

78,79

Die Pauschalierung der Lohn- und Lohnkirchensteuer

von

Dr. Klaus J. Wagner

B46 997

**Juristische Gesamtbibliothek
der Technischen Hochschule
Darmstadt**



Verlag Dr. Otto Schmidt KG · Köln

Inhaltsverzeichnis

| | Seite |
|------------------------------------|-------|
| Vorwort | VII |
| Abkürzungsverzeichnis | XV |
| Literaturverzeichnis | XIX |
| Entscheidungsverzeichnis | XXVI |

1. Teil: Einleitung

| | |
|---|---|
| § 1 Wahl des Themas | 1 |
| § 2 Begriff und Zweck der Lohnsteuerpauschalierung | 2 |
| § 3 Die Entwicklung der Pauschalierungsvorschriften | 4 |

2. Teil: Die Pauschalierung nach §§ 40, 40 a und 40 b EStG

| | |
|--|----|
| § 4 Pauschalierung nach § 40 EStG | 12 |
| I. Die Pauschalierung mit variablen Steuersätzen, § 40 Abs. 1 EStG | 12 |
| 1. Gewährung sonstiger Bezüge in einer größeren Zahl von Fällen, § 40 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG | 12 |
| 2. Nacherhebung von Lohnsteuer, § 40 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG | 15 |
| a) Abgrenzung zu § 41 c EStG | 15 |
| b) Abgrenzung zu § 42 d EStG | 17 |
| aa) Wirtschaftliche Ähnlichkeit von Haftung und Schuldübernahme | 17 |
| bb) Abgrenzungsschwierigkeiten | 18 |
| cc) Inanspruchnahme des Arbeitgebers als Haftungsschuldner trotz Pauschalierungsantrages | 21 |
| 3. Gemeinsame Voraussetzungen des § 40 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 EStG | 22 |
| a) Schwierigkeit oder unverhältnismäßiger Arbeitsaufwand bei der Lohnsteuerermittlung, § 40 Abs. 1 Satz 3 EStG | 22 |
| b) Größere Zahl von Fällen | 24 |
| 4. Die Berechnung des Steuersatzes in den Fällen des § 40 Abs. 1 EStG | 25 |
| a) Übergangsprobleme nach der Einführung des § 40 Abs. 1 Satz 2 EStG | 26 |
| b) Die Berechnung des Steuersatzes | 30 |

| | | |
|---|---|-----------|
| aa) | Die Bedeutung der Verweisung in § 40 Abs. 1 Satz 1 EStG | 31 |
| bb) | Keine Identität von Durchschnittsteuersatz und Pauschsteuersatz | 32 |
| cc) | Gewährung der Bezüge über mehrere Kalenderjahre | 33 |
| c) | Kritik am Nettosteuersatz nach Einführung des § 40 Abs. 1 Satz 2 EStG | 33 |
| aa) | Die Auffassungen Söffings und Konietzkos | 34 |
| bb) | Stellungnahme | 35 |
| (1) | Die Übernahme der Steuer als geldwerter Vorteil für den Arbeitnehmer | 35 |
| (2) | Vergleich mit dem Haftungsverfahren | 35 |
| (3) | Vergleich mit dem Regelbesteuerungsverfahren | 36 |
| (4) | Zweistufigkeit des Verfahrens | 37 |
| (5) | Keine individuelle Berechnung des Vorteils. | 37 |
| (6) | Feste Steuersätze in §§ 40 Abs. 2, 40 a, 40 b EStG kein Argument für die Anwendung des Bruttosteuersatzes | 37 |
| d) | Bruttosteuersatz trotz gesetzlicher Regelung in § 40 Abs. 1 Satz 2 EStG | 38 |
| aa) | Fehlender geldwerter Vorteil des Arbeitnehmers bei Überwälzung der pauschalen Lohnsteuer | 38 |
| bb) | Keine Auslegung des § 40 Abs. 1 Satz 2 EStG contra legem | 39 |
| cc) | Die Lösung der Finanzverwaltung: Herabsetzung der Bemessungsgrundlage | 41 |
| II. | Die Pauschalierung mit festen Steuersätzen, § 40 Abs. 2 EStG | 42 |
| 1. | § 40 Abs. 2 Satz 1 EStG | 43 |
| 2. | § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG | 44 |
| § 5 Die Pauschalierung nach § 40 a EStG. | | 44 |
| I. | Anwendungsfälle | 44 |
| II. | Die Pauschalierung nach § 40 a Abs. 1 EStG | 45 |
| 1. | Kurzfristige Beschäftigung, § 40 a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG | 45 |
| 2. | Beschäftigung in geringem Umfang und gegen geringen Arbeitslohn, § 40 a Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG | 46 |
| III. | Die Pauschalierung bei Aushilfskräften in der Land- und Forstwirtschaft, § 40 a Abs. 2 EStG. | 48 |
| IV. | Einzelfragen der Pauschalierung nach § 40 a EStG | 50 |
| V. | Das Verhältnis des § 40 a EStG zu anderen Pauschalierungsvorschriften | 52 |

| | |
|--|-----------|
| 1. Verhältnis zu § 40 EStG | 52 |
| 2. Verhältnis zu § 40 b EStG | 53 |
| § 6 Pauschalierung nach § 40 b EStG | 53 |
| I. Inhalt der Vorschrift | 53 |
| II. Von § 40 b EStG erfaßte Möglichkeiten zur Zukunftssicherung | 54 |
| 1. Direktversicherungen | 54 |
| 2. Pensionskassen | 55 |
| III. Barlohnnumwandlung | 56 |
| IV. Direktversicherungen zugunsten von Ehegatten | 57 |
| V. Pauschalierungsgrenzen, § 40 b Abs. 2 EStG. | 57 |
| VI. Zahlung von Beiträgen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses | 59 |

3. Teil: Grundfragen der Lohnsteuerpauschalierung

| | |
|---|-----------|
| § 7 Rechtsnatur der pauschalen Lohnsteuer | 61 |
| I. Rechtslage bis 1975 | 61 |
| II. Auslegung des § 40 Abs. 3 EStG. | 62 |
| 1. Meinungsstand | 63 |
| 2. Die Lohnsteuerpauschalierung als besonderes Besteuerungsverfahren. | 64 |
| 3. Das „äußere System“ des Einkommensteuergesetzes. | 66 |
| a) Wortlaut des § 40 Abs. 3 EStG | 66 |
| aa) § 40 Abs. 3 Satz 2 EStG. | 66 |
| bb) Entstehungsgeschichte des § 40 Abs. 3 EStG. | 67 |
| cc) § 40 Abs. 3 Satz 1 EStG. | 68 |
| b) Gesetzssystematik | 69 |
| c) Unzulänglichkeit des „äußeren Systems“ | 70 |
| 4. Das Verhältnis von § 40 Abs. 3 EStG zu § 40 Abs. 1 Satz 2 EStG | 72 |
| 5. Die Einkommensteuer als Steuer natürlicher Personen. | 73 |
| a) §§ 40, 40 a und 40 b EStG als Ausnahmenvorschriften zu § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG. | 75 |
| b) Zur Denkform der Schuldübernahme | 76 |
| aa) Begriff der Schuldübernahme – Anwendbarkeit der Rechtskonstruktion | 76 |
| bb) Identität der Schuld | 78 |
| (1) Fehlende Identität von ursprünglicher Lohnsteuerschuld des Arbeitnehmers und pauschaler Lohnsteuer. | 79 |
| (2) Gesetzliche Schuldübernahme | 81 |

| | |
|--|------------|
| 6. Materielle Entstehung des Steueranspruchs – Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung | 83 |
| a) Steuerbegründender Tatbestand in den Pauschalierungsvorschriften. | 83 |
| b) Steuerbegründender Tatbestand in den allgemeinen Vorschriften des Einkommensteuerrechts | 85 |
| 7. Prinzip der Jahresbesteuerung. | 87 |
| 8. Erlöschen der Steuerschuld des Arbeitnehmers | 88 |
| III. Zusammenfassung | 89 |
| § 8 Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Erhebung der pauschalen Lohnsteuer | 89 |
| § 9 Die Stellung des Arbeitnehmers im Pauschalierungsverfahren | 93 |
| I. Die Regelung des § 40 Abs. 3 Sätze 3 und 4 EStG | 93 |
| II. Das Problem der Individualbesteuerung des Arbeitnehmers bei Aufhebung der Pauschalierung | 95 |
| III. Überwälzung der Steuerlast auf den Arbeitnehmer | 98 |
| 1. Arbeitsrechtliche Zulässigkeit | 98 |
| 2. Steuerrechtliche Zulässigkeit. | 98 |
| § 10 Verfahrensrechtliche Aspekte des Pauschalierungsverfahrens. | 101 |
| I. Allgemeines | 101 |
| II. Die besonderen Verfahrensvoraussetzungen des § 40 EStG | 104 |
| 1. Antrag des Arbeitgebers | 104 |
| a) Anforderungen an den Antrag | 104 |
| b) Rücknahme des Antrages. | 105 |
| aa) Hemmung der Verjährung gegenüber dem Haftungsanspruch | 107 |
| bb) Hemmung der Verjährung gegenüber dem Steueranspruch | 108 |
| cc) Die Wechselwirkung des § 191 Abs. 5 AO. | 109 |
| 2. Genehmigung der Pauschalierung. | 110 |
| a) Rechtsnatur | 110 |
| b) Bindungswirkung. | 111 |
| 4. Teil: Die Lohnkirchensteuer bei Pauschalierung der Lohnsteuer | |
| § 11 Vorbemerkung | 114 |
| § 12 Die Erhebung der pauschalen Lohnkirchensteuer | 116 |
| I. Meinungsstand | 116 |

| | |
|--|------------|
| II. Die Erhebung pauschaler Lohnkirchensteuer unter dem Gesichtspunkt der Unternehmenssteuer eigener Art | 117 |
| 1. Die Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 5. 11. 1982 | 117 |
| 2. Gesetzliche Grundlage für die Erhebung der pauschalen Lohnkirchensteuer unter dem Aspekt der Unternehmenssteuer eigener Art | 118 |
| a) Einkommensteuergesetz | 118 |
| b) Kirchensteuergesetze der Länder | 119 |
| c) Kirchliches Steuerrecht | 120 |
| 3. Die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 17. 2. 1977 | 121 |
| 4. Finanzgericht Hamburg | 121 |
| 5. Zusammenfassung | 122 |
| III. Die Erhebung pauschaler Lohnkirchensteuer unter dem Aspekt der Schuldübernahme | 122 |
| 1. Die pauschale Lohnsteuer als Maßstabsteuer | 122 |
| 2. Rechtsgrundlage der Übernahme der pauschalen Lohnkirchensteuer durch den Arbeitgeber | 124 |
| a) Kirchliches Steuerrecht | 125 |
| b) § 40 Abs. 3 EStG | 125 |
| c) Kirchensteuergesetze der Länder | 127 |
| aa) Keine spezielle Regelung | 127 |
| bb) Einzelschriften der Kirchensteuergesetze | 128 |
| (1) Vorschriften über die als Maßstabsteuern geltenden Steuern | 128 |
| (2) Verweisungsnormen der Kirchensteuergesetze | 128 |
| α) Vorschriften über die Einbehaltung und Abführung der Lohnsteuer | 129 |
| β) Entsprechende Geltung der Haftungsvorschriften | 129 |
| γ) Allgemeine Verweisungsnormen | 132 |
| 3. Zusammenfassung | 134 |
| § 13 Verfassungsrechtliche Fragen bei der Verpflichtung des Arbeitgebers zur Übernahme der pauschalen Lohnkirchensteuer. | 134 |
| I. Formelle Schuldnerstellung des Arbeitgebers | 134 |
| II. Zwangsweise Koppelung von Übernahme der pauschalen Lohnsteuer und Übernahme der pauschalen Lohnkirchensteuer. | 136 |
| 1. Meinungsstand | 137 |
| 2. Art. 4 Abs. 1 GG | 138 |
| 3. Art. 2 Abs. 1 GG | 139 |
| a) Kirchensteuerrecht und Art. 2 Abs. 1 GG | 139 |

| | |
|---|------------|
| b) Pauschale Lohnkirchensteuer und Neutralitätsgebot | 141 |
| aa) Geringfügigkeit der Beeinträchtigung | 142 |
| bb) Übernahme fremder Schuld | 142 |
| cc) Freiwilligkeit der Übernahme | 143 |
| dd) Parallele zum Haftungsverfahren | 145 |
| ee) Vorteilsausgleich | 151 |
| ff) Übermaßverbot | 152 |
| c) Gesetzgebungskompetenz | 152 |
| d) Zusammenfassung | 154 |
| § 14 Erhebung pauschaler Lohnkirchensteuer von Arbeitnehmern, die keiner steuererhebungsberechtigten Kirche angehören. . . . | 154 |
| I. Abschlag vom Hebesatz | 154 |
| II. Zulässigkeit des Abschlages vom Hebesatz | 156 |
| 1. Die Entscheidung des Finanzgerichts Hamburg vom 29. 10. 1986 | 157 |
| 2. § 162 Abs. 1 AO | 157 |
| a) Anwendbarkeit des § 162 AO im Kirchensteuerrecht | 157 |
| b) Schätzung der Konfessionszugehörigkeit der Arbeitnehmer | 158 |
| c) Schätzung der Bemessungsgrundlage. | 159 |
| 3. Nachweis der Konfessionszugehörigkeit der Arbeitnehmer | 161 |
| § 15 Aufteilung der Kirchensteuer auf die Religionsgemeinschaften | 161 |
| I. Aufteilung nach der Steuererhebung | 161 |
| II. Aufteilung bei der Steuererhebung | 163 |
| 1. § 162 AO | 164 |
| 2. Ausschluß der Aufteilung | 165 |
| § 16 Zusammenfassung. | 166 |
| 5. Teil: Ergebnisse | 167 |
| Anhang: Text der §§ 40, 40 a und 40 b EStG in der Fassung des Steuerreformgesetzes 1990 | 169 |
| Sachregister | 173 |