

Lohnsteuer-Nachschau

Das unbekannte Wesen

Die Lohnsteuer ist neben der Umsatzsteuer die wichtigste Einnahmequelle des Staates. Hier sind wirksame Prüfungsinstrumente von besonderer Bedeutung. Mit dem Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz wurde die Lohnsteuer-Nachschau neu eingeführt (§ 42g EStG). Damit gibt es eine Rechtsgrundlage für eine Prüfung ohne vorherige Ankündigung – insbesondere bei gemeinsamen Prüfungen von Zoll- und Finanzverwaltung.

von RA/Fachanwalt für Steuerrecht Norman Lenger, Rödl & Partner, Köln

Die neue Rechtsgrundlage war erforderlich, weil auch im Rahmen der Amtshilfe weder Beamte der Zollverwaltung noch Beamte der Finanzverwaltung (bisher) befugt waren, unangekündigt die Erfüllung lohnsteuerrechtlicher Pflichten zu prüfen.

Besonderes Verfahren zur zeitnahen Aufklärung

Die Lohnsteuer-Nachschau soll der Sicherstellung einer ordnungsgemäßen Einbehaltung und Abführung der Lohnsteuer dienen und ist ein **besonderes Verfahren zur zeitnahen Aufklärung** steuererheblicher Sachverhalte. Neben dem Prüfungsrecht während der üblichen Geschäfts- und Arbeitszeiten ohne vorherige Ankündigung und außerhalb einer Lohnsteuer-Außenprüfung ist es den mit der Nachschau beauftragten Beamten gestattet, Grundstücke und Räume von Personen, die eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit ausüben, zu betreten. Das bedeutet, dass der Lohnsteuer-Nachschau anders als der Lohnsteuer-Außenprüfung **keine schriftliche Prüfungsanordnung** nebst Rechtsbehelfsbelehrung vorausgeht. Es erfolgt auch **keine Angabe des voraussichtlichen Prüfbeginns** oder Bekanntgabe des Prüfernemens in angemessener Zeit vor Beginn der Prüfung. Wohnräume hingegen dürfen gegen den Willen des Inhabers nur zur Verhütung dringender Gefahren für die öffentliche Sicherheit und Ordnung betreten werden. Die von der Lohnsteuer-Nachschau betroffenen Personen haben dem mit der Nachschau Beauftragten auf dessen Verlangen

- Lohn- und Gehaltsunterlagen,
- Aufzeichnungen,
- Bücher,
- Geschäftspapiere und
- andere Urkunden über die der Lohnsteuer-Nachschau unterliegenden Sachverhalte vorzulegen und Auskünfte zu erteilen, soweit dies zur Feststellung einer steuerlichen Erheblichkeit zweckdienlich ist.

Mitarbeiter sind auch auskunftspflichtig

Da § 42f Abs. 2 S. 2 und 3 EStG sinngemäß gelten, haben **auch 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. Dies gilt auch für Personen, bei denen es streitig ist, ob sie Arbeitnehmer des Arbeitgebers sind oder waren.

Geben die bei der Lohnsteuer-Nachschau getroffenen Feststellungen hierzu Anlass, kann sodann ohne vorherige Prüfungsanordnung nach § 196 AO **zu einer Lohnsteuer-Außenprüfung nach § 42f EStG übergegangen** werden. Auf den Übergang zur Außenprüfung wird schriftlich hingewiesen.

Problemfelder

Da der Wortlaut des § 42g EStG weitestgehend dem des § 27b UStG (Umsatzsteuer-Nachschau) entspricht, wird man konstatieren können, dass bei der Anwendung der neuen Vorschrift ähnliche Problemfelder diskutiert werden.

Konkreter Anlass und Aufklärungsbedarf

Das bedeutet zunächst, dass Ermittlungen „ins Blaue hinein“ auch bei der Lohnsteuer-Nachschau nicht zulässig sind. Die Nachschau setzt vielmehr einen konkreten Anlass und einen Aufklärungsbedarf voraus. Unter Berücksichtigung des BMF-Schreiben vom 23.12.02; UStAE 27b.1 Abs. 2, UStR 282b Abs. 2 zur Umsatzsteuer-Nachschau, dürfte die Lohnsteuer-Nachschau insbesondere bei folgenden Anlässen angezeigt sein:

- Arbeitnehmerprüfungen bei Unternehmensgründungen
- Entscheidung bei Zustimmungen nach § 168 AO
- Erledigung von Auskunftersuchen zum Lohnsteuerabzugsverfahren

Betroffener Personenkreis

Die LSt-Nachschaue ist beschränkt auf „Personen, die eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit ausüben“, d. h. der Adressatenkreis sind Arbeitgeber und Arbeitnehmer. Sie ist danach auf die Überprüfung bereits existierender Unternehmen beschränkt, wie sich auch aus dem **auf die Geschäfts- und Arbeitszeiten** begrenzten Betretungsrecht ergibt.

Nur in diesem Rahmen ist es zulässig, eine Nachschau zur Feststellung darüber durchzuführen, ob Personal vorhanden ist, die zur Führung des Geschäftsbetriebs erforderlich sind, oder Umstände vorliegen, die die Annahme rechtfertigen, dass ein ordnungsgemäßer Lohnsteuerabzug nicht vorgenommen wird. Eine LSt-Nachschaue ist aber auch zulässig, wenn zweifelhaft ist, ob Personen Arbeitnehmer des Arbeitgebers sind oder waren, was der eindeutige Verweis auf § 42f Abs. 2 S. 3 EStG konstatiert.

Grundstücke und Räume – verfassungsrechtlicher Schutz

Vorrangiges Objekt der Nachschau sind „Grundstücke und Räume von Personen, die eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit ausüben“. Die Vorschrift dürfte nicht gegen Art 13 GG verstoßen. Zwar genießen auch ausschließlich geschäftlich oder betrieblich genutzte Räume den Schutz des Art. 13 GG. Wegen der geminderten Schutzwürdigkeit von Geschäfts- und Betriebsräumen hat das BVerfG die Ausübung von Betretungs- und Besichtigungsrechten jedoch dem Anwendungsbereich des Art. 13 Abs. 7 GG entzogen und hierfür einen besonderen Rechtfertigungsstandard entwickelt, der sich als Konkretisierung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes begreifen lässt: Das Betreten der Räume muss durch eine besondere gesetzliche Ermächtigung gedeckt sein, einem erlaubten Zweck dienen und zu dessen Erreichung erforderlich sein. Daneben muss das Gesetz den Zweck des Betretens und den Umfang der zugelassenen Inspektion deutlich umgrenzen.

Schließlich ist das Betreten auf Zeiten beschränkt, in denen die Räume normalerweise für die betriebliche Nutzung zur Verfügung stehen. Private Wohnräume dürfen gegen den Willen des Inhabers nur zur Verhütung dringender Gefahren für die öffentliche Sicherheit und Ordnung betreten werden. Diese Regelung entspricht der Schranke des Art. 13 Abs. 7 GG. Eine dringende Gefahr für die öffentliche Sicherheit und Ordnung ist gegeben, wenn ohne ihre Abwehr wesentliche Rechtsgüter verletzt werden. Zwar ist die Sicherung des Steueraufkommens ein Rechtsgut von hohem Rang, allerdings ist das Betreten von privaten Wohnräumen wegen der Grundrechtskollision auf Ausnahmefälle zu beschrän-

ken. Fraglich ist nur, wie gemischt-genutzte Räume zu behandeln sind. Nach Ansicht des BMF besteht das Betretungsrecht bei gemischt hier in gleichem Umfang wie bei Geschäftsräumen, da es unschädlich sei, wenn die betretenen Räume auch zu Wohnzwecken genutzt würden. Dem wird man so pauschal nicht folgen können. Abzustellen ist vielmehr auf die Gegebenheiten im jeweiligen Einzelfall, also darauf, ob der Wohnungsinhaber die Räumlichkeiten – für andere erkennbar – vorrangig (schwerpunktmäßig) als Wohn- oder Geschäftsräume nutzt.

Die Lohnsteuer-Nachschaue als Durchsuchungsmaßnahme?

Die Nachschau ist auch keine Durchsuchung im Sinne des Art. 13 Abs. 2 GG. Durchsuchung ist das „ziel- und zweckgerichtete Suchen staatlicher Organe nach Personen oder Sachen oder zur Ermittlung eines Sachverhaltes“, mit dem Zweck, „etwas aufzuspüren, was der Inhaber der Wohnung von sich aus nicht offenlegen oder herausgeben will“ (BVerfG 51, 97, 106 f). Hierunter fallen nicht die Besichtigungs- und Betretungsrechte (Nachschau) zur Kontrolle der Einhaltung gewerblicher, umweltrechtlicher oder steuerlicher Vorschriften. Im Rahmen der Nachschau hat sich der Amtsträger der Finanzbehörde auf das bloße Betreten und Besichtigen der Räume zu beschränken. Durchsuchungen dürften von der Ermächtigung des § 42g EStG **nicht** gedeckt sein.

Mittels Nachschau darf sich das Finanzamt daher einen Eindruck über diejenigen tatsächlichen Verhältnisse vor Ort beim Unternehmer verschaffen (insbesondere räumliche Verhältnisse, Personal und Geschäftsbetrieb), die sich ihm ohne weiteres aktives Tun (z. B. durch ziel- und zweckgerichtetes Suchen) offenbaren.

Nicht von § 42g EStG gedeckt sein dürfte aber z. B. das Öffnen eines verschlossenen Schrankes. Problematisch dürfte es auch sein, gegen den Willen des Unternehmers Zutritt zu den Räumlichkeiten zu verlangen, die üblicherweise nicht auf den unkontrollierten öffentlichen Zugang angelegt sind (z. B. Lager, Sozialräume etc.).

Die neue Lohnsteuer-Nachschaue erlaubt nun unangekündigte Kontrollmöglichkeiten vor Ort in den Betrieben zur **Bekämpfung der Schwarzarbeit und Feststellung von Scheinarbeitsverhältnissen**. Da sie nicht angekündigt werden muss, können sich die Lohnsteuer-Außenprüfer an Einsätzen der Finanzkontrolle Schwarzarbeit beteiligen und zügige Ergebnisse erzielen. Gleichwohl wird man die Vorschrift auf den Prüfstand stellen müssen, um zu verhindern, dass die eingeräumten Kompetenzen unangemessen überspannt werden. 