

## **Ermessensausübung bei der Inanspruchnahme des Arbeitnehmers als Steuerschuldner und/oder des Arbeitgebers als Haftungsschuldner für die Lohnsteuernachforderung**

ESTG § 25, § 38 Abs. 2 S. 1, § 42d Abs. 1 Nr. 1, Abs. 3 S. 1, 2 u. 4; FGO § 69 Abs. 2 S. 2, Abs. 3 S. 1, § 102; AO § 5

**1.Rechnet der Steuerpflichtige gegenüber einer GmbH über eine unternehmerische Tätigkeit mit Umsatzsteuer ab und geht das FA nachträglich von lohnsteuerpflichtigem Arbeitslohn aus, hat das FA bei der Entscheidung nach § 42d Abs. 3 S. 2 EStG pflichtgemäßes Ermessen auszuüben.**

**2. § 42d Abs. 3 S. 2 EStG räumt dem Betriebsstättenfinanzamt ein Entschließungs- u. Auswahlermessen ein (§ 5 AO). Hierbei ist in einem ersten Schritt das Erschließungsermessen auszuüben. In einem zweiten Schritt ist zu entscheiden ob entweder der Arbeitnehmer, der Arbeitgeber oder ggf. beide in Anspruch genommen werden sollen.**

**3.Demgegenüber ist das Wohnsitzfinanzamt nicht gehindert, im Lohnsteuer-Abzugsverfahren nicht berücksichtigten Arbeitslohn im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung des Arbeitnehmers zu berücksichtigen. Die Inanspruchnahme des Arbeitnehmers für nichtabgeführte Lohnsteuer durch einen Einkommensteuerbescheid ist eine Ermessensentscheidung. (Ls. n. amtl.)**

---

FG Bremen, Beschl. v. 21.10.2020 – 1 V 82/20, rkr.,

BeckRS 2020, 51010

---

Andreas Tronsberg, Dipl. Wirtschaftsjurist (FH), StB, LL.M, Tronsberg u. Partner RA/StB PartG mbB, Kempten

### **Sachverhalt**

Auf Grundlage eines mündlich abgeschlossenen Werkvertrages erteilte der Antragssteller (Ast.) in den Jahren 2010 bis 2015 gegenüber einer GmbH Rechnungen mit gesondertem Umsatzsteuerausweis für seine Tätigkeit als freier Mitarbeiter. Der Ast. meldete die in den Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer weder an noch führte er diese an das FA ab. Lohnsteuer wurde ebenfalls weder angemeldet noch abgeführt. Im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung im Jahr 2018 wurde festgestellt, dass der Ast. im Prüfungszeitraum nicht unternehmerisch, sondern als Arbeitnehmer für die GmbH tätig gewesen sei. Daraufhin setzte das FA im November 2019 gegen den Ast. Nachforderungsbeträge über Lohn- und Kirchensteuer fest, da der Arbeitgeber die Steuerabzugsbeträge nicht vorschriftsmäßig einbehalten habe (§ 42d Abs. 3 Nr. 1 EStG).

Gegen den Festsetzungsbescheid legte der Ast. Einspruch ein und beantragte Aussetzung der Vollziehung (AdV). Zur Begründung führte er aus, dass in dem Bescheid weder der Grund noch die Berechnung der Lohnsteuerfestsetzung ersichtlich seien. Das FA lehnte den Antrag auf AdV ab. Dem Ast. sei bekannt gewesen, dass die Lohnsteuer durch die GmbH weder abgezogen noch abgeführt wurde, so dass eine Inanspruchnahme nach § 42d Abs. 3 S. 4 EStG angezeigt sei. Der Einspruch gegen die Ablehnung des Antrages auf AdV blieb erfolglos. Vor dem FG verfolgte der Ast. seinen Antrag weiter (§ 69 Abs. 3 FGO).

## **Entscheidung**

Das FG sah den Antrag als zulässig und begründet an, da vom FA keine Ermessenserwägungen dargelegt worden seien. Es fehle an einer erforderlichen Ermessensentscheidung des FA in Form eines Ermessensnichtgebrauchs.

Somit könne dahingestellt bleiben, ob die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 42d Abs. 3 EStG erfüllt seien. § 42d Abs. 3 S. 1 EStG bestimme, dass das Betriebsstättenfinanzamt die Steuer- oder Haftungsschuld nur nach pflichtgemäßem Ermessen geltend machen könne. Durch das Wort „kann“ in § 42d Abs. 3 S. 2 EStG sei dem FA ein Entschließungs- und Auswahlermessen eingeräumt, so dass nicht in jedem Fall eine Inanspruchnahme erfolgen müsse. In einem ersten Schritt sei auf Grundlage einer hinreichenden Ermittlung der Haftungs- und Steuerschuld das Entschließungsermessen auszuüben und in einem zweiten Schritt sei unter Berücksichtigung von Zweckmäßigkeits- und Billigkeitserwägungen zu entscheiden, ob der Steuerschuldner, der Haftungsschuldner oder ggf. beide in Anspruch genommen werden sollen. Unabhängig davon sei das Wohnsitzfinanzamt aber nicht gehindert, im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung nach § 25 EStG den nicht lohnversteuerten Arbeitslohn einzubeziehen. Eine Ermessensentscheidung läge darin nicht. Dem stehe § 46 Abs. 2 EStG nur dann entgegen, wenn eine Nachforderung bzw. Haftungsinanspruchnahme des Arbeitgebers erfolgt wäre. Das FA habe sich auf die Begründung der Entstehung der Steuerschuld beschränkt, aber keinerlei Ermessenserwägungen dargelegt.

## **Praxishinweis**

Auch wenn das Entschließungsermessen bei einer Steuerhinterziehung bereits dem Grunde nach angelegt ist (vgl. BFH 26.2.1991 – VII R 3/90, BeckRS 1991, 6503), führt das Fehlen einer nachvollziehbaren Begründung einer Ermessenentscheidung zur formellen Rechtswidrigkeit des Verwaltungsaktes (AEAO zu § 121 AO). Der zugrundeliegende Sachverhalt reicht indes viel weiter. Er betrifft eine nicht zu unterschätzende Problematik, die neben steuerrechtlichen (Lohn-, Umsatz-, Gewerbesteuer) auch sozialversicherungs- und strafrechtliche Konsequenzen haben kann (§ 266a StGB, §§ 369 ff. AO). Hierauf ist bei der Beratung zu solchen Konstellationen besonders zu achten.