

DER PRAKTISCHE FALL

## Geringfügige Beschäftigung: Lohnsteuerhaftung beim Verstoß gegen die Spielregeln

| Bei einer geringfügigen Beschäftigung kann der Arbeitgeber die Lohnsteuer (einschließlich Solidaritätszuschlag und Kirchensteuern) mit einem einheitlichen Pauschsteuersatz i. H. von 2 % des Arbeitsentgelts erheben (§ 40a Abs. 2 EStG), die dann an die Deutsche Rentenversicherung Knappschaft-Bahn-See abzuführen ist (§ 40a Abs. 6 EStG). Das Steuerrecht folgt insoweit den sozialversicherungsrechtlichen Voraussetzungen. Doch welche Folgen ergeben sich, wenn ein Arbeitgeber eine Pauschalversteuerung vornimmt, obwohl die Voraussetzungen hierfür nicht vorliegen und das FA hierüber nachträglich Kenntnis erlangt? Der praktische Fall gibt Antworten! |

### 1. Sachverhalt

Marcel Meise betreibt in Köln ein Reinigungsunternehmen und beschäftigt u. a. zehn Gebäudereiniger als geringfügig Beschäftigte. In 2020 und 2021 hat er die Minijobber mit monatlich 450 EUR entlohnt und die Lohnsteuer nach § 40a Abs. 2 EStG pauschal mit 2 % erhoben. Wegen der schwierigen Lage auf dem Arbeitsmarkt und um seine Arbeitnehmer dauerhaft an sein Unternehmen zu binden, hat er ihnen zusätzlich monatlich 300 EUR in bar zukommen lassen. Die Barzahlungen wurden nicht lohnversteuert und als sonstige Betriebsausgaben gebucht.

Bei einer im Januar 2022 durchgeführten Lohnsteuer-Außenprüfung stellte der Prüfer diesen Sachverhalt fest. Welche Rechtsfolgen ergeben sich hieraus für Marcel Meise und seine Arbeitnehmer?

### 2. Lösung

Nach einem Überblick über die gesetzlichen Grundlagen wird anschließend insbesondere thematisiert, ob der Arbeitgeber gegenüber den Arbeitnehmern einen Rückgriffsanspruch hat.

#### 2.1 Gesetzliche Grundlagen

Eine geringfügige Beschäftigung liegt nach § 8 Abs. 1 Nr. 1 SGB IV vor, wenn das Arbeitsentgelt regelmäßig die Geringfügigkeitsgrenze nicht übersteigt. Bis zum 30.9.22 galt hier eine monatliche (statische) Grenze von 450 EUR. Diese wurde nun durch das „Gesetz zur Erhöhung des Schutzes durch den gesetzlichen Mindestlohn und zu Änderungen im Bereich der geringfügigen Beschäftigung“ (BGBl I 22, 969) mit Wirkung zum 1.10.22 dynamisch ausgestaltet.

**MERKE |** Die Geringfügigkeitsgrenze bezeichnet das monatliche Arbeitsentgelt, das bei einer Arbeitszeit von zehn Wochenstunden zum Mindestlohn nach § 1 Abs. 2 S. 1 des Mindestlohngesetzes erzielt wird. Sie wird berechnet, indem der Mindestlohn mit 130 vervielfacht, durch drei geteilt und auf volle EUR aufgerundet wird. Das heißt: Wegen der Anhebung des Mindestlohns ab 1.10.22 auf 12 EUR ergibt sich zum 1.10.22 eine Geringfügigkeitsgrenze von 520 EUR ( $12 \text{ EUR} \times 130 \div 3$ ).

Minijobber erhalten zusätzlich 300 EUR monatlich in bar

Die Minijob-Grenze wurde dynamisch ausgestaltet

Ab 1.10.22: 12 EUR Mindestlohn und Minijob-Grenze von 520 EUR

## 2.2 Voraussetzungen für eine Pauschalierung nicht erfüllt

Nach dem vom Prüfer ermittelten Sachverhalt lagen die Voraussetzungen für eine Lohnsteuer-Pauschalierung nach § 40a Abs. 2 EStG nicht vor. Denn die für 2020 und 2021 geltende sozialversicherungsrechtliche Entgeltgrenze von 450 EUR wurde mit dem letztlich i. H. von 750 EUR gezahlten Arbeitslohn jeweils monatlich und damit ganzjährig deutlich überschritten.

Marcel Meise hätte die Lohnsteuer daher nicht nach § 40a Abs. 2 EStG pauschalieren dürfen. Er hätte die volle monatliche Zuwendung i. H. von 750 EUR vielmehr dem regulären Lohnsteuerabzug unterwerfen müssen. In derartigen Fällen ist auch eine Pauschalierung nach § 40a Abs. 2a EStG mit 20 % unzulässig, da die Voraussetzungen des § 40a Abs. 2 EStG nicht vorliegen (Krüger in Schmidt, EStG, § 40a EStG, Rz. 5).

## 2.3 Rechtsfolgen der Lohnsteuer-Prüfung

Das FA wird nun überlegen müssen, wie es die vom Lohnsteuerprüfer getroffenen Feststellungen auswertet.

Dabei ist vorab § 40 Abs. 1 Nr. 2 EStG zu beachten, wonach die Lohnsteuer **auf Antrag** des Arbeitgebers mit einem unter Berücksichtigung der Vorschriften des § 38a EStG zu ermittelnden Pauschsteuersatz erhoben wird, wenn in einer größeren Anzahl von Fällen Lohnsteuer nachzuerheben ist, weil der Arbeitgeber die Lohnsteuer nicht vorschriftsmäßig einbehalten hat.

Eine größere Zahl von Fällen ist ohne weitere Prüfung bei mindestens 20 in die Pauschalierung einzubeziehenden Arbeitnehmern anzunehmen. Sie kann aber auch im Einzelfall bei weniger als 20 Arbeitnehmern angenommen werden (R 40.1 LStR). Zur Ermittlung des Pauschsteuersatzes vgl. die Ausführungen in R 40.1 Abs. 3 LStR und H 40.1 LStH.

**Beachten Sie |** In derartigen Fällen ergeht gegenüber dem Arbeitgeber ein Nachforderungsbescheid, d. h., er allein schuldet die nachgeforderte pauschale Steuer als eigene Steuerschuld.

Stellt der Arbeitgeber **keinen Antrag** nach § 40 Abs. 1 EStG, richtet sich die Haftungsinanspruchnahme nach § 42d EStG. Dabei ist zu beachten, dass Arbeitgeber (Haftungsschuldner) und Arbeitnehmer (Steuerschuldner) Gesamtschuldner sind, d. h., jeder schuldet die gesamte Leistung (§ 44 Abs. 1 S. 2 AO).

**MERKE |** Das Betriebsstätten-FA kann die Steuerschuld oder Haftungsschuld nach pflichtgemäßem Ermessen gegenüber jedem Gesamtschuldner geltend machen (§ 42d Abs. 3 S. 2 EStG). Zur Ermessensausübung und Ermessensbegründung siehe im Einzelnen H 42d.1 LStH.

Im praktischen Fall ist die Ermessensausübung jedoch eingeschränkt, da der Arbeitgeber in Kenntnis der lohnsteuerrechtlichen Folgen die Pauschalierungsvoraussetzungen nach § 40a Abs. 2 EStG missachtet und die zusätzlichen Barleistungen dem Lohnsteuerabzug komplett entzogen hat. Da eine

Durch Überschreiten der Entgeltgrenze ...

... unterlag die volle Zuwendung dem regulären Lohnsteuerabzug

Nacherhebung nach § 38a EStG bei einer größeren Anzahl von Fällen

Arbeitgeber und Arbeitnehmer sind Gesamtschuldner

vorsätzlich begangene Steuerstraftat vorliegt, ist das Auswahlermessen des FA insoweit vorgeprägt, als die Haftungsschuld gegen den Steuerstraftäter festzusetzen ist und es einer besonderen Begründung dieser Ermessensbetätigung nicht bedarf (BFH 12.2.09, VI R 40/07).

**Beachten Sie |** Das FA wird die Lohnsteuer daher gegenüber Marcel Meise im Wege eines Haftungsbescheids nachfordern.

#### 2.4 Inanspruchnahme der Arbeitnehmer durch den Arbeitgeber

Der vom FA herangezogene Arbeitgeber („Haftender“) hat im Innenverhältnis gegen den Arbeitnehmer einen privatrechtlichen Rückgriffsanspruch aus Auftrag nach § 670 BGB. Der Anspruch ist zunächst auf Freistellung und nach der Erfüllung der Haftungsschuld auf Erstattung gerichtet. Der Rückgriffsanspruch ist privatrechtlicher Natur. Für seine Geltendmachung sind die Arbeitsgerichte zuständig.

Kann der Arbeitnehmer einen Rückgriff des Arbeitgebers nicht erfolgreich abwehren und wird er zur Einkommensteuer veranlagt, muss er sich an das FA wenden, um dort eine Anrechnung der Lohnsteuer, die der Arbeitgeber als Haftender gezahlt hat, auf die zu veranlagende Einkommensteuer nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG zu erreichen. Ist die Veranlagung bereits bestandskräftig durchgeführt, muss der Arbeitnehmer beim FA einen Abrechnungsbescheid nach § 218 Abs. 2 AO beantragen.

Hat der Arbeitgeber die Haftungsschuld bezahlt und auf einen Rückgriff gegen den Arbeitnehmer verzichtet, führt dies zu einem weiteren Zufluss von Arbeitslohn beim Arbeitnehmer. Denn der Arbeitnehmer kann nunmehr vom FA verlangen, dass es die vom Arbeitgeber nachentrichtete Lohnsteuer nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG auf seine „Jahres-Einkommensteuer“ anrechnet. Das FA hat dann nach pflichtgemäßem Ermessen zu entscheiden, ob es gegen den Arbeitgeber wegen des dem Arbeitnehmer zugewendeten weiteren Vorteils einen zusätzlichen Haftungsbescheid erlassen will.

**FAZIT |** Bei einer pauschalen Besteuerung nach § 40a Abs. 2 EStG folgt das Steuerrecht unmittelbar dem Sozialversicherungsrecht, d. h., liegen die sozialversicherungsrechtlichen Voraussetzungen nicht vor, kommt auch eine Anwendung von § 40a Abs. 2 EStG nicht in Betracht. Das FA hat ein eigenes Prüfungsrecht, ob die Voraussetzungen des § 40a Abs. 2 EStG und damit auch die sozialversicherungsrechtlichen Voraussetzungen erfüllt sind.

Da Arbeitgeber jedoch auch sozialversicherungsrechtlichen Prüfungen unterliegen und die Finanzbehörden über die Prüfungsergebnisse unterrichtet werden, folgen die FÄ in der Besteuerungspraxis in der Regel den sozialversicherungsrechtlichen Prüfungsfeststellungen im Hinblick auf das Vorliegen bzw. Nichtvorliegen der in § 40a Abs. 2 EStG genannten sozialversicherungsrechtlichen Voraussetzungen.

**Vorsätzliche Steuerstraftat: FA wird einen Haftungsbescheid erlassen**

**Rückgriff durch den Arbeitgeber**

**Kein Rückgriff durch den Arbeitgeber**

**Oftmals folgen die FÄ den Feststellungen in einer SV-Prüfung**