

§ 42f

Lohnsteuer-Außenprüfung

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch BeitrRLÜmsG v. 7.12.2011
(BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171)

- (1) Für die Außenprüfung der Einbehaltung oder Übernahme und Abführung der Lohnsteuer ist das Betriebsstättenfinanzamt zuständig.
- (2) ¹Für die Mitwirkungspflicht des Arbeitgebers bei der Außenprüfung gilt § 200 der Abgabenordnung. ²Darüber hinaus haben die Arbeitnehmer des Arbeitgebers dem mit der Prüfung Beauftragten jede gewünschte Auskunft über Art und Höhe ihrer Einnahmen zu geben und auf Verlangen die etwa in ihrem Besitz befindlichen Bescheinigungen für den Lohnsteuerabzug sowie die Belege über bereits entrichtete Lohnsteuer vorzulegen. ³Dies gilt auch für Personen, bei denen es streitig ist, ob sie Arbeitnehmer des Arbeitgebers sind oder waren.
- (3) ¹In den Fällen des § 38 Absatz 3a ist für die Außenprüfung das Betriebsstättenfinanzamt des Dritten zuständig; § 195 Satz 2 der Abgabenordnung bleibt unberührt. ²Die Außenprüfung ist auch beim Arbeitgeber zulässig; dessen Mitwirkungspflichten bleiben neben den Pflichten des Dritten bestehen.
- (4) Auf Verlangen des Arbeitgebers können die Außenprüfung und die Prüfungen durch die Träger der Rentenversicherung (§ 28p des Vierten Buches Sozialgesetzbuch) zur gleichen Zeit durchgeführt werden.

Autor: Hans-Ulrich **Fissenewert**, Richter am FG, Stuttgart
Mitherausgeber: Dr. Winfried **Bergkemper**, Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 42f

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 42f	1	IV. Geltungsbereich des § 42f	4
II. Rechtsentwicklung des § 42f	2	V. Verhältnis des § 42f zu anderen Vorschriften	6
III. Bedeutung des § 42f	3	VI. Verfahrensfragen zu § 42f	7

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Zuständigkeit des Betriebsstättenfinanzamts
für die Lohnsteuer-Außenprüfung**

	Anm.		Anm.
I. Gegenstand der Lohnsteuer-Außenprüfung	10	III. Zuständigkeit des Betriebsstättenfinanzamts	12
II. Prüfungssubjekt der Lohnsteuer-Außenprüfung	11	IV. Zulässigkeit, Anordnung und Durchführung der Lohnsteuer-Außenprüfung	15

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Mitwirkungspflichten von Arbeitgeber
und Arbeitnehmer**

	Anm.		Anm.
I. Mitwirkungspflichten des Arbeitgebers (Abs. 2 Satz 1)	20	1. Erteilung von Auskünften und Vorlage von Belegen (Abs. 2 Satz 2)	21
II. Mitwirkungspflichten der Arbeitnehmer (Abs. 2 Sätze 2 und 3)		2. Mitwirkungspflicht bei ungeklärtem Arbeitsverhältnis (Abs. 2 Satz 3)	22

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:
Lohnsteuer-Außenprüfung bei Lohnsteuerabzug
durch Dritte**

	Anm.		Anm.
I. Zuständigkeit des Betriebsstättenfinanzamts des Dritten (Abs. 3 Satz 1)	25	II. Lohnsteuerausßenprüfung auch beim Arbeitgeber (Abs. 3 Satz 2)	26

**E. Erläuterungen zu Abs. 4:
Zeitgleiche Außenprüfungen der Lohnsteuer
und des Gesamtsozialversicherungsbeitrags**

30

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 42f

Schrifttum: MIHATSCH, Die Lohnsteuer-Außenprüfung, DB 1985, 1099; VON GROLL, Zur Rechtsverwirklichung im Lohnsteuerverfahren, DStJG 9 (1986), 431; FELIX, Unzulässige Prüfungskonzentration bei der Lohnsteuer-Außenprüfung in Nordrhein-Westfalen, DB 1989, 345; KALENBERG/HEILGENBERG, Unzulässige Zuständigkeitsübertragung bei der Lohnsteuer-Außenprüfung in Nordrhein-Westfalen?, DB 1989, 900; VON BORNHAUPT, Lohnsteuer-Außenprüfung und Lohnsteuer-Haftungsbescheid, BB 1990, Beilage zu Heft 1, 1; THOMAS, Verfahrensfragen zu Lohnsteuerhaftungs- und Pauschalierungsbescheiden, DStR 1992, 837, 896; MÖSBAUER, Zum Umfang der Mitwirkungspflicht des ArbG bei der Lohnsteuer-Außenprüfung, DB 1998, 1303; STRECK, Steuerberatung in der Lohnsteuer-Außenprüfung, in HANAU/RÖLLER/MACHER/SCHLEGEL (Hrsg.), Personalrecht im Wandel, Festschrift für Wolf Dieter Küttner, München 2006, 231; SCHMIDT, Der „neue“ § 42f Abs. 4 EStG – eine erste Bestandsaufnahme, NWB 2012, 3692.

I. Grundinformation zu § 42f

1

Bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit hat der ArbG die LSt entweder für Rechnung des ArbN einzubehalten (§ 38 Abs. 3) oder als eigene Schuld zu übernehmen (§§ 40 Abs. 3, 40a Abs. 5, 40b Abs. 5) und an sein BetriebsstättenFA abzuführen (§ 41a Abs. 1 Nr. 2). Zur Überwachung dieser ArbG-Pflichten dient die LStAußenprüfung. Für sie enthält § 42f besondere Regelungen, die die allgemeinen Vorschriften über die Außenprüfung (§§ 193 ff. AO) sachgerecht ergänzen. Das betrifft namentlich die örtliche Zuständigkeit des BetriebsstättenFA (Abs. 1), erweiterte Auskunft- und Vorlagepflichten der beim geprüften ArbG beschäftigten ArbN (Abs. 2), besondere Regelungen für den Fall des LStAbzugs durch Dritte gem. § 38 Abs. 3a (Abs. 3) und die Möglichkeit des ArbG, auf eine zeitgleiche Durchführung der lStl. und der sozialversicherungsrechtl. Außenprüfungen in seinem Betrieb hinzuwirken (Abs. 4).

II. Rechtsentwicklung des § 42f

2

EStReformG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): § 42f wurde neu in das EStG eingefügt. Die bislang in §§ 50 ff. LStDV enthaltenen Regelungen über die Zuständigkeit des BetriebsstättenFA für die Durchführung einer LStAußenprüfung und die Mitwirkungspflichten des ArbG und der ArbN wurden ohne maßgebliche Änderung der materiellen Rechtslage in Abs. 1 und 2 der Neuregelung überführt.

EGAO 1977 v. 14.12.1976 (BGBl. I 1976, 3341; BStBl. I 1976, 694): Wegen der Ablösung der RAO durch die AO 1977 wurden die Verweisungen in Abs. 1 auf § 194 und § 195 RAO hinfällig und – ohne Änderung der Rechtslage – durch eine Verweisung auf § 200 AO 1977 ersetzt.

StÄndG 2003 v. 15.12.2003 (BGBl. I 2003, 2645; BStBl. I 2003, 710): Der neu angefügte Abs. 3 regelt für die Fälle des § 38 Abs. 3a als Grundsatz die Zuständigkeit des BetriebsstättenFA des Dritten für die LStAußenprüfung.

SteuerbürokratieabbauG v. 20.12.2008 (BGBl. I 2008, 2850; BStBl. I 2009, 124): Abs. 4 wurde angefügt und regelt die Möglichkeit, LStAußenprüfungen und die Prüfungen durch die Träger der Rentenversicherung auf Verlangen des ArbG zur gleichen Zeit durchzuführen.

BeitrRLUmsG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171): In Abs. 2 Satz 2 wurde das Wort „Lohnsteuerkarten“ durch die Wörter „Bescheinigungen für den Lohnsteuerabzug“ ersetzt.

Reformvorhaben: Werden durch die gemeinsamen Außenprüfungen der FinVerw. und der Rentenversicherungsträger nach Abs. 4 die angestrebten Einsparungsziele erreicht, soll auf längere Sicht geprüft werden, ob die Träger der Rentenversicherung die sozialversicherungsrechtl. Außenprüfungen mit einer gleichzeitigen Prüfung des LStAbzugs verbinden können (einheitliche, verbundene Prüfung). Die Auswertung dieser zukünftigen verbundenen Prüfung soll dann jedoch weiterhin in getrennten Verwaltungsakten für die Sozialversicherung und die LSt über die jeweils zuständige Behörde und bei Beibehaltung der unterschiedlichen Gerichtszweige erfolgen (BTDrucks. 16/10188, 26).

3

III. Bedeutung des § 42f

Bedeutung als Verfahrensvorschrift: Die Regelung gehört als Verfahrensvorschrift gesetzessystematisch in die AO und nicht in das EStG. Sie ist dem äußeren Zusammenhang nach dem Steuererhebungsverfahren und dort dem Abschnitt „Steuerabzug von Arbeitslohn“ zugeordnet.

Bedeutung der Lohnsteuer-Außenprüfung: Die LStAußenprüfung ist eine (besondere) Außenprüfung iSd. §§ 193 ff. AO und eine abschließende Prüfung iSd. § 164 Abs. 2 Satz 3, Abs. 3 Satz 3 AO (KRÜGER in SCHMIDT XXXII, § 42f Rn. 1). Sie ist in der Verwaltungspraxis gegenüber der allgemeinen Außenprüfung organisatorisch und in der Durchführung verselbständigt. Die LStAußenprüfung stellt – wie jede andere Außenprüfung auch – das wirksamste und daher wichtigste Kontrollinstrument der FinVerw. zur Sicherstellung einer gleichmäßigen Besteuerung und zur Durchsetzung des staatlichen Steueranspruchs dar (vgl. HEUERMANN in BLÜMICH, § 42f Rn. 5 mwN).

Die fiskalische Bedeutung der Mehrergebnisse, die im Anschluss an LStAußenprüfungen festgesetzt werden, ist erheblich. Dabei fällt vor allem ins Gewicht, dass es sich idR um Steuern handelt, die dem Fiskus endgültig zufließen und ohne die Prüfung verlorengegangen wären, und nicht – wie häufig bei der allgemeinen Betriebsprüfung bilanzierungspflichtiger Unternehmen – um die bloße Vorverlagerung von anderenfalls in einem späteren VZ zu besteuernenden „Buchgewinnen“ (glA DECK in LADEMANN, § 42f Rn. 18).

4

IV. Geltungsbereich des § 42f

Sachlicher Geltungsbereich: Die Vorschrift dient der Überwachung des Steuerabzugs vom Arbeitslohn (LStAbzug) als Erhebungsform der ESt. Sie erstreckt sich daher grds. nur auf die Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit iSd. § 19. Dabei werden in die LStAußenprüfung auch solche Bezüge einbezogen, die vom ArbG nach §§ 40–40b pauschal versteuert werden und für die der ArbG die LSt als eigene StSchuld zu übernehmen hat (s. im Einzelnen Anm. 10).

► *Beschränkter Prüfungsgegenstand der Lohnsteuer-Außenprüfung:* Die LStAußenprüfung erstreckt sich nur auf die Überwachung des ordnungsgemäßen LStEinhalts beim ArbG (s. Anm. 10), nicht aber auf die persönliche ESt der bei ihm beschäftigten ArbN (HEUERMANN in BLÜMICH, § 42f Rn. 25). Bei deren Veranlagung zur ESt kann das dafür zuständige WohnsitzFA den in der LStAußenprüfung geprüften Sachverhalt mthin abweichend würdigen. Die Anordnung einer

LStAußenprüfung hemmt auch nicht den Ablauf der für die EStVeranlagung der ArbN geltenden Festsetzungsfrist (BFH v. 15.12.1989 – VI R 151/86, BStBl. II 1990, 526; v. 1.12.1995 – VI R 76/91, BStBl. II 1996, 239). Selbst für die Beurteilung der Ertragsteuern des geprüften ArbG kommt der LStAußenprüfung keine Bindungswirkung zu (BFH v. 24.7.1996 – X R 123/94, BFH/NV 1997, 161; v. 8.7.1998 – I R 134/97, BFH/NV 199, 370; FG Rhld.-Pf. v. 25.6.1997 – 1 K 1167/93, nv.).

Persönlicher Geltungsbereich: Der LStAußenprüfung unterliegt jede natürliche oder juristische Person, die als ArbG einen oder mehrere ArbN beschäftigt oder zu beschäftigen scheint (zu Einzelheiten s. Anm. 11). Ob es sich dabei um beschränkt oder unbeschränkt stpfl. ArbN handelt, ist unerheblich. Auch als ArbG tätige Privathaushalte fallen in den Geltungsbereich der Vorschrift (vgl. Anm. 11).

Einstweilen frei.

5

V. Verhältnis des § 42f zu anderen Vorschriften

6

Verhältnis zu §§ 101, 103 AO: Siehe Anm. 21.

Verhältnis zu §§ 193–207 AO: Nicht § 42f bildet die Rechtsgrundlage für die LStAußenprüfung, sondern § 193 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 1 AO (s. Anm. 15). Für die Anordnung und Durchführung der Prüfung gelten §§ 194–207 AO.

Verhältnis zu § 195 Satz 2 AO und zu § 17 Abs. 2 Satz 3 FVG: Siehe Anm. 12.

Verhältnis zur Betriebsprüfungsordnung (BpO): Die BpO ist kein Gesetz und keine RechtsVO, sondern eine Verwaltungsvorschrift, die für den Stpfl. im Verhältnis zur FinVerw. keine Verpflichtungen begründen kann. Die BpO sieht die LStAußenprüfung als „besondere Außenprüfung“ an, für die sie – ebenso wie R 42f Abs. 1 Satz 2 LStR – nur die §§ 5–12, 20–24, 29 und 30 BpO mit Ausnahme des § 5 Abs. 4 Satz 2 BpO (verlängerte Bekanntgabefrist für die Prüfungsanordnung bei Großbetrieben) sinngemäß für anwendbar erklärt (§ 1 Abs. 2 BpO). Ausgeschlossen sind somit insbes. die Vorschriften über die Konzernbetriebsprüfung (§§ 13–19 BpO) und über die persönliche Qualifikation der Betriebsprüfer (§§ 25–28 BpO).

► **Stellungnahme:** Nicht einsichtig ist, weshalb danach auch die Vorschrift des § 2 Abs. 1 Satz 2 BpO (Grundsatz der Verhältnismäßigkeit der Mittel und des geringstmöglichen Eingriffs) auf die LStAußenprüfung nicht angewendet werden soll, denn der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz gilt im gesamten Besteuerungsverfahren ohnehin bereits von Verfassungs wegen als Ausfluss des Rechtsstaatsprinzips (Art. 20 Abs. 3 GG). Soweit § 2 Abs. 1 Satz 2 BpO durch § 1 Abs. 2 BpO ausgeschlossen wird, ist die Regelung daher uE wegen Verstoßes gegen höherrangiges Recht unwirksam.

VI. Verfahrensfragen zu § 42f

7

Prüfungsanordnung: Formelle Voraussetzung für die Durchführung einer LStAußenprüfung ist die Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung (§ 196 AO), die den rechtl. Rahmen vorgibt, in dem die Folgewirkungen der Außenprüfung eintreten (Anspruch auf Aufhebung des mit der LStAnmeldung verbundenen Vorbehalts der Nachprüfung, § 164 Abs. 3 AO; Ablaufhemmung der Festset-

zungsverjährung für die LSt, § 171 Abs. 4 AO; erhöhte Bestandskraft von Prüfungsfolgebescheiden, § 173 Abs. 2 AO).

► *Ist die Prüfungsanordnung rechtswidrig*, muss der ArbG mit Einspruch und ggf. Klage gegen sie vorgehen, denn rechtswidrig erlangte Erkenntnisse aus der Außenprüfung dürfen grds. nur dann nicht in Prüfungsfolgebescheiden verwertet werden, wenn die Prüfungsanordnung nichtig oder vom Stpfl. erfolgreich angefochten worden ist.

► *Wird ohne Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung geprüft*, muss gegen die Prüfungsfolgebescheide im Rechtsbehelfsverfahren vorgegangen werden.

Änderungssperre: Nach § 173 Abs. 2 AO können StBescheide, soweit sie „aufgrund einer Außenprüfung ergangen sind“, auch nach Bekanntwerden neuer Tatsachen nur noch bei Vorliegen einer Steuerhinterziehung oder leichtfertigen Steuerverkürzung geändert werden. Diese sog. Änderungssperre findet auch dann Anwendung, wenn im Anschluss an eine LStAußenprüfung gem. § 164 Abs. 3 AO der Vorbehalt der Nachprüfung der geprüften LStAnmeldungen aufgehoben wird (BFH v. 15.5.1992 – VI R 183/88, BStBl. II 1993, 829) oder eine Mitteilung nach § 202 Abs. 1 Satz 3 AO ergeht, dass die LStAußenprüfung zu keiner Änderung der Besteuerungsgrundlagen geführt hat (BFH v. 31.8.1990 – VI R 78/86, BStBl. II 1991, 537). Auch ein Haftungs- oder Nachforderungsbescheid darf dann nicht mehr in den zeitraumbezogenen Regelungsgehalt der LStAnmeldungen eingreifen (BFH v. 15.5.1992 – VI R 106/88, BStBl. II 1993, 840; s. eingehend THOMAS, DStR 1992, 837 [839]). Das gilt selbst dann, wenn im Prüfungsbericht auf die Möglichkeit der späteren Inanspruchnahme für den Fall hingewiesen wurde, dass die ArbN die LSt nicht entrichten sollten (BFH v. 17.2.1995 – VI R 52/94, BStBl. II 1995, 555).

Zur (fehlenden) Bindungswirkung für die Einkommensteuer-Veranlagung des ArbG wie auch der ArbN s. hingegen im Einzelnen Anm. 4.

Die Rechte des Arbeitgebers bei der Lohnsteuer-Außenprüfung wurzeln sämtlich im verfassungsrechtl. Grundsatz des rechtlichen Gehörs. So hat der ArbG das Recht, bei der Betriebsbesichtigung anwesend zu sein (§ 200 Abs. 3 Satz 3 AO), Auskunftspersonen zu benennen (vgl. § 200 Abs. 1 Satz 3) und vor der Auswertung der Prüfungsergebnisse – ggf. nach Durchführung einer Schlussbesprechung (§ 201 AO) – einen schriftlichen Prüfungsbericht ausgehändigt zu bekommen (§ 202 Abs. 1 AO; R 42f Abs. 4 Satz 1 LStR). Im Anschluss an die LStAußenprüfung kann er vom FA zudem eine verbindliche Zusage darüber verlangen, wie ein für die Vergangenheit geprüfter Sachverhalt in Zukunft lStl. zu behandeln ist (§ 204 AO). Das Recht auf Erteilung einer Anrufungsauskunft (§ 42e) wird hierdurch nicht berührt (R 42f Abs. 5 LStR).

8–9 Einstweilen frei.

[Anschluss S. E 7]

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Zuständigkeit des Betriebsstättenfinanzamts für die
Lohnsteuer-Außenprüfung**

I. Gegenstand der Lohnsteuer-Außenprüfung

10

Die Vorschrift regelt die sachliche Zuständigkeit für Außenprüfungen, soweit sie die Einbehaltung, die Übernahme und die Abführung der LSt betreffen. In der Überschrift zu § 42f wird eine solche Prüfung verkürzt als „Lohnsteuer-Außenprüfung“ bezeichnet.

Die „**Einbehaltung oder Übernahme und Abführung der Lohnsteuer**“ ist Gegenstand der LStAußenprüfung. Die Einbehaltung der LSt vom Arbeitslohn der ArbN ist in § 38 Abs. 3 geregelt, ihre pauschale Übernahme durch den ArbG in besonders gelagerten Fällen in §§ 40 Abs. 3, 40a Abs. 5, 40b Abs. 5. Die Verpflichtung zur Abführung der einzubehaltenden und zu übernehmenden LSt an das BetriebsstättenFA des ArbG – der zunächst die Anmeldung der LSt iSd. § 167 AO voranzugehen hat (§ 41a Abs. 1 Nr. 1) – findet sich in § 41a Abs. 1 Nr. 2. Die LStAußenprüfung dient der Überwachung des so umschriebenen LStAbzugsverfahrens. Sie kann sich daher auf alle tatsächlichen und rechtl. Verhältnisse erstrecken, die für die Besteuerungsgrundlagen der LSt von Bedeutung sind (vgl. VON BORNHAUPT, BB 1990, Beil. 1, 1). Im Rahmen dieses Prüfungsgegenstands untersucht die LStAußenprüfung insbes., ob die Einkünfte sämtlicher ArbN (auch der nicht ständig Beschäftigten) dem LStAbzug unterworfen wurden, ob sämtliche Einnahmen erfasst sind, ob der Lohn der Höhe nach richtig berechnet ist (zB Überstunden, Nachtarbeitszuschläge), ob die Sachbezüge zutreffend bewertet wurden, ob die Vorschriften über die StBefreiung von Arbeitslohn zutreffend angewendet wurden, ob die LSt (einschl. der pauschaliert ermittelten LSt in den Fällen der §§ 40–40b) richtig berechnet und vollständig und fristgemäß an die FinVerw. angemeldet und abgeführt wurde und ob der ArbG den LStJahresausgleich zutreffend durchgeführt hat (vgl. dazu auch FG Münster v. 16.5.2008 – 6 K 879/07, EFG 2008, 1592, rkr.; s. im Einzelnen DECK in LADEMANN, § 42f Rn. 112; MIHATSCH, DB 1985, 1099 [1104]; SCHMIDT, NWB 2012, 3692 [3693]; R 42f Abs. 3 Satz 1 LStR).

Einbeziehung von Annexsteuern: Üblicherweise erstreckt sich die LStAußenprüfung daneben auch auf die Prüfung der Einbehaltung, der Übernahme und der Abführung solcher Steuern, die als Zuschlag zur LSt erhoben werden.

▶ *Solidaritätszuschlag:* Auf die Erhebung des SolZ sind die Vorschriften des EStG und damit auch dessen § 42f (als Bestandteil des Abschn. VI über die „Steuererhebung“) entsprechend anzuwenden (§ 1 Abs. 2 SolZG).

▶ *Lohnkirchensteuer:* Die Einbeziehung in die LStAußenprüfung ist zulässig, soweit in den Ländern die Verwaltung der KiSt der FinVerw. übertragen worden ist, das jeweilige KiStGesetz eine ausdrückliche Verweisung auf die Vorschriften über die Entrichtung der ESt enthält und diese Rechtsgrundlage in der Prüfungsanordnung angegeben ist (glA HEUERMANN in BLÜMICH, § 42f Rn. 12; TRZASKALIK in KSM, § 42f Rn. A 5).

▶ *Prüfung der Arbeitnehmer-Sparzulage:* Nach § 15 Abs. 5 des 5. VermBG kann das für die LStAußenprüfung zuständige FA beim ArbG eine Außenprüfung durchführen, um festzustellen, ob er seine mit der Anlage vermögenswirksamer Leistungen zusammenhängenden Pflichten erfüllt hat. Soll dieser Gegenstand mit-

geprüft werden, bedarf dies uE jedoch einer gesonderten Aufnahme in die Prüfungsanordnung.

Lohnsteuerabzugsmerkmale: Die zutreffende Bildung der LStAbzugsmerkmale (§§ 39, 39e) – sei es in elektronischer Form, sei es in Gestalt der Bescheinigung für den LStAbzug – ist hingegen nicht Gegenstand der LStAußenprüfung. Der ArbG hat den LStAbzug unter Verwendung der bereitgestellten oder bescheinigten LStAbzugsmerkmale seiner ArbN durchzuführen (§ 38a Abs. 4). Deshalb hat er die LSt auch dann richtig einbehalten und abgeführt, wenn die ihm übermittelten LStAbzugsmerkmale sachlich falsch sind (glA FROTSCHER in FROTSCHER, § 42f Rn. 9).

11

II. Prüfungssubjekt der Lohnsteuer-Außenprüfung

Prüfung beim Arbeitgeber: Der LStAußenprüfung unterliegt derjenige, den die Pflicht zur Einbehaltung, Übernahme und Abführung der LSt (s. Anm. 10) trifft. Dies ist der ArbG (§§ 38 Abs. 3, 40 Abs. 3, 40a Abs. 5, 40b Abs. 5, 41a Abs. 1 Satz 1) bzw. in den Fällen des Abs. 3 der Dritte (s. Anm. 25). Die LStAußenprüfung ist zulässig bei allen privaten und öffentlichen ArbG, die ArbN beschäftigen oder zu beschäftigen scheinen.

Begriff des Arbeitgebers: Wer ArbG ist, wird im Gesetz selbst nicht definiert. § 1 Abs. 1 und 2 LStDV enthält jedoch eine zutreffende Beschreibung des ArbG-Begriffs in Abgrenzung zur Stellung als ArbN (BFH v. 14.6.1985 – VI R 150-152/82, BStBl. II 1985, 661; v. 18.1.1991 – VI R 122/87, BStBl. II 1991, 409). Danach ist ArbG, wer aufgrund eines gegenwärtigen oder früheren, privaten oder öffentlich-rechtl. Dienstverhältnisses gegenüber einem ArbN weisungsbefugt ist (vgl. BFH v. 8.9.1982 – I B 9/82, BStBl. II 1983, 71). Zur Abgrenzung, die in Zweifelsfällen nicht nach einer feststehenden Definition, sondern nach dem Gesamtbild der Verhältnisse erfolgt, vgl. im Einzelnen § 19 Anm. 62 ff.

► *Arbeitgeber des öffentlichen Rechts:* Der LStAußenprüfung unterliegt jeder ArbG, der für seine ArbN zum LStAbzug verpflichtet ist. Betroffen sind daher auch Hoheitsträger (zB Körperschaften und Anstalten des öffentlichen Rechts), und zwar ungeachtet dessen, inwieweit sie daneben schon der allgemeinen staatlichen Aufsicht und Rechnungsprüfung unterstehen (R 42f Abs. 2 Satz 2 LStR; TRZASKALIK in KSM, § 42f Rn. A 3; HEUERMANN in BLÜMICH, § 42f Rn. 13).

Lohnsteuer-Außenprüfung bei ungeklärter Arbeitgeber-Eigenschaft: Die Eigenschaft als ArbG braucht zu Beginn der LStAußenprüfung noch nicht festzustehen. Ziel einer Prüfung kann es auch sein, der FinVerw. Klarheit über eine mögliche Haftungs- oder Steuerschuldnerschaft zu verschaffen (BFH v. 1.8.1986 – VI R 26/85, BFH/NV 1987, 77). Dies ergibt sich insbes. daraus, dass § 193 Abs. 2 Nr. 1 AO eine Außenprüfung bereits dann zulässt, wenn sie die Verpflichtung eines anderen als der in § 193 Abs. 1 AO genannten Stpfl. „betrifft“, für Rechnung eines anderen Steuern zu entrichten. Das tut sie auch, wenn die Eigenschaft als ArbG noch nicht feststeht. Wenn nach Abs. 2 Satz 3 eine Person mit ungeklärtem ArbN-Status Auskunftspflichten gegenüber dem LStAußenprüfer hat (s. Anm. 22), muss Entsprechendes auch bei ungeklärtem ArbG-Status gelten (glA HEUERMANN in BLÜMICH, § 42f Rn. 14). Für die Eigenschaft als ArbG müssen allerdings konkrete Anhaltspunkte vorliegen (vgl. BFH v. 23.10.1990 – VIII R 45/88, BStBl. II 1991, 278).

Lohnsteuer-Außenprüfung bei Beschäftigung von Haushaltshilfen: Nach R 42f Abs. 3 Satz 2 LStR sollen Privathaushalte, in denen nur gering entlohnte Haushaltshilfen beschäftigt sind, „in der Regel“ nicht geprüft werden. Diese bereits vor Inkrafttreten des § 42f (s. Anm. 2) in § 50 Satz 1 LStDV enthaltene Einschränkung ist uE bedenklich, da sie beim Stpfl. ein Vertrauen auf Prüfungsverschonung erweckt und dadurch mitverantwortlich dafür sein dürfte, dass eine Vielzahl von Hausangestellten weder lohnversteuert noch sozialversichert werden. Auch wenn in diesen Fällen regelmäßig schon der Innendienst der Fin-Verw. in der Lage sein dürfte, den Sachverhalt aufzuklären (so HEUERMANN in BLÜMICH, § 42f Rn. 13), stellt die Vorschrift jedenfalls keinen Beitrag zur Durchsetzung des materiellen StRechts dar (glA TRZASKALIK in KSM, § 42f Rn. A 3).

Rechtsstellung des Arbeitnehmers in der Lohnsteuer-Außenprüfung: Der ArbN bleibt zwar Schuldner der LSt (§ 38 Abs. 2 Satz 1) und ist damit Stpfl. iSd. § 33 AO. Er wird dadurch aber nicht zum Verfahrensbeteiligten der LStAußenprüfung iSd. § 78 AO, so dass die Rechte und Pflichten gem. §§ 193 ff. AO auf ihn nicht anwendbar sind (FROTSCHER in FROTSCHER, § 42f Rn. 13). Der ArbN ist jedoch gem. Abs. 2 Sätze 2 und 3 umfassend zur Mitwirkung im Rahmen der Prüfung verpflichtet (s. Anm. 21 f.).

III. Zuständigkeit des Betriebsstättenfinanzamts

12

Das Betriebsstättenfinanzamt des Arbeitgebers ist zuständig für die Anordnung und Durchführung der LStAußenprüfung. Die Regelung in Abs. 1 bildet eine Ergänzung zu § 195 Satz 1 AO, der die Vornahme von Außenprüfungen den „für die Besteuerung zuständigen Finanzbehörden“ iSd. §§ 16 ff. AO zuweist. Dort findet sich indessen keine allgemeine Zuständigkeit für die Besteuerung im LStAbzugsverfahren, so dass eine Regelungslücke besteht, die durch Abs. 1 geschlossen wird (glA FROTSCHER in FROTSCHER, § 42f Rn. 20). Nicht zuständig ist danach insbes. das für die Besteuerung im Zuge der EStVeranlagung örtlich zuständige WohnsitzFA des ArbN.

► *Begriff des Betriebsstättenfinanzamts:* Nach § 41a Abs. 1 Nr. 1 ist das BetriebsstättenFA das „Finanzamt, in dessen Bezirk sich die Betriebsstätte (§ 41 Abs. 2) befindet“; dies ist idR der Betrieb oder Teilbetrieb des ArbG, in dem der für die Durchführung des LStAbzugs maßgebliche Arbeitslohn ermittelt wird (§ 41 Abs. 2 Satz 1; s. dazu im Einzelnen § 41 Anm. 18 ff.; R 41.3 LStR). Nicht maßgebend ist der Betriebsstättenbegriff des § 12 AO (TRZASKALIK in KSM, § 42f Rn. B 1).

Ausnahmen von der örtlichen Zuständigkeit des BetriebsstättenFA sind nach hM zulässig (TRZASKALIK in KSM, § 42f Rn. B 1; HEUERMANN in BLÜMICH, § 42f Rn. 9; FROTSCHER in FROTSCHER, § 42f Rn. 20; SCHMIESZEK in HHSP., § 17 FVG Rn. 23; KALENBERG/HEILGENBERG, DB 1989, 900; aA FELIX, DB 1989, 345; BAREIN in LBP, § 42f Rn. 4). Dem ist uE zuzustimmen. Abs. 1 ergänzt insoweit nur die Regelung des § 195 Satz 1 AO. Er soll weder § 195 Satz 2 AO noch § 17 Abs. 2 Satz 3 FVG verdrängen. Auch nach den Motiven des Gesetzgebers (BTDrucks. 7/1470, 307) handelt es sich lediglich um eine „ergänzende“ Zuständigkeitsvorschrift zu den Regelungen der AO und nicht um eine abschließende Spezialregelung.

► *Auftragsprüfungen:* Daher kann das zuständige BetriebsstättenFA des ArbG im Einzelfall ein anderes FA mit der Durchführung der Prüfung beauftragen (§ 195 Satz 2 AO).

► *Betriebsprüfungsfinanzämter*: Auch kann die Landesregierung durch RechtsVO aufgrund von § 17 Abs. 2 Satz 3 FVG die LStAußenprüfung für die Bezirke mehrerer FÄ bei einzelnen BetriebsprüfungsFÄ konzentrieren (zB durch Bildung einer „Zentralen Außenprüfungsstelle Lohnsteuer – ZALSt“; vgl. dazu BFH v. 13.1.2011 – VI R 61/09, BStBl. II 2011, 479). Nicht möglich ist allerdings die Übertragung der Zuständigkeit auf Betriebsprüfungsstellen bei der OFD (BFH v. 21.4.1993 – X R 112/91, BStBl. II 1993, 649; v. 30.8.1994 – IX R 42/91, BFH/NV 1995, 481).

13–14 Einstweilen frei.

15 IV. Zulässigkeit, Anordnung und Durchführung der Lohnsteuer-Außenprüfung

Zulässigkeit der Lohnsteuer-Außenprüfung: Die Voraussetzungen, unter denen die Durchführung einer LStAußenprüfung beim ArbG zulässig ist, finden sich nicht in § 42f, sondern in § 193 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 1 AO.

► *Betrieb des Arbeitgebers*: Bei ArbG, die einen gewerblichen oder land- und forstwirtschaftlichen Betrieb unterhalten oder freiberuflich tätig sind oder Überschuss Einkünfte von mehr als 500 000 € im Kj. erzielen (§ 147a AO), ist die LStAußenprüfung nach § 193 Abs. 1 AO uneingeschränkt zulässig.

► *Bei anderen Arbeitgebern* ergibt sich die Zulässigkeit der LStAußenprüfung aus § 193 Abs. 2 Nr. 1 AO, da es insoweit um ihre Verpflichtung als Stpfl. (§ 33 Abs. 1 AO) geht, für Rechnung ihrer ArbN Steuern zu entrichten oder einzubehalten und abzuführen. Dies betrifft insbes. Stpfl., die im Rahmen einer nicht-betrieblichen Einkunftsart (zB zur Verwaltung ihres vermieteten Grundbesitzes) oder im privaten Bereich (zB in Form von Hauspersonal) ArbN beschäftigen.

► *Stellungnahme*: Daher ist uE bei diesem ArbG-Kreis eine LStAußenprüfung nicht statthaft, wenn der ArbG – zB bei geringfügiger und kurzfristiger Beschäftigung von ArbN (§ 40a) – ausschließlich pauschal besteuerten Arbeitslohn zahlt, denn für die pauschale LSt ist der ArbG Stschuldner (§ 40 Abs. 3 iVm. § 40a Abs. 5), so dass er sie insoweit nicht iSv. § 193 Abs. 2 Nr. 1 AO „für Rechnung eines anderen“ zu entrichten oder einzubehalten und abzuführen hat (glA EISGRUBER in KIRCHHOF XII. § 42f Rn. 3; aA HEUERMANN in BLÜMICH, § 42f Rn. 8; TRZASKALIK in KSM, § 42f Rn. A 3).

► *Weitere Einschränkungen* enthält § 193 AO nicht. Ein konkreter Verdacht der FinVerw., der ArbG könne den LStAbzug nicht in zutreffender Höhe vorgenommen haben, ist daher nicht erforderlich (glA FROTSCHER in FROTSCHER, § 42f Rn. 7).

Rechtsnatur als „Außenprüfung“: Die LStAußenprüfung ist die umfassende und abschließende Überprüfung der Einbehaltung, Übernahme, Anmeldung und Abführung der LSt der ArbN. Sie geht damit einerseits über bloße Einzelermittlungen nach § 88 AO (zB Anfrage nach dem Arbeitslohn eines ArbN aus besonderem Anlass) hinaus (AEAO zu § 193, Nr. 6), unterscheidet sich andererseits aber auch von der allgemeinen Außenprüfung durch ihren begrenzten Prüfungsgegenstand. Es handelt sich um eine sog. besondere Außenprüfung nach § 1 Abs. 2 BpO. Wegen ihrer Rechtsfolgen für den Stpfl. (Verjährungsunterbrechung nach § 171 Abs. 4 AO; erhöhte Bestandskraft nach § 173 Abs. 2 AO) muss sie als besonders qualifizierte Maßnahme erkennbar sein (BFH v. 15.12.

1989 – VI R 151/86, BStBl. II 1990, 526; v. 26.1.2006 – VI B 89/05, BFH/NV 2006, 964).

► **Zulässigkeit von Einzelermittlungen:** Während der LStAußenprüfung ist der Prüfer aus Gründen der Verfahrensökonomie auch befugt, Einzelermittlungen durchzuführen oder zB ein Benennungsverlangen gem. § 160 AO an den Stpfl. zu richten. Dabei muss er jedoch deutlich machen, dass diese Auskünfte nicht mehr in Zusammenhang mit der LStAußenprüfung stehen, sondern stellvertretend für die zuständige Veranlagungsstelle erhoben werden (BFH v. 9.4.1987 – IV R 142/85, BFH/NV 1987, 689). Die Festsetzungsverjährung wird durch Einzelermittlungen außerhalb der Außenprüfung nicht unterbrochen (§ 171 Abs. 4 AO).

Anordnung der Lohnsteueraußenprüfung als Ermessensentscheidung: Die Auswahl eines ArbG für die LStAußenprüfung ist eine Ermessensentscheidung des FA (BFH v. 26.1.2006 – VI B 89/05, BFH/NV 2006, 964, mwN). Gleichwohl ist eine besondere Begründung nicht erforderlich, sondern es genügt der Hinweis auf die gesetzliche Grundlage (vgl. VON BORNHAUPT, BB 1990, Beil. 1, 1). Das Erfordernis einer förmlichen Prüfungsanordnung und deren Inhalt ergeben sich aus § 196 AO und § 5 BpO.

Für die Durchführung der Lohnsteuer-Außenprüfung gelten die allgemeinen Bestimmungen der §§ 198 ff. AO, §§ 6 ff. BpO (vgl. hierzu im Einzelnen MIHATSCH, DB 1985, 1099; VON BORNHAUPT, BB 1990, Beil. 1, 1). Die Mitwirkungspflicht des ArbG richtet sich nach § 200 AO (Abs. 2 Satz 1; s. im Einzelnen Anm. 20). Die LStAußenprüfung findet idR in den Geschäftsräumen des ArbG statt (§ 200 Abs. 2 AO, § 6 BpO). Ist dort kein geeigneter betrieblicher Raum vorhanden, so hat das FA über den Antrag des ArbG, die Prüfung der LSt im Büro des Steuerberaters durchzuführen, nach pflichtgemäßem Ermessen zu entscheiden (BFH v. 28.11.2006 – VI B 33/06, juris, nv.). Die LStAußenprüfung ist idR mit einer Schlussbesprechung (§ 201 AO; § 11 BpO) und einem Prüfungsbericht (§ 202 AO; § 12 BpO; R 42f Abs. 4 LStR) über die in ihrem Verlauf festgestellten Ergebnisse abzuschließen.

Einstweilen frei.

16–19

C. Erläuterungen zu Abs. 2: Mitwirkungspflichten von Arbeitgeber und Arbeitnehmer

I. Mitwirkungspflichten des Arbeitgebers (Abs. 2 Satz 1)

20

Nach Abs. 2 Satz 1 gelten für die Mitwirkungspflicht des ArbG bei der LStAußenprüfung die in § 200 AO getroffenen Bestimmungen. Die Verweisung hat lediglich deklaratorischen Charakter, da der ArbG gem. § 33 Abs. 1 AO Stpfl. iSd. § 200 AO ist und die Vorschrift daher auf ihn ohnehin unmittelbar anwendbar ist.

Arbeitgeber: Zum ArbG-Begriff und dem von der LStAußenprüfung betroffenen Personenkreis s. Anm. 11.

Pflicht zur Mitwirkung: § 200 Abs. 1 Satz 1 AO erlegt dem ArbG als Stpfl. die allgemeine Verpflichtung auf, bei der Feststellung der Sachverhalte, die für den

LStAbzug erheblich sein können, mitzuwirken. Die Mitwirkungspflicht ist mit Blick auf den Prüfungsgegenstand der LStAußenprüfung (s. Anm. 10) umfassend (glA HEUERMANN in BLÜMICH, § 42f Rn. 20; BAREIN in LBP, § 42f Rn. 16; KRÜGER in SCHMIDT XXXII. § 42f Rn. 4).

Umfang der Mitwirkungspflicht: Die Pflicht zur Mitwirkung erstreckt sich auf alle tatsächlichen und rechtl. Verhältnisse, die für die Einbehaltung, die Übernahme und die Abführung der LSt von Bedeutung sind.

► *Vorlage von Unterlagen; Auskunftserteilung:* Die Hauptpflicht des ArbG in der LStAußenprüfung besteht darin, die für die LSt relevanten Aufzeichnungen (Bücher, Geschäftspapiere, Urkunden) herbeizuschaffen und vorzulegen sowie die zu deren Verständnis erforderlichen Auskünfte zu erteilen (§ 200 Abs. 1 Satz 2 AO). Zu den vorzulegenden Unterlagen gehören insbes. Lohnjournale, Lohn- und Gehaltskonten (§ 7 LStDV), Kassenbuch, Bescheinigungen für den LStAbzug (§§ 39 Abs. 3 Satz 1, 39e Abs. 7 Satz 5, 39e Abs. 8; s. Anm. 21) und Arbeitsverträge, da sich aus ihnen die Grundlagen für die Höhe des Arbeitslohns einschließlich der geldwerten Vorteile (Sachbezüge) ergeben (Sonderzahlungen, Tantiemen, Gratifikationen, Dienstwagen, Jahreswagen, Dienstwohnung, Deputate, Mitgliedsbeiträge für gesellschaftliche Vereine, Zuschüsse jeder Art usw.; vgl. auch THOMAS, DStR 1992, 837 [842]; SCHMIDT, NWB 2012, 3692 [3695]). Vorzulegen sind auf Anforderung auch betriebliche Aufwandskonten, da sich hieraus zB ergeben kann, dass der ArbG für den ArbN Reisekosten übernommen hat, die in nicht unerheblichem Maße privat mitveranlasst sind (glA FG Münster v. 16.5.2008 – 6 K 879/07, EFG 2008, 1592, rkr.).

► *Aufzeichnungen auf Datenträger:* Soweit die vorzulegenden Aufzeichnungen in elektronischer Form geführt werden, hat der ArbG die Daten auf seine Kosten lesbar zu machen und ggf. auszudrucken (§ 147 Abs. 5 AO). Der LStAußenprüfer hat zudem das Recht, unter Zuhilfenahme der Datenverarbeitung des ArbG auf die maschinell gespeicherten Daten zuzugreifen (§ 147 Abs. 6 AO; s. BMF v. 20.7.2001, BStBl. I 2001, 502); dies gilt auch für die Daten der Finanzbuchhaltung (FG Münster v. 16.5.2008 – 6 K 879/07, EFG 2008, 1592, rkr.; zust. HEUERMANN in BLÜMICH, § 42f Rn. 20). Für den Datenexport aus dem Lohnbuchhaltungssystem des ArbG zur Übergabe an den LStAußenprüfer hat die FinVerw. die „Digitale LohnSchnittstelle“ (DLS) als Datensatzbeschreibung erarbeitet (BMF v. 29.6.2011, BStBl. I 2011, 675; zu Einzelheiten der Datenauswertung s. DECK in LADEMANN, § 42f Rn. 69).

► *Prüfer-Arbeitsplatz:* Zur Durchführung der LStAußenprüfung hat der ArbG dem Prüfer unentgeltlich einen geeigneten Raum oder Arbeitsplatz in seinen Geschäftsräumen zur Verfügung zu stellen (§ 200 Abs. 2 Satz 2 AO). Ist dies nicht möglich, findet die Prüfung idR an Amtsstelle statt (§ 6 Satz 2 BpO); in diesem Fall muss der Stpfl. die Unterlagen auf seine Kosten zum FA bringen und dem Prüfer dort zur Auskunft zur Verfügung stehen.

Zu Einzelheiten s. MÖSBAUER, DB 1998, 1303.

► *Bereitstellung von Hilfsmitteln:* Nach § 200 Abs. 2 Satz 2 sind außerdem „die erforderlichen Hilfsmittel“ unentgeltlich bereitzustellen (s. dazu näher SEER in TIPKE/KRUSE, § 200 AO Rn. 41).

► *Duldung einer Betriebsbesichtigung:* Der ArbG hat im Rahmen der LStAußenprüfung das Betreten der Geschäftsräume und von Betriebsgrundstücken während der üblichen Geschäfts- oder Arbeitsstunden zu dulden (§ 200 Abs. 3 AO).

Verweigert der Arbeitgeber die Mitwirkung, kann der LStAußenprüfer die Auskünfte auch von anderen Betriebsangehörigen einholen (§ 200 Abs. 1 Satz 3

AO). Die Erfüllung der einzelnen Mitwirkungspflichten ist zudem nach Maßgabe der §§ 328 ff. AO (insbes. durch Androhung und Festsetzung eines Zwangsgelds) erzwingbar.

Grenzen der Mitwirkungspflicht ergeben sich aus dem Prüfungszweck und dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit (§ 2 Abs. 3 BpO; s. Anm. 6). Der Umfang der Mitwirkungspflichten richtet sich nach den Umständen des Einzelfalls. Ein Mitwirkungsverlangen ist umso eher ermessensfehlerhaft, je belastender die Anordnung ist und je weniger die Maßnahme für den Prüfungszweck erforderlich erscheint (vgl. BFH v. 27.6.1968 – VII 243/63, BStBl. II 1968, 592; SCHALLMOSER in HHSP., § 200 AO Rn. 20 f.).

► *Die Einleitung eines Strafverfahrens* wegen des Verdachts der Hinterziehung von LSt führt zwar nicht zum Wegfall der Mitwirkungspflicht (§ 393 Abs. 1 Satz 1 AO). Dem grundgesetzlich geschützten Verbot des Zwangs zur Selbstbeziehung (BVerfG v. 13.1.1981 – 1 BvR 116/77, NJW 1981, 1431) ist jedoch insoweit Rechnung getragen, als die Mitwirkungspflichten nicht mehr mit Zwangsmitteln durchgesetzt werden dürfen (§ 393 Abs. 1 Satz 2 AO). Der ArbG darf erst dann zur Vorlage von Unterlagen, die im Zusammenhang mit der Straftat stehen, aufgefordert werden, wenn ihm die Einleitung des Strafverfahrens bekanntgegeben worden ist (§ 397 Abs. 3 AO).

Zu Einzelheiten s. SEER in TIPKE/KRUSE, Vor § 193 AO Rn. 27 ff.

Ein Auskunftsverweigerungsrecht nach §§ 101, 103 AO steht dem ArbG innerhalb der LStAußenprüfung nicht zu, da er Prüfungssubjekt und damit Verfahrensbeteiligter ist (glA TRZASKALIK in KSM, § 42f Rn. C 1; HEUERMANN in BLÜMICH, § 42f Rn. 20; FROTSCHER in FROTSCHER, § 42f Rn. 11).

Zu den Rechten des Arbeitgebers bei der LStAußenprüfung s. Anm. 7.

II. Mitwirkungspflichten der Arbeitnehmer (Abs. 2 Sätze 2 und 3)

1. Erteilung von Auskünften und Vorlage von Belegen (Abs. 2 Satz 2)

21

Nach Abs. 2 Satz 2 haben die ArbN des geprüften ArbG dem LStAußenprüfer Auskünfte über ihre Lohneinkünfte zu geben und entsprechende Belege auf Verlangen vorzulegen.

Rechtsbegründender Charakter der Regelung: Die Vorschrift ist – anders als für den ArbG der Verweis in Abs. 2 Satz 1 auf § 200 AO (s. Anm. 20) – für die Mitwirkungspflicht der ArbN konstitutiv und nicht bloß deklaratorisch. Prüfungssubjekt der LStAußenprüfung ist allein der ArbG (oder ggf. der Dritte gem. Abs. 3 Satz 1); allein dessen Verpflichtung zum ordnungsgemäßen LStAbzug ist Gegenstand der Prüfung. Die ArbN sind – obwohl idR Schuldner der LSt – nicht Verfahrensbeteiligte des Außenprüfungsverfahrens (s. Anm. 11) und damit nicht bereits nach § 200 Abs. 1 AO auskunftspflichtig. Da für die zu überprüfende Höhe der LSt jedoch auch die Verhältnisse der ArbN von Bedeutung sind, ermöglicht die Regelung in Abs. 2 Satz 2 deren Einbeziehung in die LStAußenprüfung. Die Vorschrift enthält insoweit eigenständige Auskunftspflichten der ArbN, die („darüber hinaus“) zu den Mitwirkungspflichten des ArbG ergänzend hinzutreten (BFH v. 15.12.1989 – VI R 151/86, BStBl. II 1990, 526; glA HEUERMANN in BLÜMICH, § 42f Rn. 22; FROTSCHER in FROTSCHER, § 42f Rn. 14).

Jede gewünschte Auskunft über Art und Höhe ihrer Einnahmen: Abs. 2 Satz 2 ermöglicht dem LStAußenprüfer, die ArbN unmittelbar auf Auskunft in

Anspruch zu nehmen, soweit es um die Art und Höhe ihrer Einnahmen geht. Der Subsidiaritätsgrundsatz des § 200 Abs. 1 Satz 3 AO (Befragung der Betriebsangehörigen nur, wenn der ArbG oder seine Auskunftspersonen zu einer entsprechenden Auskunftserteilung nicht willens oder in der Lage sind) gilt insoweit nicht.

► *Begriff der Einnahmen:* Der Gesetzeswortlaut ist missverständlich und zu weit gefasst. Nicht „jede gewünschte Auskunft“ über sämtliche „Einnahmen“ haben die ArbN zu geben, sondern nur solche Auskünfte, die für die Überprüfung erforderlich sind, ob der ArbG im Prüfungszeitraum seinen Verpflichtungen im LStAbzugsverfahren nachgekommen ist (TRZASKALIK in KSM, § 42f Rn. C 3; MÖSBAUER, DB 1998, 1303). Auskunft schuldet der ArbN daher nur über die Art und Höhe solcher Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19), die aus einem Arbeitsverhältnis mit dem ArbG herrühren, bei dem die LStAußenprüfung stattfindet (aA KRÜGER in SCHMIDT XXXII. § 42f Rn. 5; EISGRUBER in KIRCHHOFF XII. § 42f Rn. 7; DENK in LADEMANN, § 42f Rn. 79: auch aus vorangegangenen Dienstverhältnissen, da dies im Rahmen des § 42b von Bedeutung sein könne; die entsprechende Regelung in § 42b Abs. 2 Satz 1 aF ist indessen durch das BeitrRLUMsG v. 7.12.2011, BGBl. I 2011, 2592; BStBl. 1 2011, 1171, aufgehoben worden, s. § 42b Anm. J 11-5). Die Einnahmen müssen jedoch nicht von dem geprüften ArbG selbst bezogen worden sein (aA HEUERMANN in BLÜMICH, § 42f Rn. 23), denn dem LStAbzug unterliegt auch die Arbeitslohnzahlung durch Dritte, wenn der ArbG um deren Erbringung weiß oder sie (zB bei verbundenen Konzernunternehmen) erkennen kann (§ 38 Abs. 1 Satz 3).

► *Einnahmen, nicht Einkünfte:* Dem LStAbzug des ArbG unterliegen die Einnahmen der ArbN, nicht ihre Einkünfte. Auf die Sachverhalte des WKAbzugs erstreckt sich die Auskunftspflicht daher nicht (FROTSCHER in FROTSCHER, § 42f Rn. 15).

► *Auskunftsverweigerungsrecht:* Nach wohl hM sollen die ArbN – anders als der ArbG als Beteiligter (s. Anm. 20) – unter den Voraussetzungen der §§ 101, 103 AO in der LStAußenprüfung ein Auskunftsverweigerungsrecht haben, weil sie im Außenprüfungsverfahren die Stellung von Dritten hätten (HEUERMANN in BLÜMICH, § 42f Rn. 22; FROTSCHER in FROTSCHER, § 42f Rn. 16). Das wird uE weder dem Prüfungszweck noch dem Wortlaut des Abs. 2 Satz 2 („jede gewünschte Auskunft“) gerecht. Näher liegt es, in dieser Vorschrift die gegenüber §§ 101, 103 AO speziellere und damit vorrangige Regelung zu sehen. Die ArbN sind daher uE auch als Angehörige des ArbG oder bei Gefahr der Verfolgung wegen (Steuer-)Straftaten auskunftspflichtig.

Bescheinigungen für den Lohnsteuerabzug haben die ArbN dem LStAußenprüfer vorzulegen, sofern sie sich in ihrem Besitz befinden. Derartige Bescheinigungen enthalten die LStAbzugsmerkmale der betroffenen ArbN in Papierform. Sie ersetzen in bestimmten Sonderfällen den Abruf der elektronischen LStAbzugsmerkmale durch den ArbG. Betroffen sind ArbN, die noch nicht über eine stl. Identifikationsnummer verfügen (§§ 39 Abs. 3 Satz 1, 39e Abs. 8), und ArbN von ArbG ohne maschinelle Lohnabrechnung, die am ELStAM-Abrufverfahren nicht teilnehmen können (§ 39e Abs. 7 Satz 5). Die Vorlagepflicht ist erforderlich, weil der Prüfer anderenfalls den zutreffenden LStEinbehalt beim ArbG nicht nachvollziehen könnte. Ob die darin bescheinigten LStAbzugsmerkmale von dem die Bescheinigung ausstellenden FA zutreffend gebildet worden sind, ist hingegen nicht Gegenstand der LStAußenprüfung (s. Anm. 10).

Belege über bereits entrichtete Lohnsteuer sind dem LStAußenprüfer auf Verlangen gleichfalls vorzulegen.

Ehemalige Arbeitnehmer des ArbG sind uE ebenfalls nach Abs. 2 Satz 2 auskunfts- und vorlagepflichtig (glA DENK in LADEMANN, § 42f Rn. 78). Dass die Verpflichtung zur Mitwirkung bei der Außenprüfung des LStAbzugs über die Beendigung des Arbeitsverhältnisses hinausreicht, ergibt sich aus Abs. 2 Satz 3: Wenn die Mitwirkungspflicht schon auf solche Personen Anwendung findet, deren Eigenschaft als frühere ArbN im Prüfungszeitraum ungeklärt und zwischen ArbG und FinVerw. „streitig“ ist (s. Anm. 22), dann gilt sie erst recht für Personen, die unzweifelhaft zum ArbN-Kreis des ArbG gehört haben.

2. Mitwirkungspflicht bei ungeklärtem Arbeitsverhältnis (Abs. 2 Satz 3) 22

Die Regelung dehnt die sich aus Abs. 2 Satz 2 ergebenden Auskunfts- und Belegvorlagepflichten für ArbN anlässlich einer LStAußenprüfung auch auf Personen aus, bei denen es streitig ist, ob sie ArbN des geprüften ArbG „sind oder waren“.

Mitwirkungspflichtig sind mithin Personen, deren Eigenschaft als ArbN (also deren Weisungsgebundenheit aufgrund eines Dienstverhältnisses zum ArbG; s. Anm. 10) zweifelhaft ist. Dies gilt sowohl, wenn sie vom ArbG aktuell beschäftigt werden, als auch, wenn sie aus dem – ungeklärten – Dienstverhältnis bereits ausgeschieden sind, dort im Prüfungszeitraum aber noch beschäftigt waren. Die Regelung trägt damit dem Zweck der LStAußenprüfung Rechnung, die Besteuerung des dem LStAbzugsverfahren unterliegenden Personenkreises umfassend zu überwachen.

Einstweilen frei.

23–24

D. Erläuterungen zu Abs. 3: Lohnsteuer-Außenprüfung bei Lohnsteuerabzug durch Dritte

I. Zuständigkeit des Betriebsstättenfinanzamts des Dritten 25 (Abs. 3 Satz 1)

Abs. 3 Satz 1 nimmt für die in § 38 Abs. 3a genannten Fälle des LStAbzugs durch Dritte eine Zuständigkeitsverteilung vor, die von der in Abs. 1 enthaltenen allgemeinen Regelung (LStAußenprüfung durch das BetriebsstättenFA des ArbG, s. Anm. 12) abweicht.

In den Fällen des § 38 Abs. 3a hat anstelle des ArbG ein Dritter die lStl. Pflichten des ArbG im eigenen Namen zu erfüllen und dabei insbes. die lSt in zutreffender Höhe vom Arbeitslohn des ArbN einzubehalten, anzumelden und an die FinVerw. abzuführen (BMF v. 27.1.2004, BStBl. I 2004, 173 – Tz. 3). Dies betrifft folgende Fallgruppen:

► *Tarifvertragliche Lohnansprüche gegen einen Dritten* (§ 38 Abs. 3a Satz 1) – auch aus einem früheren Dienstverhältnis – verpflichten den Dritten zum LStAbzug, soweit sie von ihm durch die Zahlung von Geld erfüllt werden. Es handelt sich

um eine Regelung für Sonderfälle, in denen ein drittes Unternehmen (wie etwa die Sozialkassen des Baugewerbes) zentral tarifliche Teilleistungen erbringt, deren IStl. Erfassung als Arbeitslohn sichergestellt werden soll (s. im Einzelnen § 38 Anm. 51).

► *Übernahme der Arbeitgeberpflichten durch einen Dritten (§ 38 Abs. 3a Satz 2)*: Die Verpflichtung zum LStAbzug kann mit Zustimmung der FinVerw. vom ArbG auf einen Dritten übertragen werden, wenn der Dritte sich hierzu gegenüber dem ArbG verpflichtet hat, er den Lohn auszahlt oder er die ArbG-Pflichten für von ihm vermittelte ArbN übernimmt und wenn die Steuererhebung nicht beeinträchtigt wird (§ 38 Abs. 3a Satz 3). Davon betroffen sind zB studentische Arbeitsvermittlungen, zentrale Abrechnungsstellen und die zusammengefasste Lohnabrechnung von Mehrfacharbeitsverhältnissen eines ArbN in einem Konzernverbund (s. im Einzelnen § 38 Anm. 52).

Zuständig für die Lohnsteuer-Außenprüfung ist in diesen Fällen das BetriebsstättenFA des Dritten. Diese Regelung ist zweckmäßig, weil an dieses FA die LSt abzuführen ist und weil die insoweit zur Prüfung des LStAbzugs erforderlichen Unterlagen nicht beim ArbG, sondern beim Dritten aufbewahrt werden.

Die Zulässigkeit der Prüfung beim Dritten ist in Abs. 3 Satz 1 nicht geregelt; sie richtet sich nach § 193 Abs. 1 AO oder – wenn der Dritte keinen eigenen Betrieb unterhält – nach § 193 Abs. 2 Nr. 1 AO (glA FROTSCHER in FROTSCHER, § 42f Rn. 17).

§ 195 Satz 2 der Abgabenordnung bleibt unberührt: Das BetriebsstättenFA des Dritten kann daher auch ein anderes FA mit der Durchführung der Außenprüfung beim Dritten beauftragen.

II. Lohnsteuerausßenprüfung auch beim Arbeitgeber (Abs. 3 Satz 2)

Prüfung des Lohnsteuerabzugs des Dritten beim Arbeitgeber: Abs. 3 Satz 2 Halbs. 1 bestimmt, dass in den Fällen des § 38 Abs. 3a (s. Anm. 25) die LStAußenprüfung auch beim ArbG zulässig ist. Eine solche Prüfung kann sich auch bei Übernahme der IStl. ArbG-Verpflichtungen durch den Dritten als erforderlich erweisen, um zB feststellen zu können, ob für vom ArbG unmittelbar ausgezahlte Lohnanteile der LStAbzug vorgenommen worden ist (BRDrucks. 630/03, 62).

Die Mitwirkungspflichten des Arbeitgebers bleiben neben denen des Dritten bestehen (Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2). Das betrifft zum einen die allgemeinen Mitwirkungspflichten gem. § 90 AO und die Mitwirkungspflicht bei der LStAußenprüfung gem. § 200 AO (s. Anm. 20). Gemeint sind daneben aber auch solche Pflichten, die dem ArbG von der FinVerw. gem. § 38 Abs. 3a Satz 4 Halbs. 2 als Nebenbestimmung zur Zustimmung zur Übertragung seiner IStl. Pflichten auf den Dritten auferlegt worden sind. Darunter kann zB die Auflage an den ArbG fallen, seine Sachkonten vorzulegen, wenn beim Dritten eine LStAußenprüfung vorgenommen wird (s. § 38 Anm. 52).

**E. Erläuterungen zu Abs. 4:
Zeitgleiche Außenprüfungen der Lohnsteuer und des
Gesamtsozialversicherungsbeitrags**

Die in Abs. 4 enthaltene Regelung ist mit Wirkung zum 1.1.2010 angefügt worden, um dem ArbG die Möglichkeit zu eröffnen, auf eine zeitgleiche Durchführung der Außenprüfungen für Belange der LSt und der Sozialversicherung hinzuwirken.

Prüfungen durch die Träger der Rentenversicherung erfolgen beim ArbG in regelmäßigen Abständen (idR mindestens alle vier Jahre) und finden ihre Rechtsgrundlage in § 28p SGB IV. Nach dieser Vorschrift wird ua. geprüft, ob die ArbG ihre Meldepflichten und ihre sonstigen Pflichten (zB zur Beitragszahlung) nach dem SGB IV, die im Zusammenhang mit dem Gesamtsozialversicherungsbeitrag stehen, ordnungsgemäß erfüllen. Gegenstand der Prüfung ist insbes. die vom ArbG vorgenommene Beurteilung der versicherungspflichtigen Beschäftigungsverhältnisse und die für die Abführung der Beiträge vorgenommene Berechnung des Arbeitsentgelts. Außerdem wird geprüft, ob der ArbG seine nach § 28f Abs. 1 SGB IV bestehende Verpflichtung zur Führung von Lohnunterlagen erfüllt. Nach § 28p Abs. 1 Satz 4 SGB IV umfasst die Prüfung auch die Lohnunterlagen für versicherungsfreie Beschäftigte (zB für geringfügig Beschäftigte).

Zu aktuellen Prüffeldern s. im Einzelnen SCHMIDT, NWB 2012, 3692 (3694).

Zur gleichen Zeit können die LStAußenprüfung und die sozialversicherungsrechtl. Prüfungen durchgeführt werden. Gemeint ist die gleichzeitige Vornahme von Prüfungshandlungen beim ArbG vor Ort.

► *Zeitgleiche, aber nicht einheitliche Prüfung:* Auch wenn die Prüfungen gleichzeitig vorgenommen werden, führt dies nicht zu einer einheitlichen Prüfung durch beide Verwaltungszweige. Rentenversicherungsträger und FinVerw. erledigen ihre Prüfungsaufgaben eigenständig und unabhängig voneinander. Die vom Gesetzgeber vorgegebene Trennung der Verwaltungszweige – und in Streitfällen auch der Gerichtszweige – wird beibehalten. Steuergeheimnis und Sozialgeheimnis sind weiterhin zu beachten und einzuhalten.

► *Vermeidung von Mehrfachbelastungen:* Die Regelung soll die mehrfache Belastung des ArbG mit der Mitwirkung an mehreren getrennten Außenprüfungen beseitigen und dadurch nach Ansicht des Gesetzgebers zum Bürokratieabbau beitragen (BTDrucks. 16/10188, 26). Diese vom ArbG geforderte Mithilfe (zB Erteilung von Auskünften, Bereitstellung eines Raumes für den Außenprüfer, Vorlage von Aufzeichnungen, Buchführungsunterlagen und Lohnkonten) muss bei zeitgleicher Vornahme der Prüfungen nur einmal erbracht werden, so dass sich die Beeinträchtigung des betrieblichen Arbeitsalltags reduziert (vgl. SCHMIDT, NWB 2012, 3692 [3695 f.]).

► *Stellungnahme:* Es ist uE zu bezweifeln, ob sich dadurch der erhebliche zusätzliche Organisationsaufwand bei den FÄ wie auch bei den Rentenversicherungsträgern, der mit der erforderlichen Koordinierung der Prüfungstermine einhergeht, rechtfertigen lässt. Auch beim ArbG dürfte der Synergieeffekt im Hinblick auf die abweichenden Prüfungsfelder und Prüfungszeiträume sowie die unterschiedliche Dauer der Prüfungen eher gering ausfallen. Der Kritik des BRats an der

Neuregelung (BTDrucks. 16/10579, 4) ist daher beizupflichten (glA EISGRUBER in KIRCHHOF XII. § 42f Rn. 13).

Auf Verlangen des Arbeitgebers: Der ArbG kann einen Antrag stellen („verlangen“), dass die LStAußenprüfung und die Prüfungen durch die Träger der Rentenversicherung zur gleichen Zeit durchgeführt werden. Dieser Antrag kann formlos beim Betriebsstätten-FA gestellt werden (BTDrucks. 16/10188, 26).

Ermessensentscheidung: Ein Rechtsanspruch des ArbG auf zeitgleiche Prüfungen besteht jedoch nicht, da die Prüfungen zwar zur gleichen Zeit durchgeführt werden „können“, es aber nicht müssen. Das BetriebsstättenFA hat den Antrag des ArbG zu prüfen und die Einzelheiten für eine zeitgleiche Außenprüfung mit dem Träger der Rentenversicherung abzustimmen.

Die Übersendung von Lohnsteuer-Außenprüfungsberichten an die Rentenversicherungsträger in Fällen nicht zeitgleicher Prüfung gem. § 31 Abs. 2 AO ist nach Auffassung der FinVerw. (OFD Niedersachsen v. 30.7.2010, nv.) nicht uneingeschränkt, sondern nur im Einzelfall zulässig.