

Mandanten-Rundschreiben für Einzelunternehmer Nr. 6/2023

Sehr geehrte Damen und Herren,

Fragen rund um die Lohnsteuer dürften alle Unternehmer, die Arbeitnehmer beschäftigen, interessieren. Sie bilden einen Schwerpunkt dieses Rundschreibens: Die Lohnsteuerhaftung des Arbeitgebers (Nr. 1), der Rechtsschutz gegen einen Haftungsbescheid (Nr. 2), die lohnsteuerliche Behandlung der vom Arbeitgeber gestellten Berufskleidung (Nr. 7) und der von ihm durchgeführten Betriebsveranstaltungen (Nr. 8, 9).

Die Versteuerung von Corona-Hilfen (Nr. 4) und die Zahlung von Inflationsausgleichsprämien (Nr. 5) sind weitere lesenswerte Beiträge.

Mit freundlichen Grüßen

Aus dem Inhalt:

- 1 **Lohnsteuerhaftung:** Wann haftet der Arbeitgeber
- 2 **Lohnsteuer-Haftungsbescheid:** Wie kann sich der Arbeitgeber wehren?
- 3 **Außenprüfung:** Prüfungs- und Schätzmethoden
- 4 **Corona-Hilfen:** Kein ermäßigter Einkommensteuersatz
- 5 **Inflationsausgleichsprämie:** Darf der Arbeitgeber die Zahlung auf bestimmte Arbeitnehmer beschränken?
- 6 **Geschenke an Geschäftsfreunde:** Welche Geschenke sind steuerlich abzugsfähig?
- 7 **Berufskleidung:** Die Überlassung typischer Berufskleidung ist steuerfrei
- 8 **Betriebsveranstaltungen (1):** Lohnsteuerliche Behandlung
- 9 **Betriebsveranstaltungen (2):** Wie der Vorsteuerabzug erhalten bleibt

1 Lohnsteuerhaftung: Wann haftet der Arbeitgeber

Der Arbeitgeber hat bei jeder Lohnzahlung die Steuerabzugsbeträge für Rechnung des Arbeitnehmers einzubehalten. Diese gesetzliche Abzugsverpflichtung lässt die Eigenschaft des Arbeitnehmers als Steuerschuldner unberührt. Allerdings kann der Arbeitgeber anstelle des Arbeitnehmers als Haftungsschuldner in Anspruch genommen werden, wenn er seiner Verpflichtung nicht rechtmäßig nachkommt.

Besonders im Anschluss an eine Lohnsteuer-Außenprüfung stellt sich häufig die Frage, ob die Lohnsteuernachforderung gegenüber dem Arbeitnehmer oder gegenüber dem Arbeitgeber als Haftungsschuldner geltend zu machen ist. Aus Sicht des Arbeitnehmers ist deshalb von Interesse, ob das Finanzamt (FA) das ihm zustehende Auswahlermessen zutreffend ausgeübt hat. Dabei kann das FA das Auswahlermessen solange ausüben, wie die zugrunde liegende Lohnsteuer noch nachgefordert werden kann.

Die Festsetzungsfrist für den Lohnsteuer-Haftungsbescheid endet nicht vor Ablauf der Frist für die Lohnsteuerfestsetzung. Umgekehrt wird durch eine Lohnsteuer-Außenprüfung beim Haftungsschuldner auch die Festsetzungsverjährung der Lohnsteuer beim Arbeitnehmer gehemmt. Wird der Arbeitnehmer zur Einkommensteuer veranlagt, tritt dieselbe Ablaufhemmung hinsichtlich der Einkommensteuerfestsetzung durch das Wohnsitzfinanzamt ein. Die Einkommensteuerbescheide dürfen solange geändert werden, wie die Festsetzungsfrist für die Lohnsteuererhebung beim Arbeitgeber noch nicht abgelaufen ist.

Der **Arbeitgeber haftet** nur für die im Gesetz (§ 42d Einkommensteuergesetz) abschließend aufgezählten Sachverhalte, d.h. für

- die Lohnsteuer, die er einzubehalten und abzuführen hat,
- die Lohnsteuer, die er beim betrieblichen Lohnsteuer-Jahresausgleich zu Unrecht erstattet hat,
- und die Lohnsteuer, die aufgrund fehlerhafter Angaben in dem von ihm zu führenden Lohnkonto oder in der Lohnsteuerbescheinigung verkürzt worden ist.

In diesen Fällen gilt die Haftung auch bei Lohnzahlung durch Dritte, soweit der Arbeitgeber zur Einbehaltung der Lohnsteuer verpflichtet ist.

Die im Lohnsteuerabzugsverfahren zu wenig einbehaltenen Steuerabzugsbeträge sind beim Arbeitnehmer immer dann nachzuerheben, wenn der Erlass eines Haftungsbescheids gegenüber dem Arbeitgeber entweder gesetzlich oder im Rahmen der Ermessensausübung ausgeschlossen ist. Die **Haftung des Arbeitgebers entfällt** insbesondere in folgenden gesetzlich geregelten Fällen:

- Der Arbeitnehmer hat ihm obliegende Anzeigepflichten verletzt, und die Lohnsteuer ist deshalb nachzufordern,

z.B. weil der Arbeitnehmer Vergütungen für seine Arbeitsleistung von Dritten erhalten hat.

- Der Arbeitgeber ist seiner unverzüglichen Verpflichtung zur Anzeige, dass er von seiner Berechtigung zur nachträglichen Einbehaltung von Lohnsteuer keinen Gebrauch machen will, nachgekommen.

Die Möglichkeit einer **haftungsbefreienden Anzeige** für zu wenig einbehaltene Lohnsteuer sieht das Gesetz vor, falls

- Änderungen bei den Lohnsteuerabzugsmerkmalen eines Arbeitnehmers, die nach Beginn des Dienstverhältnisses vorgenommen worden sind, auf einen Zeitpunkt vor Beginn des Dienstverhältnisses zurückwirken;
- der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber keinen Arbeitslohn mehr bezieht oder
- der Arbeitgeber nach Ablauf des Kalenderjahres bereits die Lohnsteuerbescheinigung ausgeschrieben hat;
- der Arbeitgeber die Lohnsteuer nach den Vorgaben einer Lohnsteuer-Anrufungsauskunft bzw. im Einklang mit einem BMF-Schreiben einbehalten hat oder
- die Haftungsanforderung 10 Euro nicht übersteigt.

Die Anzeige muss der Arbeitgeber schriftlich beim Betriebsstättenfinanzamt vornehmen. In allen übrigen Fällen sind Arbeitgeber und Arbeitnehmer Gesamtschuldner der Lohnsteuer, d.h., dass das FA im Rahmen seines Ermessens zu entscheiden hat, welcher der beiden für die zu wenig einbehaltene Lohnsteuer in Anspruch zu nehmen ist. Die Ermessungsgründe sind spätestens im Klageverfahren vorzubringen. Eine Heilung von Ermessensfehlern im Revisionsverfahren ist nicht zulässig.

2 Lohnsteuer-Haftungsbescheid: Wie kann sich der Arbeitgeber wehren?

Wer als Arbeitgeber gegen einen Lohnsteuer-Haftungsbescheid Einspruch einlegt, hat damit nicht automatisch auch gegen die Lohnsteuer-Anmeldungen oder gegen einen Bescheid über die Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung der Lohnsteuer-Anmeldungen Einspruch eingelegt. Bei einem Einspruch gegen den Lohnsteuer-Haftungsbescheid geht es nur darum, ob der Haftungsstatbestand verwirklicht wurde.

Beispiel:

Bei einer Lohnsteuer-Außenprüfung traf der Prüfer verschiedene Feststellungen zu den Verpflegungsmehraufwendungen, die mehreren Arbeitnehmern zu Unrecht als Reisekosten steuerfrei erstattet worden waren. Das Finanzamt (FA) war der Auffassung, dass bestimmte Beträge nachzuerheben seien und erließ für die steuerfrei an zwei Arbeitnehmer ausgezahlten Reisekostenerstattungen einen Haftungsbescheid mit Leistungsgebot vom 31.10.2012. In diesem Sammelbescheid hob es zugleich den Vorbehalt der Nachprüfung für die Lohnsteuer-Anmeldungen des Prüfungszeitraums auf. Ebenfalls unter dem

31.10.2012 erließ das FA einen Haftungsbescheid ohne Leistungsgebot wegen der Reisekostenerstattungen an sieben weitere Arbeitnehmer, die vorrangig in Anspruch genommen wurden.

Der Kläger legte gegen den Haftungsbescheid mit Leistungsgebot und gegen den Haftungsbescheid ohne Leistungsgebot Einspruch ein und begründete die Einsprüche. Das FA half dem Einspruch gegen den Haftungsbescheid mit Leistungsgebot durch Änderungsbescheid teilweise ab. Im Übrigen wies es diesen Einspruch als unbegründet zurück.

Das Finanzgericht (FG) wies die Klage des Arbeitgebers ab. Die Lohnsteuer-Festsetzungen seien bestandskräftig geworden, da sie innerhalb der einmonatigen Einspruchsfrist nicht mit dem Einspruch angefochten worden seien. Die Einsprüche des Klägers hätten sich allein gegen die Haftungsbescheide und nicht (auch) gegen den Bescheid über die Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung gerichtet. Die Änderung der Lohnsteuer-Anmeldungen sei wegen der eingetretenen Festsetzungs- und Zahlungsverjährung auch im Rahmen einer Erweiterung des Einspruchsverfahrens nicht mehr möglich.

Der BFH hat die Revision als unbegründet zurückgewiesen. Das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass der Kläger mit seinem Schreiben nur gegen den Haftungsbescheid mit Leistungsgebot Einspruch eingelegt hat, nicht aber auch gegen die mit diesem Bescheid verbundene Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung. Das FG hat sich insoweit zu Recht auf den Wortlaut des Einspruchsschreibens gestützt, in dem nur der Haftungsbescheid, nicht aber der Bescheid über die Aufhebung des Nachprüfungsvorbehalts angesprochen wurde.

Das FA hat den Bescheid über die Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung (und damit die Lohnsteuer-Festsetzung) mit dem Lohnsteuer-Haftungsbescheid in einem Sammelbescheid verbunden. Dennoch behalten beide Verwaltungsakte ihre rechtliche Selbstständigkeit. Somit gibt es keine Rechtsgrundlage für die Annahme, dass der Einspruch gegen den Haftungsbescheid automatisch auch als Einspruch gegen den Bescheid über die Aufhebung des Nachprüfungsvorbehalts gilt.

Fazit: Im Einspruchsschreiben sollten ausdrücklich alle Bestandteile des Bescheids genannt werden, die angegriffen werden sollen. Es besteht später immer noch die Möglichkeit, den Einspruch einzuschränken.

3 Außenprüfung: Prüfungs- und Schätzmethoden

Bei steuerlichen Außenprüfungen setzt die Finanzverwaltung zunehmend automationsgestützte quantitative Prüfungsmethoden und Schätzverfahren ein. Bei der Datenanalyse werden Risiken und Auffälligkeiten identifiziert und mögliche Buchführungsverstöße aufgespürt, die ggf. eine Hinzuschätzung rechtfertigen. Ein aktuelles BMF-Schrei-

ben erläutert die verschiedenen Methoden im Rahmen der Betriebsprüfung.

Im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung können automationsgestützte Methoden eine wichtige Unterstützung für die Prüfer darstellen, um die Besteuerungsgrundlagen des Steuerpflichtigen zu verproben und auf Plausibilität zu prüfen. Die Betriebsprüfung nutzt diese Methoden auch, um die Risikobereiche zu identifizieren und anhand dessen Prüfungsschwerpunkte festzulegen. Das BMF hat mit Schreiben vom 5.9.2023 zu den einzelnen Prüfungsmethoden und den geeigneten Anwendungsbereichen Stellung genommen.

Prüfungsmethoden: Bei einer steuerlichen Außenprüfung können verschiedene Prüfungsmethoden von den Prüfern angewendet werden. Die quantitativen Prüfungsmethoden dienen dazu, die historische Entwicklung des jeweiligen Betriebs und die betriebswirtschaftlichen Kennzahlen nachzuvollziehen. Dabei können Trends, Schwankungen oder hohe Ausschläge auf Auffälligkeiten hinweisen, die weitere Prüfungshandlungen auslösen. Der Steuerpflichtige ist hierbei nach § 200 Abgabenordnung (AO) zur Mitwirkung verpflichtet, um die Ursache der jeweiligen Auffälligkeit aufzuklären.

Die Auffälligkeiten werden anschließend im Rahmen der Betriebsprüfung auf ihre Richtigkeit hin überprüft. Sofern diese Auffälligkeiten auf betriebliche Gründe zurückzuführen sind, sind weitere Prüfungshandlungen nicht erforderlich. Wird dagegen keine ausreichende Begründung für diese Auffälligkeiten vorgelegt, kann die sachliche Richtigkeit der Buchführung beanstandet werden.

Folgende Prüfungsmethoden können angewendet werden:

- **Zeitreihenanalyse:** Die Zeitreihenanalyse dient dazu, historische Entwicklungen und Zusammenhänge von betriebswirtschaftlichen Kennzahlen darzustellen. Dadurch können Trends, Schwankungen und Ausreißer in Datenreihen identifiziert oder bestimmte Korrelationen nachvollzogen werden. Die Ergebnisse der Zeitreihenanalyse werden in einem Diagramm oder in einer Tabelle zusammengefasst.
- **Ziffernanalyse:** Im Rahmen der Ziffernanalyse wird die Zahlstruktur der zu prüfenden Daten überprüft. Diese Prüfungsmethode wird insbesondere bei Bargeldumsätzen herangezogen, um durch Analyse der Ziffernhäufigkeiten Manipulationen aufzudecken, die durch das Erfinden von Zahlen in manipulationsgefährdeten Daten entstehen.
- **Summarische Risikoprüfung:** In der summarischen Risikoprüfung werden unterschiedliche quantitative Prüfungsmethoden in systematischen Prüfungen miteinander verknüpft und technisch durch IT-gestützte Vorlagen unterstützt. Dabei werden die Methodenbereiche der Zeitreihenanalyse, der Ziffernanalyse und der Struktur- und Verteilungsanalyse gemeinsam angewendet und zu einem Prüfungskonzept zusammengeführt.