>c) Zum Rechtsschutz des Arbeitnehmers</p> <p>3. Der Rückgriff des haftenden Arbeitgebers</p> <p>a) Gesamtschuldner-Regreß</p> <p>b) Rechtswegproblematik</p> |
|---|---|

§ 38 Abs. 3 EStG, wonach der Arbeitgeber die Lohnsteuer für Rechnung des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung vom Arbeitslohn einzubehalten hat, schafft in Verbindung mit der Abführungsverpflichtung aus § 41 a Abs. 1 EStG zwischen Arbeitgeber, Arbeitnehmer und Finanzamt ein gesetzliches Dreiecksverhältnis. Neben die Rechtsbeziehungen des Finanzamtes zum Arbeitgeber (Entrichtungs- und Haftungsverhältnis) und zum Arbeitnehmer (Lohnsteuerverhältnis) tritt als dritter Schenkel des Dreiecks das Rechtsverhältnis zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer, das man mit Rücksicht auf die Pflicht des Arbeitnehmers, den Lohnsteuerabzug zu dulden und dem Arbeitgeber bei dessen Haftung nach § 42 d Abs. 1 EStG gezahlte Beträge zu erstatten, als Duldungs- und Rückgriffsverhältnis bezeichnen kann; ich möchte hier der sprachlichen Kürze wegen von Innenverhältnis sprechen.

Der Arbeitgeber hat beim lohnsteuerrechtlichen Quellenabzug eine Zwitterstellung: Er ist einerseits Vertragspartner des Arbeitsvertrages und tritt als solcher dem Arbeitnehmer auf der Ebene des Privatrechts entgegen. Er ist zugleich aber auch der Steuerverwaltung zugeordnet und handelt dem Arbeitnehmer gegenüber als verlängerter Arm der Finanzverwaltung. *Wilhelm Hartz*¹ hat bildhaft formuliert, daß der Staat den Arbeitgeber, dessen er sich zur Entlastung seines Verwaltungsapparates bediene, als „Steuerinspektor ohne Vergütung“ dienstverpflichtet. Der BFH² meint, er handele „in einer Art treuhänderischer Stellung für den Steuerfiskus“ und der Bundesminister der Finanzen³ hat ihn als „Hilfsorgan der staatlichen Finanzverwaltung“ bezeichnet. Andere sehen in ihm hingegen eher den Vertreter des Arbeitnehmers⁴ und einen Verbündeten bei der Minimierung der Steuerbelastung des Arbeitnehmers⁵. In der Praxis ist er nach *Herrmann/Heuer/Raupach*⁶ meist eher Prügelknabe als Gehilfe des Finanzamtes. Daß trotz dieser konfliktsträchtigen Doppelstellung die Einschaltung des Arbeitgebers in das lohnsteuerrechtliche Quellenabzugsverfahren verfassungsrechtlich zulässig ist, kann – auch wenn man das bedauern mag – für den Praktiker kaum zweifelhaft sein⁷. Ich möchte daher auch nicht zu der Frage Stellung nehmen, wo die verfassungsrechtlichen Grenzen für eine derartige Indienstnahme liegen⁸.

1 *Hartz*, Betr. 1961, 1365.

2 BFH U. v. 28. 4. 1961 VI 301/60 U, BStBl. III 1961, 372 (373).

3 Stellungnahme in BVerfGE 43, 108 (114) im Anschluß an BVerfG U. v. 14. 12. 1965 I BvL 31, 32/62, E 19, 226 (240).

4 Vgl. die Nachweise bei *Schick*, BB 1983, 1041, 1045 sowie *Krohn*, BB 1969, 1233.

5 § 4 Nr. 10 StbG nimmt die lohnsteuerrechtliche Beratung durch den Arbeitgeber vom Verbot der geschäftsmäßigen Hilfe in Steuersachen aus.

6 *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG, 19. Aufl., Köln, § 38 Anm. 25.

7 Der BFH (U. v. 5. 7. 1963 VI 270/62 U, BStBl. II 1963, 468) hat die Verfassungsmäßigkeit der Indienstnahme des Arbeitgebers bejaht. Das BVerfG hat durch den Dreierausschuß die gegen das Urteil eingelegte Verfassungsbeschwerde als offensichtlich unbegründet nicht zur Entscheidung angenommen (vgl. den Hinweis in Betr. 1964, 204). Ebenso für die – problematischere – Kirchenlohnsteuer BVerfG B. v. 17. 2. 1977 I BvR 33/76, E 44, 103.

8 Unklar ist, ob der Prüfungsmaßstab Art. 12 Abs. 1 GG (so BVerfG, FN 7) oder Art. 12 Abs. 2 GG (so BFH FN 7) ist. Vgl. dazu ausführlich *Maunz/Dürig/Herzog*, GG, München, Art. 12 Anm. 140 und 481. Ein Verstoß gegen Art. 33 Abs. 4 GG liegt nicht vor, weil die Ausübung hoheitlicher Befugnisse nur „in der Regel“ den Angehörigen des öffentlichen Dienstes zu übertragen ist, vgl. BVerwG U. v. 27. 10. 1978 I C 15.75, E 57, 55 (59) und *Maunz/Dürig/Herzog*, Art. 33 Anm. 42; *Ossenbübl*, VVDStRL 29 (1971) S. 137, 161 ff. Da der durch das Finanzreformgesetz vom 12. 5. 1969 (BGBl. I S. 359) eingefügte Art. 107 GG wohl auch eine vom Arbeitgeber erhobene Lohnsteuer voraussetzt, würde sich im übrigen sonst das Problem verfassungswidriger Verfassungsnormen ergeben.

Mir geht es vielmehr um die steuerdogmatischen Probleme, die daraus resultieren, daß zwischen dem Arbeitgeber und dem Arbeitnehmer bereits das privatrechtliche Arbeitsverhältnis besteht, an das das Lohnsteuerrecht anknüpft und das es überlagert. Ein Beispiel: Führt das Finanzamt den Lohnsteuer-Jahresausgleich nach § 42 EStG durch und paßt dem Arbeitnehmer das Ergebnis nicht, so kann er gegen den ergehenden Bescheid Einspruch einlegen und gegebenenfalls Klage erheben⁹. Was aber macht er, wenn der vom Arbeitgeber nach § 42 b EStG durchgeführte Lohnsteuer-Jahresausgleich nach seiner Auffassung falsch ist? Kann er auch hiergegen Einspruch einlegen¹⁰? Oder kann er den Arbeitgeber vor den Arbeitsgerichten verurteilen lassen, den Lohnsteuer-Jahresausgleich richtig durchzuführen?

Diese Überlagerung arbeitsrechtlicher¹¹ und lohnsteuerrechtlicher Beziehungen führt zu einem für die Wissenschaft recht fatalen negativen Kompetenzkonflikt: Arbeitsrechtler und Steuerrechtler verweisen die Fragen nur allzu gerne in den jeweils anderen Bereich. Im Ergebnis führt die beiderseitige Enthaltensamkeit dazu, daß das Innenverhältnis zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer weitgehend eine terra incognita ist¹².

Die folgenden Ausführungen können keine umfassenden Antworten bieten. Ihr Ziel ist es, die Fragen des Innenverhältnisses einmal aus einem anderen Blickwinkel zu beleuchten und die Konsequenzen dieser veränderten Sicht aufzuzeigen.

I. Analyse und Kritik der BAG-Rechtsprechung

1. Analyse

Die Arbeitsgerichte haben – ohne je eine vertiefende Begründung dafür zu liefern – die öffentlich-rechtlichen Pflichten des Arbeitgebers aus dem EStG zugleich zu arbeitsvertraglichen Pflichten gemacht. Das Steuerrecht, das sich primär mit dem Lohnsteuerverhältnis (Finanzamt – Arbeitnehmer)

9 Vgl. *Grube* in *Littmann/Bitz/Meincke*, EStG, 14. Aufl., Stuttgart 1985, §§ 42–42 c Anm. 59 ff.

10 Der BdF hat in der in FN 3 genannten Stellungnahme gemeint, der Arbeitgeber erlasse mit der Berechnung und Einbehaltung der Lohnsteuer als Hilfsorgan der Finanzverwaltung gerichtlich überprüfbare Verwaltungsakte.

11 Entsprechend wird für das Beamtenecht davon ausgegangen, daß die schuldhaftige Nichtbeachtung lohnsteuerrechtlicher Pflichten unter dem Gesichtspunkt einer Verletzung der beamtenrechtlichen Fürsorgepflicht zu beurteilen und von den Verwaltungsgerichten zu entscheiden sei, vgl. OVG Münster U. v. 30. 1. 1978 XII A 1405/75, ZBR 1980, 93 mit Anm. von *Schick*, ZBR 1980, 87; *Scheerbarth/Höffken*, Beamtenecht, 4. Aufl., Siegburg 1982, S. 376.

12 Für das Beamtenecht sieht dies *Scheerbarth/Höffken*, (FN 11) ebenso.

und dem Entrichtungs- und Haftungsverhältnis (Finanzamt–Arbeitgeber) befaßt hat, übernimmt diese Rechtsprechung des BAG weitgehend kritiklos. Um die Darstellung nicht unnötig zu komplizieren, wird im folgenden ausschließlich der Fall behandelt, daß Arbeitgeber und Arbeitnehmer einen Bruttolohn vereinbart haben¹³ und daß bei einer Haftung des Arbeitgebers nach § 42 d EStG die von ihm zu zahlende Lohnsteuer weder pauschaliert (§ 40 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG)¹⁴ noch im Schätzungswege aufgrund eines durchschnittlichen Steuersatzes ermittelt wurde¹⁵.

a) Die Transformationsthese

Den ersten Grundsatz der arbeitsgerichtlichen Rechtsprechung möchte ich „Transformationsthese“ nennen. Die Arbeitsgerichte gehen davon aus, daß die Handlungspflichten, die das Steuerrecht dem Arbeitgeber kraft öffentlichen Rechts auferlegt und deren Erfüllung vom Finanzamt erzwungen werden kann¹⁶, zugleich immer auch arbeitsvertragliche Pflichten des Arbeitgebers gegenüber dem Arbeitnehmer sind¹⁷. Dies folge aus dem umfassenden Charakter der arbeitsvertraglichen Fürsorgepflicht, die den Arbeitgeber zB auch dazu verpflichtet, Leben, Gesundheit und Eigentum des Arbeitnehmers nicht zu verletzen, die Persönlichkeitsbelange des Arbeitnehmers zu schützen oder eingebrachte Sachen des Arbeitnehmers wie zB seine bürgerliche Kleidung zu sichern¹⁸. Die Fürsorgepflicht verpflichtet

13 Vgl. zum Nettolohn *Giloy*, S. 211 ff. Bruttolohn liegt arbeitsrechtlich kraft Gesetzes (§ 38 Abs. 3 S. 1 EStG) immer vor, wenn nicht ausdrücklich Nettolohn vereinbart wurde, vgl. BAG U. v. 19. 12. 1963 5 AZR 174/63, AP 15 zu § 670 BGB; BAG U. v. 18. 1. 1974 3 AZR 183/73, AP 19 zu § 670 BGB. Dazu, ob eine ausdrückliche Vereinbarung erforderlich ist oder sich die Nettolohnabsprache auch stillschweigend aus der Üblichkeit solcher Absprachen in bestimmten Bereichen (zB Hausangestellte) ergeben kann, vgl. *Hartz*, Anm. zu AP 15 zu § 670 BGB. Der BFH (U. v. 18. 1. 1957 VI 111/55 U, BStBl. III 1957, 116) hält eine vom Steuerpflichtigen zu widerlegende Vermutung für Bruttolohn für gegeben.

14 Dazu *Giloy*, S. 217 ff.

15 Vgl. dazu BFH U. v. 7. 12. 1984 VI R 164/79, BStBl. II 1985, 164 und U. v. 7. 12. 1984 VI R 72/82, BStBl. II 1985, 170.

16 Vgl. dazu *Birkenfeld*, S. 265/266.

17 Statt aller *Wigo Müller*, Betr. 1977, 997 (1002) sowie *Birkenfeld* S. 263 ff. *Hansjörg Weber*, RdA 1980, 289 (294 f.) und Anm. AP 22 zu § 670 BGB leitet die Verpflichtung als vertragliche Nebenpflicht aus § 242 BGB ab, da der Inhalt des Arbeitsvertrages auch durch die öffentlich-rechtlichen Vorschriften gestaltet werde. Zum Beamtenrecht vgl. FN 11. Eine ausführliche Auseinandersetzung findet sich bei *Herrmann Mösch*, Über die Erhebung der Lohnsteuer durch den Arbeitgeber, Diss. Erlangen 1968, S. 41 ff.

18 Zu den Möglichkeiten der Begründung der Fürsorgepflicht vgl. *Schaub*, Arbeitsrechts-Handbuch, 5. Aufl., München 1983, § 108 I.

den Arbeitgeber danach etwa, die Lohnsteuer richtig zu berechnen¹⁹, die einbehaltene Summe vollständig abzuführen²⁰, ungerechtfertigte Nachversteuerungsverlangen des Finanzamtes abzulehnen²¹, den Arbeitnehmer von der Inanspruchnahme als Haftungsschuldner zu unterrichten²², damit dieser die Möglichkeit erhält, auch selbst tätig zu werden, und Unterlagen, die zum Nachweis der Lohnsteuerfreiheit einzelner Bezüge dienen können, sorgfältig zu sammeln und zu verwahren²³.

Ebenso soll²⁴ der Arbeitgeber nicht nur steuerrechtlich (§ 39b Abs. 1 EStG), sondern auch arbeitsrechtlich verpflichtet sein, die Lohnsteuerkarte sorgfältig zu verwahren und nach dem Ende des Arbeitsverhältnisses auszuhändigen; die Nichterfüllung dieser Pflicht hat zur Folge, daß der Arbeitnehmer vor den Arbeitsgerichten gegen den Arbeitgeber auf Herausgabe klagen kann und daß die schuldhaftige Verletzung dieser Pflicht den Arbeitgeber zum Schadensersatz verpflichtet, etwa wenn der Abschluß eines neuen Arbeitsverhältnisses daran scheitert, daß der Arbeitgeber es ohne Vorlage der Lohnsteuerkarte nicht eingehen will²⁵. Gleiches soll für die Lohnsteuerbescheinigung und die Ersatzbescheinigung nach § 41b EStG gelten²⁴.

Die juristische Funktion dieser Rechtsprechung liegt darin, daß die Verletzung dieser aus der Fürsorgepflicht fließenden Handlungspflichten eine Vertragsverletzung darstellt, die den Arbeitgeber bei einem eigenen Verschulden oder einem Verschulden seiner Erfüllungsgehilfen (§ 278 BGB) zum Schadensersatz verpflichtet. Ein Schaden liegt allerdings noch nicht darin, daß der Arbeitnehmer bei zu gering einbehaltener Steuer als Lohnsteuerschuldner in Anspruch genommen wird (§ 42d Abs. 3 S. 4 Nr. 1 EStG)²⁶, und zwar auch dann nicht, wenn er sich von dem ausgezahlten

19 BAG U. v. 27. 3. 1958 2 AZR 188/56, AP 1 zu § 670 BGB; BAG U. v. 27. 3. 1958 2 AZR 291/57, AP 2 zu § 670 BGB; BAG U. v. 24. 10. 1958 4 AZR 114/56, AP 7 zu § 670 BGB; BAG U. v. 19. 12. 1963 5 AZR 174/63, AP 15 zu § 670 BGB.

20 BAG (FN 19), AP 15 zu § 670 BGB.

21 BAG U. v. 23. 3. 1961 5 AZR 156/59, AP 9 zu § 670 BGB.

22 BAG (FN 21), AP 9 zu § 670 BGB; BAG (FN 19), AP 15 zu § 670 BGB.

23 BAG (FN 19), AP 9 zu § 670 BGB; BAG U. v. 18. 1. 1974 3 AZR 183/73, AP 19 zu § 670 BGB.

24 Vgl. unten S. 189 ff.

25 Beispielsfall etwa ArbG Wuppertal U. v. 31. 8. 1976 1 Ca 1999/76, Betr. 1976, 2477. Schließt der neue Arbeitgeber den Arbeitsvertrag ab, kann er in diesen Fällen nach § 39c Abs. 1 EStG von der Berücksichtigung der Lohnsteuerklasse VI absehen, da den Arbeitnehmer kein Verschulden trifft, vgl. *Blümich/Falk*, EStG, München, § 38 Anm. 4.

26 BAG U. v. 19. 12. 1963 5 AZR 174/63, AP 15 zu § 670 BGB mwN der BAG-Rechtsprechung.

Mehrbetrag etwas geleistet hat, was er sich bei korrektem Lohnsteuerabzug nicht geleistet hätte²⁷. Entstehen ihm aber weitere, über die Nachzahlung der Steuer hinausgehende Nachteile, so soll er den dadurch verursachten Schaden vom Arbeitgeber ersetzt verlangen können²⁸. Solche Schäden können auftreten, wenn bei zuviel einbehaltener Lohnsteuer der Lohnsteuer-Jahresausgleich versäumt wurde oder wenn bei zu wenig einbehaltener Lohnsteuer die Nachforderungen betragsmäßig so hoch sind, daß zur Nachzahlung der Steuer sonstiges Vermögen zur Unzeit verschleudert werden muß oder sonst nicht erforderliche Kredite aufgenommen werden müssen²⁹. Denkbar ist etwa auch³⁰, daß der Arbeitnehmer deshalb seine Miete nicht mehr pünktlich zahlen kann und ihm aus der Kündigung der Wohnung finanzielle Nachteile erwachsen oder daß er als Folge der Kündigung Gesundheitsschäden erleidet.

b) Die Rückgriffstheorie

Den zweiten Grundsatz der Rechtsprechung kann man als „Rückgriffstheorie“ bezeichnen. Hat der Arbeitgeber zu wenig Lohnsteuer einbehalten und wird er dann für den Differenzbetrag vom Betriebsstättenfinanzamt als Haftungsschuldner nach § 42 d Abs. 1 Nr. 1 EStG in Anspruch genommen, so kann er die gezahlte Summe vom Arbeitnehmer³¹ erstattet verlangen; denn dieser hat ja einen um diese Summe erhöhten Nettobetrag ausgezahlt erhalten. Während dieser Anspruch früher bisweilen auf Geschäftsführung ohne Auftrag oder Bereicherungsrecht gestützt wurde³², hat das BAG in zwei Urteilen vom 27. 3. 1958³³ angenommen, daß zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer ein (offenbar privatrechtliches) „gesetzliches Legalschuldverhältnis“ mit auftragsähnlichem Inhalt bestehe und daher der

27 BAG (FN 19), AP 1 zu § 670 BGB. Daß darin kein Schaden liegt, ist wohl richtig, aber unbefriedigend, vgl. die Kritik von *Stolterfoht*, Lohnsteuer und Lohnsteuerabführungspflicht, Baden-Baden 1975, Anm. 131.

28 BAG (FN 23), AP 19 zu § 670 BGB.

29 Vgl. die Nachweise bei *Stolterfoht*, (FN 27), Anm. 125.

30 Vgl. BAG (FN 19), AP 1 zu § 670 BGB.

31 Zum Beamtenrecht vgl. BVerwG U. v. 12. 10. 1967 II C 71.67, E 28, 68; BVerwG B. v. 10. 3. 1971 VI B 49.70, RiA 1972, 18. Zur Kritik *Stolterfoht*, (FN 27), Anm. 127.

32 Ausführl. Nachweise BAG (FN 19), AP 1 zu § 670 BGB sowie *Stolterfoht*, (FN 27), Anm. 125.

33 BAG (FN 19), AP 1 zu § 670 BGB; BAG U. v. 27. 3. 1958 2 AZR 367/57, AP 4 zu § 670 BGB. Ebenso BAG U. v. 27. 3. 1958 2 AZR 221/56, AP 5 zu § 670 BGB; BAG U. v. 17. 3. 1960 5 AZR 395/58, AP 8 zu § 670 BGB; BAG U. v. 1. 12. 1967 3 AZR 459/66, AP 17 zu § 670 BGB.

Rückgriff auf eine Analogie zu § 670 BGB gestützt werden könne. Vereinzelt wurde dabei auch auf das zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer bestehende Gesamtschuldverhältnis (§ 42 d Abs. 3 S. 1 EStG) hingewiesen³⁴, wobei unklar blieb, wie beide Regreßwege zueinander stehen. Diese Auffassung hat jedoch die neue Rechtsprechung des BAG aufgegeben³⁵. Das Gericht geht jetzt davon aus, daß dieser Rückgriffsanspruch des Arbeitgebers gegen den Arbeitnehmer auf dem Arbeitsvertrag beruht, der insoweit durch das Auftragsrecht, insbes. § 670 BGB, konkretisiert werde.

Die Postulierung der arbeitsvertraglichen Natur dieses Anspruchs hat wiederum eine juristische Funktion; man kann von „finaler Subsumtion“³⁶ sprechen. Zahlreiche Tarifverträge sehen tarifvertragliche Ausschlussklauseln vor³⁷, nach denen Ansprüche zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer nach Ablauf eines gewissen wesentlich unter der Verjährungsfrist liegenden Zeitraums nicht mehr geltend gemacht werden können. Dadurch sollen schnell klare Verhältnisse geschaffen werden. Die §§ 1 und 4 TVG beschränken aber die Möglichkeit der Tarifvertragsparteien, normative Regelungen für ihre Verbandsmitglieder zu treffen, auf Regelungen über den Inhalt, den Abschluß und die Beendigung von Arbeitsverhältnissen³⁸. Das Etikett „arbeitsvertraglich“ hat die Aufgabe, die Aberkennung dieser Lohnsteuerrückgriffsansprüche der Regelungsbefugnis der Tarifvertragsparteien zu unterwerfen.

34 So zB BAG (FN 19), AP 1 zu § 670 BGB.

35 Seit BAG U. v. 14. 6. 1974 3 AZR 456/73, AP 21 zu § 670 BGB mit Anm. von *Wiedemann*. So auch BAG U. v. 19. 1. 1979 3 AZR 330/77, AP 21 zu § 670 BGB; BAG U. v. 20. 3. 1984 3 AZR 124/82, AP 22 zu § 670 BGB.

36 *Scheuerle*, AcP 167 (1967) S. 305 ff.

37 Formulierte Beispiele zB in BAG U. v. 1. 12. 1967 3 AZR 459/66, AP 17 zu § 670 BGB und BAG U. v. 14. 6. 1974 3 AZR 456/73, AP 20 zu § 670 BGB sowie bei *Gaul*, Tarifvertragliche Ausschlussfristen, Heidelberg 1964, Anhang.

38 Das ist verfassungsrechtlich wohl auch geboten. Denn nur in bezug auf arbeitsrechtliche Beziehungen erlaubt Art. 9 Abs. 3 GG, daß der Gesetzgeber die Regelungsautonomie den Tarifvertragsparteien überantwortet. Will der Gesetzgeber den Tarifvertragsparteien durch einfaches Gesetz weitergehende Befugnisse übertragen, die nicht durch Art. 9 Abs. 3 GG verbrieft sind, so finden derartige Regelungen ihre Grenze in den Grundrechten, die einer Vereinbarung von Ausschlussklauseln, die andere als arbeitsrechtliche Ansprüche betreffen, entgegenstehen. Vgl. auch BAG U. v. 5. 12. 1958 1 AZR 89/57, AP Nr. 1 zu § 4 TVG Ausgleichskasse.

2. Kritik

Die Ergebnisse der arbeitsgerichtlichen Rechtsprechung erscheinen mir überprüfungsbedürftig.

a) Die Transformationsthese

aa) Pragmatische Einwände

Der erste Einwand ist pragmatischer Natur. Die lohnsteuerrechtlichen Pflichten des Arbeitgebers sind öffentlich-rechtliche Pflichten gegenüber dem Staat. Sie daneben der arbeitsrechtlichen Fürsorgepflicht zu substituieren, stellt die Dinge auf den Kopf. Wenn der Arbeitgeber die Lohnsteuer vom Arbeitslohn kürzen und an das Finanzamt abführen muß, so dient dies, wie die historische Entwicklung des Quellenabzugs zeigt³⁹, nur dem Interesse des Staates. Dieser handelt keinesfalls aus Sorge um den Arbeitnehmer, sondern ganz eigennützig zur Sicherung seines Steueraufkommens⁴⁰. Schwerlich würde die große Mehrheit der Arbeitnehmer etwas dagegen haben, wenn der Arbeitgeber ihnen nichts vom Lohn abziehen müßte und sie am Jahresende veranlagt würden, wie dies bei anderen Steuerpflichtigen auch geschieht.

Hinzu kommt, daß zB bei der Abführungspflicht nach § 41 a EStG ein direktes Interesse des Arbeitnehmers an der Einhaltung dieser Pflicht fehlt. Denn die einbehaltenen Beträge werden nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG bzw. nach § 42 Abs. 1 EStG⁴¹ auf die Steuerschuld des Arbeitnehmers auch dann angerechnet, wenn der Arbeitgeber sie nicht abgeführt hat. Da die Inanspruchnahme des Arbeitnehmers in diesem Fall ausgeschlossen ist (§ 42 d Abs. 3 S. 4 EStG), fehlt es an einem Fürsorgebedürfnis. Einer auf die Abführung von einbehaltenen Lohnsteuerbeträgen an das Finanzamt gerichteten Klage fehlt daher das Rechtsschutzbedürfnis⁴²; welchen Sinn soll dann aber eine hierauf gerichtete arbeitsvertragliche Verpflichtung haben? Wenn man berücksichtigt, daß die neuere Rechtsprechung der Ar-

39 Vgl. die Gesetzesbegründung zu § 68 EStG 1925, abgedruckt bei *Strutz*, EStG, Berlin 1929, Band 2, § 68 Anm. 1 sowie *Kruse* S. 2 ff.

40 *Schick*, BB 1983, 1041 (1044). Zu Recht sagt m. E. *Felix*, Anm. AP 7 zu § 670 BGB: „Er nimmt die Interessen des Fiskus wahr und sonst nichts anderes.“ Die These, daß die Lohnsteuer den Arbeitnehmer von dem Papierkrieg entlaste und daher auch in seinem Interesse liegt (vgl. *Kruse*, S. 6), war jedenfalls für die Einführung des Quellenabzugs nicht motivierend.

41 Für den Lohnsteuer-Jahresausgleich BFH U. v. 28. 4. 1961 VI 301/60 U, BStBl. III 1961 372 (373).

42 *Wigo Müller*, Betr. 1977, 997 (1000).

beitsgerichte zumindest verbal⁴³ vor einer Überstrapazierung der Fürsorgepflicht des Arbeitgebers warnt, erscheint bereits die Richtigkeit des Ausgangspunktes aus dem Blickwinkel des unbefangenen Betrachters zweifelhaft.

Daß die These des BAG nicht unbedenklich ist, bestätigt der Umstand, daß zwar eine Vertragspflicht vorliegen soll, dennoch aber eine vertragliche Abbedingung der Modalitäten des Lohnabzugs nicht zulässig ist⁴⁴. Wie wenig sich das Gericht seiner Auffassung letztlich sicher ist, daß lohnsteuerrechtliche Pflichten zugleich arbeitsvertragliche Pflichten sind, zeigt eine Entscheidung des 1. Senats⁴⁵, wonach die Überwachung des richtigen Lohnsteuerabzugs nicht zu den Aufgaben des Betriebsrates nach § 80 Abs. 1 Nr. 1 BetrVG gehöre, weil der Arbeitgeber „im Auftrage des Staates und nicht in seiner Eigenschaft als Arbeitgeber“ handle.

bb) Systematische Einwände

Ein zweiter, systematischer Einwand kommt hinzu. Ein an Gerechtigkeitsgedanken ausgerichtetes Steuerrecht⁴⁶ kann sich nicht damit begnügen, daß seine Regeln ein möglichst hohes Steueraufkommen sicherstellen. Sein rechtsethischer Gehalt liegt vielmehr darin, die Steuerlast auf die Belasteten gerecht zu verteilen⁴⁷. Akzeptiert man diese These, so kann es die geltende Steuerrechtsordnung nicht dabei bewenden lassen, daß Lohnsteueransprüche erfüllt und damit die öffentlichen Kassen gefüllt werden. Es gehört vielmehr auch zum funktionellen Regelungsbereich des Steuerrechts, dafür zu sorgen, daß die Belastung am Ende den Steuerschuldner als Träger der erfaßten Leistungsfähigkeit und nicht den Arbeitgeber trifft. Denn kann dieser die Belastung – zB als Haftender – nicht abwälzen, so würde die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei ihm unter Änderung ihrer Rechtsnatur zu einer spezifischen Lohnaufwandsteuer⁴⁸. Dann aber gehört m. E. auch die Regelung des Innenverhältnisses (Duldungs- und Rückgriffsverhältnis) zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer aus funktioneller Sicht zum notwendigen Regelungsbereich der Steuerrechtsordnung und nicht zu dem des Arbeitsrechts.

43 Vgl. BAG Gr. Senat B. v. 12. 10. 1960 GS 1/59, AP 16 zu § 620 BGB (Befristeter Arbeitsvertrag); BAG U. v. 1. 2. 1963 5 AZR 74/62, AP 10 zu § 670 BGB; BAG Gr. Senat B. v. 10. 11. 1961 GS 1/60, AP 2 zu § 611 BGB (Gefährdungshaftung des Arbeitgebers). Auch *Hartz*, Anm. zu AP 15 zu § 670 BGB meint, daß das BAG den Rahmen der Fürsorgepflicht des Arbeitgebers im Zusammenhang mit dem lohnsteuerrechtlichen Quellenabzug zu weit stecke.

44 Vgl. statt aller *Blümich/Falk*, (FN 25), § 38 Anm. 3 sowie *Birkenfeld*, S. 263.

45 BAG B. v. 11. 12. 1973 1 ABR 37/73, AP 5 zu § 80 BetrVG 1972.

46 Dazu vor allem *Tipke*, Steuerrecht, 10. Aufl., Köln 1985, S. 21 ff.

47 Dazu vor allem *Vogel*, DStZ(A) 1975, 409.

48 Vgl. *Stolterfoht*, Anm. StRK R. 523 zu § 19 Abs. 1 Ziff. 1 EStG.

Das Innenverhältnis – wie dies heute geschieht – aus dem Steuerrecht auszuklammern und dem Arbeitsrecht zu überlassen, ist fatal. Denn das Steuerrecht verliert damit jede Kontrolle darüber, nach welchen Regelungsprinzipien letztlich die Belastung bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer verteilt wird. Tarifliche Ausschlußklauseln, die kurze Fristen vorsehen, haben zB zur Folge, daß die beim Arbeitgeber als Haftenden erhobenen Beträge letztlich entgegen dem Grundsatz der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit des Steuerschuldners nicht das Einkommen des Arbeitnehmers als Steuerschuldner belasten, sondern zu einer betrieblichen Aufwandsteuer des Arbeitgebers werden.

Außerdem darf man nicht vergessen, daß „Arbeitgeber“ und „Arbeitnehmer“ im einkommensteuerrechtlichen Sinn durch die Einkunftsart qualifiziert werden⁴⁹; der Anwendungsbereich des Quellenabzugsverfahrens geht daher weit über den Anwendungsbereich des deutschen Arbeitsrechts hinaus. Überläßt das Steuerrecht den Innenausgleich zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer in nobler Zurückhaltung dem jeweiligen außersteuerlichen Sachgebiet, so muß es auch die u.U. höchst divergenten Wertungen dieser von steuerrechtlichen Wertungen unabhängigen Ausgleichsordnungen akzeptieren. Man denke nur an Beamtenverhältnisse⁵⁰, an die kirchlichem Recht unterliegenden Amtsverhältnisse der Geistlichen⁵¹, die Vereinbarung ausländischen Rechts für Arbeitsverhältnisse⁵² oder an freie Mitarbeiter oder Gesellschafter, die nur steuerrechtlich als Bezieher von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit qualifiziert werden⁵³. Schließlich

49 Vgl. *Lang*, S. 20 ff. An meiner früher (Stolterfoht, Die Selbständigkeit des Handelsvertreters, Düsseldorf 1973, S. 254) vertretenen Auffassung, daß das Steuerrecht bei der Abgrenzung zwischen selbständig und unselbständig Tätigen nur die zivilrechtliche Abgrenzung (§ 84 Abs. 1 S. 2 HGB) aufgreife und inkorporiere, halte ich im Hinblick auf die Ausführungen von *Lang* nicht fest.

50 Vgl. FN 11 und 31.

51 Vgl. *Hartz/Meeßen/Wolf*, ABC-Führer Lohnsteuer „Geistliche“ und *Schmidt/Drenseck*, EStG, 4. Aufl., München 1985, § 19 Anm. 6 „Kirche“. Das Amtsverhältnis der katholischen und evangelischen Geistlichen unterliegt dem Kirchenrecht und der kirchlichen Jurisdiktion (vgl. zusammenfassend BVerwG U. v. 25. 11. 1982 2 C 21.78, E 66, 240 und die Nachweise bei *Kopp*, VwGO, 6. Aufl. München 1984, § 40 Anm. 40), wenn die kirchlichen Gesetze nicht von der Möglichkeit der §§ 135, 126 BRRG Gebrauch machen.

52 Zur Zulässigkeit BAG U. v. 26. 2. 1985 3 AZR 1/83, Leits. Betr. 1985, 2700 (zur Veröffentlichung bestimmt); BAG U. v. 10. 4. 1975 2 AZR 128/84, AP 12 zu Int. Privatrecht – Arbeitsrecht.

53 Einzelheiten bei *Lang*, S. 24 ff.

fehlt es in Fällen, in denen die Rechtsprechung einen Dritten, der, ohne zum Arbeitnehmer in arbeitsrechtlichen Rechtsbeziehungen zu stehen⁵⁴, den Lohn gezahlt hat, zum steuerrechtlichen „Arbeitgeber“ macht, bisweilen an jeder heranziehbaren zivilrechtlichen Rechtsbeziehung zwischen „Arbeitgeber“ und „Arbeitnehmer“, die die Grundlage einer Transponierung steuerrechtlicher Pflichten bilden könnte.

Zudem dürften die Probleme bei anderen Fällen des Quellenabzugs ähnlich liegen. Wer im Lohnsteuerrecht den Innenausgleich dem Arbeitsrecht, Beamtenrecht, Kirchenrecht usw. überläßt, wird bei anderen Fällen des Quellenabzugs kaum abweichend entscheiden können.

cc) Kompetenzrechtliche Einwände

Der dritte Einwand ergibt sich aus den Entscheidungskompetenzen der Gerichte. Worum es geht, sei an einem Beispiel gezeigt.

Der BFH⁵⁵ hat kürzlich entschieden, daß Betriebsveranstaltungen grundsätzlich nicht zu einem lohnsteuerpflichtigen Zufluß beim Arbeitnehmer führen, es sei denn, es liege eine zusätzliche Entlohnung für einen außerordentlichen Arbeitseinsatz vor. Ein Arbeitgeber veranstaltet mit Rücksicht auf den im Vorjahr ausgefallenen Betriebsausflug mit der überwiegend männlichen Belegschaft eine Flugreise nach Bangkok und behält für diesen Vorteil Lohnsteuer ein. Ein Arbeitnehmer meint, diese Reise liege nach den Branchengewohnheiten durchaus noch im Bereich des Üblichen und verklagt den Arbeitgeber vor dem Arbeitsgericht, es zu unterlassen, ihm diese Lohnsteuerbeträge vom Gehalt zu kürzen. Wer die Transformationsthese zu Ende denkt, muß dem Arbeitsgericht nach § 2 Abs. 1 Nr. 3 a ArbGG die Befugnis zuerkennen, dem Arbeitgeber die Einbehaltung zu untersagen und dem Arbeitnehmer dementsprechend einen höheren Nettolohn zuzusprechen⁵⁶. Denn wenn sich jemand im Zivilrecht durch eine schuldhaftige Vertragsverletzung schadensersatzpflichtig machen würde, so muß vorher schon die Möglichkeit bestehen, das Kind nicht in den Brunnen fallen und die Vornahme der Handlung untersagen zu lassen⁵⁷.

54 Vgl. BFH U. v. 6. 12. 1968 VI R 220/67, BStBl. II 1969, 207. Ob diese Auffassung allerdings richtig ist (vgl. die Ausführungen von *Crezelius*, S. 102 ff.), sei hier dahingestellt.

55 BFH U. v. 22. 3. 1985 VI R 170/82, BStBl. II 1985, 529; BFH U. v. 22. 3. 1985 VI R 82/83, BStBl. II 1985, 532.

56 So *Wigo Müller*, Betr. 1977, 997 (1000) mwN.

57 *Jürgen Schmidt/Staudinger*, BGB, 12. Aufl., Berlin 1983, Einf. § 241 Anm. 286; zum anders liegenden Problem der vorbeugenden Unterlassungsklage im Verwaltungsrecht vgl. *Kopp*, (FN 51), Vorbem. § 40 Anm. 33.

Die Finanzverwaltung ist aber am arbeitsgerichtlichen Verfahren nicht beteiligt und schon deshalb nicht gehindert, die Sache anders als das Arbeitsgericht zu beurteilen. Der Arbeitgeber sieht sich dann u.U. der Gefahr ausgesetzt, als Haftender herangezogen zu werden, wenn er dem Urteilsausspruch des Arbeitsgerichts folgt. Das Finanzamt seinerseits kann den Arbeitnehmer als Steuerschuldner belangen (§§ 38 Abs. 2 S. 1, 42 d Abs. 3 S. 4 Nr. 1 EStG) und ihm damit den Vorteil eines arbeitsgerichtlichen Urteils entziehen. Die im Arbeitsgerichtsprozeß geltenden Prozeßmaximen (Dispositionsmaxime, Verhandlungsmaxime), die den Parteien die Verfügung über den Streitgegenstand und über den Tatsachenvortrag erlauben, erhöhen zudem die Gefahr divergierender Beurteilungen der gleichen lohnsteuerrechtlichen Verpflichtung durch Arbeits- und Finanzgerichte⁵⁸.

dd) Keine Parallele zum Arbeitsschutzrecht

Man kann die Transformationsthese auch nicht mit der Parallelität zum Arbeitsschutzrecht rechtfertigen. Arbeitsschutznormen – etwa des technischen Arbeitsschutzrechts – werden seit der grundlegenden Untersuchung von *Hans Carl Nipperdey*⁵⁹ zugleich als arbeitsvertragliche Pflichten gedeutet. Diese Normen sind aber Schutznormen nach § 823 Abs. 2 BGB⁶⁰, so daß für eintretende Schäden der Arbeitgeber zivilrechtlich schon nach Deliktsrecht einzustehen hat. Die zusätzliche Transponierung in das Vertragsrecht hat allein den Zweck, die rechtspolitisch z.T. verfehlte Verrichtungsgelienhilfe des § 831 BGB⁶¹ durch die Haftung für Erfüllungsgelienhilfe nach § 278 BGB zu ersetzen, die keinen Entlastungsbeweis des Arbeitgebers für seine Mitarbeiter kennt⁶². Die Problematik im Lohnsteuerrecht liegt anders. Hier fehlt es zum einen an der für das Arbeits-

58 Paradigmatisch Schl.-Holst. FG U. v. 28. 10. 1981 I 34/81 (IV), EFG 1982, 236, wo der Ehemann mit seiner Frau einen Arbeitsvertrag über einen Bruttolohn von 35 DM monatlich für die Reinigung des Arbeitszimmers schloß, die Ehefrau sodann ein arbeitsgerichtliches Urteil erstritt und auf dieser Basis der Finanzrechtsweg beschritten wurde.

59 Die privatrechtliche Bedeutung des Arbeiterschutzes in Die Reichsgerichtspraxis im deutschen Rechtsleben, Band VI, Berlin 1929, S. 203, 216 ff.

60 Statt aller *Schäfer/Staudinger*, BGB, 12. Aufl., Berlin 1985, § 823 Anm. 603 „Maschinenschutzgesetz“ mit Anm. 421.

61 Zusammenfassend von *Caemmerer*, Wandlungen des Deliktsrechts, Festschrift zum 100jähr. Bestehen des DJT, Band II, Karlsruhe 1964, S. 49, 56 ff. sowie *Schlechtriem*, S. 1591, 1616 ff. und von *Bar*, S. 1682, 1716 ff. in Gutachten und Vorschläge zur Überarbeitung des Schuldrechts, Band II, Köln 1981.

62 Dazu ausführlich *Nipperdey*, (FN 59), S. 218 f.; *Hansjörg Weber*, RdA 1980, 289 (294 f.).

schutzrecht maßgebenden Transponierungsnorm des § 618 BGB⁶³. Zudem sind die Lohnsteuernormen keine Schutznormen nach § 823 Abs. 2 BGB⁶⁴, so daß die Transformationsthese die Haftung überhaupt erst begründet und nicht – wie im Arbeitsschutzrecht – nur modifiziert. Schließlich entscheiden beim Arbeitsschutzrecht die verschiedenen Gerichte – Arbeitsgerichte, Verwaltungsgerichte und Strafgerichte – zwar über gleiche Tatbestände, jedoch über verschiedene Rechtsfolgenbereiche. Im Lohnsteuerrecht geht es hingegen darum, daß sowohl die Finanzgerichte als auch die Arbeitsgerichte darüber entscheiden müssen, wer den Steuerbetrag – sei es vorläufig (d. h. mit der Möglichkeit des Rückgriffs), sei es endgültig – zu tragen hat.

b) Die Rückgriffsthese

Wenn der Arbeitgeber zu wenig Lohnsteuer vom Lohn des Arbeitnehmers einbehalten hat oder ihm bei Lohnsteuer-Jahresausgleich zu viel erstattet hat, so haftet er dem Finanzamt nach § 42 d Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG. Er kann dann den Arbeitnehmer im Innenverhältnis in Anspruch nehmen. Auch insoweit handelt es sich nach der ständigen Rechtsprechung⁶⁵ der Arbeitsgerichte um einen Anspruch des Arbeitgebers gegen den Arbeitnehmer, der seine Grundlage im Arbeitsverhältnis findet. Diese Qualifizierung des Anspruchs als arbeitsvertraglich dient – wie oben dargelegt – dem Zweck, die tarifvertraglichen Ausschlußklauseln greifen zu lassen. Der Arbeitnehmer soll sicher sein, daß er nach einiger Zeit mit einer Inanspruchnahme nicht mehr zu rechnen braucht, wenn der Arbeitgeber zu wenig an Lohnsteuer einbehalten hat.

Aber dieses Ziel wird nicht erreicht. Das Finanzamt kann ja den Arbeitnehmer als Lohnsteuerschuldner (§§ 38 Abs. 2 S. 1, 42 d Abs. 3 S. 1 EStG) oder den Arbeitgeber als Lohnsteuerhaftenden (§ 42 d Abs. 1 Nr. 1, Abs. 3 S. 1 EStG) in Anspruch nehmen. Ob die tarifvertragliche Ausschlußklausel daher zum Tragen kommt, hängt vom Zufall ab⁶⁶. Wird der Arbeitgeber

63 Zur Beschränkung dieser Norm auf den Schutz von Leben und Gesundheit vgl. RG U. v. 12. 3. 1906 VI 234/05, RGZ 63, 53 (55): „Charakter positiver Sonderbestimmungen“; BAG U. v. 5. 3. 1959 2 AZR 268/56, AP 26 zu § 611 BGB „Fürsorgepflicht“; BAG U. v. 1. 7. 1965 5 AZR 264/64, AP 75 zu § 611 BGB „Fürsorgepflicht“.

64 So schon *Stolterfoht*, (FN 27), Anm. 137 FN 141. Anders liegt es bei den Vorschriften des Sozialversicherungsrechts, BAG U. v. 14. 7. 1960 2 AZR 485/59, AP 1 zu § 823 BGB „Schutzgesetz“ sowie die Nachweise bei *Schäfer/Staudinger*, (FN 60), § 823 Anm. 603 „RVO“ und BGH U. v. 11. 6. 1985 VI ZR 61/84, VersR 1985, 1038.

65 Vgl. FN 35.

66 So zu Recht *Isele*, Anm. zu BAG AP 17 zu § 670 BGB und *Wiedemann*, Anm. zu BAG AP 20 zu § 670 BGB.

als Haftender belangt, schneidet ihm die tarifvertragliche Ausschlußklausel – das Problem stellt sich ähnlich bei Ausgleichsquittungen und Vergleichen⁶⁷ – den Rückgriff gegen den Arbeitnehmer ab. Wird hingegen der Arbeitnehmer als Lohnsteuerschuldner in Anspruch genommen, so trägt er die Steuer. Er kann sie nicht auf den Arbeitgeber abwälzen, weil die tarifvertragliche Ausschlußklausel zwar Rückgriffsansprüche des Arbeitgebers abschneiden, nicht aber Erstattungsansprüche des Arbeitnehmers begründen kann. Das Ermessen des Finanzamtes, ob es den Arbeitgeber oder den Arbeitnehmer in Anspruch nimmt, entscheidet damit letztlich darüber, wer die Steuer im Ergebnis trägt. Der Arbeitnehmer, der in diesen Fällen immer belangt werden kann, ist also nie sicher, daß auf ihn keine Lohnsteueransprüche mehr zukommen⁶⁸. Er kann daher m. E. auch im Verhältnis zum Arbeitgeber nicht berechtigterweise darauf vertrauen, daß er nicht mehr im Rückgriffswege belangt werden wird⁶⁹. Die Rechtsprechung des Bundesarbeitsgerichts schafft ein regreßloses Gesamtschuldverhältnis, das die Dogmatik sonst wegen der unerwünschten Folgen gerade zu vermeiden trachtet⁷⁰.

Zudem greift die Annahme, der Rückgriffsanspruch sei auch ein arbeitsvertraglicher Aufwendungsersatzanspruch, modifizierend in die Wertungen des Rechts der Gesamtschuld ein. Während nämlich ein Gesamtschuldregreß nach § 426 BGB nur möglich ist, wenn wirklich eine Gesamtschuld vorliegt, d. h. Arbeitgeber und Arbeitnehmer tatsächlich dem Finanzamt zur Zahlung verpflichtet sind, läßt § 670 BGB – zu Lasten des Arbeitnehmers – den Rückgriff bereits zu, wenn der Arbeitgeber Aufwendungen für erforderlich halten durfte, d. h. wenn sie zwar nicht erforderlich waren, den Arbeitgeber aber an der Fehlbeurteilung kein Verschulden trifft. Dadurch treten Wertungswidersprüche zum Gesamtschuldrecht auf. Zahlt der Arbeitgeber zB nach einer Lohnsteuer-Außenprüfung für einen freien Mitarbeiter Lohnsteuer, weil der Prüfer diesen zu Unrecht als Arbeitnehmer ansieht, so könnte er Rückgriff nehmen, ohne daß der freie Mitarbeiter einwenden kann, daß er steuerliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb bezieht.

67 Vgl. dazu BAG U. v. 4. 10. 1956 2 AZR 256/54, AP 5 zu § 550 ZPO sowie *Stolterfoht*, (FN 27), Anm. 134.

68 Besonders unbefriedigend wird die Annahme des Eingreifens der Ausschlußklausel zudem, wenn man – wie zB *Weber* Anm. zu AP 22 zu § 670 BGB – den nach § 426 Abs. 2 BGB legalzedierten Steueranspruch wegen seines öffentlich-rechtlichen Charakters an dem tarifvertraglichen Ausschluß nicht teilhaben läßt.

69 Ablehnend auch *Schnorr von Carolsfeld*, Anm. AP 5 zu § 670 BGB.

70 Ausf. Nachweise zu den unerträglichen Folgen regreßloser Gesamtschuldverhältnisse bei *Stolterfoht*, *Das Erlöschen der Gesamtschuld durch Konfusion*, Gedächtnisschrift für Jürgen Rüdiger, Berlin 1978, S. 240, 244, insb. FN 44.

c) Der Streit um Arbeitspapiere

Ein Anschauungsbeispiel für die Verwirrung, die herrscht, wenn neben die steuerrechtliche, vom Finanzamt hoheitlich durchsetzbare Pflichtenerfüllung⁷¹ eine damit konkurrierende privatrechtliche Pflicht tritt, bildet der Meinungsstand zu den Arbeitspapieren, zu denen auch die Lohnsteuerkarte (§ 39 EStG), die Lohnsteuerbescheinigung (§ 41 b Abs. 1 S. 2 EStG) und die Ersatzbescheinigung (§ 41 b Abs. 1 S. 6 EStG) gehören⁷².

§ 2 Abs. 1 Nr. 3 e ArbGG erwähnt für die Zuständigkeit der Arbeitsgerichte auch bürgerlich-rechtliche Streitigkeiten „über Arbeitspapiere“. Die Vorschrift wurde durch Gesetz vom 21. 5. 1979 (BGBl. I S. 545) eingefügt und war die Reaktion des Gesetzgebers darauf, daß das BAG⁷³ im Anschluß an einen Beschluß des Gemeinsamen Senats der Obersten Gerichtshöfe des Bundes⁷⁴ entschieden hatte, daß die Arbeitsbescheinigung nach § 133 AFG vor den Sozialgerichten einzuklagen sei. Die Tragweite der neu eingefügten Vorschrift war in bezug auf die steuerlichen Arbeitspapiere bestritten. Während einige annahmen, daß Ansprüche in bezug auf sie zivilrechtlicher Natur seien und daher die Vorschrift insoweit nur deklaratorisch wirke⁷⁵, hielten andere sie für konstitutiv, da ohne sie der Finanzrechtsweg gegeben sei⁷⁶. Umstritten war auch, ob die neu eingefügte Kompetenzvorschrift überhaupt eine Funktion haben könne. Es wurde argumentiert, daß die Ansprüche öffentlich-rechtlicher Natur seien, § 2 Abs. 1 Nr. 3 ArbGG nach seinem Einleitungssatz aber nur bürgerlich-rechtliche Ansprüche umfasse, so daß die Vorschrift leerlaufe⁷⁷. Andere⁷⁸ hielten dem entgegen, daß man aus dem Willen des Gesetzgebers, den Streit um

71 Vgl. FN 16 sowie *Wigo Müller*, Betr. 1973, 570 (571).

72 Zum Begriff der Arbeitspapiere *Kopp*, Münchener Vertragshandbuch, Band 4, München 1983, Form. III.46 Anm. 1; *Roblfing/Rewolle*, ArbGG, Frankfurt, § 2 Anm. 8 e. Umfassende Literatur- und Rechtsprechungsnachweise zu den hier erörterten Fragen bei *Schaub*, (FN 18), § 149, *Becker-Schaffner*, Betr. 1983, 1304 und *Brill*, Betr. 1969, 1195. Die Pflicht zur Herausgabe der Lohnsteuerkarte wird auf den Arbeitsvertrag, aber auch auf § 985 BGB oder lohnsteuerrechtliche Normen, die zugleich als zivilrechtliche Ansprüche des Arbeitnehmers interpretiert werden, gestützt, vgl. ArbG Wuppertal U. v. 31. 8. 1976 1 Ca 1999/76, Betr. 1976, 2477; ArbG Berlin U. v. 2. 5. 1968 1 Ga 2/68, BB 1968, 1038 mit Anm. von *Lepke*, mwN; *Becker-Schaffner*, Betr. 1983, 1304. Auf die Zweifelhaftigkeit dieser anderen Begründungen kann hier nicht eingegangen werden.

73 BAG U. v. 1. 4. 1976 4 AZR 96/75, AP 34 zu § 138 BGB.

74 B. v. 4. 6. 1974 GemS-OGB 2/73, AP 3 zu § 405 RVO.

75 *Grunsky*, ArbGG, 4. Aufl., München 1981, § 2 Anm. 104.

76 *Roblfing/Rewolle*, (FN 72), § 2 Anm. 8 e.

77 *Dütz*, RdA 1980, 81 (82) mwN.

78 *Roblfing/Rewolle*, (FN 72), § 2 Anm. 8 e.

alle Arbeitspapiere bei einem Gericht zu konzentrieren, darauf schließen müsse, daß er insoweit durch die Kompetenznorm zusätzliche, den öffentlich-rechtlichen Vorschriften korrespondierende Verpflichtungen geschaffen habe.

Ein zweiter Problemkreis umfaßt die Frage, welche Ansprüche solche „über Arbeitspapiere“ seien. Im Gesetzgebungsverfahren war vorgeschlagen worden, Ansprüche „über die Herausgabe der Arbeitspapiere“ in § 2 Abs. 1 Nr. 3 e ArbGG zu kodifizieren. Man wählte dann⁷⁹ die heutige Fassung, um klarzustellen, daß darunter auch Ansprüche auf eine Berichtigung der Bescheinigungen – etwa der Lohnsteuerbescheinigung – zu verstehen seien. Ein Teil der Literatur folgt dieser Auffassung⁸⁰ und läßt eine Klage auf eine bestimmte Eintragung oder die Berichtigung einer nach Meinung des Arbeitnehmers unzutreffenden Eintragung zu. Aber die Konsequenzen sind nicht recht durchdacht: Soll zB wirklich durch Versäumnisurteil der Arbeitgeber durch das Gericht verpflichtet werden können, eine bestimmte öffentlich-rechtliche Lohnsteuerbescheinigung abzugeben? Das ArbG Iserlohn⁸¹ hat das m.E. zu Recht verneint. Was geschieht etwa, wenn das Finanzamt nach § 328 AO etwas anderes durchsetzt als was das Arbeitsgericht dem Arbeitgeber im Urteil aufgegeben hat? Zum Teil will man aus derartigen meist nicht aufgedeckten Erwägungen entgegen der Gesetzesgeschichte eine Klage auf Berichtigung verneinen⁸². Aber wie soll überhaupt auf Erteilung einer Lohnsteuerbescheinigung geklagt werden, wenn der Inhalt nicht bestimmt wird⁸³? Besteht aber kein Anspruch auf Erteilung der Lohnsteuerbescheinigung mit einem bestimmten Inhalt, können auch keine Schadensersatzansprüche des Arbeitnehmers aus Verzug gegeben sein, da nur bei Vorliegen einer vertraglichen Verpflichtung diese in einer den Verzug begründenden Weise verletzt werden kann.

79 Vgl. Dütz, RdA 1980, 81 (82).

80 Vor allem Wigo Müller, Betr. 1977, 997 (1003); ders., Betr. 1973, 570 (571).

81 ArbG Iserlohn U. v. 21. 1. 1981 1 Ca 874/80, BB 1981, 1276 (für eine Arbeitsbescheinigung).

82 Umfassender Nachweis des Meinungsstandes hierzu bei Becker-Schaffner, Betr. 1983, 1304 (1308 f.). Vgl. auch LAG Hamm, U. v. 20. 2. 1976 3 Sa 1443/75, Betr. 1976, 923, wonach ein Anspruch auf eine Bescheinigung eines bestimmten Inhalts nicht besteht. Roblfing/Rewolle, (FN 72), § 2 Anm. 8 e gehen offenbar davon aus, daß dieser Berichtigungsanspruch im Gegensatz zum Anspruch auf erstmalige Erteilung öffentlich-rechtlich sei.

83 Wigo Müller, Betr. 1977, 997 (1004) weist zu Recht darauf hin, der Inhalt der Bescheinigung sei nur eine Modalität ihrer Erteilung.

Die Zahl der Ungereimtheiten läßt sich leicht erweitern. So sieht etwa § 61 Abs. 2 ArbGG vor, daß bei einem Urteil, das die Verpflichtung zu einer Handlung ausspricht, zugleich auf Antrag des Arbeitnehmers angeordnet werden kann, daß dann, wenn die Handlung nicht innerhalb einer bestimmten angeordneten Frist vorgenommen worden ist, an den Arbeitnehmer eine vom Gericht zu bestimmende Entschädigung gezahlt werden muß; der Anspruch auf Vornahme der Handlung erlischt dann. Selbst wenn man⁸⁴ die Herausgabe der Lohnsteuerkarte nicht als „Handlung“ ansieht und die Vorschrift hierauf nicht anwendet, so müßte sie doch auf den Fall der Erteilung der Lohnsteuerbescheinigung angewandt werden. Soll aber tatsächlich die Verpflichtung zur Erteilung dieser Bescheinigung trotz ihrer öffentlich-rechtlichen Funktion entfallen können?

Die zivilrechtlichen Ansprüche sind nicht immer nur ein Vorteil für den Arbeitnehmer gegenüber der alternativen Möglichkeit, das Finanzamt zu informieren und von diesem das rechtmäßige Verhalten des Arbeitnehmers durchsetzen zu lassen. Denn das Finanzamt wird wohl, solange direkte Ansprüche bestehen, die der Arbeitnehmer vor den Zivilgerichten durchsetzen kann, ohne Ermessensfehler den Arbeitnehmer auf deren Durchsetzung auf eigene Kosten (vgl. § 12 a Abs. 1 S. 1 ArbGG) verweisen können. Soweit im übrigen für das Verhalten des Arbeitgebers als Beliehener die Amtshaftung eintritt⁸⁵, gilt bei konkurrierenden zivilrechtlichen Ansprüchen zu Lasten des Arbeitnehmers die Subsidiaritätsklausel des § 839 Abs. 1 S. 2 BGB.

II. Das Innenverhältnis als steuerrechtliches Schuldverhältnis

1. Der Arbeitgeber als Beliehener

Der Arbeitgeber hat eine Doppelstellung. Er ist einerseits – und primär – Partei des zivilrechtlichen Arbeitsvertrages und steht – ebenso wie der Arbeitnehmer – insoweit dem Staat als Privatrechtssubjekt mit eigener Rechtssphäre gegenüber⁸⁶. Er ist andererseits aber, soweit er für die Finanzverwaltung die Lohnsteuer erhebt, zugleich der Staatsorganisation angegliedert und nimmt begrenzte staatliche Kompetenzen auf dem Ge-

84 Nachweis des Meinungsstandes bei *Becker-Schaffner*, Betr. 1983, 1304 (1309 f.).

85 Dazu unten S. 196 f.

86 *Forsthoff*, (Lehrbuch des Verwaltungsrechts, 10. Aufl., München 1973, S. 180) und *Ipsen*, (Festschrift für Erich Kaufmann, Stuttgart 1950, S. 141 [151]), betonen, daß die Stellung des Beliehenen statusmäßig immer privatrechtlich bleibe, auch wenn er in einzelnen Beziehungen funktionell hoheitlich handeln könne.

biet der Besteuerung im eigenen Namen wahr⁸⁷, die den Umfang bloßer „Bürgerpflichten“ übersteigen⁸⁸. Die eine Funktion schließt die andere nicht aus; das Rechtsinstitut der Beleihung ist gerade durch dieses Spannungsfeld zwischen privatem Status und hoheitlichem Handeln gekennzeichnet. Ich halte es deshalb nicht für richtig⁸⁹, daraus, daß der Arbeitgeber in gewisser Beziehung der Finanzverwaltung als Steuerentrichtungspflichtiger gegenübersteht, zu schließen, er könne deshalb nicht „Hilfsorgan der Finanzverwaltung“⁹⁰ sein. Wenn das Finanzverwaltungsgesetz ihn nicht als Verwaltungsbehörde nennt, so hat das kein Gewicht, da das Finanzverwaltungsgesetz die steuerrechtliche Stellung des Arbeitgebers im Lohnsteuerverfahren nicht bestimmen will. Soweit der Arbeitgeber Entrichtungspflichtiger ist, ist er funktionell Verwaltungsbehörde⁹¹; die Fähigkeit, Verwaltungsakte zu erlassen, ist dazu nicht erforderlich⁹². Soweit er hingegen, zB weil sein eigenes Vermögen bei der Haftung betroffen ist, eigene Rechte gegenüber dem Finanzamt wahrnimmt, tritt er im privatrechtlichen Status auf. Diese Differenzierung ist auch sonst nicht ungewohnt. Im Beamtenrecht muß seit jeher die Sphäre der bloßen Organfunktion abgegrenzt werden von der Eigensphäre des Beamten, in der er Verwaltungsrechtsschutz genießt⁹³.

Das Ausüben von „Funktionen des Staates“⁹⁴ reicht allerdings für die An-

87 Dies kennzeichnet den Beliehenen nach BVerwG U. v. 5. 3. 1968 I C 35.65, E 29, 166 (169 f.). Vgl. auch *Tettinger*, DVBl. 1976, 752. Zum Arbeitgeber als Beliehenen *Steiner*, Öffentliche Verwaltung durch Private, Hamburg 1975, S. 190 ff.

88 Zur Abgrenzung der bloßen Bürgerpflichten von *Heimburg*, Verwaltungsaufgaben und Private, Berlin 1982, S. 17 f.

89 Vgl. aber *Birkenfeld*, S. 266 und *Drenseck*, S. 382 f.

90 Vgl. FN 3.

91 Zur Eigenschaft des Beliehenen als Verwaltungsbehörde *Erichsen/Martens*, Allg. Verwaltungsrecht, 7. Aufl., Berlin 1986, § 11 II 2b; *Maurer*, Allg. Verwaltungsrecht, 4. Aufl., München 1985, Anm. 23.59; *Wolff/Bachof*, Verwaltungsrecht II, 4. Aufl., München 1976, S. 457.

92 Vgl. BGH U. v. 30. 11. 1967 VII ZR 34/65, BGHZ 49, 108 (113) mit Anm. von *Rupp*, JZ 1968, 300 und BGH U. v. 11. 1. 1979 VII ZR 32/71, NJW 1973, 458, beide zu den Kfz-Sachverständigen des TÜV; BGH U. v. 27. 5. 1963 III ZR 48/62, BGHZ 39, 358 und BVerwG U. v. 25. 11. 1971 I C 7.70, DÖV 1972, 500, beide zu den Prüfingenieuren für Baustatik.

93 Vgl. dazu von *Münch*, Bes. Verwaltungsrecht, 7. Aufl., Berlin 1985, S. 5 (5).

94 *Herrmann/Heuer/Raupach*, (FN 6), § 38 Anm. 3 a (1).

nahme einer Beleihung nicht aus⁹⁵. Auch der Unternehmer, der zB die Umsatzsteuer oder die Sonderabgabe nach dem Dritten Verstromungsgesetz⁹⁶ im Preis überwälzt, nimmt staatliche Abgabenerhebungsfunktionen wahr, handelt aber dennoch gegenüber seinem Vertragspartner bei der gewollten Überwälzung privatrechtlich⁹⁷. Da sich Staatsaufgaben nicht statisch bestimmen lassen, weil dem Staat nach dem Grundgesetz die Kompetenz-Kompetenz zusteht, den Bereich des Staatlichen selbst zu bestimmen, kann die Beleihung nicht nach der Aufgabentheorie durch die Art der Tätigkeit bestimmt werden⁹⁸. Entscheidend ist das selbständige⁹⁹ hoheitliche Auftreten nach außen, das beim Lohnsteuerabzug durch den Arbeitgeber vorliegt.

Die hoheitliche Tätigkeit des Arbeitgebers kann nicht in Abrede gestellt werden¹⁰⁰. Zivilrechtlich schuldet der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer den Bruttolohn. Dieser Anspruch ist verfassungsrechtlich Eigentum des Arbeit-

95 Die Terminologiefrage ist kontrovers (vgl. auch FN 100), insoweit aber auch eine Frage nach Zweckmäßigkeit, solange man nicht aus dem Begriff des Beliehenen glaubt Rechtsfolgen deduzieren zu können. Häufig wird von Beleihung nicht nur bei einer Übertragung von Befugnissen aufgrund eines Gesetzes (durch Verwaltungsakt), sondern auch bei einer Übertragung der Aufgaben durch das Gesetz selbst gesprochen, vgl. *Ossenbühl*, Staatshaftungsrecht, 3. Aufl., München 1983, S. 9; *Jacobs*, Staatshaftungsrecht, München 1982, S. 66. Dazu daß eine Beleihung nicht nur bei der Übertragung obrigkeitlicher, sondern auch bei der Übertragung schlicht-hoheitlicher Tätigkeit vorliegt, *Steiner*, (FN 87), S. 56.

96 §§ 8, 10 des Dritten Verstromungsgesetzes v. 15. 12. 1974 (BGBl. I S. 3473).

97 Wie gefährlich es ist, aus der Wahrnehmung von „Staatsaufgaben“ auf die Einräumung hoheitlicher Kompetenzen zu schließen, zeigen die Entscheidungen, die Schülerlotsen und Ordnungsschüler als Träger öffentlicher Gewalt ansehen; vgl. dazu *Martens*, NJW 1970, 1029 und *Zuleeg*, DÖV 1970, 627.

98 Dazu *Ossenbühl*, VVDStRL 29 (1971), S. 137, 150 ff.; *Krautzberger*, Die Erfüllung öffentlicher Aufgaben durch Private. Zum Begriff des staatlichen Bereichs, Berlin 1971, insbes. 97 ff.; *Martens*, Öffentlich als Rechtsbegriff, Bad Homburg 1969, S. 133 f.; *Bull*, Die Staatsaufgaben nach dem GG, Frankfurt 1973, S. 13; *Brohm*, Strukturen der Wirtschaftsverwaltung, Stuttgart 1969, S. 202 ff.; *Klaus Vogel*, Öffentliche Wirtschaftseinheiten in privater Hand, Hamburg 1959, S. 60 ff.; *von Heimburg*, (FN 88), S. 31 ff.

99 *Steiner*, (FN 87), S. 192 FN 885 nennt die Versuche, das Verhältnis zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer in bezug auf den Quellenabzug privatrechtlich zu deuten, Vernebelungen des wirklichen Tatbestandes. Zur Abgrenzung zum bloßen Verwaltungshelfer vgl. *Maurer*, (FN 91), Anm. 23.60; *Tettinger*, DVBl. 1976, 752 (754).

100 *Von Heimburg*, (FN 88), S. 38 ff. unterscheidet Beliehene von Indienstgenommenen danach, daß letzteren keine hoheitlichen Befugnisse übertragen seien. Ihnen seien „Aufgaben zur Erfüllung, keine Kompetenzen zur Wahrnehmung übertragen“. Das trifft aber für den Arbeitgeber gerade nicht zu.

nehmers im Sinne des Art. 14 Abs. 1 GG. Wenn der Arbeitgeber dennoch die Auszahlung eines von ihm selbst ermittelten Steueranteils dieses Bruttolohns verweigern und ihn an einen dritten – das Finanzamt – zahlen darf, kommt darin das hoheitliche Handeln deutlich zum Ausdruck. Ähnlich liegt es beim Lohnsteuer-Jahresausgleich. Der Arbeitnehmer kann praktisch in vielen Fällen wählen, ob er den Ausgleich vom Arbeitgeber oder vom Finanzamt durchführen läßt. Sollte nur im letzten Fall die Ausübung öffentlicher Gewalt vorliegen, im ersten Fall trotz weitgehender Funktionsgleichheit der Tätigkeit hingegen nicht?

Die meisten Autoren betonen zwar verbal diese Zwitterstellung, ordnen aber im praktischen Ergebnis Pflichten dem Arbeitgeber immer als Privatrechtssubjekt an. Daß dies bedenklich ist, hoffe ich gezeigt zu haben. Treffen den Arbeitgeber aber die lohnsteuerrechtlichen Pflichten nicht als Privatrechtssubjekt, so müssen sie ihm notwendig in seiner anderen Eigenschaft als Glied der Staatsverwaltung im Rahmen eines steuerrechtlichen gesetzlichen Schuldverhältnisses zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer zugeordnet werden. Von dieser Position aus ist die rechtsdogmatische Stellung des Arbeitgebers beim Quellenabzug zu entwickeln.

2. Skizzierung der dogmatischen Aufgabe

Damit stellen sich die allgemeinen Probleme der Beleihung¹⁰¹ auch im Lohnsteuerrecht:

Zum einen gilt es, die eigene grundrechtlich geschützte Sphäre des Arbeitgebers, in der er der Finanzverwaltung als Privatrechtssubjekt gegenübertritt, von derjenigen abzugrenzen, in der seine Eigensphäre gegenüber der Einordnung in die staatliche Verwaltung zurücktritt. Für den Komplex der Arbeitgeberhaftung nach § 42 d EStG dürfte es klar sein, daß hier der haftende Arbeitgeber der Finanzverwaltung im Außenverhältnis gegenübersteht. Aber wie ist seine Stellung als Entrichtungspflichtiger bei der Lohnsteueranmeldung nach § 41 a EStG? Ist er zB an die Lohnsteuer-Richtlinien gebunden¹⁰², kann das Finanzamt also den Arbeitgeber wie die eige-

101 Dazu *Ipsen*, (FN 86), S. 141, 159 ff.

102 Das Problem der Bindung an Verwaltungsrichtlinien gehört auch sonst zu den Standardfragen der Beleihung, vgl. *Ossenbühl*, Verwaltungsvorschriften und Grundgesetz, Bad Homburg 1968, S. 427 ff. Die Frage ist vor allem unter dem Gesichtspunkt demokratisch-parlamentarischer Kontrolle zu sehen; mit ihr ist es unvereinbar, Beliehene „unkontrolliert“ in einer Weise tätig werden zu lassen, daß sie nicht mehr unter der Autorität und Verantwortung eines Regierungsorgans stehen, dazu *E. R. Huber*, Wirtschaftsverwaltungsrecht I, Tübingen 1953, S. 544 f.

nen Beamten anweisen, in einem konkreten Einzelfall in bestimmter Weise zu handeln? Diese Fragen sind weitgehend unbeantwortet¹⁰³. Ihre Beantwortung gehört nicht zum Gegenstand des Referats, das sich auf das Innenverhältnis zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer beschränken muß.

Zum anderen muß im Verhältnis zum Arbeitnehmer geklärt werden, wie die privaten arbeitsrechtlichen Beziehungen von den Beziehungen abzuheben sind, die sich aus dem durch § 38 Abs. 3 EStG geschaffenen steuerrechtlichen Schuldverhältnis ergeben. Wie steht es mit den Ansprüchen auf Herausgabe der Lohnsteuerkarte und auf die Erteilung der Lohnsteuerbescheinigung: Liegen hier Verpflichtungen gegenüber dem Finanzamt und/oder gegenüber dem Arbeitnehmer vor und, wenn es sich um öffentlich-rechtliche Pflichten handelt, begründen sie dann individuelle öffentlich-rechtliche Ansprüche des Arbeitnehmers? Und wie verhalten sich die Pflichten des Arbeitgebers gegenüber dem Finanzamt zu etwaigen konkurrierenden Pflichten gegenüber dem Arbeitnehmer? Welchem Pflichtenkreis gehören etwa Belegnahme- und Belegverwahrungspflichten, insbesondere zum Nachweis der Lohnsteuerfreiheit von Zuwendungen, an? Welcher Rechtsnatur ist der Anspruch auf Geheimhaltung der Daten der Lohnsteuerkarte nach § 39b Abs. 1 S. 4 EStG?

III. Ausgewählte Problemkreise als Beispiel

Kritik der Rechtsprechung kann nur dann Aussicht auf Erfolg haben, wenn sie auch bei den praktischen Fragestellungen Lösungsalternativen aufzuzeigen vermag. Daß die Isolation von Arbeitsverhältnis und Lohnsteuer-Innenverhältnis dies vermag, möchte ich an drei Fragenkomplexen zeigen.

¹⁰³ Die Frage ist wohl nur von *Schick*, FR 1983, 500 und *Steiner*, (FN 87), S. 192 FN 882 klargestellt. Im übrigen wird sie unter den unterschiedlichsten topoi aufgeworfen. Das BAG (FN 19), AP 2 zu § 670 BGB behandelt sie unter der Fragestellung, ob die Unkenntnis von Richtlinien eine Inanspruchnahme des Arbeitgebers als Haftenden ausschließe. Der Auslandstätigkeitserlaß vom 31. 10. 1983 (BStBl. I 1983, 470) sieht unter VI. vor, daß bei derartigen Auslandstätigkeiten ein Lohnsteuer-Jahresausgleich durch den Arbeitgeber nach § 42b EStG nicht durchgeführt werden darf, obwohl die Vorschrift das nicht anordnet. Es ist zweifelhaft, ob der Erlaß auf § 34c Abs. 5 EStG gestützt werden kann (*Blümich/Falk*, [FN 25], 42b Anm. 6a); die Finanzverwaltung geht aber ersichtlich davon aus, daß der Arbeitgeber gebunden ist.

1. Die Haftung für Fehler des Arbeitgebers

Es steht außer Zweifel, daß der Arbeitgeber den Arbeitnehmer durch falsche Handhabung des Lohnsteuerabzugs schädigen kann. Gehen wir zB davon aus, daß der Arbeitgeber bei einem beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmer rechtsirrtümlich keine Lohnsteuer einbehält; der Arbeitnehmer nimmt deshalb an, daß er im Inland keiner Steuerpflicht unterliegt. Nachdem die Situation bei einer Lohnsteuer-Außenprüfung erkannt wird, erläßt das Finanzamt einen Einkommensteuerbescheid über einen erheblichen Betrag und vollstreckt in inländisches Vermögen des Arbeitnehmers. Dem entsteht durch die unwirtschaftliche Verwertung seines Vermögens ein über den Nachteil der Steuerzahlung hinausgehender Schaden. Das BAG¹⁰⁴ geht davon aus, daß der Arbeitgeber bei Verschulden dem Arbeitnehmer für diesen Schaden haftet.

a) Eintritt der Staatshaftung

Nach der hier vertretenen Ansicht handelt es sich nicht um die Verletzung einer arbeitsvertraglichen Pflicht. Der Arbeitgeber wird aufgrund der Beleihung durch § 38 Abs. 3 EStG tätig; auch seine Untätigkeit ist diesem Pflichtenkreis zuzuordnen.

Übt jemand aber als Beliehener öffentliche Gewalt aus, greift die Haftung für Amtspflichtverletzungen nach § 839 Abs. 1 BGB ein¹⁰⁵. Das muß auch bei Fehlhandlungen des Arbeitgebers beim Lohnsteuerabzug gelten¹⁰⁶. *Schaub*¹⁰⁷ meint zwar, eine solche Haftung scheitere daran, daß dem Arbeitgeber kraft öffentlichen Rechts keine Fürsorgepflichten delegiert worden seien. Es kommt aber nicht auf Fürsorgepflichten, sondern auf Amtspflichten gegenüber dem Arbeitnehmer als Steuerschuldner an. Da jeder Finanzbeamter derartige Pflichten gegenüber dem Steuerpflichtigen hat¹⁰⁸, ist nicht einzusehen, warum der Arbeitgeber sie nicht haben sollte. Diese Haftung wird nach Art. 34 S. 1 GG befreiend auf den Staat übergeleitet,

104 Oben S. 178 f.

105 Das gilt auch für Beliehene, vgl. *Martens*, NJW 1970, 1028; RGRK/*Krefz*, BGB, 12. Aufl., Berlin 1980, § 839 Anm. 65 f.; *Ossenbühl*, VVDStRL 29 (1971) S. 137, 196 ff.

106 So *Forsthoff*, (FN 86), S. 180; *Sieg*, Anm. SAE 1963, 229; *Steiner*, (FN 87), S. 95; *Riepen*, Die Rechtsstellung des Arbeitgebers im Lohnsteuerabzugsverfahren, Köln 1967, S. 71 f. AA *Mösch*, (FN 17), S. 57 ff.

107 *Schaub*, (FN 18), § 71 I 2. Die Begründung findet sich allerdings letztmals in der 4. Aufl. 1980.

108 Nachweise bei *Palandt/Thomas*, BGB, 44. Aufl., München 1985, § 839 Anm. 15 „Steuerbeamter“ und RGRK/*Krefz*, (FN 105), Anm. 339.

denn Art. 34 S. 1 GG stellt mit dem Tatbestandsmerkmal „jemand“ nicht auf den Status des Handelnden, sondern den wahrgenommenen Aufgabenkreis ab. § 12 S. 1 StHG¹⁰⁹ sah dies auch ausdrücklich vor. Die Transformationsthese, die die lohnsteuerrechtlichen Pflichten dem Arbeitgeber als Privatrechtssubjekt zuordnet, findet ihre dogmengeschichtliche Parallele in den für die Amtshaftung maßgeblichen Vorstellungen des ausgehenden 18. Jahrhunderts. Die pflichtwidrige Handlung des Beamten wurde ihm selbst mit der Folge der Eigenhaftung zugerechnet, weil er gewissermaßen den Auftrag des Landesherrn überschreite und damit „in den Privatstand“ trete¹¹⁰. Im Staatshaftungsrecht ist diese „wahrhaft skandalöse Theorie“¹¹¹ überwunden¹¹²; im Lohnsteuerrecht lebt sie unerkannt fort; die „Zumuthung“, sich an den fehlerhaft handelnden Arbeitgeber halten und dessen Insolvenzrisiko tragen zu müssen, wird dort als selbstverständlich betrachtet.

b) Passivlegitimation

Zweifelhaft ist allerdings, welche Körperschaft für den Arbeitgeber haftet. In Frage kommt einerseits die Bundesrepublik Deutschland als diejenige Körperschaft, die aufgrund ihrer Gesetzgebungskompetenz (Art. 105 Abs. 2 iVm Art. 106 Abs. 3 S. 1 GG) alle Arbeitgeber in Dienst genommen hat, andererseits das Bundesland, das die Einkommensteuer verwaltet (Art. 108 Abs. 2 GG) und dessen Finanzverwaltung durch den Arbeitgeber von Aufgaben entlastet wird. Art. 34 S. 1 GG läßt für Fehler eines Amtswalters diejenige „Körperschaft, in deren Dienst er steht“, eintreten. Die Rechtsprechung geht von der sog. Anvertrauens- oder Amtsübertragungs-

109 Staatshaftungsgesetz vom 26. 6. 1981 (BGBl. I S. 553). Das Gesetz wurde durch BVerfG U. v. 19. 10. 1982 2 BvF 1/81, E 61, 149 mangels Gesetzgebungskompetenz des Bundes für nichtig erklärt. Nach der Vorschrift haftet, wenn der Träger der öffentlichen Gewalt keine juristische Person des öffentlichen Rechts ist, die juristische Person des öff. Rechts, die die Aufgaben übertragen hat. Die Vorschrift wurde gerade mit Rücksicht auf die Beleihungsfälle geschaffen, vgl. Kommissionsbericht zur Reform des Staatshaftungsrechts, Bundesminister der Justiz 1973, zu § 13.

110 *Ossenbübl*, (FN 95), S. 2.

111 *Zoepfl*, Grundsätze des allgemeinen und des constitutionell-monarchischen Staatsrechts, 3. Aufl. 1846, S. 370 f. (zitiert nach *Ossenbübl*, [FN 95], S. 3).

112 Man ging von ihr ab, weil es „unbillig (sei), wenn der Staat seinen Unterthanen zumuthet, darunter zu leiden und versuchen zu müssen, wider seine fehlenden Beamten, bei denen sich oft gar nicht zu erholen ist, unter Aufopferung großer Kosten und Bekämpfung unsäglicher Schwierigkeiten ihre Schadloshaltung zu verfolgen“, *Sundheim*, Über Schadensstiftung durch Staatsbeamte und Haftverbindlichkeit des Staates dafür, 1927, S. 1 (zitiert nach *Ossenbübl*, [FN 95], S. 3).

theorie¹¹³ aus, wonach in Fällen doppelter Zuordnung grundsätzlich diejenige Körperschaft haftet, die dem Handelnden sein Amt anvertraut hat. Danach müßte wohl die Bundesrepublik passivlegitimiert sein. Andererseits fragt es sich aber, ob das Kriterium des Anvertrauens dort geeignet ist, wo nicht bestimmte Personen mit hoheitlicher Gewalt beliehen werden, sondern eine ganze durch allgemeine Merkmale gekennzeichnete Personengruppe, hier die der Arbeitgeber, durch ein Gesetz beliehen wird. Denn hier wird nicht von dem, der das Amt überträgt, eine individuelle Auswahlentscheidung getroffen. M.E. sprechen viele Erwägungen dafür, nach der Funktionstheorie¹¹⁴ das Bundesland haften zu lassen, das durch die gesetzliche Ausgliederung eines Verwaltungsbereiches entlastet wird. Da es mir hier darum geht, die sich stellenden Probleme aufzuzeigen, die sich bei der Annahme einer Beleihung des Arbeitgebers ergeben, kann die weit in Grundfragen des Staatshaftungsrechts führende abschließende Lösung hier unerörtert bleiben.

c) Rückgriffsfragen

Haftet die öffentliche Körperschaft – sei es Land, sei es Bund –, so steht ihr wegen der Verletzung des durch § 38 Abs. 3 EStG begründeten gesetzlichen Schuldverhältnisses der Rückgriff gegen den Arbeitgeber zu. Soweit nicht besondere Normen diesen Rückgriff regeln¹¹⁵, ergibt sich dieser Rückgriffsanspruch aus den Grundsätzen der positiven Forderungsverletzung des jeweiligen – hier aus § 38 Abs. 3 EStG resultierenden – verwaltungsrechtlichen Schuldverhältnisses¹¹⁶. Das Staatshaftungsgesetz¹¹⁷ hatte in § 12 S. 2 StHG vorgesehen, daß dieser Rückgriff grundsätzlich bereits bei leichter Fahrlässigkeit und – wenn spezialgesetzlich vorgesehen – u. U. auch ohne Verschulden möglich sein solle, weil die Stellung des Beliehenen freier und unabhängiger als die eines Beamten sei. Das wird man rechtspolitisch m. E.¹¹⁸ akzeptieren können. Nach dem geltenden Recht ist

113 BGH U. v. 12. 2. 1970 III ZR 231/68, BGHZ 53, 217 (Schiedsmann) mwN; BGH U. v. 21. 4. 1983 III ZR 2/82, BGHZ 87, 202 mwN; RGRK/Krefz, (FN 105), § 839 Anm. 59 ff. So auch § 12 S. 1 StHG (vgl. FN 109).

114 Dazu *Bender*, Staatshaftungsrecht, 2. Aufl., Karlsruhe 1974, Anm. 697 ff.

115 ZB § 46 Abs. 2 BRRG; § 78 Abs. 2 BBG; § 96 Abs. 2 LBG Bad.-Württ.; § 24 Abs. 2 SoldG; § 34 Abs. 2 ZDG; §§ 46, 71 DRiG; § 14 BAT.

116 Vgl. RG U. v. 13. 12. 1940 III 37/40, RGZ 165, 323 (333 f.); *Maunz/Dürig/Herzog*, (FN 8), Art. 34 Anm. 39; *Ossenbühl*, (FN 95), S. 68.

117 Vgl. FN 109.

118 Wenn *Herrmann/Heuer/Raupach*, (FN 6), § 38 Anm. 25 meinen, als Gehilfe des Staates dürfe der Arbeitgeber nicht stärker als dessen Beamte haften, so ist das keine juristische Begründung. Art. 3 Abs. 1 GG ist durch die Differenzierung mit Rücksicht auf die freiere Stellung des Beliehenen sicherlich nicht verletzt. AA *Schick*, BB 1983, 1041 (1045).

aber zu berücksichtigen, daß Art. 34 S. 2 GG eine Rückgriffssperre enthält, die den Rückgriff auf Vorsatz und grobe Fahrlässigkeit begrenzt. Das gilt de lege lata auch für Beliehene¹¹⁹. Art. 34 S. 2 GG gilt aber nur für die Innenhaftung bei Fremdschäden im Hoheitsbereich¹²⁰. Für die Eigenschäden steht dem Gesetzgeber volle Dispositionsfreiheit zu. Die Lohnsteuerhaftung des Arbeitgebers nach § 42 d EStG, die nicht einmal generell von einem Verschulden abhängig ist, stößt daher unter diesem Gesichtspunkt auf keine verfassungsrechtlichen Bedenken¹²¹. Sie ist systematisch lediglich eine für bestimmte Fälle normierte Spezialregelung der Innenhaftung für Eigenschäden des Fiskus.

d) Sphärenabgrenzung

Die Bejahung der Staatshaftung führt nicht dazu, daß immer der Staat haftet, wenn dem Arbeitnehmer ein Schaden entsteht.

Wie in allen Fällen der Staatshaftung für Beliehene gilt es vielmehr, genau die Handlungssphären abzugrenzen, in denen der Arbeitgeber als Hoheitsträger und als Privatrechtssubjekt tätig wird. Unproblematisch ist folgender häufig die Arbeitsgerichte beschäftigender Fall:

Während einer durch die Instanzen getriebenen Kündigungsschutzklage bietet der Arbeitnehmer seine Arbeitsleistung an. Das Bundesarbeitsgericht entscheidet nach mehreren Jahren Prozeßdauer, daß das Arbeitsverhältnis durch die Kündigung nicht beendet worden ist. Daraufhin zahlt der Arbeitgeber nun den für die gesamte Prozeßdauer rückständigen Lohn nach (§ 615 BGB). Die Lohnsteuer entsteht mit der Zahlung des Lohnbetrages (§ 38 Abs. 2 S. 2 EStG). Wegen der Höhe des Betrages und weil der Arbeitnehmer zwischenzeitlich Einkünfte aus einem neuen Arbeitsverhältnis bezieht, ist die zu zahlende Lohnsteuer wegen der Progressionswirkung relativ hoch. Der Arbeitnehmer klagt nun gegen den Arbeitgeber als Schaden die Differenz zwischen der tatsächlich gezahlten Lohnsteuer und der Steuerbelastung ein, die bei laufender Lohnzahlung während der Prozeßdauer angefallen wäre. Hier geht es um einen Schuldnerverzug bei der Zahlung des Lohnes. Für die Steuerdifferenz steht der Ar-

119 § 12 S. 2 StHG (vgl. FN 109) verstieß daher m. E. gegen Art. 34 GG, nachdem die ursprünglich beabsichtigte Änderung des Art. 34 GG (vgl. dazu *Schäfer/Bonk*, StHG, München 1982, Einf. Anm. 218 ff.) gescheitert war. Es wurde wohl übersehen, daß § 12 S. 2 StHG insoweit hätte der Entwicklung angepaßt werden müssen.

120 Statt aller *Ossenbübl*, (FN 95), S. 69.

121 Eine ganz andere Frage ist, ob sie wirklich sachlich angemessen ist. Vgl. dazu mit Recht einschränkend *Gast-de Haan*, (S. 150 ff.) und *von Groll*, (S. 445 ff.).

beitgeber selbstverständlich nach § 286 Abs. 1 BGB als Privatrechtssubjekt ein.

Es gibt aber, wie die Ausführungen oben gezeigt haben¹²², zahlreiche Problemfälle, die man genauer wird analysieren müssen.

2. Die Lohnsteuer im Lohnprozeß

Ein zweiter Problemkreis von erheblicher praktischer Bedeutung betrifft die Fragen der Behandlung der Lohnsteuer im Lohnprozeß vor den Arbeitsgerichten.

a) Die Bruttolohnverurteilung

Es besteht heute weitgehende Einigkeit darüber, daß im Lohnprozeß das Arbeitsgericht den Arbeitgeber auf den Bruttolohn zu verurteilen hat¹²³. Das folgt, sieht man vom Sonderfall der Abschlagszahlungen (§ 39b Abs. 5 EStG) ab, zwingend schon daraus, daß nach § 38 Abs. 2 S. 2 EStG die Lohnsteuer erst mit dem Zufluß beim Arbeitnehmer – im Regelfall also mit der Zahlung – entsteht. Maßgebend für die Höhe der Steuer sind daher die auf der Lohnsteuerkarte eingetragenen persönlichen Verhältnisse im Zeitpunkt der Zahlung des Lohnes, nicht im Zeitpunkt der Verurteilung. Da aber im Zeitpunkt der Absetzung des Urteils diese künftigen Verhältnisse nicht sicher feststehen – u.U. wird das Urteil erst Jahre später rechtskräftig und vollstreckt –, kann das Arbeitsgericht die richtige Lohnsteuer nicht einmal in der Theorie ermitteln und folglich auch nicht auf einen Nettobetrag verurteilen.

122 S. 194 f.

123 BAG U. v. 14. 1. 1964 3 AZR 55/63, AP 20 zu § 611 BGB „Dienstordnungs-Angestellte“; BAG U. v. 21. 4. 1966 VII ZB 3/66, AP 13 zu § 611 BGB „Lohnanspruch“; BAG U. v. 15. 11. 1978 5 AZR 199/77, AP 14 zu § 613 a BGB; BAG U. v. 17. 4. 1985 5 AZR 74/84 (zur Veröffentlichung bestimmt); BGH B. v. 21. 4. 1966 VII ZB 3/66, AP 13 zu § 611 BGB „Lohnanspruch“; LAG München U. v. 21. 8. 1979 4 Sa 470/79, Betr. 1980, 886. Nachweise früherer entgegengesetzter Auffassungen bei *Stolterfoht*, (FN 27), Anm. 148 FN 193. Eine vom Arbeitnehmer u.U. gewünschte Beschränkung der Lohnklage auf den Nettoanteil ist (auch bei laufendem Lohn) entgegen dem – schlicht falschen – Hinweis im Urteil des 7. Senats des BAG v. 29. 8. 1984 7 AZR 34/83, AP 27 zu § 123 BGB (dem folgend *Wigo Müller*, Beilage 5 BB 1985, S. 5) nicht möglich, weil – abgesehen von der Unbestimmtheit der notwendig zu ermittelnden Lohnsteuerbelastung (vgl. *Berkowsky*, BB 1982, 1120 und Betr. 1985, 2099) – der eingeklagte Teilbetrag wiederum nach dem in § 38 Abs. 2 S. 2 EStG vorausgesetzten Zusammenhang in einen Nettolohnanteil und einen Steueranteil zerfallen müßte.

b) Zwangsvollstreckungsprobleme

Nur scheinbar steht der Arbeitgeber im Widerstreit zwischen der Pflicht zur Lohnsteuereinbehaltung nach § 38 Abs. 3 EStG einerseits und der Pflicht zur Befolgung eines auf Bruttolohn lautenden Urteils andererseits. Denn über den Lohnsteuerabzug entscheidet das Arbeitsgericht beim Bruttolohn nicht – weder positiv noch negativ. Das betonte bereits die Gesetzesbegründung zu § 69 des EStG 1925¹²⁴. Die Kenntnis dieser Begründung hätte manche fruchtlose Diskussion im Arbeitsrecht vermieden.

Der Arbeitgeber, der auf Zahlung von Bruttolohn verurteilt worden ist, kann entweder den Steuerbetrag – obwohl eine Steuerschuld mangels Zuflusses noch nicht entstanden ist – an das Finanzamt zahlen und dem Gerichtsvollzieher diese Zahlung für Rechnung des Arbeitnehmers urkundlich nachweisen (§ 775 Nr. 5 ZPO)¹²⁵; dieser hat dann in Höhe des nachgewiesenen Betrages die Vollstreckung vorläufig einzustellen. Im übrigen muß der Gerichtsvollzieher die Vollstreckung der Finanzbehörde anzeigen¹²⁶. Die Praxis zeigt, daß dieses System trotz seiner kleinen gedanklichen Mängel im wesentlichen funktioniert¹²⁷. Das gilt auch in Fällen der

124 Abgedruckt bei *Strutz*, (FN 39), § 69 Anm. 1.

125 BAG (FN 123), AP 14 zu § 613 a BGB; *Stein/Jonas/Münzberg*, ZPO, 20. Aufl., Tübingen 1981, § 775 Anm. 21 mit Nachweisen dort in FN 54. Nach *Stein/Jonas/Münzberg*, Anm. 19 und 21 ist der Nachweis entweder nach § 775 Nr. 4 ZPO durch eine Quittung des Finanzamtes oder nach § 775 Nr. 5 ZPO durch die Vorlage eines von einer Bank bestätigten Einzahlungsbeleges zu erbringen, der dem Postschein gleichstehe. Die Schwierigkeit liegt darin, daß (1) der Arbeitgeber die Lohnsteuer zahlen muß, obwohl sie mangels Zahlung des Nettobetragens an den Gerichtsvollzieher noch gar nicht entstanden ist (§ 38 Abs. 2 S. 2 EStG), daß (2) der Arbeitgeber üblicherweise nach § 41 a Abs. 1 EStG verfährt und die Zuordnung von angemeldeten und abgeführten Beträgen zu einem bestimmten Arbeitsverhältnis dem Finanzamt dann nicht möglich ist und daß (3) dieser Weg in jenen seltenen Fällen nicht beschritten werden kann, in denen der Gerichtsvollzieher die abzuführenden Beträge aus der Verwertung gepfändeter Sachen entnimmt. M. E. mußte wohl, da sonst schon die Einbehaltung genügt, auch in der Zwangsvollstreckung die Bestätigung der Einbehaltung eines Betrages als Lohnsteuer genügen, vgl. *Stolterfoht*, (FN 27), Anm. 148.

126 § 86 Gerichtsvollzieherordnung in der ab 1. 1. 1983 geltenden Fassung.

127 Wird Lohnsteuer vom Arbeitgeber nicht einbehalten und der volle Nettolohn vollstreckt, ist meist die Inanspruchnahme des Arbeitgebers im Haftungswege ermessensfehlerhaft, vgl. RFH U. v. 17. 6. 1931 VI A 848/31, RStBl. 1931, 632. Die früher bisweilen erwogene Möglichkeit, der Gerichtsvollzieher sei zur Abführung der Lohnsteuer verpflichtet (vgl. *Stolterfoht* [FN 27], Anm. 148) wird nicht praktiziert. Es fehlt jegliche Verpflichtung für den Gerichtsvollzieher, Derartiges zu tun.

Lohnabtretung oder Lohnpfändung. Auch in diesen Fällen erzielt der Arbeitnehmer und nicht der Zessionar Einkünfte¹²⁸. Der Arbeitgeber oder der Gerichtsvollzieher hat ebenso zu verfahren wie wenn der Arbeitnehmer selbst vollstrecken würde¹²⁹.

Probleme können sich allerdings bei Lohnabtretungen und Lohnpfändungen ergeben, wenn der Arbeitgeber zu hohe Lohnsteuerbeträge an das Finanzamt zahlt und dem Abtretungsempfänger oder dem Pfändungsgläubiger nur ein zu geringer Restbetrag verbleibt, während sich die Überzahlung, weil sie für Rechnung des Arbeitnehmers geleistet ist, bei dessen Lohnsteuer-Jahresausgleich oder Einkommensteuerveranlagung auswirkt. Auch diese meines Wissens bisher nicht behandelten Fälle lassen sich aber – wenn auch mit gewissen Schwierigkeiten – lösen.

b) Zum Rechtsschutz des Arbeitnehmers

Die Arbeitsgerichte gehen, wenn sie auf den Bruttolohn verurteilen, zu treffend davon aus, daß sie keine Kompetenz haben, im Verhältnis zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer über die Höhe der Lohnsteuer zu befinden. Dann aber ist es inkonsequent, eine arbeitsvertragliche Pflicht zur richtigen Berechnung der Lohnsteuer aus der Fürsorgepflicht abzuleiten. Denn eine arbeitsvertragliche Pflicht, deren Einhaltung von den Arbeitsgerichten nicht erzwungen werden kann, ist ein Unikum. Könnte sie aber arbeitsgerichtlich erzwungen werden, wäre das Ergebnis die Nettolohnverurteilung, die gerade ausgeschlossen ist.

Andererseits folgt aus Art. 19 Abs. 4 GG, daß der Arbeitnehmer in der Lage sein muß, Rechtsschutz in Anspruch zu nehmen, wenn der Arbeitgeber ungeachtet der Rechtslage zB laufend zu hohe Lohnsteuerbeträge einbehält, weil er, wie er erklärt, keine Haftungsrisiken eingehen will, oder wenn er beim Lohnsteuer-Jahresausgleich zu einem zu geringen Erstattungsbeitrag kommt.

Zumindest theoretisch ist es denkbar, daß der Arbeitnehmer, soweit der Arbeitgeber ihm gegenüber hoheitlich handelt, unmittelbar finanzgericht-

128 Im einzelnen *Crezelius*, S. 105 f. Vgl. jetzt auch zu § 50 a Abs. 4 EStG BFH U. v. 23. 1. 1985 I R 64/81, BStBl. II 1985, 330. Die Kommentarliteratur zeigt erhebliche Widersprüche (beispielhaft *Blümich/Falk*, [FN 25], § 38 Anm. 25 ff.).

129 Das gilt auch in den Fällen des verschleierte Arbeitseinkommens nach § 850 h ZPO. Wenn der Lohn nach Abs. 1 einem Dritten zusteht, so unterscheidet sich dieser Fall nicht von demjenigen der Lohnabtretung. Wenn in Abs. 2 ein (nicht vereinbartes) Arbeitsentgelt fingiert wird, so gilt diese Fiktion auch für das Lohnsteuerrecht (*Hartz/Meeßen/Wolf*, (FN 51), „Pfändung von Arbeitseinkommen“).

lichen Rechtsschutz in Anspruch nimmt¹³⁰. Der Lohnsteuer-Jahresausgleich des Arbeitgebers wäre dann Verwaltungsakt, der – u.U. nach einer Einspruchsentscheidung des Finanzamtes¹³¹ – vor den Finanzgerichten angefochten werden kann. Derartige Lösungen, die den Beliehenen als Verwaltungsbehörde behandeln, die selbst Partei im Verwaltungsprozeß ist, sind nicht schlechthin ausgeschlossen. Gegen sie spricht aber zum einen die Tatsache, daß der Arbeitgeber in seiner Zwitterstellung denkbar ungeeignet ist, vor den Finanzgerichten staatliche Fiskalinteressen wahrzunehmen. Zum anderen fehlt im geltenden Recht jeder Ansatz, daß die Stellung des Arbeitgebers in dieser Weise ausgestaltet sein könnte. So, wie die Stellung des Arbeitgebers im Lohnsteuerverfahren heute geregelt ist, kann er keine verbindlichen Feststellungen treffen¹³². Andererseits ist – wie dargelegt – auch der arbeitsgerichtliche Rechtsschutz nicht eröffnet.

M.E. bietet sich ein Rechtsschutzsystem an, daß in derartigen Konfliktfällen die direkte und nur die direkte Auseinandersetzung zwischen Arbeitnehmer und Finanzverwaltung eröffnet. Der Arbeitgeber handelt gewissermaßen nur vorläufig; wird sein Verhalten vom Arbeitnehmer beanstandet, scheidet er aus den Rechtsbeziehungen aus und überläßt die Auseinandersetzung dem Steuerschuldner und dem Steuergläubiger. Eine solche Lösung ist einerseits mit dem Gebot eines effektiven Rechtsschutzes (Art. 19 Abs. 4 GG) vereinbar, der nur fordert, daß, nicht aber wie dieser Rechtsschutz zu gewähren ist, läßt sich andererseits aber auch in das gegenwärtige Verfahrensrecht integrieren. Das mögen zwei Beispiele zeigen:

(1) Der Arbeitgeber führt den Lohnsteuer-Jahresausgleich nach Auffassung des Arbeitnehmers falsch durch und erstattet einen zu geringen Betrag. Nach allgemeiner Meinung¹³³ ist der Lohnsteuer-Jahresausgleich des Arbeitgebers nur der letzte Akt

130 Davon ist zB der BdF in seiner in FN 3 erwähnten Stellungnahme ausgegangen. Zu Recht betont aber *Drenseck*, S. 385 f., daß die Einbehaltung der Lohnsteuer durch den Arbeitgeber und die Durchführung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs durch ihn nicht den Erlaß eines Verwaltungsaktes darstellt.

131 Zum Streit darüber, wer zuständiger Beklagter und Rechtsbehelfsbehörde ist, wenn ein Beliehener einen Verwaltungsakt erlassen hat, BayVGH U. v. 11. 2. 1974 Nr. 5 VII 72, NJW 1975, 1796 mit Anm. *Steiner*, NJW 1975, 1797 f. und *Götz*, DÖV 1975, 210. Vgl. auch OVG Lüneburg U. v. 14. 12. 1977 IV A 168/77, DÖV 1979, 604; *Borchert*, JuS 1974, 723 (726); *Ossenbühl*, VVDStRL 29 (1971) S. 137, 193 ff.

132 Richtig *Herrmann/Heuer/Raupach*, (FN 6), § 38 Anm. 3 a (1).

133 Statt aller *Schmidt/Drenseck*, (FN 51), § 42b Anm. 1. Auf dieser Auffassung beruhte auch die früher (heute: § 42d Abs. 1 Nr. 2 EStG) für die Haftung des Arbeitgebers relevante Annahme des BFH (U. v. 6. 5. 1959 VI 252/57 U, BStBl. III 1959, 292), die fehlerhafte Erstattung stelle eine fehlerhafte Vornahme des

des – als privatrechtlich verstandenen – Abzugsverfahrens. Auch wenn man – wie ich – diese Maßnahme als Ausübung von Hoheitsgewalt durch den beliebigen Arbeitgeber ansieht, besteht der sachgerechte Weg des Rechtsschutzes darin, daß der Arbeitnehmer, wenn er mit der Entscheidung des Arbeitgebers nicht einverstanden ist, beim Finanzamt erneut die Vornahme des Lohnsteuer-Jahresausgleichs beantragt¹³⁴. Gegen diese Entscheidung steht ihm dann der steuerrechtliche Rechtsschutz zu. Zeitliche Probleme ergeben sich nicht, weil der Arbeitgeber den Ausgleich spätestens bis zur Lohnabrechnung für März des Folgejahres vornehmen muß, die Frist für den staatlichen Lohnsteuer-Jahresausgleich aber erst am 30. September des Folgejahres endet.

(2) Der Arbeitgeber führt monatlich höhere Beträge an Lohnsteuer ab, als dies der Arbeitnehmer für richtig erachtet. Die angemessene Form des Rechtsschutzes besteht darin, daß der Arbeitnehmer beim Finanzamt Erstattung nach § 37 Abs. 2 S. 1 AO verlangt. Er braucht also nicht bis zum Lohnsteuer-Jahresausgleich oder bis zur Veranlagung zu warten. Wird dieser Antrag abgelehnt, besteht dagegen staatlicher Rechtsschutz. Auch der Bundesfinanzhof hat diese Lösung für die Reichsabgabensordnung vertreten¹³⁵, hingegen in einem Urteil vom 20. Mai 1983¹³⁶ die Ansicht vertreten, daß nach der neuen AO der Lohnsteuer-Jahresausgleich eine *lex specialis* zum allgemeinen Erstattungsanspruch sei, die diesen verdränge. Die Entscheidung ist z. T.¹³⁷ dahin verstanden worden, daß bei zu hoher Einbehaltung von Lohnsteuer durch den Arbeitgeber generell der Erstattungsanspruch nach § 37 Abs. 2 S. 1 AO nicht bestehe. Sollte die Entscheidung tatsächlich dahin zu verstehen sein, daß der Arbeitnehmer bis zur Einkommensteuer-Veranlagung oder bis zum Lohnsteuer-Jahresausgleich soll warten müssen, wenn er vom Arbeitgeber zuviel einbehaltene Beträge zurückfordern will, so würde Art. 19 Abs. 4 GG, der einen effektiven Rechtsschutz gegen jede öffentliche Gewalt sicherstellt, eine Aufgabe dieser Rechtsprechung und eine Rückkehr zur früheren Auffassung des VI. Senats notwendig machen. Richtigerweise ist aber die Entscheidung wohl dahin zu verstehen, daß der Erstattungsanspruch nur nicht dazu dienen darf, die Folgen eines versäumten Lohnsteuer-Jahresausgleichs zu vermeiden, wie dies im entschiedenen Fall versucht wurde. Während des laufenden Steuerjahres besteht daher der Anspruch nach § 37 Abs. 2 S. 1 AO. Erst nach Ablauf des Kalenderjahres, wenn der Lohnsteuer-Jahres-

Lohnsteuerabzuges dar. Vgl. aber auch *Popp*, BB 1983, 760 zum Unterschied zwischen dem Lohnsteuer-Jahresausgleich nach § 42 b EStG und dem „permanenten Lohnsteuer-Jahresausgleich“ nach § 39 b Abs. 2 S. 7 EStG.

134 Die Durchführung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs durch den Arbeitgeber schließt die erneute Vornahme durch das Finanzamt nicht aus, vgl. *Dieter Janke*, Das Verhältnis der Lohnsteuer zur veranlagten Einkommensteuer, Diss. jur. Köln 1982, S. 27 f.; *Schmidt/Drenseck*, (FN 51), § 42 Anm. 5 b. Das folgt schon daraus, daß diverse Umstände nur im staatlichen Lohnsteuer-Jahresausgleich berücksichtigt werden können.

135 BFH U. v. 19. 2. 1971 VI R 97/68, BStBl. II 1971, 428.

136 BFH VI R 111/81, BStBl. II 1983, 584.

137 ZB *Giloy*, BB 1983, 2104.

ausgleich beantragt werden kann, schließt dieses mögliche Verfahren das allgemeine Erstattungsverfahren als Spezialregelung aus^{138/139}.

Denkbar wäre im übrigen auch – ich kann dies hier nur andeuten¹⁴⁰ –, die Lohnsteuer-Anrufungsauskunft nach § 42 e EStG durch den Arbeitnehmer als einen feststellenden Verwaltungsakt anzusehen, der auch den Arbeitgeber bindet und dadurch zum Träger einer Rechtsschutzfunktion wird.

3. Der Rückgriff des haftenden Arbeitgebers

Als letztes Beispiel der hier dargelegten Sicht sei der Rückgriffsanspruch des Arbeitgebers erörtert, den dieser gegen den Arbeitnehmer hat, wenn er zu wenig Lohnsteuer einbehalten und abgeführt hat und deshalb im Haftungswege in Anspruch genommen wurde.

a) Gesamtschuldner-Regreß

Arbeitgeber und Arbeitnehmer sind in diesem Fall nach § 42 d Abs. 3 S. 1 EStG Gesamtschuldner. § 44 AO regelt für die steuerrechtliche Gesamtschuld lediglich das Außenverhältnis zwischen dem Finanzamt einerseits und den Gesamtschuldnern „Arbeitgeber“ und „Arbeitnehmer“ andererseits. Das Verhältnis der mehreren Gesamtschuldner zueinander richtet sich nach § 426 BGB¹⁴¹. Der Innenausgleich erfolgt danach folgendermaßen: Solange keiner der Gesamtschuldner gezahlt hat, hat der intern Ausgleichsberechtigte (im Beispielsfall der Arbeitgeber) einen Anspruch darauf, daß ihn der Arbeitnehmer von seiner Haftung befreit, mithin den noch geschuldeten Lohnsteuerbetrag an das Finanzamt zahlt. Hat der Arbeitgeber aufgrund seiner Haftung gezahlt, so wandelt sich sein Freistellungsanspruch des § 426 Abs. 1 BGB in einen Zahlungsanspruch gegen den Arbeitnehmer um¹⁴². Zugleich geht nach § 426 Abs. 2 BGB die staatliche Steuerforderung auf ihn im Wege der Legalzession über¹⁴³. Der Gesetzgeber hat diese Legalzession geschaffen, um sicherzustellen, daß dem zah-

138 So auch *Grube* in *Littmann/Bitz/Meincke*, (FN 9), §§ 42–42 c Anm. 54; *Drenseck*, S. 410; *Hartz/Meeßen/Wolf*, (FN 51), „Erstattung von Lohnsteuer“, Anm. C II.

139 Die Möglichkeit des Arbeitgebers, nach § 41 c Abs. 1 EStG zu verfahren, schließt als in das Belieben des Arbeitgebers gestellte Maßnahme die Geltendmachung des Erstattungsanspruchs nicht aus, *Grube* in *Littmann/Bitz/Meincke*, (FN 9), § 41 c Anm. 13.

140 Näher zur Anrufungsauskunft *Drenseck*, S. 391 ff. Vgl. (für § 50 a Abs. 5 EStG) in dieser Richtung auch BFH U. v. 20. 6. 1984 I R 283/81, BStBl. II 1984, 828.

141 Statt aller *Tipke/Kruse*, AO, 11. Aufl., Köln, § 44 Anm. 12 mwN.

142 Dazu BGH U. v. 5. 3. 1981 III ZR 115/80, NJW 1981, 1666 (1667) mwN.

143 *Wiedemann*, Anm. AP 20 zu § 670 BGB; *Hansjörg Weber*, AP 22 zu § 670 BGB.

lenden Gesamtschuldner auch etwaige vom anderen Gesamtschuldner für die Forderung bestellte Sicherheiten beim Rückgriff haften. Die öffentlich-rechtliche Natur der abgelösten Forderung steht dieser Legalzession von Steueransprüchen nach ständiger Rechtsprechung – es ist nur auf die Steuerbürgschaft zu verweisen – nicht entgegen¹⁴⁴.

Diese Regelung des Gesamtschuldrückgriffs löst alle Konflikte befriedigend. Daneben weitere konkurrierende und in ihren Relationen zur Gesamtschuld problematische Anspruchsgrundlagen zu schaffen, ist nicht erforderlich¹⁴⁵. Sie überläßt es der spezifischen Wertung, wie die Gesamtschuldner intern Rückgriff suchen können, und schafft dadurch die geforderte Flexibilität. War zB zu wenig Lohnsteuer einbehalten und abgeführt worden, so hat der haftende Arbeitgeber die Lohnsteuerschuld des Arbeitnehmers gezahlt und kann in vollem Umfang bei ihm Rückgriff nehmen. Würde aber zB die Lohnsteuer richtig einbehalten und nur in zu geringer Höhe abgeführt und kann der Arbeitnehmer nach § 42 d Abs. 3 S. 4 Nr. 2 EStG in Anspruch genommen werden, weil er die zu geringe Abführung kannte, so steht dem haftenden Arbeitgeber¹⁴⁶ selbstverständlich kein Rückgriff zu, da er ja die Summe durch Einbehaltung vom Lohn bereits erhalten hatte. Zahlt in diesen Fällen der Arbeitnehmer nochmals an das Finanzamt, so hat er den Rückgriff gegen den Arbeitgeber¹⁴⁷.

144 Statt aller Münchener Kommentar/*Selb*, BGB, 2. Aufl., München 1985, § 426 Anm. 15. Ausführlich auch *Stolterfoht*, JZ 1975, 658.

145 So schon *Gast-de Haan*, Betr. 1959, 488; *Lieb*, Anm. SAE 1968, 167 ff.; *Schnorr von Carolsfeld*, Anm. AP 5 zu § 670 BGB und zu AP 8 zu § 670 BGB.

146 M.E. wird die Lohnsteuerschuld bereits mit dem Einbehalt der Steuer durch den Arbeitgeber getilgt (so auch *Herrmann/Heuer/Raupach*, (FN 6), § 38 Anm. 23; anders *Gast-de Haan*, S. 145 f.). Es handelt sich dann bei § 42 d Abs. 3 S. 4 Nr. 2 EStG nicht um eine Steuerschuld, sondern um einen Fall der Haftung für die unterlassene Anzeige des Arbeitnehmers über das Fehlverhalten des Arbeitgebers (vgl. *Schick*, BB 1983, 1041 [1042]) mit der Folge, daß darüber, ob überhaupt der Arbeitnehmer in Anspruch zu nehmen ist, eine Ermessensentscheidung getroffen werden muß. In vielen Fällen wird wegen Unzumutbarkeit der Anzeige die Inanspruchnahme des Arbeitgebers ermessensfehlerhaft sein. Die Frage, wann die Lohnsteuerschuld getilgt wird und wie § 42 d Abs. 3 S. 4 Nr. 2 EStG zu interpretieren ist, kann hier nicht vertieft werden.

147 Die Ansicht, daß bei gemeinschaftlicher Steuerhinterziehung von Arbeitgeber und Arbeitnehmer ein Rückgriff an § 817 BGB scheitert (so LAG Leipzig U. v. 5. 5. 1939 24 Sa 11/39, ARS 36 Nr. 19), geht fehl, weil keine Bereicherungsansprüche in Frage stehen und die Vorschrift wegen ihres rechtspolitisch zweifelhaften Charakters nicht auf andere Anspruchsgrundlagen übertragen werden kann, vgl. Münchener Kommentar/*Lieb*, BGB, 2. Aufl., München 1986, § 817 Anm. 24/25. Richtig *Schaub*, (FN 18), § 71 IV 15 und – ohne Erwähnung des § 817 BGB – LAG Düsseldorf U. v. 20. 10. 1960 2 Sa 284/60, Betr. 1960, 1395.

b) Rechtswegproblematik

AG und AN sind Gesamtschuldner kraft öffentlichen Rechts. Die Folge ist m. E., daß das Ausgleichsverhältnis in Analogie zu § 426 BGB dem öffentlichen Recht angehört. Für den analog § 426 Abs. 2 BGB legalzedierten Steueranspruch liegt dies nahe. Die sonst etwa bei der Steuerbürgschaft auftretende Konkurrenz zivilrechtlicher und verwaltungsrechtlicher Ausgleichsansprüche beim Gesamtschuldnerregreß¹⁴⁸ tritt hier nicht auf. Das läßt es geboten erscheinen, auch den Rückgriff zwischen AG und AN – sei es aufgrund des § 426 Abs. 1 BGB, sei es aus dem nach § 426 Abs. 2 BGB legalzedierten Steueranspruch – den Finanzgerichten und nicht, wie dies heute ohne Begründung geschieht, den Arbeitsgerichten zuzuweisen¹⁴⁹. Das setzt allerdings voraus, daß Prozesse von zwei Privatpersonen untereinander vor den allgemeinen oder besonderen Verwaltungsgerichten möglich sind.

*Thomas Clemens*¹⁵⁰ hat in einer sehr sorgfältigen Arbeit am Beispiel der Steuerbürgschaft aufgezeigt, daß die Verwaltungsgerichte und die Sozialgerichte in einer ganzen Zahl von Fällen derartige Rechtsstreite – nicht nur Feststellungsklagen, sondern auch Leistungsklagen – entschieden haben. Clemens hat m. E. zugleich schlüssig nachgewiesen, daß auch die FGO derartige Prozesse nicht ausschließt. Eine Zuweisung dieser Rechtsstreite über Rückgriffsansprüche an die Finanzgerichte hätte den Vorteil, daß damit jene Gerichte zur Entscheidung berufen sind, denen die fachliche Kompetenz auf diesem Rechtsgebiet zukommt, die sie auch sonst einfordern. Denn über den Rückgriff kann nur entschieden werden, wenn zugleich geklärt ist, ob und in welcher Höhe sowohl Arbeitgeber als auch Arbeitnehmer dem Staat als Gesamtschuldner zahlungspflichtig sind. Beides sind spezifisch steuerrechtliche Fragen.

Der von mir behandelte Bereich wirft mehr ungelöste als gelöste Fragen auf. Man klammert sie in der steuerrechtlichen Diskussion aber meist – völlig zu Unrecht – aus. *Gustav Radbruch*¹⁵¹ hat einmal gemeint, der Deutsche sei geneigt, wenn der erste Westenknopf falsch zugeknöpft ist, auch den zweiten, dritten und letzten im selben Sinn weiter zu knöpfen, um die einmal gewählte Linie festzuhalten. Ich fürchte, daß man, indem man die lohnsteuerrechtlichen Pflichten des Arbeitgebers diesem als Privatrechtssubjekt zuordnete, den ersten Knopf falsch zugeknöpft hat. Korrigiert man das, dürfte noch manch ein Knopf umzuknöpfen sein.

148 Dazu ausführlich *Stolterfoht*, JZ 1975, 658.

149 Diese Zuweisung erwägt bereits *Schnorr von Carolsfeld*, Anm. StRK R. 28 zu § 38 EStG und Anm. AP 5 zu § 670 BGB.

150 *Clemens*, Steuerprozesse zwischen Privatpersonen, Berlin 1980, insbes. S. 27 ff. mit Bespr. von *Stolterfoht*, VBIBW 1982, 416.

151 *Radbruch*, Vorschule der Rechtsphilosophie, 2. Aufl., Göttingen 1959, S. 88.

Nettolohnverträge und Lohnsteuerpauschalierung

Ministerialrat Dr. Jörg Giloy, Mainz

Inhaltsübersicht

- I. Einleitung
- II. Arbeitsrechtliche Grundlagen der Nettolohnvereinbarung
 1. Arten der Nettolohnvereinbarung
 - a) Abgeleitete Nettolohnvereinbarung
 - b) Originäre Nettolohnvereinbarung
 2. Quasi-Nettolohnvereinbarung
 - a) Nachträgliche Übernahme der Steuer
 - b) Zeitpunkt des Zufließens
 3. Abgrenzung zu Bruttolohnansprüchen
 - a) Brutto-für-Netto-Abrede
 - b) Einvernehmlicher Gesetzesverstoß
- III. Grundzüge der Regelbesteuerung
 1. Der Arbeitnehmer als Steuerschuldner
 2. Der Arbeitgeber als Dritter, der die Steuer zu entrichten hat
 - a) Arbeitgeber als Steuerpflichtiger
 - b) Arbeitgeber als Haftungsschuldner
 - c) Regreß des Arbeitgebers beim Arbeitnehmer bei haftungsweiser Inanspruchnahme
 3. Der Bruttoarbeitslohn als Ausgangsgröße der Steuerberechnung
 - a) Maßgebender Bruttoarbeitslohn
 - b) Bruttoarbeitsentgelt in der Sozialversicherung
 4. Die „Übernahme“ der Steuer bei Nettolohnvereinbarung
 - a) Kein gesetzlicher Schuldübergang
 - b) Keine Schuldübernahme
 - c) Keine Schuldmitübernahme oder Bürgschaft
 - d) Die „auftragsähnlichen Züge“
 - e) Anspruch des Arbeitnehmers auf Freistellung
 5. Die Ermittlung der Lohnsteuer (Lohnabzugsbeträge) bei der Nettolohnvereinbarung
 - a) Exkurs: Gesetzliche Regelung in der Sozialversicherung
 - b) Ermittlung der Lohnsteuer (Lohnkirchensteuer) nach BFH und LStR
 6. Der in der Freistellung des Arbeitnehmers liegende geldwerte Vorteil
 - a) Rechtfertigung der Erhebung der „Steuer von der Steuer und so fort“
 - b) Vergleich zum Verzicht des Arbeitgebers auf die Weiterbelastung des Arbeitnehmers bei haftungsweiser Inanspruchnahme im Rahmen einer Bruttolohnvereinbarung
 7. Der Arbeitnehmer als Erstattungsgläubiger
 - a) Der Grundsatz des § 37 Abs. 2 AO
 - b) Die Durchsetzung des Anspruchs

IV. Lohnsteuerpauschalierung

1. Ziel der Lohnsteuerpauschalierung
 - a) Pauschalierungsverfahren als Alternative zur Regelbesteuerung
 - b) Vereinfachungseffekt – in Teilbereichen – durch feste Steuersätze
 - c) Vereinfachungseffekt – stets – durch den abgeltenden Charakter der Pauschsteuer
2. Der Arbeitgeber als Steuer-schuldner
 - a) Auswechslung der Schuldnerposition
 - b) Bruchstelle beim Übergang von der Individualsteuer zur Pauschsteuer
 - c) Veränderung des Steueranspruchs der Höhe nach
 - d) Pauschsteuerschuld auch bei fehlender Steuerschuld des Arbeitnehmers
 - e) Originärer Steueranspruch gegen den Arbeitgeber
 - f) „Unternehmenssteuer eigener Art“, „Objektsteuer“ als formale Charakterisierung
 - g) Überwälzung der Steuer auf den Arbeitnehmer bei Bruttolohnvereinbarung als Indiz des Lohnsteuercharakters
 - h) Übernahme der Steuer durch den Arbeitnehmer bei Barlohnnumwandlung als Indiz des Lohnsteuercharakters
 - i) Erhebung der Kirchensteuer in den Fällen der Pauschalierung als Folge des Lohnsteuercharakters

j) Pauschsteuer als „Lohnsteuer eigener Art“

3. Höhe der Steuersätze

- a) Feste Steuersätze
- b) Besondere Steuersätze
- c) Nettosteuersätze
- d) Kritik der Rechtsmeinungen am Nettosteuersatz
- e) Rechtfertigung des Nettosteuersatzes

4. Der Arbeitgeber als Erstattungs-gläubiger

5. Ansprüche des Arbeitnehmers auf den Erstattungsbetrag

- a) Im Verhältnis zum Arbeitgeber
- b) Im Verhältnis zum Finanzamt (Abtretung)

V. Auswirkungen des Besteuerungsverfahrens auf die Rechtsbeziehungen zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer

1. Nebenabreden aus Anlaß der Nettolohnvereinbarung

- a) Vereinbarung über die Art der Besteuerung
- b) Ausgleichsansprüche im Innenverhältnis
- c) Abtretung von Erstattungsansprüchen

2. Ansprüche aus dem Wegfall der Geschäftsgrundlage

- a) Des Arbeitnehmers bei mißglückter Pauschalierung
- b) Des Arbeitgebers bei der Regelbesteuerung wegen Verletzung der Redlichkeitspflicht

VI. Ausblick

I. Einleitung

Der Nettolohn ist eine besondere Erscheinungsform der Entlohnung¹. Die Lohnsteuerpauschalierung ist eine besondere Besteuerungsart, die wohl vorwiegend bei einer Nettolohngewährung, aber auch bei Bruttolöhnen, anzutreffen ist.

Das Pauschalierungsverfahren soll der Vereinfachung dienen: So hieß es vor der Steuerreform 1975, als das Lohnsteuerverfahren noch nicht im EStG selbst geregelt war, ausdrücklich in der gesetzlichen Ermächtigung in § 42 a EStG, auf der das Verfahren in der LStDV (§§ 35 a, b) beruhte. Durch eine Vereinfachung der Besteuerung darf das steuerliche Ergebnis nicht wesentlich verändert werden². Deshalb kann das Pauschalierungsverfahren in seiner Systematik ohne das Regelbesteuerungsverfahren nicht begriffen werden, zumal das vereinfachende Verfahren bei der Ermittlung der besonderen Pauschsteuersätze³ auf den Methoden der Regelbesteuerung aufbaut. Bei der Skizzierung des Regelbesteuerungsverfahrens wird die arbeitsrechtliche Nettolohnabrede beachtet werden müssen. Im Anschluß an die zentrale Erörterung der Pauschalierung sollen noch Reflexwirkungen der Besteuerungsart auf die arbeitsrechtlichen Beziehungen angedeutet werden.

II. Arbeitsrechtliche Grundlagen der Nettolohnvereinbarung

1. Arten der Nettolohnvereinbarung

a) Abgeleitete Nettolohnvereinbarung

Das Arbeitsrecht unterscheidet abgeleitete und originäre Nettolohnvereinbarungen⁴. Bei der abgeleiteten Nettolohnvereinbarung gehen die Parteien von einem bestimmten Bruttoarbeitslohn aus; sie gelangen in Kenntnis der maßgebenden Lohnabzugsbeträge zu einem auszahlenden Arbeitslohn, welcher als Nettolohn vereinbart wird⁵.

1 Nettolohnvereinbarungen können in bestimmten Branchen, zB Gaststättengewerbe, oder bei bestimmten Arbeitgebern, zB Privathaushalten, üblich sein; Nettolohn kann aber auch im Einzelfall vereinbart werden, weil der Arbeitnehmer wissen möchte, was er „unter dem Strich“ verdient, *Wank*, DB 1982 S. 645.

2 Die 1977 ersatzlos weggefallene Regelung des § 220 Nr. 3 RAO enthielt einen allgemeinen Besteuerungsgrundsatz.

3 § 40 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG, anders als bei den festen Steuersätzen nach §§ 40 Abs. 2, 40 a, 40 b EStG.

4 Dazu *Schaub*, Arbeitsrechtshandbuch, 4. Auflage, S. 333.

5 Die vorgestellte Bruttovergütung ist Geschäftsgrundlage, so daß Lohnerhöhungen, Lohnzuschläge und Urlaubsabgeltungen von dem Bruttolohn abzuleiten sind, *Schaub* aaO FN 4.

b) Originäre Nettolohnvereinbarung

Bei einer originären Nettolohnvereinbarung machen sich die Parteien nicht klar, welcher Bruttolohn dem Nettolohn entsprechen soll. Damit wird der Nettolohn „als konstante Größe“⁶ geschuldet, so daß die Höhe der vom Arbeitgeber zu tragenden Abzugsbeträge von den Besteuerungsmerkmalen des Arbeitnehmers abhängt; dabei kann eine in Betracht kommende Pauschalierung zu einer Veränderung der Steuerlast führen.

Sowohl für die abgeleitete als auch für die originäre Nettolohnvereinbarung gilt, daß den Arbeitnehmer die Beweislast für das Vorliegen einer Nettolohnvereinbarung trifft⁷.

2. Quasi-Nettolohnvereinbarung

a) Nachträgliche Übernahme der Steuer

Keine Nettolohnvereinbarung liegt vor, wenn sich der Arbeitgeber erst im Anschluß an den ausgezahlten Bruttolohn entschließt, die nicht – oder nicht vorschriftsmäßig – einbehaltenen Steuerabzugsbeträge zu übernehmen⁸. Diese Bereitschaft des Arbeitgebers kann zwar nicht mehr auf die (Brutto-)Lohnvereinbarung zurückschlagen; doch löst der Verzicht des Arbeitgebers auf die Erstattung der Steuer einen geldwerten Vorteil beim Arbeitnehmer aus.

b) Zeitpunkt des Zufließens

Der Verzicht des Arbeitgebers auf die Erstattung der Steuer ist ein „selbständig zu beurteilender späterer Vorgang“⁹. Die Lohnsteuer aus der übernommenen Steuer fließt damit regelmäßig erst nach Jahren – bei der Lohnsteueraußenprüfung – zu¹⁰.

⁶ *Schaub* aaO FN 4.

⁷ BFH-Urteil vom 16. 8. 1979, BStBl. 1979 II S. 771; dies gilt auch für die Frage, ob die Berlin-Zulage im Nettolohn enthalten ist, weil sie dem Arbeitnehmer zusteht, BFH-Urteil vom 12. 12. 1979, BStBl. 1980 II S. 257.

⁸ Insbesondere im Anschluß an eine Lohnsteueraußenprüfung.

⁹ BFH-Urteile vom 27. 9. 1957, BStBl. 1957 III S. 418 und vom 5. 11. 1982, BStBl. 1983 II S. 91.

¹⁰ Siehe aber unter IV. 3. e (S. 227).

3. Abgrenzung zu Bruttolohnansprüchen

a) *Brutto-für-Netto-Abrede*

Keine Nettolohnvereinbarung ist die sog. Brutto-für-Netto-Abrede. Darunter versteht man die übereinstimmende Feststellung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer, daß wegen Steuer- und Versicherungsfreiheit keine Abgaben anfallen. Der Arbeitgeber übernimmt mit dieser Abrede keine gleichwohl anfallenden Abgaben. Bei einer irrtümlichen Annahme vermag der Arbeitnehmer nicht nachzuweisen, daß den Arbeitgeber die nachteiligen Folgen einer Nettolohnvereinbarung treffen sollen¹¹.

b) *Einvernehmlicher Gesetzesverstoß*

Bei einem einvernehmlichen Gesetzesverstoß gegen die Verpflichtung zum Lohnabzug (Schwarzarbeit, illegale Beschäftigung) ist die Nettolohnvereinbarung nach § 138 Abs. 1 BGB wegen Mißachtung des Gemeinwohls nichtig¹². Die Lohnabrede ist daher als Bruttolohnabrede zu qualifizieren.

III. Grundzüge der Regelbesteuerung

1. Der Arbeitnehmer als Steuerschuldner

Bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit wird Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben; dies ist die Legaldefinition der Lohnsteuer (§ 38 Abs. 1 Satz 1 EStG). Der Arbeitnehmer ist Schuldner der Lohnsteuer (§ 38 Abs. 2 Satz 1 EStG).

2. Der Arbeitgeber als Dritter, der die Steuer zu entrichten hat

a) *Arbeitgeber als Steuerpflichtiger*

Der Arbeitgeber ist bei der Regelbesteuerung zwar niemals Steuerschuldner, wohl aber Steuerpflichtiger i. S. des § 33 AO, weil er die Lohnsteuer für Rechnung des Arbeitnehmers einzubehalten (§ 38 Abs. 3 EStG) und abzuführen hat (§ 41 a EStG). Dem Arbeitnehmer wird die einbehaltene¹³

11 Dazu LAG Hannover, Urteil vom 12. 12. 1984, StB 1985 S. 264, *Schaub* aaO FN 4, *Wank*, aaO FN 1 und BAG in AP 19 zu § 670 BGB.

12 *Staudinger-Dilcher*, BGB 12. Auflage, Anm. 88 f. zu § 138 BGB.

13 Auf die Anmeldung und Abführung durch den Arbeitgeber kommt es nicht an, weil der Arbeitgeber mit der Einbehaltung den Lohn aus der Sicht des Arbeitnehmers vorschriftsmäßig gekürzt hat, BFH-Urteil vom 26. 2. 1982, BStBl. 1982 II S. 403; anders FG Bremen, Urteil vom 12. 9. 1980, EFG 1981 S. 24, das die Anmeldung – nicht die Abführung – für erforderlich hält.

Lohnsteuer angerechnet (§§ 36 Abs. 2 Satz 2, 42 Abs. 4 Satz 5, 42b Abs. 2 Satz 5 EStG).

b) Arbeitgeber als Haftungsschuldner

Der Arbeitgeber haftet für die Lohnsteuer, die er einzubehalten und abzuführen hat (§ 42 d Abs. 1 EStG).

c) Regreß des Arbeitgebers beim Arbeitnehmer bei haftungsweiser Inanspruchnahme

Arbeitgeber und Arbeitnehmer sind Gesamtschuldner (§ 42 d Abs. 3 EStG). Jeder Gesamtschuldner schuldet die gesamte Leistung (§ 44 Abs. 1 Satz 2 AO). Soweit der Arbeitgeber den Steueranspruch erfüllt, steht ihm im Innenverhältnis ein Ausgleichsanspruch gegen den Arbeitnehmer zu (vgl. § 426 Abs. 2 BGB).

3. Der Bruttoarbeitslohn als Ausgangsgröße der Steuerberechnung

a) Maßgebender Bruttoarbeitslohn

Der Arbeitgeber muß für die Ermittlung der einzubehaltenden Lohnsteuer zunächst den laufenden Arbeitslohn feststellen (§ 39 b Abs. 2 Satz 1 EStG). Dies ist der Bruttoarbeitslohn.

b) Bruttoarbeitsentgelt in der Sozialversicherung

Bei der Sozialversicherung werden die Beiträge nach dem Bruttoarbeitsentgelt (§ 14 Abs. 1 SGB IV) ermittelt.

4. Die „Übernahme“ der Steuer bei Nettolohnvereinbarung

a) Kein gesetzlicher Schuldübergang

Die Parteien – auch die Tarifparteien¹⁴ – können vereinbaren, daß der Arbeitgeber die Abzugsbeträge für den Arbeitslohn¹⁵ übernehmen soll.

Dieses „Übernehmen“ ist im wirtschaftlichen Sinne zu verstehen: Der Arbeitgeber soll die Abzugsbeträge „tragen“. Die Nettolohnvereinbarung hat keinen gesetzlichen Schuldübergang zur Folge. Es fehlt an einer gesetzlichen Regelung, wie sie bei der Lohnsteuerpauschalierung¹⁶ besteht.

14 BAG in AP zu § 1 TVG „Tarifverträge: Metallindustrie“.

15 Den gesamten Arbeitslohn oder für einzelne Sonderzuwendungen

16 Dazu unter IV (S. 217 ff.).

b) Keine Schuldübernahme

Es handelt sich nicht um eine Schuldübernahme. Abgesehen davon, daß der Steuergläubiger in die Nettolohnvereinbarung überhaupt nicht eingeschaltet ist, könnte der Steuergläubiger den Arbeitgeber auch mangels einer dem § 414 BGB entsprechenden Regelung nicht wirksam als Schuldner akzeptieren.

c) Keine Schuldmitübernahme oder Bürgschaft

Aus denselben Gründen könnte auch keine Schuldmitübernahme¹⁷ vorliegen. In der Sozialversicherung ist zwar bei Leiharbeitsverhältnissen vorgesehen, daß der Entleiher für die Beiträge des Arbeitnehmers wie ein Bürge haftet (§ 393 Abs. 3 RVO). Das Lohnsteuerrecht baut jedoch – nicht einmal für Sonderfälle – weder auf dem Rechtsinstitut der Bürgschaft noch der artverwandten Schuldmitübernahme auf.

d) Die „auftragsähnlichen Züge“

Die „Übernahme“ der Lohnsteuer hat vielmehr – so sieht es das BAG¹⁸ – auftragsähnliche Züge, weil sich der Arbeitgeber verpflichtet, die Lohnsteuer zu tragen und für Rechnung des Arbeitnehmers an das Finanzamt abzuführen.

e) Anspruch des Arbeitnehmers auf Freistellung

Der Unterschied zwischen der Abführung der Lohnsteuer bei Nettolohnvereinbarung gegenüber der Abführung bei Bruttolohnvereinbarung liegt lediglich darin, daß der Arbeitnehmer gegen den Arbeitgeber einen Anspruch auf Freistellung von seiner Schuld hat. Als Ergebnis läßt sich festhalten, daß durch eine Nettolohnvereinbarung das Schuldverhältnis zwischen Abgabengläubiger und Abgabenschuldner (Arbeitnehmer) dem Grunde nach nicht berührt wird¹⁹.

In Anlehnung an die Auslegungsregel des § 329 BGB könnte man auch von „Erfüllungsübernahme“ sprechen.

¹⁷ *Möschel* in Münchener-Kommentar, BGB, Vorbemerkung III vor § 414.

¹⁸ Urteil vom 9. 12. 1976, BStBl. 1977 II S. 581.

¹⁹ BFH-Urteile vom 19. 12. 1960, BStBl. 1961 III S. 170 und vom 26. 2. 1982, BStBl. 1982 II S. 403; einhellige Meinung, siehe bei *Katterbe*, DStZ 1984 S. 431.

5. Die Ermittlung der Lohnsteuer (Lohnabzugsbeträge) bei der Nettolohnvereinbarung

a) Exkurs: Gesetzliche Regelung in der Sozialversicherung

Da die Ermittlung der Lohnsteuer bei Nettolohnvereinbarung im EStG nicht gesetzlich festgelegt ist, sei mir ein knapper Exkurs auf die Regelung bei der Sozialversicherung erlaubt: § 14 Abs. 2 SGB IV regelt für den Fall des Nettoarbeitsentgelts, daß als Arbeitsentgelt die Einnahmen des Beschäftigten einschließlich der darauf entfallenden Steuern und der seinem gesetzlichen Anteil entsprechenden Beiträge zur Sozialversicherung und seiner Beiträge zur Bundesanstalt für Arbeit gelten.

Damit ist eine Hochrechnung des Nettoarbeitsentgelts auf ein (fiktives) Bruttoarbeitsentgelt erforderlich.

b) Ermittlung der Lohnsteuer (Lohnkirchensteuer) nach BFH und LStR

Bei der Lohnsteuer²⁰ wird im Ergebnis genauso verfahren. In der Freistellung des Arbeitnehmers von seiner Schuld durch die Steuerentrichtung des Arbeitgebers liegt ein geldwerter Vorteil, der – wie jeder andere Vorteil auch – lohnsteuerlich zu erfassen ist. Dieser Vorteil wird durch eine Hochrechnung auf einen Bruttolohn ermittelt, der nach Abzug der Lohnsteuer/Lohnkirchensteuer²¹ den ausgezahlten Nettolohn ergibt²².

6. Der in der Freistellung des Arbeitnehmers liegende geldwerte Vorteil

a) Rechtfertigung der Erhebung der „Steuer von der Steuer und so fort“

Nur bei vordergründiger Betrachtung könnte es m.E. als grotesk anmuten, daß „Steuer von der Steuer und so fort“²³ erhoben wird. Es handelt sich nicht um eine mehrfache Abgabenlast. Da der Arbeitnehmer die Lohnsteuer aus dem versteuerten Einkommen entrichten muß, ist die Zuwendung des Steuerbetrags „netto“ nichts anderes als die Zuwendung eines gleich hohen Geldbetrags „netto“. Es wird schlicht Lohnsteuer von einem zugewendeten Geldbetrag erhoben. Es liegt am Bruttoprinzip, daß der Nettobetrag auf einen Bruttobetrag hochzurechnen ist.

20 Und der Lohnkirchensteuer.

21 Evtl. der Sozialversicherungsbeiträge.

22 BFH-Urteil vom 24. 4. 1961, BStBl. 1961 III S. 285; dazu im einzelnen Abschnitt 89 LStR.

23 Dazu BFH-Urteil vom 24. 4. 1961 aaO FN 22.

b) Vergleich zum Verzicht des Arbeitgebers auf die Weiterbelastung des Arbeitnehmers bei haftungsweiser Inanspruchnahme im Rahmen einer Bruttolohnvereinbarung

Die Methode der Steuerermittlung zeigt sich anschaulich in dem Fall, daß der Arbeitgeber bei einer Bruttolohnvereinbarung haftungsweise in Anspruch genommen worden ist, aber nunmehr auf einen Regreß gegen den Arbeitnehmer verzichtet. Dieser Verzicht auf die Weiterbelastung des Arbeitnehmers mit der Lohnsteuer ist – so der BFH²⁴ „ein selbständig zu beurteilender späterer Vorgang“, der die Nettozuwendung der Bruttosteuerbeträge zum Gegenstand hat.

7. Der Arbeitnehmer als Erstattungsgläubiger

a) Der Grundsatz des § 37 Abs. 2 AO

Da der Arbeitnehmer Schuldner der Lohnsteuer ist, ist er auch für den Fall der Erstattung Erstattungsgläubiger; denn im Gegensatz zur Erhebung werden bei der Erstattung die Rollen von Gläubiger und Schuldner lediglich vertauscht²⁵.

b) Die Durchsetzung des Anspruchs

Da die AO 1977 kein isoliertes Erstattungsverfahren mehr kennt²⁶ das die Erstattung nach § 37 Abs. 2 AO auslösen könnte, kommt es grundsätzlich zu einer Verwirklichung des Erstattungsanspruchs im Rahmen des Lohnsteuer-Jahresausgleichs oder der Veranlagung zur Einkommensteuer (§§ 42, 42b, 46 EStG).

Zu Ansprüchen des Arbeitgebers im Verhältnis zum Arbeitnehmer oder – im Falle der Abtretung – zum Finanzamt siehe unter V. 1.

IV. Lohnsteuerpauschalierung

1. Ziel der Lohnsteuerpauschalierung

a) Pauschalierungsverfahren als Alternative zur Regelbesteuerung

§§ 40, 40a und 40b EStG sehen eine Pauschalierung der Lohnsteuer vor. Dem Arbeitgeber wird neben dem Verfahren der Regelbesteuerung

²⁴ Urteil vom 27. 9. 1957 aaO FN 9.

²⁵ Tipke/Kruse, AO/FGO, Anm. 22 zu § 37 AO.

²⁶ Im Gegensatz zu §§ 150 ff. RAO.

(§§ 39 b–d EStG) ein weiteres Besteuerungsverfahren zur Disposition gestellt. Da der Arbeitgeber die pauschale Lohnsteuer zu übernehmen hat (§ 40 Abs. 3 Satz 1 EStG, worauf § 40 a Abs. 4 und § 40 b Abs. 3 EStG verweisen) und er zum Schuldner wird (§ 40 Abs. 3 Satz 2 EStG), kann das Pauschalierungsverfahren nicht gegen den Willen des Arbeitgebers angewendet werden²⁷.

b) Vereinfachungseffekt – in Teilbereichen – durch feste Steuersätze

Das Pauschalierungsverfahren dient der Vereinfachung. Dies in einem zweifachen Sinne.

In den Fällen der festen Steuersätze – Zuwendungen aus Anlaß von Betriebsveranstaltungen und Erholungsbeihilfen (§ 40 Abs. 2 EStG), Teilzeitarbeit (§ 40 a EStG) und bestimmte Zukunftssicherungsleistungen (§ 40 b EStG) – wird die Ermittlung der individuellen Steuer entbehrlich.

c) Vereinfachungseffekt – stets – durch den abgeltenden Charakter der Pauschsteuer

Zweitens – und dies gilt bei allen Pauschalierungsfällen – läuft das Besteuerungsverfahren am Arbeitnehmer vorbei. Sowohl der pauschal besteuerte Arbeitslohn als auch die pauschale Lohnsteuer bleiben bei der Veranlagung zur Einkommensteuer und beim Lohnsteuer-Jahresausgleich außer Ansatz (§ 40 Abs. 3 Satz 3 EStG).

Der Gesetzgeber hat sich im Rahmen der Einkommensteuerreform 1975 für beide Ersparniseffekte entschieden. Dies ist konzeptionell nicht zwangsläufig. Die Finanzverwaltung sah in Abschnitt 52 c der LStR 1970 letztmals für die vereinfachte Besteuerung von bestimmten Aushilfslöhnen²⁸ Brutto- und Nettopauschsteuersätze vor; nämlich 8 vH – dann verblieb die Steuer beim Arbeitnehmer – oder 10 vH – dann mußte der Arbeitgeber die Steuer übernehmen.

Es liegt auf der Hand, daß der Vereinfachungseffekt mit der Anordnung der ausschließlichen Steuerschuldnerschaft erst vollkommen sein kann. Durch den abgeltenden Charakter kommt es häufig – insbesondere bei Teilzeitarbeit – gar nicht mehr zu einem Besteuerungs- oder Erstattungsverfahren. Und wenn dennoch, führt ein solches Verfahren nicht mehr zu Veränderungen der Steuerlast hinsichtlich der pauschal besteuerten Bezüge.

²⁷ § 40 EStG: „Auf Antrag des Arbeitgebers“, §§ 40 a, 40 b: „Der Arbeitgeber kann“.

²⁸ Bei kurzfristiger Beschäftigung zu einem unvorhergesehenen Zeitpunkt.

2. Der Arbeitgeber als Steuerschuldner

a) Auswechslung der Schuldnerposition

Die Pauschalierung der Lohnsteuer ist lediglich eine alternative Besteuerungsart. Es geht um das Verfahren, wie der mit dem Zufluß von Arbeitslohn in der Person des Arbeitnehmers entstandene Steueranspruch auf umfassende Weise verwirklicht werden kann. Der Anspruch auf die Pauschsteuer gegen den Arbeitgeber entsteht mit der Pauschalierung (§ 40 Abs. 3 Satz 2 EStG) erst, wenn das Finanzamt die Lohnsteueranmeldung entgegennimmt und damit die Lohnsteuer festsetzt²⁹.

Die gesetzliche Anordnung, daß der Arbeitgeber die Lohnsteuer zu übernehmen hat (§ 40 Abs. 3 Satz 1 EStG), erschöpft sich nicht in der Feststellung, daß der Arbeitgeber Schuldner wird. Wäre das so, so hätte *Kruse*³⁰ recht, daß dieser Satz überflüssig wäre, weil es im folgenden Satz heißt, daß der Arbeitgeber Schuldner der pauschalen Steuer ist. Das Wort „übernehmen“ besagt darüber hinaus, daß der Arbeitnehmer aus der Schuld entlassen wird. Gerade wenn man – wie *Kruse* – die Denkform der Schuldübernahme nach § 414 BGB heranziehen will, ist das so selbstverständlich nicht, weil bei der Schuldübernahme die Absicht des Gläubigers deutlich werden muß, den bisherigen Schuldner aus der Schuld zu entlassen³¹ andernfalls könnte nur eine Schuldmitübernahme vorliegen.

b) Bruchstelle beim Übergang von der Individualsteuer zur Pauschsteuer

Es wäre m. E. voreilig, wollte man aus dem Schuldnerwechsel allein auf eine gesetzlich angeordnete Schuldübernahme folgern. Denn nach § 414 besteht die Rechtsfolge der Schuldübernahme darin, daß die Schuld bestehen bleibt, *ohne ihren Inhalt zu ändern*³². *Kruse* meint, diese Folgen lägen bei der Pauschalierung vor, weil der Arbeitgeber „Schuldner der (inhaltlich unverändert übernommenen) pauschalen Lohnsteuer“ sei.

c) Veränderung des Steueranspruchs der Höhe nach

Dem kann ich mich nicht anschließen; denn die Lohnsteuer verändert sich der Höhe nach beim Wechsel von der Individualsteuer zur Pauschsteuer. Und zwar in zwei Punkten:

29 § 168 AO, weiterführend mit Nachweisen BFH-Urteil vom 5. 11. 1982 aaO FN 9.

30 FR 1985 S. 1.

31 *Möschel* aaO FN 17, Anm. 3 zu § 414 unter Berufung auf RGZ 136, 91, 95 f.

32 Zur privatrechtlichen Literatur siehe bei *Kruse* aaO FN 30.

Einmal kann die Durchschnittsbelastung systembedingt nicht der Einzelbelastung entsprechen. Abweichungen, die in beide Richtungen denkbar sind, sind die Folge der generalisierenden Betrachtung.

Der zweite Punkt: Selbst, wenn man einmal davon ausgehen wollte, daß der Durchschnittssteuersatz im Einzelfall dem Individualsteuersatz entspräche, erhöhte sich die Schuld mit dem Wechsel der Schuldnerposition; denn mit dem Schuldnerwechsel ist ein Vorteil des Arbeitnehmers aufgrund seiner Steuerfreistellung verbunden³³.

d) Pauschsteuerschuld auch bei fehlender Steuerschuld des Arbeitnehmers

Kruse meint, die Identität der Forderung gegen den Arbeitnehmer einerseits und der Forderung gegen den Arbeitgeber andererseits läge vor, weil die pauschale Lohnsteuer mit der individuellen Lohnsteuer „in einer gewissen Bandbreite übereinstimme“. Davon kann aber doch nicht mehr in dem Fall gesprochen werden, daß gegen den Arbeitnehmer überhaupt kein Steueranspruch besteht. Dies gilt insbesondere, wenn man – wie *Kruse* – den Lohnsteuer-Jahresausgleich gedanklich vorwegnimmt. Denken wir an den Studenten, der in den Semesterferien jobbt und für dessen Arbeitslohn der Arbeitgeber 10 vH Pauschsteuer abführt, obwohl der Student nach dem maßgebenden Kalenderjahr (§ 25 EStG) überhaupt keine Einkommensteuer schuldet. Das gilt aber auch etwa für den Fall, daß ein Landwirt die Aushilfslöhne für sämtliche Erntehelfer pauschal mit 2 vH besteuert, obwohl einige Arbeitnehmer Lohnsteuerkarten mit den Steuerklassen I–V vorlegen könnten oder tatsächlich vorlegen, so daß nicht einmal eine (vorläufige) Steuerabzugsschuld entsteht.

e) Originärer Steueranspruch gegen den Arbeitgeber

Kann keine Schuldübernahme vorliegen, weil der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers nicht unverändert übernimmt, so entsteht der Steueranspruch gegen den Arbeitgeber originär. Ich stimme dem BFH³⁴ zu, der auf ein verselbständigtes Besteuerungsverfahren verweisen kann: Erfassung nur der pauschal zu besteuern den Bezüge – nicht weiteren Arbeitslohns – ohne Hochrechnung auf das Kalenderjahr.

³³ Siehe § 40 Abs. 1 Satz 2; siehe auch oben III. 4. e (S. 215).

³⁴ Urteil vom 5. 11. 1982, FN 9.

f) „Unternehmenssteuer eigener Art“, „Objektsteuer“ als formale Charakterisierung

Als Folge der originären Steuerschuldnerschaft des Arbeitgebers könnte man es vom Wortsinn her nicht beanstanden, daß der BFH von einer Unternehmenssteuer spricht. Denn im Verhältnis zum Steuergläubiger schuldet das Unternehmen³⁵ die Steuer.

Gegen die schlagwortartige Charakterisierung als „Unternehmenssteuer“ wäre zwar nichts einzuwenden, bestünde nicht die Gefahr, daß wegen einer zu stark betonten Loslösung von der Arbeitnehmersteuer wichtige Fragen des materiellen Rechts fehlerhaft beurteilt werden. Es geht heute – nach der Rechtsänderung ab 1983³⁶ – weniger um die Frage des Brutto- oder Nettosteuersatzes; vielmehr geht es bei der systematischen Einordnung der Pauschsteuer um die Auswirkungen der Pauschalierung auf die Rechtsbeziehungen zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer sowie um die Rechtfertigung der Erhebung der Kirchensteuer in den Fällen der Pauschalierung.

g) Überwälzung der Steuer auf den Arbeitnehmer bei Bruttolohnvereinbarung als Indiz des Lohnsteuercharakters

Das Bundesarbeitsgericht³⁷ vertritt die Auffassung, daß der Arbeitgeber nicht verpflichtet sei, bei einer Pauschalierung des Tariflohns die Lohnsteuer zu tragen. Wenn zB der Tariflohn bei Teilzeitkräften 5 DM brutto beträgt, kann der Arbeitgeber die pauschale Lohnsteuer von 10 vH (§ 40 a EStG) auf den Arbeitnehmer überwälzen und dem Arbeitnehmer nur 4,50 DM auszahlen. *Hartz/Meeßen/Wolf*³⁸ meinen, das Bundesarbeitsgericht müsse seine Rechtsauffassung überprüfen, weil der BFH die pauschale Lohnsteuer als „Unternehmenssteuer“ bezeichnet habe. Hier zeigt sich die Verwirrung, die mit dem Begriff der Unternehmenssteuer einhergeht. Das Bundesarbeitsgericht hat überzeugend dargelegt, daß sich kein gesetzlicher Grundsatz feststellen lasse, wonach der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer im Falle der Pauschalierung die Lohnsteuer abnehmen müsse. Vermag aber der Arbeitgeber die Pauschsteuer bei einer Bruttolohnvereinbarung aus Rechtsgründen dem Arbeitnehmer in Rechnung zu stellen, ist die Ab-

35 Besser: Der Arbeitgeber, so *Hartz/Meeßen/Wolf*, ABC-Führer Lohnsteuer, Stichwort „Pauschalierung der Lohnsteuer“, weil der Arbeitgeber, wie bei der Beschäftigung einer Haushaltshilfe, nicht stets Unternehmer sei.

36 Dazu unter IV. 3 c (S. 225).

37 Urteil vom 22. 6. 1978, DB 1978 S. 2081.

38 AaO FN 35.

leitung der Steuer vom Arbeitnehmer evident. Liegt auch keine Schuldübernahme vor, so trägt die Pauschsteuer dennoch schuldübernahmeähnliche Züge. Zumindest mag die „Denkform der Schuldübernahme“, von der *Kruse* charakterisierend spricht, bei der gesetzlichen Normierung (unbewußt) Pate gestanden haben.

b) Übernahme der Steuer durch den Arbeitnehmer bei Barlohnnumwandlung als Indiz des Lohnsteuercharakters

Die Charakterisierung der Pauschsteuer als Lohnsteuer wird auch bei der Pauschalierung von Zukunftssicherungsleistungen nach § 40 b EStG in den Fällen der Barlohnnumwandlung deutlich. Es ist nach Abschnitt 96 Abs. 2 Satz 2 der Lohnsteuer-Richtlinien zulässig, daß der Bruttolohn des Arbeitnehmers soweit herabgesetzt wird, daß aus der Barlohnkürzung nicht nur der Direktversicherungsbeitrag, sondern auch die pauschale Lohnsteuer finanziert werden kann³⁹. Ohne Schuldnerschaft des Arbeitnehmers im materiellen Sinne als Hintergrund wäre eine solche Vereinbarung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer nicht zu erklären.

Das Entstehen des Steueranspruchs gegen den Arbeitgeber und das gleichzeitige Erlöschen des Steueranspruchs gegen den Arbeitnehmer ist die Perspektive des Steuergläubigers und sagt noch nichts über die Rechtsbeziehungen zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer aus. Für die Beurteilung dieser Rechtsbeziehungen ist entscheidend, daß der Steueranspruch des Gläubigers seine Wurzel im Steueranspruch gegen den Arbeitnehmer hat.

i) Erhebung der Kirchensteuer in den Fällen der Pauschalierung als Folge des Lohnsteuercharakters

Wollte man mit dem BFH die pauschale Lohnsteuer als Unternehmenssteuer sehen, die **nicht von der Arbeitnehmersteuer abgeleitet wäre**, könnte Kirchensteuer – als Zuschlagsteuer zur Maßstabsteuer Einkommensteuer/Lohnsteuer – nicht erhoben werden, wenn der Arbeitgeber eine juristische Person, wäre; dies hat zuletzt *Kruse*⁴⁰ eingehend begründet. Hier geraten der BFH und andere Verfechter der Objektsteuertheorie bei der Kirchensteuer in Begründungsnot. Der BFH gibt als Rechtfertigung der Kirchensteuererhebung lediglich an, daß die Kirchensteuer auch für Arbeitnehmer

39 Beträgt der Monatslohn – brutto – beispielsweise 2000 DM und beträgt der Direktversicherungsbeitrag 200 DM, so kürzt der Arbeitgeber die 2000 DM um 200 DM Beitrag und um 20 DM Pauschsteuer; er geht also mit 1780 DM in die Monatstabelle, Abschnitt 96 Abs. 2 Satz 2 LStR.

40 AaO FN 30.

erhoben werde, die keiner steuerberechtigten Kirche angehören. Abgesehen davon, daß die Rechtsgrundlage der Finanzamtspraxis dafür so sicher nicht ist⁴¹, ist dies doch nur eine Folge der generalisierenden Betrachtung, die sich in dem ermäßigten Kirchensteuersatz, etwa 7 vH statt des Regelsatzes von 9 vH, ausdrückt. Hinter dieser Verwaltungspraxis steht die Ableitung von der Schuld der Arbeitnehmer, weil die Finanzverwaltung mit diesem Rabatt bei der Durchschnittsbelastung berücksichtigen will, daß die Steuerlastquote infolge nichtkirchenangehörigen Arbeitnehmern geringer ist.

Der BFH hätte aus seiner Sicht die Kirchensteuerpflicht in den Fällen der Pauschalierung der Lohnsteuer verneinen müssen: Entweder kann die Kirchensteuer deshalb nicht erhoben werden, weil der Arbeitgeber keiner Kirche angehört; oder die Kirchensteuer kann, obwohl der Arbeitgeber kirchensteuerpflichtig ist, nicht erhoben werden, weil die Pauschsteuer als Unternehmenssteuer eigener Art jedenfalls keine Einkommensteuer des Arbeitgebers ist und deshalb keine Maßstabsteuer sein kann.

So verneint auch *Kreussler*⁴² die Kirchensteuerpflicht, weil die pauschale Lohnsteuer aus dem Maßstab herausfalle. *Meyer*⁴³ sieht eine verfassungsmäßige Pflicht des Staates, die Verwaltung der Kirchensteuer sicherzustellen. Meine Auffassung ist⁴⁴, daß sich die Erhebung der Kirchensteuer in den Fällen der Pauschalierung aus der Verweisung der Kirchensteuergesetze auf die entsprechende Anwendung der Vorschriften über die Maßstabsteuer rechtfertigen läßt. Ist die Pauschalierung lediglich eine verfahrenstechnische Besonderheit bei der Ermittlung der im Abzugsverfahren zu erhebenden Einkommensteuer, müssen die Kirchensteuergläubiger dieser verfahrenstechnischen Besonderheit Rechnung tragen, soll die Konzeption der Kirchensteuer als Anhangsteuer gültig bleiben.

j) Pauschsteuer als „Lohnsteuer eigener Art“

Ich möchte dem Schlagwort „Unternehmenssteuer eigener Art“ das Schlagwort „Lohnsteuer eigener Art“ entgegenstellen und behaupten, daß das eine das andere nicht ausschließt. Es handelt sich begrifflich – dem Wortsinn nach – um eine Unternehmenssteuer, weil sich der Anspruch des Fiskus originär gegen das Unternehmen richtet. Es ist zugleich – dem Gehalt der Steuerforderung nach – eine „Lohnsteuer eigener Art“, weil der

41 *Kreussler*, BB 1984 S. 718.

42 AaO FN 41.

43 NWB F. 12 S. 1279.

44 So schon in BB 1978 S. 1056 dargelegt.

Steueranspruch seine Wurzel in dem Steueranspruch gegen den Arbeitnehmer hat.

Die Ableitung aus der Position des Arbeitnehmers wird seit der Änderung des § 40 EStG mit Wirkung ab 1983 verdeutlicht. Das Einkommensteuergesetz schreibt nunmehr vor, daß die Übernahme der Steuer durch den Arbeitgeber für den Arbeitnehmer eine in Geldeswert bestehende Einnahme ist (§ 40 Abs. 1 Satz 2 EStG). Damit hat der Gesetzgeber den BFH überholt und ein Bindeglied zwischen der Arbeitnehmersteuer und der Pauschsteuer des Arbeitgebers hergestellt. Ob sich im konkreten Einzelfall überhaupt ein Vorteil für den Arbeitnehmer feststellen läßt⁴⁵, kann jedenfalls heute nicht mehr relevant sein.

Die Charakterisierung als Unternehmenssteuer ist dadurch zwar nicht begrifflich falsch geworden. Indessen geht die Schlußfolgerung des BFH, es fehle bei der Pauschsteuer an einer Ableitung vom Arbeitnehmer, heute ins Leere. De lege lata könnte auch der BFH die Charakterisierung des Steueranspruchs als „Lohnsteuer eigener Art“ wohl nicht mehr leugnen. Der weiterhin gültigen Feststellung, daß der Steueranspruch gegen den Arbeitgeber gesetzestechnisch verselbständigt und damit originär ist, kann keine praktische Bedeutung mehr zukommen.

3. Höhe der Steuersätze

a) Feste Steuersätze

Das Einkommensteuergesetz kennt feste Steuersätze von 25 vH⁴⁶, 10 vH⁴⁷ und 2 vH⁴⁸.

b) Besondere Steuersätze

Besondere Steuersätze sind vorgesehen für

- Zuwendungen sonstiger Bezüge in einer größeren Zahl von Fällen (§ 40 Abs. 1 Nr. 1 EStG)⁴⁹ und für
- Nacherhebung von Lohnsteuer in einer größeren Zahl von Fällen (§ 40 Abs. 1 Nr. 2 EStG).

45 So ein wichtiges Argument des BFH in seinem Urteil vom 5. 11. 1982 aaO FN 9.

46 Betriebsveranstaltungen, Erholungsbeihilfen, § 40 Abs. 2.

47 Teilzeitarbeit, § 40 a Abs. 1, bestimmte Zukunftssicherungsleistungen, § 40 b.

48 Aushilfskräfte in der Landwirtschaft, § 40 a Abs. 2.

49 Zur Ermittlung wird auf Abschnitt 93 Abs. 3 LStR hingewiesen; zur Kritik am Berechnungsschema der LStR *Hahn*, BB 1977 S. 727 und *Popp/Albert*, BB 1983 S. 491.

c) Nettosteuersätze

Da für die Ermittlung des besonderen Pauschsteuersatzes seit 1983 geregelt ist, daß die Übernahme der pauschalen Lohnsteuer durch den Arbeitgeber für den Arbeitnehmer eine in Geldeswert bestehende Einnahme ist, kann am Nettosteuersatz nicht mehr gedeutelt werden.

Der Frage, ob die festen Steuersätze Brutto- oder Nettosteuersätze sind, kann allenfalls rechtspolitische Bedeutung zukommen. Wären die Steuersätze vor 1983 richtigerweise – so der BFH – Bruttosteuersätze gewesen, hätten sie wohl im Rahmen der Gesetzesänderung aufgestockt werden müssen.

Die Finanzverwaltung hat in Abschnitt 52 c LStR 1972 bei der Besteuerung der Aushilfslöhne die Differenzierung zwischen dem Arbeitnehmer-Steuersatz von 8 vH und dem Arbeitgeber-Steuersatz von 10 vH aufgegeben und einheitlich 10 vH bei obligatorischer Übernahme der Steuer bestimmt. Dies hat unverändert Eingang ins EStG 1975 gefunden. Auch die Anhebung der Pauschsteuersätze für Erholungsbeihilfen und Zuwendungen aus Anlaß von Betriebsveranstaltungen nach § 35 a LStDV von 20 vH auf 25 vH in § 40 Abs. 2 EStG 1975 indiziert den Nettosteuersatz⁵⁰.

d) Kritik der Rechtsmeinungen am Nettosteuersatz

Die Frage, ob der Brutto- oder der Nettosteuersatz systematisch richtig wäre, ist auch nach der Rechtsänderung 1983 weiterhin umstritten. *Borggrewe*⁵¹ schließt sich der von *Konietzko*⁵² und *Söffing*⁵³ vertretenen Auffassung an, daß nur ein Bruttosteuersatz der Einkommensteuersystematik entsprechen könne.

Konietzko meint, der Nettosteuersatz könnte nur mit der Überlegung gerechtfertigt werden, daß der Arbeitgeber davon absehe, den Arbeitnehmer wegen der Bruttosteuer in Regreß zu nehmen. Ein Regreß sei aber gar nicht denkbar, weil Arbeitgeber und Arbeitnehmer bei der Pauschalierung nicht Gesamtschuldner seien. Dies ist formal richtig, trägt aber – wie ich meine – nicht der wirtschaftlichen Betrachtungsweise Rechnung. Die Wirkung der Pauschalierung, nämlich das Erlöschen des Steueranspruchs gegen den Arbeitnehmer, ist dieselbe, wie wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber im Rahmen der Gesamtschuldnerschaft Regreß geleistet hätte. Der Arbeitnehmer ist bereichert.

50 Siehe auch bei *Reinbart*, DB 1983 S. 1889 und *Hartz/Meeßen/Wolf* aaO FN 35.

51 DStZ 1984 S. 84.

52 DStR 1983 S. 286.

53 DB 1983 S. 1459.

Söffing sieht den Systembruch der Rechtsänderung 1983 einmal darin, daß der Vorteil für den einzelnen Arbeitnehmer nicht konkret feststellbar sei, so daß zuvor ein Vergleich mit der individuellen steuerlichen Belastung des begünstigten Arbeitnehmers erforderlich wäre. Diesem schon im BFH-Urteil vom 5. 11. 1982⁵⁴ zu findenden Argument kann ich nicht zustimmen. Ich halte es für konsequent, daß sich der in der Übernahme liegende geldwerte Vorteil in seiner Höhe nach der generalisierenden Ermittlung richtet. Ist im ersten Rechenschritt ein Bruttosteuersatz gebildet worden, ist die Ermittlung des Nettosteuersatzes im zweiten Rechenschritt ein ausschließlich mathematisches Ergebnis und damit Folge der Durchschnittsbetrachtung. Auf einen individuellen Vorteil kommt es bei dem Durchschnittsteuersatz konzeptionell nicht an, weil die Steuer am Arbeitnehmer vorbeiläuft. Ich darf noch einmal auf die Pauschalierung bestimmter Auszahlungslöhne nach den LStR 1970 zurückkommen: Der Bruttosatz von 8 vH stimmte doch auch nicht mit der individuellen Steuer überein; der Nettosatz von 10 vH war ein systematisch bedingter Folgefehler.

Auf Abweichungen, die in der generalisierenden Betrachtung begründet und daher unbeachtlich sind, hat übrigens *Kruse*⁵⁵ mit dem Hinweis auf § 50 a⁵⁶ aufmerksam gemacht.

Söffing weist in einer weiteren Überlegung auf folgendes hin: Wenn der Vorteil aus der Übernahme der Steuer beim Arbeitnehmer nicht zu einer steuerpflichtigen Einnahme führe – der pauschal besteuerte Lohn und die darauf entfallende Steuer bleiben beim Arbeitnehmer unerfaßt –, dürften auch die pauschal zu steuernden Bezüge nicht erhöht werden, weil nur *steuerpflichtige* Einnahmen erfaßt werden dürfen.

Hierzu meine ich, daß die zeitliche Abfolge der einzelnen Schritte der Steuerberechnung bei dieser Betrachtung nicht berücksichtigt wird. Es geht zunächst darum, den auf die auszuzahlenden Bezüge anzuwendenden Steuersatz zu ermitteln. Bei der Höhe des Steuersatzes müssen alle Vorteile, auch der der Steuerfreistellung des Arbeitnehmers, in die Berechnung einfließen. Erst mit der Pauschalierung selbst, die ja erst zeitlich nachfolgend in der Festsetzung der Pauschalierung durch das Finanzamt liegt⁵⁷, greift die Anordnung des Gesetzgebers ein, daß pauschal besteuert Arbeitslohn und Pauschalsteuer in der Sphäre des Arbeitnehmers nicht relevant sind.

54 AaO FN 9.

55 AaO FN 30.

56 Dem pauschalen abgeltenden Steuerabzug für beschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer.

57 Dazu IV. 2. a (S. 219).

e) Rechtfertigung des Nettosteuersatzes

Das steuerliche Ergebnis darf durch eine Vereinfachungsmaßnahme nicht wesentlich geändert werden. Ich sehe in dieser Anordnung des § 220 Nr. 3 RAO – diese Regelung ist 1977 ersatzlos weggefallen – einen aus dem Gleichheitssatz abgeleiteten Besteuerungsgrundsatz. Da bei der Ermittlung des besonderen Pauschsteuersatzes keine außerfiskalischen Zielsetzungen Einfluß haben – etwas anderes mag bei den festen Pauschsteuersätzen für Zukunftssicherungsleistungen und Aushilfslöhne in der Landwirtschaft gelten – muß die Steuerbelastung aus der Pauschalierung der Durchschnittsbelastung nach der Tabellensteuer möglichst nahekommen. Abweichungen aufgrund der Durchschnittsbetrachtung sind – wie dargestellt – systembedingt.

Danach leuchtet es m. E. unmittelbar ein, daß bei *Nettolohnvereinbarungen* die Pauschsteuer der Tabellennettosteuer entsprechen muß. Gewährt zB der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmer, die sämtlich in der Proportionalzone des Tarifs sind, einen sonstigen Bezug von 100 DM brutto, beträgt die Nettolohnsteuer je 28,20 DM (die Eingangssteuer von 22 DM hochgerechnet); also muß auch der Pauschsteuersatz 28,2 vH und nicht 22 vH betragen. Dies ist ein Fall des § 40 Abs. 1 Nr. 1. Hier ist der Nettosteuersatz ein verfassungsrechtliches Gebot der Gleichbehandlung.

Bei *Bruttolohnvereinbarungen* könnte im Falle der Nacherhebung im Anschluß an eine Lohnsteueraußenprüfung zweifelhaft sein, ob der Arbeitgeber in allen Fällen überhaupt auf einen Regreß – der einen Steuervorteil auslöste – verzichten will. Dies ist ein Fall des § 40 Abs. 1 Nr. 2. Der Anspruch des Arbeitgebers gegen den Arbeitnehmer – den er bei haftungsweiser Inanspruchnahme hätte – könnte zB gegenüber ausgeschiedenen Arbeitnehmern gar nicht mehr durchsetzbar sein. Darauf kann es aber nicht ankommen; es genügt, daß der Arbeitnehmer durch die Pauschalierung aus der Schuld des Steuergläubigers entlassen und dadurch objektiv bereichert wird.

Nun hatte allerdings der BFH⁵⁸ zur Rechtfertigung des Bruttosteuersatzes darauf verweisen können, daß der Vorteil in den Nacherhebungsfällen des § 40 Abs. 1 Nr. 2 erst im Jahr der Nacherhebung entstehen kann⁵⁹. Damit wäre rechtssystematisch eine Erhebung des Steuersatzes schon im früheren Jahr der Bruttozuwendung nicht zulässig. Hier müßte der Steuervorteil in einem späteren Besteuerungsverfahren erfaßt werden.

58 Urteil vom 5. 11. 1982 FN 9.

59 Dazu oben III. 6. b (S. 217).

Dieses gewichtige und überzeugende Argument kann gegen die ab 1983 geltende Fassung, so meine ich, nicht mehr vorgebracht werden, weil § 40 Abs. 1 Satz 2 EStG die Hochrechnung des Bruttosteuersatzes auf den Nettosteuersatz ausdrücklich anordnet. Man wird dies als Systembruch empfinden und darin einen Verstoß gegen die in § 11 EStG mit dem Zuflußprinzip selbst statuierte Sachgesetzlichkeit⁶⁰ sehen können. Wollte man darin ein Willkürindiz⁶¹ sehen, könnte letztlich gleichwohl kein Verstoß des Gesetzgebers gegen den Gleichheitssatz begründet werden, denn der Systembruch ließe sich mit dem Ziel der Verfahrensvereinfachung rechtfertigen. Zwar räume ich ein, daß die Durchschnittsbelastung im Zeitpunkt des Zuflusses der unverteuert gebliebenen Zuwendungen nicht mit der Durchschnittsbelastung im Zeitpunkt des Vorteils aus der übernommenen Steuer übereinzustimmen braucht. Indessen wird eine solche materielle Abweichung mit dem Ziel der Vereinfachung vom Gesetzgeber in Kauf genommen, um die Nacherhebung überhaupt – oder mit vertretbarem Aufwand – durchführen zu können.

Schließlich sollte man nicht aus den Augen verlieren, daß die Pauschbesteuerung lediglich eine Alternative zur Regelbesteuerung ist, deren Anwendung der Arbeitgeber nur in der vorgeschriebenen Art mit den ihm bekannten Wirkungen beantragen kann, aber nicht beantragen muß.

4. Der Arbeitgeber als Erstattungsgläubiger

Ist die pauschale Lohnsteuer zu Unrecht gezahlt oder fällt der Rechtsanspruch, durch Rückzahlung von Arbeitslohn, weg, steht dem Arbeitgeber ein Anspruch auf Erstattung der von ihm als Schuldner bezahlten Pauschsteuer zu⁶².

5. Ansprüche des Arbeitnehmers auf den Erstattungsbetrag

a) *Im Verhältnis zum Arbeitgeber*

Dem Arbeitnehmer kann privatrechtlich ein Anspruch auf Auszahlung des Steuerbetrags gegen den Arbeitgeber zustehen, etwa, wenn ein Direktversicherungsvertrag aufgelöst wurde, für den der Arbeitnehmer durch Barlohnumwandlung die Pauschsteuer finanziert hat⁶³.

60 BVerfGE 12, 164.

61 BVerfGE 18, 315, 334.

62 Zur Arbeitslohnrückzahlung bei Direktversicherungen siehe Lohnsteuer-Kartei B, § 40b, Nr. 106.

63 Dazu oben IV. 2. h (S. 222) und FN 62.

b) Im Verhältnis zum Finanzamt (Abtretung)

Der Arbeitnehmer kann den Anspruch auf Erstattung der Pauschsteuer unmittelbar gegenüber dem Finanzamt geltend machen, wenn ihm der Arbeitgeber den Anspruch wirksam – unter Beachtung der in § 46 AO gestellten Anforderungen – abgetreten hat.

V. Auswirkungen des Besteuerungsverfahrens auf die Rechtsbeziehungen zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer**1. Nebenabreden aus Anlaß der Nettolohnvereinbarung***a) Vereinbarung über die Art der Besteuerung*

Arbeitgeber und Arbeitnehmer können festschreiben, ob der Arbeitslohn regel- oder pauschalbesteuert werden soll. Es hängt von den persönlichen Besteuerungsmerkmalen ab, ob das eine oder das andere Verfahren für den Arbeitnehmer – zumal bei Jahresbetrachtung – günstiger ist. Der Arbeitnehmer kann sich auch bei Tariflöhnen auf eine ihm uU nachteilige Besteuerungsart festlegen, sofern es ihm nur freisteht, zu der für ihn günstigeren Besteuerungsart zu wechseln⁶⁴.

Hält sich der Arbeitgeber nicht an die vereinbarte Besteuerungsart, kann dem Arbeitnehmer ein Ausgleichsanspruch gegen den Arbeitgeber zustehen.

b) Ausgleichsansprüche im Innenverhältnis

Muß der Arbeitgeber einen Nettolohn, der nach der Vereinbarung hätte pauschal besteuert werden sollen, zwangsläufig regelbesteuern, weil die Voraussetzungen der Pauschalierung nicht vorliegen, können sich arbeitsrechtlich Ausgleichsansprüche ergeben.

Für den Fall, daß die Jahressteuerschuld niedriger ist als die anzurechnenden Steuerabzugsbeträge, kann dem Arbeitgeber ein Anspruch auf den Differenzbetrag zustehen. Diesen Anspruch könnte der Arbeitgeber im Rahmen des von ihm durchgeführten Lohnsteuer-Jahresausgleichs durch Aufrechnung realisieren, weil der Erstattungsanspruch des Arbeitnehmers noch während des Ausgleichsjahres entsteht⁶⁵. Zur Berechnung meinen *Hartz/Meeßen/Wolf*⁶⁶, daß in der Lohnsteuerbescheinigung der Bruttolohn

64 BAG-Urteil vom 22. 6. 1978 aaO FN 37.

65 Also zB Anfang Dezember zusammen mit der Lohnabrechnung für Dezember.

66 AaO FN 35.

um den Erstattungsbetrag gemindert und als Lohnsteuer der ebenfalls um den Erstattungsbetrag geminderte Betrag auszuweisen sind. Dies führt m. E. zu einem unvollständigen Ausgleich, weil dem Arbeitnehmer der Steuervorteil aus dem verminderten Bruttolohn verbleibt, siehe auch nachfolgend c).

Bei Eintritt der beschränkten Einkommensteuerpflicht – wenn beispielsweise der Gastarbeiter in sein Heimatland zurückkehrt – könnte zweifelhaft sein, ob der Arbeitgeber den Lohnsteuer-Jahresausgleich durchführen darf⁶⁷.

Reicht die vom Arbeitgeber einbehaltene Lohnsteuer nicht aus, um die auf den Nettolohn entfallende Jahressteuer zu finanzieren, könnte dem Arbeitnehmer vereinbarungsgemäß ein Ausgleichsanspruch zustehen.

c) Abtretung von Erstattungsansprüchen

Erstattungsansprüche des Arbeitnehmers gegen das Finanzamt entstehen erst nach Ablauf des Jahres (§ 42 Abs. 1 Satz 1, § 36 Abs. 4 Satz 2 EStG); sie können dem Arbeitgeber abgetreten werden⁶⁸.

Die Vereinnahmung des Erstattungsbetrags führt bei dem Arbeitnehmer wegen Rückzahlung von Arbeitslohn zu negativen Einkünften, die wie Werbungskosten berücksichtigt werden können. Dieser Steuervorteil wird dem Arbeitnehmer wohl verbleiben müssen, es sei denn, daß der Anspruch des Arbeitgebers in einem Näherungsverfahren erhöht wird⁶⁹.

Ein Abfluß beim Arbeitnehmer im Ausgleichsjahr scheidet aus⁷⁰. Der Zeitpunkt der Abtretung kann nicht maßgebend sein⁷¹. Der Arbeitnehmer kann die negativen Einnahmen ggf. im Wege des Verlustabzugs gem. § 10 d EStG geltend machen, was nach Eintritt der beschränkten Einkommensteuerpflicht zweifelhaft sein kann⁷².

67 Denn die LStR lassen in Abschnitt 109 Abs. 1 Satz 2 den Lohnsteuer-Jahresausgleich nur bei Eintritt der unbeschränkten Steuerpflicht zu. Dies ist m. E. ungeeignet. Die Fiktion des verkürzten Ausgleichsjahres in § 42 EStG müßte auf den § 42 b durchschlagen, so daß der Arbeitnehmer während des gesamten, wenn auch verkürzten Ausgleichsjahres, „ständig“ in einem Dienstverhältnis gestanden hat, § 42 b Abs. 1 Satz 1 EStG; vgl. auch *Katterbe* aaO FN 19 und *Swensson*, DStZ 1985 S. 167, die diese Frage offenbar nicht gesehen haben.

68 Unter Beachtung des § 46 AO.

69 Siehe auch *Giloy*, FR 1976 S. 553.

70 BFH-Urteil vom 16. 8. 1979 aaO FN 7; a. A. FG Münster, EFG 1969 S. 122 und FG Düsseldorf, EFG 1971 S. 535, die den Abzug aus Billigkeitsgründen zulassen.

71 A. A. *Katterbe* aaO FN 19 und *Swensson* aaO FN 67.

72 Weiterführend *Katterbe* aaO FN 19 und *Swensson* aaO FN 67.

2. Ansprüche aus dem Wegfall der Geschäftsgrundlage

a) Des Arbeitnehmers bei mißglückter Pauschalierung

Ist die zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer vereinbarte Pauschalierung mißglückt, weil die Voraussetzungen der Pauschalierung nicht vorgelegen haben, steht dem Arbeitnehmer ein Anspruch auf Freistellung von der Lohnsteuer gegen den Arbeitgeber zu. Der Arbeitgeber wird die Steuerlast neutralisieren müssen, um den Arbeitnehmer so zu stellen, wie dies bei einer Pauschalierung der Fall gewesen wäre⁷³.

b) Des Arbeitgebers bei der Regelbesteuerung wegen Verletzung der Redlichkeitspflicht

Der Arbeitnehmer wird bei der originären Nettolohnvereinbarung die Steuerbelastung beim Lohnabzug nicht willkürlich in die Höhe treiben dürfen, um dadurch eine möglichst hohe Steuergutschrift zu erhalten. Die Nichtvorlage der Lohnsteuerkarte oder ein absichtliches Absehen von der Inanspruchnahme eines Freibetrags⁷⁴ kann zu einer Kürzung des vereinbarten Nettoarbeitslohns führen⁷⁵.

VI. Ausblick

Wer, wie im Gaddum-Entwurf vorgesehen, die Pauschalierung abschaffen möchte, machte das EStG zwar kürzer, aber nicht einfacher. Vereinfachung kann zu Einbußen an Gerechtigkeit führen sowohl durch Mißbrauch der Pauschalierung zur Steuerersparnis⁷⁶ als auch durch eine Verfälschung der steuerlichen Einkünfte als Bemessungsgrundlage staatlicher Leistungen (zB bei der Sparförderung und Vermögensbildung). Deshalb wird man einer vielfach geforderten Erweiterung des Anwendungsbereichs der Pauschalierung, insbesondere durch Anhebung von zeitlichen oder betragsmäßigen Grenzen 104 (§§ 40 Abs. 1 Satz 4, 40a Abs. 1 und 3, 40b Abs. 2) mit Zurückhaltung begegnen müssen.

73 Hinweis auf die Ausführungen zu V. 1. b.

74 Der Arbeitnehmer läßt sich – entgegen der bisherigen Übung – keinen Freibetrag wegen Verlustes aus § 7b EStG eintragen.

75 *Schaub* aaO FN 4.

76 Die Einführung einer besonderen Pauschalierungsbescheinigung im Fall des § 40a EStG war rechtspolitisch zwar begrüßenswert, aber nicht praktikabel und wurde rückwirkend gestrichen, Gesetz vom 16. 2. 1982, BGBl. 1982 I S. 1738.

Grenzüberschreitende Arbeitsverhältnisse im Lohnsteuerrecht

Dr. Kurt Joachim von Bornhaupt,
Richter am Bundesfinanzhof, München

Inhaltsübersicht

- | | |
|--|---|
| <p>I. Vorbemerkung</p> <p>II. Allgemeine Grundlagen für die Lohnbesteuerung grenzüberschreitender Arbeitsverhältnisse</p> <p>1. Besteuerung aufgrund inländischer Steuerpflicht</p> <p>a) Inländische Steuerpflicht als Ausgangsfrage</p> <p>b) Unbeschränkte Steuerpflicht</p> <p>c) Beschränkte Steuerpflicht</p> <p>2. Inländische Begünstigungs- und Befreiungstatbestände</p> <p>a) Befreiungstatbestände bei unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht</p> <p>aa) Steuerfreiheit von in der DDR bezogenem Arbeitslohn nach § 3 Nr. 63 EStG</p> <p>bb) Steuerfreiheit aufgrund des Auslandstätigkeitserlasses</p> <p>b) Sondervorschriften bei unbeschränkter Steuerpflicht</p> <p>c) Sonderregelungen bei beschränkter Steuerpflicht</p> | <p>3. Vorrang von Doppelbesteuerungsabkommen</p> <p>a) Bedeutung des Art. 15 OECD-Musterabkommen</p> <p>b) Ort der Arbeitsausübung („Arbeitsortsprinzip“)</p> <p>c) 183-Tage-Klausel</p> <p>III. Gestaltungsmöglichkeiten bei Entsendung von Arbeitnehmern ins Ausland</p> <p>1. Zwecks Vermeidung von steuerrechtlichen Nachteilen im Ausland</p> <p>2. Zwecks Erlangung von steuerrechtlichen Vorteilen im Ausland</p> <p>IV. Besonderheiten bei Entsendung von Arbeitnehmern ins Inland</p> <p>1. Anwendungsbereich lohnsteuerrechtlicher Vorschriften</p> <p>2. Pflichten von Verleiher und Entleiher bei gewerbsmäßiger Überlassung von Arbeitnehmern durch ausländische Verleiher</p> |
|--|---|

I. Vorbemerkung

Das mir von der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft gestellte Thema, die Behandlung grenzüberschreitender Arbeitsverhältnisse im Lohnsteuerrecht, hat in den letzten Jahren erheblich an Bedeutung gewonnen. Die sich hierbei ergebenden Fragen sind sehr umfangreich und vielschichtig. Im Rahmen des zeitlich begrenzten Vortrags kann ich nur die in Be-

tracht kommenden Rechtsvorschriften und steuerrechtliche Streitfragen bei Außerachtlassung der Grenzgängerproblematik kurz zu skizzieren. Eine ausführliche Darstellung dieses Themas enthält mein Beitrag in BB Beilage 16/1985 zu Heft 35/36/1985.

II. Allgemeine Grundlagen für die Lohnbesteuerung grenzüberschreitender Arbeitsverhältnisse

1. Besteuerung aufgrund inländischer Steuerpflicht

a) *Inländische Steuerpflicht als Ausgangsfrage*

Arbeitnehmer, die von inländischen Arbeitgebern ins Ausland, und Arbeitnehmer, die von ausländischen Arbeitgebern zu Arbeitseinsätzen in die Bundesrepublik Deutschland entsandt werden, können mit ihrem Arbeitslohn im Inland der LSt unterliegen. Für sie gelten im allgemeinen die gleichen steuerrechtlichen Vorschriften. Um bei ihnen eine LSt-Pflicht bejahen zu können, sind stets drei Fragen nacheinander zu beantworten. Bei ihnen ist stets als Ausgangsfrage zu prüfen, ob ihr Arbeitslohn deshalb der LSt unterliegt, weil inländische wie ausländische Arbeitnehmer hier beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtig sind. Nur wenn dies zu bejahen ist, ist die nächste Frage zu untersuchen, ob im Einzelfall inländische Begünstigungs- oder Befreiungstatbestände gegeben sind, die die Steuerpflicht ganz oder teilweise aufheben. Ist dies nicht der Fall, so kann eine Besteuerung des Arbeitslohns im Inland wegen eines Doppelbesteuerungsabkommens entfallen.

b) *Unbeschränkte Steuerpflicht*

Nach § 1 Abs. 1 EStG sind inländische wie ausländische Arbeitnehmer vor allem dann in der Bundesrepublik unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sie im Inland ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben. Wo jemand seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat, ist den §§ 8 und 9 AO 1977 zu entnehmen. Auf weitere Einzelheiten soll hier nicht eingegangen werden.

c) *Beschränkte Steuerpflicht*

Inländische wie ausländische Arbeitnehmer, die im Inland weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt haben, sind nach § 1 Abs. 3 EStG im Inland beschränkt steuerpflichtig, wenn sie inländische Einkünfte iS des § 49 EStG bezogen haben. Zu diesen der beschränkten Steuerpflicht

unterliegenden Einkünften zählen nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG vor allem Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iS des § 19 EStG, die im Inland ausgeübt oder verwertet wird oder verwertet worden ist.

Eine nichtselbständige Arbeit wird im Inland ausgeübt, wenn der Arbeitnehmer hier persönlich tätig wird¹. Das ist unstrittig.

Zweifelhaft ist hingegen, wann eine Arbeit im Inland verwertet wird. Nach dem bis zum 31. 12. 1974 gültigen § 40 Abs. 2 Satz 2 LStDV a. F. wurde eine Arbeit dann im Inland verwertet, wenn sie zwar nicht im Inland persönlich ausgeübt wird, aber ihr wirtschaftlicher Erfolg der inländischen Volkswirtschaft unmittelbar zu dienen bestimmt ist. Nach Außerkrafttreten dieser Vorschrift zum 1. 1. 1975 hat die Verwaltung den Begriff der Verwertung der nichtselbständigen Arbeit im Inland erheblich ausgeweitet. Nach Abschnitt 92 Abs. 2 Satz 2 LStR 1975/1984 sieht die Verwaltung die Voraussetzungen hierfür schon dann als gegeben an, wenn eine im Ausland ausgeübte Tätigkeit oder ihr Ergebnis entweder einem inländischen Arbeitgeber zu dienen bestimmt sei oder im Inland genutzt werde und der Arbeitslohn zulasten eines inländischen Arbeitgebers gezahlt werde.

Diese Verwaltungsanweisungen sind in der Literatur² und beim Finanzgericht Hamburg³ auf erhebliche Kritik gestoßen. Beim BFH sind deswegen mehrere Revisionen anhängig. Entscheidungen hierzu sind in allernächster Zeit zu erwarten.

ME ist der Kritik zuzustimmen. Geht man von dem grammatikalischen Begriff „verwerten“ aus, so bedeutet dies nach dem allgemeinen Sprachgebrauch und dem Sinnzusammenhang, in dem er im § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG steht, daß aus einer Sache ein Wert, der in ihr steckt, herausgeholt, nutzbar gemacht wird. Hiervon ausgehend ist den vorgenannten Entscheidungen des FG Hamburg darin beizutreten, daß der Begriff des „Verwertens“ etwas anderes sein muß als die bloße Dienstleistung im Ausland, da ein solcher Tatbestand bereits durch die in § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG zusätzlich erfaßte „Ausübung“ einer Tätigkeit im Ausland gegeben ist. Der Begriff des „Verwertens“ setzt vielmehr nach den zutreffenden Ausführungen des FG Hamburg voraus, daß durch die nichtselbständige Arbeit im Ausland ein Wert oder ein materielles oder geistiges Produkt geschaffen wird, daß als solches im Inland verwertet, genutzt, nutzbar gemacht wird. Es muß aller-

1 RFH-Urteil v. 29. 1. 1935 I A 244/32, RStBl. 1935, 759, 762; Abschnitt 92 Abs. 2 Satz 1 LStR.

2 Vgl. insb. *Schmidt*, BB 1984, 396.

3 Urteile des FG Hamburg vom 6. 7. 1983 II 31/80, EFG 1984, 124; vom 28. 10. 1983 VII 57/82, EFG 1984, 294; und vom 2. 12. 1983 VII 65/82, EFG 1984, 295.

dings nicht, wie das FG Hamburg meint, dieses vom Arbeitnehmer geschaffene Produkt, dieser Wert, im Inland gegen Entgelt dargeboten werden.

Entsprechend diesen Grundsätzen ist dem Urteil des FG Hamburg v. 6. 7. 1983 im Ergebnis darin zuzustimmen, daß die in einem Stationsbetrieb eines deutschen Luftverkehrsunternehmens auf den Bahamas tätigen und dort ansässigen Arbeitnehmer keine im Inland beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte aus der „Verwertung“ unselbständiger Arbeit erzielt haben, da ihre Tätigkeit sich darauf beschränkte, die Abwicklung des Flugdienstes der Klägerin auf dem Flugplatz Nassau/Bahamas sicherzustellen. Diese Arbeitnehmer schufen über diese Arbeit hinaus keinen besonderen Wert, kein Produkt materieller oder geistiger Art, das in die Bundesrepublik hätte transportiert und hier hätte genutzt werden können. Anders liegt aber zB der Sachverhalt beim Urteil des Hess. FG v. 21. 12. 1982 I 288/81⁴. Dort war ein Arbeitnehmer in Kuwait tätig, wobei seine Aufgabe darin bestand, den dortigen Markt zu beobachten und Auskünfte über Produkte der Klägerin zu erteilen. Wie es im Urteil heißt, bestand die Zielrichtung seiner Tätigkeit dort darin, Kontakte anzubahnen, für die Produkte der Klägerin zu werben und Aufträge für die Klägerin hereinzuholen mit der Folge, daß die Klägerin ihre Produkte nach Kuwait und andere arabische Staaten exportieren kann. Hier kann mE insoweit von einer „Verwertung“ der in Kuwait erbrachten Arbeitsleistung im Inland gesprochen werden, als die Tätigkeit des Arbeitnehmers sich darauf konzentrierte, Aufträge für die inländische Arbeitgeberin hereinzuholen. Hier wird ein Arbeitserfolg ins Inland transferiert und verwertet, indem die Arbeitgeberin den Auftrag durch Arbeitsleistung im Inland ausführt. Das gleiche gilt, soweit der Arbeitnehmer den Markt zu beachten und Marktanalysen an die inländische Arbeitgeberin zu senden hatte. Auch hier verwertet die Arbeitgeberin den Arbeitserfolg im Inland, indem sie das vom Arbeitnehmer erstellte Produkt, die Marktanalysen, zur Grundlage ihrer inländischen Dispositionen macht.

ME kommt es auf die Zielrichtung der auswärtigen Tätigkeit an. Ist diese darauf gerichtet, daß der Arbeitserfolg im Inland verwertet wird, so kann nicht entscheidend darauf abgestellt werden, ob es tatsächlich stets zu einem solchen Erfolg, wie hier zur Hereinholung des Auftrags und zu ständigen Marktanalysen, kommt.

4 EFG 1983, 415.

2. Inländische Begünstigungs- und Befreiungstatbestände

a) Befreiungstatbestände bei unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht

aa) Steuerfreiheit von in der DDR bezogenem Arbeitslohn nach § 3 Nr. 63 EStG

Nach § 3 Nr. 63 sind Einkünfte der in § 49 EStG bezeichneten Art einkommensteuerfrei, wenn sie in der DDR oder in Berlin (Ost) bezogen worden sind.

Die Finanzverwaltung hat diese Vorschrift früher sehr einengend ausgelegt. Sie meinte, § 3 Nr. 63 EStG sei nur anwendbar, wenn der Arbeitslohn in der DDR oder Berlin (Ost) ausgezahlt worden sei. Dem ist der BFH im Urteil v. 27. 3. 1981⁵ entgegengetreten. Der BFH hat auch nicht die Ansicht der Verwaltung⁶ gebilligt, der Arbeitslohn sei nur steuerfrei, wenn der Arbeitnehmer mindestens 30 Tage zusammenhängend in der DDR oder Berlin (Ost) tätig sei. Nach Ansicht des BFH genügt es vielmehr, wenn der Arbeitseinsatz nur wenige Tage gedauert hat⁷. ME braucht der Aufenthalt dort etwa in Form einer Dienstreise noch nicht einmal einen Tag gewährt haben, da Einschränkungen dieser Art dem Gesetz nicht zu entnehmen sind⁸. Das gilt auch dann, wenn jemand ständig eintägige Dienstreisen in die DDR unternimmt und dies im Ergebnis zur beinahe vollständigen Freistellung von der LSt hier und in der DDR führt, da letztere kurzfristige Dienstreisen von Arbeitnehmern der Bundesrepublik nicht zu besteuern pflegt^{8a}.

bb) Steuerfreiheit aufgrund des Auslandstätigkeitserlasses

Der mit Wirkung zum 1. 1. 1984 in Kraft getretene Auslandstätigkeitserlaß⁹ ist an die Stelle der früheren Montagerlasse¹⁰ getreten. Er soll die Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Wirtschaft stärken und gilt nur, wenn Arbeitnehmer von einem inländischen Arbeitgeber ins Ausland entsandt

5 VI R 207/78, BFHE 133, 64, BStBl. II 1981, 530.

6 Ländereinheitlicher Erlaß des FinMin Nds. v. 12. 10. 1979-S 2342-38-313, DB 1979, 2109.

7 BFH-Urteil v. 21. 1. 1983 VI R 87/79, BFHE 157, 352, BStBl. II 1983, 224.

8 Gleicher Ansicht *Offenhaus*, BB 1983, 561, 563; *Feuerbaum*, DB 1984, 1062; *Töben*, IWB, Fach 3 Deutschland, Gruppe 3, Seite 791; FG Berlin Urteil v. 29. 9. 1981 VII 324/80, EFG 1982, 399.

8a BFH-Urteil v. 21. 8. 1985 VI R 12/82, BB 1986, 180.

9 Schreiben des BFM vom 31. 10. 1983 - IV B 6 - S 2293 - 50/83, BStBl. I 1983, 470.

10 Vgl. zB Erlaß FinMin Saarland v. 25. 7. 1975 B/II - 665/75 - S 2293 A, BStBl. I 1975, 944.

werden und nicht umgekehrt für Einsätze ausländischer Arbeitnehmer im Inland. Die Arbeitslöhne sind insoweit steuerfrei, als sie auf Tätigkeiten entfallen, die im Erlaß aufgeführt sind. Hierzu zählt neuerdings auch die Errichtung eigener Anlagen des inländischen Arbeitgebers im Ausland. Steuerfrei sind die Arbeitslöhne, wenn der Arbeitnehmer mindestens drei Monate ununterbrochen in Staaten tätig ist, mit denen die Bundesrepublik kein DBA abgeschlossen hat. Das sind vor allem Saudi-Arabien und andere Golfstaaten, Nigeria, Algerien, Libyen und Mexiko.

b) Sondervorschriften bei unbeschränkter Steuerpflicht

Bestimmte steuerliche Begünstigungsvorschriften sind an die unbeschränkte Steuerpflicht geknüpft. So kann in Fällen, in denen der Arbeitslohn doppelt, nämlich im Inland und im Ausland, besteuert wird, die festgesetzte, gezahlte und keinem Ermäßigungsanspruch unterliegende ausländische Steuer nach § 34 c EStG auf die deutsche ESt angerechnet werden, was allerdings nur im Rahmen einer ESt-Veranlagung möglich ist. Soweit ein inländischer Arbeitgeber seine Arbeitnehmer für eine begrenzte Zeit zu Arbeitseinsätzen ins Ausland oder in die DDR entsendet, sind ferner nach § 3 Nr. 64 EStG Zahlungen des Arbeitgebers für den Kaufpreisausgleich steuerfrei, soweit solche Leistungen nicht den für vergleichbare Auslandsdienstbezüge nach § 54 BBesG zulässigen Betrag überschreiten.

c) Sonderregelungen bei beschränkter Steuerpflicht

Bei beschränkter Steuerpflicht sehen § 50 a Abs. 4 Nr. 1 u. 2 EStG und Abschnitt 92 Abs. 6 EStG eine Pauschbesteuerung für bestimmte Berufsgruppen, nämlich für Künstler, Berufssportler, Schriftsteller, Journalisten, Bildberichterstatler und Artisten vor, wenn sie ihre Tätigkeit im Inland ausüben oder wenn sie im Inland verwertet wird.

3. Vorrang von Doppelbesteuerungsabkommen

a) Bedeutung des Art. 15 OECD-Musterabkommen

Unterliegt nach innerstaatlichem Steuerrecht der Arbeitslohn der Lohnsteuerpflicht, so kann sie entfallen, wenn sich dies aus einem DBA ergibt. Denn ein solches Abkommen geht nach § 2 AO 1977 deutschem Steuerrecht im Range vor, wenn es durch Ratifizierung Bestandteil des innerstaatlichen Rechts geworden ist¹¹. Die von der Bundesregierung nach dem

¹¹ Art. 59 Abs. 2 Satz 1 GG; BFH-Beschluß v. 4. 10. 1967 I 422/62, BFHE 90, 357, BStBl. II 1968, 101; BFH-Urteil v. 27. 1. 1972 I R 37/70, BFHE 105, 8, BStBl. II 1972, 459.

zweiten Weltkrieg abgeschlossenen DBA entsprechen im wesentlichen den OECD-Musterabkommen. Deren Art. 15 will eine doppelte Besteuerung des Arbeitslohns ausschließen. Hierauf soll anschließend Bezug genommen werden.

b) Ort der Arbeitsausübung („Arbeitsortsprinzip“)

Ist ein Arbeitnehmer nicht in dem Staat tätig, in dem er ansässig ist, so ist nach Art. 15 Abs. 1 Satz 1 OECD-Musterabkommen der Staat für die Besteuerung des Arbeitslohns zuständig, in dem die unselbständige Arbeit ausgeübt wird.

Dieses sogen. Arbeitsortsprinzip hat besondere Bedeutung bei Dienstreisen und anderen Arbeitseinsätzen in Italien, weil das DBA-Italien keine zeitliche Begrenzung durch die nachstehend zu erörternde 183-Tage-Klausel enthält. Steuerfrei sind somit ebenso wie bei Dienstreisen oder sonstigen Arbeitseinsätzen in die DDR oder Berlin (Ost) der hierauf entfallende Arbeitslohn, auch wenn der Aufenthalt in Italien weniger als einen Tag gedauert hat. Die Verwaltung hat hierzu ursprünglich einen anderen Standpunkt vertreten¹², diesen aber im Hinblick auf die Rechtsprechung¹³ sukzessiv aufgegeben¹⁴. Ebenso wie bei Einsätzen in die DDR oder Berlin (Ost) kann dies dazu führen, daß der hierauf entfallende Lohn auch drüben nicht versteuert wird oder nicht versteuert zu werden braucht.

c) 183-Tage-Klausel

Das vorgenannte Arbeitsortsprinzip wird von allen DBA- bis auf das DBA-Italien – eingeschränkt durch die 183-Tage-Klausel, so wie sie in Art. 15 Abs. 2 OECD-Musterabkommen niedergelegt ist. Danach bleibt das Besteuerungsrecht des Wohnsitzstaats des Arbeitnehmers erhalten, wenn

- aa) der Arbeitnehmer sich im anderen Staat, dem Tätigkeitsstaat, nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Steuerjahrs aufhält und
- bb) der Arbeitslohn von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt wird, der nicht im Tätigkeitsstaat ansässig ist, und

12 Nach dem Schreiben des BFM vom 11. 1. 1982 IV C 5 – S 1301 Italien – 100/81, BStBl. I 1982, 215 mußte die Reise nach Italien eine Mindestdauer von 10 Tagen haben.

13 Vgl. insb. BFH-Urteil v. 20. 10. 1982 I R 104/79, BFHE 137, 29, BStBl. II 1983, 402, und Urteil des FG Baden-Württemberg, Außensenate Stuttgart, vom 30. 11. 1984 IX 260/82, EFG 1985, 301

14 Schreiben des BFM v. 8. 12. 1983 IV C 5 – S 1301 Ita – 90/83, BStBl. I 1983, 502, und vom 6. 5. 1985 S 1301 – 9 – 33 2, BB 1985, 982.

cc) die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber im Tätigkeitsstaat hat.

Der letzterwähnte Betriebsstättenvorbehalt besagt mit anderen Worten, daß die Besteuerung von Anfang an ohne weitere Prüfung auf den Tätigkeitsstaat übergeht, wenn die Betriebsstätte im Tätigkeitsstaat mit dem Entgelt für die Tätigkeit des Arbeitnehmers bei ihr letztlich belastet wird¹⁵.

In einigen älteren DBA, so insb. mit Österreich, Frankreich, Schweden, Norwegen, USA, Ägypten, Indien, Pakistan, besteht eine solche 183-Tage-Klausel mit der Abweichung gegenüber Art. 15 Abs. 2 OECD-Musterabkommen, daß das Recht der Besteuerung des Arbeitslohns nur dann bis zu 183 Tagen Aufenthalt dem Wohnsitzstaat verbleibt, wenn Arbeitgeber und Arbeitnehmer dort ansässig, d. h. auf Grund des Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts dort steuerpflichtig sind.

Da der inländische Fiskus aber auch an diesen Steuereinnahmen interessiert ist, vertritt er in Anlehnung an den in § 38 Abs. 1 Satz 1 EStG niedergelegten Begriff des „inländischen Arbeitgebers“ den Standpunkt¹⁶, ihm stehe die Besteuerung bei Auslandseinsätzen von Arbeitnehmern auch dann zu, wenn der Arbeitgeber zwar im Ausland ansässig, er aber im Inland eine Betriebsstätte oder einen ständigen Vertreter iS des § 13 AO 1977 habe.

Dem sind das Schrifttum¹⁷ und das FG Köln¹⁸ zu Recht entgegengetreten. Sie heben zutreffend hervor, daß DBA aus sich heraus und nicht nach nationalem Recht ausulegen ist. Nach DBA-Recht kann eine Betriebsstätte kein Arbeitgeber sein, weil der Arbeitgeber ihr keine Arbeitskraft schuldet und die Betriebsstätte auch nicht zur Entlohnung der Arbeitskräfte rechtlich verpflichtet ist. Zudem würde durch eine Gleichstellung von Betriebsstätte und Arbeitgeber der vorgenannte Betriebsstättenvorbehalt im Art. 15 Abs. 2 OECD-Musterabkommen gegenstandslos werden.

Der BFH sieht diese Frage als ernstlich zweifelhaft an und hat deshalb im

15 OFD Kiel, Vfg. v. 20. 9. 1978 S 1301 A – St. 112, DB 1979, 287 unter Hinweis auf das Urteil des FG Düsseldorf, Senate in Köln, v. 27. 10. 1967 VII 30 – 32/64 L, EFG 1968, 246; aA *Runge*, BB 1977, 182, 185.

16 Koordinierte Ländererlasse, vgl. zB Erlaß FinMin NW v. 5. 7. 1982 S 1301 – 85 – V B 5, DB 1982, 1493.

17 Vgl. zB *Vogel*, BB 1978, 1021, 1024; *Kempermann*, DStZ A 1982, 143 ff. *Runge*, BB 1977, 182, 185; *Neyer*, DB 1982, 1845, 1846 und BB 1982, 1169, 1171/1172; *Springguth*, IWB, Fach 3 Deutschland, Gruppe 6, S. 269 ff.; *Selent/Endres*, DB 1984, 86; *Bertram*, DB 1983, 1949.

18 Beschluß v. 28. 12. 1981 I 377/81 A, EFG 1982, 416, und Urteil v. 1. 12. 1982 I 440/81 E, EFG 1983, 357, Revision gegen das Urteil ist beim BFH anhängig unter Az. I R 56/83; a. A. FG München, Urteil v. 13. 10. 1982 IX 106/81 E, EFG 1983, 241, Revision hiergegen läuft beim BFH unter Az. I R 296/82.

Beschluß v. 8. 9. 1982¹⁹ die Vollziehung nach § 69 FGO ausgesetzt. Die endgültige Entscheidung des BFH bleibt abzuwarten. Sollte er sich der Ansicht der Verwaltung nicht anschließen, so kann auch dies bei kurzfristigen Dienstreisen von inländischen Arbeitnehmern in die vorgenannten DBA-Staaten dazu führen, daß der hierauf entfallende Arbeitslohn hüben wie drüben nicht versteuert wird, so etwa, wenn die Behörden des anderen Staats von der Dienstreise keine Kenntnis erlangen oder weil der hierauf entfallende Verdienst so gering ist, daß er die Eingangsstufe der dort gültigen Steuertabelle nicht erreicht²⁰.

Frankreich hat sich jedenfalls der Ansicht der deutschen Finanzverwaltung nicht angeschlossen²¹.

III. Gestaltungsmöglichkeiten bei Entsendung von Arbeitnehmern ins Ausland

1. Zwecks Vermeidung von steuerrechtlichen Nachteilen im Ausland

Beabsichtigt ein inländisches Unternehmen, Arbeitskräfte für beschränkte Zeit ins Ausland zu entsenden, so empfiehlt es sich für Arbeitgeber und Arbeitnehmer, unter Berücksichtigung der vorstehenden Ausführungen die Frage zu prüfen, ob und inwieweit dem Arbeitnehmer hierdurch lohnsteuerrechtliche Nachteile entstehen können.

Sie können sich insb. dadurch ergeben, daß der Lohn im Inland und im Ausland besteuert wird, so vor allem, wenn mit dem ausländischen Staat kein DBA besteht und der Auslandstätigkeitserlaß nicht greift, weil die Tätigkeit in Nicht-DBA-Ländern nicht mindestens drei Monate ununterbrochen ausgeübt wurde. Soweit § 34 c EStG die Doppelbesteuerung nicht beseitigt, wird dem Arbeitgeber oft nichts anderes übrig bleiben, als die auf den Arbeitslohn entfallenden ausländischen Steuern zu übernehmen.

Steuerliche Nachteile können dem Arbeitnehmer aber auch dann erwachsen, wenn seine Bezüge allein im Tätigkeitsstaat besteuert werden. So werden zB in arabischen Ländern Beträge als lohnsteuerpflichtig behandelt, die hier nicht als Arbeitslohn angesehen werden, wie etwa Ersatzleistungen des Arbeitgebers für Flugreisen²², und es kann etwa die Steuerprogres-

19 Beschluß vom 8. 9. 1982 I B 9/82, BFHE 136, 416, BStBl. II 1983, 71.

20 *Tillmann*, DStZ A 1977, 251, 252.

21 Vgl. Tz. 4 des Erlaßes FinMin NW v. 5. 7. 1982, Fußnote 16.

22 *Schieber*, Lohnsteuern und Sozialversicherungsabgaben bei Personalentsendung in den Nahen und Mittleren Osten, Bundesstelle für Außenhandelsinformation, Berichte und Dokumente zum ausländischen Wirtschafts- und Steuerrecht, Nr. 175, Köln, Dezember 1983.

sion im Ausland, so vor allem in Entwicklungsländern, erheblich schneller ansteigen als bei uns.

Soweit mit solchen Staaten ein DBA besteht, muß versucht werden, das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik durch Anwendung der 183-Tage-Klausel zu erhalten. Soweit dies nicht möglich ist, ist zu prüfen, ob ggf. im Tätigkeitsstaat nur das Grundgehalt, nicht aber gewisse Zulagen steuerpflichtig sind. Dem muß der inländische Arbeitgeber die Entlohnung entsprechend anpassen²³.

2. Zwecks Erlangung von steuerrechtlichen Vorteilen im Ausland

Sind die lohnsteuerrechtlichen Verhältnisse im Ausland für den Arbeitnehmer günstiger als in der Bundesrepublik und steht das Besteuerungsrecht nicht ohnehin allein dem Tätigkeitsstaat zu, so muß der Arbeitnehmer prüfen, ob er die Voraussetzungen hierfür dadurch herbeiführt, daß er seinen Wohnsitz und gewöhnlichen Aufenthalt dorthin verlegt. Er muß dabei allerdings die Frage im Auge behalten, ob er nicht beschränkt steuerpflichtig bleibt, weil seine Arbeit hier verwertet wird. Bei hohem Einkommen oder Vermögen nutzt ihm dies allerdings auch nichts, wenn er nach § 2 AStG unter die erweiterte beschränkte Steuerpflicht fällt.

IV. Besonderheiten bei Entsendung von Arbeitnehmern ins Inland

1. Anwendungsbereich lohnsteuerrechtlicher Vorschriften

Entsendet ein ausländischer Arbeitgeber seine Arbeitnehmer zu Einsätzen in die Bundesrepublik, so gelten für die Lohnbesteuerung der Arbeitnehmereinkünfte grundsätzlich die gleichen Vorschriften wie für Arbeitslöhne inländischer Arbeitnehmer bei Auslandseinsätzen. Auf gewisse Einschränkungen habe ich vorstehend zu II. jeweils hingewiesen. Für ausländische Arbeitnehmer kommt ggf. auch die Möglichkeit in Betracht, daß die LSt auf den Arbeitslohn auf der Grundlage der §§ 31 und 50 Abs. 7 EStG ganz oder teilweise erlassen werden kann oder nur mit einem Pauschsatz erhoben wird.

Dem ausländischen Arbeitgeber obliegt die Pflicht, für den inländischen Fiskus LSt einzubehalten und ans FA abzuführen nach § 38 Abs. 1 Satz 1 EStG nur dann, wenn er im Inland eine Betriebsstätte oder einen ständigen Vertreter iS der §§ 12, 13 AO 1977 hat.

23 Vgl. die Aufzählung der in Betracht kommenden Auslandszulagen bei Popp, DB 1976, 2081, 2085/2086.

2. Pflichten von Verleiher und Entleiher bei gewerbsmäßiger Überlassung von Arbeitnehmern durch ausländische Verleiher

Grundsätzlich wird bei Überlassung von Arbeitnehmern aufgrund von Arbeitnehmergestellungsverträgen kein Arbeitsverhältnis des Arbeitnehmers zum „Entleiher“ begründet, wenn vertragliche Beziehungen nur zwischen „Verleiher“ und „Entleiher“ bestehen und die tatsächlichen Beziehungen zwischen dem Verleiher und den Arbeitnehmern sich hierdurch nicht wesentlich ändern²⁴. Dies gilt nach Ansicht des BFH²⁵ für die steuerrechtliche Beurteilung auch dann, wenn der Verleiher für die gewerbsmäßige Verleihung von Arbeitskräften nicht die erforderliche Erlaubnis besitzt und deshalb ein Arbeitsverhältnis zwischen dem Arbeitnehmer und dem Entleiher fingiert wird. Insbesondere zur Bekämpfung der illegalen gewerbsmäßigen Arbeitnehmerüberlassung durch ausländische Verleiher sind durch das Steuerbereinigungsgesetz 1986²⁶ die Absätze 6–8 in den § 42 d EStG eingefügt worden, die ab 1. 1. 1986 gelten. Sie sehen vor, daß ein ausländischer gewerbsmäßiger Verleiher auch dann als inländischer Arbeitgeber mit der Pflicht zur Einbehaltung und Abführung der LSt zu behandeln ist, wenn er im Inland keine Betriebsstätte oder keinen ständigen Vertreter hat. Fehlt die erforderliche Erlaubnis für die gewerbsmäßige Arbeitnehmerüberlassung, so haftet neben ihm auch der Entleiher für die LSt der Leiharbeitnehmer, allerdings nur subsidiär nach dem Verleiher und soweit DBA dem nicht entgegenstehen.

24 BFH-Urteil v. 15. 2. 1978 I R 88/76, BFHE 125, 66, BStBl. II 1978, 410 und die dort erwähnte Rechtsprechung.

25 BFH-Urteil v. 2. 4. 1982 VI R 34/79, BFHE 135, 501, BStBl. II 1982, 502.

26 BGBl. 1985 I S. 2436 = BStBl. I 1985, 735.

Sachverhaltsermittlung und Rechtsanwendung bei der Lohnsteuer in- und ausländischer Arbeitnehmer

Dr. *Wolfram Birkenfeld*, Richter am Finanzgericht, Berlin

Inhaltsübersicht

- I. Sachverhaltsermittlung und Rechtsanwendung
 - 1. Beziehungen zwischen Sachverhaltsermittlung und Rechtsanwendung
 - 2. Abhängigkeiten
 - 3. Besonderheiten im Lohnsteuerrecht
 - 4. Rechtsanwendung und Rechtsetzung
- II. Die Sachverhaltsermittlung durch den Arbeitgeber beim Lohnsteuerabzug
 - 1. Die Verpflichtung des Arbeitgebers zur Sachverhaltsermittlung, Gesetzliche Vorschriften
 - 2. Der sachliche Umfang der Sachverhaltsermittlung beim Lohnsteuerabzug
 - a) Gesetzliche Hilfen für den Lohnsteuerabzug
 - b) Zusätzliche notwendige Sachverhaltsaufklärung
 - aa) Aufklärung der Arbeitgeberereignisart
 - bb) Aufklärung der Arbeitnehmerereignisart
 - cc) Aufklärung des Zeitpunkts für den Lohnsteuerabzug
 - dd) Aufklärung von Art und Umfang des Arbeitslohns
 - aaa) Steuerbarkeit
 - bbb) Steuerpflicht
 - ccc) Ersatz steuermindernder Aufwendungen
 - cee) Auslandsbeziehungen
 - 3. Verzicht auf die Sachverhaltsaufklärung für den Lohnsteuerabzug
 - a) Wirkung privater Verzichtvereinbarungen
 - b) Pauschale Übernahme der Lohnsteuer
 - 4. Befugnisse und Mittel des Arbeitgebers zur Sachverhaltsaufklärung
 - a) Gesetzliche Bestimmungen
 - b) Das Rechtsverhältnis zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer
 - c) Das Rechtsverhältnis zwischen Arbeitgeber und Finanzbehörde
 - d) Das Rechtsverhältnis zwischen Arbeitnehmer und Finanzbehörde
 - e) Folgen
 - 5. Die privatrechtlichen Befugnisse und Verpflichtungen des Arbeitgebers zur Sachverhaltsaufklärung für den Lohnsteuerabzug
 - a) Befugnisse
 - b) Verpflichtungen
 - 6. Die privatrechtlichen Verpflichtungen und Obliegenheiten des Arbeitnehmers zur Sachver-

- haltsaufklärung für den Lohnsteuerabzug
- a) Mitwirkungsverpflichtungen
 - b) Mitwirkungsobliegenheiten
7. Die öffentlich-rechtlichen Befugnisse und Verpflichtungen des Arbeitgebers zur Aufklärung des Sachverhalts für den Lohnsteuerabzug
 - a) Befugnisse
 - b) Verpflichtungen
 - c) Beweissicherungspflichten
 - aa) Erhöhte Anforderungen
 - bb) Beweismittelbeschränkungen
 8. Öffentlich-rechtliche Verpflichtungen und Obliegenheiten des Arbeitnehmers zur Mitwirkung an der Aufklärung des Sachverhalts
 - a) Verpflichtungen
 - b) Obliegenheiten
 9. Grenzen der Sachverhaltsaufklärung beim Lohnsteuerabzug
 - a) Gesetzliche Grenzen
 - b) Zumutbarkeit
 - c) Verletzung der Privatsphäre
 10. Beweiswürdigung beim Lohnsteuerabzug
 11. Beweismaß beim Lohnsteuerabzug
 - a) Das Problem
 - b) Das Beweismaß für den Arbeitgeber
 - c) Folgen für die Arbeitgeberhaftung
 12. Beweislast im Lohnsteuerabzugsverfahren
 13. Überwachung der Sachverhaltsaufklärung
 14. Verfahrensrechtliche Folgen unzureichender Sachverhaltsaufklärung
 15. Sachverhaltsaufklärung und Haftungsfolgen
- III. Sachverhaltsermittlung und Rechtsanwendung in Lohnsteuerfällen (Lohnsteuer-Jahresausgleich, Arbeitnehmerveranlagung) durch die Finanzbehörde
 1. Vereinfachte Sachverhaltsermittlung im Verfahren über den Lohnsteuer-Jahresausgleich
 2. Der Zwang zu vereinfachter Sachverhaltsermittlung
 3. Bestandsaufnahme der besonderen Techniken vereinfachter Sachverhaltsaufklärung im LJA-Verfahren
 - a) Verkürzte Sachverhaltsaufklärung
 - b) Pauschale Anerkennung von Quantitäten
 - c) Herabsetzung des Beweismaßes durch Glaubhaftmachung
 - d) Kombination der Vereinfachungstechniken
 - e) Bescheinigungstechnik
 4. Die Rechtmäßigkeit vereinfachter Sachverhaltsermittlung im LJA-Verfahren
 - a) Die Bedeutung der Grundsätze der Vereinfachung und Gleichmäßigkeit der Besteuerung in Verwaltungsvorschriften für die Sachverhaltsaufklärung
 - b) Kompetenz für den Erlaß verfahrensvereinfachender Verwaltungsvorschriften
 - c) Gesetzliche Schranken
 5. Amtsaufklärungspflicht und vereinfachte Sachverhaltsermittlung
 - a) Umfang der Amtsaufklärungspflicht
 - b) Die vereinfachte Sachverhaltsermittlung nach den GNOFÄ und der Amtsermittlungsprinzipien

- c) Verletzung der Amtsaufklärungspflicht durch die GNOFÄ und andere Verwaltungsvorschriften
 - d) Verkürzung der Sachverhaltsaufklärung durch Heranziehung von Erfahrungssätzen und die Amtsermittlungspflicht
 - e) Der Indizienbeweis im Steuerverfahren
 - f) Beweiserleichterungen durch den Anscheinsbeweis
 - g) Zwischenergebnis
6. Vereinfachte Sachverhaltsermittlung und freie Beweiswürdigung in Lohnsteuerfällen
- a) Die Zusammenhänge zwischen Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung
 - b) Freie Beweiswürdigung im Steuerprozeß und Steuerverfahren
 - c) Rechtmäßigkeit der Einschränkung der freien Beweiswürdigung in Lohnsteuerfällen durch Verwaltungsvorschriften
7. Das Beweismaß in Lohnsteuerfällen
- a) Das Beweismaß im Steuerprozeß
 - b) Das Beweismaß im Steuerverfahren
8. Der Nachweis von Werbungskosten (§ 9 a Satz 1 EStG) und die Zulassung der Glaubhaftmachung in Lohnsteuerfällen
9. Sachverhaltsermittlung durch pauschale Schätzung von Besteuerungsgrundlagen
10. Rechtmäßigkeit der Bescheinigungstechnik, Zwischenergebnis
11. Die Beweislast im Steuerverfahren
- a) Beweislastregeln im Steuerrecht
 - b) Die Beweislast im LJA-Verfahren
12. Die Kontrolle der behördlichen Sachverhaltsermittlung
- IV. Der Lohnsteuer-Jahresausgleich für im Inland wohnende Arbeitnehmer mit ausländischer Staatsangehörigkeit (Gastarbeiter)
- 1. Deutsches Steuerrecht und Heimatrecht der Gastarbeiter
 - 2. Erweiterte Mitwirkungspflicht für Gastarbeiter bei der Aufklärung von Auslandssachverhalten
 - 3. Beweiswürdigung und Beweislast bei Auslandssachverhalten
 - 4. Gesteigerte Mitwirkungspflichten von Gastarbeitern
 - 5. Grenzen der Aufklärungs- und Beweisbeschaffungspflicht nach § 90 Abs. 2 AO
 - a) Überspannung der Mitwirkungspflichten
 - b) Unzulässige Beweismittelbeschränkung
 - c) Unzumutbare Anforderungen
 - 6. Mitwirkungspflichtverletzungen
 - 7. Die Würdigung besonderer Verhältnisse im Ausland
 - 8. Der Beweiswert von Beweisanzeichen bei Auslandssachverhalten
 - a) Rangfolge der Beweismittel
 - b) Aufgabe der Beweiswürdigung bei mittelbarer Beweisführung
 - c) Der Personalbeweis
 - aa) Der Personalbeweis im Steuerverfahren und im Steuerprozeß und sein

Verhältnis zum Urkundenbeweis	e) Beteiligtenvernehmung
bb) Mittelbarer Personalbeweis durch Vernehmungsniederschriften	f) Urkundenbeweis in Gastarbeiterfällen
d) Zeugenbeweis in Gastarbeiterfällen	g) Vermutungen (Lebenserfahrung) in Gastarbeiterfällen

I. Sachverhaltsermittlung und Rechtsanwendung

1. Beziehungen zwischen Sachverhaltsermittlung und Rechtsanwendung

Das Thema Sachverhaltsermittlung *und* Rechtsanwendung bei der Lohnsteuer kann den Eindruck erwecken, als müsse über zwei voneinander unabhängige Tätigkeiten gesprochen werden. Richtig ist, daß die Sachverhaltsermittlung Teil der Rechtsanwendung¹ ist und daß beide zwei Seiten einer Münze sind.

Rechtsanwendung ist mehr² als ein denkgerechtes Schlußverfahren³, ob sich die Tatbestandsmerkmale eines Rechtssatzes in einem Lebenssachverhalt verwirklicht haben und ob deshalb die dem Rechtssatz zugeordnete Rechtsfolge auch für den Lebenssachverhalt gilt. Rechtsanwendung schließt auch nicht nur die Suche und die Aufbereitung eines Rechtssatzes ein⁴. Ohne die Ermittlung und die Würdigung des für den Rechtssatz wichtigen, dh. rechtserheblichen Sachverhalts kann Recht nicht oder nicht richtig angewendet werden⁵. Sachverhaltsermittlung wird nicht um ihrer selbst willen, sondern zur Rechtsanwendung begonnen und nach rechtlichen Regeln durchgeführt⁶.

1 Vgl. dazu *Tipke/Kruse*, AO-FGO Komm., 11. Aufl. Köln 1983, § 4 AO Tz. 71 (73); *Martens*, Verwaltungsvorschriften zur Beschränkung der Sachverhaltsermittlung, Köln 1980, Tz. 6–8, 28, 39; *Esser*, Vorverständnis und Methodenwahl in der Rechtsfindung, 2. Aufl. Frankfurt am Main 1976, S. 50 ff.; *Henke*, Die Tatfrage, Berlin 1969, S. 138 ff.

2 Anders *Enneccerus/Nipperdey*, Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts, 1. Halbband 15. Aufl. Tübingen 1959, § 51 I.

3 Vgl. dazu *Engisch*, Logische Studien zur Gesetzesanwendung, 3. Aufl. Heidelberg 1963, S. 5, 82 ff., 131 ff.

4 Vgl. dazu *Birkenfeld*, Beweis und Beweiswürdigung im Steuerrecht, Diss. Köln 1973, S. 5 ff.

5 Vgl. zum Vorgang der Rechtsanwendung auch BVerfG Beschl. v. 14. 2. 1973 1 BvR 112/65, NJW 1973, 1221 (1225).

6 Vgl. BFH Urt. v. 5. 9. 1980 VI R 75/80, BStBl. II 1981, 31 (33): unzureichende Tatsachenfeststellungen führen zur fehlerhaften Anwendung des sachlichen Rechts.

Rechtsanwendung umfaßt dreierlei⁷:

Die Ermittlung des Rechtssatzes und seine Bewertung durch Auslegung seiner Merkmale (sogenannter Obersatz).

Das Erforschen und Ermitteln der nach dem Obersatz erheblichen Tatsachen des Lebenssachverhalts und ihre Würdigung (sogenannter Untersatz)⁸.

Die Entscheidung, ob die Rechtsfolge des Obersatzes für den als wirklich geschehen beurteilten Sachverhalt gilt⁹ oder nicht. Diese Entscheidung steht am Schluß des Prozesses der Rechtsanwendung. Vorher müssen die gesetzlichen Tatbestandsmerkmale und die als geschehen berichteten Tatsachen durch ständigen Vergleich einander angenähert werden¹⁰. Dabei zeigt sich, daß die Sachverhaltsermittlung nicht nur vom Verfahrensrecht beeinflußt wird. Das Verfahrensrecht zeigt nur den Weg, auf dem Tatsachen ermittelt werden dürfen. Art und Umfang der zu ermittelnden Tatsachen bestimmt der gesetzliche Tatbestand des materiellen Rechts.

2. Abhängigkeiten

Damit sind bereits Abhängigkeiten zwischen der Sachverhaltsermittlung und dem Tatbestand des materiellen Rechts gezeigt. Fehlerhaftes Erkennen und Bewerten der Tatbestandsmerkmale des materiellen Rechtssatzes führt trotz fehlerfreier Sachverhaltsermittlung zu falscher Rechtsanwendung¹¹. Die gleiche Folge ergibt sich, wenn der Obersatz fehlerfrei gefunden und aufbereitet, der Sachverhalt aber fehlerhaft ermittelt worden ist¹².

7 Vgl. dazu auch *Engisch*, FN 3, S. 13 ff.

8 So gehört zB die Ermittlung und die Gewichtung der einzelnen Tatsachen eines Sachverhalts zur Bildung des Untersatzes (Beispiel: BFH Urt. v. 2. 4. 1982 VI R 48/80, BStBl. II 1982, 498, 499), während die Würdigung des Gesamtbilds der Verhältnisse auf der Grundlage der einzelnen festgestellten Sachverhaltselemente den Obersatz formt (Beispiel: BVerfG Beschl. v. 16. 10. 1984 I BvR 268/84, HFR 1985, 284).

9 Vgl. auch die Zusammenhänge zwischen Tatsachenfeststellung, Gewichtung und Würdigung einerseits und dem Erkennen der maßgeblichen rechtlichen Tatbestandsmerkmale andererseits sowie der Entscheidung, ob die Rechtsfolge auch für den erkannten Sachverhalt gelten soll: BFH Urt. v. 23. 10. 1981 VI R 71/78, BStBl. II 1982, 69 (70).

10 Vgl. dazu *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 5. Aufl. Berlin 1983, S. 268 ff.; *Engisch*, FN 3, S. 15 ff., 39 ff.

11 Beispiel: BFH Urt. v. 2. 12. 1981 VI R 22/80, BStBl. II 1982, 323 (324) mit abweichender rechtlicher Würdigung des vom FG festgestellten Sachverhalts.

12 Beispiel: BFH Urt. v. 29. 5. 1984 VIII R 177/78, BStBl. II 1984, 661 (662), in dem die tatsächlichen Feststellungen des FG nicht ausreichten.

Die Sachverhaltsermittlung ist nicht allein abhängig vom Fleiß, der Geschicklichkeit oder Hartnäckigkeit des Beurteilers. Sie hängt nicht von der Höhe des erwarteten Ergebnisses ab. Ihre Durchführung steht nicht im Belieben oder Ermessen des Beurteilers¹³. Zweckmäßigkeitserwägungen können nur auf dem Weg zur Aufklärung des Sachverhalts eine Rolle spielen.

Sachverhaltsermittlung ist als Teil der Rechtsanwendung rechtlich berechenbar¹⁴. Sie ist nach rechtlichen Regeln überprüfbar¹⁵. Dieser Grundsatz wird durchbrochen, aber nicht aufgehoben, wenn einzelne Teile der Sachverhaltsermittlung, zB die Beweiswürdigung¹⁶ durch das Finanzgericht, nur beschränkt vom Revisionsgericht kontrolliert¹⁷ werden können¹⁸.

3. Besonderheiten im Lohnsteuerrecht

Gegenüber der Sachverhaltsermittlung im Einkommensteuerveranlagungsverfahren kommt es bei der Sachverhaltsermittlung im Verwaltungsverfahren bei der Lohnsteuer oft zu einer verkürzten Tatsachenaufklärung¹⁹. Andererseits scheint der Umfang der bei Auslandssachverhalten mit ausländischen Arbeitnehmern zu ermittelnden Tatsachen oft größer zu sein als bei

13 §§ 86, 88 AO regeln das Ob, § 92 Satz 1 AO regelt das Wie der Sachverhaltsaufklärung durch Beweiserhebung (vgl. *Klein/Orlopp*, AO-Komm., 2. Aufl. München 1979, § 92 Anm. 1).

14 Vgl. §§ 88, 92 ff. AO, §§ 76, 81, 82 FGO iVm. den in § 82 FGO genannten Vorschriften der ZPO. Nicht ausreichende tatsächliche Feststellungen für die angewendete Rechtsfolge führen zu einer fehlerhaften Anwendung sachlichen Rechts: BFH Urt. v. 17. 4. 1975 II R 144/71, BStBl. II 1975, 671 (672); BFH Urt. v. 5. 9. 1980 VI R 75/80, BStBl. II 1981, 31 (32).

15 Beispiel: BFH Urt. v. 12. 6. 1975 IV R 129/71, BStBl. II 1975, 807 (809) mit widersprüchlichen tatsächlichen Feststellungen des FG.

16 Vgl. BFH Urt. v. 19. 3. 1982 VI R 25/80, BStBl. II 1982, 442 (443).

17 Vgl. § 118 Abs. 2 FGO und dazu *Gräber*, FGO, München 1977, § 118 Anm. 8 sowie zur Unterscheidung von Tat- und Rechtsfrage: *Larenz*, FN 10, S. 294 ff.

18 Die dem FG obliegende Feststellung und Gewichtung der zB für die Höhe von Verpflegungsmehraufwendungen maßgebenden Tatsachen überprüft das Revisionsgericht nur beschränkt, vgl. BFH Urt. v. 2. 9. 1982 VI R 48/80, BStBl. II 1982, 498 (499).

19 Vgl. die unterschiedliche Intensität der Sachverhaltsermittlung nach den Grundsätzen zur Neuorganisation der Finanzämter und zur Neuordnung des Besteuerungsverfahrens v. 16. 2. 1976, BStBl. I 1976, 88 (GNOFÄ) in Lohnsteuerfällen (Gruppe 2, vgl. Tz. 2.2 GNOFÄ) und in Einkommensteuerfällen (Gruppe 1 und 3 GNOFÄ); vgl. dazu auch *Schmid*, Die „Neuorganisation der Finanzämter und die Neuorganisation des Besteuerungsverfahrens“ – Abkehr vom Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung (Art. 20 Abs. 3 GG) ?, FR 1977, 295 ff.

vergleichbaren Inlandssachverhalten mit inländischen Arbeitnehmern. Schließlich ist zu untersuchen, ob und wie der Überzeugungsgrad vom Vorhandensein der rechtserheblichen Tatsachen im Lohnsteuerrecht gegenüber Einkommensteuerfällen und bei Auslands-, gegenüber Inlandssachverhalten gemindert oder erhöht wird.

Weil von einer verkürzten oder erweiterten Sachverhaltsermittlung und einem dabei gesteigerten oder verringerten Beweismaß (Überzeugungsgrad) die Richtigkeit der Rechtsanwendung im Lohnsteuerrecht abhängt, muß die Untersuchung sich mit den jeweiligen besonderen verfahrensrechtlichen und sachlichen Rechtssätzen im Lohnsteuerrecht auseinandersetzen.

Von einer Rechtsanwendung bei der Lohnsteuer zu sprechen, heißt allerdings unzulässig vereinfachen. Zu vielfältig sind die Verfahrensgestaltungen, zu unterschiedlich die Ziele, denen die Entscheidungen im Lohnsteuerrecht dienen. So ist zB im Verfahren über die Eintragung von Freibeträgen auf der Lohnsteuerkarte durch die Finanzbehörde zu beachten, daß nur bestimmte Sachverhalte, die sich regelmäßig erst in der Zukunft ereignen werden, für Vorauszahlungszwecke zu beurteilen sind²⁰. Dadurch wird der Umfang der Sachverhaltsermittlung begrenzt und die Mitwirkungspflicht des antragstellenden Arbeitnehmers sowie der Überzeugungsgrad des beurteilenden Steuerbeamten beeinflusst²¹. Beim Lohnsteuerabzug durch den Arbeitgeber ist zu beachten, daß die Anforderungen an die Sachverhaltsaufklärung ua. an seinen Befugnissen dazu gemessen werden müssen²². Diese Grenzen müssen auch bei der Entscheidung in einem späteren Haftungsverfahren gegen den Arbeitgeber berücksichtigt werden²³. Die Sachverhaltsaufklärung im Erstattungsverfahren des Lohnsteuerjahresausgleichs hebt sich gegenüber dem Lohnsteuerabzugsverfahren ua. dadurch ab, daß die den Sachverhalt von Amts wegen aufklärende Finanzbehörde die Befugnisse nach der Abgabenordnung einsetzen kann. Der Arbeitnehmer ist im Verfahren vor den Finanzbehörden zur Mitwirkung verpflichtet und braucht nicht nur – wie im Lohnsteuerabzugsverfahren – Obliegenheiten zu erfüllen.

Diese Andeutungen genügen, um zu erkennen, daß über eine Sachver-

20 Beispiel: BFH Urt. v. 5. 11. 1971 VI R 284/69, BStBl. II 1972, 139 (141).

21 Bei einer in die Zukunft gerichteten Beurteilung (vgl. unten III 7. a S. 325 f.) reichen glaubhaft gemachte Tatsachenbehauptungen aus (vgl. BFH Beschl. v. 26. 10. 1978 I B 3/78, BStBl. II 1979, 46, 47), deren Beweiskraft durch ernstliche Zweifel erschüttert werden kann (vgl. BFH Urt. v. 22. 10. 1981 IV R 132/79, BStBl. II 1982, 123, 124).

22 Vgl. dazu unten II. 9. (S. 281 ff.).

23 Vgl. dazu unten II. 15 (S. 294 ff.).

haltsermittlung bei der Lohnsteuer allgemein nicht berichtet werden kann. Sonst müßten sämtliche, hier nicht annähernd erschöpfend aufgezählten Erscheinungsformen der Lohnsteuer dargestellt werden.

Ich beschränke meinen Bericht auf die Sachverhaltsermittlung beim Lohnsteuerabzug durch den Arbeitgeber, weil dies – soweit ich sehe – bisher kaum untersucht worden ist. Die dann folgenden Untersuchungen über die Sachverhaltsermittlung durch die Finanzbehörde im Lohnsteuerjahresausgleichsverfahren zeigen die Unterschiede zur Aufklärungstätigkeit durch den Arbeitgeber und die Besonderheiten bei der Ermittlung von Sachverhalten im In- und Ausland.

4. Rechtsanwendung und Rechtsetzung

Dabei wird sich ergeben, daß der Grat zwischen Rechtsanwendung und Rechtsetzung²⁴ besonders schmal ist. Um die Rechtsanwendung im Lohnsteuerabzugsverfahren und im Verfahren über den Lohnsteuer-Jahresausgleich gleichmäßig und gerecht, einfach und wirtschaftlich, leicht verständlich und schnell vollzugsfähig zu machen, hat die Finanzverwaltung Verwaltungsvorschriften geschaffen. Soweit darin Typisierungen und Pauschalierungen enthalten sind, ist zu prüfen, ob sie die Rechtsanwendung ermöglichen oder vereinfachen oder darüber hinaus Recht setzen²⁵. Die Gefahr, daß Verwaltungsvorschriften unter dem Deckmantel der Vereinfachung oder Gleichmäßigkeit der Sachverhaltsermittlung nicht mehr nur die Anwendung des vom Gesetzgeber geschaffenen Rechts gewährleisten, sondern eigene Regeln aufstellen, ist im Lohnsteuerrecht besonders groß²⁶.

Wenn nach Verwaltungsvorschriften bestimmte Sachverhalte aus Vereinfachungsgründen nicht mehr besteuert werden, ist dies nicht nur durch die Erleichterung der Sachverhaltsermittlung zu rechtfertigen. Steuerbefreiungen, auf die die Wirkung derartiger Aufklärungserleichterungen abzielen, kann nur der Gesetz- oder Verordnungsgeber schaffen²⁷. Sachverhaltsermittlung liegt auch nicht mehr vor, wenn in Verwaltungsvorschriften der

24 Vgl. dazu auch *Martens*, Rechtsanwendung und Rechtsetzung durch Verwaltungsvorschriften in *Tipke* (Hrsg.), Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht, Köln 1982, S. 165 (167 ff., 177 ff.).

25 Vgl. dazu unten III. 4. (S. 307 ff.), III. 5. c) (S. 314 ff.), III. 7. (S. 324 ff.), III. 9.) (S. 331 ff.) und III. 10 (S. 336 ff.).

26 Vgl. zum Problem der Rechtmäßigkeit pauschalierender Schätzungen im Massenverfahren BFH Urt. v. 14. 8. 1981 VI R 115/78, BStBl. II 1982, 24 (26).

27 Zu Verwaltungsvorschriften zur Sachverhaltsermittlung, die wie Freibetragsregelungen wirken vgl. unten III 5. c) (S. 314 f.).

Nachweis für Steuerminderungsstatbestände, die sich im Ausland ereignen, nur auf ein Beweismittel begrenzt wird. Beweismittelbegrenzung muß der Gesetzgeber bestimmen. Pauschalierende Schätzungen in Verwaltungsvorschriften erfüllen ihre Aufgabe, der Sachverhaltsermittlung zu dienen, nicht mehr, wenn ihnen keine tatsächlichen zum Nachweis des gesetzlichen Tatbestands sachdienlichen Erfahrungen, sondern sachfremde Maßstäbe zugrunde liegen²⁸.

II. Die Sachverhaltsermittlung durch den Arbeitgeber beim Lohnsteuerabzug

1. Die Verpflichtung des Arbeitgebers zur Sachverhaltsermittlung, Gesetzliche Vorschriften

Während der Sachverhalt zur Festsetzung von Einkommensteuer durch die Finanzbehörden von Amts wegen (§ 88 Abs. 1 AO) hoheitlich unter Mitwirkung (§ 90 Abs. 1 AO) des Steuerpflichtigen und anderer Beteiligten aufgeklärt wird und dabei ua. Erklärungs-, Auskunfts- uU auch Buchführungspflichten erfüllt werden müssen, weicht die Sachverhaltsaufklärung zur Erhebung der Lohnsteuer²⁹ als Vorauszahlung³⁰ von Einkommensteuer auf die Einkünfte eines Arbeitnehmers aus nichtselbständiger Arbeit davon ab³¹.

Der inländische Arbeitgeber ist im Rahmen eines öffentlich-rechtlichen

28 Vgl. dazu auch die Ausführungen zu A 23 LStR (1984) – Werbungskostenpauschsätze für bestimmte Berufsgruppen – von *Trzaskalik*, Steuerverwaltungsvorschriften aus der Sicht des Rechtsschutzes in *Tipke* (Hrsg.), Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht, Köln 1982, S. 315 (330 ff.).

29 Zur Durchführung des Lohnsteuerabzugs vgl. *Lang*, Das neue Lohnsteuerrecht, *StuW* 1975, 113; *Bals*, Durchführung des Lohnsteuer-Abzugs ab 1975, *BB* 1974, 1572; *Klöckner*, Lohnsteuerabzug 1975, *NBW* Fach 6, S. 1647.

30 Die durch den Lohnsteuerabzug erhobene Steuer wird auf die Einkommensteuer angerechnet (§ 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG) und die einbehaltene überzahlte Lohnsteuer wird im LJA erstattet (§ 42 Abs. 1 Satz 1 EStG). Zum Vorauszahlungscharakter der Lohnsteuer vgl.: *Schmidt/Drenseck*, EStG, 4. Aufl. München 1985, § 38 Anm. 1 u. *Drenseck*, S. 378 ff.; *Blümich/Falk/Uelner/Haas*, EStG, 11. Aufl. München 1983, § 38 Anm. 4 (vorläufige Zahlung); vgl. auch *Lang*, FN 29, *StuW* 1975, 113 (117); *Schubmann*, Billigkeitsmaßnahmen im Lohnsteuerverfahren, *BB* 1985, 184; *Schick*, Billigkeitsmaßnahmen im Lohnsteuerverfahren, *BB* 1984, 733 (735, zweifelnd); dagegen *Schwarz*, Zur verfahrensrechtlichen Situation des Arbeitgebers im Lohnsteuer-Anmeldeverfahren, *DStR* 1980, 480 (485).

31 Zu den Unterschieden vgl. *Martens*, Das Lohnsteuerverfahren, *StuW* 1970, 109 (110 ff.).

Dienstleistungsverhältnisses³² zur Finanzbehörde verpflichtet, die Lohnsteuer für Rechnung des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung vom Arbeitslohn einzubehalten (§ 38 Abs. 3 Satz 1 EStG), anzumelden und abzuführen (§ 41 a Abs. 1 Nr. 1, Nr. 2 EStG). Die gesetzliche Heranziehung des Arbeitgebers – gleichsam als Treuhänder³³ – bezweckt³⁴, den schnellen Eingang der Lohnsteuer durch Abzug an der Quelle³⁵ in einem vereinfachten Verfahren³⁶ sicherzustellen.

Lohnsteuerabzug ist Rechtsanwendung durch den Arbeitgeber. Der Arbeitgeber kann den Lohnsteuertatbestand, dh. die Voraussetzungen, an die das Einkommensteuergesetz die Steuerschuld des Arbeitnehmers beim Lohnsteuerabzug vom Arbeitslohn knüpft, nicht beurteilen, wenn er nicht zuvor auch den Sachverhalt aufgeklärt hat. Dazu ist der Arbeitgeber gesetzlich (nach Steuerrecht) verpflichtet. Pflichtverletzungen haben ua. Haftungsfolgen.

Die Verpflichtung des Arbeitgebers zur Sachverhaltsaufklärung beim Lohnsteuerabzug ist offenbar so selbstverständlich, daß der Gesetzgeber sie voraussetzt. Die gesetzlichen Regelungen beschränken sich auf Andeutungen:

- Nach § 39b Abs. 2 Satz 1 EStG hat der Arbeitgeber für die Einbehaltung der Lohnsteuer vom laufenden Arbeitslohn die Höhe des laufenden Arbeitslohns festzustellen,
- nach § 39b Abs. 3 Satz 1 EStG hat er für die Einbehaltung der Lohnsteuer von einem sonstigen Bezug den voraussichtlichen Jahresarbeitslohn ohne den sonstigen Bezug festzustellen,

32 Vgl. BVerfG Urt. v. 14. 12. 1965 1 BvL 31, 32/62, NJW 1966, 103 (104); vgl. auch *Riepen*, Die Rechtsstellung des Arbeitgebers im Lohnsteuerabzugsverfahren, Stuttgart 1967, S. 41 ff.

33 Vgl. BFH Urt. v. 20. 4. 1982 VII R 96/79, BStBl. II 1982, 521 (522); BFH Urt. v. 21. 1. 1972 VI R 187/68, BStBl. II 1972, 364 (365); BFH Urt. v. 11. 5. 1962 VI 195/60 U, BStBl. III 1962, 342 (343); BFH Urt. v. 19. 2. 1953 IV 319/52 U, BStBl. III 1953, 161; RFH Urt. v. 8. 5. 1935 VI A 686/34, RStBl. 1935, 1239; RFH Urt. v. 25. 7. 1934 VI A 567/34, StuW 1934 Nr. 608; FG Hamburg Urt. v. 19. 6. 1984 II 213/81, EFG 1985, 89; vgl. auch *Altehoefer* in Lademann/Söffing/Brockhoff, EStG, Stuttgart 1980, § 38 Anm. 8; aM *Riepen*, FN 32, S. 60; *Oeftering/Görbing*, Das gesamte Lohnsteuerrecht, 5. Aufl. München 1984, C § 42 d Rdnr. 5.

34 Vgl. BFH Urt. v. 26. 7. 1974 VI R 24/69, BStBl. II 1974, 756 (758); BFH Urt. v. 6. 3. 1980 VI R 65/77, BStBl. II 1980, 289 (291).

35 Zur Einführung des Lohnsteuerabzugs durch §§ 45–53 des EStG v. 29. 3. 1920 (RGBl. 1920, 359) vgl. *Strutz*, EStG, I. Band Berlin 1927, S. 129 ff. Zur Geschichte des Lohnsteuerabzugs vgl. *Oeftering/Görbing*, FN 33, Einführung B Rdnr. 17 ff.; *Lang*, FN 29, StuW 1975, 113 (116).

36 Vgl. dazu BVerfG Beschl. v. 26. 1. 1977 1 BvL 7/76, BStBl. II 1977, 297 (299); BFH Urt. v. 6. 3. 1980 VI R 148/77, BStBl. II 1980, 509 (510).

- nach § 39 c Abs. 1 Satz 1 EStG hat der Arbeitgeber aufzuklären, ob der Arbeitnehmer die Lohnsteuerkarte schuldhaft nicht (wieder) vorlegt und für diesen Fall die Lohnsteuer nach Steuerklasse VI zu ermitteln, sonst (§ 39 c Abs. 1 Satz 2 EStG) hat der Arbeitgeber die ihm bekannten Familienverhältnisse des Arbeitnehmers zugrunde zu legen,
- für unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer (§ 1 Abs. 2 EStG) hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer unabhängig von der Lohnsteuerkarte nach § 39 c Abs. 3 Satz 1 EStG zu ermitteln.

Die Verpflichtung des Arbeitgebers zur Sachverhaltsaufklärung beim Lohnsteuerabzug erschöpft sich nicht in einer Berechnung der Lohnsteuer³⁷. Die Berechnung ist als Vorgang der Rechtsanwendung erst möglich, wenn durch Sachverhaltsermittlung die Besteuerungsgrundlagen erforscht worden sind.

2. Der sachliche Umfang der Sachverhaltsermittlung beim Lohnsteuerabzug

Der Umfang der Sachverhaltsaufklärung durch den Arbeitgeber richtet sich nach dem damit verfolgten Ziel: § 38 Abs. 3 Satz 1 EStG verpflichtet den Arbeitgeber, die Lohnsteuer für Rechnung des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung vom Arbeitslohn einzubehalten.

a) Gesetzliche Hilfen für den Lohnsteuerabzug

Die Sachverhaltsaufklärung durch den Arbeitgeber beim Lohnsteuerabzug wird durch die Vereinfachung und Verminderung der Tatbestandsvoraussetzungen des Lohnsteuerabzugstatbestands gegenüber dem Gesamtentstehungstatbestand der Einkommensteuerschuld erleichtert³⁸.

Die wichtigsten Hilfen für den vorschriftsmäßigen³⁹ Lohnsteuerabzug sind⁴⁰:

- Die Kategorisierung der besonderen Verhältnisse von Arbeitnehmern durch Lohnsteuerklassen (§ 38 b EStG) und Lohnuertabellen (§ 38 c EStG),
- die für den Arbeitgeber verbindliche Beurkundung⁴¹ wichtiger lohnsteuerlicher Sachverhalte auf der Lohnsteuerkarte des Arbeitnehmers (§ 39 EStG)⁴²,

37 Vgl. *Schick*, Grundfragen des Lohnsteuerverfahrens, München 1983, S. 40 und die Beschreibung der Lohnbuchhaltung in BVerfG Beschl. v. 27. 1. 1982 I BvR 807/80, NJW 1982, 1687 (1688, 1689).

38 Vgl. *Lang*, FN 29, StuW 1975, 113 (116, 117).

39 Vgl. dazu BFH Urt. v. 26. 7. 1974 VI R 24/69, BStBl. II 1974, 756 (758).

40 Vgl. *Lang*, FN 29, StuW 1975, 113 (115).

41 Zum sog. Lohnsteuerkartenprinzip vgl. zB BFH Urt. v. 6. 3. 1980 VI R 65/77, BStBl. II 1980, 289 (291).

42 Vgl. dazu BFH Urt. v. 9. 6. 1965 VI 237/64, HFR 1965, 513.

- die gesetzliche Pauschalierung von Werbungskosten (§ 9 a Satz 1 Nr. 1 EStG) und Sonderausgaben (§ 10 c Abs. 1, Abs. 3 EStG),
- die für den Arbeitgeber verbindlich beurkundeten Entscheidungen über steuermindernde Sachverhalte durch die Eintragung von Freibeträgen auf der Lohnsteuerkarte⁴³ (§ 39 a EStG).

Erleichtert wird die Sachverhaltsaufklärung beim Lohnsteuerabzug weiter dadurch, daß sich die meisten lohnsteuerlich erheblichen tatsächlichen Ereignisse in dem Erkenntnis- und Einflußbereich des Arbeitgebers ereignen.

b) Zusätzliche notwendige Sachverhaltsaufklärung

Gleichwohl erstreckt sich die Verpflichtung des Arbeitgebers zur Aufklärung der tatsächlichen Verhältnisse für den Lohnsteuerabzug nicht nur auf die Ermittlung der Höhe des Arbeitslohns, sondern auf die Aufklärung aller für den Lohnsteuerabzugstatbestand erheblichen Tatsachen, insbesondere auf die Tatsachen⁴⁴, die die Tatbestandsmerkmale

- Arbeitgeber
- Arbeitnehmer
- Zeitpunkt der Lohnzahlung
- Arbeitslohn
- unbeschränkte oder beschränkte Steuerpflicht

ausmachen.

Die Sachverhaltsaufklärung kann für jedes dieser Tatbestandsmerkmale⁴⁵ besondere Schwierigkeiten bereiten. Beispielhaft seien erwähnt:

aa) Aufklärung der Arbeitgeberbereiensehaft

Bei einem Leiharbeitsverhältnis können Zweifel über die Arbeitgeberbereiensehaft des Verleihers der von ihm überlassenen Arbeitnehmer auftreten, wenn der Verleiher keine Genehmigung zur Arbeitnehmerüberlassung hat⁴⁶ und der Entleiher den Arbeitslohn ganz oder teilweise zahlt⁴⁷. Der Entleiher muß deshalb aufklären, ob der

43 Vgl. Lang, FN 29, StuW 1975, 113 (124, 125).

44 Vgl. dazu Martens, FN 31, StuW 1970, 109 (117).

45 Die Aufzählung ist nicht abschließend. So muß der Arbeitgeber zB auch den Wohnsitz für die Zahlung der Berlin-Zulage (§ 28 BFG) ermitteln, ohne an die Angaben auf der Lohnsteuerkarte gebunden zu sein (vgl. auch FG Berlin Ur. v. 20. 5. 1969 III 21/68, EFG 1969, 517).

46 Nach Art. 9 Nr. 1, Art. 10 Abs. 1 Satz 1 Arbeitnehmerüberlassungsgesetz ist der Entleiher Arbeitgeber. Das Arbeitsverhältnis zwischen Verleiher und dem Arbeitnehmer ist unwirksam. Vgl. dazu BGH Ur. v. 8. 11. 1979 VII ZR 337/78, NJW 1980, 452; BVerwG Ur. v. 13. 11. 1979 I C 31/78, NJW 1980, 2035 und Martens, Keine Lohnsteuerhaftung des Entleihers bei unerlaubter Arbeitnehmerüberlassung, BB 1983, 1408; Oeftering/Görbing, FN 33, C § 19 Rdnr. 189 ff.

47 Vgl. aber die steuerrechtliche Beurteilung, wenn der Verleiher den Arbeitslohn zahlt: BFH Ur. v. 2. 4. 1982 VI R 34/79, BStBl. II 1982, 502 (503-505).

Verleiher die Genehmigung hat und ob er nur als Zahlstelle des Verleihers⁴⁸ oder auf eigene Rechnung Arbeitslohn zahlt⁴⁹, weil davon seine Arbeitgebereneigenschaft abhängt^{49a}.

bb) Aufklärung der Arbeitnehmereigenschaft

Der Arbeitgeber ist zum Lohnsteuerabzug nur bei Arbeitnehmern verpflichtet. Nicht jeder, der für ihn Dienste leistet, ist Arbeitnehmer, selbst wenn er eine Lohnsteuerkarte vorlegt. So braucht zB für eine nur gegen Erfolgsvergütung mit eigener Zeit- und Arbeitsgestaltung tätige Werbedame kein Lohnsteuerabzug vorgenommen werden, weil sie keine Arbeitnehmerin ist⁵⁰.

cc) Aufklärung des Zeitpunkts für den Lohnsteuerabzug

Der Zeitpunkt, in dem Arbeitslohn, insbesondere durch Sachbezüge, zufließt und die Lohnsteuer entsteht (§ 38 Abs. 2 Satz 2 EStG), kann eine besondere Sachverhaltsaufklärung durch den Arbeitgeber erforderlich machen⁵¹. Wenn dem Arbeitnehmer zB ein Baugrundstück verbilligt überlassen wird, das er aber in diesem Zeitpunkt noch nicht – wie verbindlich festgelegt worden ist – bebauen kann, nimmt das FG Baden-Württemberg⁵² an, daß ein Lohnsteuerabzug erst bei Bebaubarkeit vorzunehmen ist.

dd) Aufklärung von Art und Umfang des Arbeitslohns

Da der Arbeitgeber nur verpflichtet ist, Lohnsteuer von steuerpflichtigem⁵³ Arbeitslohn⁵⁴ einzubehalten (§ 38 Abs. 3 Satz 1 EStG), bezieht sich seine Pflicht zur Sachverhaltsaufklärung auch darauf,

- ob eine Zuwendung an den Arbeitnehmer überhaupt steuerbaren Arbeitslohn darstellt⁵⁵ und
- ob der Arbeitslohn steuerbefreit ist, sowie

48 Vgl. dazu BFH Urt. v. 29. 9. 1967 VI 158/65, BStBl. II 1968, 84 (86).

49 Vgl. *Schmidt/Drenseck*, FN 30, § 38 Anm. 6 b.

49a Vgl. zur Entleiherhaftung für die Lohnsteuer der Leiharbeitnehmer: § 42 d Abs. 6–8 EStG idF des StBereinG 1986 (BGBl. 1985 I S. 2436 = BStBl. I 1985, 735) und BT-Drucks. 10/4119.

50 Vgl. FG Baden-Württemberg Urt. v. 28. 11. 1984 II (III) K 179/82, EFG 1985, 261; BFH Urt. v. 14. 6. 1985, VI R 150–152 182, FR 1985, 625.

51 Zum Zeitpunkt des Lohnsteuerabzugs vgl. *Stolterfoht*, Lohnsteuer und Lohnsteuerabführungspflicht, Baden-Baden 1975, Rdnr. 66.

52 Urt. v. 7. 2. 1984 I 243/80, EFG 1984, 548 (549).

53 Zum Aufbau der Tatbestandsvoraussetzungen vgl. *Lang*, FN 29, StuW 1975, 113 (120).

54 Zum Lohnsteuerabzug vom laufenden Arbeitslohn (§ 38 a Abs. 3 Satz 1 EStG), von sonstigen Bezügen (§ 38 a Abs. 3 Satz 2 EStG) und vom Nettolohn vgl. *Stolterfoht*, FN 51, Rdnr. 89 ff., 93 ff.

55 Beispiel: BFH Urt. v. 25. 1. 1985 VI R 173/80, BStBl. II 1985, 437 (Verzicht auf Rückgriff oder unfreiwilliger Forderungsausfall).

- in welcher Höhe steuerbarer und steuerpflichtiger Arbeitslohn (zB durch Sachbezüge, vgl. § 8 Abs. 2 EStG) zugewendet worden ist⁵⁶.

aaa) Steuerbarkeit

Die Aufklärung, ob das, was dem Arbeitnehmer zugewendet wird, als steuerbarer Arbeitslohn überlassen wird, stellt einen Schwerpunkt bei der Sachverhaltserforschung für den Lohnsteuerabzug durch den Arbeitgeber dar⁵⁷. Er muß ermitteln, ob dem Arbeitnehmer eine Zuwendung im Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis zufließt und ob der Arbeitnehmer dadurch bereichert wird⁵⁸.

So muß der Arbeitgeber für Gelegenheits(sach)geschenke⁵⁹, zB für einen silbernen Teller mit eingraviertem Widmung⁶⁰, den er dem Arbeitnehmer beim Eintritt in den Ruhestand überreicht, Lohnsteuer abführen⁶¹. Er darf aber ein Buchgeschenk aus dem gleichen Anlaß nichtsteuerbar zuwenden, weil diese im gesellschaftlichen Verkehr übliche Aufmerksamkeit nicht als Leistungsentgelt für die Arbeitsleistung beurteilt wird⁶².

Aufklärungsprobleme treten auch auf, wenn der Arbeitgeber zB dem durch einen Firmenwagen verletzten Arbeitnehmer Schadensersatz⁶³ in Form von Schmerzensgeld und Verdienstausfall in einer Summe zahlt. Soweit die Schadensersatzleistung in Form von Schmerzensgeld⁶⁴ erfolgt, fehlt ein Zusammenhang zum Dienstverhältnis⁶⁵. Die notfalls durch Schätzung zu ermittelnde Schmerzensgeldzahlung unterliegt dem Lohnsteuerabzug nicht.

Das gleiche gilt, wenn die Sachverhaltsermittlung ergibt, daß der Arbeitnehmer durch die Zuwendung des Arbeitgebers nicht objektiv bereichert ist⁶⁶, sondern die Zuwendung als sogenannte Annehmlichkeit⁶⁷ überwiegend im eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers erfolgt⁶⁸.

56 Vgl. zur Ermittlung des Werts der privaten Nutzung eines vom Arbeitgeber gestellten Kfz: BMF v. 8. 11. 1982, BStBl. I 1982, 814 Tz. 7.1, 7.2.

57 Vgl. auch A 20 Abs. 1 LStR, zitiert werden jeweils die LStR 1984.

58 Vgl. dazu Offerhaus, Was gehört zum Arbeitslohn, BB 1982, 1061 (1062).

59 Außergewöhnliche Zuwendungen als Arbeitslohn vgl. BFH Ur. v. 20. 8. 1985 VI R 26/82, zur Veröffentlichung vorgesehen.

60 Vgl. dazu Offerhaus, Lohnsteuerrecht für Arbeitgeber, München 1981, Rdnr. 88; Littmann/Bitz/Meincke, EStG, 14. Aufl., Stuttgart 1985, § 19 Rdnr. 60–61.

61 Vgl. dazu BFH Ur. v. 22. 3. 1985 VI R 26/82, BB 1985, 1646.

62 Vgl. Offerhaus Anm. zu BFH Ur. VI R 26/82, BB 1985, 1646; BMF v. 28. 10. 1985, BStBl. I 1985, 645.

63 Vgl. dazu Littmann/Bitz/Meincke, FN 60, § 19 Rdnr. 26–26 c.

64 Kein Ertrag der nichtselbständigen Arbeit, vgl. Hartz/Meeßen/Wolf, ABC-Führer Lohnsteuer, 4. Aufl. Stuttgart 1985, Stichwort Schadensersatz, Anm. 1.

65 Offerhaus, FN 60, Rdnr. 30, Stichwort: Schadensersatzleistungen.

66 Vgl. BFH Ur. v. 7. 7. 1961 VI 176/60 S, BStBl. II 1961, 443.

67 Vgl. zu Annehmlichkeiten und Gelegenheitsgeschenken: Schmidt/Drenseck, FN 30, § 19 Anm. 7 c; Stolterfoht, Rechtsanwendung und Rechtsetzung durch Lohnsteuer-richtlinien in Tipke (Hrsg.), Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht, Köln 1982, S. 271 (283 ff.).

68 Vgl. dazu Offerhaus, FN 58, BB 1982, 1061 (1064).

Läßt der fürsorgliche Arbeitgeber zB seine Führungskräfte jeweils 1,5 Tage für sie kostenlos in einer auswärtigen Klinik untersuchen, braucht er den Wert dieser Vorsorgeuntersuchung von jeweils 1700,— DM nicht der Lohnsteuer zu unterwerfen⁶⁹, wenn die Untersuchung eigenbetrieblichen Zwecken des Arbeitgebers dient. Dafür ist zB die Feststellung erforderlich, daß der Werksarzt eine Ausfertigung des Untersuchungsberichts erhält und die Arbeitnehmer im Hinblick auf eine weitere Gesundheitsfürsorge beraten kann⁷⁰.

bbb) Steuerpflicht

Ohne Sachverhaltsaufklärung kann der Arbeitgeber die Voraussetzungen für steuerfreien Arbeitslohn nicht zuverlässig beurteilen:

Um steuerfrei wegen eines Arbeitnehmerjubiläums ein Jubiläumsgeschenk⁷¹ zuwenden zu können (§ 4 Nr. 1 LStDV), muß der Arbeitgeber die Beschäftigungszeiträume⁷² des Arbeitnehmers im eigenen Betrieb, bei übergegangenen oder verbundenen Unternehmen, bei früheren Arbeitgebern und bestimmten Zeiten der Arbeitslosigkeit oder von Grundwehr- oder Zivildienst ermitteln (vgl. A. 16 Abs. 2 Sätze 1–6 LStR).

ccc) Ersatz steuermindernder Aufwendungen

Die Sachverhaltsaufklärung durch den Arbeitgeber geht noch über die Ermittlung der Tatsachen für nichtsteuerbaren und steuerfreien Arbeitslohn hinaus.

Obwohl er nur den Arbeitslohn ermitteln und Aufwendungen des Arbeitnehmers nur nach Maßgabe der auf der Lohnsteuerkarte eingetragenen Freibeträge berücksichtigen darf, richtet sich ein großer Teil seiner Aufklärungsarbeit in der Praxis des Lohnsteuerabzugs auf die Erforschung von steuerlich als Werbungskosten oder als außergewöhnliche Belastungen abziehbaren Aufwendungen des Arbeitnehmers. Der Ersatz bestimmter derartiger Aufwendungen des Arbeitnehmers ist teils durch ausdrückliche gesetzliche Bestimmung steuerfrei, teils wird die entsprechende Ersatzleistung aus „Vereinfachungsgründen“ als steuerfrei behandelt⁷³. Gesetzlich ist steuerfreier Ersatz von Aufwendungen nur für Reise- und Umzugskosten (§ 3 Nr. 13, Nr. 16 EStG) sowie für Auslagenersatz (§ 3 Nr. 50 EStG) vorgesehen. Im übrigen wird steuerfreier Aufwendungsersatz auch für Auslösungen (A 8 Abs. 3 LStR), Fahrtkostenersatz und Kraftfahrzeug-Überlassung (A 24 Abs. 6, Abs. 7 LStR), für Aufwendungsersatz (A 7 Abs. 3, 5 LStR), für Heimarbeiterzuschläge (A 31 LStR), für Aufwendungen von Geistlichen (A 32 LStR), für Aufwendungen für Arbeitskleidung, Fehlgeldentschädigung, Werkzeuggeld und Zinsersparnisse (A 50 Abs. 2 Nr. 2, 4, 5 LStR) praktiziert. Weist der Arbeitnehmer derartige Aufwendungen mit Werbungskostencharakter nach und stellt der Arbeitgeber ihr Vorhanden-

69 Vgl. BFH Urt. v. 17. 9. 1982 VI R 75/79, BStBl. II 1983, 39.

70 Weitere Fälle vgl. A 20 LStR.

71 Vgl. zu Jubiläumsgeschenken als Arbeitslohn BFH Urt. v. 25. 11. 1983 VI R 58/80, BStBl. II 1984, 269 (270).

72 Zur Beschäftigungsdauer vgl. *Hartz/Meeßen/Wolf*, FN 64, Stichwort: Jubiläumsgeschenk, Anm. 2.

73 Vgl. zu dieser an sich unzulässigen Saldierung: *Wolf*, Die Annehmlichkeit in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, FR 1981, 401 (402).

sein nach pflichtgemäßer Prüfung des Sachverhalts fest, darf er lohnsteuerfrei Ersatz leisten⁷⁴. Ein ähnlicher Gedanke liegt Unterstützungsleistungen des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer in Krankheits- und Unglücksfällen (A 14 Abs. 2 LStR) zugrunde. Diese Unterstützungen dürfen steuerfrei zugewendet werden, wenn die dadurch ersetzten Aufwendungen bei dem Arbeitnehmer als außergewöhnliche Belastung im Sinne von § 33 EStG absetzbar gewesen wären⁷⁵.

Die Sachverhaltsaufklärung durch den Arbeitgeber hat sich bei steuerfreiem Reisekostenersatz zB auf die Dauer der Reise, den Reiseweg und für den Fall des Einzelnachweises auch auf die Höhe der beruflich veranlaßten Reisekosten zu erstrecken (A 25 Abs. 9 Satz 7 LStR)⁷⁶.

Berufskraftfahrern darf der Arbeitgeber Übernachtungskosten nach Verwaltungsansicht nur steuerfrei ersetzen, wenn er ermittelt, daß der Kraftfahrer nicht im Fahrzeug übernachtet hat (vgl. A 25 a Abs. 2 Satz 2 LStR).

ee) *Auslandsbeziehungen*

Schließlich hat der Arbeitgeber in Fällen mit Auslandsberührung Feststellungen darüber zu treffen, ob der Arbeitslohn zB von Gastarbeitern⁷⁷ nach deutschem Steuerrecht besteuert werden muß⁷⁸ oder ob er zB wegen einer Auslandstätigkeit von dem Lohnsteuerabzug absehen darf⁷⁹ (§§ 34 c Abs. 5, 50 Abs. 7 EStG). So braucht er zB von dem Arbeitslohn des für ihn in Italien (stundenweise)⁸⁰ als Kraftfahrer tätigen Arbeitnehmers keine Lohnsteuer einzubehalten, weil das Besteuerungsrecht Italien zusteht⁸¹ (Art. 7 Abs. 1, 11 Nr. 1 Buchst. d DBA-Italien) und diese Bestimmungen dem deutschen Steuerrecht vorgehen (Art. 25, 59 Abs. 2 GG, § 2 AO)⁸². Nur wenn er den Sachverhalt insoweit aufgeklärt hat, kann er die nach § 39 b Abs. 6 EStG notwendige Freistellungsbescheinigung beim Betriebsstättenfinanzamt beantragen.

Sachverhaltsaufklärung hat der Arbeitnehmer auch zu leisten, wenn Zweifel über die beschränkte oder unbeschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 1, Abs. 3 EStG) von Arbeitnehmern auftreten, wie im Fall eines mit deutschen und ausländischen Seeleuten bemannten zypriotischen Motorschiffs eines deutschen Reeders⁸³. Die Aufklärung hat sich auf den Wohnsitz, den gewöhnlichen Aufenthalt und die Verwertung der nichtselbständigen Arbeit im Inland⁸⁴ zu erstrecken.

74 Vgl. dazu *Offerhaus*, FN 60, Rdnr. 96.

75 Vgl. dazu *Offerhaus*, FN 60, Rdnr. 205.

76 Vgl. dazu BFH Urt. v. 6. 3. 1980 VI R 65/77, BStBl. II 1980, 289 (291).

77 Vgl. auch *Bilsdorfer*, Erstattung von Lohnsteuer bei nicht steuerpflichtigen Ausländern, BB 1980, 725.

78 Beispiel: FG Hamburg Urt. v. 6. 1. 1984 VII 70/82, EFG 1984, 462.

79 Vgl. auch den Auslandstätigkeitserlaß, BMF v. 3. 10. 1983, BStBl. I 1983, 470.

80 Vgl. FG Baden-Württemberg Urt. v. 30. 11. 1984 IX 260/82, erwähnt in FM NRW v. 30. 4. 1985, DSzE E 1985, 179.

81 Vgl. FG München Urt. v. 26. 10. 1984 VIII 363/81 L, EFG 1985, 302.

82 Vgl. dazu BFH Urt. v. 22. 6. 1983 I R 67/83, BStBl. II 1983, 625 und *Schmidt/Heinicke*, FN 30, § 3 Stichwort: Doppelbesteuerungsabkommen.

83 Vgl. BFH Urt. v. 6. 4. 1977 I R 252/74, BStBl. II 1977, 575.

84 Vgl. § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG.

3. Verzicht auf die Sachverhaltsaufklärung für den Lohnsteuerabzug

a) Wirkung privater Verzichtvereinbarungen

Der Arbeitgeber kann mit dem Arbeitnehmer zivilrechtlich nicht wirksam vereinbaren⁸⁵, daß er auf die Sachverhaltsaufklärung verzichte⁸⁶ und der Arbeitnehmer verpflichtet sei, für die Abführung seiner Einkommensteuer selbst zu sorgen⁸⁷. Die privatrechtliche Vereinbarung kann die gesetzliche Verpflichtung des Arbeitgebers zum Lohnsteuerabzug nicht aufheben⁸⁸.

Auch steuerrechtlich ist ein Verzicht auf die Sachverhaltsaufklärung weder vollständig möglich noch teilweise⁸⁹ zulässig. Die Berufung auf den vorläufigen Charakter des Lohnsteuerabzugs und die Möglichkeit des Arbeitnehmers, im Lohnsteuer-Jahresausgleichsverfahren die für die Steuerfreiheit von Lohnzahlungen rechtserheblichen Tatsachen nachträglich geltend zu machen, rechtfertigen dies nicht. Der Lohnsteuerabzug nach § 39 b EStG steht grundsätzlich nicht zur Disposition der Beteiligten⁹⁰. Auch bei einer Nettolohnvereinbarung⁹¹ ergeben sich bei der Sachverhaltsermittlung keine Besonderheiten⁹².

b) Pauschale Übernahme der Lohnsteuer

Allerdings kann der Arbeitgeber durch zivilrechtlich vereinbarte⁹³ pauschale Übernahme der Steuer⁹⁴ in den gesetzlich geregelten Fällen (§§ 40, 40 a

85 Eindeutige Abreden im Innenverhältnis über die Übernahme der Steuerlast hält das BAG für zulässig, vgl. BAG Urt. v. 18. 1. 1974 3 AZR 183/73, AP Nr. 19 zu § 670 BGB.

86 Vgl. RFH Gutachten v. 3. 2. 1925 I D 3/24, RFHE 15, 239 (243); *Hartz/Meeßen/Wolf*, FN 64, Stichwort: Haftung für Lohnsteuer, B I.

87 Vgl. zB FG Hamburg Urt. v. 19. 6. 1984 II 213/81, EFG 1985, 89 (90).

88 Vgl. auch *Altehoefer* in *Altehoefer/Schwarz*, Steuerrecht und Arbeitsverhältnis, Stuttgart 1981, S. 28; *Schwarz*, FN 30, DStR 1980, 480 (482); *Oeftering/Görbing*, FN 33, C § 38 Rdnr. 1.

89 Vgl. auch BFH Urt. v. 18. 2. 1954 IV 174/53 S, BStBl. III 1954, 130 (131).

90 Vgl. auch BFH Beschl. v. 12. 7. 1983 VII B 19/83, BStBl. II 1983, 655 (657); BFH Urt. v. 21. 5. 1969 I R 8/68, BStBl. II 1969, 539.

91 Vgl. dazu und zu den Schwierigkeiten der Steuerberechnung: *Stolterfoht*, FN 51, Rdnr. 93 ff.

92 Vgl. dazu BFH Urt. v. 26. 10. 1983 II 101/83 E, EFG 1984, 193; *Oeftering/Görbing*, FN 33, C § 38 Rdnr. 17 mwN.

93 Vgl. dazu BFH Urt. v. 25. 5. 1984 VI R 223/80, BStBl. II 1984, 569 (570).

94 Zivilrechtlich braucht der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer die Lohnsteuer nach BAG Urt. v. 22. 6. 1978 3 AZR 156/77 AP Nr. 1 zu § 40 a EStG nicht abzunehmen; dagegen überzeugend *Wassermeyer*, Anm. zu BAG AP Nr. 1 zu § 40 a EStG.

ESTG) das Ziel der Sachverhaltsaufklärung verändern⁹⁵. Aufzuklären sind dann nicht mehr die für die individuelle Lohnsteuerbelastung erheblichen Tatsachen, sondern die Tatsachen, von denen die Zulässigkeit der pauschalen Lohnsteuer abhängt.

Dadurch, daß der Arbeitgeber es unterläßt, die für den individuellen Lohnsteuerabzug erheblichen Tatsachen zu ermitteln und eine nachträgliche Aufklärung unmöglich oder unzumutbar wird, beeinflußt er die Sachverhaltsaufklärung für den Lohnsteuerabzug ebenfalls. Als Sanktion auf diese Pflichtverletzungen haftet der Arbeitgeber mit einem pauschalen Steuersatz.

4. Befugnisse und Mittel des Arbeitgebers zur Sachverhaltsaufklärung

a) Gesetzliche Bestimmungen

Gesetzliche Bestimmungen über Mittel und Befugnisse des Arbeitgebers, den für den Lohnsteuerabzug erheblichen Sachverhalt zu ermitteln, sind nur bruchstückhaft vorhanden.

Der unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer ist verpflichtet (§ 39 b Abs. 1 Satz 1 EStG), seinem Arbeitgeber vor Beginn des Kalenderjahres oder beim Eintritt in das Dienstverhältnis für die Durchführung des Lohnsteuerabzugs eine Lohnsteuerkarte vorzulegen. Da auf ihr wichtige Tatsachen für den Lohnsteuerabzug offen oder verschlüsselt beurkundet worden sind (Alter, Familienstand, Kinderzahl, Steuerklasse; vgl. §§ 39 Abs. 3, 39 a Abs. 1 EStG) und da der Arbeitgeber den Zuflußzeitpunkt und die Höhe des Arbeitslohns kennt, ist es ihm im Normalfall ohne weiteres möglich, den Lohnsteuerabzug vorzunehmen. Der Arbeitgeber hat die Lohnsteuer im Lohnsteuerabzugsverhältnis zur Finanzbehörde auch dann gesetzmäßig abgezogen, wenn die Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte, an die er sich gehalten hat, objektiv falsch waren⁹⁶. Dies folgt aus dem in §§ 41 Abs. 1 Satz 2, 41 c Abs. 1 Nr. 1 EStG enthaltenen Lohnsteuerkartenprinzip⁹⁷.

Der Arbeitgeber ist nicht berechtigt, den Lohnsteuerabzug und die Sachverhaltsermittlung dafür unter Hinweis auf den vorläufigen Charakter der Lohnsteuer zu unterlassen. § 39 b EStG enthält endgültige verbindliche Anweisungen, deren Erfüllung nicht davon abhängt, ob der Steuerpflichti-

95 Vgl. zur Erleichterung und Vereinfachung der Lohnsteuererhebung durch pauschale Übernahme der Lohnsteuer: BFH Urt. v. 22. 6. 1984 VI R 211/80, BStBl. II 1984, 632 (633).

96 Vgl. dazu BFH Urt. v. 9. 11. 1984 VI R 157/83, BStBl. II 1985, 191 (193).

97 Vgl. dazu BFH Urt. v. 26. 7. 1974 VI R 24/69, BStBl. II 1974, 756 (758).

ge einen Lohnsteuer-Jahresausgleich oder ein Einkommensteuer-Veranlagungsverfahren anstrebt oder nicht⁹⁸.

Die Frage nach den Befugnissen und Mitteln des Arbeitgebers zur Aufklärung des Sachverhalts für den Lohnsteuerabzug stellt sich aber, wenn sich die für den Lohnsteuerabzug erheblichen Tatsachen nicht oder nicht vollständig im Erkenntnisbereich des Arbeitgebers verwirklicht haben, zB

- weil der Arbeitgeber Arbeitslohn von Dritten erhalten hat,
- weil sich der Wert eines Sachbezugs (zB Kfz-Überlassung für Privatfahrten) erst nach Kenntnis des Umfangs der Zuwendung (Umfang der Privatfahrten) ermitteln läßt,
- weil sich die Voraussetzungen für den steuerfreien Ersatz von Werbungskosten erst nach Kenntnis der einzelnen Umstände, zB einer Dienstreise, beurteilen lassen.

Welche Befugnisse und Mittel der Arbeitgeber hat, um die näheren, ihm nicht ohne weiteres bekannten Tatsachen aufzuklären, hängt von den Rechtsverhältnissen zwischen ihm und dem Arbeitnehmer, zwischen ihm und der Finanzbehörde sowie zwischen dieser und dem Arbeitnehmer ab.

b) Das Rechtsverhältnis zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Mit der rechtsgeschäftlichen Eingehung eines Arbeitsverhältnisses entstehen zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer privatrechtliche Rechtsbeziehungen⁹⁹, die im Rahmen der Vertragsfreiheit eigenverantwortlich gestaltet, im übrigen durch die ergänzend geltenden Regeln des Dienstvertrags- und Arbeitsrechts geprägt sind. Der Arbeitgeber ist danach ua. verpflichtet, dem Arbeitnehmer einen Bruttoarbeitslohn einschließlich Lohnsteuer¹⁰⁰ und Lohnkirchensteuer¹⁰¹ als Gegenleistung für eine Arbeitsleistung zu zahlen (§ 611 Abs. 1 BGB). Diese Verpflichtung erfüllt der Arbeitgeber, wenn er dem Arbeitnehmer die Bestandteile des Arbeitslohns in der richtigen Höhe¹⁰², zur rechten Zeit (§§ 271, 614 BGB) an die zutreffende Zahlstelle (§§ 269, 270 Abs. 1, Abs. 4 BGB) leistet¹⁰³. So kann der Arbeitneh-

98 Vgl. BFH Urt. v. 12. 11. 1982 VI R 125/78, BStBl. II 1983, 300 (301).

99 Vgl. dazu: *Schmidt/Drenseck*, FN 30, § 38 Anm. 1.

100 Vgl. BFH Urt. v. 16. 5. 1975 VI R 101/71, BStBl. II 1975, 621; RFH Gutachten v. 3. 2. 1925 I D 3/24, RFHE 15, 239 (242).

101 Vgl. dazu Art. 140 GG iVm. Art. 137 Abs. 6 WRV sowie die Kirchensteuergesetze der Länder. Überblick bei *Rasenack*, Zum Abzugsverfahren bei der Kirchenlohnsteuer, BB 1968, 539 ff.; dazu auch BVerfG Beschl. v. 17. 2. 1977 1 BvR 33/76, NJW 1977, 1282.

102 Vgl. dazu auch A 88 Abs. 1 Satz 2 LStR.

103 Der Rechtsstreit vor den Arbeitsgerichten über Berechtigung und Höhe des Lohnsteuerabzugs ist auszusetzen (§ 148 ZPO) und eine Auskunft der Finanzbehörde (§ 42 e EStG) einzuholen, vgl. *Schaub*, Arbeitsrechtshandbuch, 5. Aufl. München 1983, § 71 Anm. 12.

mer privatrechtlich beanspruchen¹⁰⁴, daß der Arbeitgeber die Lohnsteuer im Abzugsverfahren einbehält¹⁰⁵ und an das Finanzamt abführt¹⁰⁶. Diese privatrechtlichen Verpflichtungen und Ansprüche werden durch die öffentlich-rechtlichen Verbindlichkeiten des Arbeitgebers überlagert, Lohn- und Lohnkirchensteuer zu errechnen, einzubehalten¹⁰⁷, anzumelden und für Rechnung des Arbeitnehmers an die Finanzbehörde abzuführen¹⁰⁸ (§§ 38 Abs. 3 Satz 1, 41 a Abs. 1 EStG). Diesen öffentlich-rechtlichen Handlungspflichten¹⁰⁹ entspricht eine eben solche Duldungspflicht des Arbeitnehmers¹¹⁰. Wegen der öffentlich-rechtlichen Festschreibung dieser Handlungs- und Duldungspflichten können die Parteien des privaten Arbeitsverhältnisses insoweit keine abweichenden Abreden treffen¹¹¹.

Daß die Lohnsteuerschuld des Arbeitnehmers bereits mit der Einbehaltung¹¹² der Lohnsteuer durch den Arbeitgeber und nicht erst mit der Abführung¹¹³ erlischt (Umkehrschluß aus § 42 d Abs. 3 Satz 4 EStG), wirkt sich nur im Rechtsverhältnis des Arbeitnehmers zur Finanzbehörde aus. Die aufgezählten weiteren Pflichten des Arbeitgebers bleiben bestehen. Der Arbeitgeber ist arbeits- und steuerrechtlich aufgrund eines auftragsähnlichen¹¹⁴ gesetzlichen¹¹⁵ Rechtsverhältnisses mit Treuhandcharakter¹¹⁶ berechtigt und verpflichtet, den einbehaltenen Lohnsteuerbetrag auch abzuführen¹¹⁷ (§ 41 a Abs. 1 Nr. 2 EStG). Dieser Betrag steht ihm nämlich,

104 Vgl. RFH Urt. v. 21. 3. 1930 VI A 1290/29, JW 1930, 3166.

105 Vgl. BFH Urt. v. 3. 6. 1982 VI R 48/79, BStBl. II 1982, 710 (712); BAG Urt. v. 22. 6. 1978 3 AZR 156/77, DB 1978, 2081.

106 Vgl. BFH Urt. v. 16. 5. 1975 VI R 101/71, BStBl. II 1975, 621 (622).

107 Dabei muß der Arbeitgeber die Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte beachten, vgl. BAG Urt. v. 22. 6. 1978 3 AZR 156/77, AP Nr. 1 zu § 40 a EStG.

108 Vgl. dazu *Schaub*, FN 103, § 71 I; *Riepen*, FN 33, S. 36, 43; *Altehoefer* in Lademann/Söffing/Brockhoff, FN 33, § 38 Anm. 39; *Giloy*, Abwehrmaßnahmen des Arbeitnehmers bei unberechtigtem Steuerabzug vom Arbeitslohn, BB 1983, 2104.

109 Der Arbeitgeber erfüllt nur Handlungspflichten und erläßt keine Steuerbescheide gegen den Arbeitnehmer (so aber *Schick*, FN 37, S. 37).

110 Vgl. *Stolterfoht*, FN 51, Rdnr. 137; *Oeftering/Görbing*, FN 33, C § 38 Rdnr. 1.

111 *Ranft/Carstens*, Lohnsteuer, 7. Aufl. Achim 1981, S. 168.

112 Vgl. dazu *Stolterfoht*, FN 51, Rdnr. 124 mwN; *Schick*, FN 37, S. 19, 20; BFH Urt. v. 16. 5. 1975 VI R 101/71, BStBl. II 1975, 621 mwN.

113 Vgl. auch BFH Urt. v. 18. 5. 1972 IV R 168/68, BStBl. II 1972, 816 (818, 819); *Schmidt/Drenseck*, FN 30, § 42 d Anm. 5 b.

114 Vgl. auch *Schmidt/Drenseck*, FN 30, § 38 Anm. 1.

115 Dieses Merkmal gibt das BAG in dem Urt. v. 14. 6. 1974 3 AZR 456/73, AP Nr. 20 zu § 670 BGB auf.

116 Vgl. dazu Anm. 33.

117 Vgl. dazu auch BAG Urt. v. 27. 3. 1958 2 AZR 188/56, AP Nr. 1 zu § 670 BGB.

auch wenn nach der Einbehaltung keine Schuld des Arbeitnehmers gegenüber der Finanzbehörde mehr besteht, wirtschaftlich nicht zu¹¹⁸. Die Pflicht des Arbeitgebers, den als Lohnsteuer einbehaltenen Betrag „für Rechnung des Arbeitnehmers“ (§ 38 Abs. 3 Satz 1 EStG) auch abzuführen (§ 41 a Abs. 1 Nr. 2 EStG), wird steuer- und arbeitsrechtlich erst mit dem Eingang des Lohnsteuerbetrages auf dem Konto der Finanzbehörde erfüllt.

c) Das Rechtsverhältnis zwischen Arbeitgeber und Finanzbehörde

Mit der Eingehung des privatrechtlichen Arbeitsverhältnisses werden die Voraussetzungen für ein öffentlich-rechtliches Pflichtverhältnis¹¹⁹ zwischen dem Arbeitgeber und der Finanzbehörde geschaffen¹²⁰. Das Pflichtverhältnis¹²¹ ist auf Erfüllung der bereits beschriebenen (II. 4. b) Handlungspflichten des Arbeitgebers gerichtet¹²² (§§ 38 Abs. 3 Satz 1, 41 a Abs. 1 EStG). Er muß die Lohnsteuerschuld für den dem Arbeitnehmer zugewendeten steuerpflichtigen Arbeitslohn (§ 38 Abs. 2 Satz 2 EStG) ermitteln, anmelden (§ 41 a Abs. 1 Nr. 1 EStG), einbehalten und abführen¹²³ (§ 41 a Abs. 1 Nr. 2 EStG). Der Arbeitgeber erfüllt mit dem Lohnsteuerabzug an der Quelle¹²⁴ eine eigene ihm unentgeltlich einseitig auferlegte gesetzliche Dienstleistungspflicht¹²⁵ und zugleich „für Rechnung des Arbeitnehmers“ dessen Steuerschuld¹²⁶ (§ 38 Abs. 3 Satz 1 EStG).

An diese Pflichten schließen weitere Pflichten an, wie die Duldung der laufenden Überwachung des Lohnsteuerabzugs¹²⁷ (zB der Abgabe von Lohnsteueranmeldungen) und die nachträgliche Kontrolle des Lohnsteuerabzugs durch Lohnsteuer-Außenprüfung (§ 42 f EStG) mit erhöhten Mitwirkungspflichten (§ 200 AO), sowie – wenn weitere Voraussetzungen hinzutreten – die Haftpflicht (§ 42 d Abs. 1 EStG).

Die Finanzbehörde kann die Pflichten gegenüber dem Arbeitgeber einsei-

118 Vgl. BFH Urt. v. 20. 4. 1982 VII R 96/79, BStBl. II 1982, 521 (522) mwN.

119 Vgl. auch BFH Urt. v. 22. 11. 1974 VI R 24/73, BFHE 114, 350.

120 Zu diesem Rechtsverhältnis vgl. *Schick*, Steuerschuld und Steuerhaftung im Lohnsteuerverfahren, BB 1983, 1041 (1044); *Schick*, FN 37, S. 8 ff., 26 ff.; *Schmidt/Drenseck*, FN 30, § 38 Anm. 1, 7.

121 Zum Steuerpflichtverhältnis vgl. *Tipke/Kruse*, FN 1, Vor § 33 AO Tz. 1.

122 Der Arbeitgeber hat kein Ermessen; vgl. auch *Schick*, FN 37, S. 41 mwN.

123 Vgl. dazu *Stolterfoht*, FN 51, Rdnr. 124: Auf eine Dienstleistung gerichtete Abführungsschuld.

124 Zu den Gründen für den Quellenabzug vgl. *Stolterfoht*, FN 51, Tz. 72.

125 Vgl. dazu den Überblick bei *Schick*, FN 51, S. 8 ff.

126 Vgl. zur Rechtsnatur der Lohnsteueranmeldung unten II. 14. (S. 291 ff.).

127 Vgl. auch A 7 Abs. 3 Satz 3 LStR; *Schick*, FN 37, S. 42.

tig durch Verwaltungsakt (§ 118 Satz 1 AO) festsetzen, verwirklichen und auch gegen seinen Willen vollstrecken (§ 328 Abs. 1 AO). Sie darf ihn zB durch Finanzbefehl zur Abgabe einer Lohnsteueranmeldung verpflichten, sie darf ihm durch Verwaltungsakt Auflagen zur Sicherung des Sachverhalts (§ 120 Abs. 1 AO) für eine Freistellung vom Lohnsteuerabzug¹²⁸ machen, durch einen gegen ihn gerichteten Steuerbescheid¹²⁹ unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (nicht oder fehlerhaft angemeldete) Lohnsteuer festsetzen¹³⁰, eine Lohnsteuer-Außenprüfung anordnen (§§ 196, 193 Abs. 2 Nr. 1 AO) oder einen Lohnsteuerhaftungsbescheid (§§ 42 d Abs. 1 EStG, 191 Abs. 1 AO) erlassen.

Da Finanzbehörden untereinander bei der Durchführung der Besteuerung nicht einseitig durch vollstreckbaren Verwaltungsakt verkehren, ist der Arbeitgeber beim Lohnsteuerabzug – worauf auch das Gesetz über die Finanzverwaltung hinweist¹³¹ – nicht Finanzbehörde¹³². Er ist auch nicht Teil einer Finanzbehörde und ist nicht Amtsträger¹³³. Weil er nicht Finanzbehörde ist, hat der Arbeitgeber auch nicht die Befugnisse einer Finanzbehörde und nicht die steuerrechtlichen Pflichten eines Amtsträgers¹³⁴. Er kann deshalb zur Aufklärung des Sachverhalts für den Lohnsteuerabzug keine Amtstätigkeit im Sinne von § 88 Abs. 1 AO entfalten und keine einseitigen Anordnungen zur Ermittlung von Tatsachen gegenüber dem Arbeitnehmer oder gegenüber Dritten im Sinne von § 118 Satz 1 AO treffen¹³⁵.

d) Das Rechtsverhältnis zwischen Arbeitnehmer und Finanzbehörde

Die Durchführung des privatrechtlichen Arbeitsverhältnisses begründet schließlich auch ein öffentlich-rechtliches Steuerschuldverhältnis zwischen

128 Vgl. Auslandstätigkeitserlaß v. 31. 10. 1983, BStBl. I 1983, 470 unter VI 1. Die darin genannte Verpflichtung des Arbeitgebers muß die Finanzbehörde durch Auflagen durchsetzen.

129 Vgl. dazu FG Baden-Württemberg Beschl. v. 22. 4. 1982 IV 71/82, EFG 1982, 587 und die Ausführungen unter II. 14. (S. 291 ff.).

130 Vgl. dazu unten II. 14. (S. 291 ff.).

131 Im FVG wird der Arbeitgeber nicht als Finanzbehörde genannt.

132 Vgl. dazu *Schick*, FN 37, S. 15, der den Arbeitgeber als Organ der Finanzbehörde bezeichnet; ebenso *Tipke*, Steuerrecht, 10. Aufl. Köln 1985, S. 307.

133 Er ist nicht Vertreter des Arbeitnehmers, sondern Gehilfe des Finanzamts (BFH Urt. v. 19. 2. 1971 VI R 97/68, BStBl. II 1971, 428) oder Beauftragter des Steuerfiskus (BVerfG Urt. v. 14. 12. 1965 1 BvL 31, 32/62, NJW 1966, 103, 104).

134 ZB das Steuergeheimnis (§ 30 AO) zu wahren (§ 39 b Abs. 1 Satz 4 EStG).

135 Vgl. *Schick*, FN 37, S. 18; *Martens*, FN 31, StuW 1970, 109 (118).

Arbeitnehmer und Finanzbehörde¹³⁶. Der Arbeitnehmer schuldet aufgrund des ihm zugeflossenen steuerpflichtigen Arbeitslohns nach Maßgabe des Lohnsteuertatbestandes Lohnsteuer¹³⁷. Außerdem besteht zugleich ein öffentlich-rechtliches Steuerpflichtverhältnis, den Abzug von Lohnsteuer durch den Arbeitgeber zu dulden. Regelmäßig bewirkt die (Duldung der) Einbehaltung von Lohnsteuer zugleich auch die Erfüllung der Lohnsteuerschuld. Die Rechtsstellung des Arbeitnehmers als Steuerschuldner wird durch die Einbehaltung von Lohnsteuer aber nicht berührt¹³⁸. Sofern eine Lohnsteuerschuld nicht oder nicht in der Höhe des Abzugsbetrages bestand, muß¹³⁹ ein Erstattungsanspruch im Verfahren über den Lohnsteuer-Jahresausgleich verfolgt werden.

Das Einkommensteuergesetz verpflichtet den Arbeitnehmer, zur Durchführung des Steuerschuldverhältnisses eine Lohnsteuerkarte vorzulegen (§ 39b Abs. 1 Satz 1 EStG), einen etwa fehlenden Lohnsteuerbetrag zur Verfügung zu stellen (§ 38 Abs. 4 Satz 1 EStG) oder aufgrund eines gegen ihn erlassenen Lohnsteuernachforderungsbescheids zuwenig einbehaltene Lohnsteuern nachzuentrichten¹⁴⁰ (§§ 38 Abs. 4 Satz 3, 39 Abs. 5 Satz 4, 39a Abs. 6 EStG, § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO).

e) Folgen

Die Lohnsteuerabzugsbestimmungen verpflichten und berechtigen den Arbeitgeber aufgrund eines auftragsähnlichen privat- und öffentlich-rechtlichen Rechtsverhältnisses, die Steuerschuld des Arbeitnehmers mit dessen Mitteln zu erfüllen¹⁴¹.

Aus diesem Geflecht privatrechtlicher und öffentlich-rechtlicher Beziehungen zwischen mindestens drei Beteiligten ergeben sich Berechtigungen, Pflichten und Obliegenheiten zur Aufklärung und zur Mitwirkung an der Aufklärung der für den Lohnsteuerabzug erheblichen Tatsachen.

136 Vgl. dazu BFH Urt. v. 9. 11. 1984 VI R 157/83, BStBl. II 1985, 191 (193); FG Schleswig-Holstein Urt. v. 28. 2. 1984 V 81/83, EFG 1984, 477.

137 Zur Lohnkirchensteuer vgl. *Offerhaus*, FN 60, Tz. 288 ff.; *Rasenack*, FN 101, BB 1968, 539 ff.

138 Vgl. dazu FG Schleswig-Holstein Urt. v. 29. 9. 1983 I 268/80 (IV), EFG 1984, 266.

139 Neben dem LJA hat der Arbeitnehmer keinen Erstattungsanspruch nach § 37 Abs. 2 AO: BFH Urt. v. 20. 5. 1983 VI R 111/81, BStBl. II 1983, 584 (585); *Ranft/Carstens*, FN 111, S. 161 ff.

140 Vgl. dazu auch *Martens*, FN 31, StuW 1970, 109 (118, 124 ff.).

141 Vgl. zur Doppelnatur der Lohnsteuerabzugsbestimmungen: *Riepen*, FN 32, S. 56.

5. Die privatrechtlichen Befugnisse und Verpflichtungen des Arbeitgebers zur Sachverhaltsaufklärung für den Lohnsteuerabzug

a) Befugnisse

Einseitige privatrechtliche Befugnisse zur Aufklärung des Sachverhalts für den Lohnsteuerabzug stehen dem Arbeitgeber gegen den Arbeitnehmer nicht zu. Privatrechtliche Ansprüche des Arbeitgebers auf Auskunft oder auf Vorlage von Urkunden können zwar bei Beginn des Arbeitsverhältnisses vereinbart werden, doch geschieht dies in der Praxis nicht.

Während des Arbeitsverhältnisses können Arbeitgeber und Arbeitnehmer aber einzelne Abreden treffen, die den Arbeitnehmer verpflichten, an der Aufklärung des Sachverhalts für den Lohnsteuerabzug durch Auskünfte oder durch Beschaffung von Belegen mitzuwirken¹⁴². Der Arbeitnehmer kann sich zB bei der Überlassung eines Kraftwagens für Privatfahrten gegenüber dem Arbeitgeber verpflichten, ein Fahrtenbuch zu führen oder das Fahrzeug im Urlaub oder bei einer Krankheit auf dem Betriebsgelände abzustellen¹⁴³, damit der Arbeitgeber den Umfang des geldwerten Vorteils überwachen kann¹⁴⁴. Geht der Arbeitnehmer entsprechende Verpflichtungen ein, erlangt der Arbeitgeber entsprechende Ansprüche. Der Arbeitnehmer macht sich bei schuldhafter Verletzung der privatrechtlich vereinbarten Aufklärungsverpflichtung dem Arbeitgeber gegenüber schadenersatzpflichtig, wenn dieser dadurch einen Schaden erleidet.

Zwei Arten von nachträglich vereinbarten privaten Aufklärungsansprüchen und Mitwirkungsverbindlichkeiten sind zu unterscheiden, nämlich nachträgliche Aufklärungsvereinbarungen entsprechend den Lohnsteuer-Richtlinien und ohne Vorbild der Lohnsteuer-Richtlinien getroffene Vereinbarungen.

Bei den letzteren braucht der Arbeitgeber zB Werbungskosten erst steuerfrei zu ersetzen oder einen geringeren geldwerten Vorteil anzusetzen, wenn der Arbeitnehmer den Anspruch des Arbeitgebers auf Mitwirkung erfüllt. Sonst handelt der Arbeitgeber auf eigenes Haftungsrisiko. Der Arbeitnehmer kann bei schuldhafter Verletzung der eingegangenen Verpflichtungen schadenersatzpflichtig werden.

Berechtigten die Lohnsteuer-Richtlinien – wie in A 11 Abs. 6 Satz 6 – den Arbeitgeber bereits beim Vorliegen einer Verpflichtung des Arbeitnehmers zur

142 Beispiele: A 11 Abs. 2 Nr. 2 Satz 3, A 11 Abs. 2 Nr. 3 Satz 5, A 11 Abs. 6 Satz 6 LStR.

143 BMF v. 8. 11. 1982, BStBl. I 1982, 814 Tz. 7.7.

144 Vgl. auch BFH Urt. v. 26. 1. 1968 VI R 122/66, BStBl. II 1968, 361.

Beschaffung von Beweismitteln und nicht erst bei der Erfüllung dieser Verpflichtung, von einem Lohnsteuerabzug für Zuwendungen nach § 3 Nr. 62 EStG abzusehen¹⁴⁵, so muß die Finanzbehörde eine schuldhaftige Nichterfüllung dieser Verpflichtung bei der Ermessensentscheidung über die Haftung des Arbeitgebers beachten. Eine Haftung scheidet aus¹⁴⁶. Die Verletzung der privatrechtlichen Verpflichtung des Arbeitnehmers zur Beschaffung von Beweismitteln, die für den Lohnsteuerabzug bedeutsam sind, berechtigt (§ 41 c Abs. 1 Nr. 2 EStG) und verpflichtet (§ 153 Abs. 1 AO) den Arbeitgeber (öffentlich-rechtlich) zu einer Anzeige bei der Finanzbehörde, damit diese den Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis gegen den Arbeitnehmer durch Lohnsteuernachforderungsbescheid geltend machen kann.

b) Verpflichtungen

Daß der Arbeitgeber aufgrund des privatrechtlichen Arbeitsverhältnisses auch verpflichtet ist, die Lohnsteuer in zutreffender Höhe¹⁴⁷ abzuführen¹⁴⁸, ist bereits geschildert worden. Dies schließt die Verpflichtung des Arbeitgebers ein, den dafür erheblichen Sachverhalt zu ermitteln, auszuwerten und darüber gegen Dritte Stillschweigen zu bewahren¹⁴⁹ (§ 39 b Abs. 1 Satz 4 EStG). Der Arbeitgeber ist verpflichtet, die für den Lohnsteuerabzug notwendigen Unterlagen und Urkunden richtig und vollständig zu führen¹⁵⁰, insbesondere Anstrengungen zur Vervollständigung von Sachverhalten zu unternehmen, diese aufzuzeichnen, Beweise zu sichern und die Richtigkeit zu prüfen¹⁵¹. Nach einer Kontrolle der Sachverhaltsaufklärung durch die Finanzbehörde muß der Arbeitgeber den Arbeitnehmer aufgrund seiner privatrechtlichen Fürsorgepflicht über den Erlaß und den Inhalt eines Haftungsbescheides unterrichten¹⁵².

145 A 9 Abs. 1, Abs. 2 LStR berechtigt den Arbeitgeber, Heirats- und Geburtsbeihilfen (§ 3 Nr. 15 EStG) schon vor der Heirat oder der Geburt eines Kindes ohne Lohnsteuerabzug auszuzahlen.

146 Ebenso bei falschen Angaben des Arbeitnehmers, vgl. A 73 Abs. 5 Satz 1 LStR.

147 Vgl. dazu auch A 88 Abs. 1 Satz 7 LStR.

148 Vgl. dazu BAG Ur. v. 14. 1. 1964 3 AZR 55/63, DB 1964, 848; RFH Gutachten v. 3. 2. 1925 I D 3/24, RFHE 15, 239; *Riepen*, FN 32, S. 36; aM *Stolterfoht*, FN 51, Rdnr. 138.

149 Die schuldhaftige Verletzung der Verschwiegenheitspflicht kann nach § 823 Abs. 2 BGB zum Schadensersatz verpflichten; vgl. *Schmidt/Drenseck*, FN 30, § 39 b Anm. 1.

150 Vgl. *Palandt/Putzo*, BGB, 44. Aufl. München 1985, § 611 Anm. 6 f.; insbesondere die Pflicht, Lohnsteuerkarte und Freistellungsbescheinigung aufzubewahren (§ 39 b Abs. 1 Satz 2, Abs. 6 Satz 2 EStG).

151 Vgl. zu den sonstigen Pflichten: *Stolterfoht*, FN 51, Rdnr. 139 ff.

152 Vgl. *Schaub*, FN 103, § 71 Anm. 15.

Fraglich ist, ob und zu welchen besonderen Aufklärungsanstrengungen der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer gegenüber privat-rechtlich verpflichtet ist. Es wird sich dabei um die Ermittlung steuermindernder Sachverhalte handeln.

Arbeitsrechtlich schuldet der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer aufgrund seiner privaten Fürsorgepflicht¹⁵³, die tatsächlichen Voraussetzungen für den richtigen Lohnsteuerabzug zu schaffen¹⁵⁴.

Der Arbeitgeber darf es zB nicht ablehnen, die Voraussetzungen für den steuerfreien Ersatz von Aufwendungen zu prüfen und sich um Nachweise dafür zu bemühen. Wenn er den Arbeitnehmer in solchen Fällen grundsätzlich auf die Eintragung von Freibeträgen auf der Lohnsteuerkarte (§ 39 a Abs. 1 EStG) oder auf die Erstattung von Lohnsteuer im Verfahren über den Lohnsteuer-Jahresausgleich (§ 42 Abs. 1 EStG) oder bei der Einkommensteuerveranlagung (§ 46 EStG) verweist¹⁵⁵, verletzt er die arbeitsrechtliche Fürsorgepflicht und macht sich schadensersatzpflichtig, sofern der Arbeitnehmer einen Schaden nachweisen kann.

Zur Sachverhaltsaufklärung aus privatrechtlicher Fürsorgepflicht ist der Arbeitgeber insbesondere verpflichtet,

- wenn er die Tatsachen für die Lohnsteuerabzugsbefreiung kennt und der Nachweis auch ohne weitere Mitwirkung des Arbeitnehmers gesichert ist. Beispiel: Der Arbeitnehmer ist aus betrieblichen Gründen in die ihm gestellte Dienstwohnung umgezogen und der Arbeitgeber ersetzt ihm die ihm bekannten Umzugskosten,
- wenn er den Sachverhalt aus tatsächlichen Gründen für einen dem Arbeitnehmer günstigen Lohnsteuerabzug gestalten kann. Beispiel: Der Arbeitnehmer ist für den Arbeitgeber im Ausland tätig und kann die nach § 39 b Abs. 6 EStG bzw. nach dem Auslandstätigkeitserlaß geforderte Freistellungsbescheinigung (auf amtlichem Vordruck) beim Betriebsstättenfinanzamt nicht beantragen. Der Arbeitgeber ist verpflichtet, den Antrag für den Arbeitnehmer zu stellen und die tatsächlichen Voraussetzungen für die Freiheit vom Lohnsteuerabzug zu schaffen¹⁵⁶,
- wenn der Arbeitnehmer aus persönlichen Gründen (zB Unfähigkeit) nicht in der Lage ist, für seine steuerlichen Interessen selbst zu sorgen.

Die Grenze der besonderen Aufklärungsverpflichtungen aufgrund der arbeitsrechtlichen Fürsorgepflicht für den Arbeitgeber ist die Zumutbar-

153 Vgl. *Palandt/Putzo*, FN 150, § 611 Anm. 6 f.

154 *Kraft* in *Soergel/Siebert*, BGB, 14. Aufl. Stuttgart 1980, Schuldrecht II, § 611 Rdnr. 143.

155 Der Arbeitnehmer kann in diesem Verfahren Erstattung der vom Arbeitgeber zu Unrecht abgezogenen Lohnsteuer beanspruchen. Beispiel: BFH Urt. v. 15. 11. 1983 VI 20/80, BStBl. II 1984, 113 (114).

156 Vgl. dazu VI. 1 des Auslandstätigkeitserlasses, BMF v. 31. 10. 1983, BStBl. I 1983, 470.

keit¹⁵⁷. Der Arbeitgeber braucht keinen kostenpflichtigen Steuerberater und keine zusätzlichen Steuersachbearbeiter einzustellen, um umfangreiche Tatsachenermittlungen in einzelnen Lohnsteuerabzugsfällen durchzuführen, etwa über Sozialversicherungsträger nach früheren Beschäftigungen des Arbeitnehmers zu forschen, um eine Jubiläumszuwendung (A 16 Abs. 2 LStR) steuerfrei auszuzahlen.

Überhöhte Anforderungen sind an die Zumutbarkeit ohnehin nicht zu stellen¹⁵⁸, weil der Arbeitnehmer keinen endgültigen Vermögensverlust erleidet. Im Verfahren über den Lohnsteuer-Jahresausgleich bzw. im Einkommensteuer-Veranlagungsverfahren kann dem Arbeitnehmer überhöht abgezogene Lohnsteuer erstattet bzw. angerechnet werden.

Die Zumutbarkeit für den Arbeitgeber, besondere Anstrengungen zur Aufklärung des Sachverhalts für den günstigsten Lohnsteuerabzug zu unternehmen, bestimmt sich weiterhin nach der Intensität und dem Umfang der Mitwirkung durch den Arbeitnehmer¹⁵⁹. Je intensiver der Arbeitnehmer an der Aufklärung des Sachverhalts mitwirkt, um so fürsorglicher hat sich auch der Arbeitgeber um einen zutreffenden, für den Arbeitnehmer günstigen Lohnsteuerabzug zu bemühen. Der Arbeitgeber macht sich dem Arbeitnehmer schadensersatzpflichtig, wenn er es zB schuldhaft unterläßt, Belege über steuermindernde Aufwendungen zu sammeln oder aufzubewahren und dem Arbeitnehmer die Steuerentlastung wegen dieser Versäumnisse entgeht¹⁶⁰.

6. Die privatrechtlichen Verpflichtungen und Obliegenheiten des Arbeitnehmers zur Sachverhaltsaufklärung für den Lohnsteuerabzug

a) Mitwirkungsverpflichtungen

Daß der Arbeitnehmer sich dem Arbeitgeber zur Mitwirkung an der Sachverhaltsaufklärung verpflichten kann, ist bereits berichtet worden (vgl. II. 5. a). Auch ohne ausdrückliche Vereinbarung ist der Arbeitnehmer aus dem privatrechtlichen Arbeitsverhältnis verpflichtet, an der Aufklärung des Sachverhalts für den Lohnsteuerabzug mitzuwirken. Das ergibt sich aus der persönlichen Treuepflicht des Arbeitnehmers¹⁶¹, sich nach besten

157 Vgl. auch BAG Urt. v. 17. 9. 1970 2 AZR 439/69, AP Nr. 9 zu § 670 BGB.

158 Vgl. dazu Hartz, Die Haftung des Arbeitgebers für nachgeforderte Lohnsteuer, DB 1952, 1065; Hartz, Zur Haftung des Arbeitgebers im Lohnsteuerverfahren, DB 1957, 878; Riepen, FN 32, S. 38.

159 Vgl. auch BAG Urt. v. 17. 3. 1960 5 AZR 395/58 AP Nr. 8 zu § 670 BGB.

160 Vgl. dazu auch BAG Urt. v. 18. 1. 1974 3 AZR 183/78, AP Nr. 19 zu § 670 BGB mwN.

161 Das BAG Urt. v. 9. 12. 1976 3 AZR 371/75, BStBl. II 1977, 581 (582) spricht auch von der Redlichkeitspflicht des Arbeitnehmers.

Kräften dafür einzusetzen, daß dem Arbeitgeber kein Schaden entsteht¹⁶². Nimmt der Arbeitgeber infolge von Mitwirkungspflichtverletzungen des Arbeitnehmers den Lohnsteuerabzug fehlerhaft vor und muß er für den Fehlbetrag als Haftungsschuldner (§ 42 d Abs. 1 EStG) aufkommen, kann er zivilrechtlich Aufwendungsersatz¹⁶³ in gleicher Höhe nach § 670 BGB verlangen¹⁶⁴. Einen darüber hinausgehenden Schaden (zB Beraterkosten) kann er nur bei schuldhafter Verletzung der arbeitsvertraglichen Treuepflicht des Arbeitnehmers auf Erfüllung von Aufklärungspflichten geltend machen.

b) Mitwirkungsobliegenheiten

Wenn die Voraussetzungen für eine Mitwirkungspflicht des Arbeitnehmers an der Sachverhaltsaufklärung nicht vorliegen, besteht nur eine Obliegenheit¹⁶⁵, dh. eine Pflicht im eigenen Interesse, dem Arbeitgeber die für einen zutreffenden Lohnsteuerabzug erheblichen Tatsachen und Beweismittel zugänglich zu machen¹⁶⁶. Dafür seien beispielhaft erwähnt:

- Der Arbeitnehmer rechnet eine Dienstreise nicht ab und ermöglicht dem Arbeitgeber nicht, ihm die Reisekosten lohnsteuerabzugsfrei zu ersetzen,
- Der Arbeitnehmer bestätigt dem Arbeitgeber nicht schriftlich, daß er eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26 EStG nicht mehrfach beansprucht habe¹⁶⁷,
- Der Arbeitnehmer läßt keine (vorhandenen) steuermindernden Werbungskosten auf seiner Lohnsteuerkarte eintragen¹⁶⁸.

162 Vgl. dazu Hueck/Nipperdey, Arbeitsrecht, 7. Aufl. Berlin 1963, § 37 Anm. I; Kraft in Soergel/Siebert, FN 154, § 611 Rdnr. 76.

163 Vor der Nachentrichtung der Lohnsteuer besteht ein Freistellungsanspruch des Arbeitgebers gegen den Arbeitnehmer nach § 670 BGB (vgl. BAG Urt. v. 19. 1. 1979 3 AZR 330/77, AP Nr. 21 zu § 670 BGB).

164 Vgl. BAG Urt. v. 14. 6. 1974 3 AZR 456/73, AP Nr. 20 zu § 670 BGB. Ob daneben noch ein privatrechtlicher Ausgleichsanspruch aus § 426 Abs. 1 BGB und ein öffentlich-rechtlicher Rückforderungsanspruch aus gesetzlichem Forderungsübergang nach § 426 Abs. 2 BGB besteht, ist umstritten (vgl. auch Wiedemann, Anm. zu BAG AP Nr. 20 zu § 670 BGB).

165 Vgl. zur Obliegenheit: Erman/Sirp, BGB 7. Aufl. Münster 1981, Einleitung zu § 241 Anm. 6; Jauernig/Teichmann, BGB, 3. Aufl. München 1984, § 254 Anm. 1 c mwN.

166 Zu Mitwirkungsobliegenheiten vgl. zB Martens, FN 1, Rdnr. 64–66; Stolterfoht, FN 67, S. 271 (295 Anm. 92).

167 Vgl. BMF v. 19. 6. 1981, BStBl. I 1981, 502 zu § 3 Nr. 26 EStG Tz. 9.

168 Vgl. dazu Stolterfoht, FN 51, Rdnr. 80.

Die Erfüllung der Obliegenheiten kann der Arbeitgeber nicht durchsetzen. Die Folge der Obliegenheitsverletzung ist der vorläufig zu hohe Lohnsteuerabzug durch den Arbeitgeber. So darf der Arbeitgeber im Beispielsfall dem Arbeitnehmer die nicht nachgewiesenen Dienstreisekosten nicht steuerfrei ersetzen.

Der Arbeitnehmer kann die Mitwirkung an der Aufklärung des steuerlich erheblichen Sachverhalts in einem späteren Lohnsteueranmeldungszeitraum, spätestens im Verfahren über den Lohnsteuer-Jahresausgleich oder im Einkommensteuer-Veranlagungsverfahren nachholen und dadurch die beim Lohnsteuerabzug erlittenen Nachteile abwenden¹⁶⁹.

7. Die öffentlich-rechtlichen Befugnisse und Verpflichtungen des Arbeitgebers zur Aufklärung des Sachverhalts für den Lohnsteuerabzug

a) Befugnisse

Weil der Arbeitgeber den Lohnsteuerabzug nicht als Finanzbehörde durchführt, ist er nicht zur Amtsaufklärung (§ 88 Abs. 1 AO) verpflichtet und verfügt andererseits auch nicht über die allgemeine Berechtigung der Finanzbehörde, einseitig gegen den Arbeitnehmer oder gegen Dritte Finanzbefehle zur Aufklärung des Sachverhalts zu erlassen (§§ 88, 92, 118 Satz 1 AO).

Er hat aber auch als Kehrseite seiner öffentlich-rechtlichen Verpflichtung aus § 38 Abs. 3 Satz 1 EStG, den Lohnsteuerabzug zutreffend vorzunehmen, keine stillschweigende Berechtigung, Verwaltungsakte zur Aufklärung des Sachverhalts zu erlassen. Das ergibt sich, wenn die öffentlich-rechtlichen Vorschriften über die Mitwirkung des Arbeitnehmers an der Durchführung des Lohnsteuerabzugs und die Bestimmungen über die Folgen von Mitwirkungspflichtverletzungen beachtet werden:

Legt der Arbeitnehmer zB entgegen § 39b Abs. 1 Satz 1 EStG dem Arbeitgeber schuldhaft keine Lohnsteuerkarte vor, hat der Arbeitgeber keine Möglichkeit, die Verpflichtung zu erzwingen, sondern ist lediglich berechtigt, die Lohnsteuer nach Steuerklasse VI einzubehalten (§ 39c Abs. 1 Satz 1 EStG).

Kann die gesetzmäßige Lohnsteuer nicht durch den Lohnsteuerabzug erhoben werden, weil der Arbeitnehmer unrichtige Merkmale auf der Lohnsteuerkarte nicht ändern läßt (§§ 39a Abs. 5, 39 Abs. 4, Abs. 5 EStG), weil er den Wegfall der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht nicht unver-

¹⁶⁹ Vgl. dazu BFH Urt. v. 6. 3. 1980 VI R 66/77, BStBl. II 1980, 289 (291).

zöglich anzeigt (§ 39 Abs. 5 a EStG) oder weil er einen fehlenden Lohnsteuerbetrag nicht zur Verfügung stellt (§ 38 Abs. 4 Satz 1 EStG), ist der Arbeitgeber nicht berechtigt, Lohnsteuern nachzufordern. Vielmehr setzt die Finanzbehörde den Lohnsteuerfehlbetrag durch Nachforderungsbescheid fest und vollstreckt ihn auch.

Erfüllt der Arbeitnehmer schließlich¹⁷⁰ seine Nachweispflichten über die Verwahrung steuerbegünstigt überlassener Wertpapiere nicht (§ 3 Abs. 3 der Verordnung zur Überlassung von Aktien an Arbeitnehmer), führt die Finanzbehörde eine Nachversteuerung durch (§ 5 der Verordnung, bzw. ab 1. 1. 1984: §§ 19 a EStG, 8 Abs. 4, 10 Abs. 1, Abs. 2 LStDV).

Den öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen des Arbeitgebers zur gesetzmäßigen Durchführung des Lohnsteuerabzugs entsprechen also keine durch Verwaltungsakt hoheitlich durchsetzbaren Berechtigungen des Arbeitgebers gegen den Arbeitnehmer oder gegen Dritte. Öffentlich-rechtliche Berechtigungen des Arbeitgebers zur Aufklärung des für den Lohnsteuerabzug rechtserheblichen Sachverhalts müssen ausdrücklich gesetzlich bestimmt sein. Das ist zB für die Anrufungsauskunft nach § 42 e EStG gegenüber dem Betriebsstättenfinanzamt¹⁷¹, aber nicht zur Aufklärung des Sachverhalts gegenüber dem Arbeitnehmer oder Dritten geschehen.

b) Verpflichtungen

Die Verpflichtungen zum zeitnahen (§ 38 Abs. 3 Satz 1 EStG) oder nachträglichen¹⁷² (§ 41 c Abs. 1 EStG) Lohnsteuerabzug kann der Arbeitgeber nur zutreffend erfüllen, wenn er die tatsächlichen Grundlagen aufgeklärt hat. Er darf nicht aufgrund nur teilweise aufgeklärter Sachverhalte oder ohne jede weitere Prüfung allein aufgrund einseitiger Sachverhaltsschilderungen oder aufgrund nur unvollständig vorgelegter Urkunden Arbeitslohn steuerfrei auszahlen.

Die Sachverhaltsaufklärung durch den Arbeitgeber muß so umfassend sein, daß eine mehrfache Inanspruchnahme von Steuervergünstigungen¹⁷³

170 Der Arbeitgeber unterliegt nicht dem Steuergeheimnis nach § 30 AO, sondern ist nur privatrechtlich nach § 39 b Abs. 1 Satz 4 EStG zur Verschwiegenheit verpflichtet.

171 Vgl. bei Zweifeln über die Arbeitgeberbereitschaft zB in einem Leiharbeitsverhältnis FG Münster Urt. v. 17. 12. 1980 II - IX - V 2509/77 L, EFG 1981, 468; A 73 Abs. 2 LStR.

172 Vgl. zum Wahlrecht auf Lohnsteuernacherhebung oder Anzeige gegenüber der Finanzbehörde (§ 41 c EStG): *Ranft/Carstens*, FN 111, S. 147.

173 Beispiel: Bestätigung des Arbeitnehmers, daß er die steuerfreie Aufwandsentschädigung nach § 3 Nr. 26 EStG nicht mehrfach beansprucht (BMF v. 19. 6. 1981, BStBl. I 1981, 502 Tz. 9).

ausgeschlossen¹⁷⁴ ist. So muß der Arbeitgeber, wenn er Reisekosten steuerfrei ersetzt, darauf hinwirken, daß der Arbeitnehmer Unterlagen über die Dienstreise vorlegt, aus denen die Dauer der Reise, der Reiseweg, der Einsatzort und die Höhe der entstandenen Aufwendungen ersichtlich sind¹⁷⁵. Damit erfüllt der Arbeitgeber keine öffentlich-rechtlichen Fürsorgepflichten gegenüber dem Arbeitnehmer¹⁷⁶, sondern nur öffentlich-rechtliche Pflichten aus dem Steuerpflichtverhältnis zur Finanzbehörde.

Wie umfassend die Aufklärungstätigkeit des Arbeitgebers sein muß, ergibt sich aus den vorhandenen gesetzlichen Regeln über die Sicherung der ermittelten Tatsachen.

c) Beweissicherungspflichten

Der Arbeitgeber ist verpflichtet, den Nachweis, ob und wie er den Sachverhalt für den Lohnsteuerabzug aufgeklärt und welche Schlußfolgerungen er durch den Lohnsteuerabzug daraus gezogen hat, unmittelbar oder mittelbar zu sichern. Er ist verpflichtet¹⁷⁷,

- die Lohnsteuerkarte entgegenzunehmen und aufzubewahren (§ 39 b Abs. 1 Satz 2 EStG), auf der Lohnsteuerkarte bestimmte, für den Lohnsteuerabzug rechtserhebliche Tatsachen (§ 41 b Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 bis 4 EStG) durch Lohnsteuerbescheinigung (§ 41 b Abs. 1 Satz 2 EStG) einschließlich ergänzender Angaben (zB über steuerfreien Arbeitslohn nach DBA, Auslandstätigkeitserlaß oder § 12 4. Vermögensbildungsgesetz) zu beurkunden,
- die Lohnsteuerkarte nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses (§ 39 b Abs. 1 Satz 3 EStG) oder nach dem Ende des Kalenderjahres (§ 41 b Abs. 1 Satz 4 EStG) auf Verlangen dem Arbeitnehmer auszuhändigen¹⁷⁸, sonst dem Betriebsstättenfinanzamt einzureichen (§ 41 b Abs. 1 Satz 5 EStG) und für das Wohnsitzfinanzamt des Arbeitnehmers einen Lohnzettel auszuschreiben (§ 41 b Abs. 2 EStG). Die Finanzbehörde kann die Erfüllung dieser Verpflichtungen erzwingen¹⁷⁹ (§ 328 Abs. 1 AO).

Grundlage für die Eintragungen auf der Lohnsteuerbescheinigung und

174 Vgl. BFH Urt. v. 6. 3. 1980 VI R 65/77, BStBl. II 1980, 289 (291).

175 Vgl. auch *Ranft/Carstens*, FN 111, S. 346 ff.

176 Vgl. auch *Schaub*, FN 103, § 71 I 2.

177 Vgl. zu diesen Pflichten: *Stolterfoht*, FN 51, Rdnr. 97, 98.

178 Der Herausgabeanspruch kann aufgrund zivilrechtlicher Fürsorgepflicht beim Arbeitsgericht ausgeklagt, aber auch durch die Finanzbehörde nach § 328 Abs. 1 AO gegen den Arbeitgeber durch Verwaltungsakt vollstreckt werden.

179 Vgl. *Schmidt/Drenseck*, FN 30, § 39 b Anm. 1.

dem Lohnzettel ist das Lohnkonto, das der Arbeitgeber für jeden Arbeitnehmer, dessen Arbeitslohn bestimmte Beträge übersteigt (§ 7 Abs. 4 LStDV), nach Maßgabe des § 7 LStDV führt (§ 41 Abs. 1 EStG) und aufbewahrt (§ 41 Abs. 1 Satz 8 EStG). Darin hat er ua. den Barlohn, die Sachbezüge und die sonstigen steuerfrei geleisteten Bezüge aufzuzeichnen (vgl. § 7 Abs. 1, Abs. 2 LStDV). Die Lohnkonten müssen so geführt werden, daß sie der Finanzbehörde bei einer Lohnsteuer-Außenprüfung (§ 42 f EStG) jederzeit die Kontrolle darüber ermöglichen, ob und wie der Arbeitgeber den Sachverhalt ermittelt und den Lohnsteuerabzug vorgenommen hat¹⁸⁰.

Umfang und Inhalt weiterer Beweissicherungspflichten des Arbeitgebers ergeben sich aus dem Zweck, den Lohnsteuerabzug richtig und zeitnah durchzuführen und sicherzustellen, daß gewährte Steuervergünstigungen nicht zu Unrecht mehrfach gewährt werden, ein noch nicht möglich gewesener zulässiger Lohnsteuerabzug nachgeholt wird¹⁸¹ oder eine noch nicht erhobene Lohnsteuer nachträglich gefordert wird¹⁸². Dies sichern neben der Steueranmeldungspflicht (§§ 41 a Abs. 1 EStG, 150 Abs. 1 Satz 2, 168 AO) auch Anzeigepflichten¹⁸³ zB bei Lohnsteuerfehlbeträgen¹⁸⁴ (§§ 38 Abs. 4 Satz 2, 41 c Abs. 4 Satz 1 EStG)¹⁸⁵ oder bei lohnsteuerfreier Zuwendung von Vermögensbeteiligungen (§§ 19 a Abs. 3 EStG, 8 Abs. 4, 9 Abs. 3 LStDV)¹⁸⁶.

Um den Nachweis der tatsächlichen Voraussetzungen für lohnsteuerfrei ausgezahlten Arbeitslohn oder für steuerfrei geleisteten Aufwendungssatz zu sichern, hat der Arbeitgeber Bescheinigungen und Belege zum Lohnkonto zu nehmen und aufzubewahren¹⁸⁷ (Nachweis- und Belegnahmepflicht)¹⁸⁸. Umfang, Qualität und Inhalt der Urkunden richten sich nach den zu beweisenden Tatsachen. Dem Arbeitnehmer obliegt es, dem Arbeitgeber die ihm zugänglichen Originalbelege zur Verfügung zu stel-

180 Vgl. zB A 7 Abs. 3 Sätze 3, 4 LStR.

181 Beispiele: A 12 Abs. 7 Satz 1 LStR (Berechtigung); § 39 c Abs. 2 Satz 2 EStG (Verpflichtung); § 41 c Abs. 1 EStG (Berechtigung).

182 Beispiel: A 105 Abs. 1–3 LStR.

183 Folge: Keine Haftung, vgl. § 42 d Abs. 2 Nr. 1 EStG, § 9 Abs. 3 LStDV.

184 Vgl. auch FG Düsseldorf Urt. v. 22. 5. 1980 VII 459/79 L, EFG 1981, 49 (50).

185 Zweck: Lohnsteuernachforderung der Finanzbehörde gegen den Arbeitnehmer, §§ 38 Abs. 4 Satz 3, 41 c Abs. 4 Satz 2 EStG.

186 Zweck: Nachversteuerung (§ 10 Abs. 1, 2 LStDV) bzw. Behandlung als steuerpflichtiger Arbeitslohn (§ 10 Abs. 4 LStDV).

187 Beispiele: Lohnsteuerkarte (§ 39 b Abs. 1 Satz 2 EStG), Freistellungsbescheinigung (§ 39 b Abs. 6 Satz 2 EStG).

188 Vgl. dazu BFH Urt. v. 6. 3. 1980 VI R 65/77, BStBl. II 1980, 289 (291).

len, um den Beweis für die rechtserheblichen Tatsachen zu ermöglichen und eine mißbräuchliche Doppelvergünstigung zu erschweren¹⁸⁹. So darf der Arbeitgeber Dienstreisekosten regelmäßig erst steuerfrei ersetzen, wenn ihm der Arbeitnehmer Originalbelege überläßt, aus denen auf die Dauer der Reise, auf den Reiseweg, den Einsatzort und dabei entstandene Aufwendungen geschlossen werden kann¹⁹⁰.

Entsprechende Beweisvorsorge hat der Arbeitgeber für den Nachweis von Tatsachen zu treffen, die sich in seiner Erkenntnisphäre ereignet haben. So muß er zB zum Nachweis der Voraussetzungen für steuerfrei ersetzte Umzugskosten den Schriftwechsel, aus dem sich die dienstliche Veranlassung des Umzugs für den Arbeitnehmer in eine Dienstwohnung ergibt, zum Lohnkonto nehmen und aufbewahren.

aa) Erhöhte Anforderungen

Je eigenartiger und außergewöhnlicher sich ein Sachverhalt beim Lohnsteuerabzug darstellt, desto höher sind die Anforderungen an die Beweissicherung.

Beispiel: Vergütungen für Arbeitnehmererfindungen braucht der Arbeitgeber nur mit der Hälfte der errechneten Lohnsteuer dem Lohnsteuerabzug zu unterwerfen, wenn er nachweist, daß er eine schutzfähige Erfindung vergütet. Zum Nachweis der Schutzfähigkeit kann er zB eine Anmeldung zum Patent oder Gebrauchsmuster, eigene schriftliche Erklärungen oder solche des Arbeitnehmers, schließlich Sachverständigengutachten zum Lohnkonto nehmen, aus denen sich die Schutzfähigkeit ergibt¹⁹¹. Die Beweisanforderungen sind hier besonders hoch, weil der Lohnsteuerabzug für Arbeitnehmererfindervergütungen die darauf entfallende Einkommensteuer endgültig abgibt¹⁹².

bb) Beweismittelbeschränkungen

Grundsätzlich darf der Arbeitgeber als Beteiligter (§ 78 Nr. 2 AO) im Lohnsteuerabzugspflichtverhältnis (§ 38 Abs. 3 Satz 1 EStG) für das Vorliegen der tatsächlichen Voraussetzungen alle ihm bekannten und zugänglichen Beweismittel (§ 92 AO entsprechend) angeben (§ 90 Abs. 1 Satz 2 AO). Beweismittelbeschränkungen sind nur durch Gesetz zulässig. ZB muß der Nachweis der Verwahrung von festgelegten Vermögensbeteili-

189 Vgl. auch BMF v. 19. 6. 1981, BStBl. I 1981, 502 zu § 3 Nr. 26 EStG, Tz. 9: Schriftliche Bestätigung des Arbeitnehmers, daß er die Steuerbefreiung nicht doppelt beanspruche, muß der Arbeitgeber zum Lohnkonto nehmen.

190 Vgl. dazu auch BFH Urt. v. 6. 3. 1980 VI R 65/77, BStBl. II 1980, 289 (291).

191 Vgl. A 113 Abs. 2 LStR.

192 Vgl. BFH Urt. v. 12. 11. 1982 VI R 125/78, BStBl. II 1983, 300 (301).

gungen (§ 19 a Abs. 3 EStG) ua. durch qualifizierte Bescheinigung des verwahrenden Kreditinstituts geführt werden (vgl. § 8 Abs. 3 Nr. 2, Abs. 4 LStDV). Wenn der Nachweis gesetzlich auf bestimmte Beweismittel beschränkt ist, darf er in anderer Form nicht erbracht werden. Fehlende Aufzeichnungen im Lohnkonto (§ 7 Abs. 1, Abs. 2 LStDV) dürfen zB nicht durch mündliche Erklärungen ersetzt werden¹⁹³.

In Verwaltungsvorschriften darf die Finanzverwaltung den Nachweis von tatsächlichen Voraussetzungen für den Lohnsteuerabzug nicht zu Lasten des Arbeitgebers auf bestimmte Beweismittel einengen. Die Voraussetzungen für den steuerfreien Ersatz von Reisekosten (§ 3 Nr. 16 EStG) sollen zB nach A 25 Abs. 9 Satz 7 LStR nur durch die dort aufgezählten Belege geführt werden dürfen¹⁹⁴. Die Berücksichtigung steuerfreier Aufwandserschädigungen nach § 3 Nr. 26 EStG im Lohnsteuerabzugsverfahren macht Tz. 9 des BMF-Schreibens vom 19. 6. 1981¹⁹⁵ zu Unrecht von einer schriftlichen Bestätigung des Arbeitnehmers abhängig, daß er die Steuerbefreiung nicht mehrfach beanspruche. Damit wird der gesetzliche Tatbestand um das Tatbestandsmerkmal des nach den Lohnsteuer-Richtlinien allein zugelassenen Beweismittels unzulässig verändert. Das ist aber Sache des Gesetzgebers, nicht der Verwaltung.

Verwaltungsvorschriften mit Angaben über Beweismittel sind daher nur als Hinweise auf eine zweckmäßige, von der Finanzverwaltung regelmäßig als ausreichend anerkannte Aufklärungsmöglichkeit zu verstehen¹⁹⁶. Der Arbeitgeber handelt allerdings auf die Gefahr, haftpflichtig zu werden, wenn er sich zB eine schriftliche Bestätigung des Arbeitnehmers über steuerfreie Aufwandserschädigungen (§ 3 Nr. 26 EStG) nicht vorlegen läßt und die Entschädigungen steuerfrei auszahlt, obwohl – wie sich später herausstellt – die Voraussetzungen dafür nicht vorliegen.

8. Öffentlich-rechtliche Verpflichtungen und Obliegenheiten des Arbeitnehmers zur Mitwirkung an der Aufklärung des Sachverhalts

Neben den zivilrechtlichen treffen den Arbeitnehmer auch öffentlich-rechtliche Verpflichtungen und Obliegenheiten an der Aufklärung des Sachverhalts für den Lohnsteuerabzug.

193 Vgl. auch FG Rheinland-Pfalz Urt. v. 3. 10. 1983 5 K 452/82, EFG 1984, 293.

194 Vgl. auch *Stolterfoht*, FN 67, S. 271 (293).

195 BStBl. I 1981, 502.

196 Vgl. BFH Urt. v. 6. 3. 1980 VI R 65/77, BStBl. II 1980, 289 (291), wonach Reisekosten ausnahmsweise auch auf andere Weise nachgewiesen werden können.

a) *Verpflichtungen*

Der Arbeitnehmer hat als Beteiligter (§ 78 Nr. 2 AO) eines durch Steuerbescheid (§ 168 AO) in Form einer Steueranmeldung (§§ 41 a EStG, 150 Abs. 1 Satz 2 AO) konkretisierten Steuerschuldverhältnisses¹⁹⁷ die allgemeinen Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 1 AO. Sie verpflichten den Arbeitnehmer zB, wahrheitsgemäß (§ 90 Abs. 1 Satz 2 AO) und vollständig unter Angabe der ihm bekannten Beweismittel an der Aufklärung des Sachverhalts mitzuwirken. Außerdem können den Arbeitnehmer im Lohnsteuerabzugsverhältnis besondere gesetzliche Verpflichtungen an der Aufklärung des Sachverhalts treffen, zB wenn er verpflichtet wird, der Finanzbehörde die Höhe des von Dritten erhaltenen Arbeitslohnes (§ 38 Abs. 1 Satz 2 EStG) zu offenbaren.

Er muß der Finanzbehörde auch anzeigen, daß ein von ihm angenommener steuermindernder Sachverhalt, der zur Eintragung von Freibeträgen auf der Lohnsteuerkarte geführt hat, von Anfang an nicht vorgelegen hat (§§ 39 a Abs. 5 Satz 2 EStG, 153 Abs. 1 AO) oder nachträglich weggefallen ist (§§ 39 Abs. 4 Satz 1, 39 a Abs. 5 Satz 1 EStG), sofern die Aufwendungen um mindestens 400,- DM geringer sein werden und der nachzufordernde Fehlbetrag 20,- DM übersteigt (§ 39 a Abs. 5 EStG). Der Arbeitnehmer kann auch nachträglich zum Nachweis von Tatsachen verpflichtet sein, von denen die steuerfreie Zuwendung eines Vorteils, zB von Vermögensbeteiligungen (§ 19 a Abs. 3 EStG) abhängt (§ 9 Abs. 3 Nr. 3 LStDV).

Diese Verpflichtungen bestehen gegenüber der Finanzbehörde. Nur wenn es ausdrücklich gesetzlich geregelt ist – zB in § 8 Abs. 4 LStDV – bestehen diese Verpflichtungen auch gegenüber dem Arbeitgeber. Die Finanzbehörde kann die Erfüllung erzwingen (§ 328 Abs. 1 AO), der Arbeitgeber nicht. Regelmäßig führt die Finanzbehörde eine Nachversteuerung durch (§§ 39 Abs. 4 Satz 4, 39 a Abs. 6 EStG, 10 LStDV).

b) *Obliegenheiten*

Zur Mitwirkung an der Aufklärung der für den Lohnsteuerabzug erheblichen steuermindernden Sachverhalte ist der Arbeitnehmer im Rahmen des Lohnsteuerverhältnisses – von Ausnahmen (§§ 19 a Abs. 3 EStG, 8 Abs. 3, 9 Abs. 3 Nr. 3 LStDV) abgesehen – nur berechtigt, aber nicht verpflichtet¹⁹⁸.

Das Lohnsteuerabzugsverfahren ist ein Vorauszahlungsverfahren¹⁹⁹. In

197 Vgl. dazu unten II. 14 (S. 291 ff.).

198 Vgl. dazu oben II. 6. b) (S. 272 f.).

199 Vgl. dazu Anm. 33.

diesem Verfahren darf der Arbeitnehmer als Steuerschuldner bestimmte Sachverhalte nicht geltend machen – nämlich für pauschal bereits in den Lohnsteuertabellen berücksichtigte Vorsorgeaufwendungen (§ 39 a Abs. 2 Satz 4 EStG) –, andere Sachverhalte – nämlich für Werbungskosten, Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen (vgl. § 39 Abs. 4 Satz 4 EStG) – darf er nur darlegen, wenn sie eine Mindestauswirkung (Aufwendungen insgesamt mindestens 1800 DM jährlich) erreichen. Dies darf auch nicht unmittelbar im Lohnsteuerabzugs-, sondern muß im Lohnsteuerfreibetragsverfahren geschehen. Anträge auf Berücksichtigung der nicht ausgeschlossenen Sachverhalte, deren steuerliche Auswirkung durch Eintragung von Freibeträgen auf der Lohnsteuerkarte beurkundet wird, sind bei der Finanzbehörde zu stellen. Eine Verpflichtung dazu besteht nicht. Es liegt nur eine Obliegenheit des Arbeitnehmers vor.

Mit dieser Technik entlastet der Gesetzgeber das Lohnsteuerabzugsverfahren, indem er dem Arbeitgeber Entscheidungen abnimmt und diese teilweise auf die abschließenden Verfahren über den Lohnsteuer-Jahresausgleich oder über die Veranlagung zur Einkommensteuer verlagert.

Dagegen darf der Arbeitnehmer zB Tatsachen für steuerfreien Arbeitslohn oder für steuerfrei ersetzbare Werbungskosten unmittelbar im Lohnsteuerabzugsverfahren gegenüber dem Arbeitgeber geltend machen. Weil auch dafür aber keine Verpflichtung besteht, handelt es sich wiederum nur um eine Obliegenheit des Arbeitnehmers.

Folge der Nichterfüllung dieser Obliegenheit ist, daß steuermindernde Sachverhalte beim Lohnsteuerabzug nicht berücksichtigt werden oder daß der Arbeitgeber – wenn der Arbeitnehmer keine Lohnsteuerkarte vorlegt – den Lohnsteuerabzug nach Steuerklasse VI vornimmt²⁰⁰. Ein endgültiger Rechtsverlust tritt nicht ein. Der Arbeitnehmer kann im Verfahren über den Lohnsteuer-Jahresausgleich oder im Einkommensteuer-Veranlagungsverfahren sämtliche steuermindernden Tatsachen unabhängig von vorher erfüllten oder nicht erfüllten Mitwirkungsobliegenheiten geltend machen²⁰¹.

Allerdings führt die Falscherfüllung der Obliegenheit zur Darlegung von Tatsachen für steuerfreien Arbeitslohn oder für steuerfrei ersetzbare Werbungskosten zu einer Verpflichtung zur Richtigstellung (§ 153 Abs. 1, Abs. 2 AO)²⁰². Der Arbeitgeber, der infolge der Falscherfüllung der Mit-

200 Ausnahme: § 39 c Abs. 1 Satz 2 EStG.

201 Vgl. auch BFH Urt. v. 6. 3. 1980 VI R 65/77, BStBl. II 1980, 289 (291).

202 Ausnahme: Bei Steuerhinterziehung braucht der Arbeitnehmer sich nicht nach § 153 AO selbst zu bezichtigen. Er kann aber eine strafbefreiende Selbstanzeige abgeben (§ 371 AO).

wirkungsobliegenheit des Arbeitnehmers²⁰³, zB durch unwahre Angaben, den Lohnsteuerabzug unterläßt²⁰⁴, haftet für den dadurch entstandenen Lohnsteuerfehlbetrag nicht²⁰⁵.

9. Grenzen der Sachverhaltsaufklärung beim Lohnsteuerabzug

Die Pflicht des Arbeitgebers, den für den Lohnsteuerabzug erheblichen Sachverhalt – ggf. unter Mitwirkung des Arbeitnehmers – aufzuklären, ist aber nicht grenzenlos.

a) Gesetzliche Grenzen

Gesetzliche Bestimmungen begrenzen die Sachverhaltsaufklärung durch den Arbeitgeber, sofern der Gesetzgeber diese Aufgabe der Finanzbehörde zugewiesen²⁰⁶ und diese mit Bindungswirkung für den Arbeitgeber entschieden hat.

So ist die Beurkundung der Familienverhältnisse (Beispiele: verheiratet, Kinderzahl; vgl. § 39 Abs. 3 Satz 1 EStG) für den Arbeitgeber bindend (§§ 39 Abs. 3 Satz 3 EStG, 179, 182 Abs. 1 AO). Er braucht diese Verhältnisse nur aufzuklären, solange ihm keine Lohnsteuerkarte vorliegt und keine Bindung besteht (§ 39 c Abs. 1 Satz 2 EStG).

Soweit der Arbeitgeber keine Werbungskosten des Arbeitnehmers ersetzt, etwa für einen dienstlich veranlaßten Umzug, darf (und muß) er den Lohnsteuerabzug für Sachverhalte mit Werbungskosten nur unterlassen, wenn die Finanzbehörde durch Eintragung entsprechender Freibeträge verbindlich entschieden hat (§§ 39 a Abs. 1, Abs. 4 EStG, 179, 182 Abs. 1 AO).

An gesetzliche Grenzen stößt der Arbeitgeber auch, wenn er den Sachverhalt ohne Mitwirkung des Arbeitnehmers nicht aufklären kann, weil dieser nicht freiwillig mitwirkt, zB dadurch, daß er über eine Dienstreise nicht abrechnet. Für einen Anspruch auf Durchsetzung von Maßnahmen zur Sachverhaltsaufklärung gegen den Willen des Arbeitnehmers fehlt dem Arbeitgeber eine öffentlich-rechtliche Grundlage²⁰⁷.

203 Beispiel: Falsche Erklärung des Arbeitgebers zur Inanspruchnahme der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26 EStG (vgl. dazu BMF v. 19. 6. 1981, BStBl. I 1981, 502, Tz. 9).

204 Vgl. A 73 Abs. 5 Satz 1 LStR.

205 Vgl. dazu unten II. 15. (S. 294 ff.).

206 Einschließlich der Gemeinde als örtliche Landesfinanzbehörde (§ 39 b Abs. 6 EStG).

207 Vgl. oben II. 7. a) (S. 273 f.).

b) Zumutbarkeit

Mit dem Zweck des Lohnsteuerabzugs, in einem vereinfachten Verfahren durch Abzug der Steuer an der Quelle durch den Arbeitgeber²⁰⁸, verträgt es sich nicht, den Arbeitgeber zu einer für ihn unzumutbaren Sachverhaltsaufklärung zu verpflichten²⁰⁹. Unzumutbar ist eine Sachverhaltsaufklärung, die den Arbeitsfrieden beeinträchtigen kann²¹⁰.

Der Arbeitsfrieden könnte beeinträchtigt werden, wenn der Arbeitgeber zur Ausforschung nach Arbeitslohn verpflichtet wäre, den der Arbeitnehmer von einem Dritten erhält²¹¹.

Dabei sind aber folgende Fälle zu unterscheiden:

Fall 1: Der Arbeitnehmer erhält aufgrund einer von dem Arbeitgeber zu seinen Gunsten abgeschlossenen Kraftfahrzeug-Unfallversicherung nach einem Unfall auf einer Dienstreise ua. auch Tagegelder. Der Arbeitgeber hat diese Versicherungsbeiträge bei der Versicherung geltend gemacht und dem Arbeitnehmer ausgezahlt. Die Versicherungsleistungen fließen dem Arbeitnehmer als Arbeitslohn, den ein Dritter – die Versicherung – zahlt, zu. Das Arbeitsverhältnis ist die Ursache für den vom Arbeitgeber zugunsten des Arbeitnehmers abgeschlossenen Versicherungsvertrag und Anlaß für die Zahlung der Tagegelder. Dieser Teil des Arbeitslohns unterliegt dem Lohnsteuerabzug²¹². Dies folgt zwar nicht aus § 38 Abs. 1 Satz 2 EStG, weil es sich nicht um üblicherweise von einem Dritten für die Arbeitsleistung gezahlten Arbeitslohn handelt. Es ergibt sich aus § 38 Abs. 1 Satz 1 EStG, weil dieser Teil des Arbeitslohns von dem Arbeitgeber ausgezahlt worden ist. Durch die Einschaltung in den Auszahlungsvorgang ist dem Arbeitgeber der Sachverhalt bekannt, die Berücksichtigung beim Lohnsteuerabzug auch zumutbar.

Fall 2: Die Kellnerin weist eine ihr nach A 73 Abs. 2 Sätze 3 und 4, Abs. 4 Satz 3 LStR vorgelegte schriftliche Anzeige und die von ihr erbetene Bestätigung der Richtigkeit über die Höhe erhaltener freiwilliger Trinkgelder gegenüber dem Arbeitgeber als unzulässig zurück. Der Arbeitgeber unterläßt daraufhin den Lohnsteuerabzug. Dies geschieht mit Recht²¹³. Der Arbeitgeber hat nämlich keine Möglichkeit und auch keine Verpflichtung, den Sachverhalt aufzuklären. Er ist in den Zahlungsvorgang nicht eingeschaltet²¹⁴. Einen Anspruch gegen den Arbeitnehmer auf Anzei-

208 Vgl. dazu BFH Urt. v. 26. 7. 1974 VI R 24/69, BStBl. II 1974, 756 (758).

209 Auf die Zumutbarkeit weist hin: BFH Urt. v. 6. 3. 1980 VI R 65/77, BStBl. II 1980, 289 (291).

210 Vgl. dazu auch *Riepen*, FN 32, S. 37.

211 Beispiel für die vielfältigen Fallgestaltungen: FG Berlin Urt. v. 24. 1. 1984 V 168/83, EFG 1984, 406 (408).

212 Vgl. auch BFH Urt. v. 13. 4. 1976 VI R 216/72, BStBl. II 1976, 694 (696); anders bei Todesfall-Versicherungssummen vgl. BFH Urt. v. 22. 4. 1982 III R 135/79, BStBl. II 1982, 496 (498).

213 Vgl. dazu *Offerhaus*, FN 60, Rdnr. 30, 226, 235.

214 Darauf stellt zu Recht ab: BFH Urt. v. 28. 1. 1983 VI R 35/78, BStBl. II 1983, 472 (475).

ge seiner von Dritten erhaltenen Trinkgelder hat der Arbeitgeber weder arbeits- noch steuerrechtlich. Zwar muß der Arbeitgeber von üblicherweise von einem Dritten an den Arbeitnehmer für die Arbeitsleistung gezahlten Arbeitslohn Lohnsteuer einhalten²¹⁵ (§ 38 Abs. 1 Satz 2 EStG). Voraussetzung ist aber, daß der Arbeitgeber die Höhe der Trinkgelder kennt. Die Vorschrift verpflichtet und berechtigt den Arbeitgeber gegen den Willen des Arbeitnehmers nicht zur Sachverhaltsaufklärung. Eine Auslegung des § 38 Abs. 1 Satz 2 EStG, die zur Durchsetzung des sachlichen Steueranspruchs einen verfahrensrechtlichen Anspruch zur Sachverhaltsaufklärung schaffen wollte, verstößt gegen den Vorbehalt des Gesetzes (vgl. dazu die Ausführungen unter II. 7. a). Ein allgemeiner Satz, daß sachlichen Steueransprüchen auch ein unbeschriebenes Recht entspricht, sie durchzusetzen, gibt es nicht. Vielmehr bedürfen Handlungs- und Erklärungspflichten einer gesetzlichen Grundlage. Die Regelung in A 73 Abs. 2 Sätze 3 und 4, Abs. 4 Satz 4 LStR hat keine gesetzliche Grundlage. Eine Sachverhaltsaufklärung gegen den Willen des Arbeitnehmers durch Erzwingen einer Anzeigepflicht, durch Überwachung des Arbeitnehmers²¹⁶ oder durch Hinzuschätzung von weiteren als den freiwillig erklärten Trinkgeldern ist dem Arbeitgeber wegen des Arbeitsfriedens auch nicht zumutbar²¹⁷. Ein solches Verlangen wäre zudem unverhältnismäßig, weil die Finanzbehörde berechtigt ist, von dem Arbeitnehmer nach §§ 88, 92 Nr. 1, 93 Abs. 1 Satz 1 AO in Verbindung mit § 78 Nr. 2 AO Auskunft über die Höhe seiner Trinkgelder (§ 93 Abs. 2 AO) nach bestem Wissen und Gewissen (§ 93 Abs. 3 AO) zu verlangen²¹⁸. Es kann auch einen Lohnsteuernachforderungsbescheid mit geschätzten Besteuerungsgrundlagen²¹⁹ gegen den Arbeitnehmer nach § 42 d Abs. 3 Nr. 1 EStG erlassen²²⁰. Der Arbeitgeber braucht üblicherweise von einem Dritten für eine Arbeitsleistung an den Arbeitnehmer gezahlten Arbeitslohn nur dann nach § 38 Abs. 1 Satz 2, Abs. 3 EStG dem Lohnsteuerabzug zu unterwerfen²²¹, wenn ihm der Sachverhalt bekannt ist, weil er wie bei sogenannten Pflichttrinkgeldern in den Zahlungsvorgang eingeschaltet wird²²² oder weil der Arbeitnehmer ihm den Sachverhalt freiwillig offenbart.

-
- 215 Die Zahlung von Trinkgeldern begründet kein Arbeitsverhältnis, vgl. FG Baden-Württemberg Urt. v. 13. 12. 1984 III 401/81, EFG 1985, 364.
- 216 Vgl. *Oeftering/Görbing*, FN 33, C § 38 Rdnr. 16: keine Ermittlungen, aber Pflicht, den Arbeitnehmer zu einer Anzeige zu veranlassen.
- 217 Vgl. dazu BFH Urt. v. 13. 3. 1974 VI R 212/70, BStBl. II 1974, 411 (412, 413). Die Entscheidung ist entgegen A 73 LStR nicht überholt.
- 218 Vgl. FG Baden-Württemberg Urt. v. 25. 9. 1984 IV 373/80, EFG 1985, 258 (259); *Söffing*, Lohnsteuerhaftung bei freiwillig gewährten Trinkgeldern, FR 1983, 25.
- 219 Vgl. zur Schätzung von Trinkgeldern: FG Köln Urt. v. 30. 8. 1982 II 40/82 L, EFG 1983, 520.
- 220 Vgl. zum Verhältnis des Lohnsteuernachforderungsbescheides zum LJA-Bescheid: FG Köln Urt. v. 11. 5. 1983 XI 415/79 L, EFG 1984, 521.
- 221 Vgl. auch *Schmidt/Drenseck*, FN 30, § 38 Anm. 6b; *Stolterfoht*, FN 65, S. 271 (296); *Nissen* in *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Stuttgart-Wiesbaden 1983, § 38 Rdnr. 34.
- 222 Zu den Zusammenhängen zwischen Pflicht und Haftung vgl. auch *Stolterfoht*, FN 67, S. 271 (299, 300).

Fall 3: Ein bei einem Autohändler angestellter Autoverkäufer gewinnt bei einem Verkaufswettbewerb eines Automobilherstellers eine Ferienreise nach Bad Ems für zwei Personen. Den von einem Dritten zugewendeten geldwerten Vorteil hat der Arbeitnehmer durch das Arbeitsverhältnis erlangt²²³. Deshalb hat er in Höhe des üblichen Reisepreises²²⁴ steuerpflichtigen Arbeitslohn erzielt²²⁵ (§§ 19 Abs. 1 Nr. 1 iVm. § 8 Abs. 2 EStG, 2 Abs. 1, Abs. 2 LStDV). Der Arbeitgeber braucht Höhe und Zuflußzeitpunkt nicht aufzuklären, weil er nicht zum Lohnsteuerabzug verpflichtet ist (§ 38 Abs. 3 Satz 1 EStG). Er ist nämlich weder in den Zahlungsvorgang eingeschaltet, noch handelt es sich um üblicherweise von einem Dritten für die Arbeitsleistung gezahlten Arbeitslohn (§ 38 Abs. 3 Satz 2 EStG).

c) Verletzung der Privatsphäre

Die Sachverhaltsermittlung des Arbeitgebers für den Lohnsteuerabzug ist keine Rechtfertigung, in die Privatsphäre des Arbeitnehmers einzudringen.

Wenn der angestellte Berufskraftfahrer zB steuerfreien Ersatz von Übernachtungskosten begehrt, aber keinen Übernachtungsbeleg vorlegt, sind dem Arbeitgeber gegen den Willen des Arbeitnehmers Ermittlungen, etwa durch Befragung von Arbeitskollegen, verwehrt, wo der Kraftfahrer genächtigt hat. Der Arbeitgeber darf die Berechtigung, Mehraufwendungen bei mehr als zwölfstündiger Abwesenheit des Arbeitnehmers von der Wohnung steuerfrei zu ersetzen (A 8 Abs. 3 LStR), nicht zum Anlaß nehmen, sich bei dessen Ehefrau nach dem Zeitpunkt der Rückkehr des Ehemannes zu erkundigen.

Das Aufklärungsverbot wegen Verletzung der Privatsphäre gilt jedoch nicht, wenn der Arbeitnehmer derartigen Ermittlungen zustimmt, weil dann von einer Verletzung oder von einem Eindringen in die Privatsphäre keine Rede sein kann²²⁶.

Wegen der Berufung auf die Privatsphäre darf der Arbeitgeber keine nachteiligen Schlüsse ziehen, weil der Arbeitnehmer damit nur ein Recht beansprucht. Der Arbeitgeber darf den Arbeitnehmer aber zur Mitwirkung an der Sachverhaltsaufklärung auffordern. Die Ergebnisse der Mitwirkungshandlungen oder ihrer Verweigerung darf der Arbeitgeber frei würdigen.

223 Vgl. dazu *Hartz/Meeßen/Wolf*, FN 64, Stichwort: Preise.

224 Vgl. dazu FG Nürnberg Urt. v. 22. 11. 1983 II 94/82, EFG 1984, 347.

225 Vgl. auch BFH Urt. v. 15. 12. 1977 VI R 150/75, BStBl. II 1978, 239.

226 Vgl. BFH Urt. v. 3. 8. 1985 VI R 68/82 zur Veröffentlichung vorgesehen.

10. Beweiswürdigung beim Lohnsteuerabzug

Aufgrund der erkennbaren Tatsachen des für den Lohnsteuerabzug erheblichen Sachverhalts muß der Arbeitgeber entscheiden, ob und in welcher Höhe er den Lohnsteuerabzug durchführt. Wie bei jeder Rechtsanwendung geht dieser Entscheidung die Bewertung und Würdigung der Tatsachen voraus, also die Tätigkeit, die auch als Beweiswürdigung bezeichnet wird. Durch das Lohnsteuerkartenprinzip²²⁷ wird dem Arbeitgeber die Beurteilung vom Vorliegen oder Nichtvorliegen wichtiger – aber nicht sämtlicher – Sachverhalte abgenommen (vgl. §§ 39 Abs. 3, 39a Abs. 1 EStG).

Erleichtert wird die Beweiswürdigung des Arbeitgebers dadurch, daß die Finanzverwaltung ihm in den Lohnsteuer-Richtlinien vielfach Schlußfolgerungen von bestimmten Beweiszeichen vorschreibt. So darf er zB, wenn er dem Arbeitnehmer Mehrverpflegungsaufwand wegen doppelter Haushaltsführung (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG) steuerfrei ersetzt (§ 3 Nr. 16 EStG), aus der Eintragung „verheiratet“ auf der Lohnsteuerkarte ohne weiteres einen eigenen Hausstand des Arbeitnehmers annehmen (A 8 Abs. 3 Nr. 2 LStR). Beweiswürdigungsregeln enthalten auch Bestimmungen, nach denen „anzunehmen ist, wenn“ (A 12 Abs. 2 Satz 2 LStR), „nicht anzunehmen ist, wenn“ (A 8 Abs. 3 Satz 4, A 21 Abs. 1 Satz 2 LStR) oder „im allgemeinen anzunehmen ist, wenn“ (A 16 Abs. 1 Satz 3, A 20 Abs. 1 Satz 2 LStR).

Andere Bestimmungen der Lohnsteuer-Richtlinien enthalten Beweiswürdigungshilfen²²⁸, wenn sie den Arbeitgeber darauf hinweisen, daß er den Nachweis, zB für steuerfrei ersetzte Reisekosten, mit bestimmten Belegen führen kann²²⁹ (vgl. A 25 Abs. 9 Sätze 7, 8 LStR) oder wenn zum Nachweis anderer Tatsachen eine Anmeldung oder schriftliche Erklärung des Arbeitnehmers als ausreichend bezeichnet wird (A 113 Abs. 2 Satz 4 LStR). Der Arbeitgeber darf Tatsachen mit Hilfe der Lebenserfahrung (A 25 a Abs. 4 Satz 2 LStR) ermitteln, darf schätzen (A 87 Abs. 7 Satz 6 LStR) oder unter bestimmten Voraussetzungen dem Arbeitnehmer Aufwendungen steuerfrei ohne Einzelnachweis ersetzen (A 7 Abs. 5 Satz 3, A 8 Abs. 3 Satz 3 LStR).

Die rechtliche Bedeutung dieser Beweiswürdigungshilfen besteht darin, daß der Arbeitgeber den Lohnsteuerabzug im Vertrauen auf den Bestand der in den Lohnsteuer-Richtlinien oder in anderen veröffentlichten Verwaltungsvorschriften aufgeführten Schlußfolgerungen vornehmen darf²³⁰.

227 Vgl. dazu Anm. 41, 96, 97.

228 Beispiel: A 91 Abs. 2 LStR.

229 Vgl. dazu BFH Urt. v. 6. 3. 1980 VI R 65/77, BStBl. II 1980, 289 (291).

230 Die Richtlinien schaffen durch ihre Veröffentlichung für den Steuerbürger einen Vertrauensstatbestand vgl. dazu § 176 Abs. 2 AO und BFH Urt. v. 18. 9. 1981 VI R 44/77, BStBl. II 1981, 801 (804).

Selbst wenn bei einer späteren Lohnsteuer-Außenprüfung festgestellt werden sollte, daß die Voraussetzungen zB für eine doppelte Haushaltsführung nicht vorgelegen haben, muß bei einer Ermessensentscheidung über den Erlaß eines Haftungsbescheides (§§ 42 d Abs. 1 Nr. 1 EStG iVm. § 191 Abs. 1 AO) berücksichtigt werden, daß der Arbeitgeber nach A 8 Abs. 3 Nr. 2 LStR ohne weiteres von einem eigenen Hausstand des nach der Lohnsteuerkarte verheirateten Arbeitnehmers ausgehen durfte. Die Entscheidung über den Haftungsbescheid darf nicht mit der in den Verwaltungsvorschriften gebilligten Beweiswürdigung im Widerspruch stehen.

11. Beweismaß beim Lohnsteuerabzug

a) Das Problem

Einführungsbeispiel:

Es ist nachträglich zweifelhaft geworden, ob der Arbeitnehmer – wie in der Dienstreisekostenabrechnung ausgewiesen – den verkehrsgünstigeren Umweg von 100 km oder den direkten Weg mit dem Pkw auf einer Dienstreise gefahren ist. Der Arbeitgeber hat auch die Aufwendungen für den Umweg steuerfrei ersetzt.

Weder durch eine ausdrückliche gesetzliche Regelung noch durch eindeutige Hinweise in den Lohnsteuer-Richtlinien erfährt der Arbeitgeber, bei welchem Überzeugungsgrad er im Zweifel vom Vorhandensein von Tatsachen beim Lohnsteuerabzug ausgehen darf. Einzelne gesetzliche Bestimmungen erwähnen, daß der Arbeitnehmer bestimmte für den Lohnsteuerabzug erhebliche Tatsachen „nachweisen“ muß (§§ 39 c Abs. 1 Satz 2 EStG, 8 Abs. 4 LStDV), andere Vorschriften (zB §§ 3 Nr. 16 EStG, 8 Abs. 2 EStG) enthalten diese Aussage nicht. Nach den Lohnsteuer-Richtlinien muß für bestimmte Tatsachen ein „Nachweis sichergestellt“ sein (A 20 Abs. 2, A 25 Abs. 10 Satz 2 LStR). Andere Tatsachen kann der Arbeitgeber unter bestimmten Anzeichen „ohne weiteren Nachweis“ annehmen (A 7 Abs. 5 Satz 3 LStR) oder sich mit einer Glaubhaftmachung²³¹ begnügen²³². Ein System für das Beweismaß beim Lohnsteuerabzug ist nicht erkennbar. Der Rückgriff auf allgemeine Grundsätze ist deshalb unvermeidlich.

Bei jeder Rechtsanwendung darf der Beurteiler die Rechtsfolge nur annehmen, wenn er von dem Vorhandensein der tatsächlichen Voraussetzungen überzeugt ist. Ob die Überzeugung nur eine überwiegende Wahrscheinlichkeit – wie bei der Glaubhaftmachung – oder eine an Sicherheit gren-

231 Vgl. auch *Ranft/Carstens*, FN 111, S. 347 für Fahrtauslagen; Auslandstätigkeits-erlaß v. 31. 10. 1983, BStBl. I 1983, 570 unter VI Nr. 1 Satz 3.

232 Vgl. auch BFH Urt. v. 6. 3. 1980 VI R 65/77, BStBl. II 1980, 289 (291).

zende Wahrscheinlichkeit – wie beim Vollbeweis oder Nachweis – voraussetzt²³³, ist schon für die Überzeugungsbildung eines Finanzrichters (§ 96 Abs. 1 FGO) oder eines Finanzbeamten (§ 88 Abs. 2 AO) umstritten. Die herrschende Meinung geht von einer an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit als Beweismaß für Finanzrichter aus.

Dafür, eine an Sicherheit grenzende Wahrscheinlichkeit auch für die Überzeugung des Arbeitgebers beim Lohnsteuerabzug zu fordern, spricht die Gleichmäßigkeit des Beweismaßes in allen Stufen der Rechtsanwendung, die Beurteilung derselben Sachverhalte nach denselben Vorschriften durch den Arbeitgeber, den Finanzbeamten und den Finanzrichter; schließlich, daß eine Haftung des Arbeitgebers eingreift, wenn er den Lohnsteuerabzug nur aufgrund wahrscheinlicher, aber nicht aufgrund sicherer Steuerbefreiungssachverhalte unterläßt.

Gleichwohl gibt es mE stärkere Argumente für eine Herabsetzung dieses Beweismaßes beim Lohnsteuerabzug durch den Arbeitgeber:

Der Arbeitgeber verfügt weder über die Befugnisse und Mittel der Amtsaufklärung noch über die Zeit und Ausbildung²³⁴, um sich den unfreiwillig als Nebenaufgaben übernommenen Pflichten des Lohnsteuerabzugsverfahrens mit der gleichen Hingabe wie der hauptberufsmäßig mit der steuerlichen Kontrolltätigkeit verbundene Finanzrichter oder Finanzbeamte²³⁵ zu widmen. Hinzukommt, daß der Arbeitgeber noch mehr als der Finanzrichter oder der Finanzbeamte zunächst davon ausgehen darf, daß die Darlegungen seines Arbeitnehmers vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Arbeitgeber und Arbeitnehmer verbindet über die steuerliche Mitwirkungspflicht hinaus ein von gegenseitigen Fürsorge- und Treuepflichten geprägtes Rechtsverhältnis.

b) Das Beweismaß für den Arbeitgeber

Wenn ein sorgfältiger und gewissenhafter Arbeitgeber danach vom Vorhandensein des ihm berichteten und von ihm ermittelten Sachverhalts überzeugt ist, darf diese Überzeugung mE als für das Lohnsteuerabzugsverfahren ausreichend angesehen werden. Sie braucht nur einer überwiegenden Wahrscheinlichkeit zu entsprechen, wenn der Arbeitgeber nicht

233 Zu den Beziehungen zwischen Nachweispflicht und Beweislast vgl. BFH Urt. v. 6. 3. 1980 VI R 65/77, BStBl. II 1980, 289 (291).

234 Vgl. die Ausführungen des BFH Urt. v. 21. 1. 1972 VI R 187/68, BStBl. II 1972, 364, 366 zu den Anforderungen an den Arbeitgeber; ebenso FG Köln Urt. v. 23. 11. 1982 V 341/80 H, EFG 1983, 426 (427).

235 Vgl. dazu *Schick*, FN 37, S. 40, 41.

die rechtliche Möglichkeit zur weiteren Sachaufklärung hat und er auch tatsächlich keine weiteren Erkenntnisse schnell und sicher auswerten kann. Das Beweismaß eines sorgfältigen und gewissenhaften Arbeitgebers im Lohnsteuerabzugsverfahren widerspricht auch vorhandenen gesetzlichen Bestimmungen nicht: Das Lohnsteuerabzugsverfahren ist ein Vorauszahlungsverfahren²³⁶. Das Beweismaß für die Überzeugung im Vorauszahlungsverfahren (Lohnsteuerfreibetragsverfahren²³⁷ oder Einkommensteuervorauszahlungsverfahren²³⁸) ist geringer als das Beweismaß für amtlich aufgeklärte, abschließend beurteilte Sachverhalte. Hinzu kommt, daß das Steuerrecht den Maßstab eines gewissenhaften und sorgfältigen Steuerpflichtigen – nämlich Kaufmanns oder Geschäftsleiters – sogar dann (bei der Bildung von Rückstellungen²³⁹ oder der Beurteilung von verdeckten Gewinnausschüttungen²⁴⁰) anerkennt, wenn diese Steuerpflichtigen in eigenen Angelegenheiten über Auswirkungen eines steuerlichen Sachverhalts entscheiden.

c) Folgen für die Arbeitgeberhaftung

Diese Einsicht hat Folgen für die Haftung des Arbeitgebers (§§ 42 Abs. 1 EStG, 191 Abs. 1 AO). Es entspricht in der Regel nicht pflichtgemäßer Ermessensausübung, eine nach dem Beweismaß eines sorgfältigen und gewissenhaften Arbeitgebers vorgenommene Sachverhaltsbeurteilung durch einen Haftungsbescheid zu korrigieren, wenn die Entscheidung bei einer späteren Prüfung durch eine Lohnsteuer-Außenprüfung (§ 42 f EStG) dem Maßstab der an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit nicht standhalten konnte.

12. Beweislast im Lohnsteuerabzugsverfahren

Einführungsbeispiel:

Es läßt sich nicht mehr feststellen, ob der Arbeitnehmer den direkten Weg oder einen verkehrsgünstigen Umweg von 100 km bei einer Dienstreise mit dem Pkw gefahren ist. Der Arbeitgeber hat auch die Aufwendungen für den Umweg steuerfrei ersetzt.

236 Vgl. *Schmidt/Drenseck*, FN 30, § 38 Anm. 1.

237 Vgl. BFH Urt. v. 5. 11. 1971 VI R 284/69, BStBl. II 1972, 139 (141).

238 Vgl. BFH Urt. v. 8. 11. 1979 IV R 42/78, BStBl. II 1980, 147 (148, 149); BFH Beschl. v. 27. 9. 1976 VIII B 69/75, BStBl. II 1977, 33 (34).

239 Vgl. BFH Urt. v. 1. 8. 1984 I R 88/80, BStBl. II 1985, 44 (46) mwN.

240 Vgl. BFH Urt. v. 23. 5. 1984 I R 294/81, BStBl. II 1984, 673 (675) mwN.

Die Beweislast im Lohnsteuerabzugsverfahren folgt den allgemeinen Grundsätzen²⁴¹. Der Arbeitgeber darf im Zweifel weder stets für den Lohnsteuerabzug noch grundsätzlich für eine Abzugsbefreiung entscheiden. Mit einer Beweislastentscheidung nach den allgemeinen Grundsätzen ist der Arbeitgeber auch nicht überfordert. Die dafür beim Lohnsteuerabzug zu beachtenden Regeln sind so einfach, daß sie auch ein fachlich nicht vorgebildeter Arbeitgeber anwenden muß. Immer wenn ein gewissenhafter und sorgfältiger Arbeitgeber nicht mit überwiegender Wahrscheinlichkeit davon ausgehen kann, daß die tatsächlichen Voraussetzungen für eine steuerfreie Zuwendung von Arbeitslohn oder für steuerfreien Aufwendersatz vorliegen, muß er Lohnsteuer einbehalten. Wenn er die eben beschriebene Überzeugung von den Tatsachen für steuerpflichtigen Arbeitslohn nicht gewinnen kann, darf er keine Lohnsteuer abziehen.

Der Raum für Beweislastentscheidungen²⁴² ist im Lohnsteuerabzugsverfahren aber geringer als bei von Amts wegen betriebener Sachverhaltsaufklärung: Durch Beweiswürdigungshilfen in Verwaltungsvorschriften wird der Arbeitgeber sich eine Überzeugung von einem Sachverhalt leichter bilden (oder sich einer von der Verwaltung veröffentlichten Schlußfolgerung leichter anschließen) können. Außerdem engt das Beweismaß der für einen sorgfältigen und gewissenhaften Arbeitgeber erkennbaren überwiegenden Wahrscheinlichkeit den Bereich für nicht behebbare Zweifel weiter ein. Schließlich kann der Arbeitgeber eine Anrufungsauskunft nach § 42 e EStG beantragen.

Beweislastentscheidungen zu Lasten der Finanzbehörde²⁴³ in Fällen, in denen der Arbeitgeber den Nachweis der individuellen Lohnsteuer durch unzureichende Sachaufklärung verhindert²⁴⁴, werden durch die Möglichkeit eines Haftungsbescheides mit einem Durchschnittssteuersatz vermieden²⁴⁵.

241 Vgl. dazu auch unten III. 11 (S. 338 ff.) und BFH Ur. v. 6. 3. 1980 VI R 65/77, BStBl. II 1980, 289 (291).

242 Zur Beweislast für den Inhalt von Freibeträgen, wenn das Finanzamt die Lohnsteuerkarte nicht vorlegen kann vgl. FG Berlin Ur. v. 28. 11. 1969 III 405/66, EFG 1970, 363 (364). Die Beweislast für die Schuldlosigkeit wegen der nicht rechtzeitig vorgelegten Lohnsteuerkarte (§ 39 c Abs. 1 Satz 2 EStG) trägt der Arbeitnehmer.

243 Die Finanzbehörde trägt die Beweislast für die Voraussetzungen einer Lohnsteuernachforderung ohne eine Beweiserleichterung, vgl. dazu FG Düsseldorf Ur. v. 22. 5. 1980 VII 495/79 L, EFG 1981, 49 (50).

244 Vgl. dazu BFH Ur. v. 7. 12. 1984 VI R 164/79, BStBl. II 1985, 164 (169).

245 Ebenso wohl bei objektiver Unmöglichkeit: *Offerhaus*, BB 1982, 793 (795).

13. Überwachung der Sachverhaltsaufklärung

Sachverhaltsermittlung und Rechtsanwendung durch den Arbeitgeber beim Lohnsteuerabzug erweisen sich als vorläufig²⁴⁶. Sie stehen unter dem Vorbehalt der Kontrolle durch die Finanzbehörde²⁴⁷. Sie sichern einen gesetzmäßigen Lohnsteuerabzug durch laufende Überwachung²⁴⁸ und Prüfung der Lohnsteueranmeldungen²⁴⁹ oder durch Auflagen²⁵⁰ an den Arbeitgeber, zB in einer Freistellungsbescheinigung²⁵¹.

Die Finanzbehörde kann durch Verwaltungsakt Auskunftersuchen an den Arbeitnehmer oder den Arbeitgeber richten²⁵² (§§ 88 Abs. 1 AO, 41 c Abs. 4 EStG), um zu erforschen, ob die tatsächlichen Voraussetzungen für einen Lohnsteuernachforderungsbescheid gegen den Arbeitnehmer oder für einen Haftungsbescheid gegen den Arbeitgeber vorliegen, weil der Lohnsteuerabzug fehlerhaft durchgeführt worden ist.

Insbesondere findet die Kontrolle der Sachverhaltsaufklärung durch die Lohnsteuer-Außenprüfung (§ 42 f EStG) statt. Sie ist als Außenprüfung (§ 193 Abs. 2 Nr. 1 AO) auf die Prüfung der zutreffenden Einbehaltung oder Übernahme oder die richtige Abführung der Lohnsteuer gerichtet²⁵³. Im Rahmen der Außenprüfung (§§ 193 ff. AO) treffen den Arbeitgeber besondere Mitwirkungspflichten²⁵⁴ (§§ 42 f Abs. 2 Satz 1 EStG iVm. § 200 AO): Er muß der Finanzbehörde alle Tatsachen aufklären helfen²⁵⁵, die für den individuellen Lohnsteuerabzug des Arbeitnehmers erheblich²⁵⁶ sind (§ 200 Abs. 1 AO). Dazu muß er insbesondere Auskünfte erteilen und zusätzlich Aufzeichnungen, Bücher, Geschäftspapiere und andere Urkunden zur Einsicht und Prüfung vorlegen und die zum Verständnis der Aufzeichnungen erforderlichen Erläuterungen geben (§ 200 Abs. 1 Satz 2 AO). Erst, wenn der Arbeitgeber dazu nicht in der Lage ist oder wenn seine Auskünfte keine Aufklärung

246 Vgl. Anm. 30.

247 Beispiel: A 7 Abs. 3 Satz 3 LStR.

248 Vgl. auch BFH Urt. v. 11. 8. 1978 VI R 169/75, BStBl. II 1978, 683 (684). Die Finanzbehörde darf den Arbeitnehmer auch während des Kalenderjahres in Anspruch nehmen, vgl. *Schmidt/Drenseck*, FN 30, § 39 c Anm. 1.

249 Vgl. auch *Schwarz*, FN 30, DStR 1980, 480 (485) und BFH Urt. v. 26. 7. 1979 V R 108/76, BStBl. II 1980, 18 zur rechnerischen Überprüfung von Steueranmeldungen.

250 Nachweise, die sicherstellen sollen, daß die gesetzlichen Voraussetzungen für die Besteuerung erfüllt werden, darf die Finanzbehörde mit Nebenbestimmungen durchsetzen, vgl. dazu § 120 Abs. 1 AO und VI Nr. 1 Buchstaben a-c Auslandsstätigkeitserlaß v. 31. 10. 1983, BStBl. I 1983, 470.

251 Vgl. zB §§ 34 Abs. 5, 50 Abs. 7 EStG.

252 Vgl. BFH Urt. v. 9. 11. 1984 VI R 157/83, BStBl. II 1985, 191 (194).

253 Vgl. FG Schleswig-Holstein Urt. v. 28. 2. 1984 V 81/83, EFG 1984, 477.

254 Vgl. dazu *Schmidt/Drenseck*, FN 30, § 42 f Anm. 3 mwN.

255 Vgl. Anm. HFR 1985, 169.

256 Beispiele: A 7 Abs. 3 Satz 3, A 114 Abs. 1 Satz 2 LStR.

versprechen, kann der Prüfer auch andere Betriebsangehörige um Auskunft ersuchen (§ 200 Abs. 1 Satz 3 AO). Unabhängig davon ist der Arbeitnehmer (§ 42 f Abs. 2 Satz 2 EStG) oder auch ein möglicher Arbeitnehmer (§ 42 f Abs. 2 Satz 3 EStG) verpflichtet, jede gewünschte Auskunft über Art und Höhe seiner Einnahmen – auch von Dritten – zu geben²⁵⁷. Er muß auf Verlangen etwa in seinem Besitz befindliche Lohnsteuerkarten sowie Belege über bereits entrichtete Lohnsteuer vorlegen.

Beanstandet die Finanzbehörde die Sachverhaltsaufklärung und Rechtsanwendung des Arbeitgebers beim Lohnsteuerabzug nach einer Lohnsteuer-Außenprüfung oder einer Anrufungsauskunft nicht, erwirbt der Arbeitgeber einen Vertrauensschutz, nicht durch Haftungsbescheid beansprucht zu werden, wenn sich nachträglich herausstellt, daß die Finanzbehörde die Kontrolle oder Auskunft²⁵⁸ unzulänglich²⁵⁹ oder rechtlich fehlerhaft²⁶⁰ durchgeführt hat.

Wenn der Arbeitgeber die Kontrolle der Sachverhaltsaufklärung für die Finanzbehörde unzumutbar²⁶¹ oder unmöglich macht, weil er keine oder nur ungenügende Tatsachen für eine individuelle Ermittlung des Lohnsteuerabzugs, etwa für „verunglückte“ Jubiläumswendungen, festgestellt hat, darf die Finanzbehörde einen Haftungsbescheid erlassen und einen durchschnittlichen Steuersatz zugrunde legen²⁶². Die Finanzbehörde darf einen Durchschnittssteuersatz in einem Haftungsbescheid auch dann anwenden, wenn die individuelle Ermittlung der Lohnsteuer schwierig ist, der Arbeitgeber gegen die Höhe des durchschnittlichen Steuersatzes keine Einwendungen erhoben hat und von vornherein nicht beabsichtigt, bei einem Arbeitnehmer in Höhe seiner Inanspruchnahme Aufwendersatz nach § 670 BGB zu verlangen²⁶³.

14. Verfahrensrechtliche Folgen unzureichender Sachverhaltsaufklärung

Der Arbeitgeber hat spätestens am 10. Tag nach Ablauf eines jeden Lohnsteuer-Anmeldungszeitraums (§ 41 a Abs. 2 EStG) dem Betriebsstättenfinanzamt (§ 41 Abs. 2 EStG) eine Steuererklärung²⁶⁴ einzureichen und darin

257 Aber nicht auf Einnahmen aus anderen Einkunftsarten: *Klein/Flockermann/Kühr*, EStG, Neuwied 1981, § 42 f Rdnr. 16.

258 Vgl. dazu BFH Urt. v. 13. 11. 1959 VI 124/59 U, BStBl. III 1960, 108 (109).

259 Vgl. dazu FG Rheinland-Pfalz Urt. v. 21. 10. 1982 3 K 416/81, EFG 1983, 373 (374).

260 Vgl. dazu FG Köln Urt. v. 23. 11. 1982 V 341/80, EFG 1983, 426 (427).

261 Vgl. zur Zumutbarkeit der Amtsaufklärung: FG Rheinland-Pfalz Urt. v. 21. 10. 1982 3 K 416/81, EFG 1983, 373 (374).

262 Vgl. BFH Urt. v. 7. 12. 1984 VI R 164/79, BStBl. II 1985, 164 (169).

263 Vgl. BFH Urt. v. 7. 12. 1984 VI R 72/82, BStBl. II 1985, 170 (172).

264 Vgl. aber *Schick*, FN 37, S. 20, 21 (Lohnsteueranmeldung ist ihrer Rechtsnatur nach keine Steuererklärung).

ua. die einzubehaltenden Lohnsteuern anzugeben (§ 41 a Abs. 1 Nr. 1 EStG). Diese Lohnsteuer-Anmeldung²⁶⁵ wirkt als Steueranmeldung²⁶⁶ (§ 150 Abs. 1 Satz 2 AO) mit der Einreichung bei der Finanzbehörde wie ein Steuerbescheid (vgl. § 218 Abs. 1 Satz 2 AO) unter dem Vorbehalt der Nachprüfung²⁶⁷ (§§ 168 Satz 1, 167 Satz 1 AO). Darin wird die Steuerschuld des Arbeitnehmers²⁶⁸ (§ 38 Abs. 2 Satz 1 EStG) gegen den für seine Rechnung anmeldepflichtigen²⁶⁹ Arbeitgeber (§ 41 a Abs. 1 Nr. 1 EStG) festgesetzt²⁷⁰. Da der Arbeitgeber beim Lohnsteuerabzug im eigenen Namen, aber für fremde Rechnung tätig ist und fremde Vermögensinteressen wahrnimmt²⁷¹, ist der Steuerbescheid mit den verfahrensrechtlichen Grundsätzen zum Treuhandverhältnis²⁷² an ihn als Treuhänder und nicht an den Arbeitnehmer als Treugeber zu richten²⁷³. Die Steueranmeldung ist ohne besonderes Leistungsgebot vollstreckbar (§§ 249 Abs. 1, 254 Abs. 1 Satz 4 AO), wenn der Arbeitgeber seine Steuerentrichtungspflicht²⁷⁴ nicht freiwillig erfüllt (§ 41 a Abs. 1 Nr. 2 EStG) und die im Lohnsteuer-Anmeldungszeitraum insgesamt einbehaltene Lohnsteuer nicht an das Betriebsstättenfinanzamt abführt²⁷⁵.

Wegen verspäterer oder unterlassener Abgabe der Lohnsteuer-Anmeldung kann die Finanzbehörde einen Verspätungszuschlag gegen den Arbeitge-

265 Vgl. dazu *Offerhaus*, FN 60, Rdnr. 278.

266 Vgl. dazu auch *Guth*, Lohnsteuerliche Verwaltungsakte, ihre verfahrensrechtliche Einordnung und Behandlung, FR 1982, 157 (159).

267 Vgl. zur Rechtslage vor der AO 1977: *Martens*, Die Lohnsteuerhaftung des Arbeitgebers, *StuW* 1970, 309 (317); *Stolterfoht*, FN 51, Rdnr. 96 mwN in Anm. 91.

268 AM *Offerhaus*, FN 60, Rdnr. 321: Die Lohnsteueranmeldung ersetzt den Haftungsbescheid.

269 Vgl. dazu auch *Tipke/Kruse*, FN 1, § 168 Tz. 1; *Giloy*, FN 108, BB 1983, 2104 (2105).

270 Daß die Steuerschuld des Arbeitnehmers durch Einbehaltung erlischt, hindert ihre Festsetzung nicht. Die Erhebung geht der Festsetzung zeitlich nur voran. Deshalb bedarf es nicht der Konstruktion einer Abführungsschuld (vgl. dazu *Schick*, FN 37, S. 22).

271 Vgl. dazu BFH Urt. v. 20. 4. 1982 VII R 96/79, BStBl. II 1982, 521 (522) mwN.

272 Vgl. BFH Urt. v. 24. 5. 1977 IV R 47/76, BStBl. II 1977, 737 (740, 741).

273 Die Vorschriften des EStG (§§ 38, 41 a EStG) und der AO sind nicht aufeinander abgestimmt. Nur mit der Annahme, daß mit der Lohnsteuer eine Vorauszahlung geleistet und festgesetzt wird und daß der Arbeitgeber eine treuhänderische Aufgabe erfüllt, ist eine verständliche Begründung möglich.

274 Darauf stellt *Lang*, FN 29, *StuW* 1975, 113 (118, 131) ab.

275 Vgl. auch *Offerhaus* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO/FGO, 8. Aufl. Köln 1981, § 191 AO, Rdnr. 129.

ber²⁷⁶ festsetzen (§ 152 Abs. 1 AO) und wegen verspäteter Abführung der einbehaltenen Lohnsteuer Säumniszuschläge (§ 240 Abs. 1 AO) erheben²⁷⁷ (§ 218 Abs. 1 Satz 1 aE AO).

Klärt der Arbeitgeber den Sachverhalt für den Lohnsteuerabzug nicht auf und meldet er die Lohnsteuer des Arbeitnehmers nicht an, kann die Finanzbehörde die Lohnsteuer-Anmeldung mit Zwangsmitteln (§ 328 Abs. 1 AO) durchsetzen²⁷⁸. Sie kann die Besteuerungsgrundlagen²⁷⁹ auch schätzen²⁸⁰ (§ 162 Abs. 1 AO) und die Lohnsteuer des Arbeitnehmers (§ 38 Abs. 2 Satz 1 EStG) gegen den anmeldepflichtigen Arbeitgeber durch Steuerbescheid²⁸¹ festsetzen²⁸². Da es sich um die Festsetzung einer Steuervorauszahlung²⁸³ handelt, steht dieser Steuerbescheid – auch ohne ausdrückliche Nebenbestimmung²⁸⁴ – von Gesetzes wegen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 Satz 2 AO). Dieser Steuerbescheid²⁸⁵, dem ein Leistungsgebot (§ 254 Abs. 1 Satz 1 AO) gegen den Arbeitgeber beigefügt²⁸⁶ wird, bildet die Grundlage für die Vollstreckung der Abführungspflicht (§ 41 a Abs. 1 Nr. 2 EStG) gegen den Arbeitgeber. Es handelt sich dabei nicht um einen (nur vorbehaltlos möglichen)²⁸⁷ Haftungsbescheid²⁸⁸ gegen den Arbeitgeber. Die Finanzbehörde holt in dem Steuerbe-

276 Vgl. *Hartz/Meeßen/Wolf*, FN 64, Stichwort: Lohnsteuer-Anmeldung, Anm. 2.

277 Vgl. zu den Beziehungen zwischen Verspätungs- und Säumniszuschlag bei Fälligkeitssteuern: BMF v. 15. 2. 1971, BStBl. I 1971, 121.

278 Vgl. *Schmidt/Drenseck*, FN 30, § 41 a Anm. 1.

279 Besteuerungsgrundlagen sind die anzumeldenden Lohnsteuerbeträge nach § 41 a EStG.

280 Vgl. A 99 Abs. 4 Satz 2 LStR. Die Schätzungsberechtigung zählt zum Steuerfestsetzungsverfahren, gilt entsprechend auch im Haftungsverfahren.

281 AM *Offerhaus* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, FN 275, § 191 AO Rdnr. 129 c.

282 Vgl. dazu auch *Schwarz*, FN 30, DStR 1980, 480 (485); *Diebold*, Einzelprobleme zur Lohnsteueranmeldung und Arbeitgeberhaftung im Hinblick auf die Abgabenordnung 1977, BB 1978, 854 (858), nach denen der Bescheid Haftungsbescheid ist, soweit keine pauschalierte Lohnsteuer festgesetzt wird.

283 Vgl. dazu Anm. 30.

284 AM *Tipke/Kruse*, FN 1, § 168 AO Tz. 1; *Schwarz*, FN 30, DStR 1980, 480 (485); *Guth*, FN 264, FR 1982, 157 (161).

285 Vgl. auch *Schmidt/Drenseck*, FN 30, § 41 a Anm. 3; *Offerhaus* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, FN 275, § 191 AO Rdnr. 129 b; *Hartz/Meeßen/Wolf*, FN 64, Stichwort: Lohnsteuer-Anmeldung, Anm. 4.

286 § 254 Abs. 1 Satz 4 AO gilt nicht mehr, wenn die Finanzbehörde die Steuer festsetzt, vgl. *Klein/Orlopp*, FN 13, § 254 Anm. 7.

287 Der Vorbehalt ist nur bei Steuerbescheiden (vgl. § 164 Abs. 1 Satz 1 AO) zulässig. Der Haftungsbescheid (§ 191 Abs. 1 AO) zählt nicht zu den Steuerbescheiden (vgl. § 348 Abs. 1 Nr. 4 AO).

288 So wohl FG Baden-Württemberg Beschl. v. 22. 4. 1982 IV 71/82, EFG 1982, 587.

scheid gegen den Arbeitgeber (Anmelder)²⁸⁹ mit geschätzten Besteuerungsgrundlagen nur das nach, was der Arbeitgeber nach Aufklärung der für den Lohnsteuerabzug erheblichen Tatsachen hätte erklären und anmelden müssen²⁹⁰. Erst nach einer Lohnsteuer-Außenprüfung²⁹¹ kann die Finanzbehörde nicht angemeldete Lohnsteuerbeträge gegen den Arbeitgeber durch Haftungsbescheid verwirklichen (§ 42 d Abs. 1 EStG iVm. §§ 191 Abs. 1, 218 Abs. 1 Satz 1 AO). Die steuerstraf- und bußgeldrechtliche Verantwortung des Arbeitgebers (§§ 370 Abs. 1 Nr. 2²⁹², 378 Abs. 1²⁹³, 380 Abs. 1 AO)²⁹⁴ bleibt davon unberührt.

15. Sachverhaltsaufklärung und Haftungsfolgen

Der Arbeitgeber haftet akzessorisch²⁹⁵ nach § 42 d Abs. 1 Nr. 1 EStG für die vorläufig entstandene²⁹⁶ Lohnsteuer des Arbeitnehmers²⁹⁷, die er objektiv unrichtig, dh. in einem zu geringen Umfang, einbehalten und an die Finanzbehörde abgeführt hat oder die durch Verletzung von Anzeigepflichten (vgl. § 10 Abs. 3 LStDV) bei dem Arbeitnehmer nicht mehr nachgefordert werden kann. Arbeitgeber und Arbeitnehmer sind Gesamtschuldner²⁹⁸ (§ 44 Abs. 1, Abs. 2 AO).

289 Vgl. auch FG Hamburg Urt. v. 10. 4. 1979 IV 45/78 H, EFG 1979, 455.

290 Anfechtungsbefugt sind Arbeitgeber und Arbeitnehmer.

291 Vgl. *Schmidt/Drenseck*, FN 30, § 41 a Anm. 2.

292 Vgl. dazu BGH Beschl. vom 3. 9. 1970 3 StR 155/69, NJW 1970, 2034.

293 Vgl. *Hartz/Meeßen/Wolf*, FN 64, Stichwort: Straf- und Bußgeldverfahren, Anm. 2 zum Verhältnis von § 378 AO und § 380 AO.

294 Vgl. BayObLG Urt. v. 3. 3. 1980 RReg 4 St 266/79, NJW 1981, 1055 und *Bringewat*, Gefährdung der Abzugsteuern im Vorfeld von Lohnsteuerhinterziehungen, NJW 1981, 1025.

295 Vgl. auch BFH Urt. v. 7. 12. 1984 VI R 164/79, BStBl. II 1985, 164 (169); FG Rheinland-Pfalz Urt. v. 18. 8. 1983 3 K 167/83, EFG 1984, 192; FG Rheinland-Pfalz Urt. v. 21. 10. 1982 3 K 416/81, EFG 1983, 373; *Lang*, FN 29, StuW 1975, 113 (131); *Riepen*, FN 32, S. 10.

296 Streitig, vgl. BFH Urt. v. 26. 7. 1974 VI R 24/69, BStBl. II 1974, 756 (758); *Schmidt/Drenseck*, FN 30, § 42 d Anm. 2; *Klein/Flockermann/Kübr*, FN 257, § 42 d Rdnr. 3; *Martens*, FN 267, StuW 1970, 309 (314); aM *Lang*, FN 29, StuW 1975, 113 (130 ff.) mwN; *Fichtelmann*, Einwendungen gegen die Nachforderung von Lohnsteuer, DStR 1974, 75 (76).

297 Nach den Kirchensteuergesetzen der Länder haftet der Arbeitgeber auch für Kirchenlohnsteuer seiner Arbeitnehmer, für zu Unrecht gezahlte Berlin-Zulage (§ 29 Abs. 4 BFG), für zu Unrecht gezahlte Arbeitnehmersparzulage (§ 13 Abs. 6 4. VermBG).

298 Vgl. zum Inhalt des Gesamtschuldverhältnisses: BFH Urt. v. 26. 7. 1974 VI R 24/69, BStBl. II 1974, 756 (758).

Eine von mehreren Ursachen für den Lohnsteuerfehlbetrag kann die unzutreffende Sachverhaltsermittlung oder Sachverhaltsaufzeichnung (§ 42 d Abs. 1 Nr. 3 EStG) des Arbeitgebers beim Lohnsteuerabzug sein. Auf ein schuldhaftes Verhalten des Arbeitgebers kommt es für die Entstehung des Haftungsstatbestandes nach § 42 d Abs. 1 Nr. 1 EStG nicht an²⁹⁹.

Ob die Haftung des Arbeitgebers durch Haftungsbescheid (§ 191 Abs. 1 AO) verwirklicht werden darf (§§ 37 Abs. 1, 218 Abs. 1 Satz 1 AO), hängt von einer pflichtgemäßen Ermessensausübung³⁰⁰ (§ 5 AO) der Finanzbehörde ab³⁰¹ (Entschließungsermessens). Bei der Ermessensausübung sind die Umstände zu würdigen, die zur Entstehung des Haftungsbescheides³⁰² geführt haben, um einen Ermessensfehlgebrauch zu vermeiden³⁰³. Dabei ist auch abzuwägen, ob die rückständige Lohnsteuer nicht zweckmäßiger³⁰⁴ und billigerweise³⁰⁵ von dem Arbeitnehmer als Steuerschuldner durch Lohnsteuernachforderungsbescheid gefordert werden kann (Auswahlermessens)³⁰⁶.

Aus den §§ 38 Abs. 4, 39 Abs. 4, 39 a Abs. 5, Abs. 6 EStG geht hervor, daß der Arbeitgeber bei pflichtgemäßer Ausübung des Entschließungs- und Auswahlermessens nicht haftet, wenn er die objektiv unzutreffende Erfüllung des Lohnsteuerabzugs nicht vermeiden konnte, weil der Arbeitnehmer Mitwirkungspflichten nicht oder nicht ordnungsgemäß erfüllt hat³⁰⁷. Dieser Plan des Gesetzgebers muß als innere Grenze der Arbeitgeberhaftung beachtet werden³⁰⁸. In gleichwertigen Fällen eines objektiv unrichti-

299 Vgl. *Stolterfoht*, FN 51, Rdnr. 122.

300 Vgl. dazu BFH Urt. v. 18. 9. 1981 VI R 44/77, BStBl. II 1981, 801 (803, 804).

301 Vgl. zur Ermessensausübung beim Erlaß eines Haftungsbescheides: *Offerhaus* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, FN 275, § 191 AO, Rdnr. 123 ff.

302 Wenn (höchstwahrscheinlich, vgl. BFH Urt. v. 3. 6. 1982 VI R 48/79, BStBl. II 1982, 710, 714) damit gerechnet werden kann, daß die Einkünfte des Arbeitnehmers keinen Einkommensteueranspruch auslösen, ist die Heranziehung des Arbeitgebers durch Haftungsbescheid ermessensfehlerhaft (vgl. BFH Urt. v. 15. 11. 1974 VI R 167/73, BStBl. II 1975, 297; BFH Urt. v. 18. 9. 1981 VI R 44/77, BStBl. II 1981, 801, 804).

303 Zu den Fallgestaltungen für einen Ermessensfehlgebrauch vgl. *Tipke/Kruse*, FN 1, § 5 AO Tz. 21 ff.

304 Die Ermessensentscheidung muß dem Zweck des Lohnsteuerhaftungsverfahrens gerecht werden (*Tipke/Kruse*, FN 1, § 5 AO Tz. 24 mwN).

305 Zur Beachtung von Recht und Billigkeit bei der Ermessensentscheidung über die Haftung des Arbeitgebers vgl. BFH Urt. v. 26. 7. 1974 VI R 24/69, BStBl. II 1974, 756 (759).

306 Vgl. auch FG Baden-Württemberg Urt. v. 28. 11. 1984 II (III) K 179/82, EFG 1985, 261 (262) mwN.

307 Vgl. auch *Ranft/Carstens*, FN 111, S. 146 ff.

308 Vgl. zur Lückenausfüllung: *Tipke/Kruse*, FN 1, § 4 AO Tz. 98 ff., 120 ff.; *Larenz*, FN 10, Studienausgabe, S. 248.

gen Lohnsteuerabzugs aufgrund nicht vorwerfbar unzutreffender Sachverhaltsermittlung begrenzt die Ermessensentscheidung den zu weiten Rahmen der Arbeitgeberhaftung.

Danach haftet der Arbeitgeber nicht für einen Lohnsteuerfehlbetrag,

- wenn er den Sachverhalt nicht aufklären konnte, weil er nicht in den Lohnsteuerzahlungsvorgang eingeschaltet worden war (vgl. II. 9. c),
- wenn weitere Ermittlungen den Arbeitsfrieden oder die Privatsphäre des Arbeitnehmers verletzt hätten (vgl. II. 9. c),
- wenn er sich bei seiner Beweiswürdigung an Beweisregeln in Verwaltungsvorschriften gehalten hat (vgl. II. 10.),
- wenn er sich die Überzeugung von dem rechtserheblichen Sachverhalt als sorgfältiger und gewissenhafter Arbeitgeber gebildet hat (vgl. II. 11. c),
- wenn er den Lohnsteuerabzug aufgrund falscher oder unvollständiger Angaben des Arbeitnehmers durchgeführt hat (vgl. II. 8.),
- wenn er über den Sachverhalt³⁰⁹ entschuldbar geirrt hat³¹⁰ (vgl. II. 5. a), denn dieser Irrtum hat das gleiche Gewicht wie ein entschuldbarer Rechtsirrtum³¹¹.

Damit soll der Entstehungstatbestand für die Arbeitgeberhaftung (§ 42 d Abs. 1 Nr. 1 EStG) nicht durch ein zusätzliches Verschuldensmerkmal eingeschränkt werden. Dafür ist keine gesetzliche Rechtfertigung in § 42 d Abs. 1 EStG vorhanden. Vielmehr wird der Verwirklichungstatbestand (§§ 37 Abs. 1, 218 Abs. 1 Satz 1 AO) für die Arbeitgeberhaftung (§ 42 d Abs. 1 EStG iVm. § 191 Abs. 1 AO) im Einzelfall durch die Berücksichtigung der oben aufgezählten Sachverhalte bei pflichtgemäßer Ermessensausübung (§ 5 AO) begrenzt. Der Arbeitgeber haftet danach, wenn er den Sachverhalt nicht oder nur teilweise oder nicht mit der gebotenen Sorgfalt aufgeklärt, bewertet oder gewürdigt hat und deswegen – vermeidbare – Lohnsteuerfehlbeträge entstanden sind.

Bei der Entscheidung, ob die Pflichtverletzung bei der Aufklärung des Sachverhalts mit einem Haftungsbescheid gegen den Arbeitgeber geahndet werden muß, hat die Finanzbehörde noch zu berücksichtigen,

309 Beispiel: BFH Urt. v. 14. 4. 1967 VI R 23/66, BStBl. III 1967, 469, in dem der Arbeitgeber von anderen Tatsachen für eine Arbeitsstätte als die Finanzbehörde ausgegangen war.

310 Vgl. dazu BFH Urt. v. 28. 1. 1972 VI R 11/69, BStBl. II 1972, 677.

311 Zutreffend *Offerhaus*, Zur Haftung des Arbeitgebers im Lohnsteuerverfahren, BB 1982, 793 (796); aM *von Bornhaupt*, Zur Haftung des Arbeitgebers im Lohnsteuerverfahren, BB 1982, 1539.

- daß der Arbeitgeber im öffentlichen Interesse vielfältige unentgeltliche Dienstleistungspflichten erfüllt³¹²,
- daß durch eine Inanspruchnahme des Arbeitnehmers durch Nachforderungsbescheid³¹³ ein Regreß (Prozeß) des Arbeitgebers gegen den Arbeitnehmer vermieden wird³¹⁴,
- daß der Arbeitnehmer gegen den Nachforderungsbescheid sämtliche³¹⁵, der Arbeitgeber gegen den Haftungsbescheid aber nur begrenzte³¹⁶ Einwendungen erheben darf.

Die Haftung des Arbeitgebers für Lohnsteuerfehlbeträge wegen fehlerhafter Sachverhaltsaufklärung ist danach auf Fälle zu begrenzen, in denen

- der Arbeitgeber seine Dienstleistungspflichten bewußt (zB wiederholt oder über längere Zeit) vernachlässigt hat³¹⁷,
- er erkennbar keinen Regreß gegen den Arbeitnehmer nehmen will oder kann³¹⁸,
- der Lohnsteuerfehlbetrag wegen der großen Zahl der betroffenen Arbeitnehmer³¹⁹ oder weil diese unbekannt³²⁰, nicht mehr erreichbar³²¹ oder erfolglos beansprucht worden sind, nicht mehr durch Lohnsteuer-nachforderungsbescheid verwirklicht werden kann³²².

312 Vgl. dazu auch BFH Urt. v. 21. 1. 1972 VI R 187/68, BStBl. II 1972, 364 (366); BFH Urt. v. 2. 4. 1982 VI R 34/79, BStBl. II 1982, 502 (506).

313 Vgl. dazu auch BFH Urt. v. 12. 1. 1968 VI R 117/66, BStBl. II 1968, 324 (Arbeitnehmer wird veranlagt) und BFH Urt. v. 14. 4. 1967 VI R 23/66, BStBl. III 1967, 469 (Lohnsteuerfehlbetrag betrifft nur einen Arbeitnehmer).

314 Vgl. dazu BFH Urt. v. 14. 4. 1967 VI R 23/66, BStBl. III 1967, 469; FG Berlin Urt. v. 27. 1. 1984 III 431/83, EFG 1984, 484 (Rückforderung von Arbeitnehmerzulage).

315 Vgl. auch BFH Urt. v. 26. 1. 1973 VI R 136/69, BStBl. II 1973, 423; BFH Urt. v. 26. 1. 1973 VI R 201/69, BFHE 108, 343; FG Köln Urt. v. 8. 2. 1984 VIII 164/81 L, EFG 1984, 506 (507).

316 Vgl. auch BFH Urt. v. 26. 7. 1974 VI R 24/69, BStBl. II 1974, 756 (758); BFH Urt. v. 20. 12. 1957 VI 105/55 U, BStBl. III 1958, 84; dagegen zB *Stolterfohn*, FN 51, Rdnr. 122.

317 Vgl. BFH Urt. v. 7. 12. 1984 VI R 72/82, BStBl. II 1985, 170 (172).

318 Vgl. BFH Urt. v. 7. 12. 1984 VI R 164/79, BStBl. II 1985, 164 (170).

319 Vgl. dazu BFH Urt. v. 6. 3. 1980 VI R 65/77, BStBl. II 1980, 289.

320 Vgl. BFH Urt. v. 7. 12. 1984 VI R 164/79, BStBl. II 1985, 164 (169), zB weil der Arbeitgeber versäumt hat, Feststellungen zu treffen.

321 Vgl. auch FG Berlin Urt. v. 27. 1. 1984 III 431/83, EFG 1984, 484 (485).

322 Vgl. BFH Urt. v. 10. 1. 1964 VI 262/62 U, BStBl. III 1964, 213.

III. Sachverhaltsermittlung und Rechtsanwendung in Lohnsteuerfällen (Lohnsteuer-Jahresausgleich, Arbeitnehmerveranlagung) durch die Finanzbehörde

1. Vereinfachte Sachverhaltsermittlung im Verfahren über den Lohnsteuer-Jahresausgleich

Anders als der Arbeitnehmer beim Lohnsteuerabzug ermittelt die Finanzbehörde beim Lohnsteuer-Jahresausgleich³²³ (LJA) den Sachverhalt nach den Verfahrensregeln der Abgabenordnung unter Mitwirkung des Arbeitnehmers. Wenn das Verfahren auf Antrag des Arbeitnehmers beginnt (§ 42 Abs. 1, Abs. 2 EStG), klärt die Finanzbehörde den Sachverhalt von Amts wegen (§ 88 Abs. 1 Satz 1 AO) in eigener Verantwortung zugunsten und zu Lasten³²⁴ des Antragstellers mit dem Ziel auf, die Jahreslohnsteuer zutreffend zu ermitteln, um dadurch den richtigen Lohnsteuererstattungsbeitrag festzusetzen³²⁵. Die Behörde prüft dabei nicht³²⁶, ob der Arbeitgeber die Lohnsteuer entsprechend den Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte³²⁷ einbehalten, angemeldet und abgeführt hat. Die Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte sind für die Ermittlung der Jahreslohnsteuer im Lohnsteuer-Jahresausgleich ohne Bedeutung³²⁸.

Den Arbeitnehmer trifft, solange das Verfahren nicht abgeschlossen ist, nicht nur eine Obliegenheit, sondern eine Pflicht zur Mitwirkung an der Sachverhaltsaufklärung (§ 90 Abs. 1 AO). Diese Verpflichtung kann die Finanzbehörde durch Finanzbefehl näher bestimmen³²⁹ und auch gegen den Willen des Antragstellers durchsetzen (§ 328 Abs. 1 AO). Aus der Nichterfüllung der Mitwirkungspflicht zieht die Finanzbehörde bei der Würdigung des Sachverhalts Schlüsse und muß, wenn die Überzeugung dadurch nicht bereits geprägt wird,

323 Entsprechendes gilt – von hier unwesentlichen Ausnahmen abgesehen – bei Arbeitnehmer-Veranlagungen nach § 46 EStG.

324 Vgl. dazu zum LJA-Verfahren: BFH Urt. v. 20. 5. 1983 VI R 111/81, BStBl. II 1983, 584 (585).

325 Vgl. dazu BFH Urt. v. 6. 12. 1983 VIII R 196/82, BStBl. II 1984, 416 (418); BFH Urt. v. 23. 10. 1981 VI R 24/79, BStBl. II 1982, 215.

326 Vgl. dazu BFH Urt. v. 9. 11. 1984 VI R 157/83, BStBl. II 1985, 191 (193).

327 Nach *Martens*, FN 267, StuW 1970, 109 (122) besteht eine Bindungswirkung an die im Eintragungsverfahren bestandskräftig gewordenen Besteuerungsgrundlagen (gesonderte Feststellung), soweit keine neuen Tatsachen geltend gemacht werden.

328 Vgl. *Hartz/Meeßen/Wolf*, FN 64, Stichwort: Lohnsteuerermäßigungsverfahren und die dort angegebene Rspr., insbesondere BFH Urt. v. 12. 5. 1955 IV 69/55 U, BStBl. III 1955, 213.

329 Die Finanzbehörde kann zB Auskünfte über Einnahmen aus weiteren Arbeitsverhältnissen oder über den Empfänger von Werbungskosten verlangen.

nach Beweislastgrundsätzen entscheiden³³⁰. Sachverhaltsaufklärung und Rechtsanwendung beim LJA durch die Finanzbehörde verlaufen danach im Grundsatz „ganz normal“, dh. ebenso wie im Veranlagungsverfahren zur Einkommensteuer. Gleichwohl gibt es Besonderheiten.

Die für das LJA-Verfahren und das Einkommensteuerveranlagungsverfahren gleichen Verfahrensvorschriften der Abgabenordnung werden zum Teil unterschiedlich gehandhabt. Wegen und nach dem Maß der unterschiedlichen steuerlichen Bedeutung (sprich: Höhe der Steuer) vereinfacht die Finanzverwaltung die Rechtsanwendung im LJA-Verfahren mit größtem Einfallsreichtum als bei der Veranlagung zur Einkommensteuer.

Bevor die Verfahrenstechniken näher geschildert werden, reicht zunächst als Beleg ein Hinweis auf die Grundsätze zur Neuorganisation der Finanzämter und zur Neuordnung des Besteuerungsverfahrens (GNOFÄ)¹⁹ aus. Die GNOFÄ unterscheiden zwischen dem genau geregelten Veranlagungsbereich und den Lohnsteuerstellen. Für die Arbeitsweise der Lohnsteuerstellen (Tz. 2.2. GNOFÄ) wird bestimmt, daß Lohnsteuerfälle wie Einkommensteuerfälle der Gruppe 2 zu bearbeiten sind. Das bedeutet, daß sie jährlich endgültig (Tz. 1.1.2. GNOFÄ) aufgrund überschlägiger Prüfung beschieden werden (Tz. 1.3.2.1. GNOFÄ) und daß sich die formelle Prüfung nach Anl. 1 zu den GNOFÄ bemißt. Danach wird zB ein Sachverhalt mit Werbungskosten aus nichtselbständiger Arbeit (Nr. 3 zu Anl. 1 GNOFÄ) aufgrund der Anl. W zum Erklärungsdruck oder aufgrund einer entsprechenden Einzelaufstellung überprüft. Von der Anforderung von Belegen – so heißt es – ist in der Regel abzusehen, wenn die Aufwendungen die örtlichen Erfahrungssätze nicht überschreiten. Diese Verfahrensweise ist für Einkommensteuerfälle der Gruppen 1 und 3 nicht vorgesehen.

2. Der Zwang zu vereinfachter Sachverhaltsermittlung

Anlaß für eine derart vereinfachte Sachverhaltsermittlung ist das jährlich wiederkehrende Massenverfahren des LJA. In den meisten der einzelnen LJA-Verfahren werden mehrere Sachverhalte des täglichen Lebens aus dem vergangenen Ausgleichsjahr berichtet: Neben den Reinigungskosten für selbstgewaschene Berufskleidung³³¹ werden Kosten für eine Aktentasche (Wert: 47,- DM)³³² oder Kontoführungsgebühren³³³ von jährlich

330 Vgl. zB BFH Urt. v. 9. 12. 1983 VI R 196/81, BStBl. II 1984, 309 (310).

331 Vgl. BFH Urt. v. 9. 3. 1979 VI R 171/77, BStBl. II 1979, 519; FG Berlin Urt. v. 22. 10. 1981 I 220/80, EFG 1982, 463.

332 Vgl. FG Berlin Urt. v. 2. 6. 1978 III 126/77, EFG 1979, 225.

333 Vgl. BFH Urt. v. 9. 5. 1984 VI R 63/80, BStBl. II 1984, 560; FM Rheinland-Pfalz v. 10. 12. 1984, DSz E 1985, 43.

30,- DM zum Abzug gestellt. Ein Lehrer bereitet zB seinen Unterricht in dem als Arbeitszimmer bezeichneten Raum der Wohnung³³⁴ mit Hilfe eines Heimcomputers³³⁵ vor und macht dafür Werbungskosten geltend. Obwohl diese jährlich vielfach berichteten Sachverhalte leicht verständlich sind, kann ihre Aufklärung schwierig sein. Die Sachverhalte ereignen sich überwiegend im privaten Lebensbereich des Arbeitnehmers und können sowohl seine private als auch seine berufliche Sphäre berühren³³⁶. Die steuerliche Beurteilung dieser Sachverhalte hängt davon ab, aus welcher Veranlassung der Arbeitnehmer Aufwendungen geleistet hat³³⁷. Beweismittel, um dies zu ermitteln, sind – wenn überhaupt – meist nur für einen Teil des steuerlich erheblichen Geschehens, etwa für eine Dienstreise, vorhanden, aber nicht für den dabei entstandenen Mehrverpflegungsaufwand. Der Arbeitnehmer erfüllt seine Mitwirkungspflicht bei der Aufklärung des Sachverhalts (§ 90 Abs. 1 AO) schon durch eine vollständige und wahrheitsgemäße Darlegung der steuerlich erheblichen Tatsachen und durch die Angabe der ihm bekannten Beweismittel, soweit ihm dies zumutbar ist (§ 90 Abs. 1 Sätze 2 und 3 AO)³³⁸. Eine gesetzliche Verpflichtung zu qualifizierter Beweisführung (§ 150 Abs. 4 AO) oder zu einer Beweisvorsorge (etwa zu Aufzeichnungen oder zu einer Buchführung) trifft den Arbeitnehmer im allgemeinen nicht³³⁹.

Die Finanzbehörde versucht, ihrer Verpflichtung, Lohnsteuer im LJA-Verfahren nur in gesetzmäßiger Höhe zu erstatten (§ 85 Satz 2 AO) und dabei gleichmäßige Gesetzesanwendung zu gewährleisten (§ 85 Satz 1 AO), durch eine von Amts wegen betriebene (§ 88 Abs. 1 Satz 1 AO) vereinfachte Sachverhaltsermittlung³⁴⁰ zu genügen. Bei Sachverhalten, die sich bis

334 Vgl. dazu BFH Urt. v. 18. 10. 1983 VI R 180/82, BStBl. II 1984, 110; BFH Urt. v. 18. 10. 1983 VI R 68/83, BStBl. II 1984, 112.

335 Vgl. dazu BFH Urt. v. 15. 5. 1981 VI R 66/78, BStBl. II 1981, 735; FM Rheinland-Pfalz v. 19. 9. 1984, DStZ E 1985, 27.

336 Vgl. dazu auch *Söhn*, Betriebsausgaben, Privatausgaben, gemischte Aufwendungen, in *Söhn* (Hrsg.), Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht, Köln 1980, S. 13 (38 ff.).

337 Vgl. dazu *Ruppe*, Die Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den Privatausgaben, in *Söhn* (Hrsg.), FN 336, S. 103 (126 ff.); *von Bornhaupt*, Der Begriff der Werbungskosten unter besonderer Berücksichtigung seines Verhältnisses zum Betriebsausgabenbegriff, in *Söhn* (Hrsg.), FN 336, S. 149 (167 ff., 181 ff.; 195 ff.).

338 Vgl. dazu *Söhn* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, FN 275, § 90 AO Rdnr. 4 ff., 18 ff., 25, 33.

339 Vgl. zur Erweiterung der Mitwirkungspflicht: *Söhn* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, FN 275, § 90 AO Rdnr. 38 ff.

340 Vgl. zu dem hohen Stellenwert der Grundsätze der Vereinfachung und Gleichbehandlung zB: BFH Urt. v. 23. 4. 1982 VI R 30/80, BStBl. II 1982, 500, (501).

auf rechtsunerhebliche Abweichungen gleichförmig ereignen, verringert sie den Umfang der aufzuklärenden Tatsachen. Sie entscheidet aufgrund lediglich berichteter oder leicht erkennbarer Tatsachen und stellt eine zeit- und arbeitsaufwendige Ermittlung zunächst zurück, solange keine Zweifel oder Einsprüche auftreten.

Die zur vereinfachten Sachverhaltsermittlung durch die Finanzbehörde entwickelten, noch im einzelnen zu schildernden Techniken werden ua. damit gerechtfertigt,

- daß der Verwaltungsaufwand und die begrenzten Ermittlungskapazitäten³⁴¹ in einem angemessenen Verhältnis zu den möglichen steuerlichen Ergebnissen³⁴² stehen müssen³⁴³,
- daß ein besonderer³⁴⁴ Prüfungsdienst für das LJA-Verfahren nicht vorgesehen ist und daß die „Nachschau“³⁴⁵ auf Ausnahmefälle beschränkt bleibt,
- daß der Finanzbehörde und dem Arbeitnehmer Ermittlungen nicht zumutbar sind, die in die Privatsphäre des Arbeitnehmers eindringen³⁴⁶,
- daß Ermittlungen mit Einwilligung des Arbeitnehmers in seiner Privatsphäre³⁴⁷ nicht durchgeführt zu werden brauchen, wenn sie zu keinen objektiv nachprüfbareren Ergebnissen führen können³⁴⁸.

Daß die Finanzbehörde bei der Anwendung von Techniken zur Vereinfachung der Sachverhaltsaufklärung im LJA-Verfahren den Weg der gleichmäßigen und gesetzmäßigen Anwendung des Steuerrechts (§ 85 Satz 1 AO) nicht verlassen darf, ist zwingend. Dem Zwang, steuerliche Sachverhalte gesetzmäßig und doch einfach zu ermitteln und darüber weder in gesetzwidrige Gleichmacherei noch in eine Verstümmelung oder Veränderung der gesetzlichen Tatbestände zu verfallen, versucht die Finanzbehör-

341 Vgl. dazu auch *Tipke/Kruse*, FN 1, § 88 AO Tz. 6.

342 Vgl. auch BVerfG Beschl. v. 20. 6. 1973 1 BvL 9, 10/71, BStBl. II 1973, 720 (723).

343 Vgl. dazu *Isensee*, Die typisierende Verwaltung, Berlin 1976, S. 155 ff. (158 Anm. 16).

344 Nach § 193 Abs. 2 Nr. 2 AO ist auch eine Außenprüfung zur Aufklärung eines Sachverhalts mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zulässig.

345 Es ist eine Augenscheinseinnahme (§§ 88 Abs. 1, 92 Nr. 4, 98 AO) zur Ermittlung einzelner Sachverhalte – etwa die Besichtigung des geltend gemachten häuslichen Arbeitszimmers – möglich.

346 Vgl. BFH Urt. v. 5. 10. 1966 VI 42/65, BStBl. III 1967, 84 (85).

347 Vgl. BFH Urt. v. 26. 4. 1985 VI R 68/82, BB 1985, 1511 (1512).

348 Beispiele: BFH Urt. v. 5. 7. 1957 VI 39/56 U, BStBl. III 1957, 328 (329) Universallexikon; BFH Urt. v. 18. 10. 1983 VI R 180/82, BStBl. II 1984, 110 (111) Arbeitszimmer als Durchgangszimmer.

de mit vielfältigen Techniken gerecht zu werden. Bevor ihre Rechtmäßigkeit untersucht wird, ist eine Bestandsaufnahme notwendig.

3. Bestandsaufnahme der besonderen Techniken vereinfachter Sachverhaltsaufklärung im LJA-Verfahren

a) Verkürzte Sachverhaltsaufklärung

In A 18 Abs. 7 Satz 1 LStR heißt es ua.: Bei Arbeitnehmern, die unmittelbar in der Land- und Forstwirtschaft tätig sind, kann „aus Vereinfachungsgründen unterstellt werden, daß“ die von ihnen empfangenen Sachleistungen im Verhältnis zu den Gesamtbezügen wesentlich und dann als Deputate steuerpflichtiger Arbeitslohn sind.

Durch die belastende Unterstellung vereinfacht die Finanzverwaltung die Sachverhaltsermittlung. Es wird nicht weiter ermittelt. Der unterstellte Sachverhalt wird – „aus Vereinfachungsgründen“ – für die weitere Rechtsanwendung verwendet. Mit unterstellten Sachverhalten verkürzt die Finanzverwaltung³⁴⁹ – aber zum Teil auch die höchstrichterliche Rechtsprechung³⁵⁰ – die Sachverhaltsaufklärung auch zugunsten des Arbeitnehmers, wenn sie zB die Bedürftigkeit des in der DDR oder in Berlin (Ost) wohnenden Empfängers der Unterstützungsleistungen unterstellt³⁵¹.

Die Technik, die Sachverhaltsermittlung zu verkürzen, verwendet die Finanzverwaltung auch, wenn sie

- einen Sachverhalt vermutet. Beispiel A 39 Abs. 1 Satz 6 LStR: Vermutung für eine sonderausgabenschädliche Kreditaufnahme³⁵²,
- aus „Vereinfachungsgründen stets davon ausgeht, daß“. Beispiel A 19 Abs. 1 Satz 6 LStR: Für den Essensfreibetrag wird aus Vereinfachungsgründen stets davon ausgegangen, daß der Arbeitnehmer nur eine Mahlzeit im Betrieb erhält,
- nach der „Lebenserfahrung davon ausgeht, daß³⁵³“. Beispiel A 25 a Abs. 4 Satz 2 LStR: Wenn nach der Lebenserfahrung davon ausgegangen werden kann, daß Verpflegungsmehraufwand entsteht,

349 Beispiel: Zwangsläufigkeit von Aufwendungen zur Linderung einer Krankheit: BFH Urt. v. 17. 7. 1981 VI R 77/78, BStBl. II 1981, 711 (712) mwN.

350 Beispiel: BFH Urt. v. 25. 3. 1983 VI R 275/80, BStBl. II 1983, 453 (455).

351 Beispiel: BMF v. 1. 12. 1964 StEK EStG § 33 a Abs. 1 Nr. 10 zu Nr. 3.

352 Der BFH Urt. v. 5. 12. 1958 VI 207/58 S, BStBl. III 1959, 58 geht in diesen Fällen von einem Anscheinsbeweis aus. Vgl. zum Anscheinsbeweis die Ausführungen unten zu III 5. b) (S. 312 ff.).

353 Beispiel: BFH Urt. v. 20. 12. 1982 VI R 123/81, BStBl. II 1983, 269 (270).

- im „allgemeinen nicht beanstandet wird, daß“. Beispiel A 22 Abs. 3 Satz 4 LStR: Verpflegungsmehraufwand bei mehr als zwölfstündiger Abwesenheit,
- an typische Sachverhalte anknüpft. Beispiel A 30 Abs. 1 LStR: typische Berufskleidung,
- auf eine Prüfung verzichtet. Beispiel: Berufliche Veranlassung von Kontoführungsgebühren bis zu 30,- DM jährlich³⁵⁴.

Die Beispiele zeigen, daß die Verkürzung der Sachverhaltsaufklärung beim LJA durch die Finanzverwaltung nach ihren Verwaltungsvorschriften darin besteht, daß

- Behauptungen über steuerbegründende, aber auch steuerermäßigende Tatsachen nicht aufgeklärt werden³⁵⁵. Beispiele: Unterstellung steuerbaren Arbeitslohns (A 18 Abs. 7 Satz 2 LStR) und Unterstellung der Bedürftigkeit unterstützter Personen aus der DDR³⁵⁶,
- aufgrund eines vorgetragenen typischen Sachverhalts weitere Ermittlungen im Einzelfall unterbleiben und die für den typischen Sachverhalt geltende Rechtsfolge (zB bei typischer Berufskleidung) gezogen und dadurch Werbungskosten von Lebensführungsaufwendungen getrennt (Beispiel: typische Berufskleidung und bürgerliche Kleidung, vgl. A 30 Abs. 1 LStR) oder Sachverhalte mit unterschiedlich hohen Werbungskosten aufgrund typischer Geschehensabläufe abgegrenzt werden (Beispiel: Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte werden von Fahraufwendungen eines typischerweise an ständig wechselnden Einsatzstellen beschäftigten Arbeitnehmers abgegrenzt, vgl. A 24 Abs. 4 Nr. 3 LStR),
- eine Aufklärung unterbleibt, welcher Teil von Aufwendungen beruflich und welcher privat veranlaßt ist, wenn die privat veranlaßten Aufwendungen als Sonderausgaben absetzbar sind (Beispiel: Aufteilung von Steuerberatungskosten, vgl. A 37 Abs. 3 Satz 4 LStR oder Abzug von Rechtsschutzversicherungsprämien³⁵⁷).
- wegen der möglichen Bagatellauswirkungen eine weitere Sachverhaltsaufklärung unterbleibt (Beispiel: Kontoführungsgebühren bis 30,- DM jährlich sind Werbungskosten³⁵⁸, geringwertige Zuwendungen bei Betriebsveranstaltungen³⁵⁹ [A 20 Abs. 1 Satz 2 LStR], Nutzungsdauer für geringwertige Arbeitsmittel [A 30 Abs. 3

354 FM Rheinland-Pfalz v. 10. 12. 1984, DStZ E 1985, 43.

355 Vgl. dazu aus der Rspr.: BFH Urt. v. 5. 10. 1966 VI 42/65, BStBl. III 1967, 84 (85) und BFH Urt. v. 17. 7. 1981 VI R 77/78, BStBl. II 1981, 711 (712).

356 BMF v. 1. 12. 1964, StEK EStG § 33 a Abs. 1 Nr. 10.

357 Vgl. FM Baden-Württemberg v. 20. 11. 1984, DStZ E 1985, 20. Anders bei Kfz.-Haftpflichtversicherungsprämien, die aus Vereinfachungsgründen in voller Höhe als Sonderausgaben abgezogen werden dürfen (A 40 Abs. 4 LStR).

358 BMF v. 22. 10. 1973, BB 1973, 1430; FM Rheinland-Pfalz v. 10. 12. 1984, DStZ E 1985, 43.

359 Vgl. dazu BFH Urt. v. 23. 2. 1979 VI R 74/76, BStBl. II 1979, 390 (391) zu A 11 Abs. 1 Sätze 2, 3 LStR 1972.

LStR], Pauschalentschädigung bis zur Höhe von 10,- DM täglich für gelegentliche ehrenamtliche Tätigkeit [A 7 Abs. 6 Satz 1 LStR]).

b) Pauschale Anerkennung von Quantitäten

In A 25 Abs. 6 Nr. 3 a LStR macht die Finanzverwaltung dem Arbeitnehmer ein Angebot³⁶⁰, das sie wie folgt einleitet: Die Mehraufwendungen für Verpflegung können in der Regel ohne Einzelnachweis in folgender Höhe (folgt die Höhe der Pauschbeträge) anerkannt werden (Beispiele: Mehrverpflegungspauschbeträge für Dienstreisen [A 25 Abs. 6 Nr. 3, Abs. 7 LStR], Mehrverpflegungspauschbetrag für Dienstgänge [A 25 Abs. 6 Nr. 3 d LStR], Kilometersätze für Dienstfahrten mit dem eigenen Kraftfahrzeug [A 25 Abs. 8 Satz 4 LStR], Pauschbeträge für Übernachtungskosten bei Inlandsdienstreisen [A 25 Abs. 10 Satz 1 LStR]).

Der Arbeitnehmer kann höhere Werbungskosten nur abziehen, wenn er den Einzelnachweis dafür führt. Mit dieser Technik vereinfacht die Finanzverwaltung die schwierige Sachverhaltsaufklärung, in welcher Höhe Aufwendungen entstanden sind und welche der entstandenen Aufwendungen steuerlich die Voraussetzungen als Werbungskosten erfüllen. Sie pauschaliert den Aufwand für typische Sachverhaltsverläufe. Bei Prüfungen und tatsächlichen Erhebungen gewonnene Erfahrungen legt sie dem pauschal geschätzten Aufwand zugrunde.

Die damit verbundene Erleichterung³⁶¹ der Sachverhaltsaufklärung macht die Verwaltung häufig von bestimmten Bedingungen abhängig, durch die die Vereinfachung abgesichert und erweitert wird. So bestimmt sie, daß mit den ohne Nachweis anerkannten Kilometersätzen für Dienstfahrten mit dem eigenen Kraftwagen sämtliche mit dem Betrieb des Fahrzeugs verbundenen Aufwendungen abgegolten worden sind (Ausnahme: Parkgebühren, vgl. A 25 Abs. 8 Satz 6 LStR) oder daß der Steuerpflichtige Mehraufwendungen für sämtliche Reisetage entweder nur mit Pauschbeträgen oder nur nach Einzelnachweis abrechnen darf (A 25 Abs. 6 Nr. 3 h LStR) oder daß Unterstützungsleistungen an bedürftige Personen in der DDR oder in Berlin (Ost) entweder vollständig nach Pauschbeträgen oder vollständig im Wege des Einzelnachweises abgerechnet werden müssen³⁶².

Auch wenn die Höhe steuerfreier Aufwandsentschädigungen (§ 3 Nr. 12

360 Vgl. auch BFH Urt. v. 14. 8. 1981 VI R 115/78, BStBl. II 1982, 24 (27).

361 Es handelt sich regelmäßig um Mindestsätze, die den Nachweis oder die Glaubhaftmachung eines höheren Verpflegungsmehraufwands nicht ausschließen (vgl. BFH Urt. v. 14. 8. 1981 VI R 115/78, BStBl. II 1982, 24 (26)).

362 BMF v. 9. 4. 1985, DStZ E 1985, 141 Tz. 4.1; 4.3.3; 4.4.

EStG) zu bestimmen ist, wendet die Finanzbehörde die Technik vereinfachter Sachverhaltsermittlung an: Sie geht „ohne nähere Prüfung“ (A 7 Abs. 6 Satz 1 LStR) oder „ohne weiteren Nachweis“ (A 7 Abs. 5 Satz 3 LStR) „zur Erleichterung der Feststellung“ (A 7 Abs. 5 Satz 1 LStR), inwieweit Zahlungen als steuerfreie Aufwandsentschädigungen geleistet worden sind, von der Annahme bestimmter pauschal geschätzter Beträge aus.

c) Herabsetzung des Beweismaßes durch Glaubhaftmachung

In anderen Verwaltungsvorschriften heißt es ua.: „Höhere Werbungskosten müssen im einzelnen nachgewiesen oder glaubhaft gemacht werden.“ Beispiele sind: Werbungskostenpauschsätze für bestimmte Berufsgruppen (A 23 Abs. 3 Satz 4 LStR), Mehrverpflegungsaufwendungen bei Dienstreisen (A 25 Abs. 6 Nr. 3 e, Nr. 3 h LStR) oder Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung (A 27 Abs. 6 Nr. 4 b LStR).

Dabei erleichtert die Finanzverwaltung die Sachverhaltsaufklärung, indem sie den entscheidenden Finanzbeamten berechtigt³⁶³, sich zugunsten des Steuerpflichtigen mit einem geringeren Beweis, nämlich mit einer Glaubhaftmachung, zu begnügen³⁶⁴. Glaubhaftmachen verlangt ein geringeres Maß als ein Nachweis. Glaubhaft gemacht ist eine Tatsachenbehauptung schon dann, wenn ihre Richtigkeit überwiegend wahrscheinlich ist, während sie erst dann nachgewiesen ist³⁶⁵, wenn sie mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit feststeht³⁶⁶. Die Finanzverwaltung läßt eine Glaubhaftmachung in Verwaltungsvorschriften ausreichen³⁶⁷, wenn ein Einzelnachweis nicht möglich oder – wie es zB in A 25 Abs. 6 Nr. 3 e LStR heißt – nicht „angängig“ ist.

Hier wie in den übrigen Fällen der vereinfachten Sachverhaltsaufklärung

363 Der Steuerbeamte hat nach Ansicht der Finanzverwaltung ein Ermessen, vgl. SfF Bremen v. 23. 11. 1984, DStZ E 1985, 51: Hat der betroffene Steuerpflichtige nach dem Ermessen des zuständigen Finanzamts glaubhaft gemacht, daß . . .

364 Zur Minderung des Überzeugungsgrads der Finanzbehörde nach den GNOFÄ vgl. *Martens*, FN 24, S. 165 (204).

365 Vgl. BFH Urt. v. 10. 7. 1974 I R 223/70, BStBl. II 1974, 736 (740).

366 Zur Überzeugung für den Nachweis vgl. BFH Urt. v. 31. 7. 1984 VII R 108/81, HFR 1985, 83.

367 Das meint das FG Rheinland-Pfalz Urt. v. 25. 9. 1984 2 K 80/84, EFG 1985, 233, wenn es schreibt, die rechtlichen Voraussetzungen für den Werbungskostenabzug würden zugunsten des Steuerpflichtigen für ihren Entscheidungsbereich gemildert.

entspricht der Erleichterung der Amtsaufklärung der Finanzbehörde (§ 88 Abs. 1 AO) eine Verminderung der Mitwirkungspflicht (§ 90 Abs. 1 AO) des Steuerpflichtigen. Der Steuerpflichtige braucht nur noch solche und so viele Beweismittel anzugeben, wie notwendig sind, um eine überwiegende Wahrscheinlichkeit für seine Tatsachendarstellung zu begründen.

d) Kombination der Vereinfachungstechniken

Die Finanzverwaltung verwendet die Vereinfachungstechniken durch Verkürzung der Sachverhaltsaufklärung, zB durch Unterstellung (III. 3. a), durch pauschale Anerkennung von Aufwendungen in der Höhe, in der sie erfahrungsgemäß entstehen (III. 3. b), und durch Herabsetzung des Beweismaßes (III. 3. c) auch zusammen.

In dem BMF-Schreiben vom 9. April 1985³⁶⁸ über die steuerliche Berücksichtigung von zwangsläufigen Aufwendungen für den Unterhalt von Personen in der DDR oder Berlin (Ost) oder aus bestimmten osteuropäischen Staaten heißt es ua. (sinngemäß):

Im allgemeinen ist von der Prüfung der Bedürftigkeit abzusehen (Verkürzung der Sachverhaltsaufklärung). Für typische Unterhaltsleistungen können ohne Einzelnachweis der tatsächlichen Aufwendungen folgende Pauschbeträge (es folgen bestimmte Pauschbeträge) für Pakete und Päckchen anerkannt werden (Schätzung der Höhe des Aufwands). Höhere Aufwendungen müssen (dann für alle Pakete und Päckchen) im einzelnen mindestens glaubhaft gemacht werden.

e) Bescheinigungstechnik

Zur Vereinfachung der Sachverhaltsaufklärung verlangt die Finanzverwaltung vielfach Bescheinigungen von seriösen Dritten. Sie leisten Aufklärungsdienste, wenn es sich um Tatsachen handelt, die sie fachlich besser als die Finanzbehörden beurteilen können. Der Arbeitnehmer wird aufgefordert, wegen seiner engen Beziehungen zu diesen Aufklärungsgehilfen Bescheinigungen oder andere Urkunden vorzulegen und damit einen Urkundenbeweis zu ermöglichen. Zum Nachweis der Voraussetzungen des Werbungskosten-Pauschsatzes für Journalisten (A 23 Abs. 1 Nr. 4 LStR) fordert die Finanzverwaltung auf, die dafür notwendige hauptberufliche journalistische Tätigkeit durch eine Bescheinigung des journalistischen Fachverbandes zu führen (A 23 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. d Satz 1 LStR). Durch Bescheinigungen einer Bausparkasse (A 41 Abs. 7 LStR) können zB Sonderausgaben (§ 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG), durch Bestätigungen der ober-

368 DSz E 1985, 141.

sten Landeskulturbehörde (A 66 Abs. 1 Nr. 2 Satz 10 LStR) können bestimmte außergewöhnliche Belastungen nachgewiesen werden.

Diese Beispiele lassen sich fortsetzen³⁶⁹.

4. Die Rechtmäßigkeit vereinfachter Sachverhaltsermittlung im LJA-Verfahren

a) Die Bedeutung der Grundsätze der Vereinfachung und Gleichmäßigkeit der Besteuerung in Verwaltungsvorschriften für die Sachverhaltsaufklärung

Weder die Gleichmäßigkeit der Besteuerung noch die Vereinfachung des Verwaltungsverfahrens allein rechtfertigen die geschilderten Verfahrenstechniken. Diesen Grundsätzen wird in Verwaltung und Rechtsprechung zwar ein hoher Stellenwert eingeräumt³⁷⁰. Sie dürfen aber nicht ohne weitere gesetzliche Grundlagen (zB §§ 162, 163 AO)³⁷¹ zu überragenden Verfahrensprinzipien erhoben werden, die die Eigentümlichkeiten des gesetzlichen Tatbestandes verstümmeln. Gleichmäßigkeit und Vereinfachung³⁷² in Verwaltungsvorschriften zur Sachverhaltsaufklärung müssen sich dem Plan des Gesetzgebers unterordnen, materielles Recht zu verwirklichen. Wenn der Gesetzgeber zB nur tatsächlich nachgewiesene Aufwendungen für Mehrverpflegung aus beruflicher Veranlassung als Werbungskosten zum Abzug zulassen will (§ 9 a Satz 1 EStG), darf eine Verwaltungsvorschrift diesen Abzug nicht schon billigen, wenn nur der Dienstgang oder die Dienstreise, nicht aber die Entstehung von beruflich bedingten Mehrverpflegungsaufwendungen wahrscheinlich ist. Sofern aufgrund weiterer Beweisanzeichen die Entstehung eines Mehrverpflegungsaufwands sicher ist, dürfen Verwaltungsvorschriften (zB A 25 Abs. 6 Nr. 3 a LStR) nicht gleichmacherisch vereinfachend so angewendet werden³⁷³, daß der Aufwand für Steuerpflichtige, die sich teilweise selbst verpflegen oder die

369 A 11 Abs. 2 Nr. 2 Sätze 3, 4 LStR: Bescheinigung des Versicherungsunternehmens; A 11 Abs. 7 Satz 3 LStR: Bestätigung des Arbeitgebers; A 35 Abs. 2 LStR: Empfangsbescheinigung der Religionsgemeinschaft; FM Rheinland-Pfalz v. 19. 9. 1984, DStZ E 1985, 27; Bestätigung des Schulleiters über die Verwendung eines Computers, den ein Lehrer als Arbeitsmittel angeschafft hat.

370 Vgl. dazu BFH Urt. v. 23. 4. 1982 VI R 30/80, BStBl. II 1982, 500 (501); *Alteboefer*, Anerkennung von Pauschbeträgen in steuergerichtlichen Verfahren DStR 1981, 183.

371 Vgl. BMF v. 6. 5. 1985, DStZ E 1985, 173, wonach „aus Gründen der Vereinfachung und Gleichbehandlung“ tarifvertragliche Feiertagszuschläge am 24. und 31. Dezember ab 14 Uhr steuerfrei (§ 3 b Abs. 1 EStG) belassen werden dürfen.

372 Zu den Wirkungen von Verwaltungsvorschriften vgl. *Tipke*, FN 132, § 7, 1.

373 Übersicht bei *Schmidt/Drenseck*, FN 30, § 9 a Anm. 7 a.

Möglichkeit verbilligter Essenseinnahme³⁷⁴ haben oder nur in einem überschaubaren Reisegebiet tätig sind³⁷⁵, ebenso hoch geschätzt wird wie für Steuerpflichtige, die über diese Möglichkeit nicht verfügen. Sonst verkümmern pauschalierende Schätzungsregelungen entgegen der gesetzlichen Zielrichtung zu Steuersparvorschriften³⁷⁶. Sie haben sich in diesen Fällen soweit von dem Plan des Gesetzgebers entfernt, daß sie mehr der Unterdrückung als der Aufklärung des wirklichen Sachverhalts im Einzelfall dienen³⁷⁷.

Gleichmäßigkeit und Vereinfachung der Sachverhaltsaufklärung bleiben erstrebenswerte – ja notwendige – Ziele. Sie heiligen aber nicht alle Mittel. Sie müssen sich in das gesetzliche System der Sachverhaltsaufklärung einfügen. Wenn das Verfahrensrecht das Benzin ist, das den Motor „materielles Recht“ antreibt, sind Verwaltungsvorschriften zur Sachverhaltsaufklärung das Öl, das Reibungsverluste verhindert. Sie sind aber keine Motorsägen, mit denen Schneisen in das materielle Recht oder das System des Verfahrensrechts geschlagen werden. Der Gesetzgeber ist gefordert, die Prinzipien der Vereinfachung³⁷⁸, Gleichmäßigkeit und auch der Wirtschaftlichkeit³⁷⁹ der Sachverhaltsaufklärung im materiellen Steuerrecht durch gesetzliche Typisierung³⁸⁰, Pauschalierung, durch Freibeträge oder Freigrenzen zu verwirklichen.

b) Kompetenz für den Erlaß verfahrensvereinfachender Verwaltungsvorschriften

Nach Art. 108 Abs. 7 GG darf die Bundesregierung allgemeine Verwaltungsvorschriften und damit auch Verwaltungsvorschriften für die Sachverhaltsermittlung erlassen³⁸¹. Für die Verwaltung der Bundesfinanzbehör-

374 Vgl. BFH Urt. v. 14. 8. 1981 VI R 115/78, BStBl. II 1982, 24 (27).

375 Vgl. BFH Urt. v. 23. 4. 1982 VI R 30/80, BStBl. II 1982, 500.

376 Vgl. FG Rheinland-Pfalz Urt. v. 13. 2. 1984 5 K 348/83, EFG 1984, 542 (543); insbesondere, wenn der Nachweis für solche Ausnahmesachverhalte abgeschnitten wird, weil dies mit der Vereinfachung und Gleichmäßigkeit der Besteuerung im Massenverfahren unvereinbar sei (so BFH Urt. v. 14. 8. 1981 VI R 115/78, BStBl. II 1982, 24, 26, 27).

377 Zur Legitimation von Verwaltungsvorschriften zur Sachverhaltsermittlung: *Ziemer/Haarmann/Lohse/Beermann*, Rechtsschutz in Steuersachen, Loseblatt Bonn 1977, Tz. 9249 mwN; *Altehoefer*, FN 370, DStR 1984, 183 (184).

378 Beispiel: § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG; vgl. dazu BFH Urt. v. 17. 9. 1982 VI R 86/79, BStBl. II 1983, 9 (11).

379 Beispiel: Nutzungsdauer für geringwertige Wirtschaftsgüter, § 6 Abs. 2 EStG.

380 Beispiel: § 33a Abs. 1 EStG; vgl. dazu BFH Urt. v. 17. 1. 1984 VI R 244/80, BStBl. II 1984, 527 (530).

381 Vgl. dazu *Martens*, FN 1, Tz. 114.

den ist dies ohne Zustimmung, soweit die Verwaltung den Landesfinanzbehörden obliegt, nur mit Zustimmung des Bundesrates möglich³⁸². Daneben dürfen das Bundesministerium der Finanzen nach Art. 108 Abs. 3 Satz 2 GG iVm. Art. 85 Abs. 3, Abs. 4 GG und die obersten Landesfinanzbehörden³⁸³ nach Art. 84, 85 GG Verwaltungsvorschriften schaffen, weil Art. 108 Abs. 7 GG nicht von den Art. 84 GG bis 86 GG abweicht, sondern diese voraussetzt³⁸⁴.

Die Finanzverwaltung legt in sogenannten norminterpretierenden Verwaltungsvorschriften steuerrechtliche Bestimmungen verbindlich für die Finanzbehörden aus, stellt in Ermessensrichtlinien sicher, daß das den Finanzbehörden eingeräumte Ermessen möglichst einheitlich ausgeübt wird und erleichtert in sogenannten typisierenden Verwaltungsvorschriften³⁸⁵ die Ermittlung der tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen³⁸⁶. Dies geschieht auf die beschriebene Weise durch Verkürzung der Sachverhaltsermittlung, durch Herabsetzung des Beweismaßes, durch pauschale Schätzungen, durch Kombinationen dieser Techniken und durch eine bestimmte bevorzugte Nachweisteknik (etwa durch Urkunden).

c) Gesetzliche Schranken

Aus dem Zusammenhang von Art. 108 Abs. 5 und Abs. 7 GG und aus dem Regelungsziel, Verfahrensrecht einer Eingriffsverwaltung zu ordnen, ergibt sich, daß wegen des allgemeinen Gesetzesvorbehalts alle wesentlichen Verfahrensfragen durch Gesetz geregelt werden müssen. Verwaltungsvorschriften der Bundesregierung (mit Zustimmung des Bundesrates), des Bundesministeriums der Finanzen, der obersten Landesfinanzbehörden oder der Oberfinanzdirektionen sind daher nur zur Interpretation des bundesgesetzlich geregelten Verwaltungsverfahrens, zur Ausfüllung des darin für die Sachverhaltsaufklärung vorhandenen Entschließungs- und Auswahlermessens oder zur Vervollständigung und praktischen Umsetzung des Verfahrensrechts zulässig.

382 Zum Rechtscharakter der EStR vgl. *Klein*, Erhöhung des privaten Nutzungsanteils bei Betriebs-Pkw, BB 1982, 1949 ff.

383 Vgl. dazu *K. Vogel/Wachenhausen*, Bonner Kommentar zum GG, Zweitbearb. Hamburg 1971, Art. 108 Rdnr. 183, 189 ff.

384 Vgl. dazu *Maunz* in *Maunz/Dürig*, GG, 6. Aufl. München 1985, Art. 108 Rdnr. 62.

385 Vgl. *Klein*, FN 382, BB 1982, 1949 (1950): Typisierende Verwaltungsanweisungen sind Sachverhaltsermittlungsanweisungen.

386 Vgl. allgemein zu Arten, Inhalt und Wirkung von Verwaltungsvorschriften: *Tipke/Kruse*, FN 1, § 4 AO Tz. 32–38.

Verfahrensvereinfachende Verwaltungsvorschriften sind danach nicht unbeschränkt zulässig. Vereinfachungsregelungen in den Verwaltungsvorschriften werden durch den Vorrang³⁸⁷ und den Vorbehalt des Gesetzes³⁸⁸ begrenzt. Es ist zu untersuchen, ob die insbesondere im Verwaltungsverfahren über den LJA angewendeten Vereinfachungstechniken gegen folgende gesetzlich geregelt oder ungeschriebenen Grundsätze des Verfahrensrechts³⁸⁹ verstoßen:

- gegen die Amtsermittlungspflicht der Finanzbehörde nach § 88 Abs. 1 AO,
- gegen den Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 88 Abs. 2 AO),
- gegen das Beweismaß im Verwaltungsverfahren,
- gegen den in § 9 a Satz 1 EStG geforderten Nachweis von Werbungskosten.

5. Amtsaufklärungspflicht und vereinfachte Sachverhaltsermittlung

Die Finanzbehörde vereinfacht die Sachverhaltsaufklärung – wie geschil­dert – ua. dadurch, daß sie zB für die Beurteilung des Essensfreibetrages „stets davon ausgeht, daß“ der Arbeitnehmer nur eine Mahlzeit täglich im Betrieb des Arbeitgebers kostenlos oder verbilligt erhält (A 19 Abs. 1 Satz 6 LStR) oder daß sie nach den GNOFÄ Lohnsteuerfälle nur formell prüft. Werbungskosten, die die Pauschbeträge übersteigen, werden zB aufgrund von Angaben des Steuerpflichtigen in der Anl. W oder einer Einzelaufstellung beurteilt. Von der Anforderung von Belegen – so heißt es – „ist in der Regel abzusehen, wenn die Aufwendungen die örtlichen Erfahrungssätze nicht überschreiten“³⁹⁰.

Verstößt die Finanzbehörde, die diese ihr in Verwaltungsvorschriften ihrer Oberbehörde vorgeschriebene Verfahrensweise anwendet, gegen den gesetzlichen Amtsermittlungsgrundsatz in § 88 Abs. 1 AO?

387 Zum Vorrang des Gesetzes vgl. *H. J. Wolff-Bachof*, Verwaltungsrecht I, 9. Aufl. München 1974, § 26 III: gesetzliche Vorschriften gehen den über den Gleichheitssatz verbindlichen Verwaltungsvorschriften vor.

388 Zum Vorbehalt des Gesetzes vgl. *H. J. Wolff-Bachof*, FN 387, § 30 IIIb: Konkrete und abstrakte verpflichtende Einschränkungen der Handlungsfreiheit bedürfen einer gesetzlichen Ermächtigung.

389 Sie entfalten gegenüber Verwaltungsvorschriften eine dem Vorrang des Gesetzes vergleichbare Wirkung, vgl. *Martens*, FN 1, Tz. 38.

390 Vgl. Tz. 2.2 mit Tz. 1.3.2.1 und Anlage 1 Nr. 3 zu den GNOFÄ.

a) Umfang der Amtsaufklärungspflicht

Die Finanzbehörde ermittelt den Sachverhalt nach § 88 Abs. 1 Satz 1 AO von Amts wegen. Die Vorschrift verpflichtet die Behörde aber nicht zu Ermittlungen um jeden Preis. Dies folgt aus § 88 Abs. 1 Satz 2 AO: Die Finanzbehörde bestimmt Art und Umfang der Ermittlungen selbst. Aufklärungsbedürftig und deshalb aufklärungspflichtig sind die trotz vollständiger und wahrheitsgemäßer Offenlegung des rechtserheblichen Sachverhalts durch den Steuerpflichtigen (§ 90 Abs. 1 Satz 2 AO) in seiner Steuererklärung (§ 150 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Satz 1 AO) noch unbekannt oder unklaren Tatsachen. Aufklärungspflichtig sind insbesondere zweifelhafte Tatsachenbehauptungen³⁹¹. Zweifelhaft sind Tatsachenbehauptungen erst bei wirklich vorhandenen, bei begründeten Bedenken, nicht schon bei nur möglichen Anhaltspunkten gegen die Richtigkeit der Darstellung. Nur bei begründetem Mißtrauen an der Richtigkeit einer Sachverhaltsdarstellung ist die Finanzbehörde verpflichtet, den Sachverhalt aufzuklären³⁹².

Wenn tatsächlich keine Zweifel gegen die Richtigkeit der Erklärungen des Steuerpflichtigen vorhanden sind, wenn sich Zweifel nicht aufdrängen, braucht die Finanzbehörde sie nicht herbeizuermitteln. Stellt sich während der Festsetzungsverjährungsfrist heraus, daß der Steuerpflichtige Sachverhalte nur unvollständig oder unrichtig dargestellt hat, darf die Finanzbehörde den Steuerbescheid wegen ihr nachträglich bekanntgewordener Tatsachen ändern³⁹³ (§ 173 Abs. 1 Nr. 1 AO). Eine Aufklärungspflichtverletzung, die der Änderungsmöglichkeit wegen nachträglich bekanntgewordener Tatsachen entgegenstehen könnte³⁹⁴, kann der Finanzbehörde nicht entgegengehalten werden, solange sie an der Richtigkeit und Vollständigkeit der erklärten Tatsachen keine begründeten Zweifel zu haben brauchte³⁹⁵.

391 Vgl. BFH Urt. v. 17. 7. 1980 IV R 140/77, BStBl. II 1981, 14 (15): Bei Anlaß zu Zweifeln ist der Sachverhalt unter Mitwirkung des Steuerpflichtigen weiter aufzuklären.

392 Vgl. BFH Urt. v. 11. 8. 1972 IV R 262/68, BStBl. II 1973, 35 (36).

393 Vgl. BFH Urt. v. 29. 6. 1984 VI R 34/82, BStBl. II 1984, 694 (695) mwN.

394 Vgl. dazu BFH Urt. v. 9. 11. 1984 VI R 157/83, BStBl. II 1985, 191 (192); *Woerner/Grube*, Die Aufhebung und Änderung von Steuerverwaltungsakten (AO 1977), 7. Aufl. Stuttgart 1983, S. 85, 90; *Tipke/Kruse*, FN 1, § 173 AO Tz. 28 mwN.

395 Vgl. BFH Urt. v. 12. 10. 1983 II R 56/81, BStBl. II 1984, 140 (143); BFH Urt. v. 20. 1. 1959 I 155/57 U, BStBl. III 1959, 221.

b) Die vereinfachte Sachverhaltsermittlung nach den GNOFÄ und der Amtsermittlungsgrundsatz

Die Sachverhaltsermittlung in Lohnsteuerfällen (Tz. 2.2. GNOFÄ, Fälle der Fallgruppe 2), dh. im LJA-Verfahren und bei Arbeitnehmerveranlagungen, verstößt nicht generell, wohl aber in einzelnen Aufklärungsschritten, gegen die Amtsermittlungspflicht der Finanzbehörde nach § 88 Abs. 1 AO.

Die vereinfachte Sachverhaltsermittlung in Lohnsteuerfällen nach den Anweisungen in den GNOFÄ³⁹⁶ verstößt nicht generell gegen den Amtsermittlungsgrundsatz (§ 88 Abs. 1 AO)³⁹⁷, weil die GNOFÄ den Steuerbeamten weder berechtigen, ausschließlich aufgrund nicht nachprüfbarer Behauptungen des Steuerpflichtigen noch verpflichten ohne jede Belegprüfung zu entscheiden. Die GNOFÄ ermächtigen den Steuerbeamten auch nicht trotz vorhandener – nicht nur theoretischer – Zweifel ohne weitere Ermittlungen nach Erklärung zu veranlagern³⁹⁸.

Der Steuerbeamte wird – wenn hier von dem noch zu wertenden Mangel, die Steuerakten nicht auszuwerten, abgesehen wird – nach den Anweisungen in den GNOFÄ vielmehr angewiesen³⁹⁹, stets eine vereinfachte Sachverhaltsermittlung durchzuführen. Daß es sich dabei nicht nur um eine oberflächliche Prüfung, die diesen Namen nicht verdient, handeln darf, ergibt sich aus Tz. 1.3.3.1 der GNOFÄ. Seine nach den GNOFÄ als überschlägige Prüfung bezeichnete Tätigkeit (Tz. 1.3.2.1 GNOFÄ) verpflichtet den Steuerbeamten ausdrücklich, von Amts wegen Angaben über Tatsachen richtigzustellen, zu ergänzen und fehlende Unterlagen anzufordern, wenn dies – was der Beamte eben prüfen muß – zur Entscheidungsfindung notwendig ist. Daraus ergibt sich bereits, daß die GNOFÄ eine Belegprüfung nicht generell ausschließen und auch auf die Untersuchung nicht verzichten, ob ein begründeter Anlaß zu einer Belegprüfung vorliegt. Die Einschränkung dieser Aufklärungstätigkeit in den GNOFÄ (Tz. 1.3.2.1 GNOFÄ), „soweit der Arbeitsfluß nicht wesentlich beeinträchtigt wird“,

396 Vgl. dazu Schmid, Die Neuorganisation der Finanzämter und Neuordnung des Besteuerungsverfahrens, FR 1977, 295 ff.; Manke, Neuorganisation der Finanzämter und Neuordnung des Besteuerungsverfahrens, DStZ A 1976, 83 ff.; Strassel, Die Auswirkungen der Neuorganisation der Finanzämter auf die Steuerpflichtigen und ihre Berater, DStR 1977, 147 ff.

397 Vgl. dazu BVerfG Beschl. v. 29. 9. 1978 1 BvR 955/77, BStBl. II 1978, 616 mit Anm. Costede, StRK Anm. AO 1977, § 118 R 1.

398 AM Schmid, FN 396, FR 1977, 295.

399 § 173 Abs. 1 AO geht davon aus, daß die Finanzbehörde alle ihr bei Erlaß des Steuerbescheids bekannten Tatsachen berücksichtigt hat (vgl. dazu BFH Urt. v. 29. 6. 1984 VI R 34/82, BStBl. II 1984, 694 (695)).

ist auch keine Aufforderung, bei Zweifeln weitere Ermittlungen zu unterlassen und im guten Glauben auf die Richtigkeit der Angaben des Steuerpflichtigen zu entscheiden. Bei Zweifeln an der Richtigkeit der Sachverhaltsdarstellung des Steuerpflichtigen muß der Steuerbeamte Beanstandungen erheben; dh. weitere Tatsachenermittlungen durchführen.

Daß eine weitere Aufklärung erfolgen muß, ergibt sich aus Tz. 1.3.3.2 der GNOFÄ. Danach muß zunächst der Steuerbeamte der Übernahmestelle prüfen, ob und welche Zweifel er ohne Beeinträchtigung des Arbeitsflusses selbst aufklären kann. Sind die Ermittlungen zur Beseitigung von Beanstandungen, die sich bei der vereinfachten Sachverhaltsermittlung ergeben haben, arbeits- und zeitaufwendig, dürfen sie nicht etwa unterlassen werden. Sie werden von Beamten der Amtsprüfstelle durchgeführt (Tz. 1.3.3.1 GNOFÄ). Die Beamten sind auch zuständig, wenn die vereinfachte Sachverhaltsaufklärung ergibt, daß eine „intensive Prüfung erforderlich ist“ (Tz. 1.3.3.2 GNOFÄ). Das ist etwa der Fall, wenn der Steuerpflichtige Absetzungen für Abnutzung begehrt, einen Verlustabzug beantragt oder steuerermäßigte (§ 34 Abs. 1 bis 3 EStG) oder steuerbegünstigte Einkünfte (zB als Erfinder, nach einem DBA oder nach §§ 16, 17 BFG) geltend macht (Anl. 2 zu den GNOFÄ) und deshalb eine Arbeitnehmerveranlagung notwendig ist (§ 46 Abs. 2 EStG). Die Steuerbeamten der Amtsprüfstelle führen nach Tz. 1.3.3.3 der GNOFÄ unter bestimmten, von Zeit zu Zeit wechselnden Gesichtspunkten intensive (Stichproben) Prüfungen⁴⁰⁰ von Steuerfällen durch. Wenn die Finanzbehörde die Sachverhaltsaufklärung in Lohnsteuerfällen in dem beschriebenen Umfang und mit der erwähnten Intensität betreibt, liegt keine Verletzung der Amtsaufklärungspflicht nach § 88 Abs. 1 AO vor.

Für den mit der Arbeit der Finanzbehörden vertrauten Beobachter beschreiben und billigen die Oberbehörden schriftlich mit den GNOFÄ lediglich den Zustand der Sachverhaltsaufklärung, der in Lohnsteuerfällen schon vor der Veröffentlichung dieser Grundsätze längst übliche Praxis war. Neu ist im wesentlichen nur die Organisation der Aufklärungstätigkeit. Die oben beschriebenen Grundsätze für die Sachverhaltsaufklärung in den GNOFÄ gehen – was zu begrüßen ist – davon aus, daß der Steuerpflichtige als mündiger Steuerbürger seine Verpflichtung⁴⁰¹ zu vollständiger und wahrheitsgemäßer Erklärung über die tatsächlichen Verhältnisse seines Steuerfallés auch erfüllt⁴⁰², solange die vereinfachte Sachverhalts-

400 Zur Stichprobenprüfung vgl. *Isensee*, FN 343, S. 113 ff.; *Martens*, FN 1, Tz. 160.

401 Vgl. dazu BFH Urt. v. 22. 9. 1983 IV R 227/80, BStBl. II 1984, 509 (511); BFH Urt. v. 14. 12. 1965 IV 305/63 U, BStBl. III 1966, 209 (210).

402 Vgl. dazu BFH Urt. v. 28. 1. 1970 I R 123/67, BStBl. II 1970, 296 (297).

aufklärung keine begründeten Zweifel daran ergibt⁴⁰³. Daß Umfang und Intensität der Sachverhaltsermittlung in Lohnsteuerfällen nach den Grundsätzen der GNOFÄ nicht „auf die Herbeiführung einer Situation gerichtet sind, die eine möglichst umfassende“ (steuerrechtlich zulässige) „Kontrolle ermöglicht“⁴⁰⁴, widerspricht § 88 Abs. 1 AO nicht.

c) *Verletzung der Amtsaufklärungspflicht durch die GNOFÄ und andere Verwaltungsvorschriften*

Unvereinbar mit § 88 Abs. 1 AO ist jedoch, daß die vereinfachte Sachverhaltsaufklärung in Lohnsteuerfällen nach Tz. 1.3.2.2 der GNOFÄ grundsätzlich ohne Steuerakten erfolgt.

Damit begibt sich die Finanzbehörde selbst eines der wesentlichen Aufklärungsmittel. Sie führt, ohne daß dafür ein sachlicher Grund, eine Notwendigkeit oder gar eine Rechtfertigung erkennbar wäre, keine Prüfung mehr durch, sondern nimmt nur noch den Bericht über den Sachverhalt durch den Steuerpflichtigen entgegen. Sie entscheidet über den Steuerpflichtigen als unbeschriebenes Blatt⁴⁰⁵ und nimmt das farbige Gesamtbild nicht mehr wahr, daß sich aus den Erklärungen und den Steuerakten ergeben kann. Die Prüfung, ob die Angaben des Steuerpflichtigen zu dem steuerlich erheblichen Sachverhalt mit eigenen früheren Erklärungen und schon vorhandenen amtlichen Ermittlungsergebnissen übereinstimmen, ist zumutbar und leicht möglich. Der Vergleich der Erklärungen des Steuerpflichtigen mit dem Inhalt der Steuerakten gehört zu den Mindestvoraussetzungen einer rechtmäßigen vereinfachten Sachverhaltsaufklärung. Die Steuerakten⁴⁰⁶ sind eine amtliche Sammlung von Beweisurkunden. Wer sie nur als Ablageinstrument für Schriftstücke mißversteht, verkennt, daß die Pflicht zur Amtsaufklärung mindestens zur aktiven Auswertung präsender Beweismittel verpflichtet. Die Anweisung, den Sachverhalt ohne die (im eigenen Haus) verfügbaren Steuerakten als wesentliche Erkenntnismittel zu beurteilen, verstößt gegen § 88 Abs. 1 AO.

Mit § 88 AO unvereinbar sind auch Verwaltungsvorschriften, die der Finanzbehörde die (weitere) Aufklärung eines Sachverhalts „aus Vereinfachungsgründen“ oder durch Unterstellung von Tatsachen untersagen. Das

403 Da dieser Überzeugung eine vereinfachte Sachverhaltsaufklärung vorausgeht, besteht kein Widerspruch zu der Erkenntnis, daß eine generelle Vermutung für die Richtigkeit von Steuererklärungen nicht besteht (vgl. dazu *Birkenfeld*, FN 4, S. 145; *Martens*, FN 1, Tz. 48).

404 So aber *Martens*, FN 1, Tz. 159.

405 Zutreffend *Martens*, FN 1, Tz. 49; *Schmid*, FN 396, FR 1977, 295.

406 Vgl. zu den Steuerakten: *Woerner/Grube*, FN 394, S. 84 mwN.

ist zB der Fall, wenn die Finanzbehörde angewiesen wird, „aus Vereinfachungsgründen“ nicht zu prüfen, ob für die in der DDR nach § 33 a Abs. 1 EStG unterstützten Verwandten Leistungen im Sinne von § 8 Abs. 1 BKGG außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes gewährt werden⁴⁰⁷, oder wenn die Bedürftigkeit im Sinne von § 33 a Abs. 1 EStG von Unterstützungsempfängern in der DDR zu unterstellen⁴⁰⁸ ist⁴⁰⁹. Die Verwaltungsvorschriften gehen damit über eine Erleichterung der Sachverhaltsaufklärung hinaus. Die Verkürzung der Aufklärungspflicht wirkt wie ein Freibetrag, den der Gesetzgeber regeln muß.

Dagegen ist es gerechtfertigt, „aus Vereinfachungsgründen“ keine weitere Sachaufklärung bei kostenlosen Sammelfahrten für Arbeitnehmer von und zur Arbeitsstelle durchzuführen⁴¹⁰, weil der Arbeitnehmer in Höhe des steuerpflichtigen Sachbezugs⁴¹¹ (§ 8 Abs. 2 Satz 1 EStG) Werbungskosten (§ 9 Abs. 1 Satz 1 EStG) absetzen könnte. Aus den gleichen Gründen und wegen der Bagatellauswirkungen⁴¹² ebensowenig bedenklich ist es, wenn A 7 Abs. 6 Satz 1 LStR die Finanzbehörde anweist „einen Betrag bis zu 10,- DM täglich ohne nähere Prüfung als steuerfrei“ anzuerkennen, wenn eine Gemeinde Pauschalentschädigungen für eine gelegentliche ehrenamtliche Tätigkeit zahlt.

d) Verkürzung der Sachverhaltsaufklärung durch Heranziehung von Erfahrungssätzen und die Amtsermittlungspflicht

Ein Verstoß gegen die Amtsermittlungspflicht nach § 88 Abs. 1 AO liegt nicht vor, wenn die Finanzbehörde – wie in den Einführungsbeispielen – „ohne weitere Ermittlungen stets davon ausgeht“, daß der Arbeitnehmer nur eine Mahlzeit täglich unentgeltlich oder verbilligt im Betrieb erhält (A 19 Abs. 1 Satz 6 LStR) oder wenn die Finanzbehörde von der Beleganforderung für Werbungskosten in Lohnsteuerfällen nach Nr. 3 Anl. 1 zu Tz. 1.3.2.1 der GNOFÄ ab-

407 FM NRW v. 31. 10. 1975, StEK EStG § 33 a Abs. 1 Nr. 28.

408 BMF v. 1. 12. 1964, StEK EStG § 33 a Abs. 1 Nr. 10; OFD Berlin v. 9. 2. 1973, StEK EStG § 33 a Abs. 1 Nr. 20; OFD Köln v. 4. 7. 1973, StEK EStG § 33 a Abs. 1 Nr. 21; OFD Hamburg v. 17. 5. 1976, StEK EStG § 33 a Abs. 1 Nr. 32.

409 Die Unterstützungsbedürftigkeit ist nach der Rechtsprechung des BFH (Urt. v. 9. 12. 1983 VI R 196/81, BStBl. II 1984, 309, 310) nur in der Regel zu unterstellen, so daß zumindest Sachverhaltsermittlungen in Ausnahmefällen (vgl. BFH Urt. v. 25. 3. 1983 VI R 275/80, BStBl. II 1983, 453, 457) notwendig sind.

410 BMF v. 8. 11. 1982, BStBl. I 1982, 814 Tz. 6.3.

411 Bei Sammelbeförderung von der Arbeitsstelle zur Einsatzstelle liegt kein Arbeitslohn vor (vgl. *Schmidt/Drenseck*, FN 30, § 19 Anm. 8 Stichwort: Sammelbeförderung).

412 Vgl. weitere Beispiele oben III 3. a) (S. 302 ff.).

sieht, „wenn die Aufwendungen die örtlichen Erfahrungssätze nicht überschreiten“. Die Finanzbehörde setzt in diesen Fällen neben der schon beschriebenen Aufklärungstätigkeit (vgl. III. 5. b), zu der auch die Auswertung der Steuerakten gehört (vgl. III. 5. c), die Lebenserfahrung (daß ein Arbeitnehmer im Betrieb des Arbeitgebers nur eine, aber nicht mehrere Mahlzeiten täglich unentgeltlich oder verbilligt erhält) oder die Verwaltungserfahrung (örtliche Erfahrungssätze) zur Aufhellung des Sachverhalts ein. Mit dieser Technik verkürzt die Finanzbehörde die Sachverhaltsaufklärungstätigkeit auch, wenn sie mit Unterstellungen oder mit Vermutungen eine tatsächliche Ermittlungstätigkeit im Einzelfall ersetzt. Auch Vermutungen und Unterstellungen in Verwaltungsvorschriften liegen überwiegend Erfahrungsgrundsätze zugrunde⁴¹³. So ist zB die „aus Vereinfachungsgründen“ nach A 18 Abs. 7 Satz 2 LStR von der Finanzbehörde benutzte Unterstellung, daß die Entlohnung von Landarbeitern durch Sachleistungen im Verhältnis zu ihren Gesamtbezügen wesentlich und deshalb als Arbeitslohn steuerpflichtig ist, ein aus der Kenntnis der üblichen Verhältnisse bei Arbeitnehmern in der Landwirtschaft abgeleiteter Erfahrungssatz.

Erfahrungssätze, die sich aus der Beobachtung vieler Einzelfälle des täglichen Lebens⁴¹⁴ ohne besondere statistische Erhebungen oder amtliche Prüfungen bilden, werden als Lebenserfahrung⁴¹⁵ bezeichnet⁴¹⁶. Ähnliche in Erfahrungssätzen⁴¹⁷ gebündelte Lebenserfahrung verwenden Verwaltungsvorschriften, wenn Sachverhalte im Verwaltungsverfahren nach ihrer typischen Erscheinungsform beurteilt werden. Bei einer sogenannten formellen Typisierung⁴¹⁸ wird vermutet, daß sich der Sachverhalt so, wie er sich üblicherweise zuträgt, auch im zu beurteilenden Einzelfall ereignet hat⁴¹⁹. Das ist zB so, wenn bei einem Monteuranzug als typischer Berufsklei-

413 Zur Zulässigkeit von Verwaltungsvorschriften, die Tatsachenfeststellungen betreffen und einen Erfahrungssachverhalt wiedergeben: *Ziemer/Haarmann/Lobse/Beermann*, FN 377, Tz. 9252.

414 Beispiel: Getragene Kleidungsstücke haben kaum einen Marktwert und werden zumeist erst dann verschenkt, wenn sie dem Schenker nicht mehr zusagen (so BFH Urt. v. 22. 10. 1971 VI R 310/69, BStBl. II 1972, 55 (56)).

415 Beispiel für Lebenserfahrung in Verwaltungsvorschriften: A 25 a Abs. 4 LStR.

416 Vgl. dazu *Birkenfeld*, FN 4, S. 58, 83.

417 Vgl. zu Erfahrungssätzen und ihren rechtlichen Wirkungen: *Gräber*, FN 17, § 118 Rdnr. 8 a E; *Hainmüller*, Der Anscheinsbeweis und die Fahrlässigkeitstat im heutigen deutschen Schadensersatzprozeß, Tübingen 1966, S. 26–31.

418 Vgl. zur formellen Typisierung: *Isensee*, FN 343, S. 27 ff., 51 ff., 125 ff.; *Tipke/Kruse*, FN 1, § 4 AO Tz. 137; *Westerhoff*, Tatsachenwürdigung und Beweislast bei unklaren Rechtsgestaltungen im Steuerrecht, Diss. Köln 1959, S. 23 ff.

419 Ein Gegenbeweis bleibt – anders als bei der sog. materiellen Typisierung – zulässig.

dung⁴²⁰ davon ausgegangen wird, daß der Arbeitnehmer ihn – wie dies üblicherweise mit Monteuranzügen geschieht – so gut wie ausschließlich im Beruf trägt.

Erfahrungssätze kann die Finanzverwaltung aber auch aufgrund ihrer Amtsaufklärung in zahlreichen Steuerfällen gewinnen und zur Aufklärung eines vergleichbaren Sachverhalts einsetzen. Bei der in Erfahrungssätzen verdichteten Verwaltungserfahrung handelt es sich nicht um die Lebenserfahrung eines einzelnen Steuerbeamten⁴²¹. Vielmehr geht es um gesammelte, immer wieder bestätigte Erkenntnisse der Finanzbehörde aus amtlicher Tätigkeit. Sie hat – wie nur wenige sonst – den Einblick in zahlreiche gleichliegende Fälle. Sie hat den Durchblick auf die Hintergründe und die Zusammenhänge des Geschehens, weil sie zB Richtsatz- oder Außenprüfungen auswerten kann⁴²². Sie ist in der Lage, die gesammelten Erfahrungen bundesweit auszutauschen, zu bestätigen und an die sich wandelnden Verhältnisse anzupassen. Sie hat den Überblick über die Stellungnahmen der Finanzgerichte in ihren Streitfällen.

Der Einsatz der durch Lebens- bzw. Verwaltungserfahrung oder in formeller Typisierung gebildeten Erfahrungssätze ist ein zulässiges Mittel der Sachverhaltsaufklärung⁴²³. Es handelt sich um eine mittelbare Beweisführung durch Indizienbeweis⁴²⁴.

e) Der Indizienbeweis im Steuerverfahren

Beim Indizienbeweis schließt der Beurteiler von ermittelten bzw. bewiesenen Hilfstatsachen⁴²⁵ (sogenannten Beweisanzeichen oder Indizien) auf die das gesetzliche Tatbestandsmerkmal ausfüllenden unmittelbar erheblichen Tatsachen⁴²⁶. Hauptstück des mittelbaren Beweises ist nicht die Fest-

420 Vgl. dazu den Überblick bei *Schmidt/Heinicke*, FN 30, § 9 Anm. 10 a.

421 Vgl. dazu *Streck*, Erfahrungen mit der Rechtsanwendungspraxis der Finanzämter, in *Söbn* (Hrsg.), FN 336, S. 273 (276).

422 Vgl. Betriebsprüfungskartei der Oberfinanzdirektionen Düsseldorf, Köln, Münster; Betriebsprüfungskartei OFD Berlin mit Richtsatzsammlung.

423 Beispiel: BFH Urt. v. 25. 1. 1985 VI R 173/80, BStBl. II 1985, 437 (439).

424 Vgl. *Rönitz*, Die Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den privaten Ausgaben als Problem der Sachverhaltsermittlung – unter besonderer Berücksichtigung der Lebenserfahrung und der typisierenden Betrachtungsweise, in *Söbn* (Hrsg.), FN 336, S. 297 (308 mwN).

425 Dies sind einzelne Tatsachen oder das Gesamtbild eines Falles, vgl. dazu BGH Urt. v. 17. 2. 1970 III ZR 139/67, NJW 1970, 946 (949, 950).

426 Beispiel: Beweisanzeichen der Art und Weise der Betriebsführung läßt eine Schlußfolgerung auf die innere Tatsache der Gewinnerzielungsabsicht zu, vgl. BFH Urt. v. 14. 3. 1985 IV R 8/84, BStBl. II 1985, 424 (425, 426).

stellung der eigentlichen Indiztatsachen, sondern die mit Hilfe der Erfahrungssätze mögliche Schlußfolgerung von den tatbestandsfremden auf die unmittelbar erheblichen Tatsachen. Diese Erfahrungssätze⁴²⁷ werden aus der Beobachtung vieler Einzelfälle gewonnen. Sie schlagen die Brücke von feststehenden mittelbar erheblichen Indiztatsachen zu den ungewissen, die Tatbestandsmerkmale des gesetzlichen Obersatzes ausfüllenden unmittelbar erheblichen Tatsachen.

Beispiel:

Der Arbeitnehmer ist als Berufskraftfahrer 500 km von seiner regelmäßigen Arbeitsstätte dienstlich tätig geworden und beansprucht im LJA-Verfahren Werbungskosten wegen Mehrverflegungsaufwands.

Obersatz:

Die ausschließlich aus dienstlichen Gründen entstandenen Mehraufwendungen für Verpflegung im Anschluß an eine Dienstreise sind als Werbungskosten abzugsfähig (vgl. § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG).

Untersatz:

Der Arbeitnehmer ist als Berufskraftfahrer aus dienstlichen Gründen in einer Entfernung von mehr als 15 km von seiner regelmäßigen Arbeitsstätte tätig geworden. Der Erfahrungssatz, daß einem Berufskraftfahrer, der eine Dienstreise durchführt (mittelbar erhebliche aufgeklärte Tatsache nach Satz 1 des Untersatzes), Mehraufwendungen für Verpflegung aus ausschließlich dienstlichen Gründen entstehen, ermöglicht die Schlußfolgerung auf die Entstehung von Mehraufwendungen für Verpflegung (die nach dem Obersatz unmittelbar erhebliche Tatsache).

Die Qualität des Erfahrungssatzes hängt von der Beweiskraft der in der Lebenserfahrung oder durch Typisierung gebündelten Erfahrung⁴²⁸ ab.

Ein Verbot, die Lebens- oder Verwaltungserfahrung oder die Erfahrung aus dem typischen Ablauf der Dinge zu verwenden, gibt es nicht. Die daraus gewonnene Erkenntnis ist ein für die Beurteilung auch des Einzelfalles bedeutsamer Umstand im Sinne von § 88 Abs. 2 AO. Hinzu kommt, daß die beschriebene Erfahrung den Steuerpflichtigen vor Amtsermittlungen in seiner Privatsphäre schützt, ihn bei seiner Mitwirkungspflicht (§ 90 Abs. 1 AO) entlastet und die Aufklärung länger zurückliegender Sachverhalte, für die es keine beweiskräftigen Beweismittel mehr gibt, überhaupt erst ermöglicht.

Entscheidend ist, daß der Erfahrungssatz widerlegbares Beweisanzeichen bleibt und nicht die Stärke eines zusätzlichen Tatbestandsmerkmals annimmt.

427 Zu Erfahrungssätzen vgl. *Rosenberg/Schwab*, Zivilprozeßrecht, 13. Aufl. München 1981, § 114 II 1; *Schumann/Leipold* in Stein/Jonas/Schönke/Pohle, ZPO, 19. Aufl. Tübingen 1972, § 282 II 3; *Birkenfeld*, FN 4, S. 58.

428 Zur Beweiskraft vgl. *Hainmüller*, FN 417, S. 26–31.

f) Beweiserleichterungen durch den Anscheinsbeweis

Durch Richterrecht ist in jahrzehntelanger Rechtsprechung eine besondere Art des Indizienbeweises, der sogenannte Anscheinsbeweis, entwickelt worden⁴²⁹, der eine weitere Beweiserleichterung ermöglicht. Beim Anscheinsbeweis wird ein Sachverhalt, für den nach der allgemeinen Lebenserfahrung eine naheliegende Erklärung zu finden ist, in der Weise als erwiesen angesehen, in der typische Geschehensabläufe zu verlaufen pflegen⁴³⁰. Vom üblichen Verlauf der Dinge darf der Beurteiler ohne weiteres auf „irgendein“ haftungsbegründendes ursächliches oder schuldhaftes Verhalten im Einzelfall⁴³¹ schließen. Die Beweiskraft des dem Anscheinsbeweis zugrunde liegenden Erfahrungsgrundsatzes wird erst durch den Nachweis der ernsthaften Möglichkeit eines anderweitigen Geschehensablaufs erschüttert werden⁴³².

Der Anscheinsbeweis wird im Steuerrecht vielfach – oft jedoch fehlerhaft⁴³³ – verwendet⁴³⁴. Er ist mit der notwendigen Beweiskraft der Erfahrungsgrundsätze nur für bestimmte Themen⁴³⁵, wie Kausalität oder Verschulden, anwendbar⁴³⁶. Im Bereich willensgesteuerter Geschehensabläufe ist er dagegen ausgeschlossen⁴³⁷. Mit dem Anscheinsbeweis kann ein Arbeitnehmer im LJA-Verfahren zB nachweisen, daß die Ursache seiner Krankheit auf eine typische Berufskrankheit zurückgeht. Die Finanzbehörde kann aber mit dem Anscheinsbeweis nicht nachweisen, daß der Musiklehrer den angeschafften Konzertflügel als Liebhaberobjekt nutzt. Die

429 Vgl. dazu *Baumbach/Lauterbach/Albers/Hartmann*, ZPO, 43. Aufl. München 1985, Anh. § 286 Anm. 3 B mwN; *Thomas/Putzo*, ZPO, 13. Aufl. München 1985, § 286 Anm. 4.

430 Vgl. zB BGH Urt. v. 13. 12. 1984 III ZR 20/83, NJW 1985, 1774 (1775).

431 Vgl. BGH Urt. v. 4. 10. 1983 VI ZR 98/82, NJW 1984, 432 (433); *Wassermeyer*, *Der prima-facie-Beweis und die benachbarten Erscheinungen*, Münster 1954, S. 16; *Hainmüller*, FN 417, S. 210 ff.

432 Vgl. BGH Urt. v. 20. 6. 1978 VI ZR 15/77, NJW 1978, 2032 (2033).

433 Beispiel: BFH Urt. v. 7. 11. 1975, III R 120/74, BStBl. II 1976, 277 (279), wonach die BewRGr einen Beweis des ersten Anscheins erbringen und damit zu einer Umkehr der Behauptungslast führen sollen.

434 Vgl. *Tipke/Kruse*, FN 1, § 96 FGO Tz. 11; *Rönitz*, FN 424, S. 297 (310).

435 Vgl. *Birkenfeld*, FN 4, S. 64 ff.; 86 ff.

436 Beispiel: BFH Urt. v. 6. 6. 1957 IV 158/56 U, BStBl. III 1957, 286; dazu *Birkenfeld*, FN 4, S. 96; aM *Baumbach/Lauterbach/Albers/Hartmann*, FN 429, Anh. § 286 Anm. 3 (ohne Begründung).

437 Vgl. BGH Urt. v. 16. 12. 1959 IV ZR 206/59, NJW 1960, 818 (819); BVerwG Urt. v. 7. 12. 1967 II C 127/64, Buchholz 310 § 86 VwGO Nr. 37 mwN.

meisten in der Rechtsprechung und Literatur als Anscheinsbeweise bezeichneten Beweise sind tatsächlich nur Indizienbeweise⁴³⁸.

g) *Zwischenergebnis*

Eine vereinfachte Sachverhaltsermittlung in Lohnsteuerfällen verstößt gegen die Pflicht zur Amtsaufklärung (§ 88 Abs. 1 AO),

- wenn und soweit die Finanzbehörde aufgrund von Verwaltungsvorschriften steuerlich erhebliche Sachverhalte „aus Vereinfachungsgründen“ nicht aufklärt, sondern Erklärungen des Steuerpflichtigen ungeprüft übernimmt,
- wenn und soweit die Finanzbehörde wesentliche vorhandene Beweismittel, wie die Steuerakten, nicht zur Sachverhaltsaufklärung heranzieht.

Als Mindestanforderung verlangt § 88 Abs. 1 AO von einer vereinfachten Sachverhaltsermittlung in Lohnsteuerfällen eine Überzeugungsbildung. Soweit dies gewährleistet ist, verstößt eine vereinfachte Sachverhaltsermittlung mit Hilfe der Steuerakten und unter Heranziehung von Lebens- und Verwaltungserfahrung nicht gegen § 88 Abs. 1 AO, wenn keine begründeten Zweifel an der Richtigkeit des vom Steuerpflichtigen dargelegten Sachverhalts bestehen. Amtsaufklärung, um nicht vorhandene Zweifel herbeizuermitteln, fordert § 88 Abs. 1 AO nicht. Die Lebens- und Verwaltungserfahrung verkürzt die Ermittlungstätigkeit, weil von ihr auf erfahrungsgemäß vorhandene Tatsachen wie in den der Erfahrung zugrunde liegenden Fällen geschlossen werden darf. Es handelt sich um eine Form des Indizienbeweises, eines unverzichtbaren Hilfsmittels bei der Amtsermittlung nach § 88 Abs. 1 AO. Die Aufklärung des steuerlich erheblichen Sachverhalts mit Hilfe des Anscheinsbeweises ist (auch) im Steuerrecht nur zum Nachweis von Kausalität und Verschulden möglich.

Eine weitergehende Aufklärungstätigkeit nach §§ 90, 92 ff. AO verlangt § 88 Abs. 1 AO, wenn und soweit begründete Zweifel an der Richtigkeit der geschilderten rechtserheblichen Tatsachen bestehen.

6. Vereinfachte Sachverhaltsermittlung und freie Beweiswürdigung in Lohnsteuerfällen

Gegen den Grundsatz der freien Beweiswürdigung könnten Verwaltungsvorschriften verstoßen, die die Finanzbehörde anweisen „aus Vereinfach-

⁴³⁸ Einen Anscheinsbeweis für eine Steuerersparnisabsicht gibt es nicht (so aber BFH Urt. v. 19. 12. 1984 I R 275/81, BStBl. II 1985, 342 [344]). Es handelt sich um einen Indizienbeweis, weil von äußeren Anzeichen auf die Absicht der Steuerersparnis geschlossen wird.

chungsgründen stets davon auszugehen, daß“ (A 19 Abs. 1 Satz 6 LStR) oder die Vermutungen aufstellen⁴³⁹, denen die Finanzbehörde folgen muß. Bisher ist kaum untersucht worden, ob und welche Bedeutung der Grundsatz der freien Beweiswürdigung für das Steuerverfahren hat. Meist werden die Grundzüge der freien Beweiswürdigung für das gerichtliche Verfahren auch auf das Steuerverfahren ausgedehnt⁴⁴⁰. Dies erweist sich teilweise als nicht haltbar. Beweiswürdigung im Steuerverfahren und im Steuerprozeß unterliegen zum Teil unterschiedlichen Bedingungen.

a) Die Zusammenhänge zwischen Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung
Sachverhaltsermittlung ist ohne Beweiswürdigung, Beweiswürdigung ist ohne Sachverhaltsermittlung nicht denkbar. Beweiswürdigung umfaßt nicht nur die Prüfung der Tatsachenbehauptungen auf ihre Richtigkeit. Vielmehr gehört zur Beweiswürdigung auch die Aufgabe, Tatsachen, zB des unstreitigen Sachverhalts, zu sammeln und zu berücksichtigen, Beweismittel zu erkunden, auszuschöpfen, zu prüfen und zu bewerten und das Gesamtergebnis des Verfahrens zu würdigen⁴⁴¹.

Die Aufgabe der steuerrechtlichen Beweiswürdigung ist nicht nur auf die Entscheidung begrenzt, ob eine tatsächliche Behauptung für wahr oder nicht für wahr zu erachten ist, wie es § 286 Abs. 1 Satz 1 ZPO für den Zivilprozeß postuliert⁴⁴². Sie ist vielmehr darüber hinaus nach § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO auf die Würdigung des Gesamtergebnisses des Verfahrens erweitert⁴⁴³.

b) Freie Beweiswürdigung im Steuerprozeß und im Steuerverfahren

Die für die Entscheidung notwendige Überzeugung, ob sich ein bestimmter steuerrechtlich erheblicher Sachverhalt nach dem vorliegenden Gesamtergebnis des Verfahrens ereignet hat oder nicht, gewinnt der Finanzrichter nach § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO frei⁴⁴⁴. Er ist grundsätzlich nicht an Beweisregeln gebunden⁴⁴⁵, sondern nur seinem Gewissen unterworfen (Ausnahmen: § 96 Abs. 1 Satz 2 zweiter Halbs. FGO iVm. §§ 158, 160 AO).

439 Beispiel: A 39 Abs. 1 Satz 6 LStR.

440 Vgl. dazu *Tipke/Kruse*, FN 1, § 88 AO Tz. 8; *Rönitz*, FN 424, S. 297 (300); *Schmid*, FN 19, FR 1977, 295 (sichere Gewißheit).

441 Zur freien Beweiswürdigung im Steuerrecht, vgl. *Birkenfeld*, FN 4, S. 13 ff.; 46 ff., 100 ff.

442 Vgl. *Leipold*, *Beweismaß und Beweislast im Zivilprozeß*, Berlin 1985, S. 10, 11.

443 Vgl. dazu *Gräber*, FN 17, § 96 Anm. 1, 2; *Tipke/Kruse*, FN 1, § 96 FGO Tz. 2, § 88 AO Tz. 8, 9.

444 Vgl. dazu BFH Urt. v. 19. 3. 1982 VI R 25/80, BStBl. II 1982, 442 (443).

445 Vgl. dazu *Rosenberg/Schwab*, FN 427, § 114 I 2.

Mit diesem Wortlaut hat die gegenüber der FGO jüngere AO den Grundsatz der freien Beweiswürdigung nicht übernommen. Dies geschah nicht ohne Grund. Wenn der Finanzbeamte nach § 88 Abs. 2 AO alle für den Einzelfall bedeutsamen, auch die für die Beteiligten günstigen Umstände, „zu berücksichtigen“ hat⁴⁴⁶, wird dadurch nur der Rahmen für eine Beweiswürdigung wie in § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO abgesteckt. Es fehlt aber die Aussage, daß der Finanzbeamte bei der Berücksichtigung aller Umstände „frei“ entscheiden darf.

Zu einer freien, nur der eigenen Überzeugung verpflichteten Entscheidung fehlt dem Steuerbeamten im Gegensatz zu dem Finanzrichter⁴⁴⁷ die persönliche und sachliche Unabhängigkeit⁴⁴⁸. Der Steuerbeamte ist als weisungsunterworfenen Beurteiler⁴⁴⁹ nicht nur an Einzelweisungen eines Vorgesetzten, sondern auch an die vorgefertigte Beweiswürdigung für typische Sachverhalte in Verwaltungsvorschriften durch die obersten Finanzbehörden gebunden⁴⁵⁰. Die Beweiswürdigung des Finanzbeamten wird im Interesse einer gleichmäßigen Rechtsanwendung im Verwaltungsverfahren durch Verwaltungsvorschriften eingeengt. Sie ordnen bestimmten Beweisanzeichen einen bestimmten Beweiswert zu, etwa wenn es in A 27 Abs. 4 Satz 1 LStR ua. heißt: „Ein eigener Hausstand ist bei einem Arbeitnehmer dann anzuerkennen, wenn . . .“ (es folgt die Aufzählung der Beweisanzeichen). Verwaltungsvorschriften können den Steuerbeamten bei der Würdigung eines typischen Sachverhalts auch auf einen bestimmten Erfahrungssatz verpflichten, etwa wenn die Bedürftigkeit im Sinne von § 33 a Abs. 1 EStG von Unterhaltsempfängern in der DDR zu „unterstellen“ ist⁴⁵¹.

Dieser Bewertung der Indizien muß der Finanzbeamte folgen. Bei Abweichungen kann er im Wege der Dienstaufsicht auf den Weg der vorgefertigten Beweiswürdigung zurückgeführt werden. Der Finanzrichter bleibt dagegen bei seiner Würdigung der gesamten tatsächlichen Verhältnisse frei⁴⁵².

446 Aus § 88 Abs. 2 AO wird der Grundsatz der freien Beweiswürdigung im Steuerverfahren für die Finanzbehörde abgeleitet, vgl. dazu *Tipke/Kruse*, FN 1, § 88 Tz. 8; *Rönitz*, FN 424, S. 297 (300).

447 Zur Unabhängigkeit des Richters vgl. Art. 97 Abs. 1 GG, § 45 iVm. § 25 DRiG.

448 Vgl. *H. J. Wolff-Bachof*, Verwaltungsrecht II, 4. Aufl. München 1976, § 114 III 4; vgl. auch § 55 BBG, § 37 BRRG.

449 Beispiel: BP-Kartei OFD Berlin, Einleitung Karte 1: Der Inhalt der Anweisung ist gegenüber Steuerpflichtigen als eigene Auffassung des Finanzamts wiederzugeben.

450 Zur Innenwirkung von Verwaltungsvorschriften vgl. *Tipke/Kruse*, FN 1, § 4 AO Tz. 32; BFH Urt. v. 7. 11. 1975 III R 120/74, BStBl. II 1976, 277 (279).

451 Vgl. zB BMF v. 1. 12. 1964, StEK EStG § 33 a Abs. 1 Nr. 10.

452 Vgl. BFH Urt. v. 31. 3. 1976 I R 51/74, BStBl. II 1976, 499 (501).

Er darf zB bei der Beurteilung einer doppelten Haushaltsführung das Be-weisanzeichen eines über sechs Monate langen Aufenthalts der Ehefrau eines Gastarbeiters am Arbeitsort im Inland anders würdigen⁴⁵³ als der Finanzbeamte, der nach der für ihn verbindlichen Verwaltungsvorschrift nicht mehr von einem nur besuchswisen Aufenthalt ausgehen darf⁴⁵⁴.

Frei bleibt der Finanzbeamte bei der Beweiswürdigung deshalb nur, soweit er weder durch Einzelweisung noch durch eine für ihn verbindliche Verwaltungsvorschrift allgemein auf eine bestimmte Würdigung festgelegt wird.

Allerdings wird die Bindung des Finanzbeamten an die vorgefertigte Würdigung eines Sachverhalts in Verwaltungsvorschriften oft unter bestimmten Voraussetzungen gelöst. Wenn die Übernahme der Beweiswürdigung zB zu einer unzutreffenden Besteuerung führt⁴⁵⁵ oder wenn offensichtlich ist, daß das durch die Verwaltungsvorschrift vorgegebene Ergebnis nicht vorliegen kann⁴⁵⁶, ist eine Bindung an eine bestimmte Würdigung in den Verwaltungsvorschriften für den Finanzbeamten nicht mehr vorhanden.

c) Rechtmäßigkeit der Einschränkung der freien Beweiswürdigung in Lohnsteuerfällen durch Verwaltungsvorschriften

Verwaltungsvorschriften zur Ermittlung des Sachverhalts, die die freie Beweiswürdigung des Finanzbeamten in Lohnsteuerfällen einschränken, sind zulässig. Weil der Grundsatz der freien Beweiswürdigung im Steuerverfahren nicht gesetzlich festgeschrieben ist, ist er auch nicht nur gesetzlich – wie in §§ 158, 160 AO geschehen⁴⁵⁷ – beschränkbar. Um eine rationelle und gleichmäßige Durchführung des Verfahrens in Lohnsteuerfällen zu sichern, darf die Finanzverwaltung auch die Beweiswürdigung des einzelnen Finanzbeamten durch Verwaltungsvorschriften begrenzen. Rechtswidrig sind allerdings Verwaltungsvorschriften, die die Beweiswürdigung so weit einengen, daß der gesetzliche Tatbestand verformt und der Wille des Gesetzgebers verfälscht wird, etwa wenn der Nachweis der Unterhaltsleistung nach Verwaltungsvorschriften nur durch regelmäßi-

453 Vgl. zB Hessisches FG Urt. v. 26. 10. 1984 IX 92/81, zur Veröffentlichung in EFG vorgesehen.

454 Vgl. BMF v. 26. 11. 1981, BStBl. I 1981, 744 Tz. 1.2.

455 Vgl. A 25 Abs. 6 Nr. 3 e bb LStR.

456 ZB wenn dem Steuerpflichtigen offensichtlich keine Mehrverpflegungsaufwendungen entstanden sein können (vgl. BFH Urt. v. 23. 4. 1982 VI R 30/80, BStBl. II 1982, 500, 501).

457 Die Vorschriften enthalten gesetzliche Beweisregeln (vgl. *Tipke/Kruse*, FN 1, § 158 AO Tz. 1, § 160 AO Tz. 1).

ge Überweisungen, aber nicht durch den Nachweis von Barzahlungen anerkannt wird⁴⁵⁸.

7. Das Beweismaß in Lohnsteuerfällen

Die vereinfachte Sachverhaltsermittlung und die vorgefertigte Sachverhaltswürdigung könnten auch gegen den ungeschriebenen gesetzlichen Verfahrensgrundsatz verstoßen, nach dem ein Tatsachenvortrag nur dann Grundlage für eine positive Entscheidung der Finanzbehörde sein darf, wenn sie von seiner Wahrheit mit an Sicherheit bzw. mit an Gewißheit grenzender Wahrscheinlichkeit überzeugt ist.

Diese Bedenken drängen sich auf⁴⁵⁹, wenn die Finanzbehörde

- aufgrund eines in Verwaltungsvorschriften unterstellten Sachverhalts entscheidet und sich insoweit keine eigene Überzeugung gebildet hat,
- wenn sie nach Tz. 1.3.2.1 der GNOFÄ nur aufgrund einer überschlägigen Prüfung und teilweise, ohne Belege verlangt zu haben, entscheidet (Tz. 1.3.2.1 und Anl. 1 Nr. 3 Satz 2 der GNOFÄ),
- wenn sie nach zahlreichen Verwaltungsvorschriften von einer nur glaubhaft gemachten Tatsachenbehauptung ausgehen darf. Für eine Glaubhaftmachung reicht nur eine überwiegende Wahrscheinlichkeit und damit ein verringertes Beweismaß aus.

Ein Verstoß gegen das Beweismaß der an Sicherheit (Gewißheit) grenzenden Wahrscheinlichkeit liegt allerdings nur vor, wenn die überwiegende⁴⁶⁰ – nicht unbestrittene⁴⁶¹ – Ansicht zutrifft, daß dieses Beweismaß im Steuerprozeß und – mangels ausdrücklicher gesetzlicher Regelung – entsprechend auch im Steuerverfahren gilt⁴⁶². Der Rückgriff auf das Beweismaß im Steuerprozeß ist ein richtiger Ansatz, aber noch nicht die Lösung der aufgetretenen Probleme.

458 Vgl. dazu BMF v. 16. 1. 1979, DStR 1979, 138; geändert durch BMF v. 26. 11. 1981, BStBl. I 1981, 744.

459 Vgl. *Martens*, FN 1, Tz. 49–54.

460 Vgl. zur hM: *Tipke/Kruse*, FN 1, § 96 FGO Tz. 9 mwN.

461 Vgl. *Spitaler* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, FN 275, 1.–6. Aufl. Köln 1951/1971, § 204 RAO, Rdnr. 5; *Brockmann*, Lebenserfahrungssätze, Sachverhaltsvermutungen und Sachverhaltsfiktionen im Steuerrecht, Diss. Köln 1964, S. 29 (30 ff.); *Westerhoff*, FN 418, S. 16; *Martens*, FN 1, Tz. 56.

462 Vgl. *Tipke/Kruse*, FN 1, § 88 AO Tz. 9; *Söhn* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, FN 275, § 88 AO Tz. 79.

a) Das Beweismaß im Steuerprozeß

Nach § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO entscheidet das Finanzgericht nach seiner freien aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung. Der Finanzrichter muß danach von der Wahrheit und nicht nur von der Wahrscheinlichkeit einer Tatsachenbehauptung überzeugt sein⁴⁶³. Dies wird auch mit der Formel von der an Sicherheit (oder wie der BFH formuliert: an Gewißheit)⁴⁶⁴ grenzenden Wahrscheinlichkeit umschrieben⁴⁶⁵.

Was gemeint ist, zeigt § 286 Abs. 1 Satz 1 ZPO, der über § 82 FGO in Verbindung mit § 463 ZPO auch in den Steuerprozeß ausstrahlt: Das Gericht – so heißt es dort – hat unter Berücksichtigung des gesamten Inhalts der Verhandlungen und des Ergebnisses einer etwaigen Beweisaufnahme zu entscheiden, ob eine tatsächliche Behauptung für wahr oder nicht für wahr zu erachten sei. Die modernen Lehren⁴⁶⁶, nach denen das Gericht die Entscheidung treffen müsse, die wahrscheinlich richtiger als die andere, dann wahrscheinlich falsche Entscheidung sei (Überwiegensprinzip), finden mE im Gesetz keine Grundlage⁴⁶⁷.

Die danach notwendige Sicherheit ist erreicht, wenn kein vernünftiger, die Lebensverhältnisse überschauender Mensch noch zweifelt⁴⁶⁸. Erlangt die Schlußfolgerung dieses gedachten Beurteilers aus den objektiv erkennbaren Umständen ein so großes Übergewicht gegenüber dem Schluß für das Gegenteil, daß er sich zur persönlichen Gewißheit verdichtet, dann muß auch der konkrete Beurteiler überzeugt sein, selbst wenn er noch persönlich zweifelt. Sofern die Zweifel eines besonnenen, gewissenhaften und lebenserfahrenen (abstrakten) Beurteilers schweigen, dürfen auch die persönlichen Zweifel des konkreten Beurteilers zur Ruhe kommen, denn mehr als einen verständigen und einen lebenskundigen Menschen zu überzeugen, braucht kein Beweis⁴⁶⁹.

Die Überzeugung des Beurteilers kann nicht mehr als ein Für-Wahr-Erachten des Berichtes über die steuerlich erheblichen Verhältnisse sein. Die Überzeugung des Beurteilers kann keine Wahrheit schaffen, wenn

463 Vgl. Gräber, FN 17, § 96 Anm. 3.

464 Vgl. BFH Urt. v. 30. 5. 1984 I R 146/81, BStBl. II 1984, 825 (827).

465 Vgl. *Leipold*, FN 442, S. 7 ff.

466 Vgl. auch *Motsch*, Vom rechtsgenügenden Beweis, Berlin 1983, S. 164 ff., 248 ff.; *Nell*, Wahrscheinlichkeitsurteile in juristischen Entscheidungen Berlin 1983, S. 32 ff., 210 ff.; *Schmidt*, Teilbarkeit und Unteilbarkeit des Geständnisses, Berlin 1982, S. 176 ff.

467 Vgl. dazu auch: *Leipold*, FN 442, S. 8 ff.

468 Vgl. dazu Übersicht bei *Birkenfeld*, FN 4, S. 146 mwN.

469 Vgl. *Rosenberg*, Beweislast, 5. Aufl. Berlin 1960, S. 181.

ihm Unwahres berichtet worden ist. Deshalb läßt der Gesetzgeber eine Änderung einer unanfechtbaren Fehlentscheidung nach den §§ 173 ff. AO, 110 Abs. 2, 134 FGO zu.

Das Beweismaß im Steuerprozeß wird nur herabgesetzt,

- wenn es gesetzlich ausdrücklich bestimmt⁴⁷⁰ worden ist, zB dadurch, daß Glaubhaftmachung⁴⁷¹ für ausreichend erklärt wird (§§ 56 Abs. 2, 114 Abs. 3 FGO, 920 ZPO),
- wenn zukünftige Geschehensabläufe zu beurteilen sind, zB bei der Eintragung von Freibeträgen auf der Lohnsteuerkarte⁴⁷² oder bei der Zulassung von Rückstellungen⁴⁷³,
- wenn die quantitativen Auswirkungen eines Sachverhalts geschätzt werden müssen⁴⁷⁴ (vgl. §§ 162 AO, 96 Abs. 1 Satz 1 FGO, 287 ZPO).

b) Das Beweismaß im Steuerverfahren

Das Beweismaß für den Steuerprozeß gilt im Steuerverfahren für Lohnsteuerfälle nicht ohne weiteres und nicht ausnahmslos. Die Verpflichtung, eine Überzeugung mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit zu bilden, folgt aus dem Recht zur freien Beweiswürdigung. Wer berechtigt ist, weisungsfrei ohne Bindung an Beweisregeln zu entscheiden, ist auch verpflichtet, seine Überzeugung an besonders hohen Maßstäben messen zu lassen.

Das Recht zur freien Beweiswürdigung ist der Finanzbehörde aber nicht – wie dem Finanzgericht nach § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO – gesetzlich verbrieft (vgl. § 88 Abs. 2 AO)⁴⁷⁵. Die Überzeugungsbildung darf dem weisungsgebundenen Finanzbeamten durch die obersten Finanzbehörden in Verwaltungsvorschriften vorgeschrieben werden. Dies geschieht in unterschiedlichem Umfang:

Durch Anweisungen in Verwaltungsvorschriften wie „es ist stets davon auszugehen,

470 Für eine Beweismaßreduzierung als Folge von Pflicht- und Obliegenheitsverletzungen (vgl. *Tipke/Kruse*, FN 1, § 96 FGO Tz. 10) sehe ich keine gesetzliche Grundlage.

471 Es reicht eine überwiegende Wahrscheinlichkeit aus (vgl. BFH Urt. v. 10. 7. 1974 I R 233/70, BStBl. II 1974, 736 (740) mit Ausführungen zum Vollbeweis und zur Glaubhaftmachung).

472 Vgl. dazu BFH Urt. v. 5. 11. 1971 VI R 284/69, BStBl. II 1972, 139 (141) und zu Einkommensteuer-Vorauszahlungen BFH Beschl. v. 26. 10. 1978 I B 3/78, BStBl. II 1979, 46 (47).

473 Vgl. dazu BFH Urt. v. 16. 7. 1969 I R 81/66, BStBl. II 1970, 15 (16).

474 Es reicht eine möglichst hohe Wahrscheinlichkeit aus (vgl. BFH Urt. v. 31. 8. 1967 V 241/64, BStBl. III 1967, 686, 687).

475 Vgl. dazu Anm. 446.

daß“ oder „es ist zu unterstellen, daß“ nimmt die Finanzverwaltung der entscheidenden Finanzbehörde nicht nur die Beweiswürdigung⁴⁷⁶, sondern auch die Überzeugungsbildung ab. Dies ist zulässig, solange die Verwaltungsanweisung an Erfahrungssätze oder andere Beweisanzeichen anknüpft und diese für einen besonnenen, lebenserfahrenen (abstrakten) Beurteiler eine so hohe Überzeugungskraft begründen, daß er die Tatsachenschilderung bei eigener freier Entscheidung ebenfalls für wahr erachtet hätte. Beispielsweise ist für den Essensfreibetrag aus Vereinfachungsgründen stets davon auszugehen (A 19 Abs. 1 Satz 6 LStR), daß der Arbeitnehmer nur eine tägliche Mahlzeit im Betrieb des Arbeitgebers erhält.

Wenn die Verwaltungsvorschrift die Überzeugung der Finanzbehörde bindet, ohne an ein so geschaffenes Wahrscheinlichkeitsurteil anzuknüpfen (Beispiel: Unterstellung der Bedürftigkeit von in der DDR unterstützten Personen auch in Ausnahmefällen⁴⁷⁷), wirkt sie als Freibetragsregelung. Sie greift in Befugnisse des Gesetzgebers ein. Das Finanzgericht braucht der Entscheidung der Finanzbehörde wegen fehlender Überzeugungskraft der in solchen Verwaltungsvorschriften verwendeten Schlußfolgerungen nicht zu folgen⁴⁷⁸.

Wenn und soweit die Finanzbehörde berechtigt ist, in eigener Verantwortung zu entscheiden, dh. ohne Bindung an eine in Verwaltungsvorschriften vorgefertigte Beweiswürdigung und an ein angewiesenes Beweismaß, ist sie auch verpflichtet, eine an Gewißheit grenzende Wahrscheinlichkeit als Beweismaß zu beachten. Das zeigen die wenigen gesetzlichen Bestimmungen über die Glaubhaftmachung⁴⁷⁹ (§§ 110 Abs. 2, 161 Satz 1 zweiter Teil AO). Der ausdrückliche Hinweis auf das verminderte Beweismaß der Glaubhaftmachung wäre unverständlich, wenn es sich um das regelmäßige Beweismaß im Steuerverfahren handelte. Dies und die geringe Zahl von Fällen, in denen nach der Entscheidung des Gesetzgebers Glaubhaftmachung ausreicht, zeigen, daß es sich – im Hinblick auf das Beweismaß – um Ausnahmeregelungen handelt.

Daran gemessen sind Verwaltungsvorschriften rechtswidrig, die der Finanzbehörde zumuten, aufgrund überschlägiger Prüfung ohne Steuerakten zu entscheiden (Tz. 1.3.2.2 GNOFÄ). Der Steuerbeamte kann an die Richtigkeit der Erklärungen des Steuerpflichtigen nur glauben⁴⁸⁰, aber nicht davon überzeugt sein. Für eine verantwortliche Überzeugungsbil-

476 Vgl. dazu unter III 6. b) (S. 321 ff.).

477 Vgl. die Nachweise in Anm. 407 und 409.

478 Das FG kann eine belastende Entscheidung der Finanzbehörde aufheben und bei einer begünstigenden Entscheidung saldieren.

479 Zum Beweismaß bei § 161 AO (= § 196 RAO) vgl. BFH Urt. v. 26. 1. 1982 VII R 85/77, BStBl. II 1982, 358.

480 Zum guten Glauben an die Richtigkeit der Steuererklärung vgl. *Tipke*, Steuerliche Betriebsprüfung im Rechtsstaat, München 1968, S. 61 und die Nachweise in Anm. 403.

dingung fehlen ihm die wesentlichen Grundlagen. Dagegen sind Entscheidungen der Finanzbehörden in Lohnsteuersachen in engen Grenzen zulässig, wenn das Beweismaß in verbindlichen Verwaltungsvorschriften verringert wird, weil der Steuerpflichtige Aufwendungen nur glaubhaft machen mußte (Beispiel: höhere als die in A 23 LStR pauschalierten Werbungskosten für bestimmte Berufsgruppen; vgl. A 23 Abs. 3 Satz 4 LStR) oder weil die Finanzbehörde aufgrund vereinfachter Sachverhaltsermittlung (einschließlich Steuerakten) entscheiden durfte⁴⁸¹ (Beispiel: Tz. 1.3.2.1 bis Tz. 1.3.3.3 der GNOFÄ).

Die Behörde entscheidet aufgrund eigener Überzeugung und nicht aufgrund guten Glaubens. Ihre Überzeugung erreicht zwar bei einer Glaubhaftmachung nur eine überwiegende, nicht aber eine an Sicherheit grenzende Wahrscheinlichkeit. Mit einer Glaubhaftmachung darf sich die Finanzbehörde ausnahmsweise dann zufriedengeben, wenn sie keine begründeten Zweifel daran hat, daß ein höherer Überzeugungsgrad erreicht worden wäre, wenn die Ermittlungen fortgeführt worden wären. Das ist der Fall, wenn die Finanzbehörde gegen die schlüssig dargelegten und glaubhaft gemachten Tatsachen keine begründeten Anhaltspunkte für Zweifel hat. Das ist ebenso, wenn für den vom Steuerpflichtigen berichteten und mit Hilfe der Steuerakten überprüften, ergänzten, richtiggestellten Sachverhalt nach einer Würdigung der angeforderten Unterlagen und nach verständlich erledigten Beanstandungen (vgl. Tz. 1.3.2.1 bis 1.3.3.3 der GNOFÄ) eine überwiegende Wahrscheinlichkeit vorhanden ist und weitere Ermittlungen unterbleiben, weil begründete Bedenken nicht vorhanden sind.

Daß die Finanzverwaltung für Entscheidungen in Lohnsteuersachen das Beweismaß nicht allgemein, sondern nur in Ausnahmefällen auf den Überzeugungsgrad der Glaubhaftmachung verringern will, geht aus mehreren Verwaltungsvorschriften hervor, nach denen eine Glaubhaftmachung nur zulässig ist, „soweit ein Nachweis nicht möglich ist oder nicht zugänglich ist“ (Beispiel: Einzelnachweis für Verpflegungsaufwendungen in bestimmten Fällen; vgl. A 25 Abs. 6 Nr. 3 e LStR). Die Glaubhaftmachung wegen Unmöglichkeit des Nachweises⁴⁸² muß auf die Fälle beschränkt bleiben, in denen angenommen werden darf, daß die an Gewißheit grenzende Wahrscheinlichkeit ohne das die Unmöglichkeit begründende Ereignis erreicht worden wäre (Beispiel: Diebstahl vorhanden gewesener Reisekostenbele-

481 Zur Minderung des Überzeugungsgrads durch die GNOFÄ vgl. *Martens*, FN 1, Tz. 52.

482 Vgl. dazu auch FG Rheinland-Pfalz Urt. v. 15. 3. 1978 I 358/77, EFG 1978, 389.

ge). Bei zweifelsfreien Verhältnissen ist es auch „nicht angängig“, das durch die Glaubhaftmachung schon erreichte Beweismaß durch weitere aufwendige Ermittlungs- oder Mitwirkungshandlungen zu steigern.

Ein Verstoß gegen das im Verwaltungsverfahren regelmäßig notwendige Beweismaß der an Gewißheit grenzenden Wahrscheinlichkeit liegt in den für die Ausnahmefälle geschilderten Grenzen auch deswegen nicht vor, weil die Minderung des Überzeugungsgrads nur vorläufig – und nicht wie in den gesetzlich geregelten Fällen der Glaubhaftmachung (§§ 110 Abs. 2, 161 Satz 1 AO) endgültig – ist. Im Einspruchsverfahren muß die Finanzbehörde einen nur glaubhaft gemachten Sachverhalt nämlich „in vollem Umfang erneut prüfen“ (§ 367 Abs. 2 Satz 1 AO). In der Einspruchsentscheidung ist es nicht angängig, die Überzeugung nur auf glaubhaft gemachte Sachverhaltsdarstellungen zu gründen. Dieser Überzeugungsgrad reicht für die Einspruchsentscheidung nur in Wiedereinsatzfällen oder bei Fehlmengenenentscheidungen aus (vgl. §§ 110 Abs. 2, 161 Satz 1 AO). Im übrigen ist ein Nachweis, dh. eine Überzeugung von der Richtigkeit der Tatsachendarstellung, notwendig.

8. Der Nachweis von Werbungskosten (§ 9 a Satz 1 EStG) und die Zulassung der Glaubhaftmachung in Lohnsteuerfällen

Ein Nachweis für höhere Werbungskosten (als die Pauschbeträge) wird aber bereits in § 9 a Satz 1 EStG verlangt. Die von der Finanzbehörde in Lohnsteuerfällen geduldete Glaubhaftmachung von Werbungskosten (Beispiele: A 7 Abs. 5 Satz 10, A 23 Abs. 3 Satz 4, A 27 Abs. 3 LStR) könnte auch in den oben (III. 7. b) erläuterten Ausnahmefällen gegen diese gesetzlichen Grenzen verstoßen.

§ 9 a Satz 1 EStG regelt mit der Forderung, daß höhere Werbungskosten nachgewiesen werden müssen, sowohl die Verantwortlichkeit für die Aufklärung des Sachverhalts als auch das Beweismaß. Die Vorschrift hebt die Amtsaufklärungspflicht der Finanzbehörde nicht auf⁴⁸³ (§ 88 Abs. 1 AO). Es ist aber auch nicht ersichtlich, daß sie die Pflicht des Steuerpflichtigen, die ihm bekannten Beweismittel anzugeben⁴⁸⁴ (§ 90 Abs. 1 Satz 2 AO), zu einer Beweisführungslast steigern will⁴⁸⁵. Deshalb regt § 9 a Satz 1 EStG nach teleologischer Reduktion⁴⁸⁶ den Steuerpflichtigen nur zu verstärkter

483 Die Amtsaufklärung kann nur ausdrücklich gesetzlich beschränkt werden (zB durch § 4 Abs. 5 Nr. 2 Satz 2, Abs. 7 Satz 2 EStG).

484 Zu den Beweismittelbeschaffungspflichten, vgl. *Martens*, FN 1, Tz. 67 ff.

485 Vgl. dazu *Rönitz*, FN 424, S. 297 (301, 302).

486 Zur teleologischen Reduktion, vgl. zB *Larenz*, FN 10, S. 384 ff.

Mitwirkung an der Aufklärung des Sachverhalts mit erhöhten Werbungskosten an⁴⁸⁷.

Die Voraussetzungen für eine teleologische Reduktion⁴⁸⁸ des in § 9 a Satz 1 EStG auch bestimmten Beweismaßes („wenn nicht höhere Werbungskosten nachgewiesen werden“) liegen nicht vor. Der klare Inhalt der Vorschrift verlangt mit dem Nachweis den Vollbeweis⁴⁸⁹, dh. eine an Sicherheit (an Gewißheit) grenzende Wahrscheinlichkeit für die Richtigkeit des Sachverhalts mit Werbungskosten⁴⁹⁰. Der insoweit eindeutige Wortlaut geht nicht über den Gesetzeszweck hinaus, sondern stimmt mit ihm überein. Die Vorschrift reiht sich widerspruchsfrei in die Beweislehre ein und weist auf den Nachweis als das übliche Beweismaß⁴⁹¹ hin. Eine weitere teleologische Reduktion des § 9 a Satz 1 EStG würde das regelmäßige Beweismaß für steuermindernde Sachverhalte⁴⁹² auf eine Glaubhaftmachung verringern. Der Plan des Gesetzgebers würde durchkreuzt, dieses Beweismaß nur für wenige bestimmte Ausnahmefälle (§§ 110 Abs. 2, 161 Satz 1 AO) zu verwenden. Deshalb widersprechen Verwaltungsvorschriften und Entscheidungen, die eine Glaubhaftmachung als regelmäßiges Beweismaß für Werbungskosten ausreichen lassen⁴⁹³ oder die der Finanzbehörde ein Ermessen⁴⁹⁴ für die Bestimmung des Überzeugungsgrads einräumen (Beispiel: „nachgewiesen oder glaubhaft gemacht“, vgl. A 23 Abs. 3 Satz 4 LStR) der Regelung in § 9 a Satz 1 EStG.

Ein Widerspruch zu § 9 a Satz 1 EStG besteht allerdings erst dann, wenn Verwaltungsvorschriften auch im Zweifel eine Glaubhaftmachung ausreichen lassen. Wenn keine Zweifel an der Richtigkeit des vorgetragenen Sachverhalts mit Werbungskosten bestehen, braucht eine über die Glaubhaftmachung hinausgehende Aufklärungs- und Mitwirkungstätigkeit nicht entfaltet zu werden. Es kann erwartet werden, daß die an Sicherheit (an Gewißheit) grenzende Wahrscheinlichkeit erreicht wird. Nur zur Über-

487 Vgl. dazu *Seeger*, Pauschalen für Verpflegungsmehraufwendungen bei Dienst- und Geschäftsreisen und doppelter Haushaltsführung, BB 1984, 51 (52).

488 Vgl. zur teleologischen Reduktion im Steuerrecht: *Tipke*, FN 132, § 8.

489 Der Vollbeweis (= Strengbeweis) verlangt eine nicht verringerte Überzeugung (vgl. *Baumbach/Lauterbach/Albers/Hartmann*, FN 429, Einf. vor § 282 Anm. 2).

490 Vgl. zum Beweismaß des Nachweises auch: BFH Urt. v. 31. 7. 1984 VII R 108/81, HFR 1985, 83.

491 Vgl. oben III 7. b) (S. 326 ff.).

492 Beispiel: Nachweis von Sonderausgaben in § 48 Abs. 3 EStDV.

493 Die gleichen Bedenken bestehen gegen Gerichtsentscheidungen, die – ohne Begründung – eine Glaubhaftmachung für ausreichend erklären, vgl. BFH Urt. v. 23. 4. 1982 VI R 30/80, BStBl. II 1982, 500 (501), BFH Urt. v. 15. 11. 1982 VI R 102/79, BStBl. II 1982, 500 (501).

494 SfF Bremen v. 23. 11. 1984, DStZ E 1985, 51: Hat der betroffene Steuerpflichtige nach dem Ermessen des zuständigen Finanzamts glaubhaft gemacht, daß...

windung von Zweifeln verlangt § 9 a Satz 1 EStG den Nachweis, dh. die an Sicherheit (an Gewißheit) grenzende Wahrscheinlichkeit.

9. Sachverhaltsermittlung durch pauschale Schätzung von Besteuerungsgrundlagen

Verwaltungsvorschriften, die in Lohnsteuerfällen „ohne Einzelnachweis“ (Beispiele: Werbungskostenpauschbeträge für nebenberufliche Lehr- und Prüfungstätigkeit⁴⁹⁵ oder bei nebenberuflicher Tätigkeit als Kirchenmusiker⁴⁹⁶) oder „ohne besonderen Nachweis der tatsächlich entstandenen Kosten“ (Beispiel: Kfz-Kilometersätze bei Dienstreisen, A 25 Abs. 8 Satz 4 LStR) die Berücksichtigung von Aufwendungen in einer bestimmten Höhe pauschal zulassen (sogenannte Pauschalierungsvorschriften), stellen keine unzulässige Beweismaßverringerung dar.

Pauschalierende Schätzungen von Besteuerungsgrundlagen in typisierenden Verwaltungsvorschriften⁴⁹⁷ können nach § 162 Abs. 1 AO gerechtfertigt sein⁴⁹⁸. Die Finanzbehörde darf nach § 162 Abs. 1 Satz 1 AO Besteuerungsgrundlagen in einem Einzelfall schätzen, soweit sie sie nicht ermitteln bzw. zuverlässiger als durch Schätzung aufklären kann. Geschätzt werden darf und wird nur die Höhe, also zB der Betrag, des anzuerkennenden Aufwands. Die schätzungsbegründenden Tatsachen dürfen nicht geschätzt werden⁴⁹⁹. Sie müssen grundsätzlich mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nachgewiesen werden⁵⁰⁰. Glaubhaftmachung reicht nur unter den zuvor geschilderten Voraussetzungen (vgl. III. 7., 8.) aus. Sind die schätzungsbegründenden Tatsachen auf diese Weise nachgewiesen, greift die Beweiswürdigungs- und Beweismaßerleichterung⁵⁰¹ der Schätzung ein. Bei der Schlußfolgerung⁵⁰² von sicher festgestellten schätzungsbegründenden Tatsachen auf die Höhe der betragsmäßigen Folgen ist der Beurteiler durch die Schätzungsberechtigung freier⁵⁰³ gestellt. Er braucht nur das Ergebnis mit der größten Wahrscheinlichkeit

495 FM Bayern v. 30. 6. 1982, Handbuch zur Lohnsteuer 1984, S. 200.

496 FM Bayern v. 30. 6. 1982, Handbuch zur Lohnsteuer 1984, S. 201.

497 Vgl. dazu allgemein *Tipke/Kruse*, FN 1, § 4 AO Tz. 37.

498 Vgl. dazu *Klein*, FN 382, BB 1982, 1949 (1950 ff.); *Seeger*, FN 487, BB 1984, 51 (54).

499 Vgl. dazu auch BFH Urt. v. 17. 7. 1980 IV R 140/77, BStBl. II 1981, 14 (15).

500 Vgl. dazu BFH Urt. v. 11. 9. 1958 V 168/57, StRK AO § 217 R 21.

501 Vgl. dazu BGH Urt. v. 7. 7. 1970 VI ZR 233/69, NJW 1970, 1970 (1971).

502 Zur Schlußfolgerung bei der Schätzung vgl. auch BFH Urt. v. 2. 2. 1982 VIII R 65/80, BStBl. II 1982, 409 (411) und BFH Urt. v. 8. 11. 1984 IV R 33/82, BStBl. II 1985, 352 (353).

503 Vgl. dazu *Birkenfeld*, FN 4, S. 137–140; zur begrenzten Nachprüfung der Schätzung in der Revision vgl. zB BFH Urt. v. 1. 12. 1967 III 19/65, BStBl. II 1968, 332.

zu treffen⁵⁰⁴. Er ist aber nicht verpflichtet, weniger wahrscheinliche Verlaufsmöglichkeiten mit der sonst gebotenen an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit auszuschließen⁵⁰⁵. Dies ist – wie auch § 287 ZPO zeigt – keine auf das Steuerrecht beschränkte, sondern eine für die Schätzung von Größen (zB Schadensbeträgen) allgemeine Erkenntnis.

Diesen Rahmen sprengen Verwaltungsvorschriften, in denen die Höhe von Werbungskosten⁵⁰⁶ oder von steuerfreiem Aufwendungsersatz geschätzt wird, grundsätzlich nicht; denn sie ersetzen nur die im Einzelfall erforderliche Schätzung⁵⁰⁷. So heißt es zB in A 25 Abs. 10 Satz 2 LStR, daß die Kosten für die Übernachtung bei einer Inlandsdienstreise regelmäßig ohne Einzelnachweis in Höhe bestimmter Pauschbeträge steuerfrei ersetzt werden dürfen, wenn der Nachweis, daß eine Dienstreise und eine Übernachtung stattgefunden haben, sichergestellt ist. Entsprechend wird zB in A 25 Abs. 6 Nr. 1 Satz 4 LStR ausgeführt, daß sich die Tatsache, daß an den in Betracht kommenden Tagen tatsächlich eine Dienstreise unternommen worden ist, aus den Unterlagen des Arbeitnehmers feststellen lassen müsse, wenn Reisekosten in pauschal bestimmter Höhe als Werbungskosten abgerechnet werden. Die Verfahrensvereinfachung durch pauschalierende Verwaltungsvorschriften besteht darin, daß regelmäßig Sachverhaltsfeststellungen im Einzelfall entbehrlich sind⁵⁰⁸.

Wie bei der Feststellung von Besteuerungsgrundlagen in einem Einzelfall muß die Finanzbehörde aber auch bei pauschalen Schätzungen in Verwaltungsvorschriften die zu § 162 AO entwickelten Ziele, Techniken, Methoden und Grenzen beachten⁵⁰⁹ und darf nicht willkürlich verfahren. Ziel pauschalierender Schätzungen in Verwaltungsvorschriften ist es, den wirklichen Besteuerungsgrundlagen so nahe zu kommen, daß sie die größte Wahrscheinlichkeit⁵¹⁰ der Richtigkeit für sich haben, jedenfalls nicht we-

504 Nach BFH Urt. v. 11. 12. 1984 VIII R 131/76, BStBl. II 1985, 354 (358) mwN ist bereits ein Schluß auf die wahrscheinliche Höhe der Besteuerungsgrundlagen gerechtfertigt.

505 Vgl. BGH Urt. v. 7. 7. 1970 VI ZR 233/69, NJW 1970, (1971).

506 Die Schätzungen haben im Regelfall die Bedeutung von Mindestsätzen, die den Nachweis eines höheren Aufwands im Einzelfall nicht ausschließen, vgl. BFH Urt. v. 14. 8. 1981 VI R 115/78, BStBl. II 1981, 24 (26); BFH Urt. v. 23. 4. 1982 VI R 30/80, BStBl. II 1982, 500 (501).

507 Dagegen Bedenken bei *Tipke/Kruse*, FN 1, § 4 AO Tz. 37.

508 Vgl. BFH Urt. v. 20. 3. 1980 IV R 11/76, BStBl. II 1980, 455 (456) mwN; BFH Urt. v. 26. 1. 1973 VI R 148/69, BStBl. II 1973, 601 (602).

509 Vgl. dazu BFH Urt. v. 2. 3. 1982 VIII R 225/80, BStBl. II 1984, 504 (506–509); BFH Urt. v. 2. 2. 1982 VIII R 65/80, BStBl. II 1982, 409 (411).

510 Zur Wahrscheinlichkeit bei der Schätzung vgl. *Tipke/Kruse*, FN 1, § 162 AO Anm. 2; *Söhn* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, FN 275, § 162 AO Rdnr. 6.

sentlich von ihr abweichen⁵¹¹. Der noch zulässige Unschärfbereich ist bei pauschalen Schätzungen in Verwaltungsvorschriften⁵¹² allerdings größer als für Schätzungen in Einzelsachverhalten⁵¹³. Die Schätzungsgrundlagen beruhen nicht auf den Besonderheiten des Einzelfalles, sondern auf der durch Erhebungen, Untersuchungen oder Wahrnehmungen in vielen typischen Einzelfällen gewonnenen Verwaltungserfahrung⁵¹⁴. Die in Verwaltungsvorschriften pauschal geschätzten Besteuerungsgrundlagen sind das für den abstrakten Normalfall wahrscheinlich richtigste Ergebnis.

Pauschale Schätzungen in Verwaltungsvorschriften sind als Vereinfachungen zur Sachverhaltsfeststellung⁵¹⁵ in Lohnsteuerfällen – und nicht nur hier – zulässig⁵¹⁶,

- wenn den Schätzungsgrundlagen tatsächliche Feststellungen in einer Vielzahl von Einzelfällen⁵¹⁷ zugrunde liegen (Technik der Ermittlung der Schätzungsgrundlagen⁵¹⁸),
- wenn die für die Schätzungsgrundlagen wesentlichen Feststellungen

511 Vgl. zu den Anforderungen an Verwaltungsvorschriften mit Schätzungen: Klein, FN 382, BB 1982, 1949 (1950).

512 Die Rechtsprechung läßt griffweise Schätzungen zu (vgl. BFH Urt. v. 14. 8. 1981 VI R 115/78, BStBl. II 1982, 24, 26), „weil dies von der Verwaltung und Rechtsprechung stets für zulässig erachtet worden ist“ (vgl. BFH Urt. v. 11. 8. 1961 VI 143/60 U, BStBl. III 1961, 509, 510), die erst bei offensichtlicher Unrichtigkeit korrigiert werden (vgl. auch BFH Urt. v. 14. 8. 1981 VI R 115/78, BStBl. II 1982, 24, 26, wonach diese Schätzungen stets innerhalb einer gewissen Bandbreite von Unsicherheiten liegen).

513 Zur Genauigkeit einer Vollschätzung, vgl. BFH Urt. v. 8. 11. 1984 IV R 33/82, BStBl. II 1985, 352 (353); zum Unschärfbereich bei einer Schätzung vgl. auch BFH Urt. v. 26. 4. 1983 VIII R 38/62, BStBl. II 1983, 618 (619, 620).

514 Vgl. BFH Urt. v. 9. 12. 1983 VI R 196/81, BStBl. II 1984, 309 (310, 311); BFH Urt. v. 11. 8. 1961 VI 143/60 U, BStBl. III 1961, 509 (510).

515 Der BFH spricht zutreffend von Beweiserleichterungen, vgl. BFH Urt. v. 23. 4. 1982 VI R 30/80, BStBl. II 1982, 500 (501).

516 Vgl. die in der Rspr. verwendeten Argumente: BFH Urt. v. 23. 4. 1982 VI R 30/80, BStBl. II 1982, 500 (502); BFH Urt. v. 2. 4. 1982 VI R 48/80 BStBl. II 1982, 498 (499); BFH Urt. v. 16. 12. 1981 VI R 227/80, BStBl. II 1982, 302 (304); BFH Urt. v. 14. 8. 1981 VI R 115/78, BStBl. II 1982, 24 (26).

517 Beispiel: Pauschale Schätzung der üblichen Miete aufgrund eines Mietspiegels (OFD Berlin v. 27. 2. 1967, StZBl. 1967, 216), der auf sorgfältigen Untersuchungen (Fragebogenaktion, Erörterung mit der Wohnungswirtschaft und Einvernehmen mit dem Senator für Bau- und Wohnungswesen sowie der Wohnungsbaukreditanstalt) beruht (vgl. dazu auch BFH Urt. v. 10. 8. 1984 III R 82/75, BStBl. II 1985, 234, 235).

518 Beispiel: Heranziehung von Richsätzen (aus der Prüfung von 400 Betrieben): BFH Urt. v. 8. 11. 1984 IV R 33/82, BStBl. II 1985, 352 (353).

- nachvollziehbar sind, zB durch Quellenangaben oder Veröffentlichung der Feststellungsergebnisse, wie in Bp-Karteien (rechtsstaatliche Offenlegung der Schätzungsgrundlagen⁵¹⁹),
- wenn die Ermittlungen dem mit der Schätzung verfolgten Zweck dienen (Verwendung sachgerechter Schätzungsgrundlagen),
 - wenn daraus im Wege der Schätzung auf das quantitative Ergebnis geschlossen wird, das der im Normalfall wahrscheinlichsten Größe am nächsten kommt (Verbot realitätsfremder Schätzung⁵²⁰),
 - wenn die mit der Pauschalierung erreichte Vereinfachung den Plan des Gesetzgebers nicht offensichtlich verfälscht.

Beispiel für eine zulässige Schätzung von Besteuerungsgrundlagen in Verwaltungsvorschriften ist der sogenannte Ländergruppen-Erlaß des BMF vom 26. Oktober 1979⁵²¹ zu § 33 a Abs. 1 EStG⁵²². Die darin verwendeten Schätzungen beruhen auf tatsächlichen⁵²³, nachvollziehbaren⁵²⁴, sachgerechten Erhebungen von Schätzungsgrundlagen. Sie werden ständig beobachtet. Änderungen der Schätzungsgrundlagen wird durch Anpassung der Schätzung Rechnung getragen⁵²⁵. Dabei ist zu beachten, daß die Finanzverwaltung in dem Umfang Schätzungsgrundlagen verwenden darf, die die Besonderheiten des Einzelfalls vernachlässigen, in dem der durch Schätzung auszufüllende gesetzliche Tatbestand pauschale Regelungen trifft⁵²⁶. So darf die Finanzverwaltung die notwendigen und angemessenen Unterstützungsleistungen an bedürftige Angehörige – wie in dem Ländergruppen-Erlaß geschehen – schätzen, ohne auf die weiteren Einzelheiten bei den unterstützten Personen (individuelle Verhältnisse, Wohnlage) Rücksicht zu nehmen, weil der Gesetzgeber in der gesetzlichen Pauschalierung, die § 33 a Abs. 1 EStG zugrunde liegt, darauf ebenfalls nicht abgestellt hat⁵²⁷.

519 Vgl. dazu bei der Schätzung im Einzelfall: BFH Urt. v. 18. 10. 1983 VIII R 190/82, BStBl. II 1984, 88 (90).

520 Dieses Verbot hat schon der Gesetzgeber zu beachten, vgl. BVerfG Beschl. v. 1. 10. 1984 I BvR 789/79, BStBl. II 1985, 22 (25).

521 BStBl. I 1979, 622; für 1985 vgl. BMF v. 14. 11. 1984, DStZ E 1984, 379.

522 Vgl. auch BFH Urt. v. 30. 7. 1982 VI R 257/80, BStBl. II 1982, 779 (781).

523 Vergleich der Durchschnittslöhne in der verarbeitenden Industrie in der Bundesrepublik Deutschland und dem jeweiligen ausländischen Staat.

524 Auswertung statistischer Unterlagen, vgl. BMF v. 8. 2. 1980, BStBl. I 1980, 85).

525 So ist zB Griechenland ab 1984 der Ländergruppe 1 (vorher Ländergruppe 2; vgl. BMF v. 2. 11. 1982, BStBl. I 1982, 903) und die Türkei nach Auswertung neuerer statistischer Unterlagen der Ländergruppe 2 (vorher Ländergruppe 3) zugeordnet worden (vgl. BMF v. 8. 2. 1980, BStBl. I 1980, 85).

526 Der Gesetzgeber typisiert in § 33 a Abs. 1 EStG besonders stark, weil zB die in der Vorschrift genannten Höchstbeträge selbst dann maßgebend sind, wenn die unterstützte Person in einem Land mit höheren Lebenshaltungskosten als in der Bundesrepublik lebt (vgl. BFH Urt. v. 17. 1. 1984 VI R 244/80, BStBl. II 1984, 527, 530).

527 Vgl. dazu auch BFH Urt. v. 30. 7. 1982 VI R 257/80, BStBl. II 1982, 779 (780); BFH Urt. v. 14. 5. 1982 VI R 136/80, BStBl. II 1982, 776 (778).

Die in A 25 LStR geschätzten Werbungskosten für Mehrverpflegungsaufwendungen bei eintägigen Dienstreisen entsprechen diesen Anforderungen dagegen nicht⁵²⁸. Ihnen liegen – wie der BMF in einem Verfahren vor dem FG Düsseldorf⁵²⁹ eingeräumt hat – keine tatsächlichen Erhebungen zugrunde. Sie sind vielmehr aus den Vorschriften des öffentlichen Dienstrechts übernommen worden, das andere Zwecke verfolgt⁵³⁰. Die Zweifel an der Eignung⁵³¹ dieser Schätzungsgrundlage für das Steuerrecht verdichten sich, weil die Finanzverwaltung die Höhe des pauschalierten Mehrverpflegungsaufwands von der Höhe des voraussichtlichen Jahresarbeitslohns des Arbeitnehmers abhängig macht (vgl. A 25 Abs. 10 Satz 1 LStR). Mit der Höhe des voraussichtlichen Jahresarbeitslohns steigt der Bedarf an Mehrverpflegung aus beruflichen Gründen nicht, sonst müßten die Mehrverpflegungspauschbeträge für Dienstgänge⁵³², längere Abwesenheit von der Wohnung⁵³³, für doppelte Haushaltsführung⁵³⁴ oder für auf Kraftfahrzeugen tätige Arbeitnehmer⁵³⁵ ebenfalls gestaffelt werden. Hinzu kommt, daß die derzeit⁵³⁶ geltenden Mehrverpflegungspauschbeträge bei Dienstreisen trotz gestiegener Lebenshaltungskosten seit 1978 unverändert gelten. Ein Beispiel dafür, daß die steuerlichen Mehrverpflegungspauschbeträge bei eintägigen Dienstreisen realitätsfremd^{536a} sind, gibt die Finanzverwaltung selbst⁵³⁷, wenn sie diesen Aufwand, zB in Berlin⁵³⁸, nur auf (täglich) 5,- DM schätzt oder wenn tarifvertraglich vereinbarte Reisekosten (zB Zehrgelder für Straßenbauarbeiter in Schleswig-Holstein) nur in Höhe von täglich 3,95 DM bzw. 5,- DM ersetzt werden⁵³⁹.

Darüber hinaus ist die Pauschalierung so gleichmacherisch, daß der in § 9 a Satz 1 EStG erkennbare Plan des Gesetzgebers, nur tatsächlich vorhandene Aufwendungen als Werbungskosten zu berücksichtigen, verfälscht wird. Der in den Pauschalie-

528 Zur Kritik vgl. auch: FG Schleswig-Holstein Urt. v. 26. 11. 1980 I 182/78, EFG 1981, 123; FG Schleswig-Holstein Urt. v. 1. 4. 1980 I 360/75 (IV), EFG 1980, 331; FG Rheinland-Pfalz Urt. v. 13. 2. 1984 5 K 348/83, EFG 1984, 542; dazu auch *Altehoefer*, FN 370, DStR 1981, 183.

529 Vgl. FG Düsseldorf Urt. v. 29. 5. 1979 III 43/78 L, EFG 1979, 619 (621) für die doppelte Haushaltsführung.

530 Vgl. auch FG Rheinland-Pfalz Urt. v. 29. 3. 1973 I 139/70, EFG 1973, 422 (423) für Umzugskosten.

531 Vgl. auch *Rönitz*, FN 424, S. 297 (313).

532 Vgl. A 25 Abs. 6 Nr. 3 d LStR.

533 Vgl. A 22 Abs. 2 Nr. 1, Abs. 3 Satz 4 Nr. 1 LStR.

534 Vgl. A 27 Abs. 1 Satz 8 Nr. 3 LStR.

535 Vgl. A 22 Abs. 2 Nr. 3, Abs. 3 Satz 4 Nr. 3 LStR.

536 Ein Einzelnachweis ist – auch nur stichprobenweise – seit Jahren in Lohnsteuerfällen vor dem III. und VII. Senat des FG Berlin nicht geführt worden (vgl. FG Berlin Urt. v. 30. 7. 1985 VII 215/83, EFG 1986, 16).

536a Stand: August 1985. Ab 1. 1. 1986 gelten höhere Mehrverpflegungspauschbeträge, vgl. BMF v. 13. 11. 1985 BStBl. I 1985, 646.

537 SfF Berlin v. 17. 1. 1983, StZBl. 1983, 89.

538 Ebenso FG Berlin Urt. v. 11. 5. 1984 III 453/83, EFG 1985, 14 (15).

539 Vgl. FM Schleswig-Holstein v. 21. 5. 1985, DStZ E 1985, 220; gleichwohl sollen die Pauschbetragsregeln in A 25 Abs. 6 Nr. 3 a und b LStR angewendet werden.

rungsvorschriften enthaltene Vorbehalt, die Pauschbeträge nicht in Fällen offensichtlich unzutreffender Besteuerung anzuwenden (vgl. A 25 Abs. 6 Nr. 3 e Doppelbuchstabe b LStR) wird nach herrschender Meinung nur bei einem Mißverhältnis von Einnahmen und pauschal abgerechneten Werbungskosten⁵⁴⁰, aber zB nicht wirksam⁵⁴¹, wenn Aufwendungen offensichtlich nicht in Höhe der Pauschbeträge entstehen⁵⁴² (zB bei teilweiser Selbstverpflegung⁵⁴³, der Möglichkeit verbilligter Essenseinnahme⁵⁴⁴ oder der Dienstreise in einem abgegrenzten (Stadt) Gebiet⁵⁴⁵).

Um Mißverständnisse auszuschließen: Meine Einwendungen richten sich nicht gegen die Schätzung von Besteuerungsgrundlagen (auch Mehrverpflegungsaufwendungen) in Verwaltungsvorschriften. Diese pauschalierenden Schätzungen sind notwendig und hilfreich, müssen aber von realistischen Erfahrungswerten ausgehen. Bedenklich ist die derzeitige Praxis ihrer Anwendung. Der Vorbehalt der offensichtlich unzutreffenden Besteuerung sollte auch Fälle erfassen, in denen berechnete Zweifel an der Höhe eines pauschalierten Mehraufwandes entstehen (teilweise Selbstverpflegung⁵⁴⁶, Möglichkeit verbilligter Essenseinnahme, Reisetätigkeit in einem dem Steuerpflichtigen bekannten, abgegrenzten Reisegebiet). Das Vertrauen des Steuerpflichtigen⁵⁴⁷ auf die Beibehaltung dieser Werbungskostenpauschbeträge ist nicht schutzwürdig, wenn er offensichtlich einen so hohen Aufwand nicht hat.

10. Rechtmäßigkeit der Bescheinigungstechnik, Zwischenergebnis

Die rechtliche Zulässigkeit der Bescheinigungstechnik⁵⁴⁸ als vereinfachte Sachverhaltsermittlung ist unproblematisch. Die Finanzverwaltung aktiviert in Verwaltungsvorschriften, in denen sie zum Nachweis eines Sachverhalts die Vorlage von Bescheinigungen Dritter verlangt, die Mitwirkungspflicht des Arbeitnehmers. Sie fordert ihn auf, den Beweis über bestimmte steuerlich erhebliche Tatsachen durch Urkunden zu führen (§§ 90 Abs. 1, 92 Nr. 3 AO). Dies ist dem Arbeitnehmer auch zumutbar, weil er die bescheinigende Stelle meist kennt. Schriftlich sollen sich seriöse Dritte⁵⁴⁹

540 Vgl. dazu FG Rheinland-Pfalz Urt. v. 13. 2. 1984 5 K 348/83, EFG 1984, 542.

541 Nach der BFH-Rspr. sind zwar weitere Ausnahmefälle möglich, der BFH legt dafür aber einen strengen Maßstab an, weil sonst der Vereinfachungseffekt und die Gleichmäßigkeit der Besteuerung beeinträchtigt werde (vgl. BFH Urt. v. 14. 8. 1981 VI R 115/78, BStBl. II 1982, 24 (26, 27)).

542 Übersicht bei *Schmidt/Drenseck*, FN 30, § 9 a Anm. 7 a.

543 Vgl. BFH Urt. v. 16. 12. 1981 VI R 227/80, BStBl. II 1982, 302 (304).

544 Vgl. BFH Urt. v. 2. 4. 1982 VI R 48/80, BStBl. II 1982, 498 (499).

545 Vgl. BFH Urt. v. 23. 4. 1982 VI R 30/80, BStBl. II 1982, 500 (502).

546 Daß dafür eine Lebenserfahrung spricht, hält der BFH für eine Mutmaßung (vgl. BFH Urt. v. 14. 8. 1981 VI R 115/78, BStBl. II 1982, 24 [27]).

547 Vgl. dazu BFH Urt. v. 14. 8. 1981 VI R 115/78, BStBl. II 1982, 24 (27).

548 Vgl. dazu oben III. 3. e) (S. 306 f.).

549 Beispiele: A 66 Abs. 1 Nr. 2 Satz 10 LStR; A 66 Abs. 7 Sätze 2, 10 LStR (amtsärztliche Zeugnisse für die Notwendigkeit von Kurreisen); A 70 Abs. 16 (Rentenbescheid des Versorgungsamts); weitere Beispiele vgl. Anm. 369.

über steuerlich erhebliche Tatsachen äußern, die den Arbeitnehmer oder seine steuerlichen Verhältnisse⁵⁵⁰ betreffen. Das allgemein gewachsene Bewußtsein, wegen falscher Angaben für steuerliche Zwecke auch als Dritter verantwortlich zu sein, rechtfertigt gegen dieses Verfahren auch kein Mißtrauen. Die Finanzbehörde ist an den Inhalt der Bescheinigung bei Zweifeln nicht gebunden. Sie kann den Sachverhalt anders, auch dadurch aufklären (vgl. § 88 Abs. 1 AO), daß sie die Bescheinigung oder eine andere Urkunde selbst beschafft. Der Arbeitnehmer ist berechtigt, seine Sachverhaltsdarstellung auch auf eine andere Weise nachzuweisen.

Die Bescheinigungstechnik darf nur eine vereinfachte, aber nicht die einzig zulässige Sachverhaltsaufklärungstechnik sein. Verwaltungsvorschriften über Nachweise durch Bescheinigungen können eine bestimmte Art der Beweisführung nur anregen, nicht aber fordern. Beweismittelbeschränkungen sind nur durch Gesetz (Beispiel: Spendenbescheinigung⁵⁵¹ nach § 48 Abs. 3 EStDV) zulässig.

Vereinfachte Sachverhaltsermittlung in Lohnsteuerfällen durch vorgefertigte Beweiswürdigung in Verwaltungsvorschriften verstößt nicht gegen den Grundsatz der freien Beweiswürdigung im Steuerverfahren über Lohnsteuerfälle. Im Steuerverfahren über Lohnsteuerfälle ist die Beweiswürdigung (§ 88 Abs. 2 AO) der weisungsgebundenen Finanzbehörde anders als im Steuerprozeß (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO) nicht in vollem Umfang frei.

Nur soweit die Finanzbehörde ohne Bindung an Verwaltungsvorschriften entscheidet, ist sie verpflichtet, die Darstellung des steuerlich erheblichen Sachverhalts für wahr zu erachten, wenn sie davon mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit überzeugt ist. Mit einer nach Verwaltungsvorschriften zugelassenen Glaubhaftmachung darf sich die Finanzbehörde nur begnügen, wenn sie keinen Zweifel daran hat, daß eine höhere Wahrscheinlichkeit bei weitergehender Sachaufklärung erreicht worden wäre. Die Minderung der Überzeugung auf das Maß der Glaubhaftmachung außerhalb der gesetzlich geregelten Fälle ist nur vorläufig und gilt nicht im Einspruchsverfahren (§ 367 Abs. 2 Satz 1 AO). Mit einer Glaubhaftmachung von Werbungskosten darf sich die Finanzbehörde nur begnügen, wenn nach vereinfachter Sachverhaltsaufklärung keine Zweifel an der Richtigkeit des Sachverhalts vorliegen und erwartet werden kann, daß die an Sicherheit (an Gewißheit) grenzende Wahrscheinlichkeit bei weiterer Aufklärung erzielt würde (§ 9 a Satz 1 EStG).

⁵⁵⁰ Beispiel: A 64 Abs. 2 Satz 3 LStR.

⁵⁵¹ Vgl. zum Nachweis durch Spendenbescheinigung: BFH Urt. v. 22. 10. 1971 VI R 310/69, BStBl. II 1972, 55 (56).

Die pauschale Schätzung der betragsmäßigen Auswirkungen von Besteuerungsgrundlagen ist nach § 162 AO zulässig. Sie erleichtert die Aufklärung quantitativer tatsächlicher Vorgänge und gewährleistet eine gleichmäßige Rechtsanwendung. Nur bei offensichtlichen Abweichungen von den oben aufgezählten Grenzen liegt eine unzulässige Einmischung der Verwaltung durch Verwaltungsvorschriften zur Sachverhaltsaufklärung in den Aufgabenbereich des Gesetzgebers vor.

11. Die Beweislast im Steuerverfahren

Das materielle Recht wird durch eine stillschweigende materiell-rechtliche Beweislastregel ergänzt⁵⁵². Danach trägt derjenige, der ein Recht beansprucht, den Nachteil daraus, daß nicht alle anspruchsbegründenden Umstände, und derjenige, der sich auf eine anspruchvernichtende oder anspruchsmindernde Norm beruft, den Nachteil, wenn die dafür verlangten tatsächlichen Voraussetzungen nicht mit der notwendigen Gewißheit festgestellt werden können⁵⁵³.

a) Beweislastregeln im Steuerrecht

Entsprechende Beweislastregeln gelten auch im Steuerrecht⁵⁵⁴, und zwar unabhängig davon, ob sie – wie Rosenberg⁵⁵⁵ meint – zwangsläufig mit dem Aufbau der materiellen Rechtssätze verknüpft sind oder – wie Schwab⁵⁵⁶ oder Musielak⁵⁵⁷ annehmen – als Operations- oder Grundregeln gelten oder – wie Leipold⁵⁵⁸ mE zutreffend lehrt – als ergänzendes materielles Recht vorhanden sind⁵⁵⁹.

Im Steuerverfahren (und im Steuerprozeß) trägt die Finanzbehörde den Nachteil, daß steuerbegründende oder steuererhöhende Tatsachen, der Steuerpflichtige trägt den Nachteil, daß steuerbefreiende oder steuerermä-

552 Vgl. dazu allgemein: *Leipold*, FN 442, S. 19 ff.; *Rosenberg/Schwab*, FN 427, § 118 II.

553 Vgl. *Baumbach/Lauterbach/Albers/Hartmann*, FN 429, § 286 Anhang Anm. 2.

554 Vgl. BFH Urt. v. 7. 7. 1983 VII R 43/80, BStBl. II 1983, 760 (761).

555 Vgl. *Rosenberg*, FN 469, S. 98 ff., 108.

556 *Schwab*, Zur Abkehr moderner Beweislastlehren von der Normentheorie, Festschrift für Hans-Jürgen Bruns, Köln 1978, S. 505, 506, 519.

557 *Musielak*, Die Grundlagen der Beweislast im Zivilprozeß, Berlin 1975, S. 293.

558 *Leipold*, Beweislastregeln und gesetzliche Vermutungen, Berlin 1966, S. 45 ff.

559 Zur Beweislast im Steuerrecht vgl. auch *Weber/Grellet*: In dubio pro quo? *StuW* 1981, 48 ff.; *Martens*, Die eigenartige Beweislast im Steuerrecht, *StuW* 1981, 322; *Tipke/Kruse*, FN 1, § 96 FGO Tz. 16 ff.

bigende Tatsachen nicht mit der notwendigen Sicherheit festgestellt worden sind⁵⁶⁰. Da auch das Gegenteil nicht eindeutig feststeht, setzt die Beweislastentscheidung ein *non liquet*⁵⁶¹, also das Unvermögen voraus, eine eindeutige Feststellung über das Vorhandensein oder das Fehlen von rechtserheblichen Tatsachen bei der Beweiswürdigung zu treffen.

Eine moderne⁵⁶², auch im Steuerrecht⁵⁶³ vertretene Ansicht mißt der Beweislast allerdings keine Bedeutung mehr zu, weil die Annahme eines *non liquet* auf einem Grundirrtum beruhe und es dazu nach dem geltenden Steuerverfahrensrecht nicht mehr kommen könne. Diese Lehren gehen davon aus, daß auch schätzungsbegründende Umstände geschätzt werden dürfen, daß das Beweismaß im Steuerverfahren nur eine überwiegende Wahrscheinlichkeit zu sein brauche und daß alle Zweifelsfälle folgerichtig durch eine Beweiswürdigungsentscheidung gelöst werden könnten⁵⁶⁴.

Daß ich diesen Lehren ebenso wie dem schon erwähnten Überwiegensprinzip für das Beweismaß nicht zu folgen vermag, ergibt sich schon aus den voraufgegangenen Ausführungen. Ich bin im Gegenteil der Auffassung, daß der Anwendungsbereich von Beweislastentscheidungen von der Praxis viel zu zurückhaltend ausgefüllt wird. Dem Rechtsfrieden wird durch eine kühne, aber bei der beschränkten menschlichen Erkenntnisfähigkeit vielleicht falsche Beweiswürdigung – die Darstellung des Steuerpflichtigen sei unwahr – weniger gedient als durch den Beweislasthanweis, die Darstellung des Steuerpflichtigen habe sich nicht mit der notwendigen Sicherheit erweisen lassen. Daß die Sachentscheidung nach beiden Begründungen gleich ist, mindert die Enttäuschung des Steuerpflichtigen über die falsche amtliche oder gerichtliche Beweiswürdigungsbegründung nur geringfügig. Ich trete im Zweifel für eine Beweislastentscheidung und nicht für zweifelsfreie, aber eventuell falsche Beweiswürdigungsentscheidungen ein.

b) Die Beweislast im LJA-Verfahren

Beweislastentscheidungen im LJA-Verfahren sind nach den geschilderten Regeln zu treffen. Zu einer Beweislastentscheidung kommt es im LJA-Verfahren⁵⁶⁵ immer dann, wenn der Beurteiler den notwendigen Grad der

560 Vgl. dazu auch BFH Urt. v. 5. 11. 1970 V R 71/67, BStBl. II 1971, 220.

561 Vgl. dazu *Blomeyer*, Zivilprozeßrecht Erkenntnisverfahren, Berlin 1963, S. 341.

562 Vgl. zB *J. Schmidt*, FN 466, S. 167.

563 Vgl. dazu *Martens*, FN 1, Tz. 94 ff., 96–100; *Martens*, FN 559, StuW 1981, 322.

564 Vgl. *Martens*, FN 559, StuW 1981, 322 (328).

565 Vgl. zur Beweislast für Werbungskosten: BFH Urt. v. 6. 3. 1980 VI R 65/77, BStBl. II 1980, 289 (291).

Überzeugung von der Wahrheit der Tatsachenbehauptungen und damit vom Vorhandensein der rechtserheblichen Tatsachen nicht mit der notwendigen Sicherheit erlangt hat.

*Beispiel*⁵⁶⁶

Da die Reparaturwerkstatt die Ursache für einen nach 40 000 Fahrkilometern aufgetretenen Lager- und dadurch herbeigeführten Motorschaden bei einem Audi 80 GTE-Pkw nicht ermitteln konnte, durfte das Finanzamt den Abzug der Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Reparaturleistungen als Werbungskosten (§ 9 Abs. 1 Satz 1 EStG) ablehnen, weil nicht auszuschließen war, daß der Schaden auch durch betriebsgewöhnlichen Verschleiß verursacht worden sein konnte.

Allerdings ist der Anwendungsbereich für Beweislastentscheidungen im LJA-Verfahren aus zwei Gründen, die mit der Eigenart dieses durch Verwaltungsvorschriften gesteuerten Verfahrens zusammenhängen, enger:

Der Finanzbeamte erlangt die Überzeugung von der Richtigkeit einer Tatsachenbehauptung in vielen Fällen leichter, weil er sich in den geschilderten Grenzen⁵⁶⁷ mit einer Glaubhaftmachung des Tatsachenvortrages begnügen darf, wenn an der Richtigkeit des Vortrages keine Zweifel bestehen.

Außerdem wird seine Überzeugung durch Verwaltungsregeln gesteuert, denen er zu folgen verpflichtet ist. Weil er in beiden Fällen eine Überzeugung gebildet hat oder im Interesse einer gleichförmigen Beweiswürdigung und Rechtsanwendung hat bilden müssen, kommt es nicht mehr zu einer Beweislastentscheidung. Soweit dabei der oben skizzierte Rahmen nicht gesprengt wird, verschieben diese Besonderheiten den Bereich zwischen Beweiswürdigung und Beweislast auch nicht unzulässig.

12. Die Kontrolle der behördlichen Sachverhaltsermittlung

Das Finanzgericht prüft die Rechtmäßigkeit von Bescheiden über den LJA, wenn der Arbeitnehmer zulässig Klage erhoben hat. Es erforscht dabei – wie die Finanzbehörde (§ 88 Abs. 1 AO) – den Sachverhalt von Amts wegen (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO), ohne an das Vorbringen der Beteiligten, damit an die Rechtsanwendung einschließlich der Sachverhaltsermittlung und Sachverhaltswürdigung durch die Finanzbehörde, gebunden zu sein (§ 76 Abs. 1 Satz 5 FGO). Das Finanzgericht ermittelt und würdigt den Sachverhalt selbst und entscheidet nach seinen freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung⁵⁶⁸ (§ 96 Abs. 1 Satz 1

⁵⁶⁶ Vgl. auch FG Baden-Württemberg Ur. v. 7. 2. 1984 I 148/81, EFG 1984, 543.

⁵⁶⁷ Vgl. dazu oben III 7. b) (S. 326 ff.) und 8. (S. 329 ff.).

⁵⁶⁸ Beispiel: BFH Ur. v. 19. 3. 1982 VI R 25/80, BStBl. II 1982, 442 (443).

FGO). Dabei ist es auch an Verwaltungsvorschriften nicht gebunden, die die Sachverhaltsermittlung für die Finanzbehörden erleichtern.

Die Verwaltungsvorschriften wenden sich nicht wie Gesetze mit Ansprüchen und Verpflichtungen an den Steuerpflichtigen. Sie füllen die gesetzlichen Bestimmungen über die Sachverhaltsermittlung aus, indem sie sie erläutern⁵⁶⁹. Sie wenden sich an die Finanzbehörden und ihre Beamten⁵⁷⁰. Die Finanzgerichte wenden diese sogenannten norminterpretierenden Verwaltungsvorschriften⁵⁷¹ nicht an⁵⁷². Bei der allein nach den gesetzlichen Bestimmungen durchgeführten Sachverhaltsermittlung erweist sich, ob die nach den Verwaltungsvorschriften durchgeführte Aufklärung des Sachverhalts rechtmäßig war⁵⁷³.

So muß das Finanzgericht dem Vorbringen eines klagenden Arbeitnehmers nachgehen, daß er ein Zimmer seiner Wohnung so gut wie ausschließlich für berufliche Zwecke nutze, wenn es die Finanzbehörde nicht bereits getan hat. Das Finanzgericht muß prüfen, ob die von dem Arbeitnehmer angegebenen oder unter seiner Mitwirkung ermittelten Beweisanzeichen einen so hohen Beweiswert haben, daß sie die in der typischen Regelung in A 29 Satz 1 LStR niedergelegte allgemeine Erfahrung, nach der Arbeitnehmer Zimmer in der Wohnung nicht so gut wie ausschließlich beruflich nutzen, mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit im Streitfall widerlegen⁵⁷⁴.

Das Finanzgericht⁵⁷⁵ kann auch, ohne an die Beweisregel in dem BMF-Schreiben vom 26. November 1981⁵⁷⁶ gebunden zu sein, wonach eine doppelte Haushaltsführung bei einem mehr als sechs Monate langen Aufenthalt der Ehefrau des Gastarbeiters am Arbeitsort in der Bundesrepublik Deutschland nicht mehr vorliege, nach freier Überzeugung entscheiden, ob der Familienhaushalt im Heimatland noch bei einem 11 Monate langen Aufenthalt des Gastarbeiter-Ehegatten fortbesteht⁵⁷⁷. Kann es die Überzeugung vom Wegfall der Voraussetzungen für die doppelte Haushaltsführung durch den Zuzug der Ehefrau in das Inland nicht mit der notwendigen Sicherheit gewinnen, muß es nach Beweislastgrundsätzen entscheiden. Während die Finanzbehörde durch die Bindung an die Beweisregel in der Verwaltungsvorschrift vom Wegfall der Voraussetzungen für die doppelte Haushaltsführung

569 Vgl. dazu auch BVerfG Beschl. v. 29. 9. 1978 1 BvR 955/77, BStBl. II 1978, 616.

570 Vgl. auch *Maunz* in *Maunz/Dürig*, FN 382, Art. 108 Rdnr. 60.

571 Zu den verschiedenen Arten von Verwaltungsvorschriften vgl. auch *Ossenbühl*, *Verwaltungsvorschriften und Grundgesetz*, Bad Homburg v.d.H. 1968, S. 25 ff.; *Tipke/Kruse*, FN 1, § 4 AO Tz. 32–38.

572 Vgl. BFH Ur. v. 17. 1. 1984 VI R 24/81, BStBl. II 1984, 522 (525); BFH Ur. v. 23. 7. 1976 VI R 228/74, BStBl. II 1976, 795.

573 Vgl. dazu auch *Ziemer/Haarmann/Lohse/Beermann*, FN 377, Tz. 9252.

574 Vgl. auch BFH Ur. v. 3. 8. 1985 VI R 68/82 zur Veröffentlichung bestimmt.

575 Beispiel: Hessisches FG Ur. v. 26. 10. 1984 IX 92/81, EFG 1985, 291.

576 BStBl. I 1981, 744.

577 Vgl. dazu BFH Ur. v. 2. 12. 1981 VI R 22/80, BStBl. II 1982, 323 (324).

rung (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG) ausgehen mußte, gelangt das Finanzgericht nach Beweislastgrundsätzen zur Stattgabe der Klage.

Verwaltungsvorschriften mit geschätzten Besteuerungsgrundlagen (Pauschalierungsvorschriften) müssen die Finanzgerichte dagegen beachten, dh. anwenden. Sie entwickeln nach höchstrichterlicher Rechtsprechung unter dem Gebot gleichmäßiger Besteuerung nach Art. 3 Abs. 1 GG in Verbindung mit § 85 AO eine Selbstbindung der Verwaltung⁵⁷⁸ und durch die Veröffentlichung einen Vertrauensschutz des Arbeitnehmers auf Gleichbehandlung⁵⁷⁹.

Dies führt dazu, daß die geschätzten Größen auch von den Finanzgerichten zu verwenden sind, sofern die Verwaltungsvorschriften den Rahmen des § 162 AO nicht sprengen⁵⁸⁰, indem sie im Einzelfall zu einer offensichtlich unrichtigen Besteuerung führen⁵⁸¹. Eine offensichtlich unzutreffende Besteuerung liegt nach der Rechtsprechung aber nicht schon vor, wenn die Aufwendungen des Arbeitnehmers geringer als die in Verwaltungsvorschriften gewährten Pauschbeträge sind⁵⁸². Sie sind vielmehr erst anzunehmen, wenn der dem Arbeitnehmer nach Abzug der Pauschbeträge verbleibende Arbeitslohn so gering ist, daß er davon seinen übrigen Lebensunterhalt offensichtlich nicht bestreiten kann⁵⁸³. Deshalb mußte das Finanzgericht Rheinland-Pfalz⁵⁸⁴ einem Malergesellen Verpflegungsmehraufwendungen anlässlich von Dienstreisen in Höhe der Pauschbeträge nach A 25 Abs. 6 Nr. 3 LStR bestätigen, obwohl der Malergeselle sich nach eigener Einlassung teilweise selbst verpflegt hatte und innerhalb eines begrenzten Reisegebietes tätig war. Dabei hält das Finanzgericht Rheinland-Pfalz – wie auch andere Finanzgerichte – die Pauschbeträge für Mehrverpflegungsaufwendungen bei Dienstreisen in den Lohnsteuer-Richtlinien für überhöht.

Der Fall zeigt die mE bedenkliche Tendenz in der höchstrichterlichen

578 Vgl. BFH Urt. v. 12. 4. 1984 IV R 112/81, BStBl. II 1984, 554 (557).

579 Vgl. dazu BFH Urt. v. 18. 9. 1981 VI R 44/77, BStBl. II 1981, 801 (804); BFH Urt. v. 14. 8. 1981 VI R 115/78, BStBl. II 1982, 24 (26); vgl. auch *Herrmann/Hener/Raupach*, EStG/KStG, 19. Aufl. Köln 1981, § 9 a EStG Anm. 3.

580 Vgl. dazu die Kritik v. *Trzaskalik*, FN 28, S. 315 (331 ff.).

581 Vgl. BFH Urt. v. 2. 4. 1982 VI R 48/80, BStBl. II 1982, 498 (499) mwN; ebenso wenn die Anwendung der Verwaltungsvorschriften zu einem offensichtlich falschen Ergebnis im Einzelfall führt: BFH Urt. v. 9. 12. 1983 VI R 196/81, BStBl. II 1984, 309 (310) mwN.

582 Vgl. auch BFH Urt. v. 16. 12. 1981 VI R 227/80, BStBl. II 1982, 302 (304).

583 Vgl. zB BFH Urt. v. 23. 4. 1982 VI R 30/80, BStBl. II 1982, 500 (502); FG Düsseldorf Urt. v. 17. 1. 1984 VIII 16/79 L, EFG 1984, 499 mwN.

584 Urt. v. 13. 2. 1984 5 K 348/83, EFG 1984, 542.

Rechtsprechung⁵⁸⁵, den Vereinfachungsgrundsatz zu Lasten des Grundsatzes der offensichtlich unzutreffenden Besteuerung auszuweiten⁵⁸⁶. Dadurch ist eine Korrektur fehlerhafter Ergebnisse im Einzelfall nur noch beschränkt möglich.

Offensichtlich nicht zutreffend ist die Besteuerung mE, wenn zB pauschale Mehrverpflegungsaufwendungen nach den Lohnsteuer-Richtlinien an Arbeitnehmer gewährt werden, obwohl die Möglichkeit der Selbstbeköstigung besteht und bei eintägigen Dienstreisen auch teilweise verwirklicht wird oder wenn der Arbeitnehmer nur ein überschaubares abgegrenztes Gebiet bereist⁵⁸⁷. Das Vereinfachungsprinzip kehrt auch die Beweislast um, wenn die Finanzbehörde zB konkrete Beweisanzeichen für eine ausschließliche Selbstverpflegung des Arbeitnehmers nachweisen und der Arbeitnehmer eine insoweit vorliegende Vermutung⁵⁸⁸ nicht durch stichprobenweisen Nachweis von Fremdverpflegung entkräften muß.

Nach meiner Überzeugung trägt der Gleichbehandlungs- und Vereinfachungszweck nur, wenn er durch das Regulativ der unzutreffenden Besteuerung wirklich nur auf vergleichbare Sachverhalte angewendet wird. Sonst könnten Verwaltungsvorschriften mit pauschal geschätzten Besteuerungsgrundlagen zu Steuersparbüchsen für einige Arbeitnehmer mit der Möglichkeit von eintägigen Dienstreisen verkümmern.

IV. Der Lohnsteuer-Jahresausgleich für im Inland wohnende Arbeitnehmer mit ausländischer Staatsangehörigkeit (Gastarbeiter)

1. Deutsches Steuerrecht und Heimatrecht der Gastarbeiter

Das deutsche Steuerrecht erlegt allen in der Bundesrepublik Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Personen (vgl. § 1 Abs. 1 EStG) grundsätzlich gleiche Geldleistungspflichten auf. Nach dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit und der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung werden Gastarbeiter nicht höher und nicht niedriger als vergleichbare deutsche Arbeitnehmer

585 Übersicht bei *Schmidt/Drenseck*, FN 30, § 9 a Anm. 7 a.

586 Die eigene Lebenserfahrung des FG rechtfertigt regelmäßig keine Abweichung von einer Pauschalierung in Verwaltungsvorschriften (so BFH Urt. v. 9. 12. 1983 VI R 196/81, BStBl. II 1984, 309, 311). Die Nichtanwendung soll auf Ausnahmefälle, für die ein strenger Maßstab gilt, beschränkt bleiben (vgl. BFH Urt. v. 23. 4. 1982 VI R 30/80, BStBl. II 1982, 500 (501)).

587 Vgl. dazu oben III 9. (S. 331 ff.) und Anm. 543–545.

588 Vgl. dazu die Ausführungen in BFH Urt. v. 14. 8. 1981 VI R 115/78, BStBl. II 1982, 24 (27).

besteuert⁵⁸⁹. Deshalb erhält der Gastarbeiter trotz sparsamer Lebensführung in Deutschland den gleichen Regelsatz für Verpflegungsaufwand⁵⁹⁰ bei doppelter Haushaltsführung wie sein deutscher Kollege. Der Gastarbeiter braucht sich darauf ebenso wie sein deutscher Kollege auch keinen Vorteilsausgleich⁵⁹¹ durch ersparte Aufwendungen anrechnen zu lassen⁵⁹², wenn er durch die doppelte Haushaltsführung höhere Aufwendungen für die gemeinsame Haushaltsführung am Arbeitsort erspart.

Materielles Steuerrecht und Steuerverfahrensrecht sind für in der Bundesrepublik Deutschland tätige ausländische Arbeitnehmer in gleicher Weise wie für inländische Arbeitnehmer anzuwenden⁵⁹³. Soweit sich allerdings im Inland besteuerte Sachverhalte vollständig oder teilweise im Ausland ereignen, kann der deutsche Gesetzgeber diesen Besonderheiten Rechnung tragen. Da die Steuerrechtsnormen regelmäßig von der Rechts- und Sozialordnung der Bundesrepublik Deutschland ausgehen, darf der Gesetzgeber Auslandssachverhalte ohne die ausländische Rechtsordnung und ohne die im Ausland geltende Wertanschauung berücksichtigen, wenn ausländische Arbeitnehmer dadurch steuerliche Vergünstigungen erreichen, die inländischen Arbeitnehmern versagt sind. Deshalb dürfen Gastarbeiter bedürftige Personen in der Heimat nur unter den im Inland geltenden Maßstäben (§ 33 a Abs. 1 Satz 4 zweiter Teil EStG) und nur insoweit unterstützen, als die Aufwendungen nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaates der unterhaltenen Personen notwendig und angemessen sind⁵⁹⁴ (§ 33 a Abs. 1 Satz 4 erster Teil EStG).

Konkret bedeutet dies, daß der türkische Gastarbeiter seine mit ihm in intakter Ehe in der Heimat lebende Ehefrau ebensowenig wie ein inländischer Arbeitnehmer⁵⁹⁵ seine hier lebende Ehefrau nach § 33 a Abs. 1 EStG unterstützen darf⁵⁹⁶ und daß die Unterstützung des jugoslawischen Gastarbeiters für seinen Vater, der mit seiner Rente an der Grenze, aber nicht unterhalb des landestüblichen Existenzminimums lebt, ebensowenig notwendig im Sinne von § 33 a Abs. 1 EStG ist wie die Unterstützung eines vergleichbaren Rentners im Inland⁵⁹⁷. Auch die Unterstützung seiner

589 Die Rechtmäßigkeit der Arbeitsaufnahme ist für die Besteuerung unerheblich, vgl. BFH Urt. v. 16. 12. 1983 VI R 93/81, BStBl. II 1984, 271 (272).

590 Vgl. BFH v. 2. 9. 1977 VI R 114/76, BStBl. II 1978, 26 (30).

591 So noch FG Berlin Urt. v. 26. 11. 1976 III 412/76, EFG 1977, 311.

592 Vgl. BFH Urt. v. 2. 9. 1977 VI R 114/76, BStBl. II 1978, 26 (30).

593 Vgl. BFH Urt. v. 17. 1. 1984 VI R 244/80, BStBl. II 1984, 527 (528, 529).

594 Vgl. BFH Urt. v. 20. 1. 1978 VI R 170/76, BStBl. II 1978, 342 (343).

595 Vgl. BFH Urt. v. 30. 7. 1971 VI R 142/68, BStBl. II 1971, 764 (767); BFH Urt. v. 19. 8. 1966 VI 268/65, BStBl. III 1967, 21 (22).

596 BFH Urt. v. 14. 5. 1982 VI R 136/80, BStBl. II 1982, 776 (777); BFH Urt. v. 28. 11. 1980 VI R 226/77, BStBl. II 1981, 319 (320); BFH Urt. v. 22. 6. 1979 VI R 85/76, BStBl. II 1979, 666 (662, 663).

597 Vgl. BFH Urt. v. 20. 1. 1978 VI R 170/76, BStBl. II 1978, 342 (343).

zweiten oder dritten mit ihm zB in Marokko in intakter Ehe lebende Ehefrau⁵⁹⁸ ist für einen marokkanischen Gastarbeiter keine außergewöhnliche Belastung⁵⁹⁹. Der deutsche Steuergesetzgeber darf die Unterstützungsleistungen eines irakischen Gastarbeiters abweichend von den Regeln des internationalen Privatrechts⁶⁰⁰ und abweichend von irakischem Zivilrecht dem Grunde nach nur dann als außergewöhnliche Belastung zum Abzug zulassen, wenn die Unterstützung nach inländischen Maßstäben⁶⁰¹ zwangsläufig – weil sittlich geboten – ist⁶⁰². Maßstab für die Abzugsfähigkeit dem Grunde und auch der Höhe nach ist die Gleichmäßigkeit der Besteuerung mit einem vergleichbaren Sachverhalt im Inland⁶⁰³. Mehr als ein ausländischer Steuerpflichtiger für die Unterstützung seiner im Inland lebenden Angehörigen absetzen kann, darf ein Gastarbeiter für die Unterstützung bedürftiger Angehöriger in der Heimat auch nicht abziehen (§ 33 a Abs. 1 Satz 4 EStG).

Internationales Privatrecht braucht bei der Anwendung deutscher Steuergesetze nur beachtet zu werden, wenn sich dadurch keine Steuervergünstigungen gegenüber inländischen Steuerpflichtigen ergeben. Der mit zwei Frauen verheiratete marokkanische Gastarbeiter, der mit seiner zuletzt verheirateten Ehefrau in der Bundesrepublik Deutschland lebt⁶⁰⁴, erhält die mit einer rechtsgültigen Ehe steuerlich verbundenen Vergünstigungen (Splittingtarif, Verdoppelung von Höchst-, Pausch- und Freibeträgen), wenn die nach dem Heimatrecht zu beurteilende Ehe mit der zweiten Ehefrau wirksam⁶⁰⁵ geschlossen worden ist⁶⁰⁶ und das internationale Privatrecht⁶⁰⁷ (Art. 30 EGBGB) dieser Ehe keine Wirksamkeitsvorbehalte⁶⁰⁸ entgegengesetzt (Art. 13 EGBGB).

Dagegen löst die nach dem Heimatrecht des Gastarbeiters mögliche Privatschei-

598 Vgl. Hessisches FG Urt. v. 11. 12. 1981 I 90/81, EFG 1984, 348 (349).

599 Vgl. dazu auch *Schmidt/Drenseck*, FN 30, § 33 a Anm. 2 d.

600 Die rechtlichen Unterhaltspflichten von Gastarbeitern gegenüber ihren Angehörigen (zB Eltern) in der Heimat richten sich nicht nach §§ 1601 ff. BGB, sondern gemäß internationalem Privatrecht (vgl. Art. 22 EGBGB) nach dem Heimatrecht der anspruchsberechtigten Person (vgl. *Soergel/Siebert*, FN 154, Art. 22 EGBGB Anhang II Anm. 20).

601 Unterhaltsgewährung gegenüber bedürftigen Verwandten (§ 15 AO) in gerader Linie (zB Eltern) und Verwandten zweiten (zB Geschwister) und dritten Grades (Onkel, Tanten) in der Seitenlinie, sowie Verschwägerten in gerader Linie und Verschwägerten zweiten Grades in der Seitenlinie ist regelmäßig sittlich geboten; vgl. auch BFH Urt. v. 25. 3. 1983 VI R 275/80, BStBl. II 1983, 453 (457).

602 Vgl. BFH Urt. v. 17. 1. 1984 VI R 244/80, BStBl. II 1984, 527 (530 ff.).

603 Deshalb greift auch ein Diskriminierungsverbot aus DBA nicht ein (vgl. dazu BFH Urt. v. 18. 12. 1981 VI R 97/81, BStBl. II 1982, 256 (258)).

604 Vgl. Hessisches FG Urt. v. 11. 12. 1982 I 90/81, EFG 1982, 348 (349).

605 Vgl. auch *Bergmann/Ferid*, Internationales Ehe- und Kindschaftsrecht, 6. Aufl. Frankfurt M. 1983, Bd. VI, Marokko S. 12, 42. Lfg. 1971.

606 Vgl. auch BVerfG Urt. v. 30. 4. 1985 I C 33/81, NJW 1985, 2097 (für Jordanien).

607 Vgl. *Palandt/Heldrich*, FN 150, Art. 30 EGBGB Anm. 5 d bb.

608 Vgl. *Schwimmann*, in Münchner Kommentar zum BGB, München 1983, Art. 13 EGBGB Rdnr. 45; *von Bar* in Staudinger, BGB, 12. Auflage Berlin 1983, Art. 13 EGBGB Rdnr. 71, Art. 14 EGBGB Rdnr. 11 ff.

dung durch eine einseitige nicht empfangsbedürftige Willenserklärung (Verstoßung = talaq) im Inland⁶⁰⁹ für die deutsche steuerrechtliche Beurteilung die wirksam geschlossene Ehe nicht auf⁶¹⁰ (Art. 17 Abs. 4 EGBGB).

Heimatrecht des Gastarbeiters kann für seine Besteuerung im Inland von Bedeutung sein, wenn die Erfüllung der inländischen Steuerrechtsnormen unmittelbar durch die Rechtslage im Ausland beeinflusst wird⁶¹¹. Die Gleichmäßigkeit der Besteuerung wird unter Berücksichtigung des Heimatrechts erreicht. Dafür zwei Beispiele:

Für den Abzug von Unterhaltsleistungen an die im Heimatland des Gastarbeiters lebenden Kinder nach § 33 a Abs. 1 EStG ist von Bedeutung, ob das Heimatland Kindergeld zahlt oder eine vergleichbare Leistung erbringt⁶¹². Dies ist zB in Tunesien, Marokko⁶¹³ und zum Teil in Jugoslawien nicht der Fall.

Weil Sozialversicherungsbeiträge von jugoslawischen Gastarbeitern, die im Inland für jugoslawische Arbeitgeber tätig sind, nach jugoslawischem Recht vollständig vom Arbeitgeber aufgebracht werden, ist der Lohnsteuerabzug nach der besonderen Lohnsteuertabelle B mit der gekürzten Vorsorgepauschale vorzunehmen⁶¹⁴ (§§ 38 Abs. 1, 39b Abs. 2 Satz 4 EStG).

In anderen Fällen beeinflusst das Heimatrecht des Gastarbeiters nur die Begründung, nicht aber das Ergebnis der inländischen Besteuerung; etwa wenn die mit dem Gastarbeiter aus der Türkei⁶¹⁵ oder aus Jugoslawien⁶¹⁶ nur religiös verheiratete Frau den Haushalt im Heimatland führt und die gemeinsamen Kinder betreut⁶¹⁷, das staatliche Eherecht der Türkei und Jugoslawiens die Ehe

609 Vgl. auch BayObLG Beschl. v. 30. 8. 1984 BReg 1 Z 57/84, NJW 1985, 2095.

610 Vgl. auch BGH Beschl. v. 14. 10. 1981 IV b ZB 718/80, NJW 1982, 517 (519, 520).

611 So ist zB das Vaterschaftsanerkennnis (§§ 1600 a, b ff. BGB) eines Gastarbeiters (Art. 22 Abs. 2 EGBGB) nach Heimatrecht (vgl. BGH Beschl. v. 30. 9. 1981 IV b ZB 522/80, NJW 1982, 521) für die Angehörigeneigenschaft (§ 15 Abs. 1 Nr. 3 AO) bedeutsam.

612 Vgl. die umfangreiche Übersicht über die Rechtslage in den Heimatländern von Gastarbeitern: Anhang 14 zu den LStR 1984.

613 Vgl. aber OFD Bremen v. 18. 7. 1977, StEK EStG § 33 a Abs. 1 Nr. 37.

614 StF Hamburg v. 5. 12. 1984, DSz E 1985, 43 (44).

615 Nach Art. 108 des türkischen Bürgerlichen Gesetzbuchs v. 17. 2. 1926 muß die Ehe standesamtlich geschlossen werden. Eine nur in religiöser Form geschlossene Ehe ist eine Nichtehe (vgl. *Bergmann/Ferid*, FN 605, Türkei S. 19 Anm. 1).

616 Auch nach dem Recht der jugoslawischen Gliedrepubliken kann die Ehe nur wirksam staatlich geschlossen werden. Eine religiöse Trauung setzt den Nachweis vorangegangener staatlicher Trauung voraus (vgl. Art. 14 Abs. 1, Art. 23 Gesetz über die Ehe v. 26. 9. 1973 Mazedonien; vgl. Art. 23 Abs. 1, 32 Abs. 1 Gesetz über die Ehe v. 19. Juli 1973 Montenegro).

617 Vgl. auch FG Hamburg Ur. v. 13. 2. 1985 I 303/81, EFG 1985, 491 (Türkei); FG Münster Ur. v. 13. 9. 1984 III 6194/82 L, EFG 1985, 172 (Jugoslawien); aM Hessisches FG Ur. v. 24. 4. 1985 10 K 257/84, EFG 1985, 492.

als nicht wirksam anerkennt und der Gastarbeiter Werbungskosten wegen doppelter Haushaltsführung geltend macht⁶¹⁸. Richtschnur für die Lösung derartiger Fälle bleibt die gleichmäßige Anwendung des deutschen Steuerrechts ebenso wie in vergleichbaren Fällen, die sich im Inland ereignen.

Besonderheiten treten bei der Ermittlung und Würdigung des ermittelten Sachverhalts auf, soweit er sich im Ausland ereignet hat. Den Ermittlungsschwierigkeiten begegnet das Verfahrensrecht in § 90 Abs. 2 AO.

2. Erweiterte Mitwirkungspflicht für Gastarbeiter bei der Aufklärung von Auslandssachverhalten

Die Möglichkeiten der deutschen Finanzbehörden und Finanzgerichte Sachverhalte von Amts wegen aufzuklären (§§ 88 Abs. 1 Satz 1 AO, 76 Abs. 1 Satz 1 FGO) enden regelmäßig an der deutschen Grenze. Im Wege von Rechts- und Amtshilfe sind Ermittlungen im Ausland nur begrenzt und beschwerlich möglich⁶¹⁹, was noch dargestellt werden wird⁶²⁰.

Um das dadurch entstehende Aufklärungsdefizit zu verringern, steigert § 90 Abs. 2 AO die Mitwirkungspflicht⁶²¹ des Steuerpflichtigen bei der Aufklärung des Sachverhalts, soweit er sich im Ausland ereignet hat⁶²². Über die allgemeine Verpflichtung hinaus (§ 90 Abs. 1 Satz 2 AO), die für die Besteuerung erheblichen Tatsachen vollständig und wahrheitsgemäß offenzulegen und die ihm bekannten Beweismittel anzugeben (§ 90 Abs. 1 Satz 2 AO), ist der Steuerpflichtige verpflichtet, den Teil des Sachverhalts, der sich im Ausland verwirklicht hat, soweit ihm dies möglich und zumutbar ist, aufzuklären⁶²³. Außerdem muß er die dafür erforderlichen Beweis-

618 Vgl. *Schmidt/Drenseck*, FN 30, § 9 Anm. 9d zur doppelten Haushaltsführung bei eheähnlicher Lebensgemeinschaft mWn.

619 Zum Verhältnis von § 88 AO und § 90 Abs. 2 AO vgl. auch FG Rheinland-Pfalz Ur. v. 15. 3. 1978 I 358/77, EFG 1978, 389.

620 Vgl. unten IV 8. d) (S. 366 ff.).

621 Zur Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten vgl. auch BFH Ur. v. 14. 5. 1982 VI R 266/80, BStBl. II 1982, 772; BFH Ur. v. 20. 1. 1978 VI R 193/74, BStBl. II 1978, 338; BFH Ur. v. 21. 1. 1976 I R 234/73, BStBl. II 1976, 513; BFH Ur. v. 21. 5. 1971 III R 125-127/70, BStBl. II 1971, 721; BFH Ur. v. 17. 7. 1968 I 121/64, BStBl. III 1968, 695; BFH Ur. v. 13. 7. 1962 VI 100/61 U, BStBl. III 1962, 428; BFH Ur. v. 7. 4. 1959 I 2/58 S, BStBl. III 1959, 233; RFH Ur. v. 9. 1. 1934 I A 344/32, RStBl. 1934, 382.

622 Vgl. dazu allgemein: *Söbn* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, FN 275, § 90 AO Rdnr. 62 ff. (64); *Jansen*, Die Sachverhaltsaufklärung bei internationalen Steuerfällen, StBp. 1977, 97 ff.; *Menck*, Internationale Amtshilfe in Steuersachen, DStZ A 1971, 57 ff.

623 Beispiele: BFH Ur. v. 20. 1. 1978 VI R 193/74, BStBl. II 1978, 338; FG Köln Ur. v. 20. 10. 1982 I (VII) 216/80 L, EFG 1983, 291 (293).

mittel unter Ausschöpfung aller für ihn bestehenden rechtlichen und tatsächlichen Möglichkeiten⁶²⁴ (§ 90 Abs. 2 Satz 2 AO) beschaffen (§ 90 Abs. 2 Satz 1 AO). Weil sich der Steuerpflichtige nicht darauf berufen kann, daß ihm dies unmöglich ist, wenn er die Möglichkeit früher einmal gehabt hatte (§ 90 Abs. 2 Satz 3 AO), trifft ihn über die Aufklärungs- und Beweismittelbeschaffungspflicht hinaus eine Vorsorgepflicht zur Aufklärung und zur Beweismittelbeschaffung⁶²⁵.

Dadurch wird aber die Pflicht der Finanzbehörde und des Finanzgerichts, den steuerlichen Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln (§§ 88 Abs. 1 Satz 1 AO, 96 Abs. 1 Satz 1 FGO), nicht aufgehoben⁶²⁶. Die Umstände des Auslandssachverhalts verringern die Amtsaufklärungspflicht der Finanzbehörde und des Finanzgerichts auf das ihnen mögliche Maß.

Möglichkeiten, Tatsachenkenntnisse über Vorgänge und Verhältnisse im Ausland zu erwerben, sind für Finanzbehörden und Finanzgerichte vorhanden. So können zB Erkenntnisse über steuerliche Auslandsbeziehungen, die das Bundesamt für Finanzen auswertet⁶²⁷, amtliche Merkblätter (zB für Auslandstätige und Auswanderer vom Bundesverwaltungsamt⁶²⁸) oder Länderkurzberichte des Statistischen Bundesamtes⁶²⁹ herangezogen und die Hilfe der deutschen Vertretungen im Ausland⁶³⁰ oder der Auslandsvertretungen der Gastarbeiterländer im Inland⁶³¹ beansprucht⁶³² werden.

Eine kleine Kostprobe aus dem Länderkurzbericht 1984 des Statistischen Bundesamtes über die Verhältnisse in der Türkei⁶³³ soll dies belegen:

In der Türkei waren 1982 61 % der Erwerbspersonen in der Landwirtschaft beschäftigt, aber nur 0,8 % davon sozialversichert. Nur 29,6 % aller türkischen Frauen, aber schon 42 % der unter 15 Jahre alten Jugendlichen waren erwerbstätig. Die Arbeitslosenquote liegt seit 1977 etwa bei 18 %. 1984 wird die Zahl der Arbeitslosen auf 3,5

624 § 90 Abs. 2 AO enthält keine Beweismittelbeschränkung, vgl. auch BFH Urt. v. 14. 5. 1982 VI R 18/81, BStBl. II 1982, 774 (776).

625 Vgl. dazu *Tipke/Kruse*, FN 1, § 90 AO Tz. 6; *Söhm* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, FN 275, § 90 AO Rdnr. 70 ff.

626 Vgl. dazu BFH Urt. v. 21. 1. 1976 I R 234/73, BStBl. II 1976, 513 (515); BFH Urt. v. 13. 7. 1962 VI 100/61 U, BStBl. III 1962, 428 (429).

627 Vgl. auch BFH Urt. v. 5. 3. 1981 IV R 94/78, BStBl. II 1981, 658 (659).

628 Vgl. auch BFH Urt. v. 17. 1. 1984 VI R 244/80, BStBl. II 1984, 527; FG Hamburg Urt. v. 26. 8. 1977 I 174/76 EFG 1978, 121 (122).

629 So auch BFH Urt. v. 2. 9. 1977 VI R 114/76, BStBl. II 1978, 26 (28).

630 ZB zur Legalisation von Urkunden (vgl. §§ 438 Abs. 2 ZPO, 13, 14 KonsG).

631 Vgl. FG Münster Urt. v. 13. September 1984 III 6194/82 L, EFG 1985, 172.

632 Zu Rechtsauskünften ausländischer Behörden vgl. Hessisches FG Urt. v. 24. 4. 1985 10 K 257/84, EFG 1985, 492.

633 Kohlhammer-Verlag Stuttgart, Oktober 1984.

Mio. von 19 Mio. Erwerbspersonen und 48 Mio. Einwohnern geschätzt. Die Inflationsrate erreichte in der ersten Hälfte 1980 bis zu 120 % jährlich, flachte bis Ende 1982 auf rund 35 % ab und liegt 1984 bei etwa 55 %.

Damit lassen sich selbstverständlich keine Einzelfälle lösen. Das Verständnis für die Beurteilung eines steuerlichen Sachverhalts, der sich in der Türkei ereignet hat, wird durch die Kenntnis dieser Umstände aber nicht leiden.

Die Amtsaufklärung über Auslandssachverhalte wird weiter durch zweisprachige Beweisurkunden (zB Bedürftigkeitsbescheinigungen) erleichtert, die im Zusammenwirken von deutschen Finanzbehörden und Auslandsvertretungen der Gastarbeiterländer entwickelt worden sind⁶³⁴, Fragen nach den wichtigsten steuerlich erheblichen Tatsachen enthalten und mit Hilfe der Behörden im Ausland aufgenommen werden. Durch amtliche Ermittlungen über die zum Lebensunterhalt im Ausland im Vergleich zum Inland notwendigen Unterhaltsleistungen haben die Finanzbehörden durch bundeseinheitlich geltende Verwaltungsvorschrift (sogenannter Ländergruppenverlaß⁶³⁵) die Sachverhaltsaufklärung von Auslandssachverhalten vereinfacht⁶³⁶ und eine gleichmäßige Rechtsanwendung ermöglicht⁶³⁷.

Trotz dieser vorgefertigten Amtsermittlung von Auslandssachverhalten bleibt für die gesteigerte Aufklärungs- und Beweisbeschaffungspflicht des Steuerpflichtigen ein breiter Raum⁶³⁸. Die gesteigerten Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen beeinflussen die Zumutbarkeit, amtliche Sachverhaltsermittlung über Verhältnisse im Ausland mit dem gleichen Ziel zu betreiben⁶³⁹. Amtsaufklärungspflicht (§§ 88 Abs. 1 Satz 1 AO, 76 Abs. 1 Satz 1 FGO) und gesteigerte Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen (§ 90 Abs. 2 AO) schließen sich nicht aus. Sie ergänzen sich. Das gegenseitige Verhältnis bestimmt die Zumutbarkeit. Dem verringerten Maß an Amtsaufklärungspflicht tritt ein gesteigerter Umfang von Sachverhaltsaufklärungs- und Beweismittelbeschaffungspflichten des Steuerpflichtigen gegenüber.

3. Beweiswürdigung und Beweislast bei Auslandssachverhalten

Das auf diese Weise vom Geschehen im Ausland gewonnene Bild ist nach den allgemeinen Regeln zu würdigen.

634 Vgl. dazu BFH Urt. v. 20. 1. 1978 VI R 193/74, BStBl. II 1978, 338 (340).

635 BMF v. 26. 10. 1979, BStBl. I 1979, 622.

636 Zu den sonst vorhandenen Schwierigkeiten vgl. FG Hamburg Urt. v. 14. 6. 1976 VI 201/78, EFG 1979, 601.

637 Vgl. BFH Urt. v. 17. 1. 1984 VI R 24/81, BStBl. II 1984, 522 (526).

638 Beispiel: BFH Urt. v. 13. 7. 1962 VI 100/61 U, BStBl. III 1962, 428 (429).

639 Vgl. BFH Urt. v. 21. 1. 1976 I R 234/73, BStBl. II 1976, 513 (515).

Der Überzeugungsgrad des Beurteilers (also das Beweismaß⁶⁴⁰) von der Wahrheit der Tatsachenbehauptungen, die sich auf Auslandssachverhalte beziehen, ist kein anderer als bei der Würdigung eines behaupteten Inlandssachverhalts. Der Beurteiler muß sich die persönliche Überzeugung vom Vorhandensein oder Nichtvorhandensein der rechtserheblichen Tatsachen im Ausland aufgrund der vorhandenen Beweisergebnisse verschaffen. Er muß persönliche Zweifel zurückdrängen, wenn sie für einen besonnenen, die Verhältnisse im Ausland überschauenden Beobachter keine Bedeutung haben.

Bei der Überzeugungsbildung für Auslandssachverhalte darf der Beurteiler nach § 90 Abs. 2 AO zwei Umstände einbeziehen:

- (1) Der Steuerpflichtige hat nicht alle für ihn bestehenden (zumutbaren) rechtlichen und tatsächlichen Möglichkeiten zur Sachverhaltsaufklärung oder zur Beweismittelbeschaffung ausgeschöpft (§ 90 Abs. 2 Satz 2 AO).
- (2) Er hat die tatsächliche oder rechtliche Unmöglichkeit oder die Unzumutbarkeit, nachträglich den Sachverhalt im Ausland aufzuklären oder dort Beweismittel zu beschaffen, nicht durch ihm mögliche Vorsorgemaßnahmen abgewendet (§ 90 Abs. 2 Satz 3 AO).

Die in der Rechtsprechung im Zusammenhang mit Auslandssachverhalten oft hervorgehobenen „strengen Nachweise“⁶⁴¹ oder die geforderte „sorgfältige Prüfung“⁶⁴² erhöhen nicht das Beweismaß, sondern fordern den Beurteiler nur auf, bei der Überzeugungsbildung über Auslandssachverhalte die eben erwähnten Umstände zu beachten.

Die gesetzlich gerechtfertigte (§ 90 Abs. 2 Sätze 2 und 3 AO) Berücksichtigung dieser Beweiszeichen bei der Beweiswürdigung kann zur Überzeugung des Beurteilers führen, daß sich der geltend gemachte steuerermäßigende Sachverhalt nicht ereignet hat. Das muß aber nicht der Fall sein. § 90 Abs. 2 AO enthält keine gesetzliche Beweisregel, Pflichtverletzungen bei der Sachverhaltsaufklärung oder Beweiswürdigung von Auslandereignissen stets durch Abweisung des Begehrens zu ahnden. Die Überzeugung von der Wahrheit des behaupteten Auslandssachverhalts kann der Beurteiler trotzdem gewinnen⁶⁴³. Reichen nämlich die vorhandenen Tatsachen und Beweismittel, die unabhängig und nur zum Teil von dem Steuerpflichtigen beschafft worden sind, zur Überzeugungsbildung aus, hat seine (teilweise) Mitwirkungspflichtverletzung keine entscheidungserhebliche Bedeutung⁶⁴⁴.

640 Vgl. dazu oben III 7. (S. 324 ff.).

641 Vgl. dazu BFH Urt. v. 16. 12. 1983 VI R 3/81, BStBl. II 1984, 521 (522).

642 Vgl. dazu BFH Urt. v. 5. 9. 1980 VI R 75/80, BStBl. II 1981, 31 (33).

643 Vgl. BFH Urt. v. 14. 5. 1982 VI R 266/80, BStBl. II 1982, 772 (774).

644 Vgl. dazu BFH Urt. v. 16. 4. 1980 I R 75/78, BStBl. II 1981, 492 (493).

Läßt sich wegen der Mitwirkungspflichtverletzung keine Überzeugung – weder von der Wahrheit noch von der Unwahrheit der aufgestellten Behauptungen über den Auslandssachverhalt – gewinnen, ist nach allgemeinen Beweislastgrundsätzen zu entscheiden⁶⁴⁵.

Danach trägt der Steuerpflichtige den Nachteil, daß Tatsachen für eine Steuerbegünstigung nicht zur Überzeugung des Beurteilers nachgewiesen worden sind⁶⁴⁶. Insoweit ändert § 90 Abs. 2 AO die vorhandenen Beweislastregeln nicht. § 90 Abs. 2 AO ist aber auch nicht dahin mißzuverstehen, daß sich die Beweislast für den Nachweis steuerbegründender oder steuererhöhender Tatsachen im Ausland umkehrt und auf den Steuerpflichtigen übergeht⁶⁴⁷. Wie bereits erwähnt, berechtigt die Vorschrift nur dazu, die Aufklärungs- und Beweismittelbeschaffungspflichtverletzung sorgfältig zu würdigen. Sie verpflichtet den Steuerpflichtigen nur zur Beweismittelbeschaffung, aber nicht zur Beweisführung, daß sich ein steuerbegründender oder steuermindernder Sachverhalt im Ausland (nicht) ereignet hat. Eine Beweislastumkehr⁶⁴⁸ kann bei Auslandssachverhalten⁶⁴⁹ eintreten, wenn außer der Mitwirkungspflichtverletzung weitere – hier nicht zu verfolgende – Voraussetzungen hinzutreten. Zusammengefaßt verpflichtet § 90 Abs. 2 AO den Steuerpflichtigen, die verringerten Möglichkeiten und Befugnisse der Finanzbehörden und Finanzgerichte zur Ermittlung von Auslandssachverhalten durch vorsorgliche Aufklärung und Beweismittelbeschaffung und durch nachträgliche Ausschöpfung aller bestehenden rechtlichen und tatsächlichen Möglichkeiten zur Sachverhaltsaufklärung und Beweismittelbeschaffung auszugleichen. Pflichtverletzungen dürfen bei der Überzeugungsbildung gewürdigt werden. Das Beweismaß verändert § 90 Abs. 2 AO nicht. Die Vorschrift rechtfertigt ohne das Hinzutreten weiterer Umstände keine Beweislastumkehr für steuerbegründende oder steuererhöhende Tatsachen.

4. Gesteigerte Mitwirkungspflichten von Gastarbeitern

Auch Gastarbeiter müssen nach § 90 Abs. 2 AO im Rahmen des Zumutbaren⁶⁵⁰ in besonderem Maße an der Aufklärung des Sachverhalts mitwirken,

645 Beispiel: BFH Urt. v. 20. 1. 1978 VI R 193/74, BStBl. II 1978, 338 (339); FG Düsseldorf Beschl. v. 1. 3. 1984 II 170/83 A (E), EFG 1984, 535 (536).

646 Beispiel: BFH Urt. v. 14. 5. 1982 VI R 266/80, BStBl. II 1982, 772 (773).

647 So aber im Ergebnis FG Hamburg Urt. v. 26. 6. 1982 VII 65/81, EFG 1983, 293.

648 Beispiel: BFH Urt. v. 7. 7. 1983 VII R 43/80, BStBl. II 1983, 760 (761).

649 Beispiel: BFH Urt. v. 12. 6. 1975 IV R 10/72, BStBl. II 1975, 853, 856 (zweifelhaft).

650 Vgl. BFH Urt. v. 20. 1. 1978 VI R 193/74, BStBl. II 1978, 338 (339).

der sich im Ausland ereignet. Dazu dürfen von ihnen eindeutige und auch zusätzliche Beweismittel gefordert werden⁶⁵¹. Zusätzliche Beweismittel gegenüber vergleichbaren Sachverhalten im Inland sind gerechtfertigt, weil sich die Überzeugung von der Richtigkeit einer Tatsachenbehauptung über hiesige Verhältnisse regelmäßig auf vielfältige und in ihrem Beweiswert besser zu beurteilende Beweisanzeichen stützen kann, ua. auch mit Hilfe einer umfangreicheren Lebens-, Verwaltungs- und Gerichtserfahrung gewinnen läßt.

Art und Umfang der gesteigerten Mitwirkungspflichten im einzelnen werden von den sachlichen Voraussetzungen der jeweiligen Steuerrechtsnorm bestimmt.

Die finanzielle Beteiligung des Gastarbeiters am Familienhaushalt (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG) in der Heimat ist leichter nachzuweisen als die notwendigen und angemessenen Unterhaltsleistungen für einen unterstützungsbedürftigen Familienangehörigen nach § 33 a Abs. 1 EStG⁶⁵². Haushaltsbeiträge im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung sind nämlich nur Beweisanzeichen für die Aufrechterhaltung des doppelten Haushalts. Sie sind selbst nicht absetzbar und unterliegen auch nicht den Grundsätzen der Abschnittsbesteuerung. Deshalb reicht der Nachweis von Zahlungen vor, während oder nach dem Ausgleichsjahr⁶⁵³ aus. Auf die Leistung von Haushaltsbeiträgen kann mittelbar von anderen Beweisanzeichen, zB einer Familienheimfahrt des Gastarbeiters und mit der Lebenserfahrung geschlossen werden, daß er dabei einen Nettomonatslohn mitzunehmen pflegt⁶⁵⁴.

Dagegen sind Beweiserleichterungen in diesem Umfang nach § 33 a Abs. 1 EStG schon deshalb ausgeschlossen, weil die Unterhaltsleistungen selbst einkommensmindernd abgesetzt werden sollen. Dies ist nach der gesetzlichen Regelung nur möglich, wenn die Grundsätze der Abschnittsbesteuerung (§ 11 Abs. 2 EStG) eingehalten werden und die Unterhaltsleistungen für jeden vollen Kalendermonat (§ 33 a Abs. 4 EStG) bestimmt und geeignet sind, dem laufenden Lebensbedarf des Empfängers zu dienen⁶⁵⁵. Der

651 Vgl. zB BFH Urt. v. 14. 5. 1982 VI R 266/80, BStBl. II 1982, 772 (773); BFH Urt. v. 20. 1. 1978 VI R 193/74, BStBl. 1978, 338 (339).

652 Vgl. BFH Urt. v. 16. 12. 1983 VI R 3/81, BStBl. II 1984, 521.

653 Vgl. FG Berlin Urt. v. 18. 10. 1983 VII 650/80, EFG 1984, 281; *Schmidt/Drenseck*, FN 30, § 9 Anm. 9b.

654 Vgl. BFH Urt. v. 16. 12. 1983 VI R 3/81, BStBl. II 1984, 521; BMF v. 26. 11. 1981 BStBl. I 1981, 744 Tz. 2.3.

655 Vgl. BFH Urt. v. 5. 9. 1980 VI R 75/80, BStBl. II 1981, 31 (32); BFH Urt. v. 22. 5. 1981 VI R 140/80, BStBl. II 1981, 713 (714, 715).

Nachweis dieses schwierig gestalteten Tatbestands stellt, wenn er sich im Ausland vollendet, nach § 90 Abs. 2 AO zu Recht erhöhte Anforderungen.

Deswegen dürfen Finanzämter und Finanzgerichte, wenn Gastarbeiter Unterhaltsleistungen an ihre in der Heimat lebenden Angehörigen geltend machen, zum Nachweis der Unterstützungsbedürftigkeit grundsätzlich vom Provinzgouverneur (Vali) oder dem Landrat (Kaymakam⁶⁵⁶) ausgestellte Unterhaltsbescheinigungen (Bakim Belgesi⁶⁵⁷) in deutscher Übersetzung und mit vollständigen Angaben zur Unterstützungsbedürftigkeit fordern⁶⁵⁸. Die Bescheinigung muß Name, Alter, Anschrift, Verwandtschaftsverhältnis der unterstützten Person zum antragstellenden Gastarbeiter sowie Angaben über Art und Umfang der eigenen Einnahmen und des eigenen Vermögens des Unterhaltsempfängers enthalten. Die Fragen, ob und welche anderen Personen unterhaltspflichtig sind, welche Unterstützungsleistungen sie erbracht haben und ab wann und aus welchen Gründen die Unterstützungsempfänger nicht selbst für ihren Lebensunterhalt aufkommen können, müssen beantwortet werden. Leben die Ehefrau und die Kinder des Gastarbeiters zum Beispiel mit den unterstützten Angehörigen – etwa den Eltern oder den Geschwistern des Gastarbeiters – in einem gemeinsamen Haushalt in der Heimat, so muß der Gastarbeiter auch die steuerlich nicht abzugsfähigen Unterhaltsleistungen an die Ehefrau und die Kinder nachweisen⁶⁵⁹, denn nur so kann geprüft werden, ob mit den Unterhaltsleistungen an die Ehefrau und die Kinder nicht auch das Existenzminimum für die Eltern oder Geschwister gesichert worden sind, so daß dafür weitere Leistungen nicht notwendig waren⁶⁶⁰.

Zum Nachweis tatsächlicher Unterstützungsleistungen an bedürftige Familienangehörige nach § 33 a Abs. 1 EStG kann die erweiterte Mitwirkungspflicht (§ 90 Abs. 2 AO) von einem Gastarbeiter zum Beispiel fordern⁶⁶¹, daß er über die Empfangsbestätigung der Angehörigen mit Unterschriftsbeglaubigung durch den Gemeindevorsteher hinaus bei Bargeldübergabe die Ein- und Ausreise durch entsprechende Eintragungen im Reisepaß nachweist und Bankbelege der türkischen Bank über den Umtausch der DM-Beträge nachweist⁶⁶². Es dürfen aber auch Überweisungsbelege, Rechnungen oder ähnliche leicht nachprüfbare Unterlagen verlangt werden⁶⁶³. Die Überweisung von Geldbeträgen ist eindeutig und leicht durch Post- oder Bankbelege über die Einzahlung im Inland⁶⁶⁴ und die Bestätigung der Bank im Empfängerland über die Auszahlung nachzuweisen⁶⁶⁵.

656 Vgl. OFD Düsseldorf v. 6. 3. 1984, StEK EStG § 33 a Abs. 1 Nr. 103.

657 FM NRW v. 24. 12. 1976, StEK EStG § 33 a Abs. 1 Nr. 34.

658 Vgl. BFH Urt. v. 20. 1. 1978 VI R 123/77, BStBl. II 1978, 340 (341).

659 Vgl. BFH Urt. v. 20. 1. 1978 VI R 123/77, BStBl. II 1978, 340 (341).

660 Vgl. BFH Urt. v. 22. 6. 1979 VI R 85/76, BStBl. II 1979, 660 (664); BFH Urt. v. 20. 1. 1978 VI R 170/76, BStBl. II 1978, 342.

661 Vgl. BFH Urt. v. 14. 5. 1982 VI R 266/80, BStBl. II 1982, 772 (774).

662 So BFH Urt. v. 19. 9. 1980 VI R 145/80, nicht veröffentlicht.

663 Vgl. BFH Urt. v. 17. 11. 1978 VI R 93/77, BStBl. II 1979, 146.

664 Vgl. BFH Urt. v. 14. 5. 1982 VI R 18/81, BStBl. II 1982, 774 (775).

665 Vgl. FG Düsseldorf Urt. v. 22. 6. 1982 XV 487/77 L, EFG 1983, 236; FG München Urt. v. 12. 12. 1980 VIII 49/79 L, EFG 1981, 294.

Die Beispiele lassen sich fortsetzen, etwa wenn von dem jugoslawischen Gastarbeiter für die Wahrheit seiner Behauptung, er erhalte für seine Kinder kein Kindergeld, eine amtliche Bescheinigung der örtlichen jugoslawischen Krankenkasse oder der Kindergelddienststelle in Jugoslawien verlangt werden kann⁶⁶⁶.

Die Beispiele zeigen, daß der Gastarbeiter verpflichtet sein kann, den Sachverhalt so weit aufzuklären und so viele und beweiskräftige Beweismittel zu beschaffen, bis Zweifel eines besonnenen Beurteilers an dem behaupteten Sachverhalt nicht mehr vorhanden sind. Solange aber von den Heimatbehörden beurkundete Erklärungen unvollständig, nicht aussagefähig, widersprüchlich⁶⁶⁷ oder unschlüssig⁶⁶⁸ sind, besteht die Aufklärungs- und Beweisbeschaffungspflicht fort.

5. Grenzen der Aufklärungs- und Beweisbeschaffungspflicht nach § 90 Abs. 2 AO

a) *Überspannung der Mitwirkungspflichten*

Die Mitwirkungspflichten sind aber nicht grenzenlos.

So darf einem Gastarbeiter zum Beispiel der Nachweis eines Sachverhalts nicht von vornherein unter Hinweis auf das Auslandsgeschehen abgeschnitten werden. Die Nachweis- und Beweisführungspflicht darf nicht überspannt werden. Das ist zB der Fall, wenn Beweisanforderungen gestellt werden, die die Wirkung eines zusätzlichen, vom Gesetz nicht geforderten Tatbestandsmerkmals gewinnen, etwa wenn der Nachweis, daß Unterhalt geleistet worden ist, von regelmäßigen Zahlungen abhängig gemacht wird⁶⁶⁹. Derartigen Beweisregeln der Finanzverwaltung sind die Finanzgerichte mit Recht entgegengetreten⁶⁷⁰. Die tatsächlichen Schwierigkeiten, ob Zahlungen als Unterhalt geleistet worden sind, müssen innerhalb der Sachverhaltserforschung und Beweiswürdigung gelöst werden⁶⁷¹.

Die Nachweis- und Beweisführungspflicht wird unzulässig überspannt, wenn die Überzeugung des besonnenen, die Lebensverhältnisse überschauenden Beurteilers bereits ohne weitere Anforderungen an die Mitwirkungspflicht des Gastarbeiters gebildet werden kann. Der für das prakti-

666 Vgl. FG Baden-Württemberg Urt. v. 1. 2. 1984 VII 507/82, EFG 1984, 504.

667 Vgl. zB BFH Urt. v. 17. 1. 1984 VI R 244/80, BStBl. II 1984, 527 (531).

668 Vgl. zB BFH Urt. v. 14. 5. 1982 VI R 266/80, BStBl. II 1982, 772 (774).

669 So aber als widerlegbare Vermutung: BMF v. 16. 1. 1979, FR 1979, 92; BMF v. 3. 11. 1975, BStBl. I 1975, 1052.

670 BFH Urt. v. 5. 9. 1980 VI R 75/80, BStBl. II 1981, 31 (32); FG Düsseldorf Urt. v. 24. 4. 1979 XV 38/78 L, EFG 1979, 552 (553).

671 Vgl. BFH Urt. v. 14. 5. 1982 VI R 266/80, BStBl. II 1982, 772 (774).

sche Leben brauchbare Grad der Überzeugung, zB daß sich der Gastarbeiter im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung finanziell am Familienhaushalt in der Heimat durch Bargeldzahlungen beteiligt, kann auch mit anderen als Abhebungs- und Umtauschbelegen erreicht werden. Für die im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung behauptete finanzielle Beteiligung durch Bargeldübergabe von 1000,- DM kann zB der Nachweis einer Familienheimfahrt und die Erfahrung ausreichen, daß sich verheiratete Gastarbeiter, die sich persönlich um den Haushalt ihrer im Heimatland ohne eigenes Einkommen lebenden Familienangehörigen kümmern, auch maßgeblich finanziell beteiligen⁶⁷². Wegen der Lebenserfahrung, daß Gastarbeiter nicht mit leeren Händen zu Besuchszwecken nach Hause fahren⁶⁷³, verzichteten Finanzverwaltung⁶⁷⁴ und überwiegend⁶⁷⁵ auch die Finanzgerichte⁶⁷⁶ zu Recht auf eine weitere Beweisführung, wenn der Gastarbeiter behauptet, er habe für den Unterhalt seiner Angehörigen bei einer Familienheimfahrt einen Nettomonatslohn bar zugewendet⁶⁷⁷.

b) Unzulässige Beweismittelbeschränkung

Beweismittelbeschränkungen in Verwaltungsvorschriften finden in § 90 Abs. 2 AO keine Rechtfertigung⁶⁷⁸. Dem Gastarbeiter kann es nicht verwehrt werden, – vorbehaltlich ausdrücklicher gesetzlicher Regelungen –, die Voraussetzungen für Steuervergünstigungen in der für ihn geeigneten, sinnvollen und zweckmäßigen Art und Weise nachzuweisen⁶⁷⁹. Deswegen genügt er seiner Mitwirkungspflicht nach § 90 Abs. 2 AO auch dann, wenn er nicht die Beweismittel beschafft hat, die die Finanzbehörde für die ge-

672 Vgl. FG Berlin Ur. v. 25. 11. 1981 VI 95/81, EFG 1982, 462; FG Bremen Ur. v. 20. 6. 1980 I 1/80 K, EFG 1980, 495; FG Münster, Ur. v. 29. 11. 1979 VII-IX 4819/78 L, EFG 1980, 282.

673 Vgl. auch BFH Ur. v. 16. 12. 1983 VI R 3/81, BStBl. II 1984, 521 (522).

674 Vgl. schon BMF v. 22. 10. 1974, BStBl. I 1974, 903 zu Nr. 7 Abs. 11. Darin war die Finanzverwaltung noch ohne weitere Nachprüfung davon ausgegangen, daß ein Gastarbeiter seine im Ausland lebende Ehefrau mindestens in Höhe des Freibetrags nach § 33 a Abs. 1 EStG unterstützt; vgl. auch BMF v. 26. 11. 1981, BStBl. I 1981, 744 Tz. 2.3.

675 Gegen diese Erfahrung: Niedersächsisches FG Ur. v. 10. 8. 1983 IX 130/81, EFG 1984, 117 (118); Niedersächsisches FG Ur. v. 14. 9. 1982 IV 366/81, EFG 1983, 242 (243).

676 Vgl. dazu BFH Ur. v. 16. 12. 1983 VI R 3/81, BStBl. II 1984, 521 (522); FG München Ur. v. 8. 11. 1984 I 301/81 L, EFG 1985, 244 (245); FG Baden-Württemberg, Ur. v. 1. 2. 1977 IV 179/76, EFG 1977, 313.

677 BMF v. 26. 11. 1981, BStBl. I 1981, 744 Tz. 2.3 c.

678 Vgl. dazu auch BFH Ur. v. 14. 5. 1982 VI R 266/80, BStBl. II 1982, 772 (774).

679 Vgl. FG Düsseldorf Ur. v. 20. 12. 1978 VIII 193/77 L, EFG 1979, 232.

eignetsten hält. Entscheidend ist allein, ob die Aufklärung und die Beweismittel des Gastarbeiters dem Beurteiler im jeweiligen Einzelfall⁶⁸⁰ die Schlußfolgerung auf die unmittelbar rechtserheblichen Tatsachen ermöglichen.

Drei Beispiele für unzulässige Beweismittelbeschränkungen mögen ausreichen:

Eine starre Beweisregel, daß die Mitwirkung am hauswirtschaftlichen Leben im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG) in der Familienwohnung im Heimatland des Gastarbeiters durch „zumindest eine Familienheimfahrt im Kalenderjahr“⁶⁸¹ nachgewiesen werden muß⁶⁸², kann sich nicht auf § 90 Abs. 2 AO berufen. Den Nachweis kann der Gastarbeiter auch auf andere Weise (zB durch briefliche oder telefonische Kontakte, durch Besuche seiner Familienangehörigen am Arbeitsort) führen, wenn er aus verständlichen Gründen (zB Krankheit, Arbeitslosigkeit⁶⁸³ oder um für die Ausrichtung der Hochzeit der Tochter im nächsten Jahr zu sparen⁶⁸⁴) in einem Jahr keinen Heimaturlaub macht. Ebenso unzulässig ist die Beweisregel der Finanzverwaltung, nach der von einem besuchsweisen Aufenthalt des Gastarbeiter-Ehegatten im Inland nicht mehr ausgegangen werden kann, wenn die Besuchsdauer 6 Monate überschreitet⁶⁸⁵ – mit der Folge, daß eine doppelte Haushaltsführung nach der Rückkehr des Ehegatten in das Ausland nicht mehr vorliegt. Der Gastarbeiter hat nach § 90 Abs. 2 AO die Möglichkeit, mit anderen Beweismitteln zu beweisen⁶⁸⁶, daß trotz eines längeren Aufenthalts⁶⁸⁷ des Ehegatten im Inland immer die Rückkehrabsicht⁶⁸⁸ vorhanden war.

Den Nachweis einer maßgeblichen finanziellen Beteiligung des Gastarbeiters am hauswirtschaftlichen Leben in der Familienwohnung im Heimatland im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung sah die Finanzverwaltung früher nur durch regelmäßige, mindestens vierteljährliche Zahlungen als geführt⁶⁸⁹ an. Diese Beweismittelbeschränkung⁶⁹⁰ ist zu Recht aufgegeben worden⁶⁹¹. Die finanzielle Beteiligung am hauswirtschaftlichen Leben in der Familienwohnung im Heimatland kann der Gastarbeiter nämlich auch durch den Erwerb eines Hausgrundstücks⁶⁹², die Überlassung

680 Vgl. auch BFH Urt. v. 14. 5. 1982 VI R 18/81, BStBl. II 1982, 774 (775).

681 Vgl. BMF v. 26. 11. 1981, BStBl. I 1981, 744 Tz. 1.3.1.

682 Vgl. auch BFH Urt. v. 2. 9. 1977 VI R 114/76, BStBl. II 1978, 26, wonach der Nachweis „in der Regel“ so geführt werden soll.

683 Vgl. FG Hamburg Urt. v. 7. 3. 1984 V 332/82, EFG 1985, 172.

684 FG Berlin Urt. v. 16. 12. 1983 III 513/83, nicht veröffentlicht.

685 Vgl. BMF v. 26. 11. 1981, BStBl. I 1981, 744 Tz. 1.2.

686 Vgl. dazu Hessisches FG Urt. v. 26. 10. 1984 IX 92/81, EFG 1985, 291 (Besuchsdauer: 11 Monate).

687 Vgl. aber FG Düsseldorf Urt. v. 13. 3. 1984 XI 173/83 E, L, EFG 1984, 609 (Besuchsdauer: 18 Monate).

688 Vgl. dazu BFH Urt. v. 2. 12. 1981 VI R 22/80, BStBl. II 1982, 323.

689 BMF v. 16. 1. 1979, DStR 1979, 138.

690 Vgl. dazu auch FG Düsseldorf Urt. v. 24. 4. 1979 XV 209/77 L, EFG 1979, 491; FG Baden-Württemberg Urt. v. 1. 2. 1977 IV 179/76, EFG 1977, 313.

691 Vgl. BMF v. 27. 7. 1984, BStBl. I 1984, 402; BMF v. 26. 11. 1981, BStBl. 1981, 744.

692 Vgl. FG Rheinland-Pfalz Urt. v. 27. 5. 1981 I K 3/81, EFG 1982, 126.

einer Wohnung⁶⁹³ oder die Anschaffung von Haushaltsgegenständen oder Möbeln⁶⁹⁴ nachweisen.

c) Unzumutbare Anforderungen

Unzumutbare Anforderungen an die Aufklärungs- und Beweismittelbeschaffungspflicht des Gastarbeiters sind unzulässig⁶⁹⁵.

Allerdings ist nicht jede beschwerliche⁶⁹⁶, mühsame auch kostspielige Mitwirkung sogleich unzumutbar. Vielmehr müssen Gastarbeiter ihre steuerlichen Verhältnisse, insbesondere wenn sie über die Landesgrenzen reichen, so gestalten, daß die Voraussetzungen für die von ihnen beanspruchten Steuervergünstigungen aufklärbar und nachweisbar bleiben⁶⁹⁷. So ist zB die Beantwortung von Fragen nach den persönlichen Verhältnissen von im In- und Ausland lebenden Angehörigen⁶⁹⁸ (zB Zahl, Alter, Lebensverhältnisse, Arbeitsfähigkeit der Geschwister) oder die Auflage, sämtliche Unterhaltszahlungen an die in einem Haushalt mit den unterstützten Eltern und Geschwistern lebende Ehefrau und die Kinder nachzuweisen⁶⁹⁹, nicht unzumutbar. Voraussetzung ist, daß diese Mitwirkungshandlungen für die Beurteilung des steuerlichen Sachverhalts bedeutsam sein können⁷⁰⁰. Die Beschaffung von Beweismitteln über Auslandssachverhalte ist auch dann zumutbar, wenn damit eine Verstimmung unter Angehörigen verbunden oder eine Verletzung ausländischer Steuerbestimmungen aufgedeckt werden sollte⁷⁰¹.

Die Finanzverwaltung nimmt auf die Zumutbarkeitsgrenze zB dadurch Rücksicht, daß sie zum Nachweis der persönlichen Mitwirkung von Gastarbeitern aus fernöstlichen Ländern am hauswirtschaftlichen Leben im Familienhaushalt bei doppelter Haushaltsführung wegen der Kostenbelastungen nur eine Familienheimfahrt alle zwei bis drei Jahre ausreichen läßt⁷⁰².

693 Vgl. FG Berlin Urt. v. 27. 1. 1984 III 585/82, EFG 1984, 399.

694 Vgl. BFH Urt. v. 17. 11. 1978 VI R 93/77, BStBl. II 1979, 146 (147).

695 Zur Zumutbarkeit der Mitwirkung vgl.: BFH Urt. v. 14. 5. 1982 VI R 266/80, BStBl. II 1982, 772 (774); BFH Urt. v. 20. 1. 1978 VI R 193/74, BStBl. II 1978, 338 (339); BFH Urt. v. 13. 7. 1962 VI 100/61 U, BStBl. III 1962, 428 (429).

696 Ein geschäftsungewandter Gastarbeiter muß andere Personen zu Rate ziehen, vgl. BFH Beschl. v. 25. 6. 1982 VI B 26/82, nicht veröffentlicht.

697 Vgl. BFH Urt. v. 22. 5. 1981 VI R 140/80, BStBl. II 1981, 713 (715).

698 Vgl. BFH Urt. v. 20. 1. 1978 VI R 123/77, BStBl. II 1978, 340 (341).

699 Vgl. BFH Urt. v. 22. 6. 1979 VI R 85/76, BStBl. II 1979, 660 (664).

700 Vgl. BFH Urt. v. 21. 1. 1976 I R 234/73, BStBl. II 1976, 513 (515).

701 Vgl. FG Hamburg Urt. v. 21. 6. 1982 VII 65/81, EFG 1983, 293 (294).

702 Vgl. BMF v. 26. 11. 1981, BStBl. I 1981, 744 Tz. 1.3.1; Schmidt/Drenseck, FN 30, § 9 Anm. 9b.

Unzumutbar dürfte aber zB die Auflage an einen türkischen Gastarbeiter sein, den Nachweis für die Unterstützungsbedürftigkeit seiner über 70 Jahre alten Eltern durch eine „freiwillige“ Erklärung vor der 400 km vom Heimatort entfernten deutschen Auslandsvertretung abzugeben oder die Auflage, eine zweisprachig abgefaßte Unterhaltsbescheinigung übersetzen zu lassen. Unzumutbar wäre auch das Verlangen an einen Gastarbeiter, Unterhaltsaufwendungen an Angehörige im Ausland nur noch durch die Post oder eine Bank zu übermitteln und nicht bar auszuhändigen, wenn die Leistungen steuermindernd berücksichtigt werden sollen⁷⁰³.

6. Mitwirkungspflichtverletzungen

Die Verletzung zumutbarer Mitwirkungspflichten (§§ 90 Abs. 2 AO, 76 Abs. 1 Satz 4 FGO) bei der Aufklärung von Auslandssachverhalten dürfen Finanzbehörden und Finanzgerichte frei würdigen⁷⁰⁴. Es dürfen – aber es müssen keine – nachteiligen Schlüsse gezogen werden.

Läßt das Verhalten des Steuerpflichtigen keine eindeutigen Folgerungen zu, darf der Beurteiler nach der Rechtsprechung⁷⁰⁵ von einem nach den Umständen möglichen Sachverhalt ohne näheren Nachweis ausgehen. Das ist aber nur dann so, wenn wegen der Mitwirkungspflichtverletzung eine weitere Amtsaufklärung nicht mehr möglich oder nicht mehr zumutbar ist. Dann können die vorhandenen Indizien, außerdem die Mitwirkungspflichtverletzung und die naheliegende Deutung des Sachverhalts die Überzeugung des Beurteilers prägen; etwa, daß eine Geldüberweisung aus dem Ausland eine steuerbare Einnahme und kein Anteil aus einer nicht-steuerbaren Erbauseinandersetzung ist, wenn der Steuerpflichtige die ihm mögliche Anmeldung eines Erbfalls im Ausland nicht (mehr) nachweisen kann⁷⁰⁶.

In Gastarbeiterfällen kann eine aktive Mitwirkungspflichtverletzung zB durch falsche Angaben über das Vermögen der unterstützten Person oder über weitere unterhaltspflichtige Personen im Rahmen der Beweiswürdigung dahin gewertet werden, daß die Voraussetzungen für die Steuervergünstigung nicht vorliegen. Die Wertung ist auch bei Untätigkeit, etwa wenn die amtliche Unterhaltsbescheinigung nicht vorgelegt wird, möglich. Aber auch wenn die notwendige Sicherheit für diese Schlußfolgerung

703 Vgl. BFH Urt. v. 14. 5. 1982 VI R 266/80, BStBl. II 1982, 772 (774).

704 Vgl. BFH Urt. v. 21. 1. 1976 I R 234/73, BStBl. II 1976, 513.

705 Vgl. BFH Urt. v. 17. 7. 1968 I 121/64, BStBl. II 1968, 695; BFH Urt. v. 21. 1. 1976 I R 234/73, BStBl. II 1976, 513.

706 Vgl. FG Hamburg Urt. v. 21. 6. 1982 VII 65/81, EFG 1983, 293.

nicht erreicht wird, trägt der Gastarbeiter die Folgen seiner Mitwirkungs- pflichtverletzung durch eine Beweislastentscheidung⁷⁰⁷.

7. Die Würdigung besonderer Verhältnisse im Ausland

Die Berücksichtigung und sachgerechte Würdigung besonderer im Aus- land verwirklichter rechtserheblicher Sachverhalte widerspricht nicht dem Grundsatz, daß Gastarbeiter wegen der Verhältnisse im Ausland nicht bes- ser und nicht schlechter, sondern wie bei vergleichbaren Sachverhalten im Inland gleichmäßig besteuert werden müssen. Weil die besonderen Ver- hältnisse im Ausland⁷⁰⁸ das Gesamtbild des jeweiligen Falles bestimmen, ist ihre Beachtung und Würdigung geboten. Ausnahmen müssen gesetzlich geregelt sein, wie dies in § 33 a Abs. 1 Satz 4 EStG für die im Ausland vor- handenen Wertmaßstäbe geschehen ist.

Die besonderen bei Gastarbeitern vorhandenen Verhältnisse können sich bei der Besteuerung unterschiedlich auswirken. So steht das Zusammenle- ben des islamischen Gastarbeiters mit seiner zuletzt geheirateten zweiten Ehefrau im Inland einer Anwendung des Splittingtarifs (§§ 26, 26 b EStG) nicht entgegen⁷⁰⁹, schließt aber die Annahme einer doppelten Haushalts- führung (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG) mit der in der Heimat zurückgelas- senen ersten Ehefrau aus⁷¹⁰.

Die besonderen Verhältnisse im Ausland sind insbesondere bei einer dop- pelten Haushaltsführung zu würdigen:

Der eigene Hausstand, den der Arbeitnehmer bei einer doppelten Haushaltsführung un- terhält, setzt eine Wohnung voraus, die seinen Lebensbedürfnissen entsprechend einge- richtet ist⁷¹¹. Die Wohnung eines jugoslawischen Gastarbeiters, der im Hause seiner El- tern in einer Großfamilie auf dem Lande lebt, muß den landesüblichen Anforderungen⁷¹² entsprechen⁷¹³. Danach kann es ausreichen, daß dem verheirateten Arbeitnehmer ein Raum zur Nutzung und an der Küche, dem WC und dem Waschraum nur ein Mitbenut- zungsrecht zusteht. Unter dem Dach einer Großfamilie können mehrere Haushalte ge-

707 Vgl. BFH Urt. v. 17. 1. 1984 VI R 244/80, BStBl. II 1984, 527 (531); BFH Urt. v. 20. 1. 1978 VI R 193/74, BStBl. II 1978, 338.

708 Vgl. zur Würdigung der andersartigen Lebens- und Essensgewohnheiten sowie der Lebenshaltungskosten bei doppelter Haushaltsführung: BFH Urt. v. 2. 9. 1977 VI R 114/76, BStBl. II 1978, 26 (28).

709 Vgl. Hessisches FG Urt. v. 11. 12. 1981 I 90/81, EFG 1982, 348.

710 Vgl. Schmidt/Drenseck, FN 30, § 9 Anm. 9b; aM Hain, Besteuerungsprobleme im Falle der Doppelhele, DSStZ A 1983, 339 (341).

711 Vgl. dazu BFH Urt. v. 15. 11. 1974 VI R 195/72, BStBl. II 1975, 278.

712 Vgl. FG München Urt. v. 2. 5. 1984 I 145/83 L, EFG 1984, 547.

713 AM Schindler, Keine doppelte Haushaltsführung iS des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG bei ausländischen Arbeitnehmern, die im Heimatland von Großfamilien leben, FR 1982, 592.

führt werden. Das ist übrigens zu Recht auch für junge Eheleute angenommen worden, die in Deutschland bei den Eltern wohnen und auswärts arbeiten⁷¹⁴.

Eine Beendigung der doppelten Haushaltsführung liegt meines Erachtens auch nicht vor, wenn der türkische Gastarbeiter von seiner staatlich mit ihm verheirateten Ehefrau im Inland 13 Monate ua. zum Zwecke der Heilbehandlung besucht wird⁷¹⁵ und in seiner Wohnung in der Heimat seine nur religiös mit ihm verheiratete zweite Ehefrau⁷¹⁶ mit den 6 Kindern aus der staatlichen und den 7 Kindern aus der nur religiös geschlossenen Ehe verbleibt.

Die persönliche Mitwirkung am hauswirtschaftlichen Leben in der Heimat kann nicht ohne die besonderen Lebensverhältnisse im Gastarbeiterland gewürdigt werden. Wenn sich der türkische Familienvater den regelmäßigen Heimaturlaub⁷¹⁷ in einem Jahr versagt, um mit dem ersparten Geld im folgenden Jahr die Heirat seiner Tochter auszurichten, ist dies für mich kein Beweiszeichen gegen, sondern für die persönliche Bindung zum Leben im Familienhaushalt⁷¹⁸. Ein kleines Schlaglicht auf die uns oft nur aus Zeitungs- und Fernsehberichten bekannten finanziellen Aufwendungen, die bei einer solchen Hochzeit üblich sind, wirft auch § 15 der türkischen Verordnung über die Eheschließung⁷¹⁹: „Die Eheschließungsbeamten, die Brautleute, die Zeugen und alle bei der Eheschließung Anwesenden haben die für Feiertage bestimmten schönsten und saubersten Kleider zu tragen.“

Zahlreiche gerichtliche und behördliche Feststellungen in Gastarbeiterfällen lassen Schlüsse auf den Umfang der Bereitschaft von Gastarbeitern zu, Geldmittel für die Angehörigen in der Heimat einzusetzen. Daraus lassen sich auch die geringen finanziellen Ansprüche, die die in der Heimat zurückgebliebenen Angehörigen stellen⁷²⁰, ablesen. Fälle, in denen zB italienische oder türkische Gastarbeiter 25 %⁷²¹ oder 30 %⁷²² ihres Arbeitseinkommens an die Eltern und Schwiegereltern in der Heimat überweisen, sind keine Einzelfälle. Sonst wäre es nicht notwendig gewesen, für den Abzug von Unterstützungsleistungen von Gastarbeitern an ihre bedürftigen Angehörigen in der Heimat (§ 33 a Abs. 1 EStG) eingehende Verwaltungsvorschriften⁷²³ über die Bestimmung einer sogenannten Opfergrenze⁷²⁴ zu erarbeiten.

714 Vgl. FG Rheinland-Pfalz Ur. v. 14. 11. 1984 3 K 157/82, EFG 1985, 171.

715 Vgl. zur Problematik: Hessisches FG Ur. v. 26. 10. 1984 IX 92/81, EFG 1985, 291; FG Düsseldorf Ur. v. 13. 3. 1984 XI 173/83 E, L, EFG 1984, 609; BMF v. 26. 11. 1981, BStBl. I 1981, 744 Tz. 1.2.

716 Zur Unwirksamkeit dieser Eheschließung vgl. Anm. 615.

717 Vgl. dazu BFH Ur. v. 2. 9. 1977 VI R 114/76, BStBl. II 1978, 26; BMF v. 26. 11. 1981, BStBl. I 1981, 744 Tz. 1.3.1.

718 So auch FG Berlin Ur. v. 16. 12. 1983 III 513/83, nicht veröffentlicht.

719 Vgl. *Bergmann/Ferid*, FN 605, Türkei S. 19.

720 Für die notwendigen und angemessenen Unterhaltsleistungen nach § 33 a Abs. 1 EStG sind die Verhältnisse im Heimatland maßgebend, vgl. BFH Ur. v. 17. 1. 1984 VI R 24/81, BStBl. II 1984, 522 (526).

721 Vgl. FG Saar Ur. v. 25. 3. 1982 II 148/81, EFG 1982, 625.

722 Vgl. FG Berlin Ur. v. 28. 6. 1974 III 52/74, EFG 1974, 577.

723 Vgl. BMF v. 27. 7. 1984, DSzZ E 1984, 267 Tz. 2.5.2; BMF v. 26. 11. 1981, BStBl. I 1981, 744 Tz. 2.5.2.

724 Vgl. dazu BFH Ur. v. 17. 1. 1984 VI R 24/81, BStBl. II 1984, 522 (524); FG Köln Ur. v. 16. 10. 1984 IX K 226/83, EFG 1985, 180.

Über die geringen Ansprüche, die die in der Heimat im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung unterstützten Familienangehörigen stellen, oder die ausreichen, um ihr Existenzminimum im Rahmen von § 33 a Abs. 1 EStG zu sichern, berichten Urteile der Finanzgerichte und Anweisungen der Finanzverwaltung. Danach waren zB Unterstützungsleistungen von jährlich 1 570 DM⁷²⁵ für die Ehefrau und 6 Kinder in der Türkei⁷²⁶ oder von 1 000,- DM monatlich im Jahre 1978 für die siebenköpfige Familie eines jugoslawischen Gastarbeiters⁷²⁷ keine erkennbar unzureichende finanzielle Beteiligung am Familienhaushalt⁷²⁸. Nach dem sogenannten Ländergruppenverlaß⁷²⁹ der Finanzverwaltung sind 1984 zB nur ⅓ der im Inland als außergewöhnliche Belastung nach § 33 a Abs. 1 EStG abziehbaren Unterhaltsleistungen nach den Verhältnissen in Jugoslawien und der Türkei notwendig und angemessen, um den entsprechenden Unterhaltsbedarf zu sichern⁷³⁰.

Diese Erkenntnisse sollen nicht verallgemeinert werden. Ich will daraus auch keine Erfahrungssätze oder Vermutungen, über die noch zu sprechen sein wird, ableiten. Diese Tatsachenfeststellungen sind aber geeignet, dem negativen Schluß entgegenzuwirken, daß eine so weitgehende Unterstützung und eine so erhebliche Einschränkung der Ansprüche durch Gastarbeiter und ihre Angehörigen nicht möglich sei und nicht vorkomme.

Die Würdigung der besonderen tatsächlichen Verhältnisse im Ausland fordert wohlwollendes Verständnis des Beurteilers, darf die inländischen Voraussetzungen an den Nachweis oder für die Gewährung von Steuerergünstigungen aber nicht verschieben. Der Grundsatz, daß auch Gastarbeiter ihre Verhaltensweisen entsprechend den gesetzlichen Voraussetzungen für die inländischen steuerlichen Vergünstigungen einrichten müssen⁷³¹, wenn sie sie beanspruchen wollen, ergibt sich zwingend aus der Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung.

So lassen zB Schwierigkeiten mit der Post- und Bankverbindung zu den

725 Vgl. BFH Urt. v. 16. 12. 1983 VI R 3/81, BStBl. II 1984, 521.

726 Vgl. auch BFH Urt. v. 2. 9. 1977 VI R 114/76, BStBl. II 1978, 26 (28), wonach 1974 für die Ehefrau und die 2 Kinder in der Türkei jährlich 2 300 DM nicht erkennbar unzureichend waren.

727 Vgl. FG Düsseldorf Urt. v. 17. 1. 1984 VIII 16/79 L, EFG 1984, 499.

728 Dagegen hält das Niedersächsische FG Urt. v. 10. 8. 1983 IX 130/81, EFG 1984, 117, Überweisungen von monatlich 300 DM im Jahre 1979 nach Jugoslawien für die Ehefrau und 6 Kinder nicht für ausreichend. Ausreichend wären 8 300 DM jährlich gewesen.

729 BMF v. 26. 10. 1979, BStBl. I 1979, 622 in der für 1984 geltenden Fassung (BMF v. 24. 10. 1983, BStBl. I 1983, 447).

730 Die in dem sog. Ländergruppen-Erlaß (Anm. 729) getroffene Regelung ist aus Gründen der Gleichbehandlung auch von den Steuergerichten zu beachten, vgl. BFH Urt. v. 17. 1. 1984 VI R 24/81, BStBl. II 1984, 522 (526); BFH Urt. v. 30. 7. 1982 VI R 257/80, BStBl. II 1982, 779.

731 Vgl. BFH Urt. v. 22. 5. 1981 VI R 140/80, BStBl. II 1981, 713 (715).

Heimatorten der Gastarbeiter eine Bargeldunterstützung von Angehörigen plausibel erscheinen⁷³². Der Verzicht auf Überweisungen leuchtet ein, wenn durch den Umtausch deutscher Währung im Heimatland ein günstiger Wechselkurs genutzt und Umtauschkosten und Überweisungsgebühren gespart werden. Das alles befreit den Gastarbeiter aber nicht davon, die nach § 90 Abs. 2 AO geforderte Beweisvorsorge zu treffen⁷³³, damit trotz einer verständlichen Verhaltensweise verbleibende oder gerade erst hervorgerufene Unklarheiten durch weitere Beweisanzeichen beseitigt werden können. Daß ihm die Beweisführung in gewissen Grenzen⁷³⁴ durch Vermutungen erleichtert wird, wird noch berichtet werden.

Die Würdigung häufig stark ausgeprägter Beziehungen zwischen den Mitgliedern der Großfamilie in den Heimatländern von Gastarbeitern hat meines Erachtens für die Beurteilung von Unterstützungsleistungen als außergewöhnliche Belastung Bedeutung. Oft sind Gastarbeiter-Ehepaare in Deutschland als Arbeitnehmer tätig. Die gemeinsamen Kinder werden von den Großeltern in der Heimat betreut⁷³⁵. Die den Großeltern zugewendeten Unterstützungsleistungen sind wirtschaftlich die Gegenleistung für die Betreuung der Enkelkinder. Wie bei einem vergleichbaren Sachverhalt im Inland ist von dem als Unterstützungsleistung für die Großeltern bezeichneten Betrag zunächst das an die Eltern gezahlte Kindergeld abzusetzen⁷³⁶. Es ist davon auszugehen, daß die Eltern es für den Unterhalt der Kinder im Haushalt der Großeltern verwenden⁷³⁷. Der Restbetrag ist als Gegenleistung für die Kinderbetreuung zu werten. Diese Aufwendungen belasten das Gastarbeiter-Ehepaar nicht, weil die Großeltern dafür eine wirtschaftliche Leistung erbringen⁷³⁸. Die Großeltern können nach dem von Billigkeitsgedanken⁷³⁹ beherrschten Recht der außergewöhnlichen Belastung nicht auf eine erzielbare, für ihren Unterhalt geeignete Gegenleistung ver-

732 Vgl. zB BFH Urt. v. 14. 5. 1982 VI R 266/80, BStBl. II 1982, 772 (774).

733 Vgl. zB BFH Urt. v. 19. 9. 1980 VI R 145/80, nicht veröffentlicht; BMF v. 26. 11. 1981, BStBl. I 1981, 744 Tz. 2.3.

734 BMF v. 26. 11. 1981, BStBl. I 1981, 744 Tz. 2.3, wonach die Bargeldunterstützung in Höhe eines Nettomonatslohns anlässlich einer eigenen Familienheimfahrt vermutet wird.

735 Beispiel: FG München Urt. v. 26. 1. 1979 VII 181/76 L, EFG 1979, 391.

736 Vgl. auch FG München Urt. v. 8. 11. 1984 I 301/81 L, EFG 1985, 244.

737 Vgl. auch Niedersächsisches FG Urt. v. 14. 9. 1982 IV 406/81, EFG 1983, 171 (für eine doppelte Haushaltsführung).

738 Vgl. zur Belastung des Gastarbeiters durch Unterhaltsaufwendungen für die Ehefrau, die die gemeinsamen Kinder in der Heimat betreut: BFH Urt. v. 22. 6. 1979 VI R 85/76, BStBl. II 1979, 660 mwN.

739 Vgl. dazu BFH Urt. v. 11. 5. 1979 VI R 37/76, BStBl. II 1979, 558; BFH Urt. v. 9. 4. 1965 VI 23/65 S, BStBl. III 1965, 441 (442) – jeweils zu § 33 EStG –.

zichten⁷⁴⁰, selbst wenn sie nach der Wertordnung im Heimatland unentgeltlich erbracht würde.

8. Der Beweiswert von Beweisanzeichen bei Auslandssachverhalten

a) Rangfolge der Beweismittel

Die Verpflichtung von Finanzbehörden und Finanzgerichten, den Sachverhalt von Amts wegen aufzuklären (§§ 88 Abs. 1 Satz 1 AO, 76 Abs. 1 Satz 1 FGO), endet auch in Gastarbeiterfällen nicht an der deutschen Grenze. Die Amtsaufklärungspflicht schließt auch die Verpflichtung ein, zur Erforschung des wirklichen Sachverhalts eine Beweisaufnahme von Amts wegen auf alle Tatsachen und Beweismittel zu erstrecken, die für die Entscheidung von Bedeutung sind⁷⁴¹. Daraus folgt die Pflicht, sich um das bestmögliche Beweismittel zu bemühen, von mehreren das sachnähere Beweismittel heranzuziehen, dessen Aussageinhalt selbst einen Schluß auf den entscheidungserheblichen Umstand zuläßt. Gleichwohl verbieten die AO und die FGO nicht, mittelbare Beweise zu erheben.

b) Aufgabe der Beweiswürdigung bei mittelbarer Beweisführung

Die mittelbare Beweisführung ist bei der Aufklärung von steuerlichen Sachverhalten, die sich ganz oder teilweise im Ausland ereignen, unverzichtbar, weil sachnähere Beweismittel meist unerreichbar sind. Das Steuerverfahrensrecht ist flexibel genug, sich anstelle des Zeugnisses der im Ausland lebenden unterstützten Personen mit einer Urkunde über die Wahrnehmung einer Amtsperson im Ausland, der die unterstützte Person bestimmte Fragen beantwortet hat, zu begnügen⁷⁴². Es weist dieses Beweismittel über die Aufzeichnungen vom Hörensagen nicht von vornherein als ungeeignet zurück. Der Grundsatz vollständiger und umfassender Sachverhaltsermittlung wird in solchen Fällen aber nur gewahrt, wenn als Gegengewicht flexibler Beweisführung die Beweiswertung durch freie Beweiswürdigung entgegenwirkt. Der Beurteiler ist verpflichtet, im Einzelfall die Aussagekraft des auf diese Weise zulässig erhobenen Beweises sorgfältig zu prüfen und zu würdigen⁷⁴³. Dabei hat er insbesondere zu untersuchen, ob die mittelbar möglichen Schlüsse auf die rechtserheblichen Um-

740 Der Bedürftige muß die Möglichkeit ausschöpfen, für seinen Unterhalt selbst zu sorgen, vgl. BFH Urt. v. 7. 3. 1975 VI R 98/72, BStBl. II 1975, 629.

741 Beispiel: BFH Urt. v. 20. 1. 1978 VI R 193/74, BStBl. II 1978, 338 (339).

742 Beispiel: BFH Urt. v. 20. 1. 1978 VI R 123/77, BStBl. II 1978, 340 (341).

743 Vgl. dazu BVerfG Beschl. v. 26. 5. 1981 2 BvR 215/81, NJW 1981, 1719 (1722, 1723).

stände durch weitere Beweisanzeichen verstärkt werden, plausibel sind und nicht in Zweifel gezogen werden.

c) Der Personalbeweis

aa) Der Personalbeweis im Steuerverfahren und im Steuerprozeß und sein Verhältnis zum Urkundenbeweis

Der Personalbeweis ist durch mündliche⁷⁴⁴ (§ 93 Abs. 5 Satz 1 AO) formlose oder förmliche (§ 93 Abs. 6 AO) Auskunft (§ 92 Satz 2 Nr. 1 AO) an Amtsstelle (§ 93 Abs. 5 Satz 1 AO) möglich. Der Beteiligte kann dabei von der Finanzbehörde aufgefordert werden, die Richtigkeit der von ihm behaupteten Tatsachen an Eides Statt förmlich (§ 95 Abs. 2 bis Abs. 5 AO) zu versichern (§ 95 Abs. 1 AO). Andere Personen können wegen des Beweiswerts ihrer Auskunft auf Ersuchen der Finanzbehörde von dem für sie zuständigen Finanzgericht eidlich vernommen werden (§ 94 Abs. 1 AO).

Die Sachverhaltsaufklärung der Finanzbehörde wird aber durch Spezialvorschriften über die Beweiserhebung durch Urkunden (§ 92 Satz 2 Nr. 3 AO) ergänzt, die den zeitaufwendigen Personalbeweis im Massenverfahren der Besteuerung zurückdrängen. Der Auskunftspflichtige kann (§ 93 Abs. 4 Satz 1 AO) und muß die Auskunft bei Sachdienlichkeit (§ 93 Abs. 4 Satz 2 AO) schriftlich erteilen. Bücher, Aufzeichnungen, Geschäftspapiere und andere Urkunden müssen er, aber auch andere Personen zur Einsicht und Prüfung (§ 97 Abs. 1 Satz 1 AO) nach einer unzureichenden Auskunft (§ 97 Abs. 2 Satz 1 AO) – oder auch schon vorher – zum Nachweis einer steuerlichen Vergünstigung, zur Vermeidung einer Außenprüfung oder zur baldigen Klärung erheblicher steuerlicher Auswirkungen der Finanzbehörde zur Einsicht und Prüfung vorlegen (vgl. § 97 Abs. 2 AO).

Im Steuerprozeß klärt das Finanzgericht den Sachverhalt von Amts wegen (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO) ua. dadurch auf, daß es in der mündlichen Verhandlung (§ 81 Abs. 1 Satz 1 FGO) Beweis durch die Vernehmung von Zeugen (§ 82 FGO iVm. § 386 bis § 401 ZPO) und Beteiligten (§ 82 FGO iVm. §§ 450 bis 455 ZPO) erhebt (§ 81 Abs. 1 Satz 2 FGO). Der Beteiligte kann zunächst zum Zwecke der Sachaufklärung informatorisch gehört (§§ 79 FGO, 272b ZPO, 80 FGO) werden und, wenn alle anderen Beweise ausgeschöpft worden sind⁷⁴⁵, vom Gericht im Rahmen der Amtsermittlungspflicht⁷⁴⁶ auch förmlich zum Zwecke der Beweiserhebung vernommen werden⁷⁴⁷ (§ 82 FGO iVm. §§ 450 bis 455 ZPO).

744 Auch fernmündliche Auskunft ist formlos möglich (§ 93 Abs. 1 Satz 4 AO).

745 Vgl. dazu *Tipke/Kruse*, FN 1, § 82 FGO Tz. 52.

746 Vgl. FG Nürnberg Urt. v. 8. 6. 1966 III 180/64, EFG 1966, 469.

747 Vgl. BFH Urt. v. 9. 12. 1983 VI R 196/81, BStBl. II 1984, 309 (311).

Ausnahmen von diesem Grundsatz der Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme⁷⁴⁸ sieht das Gesetz (§ 81 Abs. 2 FGO) ua. dadurch vor, daß es Beweise durch eines seiner Mitglieder als beauftragter Richter oder durch ein anderes Gericht erheben läßt. Die persönliche Vernehmung des Zeugen vor dem Finanzgericht kann unterbleiben, wenn er vorher eine schriftliche Beantwortung der Beweisfrage unter eidesstattlicher Versicherung ihrer Richtigkeit einreicht (§ 82 FGO iVm. § 377 Abs. 3 ZPO) oder wenn das Gericht mit Einverständnis der Beteiligten eine schriftliche Erklärung des Zeugen für ausreichend erachtet (§ 82 FGO iVm. § 377 Abs. 4 ZPO). Es verstößt auch nicht gegen den Grundsatz der Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme, wenn Niederschriften über Zeugenvernehmungen in anderen Verfahren im Wege des Urkundenbeweises verwertet werden⁷⁴⁹, sofern kein Verfahrensbeteiligter substantiierte Einwendungen erhebt⁷⁵⁰ und eine Vernehmung vor dem Finanzgericht beantragt⁷⁵¹. Die mittelbare Beweisführung durch Urkundenbeweis über die Bekundungen eines Zeugen ist unverzichtbar, wenn die Erhebung des unmittelbaren Beweises durch eine Zeugenvernehmung vor dem Finanzgericht unmöglich, unzulässig oder unzumutbar erscheint⁷⁵².

bb) Mittelbarer Personalbeweis durch Vernehmungsniederschriften

Bei der Beurteilung des Beweiswerts von Urkunden über Zeugen- oder Beteiligtenvernehmungen im Steuerverfahren und im Steuerprozeß anstelle der persönlichen Wahrnehmung der Bekundung sollte jedoch beachtet werden, daß der persönliche Eindruck des Beurteilers entfällt. Die Glaubwürdigkeit des Aussagenden und die Glaubhaftigkeit seiner Tatsachenbekundungen können nicht umfassend beurteilt werden. Umstände, die zu Zweifeln Anlaß geben können, bleiben möglicherweise verborgen, vorhandene Zweifel werden möglicherweise nicht ausgeräumt. Hinzu kommt, daß die jedem Personalbeweis anhaftenden Fehlerquellen sich verstärken, wenn die Bekundungen des Zeugen – wie in Gastarbeiterfällen üblich – von einem Beweisvermittler beurkundet werden. Die Qualität des Beweisergebnisses hängt zusätzlich von der Zuverlässigkeit des Beweisvermittlers, von seiner Sachkenntnis⁷⁵³ sowie von der Schilderung der Fragen und der Form, dem Umfang und dem Inhalt der Antworten ab.

748 Vgl. dazu BFH Urt. v. 23. 1. 1985 I R 30/81, BStBl. II 1985, 305 (306).

749 Vgl. BFH Urt. v. 10. 1. 1978 VII R 106/76, BStBl. II 1978, 311.

750 Vgl. zur Verwertung von Feststellungen aus einem Strafurteil: BFH Urt. v. 10. 1. 1978 VII R 106/76, BStBl. II 1978, 311.

751 Vgl. *Tipke/Kruse*, FN 1, § 81 FGO Tz. 6b.

752 Vgl. BFH Urt. v. 23. 1. 1985 I R 30/81, BStBl. II 1985, 305 (306).

753 Vgl. auch BGH Urt. v. 10. 5. 1984 III ZR 29/83, NJW 1984, 2039.

Dem kann nur dadurch begegnet werden, daß die Anforderungen an die Beweiswürdigung verstärkt werden, dh. besondere Sorgfalt auf die Bewertung gelegt und nach weiteren Beweisanzeichen geforscht wird. Dabei muß sich der Beurteiler der Grenzen seiner Überzeugungsbildung erkennbar⁷⁵⁴ bewußt bleiben.

d) Zeugenbeweis in Gastarbeiterfällen

Wenn in Gastarbeiterfällen rechtserhebliche Tatsachenbehauptungen aufgestellt werden, deren Wahrheitsgehalt durch Zeugenbeweis erwiesen werden soll, ist zu beachten:

Wenn die Anschrift des nur im Ausland erreichbaren Zeugen unbekannt ist, darf der Beweisantrag entsprechend § 244 Abs. 3 StPO abgelehnt werden, weil der Zeuge unerreichbar ist⁷⁵⁵. Ist der Zeuge im Ausland erreichbar, müssen die Finanzbehörden und die Finanzgerichte die in sein Wissen gestellten Tatsachen ermitteln. Auf weitere mögliche und zumutbare Ermittlungen darf nur verzichtet werden, wenn die Richtigkeit dessen unterstellt wird, was der Zeuge bekunden soll⁷⁵⁶.

Finanzbehörden können im Wege der zwischenstaatlichen Amtshilfeverfahren⁷⁵⁷ (§ 117 Abs. 1 AO) ausländische Behörden ersuchen, Angaben zu übermitteln, die sie im üblichen Verwaltungsverfahren beschaffen können (vgl. § 117 Abs. 1 AO, Art. 26 Abs. 2 Buchstabe b OECD-Musterabkommen DBA 1963 und 1977⁷⁵⁸). Wenn dazu auch mündliche Auskünfte an Amtsstelle gehören, kann auf diesem Wege eine Urkunde über die Bekundungen von Auskunftspersonen beschafft werden, sofern die Bundesrepublik Deutschland den Finanzbehörden des ersuchten Staates in gleicher Weise Amtshilfe leisten würde⁷⁵⁹.

Das Finanzgericht kann ausländische Gerichte oder Behörden um Zeugenvernehmungen im Ausland nur im Rahmen bestehender völkerrechtlicher Vereinbarungen ersuchen⁷⁶⁰. Vertraglicher Rechtshilfeverkehr in Steuersachen besteht zur Zeit⁷⁶¹ ua. mit Österreich und Schweden⁷⁶². Auch ohne vertragliche Grundlage können auslän-

754 Vgl. BVerfG Beschl. v. 26. 5. 1981 2 BvR 215/81, NJW 1981, 1719 (1725).

755 Vgl. BFH Urt. v. 17. 2. 1965 I 59, 294/63, HFR 1965, 435 (436); BVerfG Urt. v. 28. 7. 1977 III C 17/74, Buchholz 310 § 86 Abs. 1 VwGO Nr. 111.

756 Vgl. BFH Urt. v. 22. 8. 1957 IV 541/55 Ü, BStBl. III 1957, 366.

757 Vgl. zur Amtshilfe durch völkerrechtliche Vereinbarungen (DBA oder besondere Rechts- und Amtshilfeabkommen auf steuerlichem Gebiet) oder im Kulanzweg: *Söhn* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, FN 275, § 117 AO Rdnr. 32 ff., 60 ff.

758 Vgl. zu sog. Großen und Kleinen Auskunfts-klauseln in DBA: *Vogel*, DBA, München 1983, Art. 26 Rz. 21 ff., 38 ff., 41, 68.

759 Vgl. *Söhn* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, FN 275, § 117 AO Rdnr. 106 ff.

760 Vgl. *Tipke/Kruse*, FN 1, § 82 FGO Tz. 7.1.

761 Vgl. *Vogel*, FN 758, Art. 26 Rz. 74, Stand: August 1985.

762 Vgl. zur vertraglichen Amtshilfe durch Auskunft dritter Personen im Verhältnis Schweden-Bundesrepublik Deutschland: BFH Urt. v. 20. 2. 1979 VII R 16/78, BStBl. II 1979, 268.

dische Behörden und Gerichte deutschen Finanzgerichten Rechtshilfe leisten, wenn der Vorsitzende nach § 82 FGO iVm. § 363 Abs. 1 ZPO durch Vermittlung der obersten Dienstbehörden auf dem diplomatischen Weg darum ersucht⁷⁶³. Ein Anspruch auf Erledigung besteht allerdings nicht⁷⁶⁴. Die Erledigung von Rechtshilfeersuchen mit den Anwerbeländern von Gastarbeitern ist mir auch nicht bekannt.

Eine Beweisaufnahme nach § 82 FGO iVm. § 363 Abs. 2 ZPO durch einen deutschen Bundeskonsul im Ausland ist in Gastarbeiterfällen nur dann sinnvoll, wenn der Zeuge die deutsche Staatsangehörigkeit besitzt. Nur in diesem Fall ist die Auslandsvertretung der Bundesrepublik Deutschland nämlich berechtigt, das Entgegenkommen des Staates, mit dem kein vertraglicher Rechtshilfeverkehr besteht (vgl. Art. 15 Abs. 1 des Haager Übereinkommens vom 18. März 1970 über die Beweisaufnahme im Ausland⁷⁶⁵ in Zivil- und Handelssachen, das in finanzgerichtlichen⁷⁶⁶ Verfahren nicht gilt⁷⁶⁷), zu beanspruchen. Die Vernehmung von Ausländern im Ausland durch die Auslandsvertretung der Bundesrepublik Deutschland in Steuersachen ist ohne Zustimmung des anderen Staates unzulässig, weil auch die Bundesrepublik nicht zuläßt, daß deutsche Staatsangehörige vor diplomatischen oder konsularischen Vertretungen ausländischer Staaten aussagen⁷⁶⁸.

Da dem Finanzgericht nach den Grundsätzen der Gebietshoheit und Unabhängigkeit der Staaten Hohheitsakte auf fremdem Staatsgebiet untersagt sind⁷⁶⁹, darf es weder eine schriftliche Auskunft von Zeugen nach § 82 FGO iVm. § 377 Abs. 3, 4 ZPO einholen⁷⁷⁰, noch informatorische Auskunftersuchen an Personen nach §§ 76, 79 FGO richten, die als Zeugen in Betracht kommen⁷⁷¹.

763 Vgl. *Tipke/Kruse*, FN 1, § 82 FGO Rdnr. 7.3.

764 Vgl. dazu auch *Strupp/Schlochbauer*, Wörterbuch des Völkerrechts III, 2. Aufl. Berlin 1962, Stichwort: Rechtshilfe S. 61.

765 Abgedruckt mit Anmerkungen bei *Baumbach/Lauterbach/Albers/Hartmann*, FN 429, Anhang 363; vgl. dazu auch *Böckstiegel/Schlafen*, Die Haager Reformübereinkommen über die Zustellung und Beweisaufnahme im Ausland, NJW 1978, 1073 (1077).

766 So BFH Beschl. v. 25. 6. 1982 VI B 26/82, nicht veröffentlicht; *Bilow/Böckstiegel*, Der Internationale Rechtsverkehr in Zivil- und Handelssachen, München 1981, A I 1 a S. 100.8. Auskünfte über ausländisches Recht darf das FG nach dem Europäischen Übereinkommen betr. Auskünfte über ausländisches Recht v. 7. 6. 1968 (Übernahmegesetz v. 5. 7. 1974, BGBl. II 1974, 937) einholen, vgl. auch Hessisches FG Ur. v. 24. 4. 1985 10 K 257/84, EFG 1985, 492.

767 Das Abkommen gilt entsprechend auch für den Rechtshilfeverkehr in Verwaltungssachen (vgl. BVerwG Beschl. v. 9. 5. 1983 9 B 10466/81, NJW 1984, 574; BVerwG Ur. v. 23. 1. 1975 3 C 14/74, Zeitschrift für Lastenausgleich 1975, 132).

768 Art. 11 des Ausführungsgesetzes v. 22. 12. 1977 zum Haager Übereinkommen v. 18. 3. 1970, BGBl. I 1977, 3105; vgl. zu den Gründen: BT-Drucks. 8/217, S. 56 ff.

769 Vgl. dazu *Strupp/Schlochbauer*, FN 764, S. 59 ff., 65.

770 Vgl. BGH Ur. v. 10. 5. 1984 III ZR 29/83, NJW 1984, 2039; *Stein/Jonas/Schönke/Poble*, FN 427, § 363 A I 2.

771 Vgl. dazu BVerwG Beschl. v. 9. 5. 1983 9 B 10466/81, NJW 1984, 574 (575); aM *Gmeiner* in Zöllner, ZPO, 14. Aufl. Köln 1984, § 363 Rdnr. 1.

Das Finanzgericht darf dem Beweisführer, meist dem klagenden Gastarbeiter⁷⁷², innerhalb einer bestimmten Frist (§ 82 FGO iVm. § 364 Abs. 3 ZPO) aufgeben⁷⁷³ (§ 82 FGO iVm. § 364 Abs. 2 ZPO), eine den Gesetzen des fremden Staates entsprechende öffentliche Urkunde über die Beweisaufnahme beizubringen⁷⁷⁴. Diese Auflage des Finanzgerichts ist wegen der erhöhten Beweisbeschaffungspflicht des Gastarbeiters nach § 90 Abs. 2 AO iVm. § 76 Abs. 1 Satz 4 FGO grundsätzlich unbedenklich, muß jedoch im Einzelfall zumutbar sein. In Gastarbeiterfällen meist nicht zumutbar dürfte eine in einem anderen Fall mit Auslandssachverhalt gemachte und vom Bundesfinanzhof⁷⁷⁵ gebilligte Auflage an den Kläger sein, den Zeugen zu einer Aussage vor einem deutschen Gericht zu bewegen.

Das Finanzgericht darf dem klagenden Gastarbeiter dagegen aufgeben, den Zeugen zu einer Erklärung vor einem Konsularbeamten einer deutschen Auslandsvertretung zu veranlassen. Die darüber nach § 10 Konsulargesetz angefertigte Niederschrift oder die darüber durchgeführte Vernehmung des Konsularbeamten (nach § 82 FGO iVm. § 363 Abs. 2 ZPO⁷⁷⁶) muß das Finanzgericht frei würdigen. Schließlich kann das Finanzgericht dem Finanzamt durch Aufklärungsverfügung aufgeben, erforderliche Informationen durch eine Auskunftsperson im Wege zwischenstaatlicher Rechts- und Amtshilfe (§ 117 Abs. 1 AO) zu beschaffen⁷⁷⁷.

Bei der Würdigung der Niederschriften über die Zeugenvernehmungen im Ausland muß dem Beurteiler bewußt bleiben, daß es sich um mittelbare Beweismittel handelt, deren Verwertung zwar nicht der Grundsatz der Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme entgegensteht⁷⁷⁸, deren Beweiswert aber durch eine sorgsame Beweismwürdigung ermittelt werden muß⁷⁷⁹. Dazu kann die mündliche oder schriftliche Anhörung weiterer Zeugen, zB von Angehörigen des Gastarbeiters, die im Inland leben, gehören. So kann die Darlegung der türkischen Eltern des Klägers, daß sie bedürftig seien und von ihrem ältesten Sohn, dem Kläger, unterstützt werden, dann als widerlegt gelten, wenn der in der Bundesrepublik lebende Bruder des Klägers als Zeuge erklärt, seine Eltern bewohnten einen zweigeschossigen Betonbau mit 9 Zimmern, Bad, Toilette und Salon. Sie bewirtschafteten ihren rund 25000 m² großen

772 Die Auflage ist unabhängig von der Beweislast an den Beweisführer zu richten, vgl. *Wieczorek*, ZPO, 2. Aufl. Berlin 1966 ff., § 356 Anm. D II.

773 Vgl. BFH Urt. v. 17. 2. 1965 I 59, 294/63, HFR 1965, 435; BFH Beschl. 25. 6. 1982 VI B 26/82, nicht veröffentlicht.

774 Vgl. auch FG Düsseldorf Urt. v. 20. 12. 1978 VIII 193/77 L, EFG 1979, 232, in dem der klagende Gastarbeiter eine öffentliche Urkunde über eine verantwortliche Vernehmung vorgelegt hatte.

775 Vgl. BFH Urt. v. 22. 1. 1985 VIII R 29/82, BStBl. II 1985, 308 (309).

776 Beispiel: BGH Urt. v. 10. 5. 1984 III ZR 29/83, NJW 1984, 2039 (2040).

777 Vgl. dazu *Tipke/Kruse*, FN 1, § 81 FGO Tz. 7.2.

778 *Stein/Jonas/Schönke/Poble*, FN 427, Vorb. § 373 I, II 1 mwN.

779 Vgl. *Stephan* in Zöller, FN 771, § 373 Anm. 1.

Grundbesitz mit Hilfe von Landarbeitern. Bestärkt wird dieser Eindruck, wenn sich durch Ermittlungen des Finanzgerichts bei den Wohnsitzfinanzämtern herausstellt, daß dort ebenfalls Geldüberweisungen als Unterstützungsleistungen steuermindernd abgesetzt werden sollten⁷⁸⁰.

Gelingt eine Zeugenvernehmung im Ausland nicht, ist der Zeugenbeweis als unerreichbares Beweismittel zu beurteilen⁷⁸¹. Finanzbehörde und Finanzgericht dürfen dann eine vom Kläger beigebrachte schriftliche Erklärung des Zeugen als Urkundenbeweis⁷⁸² würdigen⁷⁸³. Das Finanzgericht verstößt dadurch nicht gegen den Grundsatz der Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme⁷⁸⁴.

e) Beteiligtenvernehmung

Daß Finanzbehörden im Lohnsteuer-Jahresausgleichsverfahren die Amtsermittlungspflicht (§ 88 Abs. 1 AO) ganz selten durch Anordnung einer mündlichen Auskunft des Gastarbeiters an Amtsstelle (§ 93 Abs. 5 AO) ausfüllen, mag durch das Massenverfahren erklärt werden. Daß dies im Einspruchsverfahren ebenso selten geschieht, ist schon weniger verständlich⁷⁸⁵. Dabei bestimmt § 365 Abs. 2 AO ausdrücklich, daß der Bevollmächtigte des Einspruchsführers Gelegenheit hat, an der Beweisaufnahme teilzunehmen, wenn sie durch mündliche Auskunft des Auskunftspflichtigen durchgeführt wird.

Finanzgerichte sollten bei Klagen von Gastarbeitern nicht auf die Möglichkeit verzichten, deren persönliches Erscheinen anzuordnen (§ 80 Abs. 1 Satz 1 FGO). Die Sprachbarriere, die sich oft auftut, wenn Menschen vor Gericht stehen, wird in Gastarbeiterfällen besonders deutlich. Die Heranziehung eines Dolmetschers (§ 52 Abs. 1 FGO iVm. § 185 Abs. 1 Satz 1 GVG) verringert sie⁷⁸⁶. Die einfache Umgangssprache reicht oft für langjährig in Deutschland lebende Gastarbeiter nicht aus, um den vollständigen Inhalt im Steuerprozeß verwendeter Begriffe wie „doppelte

780 FG Berlin Urt. v. 28. 5. 1980 VI 65/78, nicht veröffentlicht.

781 Vgl. BGH Urt. v. 3. 7. 1962 3 StR 22/61, NJW 1962, 1873 (1875): Erschienen ist nur, wer zulässigerweise vernommen werden kann.

782 Vgl. *Baumbach/Lauterbach/Hartmann/Albers*, FN 429, § 363 Anm. 1.

783 Sie können dem klagenden Gastarbeiter auch aufgeben, die Richtigkeit der von ihm behaupteten Tatsachen (die seine Angehörigen in der Heimat schriftlich bestätigen) eidesstattlich zu versichern (vgl. BFH Urt. v. 13. 7. 1962 VI 100/61 U, BStBl. III 1962, 429).

784 Vgl. dazu *Tipke/Kruse*, FN 1, § 81 FGO Tz. 7.3.

785 Es kann ein Verstoß gegen die Pflicht der Finanzbehörde vorliegen, die Sache in vollem Umfang erneut zu prüfen (§ 367 Abs. 2 S. 1 AO).

786 Voraussetzung ist, daß der Dolmetscher nicht den LJA-Antrag bearbeitet hat, vgl. auch Anm. 802.

Haushaltsführung“, „intakte Ehe“, „Unterstützung durch andere Angehörige“ usw. zu begreifen. Auf der Grundlage der Sprachgleichberechtigung stellt sich der Gastarbeiter besser dar, vermittelt dem Gericht ein farbigeres Bild der Verhältnisse, hat keine Möglichkeit, sich bei unangenehmen Fragen des Gerichts auf sprachliche Verständigungsschwierigkeiten zurückzuziehen (anlamadin⁷⁸⁷) und scheut sich – nach meiner begrenzten Erfahrung auch – dem Dolmetscher die Übersetzung unwahrer oder unsinniger Sachverhalte zuzumuten.

Bei der Eidesleistung (§ 92 FGO iVm. § 452 Abs. 1, Abs. 2, § 481 ZPO) ist bei Gastarbeitern § 188 GVG (§ 52 Abs. 1 FGO) zu beachten. Sie dürfen den Eid in der ihnen geläufigen Sprache leisten. Sie können dabei die Eidesformel durch weitere Zusätze nach Landes- oder Religionsitte ergänzen⁷⁸⁸, aber wohl nicht durch religiöse Waschungen⁷⁸⁹ vorbereiten.

f) Urkundenbeweis in Gastarbeiterfällen

Der Beweiswert amtlicher im Ausland angefertigter Urkunden hängt entscheidend von der Vollständigkeit, Schlüssigkeit und Klarheit des Inhalts⁷⁹⁰, von der Eindeutigkeit der Person des Ausstellers, vor allem auch davon ab, ob der Aussteller der Urkunde die von ihm beurkundeten Tatsachen selbst wahrnehmen konnte⁷⁹¹.

Zur Vereinfachung der Sachverhaltsdarstellung und ihres Nachweises für Unterstützungsleistungen an bedürftige Angehörige in der Heimat hat die Finanzverwaltung im Zusammenwirken mit den Auslandsvertretungen der Türkei⁷⁹², Griechenlands⁷⁹³ und Jugoslawiens⁷⁹⁴ zweisprachige Bescheinigungen über die Bedürftigkeit der unterstützten Personen in der Heimat (§ 33 a Abs. 1 EStG) entwickelt⁷⁹⁵. Die Muster sind veröffentlicht worden und bundeseinheitlich gebräuchlich. Die Bescheinigung wird zB in Jugoslawien von der für den Wohnsitz der unterstützten Personen zuständigen Gemeindeverwaltung als öffentliche Urkunde nach dem Gesetz über das allgemeine Verwaltungsverfahren ausgestellt⁷⁹⁶. In der Türkei sind nur

787 Türkisch: Ich verstehe nicht.

788 Vgl. OLG Köln Ur. v. 14. 1. 1969 Ss 563/68, MDR 1969, 501.

789 Vgl. *Jünemann*, Probleme bei der Leistung des Eides, MDR 1970, 725 (727).

790 Vgl. auch BFH Ur. v. 17. 1. 1984 VI R 244/80, BStBl. II 1984, 527 (531).

791 Vgl. auch BFH Ur. v. 14. 5. 1982 VI R 266/80, BStBl. II 1982, 772 (774).

792 Vgl. FM NRW v. 24. 12. 1976, StEK EStG § 33 a Abs. 1 Nr. 34.

793 Vgl. FM NRW v. 28. 2. 1978, StEK EStG § 33 a Abs. 1 Nr. 44.

794 Vgl. FM NRW v. 4. 3. 1977, StEK § 33 a Abs. 1 Nr. 38.

795 Vgl. BMF v. 26. 11. 1981, BStBl. I 1981, 744 Tz. 2.2.

796 Die Verpflichtung zur Ausstellung der Bescheinigung ergibt sich für die Behörde aus Art. 22 des Gesetzes über die Grundbedingungen für die vorläufige Beschäftigung und über den Schutz jugoslawischer Bürger, die im Ausland beschäftigt sind (BGBl. der SFRJ Nr. 33/73, 11/74, 36/75).

der Provinzgouverneur (Vali) oder der Landrat bzw. sein Stellvertreter (Kaymakam) zur Ausstellung berechtigt⁷⁹⁷.

Die vollständig ausgefüllte⁷⁹⁸ Bescheinigung läßt eine Entscheidung über die geltend gemachte außergewöhnliche Belastung nach § 33 a Abs. 1 EStG zu, sofern von der Richtigkeit der bescheinigten Angaben ausgegangen wird⁷⁹⁹.

Die Oberfinanzdirektionen⁸⁰⁰ weisen jedoch immer wieder darauf hin, daß mit Stempel und mit Unterschrift versehene Blankobescheinigungen umlaufen⁸⁰¹, die erst in Deutschland – teilweise von türkischen Dolmetschern⁸⁰² – ausgefüllt werden. Zweifel an der Echtheit, zB einer türkischen Unterhaltsbescheinigung, können auftreten, wenn die ausstellende Behörde nicht bezeichnet worden ist, das Ausstellungsdatum fehlt, die handschriftlichen Eintragungen in unleserlicher Schrift oder Eintragungen in deutscher Sprache vorhanden sind, Kartoffelstempel benutzt werden und deshalb der Dienststempel und die Unterschrift (Namenszusatz in Klarschrift) unleserlich sind. Das Fehlen der Registriernummer⁸⁰³ und fehlende Stempelmarken müssen keinen Argwohn erwecken, weil sie nicht in allen Landesteilen verwendet werden.

Zweifel, die der Inhalt der Bescheinigungen erwecken könnte, können behoben werden. So beurkundet die ausstellende Heimatbehörde, daß und seit wann der antragstellende Gastarbeiter seine Angehörigen in der Heimat unterstützt, ohne daß deutlich wird, worauf diese Kenntnisse beruhen⁸⁰⁴. Durch die Vorlage von Zahlungsbelegen wird der Gastarbeiter die Richtigkeit seiner Erklärung oder die seiner Angehörigen gegenüber der ausstellenden Behörde beweisen können. Dafür reicht aber die mit dem Daumenabdruck „unterschriebene“ deutschsprachige Empfangsbestätigung der türkischen Ehefrau des Gastarbeiters nicht aus⁸⁰⁵. Der Beweiswert der amtlichen Unterhaltsbescheinigungen liegt in der Beurkundung des Verwandtschaftsverhältnisses, der beruflichen Tätigkeit, der Einkommens- und Vermögensverhältnisse der unterstützten Personen.

Zutreffend weisen die Bescheinigungen auch darauf hin, daß durch die Vorlage noch kein Rechtsanspruch auf die beantragte Steuerermäßigung begründet wird und die Finanzämter in Einzelfällen weitere Nachweise verlangen können.

797 OFD Düsseldorf v. 6. 3. 1984, StEK EStG § 33 a Abs. 1 Nr. 103.

798 Zur vollständigen Beantwortung der gestellten Fragen vgl. auch BFH Urt. v. 5. 9. 1980 VI R 75/80, BStBl. II 1981, 31 (33).

799 Vgl. dazu auch BFH Urt. v. 20. 1. 1978 VI R 193/74, BStBl. II 1978, 338 (340).

800 Beispiele: OFD München v. 26. 2. 1985 S 2380 B 3/5 St 234; OFD Kiel vom 27. 2. 1985 S 2380 B St 122; OFD Frankfurt/M v. 21. 12. 1984 S 2380 B 1 (7/83) St II 30.

801 Vgl. auch OFD Frankfurt/M v. 4. 9. 1984 S 2380 A 1 (10/83) St II 30 für koreanische Unterhaltsbescheinigungen.

802 Vgl. OFD Frankfurt/M Anm. 800.

803 FM Rheinland-Pfalz v. 16. 3. 1984, StEK EStG § 33 a Abs. 1 Nr. 98 m. Anm. *Carlé*.

804 Anders, wenn die Bescheinigungen vom Türkischen Generalkonsulat in Berlin ausgestellt worden sind, vgl. FG Berlin Urt. v. 6. 1. 1978 III 74/77, EFG 1978, 389.

805 Vgl. FG Berlin Urt. v. 18. 10. 1983 VII 650/80, EFG 1984, 281.

Der ab 1986 geänderte § 33 a EStG macht eine Anpassung der vorhandenen – nur bis einschließlich 1985 verwendbaren – Bescheinigungsmuster notwendig.

Für Italien⁸⁰⁶, Spanien⁸⁰⁷, Portugal und Marokko⁸⁰⁸ sowie für Korea⁸⁰⁹ sind von den jeweiligen Auslandsvertretungen Muster für Unterhaltsbescheinigungen im Zusammenhang mit den obersten Finanzbehörden einzelner Bundesländer entwickelt worden, die sich an die oben erwähnten Muster anlehnen, aber nicht bundeseinheitlich verwendet werden.

In die Beurteilung des Beweiswerts im Ausland hergestellter Urkunden⁸¹⁰ sind die Besonderheiten des jeweiligen Landes einzubeziehen. Daß mehrere Familienangehörige des türkischen Gastarbeiters zB am 1. Juli geboren sind, braucht nicht unbedingt Argwohn zu erwecken, denn wenn das betreffende Geburtsdatum nicht bekannt ist, schätzen die Behörden den 1. Juli als Geburtstag. Die Änderung des Geburtsdatums⁸¹¹ ist nach türkischem Recht zulässig⁸¹². Damit werden Fälle, die unter dem Schlagwort „Nachzeugung von Kindern“ bekannt sind, bereinigt. In diesen Fällen ist die Geburt eines Kindes, nicht aber sein Tod beurkundet worden. Ein später geborenes Kind lebt dann amtlich zunächst unter dem Namen des früher verstorbenen Kindes weiter, „weil ja schon eine Urkunde vorhanden ist“, bis das Geburtsdatum berichtigt wird.

Für die Umrechnung von mohamedanischen Zeitangaben in Hidschra (Mond)-Jahre⁸¹³ gibt es Tabellen. Sonst hilft die Faustregel: von dem angegebenen mohamedanischen Geburtsjahr sind 3 % abzuziehen und 622 Jahre⁸¹⁴ hinzuzuzählen.

Der Inhalt von amtlichen türkischen Urkunden findet oft erst durch weitere finanzbehördliche oder finanzgerichtliche Ermittlungen eine einleuchtende Bestätigung, etwa wenn die Ehefrau des türkischen Gastarbeiters nach vorgelegten ärztlichen Gutachten in Deutschland wegen einer fortgeschrittenen Krebserkrankung operiert worden ist, drei Wochen später in die Türkei zurückkehrt und eine Woche später die Geburt des 13. Kindes in der Unterhaltsbescheinigung angegeben wird. Hier fehlte der Hinweis, daß nur die ersten 7 Kinder von der gesetzlichen, die folgenden 6 Kinder von der nur religiös mit dem Gastarbeiter verbundenen Frau geboren wor-

806 Vgl. zB OFD Hamburg v. 8. 3. 1978 S 2285 – 36/78 – St 23.

807 Vgl. zB OFD Hamburg, LSt 58/3 (Spanien).

808 OFD Bremen v. 8. 8. 1982, StEK EStG § 33 a Abs. 1 Nr. 82.

809 Vgl. OFD Frankfurt/M v. 4. 9. 1984 S 2380 A – 1 (10/83) – St II 30.

810 Zum Beweiswert von Unterhaltsbescheinigungen aus Korea, Sri-Lanka und Bangladesch vgl. OFD Frankfurt/M Anm. 809.

811 Vgl. FM Niedersachsen v. 24. 9. 1982, BB 1982, 1964.

812 Senator für Schulwesen Berlin, Rundschreiben II Nr. 128/1981.

813 Das Mondjahr hat 12 Monate, ist aber 11 Tage kürzer als das Sonnenjahr. Der Koran (Sure 9 Vers 37) verbietet die Anpassung der Monate des Mondjahres an die wiederkehrenden Jahreszeiten durch Hinzufügen von Schaltmonaten, so daß ein Monat des Mondjahres in einem Jahr im Frühling, in einem anderen Jahr im Herbst liegen kann.

814 Die islamische Zeitrechnung beginnt mit der Auswanderung, der Hidschra, der muslimischen Gemeinde von Mekka nach Medina im Jahr 622 unserer Zeitrechnung (= Jahr 1 der Hidschra).

den sind⁸¹⁵. In einem anderen Fall ließen sich auch auf Nachfrage die Hintergründe einer Beurkundung eines Dorfvorstehers in Anatolien nicht aufklären. Er beurkundete am 22. März 1982 die Erklärung der Mutter des späteren Klägers, dieser habe ihr 3700,- DM für ihre Beerdigung überwiesen. Nach der Sterbeurkunde ist die Mutter gut drei Wochen später verstorben. Das Verfahren⁸¹⁶ endete durch Klagerücknahme.

Belegen von ausländischen Banken mißt das Finanzgericht München⁸¹⁷ keine geringere Beweiskraft als inländischen Post- oder Bankbelegen über Geldüberweisungen ins Ausland bei⁸¹⁸. Der Beweiswert ausländischer Bankbestätigungen wird nur durch konkrete Zweifel an der Richtigkeit beeinträchtigt⁸¹⁹, etwa wenn in Jugoslawien Bankbescheinigungen höhere Aus- als Einzahlungen ausweisen oder wenn marokkanische Bankbestätigungen⁸²⁰ aufgrund gefälschter Posteinlieferungsscheine ausgestellt werden⁸²¹ oder wenn über angeblich dieselben Abhebungen unterschiedliche Bankbescheinigungen vorhanden sind.

g) Vermutungen (Lebenserfahrung) in Gastarbeiterfällen

Eine allgemeine Lebenserfahrung, daß schriftliche Erklärungen jugoslawischer Banken nicht zu trauen ist, gibt es – wie der Bundesfinanzhof⁸²² ausdrücklich festgestellt hat – nicht.

Erfahrungssätze des täglichen Lebens, die auch in tatsächlichen Vermutungen formuliert werden, schließen Lücken in der Beweisführung mit Hilfe von mittelbaren Beweisen. Ebenso können Zweifel an dem Beweiswert eines Beweisanzeichens, wie das Beispiel zeigte, unterdrückt werden. Auf die Wahrheit der behaupteten mittelbar rechtserheblichen Tatsachen wird mit Hilfe dafür vorhandener Indizien geschlossen. Der nächste Schluß auf die unmittelbar rechtserheblichen Tatsachen gelingt oft nur mit Hilfe einer Vermutung oder eines Satzes der Lebenserfahrung. So wird zB aus der Unterhaltsbescheinigung, nach der der 72 Jahre alte und nicht mehr berufstätige Vater eines Klägers in der Türkei keine jährlichen Einkünfte

815 Verfahren FG Berlin III 550/82.

816 Verfahren FG Berlin III 136/84.

817 FG München Urt. v. 12. 12. 1980 VIII 49/72 L, EFG 1981, 294.

818 Überweisungen von einer inländischen Bank oder von einem inländischen Postamt erbringen den sichersten Nachweis von Unterhaltsleistungen an einen Unterhaltsempfänger im Ausland, vgl. BFH Urt. v. 14. 5. 1982 VI R 18/81, BStBl. II 1982, 774 (775); BFH Urt. v. 14. 5. 1982 VI R 266/80, BStBl. II 1982, 772 (773).

819 Vgl. FG München Urt. v. 23. 7. 1982 VII 216/81 L, EFG 1983, 177; *Brozat*, Die Konkretisierung der erhöhten Mitwirkungspflicht (§ 90 Abs. 2 AO) bei Zahlungen ins Ausland, DStR 1983, 76.

820 Vgl. OFD Münster v. 28. 7. 1980 StEK EStG § 33 a Abs. 1 Nr. 66.

821 Vgl. dazu aber auch OFD Düsseldorf v. 27. 4. 1981, StEK EStG § 33 a Abs. 1 Nr. 78.

822 Vgl. BFH Urt. v. 14. 5. 1982 VI R 18/81, BStBl. II 1982, 774 (776).

und kein Vermögen hat, darauf geschlossen, daß er bedürftig ist und daß die ihm aus Deutschland von seinem hier als Gastarbeiter tätigen Sohn überwiesenen Geldbeträge nach der Lebenserfahrung für seinen Unterhalt zugewendet werden.

Die Überzeugungshilfe, die Vermutungen als Sätze der allgemeinen Lebenserfahrung leisten, ist bei Schlußfolgerungen im Rahmen von Indizienbeweisen unverzichtbar⁸²³.

Mit der Ausgangsvermutung⁸²⁴, daß Gastarbeiter in der Bundesrepublik Deutschland arbeiten, weil ihr Verdienst in der Heimat nicht ausgereicht hat, um die Lebenshaltungskosten der Familie zu bestreiten, wird zB die Überzeugung von der aus beruflichem Anlaß begründeten doppelten Haushaltsführung gestärkt. Daß die Grundlagen für eine tatsächliche Vermutung oft unsicher sind, weil eine allgemein anerkannte Lebenserfahrung nicht besteht, zeigen die heute nicht mehr bedeutsamen Vermutungen über die Aufrechterhaltung der doppelten Haushaltsführung aus beruflichen Gründen von Gastarbeitern. Während die Verwaltung vermutete⁸²⁵, erst nach 10 Jahren habe die Aufrechterhaltung des doppelten Haushalts private Gründe, vermuteten Finanzgerichte⁸²⁶ dies bereits, wenn der Gastarbeiter nach 5 Jahren noch keinen gemeinsamen Familienhaushalt am Arbeitsort begründet hatte. Nach Ansicht des Bundesfinanzhofs⁸²⁷ entfiel die widerlegbare tatsächliche Vermutung, daß die Aufrechterhaltung der doppelten Haushaltsführung beruflich veranlaßt worden war, schon nach zwei Jahren.

Dagegen besteht eine widerlegbare Tatsachenvermutung – so das Finanzgericht Düsseldorf⁸²⁸ – dafür, daß Gastarbeiter mit einer Familie im Heimatland und mit im übrigen geordneten Verhältnissen ihre gesetzlichen und sittlichen Verpflichtungen gegenüber ihren Angehörigen erfüllen und sie ihnen die hier geschaffenen Werte zuwenden. Dem widerspricht die Vermutung nicht, daß Gastarbeiter bei einer Familienheimfahrt ihren Familienangehörigen einen Nettomonatslohn bar zuzuwenden pflegen⁸²⁹.

823 Beispiel: BFH Urt. v. 2. 12. 1981 VI R 22/80, BStBl. II 1982, 323 (324).

824 Vgl. BFH Urt. v. 16. 12. 1983 VI R 3/81, BStBl. II 1984, 521 (522).

825 Vgl. OFD Düsseldorf v. 12. 12. 1977 S 2285/S 2325 A – St 12 Tz. 1.3.

826 Vgl. FG Hamburg Urt. v. 26. 8. 1977 I 174/76, EFG 1978, 121; FG Münster Urt. v. 22. 6. 1977 V–VIII 2374/74 L, EFG 1978, 18; FG Berlin Urt. v. 26. 11. 1976 III 412/76, EFG 1977, 311; FG Berlin Urt. v. 24. 9. 1976 III 242/76, EFG 1977, 60.

827 Vgl. BFH Urt. v. 6. 9. 1977 VI R 5/77, BStBl. II 1978, 31 (32); BFH Urt. v. 2. 9. 1977 VI R 114/76, BStBl. II 1978, 26 (29).

828 Vgl. FG Düsseldorf Urt. v. 24. 4. 1979 XV 209/77 L, EFG 1979, 491 (492).

829 BMF v. 26. 11. 1981, BStBl. I 1981, 744 Tz. 2.3.; vgl. auch BFH Urt. v. 16. 12. 1983 VI R 3/81, BStBl. II 1984, 521 (522).

Welche Beweiskraft tatsächliche Vermutungen gewinnen können, zeigt der Fall eines jugoslawischen Gastarbeiters, der drei Familienheimfahrten beweisen, die finanzielle Beteiligung am hauswirtschaftlichen Leben seiner Familie in der Heimat aber nur durch eine Bankbescheinigung mit einer nicht näher bestimmbareren Unterschrift darlegen konnte. Dieser Bescheinigung hatte das Finanzgericht zu Recht keinen Beweiswert beigemessen. Den Erfolg der Klage hat es allein auf die Vermutung gestützt, daß ein Gastarbeiter, der seine Familie dreimal im Jahr besucht hat und mit ihr in einer intakten Ehe- und Wirtschaftsgemeinschaft lebt, auch einen nicht nur unzureichenden finanziellen Beitrag für diese Gemeinschaft leistet. Diese Erfahrung wird noch dadurch bestärkt, daß der andere Ehepartner keine eigenen Einkünfte und kein eigenes Vermögen besaß. Der Bundesfinanzhof⁸³⁰ hat in dieser Würdigung zu Recht keinen Verstoß gegen § 90 Abs. 2 AO und seine dazu in Gastarbeiterfällen entwickelte Rechtsprechung⁸³¹ gesehen.

Von erwerbstätigen Angehörigen wird widerlegbar vermutet, daß sie nicht unterhaltsbedürftig sind⁸³². Die früher aufgestellte Vermutung⁸³³, gelegentliche Zahlungen seien nicht für den laufenden Unterhalt des Empfängers bestimmt, wird heute nicht mehr aufrecht erhalten⁸³⁴. Wenn Gastarbeiter ihre Angehörigen schon einige Zeit unterstützen, knüpft daran die Vermutung an, daß die späteren Zahlungen im Ausgleichsjahr nicht zur Schuldtilgung bestimmt sind, sondern die unterstützten Eltern damit ihren Lebensunterhalt bis zur nächsten Zahlung bestreiten werden⁸³⁵.

Oft werden Vermutungen aufgestellt und angewendet, die nicht als solche bezeichnet werden. Das geschieht zB, wenn Unterhaltszahlungen des Gastarbeiters auf die Gesamtzahl der im Haushalt lebenden, von ihm unterhaltenen Personen nach Köpfen⁸³⁶ verteilt werden. Ebenso, wenn angenommen wird, die an die Ehefrau und die Kinder geleisteten Unterhaltsbeträge könnten ausreichen, um auch das Existenzminimum der im gemeinsamen Haushalt in der Heimat lebenden Eltern und Geschwister abzusichern⁸³⁷.

830 BFH Urt. v. 18. 3. 1983 VI R 17/80, nicht veröffentlicht.

831 Vgl. BFH Urt. v. 17. 11. 1978 VI R 93/77, BStBl. II 1979, 146; BFH Urt. v. 2. 9. 1977 VI R 114/76, BStBl. II 1978, 26.

832 Vgl. BMF v. 26. 11. 1981, BStBl. I 1981, 744 Tz. 2.2.

833 Vgl. FG Düsseldorf Urt. v. 24. 4. 1979 XV 38/78 L, EFG 1979, 552 (553); FG Nürnberg Urt. v. 15. 3. 1978 V 178/77, EFG 1978, 381; vgl. auch BMF v. 16. 1. 1979, FR 1979, 92; BMF v. 3. 11. 1975, BStBl. I 1975, 1052.

834 Vgl. BFH Urt. v. 10. 7. 1981 VI R 132/80, BStBl. II 1982, 21 (22); BFH Urt. v. 5. 9. 1980 VI R 75/80, BStBl. II 1981, 31 (32). Bei gelegentlichen Leistungen ist besonders sorgfältig zu prüfen, ob die Zahlungen bestimmt und geeignet sind, den Lebensbedarf des Empfängers zu decken.

835 BFH Urt. v. 22. 5. 1981 VI R 140/80, BStBl. II 1981, 713 (715).

836 Vgl. dazu BFH Urt. v. 14. 5. 1982 VI R 136/80, BStBl. II 1982, 776 und BMF v. 26. 11. 1981, BStBl. I 1981, 744 Tz. 2.4.

837 Vgl. dazu BFH Urt. v. 22. 6. 1979 VI R 85/76, BStBl. II 1979, 660 (664); BFH Urt. v. 20. 1. 1978 VI R 123/77, BStBl. II 1978, 340 (341).

Mit Hilfe derartiger tatsächlicher Vermutungen⁸³⁸ wird die Sachverhaltsaufklärung nicht nur erleichtert, sondern – wie das letzte Beispiel zeigt – überhaupt erst ermöglicht. Die Zulässigkeit der Sachverhaltsaufklärung mit Hilfe tatsächlicher Vermutungen folgt aus der gerade bei der Beurteilung von Auslandssachverhalten vom Bundesfinanzhof⁸³⁹ zu Recht geforderten „strengen“ Prüfung⁸⁴⁰. Hiermit wird – wie bereits erwähnt – die bestehende Aufklärungs- und Beweismittelbeschaffungspflicht nicht noch weiter gesteigert. Es wird auch kein besonderes Beweismaß für Gastarbeiter eingeführt. Vielmehr wird der Beurteiler dadurch lediglich aufgefordert, die vorhandenen Beweisanzeichen besonders sorgfältig zu würdigen. Dabei darf er auch die an bestimmte Indiztatsachen als Vermutungsbasis anknüpfende Lebenserfahrung einsetzen.

Tatsächliche Vermutungen sind widerlegbar⁸⁴¹. Sie dürfen nicht zu unwiderlegbaren Beweisregeln erstarren. Tatsächliche Vermutungen können dadurch widerlegt werden, daß die Indiztatsachen als Vermutungsbasis aufgrund der Besonderheiten des Einzelfalls zweifelhaft werden. Dann muß überzeugend dargelegt werden, daß der Einzelfall den Erfahrungsrahmen sprengt, für den die Vermutung gilt⁸⁴².

838 Vgl. *Tipke/Kruse*, FN 1, § 96 FGO Tz. 12.

839 Vgl. dazu *Birkenfeld*, FN 4, S. 167.

840 Vgl. BFH Urt. v. 5. 9. 1980 VI R 75/80, BStBl. II 1981, 31 (33).

841 Beispiele: BFH Urt. v. 5. 12. 1958 VI 244/58 U, BStBl. III 1959, 62; BFH Urt. v. 5. 12. 1958 VI 207/58 S, BStBl. III 1958, 58; vgl. auch A 39 Abs. 1 Satz 7 LStR.

842 Beispiele: BFH Urt. v. 17. 7. 1980 IV R 140/77, BStBl. II 1981, 14 (16); FG Köln Urt. v. 20. 10. 1982 I (VII) 216/80 L, EFG 1983, 291 (292).

Verwaltungsakte im Lohn- und Einkommensteuerverfahren

Dr. *Walter Drenseck*, Richter am Bundesfinanzhof, München

Inhaltsübersicht

I. Einführung

1. Rechtscharakter des Lohnsteuer-Abzugsverfahrens
2. Rechtsstellung des Arbeitgebers
3. Zur Terminologie

II. Die einzelnen Verwaltungsakte im Lohnsteuer-Abzugsverfahren

1. Lohnsteuerkarte
2. Lohnsteuereinbehaltung und Lohnsteuerabführung durch den Arbeitgeber
3. Lohnsteueranmeldung
 - a) Inhalt und Rechtscharakter
 - b) Fehlerkorrekturen
 - c) Anfechtungsbefugnis des Arbeitnehmers
4. Anrufungsauskunft (§ 42 e EStG)
 - a) Sinn und Zweck der Anrufungsauskunft, Anrufungsberechtigte
 - b) Rechtscharakter der Anrufungsauskunft
 - c) Rechtsschutzprobleme
 - d) Umfang der Bindung der Anrufungsauskunft
5. Haftungsbescheid
 - a) Rechtscharakter
 - b) Anfechtungsbefugnis des Arbeitnehmers
6. Pauschalierungssteuerbescheid
 - a) Rechtscharakter
 - b) Abgrenzung zum Haftungsbescheid
7. Anerkenntnis im Sinne des § 42 d Abs. 4 Nr. 2 EStG

- a) Allgemeines
- b) Rechtscharakter des Anerkenntnisses

8. Nachforderungsbescheid gegen den Arbeitnehmer

- a) Nachforderungsbescheid als Vorauszahlungsbescheid
- b) Verhältnis zur Lohnsteueranmeldung und zu den Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte
- c) Zuständigkeitsfragen

9. Der lohnsteuerrechtliche Erstattungsbescheid

- a) Erstattungsanspruch als Anspruch des Vorauszahlungsverfahrens
- b) Voraussetzungen für die Geltendmachung des Anspruchs
- c) Weiteres Verfahren nach der Erstattung

10. Erstattungsansprüche und vergütungsähnliche Ansprüche des Arbeitgebers

- a) Erstattungsansprüche, die eine Änderung der Lohnsteueranmeldung voraussetzen
- b) Andere Erstattungsansprüche
- c) Vergütungsähnliche Ansprüche

III. Verwaltungsakte im Steuerfestsetzungsverfahren

1. Der Bescheid im Lohnsteuer-Jahresausgleich (§ 42 EStG)

- | | |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"> a) Rechtscharakter und Inhalt des Bescheides <ul style="list-style-type: none"> aa) Freistellungsbescheid bb) Erstattungsbescheid cc) Steuerfestsetzungsbescheid b) Rückforderung nach unzutreffender Steuerfestsetzung und nach Fehlzahlungen <ul style="list-style-type: none"> aa) Unzutreffende Steuerfestsetzung bb) Fehlzahlungen c) Nachforderung/Erstattung nach einem durchgeführten Lohnsteuer-Jahresausgleich | <ul style="list-style-type: none"> 2. Steuerfestsetzung eigener Art <ul style="list-style-type: none"> a) Nachforderung im Lohnsteuer-Jahresausgleich b) Steuerfestsetzung statt Nachforderung 3. Verhältnis des Lohnsteuer-Jahresausgleichs zur Veranlagung <ul style="list-style-type: none"> a) Bindungswirkung des Einkommensteuerbescheides b) Bindungswirkung des Bescheides im Lohnsteuer-Jahresausgleich |
|---|--|

IV. Ausblick

I. Einführung

1. Rechtscharakter des Lohnsteuer-Abzugsverfahrens

Beschäftigt man sich mit dem Lohnsteuerverfahrensrecht, so stößt man immer wieder auf Untersuchungen, die den jetzigen Rechtszustand auf der Grundlage einer Rechtsprechung zum Rechtszustand vor 1975 weiterentwickeln. Dies wird besonders deutlich bei der Diskussion um die Bindungswirkung des Lohnsteuer-Jahresausgleichsbescheides auch für ein Veranlagungsverfahren¹. Dabei wird eine Chance vertan, die sich seit 1975 mit der Aufnahme des Lohnsteuerverfahrensrechts in das EStG bietet².

Insbesondere durch das EStG 1975 ist im Interesse einer steuerlichen Gleichbehandlung veranlagter und nichtveranlagter Arbeitnehmer der Lohnsteuer-Jahresausgleich der Veranlagung angenähert worden, wenn auch auf die Einführung einer allgemeinen Veranlagung aller Arbeitnehmer wegen des damit verbundenen erheblichen Verwaltungsaufwandes

1 ZB *Hein*, DStZ 1982, 426; *Birkenfeld*, BB 1984, 775.

2 Zuvor war im Lohnsteuer-Verfahrensrecht ein System kaum zu erkennen: Man hielt den Erlaß von schriftlichen Bescheiden im Lohnsteuer-Jahresausgleich für nicht erforderlich, der Arbeitnehmer wurde oft mit der bloßen Erstattung abgespeist. Wie das Finanzamt im Lohnsteuer-Jahresausgleich erstattete Beträge zurückfordern konnte, war nicht geklärt. Eine Trennung der einzelnen Verfahrensabschnitte war nicht erkennbar. So hielt man den Lohnsteuer-Jahresausgleich durch das Finanzamt für einen Teil des Lohnsteuer-Abzugsverfahrens, so daß man schon aus diesem Grunde grundsätzlich eine Bindung für das Veranlagungsverfahren verneinen zu können glaubte.

verzichtet worden ist³. Ab 1975 wird auch im Lohnsteuer-Jahresausgleich ebenso wie bei der Veranlagung die Grund- und Splittingtabelle zugrunde gelegt; es wird die Jahreseinkommensteuer ermittelt. Seit 1975 ist angeordnet, daß auch im Lohnsteuer-Jahresausgleich ein schriftlicher Steuerbescheid und nicht etwa ein Erstattungsbescheid zu ergehen hat. Es ist ebenfalls eindeutig ausgesprochen, daß ein Lohnsteuer-Jahresausgleich nur bei Arbeitnehmern in Frage kommt, die nicht zu veranlagten sind. Diese Überprüfung hat also im Lohnsteuer-Jahresausgleichsverfahren zu erfolgen. Da im Lohnsteuer-Jahresausgleich ein Steuerbescheid ergeht, kann dieser Bescheid ebenso wie ein Einkommensteuerbescheid nur nach den Vorschriften der §§ 172 f. AO geändert werden.

Trotz dieser vom Gesetzgeber vorgenommenen Angleichung von Lohnsteuer-Jahresausgleich und Einkommensteuerverfahren hält man immer noch – zumindest unbewußt beeinflusst von dem früheren Rechtszustand – das Lohnsteuer-Jahresausgleichs-Verfahren und das Veranlagungsverfahren für derartig wesensverschieden, daß das Finanzamt trotz bestandskräftigem Lohnsteuer-Jahresausgleichsbescheid zum Erlaß eines Einkommensteuerbescheides völlig freie Hand haben soll, ohne daß verfahrensrechtliche Änderungsmöglichkeiten bestehen müßten. Chancen, die das Gesetz zur Entwicklung eines einfachen und auch für diejenigen überschaubaren Verfahrens bietet, die nicht stets mit Lohnsteuerfragen zu tun haben, werden zu wenig genutzt.

Wesentlich ist dazu zunächst eine Trennung der einzelnen Verfahrensabchnitte. Man muß definieren, welcher Rechtscharakter den einzelnen Abschnitten zukommt. Dabei scheint es wichtig, das Lohnsteuerabzugsverfahren zu trennen von dem sich anschließenden Verfahren, in dem die Jahreseinkommensteuer ermittelt wird.

Das Lohnsteuerabzugsverfahren erhält dadurch sein besonderes Gepräge, daß der Arbeitgeber als eine dritte Person neben dem Arbeitnehmer als dem Steuerschuldner und dem Finanzamt als dem Vertreter des Steuergläubigers eingeschaltet ist. Gäbe es diese Besonderheit nicht, so müßten die Arbeitnehmer ihre Steuern monatlich oder vierteljährlich ebenso abführen wie die Vorauszahlungspflichtigen im Sinne des § 37 EStG. Eine andere Behandlung der Lohnsteuerpflichtigen gegenüber den anderen Vorauszahlungspflichtigen ist daher nur insoweit gerechtfertigt, als es mit der Einschaltung des Arbeitgebers und dem damit erforderlichen besonderen Verfahren unumgänglich erscheint. Von dem Augenblick an, in dem der Arbeitgeber aus dem Lohnsteuerabzugsverfahren eines Jahres ausscheidet – das ist spätestens mit der Durchführung

3 *Kieschke*, DB 1974, 1689.

des Lohnsteuer-Jahresausgleichs durch den Arbeitgeber –, ist eine unterschiedliche Behandlung von Lohnsteuerpflichtigen und Einkommensteuerpflichtigen nicht mehr gerechtfertigt.

Hierbei ist zu beachten, daß schon die Unterscheidung in Lohnsteuerpflichtige und Einkommensteuerpflichtige in die Irre führen kann. Man kann immer wieder den Satz lesen, daß es sich bei der Lohnsteuer und der Einkommensteuer nur um zwei verschiedene Erhebungsformen ein- und derselben Steuerart handelt. Dieser Satz ist richtig, wenn man ihn auf den richtigen Kern bringt. Er hat nur einen Sinn, wenn er im Zusammenhang mit dem Lohnsteuerabzugsverfahren verwendet wird. Nach Ablauf eines Kalenderjahres gibt es nämlich die Unterscheidung in Lohnsteuer einerseits und Einkommensteuer andererseits nicht mehr, sondern es entsteht einheitlich für alle Steuerpflichtigen eine Einkommensteuer, die Jahreseinkommensteuer (§ 36 Abs. 1 EStG). Vor Entstehen der Jahreseinkommensteuer steht der Begriff Lohnsteuer für die Beträge, die im Lohnsteuerabzugsverfahren vom Lohn des Arbeitnehmers einbehalten werden. Der Begriff Lohnsteuer ist ein Begriff des Lohnsteuerabzugsverfahrens und nicht ein Begriff des Steuerfestsetzungsverfahrens.

Die Lohnsteuer wird im Laufe des Jahres von dem Lohn der Arbeitnehmer einbehalten, um ebenso wie bei dem Vorauszahlungsverfahren des § 37 EStG ein kontinuierliches Steueraufkommen zu sichern. Auch die Lohnsteuerabzugsbeträge werden im Hinblick auf die Ende des Jahres entstehende Einkommensteuer erhoben. Es handelt sich ihrem Gehalt nach um Vorauszahlungsbeträge des Arbeitnehmers. Damit ist das Lohnsteuerabzugsverfahren ein Vorauszahlungsverfahren mit der gegenüber § 37 EStG bestehenden Besonderheit, daß der Arbeitgeber als dritte Person in dieses Verfahren eingeschaltet ist⁴.

Gegen diese Charakterisierung des Lohnsteuerabzugsverfahrens als Vorauszahlungsverfahren kann nicht etwa eingewendet werden, einem Vorauszahlungsverfahren hafte stets etwas Vorläufiges an, während der Gesetzgeber davon ausgehe, daß der Lohnsteuerabzug grundsätzlich endgültig sei, da es ja nicht in allen Fällen zur Jahressteuerfestsetzung komme⁵. Soweit die Arbeitnehmer veranlagt werden und soweit es zum Lohnsteuer-Jahresausgleich kommt, erweisen sich die Lohnsteuerabzugsbeträge sicherlich als Vorauszahlungen. Bedenken könnten bestehen bei denjenigen Steuerpflichtigen, die nicht zu veranlagten sind und die keinen Antrag auf Lohnsteuer-Jahresausgleich gestellt haben. Aber auch bei diesen ist es dem Fi-

4 Schmidt/Drenseck, EStG, Kommentar, 4. Aufl., § 38 Anm. 1; Schubmann, BB 1985, 184, 186; aA Schick, BB 1983, 1041, 1047.

5 Schick, BB 1984, 733, 735.

nanzamt nicht etwa rechtlich verwehrt, eine Jahressteuerfestsetzung vorzunehmen. § 46 Abs. 4 EStG scheint dies allerdings zu suggerieren⁶. In der Praxis erweist sich der Abgeltungsfall aber als der Ausnahmefall. Der Lohnsteuerabzug entfaltet nur dann rechtlich eine Abgeltungswirkung, wenn er in seiner Summierung der Jahreseinkommensteuer entspricht. Dieser Fall tritt kaum ein. Bei jeder Gehaltsänderung kann es wegen der Progressionswirkung zu Überzahlungen kommen. In allen Fällen, in denen der Arbeitgeber nicht ordnungsgemäß einbehalten hat, kann das Finanzamt von sich aus gegenüber dem Arbeitnehmer tätig werden. In allen anderen Fällen, in denen sich die Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte, aus welchen Gründen auch immer, zu den tatsächlichen Verhältnissen als überhöht erweisen, kann das Finanzamt ebenfalls tätig werden. Damit kann es rechtlich zu einer Steuerfestsetzung in allen Fällen kommen, in denen der Lohnsteuerabzug nicht mit der Jahreseinkommensteuer übereinstimmt. § 46 EStG erweist sich damit nicht etwa als eine materielle Abgeltungsvorschrift, sondern in Wirklichkeit als eine Verfahrensvorschrift, die das Finanzamt lediglich von dem Zwang befreit, in allen Fällen, in denen keine Veranlagung in Betracht kommt, von sich aus den Steuerfall aufzugreifen. Es ist hinzunehmen, daß der Gesetzgeber die Verwaltung davon befreit, von sich aus in Steuerfällen mit geringer Auswirkung tätig zu werden. Wenn die Verwaltung aber davon erfährt, daß der Lohnsteuerabzug hinter der Jahreseinkommensteuer zurückgeblieben ist, ist sie rechtlich nicht gehindert, tätig zu werden. Eine andere Auslegung des § 46 Abs. 4 EStG würde mit dem Grundsatz gleichmäßiger Besteuerung in Konflikt geraten.

Damit erweist sich der Lohnsteuerabzug in nahezu sämtlichen Fällen als rechtlich bis zum Verjährungseintritt vorläufig. Allenfalls tatsächlich kann der Lohnsteuerabzug eine endgültige Wirkung erlangen, wenn das Finanzamt von dem Steuerfall nichts erfährt. Dies allein steht aber dem Charakter des Lohnsteuerabzugsverfahrens als Vorauszahlungsverfahren nicht entgegen.

An dieses Vorauszahlungsverfahren kann sich wie auch nach dem Vorauszahlungsverfahren des § 37 EStG ein Verfahren anschließen, das die Ermittlung der Jahreseinkommensteuerschuld beinhaltet: die Veranlagung, der Lohnsteuer-Jahresausgleich oder das Steuerfestsetzungsverfahren eigener Art. Unter diesem Steuerfestsetzungsverfahren eigener Art sind die Fälle zu verstehen, die herkömmlich mit Nachforderungsverfahren gegen den Arbeitnehmer bezeichnet werden^{6a}.

6 Danach gilt die Einkommensteuer, die auf die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit entfällt, für den Arbeitnehmer als abgegolten, soweit er nicht für zu wenig erhobene Lohnsteuer in Anspruch genommen werden kann. Die Vorschriften über den Lohnsteuer-Jahresausgleich bleiben unberührt.

6a S. III 2 (S. 322 ff.).

2. Rechtsstellung des Arbeitgebers

Gegenstand des vorliegenden Themas ist es nicht, die Rechtsstellung des Arbeitgebers bis ins einzelne zu ergründen⁷. Von Bedeutung ist aber, ob der Arbeitgeber beim Lohnsteuerabzug als eine außerhalb der Finanzverwaltung stehende Person auftritt oder ob er als ein Teil der Finanzverwaltung anzusehen ist.

Nach neuerer Auffassung⁸ wird der Arbeitgeber hoheitlich tätig. Er tritt danach zwar nicht als selbständige Finanzbehörde auf. Wohl aber soll er als Organ der Finanzverwaltung anzusehen sein und beim Lohnsteuerabzug die Stellung einer Art „Außenkasse“ der Finanzbehörde haben. Nach dieser Auffassung soll zB die Lohnsteueranmeldung ein verwaltungsinterner Vorgang sein.

ME geht der Gesetzgeber nicht davon aus, daß der Arbeitgeber ein Teil der Finanzverwaltung ist. § 33 AO formuliert eindeutig, daß Steuerpflichtiger auch ist, wer eine Steuer für Rechnung eines Dritten einzubehalten und abzuführen hat. Gemäß § 38 Abs. 3 EStG hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer für Rechnung des Arbeitnehmers einzubehalten. Gemäß § 41 a Abs. 1 EStG hat er die einbehaltene Lohnsteuer an das Finanzamt abzuführen. Der Arbeitgeber hat ferner eine Lohnsteueranmeldung abzugeben (§ 41 a Abs. 1 EStG), die als Steuererklärung gilt (§ 150 Abs. 1 AO). Allein schon aus diesen Vorschriften folgt zwingend, daß sich der Arbeitgeber beim Lohnsteuerabzug in einem Steuerpflichtverhältnis befindet und als eine außerhalb der Finanzverwaltung stehende Person und damit nicht als Organ der Finanzverwaltung tätig wird. Im übrigen fehlt auch im Finanzverwaltungsgesetz ein entsprechender Hinweis auf eine Organstellung des Arbeitgebers. Hinzu kommt noch, daß wohl die Gemeinde in § 39 Abs. 6 Satz 1 EStG für die Ausstellung der Lohnsteuerkarten und gewisse Eintragungen auf ihnen ausdrücklich zu örtlichen Landesfinanzbehörden erklärt worden sind, daß hingegen ein entsprechender Hinweis auf eine etwaige Organstellung des Arbeitgebers im Gesetz nicht zu finden ist.

Der Arbeitgeber als Entrichtungsverpflichteter steht mE in einer Art gesetzlichem öffentlich-rechtlichem Auftragsverhältnis zum Finanzamt⁹. Er hat als eine Art gesetzlich Beauftragter für das Finanzamt Tätigkeiten zu verrichten, die ohne seine Einschaltung entweder der Arbeitnehmer selbst erledigen müßte (insoweit kann man auch eine gesetzliche Auftragspflicht gegenüber dem Arbeitnehmer bejahen) oder für die Finanzbeamte einge-

7 Dies ist Aufgabe des Themas von *Stolterfoht*; s. S. 175 ff.

8 *Schick*, Grundfragen des Lohnsteuerverfahrens, Alfeld 1983.

9 *Schmidt/Drenseck* (FN 4), § 38 Anm. 1.

setzt werden müssten. Über die Annahme eines Auftragsverhältnisses lassen sich zufriedenstellende Ergebnisse mit zufriedenstellender Begründung erzielen.

3. Zur Terminologie

Bevor man über die Verwaltungsakte der einzelnen Abschnitte des Lohnsteuer- und des Einkommensteuerverfahrens spricht, sollte Klarheit über die verwendeten Begriffe und ihre Inhalte bestehen.

(1) Das Lohnsteuer-Abzugsverfahren ist das Vorauszahlungsverfahren des Arbeitnehmers. Nur die im Rahmen des Lohnsteuer-Abzugsverfahrens erhobene Steuer sollte als Lohnsteuer bezeichnet werden. Im Jahressteuerfestsetzungsverfahren wird gegen den Arbeitnehmer keine Lohnsteuer, sondern die Einkommensteuer festgesetzt. Auf die Einkommensteuerschuld sind die erhobenen Lohnsteuern (= Vorauszahlungen) anzurechnen.

(2) Als Nachforderungsverfahren, ein Begriff der der AO 1977 fremd ist, sollte man nur das Verfahren benennen, in dem das Finanzamt gegenüber dem Arbeitnehmer eine Vorauszahlungsschuld geltend macht. Der erlassene Nachforderungsbescheid ist ein Vorauszahlungsbescheid.

(3) Das lohnsteuerrechtliche Erstattungsverfahren ist das Verfahren, in welchem der Arbeitnehmer noch während des Lohnsteuer-Abzugsverfahrens die Rückzahlung überhöht einbehaltener Lohnsteuerabzugsbeträge begehrt. Der Erstattungsbescheid ist ebenfalls ein Vorauszahlungsbescheid.

(4) Wird gegenüber dem Arbeitgeber eine pauschale Lohnsteuer im Sinne der §§ 40 bis 40 b EStG geltend gemacht, so sollte man den Begriff Lohnsteuernachforderung vermeiden. Auch der Bescheid ist nicht ein Nachforderungsbescheid, sondern ein Pauschalierungssteuerbescheid.

(5) Durch den Haftungsbescheid wird gegenüber dem Arbeitgeber (oder einer anderen Person) eine zu gering einbehaltene oder zu gering abgeführte Vorauszahlungsschuld des Arbeitnehmers geltend gemacht.

(6) Steuerfestsetzungsverfahren sind das Veranlagungsverfahren, das Lohnsteuer-Jahresausgleichsverfahren und das Steuerfestsetzungsverfahren eigener Art.

(7) Rückforderung ist die Rückgängigmachung ohne Rechtsgrund erstatteter Steuern.

II. Die einzelnen Verwaltungsakte im Lohnsteuer-Abzugsverfahren

1. Lohnsteuerkarte

Die Lohnsteuerkarte ist die wichtigste Urkunde im Lohnsteuer-Abzugsverfahren. Die Eintragungen auf ihr sind die Grundlage für den Lohnsteuerabzug. Es gilt das Lohnsteuerkartenprinzip, d. h., der Arbeitgeber

muß die Lohnsteuer entsprechend den Eintragungen berechnen, er darf sich andererseits aber auch auf die Richtigkeit des Inhalts der Eintragungen verlassen, und zwar auch dann, wenn die Eintragungen erkennbar den tatsächlichen Verhältnissen zuwiderlaufen¹⁰.

Die Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte sind unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehende gesonderte Feststellungen von Besteuerungsgrundlagen im Sinne des § 179 Abs. 1 AO (§§ 39 Abs. 3 Satz 4, 39 a Abs. 4 Satz 1 EStG), also Steuerverwaltungsakte, die von der Gemeinde als örtlicher Finanzbehörde (§ 39 Abs. 4 Satz 1 EStG) oder im Lohnsteuerermäßigungsverfahren (§ 39 a EStG) vom Wohnsitz-Finanzamt gegenüber dem Arbeitnehmer erlassen werden. Die Lohnsteuerkarte erweist sich als eine Urkunde, in der mehrere Grundlagenbescheide äußerlich zusammengefaßt sein können; nämlich die jeweils selbständigen Grundlagenbescheide „Familiienstand“, „Steuerklasse“, „Kinderzahl“ (§ 39 Abs. 3 Satz 4 EStG) und der weitere Grundlagenbescheid „Summe der Beiträge des § 39 a Abs. 1 Nr. 1 bis 6 EStG“. Bei dem letzteren Grundlagenbescheid sind die einzelnen Beiträge der Nr. 1 bis 6 unselbständige Teile dieses Grundlagenbescheides, so daß zB im Klageverfahren innerhalb dieses Grundlagenbescheides eine Saldierung zwischen den einzelnen Nummern möglich ist.

Fraglich ist, in bezug auf welche Folgebescheide die Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte Grundlagenbescheide sind. Die Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte erhalten ihren Sinn durch den Lohnsteuerabzug des Arbeitgebers. Sie sind Verwaltungsakte gegenüber dem Arbeitnehmer, die aber auch dem Arbeitgeber im Vorauszahlungsverfahren des Arbeitnehmers verbindlich vorschreiben, wie der Lohnsteuerabzug vorzunehmen ist. Sie sind daher, da die Lohnsteueranmeldung des Arbeitgebers einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleichsteht, Grundlagenbescheide für diese Lohnsteueranmeldung¹¹. Das hat zur Folge, daß das Betriebsstätten-Finanzamt von der Lohnsteueranmeldung des Arbeitgebers insoweit nicht abweichen kann, als der Lohnsteuerabzug den noch gültigen Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte gefolgt ist.

Hiergegen wird eingewendet, daß dann bei einer späteren Änderung der Eintragungen auch die früheren Lohnsteueranmeldungen gemäß § 175 Nr. 1 AO geändert werden müßten¹². Diese Auffassung übersieht, daß im

10 ZB BFH-Urteil v. 26. 7. 1974 VI R 24/69, BFHE 113, 157, BStBl. II 1974, 756; Lang, StuW 1975, 113, 124 f.; Schmid/Drenseck (FN 4), § 39 Anm. 1; Hartz/Meeßen/Wolf, ABC-Führer Lohnsteuer, Stand: August 1985, Stichwort „Steuerkarte“ I.

11 Giloy, FR 1983, 528, 529.

12 Hartz/Meeßen/Wolf (FN 10), Stichwort „Grundlagenbescheid“.

Lohnsteuerabzugsverfahren das Lohnsteuerkartenprinzip gilt. Hat der Arbeitgeber den Lohnsteuerabzug zutreffend durchgeführt, was der Fall ist, wenn er sich an die Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte gehalten hat, so ist er seiner Verpflichtung ordnungsgemäß nachgekommen, ohne daß eine spätere Änderung der Eintragungen daran etwas rückwirkend ändern könnte. Daher stellt sich von vornherein nicht die Frage nach einer Folgeänderung der Lohnsteueranmeldung; aus einer Folgeänderung könnten gegenüber dem Arbeitgeber keine rechtlichen Konsequenzen gezogen werden.

Weiterhin sind die Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte Grundlagenbescheide im Falle einer Nachforderung von Lohnsteuer gegenüber dem Arbeitnehmer. Solange das Wohnsitz-Finanzamt die Eintragungen nicht geändert hat, kann das Betriebsstätten-Finanzamt nicht etwa im Laufe des Abzugsjahres gegen den Arbeitnehmer eine Lohnsteuernachforderung geltend machen, die mit den Eintragungen nicht im Einklang steht. Hat das Wohnsitz-Finanzamt (oder die Gemeinde) aber die Eintragungen im Laufe des Abzugsjahres zu Ungunsten des Arbeitnehmers geändert, so ermöglicht dies eine Lohnsteuernachforderung gegen den Arbeitnehmer während des laufenden Abzugsjahres.

Keine Grundlagenbescheide sind die Eintragungen für eine Veranlagung, einen Lohnsteuer-Jahresausgleich oder eine Steuerfestsetzung eigener Art. Diese Verfahren sind Jahressteuerfestsetzungsverfahren. Die Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte können in diesen Jahressteuerfestsetzungsverfahren als Maßnahmen des Vorauszahlungsverfahrens keine Bindungen erzeugen¹³.

2. Lohnsteuereinbehaltung und Lohnsteuerabführung durch den Arbeitgeber

Sowohl die Einbehaltung der Lohnsteuer als auch deren Abführung an das Betriebsstätten-Finanzamt sind tatsächliche Handlungen des Arbeitgebers ohne Verwaltungsaktqualität¹⁴. Daher besteht für den Arbeitnehmer auch nicht die Möglichkeit, gegen die Lohnsteuereinbehaltung Rechtsbehelfe der AO einzulegen. Der einzige Rechtsschutz, den das Steuerrecht dem Arbeitnehmer schon gegen die Lohnsteuereinbehaltung gibt, ist die Lohnsteueranrufungsauskunft (§ 42 e EStG). Fällt die Anrufungsauskunft zu

¹³ Im Ergebnis ebenso *Giloy*, FR 1983, 528, 529.

¹⁴ Vor 1977 wurde in der Entgegennahme der Lohnsteuerzahlung durch das Finanzamt ein formloser Steuerbescheid gesehen; s. *Hartz/Meeßen/Wolf* (FN 10), Stichwort „Abführung der Lohnsteuer“ 2 d.

Ungunsten des Arbeitnehmers aus, so hat der Arbeitnehmer die Kürzung seines Lohnes durch den Arbeitgeber hinzunehmen. Erst in späteren Verfahrensabschnitten stehen dem Arbeitnehmer Rechtsbehelfe gegen die seiner Meinung nach zu hohe Lohnsteuereinbehaltung zur Verfügung¹⁵.

Auch der Lohnsteuer-Jahresausgleich durch den Arbeitgeber (§ 42b EStG) ist nicht etwa ein Steuerverwaltungsakt. Er ist vielmehr die letzte Maßnahme des Arbeitgebers im Lohnsteuer-Abzugsverfahren und soll gewährleisten, daß der Arbeitnehmer schon frühzeitig¹⁶ die Lohnsteuer zurückerhält, die zB infolge schwankenden Arbeitslohns im Laufe des Jahres zu hoch einbehalten worden ist. Die Jahreslohnsteuer ist dabei auf der Grundlage der Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte, des Jahresarbeitslohns und gewisser Freibeträge zu berechnen. Der Jahresausgleich durch den Arbeitgeber ist nichts anderes als eine Änderung des Lohnsteuerabzugs im Sinne des § 41 c EStG; in dieser Vorschrift hätte der Lohnsteuer-Jahresausgleich durch den Arbeitgeber mit geregelt werden sollen. Das hätte ihn auch besser vom Lohnsteuer-Jahresausgleich durch das Finanzamt abgegrenzt, der von ganz anderer Rechtsqualität ist. Während im Lohnsteuer-Jahresausgleich durch den Arbeitgeber die Jahreslohnsteuer als Jahresvorauszahlungssteuer berechnet wird, wird im Lohnsteuer-Jahresausgleich durch das Finanzamt¹⁷ die Jahreslohnsteuer berechnet, die der Jahreseinkommensteuer entspricht.

3. Lohnsteueranmeldung

a) Inhalt und Rechtscharakter

Aus § 33 Abs. 1 AO i. V. m. §§ 38 Abs. 3 und 41 a EStG folgt, daß der Arbeitgeber Einbehaltungs- und Abführungsverpflichteter ist. Er hat gemäß § 41 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG dem Betriebsstätten-Finanzamt eine Steuererklärung einzureichen, in der er die Summe der einzubehaltenden und zu übernehmenden Lohnsteuer angibt. Diese Lohnsteueranmeldung ist folglich eine Steuererklärung im Sinne des § 150 Abs. 1 Satz 2 AO, die wiederum kraft gesetzlicher Anordnung gemäß § 168 Satz 1 AO einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleichsteht. Zu beachten ist, daß mit der Lohnsteueranmeldung eine Vorauszahlungsschuld des Arbeitnehmers (einzubehaltende Lohnsteuer) und eine eigene

15 Erstmals gegen die Lohnsteuer-Anmeldung.

16 Der Arbeitnehmer soll nicht bis zu einer Steuerfestsetzung (Lohnsteuer-Jahresausgleich oder Veranlagung) warten müssen.

17 Trotz nahezu gleichen Wortlauts des § 42b Abs. 2 Satz 5 und des § 42 Abs. 4 Satz 5 EStG.

Steuerschuld des Arbeitgebers (zu übernehmende Lohnsteuer, Pauschalierungssteuerschuld) in einer Summe angegeben werden. Ferner werden auch noch die Prämien und Zulagen¹⁸ angemeldet, die der Arbeitgeber an seine Arbeitnehmer ausgezahlt hat; es wird also mit der Lohnsteueranmeldung auch noch eine Steuervergütung¹⁹ geltend gemacht²⁰.

Der Lohnsteueranmeldung ist weder zu entnehmen, welcher Teil des angemeldeten Betrages auf die zu übernehmende und welcher Teil auf die einzubehaltende Lohnsteuer entfällt, noch gehen aus ihr die Namen der Arbeitnehmer hervor. Dies ist rechtlich nicht problematisch, da der Arbeitgeber mit der Lohnsteueranmeldung die Steuern anmeldet, die er aufgrund der Einbehaltung und der Übernahme an das Finanzamt abzuführen hat. Der Arbeitgeber als der Entrichtungsverpflichtete meldet mit der Lohnsteueranmeldung seine eigene Entrichtungsschuld an; diese eigene Steuerschuld wird festgesetzt. Zur Geltendmachung dieser eigenen Entrichtungssteuerschuld ist die Lohnsteueranmeldung die Grundlage im Sinne des § 218 Abs. 1 AO. Falls das Finanzamt vollstreckt, vollstreckt es diese Entrichtungssteuerschuld.

Damit sind m. E. Überlegungen schon im Ansatz verfehlt, die in der Lohnsteueranmeldung bezüglich der einzubehaltenden Lohnsteuer nicht eine Steuerfestsetzung, sondern einen fiktiven Haftungsbescheid sehen wollen, weil der Arbeitgeber für einzubehaltende Lohnsteuern nur haftet²¹. Diese Auffassung übersieht, daß der Arbeitgeber bei Abführung der angemeldeten Lohnsteuern keine Haftungsschuld, sondern seine eigene Steuerschuld, nämlich die Entrichtungssteuerschuld, begleicht. Hier ist schon gar nicht der Haftungstatbestand erfüllt. Zur Haftung kommt es nur insoweit, als der Arbeitgeber unzutreffend einbehalten hat oder aber die zutreffend einbehaltenen Lohnsteuerbeträge nicht ordnungsgemäß angemeldet hat und es deshalb – weil es wegen fehlender oder fehlerhafter Lohnsteueranmeldung an einer Grundlage zur Geltendmachung der zutreffenden Entrichtungssteuerschuld fehlt – nicht zu einer korrekten Abführung der einbehaltenen Beträge kommt. Daher kann in der Lohnsteueranmeldung, auch soweit einzubehaltende Lohnsteuer betroffen ist, von vornherein kein fiktiver Haftungsbescheid gesehen werden.

In der Lohnsteueranmeldung wird auch nicht im Ergebnis gegen den Ar-

18 Bergmannsprämie, Arbeitnehmer-Sparzulage, Berlinzulage.

19 § 5a Abs. 1 Gesetz über Bergmannsprämien, § 13 Abs. 1, 4. VermBG, § 29 Abs. 1 BerlinFG.

20 Hierauf soll nicht weiter eingegangen werden.

21 Littmann, Das Einkommensteuerrecht, 14. Aufl., § 41a Rz. 11; Dumke in Schwarz, Kommentar zur Abgabenordnung, Stand: Juli 1985, § 191 Rz. 34, 35; Giloy, FR 1977, 292; Diebold, BB 1978, 854; H. J. Schwarz, DStR 1980, 480.

beitnehmer als dem Steuerschuldner eine Vorauszahlungssteuer festgesetzt²². Diese Auffassung ist schon deshalb problematisch, weil aus dieser angeblichen Steuerfestsetzung der Steuerschuldner (nämlich der Arbeitnehmer) gar nicht zu ersehen ist.

Es ist also festzuhalten, daß die gesamte Lohnsteueranmeldung eine Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung und damit ein Steuerbescheid ist.

b) Fehlerkorrekturen

Erkennt der Arbeitgeber, daß die abgegebene Lohnsteueranmeldung fehlerhaft ist, so kann er

- (1) den Lohnsteuerabzug nach § 41 c EStG ändern,
- (2) die Lohnsteueranmeldung innerhalb der Rechtsbehelfsfrist (§ 355 Abs. 1 Satz 2 AO) mit dem Einspruch (§ 348 Abs. 1 Nr. 1 AO) anfechten²³,
- (3) eine berichtigte Lohnsteueranmeldung abgeben, die die Rechtswirkungen des § 168 AO entfaltet²⁴,
- (4) einen Änderungsantrag im Sinne des § 164 Abs. 2 Satz 2 AO stellen²⁵.

Gemäß § 167 Satz 1 AO ist eine Festsetzung der Steuer nach § 155 AO erforderlich, wenn das Finanzamt von der Steueranmeldung abweichen will. Fraglich ist, ob auch eine einzubehaltende Lohnsteuer durch eine abweichende Steuerfestsetzung, also durch einen Steuerbescheid, festgesetzt werden kann oder ob insoweit ein Haftungsbescheid ergehen muß. Bei der Beantwortung der Frage ist folgendes zu beachten: Aus der Lohnsteueranmeldung ist für das Finanzamt nicht ersichtlich, wie sich die angemeldete Lohnsteuersumme auf einzubehaltende und zu übernehmende Lohnsteuer aufteilt; auch eine rechtliche Beurteilung ist dem Finanzamt nicht möglich, weil lediglich abstrakte Zahlen angemeldet werden. Daher sind aus der Lohnsteueranmeldung regelmäßig nur Rechenfehler zu erkennen, die bei der Verrechnung der Lohnsteuer mit den ausgezahlten Prämien und Zulagen unterlaufen sind. Hat sich hier der Arbeitgeber zu seinen Gunsten ver-

22 *Hartz/Meeßen/Wolf* (FN 10), Stichwort „Lohnsteueranmeldung“ aE.

23 Die Lohnsteuer-Anmeldung kann dann auch in der Vollziehung ausgesetzt werden; *Drenseck*, DB 1983, 2326, mwN.

24 Bei einer Herabsetzung der ursprünglich angemeldeten Steuer muß die Finanzbehörde aber zunächst zustimmen, ehe die berichtigte Lohnsteuer-Anmeldung einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleichsteht (§ 168 Satz 2 AO).

25 Auch in der herabsetzenden berichtigten Lohnsteuer-Anmeldung wird man zugleich eine Änderung iS des § 164 Abs. 2 Satz 2 AO erblicken können, der die Finanzbehörde durch Zustimmung (§ 168 Satz 2 AO) entspricht. S. auch *Tipke/Kruse*, AO/FGO, Kommentar, 11. Aufl., Stand: Juni 1985, § 168 AO Rz. 4.

rechnet, so kann die vom Finanzamt insoweit vorzunehmende Änderung durch Steuerbescheid geschehen; denn hier geht es um die abweichende Festsetzung der Steuerentrichtungsschuld des Arbeitgebers²⁶.

Anders ist die Rechtslage hingegen, wenn das Finanzamt zB der Lohnsteueranmeldung mißtraut, weil es den Arbeitgeber als unzuverlässigen Steuerpflichtigen kennt, und nun bei der zeitnahen Überprüfung der Lohnsteueranmeldung feststellt, daß der Arbeitgeber eine unrichtige Lohnsteuer erklärt hat, zB unzutreffend einbehalten hat oder die zutreffend einbehaltenen Lohnsteuern in geringerer Höhe erklärt hat. Für diesen Fall ist § 42 d EStG die *lex specialis* zu § 167 Satz 1 AO. Denn hier ist der Haftungsstatbestand erfüllt. Hier kommt es nicht zu einer Änderung der Lohnsteueranmeldung im Sinne des § 167 AO, hier bleibt die Lohnsteueranmeldung bestehen; sie wird durch einen Haftungsbescheid ergänzt.

c) *Anfechtungsbefugnis des Arbeitnehmers*

Umstritten ist, ob neben dem Arbeitgeber auch der Arbeitnehmer zur Anfechtung der Lohnsteueranmeldung befugt ist. Die herrschende Meinung in der Literatur gewährt dem Arbeitnehmer das Recht zur Anfechtung der Lohnsteueranmeldung²⁷. Eine Mindermeinung²⁸ verwehrt dem Arbeitnehmer hingegen die Anfechtung der Lohnsteueranmeldung mit den Argumenten, eine unmittelbare Rechtsverletzung des Arbeitnehmers könne nicht von der Lohnsteueranmeldung ausgehen, sondern sie liege schon in der Einbehaltung der Lohnsteuerbeträge durch den Arbeitgeber. Einem Rechtsschutzbedürfnis des Arbeitnehmers sei dadurch Rechnung getragen, daß der Arbeitnehmer nach Ablauf des Kalenderjahres einen Erstattungsanspruch geltend machen könne. Der Gesetzgeber habe ein erkennbares Interesse an einer möglichst raschen und reibungslosen Erhebung der Lohnsteuer. Dem Arbeitnehmer sei im Interesse eines reibungslosen Erhebungsverfahrens zuzumuten, zeitliche Verzögerungen in der Geltendmachung seiner Rechte und die damit verbundenen Nachteile hinzunehmen. Diese Nachteile seien dem Lohnsteuerverfahren nicht fremd, wie die beschränkten Eintragungsmöglichkeiten auf der Lohnsteuerkarte im Lohnsteuerermäßigungsverfahren zeigten. Dies sei aus verfassungsrechtlicher Sicht nicht zu beanstanden.

26 Schmidt/Drenseck (FN 4), § 41 a Anm. 2; Offerhaus in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, 8. Aufl., Stand: September 1985, § 191 AO Rz. 129 b; aA die unter FN 21 aufgeführten Meinungen.

27 Mit der Rechtsfolge, daß er auch die Aussetzung der Vollziehung der Lohnsteueranmeldung begehren kann; Drenseck, DB 1983, 2327; Schick, BB 1984, 733, 737 f.; Schuhmann, BB 1984, 184, 187.

28 Giloy, BB 1983, 2104, 2105.

Der Bundesfinanzhof hat im Jahre 1967 in einem Aussetzungsbeschluß zur Frage der Anfechtung der Lohnsteueranmeldung durch den Arbeitnehmer wie folgt formuliert: „Diesen Bescheid kann nur der Arbeitgeber, nicht aber der Arbeitnehmer anfechten, da er dem Arbeitnehmer gegenüber nicht wirksam ist.“²⁹

Der herrschenden Meinung ist zu folgen. Adressat der als Steuerbescheid geltenden Lohnsteueranmeldung ist zwar der Arbeitgeber. Denn mit diesem Steuerbescheid wird die Entrichtungssteuerpflicht des Arbeitgebers festgesetzt. Der Bescheid ist die Grundlage dafür, daß das Finanzamt die Entrichtungssteuerschuld und damit gerade die Beträge geltend machen kann, die der Arbeitgeber für Rechnung des Arbeitnehmers und aus dessen Vermögen (nämlich aus dessen zurückbehaltenem Lohn) an das Betriebsstätten-Finanzamt abzuführen hat. Das Handeln des Arbeitgebers schlägt unmittelbar auf das Vermögen des Arbeitnehmers durch. Dieses Handeln des Arbeitgebers findet in der Lohnsteueranmeldung seinen bescheidmäßigen Niederschlag. Damit sind durch eine fehlerhafte Lohnsteueranmeldung auch die Rechte des Arbeitnehmers verletzt (§ 40 Abs. 2 FGO); der Arbeitnehmer ist beschwert (§ 350 AO). Die Lohnsteueranmeldung ist Verwaltungsakt mit Drittwirkung, der den betroffenen Dritten (den Arbeitnehmer) zur Anfechtung dieses Verwaltungsaktes befugt. Unerheblich ist dabei, daß der Arbeitnehmer in der Lohnsteueranmeldung nicht namentlich benannt ist. Das ist bei Verwaltungsakten mit Drittwirkung regelmäßig nicht der Fall.

Gegen die Anfechtungsbefugnis des Arbeitnehmers läßt sich auch nicht das oft zitierte und zu sehr strapazierte Argument von der Reibungslosigkeit des Massenverfahrens anführen, mit dem den Arbeitnehmern immer wieder Nachteile zugemutet werden. Auch das Vorauszahlungsverfahren nach § 37 EStG ist ein Massenverfahren, ohne daß man den darunter fallenden Steuerpflichtigen ähnliche Rechtsnachteile zumutet wie den Arbeitnehmern. Hinzu kommt, daß die Fälle, in denen die Lohnsteueranmeldung von einem Arbeitnehmer angefochten wird, Ausnahmefälle bleiben werden, die den ordnungsmäßigen Ablauf des übrigen Massenverfahrens kaum beeinträchtigen können. Wenn solche Anfechtungsfälle in großer Zahl vorkommen, so liegt dies – wie zB kürzlich bei der sogenannten Zwangsanleihe – daran, daß der Gesetzgeber die Grundsätze sorgfältiger Gesetzgebung nicht in ausreichendem Maße beachtet hat. Dies kann nicht zum Nachteil der Arbeitnehmer gehen.

29 Beschluß v. 1. 12. 1967 VI B 72/67, BFHE 91, 138, BStBl. II 1968, 287.

Die herrschende Meinung verdient auch deshalb den Vorzug, weil sie dem Arbeitnehmer die Möglichkeit gibt, die Aussetzung der Vollziehung der Lohnsteueranmeldung zu beantragen, um so schon frühzeitig in den Genuß der zu Unrecht vom Arbeitgeber einbehaltenen Lohnanteile zu gelangen³⁰.

4. Anrufungsauskunft (§ 42e EStG)

a) Sinn und Zweck der Anrufungsauskunft, Anrufungsberechtigte

Das Steuerrecht kennt keine generelle Auskunftspflicht der Finanzbehörden. Als Ausnahme von dieser Regel sind in der AO 1977 lediglich die verbindliche Zusage im Anschluß an eine Außenprüfung (§§ 204 ff. AO), im Zollrecht die verbindliche Zolltarifauskunft und sonstige Zusagen (§§ 23 ff. ZG) sowie in § 42e EStG die Lohnsteuer-Anrufungsauskunft geregelt³¹.

§ 42e EStG ist allein dadurch gerechtfertigt, daß in das Lohnsteuer-Abzugsverfahren der Arbeitgeber als dritte Person neben dem Arbeitnehmer als dem Steuerschuldner und dem Finanzamt als dem Vertreter des Steuergläubigers eingeschaltet ist. Dem zum Finanzamt in einer Art öffentlich-rechtlichem Auftragsverhältnis stehenden Arbeitgeber mußte die Möglichkeit eingeräumt werden, vom Finanzamt verbindlich zu erfahren, wie er sich im Zweifelsfall beim Lohnsteuerabzug zu verhalten hat. Nur dadurch konnte das den Arbeitgeber stets bedrohende Haftungsrisiko erträglich gestaltet werden³². Gäbe es das geltende Lohnsteuer-Abzugsverfahren nicht, wäre also zB jeder Arbeitnehmer verpflichtet, die auf seinen jeweiligen Lohn entfallende Lohnsteuer selbst an das Finanzamt zu entrichten, so ließe sich für eine Anrufungsauskunft keine Rechtfertigung finden; denn auch im Vorauszahlungsverfahren des § 37 EStG besteht für die Vorauszahlungspflichtigen nicht die Möglichkeit einer Anrufungsauskunft. Daß die Anrufungsauskunft auf den Schutz des Arbeitgebers gerichtet ist, zeigt sich auch darin, daß nur über solche Fragen Auskunft begehrt werden kann, die mit dem Lohnsteuerabzug durch den Arbeitgeber zu tun haben³³.

30 S. FN 27.

31 Der Vorschrift des § 42e EStG entsprechende Regelungen finden sich in § 29 Abs. 4 Satz 2 BerlinFG, § 13 Abs. 6 Satz 2 des 4. VermBG sowie in § 9 BergPDV.

32 ZB BFH-Urteil v. 13. 11. 1959 VI 124/59 U, BFHE 70, 290, BStBl. III 159, 108; *Offerhaus*, Inf 1979, 337; v. *Bornhaupt*, DStR 1980, 3; jeweils mwN.

33 Gegenstand der Auskunft kann nicht sein, was nicht mit der Einbehaltung und Abführung der Lohnsteuer zusammenhängt, wie zB Werbungskosten, Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen des Arbeitnehmers. S. im einzelnen v. *Bornhaupt*, DStR 1980, 3 ff.; *Tipke/Kruse* (FN 25), vor § 204 AO Rz. 29; *Schmidt/Drenseck* (FN 4), § 42e Anm. 6.

Aus dieser Zweckbestimmung des § 42 e EStG folgt, daß anrufungsberechtigt der Arbeitgeber ist. Weiterhin müssen auch solche Personen anrufungsberechtigt sein, die für den Arbeitgeber Lohnsteuerabzugspflichten wahrnehmen und in einem Haftungsrisiko stehen (zB der GmbH-Geschäftsführer) sowie solche Personen, die eine arbeitgeberähnliche Funktion wahrnehmen, aus der ebenfalls ein Haftungsrisiko droht (zB Konkursverwalter)³⁴.

Daß auch der Arbeitnehmer selbst anrufungsberechtigt ist, wird allgemein bejaht³⁵. Vom Sinn und Zweck der Anrufungsauskunft her (Schutz des Arbeitgebers) ist diese Auffassung nicht unbedingt zwingend, sie ist aber zutreffend. Der Wortlaut des § 42 e EStG läßt diese Auffassung zu. Die Vorschrift spricht nur davon, daß die Auskunft auf „Anfrage eines Beteiligten“ zu erteilen ist. Beteiligter des Lohnsteuer-Abzugsverfahrens ist aber auch der Arbeitnehmer als der Steuerschuldner. Hinzu kommt das Folgende, das als die eigentliche Rechtfertigung für diese Auffassung angesehen werden kann: Durch die Einschaltung des Arbeitgebers in das Lohnsteuer-Abzugsverfahren hat der Arbeitnehmer keine unmittelbare Einflußmöglichkeit mehr darauf, in welcher Höhe die auf seinen Lohn entfallende Steuer an das Finanzamt abgeführt wird, mit anderen Worten darauf, in welcher Höhe ihm der verdiente Lohn ausgezahlt wird. Zwar ist der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer gegenüber aus dem zu diesem bestehenden gesetzlichen Pflichtverhältnis heraus verpflichtet, den Lohnsteuerabzug zutreffend vorzunehmen. Bei Zweifeln zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber über den zutreffenden Lohnsteuerabzug muß der Arbeitgeber auch verpflichtet sein, eine Lohnsteueranrufungsauskunft auf Wunsch des Arbeitnehmers beim Finanzamt einzuholen; diesen zivilrechtlichen Anspruch könnte der Arbeitnehmer auch gegen den Arbeitgeber gerichtlich geltend machen. Eine Entscheidung des Arbeitsgerichts würde aber mit Sicherheit nicht mehr rechtzeitig zum konkreten Lohnsteuerabzug ergehen. Damit stände der Arbeitnehmer schlechter als der Vorauszahlungspflichtige im Rahmen des § 37 EStG, der selbst zunächst darüber disponieren kann, ob er einer Zahlungsverpflichtung nachkommt oder gegen einen Vorauszahlungsbescheid im Wege einstweiligen Rechtsschutzes vorgeht. Diese Interessenlage zwingt dazu, auch dem Arbeitnehmer die Möglichkeit der Anrufungsaus-

34 *Tipke/Kruse* (FN 25), vor § 204 AO Rz. 27; *Schmidt/Drenseck* (FN 4), § 42 e Anm. 2; *Richter*, StBP 1983, 55, 57.

35 BFH-Urteil v. 9. 3. 1979 VI R 185/76, BFHE 127, 376, BStBl. II 1979, 451; *Tipke/Kruse* (FN 25), vor § 204 AO Rz. 25; *Schick* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler* (FN 26), vor § 204 AO Rz. 98; *Hartzl/Meeßen/Wolf* (FN 10), Stichwort „Auskunft des Finanzamtes“ 1.

kunft zu eröffnen³⁶. Legt der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber eine für ihn günstige Anrufungsauskunft vor, so ist der Arbeitgeber verpflichtet, den Lohnsteuerabzug entsprechend der Anrufungsauskunft vorzunehmen; denn wegen der Auskunft des Betriebsstätten-Finanzamts läuft der Arbeitgeber insoweit kein Haftungsrisiko mehr. Die Berechtigung des Arbeitnehmers zur Anrufungsauskunft gewährleistet, daß der Arbeitnehmer bei für ihn positiver Auskunft den von ihm verdienten Lohn auch in der zutreffenden Höhe erhält. Da es um die zutreffende Auszahlung des vom Arbeitnehmer bereits verdienten Lohnes geht, wäre es nicht zumutbar, den Arbeitnehmer unter Verweigerung der Anrufungsauskunft auf den lohnsteuerrechtlichen Erstattungsanspruch zu verweisen.

Hinzuweisen ist noch auf einige der Vorschrift des § 42e EStG nachgebildete Bestimmungen im BerlinFG (§ 29 Abs. 4 Satz 2), im 4. VermBG (§ 13 Abs. 6 Satz 2) und in der BergPDV (§ 9). Die vorbezeichneten Vorschriften verpflichten das Finanzamt „auf Anfrage des Arbeitgebers“ Auskunft über die Anwendung der Vorschriften über die Gewährung der Zulage bzw. Prämie zu erteilen. Hier sind nur der Arbeitgeber und in analoger Anwendung der Vorschriften auch die übrigen ein Haftungsrisiko laufenden Personen antragsberechtigt. Dagegen besteht kein Bedürfnis, auch dem Arbeitnehmer entgegen dem eindeutigen Wortlaut der Vorschriften ein Auskunftsrecht einzuräumen. Anders als beim Lohnsteuerabzug geht es hier darum, ob dem Arbeitnehmer eine Leistung des Finanzamtes (Prämie, Zulage) zusteht, und nicht darum, ob der Arbeitnehmer von einem bereits verdienten Lohn Kürzungen hinnehmen muß. Verweigert der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer die Auszahlung der Prämie bzw. Zulage, so hat der Arbeitnehmer die Möglichkeit, im Antragswege vom Finanzamt die Auszahlung der Leistungen zu verlangen (zB § 29 Abs. 2 BerlinFG, § 11 BergPDV). Dadurch sind die Rechte des Arbeitnehmers hinreichend gewährleistet.

b) Rechtscharakter der Anrufungsauskunft

Streitig ist, ob die vom Finanzamt erteilte Auskunft als eine bloße Wissens-erklärung oder aber als Verwaltungsakt zu qualifizieren ist. Der Bundesfinanzhof³⁷ und ihm folgend ein Teil der Literatur³⁸ sieht in der Auskunft des Finanzamtes deshalb eine bloße Wissensklärung, weil es sich weder um eine Entscheidung über einen Steueranspruch noch um eine Steuerfest-

36 Ähnlich auch *v. Bornhaupt*, DStR 1980, 3, 7.

37 Urteil v. 9. 3. 1979 VI R 185/76, BFHE 127, 376, BStBl. II 1979, 451.

38 *Herrmann/Heuer/Raupach*, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, 19. Aufl., Stand: Juli 1985, § 38 EStG Rz. 44 a; *Hartz/Meeßen/Wolf* (FN 10), Stichwort „Auskunft des Finanzamts“ 2; *Lademann/Söffing/Brockhoff*, Kommentar zum EStG, Stand: Mai 1985, § 42e Anm. 3–6; *Blümicb/Falk*, EStG, Kommentar, 12. Aufl., Stand: Mai 1985, § 42e Anm. 3; *Giloy*, BB 1977, 1139; *Offerhaus*, Inf 1979, 338; *v. Bornhaupt*, DStR 1980, 3, 4.

setzung handele, vielmehr lediglich erklärt werde, ob und inwieweit im einzelnen Fall die Vorschriften über die Lohnsteuer anzuwenden seien.

Diese Begründung überzeugt nicht. Ob das Handeln einer Finanzbehörde als Verwaltungsakt zu qualifizieren ist, hängt nicht davon ab, ob über einen Steueranspruch entschieden wird oder ob es sich um eine Steuerfestsetzung handelt. Ob ein Handeln der Finanzbehörde die Voraussetzungen eines Verwaltungsaktes erfüllt, richtet sich nach § 118 AO. Danach ist Verwaltungsakt jede Verfügung, Entscheidung oder andere hoheitliche Maßnahme, die eine Behörde zur Regelung eines Einzelfalles auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts trifft und die auf unmittelbare Rechtswirkung nach außen gerichtet ist. Durch die Auskunft entscheidet das Betriebsstätten-Finanzamt verbindlich, wie der Lohnsteuerabzug in einem Einzelfall oder einer Mehrzahl von Fällen vom Arbeitgeber vorzunehmen ist. Das Finanzamt stellt fest, wie der Arbeitgeber als der kraft Gesetzes Beauftragte (unmittelbare Rechtswirkung nach außen) beim Lohnsteuerabzug zu verfahren hat, wenn er nicht das Risiko der Haftungsinanspruchnahme auf sich nehmen will. Die Auskunft erfüllt dabei die Voraussetzungen eines rechtsfeststellenden Verwaltungsaktes³⁹. Da der Lohnsteuerabzug Auswirkungen auf die Rechtssphäre des Arbeitnehmers hat, ist die Auskunft als rechtsfeststellender Verwaltungsakt mit Drittwirkung zu qualifizieren⁴⁰.

Die Auskunft kann als Verwaltungsakt schriftlich oder mündlich erteilt werden (§ 119 Abs. 2 AO). Der Anrufende hat aber ein berechtigtes Interesse an einer schriftlichen Erteilung der Auskunft (§ 119 Abs. 2 Satz 2 AO), da sich die aus einer mündlichen Auskunftserteilung zB in einem Haftungsverfahren ergebenden Rechtsunsicherheiten zu seinen Lasten gehen würden⁴¹.

c) Rechtsschutzprobleme

Verweigert das Betriebsstätten-Finanzamt die Erteilung einer Auskunft, so ist hiergegen die Beschwerde (§ 349 AO) und gegen eine ablehnende Beschwerdeentscheidung die Verpflichtungsklage gegeben, da der Erlaß ei-

39 *Tipke/Kruse* (FN 25), vor § 204 AO Rz. 26; *Schick* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler* (FN 26), vor § 204 AO Rz. 99; *Frotscher* in *Schwarz* (FN 21), vor §§ 204–207 Rz. 16; *Littmann* (FN 21), § 42 e Rz. 7; *Schmidt/Drenseck* (FN 4), § 42 e Anm. 7; *Fichtelmann*, FR 1980, 236 f.

40 Auch die dem Arbeitnehmer erteilte Auskunft ist ein Verwaltungsakt mit Drittwirkung, da sie ebenfalls die Rechtssphären von Arbeitnehmer und Arbeitgeber berührt.

41 ZB *Tipke/Kruse* (FN 25), vor § 204 AO Rz. 27; *Schmidt/Drenseck* (FN 4), § 42 e Anm. 4.

nes abgelehnten oder unterlassenen Verwaltungsaktes begehrt wird (§ 40 Abs. 1 FGO)⁴². Das Finanzgericht wird das Betriebsstätten-Finanzamt ggf. zur Auskunftserteilung verurteilen.

Streitig ist, welche Rechtsschutzmöglichkeiten gegeben sind, wenn das Betriebsstätten-Finanzamt zwar eine verbindliche Auskunft erteilt hat, aber der Anrufende mit dem Inhalt der Auskunft nicht einverstanden ist. § 42 e EStG verpflichtet das Betriebsstätten-Finanzamt nur, eine Auskunft darüber zu erteilen, ob und inwieweit in einem einzelnen Fall die Vorschriften über die Lohnsteuer anzuwenden sind. Hat das Betriebsstätten-Finanzamt eine verbindliche⁴³ Auskunft (mit welchem Inhalt auch immer) erteilt, so hat es seine Verpflichtungen nach § 42 e EStG erfüllt. Aus § 42 e EStG ist nicht ableitbar, daß der Anrufenden Anspruch auf eine bestimmte Auskunft hat. Die Vorschrift soll lediglich sicherstellen, daß der Arbeitgeber im Hinblick auf ein mögliches Haftungsrisiko Klarheit über die Rechtsauffassung des Betriebsstätten-Finanzamtes erlangt. Daher haben die Anrufenden keinen Anspruch darauf, daß das Finanzgericht den Inhalt der Anrufungsauskunft überprüft. Eine Klage wäre mangels Rechtsschutzbedürfnisses unzulässig⁴⁴.

Dies bedeutet aber nicht, daß auch die Beschwerde (§ 349 AO) unzulässig wäre. Wenn in § 42 e EStG das Betriebsstätten-Finanzamt zur Erteilung der Auskunft verpflichtet ist, so ist damit nur eine Zuständigkeitsfrage geklärt. Der Anspruch auf Auskunftserteilung ist von der Finanzverwaltung als solcher zu erfüllen. Daher hat der Anrufende einen Anspruch darauf, daß, da der Einspruch nach § 348 AO nicht vorgesehen ist⁴⁵, die übergeordnete Behörde (also die Oberfinanzdirektion) im Beschwerdeverfahren auch den Inhalt der Auskunft überprüft⁴⁶.

42 *Tipke/Kruse* (FN 25), vor § 204 AO Rz. 28; *Schick in Hübschmann/Hepp/Spitaler* (FN 26), vor § 204 AO Rz. 112; *Littmann* (FN 21), § 42 e Rz. 13, 14; *Hartz/Meeßen/Wolf* (FN 10), Stichwort „Auskunft des Finanzamts“ 2, aE; *Frotscher in Schwarz* (FN 21), vor §§ 204–207 Rz. 16.

43 Zu den Rechtsfolgen, wenn das Finanzamt die Auskunft ausdrücklich als unverbindlich bezeichnet, s. *Tipke/Kruse* (FN 25), vor § 204 AO Rz. 28, mwN.

44 *Schmidt/Drenseck* (FN 4), § 42 Anm. 10 b. S. auch dort Anm. 10 c zur Klagemöglichkeit in einem Sonderfall; hierzu auch *Littmann* (FN 21), § 42 e Rz. 16. Gegen die Klagemöglichkeit auch v. *Bornhaupt*, DStR 1980, 3, 5; *Hartz/Meeßen/Wolf* (FN 10), Stichwort „Auskunft des Finanzamts“ 2, aE. Für generelle Klagemöglichkeit wohl *Tipke/Kruse* (FN 25), vor § 204 AO Rz. 28; *Schick in Hübschmann/Hepp/Spitaler* (FN 26), vor § 204 Rz. 128.

45 Anders also als bei der Zollauskunft, § 348 Abs. 1 Nr. 5 AO.

46 Ebenso *Tipke/Kruse* (FN 25), vor § 204 AO Rz. 28; *Frotscher in Schwarz* (FN 21), vor §§ 204–207 Rz. 16; aA nur Dienstaufsichtsbeschwerde v. *Bornhaupt*, DStR 1980, 3, 5; *Hartz/Meeßen/Wolf* (FN 10), Stichwort „Auskunft des Finanzamts“ 2, aE.

d) *Umfang der Bindung der Anrufungsauskunft*

Sowohl die dem Arbeitgeber als auch die dem Arbeitnehmer erteilte Auskunft schließt, wenn sich der Arbeitgeber an die Auskunft gehalten hat, seine Inanspruchnahme als Haftender aus. ME ist in einem solchen Fall schon der Haftungstatbestand nicht erfüllt⁴⁷.

Die Bindungswirkung der Anrufungsauskunft folgt daraus, daß es sich um einen rechtsfeststellenden Verwaltungsakt mit Drittwirkung handelt⁴⁸. Unstreitig ist, daß sich die Bindungswirkung einer dem Arbeitgeber wie auch dem Arbeitnehmer erteilten Anrufungsauskunft jedenfalls auf das Lohnsteuer-Abzugsverfahren erstreckt. Fraglich ist, ob eine dem Arbeitnehmer erteilte für ihn günstige Auskunft auch Bindungswirkung im Lohnsteuer-Jahresausgleich oder im Veranlagungsverfahren entfaltet⁴⁹.

Der Bundesfinanzhof und die herrschende Meinung in der Literatur bejahen diese Frage⁵⁰. Zur Begründung hat der Bundesfinanzhof wörtlich folgendes ausgeführt: „... daß der dem Arbeitnehmer durch die Anrufungsauskunft gewährte Vertrauensschutz auch im Lohnsteuer-Jahresausgleich und im Einkommensteuerveranlagungsverfahren gelten muß, weil sonst die ihm auf Anfrage im Lohnsteuerabzugsverfahren erteilte Auskunft weitgehend bedeutungslos wäre. ... Die gegenteilige Auffassung würde im übrigen zu einer ungerechtfertigten Bevorzugung der Arbeitnehmer führen, für die kein Lohnsteuer-Jahresausgleich oder keine Einkommensteuerveranlagung durchzuführen ist.“

Diese Auffassung erscheint bedenklich⁵¹. Sie berücksichtigt nicht hinrei-

47 Schmidt/Drenseck (FN 4), § 42 e Anm. 8 a, § 42 d Anm. 2 b.

48 Die gegenteilige Meinung (FN 37, 38) leitet die Bindungswirkung aus Treu und Glauben ab. Dagegen mit überzeugenden Argumenten Tipke/Kruse (FN 25), vor § 204 AO Rz. 29; Schick in Hübschmann/Hepp/Spitaler (FN 26), vor § 204 AO Rz. 117.

49 War die Auskunft nur dem Arbeitgeber erteilt worden, so wird eine Bindung im Lohnsteuer-Jahresausgleich oder im Veranlagungsverfahren des Arbeitnehmers verneint. AA nur Schick in Hübschmann/Hepp/Spitaler (FN 26), vor § 204 AO Rz. 122.

50 BFH-Urteil v. 9. 3. 1979 VI R 185/76, BFHE 127, 376, BStBl. II 1979, 451, für den Fall, daß das Betriebsstätten-Finanzamt zugleich das Wohnsitz-Finanzamt des Arbeitnehmers ist. Zustimmend Hartz/Meeßen/Wolf (FN 10), Stichwort „Auskunft des Finanzamts“ 2. Wohl im Ergebnis ebenso Tipke/Kruse (FN 25), vor § 204 AO Rz. 29; Schick in Hübschmann/Hepp/Spitaler (FN 26), vor § 204 AO Rz. 125, 126. Bejaht man grundsätzlich eine Bindungswirkung, so kann dies nicht auf den Fall beschränkt bleiben, daß das Betriebsstätten-Finanzamt mit dem Wohnsitz-Finanzamt identisch ist, v. Bornhaupt, DStR 1980, 3, 7.

51 Gegen die herrschende Meinung Frotzcher in Schwarz (FN 21), vor §§ 204–207 Rz. 17; Schmidt/Drenseck (FN 4), § 42 e Anm. 8 c.

chend, daß die Anrufungsauskunft nur gerechtfertigt ist zum Schutze des Arbeitgebers. Auch das dem Arbeitnehmer eingeräumte Anrufungsrecht läßt sich nur damit rechtfertigen, daß der Arbeitgeber bei Befolgung einer dem Arbeitnehmer erteilten Auskunft vom Haftungsrisiko befreit wird. Daher ist die dem Arbeitnehmer erteilte Anrufungsauskunft keineswegs weitgehend bedeutungslos, wenn man eine Bindungswirkung auch im Lohnsteuer-Jahresausgleich oder im Veranlagungsverfahren verneint^{51a}. Die Anrufungsauskunft ist ein Verwaltungsakt des Vorauszahlungsverfahrens und als solcher in seinen Wirkungen auf das Vorauszahlungsverfahren beschränkt. Auch Entscheidungen im Vorauszahlungsverfahren des § 37 EStG entfalten keine Rechtswirkung im Einkommensteuerverfahren⁵². Ebenso sind Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte im Lohnsteuer-Jahresausgleich oder bei der Einkommensteuerveranlagung ohne Bindungswirkungen⁵³. Es ergibt keinen hinreichenden Sinn, eine solche weitgehende Bindungswirkung bei der Anrufungsauskunft anzunehmen und damit zuzulassen, daß das Steuerfestsetzungs-Finanzamt (Wohnsitz-Finanzamt) durch eine Maßnahme des Lohnsteuerabzugs-Finanzamtes (Betriebsstätten-Finanzamt) gebunden wird, ohne daß – anders als bei einer Bindung aus sonstigen Zusagen (zB § 204 AO) – ein Dispositionsvertrauen des Arbeitnehmers erforderlich wäre. Eine so weitgehende Bindung läßt sich weder aus § 42 e EStG noch aus dem System des Lohnsteuerabzugs ableiten. Wäre diese hier abgelehnte Auffassung zutreffend, so wäre jedem Betriebsstätten-Finanzamt anzuraten, die Auskunft sicherheitshalber zu Ungunsten des anfragenden Arbeitnehmers zu erteilen oder zumindest in eine sehr intensive und langwierige Überprüfung der Rechtsfrage unter Einschaltung des Wohnsitz-Finanzamtes einzutreten⁵⁴. Damit wäre der Effekt beseitigt, im Lohnsteuerabzugsverfahren im Interesse eines reibungslosen Massenverfahrens schnelle Entscheidungen zu treffen.

Schließlich überzeugt auch nicht das weitere Argument des Bundesfinanzhofs, die hier vertretene Auffassung führe zu einer ungerechtfertigten Bevorzugung solcher Arbeitnehmer, für die kein Lohnsteuer-Jahresausgleich oder keine Einkommensteuerveranlagung durchzuführen ist. Es ist dem Finanzamt (Wohnsitz-Finanzamt) nicht verwehrt, den Steuerfall nach Ablauf des Lohnsteuer-Abzugsverfahrens von sich aus aufzugreifen und die

51a S. II 4 a (S. 391 ff.).

52 ZB BFH-Beschlüsse v. 14. 12. 1970 VI B 87/70, BFHE 101, 41, BStBl. II 1971, 206; und v. 13. 3. 1980 IV E 2/80, BFHE 130, 363, BStBl. II 1980, 520.

53 *Hartz/Meeßen/Wolf* (FN 10), Stichworte „Lohnsteuer-Jahresausgleich“ III B 4 und „Lohnsteuer-Ermäßigungsverfahren“ IV.

54 In diesem Sinne *Hartz/Meeßen/Wolf* (FN 10), Stichwort „Auskunft des Finanzamtes“ 2, aA.

zutreffende Jahreseinkommensteuer zu ermitteln⁵⁵. Es dürfte keine organisatorischen Schwierigkeiten bereiten, die Fälle vorzumerken, in denen einem Arbeitnehmer eine positive Anrufungsauskunft erteilt worden ist.

Eine Bindung der Anrufungsauskunft über das Lohnsteuer-Abzugsverfahren hinaus läßt sich aus dem Gesetz somit nicht ableiten.

5. Haftungsbescheid

a) Rechtscharakter

Mit dem Haftungsbescheid wird derjenige in Anspruch genommen, der für die Steuer eines anderen haftet. Der Haftende muß einen Haftungstatbestand erfüllt haben. In einem Lohnsteuerhaftungsbescheid, der nach einer Lohnsteueraußenprüfung ergeht, wird der Arbeitgeber für verschiedene Haftungsfälle in Anspruch genommen, die zu verschiedenen Zeiten und aufgrund von verschiedenen Umständen zur Entstehung von Haftungsschulden geführt haben. Bei jeder fehlerhaften Lohnsteuereinbehaltung und -abführung erfüllt der Arbeitgeber in bezug auf die Steuer eines jeden seiner Arbeitnehmer den Haftungstatbestand. Diese verschiedenen Haftungsfälle werden in einem einheitlichen Haftungsbescheid geltend gemacht, ohne daß sich dadurch an der rechtlichen Selbständigkeit der einzelnen Haftungsansprüche etwas ändert⁵⁶.

Welche Folgerungen aus dieser Erkenntnis an den Inhalt des Lohnsteuerhaftungsbescheides zu stellen sind, ist nicht Gegenstand dieses Themas⁵⁷.

Aus dem Charakter des Lohnsteuerhaftungsbescheides als Sammelbescheid ergeben sich aber für die Anfechtung dieses Bescheides Konsequenzen, die in der Praxis noch nicht allgemein erkannt sind. Dies soll an folgendem Beispiel verdeutlicht werden:

Gegen den Arbeitgeber ist ein Lohnsteuerhaftungsbescheid ergangen, weil im Monat Januar Jubiläumszuwendungen und im Monat März Auslösungen fehlerhaft beurteilt worden sind und es damit zum unzutreffenden Lohnsteuerabzug gekommen ist. Der Arbeitgeber ficht den Haftungsbescheid wegen des Komplexes „Jubiläumszuwendungen“ (Lohnsteuerabzug Januar) an; im Klageverfahren erweitert er seinen Antrag und begehrt auch die Aufhebung des Haftungsbescheides betreffend den Lohnsteuerabzug März.

Abwandlung: Das Finanzgericht ist der Auffassung, die Inanspruchnahme des Arbeitgebers in bezug auf den Lohnsteuerabzug Januar sei zutreffend. Es hält aber die Inanspruchnahme des Arbeitgebers bezüglich des Lohnsteuerabzugs März für un-

55 Schmidt/Drenseck (FN 4), § 42 d Anm. 5 c.

56 BFH-Urteil v. 3. 7. 1979 VII R 53/76, BFHE 128, 158, BStBl. II 1979, 655;

Dumke in Schwarz (FN 21), § 191 Rz. 19.

57 S. das Thema von Gast-de Haan, S. 141 ff.

zutreffend. Kann das Finanzgericht saldieren, ohne daß die Inanspruchnahme für März angefochten worden ist?

Im Grundfall ist die Klageerweiterung, im Abwandlungsfall ist die Saldierung nicht zulässig. Der einheitliche Haftungsbescheid enthält nur äußerlich zusammengefaßt zwei rechtlich selbständige Haftungsbescheide, von denen nur der den Monat Januar betreffende angefochten worden ist. Der den Monat März betreffende Haftungsbescheid ist hingegen bestandskräftig geworden⁵⁸.

Durch Lohnsteuerhaftungsbescheid wird im übrigen, auch wenn der Bescheid nach Ablauf des Abzugsjahres ergeht, nicht etwa eine Jahresteuerschuld des Arbeitnehmers geltend gemacht. Dies kann schon deshalb nicht der Fall sein, weil nur die Verhältnisse eines oder mehrerer Lohnsteuerabzugszeitpunkte beurteilt werden. Der Arbeitgeber wird in Anspruch genommen, weil er die Vorauszahlungen des Arbeitnehmers unzutreffend einbehalten und abgeführt hat. Es wird daher mit dem Haftungsbescheid eine Vorauszahlungssteuer geltend gemacht⁵⁹. Hieraus folgt zugleich auch, daß diese Vorauszahlungssteuer vom Arbeitgeber nicht erhoben werden kann, soweit sie die endgültige und entrichtete Jahressteuerschuld des Arbeitnehmers überschreitet. Es gilt hier das gleiche, wie bei den Einkommensteuervorauszahlungen nach § 37 EStG, die ebenfalls nicht mehr durchgesetzt werden können, wenn sie die endgültige Jahressteuerschuld überschreiten⁶⁰.

b) Anfechtungsbefugnis des Arbeitnehmers

Nach höchstrichterlicher Rechtsprechung⁶¹ und ganz überwiegender Auffassung in der Literatur⁶² steht auch dem Arbeitnehmer die Befugnis zu,

58 *Dumke* in *Schwarz* (FN 21), § 191 Rz. 19.

59 BFH-Urteil v. 18. 7. 1985 VI R 208/82, zur Veröffentlichung bestimmt.

60 *Lang*, *StuW* 1975, 113, 131; *Fichtelmann*, *DStR* 1974, 77; *Schmidt/Drenseck* (FN 4), § 42 d Anm. 2 a mwN.

61 Zuletzt BFH-Urteil v. 29. 6. 1973 VI R 311/69, BFHE 109, 502, BStBl. II 1973, 780; und Beschluß v. 7. 2. 1980 VI B 97/79, BFHE 129, 310, BStBl. II 1980, 210. Für die Kapitalertragsteuer: Urteil v. 10. 3. 1971 I R 73/67, BFHE 102, 242; BStBl. II 1971, 589.

62 *Tipke/Kruse* (FN 25), § 40 FGO Rz. 16; *Kühn/Kutter/Hofmann*, AO, FGO, 14. Aufl., § 350 AO Anm. 3; *Offerhaus und v. Wallis* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler* (FN 26), § 191 AO Rz. 131, § 40 FGO Rz. 23; *Herrmann/Heuer/Raupach* (FN 38), § 38 EStG a. F. Rz. 35 b; *Littmann* (FN 21), § 42 d Rz. 40; *Blümich/Falk* (FN 38), § 42 d Rz. 23; *Oeftering/Görbing*, *Das gesamte Lohnsteuerrecht*, 6. Aufl., Stand: Juni 1985, § 42 d Rz. 29; *Schmidt/Drenseck/Heinicke* (FN 4), § 42 d Anm. 8 a, § 44 Anm. 6; *Lademann/Söffing/Brockhoff* (FN 38), § 42 d Rz. 97; *Nissen* in *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, *Kommentar zum Einkommensteuergesetz*, Stand: August 1985, § 42 d Rz. 54.

den gegen den Arbeitgeber ergangenen Haftungsbescheid insoweit anzufragen, als er persönlich für die nachgeforderte Steuer in Anspruch genommen werden kann.

Gegen diese Auffassung bestehen Bedenken⁶³. Allein eine zivilrechtliche Regreßmöglichkeit des Haftungsschuldners gegen den Steuerschuldner begründet nach allgemeiner Meinung keine Rechtsverletzung im Sinne des § 40 Abs. 2 FGO. *Tipke/Kruse*⁶⁴ versuchen daher das Ergebnis der Rechtsprechung mit der Begründung zu halten, daß der Entrichtungspflichtige (Arbeitgeber) unmittelbar für Rechnung des Steuerschuldners (Arbeitnehmer) handele, so daß sein Handeln unmittelbar auf die Steuerschuld und den Steuerschuldner durchschlage. Hiergegen läßt sich folgendes vortragen: Nach Abschluß des Lohnsteuer-Abzugsverfahrens ist der Arbeitgeber nicht mehr Entrichtungsverpflichteter. Er wird deshalb in Anspruch genommen, weil er als der frühere Entrichtungsverpflichtete seine Pflichten nicht ordnungsgemäß wahrgenommen hat. Die Rechtsstellung des Arbeitgebers ist nach Ablauf des Abzugsjahres keine andere als die jedes anderen Haftungsschuldners auch. Seine Zahlung auf die Haftungsschuld wirkt nicht anders auf die Steuerschuld des Arbeitnehmers wie die Zahlung jedes anderen Haftungsschuldners oder Gesamtschuldners auf die Steuerschuld auch wirkt. Hier wird recht deutlich, daß bei der Frage der Anfechtung des Haftungsbescheides eine ganz andere Interessenlage zu beachten ist, als bei der Frage der Anfechtung der Lohnsteueranmeldung. Wird der Arbeitgeber als Haftender wegen nicht ordnungsgemäßer Lohnsteuereinbehaltung in Anspruch genommen, so zahlt er aus seinem eigenen Vermögen. Bei der Abführung der in der Lohnsteueranmeldung bezeichneten Beträge leitet der Arbeitgeber hingegen Beiträge weiter, die aus dem Vermögen des Arbeitnehmers stammen. Hier wirkt die Lohnsteueranmeldung unmittelbar auf das Vermögen des Arbeitnehmers ein. Daher ist die Befugnis des Arbeitnehmers zur Anfechtung der Lohnsteueranmeldung zu bejahen. Demgegenüber kann der Haftungsbescheid allein dadurch auf die Rechtssphäre des Arbeitnehmers einwirken, daß unter Umständen zivilrechtliche Regreßansprüche gegen den Arbeitnehmer geltend gemacht werden können. Dies allein reicht nicht aus, eine Anfechtungsbefugnis des Arbeitnehmers gegen den Haftungsbescheid zu bejahen⁶⁵.

63 AA als die herrschende Meinung daher *Grob*, DStR 1969, 231; *Fichtelmann*, FR 1974, 291; *Hahn*, Die Beschwer im formellen Steuerrecht, Erlangen/Nürnberger Dissertation, 1973, S. 186; zweifelnd *Hartz/Meeßen/Wolf* (FN 10), Stichwort „Haftung für Lohnsteuer“, D III.

64 AaO (FN 25), § 40 FGO Rz. 16.

65 S. hierzu *Tipke/Kruse* (FN 25), § 40 FGO Rz. 16 mwN.

6. Pauschalierungssteuerbescheid

a) Rechtscharakter

Wird die Lohnsteuer nach den §§ 40 bis 40b EStG mit einem Pauschsatz erhoben, so hat der Arbeitgeber die pauschale Lohnsteuer zu übernehmen. Er ist nach eindeutigen Gesetzesbefehl Steuerschuldner (§ 40 Abs. 3 EStG). Dies hat unabhängig davon, ob man die pauschale Lohnsteuer als Unternehmenssteuer eigener Art ansieht oder einen Fall der gesetzlichen Schuldübernahme für gegeben erachtet, zur Konsequenz, daß diese Steuer des Arbeitgebers durch Steuerbescheid und nicht durch Haftungsbescheid zu erheben ist. An den Steuerbescheid sind die inhaltlichen Anforderungen des § 157 AO zu stellen.

b) Abgrenzung zum Haftungsbescheid

In letzter Zeit hatte der Bundesfinanzhof einige Altlasten aufzuarbeiten, die daraus herrührten, daß die Finanzämter in der Vergangenheit nicht hinreichend zwischen Steuerschuld im Sinne des § 40 Abs. 3 EStG und Haftungsschuld unterschieden.

aa) So fanden sich zahlreiche Fälle, in denen die pauschale Lohnsteuer durch Haftungsbescheid geltend gemacht worden ist. Die sich hier stellende Frage nach der Zulässigkeit einer Umdeutung des Haftungs- in einen Steuerbescheid hat der Bundesfinanzhof zutreffend verneint⁶⁶. Auch wenn man mit der in der Literatur vertretenen Auffassung⁶⁷ in der Lohnsteuerpauschalierung einen Fall gesetzlicher Schuldübernahme sehen wollte, käme eine Umdeutung eines Haftungsbescheides in einen Pauschalierungssteuerbescheid nicht in Betracht. Zwar sind beide Bescheide insofern auf das gleiche Ziel gerichtet (§ 128 Abs. 1 AO), als es um die Geltendmachung der Steuerschuld geht, die infolge Tatbestandsverwirklichung durch den Arbeitnehmer entstanden ist. Einer Umdeutung des Haftungsbescheides in einen Pauschalierungssteuerbescheid steht aber § 128 Abs. 2 AO⁶⁸ entgegen, da die Rechtsfolgen für den betroffenen Arbeitgeber ungünstiger wären. Im Haftungsfalle stehen diesem Regreßansprüche gegen den die Steuer schuldenden Arbeitnehmer zu; im Falle eigener Steuerschuldnerschaft des Arbeitgebers – wenn auch als Schuldübernehmer – schieden solche Regreßansprüche von vornherein aus. Daher verbleibt es bei dem

66 Zuletzt Urteil v. 7. 12. 1984 VI R 72/82, BFHE 142, 494, BStBl. II 1985, 170 mwN, unter 2 a der Entscheidungsgründe.

67 Zuletzt Kruse, FR 1985, 1, mwN.

68 Einer Umdeutung eines Pauschalierungssteuerbescheides in einen Haftungsbescheid würde § 128 Abs. 3 AO entgegenstehen.

allgemein vertretenen Grundsatz, daß Haftungsbescheide nicht in Steuerbescheide umgedeutet werden können⁶⁹.

bb) Die Finanzämter verwenden häufig Vordrucke, die in einen Haftungsteil und einen Pauschalierungsteil aufgeteilt sind. Werden die zu erhebenden Beträge getrennt ausgewiesen und ist angegeben, auf welcher Rechtsgrundlage die Inanspruchnahme jeweils beruht, so bestehen gegen diese Verfahrensweise keine Bedenken⁷⁰; es sind dann zwei Bescheide lediglich äußerlich in einem Formular zusammengefaßt⁷¹. Um eine äußerliche Zusammenfassung zweier Bescheide handelt es sich auch dann, wenn der Tenor zwar nur einen einheitlichen Betrag ausweist, sich aber aus dem Bescheid eindeutig ergibt, daß das Finanzamt einen Haftungs- und einen Steuerbescheid erlassen wollte. Dieser Wille des Finanzamtes kann zB dadurch eindeutig erkennbar werden, daß der Bescheid als Steuerbescheid und Haftungsbescheid bezeichnet ist, zB durch Ankreuzen bestimmter Rubriken kenntlich gemacht ist, daß eine Haftungs- und eine Steuerschuld festgesetzt werden sollte und sich aus den Bescheidsanlagen⁷² eindeutig ermitteln läßt, welcher Teilbetrag der Gesamtsumme auf die Haftungs- und welcher Teil auf die Pauschalierungssteuer entfällt⁷³.

cc) Rechtsfehlerhaft ist hingegen ein Bescheid, in dessen Tenor der Arbeitgeber als Haftender in Anspruch genommen wird, dessen Begründung aber auf die Festsetzung einer pauschalen Lohnsteuer hinweist⁷⁴. Das gleiche gilt, wenn nach der Bezeichnung des Bescheides unklar ist, ob das Finanzamt den Arbeitgeber als Haftungsschuldner oder als Steuerschuldner in Anspruch nehmen wollte⁷⁵.

Hat das Finanzamt in einem Haftungsbescheid neben der Haftungsschuld auch noch eine Pauschalierungssteuerschuld geltend gemacht, so ist nicht etwa der gesamte Bescheid rechtsfehlerhaft. Soweit in dem Haftungsbescheid die Haftungsschuld festgesetzt worden ist, bestehen insoweit gegen die Rechtmäßigkeit des Haftungsbescheides keine Bedenken. Da aber in

69 *Tipke/Kruse* (FN 25), § 128 AO Rz. 3, § 191 AO Rz. 17; *Offerhaus in Hübschmann/Hepp/Spitaler* (FN 26), § 191 AO Rz. 106; *Kühn/Kutter/Hofmann* (FN 62), § 128 AO Anm. 3; *Dumke in Schwarz* (FN 21), § 191 Rz. 25.

70 Wenngleich es vorzuziehen wäre, wenn getrennte Formulare verwendet würden.

71 BFH-Urteil v. 16. 11. 1984 VI R 176/82, BFHE 143, 27, BStBl. II 1985, 266.

72 Nach der BFH-Rechtsprechung auch aus dem bereits dem Betroffenen bekanntgegebenen Betriebsprüfungsbericht, BFH-Urteil v. 15. 3. 1985 VI R 30/81, BFHE 143, 226, BStBl. II 1985, 581.

73 BFH-Beschluß (Vorlagebeschluß) v. 1. 8. 1985 VI R 28/79, BFHE 144, 244, BStBl. II 1985, 664, unter III 1 der Entscheidungsgründe.

74 BFH-Urteil v. 15. 3. 1985 VI R 30/81, BFHE 143, 226, BStBl. II 1985, 581.

75 BFH-Urteil v. 2. 12. 1983 VI R 47/80, BFHE 140, 143 BStBl. II 1984, 362.

einem Haftungsbescheid eine Pauschalierungssteuerschuld nicht geltend gemacht werden kann, ist der Bescheid insoweit rechtsfehlerhaft⁷⁶.

dd) Mit den vorzitierten Urteilen dürfte die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zu diesem Problemkreis einen Abschluß gefunden haben. Diese Rechtsprechung berücksichtigt hinreichend die Rechtsschutzinteressen des Arbeitgebers, sie zwingt das Finanzamt im Interesse der Rechtsklarheit, eindeutig darzulegen, in welcher Eigenschaft der Arbeitgeber in Anspruch genommen worden ist, ohne hingegen Anforderungen zu stellen, die von der Finanzverwaltung kaum erfüllbar sind. Ein Hinweis für die Finanzverwaltung erscheint an dieser Stelle angebracht: Es sollte darauf geachtet werden, daß in den als Anlage zu den Bescheiden beigefügten Betriebsprüfungsberichten eindeutig dargelegt ist, für welche Beträge der einzelnen Textziffern der Arbeitgeber als Haftender und für welche Beträge er als Steuerschuldner in Anspruch genommen werden soll. Unklarheiten gehen zu Lasten der Finanzverwaltung.

7. Anerkennung im Sinne des § 42 d Abs. 4 Nr. 2 EStG

a) Allgemeines

Eine der unverständlichsten Vorschriften des Lohnsteuer-Abzugsverfahrens ist § 42 d Abs. 4 Nr. 2 EStG. Danach bedarf es für die Inanspruchnahme des Arbeitgebers keines Haftungsbescheides und keines Leistungsgebotes, soweit der Arbeitgeber nach Abschluß einer Lohnsteuer-Außenprüfung seine Zahlungsverpflichtung schriftlich anerkennt. Die Unausgegorenheit dieser Vorschrift erklärt sich daraus, daß sie vom Gesetzgeber unreflektiert aus früheren Lohnsteuer-Durchführungsverordnungen mit Geltung ab dem 1. Januar 1975 in das EStG⁷⁷ übernommen und daß sie in der Folgezeit auch nicht auf ihre Abgestimmtheit mit einschlägigen Regelungen der AO 1977 überprüft worden ist.

Ganz augenfällig ist die Unabgestimmtheit zur AO 1977 bei der Nr. 1 des § 42 d Abs. 4 EStG. Daß es keines Haftungsbescheides und keines Leistungsgebotes bedarf, wenn der Arbeitgeber die einzubehaltende Lohnsteuer angemeldet hat, folgt unmittelbar aus den Vorschriften der AO 1977. Denn § 168 AO bestimmt, daß eine Steueranmeldung einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleichsteht. Gemäß § 249 Abs. 1 AO kann auch aus Steueranmeldungen vollstreckt werden, ohne daß es eines besonderen Leistungsgebotes bedarf (§ 254 Abs. 1 Satz 4 AO).

76 BFH-Urteil v. 28. 1. 1983 VI R 35/78, BFHE 138, 188, BStBl. II 1983, 472.

77 EStRG v. 5. 8. 1974, BGBl. I S. 1769, BStBl. I S. 530.

Daß es also in diesen Fällen keines Haftungsbescheides mehr bedarf, liegt eigentlich auf der Hand. Seit dem 1. Januar 1977 ist der Einleitungssatz zu § 42 d Abs. 4 Nr. 1 EStG überflüssig.

§ 42 d Abs. 4 Nr. 2 EStG erweist sich schon zum EStG selbst als unabgestimmt. Seit dem EStG 1975 unterscheidet der Gesetzgeber zwischen der einzubehaltenden Steuer, für die der Arbeitgeber ggf. zu haften hat, und der übernommenen Steuer, die der Arbeitgeber als Steuerschuldner schuldet (§ 40 Abs. 3 EStG). Nach Lohnsteuer-Außenprüfungen ist es an der Tagesordnung, daß sowohl einzubehaltende als auch übernommene Lohnsteuer gegenüber dem Arbeitgeber geltend gemacht wird. § 42 d Abs. 4 Nr. 2 EStG regelt hingegen nur das Anerkenntnis betreffend die einzubehaltende Lohnsteuer. Dennoch wird in der täglichen Praxis das Anerkenntnis auf beide Steuern erstreckt; man hat das Problem noch gar nicht allgemein erkannt. ME bestehen gegen diese Praxis auch keine Bedenken, denn vom Normgehalt des § 42 d Abs. 4 Nr. 2 EStG – Abschluß eines Prüfungsfalles ohne großen Verwaltungsaufwand – ist die analoge Anwendung der Vorschrift auch auf übernommene Lohnsteuern gerechtfertigt⁷⁸.

b) Rechtscharakter des Anerkenntnisses

Nach meinen Erfahrungen wird von § 42 d Abs. 4 Nr. 2 EStG in der Praxis weitgehend Gebrauch gemacht. Die Mehrzahl der Fälle erledigt sich ohne Schwierigkeiten; ein Zeichen dafür, daß die Vorschrift schon einen Sinn hat.

Undurchsichtig wird die Rechtslage aber, wenn sich zB der Arbeitgeber nicht an sein gegebenes Anerkenntnis hält und die Zahlung verweigert. Dann stellt sich die Frage nach den Rechten des Finanzamtes und damit die Frage nach dem Rechtscharakter des Anerkenntnisses. Die höchststrichterliche Rechtsprechung hat zu der Rechtslage ab 1975 noch nicht Stellung nehmen müssen. Den Rechtszustand vor 1975 hat der Bundesfinanzhof wie folgt beschrieben⁷⁹: Mit der Vorlage der formulierten Anerkenntniserklärung erläßt der Lohnsteuerausprüfer einen Haftungsbescheid, der an die Bedingung der Abgabe einer rechtswirksamen Anerkenntniserklärung geknüpft ist. Dieser durch Anerkenntniserklärung des Arbeitgebers voll wirksam gewordene Bescheid kann innerhalb der mit der Unterzeichnung

78 AA *Hartz/Meeßen/Wolf* (FN 10), Stichwort „Haftung für Lohnsteuer“ D I 3.

79 BFH-Urteile v. 13. 5. 1960 VI 43/60 U, BFHE 71, 131, BStBl. III 1960, 297; v. 6. 7. 1962 VI 299/61 U, BFHE 75, 243, BStBl. III 1962, 355; v. 13. 11. 1964 VI 267/63 U, BFHE 81, 502, BStBl. III 1965, 181; und v. 28. 1. 1976 IV R 168/73, BFHE 118, 49, BStBl. II 1976, 344.

des Anerkenntnisformulars zu laufen beginnenden Rechtsbehelfsfrist angefochten werden, da die Anerkenntniserklärung keinen Rechtsbehelfsverzicht beinhaltet.

Die Finanzverwaltung⁸⁰ und ein Teil der Literatur⁸¹ hält diese Rechtsprechung in ihren Grundzügen auch nach 1975/1977 noch für zutreffend. Sie sieht in § 42 d Abs. 4 Nr. 2 EStG eine *lex specialis* zu § 191 Abs. 1 Satz 2 AO, so daß das Erfordernis der Schriftlichkeit eines Haftungsbescheides nicht gilt. Ein anderer Teil der Literatur hält diese Rechtsprechung mit den besseren Argumenten (zumindest) für überholt⁸².

Es soll im folgenden nicht untersucht werden, ob die Rechtsprechung schon zum Rechtszustand vor 1975 abzulehnen war⁸³. Vielmehr geht die nachfolgende Untersuchung von dem seit dem 1. Januar 1977 geltenden Bestimmungen der AO 1977 aus und versucht von daher, den Rechtscharakter des Anerkenntnisses zu ergründen.

Grundlage für die Verwirklichung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis, zu denen die Haftungs- und Steueransprüche gehören (§ 37 AO), sind u. a. die Haftungs- und Steuerbescheide, wobei die Steueranmeldungen (§ 168 AO) den Steuerbescheiden gleichstehen (§ 218 Abs. 1 AO). Daß das Anerkenntnis einer Steueranmeldung nicht gleichsteht, folgt aus § 42 d Abs. 4 EStG unmittelbar; denn in dieser Vorschrift wird gerade zwischen der Anmeldung (Nr. 1) und dem Anerkenntnis (Nr. 2) unterschieden. Hätte der Gesetzgeber eine Gleichstellung gewollt, so hätte es eines Hinweises bedurft. Dies gilt um so mehr, als auch die Steueranmeldung nur kraft ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung (§ 168 AO) als Steuerbescheid zu qualifizieren ist. Ohne diese gesetzliche Anordnung wäre es mehr als zweifelhaft, ob das System der AO es zuließe, in der Steueranmeldung durch den Arbeitgeber einen Steuerbescheid des Finanzamtes zu erblicken.

Auch die Ansicht des Bundesfinanzhofs, wonach der Lohnsteuer-Außenprüfer mit der Vorlage der formulierten Anerkenntniserklärung einen bedingten Haftungsbescheid erläßt, ist aus der AO 1977 nicht ableitbar. Sie

80 OFD Düsseldorf, DB 1979, 675.

81 Schmidt/Drenseck (FN 4), § 42 d Anm. 7 a; Littmann (FN 21), § 42 d Rz. 27; überholt wohl (vgl. FN 82) Tipke/Kruse (FN 25), § 191 Rz. 15.

82 Rößler, DStZ 1981, 452; Tipke/Kruse (FN 25), § 218 AO Rz. 2; zweifelnd auch Giloy, FR 1977, 293.

83 Hierzu Rößler (FN 82); s. auch Domann, DB 1977, 1692. Daß auch der BFH über seine Rechtskonstruktion des Erlasses eines Haftungsbescheides durch den Lohnsteuer-Außenprüfer nicht glücklich war, zeigt die Anmerkung in HFR 1976, 252.

konnte sich früher vielleicht noch auf § 46 Abs. 4 Satz 1 LStDV⁸⁴ stützen; denn nach dieser Vorschrift konnte das schriftliche Anerkenntnis vor dem Finanzamt „oder dem mit der Nachprüfung des Steuerabzugs Beauftragten“⁸⁵ des Finanzamtes“ abgegeben werden. § 42 d Abs. 4 Nr. 2 EStG erweist sich auch nicht als *lex specialis* zu § 191 AO. Zum einen formuliert die Vorschrift unzweideutig, daß es im Falle des Anerkenntnisses gerade keines Haftungsbescheides bedürfe. Zum anderen verlangt § 191 Abs. 1 Satz 2 AO, daß Haftungsbescheide schriftlich zu erteilen sind. Anders als die Vorschrift des § 157 Abs. 1 AO, nach der Steuerbescheide schriftlich zu erteilen sind, soweit nichts anderes bestimmt ist, sieht § 191 AO ohne Einschränkung die Schriftlichkeit von Haftungsbescheiden vor. Auch insoweit konnte die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs vielleicht noch aus der Reichsabgabenordnung (RAO) abgeleitet werden: Gemäß § 97 RAO galten nämlich die Vorschriften für die Steuerpflichtigen sinngemäß auch für Haftenden. Zwar war gemäß § 210 b Abs. 1 RAO für die Steuern vom Einkommen der Steuerbescheid schriftlich zu erteilen. Man konnte aber § 46 Abs. 4 LStDV als eine Vorschrift auffassen, die im Rahmen der sinngemäßen Anwendung der Vorschriften über Steuerbescheide auf Haftungsbescheide das Erfordernis der Schriftlichkeit aufhob⁸⁶. Unter der Geltung der AO 1977 ist für eine derartige Argumentation infolge der eindeutigen Regelung des § 191 Abs. 1 Satz 2 AO aber kein Raum mehr.

Zusammenfassend ist festzustellen, daß die AO 1977 das einkommensteuerrechtliche Anerkenntnis des § 42 d Abs. 4 Nr. 2 EStG verfahrensrechtlich nicht als Bescheid ausgestattet hat, der Grundlage für die Verwirklichung des Haftungsanspruchs sein könnte. Daher kann das Finanzamt, falls der Arbeitgeber sich nicht an seine Anerkenntniserklärung hält, nicht vollstrecken, bevor es nicht einen Haftungsbescheid und ein Leistungsgebot⁸⁷ gegen den Arbeitgeber erlassen hat.

Das Anerkenntnis stellt sich als eine einseitige Verpflichtungserklärung des Arbeitgebers dar, die sich aufgrund der Lohnsteuer-Außenprüfung ergebenden Forderungen zu begleichen. Es handelt sich um eine Art Schuldversprechen (ähnlich § 780 BGB), das vom Finanzamt angenommen wird, so daß ein öffentlich-rechtlicher Vertrag zustande kommt⁸⁸. Hat der

84 ZB von 1970.

85 Also des Lohnsteuer-Außenprüfers.

86 Rößler, DStZ 1981, 452, 454, hat aber schon darauf hingewiesen, daß § 46 Abs. 4 LStDV ohne ausreichende gesetzliche Grundlage war.

87 Auch insoweit kann § 42 d Abs. 4 Nr. 2 EStG nicht als Spezialregelung des § 254 AO angesehen werden.

88 Rößler, DStZ 1981, 452.

Arbeitgeber aufgrund dieses Schuldanerkenntnisses gezahlt, erweist sich die anerkannte Forderung des Finanzamtes aber als unrechtmäßig, so hat der Arbeitgeber einen öffentlich-rechtlichen Bereicherungsanspruch, den er mit der Leistungsklage vor dem Finanzgericht geltend machen kann⁸⁹.

8. Nachforderungsbescheid gegen den Arbeitnehmer

a) *Nachforderungsbescheid als Vorauszahlungsbescheid*

An dieser Stelle soll nur die Nachforderung⁹⁰ des Finanzamtes gegen den Arbeitnehmer während des laufenden Abzugsjahres abgehandelt werden. Mit der Nachforderung während des Abzugsjahres will das Finanzamt eine nach seiner Ansicht zu geringe Lohnsteuereinbehaltung ausgleichen. Es handelt sich um die Geltendmachung einer Vorauszahlungsschuld; der Nachforderungsbescheid ist daher ein Vorauszahlungsbescheid des Lohnsteuer-Abzugsverfahrens. Für den Arbeitnehmer ist wichtig, diesen Nachforderungsbescheid für eine nachfolgende Jahressteuerfestsetzung aufzubewahren. Denn bei der Nachforderung handelt es sich um eine durch Steuerabzug im weiteren Sinne erhobene Einkommensteuer, die in einem Steuerfestsetzungsverfahren gemäß § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG auf die Jahressteuerschuld angerechnet wird.

b) *Verhältnis zur Lohnsteueranmeldung und zu den Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte*

Die Nachforderung kann entweder dadurch ausgelöst worden sein, daß der Arbeitgeber die Lohnsteuer nicht vorschriftsmäßig vom Arbeitslohn einbehalten hat, oder dadurch, daß das Finanzamt Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte für unzutreffend und damit auch den Lohnsteuerabzug für materiell-rechtlich zu gering erachtet.

Keine dieser Nachforderungen erfordert eine Änderung der Lohnsteueranmeldung. Die Lohnsteueranmeldung ist die Grundlage für die Verwirklichung der Entrichtungspflicht des Arbeitgebers. An dieser Pflicht zur Entrichtung der angemeldeten Beträge ändert sich durch die Nachforderung gegenüber dem Arbeitnehmer nichts.

Fordert das Finanzamt die Lohnsteuer vom Arbeitnehmer deshalb nach, weil der Arbeitgeber die Lohnsteuer nicht vorschriftsmäßig einbehalten hat, stellt sich die Frage nach der vorherigen Änderung der Eintragungen

⁸⁹ Das Anerkenntnis ist nicht etwa dahingehend auszulegen, daß ein Einwendungsausschluß vereinbart worden ist.

⁹⁰ Der AO 1977 ist der Begriff „Nachforderung“ fremd.

auf der Lohnsteuerkarte schon deshalb nicht, weil bei der Nachforderung von den Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte nicht abgewichen wird⁹¹.

Erweisen sich hingegen die Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte als unzutreffend, war daher der vom Arbeitgeber vorgenommene Lohnsteuerabzug zwar formell ordnungsgemäß, materiell-rechtlich aber zugunsten des Arbeitnehmers in unzutreffender Höhe erfolgt, so sehen die §§ 39 Abs. 4 und 39 a Abs. 5 und 6 EStG die Nachforderung der Lohnsteuer vor. In den Fällen der §§ 39 Abs. 4 und 39 a Abs. 5 EStG ist der Arbeitnehmer zunächst verpflichtet, die Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte ändern zu lassen. Sind die Eintragungen geändert worden, so ist der Arbeitgeber berechtigt, die noch nicht erhobene Lohnsteuer nachträglich einzubehalten (§ 41 c Abs. 1 EStG). Er ist dazu aber nicht verpflichtet⁹². Erhebt der Arbeitgeber die Lohnsteuer nicht nach, so hat er dem Betriebsstätten-Finanzamt hiervon Anzeige zu machen. Dieses fordert dann gemäß § 41 c Abs. 4 Satz 2 EStG vom Arbeitnehmer die Lohnsteuer nach.

Zur Nachforderung nach § 39 Abs. 4 oder § 39 a Abs. 6 EStG kommt es in diesen Fällen erst dann, wenn der Arbeitnehmer es unterlassen hat, die Lohnsteuerkarte zur Änderung der Eintragungen vorzulegen. Da hier von vornherein für den Arbeitgeber keine Möglichkeit der nachträglichen Einbehaltung besteht, wird das Finanzamt unmittelbar durch Nachforderungsbescheid gegenüber dem Arbeitnehmer tätig. In der Geltendmachung der Nachforderung liegt zugleich die Abänderung der Eintragung⁹³, also des Grundlagenbescheides, wodurch erst der Weg zur Nachforderung frei wird.

§ 39 Abs. 6 EStG läßt aber keine umfassende Nachforderung zu. Nach dieser Vorschrift ist nur in den Fällen des § 39 a Abs. 5 EStG eine Nachforderung vorgesehen⁹⁴. Das sind die Fälle, in denen der Arbeitnehmer eine Anzeigepflicht über die veränderten Verhältnisse, die der Eintragung eines Freibetrages zugrunde gelegen haben, oder eine Anzeigepflicht bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 153 Abs. 1 AO hat. Unter § 39 a Abs. 5 EStG lassen sich nicht die Fälle subsumieren, in denen der Freibetrag infolge unrichtiger rechtlicher

91 Hier basiert der Nachforderungsbescheid auf § 42 d Abs. 3 Satz 4 Nr. 1 EStG.

92 In besonderen in § 41 c Abs. 4 Nr. 1–3 EStG genannten Fällen ist er zur nachträglichen Einbehaltung der Lohnsteuer auch nicht berechtigt.

93 Sofern das für die Eintragungen zuständige Wohnsitz-Finanzamt nachfordert. Will das Betriebsstätten-Finanzamt nachfordern, so muß zunächst das Wohnsitz-Finanzamt des Arbeitnehmers die Eintragungen abändern; was aber nicht die körperliche Abänderung auf der Lohnsteuerkarte voraussetzt. Legt der Arbeitnehmer die Lohnsteuerkarte nicht zur Änderung vor, so wird der Abänderungsbescheid zum Bestandteil der Lohnsteuerkarte.

94 *Nieland*, DStZ 1983, 230, 232 f.; *Lang*, Stuw 1975, 113, 119. Die Rechtsgrundlage für die Nachforderung ist also unvollständig im Gesetz ausgebildet.

Wertung eingetragen worden ist oder in denen die Änderung der Verhältnisse bei anderen als den in § 39 a Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 4 EStG genannten Freibetragsgründen eingetreten ist⁹⁵. In diesen nicht unter § 39 a Abs. 5 EStG fallenden Gestaltungen kann das Finanzamt zwar, falls es Kenntnis von den Umständen erhält, die Eintragungen ändern, weil diese unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erfolgt sind; es kommt dann während des laufenden Abzugsjahres zum Verfahren nach § 41 c Abs. 1 EStG bzw. zu einer Nachforderung durch das Finanzamt nach § 41 c Abs. 4 EStG. Kann aber dem Arbeitgeber nicht rechtzeitig vor dem Abschluß des Lohnsteuer-Abzugsverfahrens die Lohnsteuerkarte mit den geänderten Eintragungen vorgelegt werden, so scheidet eine Nachforderung nach § 41 c Abs. 4 EStG aus.

Damit ist aber nicht entschieden, daß der Arbeitnehmer nun endgültig nicht mehr in Anspruch genommen werden kann, falls eine Veranlagung nicht in Betracht kommt oder ein Lohnsteuer-Jahresausgleich nicht beantragt wird⁹⁶. Vielmehr kann das Finanzamt den Arbeitnehmer auch außerhalb der in §§ 39 Abs. 4 Satz 4 und 39 a Abs. 6 EStG geregelten Fälle durch Nachforderungsbescheid für die nach materieller Rechtslage zu niedrig erhobene Lohnsteuer in Anspruch nehmen^{97, 98}.

95 Ausführlich *Nieland* (FN 94).

96 So aber *Nieland* (FN 94).

97 BFH-Urteil v. 24. 9. 1982 VI R 64/79, BFHE 136, 484, BStBl. II 1983, 60. Ob allerdings § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO Ermächtigungsgrundlage für die Nachforderung ist, erscheint zweifelhaft. ME rechtfertigt sich die Nachforderung aus dem Gedanken, daß entstandene Steuern auch erhoben werden können. Hiervon geht auch der Gesetzgeber aus. Wenn er nämlich in § 39 a Abs. 4 Satz 1 EStG die Eintragung eines Freibetrages auf der Lohnsteuerkarte als gesonderte Feststellung einer Besteuerungsgrundlage ansieht, die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung steht, so muß er es als selbstverständlich betrachtet haben, daß das Finanzamt auch die erforderlichen Rechtsfolgen, nämlich die Nachforderung der Lohnsteuer, ziehen kann.

98 Etwas anderes kann auch nicht aus den Gesetzesmaterialien abgeleitet werden. Nach dem Bericht des Finanzausschusses (BTDrucks 7/5458 S. 10; s. *Nieland*, DStZ 1983, 230, 232) sollte die Anzeigepflicht des Arbeitnehmers auf die Fälle des § 39 a Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–4 EStG beschränkt sein, weil „die umfassende Anzeigepflicht des § 153 Abs. 2 AO 1977 für das Lohnsteuerverfahren nicht praktikabel“ sei. Hieraus läßt sich keinesfalls ableiten, der Gesetzgeber habe in den Fällen nicht bestehender Anzeigepflicht gewollt, daß der Arbeitnehmer, sofern keine Veranlagung oder kein Lohnsteuer-Jahresausgleich durchgeführt wird, nicht mehr in Anspruch genommen werden dürfe. Eine solche Auffassung würde gegen die Grundsätze gleichmäßiger Besteuerung verstoßen. Unbedenklich kann nur sein, wegen des Massenverfahrens die Anzeigepflichten der Steuerpflichtigen zu mildern. Wenn jedoch das Finanzamt von einem Besteuerungstatbestand erfährt, so ist es ihm zumindest nicht verwehrt, die Steuern auch zu erheben.

c) Zuständigkeitsfragen

Die örtliche Zuständigkeit der im Lohnsteuerabzugsverfahren tätigen Finanzämter ist nur unzureichend geregelt. Für die Nachforderung nach § 41 c Abs. 4 EStG ist kraft ausdrücklicher Anordnung das Betriebsstätten-Finanzamt zuständig. Die Nachforderungen nach § 39 Abs. 4 und § 39 a Abs. 6 EStG macht dagegen das Wohnsitz-Finanzamt des Arbeitnehmers geltend. Für den Fall des § 39 Abs. 4 EStG muß man dies daraus ableiten, daß für eine Änderung der Eintragungen im Sinne des § 39 EStG grundsätzlich die Wohnsitzgemeinde zuständig ist, die als örtliche Landesfinanzbehörde den Weisungen des örtlich zuständigen Finanzamtes nachzukommen hat. Für die Nachforderung nach § 39 a Abs. 6 EStG kann die Zuständigkeit des Finanzamtes aus § 42 c EStG abgeleitet werden. Danach ist für Eintragungen grundsätzlich das Wohnsitz-Finanzamt zuständig. Dann muß dieses Finanzamt auch für die Anzeige des Arbeitnehmers, für Änderungen der Eintragungen im Sinne des § 39 a EStG und für die Nachforderung zuständig sein. Wird im laufenden Abzugsverfahren vom Arbeitnehmer deshalb nachgefordert, weil der Arbeitgeber die Lohnsteuer nicht vorschriftsmäßig einbehalten hat (§ 42 d Abs. 3 Nr. 1 EStG), so wird man kraft Natur der Sache das Betriebsstätten-Finanzamt für zuständig halten müssen, da nur dieses die Entscheidung, ob der Arbeitnehmer oder der Arbeitgeber in Anspruch zu nehmen ist, sachgerecht treffen kann⁹⁹.

9. Der lohnsteuerrechtliche Erstattungsbescheid

a) Erstattungsanspruch als Anspruch des Vorauszahlungsverfahrens

Kommt es im Lohnsteuerabzugsverfahren zu einer nach der materiellen Rechtslage nicht gerechtfertigten überhöhten Lohnsteuereinbehaltung, so hat der Arbeitnehmer schon während dieses Lohnsteuer-Abzugsverfahrens die Möglichkeit, einen Erstattungsanspruch geltend zu machen. Er muß also nicht bis zum Lohnsteuer-Jahresausgleich oder bis zur Veranlagung abwarten¹⁰⁰. Auch dieser Erstattungsanspruch ist ein Anspruch des Vorauszahlungsverfahrens; denn er soll gewährleisten, daß die Abschlagszahlungen auf die endgültige Steuerschuld soweit wie möglich mit dieser übereinstimmen. Es handelt sich um eine Art Anpassung der Vorauszahlungen. Als Anspruch des Vorauszahlungsverfahrens kann er zeitlich nur

⁹⁹ Weitere Einzelheiten bei *Giloy*, BB 1978, 549 ff.

¹⁰⁰ *Schmidt/Drenseck* (FN 4), § 42 Anm. 5 d; *Hartz/Meeßen/Wolf* (FN 10), Stichwort „Erstattung von Lohnsteuer“ C I; aA *Giloy*, BB 1983, 2104, 2106. Entgegen *Giloy* steht die hier vertretene Auffassung mit dem BFH-Urteil v. 20. 5. 1983 VI R 111/81, BFHE 138, 413, BStBl. II 1983, 584, im Einklang.

bis zu einer Jahressteuerfestsetzung (Lohnsteuer-Jahresausgleich, Veranlagung, Steuerfestsetzung eigener Art) und nicht mehr nach Ablauf der Frist für den Lohnsteuer-Jahresausgleich geltend gemacht werden¹⁰¹. Klageverfahren über den Erstattungsanspruch sind in der Hauptsache erledigt, wenn es zur Steuerfestsetzung gekommen ist¹⁰².

Für Arbeitnehmer, die nicht zu veranlagten sind, kann der Erstattungsanspruch nur innerhalb der Frist für den Lohnsteuer-Jahresausgleich geltend gemacht werden. Wird der Erstattungsanspruch in der Zeit zwischen dem Abschluß des Lohnsteuer-Abzugsverfahrens und dem Fristende zur Beantragung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs geltend gemacht, so ist das Finanzamt bei nicht zu veranlagenden Steuerpflichtigen berechtigt, eine Jahressteuerberechnung vorzunehmen, statt isoliert über den zB nur einen Lohnabrechnungszeitraum betreffenden Erstattungsanspruch zu befinden. Dadurch ist gewährleistet, daß der Arbeitnehmer nicht einen Erstattungsbetrag ausgezahlt bekommt, der ihm nach der Jahressteuerschuld und den hierauf geleisteten Abzugsbeträgen nicht zusteht¹⁰³.

b) Voraussetzungen für die Geltendmachung des Anspruchs

Entspricht der Lohnsteuerabzug für einen bestimmten Lohnabrechnungszeitraum nicht der materiellen Rechtslage, so ist der Erstattungsanspruch des Arbeitnehmers in dem Zeitpunkt entstanden, in dem der Arbeitgeber die einbehaltenen Lohnsteuern an das Finanzamt abzuführen verpflichtet war. Darauf, daß der Arbeitgeber die einbehaltenen Beträge auch tatsächlich an das Finanzamt abgeführt hat, kommt es nicht an. Dies folgt aus § 42 d Abs. 3 Nr. 2 EStG, wonach der Arbeitnehmer nur dann in Anspruch genommen werden kann, wenn er weiß, daß der Arbeitgeber die einbehaltene Lohnsteuer nicht vorschriftsmäßig angemeldet hat. Weiß der Arbeitnehmer nichts von einer nichtordnungsgemäßen Lohnsteueranmeldung, so scheidet jegliche Inanspruchnahme des Arbeitnehmers aus. Diese gesetzgeberische Entscheidung ist folgerichtig. Hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer nämlich einbehalten, so hat der Arbeitnehmer seine Vorauszahlungspflicht erfüllt. Er ist in Höhe der einbehaltenen Lohnsteuern belastet. Wenn der

101 So das in FN 100 zitierte BFH-Urteil.

102 Analog der Rechtslage bei Anfechtung oder begehrter herabsetzender Anpassung von Vorauszahlungen iS des § 37 EStG; s. hierzu *Schmidt/Drenseck* (FN 4), § 37 Anm. 7, mwN.

103 Eine Umdeutung des Erstattungsantrages in einen Antrag auf Durchführung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs erscheint zweifelhaft, da der Lohnsteuer-Jahresausgleich nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck zu beantragen ist (§ 42 Abs. 2 Satz 3 EStG).

Arbeitgeber als der „Beauftragte“ des Finanzamtes ohne Wissen des Arbeitnehmers die Lohnsteuer nicht anmeldet (und auch nicht abführt), so hat das Finanzamt das Risiko zu tragen. Hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer in diesem Fall materiell-rechtlich unzutreffend zu hoch einbehalten, so muß dem Arbeitnehmer, da er ja diese zu hohe Vorauszahlung geleistet hat, ein Erstattungsanspruch auch dann zustehen, wenn der Arbeitgeber diese einbehaltene Lohnsteuer nicht angemeldet und abgeführt hat¹⁰⁴.

Von den Entstehungsvoraussetzungen des Erstattungsanspruchs sind die Voraussetzungen für die Geltendmachung des Erstattungsanspruchs zu unterscheiden. Hierbei kommt es darauf an, aus welchem Grunde der Arbeitnehmer den Erstattungsanspruch geltend macht. Macht er ihn geltend, weil nach seiner Ansicht der Arbeitgeber die Lohnsteuer vorschriftswidrig zu hoch einbehalten hat, so kann der Erstattungsanspruch ohne weiteres geltend gemacht werden.

Macht der Arbeitnehmer den Erstattungsanspruch geltend, weil er Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte für unzutreffend hält, so setzt die Geltendmachung des Erstattungsanspruchs zunächst die Änderung der Eintragungen voraus. Nach erfolgter Änderung kann entweder der Arbeitgeber nach § 41 c EStG verfahren oder aber der Arbeitnehmer kann den Erstattungsanspruch beim FA geltend machen.

In beiden vorgenannten Fallgestaltungen steht die Lohnsteueranmeldung der Geltendmachung des Erstattungsanspruchs nicht entgegen; sie muß also nicht geändert werden. Die Lohnsteueranmeldung bleibt als Grundlage für die Geltendmachung der Entrichtungspflicht des Arbeitgebers bestehen.

Hier und am Fall des oben abgehandelten Nachforderungsanspruchs zeigt sich im übrigen recht deutlich, wie Lohnsteueranmeldung, das Verfahren nach § 41 c EStG, der Lohnsteuer-Jahresausgleich durch den Arbeitgeber sowie die Nachforderungsansprüche des Finanzamtes und die Erstattungsansprüche des Arbeitgebers sich im Lohnsteuer-Abzugsverfahren gegenseitig ergänzen, um zu gewährleisten, daß die Vorauszahlungen des Arbeitnehmers der endgültigen Jahressteuerschuld soweit wie möglich nahe kommen.

c) Weiteres Verfahren nach der Erstattung

Hat das Finanzamt dem Arbeitnehmer noch während des Lohnsteuer-Abzugsverfahrens den Erstattungsbetrag ausgezahlt, so hat es dem Arbeitge-

104 BFH-Urteil v. 8. 11. 1985 VI R 238/80, zur Veröffentlichung bestimmt; Schmidt/Drenseck (FN 4), § 42 d Anm. 5 b.

ber hiervon Kenntnis zu geben. Dieser hat die Mitteilung zu den Lohnunterlagen zu nehmen¹⁰⁵ und beim Abschluß des Lohnsteuerabzugs entsprechen § 41 b Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 EStG die von ihm einbehaltenen Lohnsteuern um den Erstattungsbetrag zu kürzen. Es empfiehlt sich, diese Kürzung entsprechend kenntlich zu machen.

10. Erstattungsansprüche und vergütungsähnliche Ansprüche des Arbeitgebers

a) Erstattungsansprüche, die eine Änderung der Lohnsteueranmeldung voraussetzen

Hat der Arbeitgeber bei einem seiner Arbeitnehmer die Lohnsteuer unzutreffend zu hoch einbehalten, so steht der Erstattungsanspruch aus dieser unzutreffenden Lohnsteuereinbehaltung dem Arbeitnehmer zu, da die Abführung der Lohnsteuer auf Rechnung des Arbeitnehmers und aus dessen Vermögen erfolgt ist (§ 37 Abs. 2 AO). Zwar erfüllt der Arbeitgeber mit der Abführung der Lohnsteuer an das Finanzamt auch eine eigene steuerrechtliche Verpflichtung (Abführungspflicht). Es handelt sich dabei aber um die Abführung von Mitteln, die wirtschaftlich aus dem Vermögen des Steuerschuldners stammen. Daher zahlt der entrichtungspflichtige Arbeitgeber nicht auf seine Rechnung, sondern nur auf Rechnung des die Steuer schuldenden Arbeitnehmers¹⁰⁶.

Etwas anderes gilt aber zB dann, wenn der Arbeitgeber versehentlich Lohnsteuern für jemanden abgeführt hat, der bei ihm nicht mehr als Arbeitnehmer beschäftigt war. In diesem Fall besteht weder eine Entrichtungsverpflichtung, noch stammen die abgeführten Beträge aus dem Vermögen eines Steuerschuldners. Hier ist zur Geltendmachung des Erstattungsanspruchs die vorherige Änderung der Lohnsteueranmeldung erforderlich¹⁰⁷. Die geänderte Lohnsteueranmeldung ist dann die Grundlage zur Verwirklichung des Erstattungsanspruchs des Arbeitgebers (§ 218 Abs. 1 AO).

105 Analog § 39 b Abs. 6. S. a. *Tipke/Kruse* (FN 25), § 222 AO Rz. 2, für den Fall einer dem Arbeitnehmer gewährten Stundung.

106 *Drenseck*, Das Erstattungsrecht der AO 1977, Köln 1979, S. 78 ff.; *Tipke/Kruse* (FN 25), § 37 AO Rz. 19 b; *Offerhaus* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler* (FN 26), § 37 AO Rz. 53.

107 S. auch oben II 3 b (S. 388 f.).

b) Andere Erstattungsansprüche

Hat der Arbeitgeber den aufgrund der Lohnsteueranmeldung zu zahlenden Betrag versehentlich zB doppelt oder infolge eines Überweisungsfehlers über den geschuldeten Betrag hinaus entrichtet, so steht ihm aus dieser Fehlzahlung ebenfalls ein Erstattungsanspruch zu¹⁰⁸, dessen Geltendmachung aber nicht die vorherige Änderung der Lohnsteueranmeldung erfordert. Hier ist Grundlage für die Verwirklichung des Erstattungsanspruchs ein eigenständiger Erstattungsbescheid¹⁰⁹.

c) Vergütungsähnliche Ansprüche

Der Arbeitgeber hat in bestimmten Fällen¹¹⁰ Prämien und Zulagen an den Arbeitnehmer auszuzahlen. Die Beträge hierzu hat er nach den nahezu gleichlautenden Bestimmungen dem Betrag der einbehaltenen Lohnsteuer zu entnehmen. Übersteigt der zu entnehmende Betrag den Betrag, der insgesamt an Lohnsteuern einzubehalten ist, so wird der übersteigende Betrag dem Arbeitgeber auf Antrag von dem Betriebsstätten-Finanzamt ersetzt¹¹¹. Auf die Zulagen und Prämien sind die für Steuervergütungen geltenden Vorschriften der AO anzuwenden¹¹². Dem eigentlichen Gehalt nach handelt es sich bei diesem Anspruch um einen Aufwendungsersatzanspruch aus dem öffentlich-rechtlichen Auftragsverhältnis (§ 670 BGB analog).

In der Praxis kommt es immer wieder vor, daß Arbeitgeber in der Lohnsteueranmeldung dem Finanzamt gegenüber in betrügerischer Absicht die Auszahlung von Zulagen und Prämien vortäuschen, die abzuführende Lohnsteuer kürzen und damit einen vorgetäuschten Aufwendungsersatzanspruch geltend machen. Die Finanzämter erlassen nach Aufdecken dieses Tatbestandes in Unkenntnis des wahren Rechtscharakters ihres Anspruchs Haftungsbescheide¹¹³. In diesen Fällen ist aber kein Haftungsanspruch entstanden, da nicht zu Unrecht eine Zulage oder Prämie an den Arbeitnehmer ausgezahlt worden war. Das Finanzamt hat vielmehr einen Rückforderungsanspruch, da eine „Vergütung“ ohne rechtlichen Grund

108 S. FN 106.

109 *Drenseck*, Erstattungsrecht (FN 106), S. 52 f.

110 Bergmannsprämie, Berlinzulage, Arbeitnehmer-Sparzulage.

111 § 3 Abs. 1 Satz 3 BergPG; § 28 Abs. 5 Satz 6 BerlinFG; § 12 Abs. 4 Satz 2 des 4. VermBG.

112 § 5 Abs. 1 Satz 1 BergPG; § 29 Abs. 1 Satz 1 BerlinFG; § 13 Absatz 1 Satz 1 des 4. VermBG.

113 Nach § 3 Abs. 2 Satz 1 BergPG; § 29 Abs. 4 Satz 1 BerlinFG; § 13 Abs. 6 Satz 1 des 4. VermBG.

im Wege der Verrechnung oder Ersatzzahlung an den Arbeitgeber geflossen ist. Zur Geltendmachung dieses Rückforderungsanspruchs ist die Änderung der Lohnsteueranmeldung erforderlich. Diese geänderte Anmeldung ist sodann die Grundlage zur Verwirklichung des Rückforderungsanspruchs.

III. Verwaltungsakte im Steuerfestsetzungsverfahren

1. Der Bescheid im Lohnsteuer-Jahresausgleich (§ 42 EStG)

a) Rechtscharakter und Inhalt des Bescheides

Im Lohnsteuer-Jahresausgleich hat das Finanzamt den Gesamtarbeitslohn des Arbeitnehmers festzustellen. Hiervon sind gewisse gesetzliche Freibeträge oder Entlastungsbeträge abzuziehen. Danach ist als Jahreslohnsteuer die Einkommensteuer zu ermitteln, die der Arbeitnehmer schuldet, wenn er ausschließlich die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt hat. Die Ermittlung der Jahreseinkommensteuer macht auch beim Lohnsteuer-Jahresausgleich den eigentlichen Teil des Verfahrens aus; hier geht es um die oft schwierigen Fragen des Werbungskostenabzugs oder der außergewöhnlichen Belastung. Hat das Finanzamt die Jahreseinkommensteuer ermittelt, so hat es denjenigen Betrag an den Arbeitnehmer zu erstatten, um den die für das Ausgleichsjahr insgesamt erhobene Lohnsteuer die Jahreseinkommensteuer überschreitet (§ 42 Abs. 4 EStG). Gemäß § 42 Abs. 5 EStG erteilt das Finanzamt dem Arbeitnehmer über den Lohnsteuer-Jahresausgleich einen Steuerbescheid.

Welcher Rechtscharakter diesem Lohnsteuer-Jahresausgleichsbescheid zukommt, ist äußerst umstritten:

aa) Freistellungsbescheid

Ein Teil der Literatur¹¹⁴ sieht in dem Bescheid über den Lohnsteuer-Jahresausgleich einen Freistellungsbescheid im Sinne des § 155 Abs. 1 Satz 3 AO. Dabei bezieht sich diese Auffassung in erster Linie auf die Regierungsbegründung zur AO 1977¹¹⁵, wo zum Ausdruck kommt, daß die Bundesregierung der Auffassung ist, im Lohnsteuer-Jahresausgleich werde eine volle oder teilweise Freistellung von der Steuer ausgesprochen. Allein die Regierungsbegründung ist aber kein ausreichender Nachweis dafür,

114 ZB *Tipke/Kruse* (FN 25), § 155 AO Rz. 3; *Kühn/Kutter/Hofmann* (FN 62), § 155 AO Anm. 4.

115 BTDrucks VI/1982 S. 145 zu § 136.

daß das Lohnsteuer-Jahresausgleichsverfahren tatsächlich ein Freistellungsverfahren und der Bescheid mithin ein Freistellungsbescheid ist.

Wie schon kurz erwähnt, besteht die wesentliche Arbeit und das Ziel beim Lohnsteuer-Jahresausgleich darin, die Jahreseinkommensteuerschuld des Arbeitnehmers zu ermitteln. Hierin unterscheiden sich das Lohnsteuer-Jahresausgleichs- und das Einkommensteuerverfahren nicht. Es wird wie bei dem Veranlagungsverfahren gerade die Jahreseinkommensteuer ermittelt, um damit eine Grundlage für die Erstattung der diese Jahreseinkommensteuer übersteigenden Abzugsbeträge zu haben. Das Einkommensteuerverfahren als Freistellungsverfahren zu qualifizieren, kommt hingegen niemandem in den Sinn. Daß eine Qualifikation des Lohnsteuer-Jahresausgleichsverfahrens als Freistellungsverfahren schwer nachvollziehbar ist, mag auch das folgende Beispiel zeigen: Man stelle sich zwei ledige Arbeitnehmer vor, die beide ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen haben. Der eine Steuerpflichtige hat ein Einkommen von 23 999 DM, der andere Steuerpflichtige hat eines von 24 001 DM. Die Steuer beläuft sich in beiden Fällen auf den gleichen Betrag. Nur bei dem einen Arbeitnehmer wird ein Lohnsteuer-Jahresausgleichsbescheid, bei dem anderen ein Einkommensteuerbescheid erlassen.

Hieran zeigt sich mE deutlich, daß das Lohnsteuer-Jahresausgleichs-Verfahren kein Freistellungsverfahren sein kann. In beiden Fällen wird nicht von einer Steuer freigestellt; vielmehr wird in beiden Fällen eine Steuer festgesetzt.

bb) Erstattungsbescheid

Im Anschluß an die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs¹¹⁶ wird in der Literatur¹¹⁷ ferner die Auffassung vertreten, der Bescheid über den Lohnsteuer-Jahresausgleich sei ein Erstattungsbescheid, der mit der Festsetzung des Erstattungsbetrages ende. Folglich werde nicht die geschuldete Jahreseinkommensteuer, sondern der Ausgleichsbetrag bestandskräftig. Die Abgleichung der einbehaltenen Lohnsteuer mit der Jahreseinkommensteuer stelle – anders als die Anrechnung der einbehaltenen Steuerabzugsbeträge bei der Einkommensteuerveranlagung – den unverzichtbaren Inhalt des Lohnsteuer-Jahresausgleichs dar. Es seien keine Anhaltspunkte vorhanden, die dafür sprechen könnten, daß der Gesetzgeber den Begriff des

116 ZB BFH-Urteile v. 23. 10. 1981 VI R 24/79, BFHE 134, 418, BStBl. II 1982, 215; und v. 6. 12. 1983 VIII R 196/82, BFHE 140, 433, BStBl. II 1984, 416.

117 ZB *Hartz/Meeßen/Wolf* (FN 10), Stichwort „Lohnsteuer-Jahresausgleich“ I 3; *Hein*, DStZ 1982, 426 f.; *Meyer*, DStR 1982, 519.

Lohnsteuer-Jahresausgleichs in § 42 Abs. 1 Satz 1 EStG habe anders verstanden wissen wollen als in § 42 Abs. 5 EStG. Die Ermittlung der geschuldeten Jahreslohnsteuer (= Jahreseinkommensteuer) nach § 42 Abs. 4 Satz 4 EStG diene nur der Vorbereitung des Jahresausgleichs; der Lohnsteuer-Jahresausgleich sei erst durchgeführt, wenn der Erstattungsbetrag nach § 42 Abs. 4 Satz 5 EStG festgesetzt sei.

Diese Auffassung wird weder der Entstehungsgeschichte des § 42 EStG noch dem gerecht, was im Lohnsteuer-Jahresausgleich tatsächlich geschieht. Überdies gerät diese Auffassung in Kollision zu Art. 3 Abs. 1 GG.

Bei der Einfügung der Vorschrift des § 42 Abs. 5 EStG in das EStG 1975 galt noch die Reichsabgabenordnung. Diese kannte neben den Steuerbescheiden auch den Erstattungsbescheid (§ 229 Nr. 7 RAO). Hätte der Gesetzgeber den Lohnsteuer-Jahresausgleich als reines Erstattungsverfahren eingeordnet wissen wollen, so hätte er die Erteilung eines Erstattungsbescheides, nicht dagegen aber den Erlaß eines Steuerbescheides vorgeschrieben. Es stimmt somit nicht, daß keine Anhaltspunkte vorhanden sind, die dafür sprechen könnten, daß der Gesetzgeber den Bescheid über den Lohnsteuer-Jahresausgleich als Steuerbescheid verstanden wissen wollte, der wie der Einkommensteuerbescheid mit der Festsetzung der Jahreseinkommensteuerschuld endet¹¹⁸.

Die rechtliche Einordnung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs-Verfahrens als Steuererstattungsverfahren wird auch seinem Charakter nicht gerecht. Zwar erstreben die Steuerpflichtigen mit dem Lohnsteuer-Jahresausgleich eine Erstattung, zu der es auch regelmäßig kommt. Die gleiche Zielsetzung haben aber auch alle Steuerpflichtigen, die die Durchführung einer Antragsveranlagung¹¹⁹ begehren, ohne daß man die Antragsveranlagung deshalb als ein Erstattungsverfahren bezeichnen würde. Hinzu kommt, daß das Schwergewicht des Lohnsteuer-Jahresausgleichsverfahrens auf der Ermittlung der Jahreseinkommensteuer liegt. Diese Jahreseinkommensteuer ist die Grundlage für die Höhe des Erstattungsbetrages.

Wenn § 42 EStG davon spricht, daß im Lohnsteuer-Jahresausgleich die einbehaltene Lohnsteuer erstattet wird, so muß dies nicht zwingend dazu führen, das Lohnsteuer-Jahresausgleichsverfahren als Erstattungsverfahren zu qualifizieren. Die Vorschrift beschreibt damit nur einen tatsächlichen Zustand, der darin besteht, daß es im Lohnsteuer-Jahresausgleichsverfahren regelmäßig zur Erstattung kommt.

Allerdings steht es dem Gesetzgeber frei, den Regelungsumfang eines

118 *Drenseck*, Erstattungsrecht (FN 106), S. 36; *Seibold*, BB 1985, 1787, 1789.

119 Fälle des § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG.

Steuerbescheides weiter zu fassen, also zB die der Steuerfestsetzung nachfolgende Verrechnung noch dem Steuerbescheid zuzuordnen. Dafür könnte immerhin § 42 Abs. 1 Satz 1 i. V. m. Abs. 5 EStG herangezogen werden. Danach ist der Lohnsteuer-Jahresausgleich als das Verfahren definiert, in dem die für das Ausgleichsjahr einbehaltene Lohnsteuer insoweit erstattet wird, als sie die auf dem Jahresarbeitslohn entfallende Lohnsteuer übersteigt. Über diesen Lohnsteuer-Jahresausgleich ist ein Steuerbescheid zu erteilen. Diese gesetzliche Regelung läßt durchaus die Auslegung in dem Sinne zu, daß der Lohnsteuer-Jahresausgleichsbescheid mit der Festsetzung des Erstattungsbetrages ende.

Bei der hier möglichen verschiedenen Deutung des Gesetzes verdient aber diejenige Auslegung den Vorzug, die der Verfassung besser entspricht (verfassungskonforme Auslegung). Wäre die Verrechnung Teil des im Lohnsteuer-Jahresausgleich ergangenen Steuerbescheides, so wäre eine Korrektur dieses Bescheides, auch wenn sie ausschließlich die Verrechnung beträfe, unter den Voraussetzungen der §§ 172 f. AO möglich, Fehler bei der dem Einkommensteuerbescheid nachfolgenden Verrechnung könnten dagegen nach § 130 AO korrigiert werden. Dies führt zu einer unterschiedlichen Behandlung von zu veranlagenden und nicht zu veranlagenden Steuerpflichtigen¹²⁰. Dies soll durch das nachfolgende Beispiel verdeutlicht werden: Von zwei ledigen Arbeitnehmern mit ausschließlich Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, hat der eine ein Einkommen von 23 999 DM, der andere eines von 24 001 DM. Im Lohnsteuer-Jahresausgleich bzw. im Veranlagungsverfahren streitet das Finanzamt mit beiden Steuerpflichtigen über die Höhe der Beträge, die im Ausgleichsjahr insgesamt erhoben worden sind. Das Finanzamt vertritt dabei die irrige Rechtsauffassung, die im Zusammenhang mit einer Nettolohnvereinbarung einbehaltenen und abgeführten Lohnsteuern seien solche, die mit der Jahreseinkommensteuer nicht verrechnet werden dürften¹²¹. Infolge dieses Rechtsfehlers bekommen beide Arbeitnehmer 2000 DM zu wenig erstattet. Beide Bescheide werden bestandskräftig. Der bestandskräftige Lohnsteuer-Jahresausgleichsbescheid, der mit der Festsetzung des Erstattungsbetrages enden soll, kann nicht geändert werden, da die Voraussetzungen des § 173 Abs. 1 Nr. 2 EStG nicht erfüllt sind. Der Arbeitnehmer mit einem Einkommen von 23 999 DM kann also keine zutreffende Erstattung mehr erlangen. Im Gegensatz dazu ist es dem veranlagten Arbeitnehmer mit dem Einkommen von 24 001 DM möglich, auch nach Bestandskraft des Einkommensteuerbescheides die zutreffende Erstattung zu erreichen.

120 Drenseck, Erstattungsrecht (FN 106), S. 38 f.

121 S. hierzu Schmidt/Drenseck (FN 4), § 39b Anm. 5.

Denn nach einhelliger Auffassung¹²² ist die Anrechnung einbehaltener Steuerabzugsbeträge bei der Einkommensteuerveranlagung nicht Teil der Steuerfestsetzung, sondern ein Verwaltungsakt der Steuererhebung, der nach § 130 Abs. 1 AO geändert werden kann. Die unterschiedliche Behandlung der beiden gleich leistungsfähigen Arbeitnehmer ist offenkundig.

Das Bundesverfassungsgericht hat wiederholt wörtlich ausgesprochen¹²³: „Deshalb sind für die Besteuerung von Einkünften veranlagte Einkommensteuerpflichtige und Lohnsteuerzahler grundsätzlich als „gleich“ anzusehen. Die verschiedene Behandlung von Einkommensteuerzahlern und Lohnsteuerzahlern muß sich zur Wahrung der Gleichheit vor dem Steuergesetz auf die Punkte beschränken, in denen eine abweichende Regelung durch die Besonderheiten des Veranlagungs- oder des Lohnsteuerabzugsverfahrens hinreichend sachlich gerechtfertigt ist.“ Es ist nicht ersichtlich, wodurch ein im Vergleich zum Einkommensteuerbescheid erweiterter Umfang des Lohnsteuer-Jahresausgleichsbescheides mit den oben geschilderten Folgen gerechtfertigt werden könnte. Eine verfassungskonforme Auslegung des § 42 Abs. 5 EStG verbietet es, den Lohnsteuer-Jahresausgleichsbescheid als Erstattungsbescheid zu qualifizieren.

cc) Steuerfestsetzungsbescheid

Aus den vorstehenden Erwägungen folgt zwangsläufig, daß der Lohnsteuer-Jahresausgleichsbescheid als Steuerfestsetzungsbescheid zu qualifizieren ist, der den gleichen Regelungsumfang hat wie der Einkommensteuerbescheid. Beide Bescheide enden mit der Festsetzung der Steuer. Diese Steuerfestsetzungsbescheide sind Grundlage für die Verwirklichung der sich ergebenden Erstattungsansprüche (§ 218 AO). Im Grunde erweist sich das Lohnsteuer-Jahresausgleichsverfahren damit als eine Art Antragsveranlagung¹²⁴. Es würde der Rechtsklarstellung dienen, die §§ 42 und 42 a EStG in § 46 EStG einzugliedern.

Da der Lohnsteuer-Jahresausgleichsbescheid mit der Steuerfestsetzung endet, hat das Finanzgericht, falls das finanzgerichtliche Verfahren zu einer Änderung des Lohnsteuer-Jahresausgleichsbescheides führt, nicht etwa einen anderweitigen Erstattungsbetrag, sondern nur eine anderweitige Jahreseinkommensteuerschuld festzusetzen¹²⁵.

122 ZB *Hartzl/Meeßen/Wolf* (FN 10), Stichwort „Veranlagung von Arbeitnehmern“ F.

123 Beschluß v. 26. 1. 1977 1 BvL 7/76, BStBl. II 1977, 297, unter B I 2 der Entscheidungsgründe; s. a. Beschluß v. 13. 12. 1967 1 BvR 679/64, BStBl. II 1968, 70.

124 Ebenso *Seibold*, BB 1985, 1787, 1790, mwN.

125 AA BFH-Urteil v. 23. 10. 1981 VI R 24/79, BFHE 134, 418, BStBl. II 1982, 215.

b) Rückforderung nach unzutreffender Steuerfestsetzung und nach Fehlzahlungen

aa) Unzutreffende Steuerfestsetzung

Stellt das Finanzamt nach Bestandskraft des Lohnsteuer-Jahresausgleichsbescheides fest, daß es von einer zu niedrigen Jahreseinkommensteuer ausgegangen ist, so kann der Bescheid nur unter den Voraussetzungen der §§ 172 f. AO zu Ungunsten des Steuerpflichtigen geändert werden. Dieser geänderte, die Steuer heraufsetzende Lohnsteuer-Jahresausgleichsbescheid ist Grundlage für die Verwirklichung des finanzamtlichen Rückforderungsanspruchs, der dem ursprünglichen Steueranspruch gleichkommt. Es ergeben sich insoweit keine Besonderheiten zu der Änderung von Einkommensteuerbescheiden. Gegen diesen Änderungsbescheid kann der Steuerpflichtige Einspruch einlegen; dieser Änderungsbescheid kann auch in seiner Vollziehung ausgesetzt werden.

Im Gegensatz zu dieser hier vertretenen einfachen und der Rechtssicherheit dienenden Lösung werden auf der Grundlage der Auffassung, die das Lohnsteuer-Jahresausgleichsverfahren als Erstattungsverfahren qualifiziert, Lösungen erarbeitet, die man m. E. weder den Finanzämtern noch den Steuerpflichtigen zumuten kann: Es soll nämlich zunächst der Lohnsteuer-Jahresausgleichsbescheid geändert werden. Da dieser Änderungsbescheid als Erstattungsbescheid keine Grundlage für die Verwirklichung des Rückforderungsanspruchs des Finanzamtes sein könne, müsse daneben noch ein Rückforderungsbescheid gegen den Arbeitnehmer erlassen werden¹²⁶. Dieses ist nur eine der zahlreichen vertretenen Varianten. Aus zahlreichen veröffentlichten Finanzgerichtsentscheidungen zeigt sich, daß die Finanzämter nicht in der Lage sind, zutreffend eine schlichte Änderung eines Lohnsteuer-Jahresausgleichsbescheides vorzunehmen. Aber auch die Entscheidungen der Finanzgerichte zeigen keinen einheitlichen Lösungsweg auf. Während zwei Senate des Finanzgerichts Köln¹²⁷ eine Änderung des Lohnsteuer-Jahresausgleichsbescheides verlangen und nur dann einen weiteren Nachforderungsbescheid daneben für erforderlich halten, wenn über die Rückgängigmachung der Erstattung hinaus noch weitere Beträge nachgefordert werden sollen, geht ein anderer Senat des Finanzgerichts Köln¹²⁸ davon aus, daß nach Erlaß eines Lohnsteuer-Jahresausgleichsbescheides unter den Voraussetzungen der §§ 172 f. AO ein

¹²⁶ *Stubldreier*, DStZ 1985, 453 ff.

¹²⁷ Beschluß v. 16. 3. 1981 VII 364/80 A (L), EFG 1982, 101; Urteil v. 11. 5. 1983 XI 415/79 L, EFG 1983, 521, mwN.

¹²⁸ Urteil v. 30. 8. 1982 II 40/82 L, EFG 1983, 520.

Nachforderungsbescheid erlassen werden könne, ohne daß es daneben noch eines Lohnsteuer-Jahresausgleichsänderungsbescheides und eines Rückforderungsbescheides bedürfe. Das Hessische Finanzgericht¹²⁹ verlangt demgegenüber sowohl einen Lohnsteuer-Jahresausgleichsänderungsbescheid als auch einen Rückforderungsbescheid, der wiederum unter der aufschiebenden Bedingung stehen soll, daß der Lohnsteuer-Jahresausgleichsänderungsbescheid bestandskräftig wird.

Diese gut gemeinten Lösungsvorschläge zeigen, in welche Irre es führen kann, wenn man das Lohnsteuer-Jahresausgleichsverfahren als Erstattungsverfahren und den Bescheid als Erstattungsbescheid qualifiziert. Es ist aber Aufgabe der Rechtsprechung und der Wissenschaft, die Gesetze im Rahmen des Möglichen so auszulegen, daß sich ein einfaches und überschaubares Recht entwickeln kann. Denn nur dieses führt letztlich zur Rechtssicherheit und damit zu mehr Gerechtigkeit.

bb) Fehlzahlungen

Hierunter sind zB Doppelzahlungen oder Zahlungen an den falschen Adressaten durch das Finanzamt oder auch durch den Steuerpflichtigen zu verstehen. Derartige Fallgestaltungen enthalten keine spezielle lohnsteuerrechtliche Problematik, sie kommen bei allen Steuerarten gleichermaßen vor. Daher soll dieser Problembereich nicht weiter vertieft werden¹³⁰. Hinzuweisen ist nur darauf, daß sowohl die Erstattung solcher Fehlzahlungen vom Finanzamt an den Steuerpflichtigen als auch die Rückforderung durch das Finanzamt von dem Steuerpflichtigen ohne Änderung der Steuerbescheide erfolgt, da sie den Bestand dieser Steuerbescheide von vornherein nicht tangieren. Zur Geltendmachung dieser Ansprüche sind Erstattungs- bzw. Rückforderungsbescheide zu erlassen.

c) Nachforderung/Erstattung nach einem durchgeführten Lohnsteuer-Jahresausgleich

Aus dem Rechtscharakter des Lohnsteuer-Jahresausgleichsbescheides als Steuerbescheid folgt, daß er nur unter den Voraussetzungen der §§ 172 f. AO geändert werden kann. Erfährt das Finanzamt (zB aufgrund einer Lohnsteuer-Außenprüfung beim Arbeitgeber), daß der Lohnsteuerabzug für einen bestimmten Zeitraum nicht zutreffend erfolgt, dadurch der

¹²⁹ Urteil v. 12. 6. 1980 IX 212/78, EFG 1980, 564.

¹³⁰ S. hierzu *Tipke/Kruse* (FN 25), § 37 AO Rz. 11 ff.; *Offerhaus in Hübschmann/Hepp/Spitaler* (FN 26), § 37 Rz. 33; *Kühn/Kutter/Hofmann* (FN 62), § 37 AO Anm. 6; *Drenseck*, Erstattungsrecht (FN 106), S. 48 ff.

Lohnsteuer-Jahresausgleichsbescheid von einer zu geringen Jahreseinkommensteuer ausgegangen und es damit zu einer zu hohen Erstattung gekommen ist, so kann es nicht etwa neben dem bestandskräftigen Lohnsteuer-Jahresausgleichsbescheid den unzutreffenden Lohnsteuerabzug durch selbständigen Nachforderungsbescheid korrigieren. Vielmehr kann dies nur über eine Änderung des Lohnsteuer-Jahresausgleichsbescheides bei Vorliegen der Voraussetzungen der §§ 172 f. AO geschehen.

Das gleiche gilt, wenn der Arbeitnehmer nach Bestandskraft des Lohnsteuer-Jahresausgleichsbescheides erkennt, daß die Jahreseinkommensteuer zu hoch festgesetzt worden ist und sich dadurch eine zu geringe Erstattung ergeben hat. Dies gilt auch dann, wenn der Arbeitnehmer einen Erstattungsanspruch wegen angeblich zu Unrecht einbehaltener Lohnsteuer geltend machen will. Auch hier verdrängt der bestandskräftige Lohnsteuer-Jahresausgleich einen Erstattungsanspruch im Sinne des § 37 AO¹³¹ und zwar schon deshalb, weil nach einer Steuerfestsetzung eine Korrektur von Vorauszahlungen nicht mehr möglich ist.

2. Steuerfestsetzung eigener Art

a) Nachforderung im Lohnsteuer-Jahresausgleich

In der Praxis sehen sich die Finanzämter häufig vor die Frage gestellt, wie zu verfahren ist, wenn sie im Lohnsteuer-Jahresausgleichsverfahren erkennen, daß dem Arbeitnehmer nicht nur ein Erstattungsanspruch nicht zusteht, sondern er sogar noch Steuern nachzahlen muß, da der Lohnsteuerabzug hinter der Jahreseinkommensteuer zurückgeblieben ist. Häufig erlassen die Finanzämter einen Lohnsteuer-Jahresausgleichsbescheid, der auf einen Erstattungsbetrag von 0 DM lautet. Daneben ergeht ein sogenannter Nachforderungsbescheid, in dem nach vorheriger Jahressteuerberechnung die Steuernachforderung geltend gemacht wird. Begründet wird dies Verfahren damit, daß das Lohnsteuer-Jahresausgleichsverfahren auf eine Erstattung gerichtet sei und in einem Erstattungsverfahren nicht nachgefordert werden könne¹³².

Es ist bereits dargelegt worden, daß der Lohnsteuer-Jahresausgleich seinem rechtlichen Kern nach ein Steuerfestsetzungsverfahren ist, in dem die Jahreseinkommensteuer festgesetzt wird. Von dieser Auffassung her bestehen keine Bedenken dagegen, daß das Finanzamt nur einen Steuerbe-

131 BFH-Urteil v. 20. 5. 1983 VI R 111/81, BFHE 138, 413, BStBl. II 1983, 584.

132 ZB Hartz/Meeßen/Wolf (FN 10), Stichwort „Lohnsteuer-Jahresausgleich“ A I 2; Herrmann/Heuer/Raupach (FN 38), Grüne Blätter § 42 S. 3, mwN.

scheid erläßt, in dem es die Jahressteuer festsetzt. Aus diesem Bescheid wird zugleich erkennbar, daß es in dem konkreten Steuerfall nicht zu einer Erstattung kommt.

Ebenso einfach lassen sich die Fälle lösen, in denen sich bei einer Änderung eines zuvor ergangenen Lohnsteuer-Jahresausgleichsbescheides wegen neuer Tatsachen nicht nur die Erstattung als unberechtigt erweist, sondern es über die Rückgängigmachung der Erstattung noch zu einer Steueranforderung gegen den Arbeitnehmer kommt. Auch hier muß das Finanzamt nicht einen Lohnsteuer-Jahresausgleichsänderungsbescheid über 0 DM und daneben noch einen Nachforderungsbescheid erlassen. Vielmehr wird in dem Lohnsteuer-Jahresausgleichsänderungsbescheid die nunmehr als zutreffend erkannte Jahreseinkommensteuer festgesetzt. Dieser Änderungsbescheid ist die Grundlage zur Geltendmachung des Steueranspruchs. Aus der der Steuerfestsetzung nachfolgenden Abrechnung ergibt sich dann der Betrag, der an das Finanzamt abzuführen ist. Diese Steuerfestsetzung ist Grundlage für die Verwirklichung der Ansprüche des Finanzamtes (§ 218 Abs. 1 AO)¹³³.

b) Steuerfestsetzung statt Nachforderung

Insbesondere nach Lohnsteuer-Außenprüfungen kommt es immer wieder vor, daß das Finanzamt den Arbeitnehmer mit einer Nachforderung in Anspruch nimmt, weil zB der Lohnsteuerabzug betreffend einen oder mehrere Lohnzahlungszeiträume nicht in zutreffender Höhe erfolgt ist. Mit dieser Nachforderung macht das Finanzamt eine Vorauszahlungsschuld des Arbeitnehmers geltend. Dies gilt auch dann, wenn die Nachforderung mehrere Jahre nach Ablauf des Abzugsjahres, aber vor Ablauf der Festsetzungsverjährung erfolgt, da dem Lohnsteuerabzugsverfahren eine dem § 37 Satz 3 EStG ähnliche Vorschrift, die eine Anpassung der Vorauszahlungen nur bis zum Ablauf des auf den Vorauszahlungszeitraum folgenden Kalenderjahres für zulässig erachtet, fremd ist.

Ist bereits die Jahressteuerschuld des Arbeitnehmers festgesetzt (Veranlagung, Lohnsteuer-Jahresausgleich), so kann die Nachforderung aber nicht neben dieser Steuerfestsetzung isoliert, sondern nur im Rahmen einer Änderung des Festsetzungsbescheides geltend gemacht werden¹³⁴.

Ist der Arbeitnehmer nicht zu veranlagern und hat er auch keinen Lohnsteuer-Jahresausgleich beantragt, so kann er gegen die Nachforderung ein-

¹³³ S. vorstehend III 1 b, c (S. 420 ff.).

¹³⁴ S. vorstehend III 1 c (S. 421 f.); Hessisches FG, Urteil v. 16. 2. 1983 I 92/82, EFG 1983, 475.

wenden, seine Jahreseinkommensteuer sei durch den übrigen Lohnsteuerabzug abgegolten¹³⁵. In diesem Fall hat das Finanzamt die Jahreseinkommensteuer des Arbeitnehmers in einem Steuerfestsetzungsverfahren zu ermitteln und die im Lohnsteuerabzug einbehaltenen Lohnsteuern auf die Jahressteuer zu verrechnen¹³⁶. Soweit der Lohnsteuerabzug hinter der Jahressteuer zurückbleibt, ist der Arbeitnehmer zur Zahlung verpflichtet. Andererseits kann er dann, wenn die Fristen für die Beantragung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs versäumt sind, keine Erstattung verlangen.

Durch den Einwand des Arbeitnehmers schlägt damit das Nachforderverfahren, das als die Fortsetzung des Lohnsteuerabzugsverfahrens zum Vorauszahlungsverfahren des Arbeitnehmers gehört, in ein Steuerfestsetzungsverfahren um. Der Arbeitnehmer hat auf die Durchführung einer Steuerfestsetzung und den Erlaß eines Steuerbescheides einen Anspruch. Denn nach § 155 AO werden Steuern durch Steuerbescheid festgesetzt.

3. Verhältnis des Lohnsteuer-Jahresausgleichs zur Veranlagung

a) Bindungswirkung des Einkommensteuerbescheides

Hat das Finanzamt einen Einkommensteuerbescheid erlassen, so kann dieser Bescheid nach seiner Bestandskraft zu Gunsten wie zu Ungunsten des Steuerpflichtigen nur unter den Voraussetzungen der §§ 172 f. AO geändert werden. Das gilt auch dann, wenn das Finanzamt zu Unrecht die Veranlagungsvoraussetzungen für gegeben erachtet hat¹³⁷.

Hat ein Arbeitnehmer einen Einkommensteuerbescheid angefochten und ist das Finanzgericht der Auffassung, der Arbeitnehmer habe die Veranlagungsgrenzen nicht erreicht, so wird in der Praxis der Einkommensteuerbescheid aufgehoben und das Finanzamt zur Durchführung eines Lohnsteuer-Jahresausgleichs verpflichtet. Geht man mit der hier vertretenen Auffassung davon aus, daß auch der Bescheid über Lohnsteuer-Jahresausgleich als Steuerfestsetzungsbescheid zu qualifizieren ist, so bedarf es dieser umständlichen Entscheidung nicht. Vielmehr kann das Finanzgericht die Steuer festsetzen, die sich nach seiner rechtlichen Beurteilung des Falles ergibt.

Bei einer solchen Betrachtungsweise werden auch Fallgestaltung wie die Folgende vermieden, die einer Entscheidung des Finanzgerichts des Saar-

135 BFH-Urteil v. 26. 1. 1973 VI R 136/69, BFHE 108, 338, BStBl. II 1973, 423.

136 Schmidt/Drenseck (FN 4), § 42 Anm. 5 e, § 42 d Anm. 5 c.

137 Birkenfeld, BB 1984, 775, 779.

landes¹³⁸ zugrunde lag: Ein Rechtsanwalt war als Mitarbeiter zu einer Vergütung zu rd. 23 000 DM jährlich in einer Anwaltskanzlei tätig. Gegen den Einkommensteuerbescheid, in dem das Finanzamt die Bezüge als solche aus selbständiger Arbeit angesehen hatte, legte der Steuerpflichtige Einspruch mit der Begründung ein, er sei als Arbeitnehmer tätig gewesen, so daß eine Einkommensteuerveranlagung unzulässig gewesen sei. Daraufhin hob das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid auf und erließ einen Nachforderungsbescheid. Hiergegen wandte sich der Kläger mit der Begründung, er habe als Rechtsanwalt Einnahmen aus selbständiger Arbeit erzielt. Das Finanzgericht hat den Lohnsteuernachforderungsbescheid in einen Einkommensteuerbescheid umgedeutet und die Klage abgewiesen. Geht man davon aus, daß sowohl im Lohnsteuer-Jahresausgleich als auch im Steuerfestsetzungsverfahren eigener Art ebenso wie im Veranlagungsverfahren die Jahreseinkommensteuer festgesetzt wird, so hätte das Finanzamt die ursprüngliche Steuerfestsetzung aufrechterhalten können, da eine unter Umständen lediglich unrichtige Bezeichnung des Bescheides an der zutreffenden Steuerfestsetzung nichts geändert hat.

b) Bindungswirkung des Bescheides im Lohnsteuer-Jahresausgleich

Zur Zeit wird die Frage sehr kontrovers diskutiert, ob die Bestandskraft eines nach § 42 EStG ergangenen Lohnsteuer-Jahresausgleichsbescheides einer Einkommensteuerveranlagung für dasselbe Kalenderjahr entgegensteht, falls das Finanzamt nach Eintritt der Bestandskraft erkennt, daß es aufgrund des von ihm vorher bekannten Sachverhalts gemäß § 46 EStG eine Veranlagung hätte durchführen müssen.

Der VIII. Senat des Bundesfinanzhofs¹³⁹ hat dazu entschieden, daß ein Einkommensteuerbescheid ohne das Erfordernis irgendwelcher verfahrensrechtlicher Änderungsmöglichkeiten auch nach einem bestandskräftigen Lohnsteuer-Jahresausgleichsbescheid erlassen werden könne. Demgegenüber hält der VI. Senat des Bundesfinanzhofs¹⁴⁰ den Erlaß eines Ein-

138 Urteil v. 26. 10. 1984 II 164/81, EFG 1985, 381.

139 Urteil v. 6. 12. 1983 VIII R 196/82, BFHE 140, 433, BStBl. II 1984, 416; FG Berlin, Urteil v. 16. 6. 1978 III 160/77, EFG 1979, 310; FG Hamburg, Urteil v. 24. 3. 1980 I 182/79, EFG 1980, 450; dieser Auffassung folgen in der Literatur *Herrmann/Heuer/Raupach* (FN 38), *Grüne Blätter* § 42 EStG Erläuterungen zu Abs. 5; *Hartz/Meeßen/Wolf* (FN 10), Stichwort „Lohnsteuer-Jahresausgleich“ I 3; *Blümich/Falk* (FN 38), § 42 EStG Anm. 17; *Klein/Flockermann/Kühr*, Kommentar zum EStG, 3. Aufl., § 42 Rz. 5; *Hein*, DSzZ 1982, 426; *Meyer*, DSzR 1982, 519; *Birkenfeld*, BB 1984, 775.

140 Vorlagebeschlüsse v. 28. 9. 1984 VI R 175/82 und VI R 6/83, BFHE 142, 135 und 136, BStBl. II 1985, 58 und 59; FG Schleswig-Holstein, Beschluß v. 20. 7. 1979 II

kommensteuerbescheides nach Bestandskraft eines Lohnsteuer-Jahresausgleichsbescheides für dasselbe Kalenderjahr mehrheitlich für unzulässig, falls keine neuen Tatsachen vorliegen¹⁴¹.

Eine fehlende Bindungswirkung des Lohnsteuer-Jahresausgleichsbescheides wird daraus abgeleitet, daß das Lohnsteuerverfahren in den §§ 38 bis 42 f EStG nicht nur gesetzestechisch klar abgesetzt vom Veranlagungsverfahren geregelt worden sei. Der Gesetzgeber habe das Lohnsteuerverfahren verfahrensmäßig als besondere Erhebungsform der Einkommensteuer verselbständigt, ihm insbesondere eine vom Veranlagungsverfahren abweichende Zielrichtung gegeben. Denn anders als bei der Einkommensteuerveranlagung, die mit der Festsetzung der Jahressteuer abschließen, werde beim Lohnsteuer-Jahresausgleich letztlich über die Erstattung der überzahlten Lohnsteuern entschieden.

Hier zeigt sich, wie zumindest unbewußt Elemente der die Rechtslage vor 1975 betreffenden Rechtsprechung übernommen worden sind und daß nicht klar zwischen Lohnsteuerabzugsverfahren als besonderer Erhebungsart der vom Arbeitnehmer geschuldeten Vorauszahlungsteuer und der anschließenden Steuerfestsetzung unterschieden wird.

§ 42 Abs. 1 EStG spricht deutlich aus, daß der Lohnsteuer-Jahresausgleich nur bei Arbeitnehmern durchgeführt wird, die nicht zur Einkommensteuer veranlagt werden. Damit hat das Finanzamt zu prüfen, ob die Voraussetzungen einer Veranlagung gegeben sind. Das bedeutet insbesondere, daß geprüft werden muß, ob (1.) die Veranlagungsgrenze des § 46 Abs. 1 EStG erreicht ist und ob (2.) der Arbeitnehmer andere Einkünfte als diejenigen aus nichtselbständiger Arbeit bezogen hat. Das Finanzamt muß also im Lohnsteuer-Jahresausgleich ebenso auf sämtliche Einkunftsarten achten, wie es dies auch bei einer Veranlagung tun muß. Hat es im Lohnsteuer-Jahresausgleich übersehen, daß der Steuerpflichtige in der Steuererklärung auch andere Einkünfte als die aus nichtselbständiger Arbeit erklärt hat, und ergeht ein Lohnsteuer-Jahresausgleichsbescheid, so ist durch ihn

64/79, EFG 1980, 23; FG Münster, Urteil v. 11. 5. 1982 VI 6115/80 E, EFG 1982, 572; FG Rheinland-Pfalz, Urteil v. 11. 11. 1982 3 K 13/81, EFG 1983, 452; FG Schleswig-Holstein, Urteil v. 4. 4. 1984 III 36/78 (I), EFG 1984, 556; dieser Auffassung folgen in der Literatur *Littmann* (FN 21), § 42 Rz. 68 a; *Tipke/Kruse* (FN 25), vor § 172 Rz. 4; *Schmidt/Drenseck/Seeger* (FN 4), § 42 Anm. 5 f., § 46 Anm. 2; *Heinke*, DStZ 1980, 308; *Buchbeister*, DStZ 1981, 456; *Seibold*, BB 1985, 1787.

141 Nach einer Mittelmeinung ist das Finanzamt bei einer Einkommensteuerveranlagung jedenfalls soweit gebunden, soweit im Lohnsteuer-Jahresausgleichsbescheid über den Steueranspruch entschieden werden konnte (bezüglich der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, der Sonderausgaben und der außergewöhnlichen Belastungen). S. *Giloy*, DStZ 1976, 407; *Rößler*, DStZ 1984, 515.

ebenso verbindlich entschieden, daß keine Veranlagung durchzuführen ist, weil andere Einkunftsarten als die aus nichtselbständiger Arbeit nicht gegeben sind, wie bei der Einkommensteueranlagung verbindlich entschieden wird, daß versehentlich übersehene Einkünfte nicht bezogen worden sind. In beiden Fällen kann daher wegen der eingetretenen gleichartigen Entscheidung ein anderer Bescheid zur Festsetzung der Jahreseinkommensteuer nur bei Vorliegen der gesetzlichen Änderungsvorschriften (§§ 172 f. AO) ergehen.

Daß im übrigen der Bescheid über den Lohnsteuer-Jahresausgleich ebenso wie der Einkommensteuerbescheid eine Jahreseinkommensteuer festsetzt, ist bereits zuvor dargelegt worden¹⁴².

In der Literatur¹⁴³ wird noch zur Unterstützung der Auffassung von der fehlenden Bindungswirkung auf die Vorschrift des § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG verwiesen, die zeige, daß der Gesetzgeber trotz eines Lohnsteuer-Jahresausgleichsverfahrens mit der nachträglichen Durchführung einer Einkommensteueranlagung gerechnet habe. Nach dieser Vorschrift wird bei der Veranlagung die durch Steuerabzug erhobene Einkommensteuer angerechnet, soweit sie auf die bei der Veranlagung erfaßten Einkünfte entfällt und nicht die Erstattung beantragt oder durchgeführt worden ist. Es ist nicht zwingend, daß mit der hier angesprochenen Erstattung das Lohnsteuer-Jahresausgleichsverfahren gemeint ist. Es kann auch der Fall gemeint sein, daß der Arbeitnehmer schon während des Lohnsteuerabzugsverfahrens nach einem unzutreffenden Lohnsteuerabzug einen Erstattungsanspruch geltend gemacht hat. Zum anderen ist der Vorschrift nicht zu entnehmen, daß ein Einkommensteuerbescheid nach Bestandskraft eines Lohnsteuer-Jahresausgleichsbescheides ohne Vorliegen der Voraussetzungen der §§ 172 f. AO ergehen kann.

Es ist darauf hingewiesen worden¹⁴⁴, daß sich die fehlende Bindungswirkung im Einzelfall nicht nur zum Nachteil des Steuerpflichtigen, sondern auch zu seinem Vorteil auswirken könne. Dies treffe insbesondere zu, wenn das Finanzamt im maßgeblichen Veranlagungszeitraum entstandene Verluste aus anderen Einkunftsarten zunächst nicht berücksichtigt habe¹⁴⁵.

142 S. oben III 1 a (S. 415 ff.).

143 *Birkenfeld*, BB 1984, 775, 778.

144 VIII. Senat, s. FN 139.

145 In der Mehrzahl der Fälle wirkt sich die Rechtsprechung des VIII. Senats des BFH allerdings einseitig zu Ungunsten der Arbeitnehmer aus. Die Fälle, in denen das Finanzamt negative Einkünfte der Arbeitnehmer aus anderen Einkunftsarten übersehen hat und in denen ein Lohnsteuer-Jahresausgleich ohne Anfechtung durch den Arbeitnehmer durchgeführt worden ist, werden die krassen Ausnahmen sein.

Welche Auswirkungen sich im einzelnen ergeben können, mögen die folgenden Beispiele verdeutlichen:

Zwei ledige Arbeitnehmer erklären in den Steuererklärungsformularen, die übrigens für den Lohnsteuer-Jahresausgleich und die Veranlagung dieselben sind, neben ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit auch einen Überschuß aus Vermietung und Verpachtung. Das Finanzamt übersieht die Überschüsse aus Vermietung und Verpachtung und führt für den einen Arbeitnehmer einen Lohnsteuer-Jahresausgleich bei einem Einkommen 23 999 DM und für anderen Arbeitnehmer eine Veranlagung bei einem Einkommen von 24 001 DM durch. Der nichtveranlagte Arbeitnehmer hat mit einem verschärfenden Einkommensteuerbescheid und damit mit einer Steuernachforderung zu rechnen, da das Finanzamt trotz der Bestandskraft des Lohnsteuer-Jahresausgleichsbescheides ohne das Erfordernis verfahrensrechtlicher Änderungsmöglichkeiten einen Einkommensteuerbescheid unter Einbeziehung der Überschüsse aus Vermietung und Verpachtung erlassen kann. Der veranlagte Steuerpflichtige hingegen kann sich auf die Bestandskraft des Einkommensteuerbescheides verlassen, da die Voraussetzungen für eine Änderung des Einkommensteuerbescheides nach §§ 172 f. AO nicht erfüllt sind.

Hätten die beiden Steuerpflichtigen statt der Überschüsse Verluste aus Vermietung und Verpachtung erklärt, so würde sich die Rechtsprechung des VIII. Senats des Bundesfinanzhofs für den nichtveranlagten Arbeitnehmer allerdings günstig auswirken, während der gegen den veranlagten Arbeitnehmer ergangene Einkommensteuerbescheid nicht zu seinen Gunsten geändert werden könnte.

Diese unterschiedliche Behandlung veranlagter und nichtveranlagter Steuerpflichtiger ist mE willkürlich; für sie besteht kein rechtfertigender Grund. Unter Hinweis auf das Massenverfahren läßt sich die ungleiche Behandlung nicht rechtfertigen. Zu gerechten und auch verfassungsrechtlich unbedenklichen¹⁴⁶ Ergebnissen kommt man dann, wenn man die Bestandskraft eines Lohnsteuer-Jahresausgleichsbescheides auch gegenüber dem Veranlagungsverfahren respektiert.

IV. Ausblick

Der Gesetzgeber hat beginnend mit dem EStG 1975 die Rechtsstellung der veranlagten und der nichtveranlagten Steuerpflichtigen einander angenä-

¹⁴⁶ Zu der Rechtsprechung des BVerfG s. FN 123.

hert. Dies war nicht nur ein Gebot der Rechtsvereinfachung sondern auch ein Gebot der materiellen Gerechtigkeit. Rechtsprechung und Wissenschaft haben die Aufgabe, das Lohnsteuerverfahrensrecht im Rahmen der geltenden Gesetze in diese Richtung weiterzuentwickeln. Der Große Senat des Bundesfinanzhofs wird in Kürze¹⁴⁷ eine Entscheidung zu treffen haben, die das Lohnsteuerverfahrensrecht auf Jahre hinaus prägen wird. Es liegt an ihm, ob er die Weichen in Richtung auf eine gebotene weitere Angleichung der Rechtsstellung der nichtveranlagten und der veranlagten Steuerpflichtigen stellt oder ob er diese Entwicklung erschwert. Diese möglichen Auswirkungen sollten insbesondere dann im Auge behalten werden, wenn man jeweils mit guten Gründen die Entscheidung in die eine oder in die andere Richtung treffen könnte.

147 Inzwischen hat der Große Senat über die Vorlagebeschlüsse des VI. Senats (s. FN 140) entschieden. Er hat sich der Auffassung des VIII. Senats angeschlossen und damit eine Bindungswirkung des Lohnsteuer-Jahresausgleichsbescheides gegenüber dem Veranlagungsverfahren verneint. Bei Abgabe des Manuskripts lagen die Entscheidungsgründe noch nicht vor, so daß eine Auseinandersetzung mit diesen Gründen unterbleiben mußte.

Zur Rechtsverwirklichung im Lohnsteuerverfahren

Rüdiger von Groll, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Kiel

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none">I. Vorbemerkung und ThemenbegrenzungII. Schranken der Rechtssicherheit gegenüber der Geltendmachung von Lohnsteueransprüchen<ul style="list-style-type: none">1. Zahlungsverjährung2. Festsetzungsverjährung<ul style="list-style-type: none">a) Zum Beginn der Festsetzungsfristb) Zum Ablauf der Festsetzungsfrist im Falle einer LSt-Außenprüfung3. Bestandskraft und Außenprüfung<ul style="list-style-type: none">a) Die Änderungssperre des § 173 II AO im Verhältnis zum Arbeitnehmerb) Vertrauensschutz im Rechtsverhältnis Arbeitgeber/Finanzbehörden, insbesondere Anwendbarkeit des § 173 II AO | <ul style="list-style-type: none">aa) Der Arbeitgeber als Steuerschuldnerbb) Der Arbeitgeber als Haftungsschuldnercc) Der Arbeitgeber als „Beauftragter“ III. Billigkeitsmaßnahmen im Lohnsteuerrecht<ul style="list-style-type: none">1. Stundung2. Erlaß IV. Aufrechnung im Lohnsteuerverfahren V. Lohnsteuerabzug und vorläufiger Rechtsschutz<ul style="list-style-type: none">1. Vorläufiger Rechtsschutz im Lohnsteuer-Ermäßigungsverfahren2. Abzug und vorläufiger Rechtsschutz im anschließenden Veranlagungsverfahren VI. Schlußbemerkung |
|---|--|

I. Vorbemerkung und Themenbegrenzung

Nicht inneres System, sondern praktischer Bedarf war das Kriterium für die Auswahl der Unterthemen dieses Referats. Am Beispiel besonderer Probleme der Rechtsanwendungspraxis sollen allgemeines Abgabenrecht und Verfahrensrecht gleichsam die „Probe aufs Exempel“ liefern, soll in Umkehr der gewohnten Denkrichtung nach dem Streifzug durch die Besonderheiten des Lohnsteuerrechts nunmehr zum Schluß Rückschau zum Allgemeinen hin gehalten werden – ermutigt von der Erfahrung, daß schon so manches Ding aus anderer Perspektive, bei anderem Lichte besehen, erst seine wahren Konturen zeigt.

Bei diesem Unterfangen wird uns die für das Verwaltungsrecht typische

enge Verzahnung von materiellem und formellem Recht¹ ebenso deutlich ins Bewußtsein gebracht werden wie der Umstand, daß die AO selbst dort, wo sie erklärtermaßen dem Verfahren gewidmet ist, *allgemeines Steuerschuldrecht* regelt² – auch im Verhältnis zu dem besonderen Steuerschuldrecht, das wir uns zum Thema dieser Tagung gemacht haben. Wenn dieses in der Folge immer wieder verkürzend mit „Lohnsteuer“ (LSt) angesprochen wird, so geschieht dies vor dem Hintergrund der durch die übrigen Referate abgesicherten Erkenntnis, daß es um die Betrachtung einer besonderen Erhebungsform der Einkommensteuer (ESt) geht (§ 38 I 1 EStG), und in der Regel begrenzt auf die Rechtsbeziehung Fiskus/Arbeitnehmer.

Als unentbehrlicher Schlüssel zum Verständnis wird sich bei dieser Untersuchung wieder einmal das Instrument des Verwaltungsakts (VA) erweisen, und zwar unabhängig davon, welche Aufgabe man ihm bei der Suche nach dem Rechtsgrund³ für die Entstehung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis (§§ 37 II, 38 AO) zuweist. Wir werden dem VA in seiner Doppelfunktion für das materielle Recht wie für das Verfahrensrecht⁴ begegnen, auf unterschiedliche Weise erfahren, was es eigentlich bedeutet, wenn es immer wieder heißt, durch diese hoheitliche Willensbekundung werde das zu regelnde (Steuer-)Rechtsverhältnis *konkretisiert*⁵, und dabei auch seine Bedeutung unter dem Aspekt des Rechtsscheins zu bedenken haben, die das Preußische OVG in seiner vielzitierten Entscheidung vom 19. Oktober 1892⁶ so treffend wie folgt umschrieben hat:

1 Vgl. dazu vor allem *H. H. Rupp* in Festschrift für Bachof, München 1984, S. 151, 162 ff. (mwN FN 41), der die Interdependenz von Verfahren und materiellem Recht hervorhebt.

2 S. zB §§ 222, 227 u. 228 ff. AO. Vgl. i. ü. dazu schon: *O. Bübler*, Steuerrecht I, 1951 S. 8/9; *Strutz*, Handbuch des Reichssteuerrechts, 3. Aufl., 1927, S. 52 ff.

3 Zu den verschiedenen, vor allem im Erstattungsrecht entwickelten Rechtsgrundtheorien vgl. *v. Canstein*, Der Erstattungsanspruch im Steuerrecht, Düsseldorf 1966, S. 50 ff.; *Drenseck*, Das Erstattungsrecht der Abgabenordnung 1977, Köln 1979, S. 58 ff.; *Söhn*, Steuerrechtliche Folgenbeseitigung durch Erstattung, München 1973, S. 144 ff. und *Tipke/Kruse*, Kommentar zur AO u. a., 11. Aufl. 1965/83 § 37 Tz. 11 f. – jeweils mwN.

4 *Ossenbühl*, JuS 1979, 681, 683 f.; *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, Komm. zur AO u. a. 8. Aufl. 1951, Tz. 1 vor § 172; *Stelkens/Bonk/Leonhardt*, Verwaltungsverfahrensgesetz, Kommentar, 2. Aufl. 1983, § 35 Rd.-Nr. 15; *Tipke/Kruse* (FN 3), Tz. 1 vor § 118 und § 218, Tz. 1.

5 Vgl. dazu grundlegend: *Fleiner*, Institutionen des deutschen Verwaltungsrechts, 8. Aufl., Tübingen 1928, S. 182 ff. mit beispielhafter Hervorhebung des Steuerrechts S. 183 FN 6; außerdem: *v. Canstein* (FN 3), S. 56 u. 65; *Seibold*, BB 1985, 1787, 1789.

6 E 23, 147, 149.

„... Ist jemand zu Unrecht herangezogen, entspricht also die gegen ihn konstituierte konkrete Steuerschuld nicht dem objektiven Recht, so wird er dadurch allein nicht von seiner Steuerschuld befreit. Er erlangt diese Befreiung vielmehr erst durch eine förmliche Außerkraftsetzung der Heranziehung... Solange sie nicht erfolgt ist, besteht für den Herangezogenen eine, wenn auch nur formale, Verbindlichkeit, die verlangte Steuer zu zahlen...“

II. Schranken der Rechtssicherheit gegenüber der Geltendmachung von Lohnsteueransprüchen

Besonders augenfällig wird die Bedeutung des fehlerhaften VA für die Rechtswirklichkeit zB, wenn er die bestandskräftige Steuerfestsetzung eines verjährten Steueranspruchs enthält und damit – soweit keine Änderungsmöglichkeit nach den §§ 172 ff. AO eröffnet ist – selbst die Verjährung als das klassische „Heilmittel“ im Konflikt zwischen Rechtssicherheit und materielle Gerechtigkeit verdrängt.

Unabhängig davon, allein unter dem Gesichtspunkt des Zeitablaufs, führen seit 1977 bekanntlich zwei Wege zum Erlöschen der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis⁷: die Festsetzungsverjährung (§§ 169–171 AO) und die Zahlungsverjährung (§§ 228–232 AO). In der Konfrontation dieser Rechtsinstitute mit der LSt zeigen sich folgende Besonderheiten:

1. Zahlungsverjährung

Für den *Beginn der* (nach § 228 S. 2 AO auf fünf Jahre bemessenen) *Zahlungsverjährungsfrist* bei der LSt kommt es nicht auf deren Einbehaltung durch den Arbeitgeber (§ 38 III EStG) an⁸, sondern auf die tatsächliche Anmeldung durch ihn (§§ 229 I 2, 168 AO, 41 a EStG)⁹.

An die Stelle der Fälligkeit (§ 229 I 1 AO) tritt in den Fällen der Festsetzung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis deren Konkretisierung durch Festsetzung, Aufhebung oder Änderung als auslösendes Moment für den Fristbeginn (§ 229 I 2 AO), wobei auch hier die Steueranmeldung einer Steuerfestsetzung ausdrücklich gleichgestellt ist (§ 229 I 2,

⁷ Vgl. zu den übrigen Fällen des Erlöschens iS des § 47 AO: *Offerhaus*, BB 1977, 740 ff.; speziell zum Erlöschen des LSt-Anspruchs *Janke*, Das Verhältnis der Lohnsteuer zur veranlagten Einkommensteuer, Kölner Diss. 1982, S. 58 ff.

⁸ So aber *Stolterfoht*, Lohnsteuer und Lohnsteuerabführungspflicht nach dem EStG 1975, Baden-Baden 1975, S. 86/87 (allerdings zur RAO).

⁹ Ebenso: *Janke* (FN 7), S. 78; *Schmidt/Dreneck*, EStG, 4. Aufl. 1985, § 41 a Anm. 3; *Tipke/Kruse* (FN 3), § 220 Tz. 3 u. § 229 Tz. 3.

2. Halbsatz AO). Für den LSt-Abzug ist das Ergebnis insofern systemgerecht, als der Fälligkeitszeitpunkt generell von der Leistungsbewirkung abhängt¹⁰, d. h. dann, wenn die Erfüllungshandlung – wie in den §§ 38 ff. EStG – in mehreren Phasen verwirklicht wird, an den Eintritt des Leistungserfolges beim Gläubiger geknüpft sein muß.

Als Folge dieser Regelung der Zahlungsverjährung allerdings ergibt sich wegen der Fixierung des Fristbeginns auf den Ablauf des Kalenderjahres (Kalenderverjährung) einerseits und der hiervon abweichenden Bemessung der LSt-Anmeldungszeiträume in § 41 a EStG andererseits unterschiedliche Verjährung für ein und denselben Steueranspruch¹¹.

2. Festsetzungsverjährung

a) Zum Beginn der Festsetzungsfrist

Im Gegensatz zu ihrem Einfluß auf die Zahlungsverjährung spielt die LSt-Anmeldung des Arbeitgebers (§ 41 a EStG) bei der Festsetzungsverjährung keine Rolle.

Zur Anwendung des § 170 II AO, der für den Fristbeginn – abweichend von § 170 I AO (Anknüpfung an die Entstehung der Steuer) – auf die *Abgabe der Steuererklärung oder Steueranmeldung* abstellt, wird die Ansicht vertreten, bei der LSt-Anmeldung handle es sich um eine Steueranmeldung iS des § 150 I 2 AO¹² mit der Folge, daß die Festsetzungsfrist für die LSt, soweit die LSt-Anmeldungen im Jahre des Zuflusses abgegeben werden, noch im Jahr der Steuerentstehung, anderenfalls mit Ablauf des dritten auf das Entstehungsjahr folgenden Kalendermonats begänne, der Fristenlauf also vom Verhalten des Arbeitgebers abhinge¹³.

Das aber verbietet sich aus folgenden Gründen:

In den §§ 169 ff. AO geht es darum, die Befugnis des Steuergläubigers zur *Steuerfestsetzung* zeitlich einzugrenzen (§ 169 I 1 AO), d. h. letztlich um ein Verbot an die Finanzbehörde, einen bestimmten Anspruch aus dem

¹⁰ *Tipke/Kruse* (FN 3), § 220 Tz. 1 mwN.

¹¹ *Janke* (FN 7), S. 79.

¹² *Schmidt/Drenseck* (FN 9), § 41 a Anm. 2 – A. M.: *Schick*, Grundfragen des Lohnsteuerverfahrens, Alfeld 1983, S. 21 f. u. wohl auch *Schwarz*, DStR 1980, 480, 481. – Zum Doppelcharakter der LSt-Anmeldung: *Littmann*, Das Einkommensteuerrecht, 14. Aufl. 1985, § 41 a Rd.-Nr. 10 mwN.

¹³ *Bäuerlen*, Die Lohnsteuerhaftung des Arbeitgebers, Gießener Diss., 1978, S. 76; *Hartmann*, FR 1980, 11 (15); *Hartz/Meeßen/Wolf*, ABC-Führer Lohnsteuer, 4. Aufl., Stichwort „Verjährung“ Anm. III 2.

Steuerschuldverhältnis (§ 37 I AO) iS der §§ 118 1, 155 I und 157 I AO zu regeln.

Schon dies spricht dafür, bei der Fristbemessung allein auf die Verhaltensweise des Betroffenen dieser Regelung abzustellen, d.h. auf die des Steuerschuldners (Arbeitnehmers – §§ 37, 38 AO, 38 II EStG).

In Übereinstimmung damit ist in § 170 II Nr. 1 AO (anders als in § 229 I 2 2. Halbsatz AO) die Steueranmeldung nicht in ihrer fiktiven Bedeutung als Steuerfestsetzung, sondern – wie die Gleichsetzung mit der Steuererklärung bestätigt – allein in ihrer Eigenschaft als Mitwirkungsverpflichtung im Rahmen des allgemeinen Steuerschuldverhältnisses angesprochen.

Auf Individualisierung hin (d.h. auf Auseinanderhalten der Rechtsbeziehungen Fiskus/Steuerschuldner und Fiskus/Haftungsschuldner) angelegt ist aber vor allem der Zweck der in Frage stehenden Verjährungsregelung: zu verhindern, daß durch Nichtabgabe bzw. verspätete Abgabe einer Steuererklärung oder Steueranmeldung die Bearbeitungszeit beim FA verkürzt wird¹⁴. Die in § 170 II Nr. 1 AO an die Verletzung von Erklärungs-pflichten geknüpfte Rechtsfolge der Verlängerung der Festsetzungsfrist hat Sanktionscharakter, setzt daher gerechterweise Einwirkungsmöglichkeit des Betroffenen auf den Abgabezeitpunkt und damit *Identität von Erklärungs-pflichtigem und Anspruchsgegner* voraus¹⁵.

Auch hier also begegnen wir dem Phänomen, daß die LSt keine besondere Steuer iS des § 3 I AO darstellt, sondern nur eine besondere Erhebungsform der ESt (§ 38 I 1 EStG), und darum als selbständiger Gegenstand der Festsetzungsverjährung nicht in Betracht kommt.

Daß sich somit *bei Steuern vom Einkommen, die im Abzugsverfahren erhoben* werden, der *Beginn der Verjährungsfrist nach* der Entstehung des Steueranspruchs (§ 170 I AO) richtet, bei der LSt also unabhängig von den diversen LSt-Anmeldungen des Arbeitgebers, war im alten Recht (§ 145 II Nr. 1 RAO, Klammersatz) ausdrücklich klargestellt. In dem Wegfall dieser Klarstellung ist nach dem zuvor Gesagten und nach der Entstehungsgeschichte¹⁶ insoweit nur ein Verzicht auf Selbstverständliches, nicht etwa eine Abkehr vom bisherigen Rechtszustand zu erblicken.

14 Amtl. Begründung zu § 151 II des AO-Entwurfs: Bundestagsdrucksache VI/1982 S. 151.

15 Im Erg. ebenso: FG Düsseldorf EFG 1977, 617; Janke (FN 7), S. 74 und Tipke/Kruse (FN 3), § 170 Tz. 2.

16 Eingeführt wurde der § 145 II Nr. 1 RAO durch das StÄndG v. 15. 9. 1965 (BGBl. I, 1356), wobei das Ziel im Vordergrund stand, die Möglichkeiten der Verjährungsunterbrechung (§ 147 RAO a. F.) zu Gunsten des Steuerschuldners drastisch einzuschränken; vgl. dazu näher: Tipke/Kruse (FN 3), Tz. 1 vor

Daß der LSt-Anmeldung für die Festsetzungsverjährung keine, für die Zahlungsverjährung hingegen ausschlaggebende Bedeutung zukommt, liegt wie gesagt daran, daß § 229 I AO insgesamt auf die Steuerfestsetzung abstellt und *diese* Eigenschaft der Steueranmeldung (in Satz 2 2. Halbsatz der Regelung) ausdrücklich hervorhebt.

Nicht nach § 170 I, sondern *nach § 170 II Nr. 1 AO* allerdings beginnt die Festsetzungsfrist für solche Arbeitnehmer, bei denen gemäß § 46 EStG eine ESt-Veranlagung *gesetzlich*¹⁷ vorgeschrieben ist, und zwar – unabhängig vom LSt-Abzug – für die gesamte ESt-Schuld¹⁸: Zum einen, weil gesetzliches Kriterium für die Anwendung des § 170 II Nr. 1 AO die gesetzliche Erklärungspflicht als solche ist, nicht der tatsächliche Umfang, in dem ihr im Einzelfall entsprochen wird (es heißt: „Wenn“ . . ., nicht etwa „soweit“ . . .), zum anderen, weil die Erklärungspflicht des Arbeitnehmers nicht etwa nur die anderen, vom LSt-Abzug nicht betroffenen, sondern sämtliche in einem Veranlagungszeitraum bezogenen Einkünfte iS des § 2 EStG umfaßt (§§ 25 I u. III 1 EStG sowie 56 EStDV i. V. m. § 150 II 1 AO)¹⁹, so daß es insoweit zu einer einheitlichen Verjährung der gesamten ESt-Schuld kommt.

Für die Fälle der *Antragsveranlagung* gemäß § 46 II Nr. 7 und Nr. 8 EStG sowie für den LSt-Jahresausgleich (LStJA – § 42 II 1 EStG) dagegen gilt unter Beachtung der Spezialregelung des § 171 III AO folgendes: Die Festsetzungsfrist läuft grundsätzlich (mangels gesetzlicher Erklärungspflicht) gemäß § 170 I AO mit Ablauf des Entstehungsjahres an. Für die Aufhebung oder Änderung einer antragsgebundenen Festsetzung aber setzt (im Hinblick auf die damit verbundene Ermittlungsarbeit) mit Ablauf

§§ 143–149 RAO u. § 145 RAO Tz. 3 mwN. Das geschah u. a. durch verstärkte Ausrichtung auf das konkrete Schuldverhältnis und auf subjektive Momente. Die AO und die amtl. Begründung zu den Verjährungsvorschriften lassen keine Abkehr von diesem gesetzgeberischen Konzept erkennen.

17 Vgl. zum Erfordernis der gesetzlichen Begründung einer solchen Pflicht generell: BFH BStBl. II 1985, 386, 387.

18 Ebenso: *Hübschmann/Hepp/Spitaler* (FN 4), § 170 Tz. 7; *Janke* (FN 7), S. 75 f.; *Koch*, Komm. zur AO 2. Aufl. 1979, § 170 Tz. 5. A. M.: *Tipke/Kruse* (FN 3), § 170 Tz. 2 u. *Schwarz/Frotscher*, Komm. zur AO § 170, Tz. 3.

19 Daß dem Erfordernis einer *vollständigen* ESt-Erklärung iS der §§ 90 I 2, 153 I Nr. 1 AO hinsichtlich der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nicht etwa mit Einreichung der LSt-Karte genügt ist, sondern (erstmalige) förmliche Mitteilung aller für die Einkunftsermittlung nach den §§ 2 I 1 Nr. 4, 19 EStG benötigten Besteuerungsgrundlagen verlangt wird, belegt die Ausgestaltung der amtlichen Erklärungsvordrucke und der „Anlage N“ hierzu (§ 150 I 1 und II AO).

des Kalenderjahres, in der der Antrag tatsächlich gestellt wird, ein gesonderter Fristenlauf ein²⁰.

b) Zum Ablauf der Festsetzungsfrist im Falle einer LSt-Außenprüfung

Was den Ablauf der Festsetzungsfrist angeht, so bedarf hier § 171 IV AO besonderer Erwähnung, der im Falle einer Außenprüfung (Ap) u. a. bestimmt, daß die Festsetzungsfrist für die Steuern, auf die sich die Ap erstreckt, nicht abläuft, bevor die *aufgrund der Ap zu erlassenden Steuerbescheide* unanfechtbar geworden oder nach Bekanntgabe einer Mitteilung nach § 202 I 3 AO drei Monate verstrichen sind.

Zur Auslegung dieser Norm vertritt die h. M. den Standpunkt, eine LSt-Ap unterbreche nicht nur die Verjährung gegenüber dem Arbeitgeber, sondern auch diejenige gegenüber dem Arbeitnehmer²¹.

Dem ist folgendes entgegenzuhalten:

Die Vorschrift dient erkennbar dem für die frühere Regelung²² ausdrücklich bekräftigten Zweck, die Möglichkeiten der Verjährungshemmung unter dem Gesichtspunkt des Vertrauensschutzes zu Gunsten des Betroffenen einzuengen. Andererseits soll der Finanzbehörde, weitgehend unabhängig vom Druck fortlaufender Verjährungsfristen, sachgerechte Auswertung einer Ap gesichert werden²³. Damit wird nicht nur eine in objektiver und subjektiver Hinsicht bestimmte Rechtsbeziehung, sondern auch ein konkretes Vertrauensverhältnis vorausgesetzt.

Demgemäß wird auch von der BFH-Rechtsprechung nicht einer jeden Ap, die sich tatsächlich auf bestimmte Steuern erstreckt, verjährungshemmende Wirkung zugesprochen, sondern nur einer solchen, die geeignet ist, das Vertrauen des Steuerpflichtigen (Stpfl.) in den Ablauf der Festsetzungs-

20 Janke (FN 7), S. 76; Tipke/Kruse (FN 3), § 170 Tz. 5.

21 BFHE 116, 568 = BStBl. II 1976, 3, 4 f.; FG Düsseldorf EFG 1974, 84; Hartz/Meeßen/Wolf, „Verjährung“ Anm. 2; Hübschmann/Hepp/Spitaler (FN 4), § 171, Tz. 23; Janke (FN 7), S. 77; Koch (FN 18), § 171, Tz. 19; Schmidt/Drenseck (FN 9), § 42 f. Anm. 4.

22 Dem im wesentlichen gleichlautenden § 146 a III RAO, eingeführt durch das schon erwähnte StÄndG 1965 (s. o. FN 16).

23 Bundestagsdrucksache IV/2442 S. 13; BFHE 114, 522 = BStBl. II 1975, 460 – E 116, 2 = BStBl. II 1975, 723, 725 – E 116, 95 = BStBl. II 1975, 786 – E 124, 416 = BStBl. II 1978, 360 u. E 127, 128 = BStBl. II 1979, 453; Tipke/Kruse (FN 3), § 146 a RAO Tz. 4 u. § 171 AO Tz. 11. – Zur Entstehungsgeschichte außerdem: Koch, DStZ (A) 1965, 353, 358 u. Schubmann, DStZ (A) 1976, 99 mwN.

frist zu zerstören²⁴, und zusätzlich mit Recht verlangt, daß die Wirkung der Verjährungshemmung als Prüfungsziel *erkennbar* sein muß, und zwar aus der Sicht des Betroffenen²⁵.

Gleiche Anforderungen werden an die in § 171 IV 1 AO geregelte andere Tatbestandsvariante gestellt: Auch der Antrag auf Verlegung einer Ap muß den Zweck der Verjährungshemmung für den Stpfl. erkennen lassen²⁶.

In beiden Fällen schließlich muß der Betroffene dem Personenkreis angehören, der kraft den gesetzlichen Vorschriften der AO einer Ap unterliegt²⁷.

Alle diese Voraussetzungen erfüllt die LSt-Ap im Verhältnis zum Arbeitnehmer (Steuerschuldner) weder in objektiver noch in subjektiver Hinsicht: In § 42 f I EStG ist die LSt-Ap gegenständlich begrenzt. Danach geht es ausschließlich um die Überprüfung von Pflichten des Arbeitgebers (Einbehaltung, Übernahme und Abführung der LSt).

Dem entspricht es, wenn in dieser Vorschrift die mit der Prüfung verbundenen Befugnisse dem Betriebsstätten-FA, nicht etwa dem für die Belange des Arbeitnehmers zuständigen Wohnsitz-FA übertragen sind²⁸, und die Finanzverwaltung in Abschn. 111 LStR den Arbeitgeber als den einzig Betroffenen einer solchen Prüfung ansieht.

Der Einzelfall, der durch die Anordnung einer LSt-Ap geregelt wird (§§ 196, 118 I AO), betrifft also ausnahmslos Sachverhaltskomplexe, die in den Pflichtenkreis des Arbeitgebers fallen (§§ 38 III, 40 III und 41 a EStG): Er als der Entrichtungsschuldner iS des § 33 I AO ist der Stpfl., von dem in den §§ 193 ff. AO, vor allem in § 194 I 1 AO, gesprochen wird.

Dem Arbeitnehmer dagegen ist insoweit die Rolle eines Dritten, einer anderen Person zugewiesen, deren steuerliche Verhältnisse zwar (mit-)geprüft werden dürfen, aber doch nur insoweit, als die Entrichtungs-, Einbe-

24 BFHE 124, 416 = BStBl. II 1978, 360, 362 – E 128, 139 = BStBl. II 1979, 744 u. E 130, 72 = BStBl. II 1980, 360.

25 BFHE 116, 2 = BStBl. II 1979, 723, 725 – E 116, 95 = BStBl. II 1975, 786, 788 – E 126, 121 = BStBl. II 1979, 250, 251 – E 128, 153 = BStBl. II 1980, 310 u. E 131, 437 = BStBl. II 1981, 409.

26 BFHE 139, 496 = BStBl. II 1984, 125, 127.

27 BFHE 122, 248 = BStBl. II 1977, 652, 653; Schlesw.-Holst. FG EFG 1984, 477, 478.

28 Vgl. § 42 c EStG und im übrigen, vor allem auch wegen der Unvollständigkeit dieser Regelung: *Giloy*, BB 1978, 549 ff. u. *Schmidt/Drenseck* (FN 9), § 42 c Anm. 1 a.

haltungs- oder Abführungspflicht des Arbeitgebers reicht (§ 194 I 4 AO)²⁹. Dem Arbeitnehmer ist im Rahmen der LSt-Ap auch nichts bekanntzugeben: weder die PA (§ 197 AO) noch der Prüfungsbericht (§ 202 I 1 AO) oder die schriftliche Mitteilung iS des § 202 I 2 AO³⁰.

Aus alledem ergibt sich unter Berücksichtigung der schon angesprochenen Erkenntnis, daß die Festsetzungsfrist auf ein bestimmtes Rechtsverhältnis hin ausgerichtet ist, daß es zu einer Ablaufhemmung nach § 171 IV AO nur kommen kann, wenn Ap und Verjährung ein und dasselbe Steuerrechtsverhältnis zum Gegenstand haben, insoweit *Identität des Steuerpflichtigen* gegeben ist.

Als auf Grund einer LSt-Ap zu erlassende Steuerbescheide iS des § 171 V 1 AO kommen also nur gegen den *Arbeitgeber* gerichtete VAE in Betracht³¹.

An diesem Ergebnis ändert auch das Gesamtschuldverhältnis nichts, in das der Gesetzgeber Arbeitnehmer und Arbeitgeber hineingezwängt hat (§§ 42 d III EStG, 44 AO), weil die Verjährung generell zu den subjektiven Umständen gehört, die nur für und gegen den Gesamtschuldner wirken, in dessen Person sie eintreten (§§ 44 II 1 und 2 AO, 422 bis 424 BGB einerseits und §§ 44 II 3 AO, 425 BGB andererseits), und demgemäß zu den sogenannten „anderen Tatsachen“ iS des § 44 II 3 AO zu rechnen ist (vgl. § 425 II BGB) – wie übrigens auch § 191 III AO bestätigt³².

29 Zur Abgrenzung der Einzelermittlungen iS der §§ 88 ff. AO von den auf umfassende Überprüfung der Besteuerungsgrundlagen gerichteten AP nach den §§ 193 ff. AO vgl. BFHE 116, 95 = BStBl. II 1975, 786, 788; E 124, 416 = BStBl. 1978, 360, 363 – E 127, 128 = BStBl. II 1979, 453, 454 u. E 140, 518 = BStBl. II 1984, 790, 791; *Tipke/Kruse* (FN 3), § 194 Tz. 1.

30 Soweit sich aus diesem Anlaß Besteuerungsgrundlagen ergeben, die den Arbeitnehmer betreffen, kommt allgemeine Auswertung nach den §§ 88 ff. AO, vor allem unter Beachtung des § 91 AO in Betracht (*Tipke/Kruse* [FN 3], § 194 Tz. 3 f. – A. M.: *Giloy*, FR 1977, 292, 294). – Vgl. dazu generell auch BFHE 140, 518 § 30 BStBl. 1984, 790, 791 u. I R 53/81 v. 23. 1. 1985 HFR 1985, 305).

31 Ebenso: *Schwarz/Frotscher* (FN 18), § 171 Tz. 7; *Tipke/Kruse* (FN 3), § 171 Tz. 16; Schlesw.-Holst. FG EFG 1984, 477, 478; desgleichen zum Verhältnis Gesellschaft/Gesellschafter: BFHE 128, 138 = BStBl. II 1979, 744, 746 u. E 139, 496 = BStBl. II 1984, 125, 126; zum Parallelproblem bei § 43 EStG: FG Hamburg EFG 1985, 407, 408 f.; *Klöne*, BB 1975, 364; für Interzonen- und Außenwirtschaftsprüfung: BFHE 116, 2 = BStBl. II 1975, 723, 725.

32 *Tipke/Kruse* (FN 3), § 44 Tz. 9 mwN und Schlesw.-Holst. FG (FN 27). Zu den Besonderheiten, die sich hierbei aus der Akzessorität der Haftung und ihrer Durchbrechung in § 191 V AO ergeben: *Macher*, DStZ (A) 1984, 216; *Tipke/Kruse* (FN 3), § 191 Tz. 3 mwN.

All dies verkennt das (allerdings zu § 146 a III RAO n. F. ergangene) BFH-Urteil vom 13. August 1975³³, das zudem auch die Akzessorietätsfolgen des Verjährungseintritts für den Arbeitgeber (Haftenden) gemäß § 191 V Nr. 1 AO (damals § 149 RAO) offensichtlich nicht realisiert und inzwischen auch in Widerspruch zu einem neueren BFH-Urteil geraten ist, das den nunmehr zu erörternden § 173 II AO³⁴ betrifft.

3. Bestandskraft und Außenprüfung

a) Die Änderungssperre des § 173 II AO im Verhältnis zum Arbeitnehmer

Die in § 173 I AO geregelte Befugnis des FA zur Aufhebung oder Änderung von bestandskräftigen Steuerbescheiden wegen nachträglich bekanntgewordener neuer Tatsachen oder Beweismittel ist in § 173 II AO für „Steuerbescheide, soweit sie aufgrund einer AP ergangen sind“, auf Steuerhinterziehung oder leichtfertige Steuerverkürzung beschränkt (wobei auch hier wieder an den Fall der Mitteilung nach § 202 I 3 AO die gleichen Rechtsfolgen geknüpft sind – § 173 II 2 AO).

Zur Auslegung dieser Vorschrift hat der VI. BFH-Senat in dem zuvor schon erwähnten Urteil vom 9. November 1984³⁵ der Ap beim Arbeitgeber (bzw. ihrer Aufhebung) im Verhältnis zum Arbeitnehmer mit Recht die Wirkung einer Änderungssperre wie auch eines Verwertungsverbots abgesprochen, und zwar ebenfalls wegen der Unterschiedlichkeit der in Frage stehenden Steuerrechtsverhältnisse, zur Begründung vor allem auf die (in objektiver und subjektiver Hinsicht) fehlende Kongruenz von VA und Prüfungsgegenstand abgestellt und hervorgehoben, daß im Rahmen des ESt-Bescheids gegen den Arbeitnehmer eben nicht geprüft wird, ob der Arbeitgeber die LSt in zutreffender Höhe einbehalten, angemeldet und abgeführt hat.

Damit ist gleichsam nebenbei – m. E. erstmals – auch ein wertvoller Aspekt für den Streit um die dogmatische Einordnung und tatbestandskräftige

33 S. o. FN 21.

34 Urteil VI R 157/82 v. 9. 11. 1984 BStBl. II 1985, 191, die Vorinstanz – Nds. FG EFG 1984, 56 – bestätigend, mit zust. Anmerkung von *Offerhaus*, StBp 1985, 70; ebenso auch *Hübschmann/Hepp/Spitaler* (FN 4), § 194, Tz. 320; *Schmidt/Drenseck* (FN 9), § 42 f. Anm. 4 b; *Schwarz/Frotscher* (FN 18), § 173, Tz. 17; *Tipke/Kruse* (FN 3), § 194 Tz. 3 u. FG Hamburg EFG 1984, 589. – A. A.: Nds. FG EFG 1982, 280.

35 S. o. FN 34.

Ausgestaltung von Verwertungsverboten³⁶ zutage gefördert und verdeutlicht worden, daß es mit der Hoffnung auf ein neues „Sesam-öffne-dich“ in höchster Argumentationsnot wieder einmal nichts geworden ist: Auch Verwertungsverbote sind inhaltlich und verfahrensmäßig auf ein bestimmtes Rechtsverhältnis hin ausgerichtet, entsprechend zu begreifen und zu begrenzen.

Eine ganz andere Dimension eröffnet sich, wenn man § 173 II AO auf seine Bedeutung für den Arbeitgeber hin untersucht.

b) Vertrauensschutz im Rechtsverhältnis Arbeitgeber/Finanzbehörden, insbesondere Anwendbarkeit des § 173 II AO

Problematisch ist die Anwendung dieser Vorschrift im LSt-Recht gegenüber dem *Arbeitgeber* gleichermaßen in den Fällen, in denen dieser als Schuldner wie auch in denjenigen, in denen er als Haftender in Anspruch genommen wird³⁷.

aa) Der Arbeitgeber als Steuerschuldner

Der Arbeitgeber wird, wenn er sich im LSt-Recht (abweichend von der Regel des § 38 II 1 EStG) ausnahmsweise selbst in der Rolle des Steuerschuldners sieht (§ 40 III 2 EStG i. V. m. den §§ 40 III 1, 40 a IV und 40 b III 1 EStG – Übernahme der pauschalen LSt³⁸), durch Steuerbescheid iS des § 155 I AO in Anspruch genommen³⁹. In der Regel geschieht auch dies durch die LSt-Anmeldung, deren Qualifizierung als Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§§ 41 a I EStG, 167 I und 168 I AO) uneingeschränkte Aufhebung bzw. Änderung bis zum Ablauf der vierjährigen Festsetzungsfrist garantiert (§§ 164 IV 1, 169 AO). Eine LSt-Ap in dieser Situation muß nach dem zuvor Gesagten *dem Arbeitgeber gegenüber* ei-

36 Vgl. dazu vor allem *Hübschmann/Hepp/Spitaler* (FN 4), § 88 Tz. 108 ff. und *Tipke/Kruse* (FN 3), § 88 Tz. 7 u. § 173 Tz. 22 – sowie zum entsprechenden Problem bei der Anwendung der Grundsätze von Treu und Glauben § 4 Tz. S. 5/6 – jeweils mwN.

37 Vgl. dazu allgemein: v. *Bornhaupt*, BB 1982, 1539; *Offerhaus* BB 1982, 793 u. StbJb. 1983/84, 291 ff. sowie *Schick*, BB 1983, 1041 ff.

38 Zu deren systematischer Einordnung vgl. *Kruse*, FR 1985, 1 ff.; *Kruse in Tipke/Kruse* (FN 3), § 38 Tz. 8.

39 Zur Trennung der Regelungsgehalte solcher VAe bei äußerlicher Verbindung mit Haftungsbescheiden vgl. vor allem: BFHE 138, 188 = BStBl. II 1983, 472 – E 140, 143 = BStBl. II 1984, 362, 363 – E 141, 54 = BStBl. II 1984, 569 – BStBl. II 1985, 266, 267 und E 143, 226 = BStBl. II 1985, 581.

ne Änderungssperre gemäß § 173 II AO auslösen⁴⁰, und zwar sowohl in dem Fall, daß sich Änderungen gegenüber der LSt-Anmeldung ergeben und insoweit ein Nachforderungsbescheid über den Mehrbetrag ergeht, als auch dann, wenn es zu einer schriftlichen Mitteilung nach § 202 I 3 AO kommt.

Eine Sperrwirkung allerdings soll nach Ansicht der Finanzverwaltung und des ihr folgenden Schrifttums für den Arbeitgeber praktisch dennoch nicht eintreten, weil LSt-Apen sachverhalts- und nicht zeitraumbezogen seien und darum vorausgegangene hoheitliche Maßnahmen gegenüber demselben Arbeitgeber unberührt ließen. Verstärkte Bestandskraft solle nach § 173 II 1 AO ausdrücklich nur eintreten, soweit die Prüfung tatsächlich gereicht habe. Andererseits sei der jeweils neue Steuerbescheid (eben wegen einer inhaltlichen Begrenzung) gegenüber der bisherigen Regelung nicht als Aufhebung oder Änderung iS des § 173 AO anzusehen⁴¹.

Mit der Gegenmeinung⁴² ist dem folgendes entgegenzuhalten:

Für die Beantwortung der Frage, inwieweit ein Steuerbescheid auf Grund einer Ap ergangen ist, kommt es nicht auf deren tatsächlichen Umfang, sondern allein auf den Inhalt der *Prüfungsanordnung* (PA) an: Diese für die Durchführung einer LSt-Ap nach den §§ 196 AO, 42 f EStG unerläßliche und für die Konkretisierung der beiderseits damit verbundenen Rechte und Pflichten maßgebliche Hoheitsmaßnahme, nicht die im einzelnen schwer feststellbaren Modalitäten der tatsächlichen Abwicklung oder das, was im abschließenden Bericht hierzu festgehalten ist⁴³, fixiert aus Empfängersicht⁴⁴ den geprüften Steuerfall iS der §§ 118 I, 164 II 2 AO.

40 Die dem Sinne nach nur zum Nachteil des Betroffenen wirken soll: BFH BStBl. II 1985, 146, 147; Heilmaier, DB 1979, 1251; Mennacher, DB 1979, 2202 und Schwarz/Frotscher (FN 18), § 173 Tz. 16 d mwN auch zur Gegenmeinung.

41 LStR 110 (9); Domann, BB 1979, 1692, 1695; Hartz/Meeßen/Wolf (FN 13), „Außenprüfung“ Anm. IV 2 und „Haftung für Lohnsteuer“ Anm. D I 2; Metzmaier, DStR 1978, 461, 464; Mibatsch, FR 1978, 526, 530 a. E.; Thiel, StuW 1977, 237, 240 f. sowie „- usus -“, FR 1983, 142 mwN.

42 Diebold, BB 1978, 354, 857; Giloy, FR 1977, 292, 294; Hildebrandt, BB 1980, 1687, 1589 u. StBp. 1983, 63, 65; Hübschmann/Hepp/Spitaler (FN 4), § 173 Tz. 48 u. § 191 Tz. 130 i; Janke (FN 7), S. 117; Schlarb, DStR 1979, 709, 710; Schmidt/Drenseck (FN 9), § 42 f Anm. 4 c; Schwarz, DStR 1980, 480, 486 f.; Schwarz/Frotscher (FN 18), § 173 Tz. 16; Tipke/Kruse (FN 3), § 173 Tz. 36; FG Rheinland-Pfalz EFG 1983, 157 f. Unklar Kühnel, DB 1980, 2010, 2011, der auf die Grundsätze „wirtschaftlichen Prüfungswesens“ abstellt.

43 BFHE 80, 446 = BStBl. III 1964, 634, 635 f. – E 140, 509 = BStBl. II 1984, 563, 564; Hübschmann/Hepp/Spitaler (FN 4), § 202 Tz. 8 u. Tipke/Kruse (FN 3), § 202, Tz. 2 a. E.

44 Zur Maßgeblichkeit der Erklärungstheorie (§ 133 BGB) auch für das Verständ-

Um sich bewußt zu werden, was es denn eigentlich für alle Beteiligten bedeutet, wenn die Verwaltung gezwungen ist, ihr Tun und ihren Willen in einem förmlichen Hoheitsakt zu fixieren und zu artikulieren, erweist es sich wieder einmal hilfreich, bei den „Altvorderen“ anzufragen, in diesem Fall bei *Otto Mayer*, der seiner berühmten Definition des VA folgende plastische Funktionsbeschreibung vorangestellt hat⁴⁵:

„Im Gegensatz zur vorausgehenden Entwicklungsstufe hat unser Rechtsstaat nicht bloß die flutende Masse der Verwaltungstätigkeit eingedämmt durch das Gesetz, sondern läßt auch noch mittendrin fort und fort feste Punkte auftauchen, welche dem Einzelnen Halt gewähren und ihn darüber sicher stellen, wohin es geht.“

Was aber nutzen all die „festen Punkte“, was bleibt von der rechtsstaatlichen Errungenschaft „VA“, wenn er dann doch im weiteren Verlauf des Geschehens – je nach Gutdünken – wieder sollte beiseite geschoben werden oder unbeachtet bleiben dürfen?

Der feste „Punkt“, den eine PA gemäß § 196 AO i. V. m. § 42 f EStG dem „Haltsuchenden“ regelmäßig (d. h. sofern nicht ausdrücklich Abweichen des bekundet wird) gewähren soll, ist das Programm einer umfassenden und abschließenden Prüfung des Sachverhaltskomplexes „LSt-Abzug“ durch den Betroffenen für den gesamten Prüfungszeitraum – in § 164 II 3 AO als abschließende Prüfung des Steuerfalles umschrieben. Ein derartiges Verständnis entspricht auch dem typischerweise mit einer solchen Veranstaltung verbundenen Interesse beider Seiten: Die Angelegenheit soll in dem durch die PA bestimmten Umfang zu Ende gebracht werden. Bleibt dann die Auswertung dem äußeren Anschein nach dahinter zurück, so bedeutet dies für den Arbeitgeber, daß es mit der entsprechend festgesetzten Nachforderung sein Bewenden haben soll – mehr für den Prüfungszeitraum von ihm nicht zu erwarten ist. Wenn selbst die Mitteilung, daß die Ap überhaupt keine Änderung der Besteuerungsgrundlagen ergeben hat, den erhöhten Bestandsschutz auslösen soll (§§ 173 II 2, 202 I 3 AO), dann macht dies vollends deutlich, daß sich der Wirkungsbereich des § 173 II AO nicht nach dem positiven Inhalt des die Ap auswertenden Bescheids allein richten kann; anders gewendet: Ein Steuerbescheid beruht auch *insoweit* auf einer Ap iS des § 173 II AO, als er die bisherige Regelung unverändert läßt – *wieweit*, läßt sich im Einzelfall nur mit Hilfe der PA beantworten.

nis eines VA vgl. §§ 124 I 2 AO, 43 I 2 VwVfG; BFHE 134, 97 = BStBl. II 1982, 34, 35 u. *Stelkens/Bonk/Leonhardt* (FN 4), § 43 Rd.-Nr. 16 f. u. *Tipke/Kruse* (FN 3), § 118 Tz. 25 u. § 124 AO Tz. 4 – jeweils mwN. – Für das Zivilrecht vgl. *Larenz*, Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts, 6. Aufl., 1983, S. 328.

⁴⁵ Deutsches Verwaltungsrecht, I. Band, 3. Aufl., 1923, S. 92/93.

Diese Erkenntnis, vor allem die Beachtung der negativen Aussagen, die in einem VA enthalten sein können, wird uns in der Folge noch weiter beschäftigen.

bb) Der Arbeitgeber als Haftungsschuldner

Ähnliche Schwierigkeiten ergeben sich, wenn der Arbeitgeber im Anschluß an eine LSt-Ap durch *Haftungsbescheid* in Anspruch genommen wird⁴⁶, und zwar deshalb, weil ein solcher VA nach allgemeiner Meinung nicht den (auf Steuerbescheide spezialisierten) Korrekturvorschriften der §§ 172 ff. AO, sondern denjenigen der §§ 130–132 AO unterliegt⁴⁷.

Dem hieraus resultierenden Fehlen einer Änderungssperre wird im Schrifttum⁴⁸ zum Teil durch analoge Anwendung des § 173 II AO begegnet⁴⁹, während nach anderer Ansicht die den Finanzbehörden in § 130 II AO gezogenen Korrekturschranken für ausreichend gehalten werden⁵⁰.

Ich teile die letztgenannte Ansicht: Analogie erscheint hier weder erlaubt noch geboten. Dem möglichen Wortsinn und Gesetzeszusammenhang wie auch der Entstehungsgeschichte nach liegt der Begrenzung der §§ 172 ff. AO auf Steuerbescheide ein eindeutiges gesetzgeberisches Konzept zu Grunde⁵¹, dessen Zweckmäßigkeit wohl den Rechtspolitiker, nicht aber den Rechtsanwender auf den Plan rufen darf, zumal ein unabweisbares Regelungsbedürfnis nicht erkennbar ist: Dem Arbeitgeber ist in der Tat durch § 130 II AO ausreichender Vertrauensschutz gesichert, vor allem, wenn man der aus dem allgemeinen Verwaltungsrecht übernommenen, nunmehr, nach dem Urteil VII. Senats vom 22. Januar 1985⁵², offenbar

46 Vgl. die oben zu FN 41 u. 42 Zitierten.

47 Vgl. dazu generell: *Hübschmann/Hepp/Spitaler* (FN 4), § 191 Tz. 63 u. 97; *Schmidt/Drenseck* (FN 9), § 42 d Anm. 7 c; *Tipke/Kruse* (FN 3), § 191 Tz. 18 u. 24; BFHE 135, 27 = BStBl. II 1982, 292 – E 141, 470 = BStBl. II 1984, 791 u. E 143, 203 = BStBl. III 1985, 562.

48 Soweit es nicht – s. o. FN 41 – der Finanzverwaltung – LStR 110 (8) – folgt.

49 Vgl. von den oben FN 42 Zitierten: *Diebold; Hübschmann/Hepp/Spitaler; Janke; Schlarb; Schmidt/Drenseck*, § 42 d Anm. 7 c; *Schwarz/Frotscher*, § 173 Tz. 17; FG Rheinland-Pfalz, – i. Ergebnis auch *Giloy*, FR 1977, 292, 294 u. mit Einschränkungen *Hildebrandt*.

50 So von den unter FN 42 Zitierten: *Tipke/Kruse*; ferner: *Klein/Orlopp*, Komm. zur AO, 2. Aufl. 1979 § 130 Anm. 5; *Koch* (FN 18), § 130 Tz. 17 u. *Macher*, DStZ (A) 1979, 111.

51 Vgl. dazu vor allem die zu FN 47 Zitierten und Bundestags-Drucks. VI 1982 S. 160 zu § 172 des AO-Entw. 1974.

52 E 143, 203 = BStBl. II 1985, 562; vgl. auch *Hübschmann/Hepp/Spitaler* (FN 4), § 130 Tz. 19; *Tipke/Kruse* (FN 3), § 118 Tz. 19 – Tz. 4 vor § 130 u. § 130 Tz. 3 f. – jeweils mwN.

auch vom BFH favorisierten Ansicht folgt, daß es für die Frage, unter welchen Voraussetzungen ein VA als begünstigend iS des § 130 II AO anzusehen ist, nicht auf die Tendenz seines Regelungsgehalts, sondern auf die Auswirkungen der Korrektur ankommt – mit der Folge, daß die einmal bestandskräftig festgesetzte Haftungsschuld nur unter den erschwerten Voraussetzungen des § 130 II Nr. 1–4 AO heraufgesetzt bzw. (so im entschiedenen Fall) nach Zurücknahme eines Haftungsbescheids wieder neu festgesetzt werden darf.

Dermaßen erhöhte Bestandskraft verdient ein Haftungsbescheid, der auf Grund einer Ap ergangen ist, aus den gleichen Gründen wie ein hieraus resultierender Steuerbescheid (Nachforderungsbescheid) – vor allem wie gesagt deshalb, weil hier *zwei* hoheitliche Willensbekundungen (von ihm übrigen unterschiedlichem Regelungsgehalt) für den Empfänger in eine Aussage zusammenmünden: daß nämlich die Ap in dem durch die PA festgelegten zeitlichen und gegenständlichen Rahmen im anschließenden Haftungsbescheid ihre abschließende Auswertung erfahren hat, dies das „letzte Wort“ des Finanzamts zur LSt-Handhabung durch den Arbeitgeber im Prüfungszeitraum und *mehr* hierzu *nicht* zu erwarten ist, so daß spätere Korrekturen in der Tat nur gerechtfertigt erscheinen, wenn der auf solche Weise doppelt besiegelte „Rechtsfriede“ sich aus den in § 130 II Nr. 1–4 AO aufgezählten Gründen im nachhinein als nicht schutzwürdig erweisen sollte.

cc) Der Arbeitgeber als „Beauftragter“

Besonders dringlich erscheint die Notwendigkeit, die Zugriffsmöglichkeiten der Finanzbehörde gegenüber dem Arbeitgeber – zumindest im Anschluß an eine LSt-Ap – einzuengen, wenn man sich noch einmal die an anderer Stelle ausführlich erörterten *Besonderheiten der Rechtsbeziehung Fiskus/Arbeitgeber* in Erinnerung ruft.

Hierzu nach den Ausführungen von *Stolterfoht*⁵³, denen ich mich ohne Einschränkung anschließe, an dieser Stelle nur noch soviel: Die dem Arbeitgeber im Zusammenhang mit dem LSt-Abzug durch Gesetz auferlegten öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen liegen – wie wir sahen – außerhalb jeglichen privaten Interesses, und zwar sowohl des Arbeitgebers als auch des Arbeitnehmers. Anders als zB bei Buchführungs- und Bilanzierungspflichten sind nicht einmal außersteuerliche (betriebliche oder berufliche) Reflexwirkungen erkennbar. Wie unberührt die privatrechtliche Leistungsbeziehung zwischen den Vertragspartnern in ihrem Kern nach wie

53 S. o. S. 175 ff.

vor von allen Begleiterscheinungen der „Indienstnahme“⁵⁴ geblieben ist, wird uns durch einen Blick über die Grenzen und im eigenen Land tagtäglich durch die vollkommene Selbstverständlichkeit vor Augen geführt, mit der um uns herum Arbeitsverhältnisse ohne hoheitliches „Beiwerk“ funktionieren.

Andererseits erweisen Intensität und Umfang der Einschaltung des Arbeitgebers in die Abgabenerhebung⁵⁵, daß dessen öffentlich-rechtliche Stellung gegenüber dem Fiskus mit der durch Polarität gekennzeichneten Position eines Steuerpflichtigen (Entrichtungspflichtigen, Steuerschuldners oder Haftungsschuldners) allein nicht hinreichend gekennzeichnet ist, vor allem, weil eine solche Wertung den Aspekt des (zwangswweisen) *gleichgerichteten*, auf das *gemeinsame Ziel* des richtigen LSt-Abzugs hin angelegten Tätigwerdens von FA und Arbeitgeber und damit das insoweit zwischen Steuerberechtigtem und Steuerpflichtigem begründete (dem Abgabenrecht sonst fremde) *Innenverhältnis* unberücksichtigt läßt.

Der Eigentümlichkeit dieser „Sonderverbindung“ entspricht es, ihr „weitere Verhaltenspflichten“ (zur wechselseitigen Rücksichtnahme, Beachtung der berechtigten Belange des andern usw.)⁵⁶ zuzuordnen, deren Rechtsgrund letztlich in dem auch dieses Steuerrechtsverhältnis beherrschenden Grundsatz von Treu und Glauben⁵⁷ zu suchen ist.

Konsequenzen daraus seien hier nur schlagwortartig und beispielhaft aufgezählt:

– *Rechtsbegrenzung*⁵⁸ auf Vorsatz und grobe Fahrlässigkeit⁵⁹ (nicht nur Ermessens-

54 Vgl. dazu vor allem *H. P. Ipsen* in Festgabe für *E. Kaufmann* 1950, S. 141 ff.; *Mösch*, Über die Erhebung der Lohnsteuer, Erlangen/Nürnberger Diss. 1968, S. 5 ff.; *Schick*, Grundfragen des Lohnsteuerverfahrens, München 1983, S. 8 ff. – FR 1983, 500 ff. u. BB 1984, 733, 734 sowie *Steiner*, Öffentliche Verwaltung durch Private, Hamburg 1975, S. 190 ff. und BFH BStBl. II 1985, 553.

55 S. dazu außer den zuvor Zitierten: *Offerhaus*, Lohnsteuerrecht für Arbeitgeber, München 1981, S. 105 ff.

56 In Anlehnung an das von *Larenz*, (Schuldrecht I, 13. Aufl. 1982 S. 6 ff.) für das Zivilrecht entwickelte systematische Konzept. Zur Übernahme in das Steuerrecht vgl. *Tipke*, Steuerrecht, 10. Aufl., 1985, S. 123 ff. und *Kruse* in *Tipke/Kruse* (FN 3), Tz. 1 vor § 33 mwN.

57 *Larenz* (FN 56), S. 9; zur Wirkung innerhalb eines konkreten Steuerrechtsverhältnisses: *Tipke/Kruse* (FN 3), § 4 Tz. 56.

58 *Tipke/Kruse* (FN 3), § 4 Tz. 66 mwN.

59 Vgl. dazu näher außer *Gast-de Haan* (s.o. S. 150 ff.): *Bäuerlen*, (FN 13), S. 80 ff.; *Charlier*, StbJb. 1970/71 S. 443, 470 (FN 50); *Friedrich*, DB 1984, 1114; *Rößler*, FR 1982, 155; *Schick*, BB 1983, 1041, 1044 ff. u. *Schmidt/Drenseck* (FN 9), § 42 d Anm. 2 e.

- einengung⁶⁰ bei der Inanspruchnahme des Arbeitgebers als Haftungsschuldner nach § 42 d EStG in Anlehnung an entsprechende Haftungsbegrenzung im Zivilrecht für unentgeltliche Leistung, für unentgeltliche – womöglich risikobehaftete – Besorgung fremder Geschäfte und bei Verfolgung eines gemeinsamen Zwecks⁶¹;
- entsprechende Rechtsbegrenzung nach *Treu und Glauben* unter Umständen auch – zB bei mitwirkendem Verschulden – in Fällen der Schuldnerschaft des Arbeitgebers;
 - keine strengeren Maßstäbe für LSt bei der *Geschäftsführerhaftung* (§§ 34, 69 AO)⁶².

III. Billigkeitsmaßnahmen im Lohnsteuerrecht

Im Rahmen des gestellten Themas erwähnenswerte⁶³ Besonderheiten resultieren daraus, daß Billigkeitsmaßnahmen im Erhebungsverfahren – Stundung nach § 222 AO und Erlaß nach § 227 AO (§ 163 AO bedarf als reine Rechtsfolgevariante keiner speziellen Betrachtung) – nur für Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis vorgesehen sind und hierzu gemäß § 37 I AO zwar der Steueranspruch und der Haftungsanspruch, nicht aber der nur ein Steuerpflichtverhältnis iS des § 33 AO begründende Entrichtungsanspruch zu rechnen ist, um den es bei der Verwirklichung des LSt-Abzugs geht (§§ 33 I AO, 38 III 1 EStG).

Diese systematische Einordnung, nicht etwa der Umstand, daß sich die

60 So die Rspr. vor allem in Fällen des entschuldbaren Rechtsirrtums des Arbeitgebers oder bei Mitverschulden des FA: vgl. u. a. BFHE 74, 97 = BStBl. III 1962, 37, 50 – E 75, 36 = BStBl. III 1962, 284, 285 – E 76, 64 = BStBl. III 1963, 23 – E 77, 697 = BStBl. III 1963, 574, 575 – E 82, 301 = BStBl. III 1965, 355, 357 – E 104, 294 = BStBl. II 1972, 364; FG Köln EFG 1983, 426/427. – Vgl. auch BFHE 134, 149 = BStBl. II 1982, 801, 804; v. *Bornhaupt*, BB 1981, 2129 u. BB 1982, 1539; *Mösbauer*, DStR 1984, 94, 97; *Offerhaus*, BB 1982, 793, 795 ff. u. 980 sowie StbJb. 1983/84 S. 314.

61 Vgl. die entsprechenden Haftungsbeschränkungen des BGB: § 521 (Schenker), § 599 (Verleiher), § 680 (Geschäftsführer im Falle der Gefahrenabwehr) u. § 968 (Finder); Begrenzung auf eigenübliche Sorgfalt: § 690 (unentgeltlicher Verwahrer), § 708 (Gesellschafter) und § 2131 (Vorerbe) sowie schließlich als Fall des „Mitverschuldens“: § 300 I (Schuldner bei Annahmeverzug des Gläubigers). Aus dem Beamtenrecht: §§ 78 I 2 BBG u. 46 I BRRG.

62 So immer noch die BFH-Rspr. – Vgl. zB: E 135, 416 = BStBl. II 1982, 521, 522 u. E 138, 424 = BStBl. II 1983, 655, 656; ebenso FG Münster EFG 1983, 372, 373 u. *Hübschmann/Hepp/Spitaler* (FN 4), § 69 Tz. 4. – Dagegen mit Recht: *Tipke/Kruse* (FN 3), § 69 Tz. 12. Abweichend inzwischen für den zuvor ähnlich behandelten Bereich der USt auch BFHE 141, 443 = BStBl. II 1984, 776, 779 und BStBl. II 1985, 489, 492 a. E.

63 Die Fälle, in denen es zum Erlaß von Steuer- oder Haftungsbescheiden gekommen ist, zählen nicht dazu.

steuerlichen Pflichten des Arbeitgebers in der Abführung von „Fremdmitteln“ erschöpfen⁶⁴ oder daß die LSt mit ihrer Einbehaltung „ihren Charakter als Steuerschuld verloren“ hätte (*Schick*)⁶⁵, ist der Grund dafür, daß für *Billigkeitsmaßnahmen gegenüber dem Arbeitgeber kein Raum* ist⁶⁶.

Für *Billigkeitsmaßnahmen gegenüber dem Arbeitnehmer* ist vorab zweierlei zu bedenken:

Die einschlägigen AO-Vorschriften – auch insoweit allgemeines Steuerschuldrecht regelnd – erfassen prinzipiell alle Steuerarten. Die Spezialvorschriften der §§ 38 ff. EStG kreieren zudem – wie zuvor schon mehrfach dargelegt wurde – keine besondere Steuerart und lassen nicht einmal andeutungsweise irgendeine Bezugnahme auf die §§ 222, 227 (oder 163) AO erkennen. Von deren Unanwendbarkeit im LSt-Recht kann also keine Rede sein⁶⁷.

Die Argumentation der Gegenmeinung⁶⁸ hierzu, im EStG seien die Fälle der Befreiung des Arbeitgebers von seiner Einbehaltungspflicht abschließend aufgezählt, Stundung oder Erlaß von LSt mit deren „Wesen“ unvereinbar und daher nicht möglich, findet im Gesetz keine Stütze und erweist sich als untaugliches Mittel, den Bereich der LSt generell vor Billigkeitsmaßnahmen abzuriegeln. Ignoriert wird dabei zB auch, daß § 38a IV EStG eine abschließende Regelung für die Bemessung der LSt-Höhe selbstverständlich nur insoweit enthält, als die Berücksichtigung von Besteuerungsgrundlagen des EStG in Frage steht⁶⁹.

64 BFHE 135, 416 = BStBl. II 1982, 521, 522 sowie im nicht veröffentlichten Urteil VI R 130/81 v. 14. 5. 1982 S. 7/8. *Hübschmann/Hepp/Spitaler* (FN 4), § 222 Tz. 13; *Koch* (FN 18), § 222 Tz. 4; *Schmidt/Drenseck* (FN 9), § 38 Anm. 7.

65 BB 1983, 1041, 1042 u. BB 1984, 733, 734; vgl. dagegen *Janke* (FN 7), S. 82 ff. u. 90.

66 Vgl. außer den zuvor Zitierten: *Gerber*, DB 1984, 954 u. BB 1985, 184; *Tipke/Kruse* (FN 3), § 222 Tz. 7; wobei allerdings hinsichtlich des *Adressaten* der Billigkeitsmaßnahme nicht immer hinreichend deutlich unterschieden wird.

67 Ebenso *Brockhoff*, DB 1978, 906 f. u. DB 1979, 471; *Hübschmann/Hepp/Spitaler* (FN 4), § 222 Tz. 13 u. § 227 Tz. 10; *Janke* (FN 7), S. 51 ff. u. 68 ff.; *Katzsch*, FR 1957, 407; *Kühn/Kutter/Hofmann*, AO u. a., 14. Aufl. 1983 § 222 Anm. 11 a; *Schick*, BB 1984, 733, 734 ff.; *Schmidt/Drenseck* (FN 9), § 38 Anm. 7; *Schubmann*, BB 1985, 184; *Stegmaier*, DStZ (A) 1956, 330, 331; *Tipke/Kruse* (FN 3), § 222 Tz. 7 u. § 227 Tz. 14 u. 15 a. E.; *Voss*, FR 1956, 368 u. Schlesw.-Holst. FG EFG 1956, 184.

68 BFHE 65, 251 = BStBl. III 1957, 329; FG Hamburg EFG 1956, 183 f.; FG Berlin EFG 1984, 183 (für Kap ESt): *Hartz/Meeßen/Wolf* (FN 13), „Stundung von Lohnsteuer“.

69 *Janke* (FN 7), S. 55 f. u. 70.

Andererseits aber resultieren aus den §§ 38 ff. EStG Begrenzungen für Billigkeitserwägungen insofern, als diese Normen die von Verfassungen wegen allein dem „dictum des Gesetzgebers“⁷⁰ zugewiesene Gestaltung der allgemeinen Rechtslage enthalten, von der jede Überprüfung eines Rechtsanwendungsergebnisses unter dem Gesichtspunkt der Einzelfallgerechtigkeit ihren Ausgang zu nehmen hat – weil nämlich nur von dort aus die Frage zu beantworten ist, ob denn die Einziehung eines Steueranspruchs (bzw. seine Einziehung zum vorgesehenen Zeitpunkt) nach den hierfür maßgeblichen gesetzgeberischen Wertentscheidungen im Rahmen dessen liegt, was allen Betroffenen gleichermaßen zugemutet wird, und darum nicht nur als „recht“, sondern auch als „billig“ hingenommen werden muß, oder ob diese Grenze im konkreten Einzelfall ausnahmsweise überschritten ist⁷¹.

In Konsequenz dessen schließlich, daß Stundung wie Erlaß einem bestimmten Steuerschuldverhältnis zugeordnet sind⁷², ist in formeller Hinsicht vorab festzuhalten, daß sowohl über den Erlaß als auch über die Stundung das für den in Frage stehenden Steueranspruch (die ESt-Schuld des Arbeitnehmers) zuständige *Wohnsitz-FA*⁷³ (bzw. die ihm übergeordnete Behörde) zu befinden hat (§ 42 c EStG i. V. m. den §§ 17, 19 I 1 AO). Dieses müßte – was die technische Abwicklung angeht – das Ergebnis seiner Entscheidung in entsprechender Anwendung des § 39 a I Nr. 5 EStG auf der LSt-Karte festhalten und dadurch den Arbeitgeber gemäß § 41 c I Nr. 1 EStG zum abweichenden Einbehalt der LSt ermächtigen (zu den Rechtsfolgen für die Anmeldung: §§ 163, 168 AO)⁷⁴ oder aber, wenn es um zeitlich begrenzte Eilentscheidungen geht, das Betriebsstätten-FA durch eine Mitteilung veranlassen, in entsprechender Anwendung des § 39 b VI EStG zu verfahren⁷⁵.

70 BVerfG E 13, 318, 328; *Papier*, Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip, Berlin 1973, S. 168 f.; *Tipke/Kruse* (FN 3), § 227 Tz. 2 mwN.

71 Vgl. zu alledem näher: BVerfG BStBl. II 1978, 441, 445; BFHE 95, 287 = BStBl. II 1969, 400 – E 132, 159 = BStBl. II 1981, 204, 206 – E 133, 262 = BStBl. II 1981, 608, 609 – E 140, 421 = BStBl. II 1984, 415, 416; BVerfG BStBl. II 1984, 236, 242 ff.; Schlesw.-Holst. FG EFG 1975, 492 u. 1981, 582, 583; *Hübschmann/Hepp/Spitaler* (FN 4), § 227 Tz. 5 ff. u. 10 ff.; *Tipke/Kruse* (FN 3), § 227 Tz. 7 u. 14 sowie *H. Weber*, Steuererlaß und Steuerstundung als Subvention, Berlin 1980, S. 40 ff.

72 BFHE 136, 449 = BStBl. II 1981, 51, 52/53; *Bilsdorfer*, BB 1980, 725, 726 u. *Tipke/Kruse* (FN 3), § 227 Tz. 3.

73 Vgl. zur Zuständigkeit im LSt-Verfahren generell: *Giloy*, BB 1978, 549, 550/551.

74 So i. Erg. auch *Janke* (FN 7), S. 56 f. u. *Schick*, BB 1984, 733, 735.

75 So *Schmidt/Drenseck* (FN 9), § 38 Anm. 7 u. *Tipke/Kruse* (FN 3), § 222 Tz. 2.

1. Stundung

Für die Anwendung des § 222 AO zu Gunsten des Arbeitnehmers im LSt-Abzugsverfahren ergibt sich aus alledem folgendes:

Der aus früheren Zeiten stammende Streit darüber, ob nur Zahlungsansprüche stundungsfähig sind (weil § 127 RAO von „Zahlungen“ sprach)⁷⁶, sollte nach der in Fassung, Zusammenhang und Sinn eindeutigen Neuregelung durch die AO als erledigt angesehen werden können, zumal ohnedies nicht einzusehen ist, wie auf das Erhebungsverfahren begrenzte Spezialregelungen (§§ 38 ff. EStG) den Charakter des zu Grunde liegenden Steueranspruchs selbst in solch entscheidender Weise sollten verändern können. Daß sich der Arbeitnehmer infolge der Technik des LSt-Abzugs nur einem *Duldungsanspruch* gegenübersehe, auf den § 222 AO nicht passe⁷⁷, trifft die Ausgangslage schon deshalb nicht, weil der Arbeitnehmer, wengleich nicht er es ist, der Zahlung leistet, dennoch Steuerschuldner bleibt, der LSt-Abzug ausdrücklich für seine Rechnung vorgenommen wird (§ 38 II 1 u. III 1 EStG). Auf die Modalitäten der Anspruchsverwirklichung andererseits stellt § 222 AO nicht ab, verlangt nicht etwa, daß sich die Einziehung bei Fälligkeit als „unmittelbare“ Härte für den Steuerschuldner erweisen müsse.

Die vielseitigen und eifrigen Bemühungen, mit allerlei Kunstgriffen ein möglichst raffiniertes Erhebungssystem aufzubauen, dies dann wegen seiner Kompliziertheit zum selbständigen Abgabensystem aufzuwerten (und zwar natürlich auch im Interesse des einzelnen), um dann bei passender Gelegenheit unter dem Zwang der Vereinfachung (nunmehr schon eher unter Berufung auf das Interesse der Allgemeinheit) Freiräume für möglichst reibungslose Abwicklung zu schaffen bzw. zu bewahren, müssen für diesen Problemkreis – de iure zumindest – als gescheitert angesehen werden.

Mit der Feststellung jedenfalls, die durch die gesetzliche Ausgestaltung des LSt-Abzugsverfahrens entstehenden Liquiditätsvorteile des Fiskus seien systemimmanent und daher hinzunehmen⁷⁸, ist es nicht getan, ein reines

76 BFHE 65, 251 = BStBl. III 1957, 329 u. im nicht veröffentlichten Urteil VI R 130/81 v. 14. 3. 1982; FG Hamburg EFG 1956, 183 f.; Nds. FG EFG 1978, 570; Boeker, BB 1957, 363, 364; Gerber, DB 1979, 471. – A. M. schon damals von den oben FN 67 Zitierten: Schlesw.-Holst. FG; Brockhoff; Katzsch; Stegmaier und Voss.

77 Finanzverwaltung LStR 71 (4); Gerber, DB 1979, 471 u. DB 1984, 954; Klein/Orlopp (FN 50), § 222 Anm. 2; Koch (FN 18), § 22 Tz. 3; unklar insoweit Tipke/Kruse (FN 3), § 333 Tz. 7, S. 25 letzter Absatz.

78 FG Berlin EFG 1984, 183 (zur Kap ESt) mwN.

„da capo“ von Interpretationsfloskeln keine Billigkeitsprüfung, sondern deren Verweigerung⁷⁹.

Eine ganz andere Frage allerdings ist es, was angesichts der geschilderten gesetzlichen Ausgangslage im Hinblick auf die danach generell als zumutbar hinzunehmenden Vorleistungen des Arbeitnehmers für eine ausnahmsweise Korrektur im Einzelfall an Ermessensspielraum verbleibt: Sachliche Härtefälle erscheinen da kaum vorstellbar⁸⁰, persönliche dagegen in ungewöhnlichen Situationen übermäßiger punktueller Steuerbelastung durchaus⁸¹.

2. Erlaß

Für die Möglichkeiten des LSt-Zahlers, seine Steuerschuld schon während des Abzugsverfahrens aus Billigkeitsgründen zum Erlöschen zu bringen (§§ 163, 227, 47 AO), ist das notwendigerweise auf allgemeine Erwägungen begrenzte Ergebnis der Betrachtung durch die vorstehend wiedergegebenen Erwägungen (bis hin zur technischen Abwicklung) schon vorweggenommen: Auch hier kein prinzipieller Ausschluß für die gesetzlich vorgesehenen Billigkeitsmaßnahmen⁸², doch in concreto spärlicher Anwendungsbereich, zumal zur Bewältigung wirklicher Härtefälle fast immer Stundung das ausreichende Hilfsmittel darstellen dürfte⁸³.

IV. Aufrechnung im Lohnsteuerverfahren

Keine im Zusammenhang hier nennenswerten Schwierigkeiten bereitet die Aufrechnung, soweit Arbeitnehmer oder Arbeitgeber vom FA unmittelbar als Schuldner bzw. Haftende in Anspruch genommen werden, die Aufrechnungslage also – wie § 226 I AO dies verlangt – zumindest auf *einer* Seite durch „Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis“⁸⁴ (§ 37 I AO) hergestellt wird.

79 Schlesw.-Holst. FG EFG 1981, 582, 583.

80 Vgl. zum Parallelproblem bei ESt-Vorauszahlungen BFHE 143, 397 = BStBl. II 1985, 449, 450 f.

81 Im Ergebnis ebenso: *Janke* (FN 7), S. 57; *Kühn/Kutter/Hofmann* (FN 67), § 222 Anm. 110; *Schmidt/Drenseck* (FN 9), § 38 Anm. 7; *Schubmann*, BB 1985, 186; *Tipke/Kruse* (FN 3), § 222 Tz. 2. – Vgl. im übrigen FN 76 u. 67.

82 *Eggesiecker*, StJb. 1981/82 S. 148 ff., 170 f.; *Janke* (FN 7), S. 68 ff.; *Schick* (FN 67), S. 737; *Schmidt/Drenseck* (FN 81) u. *Schubmann* (FN 81), S. 187.

83 *Schmidt/Drenseck* (FN 82).

84 BFHE 138, 308 = BStBl. II 1983, 541, 542 u. E 139, 487 = BStBl. II 1984, 178 (180); *Tipke/Kruse* (FN 3), § 226 Tz. 2.

Anders dagegen liegen die Dinge, wenn zuvor – beim LSt-Abzug – aufgerechnet werden soll.

So sind die Voraussetzungen des § 226 I AO zB nicht erfüllt, wenn das FA Umsatzsteuer-Erstattungsansprüche des *Arbeitgebers* (durch Umbuchung) mit LSt-Beträgen verrechnet, die dieser abzuführen hat, weil insoweit *keine Gegenseitigkeit* gegeben, der *Arbeitgeber nicht Steuerschuldner* ist (§ 38 II 1 EStG)⁸⁵.

Rechtfertigen läßt sich eine solche Praxis m. E. nur über die Konstruktion eines *Verrechnungsvertrages*⁸⁶, wobei sich eine unsubstantiierte Weigerung des FA oder ein willkürliches Abgehen von ständiger Übung nach den Regeln der zuvor erörterten „Sonderverbindung“ Fiskus/Arbeitgeber als treuwidrig und daher unbeachtlich erweisen kann.

Die Befugnis des Arbeitnehmers zur Aufrechnung scheidet bis zu seiner unmittelbaren Inanspruchnahme durch das FA (oder bis zur Geltendmachung eines Erstattungsanspruchs – § 37 II AO⁸⁷) an der Erfüllbarkeit der Hauptforderung⁸⁸: Ihm persönlich (und darauf allein kommt es hier an) ist wegen der Einbehaltungspflicht des Arbeitgebers (§ 38 III 1 EStG) die für die Aufrechnung unerläßliche Fähigkeit der Leistungsbewirkung (§ 387 BGB) genommen⁸⁹.

V. Lohnsteuerabzug und vorläufiger Rechtsschutz

Die gesetzliche Regelung des vorläufigen Rechtsschutzes – ohnedies ein ewiges Sorgenkind von Theorie und Praxis – läßt bei der Konfrontation mit dem LSt-Abzug in gleichem Maße eigene Tücken erkennen, wie sie die Sinne schärft für das Verständnis der materiellrechtlichen Eigentümlichkeiten der Rechtsbeziehung, die den Hintergrund eines solchen Verfahrens bildet.

85 Dazu allgemein: *Tipke/Kruse* (FN 3), § 226 Tz. 9 f. – A. M., doch ohne diesen Mangel im Tatbestand zu erörtern: *Janke* (FN 7), S. 67. – Nach *Koch* (FN 18), § 222 Tz. 5 fehlt es an der Gleichartigkeit.

86 Vgl. dazu: BFHE 107, 260 = BStBl. II 1973, 66 – E 125, 326 = BStBl. II 1978, 606, 607 u. Urteil VIII R 263/82 v. 11. 12. 1984 BStBl. II 1985, 278 ff.; *Hübschmann/Hepp/Spitaler* (FN 4), § 226 Tz. 5 u. *Tipke/Kruse* (FN 3), § 226 Tz. 15 mwN.

87 Zur Verwirklichung eines solchen Anspruchs speziell: *Janke* (FN 7), S. 141 ff. u. *Stolterfoht* (FN 8), S. 209 ff.

88 Dazu allgemein: *Tipke/Kruse* (FN 3), § 226 Tz. 13.

89 Ebenso: *Janke* (FN 7), S. 64 ff.

1. Vorläufiger Rechtsschutz im Lohnsteuer-Ermäßigungsverfahren

Wird im Hauptsacheverfahren um die Eintragung eines Freibetrages nach § 39 a EStG gestritten, so liefert vorab die Frage nach dem passenden vorläufigen Rechtsschutz eine weitere Variante zum reichlich strapazierten Thema der „richtigen Klageart“⁹⁰.

Ich halte diese Fragestellung nach wie vor für unerlässlich: Zum einen im Hinblick auf die Exklusivität, die der Gesetzgeber in § 114 V FGO für das Verhältnis von Aussetzung der Vollziehung (AdV) und einstweiliger Anordnung (eA) verordnet hat, und zum anderen wegen der nach Gesetzestext, Normzweck und Entstehungsgeschichte eindeutigen und unmißverständlichen *Begrenzung der AdV auf Anfechtungsbegehren*⁹¹, die für den gerichtlichen Rechtsschutz ihre prinzipielle Rechtfertigung darin findet, daß es von Verfassungs wegen *nicht Sache der Gerichte* ist, selbst *Hobeitsmaßnahmen zu treffen*, und zwar auch nicht vorläufig⁹².

Wenn also der BFH hier (ebenso wie im Falle der Anpassung von ESt-Vz und bei der Durchführung des LStJA) danach unterscheidet, ob ein Antrag überhaupt nicht oder nur teilweise abgelehnt wurde (im ersteren Fall Verpflichtungsklage und eA nach § 114 FGO, im letzteren Anfechtungsklage und AdV)⁹³, so ist dem grundsätzlich beizupflichten – allerdings mit der Einschränkung, daß es nicht darauf ankommen kann, ob es dabei zu einer

90 Vgl. dazu generell die überaus eindrucksvolle Übersicht in HFR 1979, 430 und speziell *Büchele*, DStR 1983, 435 in Auseinandersetzung mit dem n v BFH-Beschluß VI B 98/82 v. 21. 1. 1983.

91 *Eyermann/Fröhler*, VwGO, 8. Aufl. 1980 § 80 Rdn.-Nr. 1; *Gräber*, FGO, 1977 § 69 Rd.-Nr. 12 u. § 114 Rd.-Nr. 1; *v. Groll*, StuW 1979, 172, 174 f.; *Hübschmann/Hepp/Spitaler* (FN 4), § 114 FGO Tz. 5; *Roggan*, Der vorläufige Rechtsschutz gegen Feststellungs- und Folgebescheide, Göttinger Diss. 1981, S. 17 ff.; *Tipke/Kruse* (FN 3), § 69 FGO Tz. 2 u. § 114 Tz. 1 – jeweils mwN.

92 Vgl. dazu näher *v. Groll* (FN 91), S. 175 u. die dort. Nachw. sowie im Ergebnis auch *Roggan* (FN 91) S. 32 ff., dem zuzubilligen ist, daß diese Grenze durch eine rein rechnerische Veränderung eines VA, auch wenn sie mit Ausdehnung des bislang festgesetzten (oder festgestellten) Betrages verbunden ist, nicht überschritten wird.

93 E 94, 529 = BStBl. II 1969, 250 – E 99, 350 = BStBl. II 1970, 686 – E 109, 303 = BStBl. II 1973, 667 – E 111, 475 = BStBl. II 1974, 366 – E 116, 83 = BStBl. II 1975, 778 – E 116, 106 = BStBl. II 1975, 717 – E 126, 37 = BStBl. II 1979, 46 – E 137, 232 = BStBl. II 1983, 232 (mit zust. Anm. HFR 1983, 215); vgl. auch die n v Entscheidungen VIII B 109/82 v. 23. 2. 1983 u. VI B 98/82 v. 21. 1. 1983 sowie FG Berlin EFG 1978, 438; FG Düsseldorf EFG 1976, 350; *Büchele*, DStR 1983, 435; *Hein*, BB 1980, 1099 u. *Schmidt/Drenseck* (FN 9), § 39 Anm. 7 sowie § 39 a Anm. 8 nebst wN.

Sachprüfung gekommen ist. Der VA, um den es geht, entfaltet auch hier seine Qualität nicht in der Begründung, sondern im „Tenor“ (Ausspruch): Darin, daß die Eintragung eines Freibetrages abgelehnt wurde, liegt das „gravamen“, nicht darin, warum dies geschah⁹⁴.

Geht es also in der Hauptsache – aus Rechtsgründen – um Erhöhung eines Freibetrages, kommt vorläufiger Rechtsschutz allein in Gestalt der AdV in Betracht, nur im Wege der eA hingegen, wenn die (gedachte) Klage auf (erstmalige) Eintragung eines Freibetrages überhaupt gerichtet ist (oder gerichtet wäre)⁹⁵.

Bis zur Unzugänglichkeit eingeengt präsentiert sich der vorläufige Rechtsschutz nach § 114 FGO im letztgenannten Fall deshalb, weil der BFH die in der Nichtberücksichtigung bestimmter Abzugsbeträge bei Bemessung der vorläufigen Zahllast liegenden (Zins-)Nachteile im Hinblick auf die endgültige Regelung im nachfolgenden LStJA- oder Veranlagungsverfahren nicht als ausreichenden *Anordnungsgrund* ansieht und sich die Auseinandersetzung mit einem möglichen Anordnungsanspruch bislang regelmäßig erspart hat⁹⁶.

Dem kann ich nicht beipflichten: Ich sehe keine Rechtfertigung dafür, den vielfältigen Benachteiligungen des LSt-Zahlers noch eine weitere hinzuzufügen. Die ihm auferlegte gesetzliche Vorleistungspflicht für sich allein ist als ein derart gravierender Eingriff zu werten, daß angesichts der zeitlich begrenzten Auswirkungen der begehrten Eintragungen⁹⁷ einerseits und der üblichen Dauer der Klageverfahren andererseits die Hinnahme weiterer als der gesetzlich ausdrücklich vorgesehenen Liquiditäts- und Zinseinbußen als wesentlicher Nachteil iS des § 114 I 2 FGO (Regelungsanordnung) einen ausreichenden Anordnungsgrund abgibt, der zusammen mit einem aus § 39 a EStG oder ausnahmsweise auch aus § 222 AO (s. o.) abzuleiten-

94 *Tipke/Kruse* (FN 3), § 118 AO Tz. 25 u. § 40 FGO Tz. 11 nebst den dort. Nachw.

95 E 116, 106 = BStBl. II 1975, 717, 718 u. E 116, 83 = BStBl. II 1975, 778. – In beiden Fällen kommt dagegen vorläufiger Rechtsschutz nur nach § 114 FGO in Betracht, wenn das Begehren allein auf Billigkeitserwägungen gestützt wird – vgl. BFHE 140, 430 = BStBl. II 1984, 492, 494.

96 S. o. FN 95.

97 BFHE 137, 232 = BStBl. II 1983, 232, 233 u. *Schmidt/Drenseck* (FN 9), § 37 Anm. 7 u. § 39 a Anm. 8 – jeweils mwN – Vgl. zur begrenzten Auswirkung von Regelungen im Rahmen der ESt-VZen: *Seitrich*, FR 1984, 439 u. für USt-Voranmeldungen: BFH-Urteil V R 146/83 v. 23. 11. 1984 BStBl. II 1985, 370.

den *Anordnungsanspruch* zur (vorläufigen) Eintragung des streitigen Betrages führen muß⁹⁸.

Die damit eröffnete Möglichkeit, die Hauptsacheentscheidung in gewisser Weise vorwegzunehmen, halte ich hier ausnahmsweise deshalb für unproblematisch, weil in der Hauptsache Einzelfallregelungen in Frage stehen, die ihrerseits vorläufigen, summarischen Charakter haben⁹⁹ und eben effektiver Rechtsschutz regelmäßig auf andere Weise nicht zu erlangen ist¹⁰⁰. Den Weg hierzu eröffnet der Gesetzestext selbst, indem er die „dauernden Rechtsverhältnisse“ nur beispielhaft hervorhebt und im übrigen nur auf die Notwendigkeit, nicht etwa auf die Unabweislichkeit der Abhilfe¹⁰¹ durch eA abstellt.

2. Lohnsteuerabzug und vorläufiger Rechtsschutz im anschließenden Veranlagungsverfahren

Sehr viel mehr ins allgemeine Blickfeld gerückt ist das Problem der AdV im LSt-Recht: durch die Bemühungen nämlich, dem Fiskus in den Fällen, in denen es beim LSt-Abzug (ärgerlicherweise) tatsächlich nicht bleiben soll, ungestörtes „Walten im Verwalten“ der dem Steuerschuldner abgenötigten Vorleistungen wenigstens dadurch noch weiter zu sichern, daß man diese Vorleistungen im Rechtsbehelfsverfahren gegen einen späteren Steuerbescheid vom vorläufigen Rechtsschutz ausnimmt.

Anfangs geschah das bekanntlich unter Berufung auf einen engen, vom Element des Zwanges geprägten Begriff der „Vollziehung“¹⁰².

Inzwischen ist für gleiche Ergebnisse mit weiteren, teilweise „neuen“ Argumenten gesorgt: Die LSt-Abzüge (bzw. ESt- oder USt-Vzen) seien nicht in

98 Im Erg. ebenso: *Baumdicker*, DStR 1981, 639 (allerdings – wie *Eggesiecker/Eisenach/Schürmer*, FR 1981, 215 – konzentriert auf die Zeit nach Ablauf des Anmeldezeitraums): *Hild*, DStR 1981, 249; *Schmidt/Drenseck* (FN 9), § 39 a Anm. 8 (allerdings – wie BFHE 140, 430 = BStBl. II 1984, 490, 494 – nur für Stundungsfälle) und *Stubldreier*, FR 1983, 497 ff. u. FR 1984, 359 ff. (der allerdings auch bei vollständiger Ablehnung eines Eintragungsantrages für AdV plädiert).

99 S. o. FN 97. – Zur fehlenden Bindungswirkung derartiger Entscheidungen für nachfolgende LStJA- oder Veranlagungsverfahren: *Schmidt/Drenseck* (FN 9), § 42 Anm. 5 a u. § 39 a Anm. 1.

100 Vgl. dazu näher: *Tipke/Kruse* (FN 3), § 114 Tz. 5 u. 9.

101 Wovon BFHE 140, 430 = BStBl. II 1984, 492, 494 a. E. ausgeht.

102 So zB: BFHE 86, 725 = BStBl. III 1966, 646 f. – E 90, 250 = BStBl. II 1968, 36, 37 – E 94, 571 = BStBl. II 1969, 264 f. – E 96, 465 = BStBl. II 1969, 685, 686 f. u. E 96, 44 = BStBl. II 1969, 527 f. – Zur Aufgabe dieser Rspr. vgl. BFHE 123, 112 = BStBl. II 1977, 838 u. E 124, 13 = BStBl. II 1978, 156.

Erfüllung des angefochtenen VA, sondern auf Grund eines anderen Leistungsgebots bewirkt worden, das durch den angefochtenen Bescheid und dessen Vollziehung nicht tangiert werde; auch gehöre die AdV in das Steuererhebungs-, nicht in das Festsetzungsverfahren, und vollziehbar schließlich sei die festgesetzte Steuer nur erhoben, wenn sie einen Geldzahlungsanspruch zur Folge habe, der fällig und vollstreckbar werde¹⁰³.

Ein Anflug rechtsstaatlichen Unwohlseins schließlich wird in dieser Argumentationskette mit dem Hinweis auf die „Natur des LSt-Rechts“ beschwichtigt, welche die (vom BVerfG¹⁰⁴ „abgesegneten“) Nachteile¹⁰⁵ mit sich bringe, die auch im Verhältnis zu anderen Steuerschuldern hinzunehmen seien – eine „Naturgläubigkeit“, die auch durch die groteske Konsequenz nicht zu erschüttern scheint, daß Gesetzestreue bei solcher Sicht der Dinge schlecht belohnt wird: Festgesetzte und fällige, aber *nicht entrichtete* Abzugsbeträge nämlich sollen nach Ansicht des BFH den Vorzug der Aussetzungsfähigkeit genießen¹⁰⁶.

Daß solche Ungereimtheit keineswegs schicksalhaft hingenommen werden muß, erweist eine nähere Überprüfung der Ausgangsthese des BFH: Weder die im Anschluß an die Steuerfestsetzung vorgenommene Anrechnung der LSt-Abzüge (§ 36 II Nr. 2 EStG) noch das üblicherweise mit dem ESt-Bescheid verbundene Leistungsgebot eignen sich als Regulatoren für den gegenüber dem Steuerbescheid eröffneten vorläufigen Rechtsschutz: Der nämlich ist nach Voraussetzungen und Umfang – wie ganz zu Anfang schon angesprochen – verbindlich festgelegt durch den VA, hier ausdrücklich durch den *angefochtenen VA*.

Angefochten aber ist in den hier interessierenden Fällen allein die im ESt-Bescheid (und zwar in seinem „Tenor“) geregelte *Steuerfestsetzung* (§§ 118 I, 155 I 1 AO). *Deren* Rechtmäßigkeit ist in Frage gestellt. Anrechnung und Leistungsgebot dagegen gehören nicht zum Regelungsgehalt des ESt-Bescheides (vgl. §§ 118, 155 I 1 und 157 I 2 AO einerseits und §§ 218 I, 254 I 1 AO andererseits); sie können daher den durch die Anfechtungsklage in der Hauptsache bzw. durch den (entsprechenden) Antrag im AdV-Verfahren fixierten Streitgegenstand eben deshalb nicht beeinflussen, weil sie (selbständig oder nicht) etwas ganz anderes regeln: die Anrechnung die

103 BFHE 121, 289 = BStBl. II 1977, 367, 369 – E 131, 282 = BStBl. II 1981, 35, 36 – E 136, 186 = BStBl. II 1982, 657, 658 u. E 126, 190 = BStBl. II 1982, 660.

104 BStBl. II 1977, 297 ff.

105 Dazu im einzelnen: *Giloy*, FR 1984, 556 ff.

106 E 133, 267 = BStBl. II 1981, 767.

Ermittlung der Zahlschuld und das Leistungsgebot die Modalitäten ihrer Begleichung (§§ 218 I 1, 254 I 1 AO)¹⁰⁷.

Daß Zahlung oder Verrechnung den Umfang des gegenüber dem Steuerbescheid zu gewährenden Rechtsschutzes im AdV-Verfahren ebenso unberührt lassen wie unbestrittenermaßen im Klageverfahren, wird mühelos am Beispiel des Falles erkennbar, in dem (vorläufiger) Rechtsschutz gegenüber einer Steuerfestsetzung begehrt wird, die – aus welchen Gründen auch immer – ein Leistungsgebot überhaupt nicht enthält.

Dies entspricht der nunmehr prinzipiell auch vom BFH¹⁰⁸ akzeptierten Erkenntnis, daß selbst vollständige Begleichung der Steuerschuld einer AdV nicht entgegensteht, sondern nur zur Folge hat, daß vorläufiger Rechtsschutz in anderer Form, nämlich durch (vorläufige) Rückzahlung gewährt wird. Bestätigt wird dies durch § 69 II 4 FGO, der (entsprechend § 100 I 2 FGO) ausdrücklich klarstellt, daß Aufhebung der Vollziehung gegenüber der Aussetzung der Vollziehung eines VA nur eine Modalität der Rechtsfolge darstellt, die gesetzlichen Voraussetzungen aber in beiden Fällen die gleichen sind – und daß es hierbei auf das „Warum“ und das „Wie“ der Vollziehung nicht ankommt¹⁰⁹.

Zuzugeben allerdings ist der BFH-Rechtsprechung, daß es sich bei der Vollziehung, die im Rahmen der §§ 361 AO, 69 FGO vorläufig verhindert bzw. rückgängig gemacht werden soll, um ein *Gebrauchmachen* von dem angefochtenen VA¹¹⁰ handeln muß. Hierunter aber fällt nach richtigem (vor allem von *Söhn*¹¹¹ und *R. Hofmann*¹¹² geschärftem) Verständnis auch

107 So besonders deutlich auch BFHE 123, 410 = BStBl. II 1978, 58, 59 – E 136, 186 = BStBl. II 1982, 657, 659 u. neuerdings in den Urteilen VII R 70/81 v. 30. 10. 1984 BStBl. II 1985, 114, 116 u. R 232/80 v. 14. 11. 1984 BStBl. II 1985, 216, 217 mwN; vgl. auch *Carl*, BB 1985, 1783, 1784.

108 Unter Aufgabe der in FN 102 zitierten Rspr.

109 *Hübschmann/Hepp/Spitaler* (FN 4), § 69 FGO Tz. 93; *Redeker/v. Oertzen*, VwGO, 8. Aufl. 1985, § 80 Anm. 47 u. *Tipke/Kruse* (FN 3), § 69 FGO Tz. 13 mwN.; vgl. auch *Eggesiecker/Eisenach/Schürmer* (FN 98) u. BFHE 123, 112 = BStBl. II 1977, 838 – E 124, 13 = BStBl. II 1978, 156 sowie E 128, 429 = BStBl. II 1979, 698, 699.

110 Vgl. zu der vor allem auch von der Rechtsschutzfunktion der §§ 361 AO, 69 FGO her gebotenen weitgefaßten Definition des Begriffs der Vollziehung insbesondere: *Hübschmann/Hepp/Spitaler* (FN 4), § 69 Tz. 30; *Redeker/v. Oertzen* (FN 109), Anm. 1; *Tipke/Kruse* (FN 3), § 69 FGO Tz. 3 – jeweils mwN; speziell zum Identitätserfordernis von angegriffenem und in seiner Vollziehung zu hemmendem VA: v. *Groll* (FN 91), S. 176 mwN.

111 FR 1970, 263, 267 f.

112 USt-Kongreßbericht 1982/83 S. 189, 193 ff.

die Heranziehung der Steuerfestsetzung als der nunmehr allein maßgeblichen, endgültigen Größe zur Ermittlung des „Solls“ bei der Anrechnung und bei der entsprechenden Bemessung der Zahlungsschuld im hierauf gründenden Leistungsgebot.

Mit Erlaß des LStJA- bzw. ESt-Bescheids bilden dann diese VAe allein die „causa“ für das Behaltendürfen, Erstaten bzw. Rückzahlen – die Vz-Bescheide bzw. LSt-Anmeldung dagegen haben ihre Rechtswirkung durch Zeitablauf bzw. auf andere Weise, eben wegen der nunmehr abschließenden und endgültigen Regelung, verloren (§ 124 II AO)¹¹³.

Für eine über die zeitliche Geltung der Vorleistungspflicht selbst hinausreichende, weitere Benachteiligung der Betroffenen und eine entsprechende Begrenzung des vorläufigen Rechtsschutzes auf nicht gezahlte Beträge fehlt demzufolge die Rechtsgrundlage¹¹⁴.

VI. Schlußbemerkung

Schließen soll diese Betrachtung nun, nach Bewältigung des „Pflichtprogramms, mit einer „Kurzkür“, einer Anmerkung zu der Kontroverse um Regelung und Bestandskraft des LStJA-Bescheides.

Ich halte dies deshalb für unerlässlich, weil die bisherige Rechtsprechung hierzu mit einer weiteren, besonders schwerwiegenden Benachteiligung des LSt-Zahlers verbunden ist.

Dabei kann ich mich deshalb recht kurz fassen, weil ich den Ausführungen *Drensecks* hierzu¹¹⁵ uneingeschränkt zustimme, und mich auf ein ergänzendes Argument beschränken: Ich meine, ausschlaggebend für die Lösung des Problems sollte auch hier der *Erklärungswert* des VA sein, dessen Regelungsgehalt in Frage steht. Und den sehe ich ebenfalls in einer *verbindlichen Aussage über die ESt-Schuld des gesamten Veranlagungszeitraums* iS des § 25 I EStG, die nur unter den Voraussetzungen der §§ 172 ff. AO abänderbar ist.

Auch hier geht es in allererster Linie wieder um die Bestimmung des weiter

113 S. o. FN 97 u. 99; ferner *R. Hofmann* (FN 112), S. 193.

114 Ebenso außer *Söhn* (FN 111) und *Hofmann* (FN 112): *Bücheler*, DStR 1983, 31 f.; *Eggesiecker/Eisenach/Schürmer* (FN 98); *Hein/Klug*, BB 1982, 239; *Meyer/Simon*, DStR 1982, 286; *Tipke/Kruse* (FN 3), § 69 Tz. 3 u. 13; *Wassermeyer*, DStR 1982, 490 f.; Hess. FG EFG 1982, 87 u. 88; FG Köln EFG 1981, 379 sowie 1982, 474 u. 475; Nds. FG EFG 1980, 344 u. Schlesw.-Holst. FG EFG 1980, 443.

115 S. o. S. 415 ff.

oben schon beschworenen „Fixpunktes“ in der (in diesem Bereich besonders üppig flutenden) „Masse der Verwaltungstätigkeit“, und zwar für jemanden, der des Halts besonders bedürftig ist¹¹⁶ – d. h. um Ermittlung des Regelungsgehalts des LStJA-Bescheides *aus der Sicht des Adressaten (Destinatärs)* unter Berücksichtigung der Begleitumstände und der Grundsätze von Treu und Glauben (§§ 133, 157 BGB)¹¹⁷.

Der Empfänger eines LStJA-Bescheides muß den Bescheid nach § 42 V EStG deshalb als das „letzte Wort“ des FA zu seiner ESt-Schuld begreifen, weil für ihn¹¹⁸ mit einer wie immer formulierten und gestalteten positiven Aussage über den LStJA iS des § 42 I EStG zugleich die negative Willensbekundung des FA verbunden ist, daß die ESt-Schuld eben nicht höher ist als im Bescheid angegeben¹¹⁹.

In dieser „laienhaften“ Anschauung der Dinge wird der Betroffene durch zwei Faktoren bestärkt. Zum einen durch die Vorgeschichte: Die Erklärung nämlich, die er seinerzeit abgab, sah alternativ, auf demselben Formular, einen Antrag auf LStJA oder eine ESt-Erklärung vor; mit der positiven Entscheidung für das erstere bekundete er nach außen hin deutlich erkennbar zugleich auch den Willen, daß es sich zwar nicht um eine Steuererklärung handeln sollte, dies aber alles sei, was er zu seiner ESt-Schuld für den in Frage stehenden Veranlagungszeitraum mitzuteilen habe; er hat dann all dies schließlich durch seine Unterschrift unter die für beide Erklärungsalternativen gemeinsam geltende Schlußformel (womöglich mit strafrechtlicher Relevanz!) bekräftigt¹²⁰ und erhält nun die entsprechende Antwort des Finanzamts hierauf, die er, wenn sie als LStJA-Bescheid erteilt wird, nur als Zeichen absoluten Konsenses mit dem Partner seines Steuerrechtsverhältnisses werten kann. Zu einem für das Steuer-

116 Um wieder *Otto Mayers* plastisches Bild zu bemühen (s. o. FN 45).

117 Zu diesen Auslegungsgrundsätzen s. o. FN 44.

118 Wie zuvor bei der Auslegung des § 173 II AO schon entwickelt (s. o. zu II. 3. 6).

119 Wobei es nicht entscheidend darauf ankommt, was dem formularmäßigen Ausdruck zufolge dem „Kenner“ als „Tenor“ erscheint (ebensowenig wie etwa in den zahllosen Fällen, in denen sich zB Einspruchsentscheidungen, die einen ESt-Bescheid ändern, im Entscheidungsteil wie eine „Kassenabrechnung“ lesen). Auch insoweit bestimmt die Auslegung, was als Regelung iS des § 118 I AO zu verstehen ist.

120 Daß es sich eben wegen dieses negativen Erklärungsinhalts („keine anderen Einkünfte iS des § 2 EStG“) und der Versicherung der Vollständigkeit (§§ 150 II, 90 I 2, 153 I Nr. 1 AO) auch beim Antrag nach § 42 EStG um eine Steuererklärung iS der §§ 149 ff. AO handelt, übersieht BFHE 139, 5 – BStBl. II 1984, 7, 8. S. auch oben zu FN 19.

recht geradezu sensationellen Gefühl vollendeter Harmonie gesteigert werden muß dieser Eindruck beim Steuerschuldner – und darin sehe ich das zweite Argument für meine Ausgangsthese – durch einen Blick ins Gesetz (§§ 42 I 1, 46 EStG) und die hieraus abgeleitete Überzeugung, daß ein LStJA-Bescheid in der Tat überhaupt nur ergehen *darf*, wenn eine Veranlagung zur ESt nicht in Betracht kommt.

Daß es sich hierbei gemäß § 42 I 1 EStG um eine echte *negative Tatbestandsvoraussetzung* handelt, deren Prüfung (ebenso wie etwa die Verneinung beschränkter Steuerpflicht) dem Erlaß eines jeden LStJA-Bescheides voranzugehen hat, wird in Grenzfällen des § 46 EStG mit mehrfachem Hin-und-Her zwischen Rechenzentrale und Veranlagungsdienststelle offenkundig (und führt dann u.U. zum Erlaß eines ESt-Bescheides auf Grund eines LStJA-Antrages).

Welcher Bescheid auch immer ergeht: Im skizzierten Regelfall ist damit auch vom gesetzlichen Modell her zur ESt-Schuld des Betroffenen im angesprochenen Veranlagungszeitraum beiderseits „alles gesagt“.

Allein wegen dieser vollständigen Übereinstimmung von Interessenlage, Rechtsnorm und der durch die Willensbekundungen der Beteiligten fixierten Rechtswirklichkeit erscheint es mir ausgeschlossen, dem LStJA-Bescheid eine prinzipiell mindere Rechtswirkung zuzusprechen als dem ESt-Bescheid, zumal hierfür angesichts der §§ 164, 165 AO einerseits und der §§ 172 ff. AO andererseits auch keinerlei praktische Notwendigkeit zu erkennen ist¹²¹.

Ganz zum Schluß als Fazit meiner Ausführungen zweierlei: Die argumentative Berufung auf die „Natur“ oder das „Wesen“ des LSt-Rechts sollte –

121 Im Erg. ebenso: Vorlagebeschlüsse des VI. BFH-Senats E 142, 135 u. 136 = BStBl. II 1985, 58 u. 59; FG Münster EFG 1982, 572; FG Rheinland-Pfalz EFG 1983, 452; Schlesw.-Holst. FG 1980, 23 u. 1984, 556; *Buchheister*, DStZ (A) 1981, 456; *Heinke*, DStZ (A) 1980, 308; *Janke* (FN 7), 46 f.; *Martens*, StuW 1970, 110, 123 u. 134; *Schmidt/Drenseck* (FN 9), § 42 Anm. 5 f.; *Seibold*, BB 1985, 1787, 1790; *Tipke/Kruse* (FN 3), Tz. 4 vor § 172 AO. A. M.: BFHE 140, 433 = BStBl. II 1984, 416; LStR 108; FG Hamburg EFG 80, 450; *Birkenfeld*, BB 1984, 775; *Guth* FR 1982, 157; *Hein*, DStZ (A) 1982, 426; *Hartz/Meeßen/Wolf* (FN 13), „LStJA“ I 3. Vermittelnd (für begrenzte Bindungswirkung): *Giloy*, DStZ (A) 1978, 408; *Meyer*, DStR 1982, 519 u. *Röfler*, DStZ (A) 1984, 518.

im Mitgliederkreis – fortan mit einer Spende an die Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft belegt werden¹²². Und wenn schon mit einer Abschaffung der LSt kaum zu rechnen ist, weil sich der „Zugriff an der Quelle“ einfach als zu verlockend erwiesen hat, dann sollte der Rechtsanwender, der Richter zumal, seine Aufgabe nicht so sehr darin sehen, diesen Zugriff auch noch zu perfektionieren, sondern darin, ihn – wo immer es geht (im gesetzlich abgesteckten Rahmen) – für den Betroffenen erträglicher zu gestalten.

122 Weil sie – wie auch diese Tagung wieder gezeigt hat – letztlich nur einen Rechtszustand verschleiern, der sich (karrikierend) wie folgt kennzeichnen läßt; „zu kompliziert für Billigkeit – zu ‚billig‘ und simpel für verlässliche Hoheitsmaßnahmen und komplizierten Rechtsschutz“.

Resümee

Rechtsanwalt Prof. Dr. *Joachim N. Stolterfoht*, Freiburg

Inhaltsübersicht

I. Vorbemerkungen	IV. Das Dreiecksverhältnis beim Quellenabzug
II. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und Arbeitslohn	V. Verfahrensfragen
III. Arbeitgeberhaftung und Pauschal- steuer	VI. Ergebnisse

I. Vorbemerkungen

Es gehört zu den hergebrachten Pflichten des Herausgebers des Tagungsbandes, die Ergebnisse der Jahrestagung zusammenzufassen. Der vorliegende Tagungsband enthält die 11 gehaltenen Referate, deren überarbeitete schriftliche Fassung den vorgetragenen Text zT erheblich überschreitet. Auf einen wörtlichen Abdruck der Diskussionsbeiträge mußte daher aus Raumgründen verzichtet werden. Das erschien vertretbar, weil die Diskussion häufig auf Folge- und Nebenprobleme zielte, die für die das Tagungsthema bildenden „Grundfragen“ des Lohnsteuerrechts nur von begrenztem Erkenntniswert sind, und die Aussprache oft ergänzende Fragen und Erläuterungen betraf, die die Referenten in der überarbeiteten Fassung ihrer Referate bereits berücksichtigt haben.

Der Umfang des Bandes zwingt auch zur Beschränkung des Resümees, das daher auf eine Wiedergabe der Grundgedanken der einzelnen Referate verzichtet, da diese nachgelesen werden können. Der Veranstalter hatte die Themen der Referate so formuliert, daß sie sich nicht allzu sehr überschneiden. Dennoch traten Meinungsunterschiede zutage, die auf unterschiedliche Positionen in grundsätzlichen Fragen schließen lassen und zT durch die Anmerkungen in der schriftlichen Fassung erst deutlich wurden. Solche in der Diskussion nur zum Teil aufgegriffenen Querverflechtungen zwischen den Referaten sollen hier angedeutet werden. Das Resümee gibt außerdem eine Zusammenfassung der Diskussion. Die beschränkte Zielsetzung des Resümees hat naturgemäß zur Folge, daß die einzelnen Referate – je nach Thema und Verlauf der Diskussion – unterschiedlich häufig angesprochen werden; irgendeine Gewichtung der Bedeutung der einzelnen Referate im Gesamtrahmen der Tagung ist damit nicht verbunden.

II. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und Arbeitslohn

Die Diskussion konzentrierte sich am ersten Tag stark auf den Begriff des Arbeitslohnes und biß sich insbesondere am Referat von *Offerhaus* fest. Dieser Diskussionsschwerpunkt dürfte seinen Grund vor allem darin gehabt haben, daß die von *Offerhaus* behandelten Fragen schon vorher in der Literatur ausführlich diskutiert und deshalb vielen Teilnehmern bekannt waren und in der betrieblichen Praxis von großer Bedeutung sind. Leider kam durch diesen immer erneut angesprochenen Diskussionsschwerpunkt die Behandlung anderer Fragestellungen etwas zu kurz. Insbesondere die von *Crezelius* behandelte Problematik der Lohnzahlung von Dritten und an Dritte hätte eine ausführliche Auseinandersetzung verdient. Die Frage beispielsweise, wer zu welchem Zeitpunkt bei Lohnabtretungen und Lohnpfändungen steuerpflichtige Einnahmen erzielt, wird in der Kommentarliteratur höchst kontrovers erörtert. Zwischen den Referenten, die auf sie eingingen (*Crezelius* S. 105 f.*; *Stolterfoht* S. 202 FN 128), aber auch in Gesprächen am Rande der Tagung bestand hingegen weitgehende Einigkeit, so daß man hätte annehmen dürfen, daß die Diskussion hier ansetzt. Daß dies nicht geschah, war signifikant für die Wahl der Schwerpunkte in der Aussprache.

1. Sowohl *Lang* (S. 46 ff.) als auch *Offerhaus* (S. 119 ff.) und *Crezelius* (S. 94 ff.) befaßten sich mit der Frage des Zusammenhangs zwischen Einnahmen und dem Dienstverhältnis. Dabei zeigten sich zwischen den Referenten ebenso wie in der Diskussion Meinungsverschiedenheiten. Während *Lang* (S. 50 f.) der Auffassung war, den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit seien alle Vorteile zuzurechnen, die durch das Arbeitsverhältnis kausal verursacht seien, und deshalb auch Vorteile des Arbeitnehmers aus Diebstahl, Unterschlagung oder unberechtigter Benutzung von Wirtschaftsgütern des Arbeitgebers durch den Arbeitnehmer als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach § 19 Abs. 1 EStG erfassen wollte, sprachen sich andere – darunter in der Diskussion *Offerhaus*, *Giloy* und *Crezelius* – dafür aus, das Merkmal „für eine Beschäftigung“ in § 19 Abs. 1 EStG dahin zu interpretieren, daß einkommensteuerverpflichtig nur dasjenige sei, was dem Arbeitnehmer im weitesten Sinn als Gegenleistung für die Arbeitsleistung zukomme. Das hätte dann zur Folge, daß derartige „Unrechtsvorteile“ überhaupt nicht unter eine Einkunftsart fallen und damit nicht steuerbar sind. Daß alle sich dabei auf das Veranlassungsprinzip beriefen (vgl. *Offerhaus* S. 119 f.), erscheint nur auf den ersten Blick erstaunlich. *Crezelius* (S. 95 ff.) betonte nämlich, daß letztlich die Tragweite des

* Die Ziffern in den Klammern weisen auf die Seiten in diesem Buch hin.

Kausalitätsbegriffs nicht klar sei, wenn man ihn nicht nur naturwissenschaftlich, sondern juristisch-wertend versteht. Es bestand deshalb zwar Einigkeit, daß der Kreis der Vorteile, die unter § 19 Abs. 1 EStG fallen, nach dem Veranlassungsprinzip zu ermitteln ist, hingegen nicht über die Tragweite und genaue Begrenzung dieses Veranlassungsprinzips.

Von der Frage, welche Vorteile von § 19 EStG erfaßt werden, ist die ganz andere (verfahrenrechtliche) Frage zu unterscheiden, ob diese Vorteile auch lohnsteuerpflichtig sind oder ob sie nur im Wege der Veranlagung erfaßt werden können. Denn es gibt Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach § 19 Abs. 1 EStG, die nicht dem lohnsteuerrechtlichen Quellenabzug unterliegen. Dazu gehört beispielsweise der Lohn, der von einem ausländischen Arbeitgeber bezogen wird, den die deutsche Staatsgewalt aus völkerrechtlichen Gründen nicht zum Quellenabzug verpflichten kann (§ 38 Abs. 1 S. 1 EStG). Dazu gehören auch die von einer Gewerkschaft gezahlten Streik- und Aussperrungsgelder oder die von einer Versicherung gezahlte Kaskoentschädigung bei einem Kfz-Unfall auf einer Dienstreise oder einer Fahrt zwischen Wohnungs- und Arbeitsstätte (vgl. *Lang* S. 72). *Lang* (S. 71 f.) bezog in diese einkommensteuer-, jedoch nicht lohnsteuerpflichtigen Einnahmen auch die gesetz-, sitten- oder pflichtwidrig erlangten Vorteile ein, erhielt dabei aber – wie dargelegt – erheblichen Widerspruch. Es wurde auch erwogen, ob nicht lohnsteuerpflichtige Einnahmen dem Arbeitnehmer erst dann zufließen, wenn der Arbeitgeber bei Unrechtsvorteilen auf seine zivilrechtlichen Ersatzansprüche verzichte; dieser Aspekt wurde allerdings nicht vertieft.

Der Begriff „Arbeitslohn“ wird mit unterschiedlichem Begriffsinhalt verwandt. Während man darunter in einem weiteren Sinne alle Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit nach § 19 EStG verstehen kann, wird in einem engeren Sinn darunter nur diejenige Teilmenge dieser Einnahmen verstanden, bei denen die Steuer vom Arbeitgeber im Wege des Quellenabzuges nach § 38 Abs. 3 EStG erhoben wird. Zwar sind Definitionen eine Frage bloßer Übereinkunft und Zweckmäßigkeit; man muß sich aber der unterschiedlichen Begriffsinhalte bewußt bleiben, wenn keine folgenreichen Mißverständnisse auftreten sollen. Die Diskussion wurde dadurch erschwert, daß offenbar terminologisch von „Arbeitslohn“ einmal in dem einen, ein andermal im anderen Sinne gesprochen wurde, was die Auseinandersetzung zum Teil mit Mißverständnissen belastete. Eine Parallele zu dieser Kontroverse ergibt sich bei § 38 Abs. 1 S. 2 EStG. Auch dort stellt sich die Frage, ob dieser lohnsteuer-verfahrensrechtlichen Vorschrift materielle Bedeutung für die Entscheidung zukommt, welche von dritten Personen gezahlten Beträge lohnsteuerpflichtig sind (vgl. *Crezelius*

S. 93 f. und 114 f.). *Crezelius* sprach sich insoweit für eine nur verfahrensrechtliche Bedeutung aus, die nicht festlegt, was zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehöre. Nur wenn die Erfassung eines von einem Dritten zugewandten Vorteils durch § 19 Abs. 1 EStG feststeht, kann § 38 Abs. 1 S. 2 EStG eine Verpflichtung des Arbeitgebers zum Quellenabzug begründen.

2. Beim Referat von *Offerhaus* kam es am ersten Tag zu einer hitzigen Debatte, die zeigte, daß die unter den Schlagworten „Annehmlichkeiten“ und „Gelegenheitsgeschenke“ bisher unbesteuert gelassenen Zuwendungen des Arbeitgebers an seine Arbeitnehmer nach wie vor die Gemüter bewegen. *Offerhaus* betonte zwar nachdrücklich, er habe nur seine Auffassung vorgetragen; die Mehrheit der Tagungsteilnehmer ging aber davon aus, daß der VI. Senat des BFH nach der Entscheidung über die Lehrabschlußprämien generell eine Modifizierung seiner früheren Rechtsprechung bei den Gelegenheitsgeschenken und den Annehmlichkeiten vollziehen werde.

a) *Offerhaus* (S. 119 f.) ging davon aus, daß die Beurteilung, welche Vorteile steuerpflichtig seien, anhand des Arbeitslohnbegriffs vorzunehmen sei. Erforderlich sei dazu, daß Geld oder geldeswerte Güter dem Arbeitnehmer zufließen, die ihre Grundlage im individuellen Dienstverhältnis fänden. Deshalb liege Arbeitslohn nicht vor, wenn die Zuwendung aufgrund anderer (Rechts-)Beziehungen außerhalb des Arbeitsverhältnisses erfolge. Dies sei der Fall, wenn eine Zuwendung „in ganz überwiegend eigenbetrieblichem Interesse des Arbeitgebers“ erbracht werde. Denn sei sie nicht Gegenleistung des Arbeitgebers für die Arbeitsleistung des Arbeitnehmers im weitesten Sinn, werde sie aber dennoch vom Arbeitgeber erbracht, so müsse man davon ausgehen, daß der Arbeitgeber sie im eigenen Interesse erbringe, weil es sonst an einer Motivation für die Erbringung fehle.

Einwände gegen diese Ansicht wurden in der Diskussion aus zwei unterschiedlichen Richtungen vorgebracht:

Die – methodisch ansetzende – Kritik von *Lang* beanstandete, daß das „überwiegende eigenbetriebliche Interesse“ unterstelle, daß unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nur diejenigen fallen, die eine Gegenleistung für die Arbeitsleistung darstellen. Entscheidend sei hingegen, daß dem Arbeitnehmer ein Vorteil zufließe, durch den er Privataufwand erspare. Das Kriterium des überwiegend eigenbetrieblichen Interesses des Arbeitgebers decke sich damit nicht, da es Fälle gebe, in denen das überwiegende eigenbetriebliche Interesse zu bejahen sei, dennoch der Arbeitnehmer aber Privataufwand erspare. *Crezelius* und *Drenseck* hielten dem in der Diskussion entgegen, daß der Vorteil im Sinne des § 8 EStG nur

eine Voraussetzung sei, neben die der Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis treten müsse, da nach § 19 Abs. 1 EStG zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nur gehöre, was „für eine Beschäftigung“ geleistet werde.

Andere übten unter einem pragmatischen Aspekt Kritik. Sie zogen in Zweifel, ob mit dem neuen Kriterium des überwiegenden eigenbetrieblichen Interesses viel gewonnen sei, weil es in vielen Fällen keine rechtssichere Abgrenzung ermögliche. Letztlich dienten alle Betriebsausgaben dem eigenbetrieblichen Interesse. So wurde aus dem Auditorium darauf hingewiesen, daß das Trinken des eigenen Bieres durch die Mitarbeiter durchaus sehr im Interesse der Brauereien liege und das Arbeitgeberinteresse uU sogar überwiege, wenn der Arbeitgeber verhindern wolle, daß seine Arbeitnehmer Gästen ein fremdes Bier vorsetzen. Umgekehrt liege das Tragen von Schutzkleidung zur Verhinderung von gesundheitlichen Spätfolgen (zB bei der Arbeit mit Asbest) in erheblichem Maße im Interesse des Arbeitnehmers, ohne daß hier ein lohnsteuerpflichtiger Vorteil angenommen werde. Stelle man auf das überwiegende eigenbetriebliche Interesse ab, so bestehe die Gefahr, daß die Frage des Interesses und damit die Frage, ob Arbeitslohn vorliege, letztlich sogar von konjunkturellen Gegebenheiten abhängen könne. Dieselben Umstände, die gegen die unbestimmten Begriffe „Annehmlichkeiten“ und „Gelegenheitsgeschenke“ gesprochen hätten, müßten auch gegen das überwiegende eigenbetriebliche Interesse des Arbeitgebers als Abgrenzungskriterium vorgebracht werden. Ein anderer Redner brachte als Beispiel, daß es nicht einleuchtend sei, warum die an einem normalen Arbeitstag im Betrieb eingenommene Mahlzeit steuerpflichtig sei, hingegen dann nicht, wenn sie im Rahmen einer Betriebsveranstaltung verabreicht werde; in beiden Fällen werde der Arbeitnehmer nicht zum Essen gezwungen. *Offerhaus* wies in seiner Entgegnung darauf hin, daß es nach seiner Auffassung auf zwei Umstände ankomme: zum ersten auf die Bereicherung und zum zweiten auf die Analyse, ob diese Bereicherung aus der Sicht des Arbeitnehmers Gegenleistung für seine Arbeitsleistung sei. In dem genannten Beispiel sei das kostenlose Essen jeweils ein geldwerter Vorteil. Der Unterschied beider Varianten liege darin, daß der Arbeitnehmer an dem Essen an einem ganz normalen Arbeitstag auch interessiert sei, weil er sich verköstigen müsse. Erhalte er dieses Essen hingegen in der Gesamtleistung „Betriebsveranstaltung“ und akzeptiere man, daß diese Veranstaltung im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse erfolge, müsse dies auch für den Teil „Essen“ gelten.

b) Der Bundesfinanzhof (zB BFH U. v. 31. 1. 1975 VI R 130/74, BStBl. II 1975, 423) hatte mehrfach für Betriebsveranstaltungen und Gelegenheits-

geschenke die Auffassung vertreten, diese müßten allen Arbeitnehmern offenstehen oder zukommen, wenn die dadurch vermittelten Vorteile steuerfrei sein sollten. In Anbetracht dieser Rechtsprechung wurde in der Diskussion die Frage gestellt, ob bei Betriebsveranstaltungen mit beschränktem Personenkreis (Pensionärstreffen, Arbeitsessen der leitenden Angestellten) die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit noch gegeben seien. *Offerhaus* neigte zur Bejahung, wies allerdings darauf hin, daß diese Fälle für eine abschließende Beantwortung wohl noch genauer durchdacht werden müßten. Es wäre sicherlich einer vertieften Untersuchung wert, unter welchen spezifisch steuerrechtlichen Aspekten eigentlich die Gleichbehandlung der Arbeitnehmer relevant ist und steuerliche Vergünstigungen von der gleichmäßigen Gewährung abhängig zu machen sind, obwohl das Steuerschuldverhältnis doch auf die zweiseitige Beziehung des Steuerschuldners zum Steuergläubiger bezogen ist und zugewandte Vorteile zwar steuerlich gleichmäßig erfassen soll, nicht aber ohne weiteres sicherzustellen hat, daß Vorteile als Grundlage einer Besteuerung gleichmäßig gewährt werden.

c) In der Diskussion wurde die Frage gestellt, ob für Fälle, in denen der BFH Gelegenheitsgeschenke als steuerpflichtig betrachtet, die bisher von der Verwaltung als lohnsteuerfrei behandelt wurden, eine Übergangsregelung erlassen werde. Diese Übergangsregelung existiert zwischenzeitlich (BMF-Schreiben vom 28. 10. 1985, BStBl. I 1985, 645). In der Diskussion bestand Einigkeit darüber, daß bis zu einer Entscheidung des BFH der Arbeitgeber sich selbstverständlich auf die Vorschriften der Lohnsteuer-Richtlinien berufen könne, die die Steuerfreiheit vorsahen, so daß eine Haftung des Arbeitgebers insoweit ausscheidet, als er nach den Richtlinien verfahren ist. Auf eine entsprechende Frage von *Kruse* meinte *Offerhaus*, das gelte auch für die Zeit nach der Verkündung einer BFH-Entscheidung, solange die Richtlinien nicht geändert seien. Die Finanzverwaltung werde im übrigen die neue Rechtsprechung zu den Gelegenheitsgeschenken voraussichtlich akzeptieren und übernehmen. Darauf deute der Umstand hin, daß der VI. Senat seinen Vorbescheid im Lehrabschlußprämien-Fall dem Bundesfinanzminister nach § 122 Abs. 2 FGO zugestellt habe, um diesem die Möglichkeit der Beteiligung zu geben, dieser aber von dieser Möglichkeit keinen Gebrauch gemacht habe.

3. Im Anschluß an das Referat von *von Bornhaupt* warf ein Teilnehmer die Frage auf, ob auch Organe von juristischen Personen bei kurzfristigem Einsatz in der DDR mit den auf diesen Zeitraum entfallenden Einnahmen von der Lohnsteuer befreit seien, oder ob bei Organmitgliedern juristischer Personen davon auszugehen sei, daß sie ihre Tätigkeit immer am

Sitz der Gesellschaft verrichteten. *Von Bornhaupt* wies darauf hin, daß in Einschränkung der früheren Rechtsprechung (BFH Gr. Senat B. v. 15. 11. 1971 GrS 1/71, BStBl. II 1972, 68) der BFH heute davon ausgehe (BFH U. v. 22. 6. 1983 I R 67/83, BStBl. II 1983, 625), daß Organmitglieder ihre Tätigkeit nur dann am Sitz der Gesellschaft ausübten, wenn die Organe nicht, wie die Kapitalgesellschaft, im Inland, sondern im Ausland ansässig seien und die Auslandstätigkeit eines im Ausland wohnenden Geschäftsführers nicht so abgegrenzt sei, daß sie lediglich die sich im Ausland auswirkenden Tätigkeiten umfasse. Dies gelte allerdings nach Hess. FG (U. v. 3. 12. 1982 VIII 44/81, EFG 1983, 398) nicht für leitende Angestellte. Gegen das Urteil sei eine Revision unter dem Az. I R 67/83 beim BFH anhängig. Diese für das Doppelbesteuerungsrecht geltenden Grundsätze müßten auch für eine Tätigkeit in der DDR gelten, da § 3 Nr. 63 EStG einen Ersatz für ein fehlendes Doppelbesteuerungsabkommen darstelle und daher nach den Grundsätzen auszulegen sei, die für Doppelbesteuerungsabkommen gelten.

III. Arbeitgeberhaftung und Pauschalsteuer

Die Haftung des Arbeitgebers gegenüber dem Finanzamt ist im Lohnsteuerrecht seit jeher rechtspolitisch umstritten. Gegenstand der Kritik sind vor allem die unterschiedlichen Haftungsmaßstäbe, die für Fehlhandlungen bei der Besteuerung angelegt werden: Während der Arbeitgeber im Prinzip nach § 42 d EStG unabhängig von einem Verschulden haftet, hat der staatliche Finanzbeamte nach den Beamtengesetzen grundsätzlich nur für Vorsatz und grobe Fahrlässigkeit und in den Fällen des § 32 AO sogar nur dann einzustehen, wenn seine Amtshandlung den Tatbestand einer mit Strafe bedrohten Handlung erfüllt. *Gast-de Haan* (S. 150) wies allerdings darauf hin, daß die Rechtsprechung bei der Überprüfung der Ermessensentscheidung, ob der Arbeitgeber im Haftungswege in Anspruch genommen werden solle, ähnliche Zurechnungskriterien berücksichtige wie bei einer Verschuldensprüfung.

1. Auf der Jahrestagung zeigte sich recht deutlich die Neigung, die Haftung des Arbeitgebers über den Text des § 42 d EStG hinaus schon de lege lata zu beschränken. *Gast-de Haan* (S. 150 ff.) wollte die Haftung des Arbeitgebers von dessen Verschulden abhängig machen, da grundsätzlich sowohl im Zivilrecht als auch im öffentlichen Recht die Haftung für Pflichtverletzungen Verschulden voraussetze, und postulierte entsprechend den Grundsätzen bei gefahrgeneigter Arbeit im Arbeitsrecht und der zivilrechtlichen Haftungsreduzierung bei den meisten unentgeltlichen Tätigkeiten

eine Beschränkung des Verschuldensmaßes auf Vorsatz und grobe Fahrlässigkeit. Sie meinte (S. 156), daß die Angleichung der Haftungsmaßstäbe für den Arbeitgeber an die, die für den staatlichen Finanzbeamten gelten, von Art. 3 Abs. 1 GG und dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit gefordert werde. In die gleiche Richtung zielte *von Groll* (S. 445 ff.). Er wollte aus der durch § 38 Abs. 3 EStG begründeten Sonderbindung zwischen Finanzamt und Arbeitgeber besondere Verhaltenspflichten des Finanzamtes herleiten, die in besonderem Maße unter dem Gedanken von Treu und Glauben stünden. Hierzu gehöre auch die Begrenzung der Haftung des Arbeitgebers auf Vorsatz und grobe Fahrlässigkeit. Etwas zurückhaltender äußerte sich in diesem Punkt *Stolterfoht* (S. 198 FN 118), der bezweifelt, daß sich aus Art. 3 Abs. 1 GG ein Gebot ergibt, für den Arbeitgeber den gleichen Haftungsmaßstab wie beim staatlichen Finanzbeamten anzusetzen. In der Diskussion stellten sich der Auffassung einer eingeschränkten Haftung aber auch kritische Stimmen entgegen (*Kruse, von Bornhaupt*), die darauf hinwiesen, daß dem Gesetzgeber der AO 1977 und des EStRG 1974 die frühere Rechtsprechung des BFH bekannt gewesen sei, wonach der Arbeitgeber nicht nur bei Verschulden hafte. Sie bezweifelten, ob es unter diesen Umständen zulässig sei, im Wege der Auslegung des § 42 d EStG die bisher von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze über Bord zu werfen und die Haftung auf Vorsatz und grobe Fahrlässigkeit zu reduzieren.

2. *Drenseck* warf in der Diskussion die Frage auf, ob denn überhaupt bei der Entscheidung, ob der Arbeitnehmer als Steuerschuldner in Anspruch genommen werden solle, ein Ermessensspielraum bestehe. Es sei zu erwägen, ob nicht die Inanspruchnahme des Steuerschuldners in jenen Fällen, in denen er in Anspruch genommen werden könne, eine Rechtsentscheidung darstelle. *Drenseck* zog in Zweifel, ob wirklich der Arbeitnehmer einen Lohnsteuernachforderungsbescheid mit dem Argument erfolgreich anfechten könne, seine Inanspruchnahme sei ermessensfehlerhaft. *Gast-de Haan* bejahte eine solche Möglichkeit. Im einzelnen dürften hier noch einige Fragen zu klären sein. In diesem Zusammenhang ist auch zu erwägen, daß möglicherweise die Fälle des § 42 d EStG nicht alle gleich liegen. *Stolterfoht* (S. 206 FN 146) vertritt in seinem Referat beispielsweise die Auffassung, daß im Fall des § 42 d Abs. 3 Nr. 2 EStG im Grunde eine Haftung des Arbeitnehmers für die Entrichtungsschuld des Arbeitgebers und keine Steuerschuld des Arbeitnehmers gegeben sei. *Gast-de Haan* (S. 169) hat dies ausdrücklich in Abrede gestellt, ohne daß diese Fragen in der Diskussion vertieft werden konnten.

3. *Giloy* (S. 220 ff.) ging in seinem Referat davon aus, daß die pauschale

Lohnsteuer der §§ 40–40b EStG, obwohl sie vom Arbeitgeber geschuldet werde, dennoch im Grunde systematisch Teil der Einkommensteuer des Arbeitnehmers sei. Obwohl diese Auffassung mit anderen Ansichten kontrastiert, wurde sie nicht näher diskutiert. Von einem Tagungsteilnehmer wurde lediglich die Frage aufgeworfen, ob nicht bei der Deutung der Pauschalsteuer als (modifizierte) Lohnsteuer des Arbeitnehmers notwendigerweise bei Nettolohnvereinbarungen die Pauschalierungsgrenzen des § 40a EStG so ermittelt werden müssen, daß zum Nettolohn noch die übernommene Pauschalsteuer hinzugerechnet werde. *Giloy* vertrat hierzu die Ansicht, es komme jeweils auf das arbeitsrechtlich vereinbarte Entgelt an. Beim Bruttolohn sei dies der Bruttolohn, bei Nettolohn der vereinbarte Nettolohn.

IV. Das Dreiecksverhältnis beim Quellenabzug

In den Referaten und in der Diskussion wurde mehrfach das Dreiecksverhältnis zwischen Arbeitgeber, Arbeitnehmer und Finanzamt angeschnitten. Die mE längst fällige Grundsatzdiskussion fand jedoch nicht statt. Das lag wohl auch daran, daß diese Fragen vor der Tagung in der Literatur zu wenig behandelt waren.

1. Während die Stellung des Arbeitgebers beim Quellenabzug nach § 38 Abs. 3 EStG im allgemeinen rein zivilrechtlich gesehen wird (*Birkenfeld* S. 266; *Drenseck* S. 382 f.), vertrat *Stolterfoht* (S. 175 ff.) in seinem Einleitungsreferat die Ansicht, daß diese Stellung als öffentlich-rechtliches gesetzliches Schuldverhältnis gedeutet werden müsse. *Von Groll* (S. 445) stimmte dem zu. Die Diskussion befaßte sich lediglich mit der Frage, ob man den Lohnsteuer-Jahresausgleich durch den Arbeitgeber als Verwaltungsakt ansehen könne und dieser im Hinblick auf die Formulierung des § 42 Abs. 2 S. 1 EStG den staatlichen Lohnsteuer-Jahresausgleich ausschließe. Die Verwaltungsaktsqualität mochte niemand bejahen (vgl. aber auch die Stellungnahme des BMF S. 177 FN 10). *Drenseck* sah den Lohnsteuer-Jahresausgleich durch den Arbeitgeber mit der wohl überwiegenden Auffassung nur als letzten Akt des privatrechtlich verstandenen Lohnsteuerabzugsverfahrens an und stellte ihn in eine Linie mit der Korrekturmöglichkeit nach § 41c EStG; *Ranft* sprach in der Diskussion plastisch von einer „fünften Vorauszahlung“ und meinte, daß eigentlich der Begriff „Lohnsteuer-Jahresausgleich“ falsch sei, weil er den unzutreffenden Eindruck einer Parallelität zum staatlichen Lohnsteuer-Jahresausgleich erwecke. Daß von dieser Ausgangsposition aus gesehen der Lohnsteuer-Jahresausgleich durch den Arbeitgeber keinen Verwaltungsakt darstellt, versteht

sich von selbst. *Stolterfoht* (S. 202 ff.) hielt zwar den Lohnsteuer-Jahresausgleich durch den Arbeitgeber für das schlicht-hoheitliche Handeln eines Beliehenen, meinte jedoch in der Diskussion, daß sich nicht bereits aus der Ermächtigung zum schlicht-hoheitlichen Handeln eines Beliehenen die Befugnis ergebe, Verwaltungsakte zu erlassen. Hierzu bedürfe es einer zusätzlichen Ermächtigung, die für den Arbeitgeber gerade nicht bestehe. Zur Frage, ob der Lohnsteuer-Jahresausgleich durch den Arbeitgeber den staatlichen Lohnsteuer-Jahresausgleich ausschließt, wies *Drenseck* darauf hin, daß der Gesetzeswortlaut – wie vieles im Lohnsteuerrecht – unreflektiert sei. Der staatliche Lohnsteuer-Jahresausgleich müsse aber schon deshalb auch nach einem Lohnsteuer-Jahresausgleich nach § 42 b EStG möglich sein, weil nur beim staatlichen Lohnsteuer-Jahresausgleich Werbungskosten und Sonderausgaben in vollem Umfang berücksichtigt werden können und nur dort keine Bindung an die Lohnsteuerkarte bestehe. Es wurde in diesem Zusammenhang auch darauf hingewiesen, daß § 42 Abs. 2 S. 1 EStG von „soweit“ und nicht von „wenn“ spreche, woraus sich auch sprachlich die fehlende Sperrwirkung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs durch den Arbeitgeber ergibt.

2. *Gast-de Haan* (S. 141 ff.) behandelte im einzelnen die Fragen der Entstehung, Entwicklung und des Erlöschens der Lohnsteuerschuld. Diese Fragen sind zwar bisher schon in der Literatur kontrovers erörtert worden. Die Antworten auf sie dürften aber in erheblichem Maße von der Vorentscheidung abhängen, welche Rechtsstellung man dem Arbeitgeber im Quellenabzugsverfahren zuweist. Dieser Bereich wurde auf der Jahrestagung nicht diskutiert; Friktionen zeigen sich aber in den Referaten. *Stolterfoht* (S. 175 ff.) vertrat die Auffassung, daß der Arbeitgeber bei der Einbehaltung und Abführung der Lohnsteuer ausschließlich als Organ der Finanzverwaltung und nicht als Privatrechtssubjekt tätig werde. Wer dieser Auffassung folgt, wird zB eher dazu kommen können, daß die Lohnsteuerschuld bereits mit der Auszahlung des Lohnes nicht nur entsteht, sondern auch fällig wird, und in der Einbehaltung durch den Arbeitgeber eine Tilgung der Lohnsteuerschuld zu sehen bereit sein (vgl. *Stolterfoht* S. 206 FN 146). Konsequenz ist dann zB daß wegen des Erlöschens der Steuerschuld des Arbeitnehmers der Fall des § 42 d Abs. 3 S. 4 Nr. 2 EStG kein Fall einer (bereits erfüllten) Steuerschuld, sondern ein Fall der Haftung des Arbeitnehmers ist (vgl. *Stolterfoht* S. 206 FN 146). Dies hat wiederum Folgen für die Entrichtungsschuld des Arbeitgebers nach § 41 a EStG, die dann als selbständig zu der – bereits erloschenen – Lohnsteuerschuld des Arbeitnehmers zu sehen ist und deren Behandlung als interner Vorgang näher liegt, als wenn man den Arbeitgeber als bloßes Privatrechtssubjekt behandelt. Wer hingegen die Stellung des Arbeitgebers pri-

mär privatrechtlich sieht, der wird die Annahme, daß die Lohnsteuerschuld des Arbeitnehmers bereits durch die Einbehaltung getilgt wird, nicht akzeptieren (so *Gast-de Haan* S. 145 ff.).

Für mich hat die Tagung in Bad Ems gezeigt, daß sich die Erörterung dieser Fragen überhaupt erst am Anfang befindet. Die Schwierigkeit liegt – wie im Bereicherungsrecht, dessen Parallelität *Crezelius* mehrfach hervorhob – darin, daß letztlich alle Dreiecksbeziehungen untereinander „stimmig“ sein müssen. Hierzu muß man bestimmte Grundannahmen – gewissermaßen als Ecksteine – setzten, die dann das Fundament für alle weiteren Fragestellungen bilden. Die Problematik liegt darin, daß je nach der Wahl dieser Ansatzpunkte das ganze Gebäude unterschiedlich aufgeschichtet werden muß. Derartige Differenzen zwischen den einzelnen Autoren wurden bei den vorgetragenen Referaten nicht immer so deutlich wie in den schriftlichen Überarbeitungen. Hier dürfte noch manches an Konfliktsstoff liegen, was die Tagung nicht aufgearbeitet hat.

V. Verfahrensfragen

1. Sowohl *von Groll* (S. 458 ff.) als auch *Drenseck* (S. 415 ff.) haben sich mit der Frage der Rechtsnatur des Lohnsteuer-Jahresausgleichsbescheides befaßt, was im Hinblick auf die Vorlage an den Großen Senat des BFH nicht verwunderte. Beide sprachen sich dafür aus, den Bescheid als Steuerfestsetzung und nicht als Erstattungsbescheid anzusehen. Die unterschiedliche Behandlung sonst gleich liegender Fälle führe andernfalls zu widersprüchlichen Ergebnissen. Zwischenzeitlich hat der Große Senat abweichend entschieden (vgl. S. 429 FN 147). Es wird nunmehr wohl das BVerfG klären müssen, ob die Unterschiede zwischen beiden Verfahren noch den Anforderungen genügen, die Art. 3 Abs. 1 GG stellt.

2. Relativ ausführlich – wenn auch ohne neue Perspektiven – ging die Diskussion auf die Lohnsteuer-Anrufungsauskunft ein. *Drenseck* meinte auf eine Frage aus dem Auditorium, der Arbeitgeber könne sich an eine Lohnsteuerauskunft halten, müsse dies aber nicht. Er nehme dann allerdings voll das Haftungsrisiko auf sich. Im Falle einer dem Arbeitnehmer günstigen Auskunft sei er diesem gegenüber verpflichtet, sich daran zu halten. Auch wenn man – wie dies *Drenseck* für richtig hielt – die Lohnsteuer-Anrufungsauskunft als Verwaltungsakt qualifiziert, ergebe sich für den Arbeitgeber keine Pflicht zur Befolgung. Deshalb müsse der Arbeitgeber sich auch nicht gegen eine ihm nicht zusagende Auskunft mit Rechtsbehelfen wehren.

VI. Ergebnisse

Fast alle Referenten hatten betont, daß das Lohnsteuerrecht einen Nachholbedarf habe und nicht wissenschaftlich durchgearbeitet sei. Das liegt zu einem erheblichen Teil sicherlich daran, daß das Lohnsteuerrecht, wie *Kruse* (S. 2) in seinem Einführungsreferat anmerkte, eine Inspektorenmaterie ist, um die Steuerjuristen gern einen Bogen machen. Ob sich das, wie *Kruse* hofft, nach der Tagung in Bad Ems ändert, mag zweifelhaft sein; man sollte es mE schon als Vorteil ansehen, wenn dieser Bogen der Juristen um das Lohnsteuerrecht etwas enger als zuvor ausfällt. Die Tagung in Bad Ems hat sicherlich nicht alle Grundfragen des Lohnsteuerrechts geklärt. Sie hat aber Problembereiche aufgezeigt, und es bleibt zu hoffen, daß sich die Diskussion ihrer in Zukunft annimmt. Die wissenschaftliche Bearbeitung des Steuerrechts hat – nicht zuletzt aufgrund der Initiativen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft – in den vergangenen zehn Jahren einen zuvor kaum zu erhoffenden Aufschwung genommen. Die Hoffnung dürfte nicht verwegen sein, daß sich das Lohnsteuerrecht in den kommenden Jahren ähnlich entwickelt. Die Tagung hat zumindest jene Stimmen widerlegt, die der Wahl des Themas mit dem Argument entgegengetreten waren, das Lohnsteuerrecht sei sachlich nicht anspruchsvoll genug, um Gegenstand einer Tagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft zu sein.

Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e. V.*

Satzung (Auszug)

§ 2 Vereinszweck

Der Verein verfolgt ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke im Sinne des Abschnitts „Steuerbegünstigte Zwecke“ der Abgabenordnung. Der Verein hat den Zweck,

- a) die steuerrechtliche Forschung und Lehre und die Umsetzung steuerrechtswissenschaftlicher Erkenntnisse in der Praxis zu fördern;
- b) auf eine angemessene Berücksichtigung des Steuerrechts im Hochschulunterricht und in staatlichen und akademischen Prüfungen hinzuwirken;
- c) Ausbildungsrichtlinien und Berufsbilder für die juristische Tätigkeit im Bereich des Steuerwesens zu entwickeln;
- d) in wichtigen Fällen zu Fragen des Steuerrechts, insbesondere zu Gesetzgebungsvorhaben, öffentlich oder durch Eingaben Stellung zu nehmen;
- e) das Gespräch zwischen den in der Gesetzgebung, in der Verwaltung, in der Gerichtsbarkeit, im freien Beruf und in Forschung und Lehre tätigen Steuerjuristen zu fördern;
- f) die Zusammenarbeit mit allen im Steuerwesen tätigen Personen und Institutionen zu pflegen.

§ 3 Mitgliedschaft

- (1) Mitglied kann jeder Jurist werden, der sich in Forschung, Lehre oder Praxis mit dem Steuerrecht befaßt.
- (2) Andere Personen, Vereinigungen und Körperschaften können fördernde Mitglieder werden. Sie haben kein Stimm- und Wahlrecht.
- (3) Die Mitgliedschaft wird dadurch erworben, daß der Beitritt zur Gesellschaft schriftlich erklärt wird und der Vorstand die Aufnahme als Mitglied bestätigt.

* Sitz der Gesellschaft ist Köln (§ 1 Abs. 2 der Satzung). Geschäftsstelle: Bernhard-Feilchenfeld-Str. 9, 5000 Köln 51.

**Vorstand und Wissenschaftlicher Beirat
der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.**

Vorstand: Prof. Dr. *Heinrich Wilhelm Kruse* (Vorstandsvorsitzender); Rechtsanwalt und Notar *Franz Josef Haas* (stellv. Vorsitzender); Präsident des Bundesfinanzhofs Prof. Dr. *Franz Klein*; Prof. DDr. *Hans Georg Ruppe*; Ministerialdirektor Dr. *Adalbert Uelner*; Rechtsanwalt und Steuerberater Dr. *Jürgen Pelka* (Schatzmeister und Leiter der Geschäftsstelle); Rechtsanwalt Dr. *Jürgen Danzer* (Schriftführer).

Wissenschaftlicher Beirat: Prof. Dr. *Paul Kirchhof* (Vorsitzender); Rechtsanwalt *Helmut Becker*; Prof. Dr. *Karl Heinrich Friauf*; Vorsitzender Richter am Finanzgericht *Rüdiger von Groll*; Rechtsanwalt und Notar *Franz Josef Haas*; Richter am Bundesfinanzhof Dr. *Ruth Hofmann*; Präsident des Bundesfinanzhofs Prof. Dr. *Franz Klein*; Ministerialdirektor Dr. *Karl Koch*; Prof. Dr. *Brigitte Knobbe-Keuk*; Prof. Dr. *Heinrich Wilhelm Kruse*; Rechtsanwalt MdB Dr. *Reinhold Kreile*; Prof. Dr. *Joachim Lang*; Präsident des Bundesfinanzhofs a. D. Prof. Dr. *Heinrich List*; Rechtsanwalt Dr. *Arndt Raupach*; Präsident des FG Düsseldorf *Dieter Rönitz*; Prof. DDr. *Hans Georg Ruppe*; Richter am Bundesfinanzhof Prof. Dr. *Ludwig Schmidt*; Prof. Dr. *Joachim Schulze-Osterloh*; Prof. Dr. *Hartmut Söhn*; Prof. Dr. *Gerold Stoll*; Prof. Dr. *Klaus Tipke*; Ministerialdirektor Dr. *Adalbert Uelner*; Prof. Dr. *Klaus Vogel*; Präsident des Bundesfinanzhofs a. D. Prof. Dr. *Hugo von Wallis*; Richter am Bundesfinanzhof Dr. *Lothar Woerner*.

Mitglieder

Achatz, Markus J., Dr., Universitätsassistent, Graz
Achenbach, Edgar, Lippstadt
Achenbach-van Deest, Ute, Lippstadt
Adolf, Gustav, Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Innsbruck
Ahrens, Herbert, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Kiel
Allitsch, Gerold, Dr., Steuerberater, Graz
Altehoefer, Klaus, Ministerialrat, Bonn-Holzlar
Altheim, Michael, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Dreieich
App, Michael, Oberregierungsrat, Karlsruhe
Arbeitsgemeinschaft Selbständiger Unternehmer, Bonn
Arnim, Hans Herbert, von, Dr., Universitätsprofessor, Speyer
Arnold, Wolf-Dieter, Dr., Rechtsanwalt, Wien
Ault, Hugh J., Professor of Law, Newton, Ma.
Axer, Jochen, Rechtsanwalt, Köln

- Baade*, Gerhard, Steuerberater, Berlin
Baatz, Jürgen, Assessor, Münster
Babel, Helmut, Dr., Rechtsanwalt, Nürnberg
Backes, Peter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Mönchengladbach
Bader, Thiemo, Regierungsrat z. A., Würzburg
Bäcker, Uwe, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Münster
Balke, Michael, Dr., Wiss. Mitarbeiter, Solingen-Wald
Bartsch, Erika, Steuerberaterin, Schöenberg
Baur, Dieter, Dipl.-Kfm., Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Kronberg
Baur, Ulrich, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Wiesbaden
Becker, Helmut, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf
Becker, Jochen, Regierungsrat, Wetzlar
Becker, Wolfgang, Oberregierungsrat, Freiburg
Beckerath, von, Hans-Jochem, Dr., Regierungsrat, Ratingen
Behrendt, Wolfgang, Rechtsanwalt, Hannover
Beisel, Wilhelm, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Karlsruhe
Beisse, Heinrich, Professor, Richter am Bundesfinanzhof, München
Belke, Rolf, Dr., Professor, Bamberg
Bellstedt, Christoph, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf
Bengestrat, Jörg Peer, Steuerberater, München
Berthold, Marianne, Regierungsrätin, Berlin
Berwanger, Günter, Richter am Finanzgericht, Saarbrücken
Beyer, Dietrich, Richter am Finanzgericht, Hamburg
Beyer, Elke, Rechtsanwältin, Hamburg
Bibr, Dietrich, Dr., Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, Karlsruhe
Bilsdorfer, Peter, Regierungsrat am Finanzgericht, Saarbrücken
Birk, Dieter, Dr., Ordentl. Professor, Münster
Birkenfeld, Wolfram, Dr., Richter am Finanzgericht, Berlin
Birkham, Hermann-Josef, Regierungsrat, Berlin
Bister, Ottfried, Richter am Finanzgericht, Düsseldorf
Bittlingmaier, H. Walter, Direktor der BBC-AG, Mannheim
Blaurock, Uwe, Dr., Universitätsprofessor, Göttingen
Bleier, Reinhard, Dr., Wien
Blumers, Wolfgang, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Stuttgart
Bock, Michael, Dozent, Regierungsrat, Marburg
Bollhagen, Werner, Steuerbevollmächtigter, Ganderkesee
Bonow, Klaus-Werner, Rechtsanwalt, Jever

- Bopp*, Gerhard, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, München
Bordewin, Arno, Dr., Regierungsdirektor, Bonn
Borggräfe, Joachim, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Kassel
Borgmann, Olaf, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Strullendorf
Bornhaupt, Kurt Joachim, von, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Borst, Günther, Regierungsrat, Esslingen
Brandis, Peter, wissenschaftlicher Mitarbeiter, Köln
Brandmüller, Gerhard, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Starnberg
Brinkmann, Berthold, Rechtsanwalt und Steuerberater, Hamburg
Brinkmann, Johannes, Dr., Rechtsanwalt, Marl-Polsum
Buchweitz, Arnulf-Dankwardt, Steuerberater, Osnabrück
Bülow, Hans-Joachim, Dr., Oberregierungsrat, Neckargemünd
Buhmann, Peter, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Heidelberg
Bund der Steuerzahler, Wiesbaden
Bundes-Steuerberater-Kammer, Bonn
Burchardi, Friedrich, Dr., Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Kummerfeld
Busch, Roswitha, Dr., Steuerberaterin, Köln
Buss, Hans-Reinhard, Rechtsanwalt und Notar, Wiesmoor
Cagianut, Francis, Dr., Universitätsprofessor, Präsident des Verwaltungsgerichts, Mörschwil
Callsen, Karl-Christian, Richter am Finanzgericht, Erftstadt-Liblar
Christiansen, Alfred, Dr., Regierungsdirektor, Bonn
Chryasant-Piltz, Ingeborg, Dipl.-Volkswirt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Köln
Cirkel, Dagmar, Wiss. Mitarbeiterin, Osnabrück
Claus, Gerhard, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Dillingen
Clausen, Uwe, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München
Clemm, Hermann, Dr., Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, München
Conscience, Kurt, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Bochum
Costede, Jürgen, Dr., Professor, Göttingen
Crezelius, Georg, Dr., Professor, Mainz
Damerow, Max-Dieter, Rechtsanwalt und Steuerberater, Burgdorf
Dannecker, Gerhard, Dr., wissenschaftlicher Assistent, Freiburg
Danzer, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Dortmund
Daumke, Michael, Oberregierungsrat, Berlin
Degenhard, Tilmann, Rechtsanwalt, Pforzheim
Dehmer, Hans, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Freiburg

- Dehnen*, Peter, Rechtsanwalt, Düsseldorf
Denkl, Hellmut Rainer, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Düsseldorf
Deubner, Peter, Dr., Verleger, Köln
Deuschle, Gudrun, Assessorin, Dautphetal
Deuschle, Werner, Dipl.-Volkswirt, Steuerberater und Rechtsbeistand, Dautphetal
Deutscher Industrie- und Handelstag, Bonn
Deutscher Steuerberaterverband, Bonn
Deutsche Steuer-Gewerkschaft, Erlangen
Dietz, Karl-Dieter, Dr., Richter am Finanzgericht, Neukirchen-Vluyn
Dobroschke, Eduard, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München
Doehlert, Helmut, Dr., Richter am Finanzgericht, Berlin
Dölemeyer, Hans-Joachim, Dr., Steuerberater, Bad Homburg v. d. H.
Doralt, Werner, Dr., Universitätsprofessor, Wien
Dornfeld, Robert, Dr., Steuerberater, Köln
Draxl, Otto, Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Wien
Drenseck, Walter, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, Gröbenzell
Dressler, Herbert, Richter am Finanzgericht, Hamburg
Düll, Günther, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Nördlingen
Ebeling, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hannover
Eckert, Franz, Dr., Rechtsanwalt, Lehrbeauftragter, Baden
Eger, Othmar, Steuerberater, Oberndorf am Neckar
Eggemann, Wolfgang, Steuerberater, Düsseldorf
Egger, Josef, Dipl.-Kfm., Ltd. Regierungsdirektor, Münster
Eggesiecker, Fritz, Dipl.-Kfm., Steuerberater, Erftstadt-Liblar
Ehrnsperger, Hubert, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Berlin
Eicher, Hans, München
Eichborn, Franz-Ferdinand, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf
Eickhoff, Friedrich-Wilhelm, Steuerberater, Wuppertal
Eiselsberg, Maximilian, Dr., Rechtsanwalt, Wien
Engert, Eckart, Rechtsanwalt und Steuerberater, Memmingen
Entringer, Fernand, Dr., Rechtsanwalt, Luxembourg
Esch, Günter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Wuppertal
Escher, Karl-Ernst, Dr., Richter am Amtsgericht, Wuppertal
Esser, Willy, Dr., Düsseldorf
Eulerich II, Michael, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Münster
Everding, Karl F., Dr., Rechtsanwalt, Hannover
Falter, Rudolf, Dr., Steuerjurist, München
Faust, Herbert, Vizepräsident des Finanzgerichts, Köln

- Fedderson*, Dieter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt
Federmann, Hans-Wolfgang, Dr., Regierungsrat, Lippstadt
Fein, Wolfgang, Dr., Regierungsdirektor, Bayreuth
Feldmeier, Theodor, Rechtsanwalt und Notar, Münster
Felix, Günther, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Finken, Jürgen, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Krefeld
Fischer, Helmut L., Dr., Dipl.-Volkswirt, Rechtsanwalt und Steuerberater, Kitzingen
Fischer, Peter, Dr., Richter am Finanzgericht, Düsseldorf
Fischer, Robert, Regierungsassessor, Esslingen
Flaemig, Christian, Dr., Ordentl. Professor, Marburg
Fleck, Heinrich, Rechtsanwalt, Karlsruhe
Flockermann, Paul Gerhard, Oberfinanzpräsident, Hannover
Förster, Martin, Regierungsdirektor, Bornheim-Roisdorf
Forst, Christian, Regierungsdirektor, Niederkassel
Francksen, Meent W., Dr., Regierungsrat, Düsseldorf
Freckmann, Heinz, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Coesfeld
Freitag, Jens, Frankfurt
Friauf, Karl Heinrich, Dr., Ordentl. Professor, Bensberg-Frankenforst
Frick, Jörg, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Stuttgart
Friedrich, Günter, Dr., Geschäftsführer, Freiburg
Friedrich, Klaus, Dr., Rechtsanwalt, Mannheim
Fritsch, Werner, Dr., Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater, Wien
Frotscher, Gerrit, Dr., Rechtsanwalt, Hamburg
- Gaier*, Richard, Mag. Mag. Dr., Steuerberater, Wien
Gassner, Wolfgang, Dr., Universitätsprofessor, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Wien
Gast-de Haan, Brigitte, Dr., Rechtsanwältin, Rendsburg
Gebel, Dieter, Richter am Finanzgericht, Neustadt a. d. Weinstraße
Geeb, Franz W., Dr., Finanzpräsident, Koblenz
Gefäller, Wolfgang, Dr., Steuerreferent, Bonn-Bad Godesberg
Geist, Günter, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, Gauting
Gellner, Elmar, Hauptgeschäftsführer, Bonn
Geppaart, Chris, Dr., Ordentl. Professor, Tilburg
Gerger, Hans, Dr., Univ.-Assistent, Graz
Gerlach, Karl-Heinz, Betriebswirt grad., Steuerbevollmächtigter, Münster
Gimmler, Karl-Heinz, Rechtsreferendar, Koblenz
Glauflügel, Bert, Regierungsdirektor, Schwaigern
Glenk, Heinrich, Dipl.-Volkswirt, Richter am Finanzgericht, Langenfeld

- Glutz*, Herbert, Dr., Steuerberater, Wien
Goegge, Harald, Berlin
Gögerle, Werner, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Stuttgart
Görlich, Wolfgang, Dr., Geschäftsführer, Berlin
Görs, Hartmut, Rechtsreferendar, Augsburg
Gondert, Heinz-Günter, Assessor, Steuerberater, Bingen
Goutier, Klaus, Dozent, Siegburg
Gräser, Waldemar, Steuerberater, Bremen
Grafinger, Hermann, Steuerberater, Linz
Gramatke, Hans-Joachim, Oberregierungsrat, Berlin
Grieger, Wolfgang, Rechtsanwalt, Flensburg
Grimme, Andreas C., Assessor, Offenburg
Groh, Manfred, Dr., Professor, Richter am Bundesfinanzhof, Burgdorf-Ehlershausen
Groll, Rüdiger, von, Vors. Richter am Finanzgericht, Preetz
Groos, Hartmut, Bonn
Grube, Georg, Dr., Vors. Richter am Finanzgericht, München
- Haarmann*, Hans, Ministerialrat, Bad Honnef
Haarmann, Wilhelm, Dr., Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Rechtsanwalt, München
Haas, Franz Josef, Rechtsanwalt und Notar, Bochum
Hach, Thomas, Dr., Rechtsanwalt, Braunschweig
Härer, Lothar, Dr., Wirtschaftsprüfer und Rechtsanwalt, Coburg
Hahn, Hans-Heinrich, Regierungsrat, Braunschweig
Hahn, Hartmut, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hagen
Hammerstein, Rolf-H., Rechtsanwalt und Wirtschaftsprüfer, Hamburg
Hanckel, Götz, Rechtsanwalt, Essen
Harenberg, Friedrich E., Dr., Regierungsrat, Ronnenberg
Harms, Karl-Peter, Richter am Finanzgericht, Hamburg
Harms, Monika, Richterin am Landgericht, Hamburg
Harrer, Hermann, Dr., Rechtsanwalt, Lörrach
Heber, Hans-Joachim, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf
Heeser, Günther, Dr., Rechtsanwalt, Krefeld
Heichen-Kunze, Christfriede, Regierungsrätin, Berlin
Heilmaier, Eberhard, Dr., Wirtschaftsprüfer, Steuerberater und Rechtsanwalt, Krefeld
Heinemann, Gerd, Regierungsrat, Berlin
Heinze, Gerhard B., Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt

- Helmert*, Friedrich, Assessor, Heidelberg
Helml, Martin, Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Linz
Hemmelrath, Alexander, Dr., Rechtsanwalt, München
Henninger, Michael-Peter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt
Hessler, Klaus, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bochum
Hetl, Hanns, DDr., Finanzpol. Referent, Wien
Heuer, Carl-Heinz, Dr., Rechtsanwalt, Königstein
Heydt, Volker, Verwaltungsrat EG-Kommission, Köln
Heyll, Ulrich, Dr., Steuerberater, Berlin
Heyng, Eduard, Steuerberater, Düsseldorf
Hidien, Jürgen W., Dr., Coesfeld
Hieber, Otto, Verwaltungsrat EG-Kommission, Brüssel
Hieber, Rudolf, Steuerberater und Assessor, Reutlingen
Hiltner, Norbert, Regierungsdirektor, Dänisch Nienhof
Hintze, Hans-Rüdiger, Dr., Rechtsanwalt und Notar, Bremen
Hintzen, Lothar, Dr., Richter, Bonn
Höbn, Ernst, Dr., Hochschulprofessor, Kronbühl
Hönig, Gilbert, Steuerberater, Soest
Hofmann, Ruth, Dr., Richterin am Bundesfinanzhof, München
Hollatz, Günter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt
Hollerbaum, Alexander, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Köln
Holz, Willy, Rechtsanwalt, Düsseldorf
Horlemann, Heinz-Gerd, Diplom-Finanzwirt, Verw.-Dipl., Herzogenaurach
Horn, Ullrich, Regierungsrat, Offenbach
Horschitz, Harald, Dr., Professor, Fachhochschullehrer, Ludwigsburg
Horst, Helmut, Steuerberater, Düsseldorf
Hoyer, Jürgen Henrich, Regierungsdirektor, Wuppertal
Huberti, Emmerich M., Steuerberater, Trier
Huchatz, Wolfgang, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Münster
Hübner, Sigwart, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Leinfelden-Echterdingen
Ivens, Heinrich, Richter am Finanzgericht, Pinneberg
Jähnike, Götz Uwe, Richter am Finanzgericht, Mönkeberg
Jakob, Wolfgang, Dr., Ordentl. Professor, München
Jacobi, Peter, Rechtsanwalt, Köln
Janell, Hans-Joachim, Rechtsanwalt und Notar, Essen
Jansen, Alfred, Dr., Regierungsdirektor, Aachen
Jelinek, Claus, Dr., Richter am Finanzgericht, Kiel

Jenetzky, Johannes, Dr., Professor an der Fachhochschule Finanzen,
Sternenfels

Jessen, Uwe, Dr., Präsident des Finanzgerichts, Berlin

Jürgens, Günter, Dr., Ministerialrat, Siegburg

Kabrs, Hermann, Steuerberater, Hamburg

Kammann, Evert, Dipl.-Kfm., Lehrbeauftragter, Nürnberg

Kaneko, Hiroshi, Prof., University / Faculty of Law Hongo, Tokio

Kauffmann, Walter, Dr., Richter am Finanzgericht, Hamburg

Kebschull, Hans Helmut, Dr., Steuerberater, Bielefeld

Kempermann, Michael, Dr., Richter am Finanzgericht, Bonn

Kempf, Uwe, Dr., Regierungsdirektor, Hamburg

Kemsat, Wolfgang, Dipl.-Kfm., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater,
Reinbek

Keßler, Rainer, Regierungsdirektor, Meckenheim

Keßler, Rüdiger, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München

Kienemund, Andreas, Regierungsrat z. A., Kerpen

Kimura, Konosuke, LL. M., Dozent für Steuerrecht, Bunkyo-Ku, Japan

Kirchhof, Paul, Dr., Ordentl. Professor, Heidelberg

Kitzinger, Manfred, Notar, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt

Kiuppis, Viktor, Steuerberater, Bremen

Klasen, Volker, Regierungsrat, Nordkirchen

Klasmeyer, Bernd, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln

Klauser, Werner, Richter am Finanzgericht, Karlsruhe

Klein, Franz, Dr., Professor, Präsident des Bundesfinanzhofs, München

Klöcker, Reinhold, Steuerberater, Bonn

Klüting, Hans, Rechtsanwalt, Dortmund

Knepper, Karl-Heinz, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
München

Knieper, Kunibert E., Dr., Steuerberater, Wickede/Ruhr

Knievel, Karl-Heinz, Dr., Regierungsdirektor, Paderborn

Knobbe, Dietrich, Dr., Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuerbera-
ter, Bonn

Knobbe-Keuk, Brigitte, Dr., Ordentl. Professor, Bonn

Koch, Hanns-Reimer, Dr., Richter am Finanzgericht, Vorderstedt

Koch, Hellmut-Ehrhart, Regierungsdirektor, Berlin

Koch, Karl, Dr., Institut Finanzen und Steuern, Bonn

Köbn, Rolf P., Düsseldorf

König, Andreas, Steuerberater, Montabaur

König, Ansgar, Regierungsrat, Esslingen a. Neckar

König, Faustin W., Rechtsanwalt und Steuerberater, Köln

- Kobler*, Richard, Regierungsdirektor, Meckenheim
Koblmann, Günter, Dr., Ordentl. Professor, Köln
Koneczny, Walter, Mag. Dr., Assistent und Steuerberater, Wien
Korfmacher, Michael, Rechtsanwalt und Steuerbevollmächtigter,
Düsseldorf
Koschmieder, Lutz, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Wiesbaden
Krafft, Georg, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Au i. d. Hallertau
Kraft, Wolfgang, Dr., Präsident des Hessischen Finanzgerichts, Kassel
Kramer, Bernhard, Dr., Regierungsdirektor, Leinfelden-Echterdingen
Kramer, Jörg-Dietrich, Dr. LL. M., Dozent und Rechtsbeistand, Siegburg
Krauss, Rolf, Oberregierungsrat, Neumünster
Kreile, Reinhold, Dr., MdB, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
Bonn
Kreppel, Thomas, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München
Kröger, Horst, Dr., Richter am Finanzgericht, Neustadt
Kroppen, Heinz M., Dr., Rechtsanwalt am Oberlandesgericht, Düsseldorf
Krug, Alfred, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt
Krumland, Jürgen, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf
Kruse, Heinrich Wilhelm, Dr., Ordentl. Professor, Bochum
Küchler, Carl, von, Rechtsanwalt, Hamburg
Küffner, Peter, Dr., Wirtschaftsprüfer, Steuerberater und Rechtsbeistand,
Landshut
Kühne, Karsten, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bremen
Küntzel, Wolfram, Regierungsrat, Meerbusch
Kublmann, Heinz, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
Hamburg
Kullen, Rainer, Rechtsanwalt und Steuerberater, Sindelfingen
Kumpf, Dr., Steuerabteilung Deere und Company, Mannheim
Kunert, Bernhard, Steuerberater, Köln
Kunert, Horst, Steuerberater und Rechtsbeistand, Itzehoe
Kunz, Peter W., Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Münster
Kupsch, Werner, Dr., Richter am Finanzgericht, Köln
Kussmann, Manfred, Dr., Regierungsdirektor, Dozent an der Fachhoch-
schule für Finanzen, Nordkirchen
Kutz, Werner, Leitender Regierungsdirektor, Berlin

Lambrecht, Claus, Dr. LL. M., Richter am Finanzgericht, Düsseldorf
Land, Rolf, Richter am Finanzgericht, Köln
Landsmann, Georg Friedrich, Vizepräsident am Finanzgericht, Preetz
Lang, Joachim, Dr., Ordentl. Professor für Finanz- und Steuerrecht,
Darmstadt

- Langbein*, Volker, Dr., Rechtsanwalt, stellv. Abteilungsdirektor,
Ludwigshafen
- Lange*, Manfred, Assessor, Hannover
- Langner*, Joachim, Wirtschaftsberater, Bergisch Gladbach
- Langobir*, Thomas G., Referendar, Münster
- Laube*, Konrad, Ministerialrat, Bonn-Buschdorf
- Laudan*, Diether, Dr., Weinheim
- Laule*, Gerhard, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt
- Lauprecht*, Gottfried, Dr., Rechtsanwalt und Notar, Kiel
- Lechner*, Eduard, Dr., Dr., Steuerberater, Dozent, Wien
- Lehmann*, Horst, Dr., Vorstandsmitglied, Essen
- Leiber*, Kurt, Dr., Ministerialrat, Krefeld
- Lemberg*, Tidemann Ulrich, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater,
Hamburg
- Lencer*, Jan Jürgen, Steuerbevollmächtigter, Löhne
- Ley*, Ursula, Dr., Wissenschaftliche Mitarbeiterin, Köln
- Liedtke*, Helmut D., Dr., Steuerreferent, Leonberg
- Lieser*, Joachim, Dr., Cheflektor, Rechtsanwalt, Köln
- Lipps*, Wolfgang, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Berlin
- List*, Heinrich, Dr., Professor, Präsident des Bundesfinanzhofs a. D.,
München
- Löhnig*, Bernd, Dr., Direktor des Abgeordnetenhauses, Berlin
- Lobse*, Gabriele, Regierungsrätin, Berlin
- Lobse*, W. Christian, Richter am Finanzgericht, München
- Longin*, Franz, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Stuttgart
- Looch*, Jann Dirk, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Kassel
- Loos*, Gerold, Dr. Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
- Lopau*, Mechthild, Lektorin, Köln
- Lopitzsch*, Gerhard, Dipl.-Kfm., Wirtschaftsprüfer, Steuerberater,
Heidelberg
- Loritz*, Karl-Georg, Dr., Professor, Konstanz-Wallhausen
- Luchterhandt*, Hans Friedrich, Dr., Rechtsanwalt, München
- Ludwig*, Werner, Leitender Regierungsdirektor, Kiel
- Lüdicke*, Jochen, Dr., Rechtsanwalt, Würzburg
- Lüdicke*, Jürgen, Dr., Assessor, Hamburg
- Lütke*, Albert, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt
- Lyding*, Jürgen, Vorsteher FA, Groß-Gerau
- Macher*, Ludwig, Dr., Regierungsdirektor, Hechendorf
- Maeder*, Gerhard, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hamburg
- Manfreda*, Heinz, Dr., Dipl.-Kfm., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Wien

- Manhardt*, Ilse, Dr., Steuerberaterin, Wien
Martens, Joachim, Dr., Vizepräsident des Finanzgerichts, Berlin
Martin, Suse, Dr., Richterin, Esslingen
Marx, Eckhard, Regierungsrat z. A., Haltern
Masset, Elmar, Steuerbevollmächtigter, Lörrach
Materne, Manfred, Regierungsrat, Augsburg
Mathiak, Walter, Richter am Bundesfinanzhof, München
Mayr, Karl, Dr., Steuerberater, München
Meeth, Rüdiger U., Rechtsanwalt, Wiesbaden
Meier, Adolf, Dr., Notar, Weißenburg i. Bay.
Meilicke, Heinz, Dr., Honorarprofessor, Rechtsanwalt und Steuerberater,
Bonn
Meincke, Jens Peter, Dr., Ordentl. Professor, Köln
Mellinghoff, Rudolf, Wissenschaftlicher Mitarbeiter, Heidelberg
Menck, Thomas, Ministerialrat, Bonn
Mennel, Annemarie, Dr., Ministerialrätin, Bonn
Menze, H. F., Frankfurt
Merkenich, Kurt, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Düsseldorf
Meyn, Kurt, Steuerberater, Herford
Mittelsteiner, Karl-Heinz, Steuerberater, Hamburg
Möhrle, Sigwart, Dr., Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Hamburg
Mösbauer, Heinz, Prof. Dr., Speyer
Mössner, Jörg Manfred, Dr., Ordentl. Professor, Ahrensburg
Mohr, Hartmut, Dr., Nürnberg
Mohr, Konrad, Dr., Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater,
Frankfurt
Montag, Heinrich, Dipl.-Kfm., Düsseldorf
Monz, Gerhard, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Berlin
Motte, Hans de la, Dr., Leitender Regierungsdirektor, Norderstedt
Müffelmann, Herbert, Dr., Rechtsanwalt und Notar, Bremen
Müller, Felix, Ministerialdirigent, Königswinter
Müller, Wolf, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Kelkheim-Münster
Müller, Wolf-Dietrich, Regierungsrat, Dinslaken
Müller, Wolfgang, Steuerberater, Lemgo
Müller-Dott, Johannes Peter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuer-
recht, Frankfurt
Müller-Machens, Gerhard, Regierungsdirektor, Berlin
Müller-Peddinghaus, Hartmut, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuer-
recht, Duisburg
Murai, Tadashi, Dr., Ordentl. Professor, Osaka-Fu-Japan
Mußgnug, Reinhard, Dr., Ordentl. Professor, Heidelberg

- Närger*, Günther, Steuerbevollmächtigter, Salzkotten
Naumann, Gottfried, Steuerberater, Stade
Neuhof, Manfred, Assessor, Düsseldorf
Neumann, Nikolaus, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Aachen
Neumann, Siegfried, Rechtsanwalt und Steuerberater, Celle
Nieland, Michael, Oberregierungsrat, Bonn-Bad Godesberg
Niemeyer, Gisela, Dr., Richterin am Bundesverfassungsgericht, Bonn
Nikoleit, Alfred, Finanzgerichts-Präsident a. D., Kiel
Northmann, Rolf-Joachim, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
Hamburg
Nottelmann, Edgar, Steuerberater, Siegburg
Oehler, Günther, Steuerberater, Rechtsbeistand, Sersheim
Oepen, Wilhelm, Regierungsdirektor, St. Augustin
Oertel, Reiner, Dr., Regierungsrat, Bad Kissingen
Orator, Heinrich, Dr., Rechtsanwalt, Wien
Orlopp, Gerd L., Ministerialrat, Bonn-Röttgen
Orth, Manfred, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Rockenberg
Osten, Dinnies von der, Dr., Rechtsanwalt und Notar, Essen
Osterloh, Lerke, Dr., Hochschulassistentin, Berlin
Oswald, Wolfgang, Rechtsanwalt, Pfarrkirchen
Otto, Klaus, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Nürnberg
Pelka, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Köln
Peltner, Alexander, Rechtsanwalt, Richter, München
Perske, E.-M., Rechtsanwalt, Frankfurt
Peter, Karl, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Recklinghausen
Pensquens, Herbert, Dr., Professor, Rösrath
Pezzer, Heinz-Jürgen, Richter, Ettlingen
Pfeiffer, Thomas, Dr., Richter am Finanzgericht, Kiel
Pfitzner, Klaus, Regierungsrat, Alfter-Oedekoven
Philipowski, Rüdiger, Dr., Professor, Rechtsanwalt und Steuerberater,
Alfter-Oedekoven
Picard, Holger, Steuerberater, Köln
Piltz, Detlev Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
Königswinter
Pinne, Horst, Richter am Finanzgericht, Neustadt
Plate, Horst G., Steuerberater, Ganderkesee
Plückerbaum, Rudolf, Dr., Abt.-Direktor der Oberfinanzdirektion, Münster
Pöllath, Reinhard, LL. M., Rechtsanwalt, München
Pohl, Gerd, Staatsanwalt, Köln
Pollmann, Erika, Dr., Regierungsdirektorin, Mülheim/Ruhr

- Ponschab*, Reiner, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
München
- Pott*, Hans-Michael, Dr., Wiss. Assistent, Hannover
- Probst*, Ulrich, Dr., Oberregierungsrat, München
- Pump*, Hermann, Regierungsrat, Berlin
- Rainer*, Thomas, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
- Ramackers*, Arnold, Oberregierungsrat, Erkrath
- Ramer*, Rudolf A., Steuerberater, Würzburg
- Ranft*, Eckart, Präsident des Finanzgerichts, Bremen
- Rasenack*, Christian, Dr., Ordentl. Professor, Berlin
- Raupach*, Arndt, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München
- Redecker*, Winfried, Steuerberater, Wetzlar
- Reger*, Gerhard, Dipl.-Volkswirt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater,
Frankfurt
- Reim*, Hartmut, Vors. Richter am Finanzgericht, Bonn
- Reiß*, Wolfram, Dr., Regierungsdirektor, Lüdinghausen
- Reuss*, Tilman, Regierungsdirektor, Gräfelting
- Reuter*, Hans-Peter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
Königstein/Taunus
- Reuter*, Horst, Richter am Finanzgericht, Mettmann
- Revisions- und Treuhand GmbH Ostwestfal.*, Wirtschaftsprüfer- und
Steuerberatungs-Gesellschaft, Bielefeld
- Riechmann*, Klaus-Joachim, Wiss. Mitarbeiter, Minden
- Rieker*, Klaus J., Rechtsanwalt und Steuerberater, Heppenheim-Oberlanden
- Ritter*, Wolfgang, Syndikus, Frankenthal/Pfalz
- Röchlingsche Treuhandgesellschaft*, Mannheim
- Rölig*, Jürgen, Steuerbevollmächtigter, Köln
- Rönitz*, Dieter, Präsident des Finanzgerichts, Kaarst
- Rössler*, Gerhard, Richter am Finanzgericht, Heidelberg
- Röver*, Ruprecht, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater,
Berlin
- Roller*, Alfred, Dr., Dipl.-Volkswirt, Steuerberater, Stuttgart
- Rosenberg*, Helene, Steuer-Juristin, Düsseldorf
- Roth*, Heinrich, Regierungsdirektor, Trier-Ruwer
- Rotthege*, Georg, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
Meerbusch
- Ruban*, Reinhild, Richterin am Finanzgericht, München
- Rudloff*, Herbert, Vors. Richter am Finanzgericht, Neustadt a. d. Wein-
straße
- Rudolph*, Günther, Referent LFM Hessen, Taunusstein

- Rüber*, Bernd, Dr., Regierungsrat, Tübingen
Rüber, Hans-Josef, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Rüssmann, Bernd, Dr., Rechtsanwalt, Bensheim
Runge, Berndt, Dr., Regierungsdirektor, Bornheim-Hemmerich
Ruppe, Hans Georg, DDr., Universitätsprofessor, Graz
- Saalfeld*, Uwe, Freiherr von, Rechtsanwalt, München
Safarik, Frantisek J., eidgen. dipl. Steuerexperte, Basel
Saldern, von, Albrecht, Dr., Richter am FG, Düsseldorf
Salditt, Franz, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Neuwied
Sammern-Frankenegg, Hansjörg, Dipl.-Kfm., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Innsbruck
Sauer, Gisbert, Rechtsbeistand, Berlin
Schall, Herbert, Dr., Vors. Richter am Finanzgericht, Neustadt a. d. Weinstraße
Scharfe, Günter, Rechtsanwalt und Steuerberater, Hagen
Schaumburg, Harald, Dr., Rechtsanwalt, Bonn-Bad Godesberg
Schaumburg, Heide, Dr., Regierungsrätin, Bonn-Bad Godesberg
Scheel, Peter, Dr., Regierungsdirektor, Dortmund
Scheidle, Günther, Dr., Wirtschaftsprüfer, Rechtsanwalt, Steuerberater, Augsburg
Schelle, Diether, Stuttgart
Schellmann, Gottfried, Steuerberater, Brunn
Schewe, Hanns-Wolfgang, Rechtsanwalt und Steuerberater, Stuttgart
Schick, Walter, Dr., Ordentl. Professor, Nürnberg
Schilli-Frank, Dagmar, Oberregierungsrätin, Essen
Schlagheck, Bernhard Stephan, Beeck
Schleifenbaum, Heinrich, Dr., Rechtsanwalt und Notar, Siegen
Schlütter, Egon, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Schmid, Jakob, Rechtsreferendar, Mainz
Schmidt, Hans Martin, Dr., Verleger, Köln
Schmidt, Joachim, Regierungsrat, Köln
Schmidt, Ludwig, Dr., Professor, Richter am Bundesfinanzhof, Baldham
Schmitt, Karl-Heinz, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Salzgitter
Schmitz, Peter, Rechtsanwalt, Siegen
Schoeck, Karl, Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Bayreuth
Schoeck, Thomas A. H., Dipl.-Volkswirt, Oberregierungsrat, Moosburg
Schönberg, Rüdiger, Frhr. von, Dr., Richter am Finanzgericht, Meerbusch
Schönwandt, Jens Carsten, Regierungsdirektor, Freiburg

- Scholsem*, Jean-Claude, Dr., Universitätsdozent, Grace-Hollogne
Scholtz, Rolf-Detlev, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Scholz, Michael, Fachanwalt für Steuerrecht, Hamburg
Schott, Karl-Heinz, Steuerberater, Marktleuthen
Schreven, Bernhard, Dr., Fachhochschullehrer, Aachen
Schrouff, Josef Wilhelm, Richter am Finanzgericht, Köln
Schürer-Waldheim, Reinhold, Dr., Steuerberater, Wien
Schütz, Karl-Hermann, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Weinheim
Schultheis, Peter, Steuerberater, Bad Wildungen
Schulze zur Wiesche, Dieter, Dr., Regierungsdirektor, Nordkirchen
Schulze-Balluf, Bärbel, Richterin am Verwaltungsgericht, Köln
Schulze-Osterloh, Joachim, Dr., Ordentl. Professor, Berlin
Schumacher, Detlef, Dr., Professor, Steuerberater, Krummhörn
Schumacher, Hans-Jürgen, Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater,
Münster
Schumann, Erich, Rechtsanwalt, Bonn
Schuster, Herbert, Dr., Professor, Beideter Wirtschaftsprüfer und Steuer-
berater, Wien
Schwakenberg, Friedrich-Karl, Dr., Düsseldorf
Schweda, Joachim, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
Mülheim/Ruhr
Schwichtenberg, Knut W., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Schwochert, Klaus K., Professor, Nordkirchen
Seeger, Siegbert, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Seest, Jan, Rechtsanwalt, München
Seibold, Felix, Rechtsanwalt, München
Sieber, Roland, Steuerberater, Korntal-Münchingen
Siegel, Stefan, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Siska, Werner, Dr., Steuerberater, Wiener Neustadt
Slawik, Siegfried, Dipl.-Kaufmann, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater,
Erfstadt-Liblar
Söffing, Günter, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, Taufkirchen
Söhn, Hartmut, Dr., Ordentl. Professor, Passau
Soll, Hans-Joachim, Regierungsrat, Friedrichsdorf
Sommer, Michael, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, München
Spanner, Hans, Dr., Ordentl. Professor, München
Speck, Wolfgang, Regierungsdirektor, Kiel
Stadie, Holger, Dr., Professor an der Fachhochschule für Öffentl. Verwal-
tung, Hamburg
Stäuber, Hans-Wilkin, Dr., Ministerialdirigent, Bonn-Holzlar
Stakemann, Hartwig, Dr., Präsident des Finanzgerichts, Burgwedel

- Stecher*, F. A., Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Römerberg
Steckel, Kurt-Holger, Rechtsanwalt am Oberlandesgericht, Düsseldorf
Steuck, Hellmut, Richter am Finanzgericht, Düsseldorf
Steinhilper, Volker, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Heidelberg
Stiegele, Eberhard, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
Ravensburg
Stöcker, Ernst Erhard, Dr., Richter am Finanzgericht, Köln
Stödter, Helga, Dr., Rechtsanwältin, Legationsrätin a. D., Wentorf b.
Hamburg
Stoll, Gerold, Dr., Universitätsprofessor, Wien
Stollfuß, Wolfgang, Verleger, Bonn
Stolterfoht, Joachim N., Prof. Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuer-
recht, Freiburg
Stolze, Heinz, Dipl.-Volkswirt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater,
Emsdetten
Streck, Michael, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Ströfer, Joachim, Assessor, Wiss. Assistent, Bonn
Stümpel, Horst, Dortmund
Sturies, Rainer, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Heidelberg
Süchting, Hans-Peter, Finanzpräsident, Kiel
Sunder-Plassmann, Reinhard, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Tanzer, Michael, Dr., Universitätsdozent, Wien
Targan, Norbert, Rechtsanwalt und Steuerberater, Hamburg
Taucher, Otto, Mag. Dr., Assistent, Graz
Theil, Clemens, Dr., Rechtsanwalt, München
Thiel, Jochen, Dr., Ministerialrat, Kaarst
Thiel, Rudolf, Dr., Ministerialdirigent, Düsseldorf
Thode, Gerhard, Regierungsdirektor, Reinbek
Thumfart, Bruno, Sachgebietsleiter, Schwäbisch-Gmünd
Tiedtke, Klaus, Dr., Ordentl. Professor, Würzburg
Tillen, Walter, Präsident des Finanzgerichts, Köln
Tipke, Klaus, Dr., Ordentl. Professor, Köln
Todt, Johann Ludwig, Dipl.-Kfm., Wirtschaftsprüfer, Hamburg
Torggler, Hellwig, Dr. Dr., Rechtsanwalt, Wien
Treuband- und Revisionsgesellschaft, Alpenländische, Wirtschaftsprüfer- und
Steuerberatungs-Gesellschaft, Wien
Troll, Max, Dr., Ministerialrat, Bonn
Trzaskalik, Christoph, Dr., Ordentl. Professor, Ockenheim
Uelner, Adalbert, Dr., Ministerialdirektor, Bonn
Ublig, Sigmar, Dr., Regierungsdirektor, Berlin

- Vallender*, Klaus A., Dr., Dozent, Trogen
Vogel, Hans, Präsident des Finanzgerichts Baden-Württemberg, Karlsruhe
Vogel, Hans-Heinrich, Dr., Universitätslektor, Lund, Schweden
Vogel, Klaus, Dr., Ordentl. Professor, München
Vogelsang, Horst, Ministerialrat, Siegburg
Voss, Reimer, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Hamburg
- Waas*, Georg, Syndikus, Ulm
Wachenhausen, Manfred, Dr., Regierungsdirektor, Bonn
Wallenstätter, Alfred, Höchberg
Wallenstätter, Sigrid, Höchberg
Walter, Otto L., Dr., Professor, Attorney at Law, München
Walz, W. Rainer, Dr., Ordentl. Professor, Hamburg
Walzer, Klaus, Dipl.-Kaufmann, Wiss. Assistent, Berlin
Wannemacher, Wolfgang, Rechtsanwalt, München
Wartner, Otto, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München
Wassermeyer, Franz, Prof. Dr., Richter am Bundesfinanzhof, St. Augustin
Weber, Harald, Dr., Ordentl. Professor, Bielefeld
Weber, Hermann, Dr., Rechtsanwalt, Bad Vilbel
Weber-Grellet, Heinrich, Dr., Oberregierungsrat, München
Weckerle, Thomas, LL. M., Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, Hagen
Wegner, Jürgen, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Hamburg
Wendt, Rudolf, Prof. Dr., Trier
Wenzel, Christine Eleonore, Leiterin der Neckermann Steuerabteilung, Bad Vilbel
Wenzel, Helmut, Leitender Regierungsdirektor, Haan
Werner, Stefan M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Moers
Westermann, Wolfgang, Leitender Regierungsdirektor, Wuppertal
Widmann, Siegfried, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Wiedemann, Klaus, Rechtsanwalt und Steuerberater, Grünwald
Wiese, Friedrich, Steuerberater, Stadtlohn
Wildanger-Hofmeister, Gabriela, Dipl.-Volksw., Rechtsreferendarin, Mainz
Willemsen, Arnold, Rechtsanwalt, Brühl
Wingert, Karl-Dieter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bonn
Winter, Gerhard, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Mülheim/Ruhr
Winter, Hans, Graz
Wippich, Kurt, Steueramtmann, Berlin

Wirtz, Otto, Bornheim

Wölfinger, Heinrich, Rechtsbeistand und Steuerberater, Bad Homburg v.
d. Höhe

Woerner, Lothar, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München

Woblschlegel, Hanspeter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
Bremen

Wolff, Eberhard, Dr., Abteilungsdirektor, Köln

Wolff-Diepenbrock, W., Dr., Richter am FG, Köln

Wolter, Eckhard, Dipl.-Volkswirt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater,
Hamburg

Woltmann, Albrecht, Dr., Rechtsanwalt, Generalbevollmächtigter,
Nürnberg

Woring, Siegbert, Dr., Dipl.-Ökonom, Richter am Finanzgericht, Pulheim

Woring, Sigrid, Steuerberaterin, Pulheim

Worms, Martin J., Dr., Regierungsrat, Wasserlos

Wrede, Friedrich, Oberfinanzpräsident, Freiburg

Wüst, Hans Peter, Dr., Rechtsanwalt und Notar, Berlin

Wusowski, Peter, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Oldenburg

Zeitler, Franz-Joseph, Dr., Rechtsanwalt, Friedberg

Zeuschwitz, Friedrich, von, Dr., Ordentl. Professor, Gießen

Ziegler, Günther, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
München

Zitta, Rudolf, Dr., Rechtsanwalt, Salzburg

Namensregister

- Adam 10
Addington 4
Albert/Heitmann 120
Althoefer 41, 142, 149, 150, 159, 163,
166, 254, 264, 307, 308, 335
Althoefer/Schwarz 16, 261
Aplitz 44
Arens 159, 165
Arndt 20, 69, 70, 77, 78, 79
Bäuerlen 149, 150, 151, 158, 159, 160,
164, 165, 434, 446
- Bals 253
Bar, von 186, 345
Bauer 75
Baumbach/Lauterbach/Albers/Hart-
mann 319, 330, 338, 367, 369
Baumdicker 61, 64, 455
Becker, Enno 22, 71, 92
Becker/Wulfgramm 98
Becker-Schaffner 189, 190, 191
Beisse 118
Bender 198
Bergmann/Ferid 345, 346, 360
Berkowsky 200
Bertram 240
Bietmann 21
Bilsdorfer 99, 260, 449
Birk 21, 28, 101
Birkenfeld 69, 70, 82, 178, 183, 192,
245, 248, 314, 316, 318, 319, 321,
325, 331, 376, 378, 424, 425, 427,
460, 471
Bischoff 100, 101
Bley 100
Blomeyer 339
Blümich/Falk 26, 27, 33, 38, 40, 47,
51, 60, 161, 163, 179, 183, 195, 202,
253, 393, 399, 425
Boeck 27, 60
Böckstiegel/Schlafen 367
Boeker 450
Borchert 203
Borggrewe 225
- Bormann 56
Bornhaupt, von 42, 54, 55, 57, 61, 62,
73, 74, 125, 168, 172, 173, 233, 296,
300, 391, 393, 395, 396, 441, 447,
468, 469, 470
Brenne 27
Breuer 52
Brill 189
Bringewat 294
Brockhoff 448, 450
Brockmann 324
Brohm 193
Brozat 373
Bruschke 81
Buchheister 425, 460
Büchle 453, 458
Bühler 432
Bülow/Böckstiegel 367
Bull 193
Bunjes/Geist 113
- Caemmerer, von 186
Campenhausen, von 7
Campenhausen, von/Maunz/
Scheuner/Scholtissek 6
Canstein, von 432
Carl 457
Carlé 371
Charlier 446
Charlier/Schwarz 16
Clemens 207
Conradi 47
Costede 312
Crezelius 18, 59, 70, 85, 89, 91, 104,
185, 202, 464, 465, 466, 473
- Daviter 10
Delbrück 7
Diebold 293, 387, 389, 442, 444
Dietrich 133
Dilcher 213
Domann 405, 442, 444
Drenseck 19, 22, 24, 27, 37, 40, 41, 47,
48, 51, 53, 54, 55, 60, 80, 90, 92, 93,

- 94, 95, 96, 99, 100, 101, 102, 108,
 110, 113, 114, 115, 123, 130, 134,
 137, 138, 144, 145, 150, 152, 158,
 159, 161, 163, 164, 166, 167, 168,
 184, 192, 203, 204, 205, 253, 257,
 258, 263, 264, 265, 269, 275, 283,
 288, 290, 293, 294, 307, 315, 336,
 343, 345, 347, 352, 357, 359, 377,
 380, 382, 384, 388, 389, 391, 392,
 394, 395, 396, 398, 399, 405, 410,
 411, 412, 413, 414, 417, 418, 421,
 424, 425, 432, 433, 434, 437, 438,
 440, 442, 444, 446, 448, 449, 451,
 453, 454, 455, 458, 460, 466, 470,
 471, 472
 Dütz 189, 190
 Dumke 387, 389, 398, 399, 402

 Eggesiecker 451
 Eggesiecker/Eisenach/Schürner 455,
 457, 458
 Endlich 57
 Engisch 23, 248, 249
 Enneccerus/Nipperdey 248
 Erichsen/Martens 192
 Erman/Sirp 272
 Erman/Westermann, H. P. 107
 Erzberger 5, 6
 Esser 248
 Eyer mann/Fröhler 453

 Felix 77, 90, 182
 Feuerbaum 237
 Fichtelmann 158, 159, 160, 294, 394,
 399, 400
 Fischer 67
 Fleck 26
 Fleiner 432
 Flohr 44, 82
 Forsthoff 191, 196
 Franke 155
 Franzen/Gast/Samson 145, 156
 Friedrich 446
 Friedrichs 151
 Frotscher 394, 395, 396, 436, 439, 440,
 442, 444
 Frotscher/Herrmann 52, 61, 72
 Fuisting 3, 4, 29, 54, 57

 Gail 27
 Gamillscheg 112
 Gast-de Haan 59, 141, 199, 206, 398,
 446, 469, 470, 472, 473
 Gaul 181
 Gerber 448, 450
 Gernhuber 86, 103, 104
 Giloy 16, 18, 24, 28, 33, 41, 47, 49, 61,
 65, 88, 105, 178, 204, 209, 223, 226,
 227, 228, 230, 231, 264, 292, 384,
 385, 387, 389, 393, 405, 410, 426,
 438, 439, 442, 444, 449, 456, 460,
 464, 470, 471
 Glanegger 55
 Gmeiner 367
 Göldner 89
 Götz 203
 Gottwald 103, 104, 107, 108
 Gräber 250, 316, 321, 325, 453
 Groh 400
 Groll, v. 199, 431, 453, 457, 470, 471, 473
 Großfeld 2, 4
 Grube 19, 26, 27, 37, 47, 51, 61, 64, 90,
 177, 205
 Grunsky 96, 114, 189
 Günther 80
 Guth 292, 293, 460

 Haberkorn 28
 Hahn 150, 151, 153, 154, 224, 400
 Hain 359
 Hainmüller 316, 318, 319
 Hamer 155
 Hanau 101
 Hanau/Adomeit 100
 Hartmann 147, 434
 Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin
 283, 399
 Hartmann/Christians 37
 Hartz 153, 176, 178, 183, 271
 Hartz/Meeßen/Wolf 16, 24, 27, 33,
 34, 37, 38, 39, 47, 48, 51, 57, 61,
 143, 145, 150, 161, 162, 164, 184,
 202, 205, 221, 225, 229, 258, 259,
 261, 284, 293, 294, 298, 384, 385,
 388, 392, 393, 395, 396, 397, 400,
 404, 410, 416, 419, 422, 425, 434,
 437, 442, 444, 448, 460

- Hassemer 23
Hassold 28
Heilmaier 442
Heimburg, von 192, 193
Hein 378, 416, 425, 453, 460
Hein/Klug 458
Heinicke 31, 46, 47, 88, 89, 91, 106,
110, 260, 317, 399
Heinke 425, 460
Heinrichs 103
Heldrich 345
Hemmpel 5
Henke 248
Henssler 104
Herrmann 52, 61, 72
Herrmann/Heuer/Raupach 8, 13, 21,
22, 24, 26, 27, 31, 33, 34, 37, 38, 39,
40, 41, 47, 48, 49, 50, 51, 52, 54, 56,
60, 61, 64, 66, 71, 73, 87, 88, 92, 94,
95, 96, 98, 99, 100, 102, 105, 107,
108, 109, 110, 111, 114, 121, 124,
125, 128, 132, 133, 134, 135, 136,
137, 138, 142, 153, 160, 162, 166,
176, 192, 198, 203, 206, 342, 393,
399, 422, 425
Hild 455
Hildebrandt 442, 444
Hirschberg 70
Hofmann 108, 457, 458
Horowski/Althoefler 17, 24, 27, 68, 77
Hoyningen-Huene 100
Huber, E. R. 194
Hübschmann/Hepp/Spitaler 69, 78,
79, 81, 148, 150, 171, 173, 292, 293,
295, 300, 324, 332, 347, 348, 366,
389, 392, 394, 395, 396, 399, 402,
413, 414, 421, 432, 436, 437, 440,
441, 442, 444, 447, 448, 449, 452,
453, 457
Hueck, A. 99, 100
Hueck, A./Nipperdey, H. C. 25, 100,
272
Hueck, G. 26
Hußmann 67
Ipsen 191, 194, 446
Isele 187
Isensee 20, 23, 69, 77, 78, 79, 80, 81,
301, 313, 316
Jacobs 193
Jakob 22, 47, 52, 56, 61, 89, 92, 95,
108, 114
Janke 18, 144, 147, 149, 160, 168, 169,
204, 433, 434, 435, 436, 437, 442,
444, 448, 449, 451, 452, 460
Jansen 347
Jauernig/Teichmann 272
Jescheck 96
Jünemann 370
Katterbe 215, 230
Katzsch 448, 450
Kempermann 240
Kempff/Starke 134
Kieschke 379
Kindereit 97
Kirchhof 21, 74, 77
Kirchmann, von 118
Klein 309, 331, 333
Klein/Flockermann/Kühr 291, 294, 425
Klein/Orlopp 250, 293, 444, 450
Klempt 160
Klößner 253
Klöne 439
Knepper 41
Knobbe-Keuk 114
Koch 436, 437, 448, 450, 452
Koether 60, 61, 65, 66
Kollhosser 112
Konietzko 225
Konzen 91, 97, 99, 100, 101, 103, 104
Kopp 184, 185, 189
Kosin 154
Kraft 270, 272
Kramer 8, 11
Krautzberger 193
Kreft 196
Krejci/Ruppe/Schick 71
Kreussler 223
Kröger 42
Kruse 1, 12, 18, 52, 73, 74, 96, 182,
219, 220, 222, 226, 401, 441, 446,
468, 470, 474
Kuhlen 23

- Kühn/Kutter/Hofmann 399, 402, 415,
 421, 448, 451
 Kühnel 442
 Labus 90
 Lademann/Söffing/Brockhoff 142,
 149, 150, 159, 163, 166, 254, 264,
 393, 399
 Lang 15, 16, 18, 19, 29, 32, 69, 74, 75,
 90, 143, 158, 159, 165, 166, 184, 253,
 254, 255, 256, 257, 292, 294, 384,
 399, 408, 464, 465, 466
 Larenz 23, 28, 34, 35, 44, 90, 97, 106,
 249, 250, 295, 329, 443, 446
 Leenen 23
 Leibloh/Rinck/Hesselberger 70
 Leipold 321, 325, 338
 Lepke 189
 Lieb 21, 25, 27, 86, 206
 Littmann 20, 106
 Littmann/Bitz/Meincke 19, 26, 27, 31,
 37, 46, 47, 51, 54, 55, 64, 90, 96,
 121, 123, 125, 128, 129, 130, 132,
 134, 151, 177, 205, 258, 387, 389,
 394, 395, 399, 405, 425, 434
 Lohmann 69, 70
 Macher 439, 444
 Manke 312
 Marburger 25, 36
 Martens, Hans H. 256
 Martens, Joachim 52, 78, 152, 155,
 160, 161, 165, 248, 252, 253, 256,
 266, 267, 272, 292, 294, 298, 305,
 308, 310, 313, 314, 324, 328, 329,
 338, 339, 460
 Martens, Klaus-Peter 26, 101, 103, 104
 Martens, Wolfgang 193, 196
 Maunz/Dürig 176, 198, 309, 341
 Maurer 192, 193
 Mayer, Otto 443, 459
 Mayer-Maly 97
 Medicus 86, 88, 103, 112, 114
 Meincke 99
 Menck 347
 Mennacher 442
 Mennel 8, 9
 Merkenich 28, 46
 Mersmann 11
 Metzmaier 442, 444
 Meyer, B. 55, 416, 425, 460
 Meyer, Christian 223
 Meyer/Simon 458
 Miguel 2, 3
 Mihatsch 442, 444
 Mösbauer 447
 Mösch 446
 Möschel 106, 215, 219
 Molitor 25
 Motsch 325
 Mühl 111, 112
 Müller, Fr. 90
 Müller, Wigo 178, 182, 185, 189, 190,
 200
 Münch, von 192
 Münzberg 201
 Musielak 338
 Nell 325
 Neugebauer 37
 Neyer 240
 Nieland 31, 408, 409
 Niermann 49
 Nikisch 26
 Nipperday 186
 Nissen 49, 65
 Oeftering/Görbing 4, 16, 24, 26, 27,
 33, 34, 37, 39, 51, 61, 73, 88, 93, 94,
 105, 108, 110, 111, 113, 136, 142,
 143, 150, 152, 171, 254, 256, 261,
 264, 283, 284, 399
 Offerhaus 17, 19, 26, 27, 42, 46, 47,
 49, 50, 51, 57, 60, 61, 62, 63, 64, 65,
 66, 67, 68, 69, 95, 117, 118, 121,
 123, 125, 128, 129, 130, 131, 133,
 134, 135, 137, 138, 150, 151, 152,
 170, 171, 173, 237, 258, 259, 260,
 267, 282, 289, 292, 293, 295, 296,
 389, 391, 393, 399, 402, 413, 414,
 421, 433, 440, 441, 446, 447, 464,
 466, 467
 Ossenbühl 77, 156, 176, 193, 194, 196,
 197, 198, 199, 203, 341, 432

- Palandt/Heinrichs 103, 106
Palandt/Heldrich 345
Palandt/Putzo 112, 269, 270
Palandt/Thomas 196
Papier 449
Parczyck 20
Paus 55, 58
Pistorius 8
Pitt 4
Pitzcker 77
Pohmer/Jurke 21
Popitz 2, 3
Popp 203, 242
Popp/Albert 61, 68, 224
Prange 28
Pünder 5
Putzo 112, 269, 270
- Radbruch 207
Ranft 471
Ranft/Carstens 264, 267, 274, 275, 286, 295
Ranft/Lange 17
Rasenack 93, 94, 263, 267
Rau/Dürnwächter/Flick/Geist 113
Raupach 1, 2
Raupach/Tipke/Uelner 1, 2, 21, 78, 83
Redeker/von Oertzen 457
Reinhart 225
Reuter 21
Reuter/Martinek 86
Richter 108, 392
Riepen 6, 196, 254, 264, 267, 269, 271, 282, 294
Rönitz 317, 319, 321, 322, 329, 335
Rößler 55, 156, 405, 406, 426, 446, 460
Roggan 453
Rohlfing/Rewolle 189, 190
Rose 20
Rosenberg 325, 338
Rosenberg/Schwab 318, 321, 338
Roth 106
Rothstein 11
Rüthers 21
Runge 240
Rupp 192, 432
Ruppe 28, 29, 71, 72, 73, 74, 300
- Schäfer 186, 187
Schäfer/Bontz 199
von Schanz 29
Schaub 25, 26, 27, 97, 98, 99, 100, 108, 112, 113, 178, 189, 196, 206, 211, 212, 213, 231, 263, 264, 269, 275
Scheerbarth/Höffken 177
Scheuerle 181
Scheuner 6
Schick 7, 17, 28, 33, 38, 39, 94, 143, 145, 146, 147, 150, 151, 152, 154, 156, 176, 177, 195, 253, 255, 264, 265, 266, 287, 291, 292, 380, 382, 389, 391, 392, 394, 395, 396, 434, 441, 446, 448, 449, 451
Schieber 12, 241
Schindler 359
Schlarb 442, 444
Schlechtriem 186
Schmid 250, 312, 314, 321
Schmidt, Eberhard 55, 61, 235
Schmidt, J. 325, 339
Schmidt, Jürgen 185
Schmidt, L./Drenseck 22, 24, 27, 37, 40, 41, 47, 48, 51, 53, 54, 55, 60, 80, 90, 92, 93, 94, 95, 96, 99, 100, 101, 102, 108, 110, 113, 114, 115, 123, 130, 134, 137, 138, 144, 145, 150, 152, 158, 159, 161, 163, 164, 166, 167, 168, 184, 203, 204, 253, 257, 258, 263, 264, 265, 269, 275, 283, 288, 290, 293, 294, 307, 315, 336, 343, 345, 347, 352, 357, 359, 380, 382, 384, 391, 392, 394, 395, 396, 398, 399, 405, 410, 411, 412, 418, 424, 425, 433, 434, 437, 438, 440, 442, 444, 446, 448, 449, 451, 453, 454, 455, 458, 460
Schmidt, L./Heinicke 31, 46, 47, 88, 89, 91, 106, 110, 260, 317, 399
Schmidt, L./Seeger 92, 108, 114, 425
Schmidt-Liebig 20, 22
Schnorr von Carolsfeld 188, 206, 207
Scholz/Schneider 26
Schuhmann 253, 380, 389, 391, 437, 448, 451
Schumann/Leipold 318
Schwab 338

- Schwarz 253, 261, 290, 293, 387, 389,
434, 442, 444
Schwarz/Dumke 387, 389, 398, 399,
402
Schwarz/Frotscher 394, 395, 396, 436,
439, 440, 442, 444
Schwertner 101
Schwimmann 345
Seeger 92, 108, 114, 330, 331, 425
Segebrecht 46
Seibold 417, 419, 425, 432, 460
Seiter 100
Seitrich 54, 454, 458
Selb 206
Selent/Endres 240
Sieg 196
Sirp 272
Söffing 17, 19, 46, 61, 66, 76, 90, 94,
99, 115, 143, 146, 225, 226, 283
Söhn 42, 57, 69, 74, 78, 79, 80, 81, 300,
324, 332, 347, 348, 366, 432, 457,
458
Söllner 25, 99, 104
Soergel 111, 112
Soergel/Siebert 270, 272, 345
Späth 61, 125
Spiller 11, 12
Springguth 240
Staudinger 185, 186, 187, 213, 345
Stebut von 21
Stegmaier 448, 450
Stein, Freiherr vom 4
Stein/Jonas 201
Stein/Jonas/Schönke/Pohle 318, 367,
368
Steiner 192, 193, 195, 196, 203, 446
Stelkens/Bonk/Leonhardt 432, 443
Stephan 368
Stern 70, 95
Stöcker 167
Stolterfoht 17, 23, 24, 25, 26, 28, 59,
61, 62, 63, 64, 66, 67, 69, 71, 115,
123, 129, 130, 132, 134, 144, 149,
151, 159, 160, 164, 175, 180, 183,
187, 188, 200, 201, 206, 207, 257,
258, 261, 264, 265, 269, 272, 275,
278, 283, 292, 295, 297, 382, 433,
445, 452, 464, 470, 471, 472
Strassel 312
Strasser 120
Streck 22, 317
Strupp/Schlochauer 367
Strutz, Georg 2, 3, 4, 5, 6, 182, 201,
254, 432
Stuhldreier 420, 455
Sundheim 197
Swensson 230
Teichmann 272
Tettinger 192, 193
Thiel 442, 444
Thomas 196
Thomas/Putzo 319
Tiedtke 46, 55, 56, 57, 94, 96
Tillmann 241
Tipke 8, 20, 21, 22, 27, 28, 29, 32, 42,
46, 48, 56, 57, 61, 63, 64, 67, 69, 70,
74, 75, 83, 89, 92, 93, 96, 107, 118,
123, 139, 153, 165, 183, 266, 307,
327, 330, 446
Tipke/Kruse 7, 78, 144, 148, 154, 160,
170, 205, 217, 248, 265, 292, 293,
295, 301, 309, 311, 316, 319, 321,
322, 323, 324, 326, 331, 332, 338,
341, 348, 364, 365, 366, 367, 368,
369, 376, 388, 391, 392, 394, 395,
396, 399, 400, 402, 405, 413, 415,
421, 425, 432, 433, 434, 435, 436,
437, 439, 440, 441, 442, 443, 444,
447, 448, 449, 450, 451, 452, 453,
454, 455, 457, 458, 460
Töben 12, 237
Trzaskalik 91, 253, 342
Vocke 4, 7
Vogel, Klaus 28, 183, 193, 240, 366
Vogel/Wachenhausen 309
Voss 448, 450
Wagner, Adolf 2
Wahl 77
Wallis, von 399
Walz 70
Wank 21, 211, 213
Wassermeyer 42, 45, 53, 55, 57, 74,
261, 319, 458

- Weber, Hansjörg 178, 186, 188, 205
Weber, Hermann 449
Weber/Grellet 338
Weimar 3, 4, 6
Weise 10
Westerhoff 316, 324
Westermann, H. P. 104, 107
Wieczorek 368
Wiedemann 25, 27, 181, 187, 205, 272
Woerner 44
Woerner/Grube 311, 314
Wolf 259
Wolff 61, 63, 64, 132, 134
Wolff/Bachof 192, 310, 322
Wolff-Diepenbrock 46, 54, 55, 96
Zach 28, 33, 52, 60, 61, 63, 71, 86, 87,
88, 91
Zacharias/Rinnewitz 30
Zeiss 99
Zeitler 44, 82
Ziemer/Haarmann/Lohse/Beermann
308, 316, 341
Zimmermann 28
Zippelius 89
Zöller/Gmeiner 367
Zöller/Stephan 368
Zöllner 21, 25, 26, 91, 97, 98, 99, 100,
101, 103, 104
Zoepfel 197
Zuleeg 193

Sachregister

- Abführung der Lohnsteuer
 - s. Lohnsteuerabführung
- Absetzung für Abnutzung
 - PKW-Schaden bei Dienstfahrt 53
 - Quelleneinkünfte 54
 - Sachverhaltsprüfung 313
 - Werbungskosten 54
- Abtretung des Lohnanspruchs
 - s. Leistung an Dritte
- Änderungssperre nach Außenprüfung
 - gegenüber Arbeitgeber 440
 - gegenüber Arbeitnehmer 440
 - Haftungsbescheid 444
 - Pauschalierungssteuerbescheid 441
 - Umfang 442
- Altersversorgung
 - Beitragsleistung an Dritte, Arbeitslohn 107
 - Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit 108
- Amtsaufklärungspflicht
 - formelle Typisierung von Sachverhalten 316
 - Heranziehung von Erfahrungssätzen 315
 - Umfang 311
 - vereinfachte Sachverhaltsermittlung 310
 - Verletzung durch GNOFÄ 312, 314
 - Verstoß durch vereinfachte Sachverhaltsermittlung 320
 - zweifelhafte Tatsachenbehauptung 311
- Amtsermittlung
 - s. Sachverhaltsermittlung
- Amtsermittlungspflicht
 - Auslands Sachverhalt 363
 - Finanzgericht 340
- Amtshaftung
 - s. Staatshaftung
- Ampflichtverletzung
 - des Arbeitgebers 196
- Anerkennung
 - Bereicherungsanspruch des Arbeitgebers 407
 - Gegenstand 404
 - Rechtsnatur 404
 - Vollstreckung, Rechtsgrundlage 406
 - Zahlung auf nichtbestehende Forderung 407
 - Zweck 403
- Anlaufhemmung
 - Festsetzungsverjährung 147
- Anmeldung der Lohnsteuer
 - s. Lohnsteueranmeldung
- Annehmlichkeit
 - Arbeitgeberinteresse 63, 465
 - Arbeitskleidung 129, 466
 - Arbeitslohn 61, 126
 - Betriebskindergarten 130
 - Betriebsveranstaltung 134, 468
 - Essensfreibetrag 131, 467
 - fehlende Gegenleistung 126
 - Freitabak 132
 - geldwerter Vorteil 63, 128
 - Hausrunk 132
 - Jahreswagen 134
 - Lohnsteuerabzug 61, 70, 258
 - Mahlzeit 467
 - Personalrabatt 132
 - Privataufwand 466
 - Sachverhaltsermittlung 69
 - Schutzkleidung 129, 467
 - Sozialräume 128
 - Sportstätte 128
 - Steuerfreiheit 127, 465, 466
 - überwiegendes eigenbetriebliches Interesse 126, 465
 - unentgeltliche medizinische Betreuung 130
 - Verwendungszweck 65
 - Vorsorgeuntersuchung 131
 - Wohnungsüberlassung 135
 - Zinsersparnis 136
- Anrufungsauskunft
 - Ablehnung, Rechtsbehelf 394, 473
 - Anrufungsberechtigter 392

- Bergmannsprämie 393
- Berlinförderungsgesetz 393
- Bindungswirkung 393, 396
- Form 394
- Gegenstand 391
- Haftung des Arbeitgebers, siehe dort
- Rechtsbehelf 395
- Rechtsnatur 393, 473
- Rechtsschutz des Arbeitnehmers 386
- Vermögensbildungsgesetz 393
- vor Lohnsteuerabzug 289
- Zweck 391
- Anscheinsbeweis
 - Anwendungsbereich 319
 - Beweiserleichterung 319
- Antragsveranlagung
 - Festsetzungsfrist, Anlauf 436
 - Festsetzungsverjährung, siehe dort
- Anzeigespflicht
 - nicht einbehaltene Lohnsteuer 163
 - Sachbezüge über dem Barlohn 164
 - Selbstanzeige 164
- Arbeitgeber
 - Befugnisse beim Steuerabzug 266
 - Begriff 142
 - Beleihung des Arbeitgebers, siehe dort
 - Beweissicherungspflicht 275
 - Erkundigungspflicht beim Steuerabzug 157
 - Haftung des Arbeitgebers, siehe dort s. auch Haftungsbescheid
 - Hilfsorgan der Staatsverwaltung 154
 - Leiharbeit 256
 - Leistung durch Dritte, siehe dort
 - Lohnermittlung, Beweismaß 287
 - Lohnsteuerabführung, siehe dort
 - Lohnsteueranmeldung, siehe dort
 - Lohnsteuerkarte, Bindung 157
 - Lohnsteuerpflichtiger 213
 - nachträgliche Lohnsteuerübernahme 212
 - Pflichten aus dem Arbeitsverhältnis 263
 - Pflichten des Arbeitgebers, siehe dort
 - Pflichtverhältnis gegenüber Finanzbehörde 265
 - Pflicht zur Sachverhaltsermittlung 253
 - Rechtsbeziehungen im Lohnsteuerverhältnis, siehe dort
 - Rechtsschutz des Arbeitgebers, siehe dort
 - Rechtsstellung 176, 183, 191, 382, 445
 - Rückgriff des Arbeitgebers, siehe dort
 - Sachverhaltsaufklärung durch Arbeitgeber 262, 268, 269, 273, 274
 - Steuerentrichtungspflichtiger 142, 165
 - Steuererstattungsgläubiger 228
 - Steuerschuldner 219
 - Verwaltungsvorschrift, Bindung 157
- Arbeitgeberdarlehen
 - Arbeitslohn 41
 - Steuerbefreiung 41
- Arbeitnehmer
 - außersteuerlicher Begriff 24, 35
 - Begriff 22, 24, 31
 - Berufsbilder 38
 - Chefarzt 32
 - Deduktion 28
 - Dienstverhältnis 24
 - Einheit der Rechtsordnung 27
 - Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, siehe dort
 - Erstattungsanspruch, siehe dort
 - Freiberufler, Abgrenzung 38
 - Freistellungsanspruch, Nettolohnvereinbarung 215
 - Handelsvertreter 36
 - Heimarbeiter 33, 34
 - Hochschullehrer 26, 32
 - Inanspruchnahme des Arbeitnehmers, siehe dort
 - Indizien 28
 - Leistungsfähigkeit 28, 29
 - Lohnleistung an Dritte 105
 - Lohnsteuerdurchführungsverordnung 24, 25, 31, 33
 - Lohnsteuerschuldner 213
 - Mitwirkungspflicht, siehe dort
 - Nachforderung, siehe dort
 - Nachforderungsbescheid 297

- öffentliches Dienstverhältnis 24, 26
- organisatorische Eingliederung 31, 33, 34
- Organmitglieder juristischer Personen 26, 32
- Rechtsbeziehungen im Lohnsteuerverhältnis, siehe dort
- Rechtsschutz des Arbeitnehmers, siehe dort
- Rechtsverhältnis zur Finanzbehörde 266
- Richter 26, 32
- Sachverhaltsaufklärung durch Arbeitnehmer 271, 278
- Schadensersatzanspruch gegen Arbeitgeber 179, 196, 199, 206
- Selbständigkeit 25
- selbstbestimmte Tätigkeit 32
- Steuererstattungsgläubiger 217
- steuergesetzliche Pflichten 267
- Steuerschuldner 267
- Syndikus 39
- Typusbegriff 22, 36
- Unternehmerrisiko 32
- Unternehmerinitiative 35
- Vergütungsrisiko 35
- Vermögensrisiko 32, 37
- Weisungsgebundenheit 25, 31, 33, 38
- Arbeitnehmerdarlehen
 - Qualifikation der Einkünfte 42
 - Werbungskosten 58
- Arbeitnehmer-Freibetrag
 - ausländisches Recht 11
 - Zweck 8
- Arbeitnehmerüberlassung
 - Arbeitgeber 98, 102
 - Arten 98
 - ausländischer Arbeitnehmerverleiher 243
 - Leistung durch Dritte, siehe dort
 - Lohnsteuerabzug 98, 102, 243
- Arbeitseinkommen
 - s. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit
- Arbeitsgericht
 - s. Rechtsweg
- Arbeitskleidung
 - Annehmlichkeit 129
- Arbeitslohn
 - ärztliche Leistung 67
 - Annehmlichkeit, siehe dort
 - Arbeitgeberinteresse 63, 66
 - Arbeitslosenhilfe 73
 - Aufteilung bei geldwerten Vorteilen 67
 - außerhalb des Dienstes 72
 - Aussperrungsunterstützung 52, 72
 - Begriff 87, 464
 - Bereicherung des Arbeitnehmers 60, 121
 - Berufskleidung 65
 - Bestechungsgeld 53
 - Besteuerungsfähigkeit 258
 - Betriebsausflug 67
 - Betriebseinrichtungen, Benutzung 67
 - Betriebskindergarten 69
 - Bewirtung 68
 - Deputate 66
 - Dienstverhältnis, Kausalzusammenhang 51, 52
 - eigenbetriebliches Interesse, siehe dort
 - Eigentumserwerb des Arbeitnehmers 49
 - Erbbaurechtsvergünstigung 49
 - Ermittlung 257
 - Fehlgeldentschädigung 66
 - Gegenleistung, siehe dort
 - geldwerter Vorteil 63, 67
 - Gelegenheitsgeschenk, siehe dort
 - gesetzwidrige Einnahmen 71
 - Jubiläumsgeschenk 259
 - Leistung an Dritte, siehe dort
 - Leistung durch Dritte, siehe dort
 - Lohnforderung 47
 - Lohnzahlung an Dritte 464
 - Lohnzahlung von Dritten 464
 - Mietvergünstigung 48
 - Naturalien 66
 - quellentheoretische Eingrenzung 53
 - Sachbezüge 49
 - Sachverhaltsaufklärung 258
 - Schmiergeld 53
 - sittenwidrige Einnahmen 71

- sozialpolitische Motive 66
- Steuerbefreiung, siehe dort
- Streikunterstützung 52, 72
- Stündung als Arbeitslohn 49
- Stundung des Lohns 48
- Telefonbenutzung 67
- Veranlassungsprinzip, siehe dort
- Verfügungsmacht über das Wirtschaftsgut 47
- Vermögensstammeinnahmen 53, 59
- Versicherungsleistung 59
- Versorgungsbezüge 48
- Verwendungszweck 65
- Verzicht auf Forderungen 50
- Verzicht auf Lohn 47
- Werbungskostenersatz, siehe dort
- Wohnungsüberlassung 66
- Zinsvorteil 67
- Zuflußzeitpunkt 257
- Zukunftssicherungsleistung 48
- Zurechnung bei Rechtsnachfolge 92
- Arbeitslohnprozeß
 - s. Bruttolohnverurteilung
- Arbeitslosenhilfe
 - Arbeitslohn 73
 - Lohnsteuerabzug 73
- Arbeitsmittel
 - Typisierung 80
- Arbeitsortprinzip
 - Doppelbesteuerung 239
- Arbeitspapiere
 - Anspruch über Arbeitspapiere, Begriff 190
 - Berichtigungsanspruch, Rechtsweg 190
 - Herausgabeanspruch, Rechtsweg 190
 - Lohnsteuerbescheinigung, siehe dort
 - Rechtsweg 189
 - Streitigkeit, Rechtsnatur 189
- Arbeitsrecht
 - Drittbeziehungen 97
- Arbeitsverhältnis
 - Arbeitnehmerüberlassung 243
 - Ausgleichsansprüche, Nettolohnvereinbarung 229
 - grenzüberschreitendes Arbeitsverhältnis, siehe dort
 - mittelbares 99
 - Rechtsbeziehungen im Lohnsteuerverhältnis, siehe dort
 - Vorteile 464
- Arbeitsvertrag zugunsten Dritter
 - lohnsteuerrechtliche Folgen 106
- Arbeitszimmer
 - Sachverhaltsermittlung 81
 - steuerrechtliche Folgen 44
 - Typisierung 81
- Arzt
 - Arbeitnehmer 32
 - selbständige Tätigkeit 38
- Arztleistung
 - Arbeitslohn 67
- Aufrechnung
 - Arbeitgeber 452
 - Arbeitnehmer 452
 - Aufrechnungslage 451
 - Gegenseitigkeit der Ansprüche 452
 - im Steuerabzugsverfahren 452
 - Verrechnungsvertrag 452
- Aufteilungsverbot
 - private Aufwendungen 74
- Auftrag
 - Nettolohnvereinbarung 215
- Auskunftsersuchen
 - fehlerhafter Lohnsteuerabzug 290
- Ausländische Staaten
 - Lohnsteuer 8
- Ausländisches Arbeitsverhältnis
 - s. grenzüberschreitendes Arbeitsverhältnis
- Auslagenersatz
 - steuerfreie Einnahme 259
- Auslandssachverhalt
 - s. Sachverhaltsermittlung im Ausland
- Auslandstätigkeit
 - s. grenzüberschreitendes Arbeitsverhältnis
- Auslandstätigkeitserlaß
 - Steuerbefreiung 237
- Ausschließlichkeitsvertrag
 - Künstler, lohnsteuerrechtliche Folgen 98
- Außenprüfung
 - Änderungssperre nach Außenprüfung, siehe dort

- Arbeitgeber, Mitwirkungspflichten 290
- Arbeitnehmer, Mitwirkungspflichten 291
- betroffenes Lohnsteuerschuldverhältnis 438
- Duldungspflicht des Arbeitgebers 265
- Festsetzungsfrist, Ablaufhemmung 437
- Nachforderung von Lohnsteuer 423
- Verwertungsverbot, siehe dort
- Ziel 437
- Zuständigkeit 438
- Außensteuergesetz
 - ausländische Tätigkeit 242
- Außergewöhnliche Belastung
 - mehrfach verheirateter Gastarbeiter 345
- Aussetzung der Vollziehung
 - Lohnsteueranmeldung 391
 - Rückforderung der Jahresausgleichserstattung 420
- Aussperrungsunterstützung
 - Arbeitslohn 52, 72, 465
 - Lohnsteuerabzug 72, 465
- Auswahlmessen
 - Haftung des Arbeitgebers 150
- Bagatellbetrag
 - Kleinbetragsregelung, siehe dort
 - verkürzte Sachverhaltsermittlung 303
- Beamter
 - s. Finanzbeamter
- Bedürftigkeit
 - Angehörige von Gastarbeitern 344
 - erwerbstätige Angehörige im Ausland 375
 - Nachweisformular 370
 - Nachweis für ausländische Angehörige 353
 - Personen in der DDR 306, 315
- Befreiungstatbestände
 - s. grenzüberschreitendes Arbeitsverhältnis
- Beleihung des Arbeitgebers
 - Behördenstellung 154, 192
 - hoheitliches Tätigwerden 193
 - Pflichtverletzung, Folgen 196
 - privatrechtliches Tätigwerden 193
 - Umfang 194
- Belohnung
 - Lohnleistung durch Dritte 109
- Berufsbilder
 - Selbständig Tätige 37
- Berufskleidung
 - Arbeitslohn 64
 - Typisierung 80
- Beschäftigungsverhältnis
 - s. Arbeitsverhältnis
- Bescheinigung
 - Bedürftigkeit 371
 - Bescheinigungstechnik 336
 - vereinfachte Sachverhaltsermittlung 306, 336
- Beschränkte Steuerpflicht
 - Außensteuergesetz 242
 - inländische Einkünfte 234
 - Lohnsteuer-Jahresausgleich 230
 - Pauschbesteuerung 238
 - Steuerbefreiung 237
- Bestandsaufnahme
 - Fehlmenge, Beweismaß 329
- Bestandskraft
 - Arbeitnehmerveranlagung, Haftung des Arbeitgebers 160
- Bestechungsgeld
 - Arbeitslohn 53, 72
- Lohnleistung durch Dritte 96, 109
 - Lohnsteuerabzug 59, 72
- Besteuerung grenzüberschreitender Arbeitsverhältnisse
 - s. grenzüberschreitendes Arbeitsverhältnis
- Besteuerungsgrundlage
 - s. Schätzung von Besteuerungsgrundlagen
- Bestimmtheit
 - Haftungsbescheid 171
- Beteiligter
 - Vernehmung von Auslandssachverhalt 369
- Betriebsanlagenerrichtung im Ausland
 - Steuerbefreiung 238
- Betriebsausflug

- Arbeitslohn 67
- Betriebsausgaben
 - Abzugsverbot 74, 75
 - private Veranlassung 74
 - Werbungskosten, Unterschied 74
- Betriebseinrichtungen, Benutzung
 - Arbeitslohn 67
- Betriebskindergarten
 - Annehmlichkeit 130
- Betriebsstättenvorbehalt
 - Doppelbesteuerung 240
- Betriebsveranstaltung
 - Annehmlichkeit 134, 468
- Beweis
 - Anscheinsbeweis, siehe dort
 - Bescheinigung, siehe dort
 - Beweismittelbeschränkung, Zulässigkeit 337
 - Beweisvermutung 374
 - Glaubhaftmachung, siehe dort
 - mittelbare Beweisführung 363
 - Personalbeweis, siehe dort
 - Typisierung 82
 - überhöhte Anforderungen 354
 - Urkundenbeweis, siehe dort
 - Vermutung bei Auslandssachverhalten 373
 - Vollbeweis 330
 - Zeugenbeweis, siehe dort
- Beweisanzeichen
 - s. Indizienbeweis
- Beweisaufnahme
 - im Ausland durch Konsul 367
 - Unmittelbarkeit 365
- Beweiserleichterung
 - Anscheinsbeweis 319
- Beweisführung, mittelbare
 - Auslandssachverhalt 363
- Beweiskraft
 - Erfahrungssatz 318
- Beweislast
 - Auslandssachverhalt 349
 - Entscheidungsspielraum 289
 - Finanzbehörde 338
 - Lohnsteuerabzugsverfahren 288
 - Lohnsteuer-Jahresausgleich 339
 - Nettolohnvereinbarung 212
 - Steuerpflichtiger 338
- Steerverfahren 338
- Umkehr bei Auslandssachverhalten 351
- Beweismaß
 - Arbeitgeberermittlung 287
 - Arbeitgeberhaftung 288
 - Auslandssachverhalt 350
 - Einspruchsentscheidung 329
 - erhöhte Werbungskosten 330
 - Erleichterung durch Schätzung 331
 - Fehlmengenenentscheidung 329
 - Grundsätze 286
 - Herabsetzung 305
 - Herabsetzung bei Lohnsteuerabzug 287
 - Herabsetzung im Steuerprozeß 326
 - Herabsetzung im Steerverfahren 327
 - Lohnsteuerabzug 286
 - Minderung durch Glaubhaftmachung 337
 - Steuerprozeß 325
 - Steerverfahren 326
 - Überwiegensprinzip 325
 - Wiedereinsetzung 329
- Beweismittel
 - Auslandssachverhalt 348
 - Begrenzung 253
 - Beschaffung bei Auslandssachverhalt 351
 - Beschaffungspflicht, unzumutbare Anforderungen 357
 - Beschränkung bei Auslandssachverhalt 355
 - Beschränkung durch Gesetze 277
 - Rangfolge bei Auslandssachverhalt 363
- Beweissicherungspflicht
 - Arbeitgeber 275
 - erhöhte Anforderungen 277
- Beweisurkunde
 - s. Urkundenbeweis
- Beweiswert
 - Urkunde 372
- Beweiswürdigung
 - Auslandssachverhalt 349
 - Bescheinigung 337
 - gesetzliche Hilfen 285

- Hilfe in Verwaltungsvorschriften 289
- Lohnsteuerabzug 285
- Revisionskontrolle 250
- Sachverhaltsermittlung, Zusammenhang 321
- Überzeugungsbildung 321
- Beweiswürdigung, freie
 - Anwendungsbereich 321
 - Einschränkung durch Verwaltungsvorschrift 323
- Finanzbeamter 322
- Grundsatz 320
- Richter 321
- Steuerprozeß 321
- Steuerverfahren 322
- Bewirtung
 - Arbeitslohn 68
- Bewertungskosten
 - Typisierung 80
 - Werbungskosten 75
- Billigkeitsmaßnahmen
 - Einschränkung im Lohnsteuerrecht 448
 - Erlaß der Lohnsteuer, siehe dort
 - gegenüber Arbeitgeber 447
 - gegenüber Arbeitnehmer 447
 - Rechtsgrundlage 447
 - Stundung, siehe dort
 - zuständiges Finanzamt 449
- Brauchbare Illegalität
 - Typisierung 79
- Brutto-für-Netto-Abrede
 - Abgrenzung zur Nettolohnvereinbarung 213
- Bruttolohnanspruch
 - Nettolohnvereinbarung 213
- Bruttolohnvereinbarung
 - Steuerhöhe 227, 471
 - Überwälzung der Steuer 221
- Bruttolohnverurteilung
 - Lohnsteuer, Berücksichtigung 200
 - Vollstreckung 201
- Bruttosteuersatz
 - fester Steuersatz 225
- Bürgschaft
 - Nettolohnvereinbarung 215
- Cession
 - s. Leistung an Dritte
- Chefarzt
 - Arbeitnehmer 32
- Darlehen des Arbeitgebers
 - s. Arbeitgeberdarlehen
- Darlehen des Arbeitnehmers
 - s. Arbeitnehmerdarlehen
- Deputate
 - Arbeitslohn 66
- Deutsche Demokratische Republik
 - Arbeitseinkommen 12
 - Bedürftigkeit der Bewohner 306, 315
 - Einkommensteuer 12
 - freiberufliche Einkünfte 12
 - Lohnsteuerabzug 13
 - steuerfreie Einkünfte 237, 468
- Deutsches Steuerrecht
 - Geltung für Gastarbeiter 343
- Diebstahl
 - Dienstreise, Werbungskosten 56, 464
- Dienstfahrt
 - s. auch Kraftfahrzeug
- Dienstreise
 - DDR, Steuerbefreiung 237
 - Doppelbesteuerung 239, 241
 - Mehrverpflegungspauschale 342
 - Werbungskosten, Diebstahl von Sachen 56
- Dienstvertrag zugunsten Dritter
 - lohnsteuerrechtliche Folgen 106
- Direktversicherungsbeitrag
 - Lohnsteuerpauschalierung 222
- Doppelbesteuerungsabkommen
 - Arbeitsortprinzip 239, 469
 - Aufenthaltstageklausel 239
 - Betriebsanlagenerrichtung im Ausland 238
 - Betriebsstättenvorbehalt 240, 468
 - Dienstreise 241
 - grenzüberschreitendes Arbeitsverhältnis, siehe dort
 - OECD-Musterabkommen 239
 - Sitz der Arbeitgeber-Gesellschaft 469
 - Vorrang vor nationalem Recht 238

- Doppelte Haushaltsführung
 - Gastarbeiter 344, 352, 359
 - Nachweis 355
 - private Gründe 374
- Drittbeziehung
 - s. Leistung an Dritte
 - s. Leistung durch Dritte
- Eidesleistung
 - Gastarbeiter 370
- Eigenbetriebliches Interesse
 - Annehmlichkeit 126, 465, 466
 - aufgezwungene Leistung 121
 - Interesse des Arbeitnehmers 120, 465
 - bei rechtlicher Verpflichtung 121
- Einbehaltung der Lohnsteuer
 - Erlöschen des Steueranspruchs 146
 - Inanspruchnahme des Arbeitnehmers, siehe dort
 - Leistung durch Dritte, siehe dort
 - Lohnsteuerabzug, siehe dort
 - unrechtmäßige 146
- Einheitswert
 - Arbeitszimmer, Minderung 44
- Einkommensteuer
 - grenzüberschreitendes Arbeitsverhältnis, siehe dort
 - Lohnsteuer, Entwicklung 3
 - Lohnsteuer, Unterschied 20, 142, 379
- Einkommensteuerbescheid
 - Bindungswirkung für Jahresausgleich 424
- Einkommensteuerveranlagung
 - Antragsveranlagung, siehe dort
 - Haftung des Arbeitgebers 160
 - nach Lohnsteuer-Jahresausgleich 425, 459
- Einkommensteuervorauszahlung
 - Lohnsteuer 158
- Einkommensverwendung
 - Lohnabtretung an Dritte 105
- Einkünfte aus Gewerbebetrieb
 - Abgrenzung zum Arbeitslohn 33
- Einkünfte aus Kapitalvermögen
 - Arbeitnehmerdarlehen 41
 - Vermögensbeteiligung des Arbeitnehmers 41
- Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit
 - andere Einkünfte, Abgrenzung 20
 - Arbeitnehmer, siehe dort
 - Arbeitslohn, siehe dort
 - Arbeitszimmer 44
 - Begriff 464
 - Berufsbilder 37
 - Dienstverhältnis 24
 - dualistisches System 28
 - Gewerbebetrieb, Abgrenzung 33
 - Gewerbetreibende, abhängige 34
 - Gewinneinkünfte, Abgrenzung 30
 - grenzüberschreitendes Arbeitsverhältnis, siehe dort
 - Kapitalvermögen, Abgrenzung 40
 - Nebeneinnahmen 112
 - Nebentätigkeit 37
 - Qualifizierung 20
 - Quellentheorie 29
 - selbständige Arbeit, Abgrenzung 37
 - Subsidiaritätsklauseln 43
 - Totalitätsprinzip 28
 - Überschubrechnung 46
 - Unternehmerinitiative 35
 - Unternehmerrisiko 33, 34
 - Urlaubsvertretung 40
 - Vergütungsrisiko 35
 - Verkehrsauffassung 22, 36
 - Vermietung und Verpachtung, Abgrenzung 44
 - Vermögenseinsatz 41
 - Vermögensnutzung, berufliche 40
 - Vermögensrisiko 30, 33, 37, 38
 - Vermögensstammeinnahmen, siehe dort
- Einkünfte aus selbständiger Arbeit
 - Berufsbilder 37
 - nichtselbständige Arbeit, Abgrenzung 37
- Standesrecht
 - Syndikus 39
 - Urlaubsvertretung 40
- Einkünftezurechnung
 - Lohnleistung an Dritte 106
- Einnahmen
 - s. Arbeitslohn
- Einspruch

- s. Rechtsschutz
- Einspuchentscheidung
 - Überzeugungsgrad der Behörde 329
- Einspruchsverfahren
 - Prüfungsumfang 329
- Einzelnachweis
 - Sachverhaltsermittlung 304
- Entrichtungspflicht
 - Arbeitgeber 142
- Entrichtungssteuerschuld
 - Geltendmachung 387
 - Haftungsschuld, Unterschied 387
 - Steuerschuldner 387
- Entsendung von Arbeitnehmern
 - s. grenzüberschreitendes Arbeitsverhältnis
- Entstehung der Steuer
 - Fälligkeit 144
- Erbfall
 - Lohnsteuerrechtliche Folgen 91
- Erfahrungssatz
 - Beweiskraft 318
- Erfüllungsgehilfe des Arbeitgebers
 - Leistung durch Dritte 87
- Erhebung der Lohnsteuer
 - s. Lohnsteuerabzug
- Erholungsbeihilfe
 - Pauschsteuersatz 224
- Erlaß der Lohnsteuer
 - ausländischer Arbeitnehmer 242
 - Rechtsgrundlage 451
- Erlaßkompetenz
 - verfahrensvereinfachende Verwaltungsvorschrift 308
- Erlöschen des Steueranspruchs
 - Absehen von der Festsetzung 149
 - Festsetzungsverjährung, siehe dort
 - Kleinbetragsregelung 149
 - Lohnsteuer einbehaltung 146
 - Steuerabzug ohne spätere Veranlagung 149
 - Zahlungsverjährung, siehe dort
- Erkennen
 - Ermessensrichtlinie 309
 - Haftung des Arbeitgebers 150
 - Haftungsbescheid 295
 - Inanspruchnahme des Lohnsteuerpflichtigen 169
- Ermessensfehlgebrauch
 - Haftungsbescheid 295
- Ersatzbescheinigung
 - Streitigkeit über Arbeitspapiere 189
- Erstattungsanspruch
 - Abtretung 230
 - des Arbeitgebers 414
 - nach bestandskräftigem Jahresausgleich 422
 - Durchsetzung 217
 - Entstehungszeitpunkt 230, 411
 - Frist zur Geltendmachung 411
 - Gegenstand 410
 - Geltendmachung 412
 - Gläubiger 217, 228
 - Jahressteuer, Verrechnung 411
 - Lohnsteueranmeldung, Änderung 413
 - Rückforderung der Jahresausgleichserstattung, siehe dort
 - überhöhte Lohnsteuer einbehaltung 146
 - nach Überzahlung 414
 - Verfahren 412
 - Zweck 410
- Erstattungsbescheid
 - Rechtsnatur 383
- Erstattungsverfahren
 - Begriff 383
- Essensfreibetrag
 - Annehmlichkeit 131
 - Sachverhaltswürdigung 327
- Fachliteratur
 - Typisierung 80
- Fälligkeit
 - einbehaltene Steuer 144
 - einzubehaltene Steuer 144
 - Entstehung der Steuer 144
 - Festsetzung 144
 - Lohnsteuer-Anmeldungszeitraum 144
 - Lohnsteueranspruch 144
- Fehlgeldentschädigung
 - Arbeitslohn 66
- Fehlmenigenentscheidung
 - Beweismaß 329
- Festsetzungsfrist

- Ablaufhemmung durch Außenprüfung 437
- Anlauf 434
- Anlaufhemmung 147
- Steueranmeldung 147
- Steuererklärung 147
- Festsetzungsverjährung
 - Beginn 434
 - Erlöschen des Steueranspruchs 147
 - mehrere Einkunftsarten 148
- Finanzbeamter
 - Beweiswürdigung 321, 323, 324, 326
 - Bindung an Verwaltungsvorschrift 323
 - Weisungsgebundenheit 322
- Finanzbehörde
 - Aufklärungspflicht, siehe dort
 - Beweislast 338
 - Beweiswürdigung 320, 337
 - Einspruchsentscheidung, Überzeugungsgrad 329
 - gerichtliche Kontrolle, Sachverhaltsermittlung 340
 - Pauschalierung von Mehraufwendungen 304
 - Sachverhaltsermittlung 298, 301
 - Überwachung der Lohnsteueranmeldungen 290
- Finanzgericht
 - Amtsermittlungspflicht 340
 - Bindung an Verwaltungsvorschriften 341
 - Kontrolle behördlicher Sachverhaltsermittlung 340
- Finanzrichter
 - Beweiswürdigung 321, 325
- Folgebescheid
 - Grundlagenbescheid 384, 385
 - Lohnsteuerkarte 384
- Freibetrag
 - Lohnsteuerkarte 251, 270
- Freie Berufe
 - Arbeitnehmer, Abgrenzung 38
- Freistellungsanspruch
 - Nettolohnvereinbarung 215
- Freistellungsbescheinigung
 - Doppelbesteuerungsabkommen 260
- Freistellung von der Steuer
 - geldwerter Vorteil 216
 - Wegfall der Geschäftsgrundlage 231
- Freitabak
 - Annehmlichkeit 132
- Fürsorgepflicht
 - Arbeitgeber 270
- Gastarbeiter
 - Anwendung des Heimatrechts 346
 - bedürftiger Angehöriger im Ausland 375
 - beschränkte Steuerpflicht 230
 - Besteuerung 260
 - Beweisführung 368
 - Beweismittelbeschaffung, Unzumutbarkeit 357
 - doppelte Haushaltsführung 344
 - Eidesleistung 370
 - Geltung deutschen Steuerrechts 343
 - Internationales Privatrecht 345
 - Lohnsteuer-Jahresausgleich 343
 - Sachverhaltsermittlung im Ausland, siehe dort
 - Unterstützung Angehöriger 344
 - Unterstützungsleistung, Aufteilung 362
 - Urkundenbeweis 370
 - Vernehmung im Steuerprozeß 369
 - Zeugenbeweis 366
- Gegenleistung
 - Annehmlichkeit 126
 - besonderer persönlicher Anlaß 124
 - Geldeswert 125
- Gelegenheitsgeschenk
 - Arbeitslohn 62, 66, 258, 465
 - Aufmerksamkeit 124
 - Begriff 121, 465
 - eigenbetriebliches Interesse 123, 465
 - Gegenleistung 124, 465, 466
 - Jubiläumsgeschenk 124
 - Lehrabschlußprämie 122
 - Lohnsteuerabzug 62
 - Steuerpflicht 123
 - Veranlassungsprinzip, siehe dort
- Gesamtschuld
 - Auswahlmessen 165
 - Haftung des Arbeitgebers, siehe dort

- Inanspruchnahme des Arbeitnehmers, siehe dort
- Lohnsteuerabzug 165, 168
- Geschenkaufwand
- Typisierung 80
- Werbungskosten 75, 77
- Geschenke
- Arbeitslohn 66
- Werbungskosten 75
- Geschichtliche Entwicklung
- Lohnsteuer 2
- Gesetzmäßigkeit der Besteuerung
- Sachverhaltsermittlung 69
- Gesetzwidrige Einnahmen
- Arbeitslohn 71
- Lohnsteuerabzug 71
- Gewerbsmäßige Arbeitnehmerüberlassung
- Arbeitgeber 98, 102
- ausländischer Arbeitnehmerverleiher 243
- Leistung durch Dritte, siehe dort
- Lohnsteuerabzug 98, 102, 243
- Sozialversicherungsbeiträge 98
- Gewerkschaftsbeiträge
- Werbungskosten 52
- Gewohnheitsrecht
- Begriff 139
- Steuerbefreiung 139
- Glaubhaftmachung
- Begriff 305
- Herabsetzung des Beweismaßes 305, 337
- Steuerverfahren 327
- Unmöglichkeit des Nachweises 328
- Verminderung der Mitwirkungspflicht 306
- Gleichheitssatz
- Leistung durch Dritte 89
- Gleichmäßigkeit der Besteuerung
- Lohnsteuer 18
- Lohnsteuerabzugsverfahren 379
- Sachverhaltsermittlung 69
- Unterstützung von Auslandsangehörigen 345
- vereinfachte Sachverhaltsermittlung 307
- GNOFÄ
- vereinfachte Sachverhaltsermittlung 312
- Verletzung der Amtsaufklärungspflicht 312, 314
- Grenzgänger
- Steuerpflicht 234
- Grenzüberschreitendes Arbeitsverhältnis
- Arbeitnehmerüberlassung 243
- Arbeitsverwertung im Inland 235
- ausländischer Arbeitgeber 234, 242
- ausländische Steuervorteile 242
- ausländische Tätigkeit 235
- Auslandstätigkeitserlaß 237
- Außensteuergesetz 242
- beschränkte Steuerpflicht 234
- Betriebsanlagenerrichtung im Ausland 238
- DDR-Arbeitslohn 237
- Doppelbesteuerung, nationales Recht 238, 241
- Doppelbesteuerungsabkommen, siehe dort
- Erlaß der Lohnsteuer 242
- Gestaltungsmöglichkeiten 241
- inländischer Arbeitgeber 234, 235
- inländische Steuerpflicht 234
- inländische Tätigkeit 234, 235
- Kaufkraftausgleich 238
- Lohnsteuerabzug ausländischer Arbeitgeber 242, 243
- Pauschbesteuerung 238, 242
- Steuerbefreiung 237
- Übernahme ausländischer Steuer durch Arbeitgeber 241
- unbeschränkte Steuerpflicht 234
- Vermeidung von Nachteilen 242
- Verwaltungsrichtlinien 235
- Wohnsitzverlegung 242
- Grundlagenbescheid
- Folgebescheide 384
- Lohnsteuerkarte 384, 385
- Haftung des Arbeitgebers
- nach Ablauf des Kalenderjahres 158
- Akzessorietät 150, 160
- Alleinanspruchnahme des Arbeitnehmers 166

- Amtshaftung gegenüber Arbeitnehmer 191, 196
- Anerkenntnis, siehe dort
- Anrufungsauskunft 155, 157, 170
- gegenüber Arbeitnehmer 179, 196, 199, 206
- Arbeitnehmerpflichtverletzung 295
- ausländischer Arbeitnehmerverleiher 243
- Ausnahmen 296
- Ausschluß 163, 296
- Auswählermessen 150, 165, 170, 295
- bestandskräftige Arbeitnehmer-
veranlagung 160
- Beweismaß 288
- DDR, Rechtsvergleich 13
- Einkommensteuerschuld 158
- Einwendungen 158, 159, 160
- Entschließungsermessen 170
- Erkundigungspflicht 157
- falsche Auskunft der Finanzbehörde 150
- fehlerhafter Lohnsteuerabzug 168, 398
- gefahrgeneigte Arbeit 154
- Gesamtschuldner 165
- Grenzen 297
- Haftungsschuldner 214, 272, 470
- Hilfsorgan der Staatsverwaltung 153
- Inanspruchnahme des Arbeitnehmers, siehe dort
- Kenntnis des Arbeitgebers 164
- Kleinbetragsregelung 161
- laufendes Kalenderjahr 158
- Leistung durch Dritte, siehe dort
- Lohnsteuerkarte, Bindung 157
- Lohnsteuerschuld 7, 158
- Nachforderung vom Arbeitnehmer 163, 470
- Pflichtverletzung 152, 156
- Rechtsirrtum 151
- richtliniengemäßes Verhalten 157
- Rückgriff bei Staatshaftung 198
- Rückgriff des Arbeitgebers, siehe dort
- Schadensersatzanspruch des Arbeitnehmers 179, 196, 199, 206
- Steuerschuldner 142
- Steuerschuld, Unterschied 165
- Subsidiarität 165, 170
- Treu und Glauben 151, 446, 470
- Umfang 158
- Verschulden 150, 152, 156, 171
- Verschuldensgrad 154
- Verwaltungsvorschriften, Bindung 157
- vorrangige Inanspruchnahme 171
- Zweck 152
- Haftung des Arbeitnehmers
- s. Inanspruchnahme des Arbeitnehmers
- Haftungsbescheid
- Änderungssperre nach Außenprüfung 444
- Anerkenntnis, siehe dort
- Anfechtung durch Arbeitnehmer 399
- Anforderungen 171
- Arbeitgeber 294
- Aufteilung nach Steuerarten 173
- Aufteilung nach Steuerschuldern 173, 470
- Aufteilung nach Veranlagungszeiträumen 173
- Auswählermessen 170
- Bezugnahme auf Prüfungsbericht 173
- mit Durchschnittssteuersatz 289, 291
- Entschließungsermessen 169, 170, 295
- Ermessensfehlgebrauch 295
- Gegenstand 383, 398
- Rechtsnatur 398
- Rechtsschutz des Arbeitnehmers 399
- Steuersaldierung 173
- Umdeutung in Pauschalierungssteuerbescheid 401
- unrichtige Steueranmeldung 389
- Verbindung mit Pauschalierungssteuerbescheid 402
- Handelsvertreter
- Arbeitnehmer 36
- Haustrunk
- Annehmlichkeit 132
- Heimarbeiter
- Arbeitnehmer 33, 34
- Heimatrecht

- Anwendung auf Gastarbeiter 346
- Hilfsorgan der Staatsverwaltung
 - Arbeitgeber 154
- Hochschullehrer
 - Arbeitnehmer 26, 32
- Illegale Arbeitnehmerüberlassung
 - ausländischer Arbeitnehmerverleiher 243
 - lohnsteuerrechtliche Folgen 99, 103
- Inanspruchnahme des Arbeitgebers
 - s. Haftung des Arbeitgebers
- Inanspruchnahme des Arbeitnehmers
 - alleinige Heranziehung 166
 - Auswahlermessen 170
 - Berichtigung der Lohnsteuer 166
 - Entschließungsermessen 169
 - falsche Lohnsteuerkarteneintragung 166
 - Haftung des Arbeitgebers 163
 - Kenntnis des Arbeitnehmers 168
 - Nachforderung der Lohnsteuer 163
 - Nachforderungsbescheid 166
 - nach Lohnsteuereinbehaltung 146
 - nach Steuerbescheid 166
 - neben Lohnsteuer-Jahresausgleich 166
 - Rechtsgrundlagen 167
 - Sachbezüge über dem Barlohn 164, 167
 - Subsidiarität 146, 165
 - unrechtmäßige Lohnsteueranmeldung 169
 - unrechtmäßige Lohnsteuereinbehaltung 146, 168
 - unrechtmäßige Lohnsteuererstattung 168
 - Vollstreckungsversuch beim Arbeitgeber 169
- Indizienbeweis
 - Begriff 317
 - Erfahrungssätze 317
 - formelle Typisierung 317
- Inländische Steuerpflicht
 - Grenzüberschreitendes Arbeitsverhältnis 234
- Internationales Privatrecht
 - Gastarbeiter 345
- Jahreseinkommensteuer
 - Begriff 380
 - Einkommensteuer, siehe dort
 - Ermittlung 381, 415
 - Festsetzungsverfahren 383
 - Lohnsteuer, siehe dort
 - Lohnsteuerkarte, Bindungswirkung 385
 - Nachforderung, Anrechnung 407
- Jahreswagen
 - Annehmlichkeit 134
- Job-sharing
 - lohnsteuerrechtliche Folgen 100
- Jubiläumsgeschenk
 - Arbeitslohn 259
 - Nachforschungspflicht 271
 - Steuerpflicht 124
- Kapitalbeteiligung von Arbeitnehmern
 - Einkünfte 41
- Kassenrechnung
 - s. Überschußrechnung
- Kaufkraftausgleich
 - Steuerbefreiung, Arbeit im Ausland 238
- Kausalitätsprinzip
 - Einnahmen 50
 - Lohnleistung durch Dritte 95
 - Werbungskosten 50, 75
- Kindergarten
 - betrieblicher, Arbeitslohn 69
- Kirchensteuer
 - Anhangsteuer 223
 - Erhebung 222
 - Lohnsteuerpauschalierung 223
- Klassensteuer
 - Einkommensteuer 3
- Kleinbetragsregelung
 - Haftung des Arbeitgebers 161
 - Steuerfestsetzung 149
- Konditionensteuer
 - Steuerabzug 4
- Konsul
 - Beweisaufnahme im Ausland 367
- Konzernarbeitsverhältnisse
 - s. Leistung durch Dritte
- Kopfsteuer
 - Einkommensteuer 3

- Kraftfahrzeug
 - Schäden, Werbungskosten 53
 - Überlassung für Privatfahrten 268
 - Versicherungsleistung, Arbeitslohn 72
- Krankentagegeld
 - lohnsteuerrechtliche Folgen 114, 282
- Ländergruppenerlaß
 - gleichmäßige Rechtsanwendung 349
 - Schätzung von Besteuerungsgrundlagen 334
- Lebenshaltungskosten
 - Geschenke, Abzugsfähigkeit 76
- Legalitätsprinzip
 - Steuerbefreiung 118
- Lehrabschlußprämie
 - Gelegenheitsgeschenk 122, 468
- Leiharbeit
 - Arbeitgeberereignis 256
 - Arten 98
 - ausländischer Arbeitnehmerverleiher 243
 - Leistung durch Dritte, siehe dort
 - Leistung an Dritte 464
 - Abtretung des Lohnanspruchs 86, 92, 105, 202
 - Altersversorgungsbeitrag, Arbeitslohn 107
 - Arbeitnehmer, Dritter 105
 - arbeitsrechtliche Gestaltung, Anknüpfung 97
 - Ausschließlichkeitsvertrag, Künstler 98
 - Erbe 91
 - job-sharing 100
 - Rechtsnachfolge 92
 - Tod des Arbeitnehmers 91
 - Veranlassung durch das Dienstverhältnis 96, 106
 - Versicherungsbeiträge, Arbeitslohn 107
 - Versorgungsausgleich, Übertragung 86
 - Vertrag zugunsten Dritter 106
 - Zurechnung der Einkünfte 106
 - Zurechnung des Arbeitslohns 91, 104
- Leistung durch Dritte 464
 - Altersversorgung durch Dritte 108, 109
 - Anspruch gegen Dritten 88
 - Arbeitgeber 87, 104
 - Arbeitgeber bei Leiharbeit 98, 102
 - Arbeitgeber im Konzern 101, 104
 - Arbeitgeberpflichten 91
 - Arbeitgebersphäre 90
 - Arbeitnehmerüberlassung 87, 97, 102
 - Arbeitslohn 87
 - arbeitsrechtliche Gestaltung, Anknüpfung 97, 102
 - Ausschließlichkeitsvertrag, Künstler 98
 - Belohnung 109
 - Bestechungsgeld 96, 109
 - Betriebsausgabe des Arbeitgebers 88
 - eigene Rechtsbeziehung zum Dritten 113
 - eigene Verpflichtung des Dritten 94, 104, 114
 - Einbehaltung der Lohnsteuer 90
 - Einfluß des Arbeitgebers 115
 - Einschaltung des Arbeitgebers 90
 - Erfüllungsgehilfe des Arbeitgebers 87
 - Gepräge der Leistung 88
 - gewerbsmäßige Arbeitnehmerüberlassung 98, 102
 - Gleichheitssatz 89
 - Haftung 90
 - illegale Arbeitnehmerüberlassung 99, 103
 - job-sharing 100
 - Konzern, Leistung der Muttergesellschaft 87, 101, 104
 - Krankentagegeld 114
 - Lohnsteuerabzug 90, 115
 - Lohnsteuerhaftung des Arbeitgebers 90
 - Lohnsteuerhaftung des Dritten 87
 - Metergeld 86, 109
 - mittelbares Arbeitsverhältnis 99
 - Muttergesellschaft als Arbeitgeber 87, 101, 104
 - Nebeneinnahmen 110

- Quellenbesteuerung 90
- Schadensersatzleistung 113
- Schmiergeld 96, 109
- sonstige Einkünfte 112
- Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung 94, 111
- Tochtergesellschaft, Lohnzahlung 87, 101, 104
- Trinkgeld 86, 109
- Troncgeld 86, 109
- Typisierung 89
- Veranlassung durch Dienstverhältnis 88, 93, 96, 104, 110, 112, 114
- Verdienstausschlag, Ersatzleistung 114
- Verfahrensregelung 94
- Versicherungsleistung 108, 114
- Weisungsbefugnis 99
- wirtschaftliche Betrachtungsweise 88, 110
- Zahlungsmittler 94, 104, 115
- Zurechnung an Arbeitgeber 91, 99, 104
- Zurechnungsgrundlagen 91, 93, 104, 111
- Leistungsfähigkeit
 - Arbeitnehmerbegriff 28
 - Qualifikation der Einkünfte 21
 - Quellentheorie 29
 - Rückgriff des Arbeitgebers 183
- Lohnabtretung
 - s. auch Leistung an Dritte
 - Lohnsteuerabzug 202
- Lohnkirchensteuer
 - s. Kirchensteuer
- Lohnkonto
 - Nachweis- und Belegnahmepflicht 276
 - Pflicht zur Kontoführung 276
- Lohnleistung an Dritte
 - s. Leistung an Dritte
- Lohnpfändung
 - Lohnsteuerabzug 202
- Lohnprozeß
 - s. Bruttolohnverurteilung
- Lohnsteuer
 - Arbeitsverhältnis 177
 - Aufkommen 1, 17
 - ausländisches Recht 8
 - Bedeutung 1, 3, 17
 - Begriff 16, 380
 - Bruttolohnverurteilung, siehe dort
 - DDR 11
 - Einbehaltung durch Arbeitgeber 254
 - Einkommensteuer, Unterschied 20, 142, 379, 432
 - Einkommensteuervorauszahlung 158
 - Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, siehe dort
 - Erstattungsgläubiger 217
 - geschichtliche Entwicklung 2
 - gleichmäßige Besteuerung 18
 - genzüberschreitendes Arbeitsverhältnis, siehe dort
 - Haftung des Arbeitgebers, siehe dort
 - Leistungsfähigkeit 21
 - Lohnaufwandsteuer, Unterschied 183
 - Massenverfahren 2, 16
 - Nacherhebung 224
 - s. auch Nachforderung
 - Quellenabzug 465
 - s. auch Rechtsbeziehungen im Lohnsteuerverhältnis
 - im Steuerfestsetzungsverfahren 380
 - Typisierung 18
 - Vorauszahlung 93
- Lohnsteuerabführung
 - Entrichtungspflichtiger 142
 - s. auch Haftung des Arbeitgebers
 - Lohnsteueranmeldung, siehe dort
 - Rechtsnatur 385
 - Säumniszuschlag 293
 - Verpflichteter 413
 - Zeitpunkt 144
- Lohnsteuerabzug
 - Änderung 384, 388
 - Annehmlichkeit 61, 70, 258
 - Anrufungsauskunft 385
 - Anrufungsauskunft, Bindungswirkung 393, 396
 - Arbeitgeberbelastung 6
 - Arbeitnehmerüberlassung 98, 102
 - Arbeitslohn 59
 - Arbeitslosenhilfe 73
 - Aufrechnung, siehe dort

- Auskuntftersuchen bei fehlerhaftem 290
- ausländischer Arbeitgeber 242
- ausländischer Arbeitnehmerverleiher 243
- ausländisches Recht 8, 13
- Ausschluß durch Tarifvertrag 183
- Aussperrungsunterstützung 72
- Beileihung des Arbeitgebers, siehe dort
- Berechnung 255
- Bestechungsgeld 53, 59
- Beweismaß 286
- Beweiswürdigung 285
- Billigkeitsmaßnahmen, siehe dort
- Dienstverhältnis, Veranlassungsprinzip 60
- Einnahmen außerhalb des Dienstes 72
- einvernehmlicher Gesetzesverstoß 213
- Erhebungsform 142
- Erlaß der Lohnsteuer, siehe dort
- Erlöschens der Steuer 149, 381
- Erstattungsanspruch, siehe dort
- fehlerhaftes Verfahren, Haftung 168
- Gelegenheitsgeschenke 62
- Geltendmachung von Sachverhalten 280
- geschichtliche Entwicklung 4
- gesetzliche Hilfen 255
- gesetzwidrige Einnahmen 71
- Haftung des Arbeitgebers, siehe dort
- Herabsetzung des Beweismaßes 287
- Kosten 155
- Leistung durch Dritte, siehe dort
- Lohnabtretung, Lohnpfändung 202
- Lohnsteuerbescheinigung, siehe dort
- Lohnsteuerkarte, Bindungswirkung 384
- Nachforderung, siehe dort
- Nachteile 6, 19
- nachträglicher 274, 408
- Nettolohnvereinbarung, siehe dort
- Obliegenheiten des Arbeitnehmers 279
- ohne spätere Veranlagung 149
- Pflichten des Arbeitgebers
 - Prämien, siehe dort
 - private Verzichtvereinbarung 183, 261
 - Realakt 385
 - Rechtsschutz des Arbeitnehmers, siehe dort
 - rückwirkende Änderung 384
 - Sachbezüge 70
 - Sachverhaltsaufklärung 251, 257
 - Schmerzensgeld 258
 - Schmiergeld 53, 59
 - sittenwidrige Einnahmen 71
 - Streikunterstützung 72
 - Stundung, siehe dort
 - Trinkgeld 70
 - Überzahlung, Erstattung 414
 - Versicherungsleistung 72
 - vorläufiger Rechtsschutz, siehe dort
 - Vorläufigkeit 381
 - Voteile 5, 6, 19
 - zuständiges Finanzamt 410
- Lohnsteuer-Abzugsverfahren
 - Arbeitgeber, Aufgaben 379
 - Arbeitgeber, Rechtsstellung 382
 - Begriff 383
 - Beweislast 288
 - Ende 379
 - Festsetzungsverfahren, Einleitung 381
 - Grundlagenbescheid, Lohnsteuerkarte 384
 - Rechtsnatur 380
 - Vorauszahlungsverfahren 380
 - Zweck 380
- Lohnsteueranmeldung
 - Abgabe durch Arbeitnehmer 266
 - abweichende Festsetzung 388
 - Adressat 390
 - Änderung der Steuerkarte 384
 - Änderungsantrag 388
 - Änderung zwecks Erstattung 413
 - Anfechtung durch Arbeitgeber 388
 - Anfechtung durch Arbeitnehmer 389
 - Aussetzung der Vollziehung 391
 - Berichtigung 388
 - Drittwirkung 390
 - Entrichtungsteuerschuld, siehe dort
 - Festsetzungsfrist 147

- Folgebescheid 384
- Gegenstand 386
- Haftungsbescheid, Unterschied 387
- Inhalt 387
- Lohnsteuerkarte, Grundlagenbescheid 384
- Nachforderungsbescheid gegen Arbeitnehmer 407
- Rechtsnatur 386, 390
- Rechtsschutz des Arbeitgebers 388
- Rechtsschutz des Arbeitnehmers 389
- Rechtswirkung 387
- Überwachung 290
- Verspätungszuschlag 292
- Vollstreckbarkeit 292
- Wirkung 292
- Zahlungsverjährung 149
- Zahlungsverjährung, Beginn 433
- Zeitraum 144
- Zwangsmittel 293
- Lohnsteuer-Anrufungsauskunft
 - s. Anrufungsauskunft
- Lohnsteueranspruch
 - Aufrechnung, siehe dort
 - Billigkeitsmaßnahmen, siehe dort
 - Entstehung 200
 - Erlaß der Lohnsteuer, siehe dort
 - Fälligkeit 433
 - Festsetzungsfrist, Anlauf 434
 - Festsetzungsverjährung, siehe dort
 - Geltendmachung, Schranken 433
 - Rechtsschutz des Arbeitnehmers, siehe dort
 - Steueranspruch, siehe dort
 - Steuerfestsetzung, siehe dort
 - Stundung, siehe dort
 - Zahlungsverjährung, siehe dort
- Lohnsteuer-Außenprüfung
 - s. Außenprüfung
- Lohnsteuerberechnung
 - Bruttoarbeitslohn 214
 - Jahreseinkommensteuer, siehe dort
- Lohnsteuerbescheid
 - Adressat 292
- Lohnsteuerbescheinigung
 - Arbeitgeberpflichten, Rechtsweg 179
 - Arbeitspapiere, siehe dort
 - Fürsorgepflicht des Arbeitgebers 179
- Lohnsteuereinbehaltung
 - s. Lohnsteuerabzug
- Lohnsteuererlaß
 - s. Erlaß der Lohnsteuer
- Lohnsteuerermäßigung
 - ausländisches Recht 9
- Lohnsteuererstattung
 - durch Arbeitgeber, Rückforderung 168
- Lohnsteuerfehlbetrag
 - Arbeitgeberhaftung, Ausnahmen 296
- Lohnsteuerfreistellungsanspruch
 - bei Wegfall der Geschäftsgrundlage 231
- Lohnsteuerhaftungsbescheid
 - s. Haftungsbescheid
- Lohnsteuer-Jahresausgleich
 - des Arbeitgebers 386, 471
 - Ausschußfrist 18
 - beschränkte Steuerpflicht 230
 - Beweislast 339
 - erschwerte Rechtswahrnehmung 19
 - Erstattungsanspruch 217, 473
 - des Finanzamtes 386, 471, 472
 - Gastarbeiter 343
 - Gegenstand 415, 458
 - Jahreseinkommensteuer, siehe dort
 - Mitwirkungspflicht des Arbeitnehmers 298
 - nach Einkommensteuerveranlagung 424
 - Nachforderung von Lohnsteuer 422
 - Pauschsteuer 218
 - Rechtsnatur 415
 - Rechtsschutz des Arbeitnehmers, siehe dort
 - Rückforderung der Jahresausgleichserstattung, siehe dort
 - Sachverhaltsermittlung 251, 298
 - spätere Steuernachforderung 166
 - vereinfachte Sachverhaltsermittlung, Rechtmäßigkeit 307
 - Verfahrensvorschriften 299, 473
 - verkürzte Sachverhaltsaufklärung 302
- Lohnsteuer-Jahresausgleichsbescheid
 - Änderung 420, 421, 459

- Bindungswirkung für Veranlagung 425, 459
- gerichtliche Überprüfung 419
- Nachforderung von Lohnsteuer 422
- Rechtsnatur 415, 472
- Lohnsteuerkarte
 - Änderung 408
 - Änderung, Zuständigkeit 410
 - Anfechtung 384
 - Arbeitspapiere, siehe dort
 - Bindung für Arbeitgeber 157, 384
 - Freibetrag 251, 270
 - Freibetragseintrag, vorläufiger Rechtsschutz 453
 - Fürsorgepflicht des Arbeitgebers 179
 - Grundlagenbescheid 384
 - Rechtsnatur 383
 - Richtigkeitsvermutung 384
- Lohnsteuerkartenprinzip
 - Bindung des Arbeitgebers 158
- Lohnsteuernachforderung
 - Inanspruchnahme des Arbeitnehmers, siehe dort
 - s. Nachforderung
- Lohnsteuerpauschalierung
 - s. Pauschalierung der Lohnsteuer
 - Pauschbesteuerung, siehe dort
 - Schätzung, pauschale, siehe dort
- Lohnsteuerpflichtiger
 - Arbeitgeber 213
- Lohnsteuersatz
 - Arten 224
- Lohnsteuerschuldner
 - s. Steuerschuldner
- Lohnvereinbarung
 - s. Bruttolohnvereinbarung
 - s. Nettolohnvereinbarung
- Lohnsteuerverfahren
 - Abschnitte 379
 - geschichtliche Entwicklung 378
 - Lohnsteuer-Abzugsverfahren, siehe dort
 - Lohnsteuer-Jahresausgleich, siehe dort
 - Veranlagungsverfahren, Unterschied 378
- Massenverfahren
 - Lohnbesteuerung 2, 16
 - Typisierung 79
- Medizinische Betreuung
 - Annehmlichkeit 130
- Mehrverpflegungsaufwendung
 - Pauschbetrag 342
 - Werbungskosten 335
- Metergeld
 - s. Leistung durch Dritte
- Mietvergünstigung
 - Arbeitslohn 48
- Miguelsche Steuerreform
 - Einkommensteuer 2
- Mittelbares Arbeitsverhältnis
 - Begriff 99
 - lohnsteuerrechtliche Folgen 100
- Mitwirkungspflicht
 - Arbeitgeber bei Außenprüfung 290
 - Arbeitgeberhaftung bei Arbeitnehmerverstoß 295
 - Arbeitnehmer, allgemeine 279
 - Arbeitnehmer bei Außenprüfung 291
 - Arbeitnehmer bei Lohnsteuer-Jahresausgleich 300
 - Grenzen bei Auslandssachverhalt 354
 - Verletzung, Folgen 358
 - Verminderung durch Glaubhaftmachung 306
- Montageerlasse
 - Steuerbefreiung 237
- Muttergesellschaft
 - s. Leistung durch Dritte
- Nachforderung
 - nach Änderung des Jahresausgleichsbescheides 423
 - Anrechnung auf Jahressteuer 407
 - nach Außenprüfung 423
 - nach bestandskräftigem Jahresausgleich 421
 - Inanspruchnahme des Arbeitnehmers, siehe dort
 - im Jahresausgleichsbescheid 422
 - Lohnsteueranmeldung, Änderung 407
 - Lohnsteuerkarte, Änderung 408

- Lohnsteuerkarte, Bindungswirkung 385
- Rechtsgrund 407
- Rechtsgrundlage 408
- Umfang 408
- zuständiges Finanzamt 410
- Nachforderung der Lohnsteuer
 - s. Inanspruchnahme des Arbeitnehmers
- Nachforderungsbescheid
 - gegen Arbeitnehmer 297
 - Einwendungen 297
 - Rechtsnatur 383, 407
- Nachforderungsverfahren
 - Begriff 383
- Nachweis
 - höhere Werbungskosten 329
- Naturalien
 - Arbeitslohn 66
- Nebeneinnahmen
 - Lohnleistungen durch Dritte 110
- Nebentätigkeit
 - Arbeitslohn 37
- Nettolohnvereinbarung
 - abgeleitete 211
 - Art der Besteuerung 229, 471
 - Arten 211
 - Ausgleichsansprüche 229
 - Beweislast 212
 - Bruttolohnansprüche 213
 - einvernehmlicher Gesetzesverstoß 213
 - Freistellungsanspruch 215
 - Hochrechnung auf Bruttolohn 216, 471
 - Lohnsteuerermittlung 216
 - nachträgliche Steuerübernahme 212
 - Nebenabreden 229
 - originäre 212
 - Quasi-Nettolohnvereinbarung 212
 - Rechtseinordnung 215
 - Regelbesteuerung, siehe dort
 - Steuerhöhe 227
 - Übernahme der Steuer 214
- Nettoprinzip
 - Werbungskostenbegriff 31
- Nettosteuersatz
 - Gleichbehandlungsgebot 226
 - Kritik 225
 - Lohnsteuerpauschalierung 225
 - Rechtfertigung 226
- Nichtselbständige Arbeit
 - s. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit
- OECD-Musterabkommen
 - Doppelbesteuerung 239
- Organ des Staates
 - s. Beileihung des Arbeitgebers
- Pauschalierung
 - Mehrverpflegungsaufwendung 342
 - Schätzung, pauschale, siehe dort
 - Übernachtungskosten 332
 - verkürzte Sachverhaltsermittlung 304
 - Verwaltungsvorschrift, Bindung des Gerichts 342
 - Werbungskosten 77, 82
- Pauschalierung der Lohnsteuer
 - ausländisches Recht 9
 - Entstehung der Steuerschuld 219
 - Erstattungsgläubiger 228
 - fehlende Steuerschuld 220
 - Haftung des Arbeitgebers 469
 - Kirchensteuerpflicht 223
 - Nacherhebung der Steuer 227
 - Nettolohnvereinbarung, siehe dort
 - Nettosteuersatz, siehe dort
 - Nichtvorlage der Steuerkarte 231
 - originärer Steueranspruch 220
 - Sachverhaltsaufklärung 261
 - Schuldnerwechsel 219
 - sonstige Bezüge 227
 - Steuer eigener Art 223
 - Steuersatz 218, 224
 - Steuerschuldner 219, 401
 - Unternehmenssteuer 221
 - Vereinbarung, zivilrechtliche 261
 - Vereinfachungseffekt 218
 - Wegfall der Geschäftsgrundlage 231
 - Zukunftssicherungsleistung 222
 - Zweck 211, 217
- Pauschalierungssteuerbescheid
 - Änderungssperre nach Außenprüfung 441

- Haftungsbescheid, Unterschied 401, 470
- Rechtsnatur 383, 401, 469
- Verbindung mit Haftungsbescheid 402, 469
- Pauschbesteuerung
 - ausländische Arbeitnehmer 242
 - beschränkte Steuerpflicht 238
- Pensionsleistung
 - Beitragsleistung an Dritte, Arbeitslohn 107
 - Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit 108
- Personalbeweis
 - eidesstattliche Versicherung 365
 - mittelbarer 365
 - Urkundenbeweis, Abgrenzung 364
 - Zeugenbeweis, siehe dort
- Personalrabatt
 - Annehmlichkeit 132
 - eigenbetriebliches Interesse 133
- Pfändung
 - s. Vollstreckung
- Pflichten des Arbeitgebers
 - Arbeitsschutzrecht, Parallelität 186
 - arbeitsvertragliche 177, 182
 - Fürsorgepflicht 178
 - Haftung des Arbeitgebers, siehe dort
 - Lohnsteuerabführung, siehe dort
 - Lohnsteuerabzug, siehe dort
 - öffentlich-rechtliche 177, 182
 - Rechtsnatur 177, 195
 - Transformationsthese 178, 182
 - Verletzung, Folgen 179, 196
- Pitts
 - Steuerabzug, ausländisches Recht 4
- Prämien
 - Anrufungsauskunft, Berechtigter 393
 - lohnsteuerrechtliche Folgen 414
- Praktikabilität
 - gleichmäßige Besteuerung 19
 - Lohnsteuerabzug 19
 - Sachverhaltsermittlung 69
- Private Lebensführung
 - Geschenke, Abzugsfähigkeit 76
- Prozeß
 - Beweismaß 325
- Quellenabzug 465, 466, 471
- Quellenbesteuerung
 - Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit 29
 - Leistung durch Dritte 90
- Realakt
 - Lohnsteuerabzug 385
- Rechtsanwendung
 - Rechtsetzung, Abgrenzung 252
 - Sachverhaltsermittlung, Abhängigkeit 249
- Rechtsbehelf
 - s. Rechtsschutz
- Rechtsbeziehungen im Lohnsteuerverhältnis
 - arbeitsrechtliche Wertungen 184
 - Arbeitsverhältnis 175
 - Duldungs- und Rückgriffsverhältnis 175
 - Entrichtungs- und Haftungsverhältnis 175
 - Haftung des Arbeitgebers, siehe dort
 - Pflichten des Arbeitgebers, siehe dort
 - Rückgriff des Arbeitgebers, siehe dort
- Rechtsetzung
 - Rechtsanwendung, Abgrenzung 252
- Rechtsnachfolge
 - lohnsteuerrechtliche Folgen 92
- Rechtsschutz des Arbeitgebers
 - Anrufungsauskunft, siehe dort
 - gegen Lohnsteueranmeldung 388
- Rechtsschutz des Arbeitnehmers
 - Anrufungsauskunft, siehe dort
 - Bruttolohnverurteilung, siehe dort
 - gegen Haftungsbescheid 399
 - gegen Jahresausgleich des Arbeitgebers 202
 - gegen Lohnsteuerabzug 202
 - gegen Lohnsteueranmeldung 389
 - gegen Lohnsteuereinbehaltung 385
 - gegen Pflichtverletzung des Arbeitgebers 195
 - gegen Rückforderung der Jahresausgleichsersatzung 420
 - gegen Rückgriff des Arbeitgebers 185

- Schadensersatzanspruch gegen Arbeitgeber 179, 196, 199, 206
- Staatshaftung, siehe dort
- vorläufiger Rechtsschutz, siehe dort
- Rechtsweg
 - Arbeitspapiere 189, 190
 - Lohnsteuerbescheinigung 179
 - Rückgriff des Arbeitgebers 185, 207
- Regelbesteuerung
 - Grundzüge 213
- Reinvermögenszugangstheorie
 - dualistisches System der Einkünfte 29
- Reisekosten
 - Abrechnung 272
- Reisekostenvergütung
 - steuerfreie Einnahme 259
- Richter
 - Arbeitnehmer 26, 32
- Richterrecht
 - Typisierung 80
- Rückforderung
 - Begriff 383
 - Geltendmachung des Anspruchs 420
- Rückforderung der Jahresausgleichserstattung
 - Aussetzung der Vollziehung 420
 - Fehlzahlungen des Finanzamts 421
 - Rechtsbehelf 420
 - Rechtsgrundlage 420
- Rückgriff des Arbeitgebers
 - Ausschluß durch Tarifvertrag 181, 187
 - Gesamtschuldnerausgleich 188, 205, 214
 - Rechtsgrundlage 180, 183, 187
 - Rechtsnatur 207
 - Rechtsschutz des Arbeitnehmers, siehe dort
 - Rechtsweg 185, 207
 - Rückgriffsthese 180
 - Übergang des Steueranspruchs 205
 - Voraussetzungen 180, 187
- Sachbezüge
 - Arbeitgeberinteresse 63
 - Arbeitslohn 49
 - Freigrenzen 69
 - geldwerter Vorteil 63, 67
 - Lohnsteuerabzug 70
 - sozialpolitisch motivierte 66
 - Verwendungszweck 65
 - Zufluß der Einnahmen 48
- Sachleistung
 - Steuerbefreiung im Ausland 10
- Sachverhaltsermittlung
 - Amtsaufklärungspflicht, siehe dort
 - von Amts wegen 298
 - Annehmlichkeiten 69
 - durch Arbeitgeber 254
 - Arbeitgeberbefugnis 268, 273
 - Arbeitgeberbereiensehaft 256
 - Arbeitgeberpflicht 269, 274
 - Arbeitnehmereiensehaft 257
 - Arbeitnehmerpflicht 271, 278
 - Arbeitslohn 258
 - Arbeitszimmer 81
 - Bagatellbeträge 303
 - Befugnisse des Arbeitgebers 262
 - Beweis, siehe dort
 - Beweiswürdigung, Zusammenhang 321
 - Einzelnachweis 304
 - Freigrenzen, Vereinfachung 69
 - gerichtliche Kontrolle 340
 - gesetzliche Grenzen 281
 - GNOFÄ 312
 - Haftungsfolgen 294
 - Lohnsteuerabzug 257
 - Lohnsteuer-Jahresausgleich 298
 - Lohnsteuerpauschalierung 261
 - mittelbare Beweisführung 317
 - s. auch Mitwirkungspflicht
 - Obliegenheiten des Arbeitnehmers 272
 - Pauschalierung 304
 - private Verzichtvereinbarung 261
 - Rechtsanwendung, Abhängigkeit 249
 - Sachverhaltsermittlung, vereinfachte, siehe dort
 - Sonderausgaben 303
 - Typisierung, siehe dort
 - überschlägige Prüfung 327
 - Überwachung 290
 - unzureichende, Folgen 291

- Vereinfachung 69
- Verletzung der Privatsphäre 284
- Vertrauensschutz 291
- s. auch Verwaltungsvorschrift
- Zumutbarkeit 282
- Sachverhaltsermittlung im Ausland
 - allgemeine Beweislastgrundsätze 351
 - Beteiligtenvernehmung 369
 - Beweiszeichen 363
 - Beweislast 349
 - Beweislastumkehr 351
 - Beweismaß 350
 - Beweismittelbeschaffung 351
 - Beweismittelbeschränkung 355
 - Beweisurkunden, zweisprachige 349
 - Beweisvermutung 373
 - Beweiswürdigung 349
 - Gastarbeiter, erweiterte Mitwirkungspflicht 347, 351
 - Grenzen der Mitwirkungspflichten 354
 - Ländergruppenerlaß 349
 - Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen 348, 352
 - Personalsbeweis 364
 - unzumutbare Anforderungen 357
 - Urkundenbeweis 370
 - Verletzung von Mitwirkungspflichten 358
 - Würdigung besonderer Verhältnisse 359
 - zwischenstaatliches Amtshilfeverfahren 366
- Sachverhaltsermittlung, vereinfachte
 - Amtsaufklärungspflicht 310
 - Amtsaufklärungspflicht, Verstoß 320
 - durch Bescheinigung 306
 - Bescheinigungstechnik, Zulässigkeit 336
 - Erfahrungssätze 315
 - freie Beweiswürdigung 320
 - gesetzliche Schranken 309
 - GNÖFA 312
 - Grund 299
 - Indizienbeweis, siehe dort
 - Kombination mehrerer Methoden 306
 - Lebenserfahrung 317
 - Lohnsteuer-Jahresausgleich 302
 - Rechtfertigung 301
 - Rechtmäßigkeit 307
 - Steuerakte, Hinzuziehung 314
 - im Steuerverfahren 328
 - Stichprobe 313
 - Typisierung, formelle 316
- Säumniszuschlag
 - Lohnsteuerabführung 293
- Schadensersatzleistung
 - lohnsteuerrechtliche Folgen 113
- Schätzung
 - Besteuerungsgrundlage 293
 - Schätzung, pauschale
 - Besteuerungsgrundlage 331
 - Verwaltungsvorschrift 331
 - Voraussetzungen 333
 - Zulässigkeit in Verwaltungsvorschriften 333
- Schätzung von Besteuerungsgrundlagen
 - Bindung des Gerichts 342
 - Fehler beim Lohnsteuerabzug 293
 - Ländergruppen-Erlaß 334
 - pauschale 331
- Schmerzensgeld
 - Lohnsteuerabzug 258
- Schmiergeld
 - Arbeitslohn 53, 71
 - Lohnleistung durch Dritte 96, 109
 - Lohnsteuerabzug 59, 71
- Schuldübergang, gesetzlicher
 - Nettolohnvereinbarung 214
- Schuldübernahme
 - Nettolohnvereinbarung 215
- Schutzkleidung
 - Annehmlichkeit 129
- Schwarzarbeit
 - steuerliche Folgen 213
- Seeleute
 - Art der Steuerpflicht 260
- Selbständige Tätigkeit
 - Berufsbilder 37
- Selbstanzeihe
 - nichteinbehaltene Lohnsteuer 164
- Sittenwidrige Einnahmen
 - Arbeitslohn 71
 - Lohnsteuerabzug 71

- Sonderausgaben
 - Sozialversicherungsbeiträge 73
 - verkürzte Sachverhaltsermittlung 303
- Sonstige Einkünfte
 - Nebeneinnahmen des Arbeitnehmers 112
- Sorgfaltspflicht
 - Arbeitsgeberhaftung 296
- Sozialpolitische Motive
 - Arbeitgeberzuwendungen 66
- Sozialräume
 - Annehmlichkeit 128
- Sozialversicherung
 - Bruttoarbeitsentgelt 214
- Sozialversicherungsbeiträge
 - Sonderausgaben 73
- Splittingtarif
 - mehrfach verheirateter Gastarbeiter 359
- Sportstätte
 - Annehmlichkeit 128
- Staatshaftung
 - Amtspflichtverletzung des Arbeitgebers 196
 - haftende Körperschaft 197
 - Rückgriff auf Arbeitgeber 198
- Stammvermögen
 - Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit 29
- Steuerabzug
 - Stellung des Arbeitgebers 266
- Steuerakte
 - Sachverhaltsermittlung 314
- Steueranmeldung
 - s. Lohnsteueranmeldung
- Steueranspruch
 - Entstehung 142, 144
 - Erlöschen des Steueranspruchs, siehe dort
 - Fälligkeit, siehe dort
- Steuerbefreiung
 - Annehmlichkeit, siehe dort
 - Arbeitgeberdarlehen 41
 - Arbeitslohnbegriff 119
 - Gelegenheitsgeschenk, siehe dort
 - Wohnheitsrecht 139
 - grenzüberschreitendes Arbeitsverhältnis, siehe dort
 - Legalitätsprinzip 118
 - Werbungskostenersatz 137
- Steuerbescheid
 - nachträglich bekanntgewordene Tatsachen 311
- Steuereintrichtungspflichtiger
 - Arbeitgeber 142, 165
- Steuererstattung
 - Arbeitnehmeranspruch 228
- Steuerfestsetzung
 - Änderungssperre nach Außenprüfung, siehe dort
 - Festsetzungsfrist, siehe dort
 - Kleinbeträge 150
 - im Lohnsteuerabzugsverfahren 381, 473
 - Lohnsteueranmeldung, Abweichung 388
 - Verfahren 383
- Steuerkarte
 - Nichtvorlage, Lohnsteuerpauschalierung 231
- Steuerpflicht
 - beschränkte Steuerpflicht, siehe dort
 - grenzüberschreitendes Arbeitsverhältnis, siehe dort
 - unbeschränkte Steuerpflicht, siehe dort
- Steuerpflichtiger
 - Arbeitgeber 142
 - Arbeitnehmer 142
 - Beweislast 338
- Steuerprozeß
 - Beweiserbringung durch Gastarbeiter 368
 - Beweismaß 325
 - freie Beweiswürdigung 321
 - Gastarbeiter, Vernehmung 369
 - Personalsbeweis 364
- Steuersatz
 - Bruttosteuersatz 225
 - feststehender 218
 - Nettosteuersatz, siehe dort
 - Sonderregelungen 224
- Steuerschuld
 - Erlöschen mit Einbehaltung 264
- Steuerschuldner
 - Arbeitgeber 142, 219

- Arbeitnehmer 213, 241, 267
- Haftender, Unterschied 165
- Haftung des Arbeitgebers, siehe dort
- Steuerentrichtungspflichtiger 142
- Steuerverfahren
 - Beweislast 338
 - Beweismaß 326
 - freie Beweiswürdigung 322
 - Personalbeweis 364
 - vereinfachte Sachverhaltsermittlung 328
- Steuer von der Steuer
 - Nettolohnvereinbarung 216
- Stichprobe
 - vereinfachte Sachverhaltsermittlung 313
- Streikunterstützung
 - Arbeitslohn 72, 465
 - Lohnsteuerabzug 72, 465
 - Steuerpflicht 52
- Stundung
 - als Arbeitslohn 49
 - Arbeitslohn 48
 - Rechtsgrundlage 450
 - stundbarer Anspruch 450
- Syndikus
 - Qualifikation der Einkünfte 39
- Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung
 - Lohnleistung durch Dritte 94, 95
- Tatsachenbehauptung
 - zweifelhafte, Amtsermittlungspflicht 311
- Teilzeitarbeit
 - Lohnsteuerpauschalierung 218
 - Pauschsteuersatz 224
- Telefonbenutzung
 - Arbeitslohn 67
- Tilgung
 - s. Erlöschens des Steueranspruchs
- Tochtergesellschaft
 - s. Leistung durch Dritte
- Tod des Arbeitnehmers
 - lohnsteuerrechtliche Folgen 91
- Totalitätsprinzip
 - Durchbrechungen 28
 - Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit 28
- Transformationsthese
 - s. Pflichten des Arbeitgebers
- Treu und Glauben
 - Haftung des Arbeitgebers 151, 446
- Trinkgeld
 - Arbeitslohn, ausländisches Recht 10
 - Leistung durch Dritte, siehe dort
 - Lohnsteuerabzug 70
 - Lohnsteuerabzugspflicht des Arbeitgebers 282
- Troncgeld
 - s. Leistung durch Dritte
- Typisierung
 - Arbeitnehmerbegriff 22
 - Arbeitsmittel 80
 - Arbeitszimmer 81
 - Bewertungskosten 80
 - brauchbare Illegalität 79
 - formelle 82
 - Geschenkaufwand 77, 80
 - Grenzen 77
 - Lohnleistung durch Dritte 89
 - Lohnsteuer 18
 - materielle 82
 - Richterrecht 80
 - Sachverhaltsermittlung 78, 81
 - verkürzte Sachverhaltsermittlung 316
 - Verwaltungsvorschrift 309
 - Werbungskosten 77, 80, 82
 - Zulässigkeit 77, 80
- Übernachungskosten
 - Pauschbetrag 332
- Übernahme der Lohnsteuer
 - Arbeitgeberleistung, Doppelbesteuerung 241
- Überschußeinkünfte
 - Stammvermögen 29
 - Totalitätsprinzip 28
- Überschußrechnung
 - Abflußprinzip 46
 - Geldrechnung 47
 - Kassenrechnung 46
 - Zuflußprinzip 46, 257
- Überzeugungsgrad
 - s. Beweismaß

- Unbeschränkte Steuerpflicht
 - Doppelbesteuerung, nationales Recht 238
 - inländischer Wohnsitz 234
 - Steuerbefreiung 237
- Unfall
 - s. Kraftfahrzeug
- Unterhaltsleistung
 - an Angehörige im Ausland 353
- Unternehmenssteuer
 - pauschale Lohnsteuer 221
- Unterstellung
 - Sachverhaltsermittlung, vereinfachte, siehe dort
 - Verwaltungsvorschrift, siehe dort
- Unterstützungskasse
 - Beitragsleistung an Dritte, Arbeitslohn 107
 - Zahlung, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit 108
- Urkunde
 - Beweiswert 372
- Urkundenbeweis
 - Gastarbeiter 370
 - Personalbeweis, Abgrenzung 364
- Urlaubsvertretung
 - Qualifikation der Einkünfte 40
- Veräußerungsgewinn
 - Arbeitslohn 53
 - Vermögensstammeinnahme 53
- Veranlagung
 - Tatsachenaufklärung 250
- Veranlagung auf Antrag
 - Festsetzungsfrist, Anlauf 436
 - Festsetzungsverjährung, siehe dort
- Veranlagungsverfahren
 - Lohnsteuerverfahren, Unterschied 378
- Veranlagung zur Einkommensteuer
 - Haftung des Arbeitgebers 160
- Veranlassungsprinzip
 - Arbeitgeberstandpunkt 121
 - Arbeitslohn 52
 - arbeitsrechtlicher Anspruch 122, 464
 - ehrende Zuwendung 122
 - eigenbetriebliches Interesse, siehe dort
 - Einnahmen 50
 - freiwillige Zuwendung 122
 - Gegenleistung 119
 - Lohnleistung durch Dritte 94, 95, 465
 - Qualifikation der Einkünfte 42, 45
 - Werbungskosten 50, 52, 73
 - Verdienstausschlag, Ersatzleistung
 - lohnsteuerrechtliche Folgen 114
- Vereinfachungseffekt
 - Lohnsteuerpauschalierung 218
- Verfahren
 - Lohnsteuer-Jahresausgleich 299, 473
- Verjährung
 - s. Festsetzungsverjährung
 - s. Zahlungsverjährung
- Verletzung der Privatsphäre
 - durch Sachverhaltsaufklärung 284
- Verlustabzug
 - Sachverhaltsprüfung 313
- Vermögensbeteiligung von Arbeitnehmern
 - Einkünfte 41
 - Werbungskosten 58
- Vermögensbildung
 - Arbeitgeberdarlehen 41
- Vermögensstammaufwendungen
 - Werbungskosten 54
- Vermögensstammeinnahmen
 - Arbeitslohn 53
 - Quellenbesteuerung 29
 - Veräußerungseinkünfte 53
- Vermögensverluste
 - Werbungskosten 54
- Vermutung
 - Überzeugungshilfe 374
- Vernehmung
 - Ausland 366
- Vernehmungsniederschrift
 - mittelbarer Personalbeweis 365
- Verpflegungsmehraufwand
 - Verwaltungsvorschrift 342
- Versicherungsleistung
 - Arbeitslohn 59
 - Beitragsleistung an Dritte, Arbeitslohn 107
 - Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit 108

- Lohnsteuerabzug 72
- lohnsteuerrechtliche Folgen 114
- Versorgungsausgleich
 - Übertragung, Lohnleistung an Dritte 86
- Versorgungsleistung
 - Beitragsleistung an Dritte, Arbeitslohn 107
 - Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit 108
- Verspätungszuschlag
 - Adressat 292
- Vertrag zugunsten Dritter
 - Altersversorgung 107
 - lohnsteuerrechtliche Folgen 106
 - Versicherungsvertrag 107
- Vertrauensschutz
 - nach Sachverhaltsaufklärung 291
- Verwaltungsakt
 - Lohnsteuerabzug 385
- Verwaltungskapazität
 - Lohnsteuer 17, 19
 - Typisierung 79
- Verwaltungsvorschrift
 - Adressat 341
 - Anwendung durch Gericht 341
 - Beweiswürdigungshilfe 289
 - Bindung des Arbeitgebers 157
 - Bindung des Gerichts 342
 - Einschränkung freier Beweiswürdigung 323
 - geschätzte Besteuerungsgrundlage 342
 - gesetzliche Schranken 309
 - grenzüberschreitendes Arbeitsverhältnis 235
 - Lohnsteuer-Jahresausgleich 252
 - norminterpretierende 341
 - offensichtlich unrichtige Besteuerung 342
 - pauschalierende Schätzung 331
 - Pauschalierung von Besteuerungsgrundlagen 332
 - Pauschbeträge 342
 - Sachverhaltsaufklärung 341
 - Selbstbindung der Verwaltung 342
 - typisierende 309
 - Unterstellung 316
 - Verfälschung des Gesetzgeberwillens 323
 - verfahrensvereinfachende, Erlaßkompetenz 308
 - Verpflegungsmehraufwand 342
 - Zulässigkeit von Bescheinigungen 336
- Verwertung der Arbeit im Inland
 - s. grenzüberschreitendes Arbeitsverhältnis
- Verwertungsverbot
 - gegenüber Arbeitgeber 440
 - gegenüber Arbeitnehmer 440
- Verzicht
 - als Arbeitslohn 49
 - Arbeitslohn 48
- Vollbeweis
 - erhöhte Werbungskosten 330
- Vollstreckung
 - Bruttolohnverurteilung 201
 - Lohnpfändung, Steuerabzug 202
 - Steueranmeldung 292
- Vorauszahlung
 - Lohnsteuer 93, 158
- Vorauszahlungsverfahren
 - Lohnsteuerabzug 380
- Vorläufiger Rechtsschutz
 - Arten 453
 - Freibetragseintrag 453
 - Steuerabzugsverfahren 455
 - nach Veranlagung 455
- Vorsorgeuntersuchung
 - Annehmlichkeit 131
- Wahrscheinlichkeit
 - Beweismaß, siehe dort
 - Gewißheit 329
- Wegfall der Geschäftsgrundlage
 - Lohnsteuerfreistellungsanspruch 231
 - mißglückte Lohnsteuerpauschalierung 231
 - Nettolohnkürzung 231
 - Unredlichkeit des Arbeitnehmers 231
- Werbebeschenke
 - Werbungskosten 75
- Werbungskosten
 - Absetzung für Abnutzung 54

- Arbeitnehmerdarlehen 58
- Arbeitszimmer 44, 82
- ausländisches Recht 10
- Berufsvermögen 55
- Betriebsausgabenabzugsverbot, Analogie 75
- Betriebsausgaben, Unterschied 74
- Bewirtung 75
- Dienstverhältnis, Kausalzusammenhang 52
- Erfolgsorientierung 73
- erhöhte, Beweismaß 330
- finale Aufwendung 75
- Geschenke 75, 77
- Gewerkschaftsbeiträge 52
- Mehrverpflegungsaufwendung 335
- Nachweis 329
- Nettoprinzip 31
- Pauschalierung 77, 82
- PKW-Schaden bei Dienstfahrt 53
- Privatvermögen 55
- Sachverhaltsaufklärungspflicht 330
- Sozialversicherungsbeiträge 73
- steuermindernde Aufwendung 259
- Typisierung 77, 80
- Übernachtungskosten 332
- Veranlassungsprinzip 51, 73
- Vermögensnutzung 57
- Vermögensstammaufwendung 54, 56
- Werbegeschenke 75
- Werbemaßnahme 76
- Werbungskostenersatz
 - Saldierung mit Werbungskosten 137
 - Steuerbefreiung 137
 - Werbungskosten-Pauschalbetrag 138
- Werbungskosten-Pauschsätze
 - Berufsgruppen, Typisierung 82
- Wertpapier
 - Nachweispflicht 274
- Wiedereinsetzung
 - Überzeugungsgrad der Behörde 329
- Wohnungsüberlassung
 - Annehmlichkeit 135
 - Arbeitslohn 48, 66
- Zahlung
 - Begriff 145
 - Lohnsteuerabführung 145
 - Lohnsteuereinbehaltung 145
- Zahlung
 - s. Leistung an Dritte
 - s. Leistung durch Dritte
- Zahlungsverjährung
 - Beginn 433
 - Erlöschen des Steueranspruchs 147
 - Fälligkeitssteuern 148
 - Steueranmeldung 149
- Zession
 - s. Leistung an Dritte
- Zeugenbeweis
 - Auslandssachverhalt 366
 - Eid, Gastarbeiter 370
 - Personalbeweis, siehe dort
 - Unerreichbarkeit des Zeugen 366
 - Vernehmung im Ausland 366
- Zinsvorteil
 - Annehmlichkeit 136
 - Arbeitslohn 49, 67
 - Zufluß der Einnahmen
 - Arbeitnehmervorteile 49
 - Arbeitslohn 257
- Zukunftssicherungsleistung
 - Beitragsleistung an Dritte, Arbeitslohn 107
 - Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit 108
 - Lohnsteuerpauschalierung 222
- Zulagen
 - s. Prämien
- Zurechnung, Arbeitgeber
 - Erfüllungsgehilfe des Arbeitgebers 87
 - Lohnleistung durch Dritte 88, 91, 95, 104
- Zurechnung, Arbeitnehmer
 - Abtretung des Lohnanspruchs 105
 - Arbeitslohn bei Rechtsnachfolge 92
 - Lohnleistung an Dritte 105
- Zuständigkeit
 - arbeitsrechtliche, öffentlich-rechtliche 191
 - Außenprüfung 438

- Billigkeitsmaßnahme 449
 - Nachforderung 410
 - Lohnsteuerabzug 410
 - Lohnsteuerkarte, Änderung 410
 - Rechtsweg, siehe dort
 - Staatshaftung, Arbeitgeberpflichtverletzung 197
- Zuwendung
- Annehmlichkeit, siehe dort
 - außerhalb des Dienstes 125, 466
 - Gelegenheitsgeschenk, siehe dort
 - zusätzliches Entgelt 125, 465
- Zwangsvollstreckung
- s. Vollstreckung