

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