

B & K Lohn und Gehalt

1. Arbeitgeberhaftung für die Lohnsteuer nur unter strengen Voraussetzungen

Ist bei Arbeitnehmern, die namentlich bekannt sind, der Lohnsteuerabzug unterblieben, wurden die entsprechenden Einkünfte aber vollständig und ordnungsgemäß, wenn auch fälschlicherweise im Rahmen einer unzutreffenden Einkunftsart, zur Einkommensteuer veranlagt, darf das Finanzamt den Arbeitgeber nicht in Haftung nehmen.

Hintergrund

Das Finanzamt stellte bei der Klägerin, einer GmbH, fest, dass im Zeitraum August 2011 bis Juli 2014 Lohnzahlungen nicht als Arbeitslohn versteuert worden waren. Das Finanzamt erließ daraufhin mehrere Haftungsbescheide gegenüber der GmbH.

Die Klägerin argumentierte dagegen, dass die vom Finanzamt als Arbeitnehmer angesehenen Personen selbstständige Subunternehmer waren. Auch wurde das Auswahlermessen deshalb fehlerhaft ausgeübt, weil die als vermeintliche Arbeitnehmer bezeichneten Personen nicht in das Auswahlermessen einbezogen wurden, obwohl die Personen dem Finanzamt bekannt waren.

Entscheidung

Das Finanzgericht hat die angefochtenen Haftungsbescheide aufgehoben. Es bedurfte vorliegend keiner Entscheidung der Frage, ob und in welchem Umfang die Haftungsvoraussetzungen gegeben sind. Denn die Haftungsbescheide waren schon deshalb rechtswidrig, weil das Finanzamt vom bei der Inhaftungnahme des Arbeitgebers im Fall des Vorliegens der tatbestandlichen Voraussetzungen bestehenden Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht habe.

Soweit Arbeitgeber und Arbeitnehmer als Gesamtschuldner für die Lohnsteuerschuld des Arbeitnehmers als einer Vorauszahlungssteuer für die Einkommensteuer einstehen müssen, steht dem Betriebsstättenfinanzamt ein Auswahl- und Entschließungsermessen zu. Dabei betrifft das Entschließungsermessen die Frage, ob nicht einbehaltene und abgeführte Lohnsteuer geltend gemacht werden soll. Im Rahmen des Auswahlermessens ist zu entscheiden, wer von mehreren Personen, die nebeneinander dieselbe Leistung aus dem Steuerschuldverhältnis schulden oder für sie haften würden, in Anspruch genommen wird.

Steht bei namentlich bekannten Arbeitnehmern leicht überprüfbar und sicher fest, dass sie mit den Einkünften, hinsichtlich derer der Lohnsteuerabzug unterblieben ist, vollständig und ordnungsgemäß – wenn auch fälschlicherweise im Rahmen einer unzutreffenden Einkunftsart – zur Einkommensteuer veranlagt wurden, ist der Arbeitgeber nicht in Haftung zu nehmen.

Kann die Lohnsteuer vom Betriebsstättenfinanzamt bei den Arbeitnehmern als Steuerschuldern noch erhoben werden, ist der Arbeitgeber nachrangig heranzuziehen, wenn wenige namentlich feststehende Arbeitnehmer betroffen sind und deren Einkünfte wahrscheinlich unter der steuerpflichtigen Grenze liegen werden.

Grundlage für eine ordnungsgemäße Ausübung des Entschließungs- und Auswahlermessens ist, dass die Finanzbehörde die ermessensrelevanten Umstände zutreffend ermittelt hat. Geht sie von falschen Tatsachen aus oder hat sie ermessensrelevante Gesichtspunkte, obwohl das möglich war, nicht festgestellt, liegt ein Ermessensfehlgebrauch vor. Die ist hier der Fall gewesen.

2. Haftung der GmbH-Geschäftsführerin für pauschalierte Lohnsteuer

Bei der pauschalierten Lohnsteuer handelt es sich um die durch die Tatbestandsverwirklichung des Arbeitnehmers entstandene und vom Arbeitgeber lediglich übernommene Lohnsteuer. Es liegt keine Unternehmenssteuer eigener Art vor (Änderung der Rechtsprechung).

Hintergrund

Die X war alleinige Geschäftsführerin einer GmbH. Bei einer Lohnsteuer-Außenprüfung bei der GmbH für 2015 bis 2017 wurde festgestellt, dass für die private Nutzung eines Firmen-Kfz und für an die Arbeitnehmer erstattete Verpflegungsmehraufwendungen keine Lohnsteuer einbehalten und abgeführt wurde. Das Finanzamt führte eine pauschale Nachversteuerung durch und setzte mit Nachforderungsbescheid im Jahr 2018 pauschale Lohnsteuer fest. Auch wurden von der GmbH für die Anmeldezeiträume 12/2017 und 1/2018 Lohnsteuer zwar angemeldet, aber (teilweise) nicht abgeführt. Bereits im Dezember 2017 war für die GmbH ein Insolvenzantrag gestellt worden.

Nachdem die Forderungen von der GmbH nicht beigetrieben werden konnten, nahm das Finanzamt die X als Geschäftsführerin mit Haftungsbescheiden in Anspruch, und zwar für die pauschale Lohnsteuer nach der Außenprüfung und für die individuelle Lohnsteuer 12/2017 und 1/2018.

Die Klage vor dem Finanzgericht hatte keinen Erfolg. Für die individuelle Lohnsteuer 12/2017 und 1/2018 war X durch den Insolvenzantrag nicht entschuldigt, auch nicht für die pauschale Lohnsteuer. X hätte die Lohnsteuer-Abzugsbeträge in die monatlichen Lohnsteuer-Anmeldungen 2015 bis 2017 aufnehmen müssen. Denn Bezugspunkt der Haftung bleibt auch hier der Zeitpunkt des Zuflusses des Arbeitslohns.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof bestätigte die Auffassung des Finanzgerichts und entschied, dass sowohl für die individuelle als auch für die pauschalierte Lohnsteuer sich die Frage der Pflichtverletzung nach der Entstehung der Steuer und somit nach dem Zeitpunkt des Zuflusses richtet.

Zahlungsschwierigkeiten der GmbH schließen das Verschulden des Geschäftsführers bei Nichterfüllung der steuerlichen Pflichten der GmbH nicht aus. Reichen die zur Verfügung stehenden Mittel zur Lohnzahlung nicht aus, darf der Geschäftsführer die Löhne nur gekürzt auszahlen und muss die auf die gekürzten Löhne entfallende Lohnsteuer an das Finanzamt abführen.

Entgegen der Ansicht der X kommt es bei der pauschalierten Lohnsteuer nicht auf den Fälligkeitszeitpunkt laut Nachforderungsbescheid (12.4.2018) an, sondern auf die Pflichtverletzung durch Nichtanmeldung und Nichtabführung der Lohnsteuer zu den gesetzlichen Fälligkeitszeitpunkten in 2015 bis 2017. Bei der pauschalen Lohnsteuer handelt es sich um eine von der Steuer des Arbeitnehmers abgeleitete Steuer. Die Steuerschuldnerschaft des Arbeitgebers ist lediglich steuertechnischer (formeller) Art.

Der Bundesfinanzhof hatte bisher vertreten, die Pflichtverletzung und das Verschulden des Haftungsschuldners richte sich bei Lohnsteuer-Pauschalierung nach dem Zeitpunkt der Fälligkeit der pauschalen Lohnsteuer und nicht nach dem Zeitpunkt der Anmeldung und Abführung der Lohnsteuer. Hieran hält der Bundesfinanzhof nicht fest. Denn die pauschale Lohnsteuer entsteht durch den Zufluss beim Arbeitnehmer und wird vom Arbeitgeber lediglich übernommen. Hiervon ausgehend ist von einer schuldhaften Pflichtverletzung der X auszugehen, da sie die Lohnabzugsbeträge in den Jahren 2015 bis 2017 nicht angemeldet und abgeführt hat.

Durch den Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens (21.12.2017) war die X rechtlich nicht gehindert, die Lohnsteuer für 12/2017 abzuführen. Denn allein der Antrag schränkt den Geschäftsführer in seiner Verfügungsbefugnis nicht ein. Für 1/2018 (Bestellung des vorläufigen Insolvenzverwalters am 1.2.2018) hat X nicht substantiiert dargelegt, welche Schritte sie zur Zahlung der Steuer am Fälligkeitstag eingeleitet hatte.