

§ 41

Aufzeichnungspflichten beim Lohnsteuerabzug

idF des EStG 1990 v. 7. 9. 90 (BGBl. I S. 1898; BStBl. I S. 453), zuletzt geändert durch das Zweite Ges. zur Änderung des AFG im Bereich des Baugewerbes v. 15. 12. 95 (BGBl. I S. 1809; BStBl. I S. 785)

(1) ¹Der Arbeitgeber hat am Ort der Betriebsstätte (Absatz 2) für jeden Arbeitnehmer und jedes Kalenderjahr ein Lohnkonto zu führen. ²In das Lohnkonto sind die für den Lohnsteuerabzug erforderlichen Merkmale aus der Lohnsteuerkarte oder aus einer entsprechenden Bescheinigung zu übernehmen. ³Bei jeder Lohnzahlung für das Kalenderjahr, für das das Lohnkonto gilt, sind im Lohnkonto die Art und Höhe des gezahlten Arbeitslohns einschließlich der steuerfreien Bezüge sowie die einbehaltene oder übernommene Lohnsteuer einzutragen; an die Stelle der Lohnzahlung tritt in den Fällen des § 39 b Abs. 5 Satz 1 die Lohnabrechnung. ⁴Ist die einbehaltene oder übernommene Lohnsteuer nach der besonderen Lohnsteuertabelle (§ 38 c Abs. 2) ermittelt worden, so ist dies durch Eintragung des Großbuchstabens B zu vermerken. ⁵Ferner sind das Kurzarbeitergeld, das Schlechtwettergeld, das Winterausfallgeld, der Zuschuß zum Mutterschaftsgeld nach dem Mutterschutzgesetz, der Zuschuß nach § 4 a Mutterschutzverordnung oder einer entsprechenden Landesregelung, die Entschädigungen für Verdienstausschlag nach dem Bundesseuchengesetz sowie Aufstockungsbeträge nach dem Altersteilzeitgesetz einzutragen. ⁶Ist während der Dauer des Dienstverhältnisses in anderen Fällen als in denen des Satzes 5 der Anspruch auf Arbeitslohn für mindestens fünf aufeinanderfolgende Arbeitstage im wesentlichen weggefallen, so ist dies jeweils durch Eintragung des Großbuchstabens U zu vermerken. ⁷Die Bundesregierung wird ermächtigt, durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates vorzuschreiben, welche Einzelangaben im Lohnkonto aufzuzeichnen sind. ⁸Dabei können für Arbeitnehmer mit geringem Arbeitslohn und für die Fälle der §§ 40 bis 40 b Aufzeichnungserleichterungen sowie für steuerfreie Bezüge Aufzeichnungen außerhalb des Lohnkontos zugelassen werden. ⁹Die Lohnkonten sind bis zum Ablauf des sechsten Kalenderjahrs, das auf die zuletzt eingetragene Lohnzahlung folgt, aufzubewahren.

(2) ¹Betriebsstätte ist der Betrieb oder Teil des Betriebs des Arbeitgebers, in dem der für die Durchführung des Lohnsteuerabzugs maßgebende Arbeitslohn ermittelt wird. ²Wird der maßgebende Arbeitslohn nicht in dem Betrieb oder einem Teil des Betriebs des Arbeitgebers oder nicht im Inland ermittelt, so gilt als Betriebsstätte der Mittelpunkt der geschäftlichen Leitung des Arbeitgebers im Inland; im Fall des § 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 gilt als Betriebsstätte der Ort im Inland, an dem die Arbeitsleistung ganz oder vorwiegend stattfindet. ³Als Betriebsstätte gilt auch der inländische Heimathafen deutscher Handelsschiffe, wenn die Reederei im Inland keine Niederlassung hat.

Autor: Konrad Frerichs, Bad Zwischenahn

Mitherausgeber: Dipl.-Kfm. Dr. Ulrich Prinz, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer,
Köln

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 41

| | Anm. | | Anm. |
|--------------------------------------|------|---|------|
| I. Überblick zu § 41 | 1 | IV. Geltungsbereich des § 41 | 4 |
| II. Rechtsentwicklung des § 41 | 2 | V. Verhältnis des § 41 zu anderen Vorschriften | 5 |
| III. Bedeutung des § 41 | 3 | VI. Verfahrensfragen | 6 |

Erläuterungen zu Abs. 1:
Lohnkontenführung durch den ArbG

| | Anm. | | Anm. |
|--|------|--|------|
| I. Überblick zu Abs. 1 | 10 | 2. Vermerk des Großbuchsta- ben B bei besonderer LStTa- belle (Satz 4) | 17 |
| II. Grundtatbestand: Verpflich- tung zur Führung des Lohn- kontos (Abs. 1 Satz 1) | | 3. Eintragung von Kurzarbei- ter-, Schlechtwetter- und Winterausfallgeld sowie bestimmter Zuschüsse, Entschädigungen und Auf- stockungsbeträge (Satz 5) ... | 18 |
| 1. Lohnkontenführung durch den ArbG „am Ort der Be- triebsstätte ... für jeden ArbN und jedes Kalenderjahr“ | 11 | 4. Vermerk des Großbuchsta- ben U (Satz 6) | 19 |
| 2. Der ArbG hat „ein Lohn- konto zu führen“ | 12 | VI. Ermächtigungsgrundlage für Detailregelungen durch Rechtsverordnung (Abs. 1 Sätze 7 und 8) | |
| III. Übernahme bestimmter Besteuerungsmerkmale in das Lohnkonto (Abs. 1 Satz 2) ... | 13 | 1. Ermächtigung für Einzel- angaben im Lohnkonto (Satz 7) | 23 |
| IV. Eintragungen bei Arbeits- lohnzahlungen und -abrech- nungen (Abs. 1 Satz 3) | | 2. Ermächtigung für Zulassung von Aufzeichnungserleichte- rungen und Aufzeichnungen außerhalb des Lohnkontos (Satz 8) | 24 |
| 1. Eintragungen bei Lohnzah- lungen (Satz 3 Halbs. 1) | 14 | VII. Aufbewahrungsfrist für Lohnkonten (Abs.1 Satz 9) ... | 25 |
| 2. Eintragungen bei Lohnab- rechnungen (Satz 3 Halbs. 2) . | 15 | | |
| V. Besondere Eintragungs- und Vermerkplichten im Lohn- konto (Abs. 1 Sätze 4–6) | | | |
| 1. Überblick und Bedeutung .. | 16 | | |

Erläuterungen zu Abs. 2:
Lohnsteuerrechtliche Betriebsstätte

| | Anm. | | Anm. |
|--|------|--|------|
| I. Überblick zu Abs. 2 | 26 | 1. Arbeitslohnermittlung außer- halb des Betriebs oder im Ausland (Satz 2 Halbs. 1) .. | 29 |
| II. Bedeutung des Abs. 2 | 27 | 2. Ausländischer Verleiher von Leiharbeitnehmern (Satz 2 Halbs. 2) | 30 |
| III. Grundtatbestand: Lohnsteu- errechtliche Bestimmung der Betriebsstätte (Abs. 2 Satz 1) . | 28 | 3. Sonderregelung für be- stimmte deutsche Handels- schiffe (Satz 3) | 31 |
| IV. Auffangtatbestände: Lohnsteu- errechtliche Betriebsstättenfik- tionen (Abs. 2 Sätze 2 und 3) | | | |

Allgemeine Erläuterungen zu § 41

Schrifttum: BALS, Durchführung des Lohnsteuerabzugs ab 1975, BB 1974 S. 1572; LANG, Das neue Lohnsteuerrecht, StuW 1975 S. 113; GILOY, Örtliche Zuständigkeit der Finanzämter im Lohnsteuerverfahren, BB 1978 S. 549; ZWANK, Die Lohnsteuer-Außenprüfung bei der EDV-Lohnabrechnung, StBp. 1979 S. 25; N. G. WOLF, Aufgaben des Arbeitgebers beim Progressionsvorbehalt für Lohnersatzleistungen, DB 1982 S. 821; BIRKENFELD in STOLTERFOHT (Hrsg.), Grundfragen des Lohnsteuerrechts, Köln 1986 (DStJG 9) S. 245; GOYDKE, Lohnsteuerhaftung des Entleihers bei Arbeitnehmerüberlassung nach dem Steuerbereinigungsgesetz 1986, DStZ 1986 S. 68; REINHART, Nochmals: Lohnsteuerliche Fragen bei verzögerter oder nicht vollständiger Auszahlung von Arbeitslohn, DB 1986 S. 2203.

Verwaltungsanweisungen: Abschn. 130–132 LStR.

I. Überblick zu § 41

1

§ 41 beinhaltet grundlegende Regelungen für die Führung von Lohnkonten und definiert den Istrechtlichen Betriebsstättenbegriff. Die Vorschrift ist überschrieben mit „Aufzeichnungspflichten beim Lohnsteuerabzug“.

Abs. 1 verpflichtet den ArbG zur Führung und Aufbewahrung von Lohnkonten und legt grds. fest, welche Aufzeichnungen er vorzunehmen hat. Weitere Regelungen werden der Bundesregierung als VOGeher überlassen; die Umsetzung ist in § 4 LStDV erfolgt. Insgesamt sind die Vorschriften zur Lohnkontenführung stark bestuerungstechnisch ausgerichtet.

Abs. 2 definiert die Istrechtliche Betriebsstätte. Soweit die allgemeine Definition (Satz 1) nicht greift oder keinen Inlandsbezug gewährleistet, stellen Abs. 2 Sätze 2 und 3 Betriebsstättenfiktionen auf.

II. Rechtsentwicklung des § 41

2

ESTRG v. 5. 8. 74 (BGBl. I S. 1769; BStBl. I S. 530): Mit der Neufassung des § 41 wurde erstmals die Pflicht zur Führung von Lohnkonten und die Festlegung eines Teils der vorzunehmenden Aufzeichnungen (Abs. 1) sowie die Legaldefinition der Istrechtlichen Betriebsstätte (Abs. 2) unmittelbar in das EStG eingefügt.

Hinweis: Für die Veranlagungszeiträume davor (seit VZ 1958) hatte der § 41 einen abweichenden Regelungsgehalt; er bildete die rechtliche Grundlage für die Pflicht und das Recht des ArbG, die vom ArbN geschuldete LSt. bei der Lohnzahlung einzubehalten und an das FA abzuführen. Die Pflicht zur Führung von Lohnkonten und deren notwendiger Inhalt wurde in § 31 LStDV geregelt; die Istrechtliche Betriebsstätte wurde in § 43 LStDV definiert.

BetrAVG v. 19. 12. 74 (BGBl. I S. 3610; BStBl. I 1975 S. 22): Einbeziehung des mit dem BetrAVG neu ins EStG eingefügten § 40 b in § 41 Abs. 1 Satz 8 (damals Satz 5).

2. HStruktG v. 22. 12. 81 (BGBl. I S. 1523; BStBl. I 1982 S. 235): In Abs. 1 wurde Satz 5 (damals Satz 4) eingefügt, wonach in das Lohnkonto auch das ausgezahlte Kurzarbeiter- und Schlechtwettergeld sowie die diesen Leistungen entsprechenden Bruttobeträge im Sinne des (damaligen) § 32 b Abs. 2 Nr. 1 einzutragen sind.

HBegleitG 1983 v. 20. 12. 82 (BGBl. I S. 1857; BStBl. I. S. 972): In Abs. 1 wurde Satz 4 neu eingefügt, wonach die Ermittlung der LSt. nach der mit dem HBe-

gleitG 1983 neu eingeführten besonderen LStTabelle (§ 38 c Abs. 2) durch Eintrag des Großbuchstaben B in das Lohnkonto kenntlich zu machen ist.

StBereinigungsG 1986 v. 19. 12. 85 (BGBl. I S. 2436; BStBl. I S. 735): Ergänzung der Betriebsstättenfiktion des Abs. 2 Satz 2 für den Fall der Lohnzahlung durch einen ausländischen Verleiher iSd. § 38 Abs. 1 Nr. 2 auf den Ort der ganzen oder vorwiegenden Arbeitsleistung (Anfügung des Halbs. 2 in Abs. 2 Satz 2).

StReformG 1990 v. 25. 7. 88 (BGBl. I S. 1093; BStBl. I S. 224):

- ▷ Beschränkung der Eintragungspflicht für das Kurzarbeiter- und Schlechtwettergeld auf die bezogenen Leistungen sowie Erweiterung der Eintragungspflicht auf den Zuschuß zum Mutterschaftsgeld nach dem MuSchG und auf Entschädigungen für Verdienstausschlag nach dem BSeuchenG (Neufassung des Abs. 1 Satz 5).
- ▷ Einführung der Eintragungspflicht des Großbuchstaben U, falls während der Dauer des Dienstverhältnisses in anderen Fällen als in denen des Satzes 5 zeitweise kein Anspruch auf Arbeitslohn besteht (neuer Satz 6 in Abs. 1).

Ges. zur Änderung des AFG und zur Förderung eines gleitenden Übergangs älterer Arbeitnehmer in den Ruhestand v. 20. 12. 88 (BGBl. I S. 2343; BStBl. I 1989 S. 38): Erweiterung der Eintragungspflicht auf Aufstockungsbeträge nach dem AltersteilzeitG durch Ergänzung des Abs. 1 Satz 5.

WoBauFG v. 22. 12. 89 (BGBl. I S. 2408; BStBl. I S. 505): Änderung der Eintragungspflicht des Großbuchstaben U durch Neufassung des Abs. 1 Satz 6 (Wegfall des Anspruchs auf Arbeitslohn im wesentlichen für mindestens fünf aufeinanderfolgende Arbeitstage).

StÄndG 1992 v. 25. 2. 92 (BGBl. I S. 297; BStBl. I S. 146): Erweiterung der Eintragungspflicht auf den Zuschuß nach § 4 a MutterschutzVO oder einer entsprechenden Landesregelung durch Einfügung in Abs. 1 Satz 5.

Zweites Ges. zur Änderung des AFG im Bereich des Baugewerbes v. 15. 12. 95 (BGBl. I S. 1809; BStBl. I S. 785): Erweiterung der Eintragungspflicht auf das Winterausfallgeld durch Einfügung in Abs. 1 Satz 5.

3

III. Bedeutung des § 41

Die Vorschrift regelt Inhalt (Abs. 1) und Ort (Abs. 2) der im LStAbzugsverfahren zu führenden Aufzeichnungen. Dabei ist die Festlegung der aufzuzeichnenden Einzeldaten weitgehend dem VOGO überlassen (Abs. 1 Sätze 7 und 8; s. Anm. 23, 24); diese Ermächtigung ist durch § 4 LStDV ausgefüllt. Zu weiteren Aufzeichnungspflichten nach anderen Normen s. Anm. 12. Wegen der Bedeutung des besonderen Istrechtlichen Betriebsstättenbegriffs s. Anm. 27. Die Vorschrift verfolgt weitgehend steuerungstechnische Zwecke.

Beweissicherung: Das vorschriftsgemäß geführte Lohnkonto soll es dem BetriebsstättenFA jederzeit ermöglichen, die Einbehaltung oder Übernahme und Abführung der LSt. zu prüfen. Dies erfolgt insbesondere im Rahmen einer LStAußenprüfung (§ 42 f). Zur möglichen Beweislastumkehr s. Anm. 5 „Verhältnis zu § 42 d“. Umfassend zu Beweissicherungspflichten des ArbG s. BIRKENFELD, DStJG 9 (1986) S. 275 ff. Auch außerhalb des LStAbzugsverfahrens kann das Lohnkonto durchaus zu Beweis Zwecken herangezogen werden (zB Beweis für Lohnkosten als BA/WK (bei privaten Überschußeinkünften) oder bei arbeitsrechtl. Ansprüchen).

Vereinfachung und Arbeitserleichterung: Im Lohnkonto werden alle Istrechtlich relevanten Besteuerungsmerkmale zusammengetragen. Es kann oft sinnvoll sein, über den notwendigen Inhalt hinaus noch andere Informationen mit in das Lohnkonto aufzunehmen (zB Ein- und Austritt des ArbN, Urlaubstage, s. auch Anm. 12). Insoweit hat sich das Lohnkonto in der Praxis zu einem Sammelbecken für arbeitnehmerbezogene Daten entwickelt, bei deren Verwendung der ArbG nicht zuletzt wegen der informationellen Selbstbestimmung der ArbN besondere Obacht walten lassen muß. Für die auf der LStKarte eingetragenen Merkmale gilt unmittelbar das Offenbarungsverbot aus § 39 b Abs. 1 Satz 4. Gleiches läßt sich für die weiteren Daten zumindest aus der arbeitsrechtlichen Fürsorgepflicht des ArbG herleiten (s. auch Anm. 5 „Verhältnis zum BundesdatenschutzG“). Darüber hinaus ist das Lohnkonto Arbeitsgrundlage zur Erfüllung weiterer Pflichten (zB LStBescheinigung, § 41 b; LStJA durch den ArbG, s. § 42 b Anm. 28). Durch den späteren Eintrag in die LStBescheinigung gewährleisten die Aufzeichnungen im Lohnkonto wesentlich mit, daß die Besteuerungsgrundlagen bei einer ggf. nachfolgenden EStVeranlagung zutreffend erfaßt werden.

IV. Geltungsbereich des § 41

4

§ 41 ist nach Wortlaut und Stellung im Gesetz auf den Bereich des LStAbzugsverfahrens (§§ 38 ff.) beschränkt; betroffen sind somit nur die Einkünfte aus nichtselbst. Arbeit (§ 19).

Persönlicher Geltungsbereich: Die für den ArbG bestehenden Aufzeichnungspflichten beim LStAbzug erstrecken sich grds. auf jeden ArbN (Schuldner der LSt., § 38 Abs. 2 Satz 1), unabhängig davon, ob er beschr. oder unbeschr. estpfl. ist.

Sachlicher Geltungsbereich:

► *Abs. 1* bestimmt nach seinem Wortlaut die Lohnkontenführungspflicht für jeden ArbG, und zwar unabhängig davon, ob es sich um KStSubjekte oder um estpfl. Einzelpersonen oder um PersGes. handelt. Aus der Geltung allein im LStAbzugsverfahren ergibt sich, daß die Pflicht nur bei einem ArbG entsteht, der überhaupt einen Steuerabzug vom Arbeitslohn (LSt.) vorzunehmen hat (ArbG iSd. § 38).

► *Abs. 2* definiert nicht nur für die Lohnkontenführungspflicht gem. Abs. 1, sondern auch für das gesamte LStAbzugsverfahren den Begriff der Betriebsstätte. Der Istrechtliche Betriebsstättenbegriff gilt jedoch nicht für die Bestimmung eines inländ. ArbG, da § 38 Abs. 1 Nr. 1 einen Rechtsverweis auf § 12 AO beinhaltet (aA OEFTERING/GÖRBLING, Das gesamte LStRecht, § 41 Rz. 22; zweifelnd früher LANG, StuW 1975 S. 113, 118 Fn. 34). Zur Auswirkung auf die Zuständigkeit des BetriebsstättenFA s. Anm. 27. Zum Verhältnis zur Betriebsstätte iSd. § 12 AO und iSd. DBA s. Anm. 5.

V. Verhältnis des § 41 zu anderen Vorschriften

5

Verhältnis zu § 3 (Steuerfreie Einnahmen): Die Steuerfreiheit von Einnahmen ist für den ArbN unabhängig von der ordnungsgemäßen Führung eines Lohnkontos. Für das LStAbzugsverfahren kann das Lohnkonto jedoch materiellrechtliche Voraussetzung sein. Der BFH (v. 6. 3. 80 VI R 65/77, BStBl. II S. 289) hat in diesem Zusammenhang entschieden, daß die Steuerfreiheit des § 3 Nr. 16 (Vergütung zur Erstattung von Reisekosten etc.) zumindest im LStAbzugsverfah-

ren nicht in Anspruch genommen werden könne, falls der ArbG seine Nachweis- und Belegnahmepflichten nicht erfüllt.

Verhältnis zu § 42 d (Haftung des ArbG und Haftung für ArbNÜberlassung): Der Vollzug des LStAbzugs und die Erfüllung der Lohnkontenführungspflicht wird wegen der Haftungsfolgen durch § 42 d mit gesichert (s. u. „Verhältnis zu § 380 AO“). Können infolge eines Verstoßes gegen die Dokumentationspflichten die Besteuerungsgrundlagen nicht festgestellt werden, kann dies in einem Haftungsverfahren gegen den ArbG zu einer Beweislastumkehr führen (vgl. BFH v. 7. 12. 84 VI R 164/79, BStBl. II 1985 S. 164; glA TRZASKALIK in KIRCHHOF/SÖHN, § 41 Rz. A 16; BLÜMICH/HEUERMANN, § 41 Rz. 3).

Verhältnis zu § 42 f (Lohnsteuer-Außenprüfung): Das Lohnkonto ist die wichtigste Unterlage für die LStAußenprüfung. Im Lohnkonto bzw. soweit zugelassen in Sammelkonten sind alle für die LStAußenprüfung relevanten Besteuerungsgrundlagen und Belege gebündelt; zu Einzelheiten s. § 42 f Anm. 21.

Verhältnis zu § 4 LStDV (Lohnkonto): s. Anm. 23 und 24.

Verhältnis zur Lohnkirchensteuer: Die in den einzelnen Bundesländern zur KirchenSt. ergangenen Regelungen erklären grds. die für die ESt. und LSt. geltenden Vorschriften für entsprechend anwendbar. Daraus folgt, daß auch § 41 bei der LKirchenSt. zu beachten ist. Bei Anwendung des Betriebsstättenprinzips sind Fälle denkbar, in denen für den Wohnort des ArbN und den Ort der Betriebsstätte des ArbG unterschiedliche Steuersätze gelten und demzufolge ein unzutreffender LKirchenStAbzug erfolgt. Teilweise ist vorgesehen, daß in den genannten Fällen das BetriebsstättenFA dem ArbG auf Antrag gestatten kann, die LKirchenSt. für einen solchen ArbN nach dem am Ort des Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthalts geltenden KirchenStSatz abzuziehen und abzuführen (zB § 12 Abs. 3 Nds. KirchensteuerrahmenG). Im übrigen erfolgt ein Ausgleich entweder über das finanzamtliche Veranlagungs- oder im Rahmen eines kirchenbehördlichen Erstattungsverfahrens gegen die Religionsgemeinschaft. Wegen der so teilweise gegebenen temporären StÜbererhebung äußert TRZASKALIK (in KIRCHHOF/SÖHN, § 41 Rz. A 6) verfassungsrechtliche Bedenken. Diese sind uE jedoch unter Berücksichtigung der das StAbzugsverfahren prägenden Vereinfachungsgründe und der idR geringen Höhe der StÜbererhebung nicht überzeugend.

Verhältnis zu SolZG: Gem. § 51 a Abs. 1 ist § 41 für den im Abzugsverfahren erhobenen Solidaritätszuschlag entsprechend anzuwenden.

Verhältnis zu § 12 AO und DBA (Betriebsstätte): Die Betriebsstätten-Definition des Abs. 2 weicht teilweise von den Definitionen in § 12 AO und in den DBA ab. Für das LStAbzugsverfahren verdrängt Abs. 2 als spezialgesetzliche Regelung diese Vorschriften. So ist etwa denkbar, daß ein Repräsentations- oder Verbindungsbüro eines ausländ. Unternehmens mit ArbN eine lstrechtliche Betriebsstätte begründet, ohne daß in Deutschland aufgrund bloßer Vorbereitungs- und Hilfstätigkeiten stpfl. Betriebsstätteneneinkünfte iSd. DBA-Rechts zu erfassen sind (vgl. *Prinz*, FR 1996 S. 479, 481). Insoweit geht Abs. 2 in seiner Wirkung über den DBArechtlichen Betriebsstättenbegriff hinaus.

Verhältnis zu §§ 145 ff. AO (Führung von Büchern und Aufzeichnungen): §§ 145 ff. AO sind auf das Lohnkonto und die darin enthaltenen Aufzeichnungen anzuwenden (glA TIPKE/KRUSE, § 146 AO Tz. 1; OEFTERING/GÖRBBING, Das gesamte LStRecht, § 41 Rz. 1; ZWANK, StBp. 1979 S. 25). Hiergegen wendet sich TRZASKALIK (in KIRCHHOF/SÖHN, § 41 Rz. A 15) mit dem Hinweis, aus dem

Zusammenhang der Vorschriften mit §§ 158, 162 AO ergebe sich wohl, daß §§ 140 ff. AO nur Dokumentationspflichten in eigenen Steuerangelegenheiten betreffen. Diesem Einwand kann uE nicht gefolgt werden, da er nicht hinreichend beachtet, daß der ArbG Aufzeichnungen bzgl. eigener Erhebungs- und Entrichtungspflichten vornimmt (glA BLÜMICH/HEUERMAN, § 41 Rz. 2).

Verhältnis zu § 380 AO (Gefährdung von Abzugsteuern): Der Vollzug des LStAbzugs und somit auch die Lohnkontenführungspflicht wird durch § 380 AO steuerstrafrechtlich gesichert. Allein ein Verstoß gegen die Dokumentationspflichten führt allerdings nicht zu einer Ordnungswidrigkeit iSd. § 380 AO.

Verhältnis zu § 5 ZerlegungsG (Zerlegung der Lohnsteuer): Der auf Art. 107 Abs. 1 Satz 2 GG fußende § 5 ZerlegungsG hebt die Verteilungswirkungen des im LStAbzugsverfahren herrschenden Betriebsstättenprinzips im wesentlichen wieder auf.

Verhältnis zu § 28 f Abs. 1 SGB IV (Aufzeichnungspflicht des ArbG für die gesetzl. Sozialversicherungen): Für die gesetzl. Kranken-, soziale Pflege-, Arbeitslosen- und Rentenversicherung einschließlich der Alterssicherung der Landwirte verpflichtet § 28 f Abs. 1 SGB IV den ArbG, für jeden Beschäftigten, getrennt nach Kj., Lohnunterlagen im Geltungsbereich des SGB in deutscher Sprache zu führen und bis zum Ablauf des auf die letzte Prüfung durch den zuständigen Träger der Rentenversicherung folgenden Kj. geordnet aufzubewahren. Diese Pflicht gilt nicht hinsichtlich der Beschäftigten in privaten Haushalten. Die landwirtschaftl. Krankenkassen können wegen der mitversicherten Familienangehörigen Ausnahmen zulassen. Konkretisiert wird die Aufzeichnungspflicht durch den auf § 28 n Nr. 7 SGB IV beruhenden § 2 der BeitragsüberwachungsVO v. 22. 5. 89 (BGBl. I S. 992) in der jeweils gültigen Fassung. § 28 f SGB IV wurde § 41 Abs. 1 nachgebildet, § 2 BeitragsüberwachungsVO ähnelt § 4 LStDV, und insgesamt entsprechen die Regelungen den §§ 146, 147 AO (vgl. BTDrucks. 11/2221 S. 23).

Verhältnis zum BundesdatenschutzG: Die im Lohnkonto vorzunehmenden Eintragungen sind personenbezogene Daten iSd. § 3 Abs. 1 BDSG. Gem. § 1 Abs. 2 Nr. 1 u. 2 BDSG iVm. § 12 Abs. 4 BDSG folgt daraus für öffentliche Stellen (§ 2 BDSG), daß die Regelungen des BDSG zu beachten sind. Da das Lohnkonto idR eine Datei iSd. § 3 Abs. 2 BDSG ist, die ein ArbG zumindest auch für berufliche Zwecke verarbeitet oder nutzt, gilt dies regelmäßig auch für natürliche und juristische Personen, Gesellschaften und andere Personenvereinigungen des privaten Rechts (vgl. ORDEMANN/SCHOMERUS/GOLA, BDSG, 5. Aufl. 1992, § 27 Abschn. 2.3).

VI. Verfahrensfragen

6

Die Lohnkontenführungspflicht ist öffentlich-rechtlicher Natur und kann ggf. vom BetriebsstättenFA mit den Mitteln der Verwaltungsvollstreckung (§§ 328 ff. AO) durchgesetzt werden (vgl. RFH v. 13. 4. 32, RStBl. S. 544). Soweit das Lohnkonto als Grundlage der LStAußenprüfung noch ausreicht, kann über geringfügige Mängel hinweggesehen werden (RFH v. 19. 12. 23, RStBl. 1924 S. 17).

Einstweilen frei.

7–9

Erläuterungen zu Abs. 1: Lohnkontenführung durch den ArbG

10

I. Überblick zu Abs. 1

Abs. 1 beinhaltet die grundlegenden Regelungen für die Führung von Lohnkonten und gibt der Bundesregierung als VOGeber die Ermächtigung, weitere Detailregelungen zu treffen.

Satz 1 verpflichtet den ArbG, am Ort der in Abs. 2 definierten Betriebsstätte für jeden ArbN und jedes Kj. ein Lohnkonto zu führen.

Satz 2 ordnet die Übernahme der sog. Grunddaten von der LStKarte oder aus einer entsprechenden Bescheinigung in das Lohnkonto an.

Satz 3 schreibt für jede Lohnzahlung bzw. in den Fällen des § 39 b Abs. 5 Satz 1 (Abschlagzahlung) für jede Lohnabrechnung die Eintragung der Art und Höhe des Arbeitslohns sowie der einbehaltenen oder übernommenen LSt. mit Einzelheiten vor.

Satz 4 sieht bei einer LStErmittlung nach der bes. LStTabelle (§ 38 c Abs. 2) die Eintragung des Großbuchstaben B vor.

Satz 5 weist den ArbG an, verschiedene Zuschüsse, Unterstützungsleistungen und Entschädigungen in das Lohnkonto einzutragen.

Satz 6 regelt den Vermerk des Großbuchstaben U in anderen Fällen als in denen des Satzes 5, in denen der Arbeitslohnanspruch für eine gewisse Dauer im wesentlichen weggefallen ist.

Satz 7 ermächtigt die Bundesregierung als VOGeber, Vorschriften über Einzelangaben im Lohnkonto zu erlassen.

Satz 8 erweitert die VOErmächtigung auf Aufzeichnungserleichterungen sowie auf Aufzeichnungsmöglichkeiten außerhalb des Lohnkontos in bestimmten Fällen.

Satz 9 bestimmt eine sechsjährige Aufbewahrungsfrist für Lohnkonten.

II. Grundtatbestand: Verpflichtung zur Führung des Lohnkontos (Abs. 1 Satz 1)

11 1. Lohnkontenführung durch den ArbG „am Ort der Betriebsstätte ... für jeden ArbN und jedes Kalenderjahr“

Gem. Abs. 1 Satz 1 wird der ArbG zur Führung von Lohnkonten verpflichtet („der ArbG hat ...“). Zum ArbGBegriff s. § 19 Anm. 20, 23, 24. Die Verpflichtung ist am „Ort der Betriebsstätte“ zu erfüllen und erstreckt sich auf „jeden ArbN und jedes Kj.“.

Lohnkontenführung am Ort der Betriebsstätte: Der ArbG hat seine Aufzeichnungspflichten beim LStAbzug am Ort der Betriebsstätte zu erfüllen; es erfolgt ein Rechtsverweis auf Abs. 2. Falls der ArbG mehrere Betriebsstätten hat (s. Anm. 28), kann er auch für verschiedene ArbN die Lohnkonten an verschiedenen Orten führen. Es wird in der Praxis von der FinVerw. nicht beanstandet, wenn die Lohnkonten in den Büros der Angehörigen der steuerberatenden Berufe geführt werden. Im Fall einer LStAußenprüfung müssen dann jedoch die

Unterlagen vom ArbG herbeigeschafft werden, sofern die Prüfung nicht im Büro des Steuerberaters erfolgt (zu Einzelheiten s. § 42 f Anm. 21).

Lohnkontenführung für jeden ArbN: Die Lohnkontenführungspflicht wird für jeden einzelnen ArbN begründet, ohne Rücksicht darauf, wie lange ein Dienstverhältnis gedauert hat oder ob steuerlich relevante Sachverhalte zu vermerken sind. Zu rechtfertigen ist dieser Aufwand durch eine zumindest denkbare Istrechtl. Relevanz. Die Pflicht zur getrennten Lohnkontenführung besteht selbst dann, wenn der ArbG in den Fällen der §§ 40 bis 40 b selbst die LSt. zu übernehmen hat (§ 40 Abs. 3 Satz 1; s. § 40 Anm. 51). Hierfür sieht § 4 Abs. 2 Nr. 8 LStDV teilweise Erleichterungen vor (s. Anm. 24).

Lohnkontenführung für jedes Kj.: Der ArbG hat für jedes Kj. ein neues Lohnkonto zu führen. Er hat die einzelnen zu vermerkenden Sachverhalte zeitlich dem jeweiligen Lohnkonto des betreffenden Kj. zuzuordnen. Diese zeitraumbezogene Abgrenzung und getrennte Aufzeichnung spiegelt die Jahresbesteuerung (Periodizität) der ESt. beim ArbN wider (s. § 2 Anm. 601).

Keine Lohnkontenführungspflicht besteht bei ArbN mit geringem Arbeitslohn (§ 4 Abs. 4 LStDV, s. Anm. 24). Erleichterungen bei der Lohnkontenführung können die OFD bei ArbG zulassen, die für die Lohnabrechnung ein maschinelles Verfahren anwenden (§ 4 Abs. 3 LStDV, § 148 AO, s. Anm. 5). Zu weiteren Erleichterungen s. Anm. 24.

2. Der ArbG hat „ein Lohnkonto zu führen“

12

Gem. Abs. 1 Satz 1 hat der ArbG zur Erfüllung seiner Istrechtlichen Aufzeichnungspflichten „ein Lohnkonto zu führen“. Weitere inhaltliche Bestimmungen zur Lohnkontenführungspflicht enthalten Abs. 1 Sätze 2–9 sowie § 4 LStDV.

Ein Lohnkonto: Der ArbG darf, selbst wenn er für unterschiedliche ArbN verschiedene Betriebsstätten hat, für den einzelnen ArbN lediglich ein Lohnkonto in der maßgeblichen Betriebsstätte führen. Er darf keine Aufzeichnungen in geteilten Lohnkonten vornehmen, auch nicht im Interesse innerbetrieblicher Geheimhaltung einzelner Lohnbestandteile (glA OEFTERING/GÖRBBING, Das gesamte Lohnsteuerrecht, § 41 Rz. 13; HARTZ/MEESSEN/WOLF, ABC-Führer Lohnsteuer, Stichwort: Lohnkonto, S. 755). Eine solche Spaltung würde dem Zweck der leichten Prüfbarkeit des LStAbzugs entgegenstehen. Es ist jedoch zulässig, die Lohnkonten einzelner ArbN getrennt von den übrigen zu führen oder die Aufzeichnungen innerhalb einer Betriebsstätte insoweit getrennt vorzunehmen, als ein Teil der Aufzeichnungen in einem Ergänzungslohnkonto vorgenommen wird. Dann müssen jedoch sowohl das Lohnkonto als auch das Ergänzungskonto entsprechende Hinweise enthalten (glA HARTZ/MEESSEN/WOLF, ABC-Führer Lohnsteuer, Stichwort Lohnkonto, S. 755).

Beginn und Ende der Lohnkontenführungspflicht: Die Lohnkontenführungspflicht beginnt mit Einstellung des ArbN oder Beginn des Kj.; sie endet mit Entlassung des ArbN oder Ende des Kj. (vgl. § 41 b).

Inhalt des Lohnkontos: Der Inhalt des Lohnkontos wird in Abs. 1 Satz 1 nicht näher definiert; seine Festlegung erfolgt in den folgenden Sätzen des Abs. 1 sowie in § 4 LStDV. In einer Reihe von Normen sind weitere Lohnkonteneintragungspflichten geregelt:

- Überlassung von Vermögensbeteiligungen an ArbN (§ 19 a iVm. § 6 LStDV);
- Abschluß des Lohnkontos (§ 41 b);
- LStJA durch den ArbG (§ 42 b Abs. 4);

- Großbuchstabe Z (für Kj. von 1993 bis 1995; § 61 Abs. 4; s. § 61 Anm. 4);
- Zahlung des Kindergeldes an ArbN (§ 73 Abs. 3 iVm. § 5 KindergeldauszahlungsVO);
- Bergmannsprämie (§ 7 BergPDV).

Führung des Lohnkontos: Wie das Lohnkonto zu führen ist, wird nicht geregelt. Der ArbG kann unter Berücksichtigung des in seinem Betrieb verwendeten Buchführungssystems bestimmen, in welcher Form er Lohnkonten führt (BMF v. 9. 9. 80, FR S. 495 = DB S. 1867). Er kann dies in Karteiform, Buchform, Heftform, Lose-Blatt-Form etc. tun. Wesentlich ist, daß der Zweck der leichten Nachprüfbarkeit hierbei beachtet wird. Im übrigen sind §§ 145 ff. AO zu beachten (s. Anm. 5). Lohn- bzw. Gehaltskonten im Rahmen der Finanzbuchhaltung genügen idR den Anforderungen an ein Lohnkonto nicht, da sie nicht alle erforderlichen Einzelergebnisse enthalten.

Belege zum Lohnkonto: Abs. 1 enthält verschiedene Aufzeichnungs- und Dokumentationspflichten, aber keine Verpflichtung, auch Belege zum Lohnkonto zu nehmen und aufzubewahren. Dies wird allerdings in anderen Vorschriften gefordert. Soweit es sich hierbei um gesetzliche Regelungen handelt, besteht zweifellos eine Pflicht hierzu. Soweit diese Regelungen jedoch in Verwaltungsvorschriften (insbesondere LStR) getroffen werden, wird teilweise eine Rechtspflicht des ArbG bezweifelt (zur Rechtsqualität von Verwaltungsvorschriften s. Einf. ESt. Anm. 608 ff., zu den Zweifeln vgl. TRZASKALIK in KIRCHHOF/SÖHN, § 41 Rz. B 14). Eine Rechtspflicht dürfte sich uE aber idR aus § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO ergeben (glA BLÜMICH/HEUERMANN, § 41 Rz. 26; ebenfalls für Belegnahmepflicht mit weiteren Ausführungen BIRKENFELD, DStJG 9 (1986) S. 276; s. Anm. 5 „Verhältnis zu § 3“). Unabhängig von dieser Rechtsfrage sollten verschiedene Belege allein aus Zweckmäßigkeitserwägungen zum Lohnkonto genommen werden.

► *Gesetzlich geregelte Fälle:*

- ▷ Bescheinigung über die Freistellung von der LSt. aufgrund eines DBA (§ 39 b Abs. 6 Satz 2);
- ▷ Bescheinigung über die StKlasse und einen Freibetrag bei beschr. estpfl. ArbN (§ 39 d Abs. 3 Satz 2);
- ▷ Unterlagen zu Sammelkonten iSd. § 4 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 LStDV, insbesondere Zahlungsnachweise, Bestätigung des FA über die Zulassung der LStPauschalierung (§ 4 Abs. 2 Nr. 8 Satz 3 LStDV; s. Anm. 24);
- ▷ Unterlage über fehlende Zugehörigkeit des ArbN zu einer Religionsgemeinschaft, für die die KirchenSt. von den FinBeh. erhoben wird, in den Fällen des § 4 Abs. 2 Nr. 8 Sätze 3 u. 4 LStDV (§ 4 Abs. 2 Nr. 8 Satz 5 LStDV);

► *Verwaltungsregelungen:*

- ▷ Erklärung des ArbN über Trinkgelder (Abschn. 106 Abs. 4 Satz 4 LStR);
- ▷ Berechnungen über den für die Besteuerung sonstiger Bezüge maßgebenden Arbeitslohn (Abschn. 119 Abs. 6 LStR);
- ▷ Nachweisbelege über entschuld bare Nichtvorlage der LStKarte (Abschn. 124 Abs. 2 Satz 3 LStR);

► *Sonstige Fälle:*

- ▷ Durchschriften von Anzeigen an das BetriebsstättenFA über die Nichtdurchführung des LStAbzugs (§ 38 Abs. 4 Satz 2, § 41 c Abs. 4);
- ▷ Bescheide des BetriebsstättenFA zB über die Zulässigkeit der Anwendung von Pauschalierungsverfahren (§ 40 Abs. 1 und 2; ggf. zentral für alle Lohnkonten).

III. Übernahme bestimmter Besteuerungsmerkmale in das Lohnkonto 13 (Abs. 1 Satz 2)

Der ArbG hat die sog. Grunddaten aus der LStKarte oder aus einer entsprechenden Bescheinigung in das Lohnkonto zu übernehmen.

Die für den LStAbzug erforderlichen Merkmale aus der LStKarte (sog. Grunddaten) sind insbesondere die auf der LStKarte einzutragende Steuerklasse (§ 38 b), die Zahl der Kinderfreibeträge (zur Bemessung des SolZ vgl. Anm. 5) sowie ggf. ein Merkmal für den KirchenStAbzug (allgemeine Besteuerungsmerkmale). Darüber hinaus kann ein auf der LStKarte eingetragener Freibetrag zu übernehmen sein. Durch § 4 Abs. 1 LStDV werden die Aufzeichnungspflichten ergänzt und konkretisiert. Zum Teil sind sie dort einzeln aufgezählt (zur Ermächtigung vgl. Abs. 1 Satz 7, s. Anm. 23). § 4 Abs. 1 LStDV stellt im übrigen klar, daß die Aufzeichnungspflicht auch für im Laufe des Jahres auftretende Änderungen gilt. Es ist jeweils der Zeitpunkt mit anzugeben, von dem an eine Änderung gilt bzw. für den eine Eintragung gilt.

Übernahme „aus einer entsprechenden Bescheinigung“: Soweit statt einer LStKarte eine Bescheinigung auszustellen ist (Beispiele: gem. § 1 Abs. 2 unbeschr. estpfl. ArbN, § 39 c Abs. 3; gem. § 1 Abs. 3 als unbeschr. estpfl. zu behandelnde ArbN, § 39 c Abs. 4; beschr. estpfl. ArbN, § 39 d), werden die sog. Grunddaten aus dieser entnommen. Eine Bescheinigung nach § 39 Abs. 6 (LStBefreiung nach DBA) ist keine Bescheinigung iSd. Satz 2 (aA TRZASKALIK in KIRCHHOF/SÖHN, § 41 Rz. B 6; BLÜMICH/HEUERMANN, § 41 Rz. 12). Diese Bescheinigung ist als Beleg zum Lohnkonto aufzubewahren und lediglich ihr Vorliegen mit den Angaben gem. § 4 Abs. 1 Nr. 3 LStDV im Lohnkonto zu vermerken (§ 39 Abs. 6 Satz 2).

In das Lohnkonto „sind ... zu übernehmen“: Der ArbG hat die Grunddaten unverändert in das Lohnkonto zu übernehmen, selbst wenn er Zweifel an ihrer Richtigkeit hat. Er ist an den Inhalt der Eintragungen gebunden. Gem. § 39 Abs. 3 b Satz 4 bzw. § 39 a Abs. 4 Satz 1 handelt es sich um gesondert festgestellte Besteuerungsgrundlagen (vgl. auch Änderungsverbot gem. § 39 Abs. 6 Satz 4 betr. Angaben auf der LStKarte).

IV. Eintragungen bei Arbeitslohnzahlungen und -abrechnungen (Abs. 1 Satz 3)

1. Eintragungen bei Lohnzahlungen (Satz 3 Halbs. 1)

14

Gem. Abs. 1 Satz 3 Halbs. 1 hat der ArbG bei jeder Lohnzahlung für das Kj., für das das Lohnkonto gilt, im Lohnkonto die Art und Höhe des gezahlten Arbeitslohns einschl. der stfreien Bezüge sowie die einbehaltene oder übernommene LSt. einzutragen. Ergänzungen und Konkretisierungen erfährt Abs. 1 Satz 3 durch § 4 Abs. 2 LStDV.

Eintragung bei jeder Lohnzahlung: Die erforderlichen Eintragungen müssen bei jeder Lohnzahlung, dh. sowohl bei jeder Auszahlung von Barlohn als auch bei jedem Sachbezug erfolgen. Hieraus ergibt sich nicht nur eine Pflicht zur Aufzeichnung für jede einzelne Lohnzahlung. Es ist auch eine – im EStG nicht weiter konkretisierte – zeitliche Nähe der Aufzeichnung zur Lohnzahlung erforderlich („bei“). § 146 Abs. 1 AO fordert zeitgerechte Aufzeichnungen.

Eintragung für das Kalenderjahr, für das das Lohnkonto gilt: Die erforderlichen Eintragungen sind nach der zeitlichen Zurechnung gem. § 38 a Abs. 1 Sätze 2 u. 3 in dem betreffenden Lohnkonto vorzunehmen (Zuflußzeitpunkt). Gem. § 41 c nachträglich erstattete oder erhobene LSt. ist im Lohnkonto des Kj. einzutragen, in dem der zugehörige Arbeitslohn zugeflossen ist. Ist das Lohnkonto abgeschlossen und eine LStBescheinigung ausgeschrieben, so hat eine Änderung des LStAbzugs zu unterbleiben (§ 41 b Abs. 1, § 41 c Abs. 3). Übernimmt der ArbG allerdings dann vom FA nachgeforderte LSt., KiSt., SolZ und ggf. den ArbNAnteil der Beiträge zur Sozialversicherung, wird das Lohnkonto des Zuflußjahrs des betroffenen Arbeitslohns nicht mehr geändert. Diese Beträge und die wiederum darauf entfallende LSt. etc. sind im Lohnkonto des Kj. der Zahlung (= Zufluß) einzutragen (vgl. HARTZ/MEESSEN/WOLF, ABC-Führer LSt., Stichwort Lohnkonto Anm. 3.)

Art und Höhe des gezahlten Arbeitslohns einschließlich der stfreien Bezüge sind getrennt nach Barlohn und Sachbezügen einzutragen. Dabei sind die in § 4 Abs. 2 LStDV im einzelnen geforderten Angaben zu machen.

Eintragung des gezahlten Arbeitslohns einschließlich der stfreien Bezüge: Es ist der tatsächlich gezahlte (korrekter: zugeflossene) und nicht der geschuldete Arbeitslohn einzutragen (vgl. REINHART, DB 1986 S. 2203). Der zugeflossene Arbeitslohn umfaßt alle Bestandteile des Bruttoarbeitslohns, also auch die einbehaltenen Beträge für LSt., KiSt., SolZ und den ArbNAnteil der Beiträge zur Sozialversicherung.

► *Nettolohnvereinbarung:* Für den Fall der Nettolohnzahlung stellt § 4 Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 LStDV klar, daß auch hier der Bruttoarbeitslohn einzutragen ist.

► *Stfreie Bezüge:* Neben dem stpfl. Arbeitslohn sind auch die in § 4 Abs. 2 LStDV aufgeführten stfreien Bezüge gesondert einzutragen. § 4 Abs. 2 Nr. 4 sieht für Trinkgelder eine Ausnahme vor, falls anzunehmen ist, daß sie 2 400 DM im Kj. nicht übersteigen (s. § 3 Nr. 51 Anm. 13). Darüber hinaus kann das BetriebsstättenFA nach dieser Norm auch für andere nach § 3 stfreie Bezüge Ausnahmen zulassen.

► *Nichtsteuerbare Zuwendungen des ArbG,* die den Arbeitslohnbegriff nicht erfüllen (zB Annehmlichkeiten, Gelegenheitsgeschenke, s. Abschn. 70 Abs. 3 LStR) müssen im Lohnkonto nicht erfaßt werden (s. § 19 Anm. 72 ff.). Trotzdem sind Aufzeichnungen entweder im Lohnkonto, im Rahmen der Buchführung oder sonst in geeigneter Form sinnvoll. In einer Vielzahl der Fälle hängt die Behandlung dieser Leistungen von der Einhaltung bestimmter Grenzen ab. Die Aufzeichnungen ermöglichen es, die Einhaltung dieser Grenzen nachzuprüfen bzw. zu belegen. Das Fehlen entsprechender Aufzeichnungen hat den BFH (v. 7. 12. 84 VI R 164/79, BStBl. II 1985 S. 164) veranlaßt, die ArbGHaftung für etwa zu wenig erhobene LSt. zu bejahen und auch im Haftungsverfahren eine Schätzung der Nachforderung zuzulassen.

Die einbehaltene oder übernommene Lohnsteuer ist neben dem Arbeitslohn gesondert einzutragen. Dabei müssen Verrechnungen oder Erstattungen von LSt. ersichtlich sein.

15 2. Eintragungen bei Lohnabrechnungen (Satz 3 Halbs. 2)

Wenn der ArbG für den Lohnzahlungszeitraum lediglich Abschlagszahlungen leistet und eine Lohnabrechnung für einen längeren Zeitraum (Lohnabrechnungszeitraum) vornimmt, tritt unter den weiteren Voraussetzungen des § 39 b

Abs. 5 die Lohnabrechnung an die Stelle der Lohnzahlung. Dann sind die Eintragungen jeweils bei der Lohnabrechnung vorzunehmen.

V. Besondere Eintragungs- und Vermerkplichten im Lohnkonto (Abs. 1 Sätze 4–6)

1. Überblick und Bedeutung

16

Überblick: Die Sätze 4–6 verpflichten den ArbG zum Vermerk des LStAbzugs nach der bes. LStTabelle, zur Aufzeichnung bestimmter Lohnersatzleistungen und zum Vermerk bestimmter Arbeitslohneinbußen.

Bedeutung: Die Eintragungspflichten aus Abs. 1 Sätze 4–6 dienen nur in geringem Umfang dem eigentlichen LStAbzugsverfahren; dort machen sie die Ermittlung der LSt. nachvollziehbar und erleichtern die Beachtung von § 42 b Abs. 1 Satz 4 Nr. 4, 4 a und 5 (ggf. Ausschluß des LStJA durch den ArbG, s. § 42 b Anm. 20, 21 u. 23). Darüber hinaus erfüllen sie im wesentlichen auch Funktionen außerhalb des LStAbzugsverfahrens; denn die eintragungspflichtigen Besteuerungsmerkmale deuten alle auf Sachverhalte hin, die bei einer ggf. nachfolgenden EStVeranlagung zu berücksichtigen sein könnten und sich regelmäßig steuererhöhend auswirken. Über § 41 b Abs. 1 Satz 2 Nr. 1, 3 und 4 stellen die Eintragungen sicher, daß das FA dies prüfen kann.

► *Eintragung des Großbuchstaben B (Satz 4):* In den Fällen, in denen die bes. LStTabelle anzuwenden ist, ist bei einer ggf. nachfolgenden EStVeranlagung die begrenzte Vorsorgepauschale anzuwenden (§ 10 c Abs. 3).

► *Kurzarbeiter-, Schlechtwettergeld etc. (Satz 5):* Die in Satz 5 genannten Lohnersatzleistungen werden regelmäßig vom ArbG ausgezahlt und unterliegen ausnahmslos dem Progressionsvorbehalt (§ 32 b Abs. 1 Nr. 1).

► *Eintragung des Großbuchstaben U (Satz 6):* Mit dem StReformG 1990 wurde Satz 6 für die Fälle eingeführt, in denen während der Dauer des Dienstverhältnisses zeitweise kein Anspruch auf Arbeitslohn bestand (s. Anm. 19). Hierdurch sollte das FA Hinweise darauf erhalten, daß der ArbN andere als in Satz 5 genannte Lohnersatzleistungen bezogen haben kann, die dem Progressionsvorbehalt (§ 32 b) unterliegen.

Hinweis: Bei der Umsetzung dieser Regelung hat sich gezeigt, daß einerseits geringfügige Lohnausfälle (zB. Arbeitsunterbrechungen für einen Tag) zu Aufzeichnungen verpflichteten, obwohl entsprechende Lohnersatzleistungen nicht angefallen waren, und andererseits Aufzeichnungen unterblieben, obwohl Lohnersatzleistungen angefallen waren (zB. wenn im Krankheitsfall lediglich vermögenswirksame Leistungen fortgezahlt wurden). Um eine sinnvollere Erfassung der steuerlich relevanten Fälle zu ermöglichen, wurde die Aufzeichnungspflicht einerseits auf die Fälle beschränkt, in denen der Arbeitslohnanspruch für mindestens fünf aufeinanderfolgende Arbeitstage weggefallen ist; sie greift andererseits auch dann, wenn der Arbeitslohnanspruch nicht vollständig, aber im wesentlichen weggefallen ist.

2. Vermerk des Großbuchstaben B bei besonderer LStTabelle (Satz 4)

17

Die Eintragung des Großbuchstaben B ist gem. Abs. 1 Satz 4 nur dann vorzunehmen, wenn für den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum bzw. Lohnabrechnungszeitraum die Besteuerung eines ArbN nach der bes. LStTabelle erfolgt ist (ArbN, der zu dem Personenkreis des § 10 c Abs. 3 gehört; § 38 c Abs. 2).

18 3. Eintragung von Kurzarbeiter-, Schlechtwetter- und Winterausfallgeld sowie bestimmter Zuschüsse, Entschädigungen und Aufstockungsbeträge (Satz 5)

Gem. Abs. 1 Satz 5 sind durch den ArbG ferner bestimmte, im einzelnen aufgeführte Lohnersatzleistungen in das Lohnkonto des ArbN einzutragen; dies kann insbes. bedeutsam für den Progressionsvorbehalt gem. § 32 b sein (s. Anm. 16).

Bestimmte Lohnersatzleistungen: Satz 5 gilt als Ausnahmevorschrift nur für die dort abschließend aufgezählten Lohnersatzleistungen und ist nicht analog auf andere dem Progressionsvorbehalt unterliegende Bezüge anwendbar (s. auch § 42 b Anm. 20).

Es werden für die Eintragung im Lohnkonto genannt:

- das Kurzarbeitergeld,
- das Schlechtwettergeld,
- das Winterausfallgeld,
- der Zuschuß zum Mutterschaftsgeld nach dem MuSchG,
- der Zuschuß nach § 4 a der MutterschutzVO oder einer entsprechenden Landesregelung,
- die Entschädigungen für Verdienstausschlag nach dem BundesseuchenG sowie
- Aufstockungsbeträge nach dem AltersteilzeitG.

Eintragung der ausgezahlten Beträge: Auch wenn Satz 5 dies seit seiner Neufassung durch das StReformG 1990 (s. Anm. 2) nicht mehr ausdrücklich erwähnt, sind nur die vom ArbG tatsächlich ausgezahlten Beträge einzutragen. Dies ergibt sich schon daraus, daß der ArbN allein diese Beträge iSd. § 32 b „bezogen“ hat (s. § 32 b Anm. 53–55). Der Wegfall der Worte „das ausgezahlte ...“ sollte insoweit keine Änderung der Rechtslage herbeiführen, sondern ergab sich lediglich daraus, daß ab 1990 kein hochgerechneter Bruttobetrag mehr einzutragen ist.

Zeitliche Zuordnung zu einem Kj.: Auf die Leistungen sind § 38 a Abs. 1 Sätze 2 und 3 (zumindest entsprechend) anzuwenden (s. § 32 b Anm. 55; glA N. G. WOLF, DB 1982 S. 821). Daraus folgt, daß die Beträge regelmäßig in dem Lohnkonto des Kj. einzutragen sind, in dem der Lohnzahlungs- bzw. Lohnabrechnungszeitraum endet, für den die Leistung gezahlt wird (BMF v. 11. 12. 81, DB 1982 S. 19 = FR 1982 S. 90; glA OEFTERING/GÖRBING, Das gesamte LStRecht, § 41 Rz. 3).

Rückforderung solcher Lohnersatzleistungen: Fordert der ArbG bereits ausgezahlte Lohnersatzleistungen vom ArbN zurück, so ist der Rückzahlungsbetrag als negativer Betrag im Lohnkonto des Kj. einzutragen, in dem der ArbN den Betrag zurückgezahlt hat (BMF v. 11. 12. 81, DB 1982 S. 19 = FR 1982 S. 90). Maßgebend ist der Zeitpunkt des Abflusses beim ArbN (§ 11 Abs. 2 Satz 1; glA N. G. WOLF, DB 1982 S. 821). Übersteigt der Rückzahlungsbetrag die in demselben Kj. bezogenen Lohnersatzleistungen, so mindert sich bei einer späteren EStVeranlagung die StLast im Rückzahlungsjahr (sog. negativer Progressionsvorbehalt; s. § 32 b Anm. 136 „Rückzahlung von Leistungen“).

19 4. Vermerk des Großbuchstaben U (Satz 6)

Satz 6 verpflichtet den ArbG bei jedem (zumindest wesentlichen) Wegfall des Arbeitslohns während des fortbestehenden Dienstverhältnisses an fünf aufeinanderfolgenden Arbeitstagen, dieses durch den Großbuchstaben U zu vermerken.

Wegfall des Arbeitslohnanspruchs „während der Dauer des Dienstverhältnisses“: Die Vermerkpflcht nach Satz 6 besteht nur während der Dauer des Dienstverhältnisses. Ein Wegfall des Arbeitslohnanspruchs wegen Unterbrechung oder Ende des Dienstverhältnisses ist nicht mit dem Großbuchstaben U zu vermerken. In diesen Fällen ist lediglich § 41 b Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 zu beachten, der insoweit zum gleichen Ergebnis führt.

Vermerkpflcht nur „in anderen Fällen als in denen des Satzes 5“: Die Vermerkpflcht besteht nicht, wenn der ArbG unter den übrigen Voraussetzungen des Satzes 6 an den ArbN die in Satz 5 bezeichneten Lohnersatzleistungen auszahlt. Dann verbleibt es allein bei der Eintragungspflicht aus Satz 5.

Der Anspruch auf Arbeitslohn ist für mindestens fünf aufeinanderfolgende Arbeitstage im wesentlichen weggefallen: Die Eintragungspflicht besteht nicht bei jeder Verringerung des Arbeitslohnanspruchs, sondern nur bei einem Wegfall im wesentlichen. Dies ist gegeben, wenn lediglich vermögenswirksame Leistungen oder Krankengeldzuschüsse gezahlt werden (vgl. Abschn. 131 Satz 1 LStR). Eine feste oder verhältnismäßige Grenze zur Wesentlichkeitsbestimmung hat sich bisher nicht herausgebildet und dürfte vom Einzelfall abhängig sein. Im Zweifel sollte ein Eintrag erfolgen. Der ArbN hat allenfalls eine Rückfrage vom FA zu befürchten. Der Wegfall muß an fünf aufeinanderfolgenden Arbeitstagen bestanden haben.

Großbuchst. U ist „jeweils“ einzutragen: Für jede Unterbrechung des Arbeitslohnanspruchs im genannten Sinne ist je ein neuer Großbuchstabe U zu vermerken (s. Abschn. 131 Satz 2 LStR).

Einstweilen frei.

20–22

VI. Ermächtigungsgrundlage für Detailregelungen durch Rechtsverordnung (Abs. 1 Sätze 7 und 8)

1. Ermächtigung für Einzelangaben im Lohnkonto (Satz 7)

23

Die BReg. wird ermächtigt, durch eine RechtsVO iSd. Art. 80 GG mit Zustimmung des BRats vorzuschreiben, welche Einzelangaben im Lohnkonto aufzuzeichnen sind. Diese Ermächtigung hat die BReg. durch § 4 LStDV ausgefüllt, der neben einer Konkretisierung der in § 41 unmittelbar festgeschriebenen Aufzeichnungspflichten eine Vielzahl von Ergänzungen enthält. Eine Ergänzung findet die Ermächtigung in Abs. 1 Satz 8 (s. Anm. 24).

§ 4 LStDV hat idF der LStDV 1990 v. 10. 10. 89 (BGBl. I S. 1848; BStBl. I S. 405), zuletzt geändert durch JStG 1996 v. 11. 10. 95 (BGBl. I S. 1250; BStBl. I S. 438), folgenden Wortlaut:

„§ 4 Lohnkonto

- (1) Der Arbeitgeber hat im Lohnkonto des Arbeitnehmers folgendes aufzuzeichnen:
1. den Vornamen, den Familiennamen, den Geburtstag, den Wohnort, die Wohnung, die Gemeinde, die die Lohnsteuerkarte ausgestellt hat, das Finanzamt, in dessen Bezirk die Lohnsteuerkarte oder die entsprechende Bescheinigung ausgestellt worden ist, sowie die auf der Lohnsteuerkarte oder in einer entsprechenden Bescheinigung eingetragenen allgemeinen Besteuerungsmerkmale, und in den Fällen des § 41 Abs. 1 Satz 4 des Einkommensteuergesetzes den Großbuchstaben B. ²Ändern sich im Laufe des Jahres die auf der Lohnsteuerkarte oder in einer entsprechenden Bescheinigung eingetragenen allgemeinen Besteuerungsmerkmale, so ist auch der Zeitpunkt anzugeben, von dem an die Änderung gilt;

2. den steuerfreien Jahresbetrag und den Monatsbetrag, Wochenbetrag oder Tagesbetrag, der auf der Lohnsteuerkarte oder in einer entsprechenden Bescheinigung eingetragen ist, und den Zeitraum, für den die Eintragung gilt;
 3. bei einem Arbeitnehmer, der dem Arbeitgeber eine Bescheinigung nach § 39 b Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes (Freistellungsbescheinigung) vorgelegt hat; einen Hinweis darauf, daß eine Bescheinigung vorliegt, den Zeitraum, für den die Lohnsteuerbefreiung gilt, das Finanzamt, das die Bescheinigung ausgestellt hat, und den Tag der Ausstellung.
- (2) Bei jeder Lohnabrechnung ist im Lohnkonto folgendes aufzuzeichnen:
1. der Tag der Lohnzahlung und der Lohnzahlungszeitraum;
 2. in den Fällen des § 41 Abs. 1 Satz 6 des Einkommensteuergesetzes jeweils der Großbuchstabe U;
 3. der Arbeitslohn, getrennt nach Barlohn und Sachbezügen, und die davon einbehaltene Lohnsteuer. ¹Dabei sind die Sachbezüge einzeln zu bezeichnen und – unter Angabe des Abgabebetrags oder bei laufenden Sachbezügen des Abgabezeitraums, des Abgabeorts und des Entgelts – mit dem nach § 8 Abs. 2 oder 3 des Einkommensteuergesetzes maßgebenden und um das Entgelt geminderten Wert zu erfassen. ²Sachbezüge im Sinne des § 8 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes und Versorgungsbezüge sind jeweils als solche kenntlich zu machen und ohne Kürzung um Freibeträge nach § 8 Abs. 3 oder § 19 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes einzutragen. ³Trägt der Arbeitgeber im Falle der Nettolohnzahlung die auf den Arbeitslohn entfallende Steuer selbst, ist in jedem Fall der Bruttoarbeitslohn einzutragen, die nach den Nummern 4 bis 8 gesondert aufzeichnenden Beträge sind nicht mitzuzählen;
 4. steuerfreie Bezüge mit Ausnahme der Trinkgelder, wenn anzunehmen ist, daß die Trinkgelder 2400 Deutsche Mark im Kalenderjahr nicht übersteigen. ¹Das Betriebsstättenfinanzamt kann zulassen, daß auch andere nach § 3 des Einkommensteuergesetzes steuerfreie Bezüge nicht angegeben werden, wenn es sich um Fälle von geringer Bedeutung handelt oder wenn die Möglichkeit zur Nachprüfung in anderer Weise sichergestellt ist;
 5. Bezüge, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung oder unter Progressionsvorbehalt nach § 34 c Abs. 5 des Einkommensteuergesetzes von der Lohnsteuer freigestellt sind;
 6. Bezüge im Sinne des § 34 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes und die davon nach § 39 b Abs. 3 Satz 9 des Einkommensteuergesetzes einbehaltene Lohnsteuer;
 7. Entschädigungen im Sinne des § 34 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes und die davon nach § 39 b Abs. 3 Satz 10 des Einkommensteuergesetzes einbehaltene Lohnsteuer;
 8. Bezüge, die nach den §§ 40 bis 40 b des Einkommensteuergesetzes pauschal besteuert worden sind, und die darauf entfallende Lohnsteuer. ¹Lassen sich in den Fällen des § 40 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes die auf den einzelnen Arbeitnehmer entfallenden Beträge nicht ohne weiteres ermitteln, so sind sie in einem Sammelkonto anzuschreiben. ²Das Sammelkonto muß die folgenden Angaben enthalten: Tag der Zahlung, Zahl der bedachten Arbeitnehmer, Summe der insgesamt gezahlten Bezüge, Höhe der Lohnsteuer sowie Hinweise auf die als Belege zum Sammelkonto aufzubewahrenden Unterlagen, insbesondere Zahlungsnachweise, Bestätigung des Finanzamts über die Zulassung der Lohnsteuerpauschalierung. ³In den Fällen des § 40 a des Einkommensteuergesetzes genügt es, wenn der Arbeitgeber Aufzeichnungen führt, aus denen sich für die einzelnen Arbeitnehmer Name und Anschrift, Dauer der Beschäftigung, Tag der Zahlung, Höhe des Arbeitslohns und in den Fällen des § 40 a Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes auch die Art der Beschäftigung ergeben. ⁴Sind in den Fällen der Sätze 3 und 4 Bezüge nicht mit dem ermäßigten Kirchensteuersatz besteuert worden, so ist zusätzlich der fehlende Kirchensteuerabzug aufzuzeichnen und auf die als Beleg aufzubewahrende Unterlage hinzuweisen, aus der hervorgeht, daß der Arbeitnehmer keiner Religionsgemeinschaft angehört, für die die Kirchensteuer von den Finanzbehörden erhoben wird.
- (3) ¹Die Oberfinanzdirektion kann bei Arbeitgebern, die für die Lohnabrechnung ein maschinelles Verfahren anwenden, Ausnahmen von den Vorschriften der Absätze 1

und 2 zulassen, wenn die Möglichkeit zur Nachprüfung in anderer Weise sichergestellt ist.² Das Betriebsstättenfinanzamt soll zulassen, daß Sachbezüge im Sinne des § 8 Abs. 2 Satz 9 und Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes für solche Arbeitnehmer nicht aufzuzeichnen sind, für die durch betriebliche Regelungen und entsprechende Überwachungsmaßnahmen gewährleistet ist, daß die in § 8 Abs. 2 Satz 9 oder Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes genannten Beträge nicht überschritten werden.

(4) Ein Lohnkonto braucht nicht geführt zu werden, wenn der Arbeitslohn des Arbeitnehmers während des ganzen Kalenderjahrs 780 Deutsche Mark monatlich (182 Deutsche Mark wöchentlich, 26 Deutsche Mark täglich) nicht übersteigt, es sei denn, daß trotzdem Lohnsteuer oder Kirchensteuer einzubehalten ist.“

2. Ermächtigung für Zulassung von Aufzeichnungserleichterungen und Aufzeichnungen außerhalb des Lohnkontos (Satz 8) 24

Die Ermächtigung aus Abs. 1 Satz 7 wird in Satz 8 für einzelne Fälle insoweit ergänzt, als auch Aufzeichnungserleichterungen bzw. Aufzeichnungen außerhalb der den einzelnen ArbN zuzuordnenden Lohnkonten zugelassen werden können.

Aufzeichnungserleichterungen für ArbN mit geringem Arbeitslohn: In § 4 Abs. 4 LStDV ist zugelassen, daß ein Lohnkonto nicht geführt zu werden braucht, wenn der Arbeitslohn des ArbN während des ganzen Kj. 780 DM monatlich (182 DM wöchentl., 26 DM tägl.) nicht übersteigt, es sei denn, daß trotzdem LSt. oder KirchenSt. einzubehalten ist. Auch wenn diese Voraussetzungen erst im Laufe des Kj. wegfallen, bestehen die Aufzeichnungspflichten für das ganze Kj., so daß die Aufzeichnungen ggf. nachgeholt werden müssen (glA BLÜMICH/HEUERMAN, § 41 Rz. 21). Falls nicht abzusehen ist, ob die Voraussetzungen während des ganzen Kj. gegeben sind, kann die Vornahme von Aufzeichnungen ratsam sein. Die der Vereinfachung dienende Lohngrenze war so bemessen, daß in der Steuerklasse I bis zum Kj. 1995 keine LSt. anfallen konnte. Diese Grenze liegt nunmehr seit 1996 bei etwa 1470 DM, eine Anpassung daran ist bisher nicht erfolgt. Bei Steuerklasse V oder VI setzt die Aufzeichnungspflicht bereits bei weit geringerem Lohn ein.

Aufzeichnungserleichterungen für Fälle der §§ 40 bis 40 b: § 4 Abs. 2 Nr. 8 LStDV läßt in einigen Fällen der LStPauschalierung Aufzeichnungserleichterungen zu.

► *In den Fällen des § 40 Abs. 1 Nr. 2 (Nacherhebung von LSt. in einer größeren Zahl von Fällen) und des § 40 Abs. 2 (arbeitstägl. Mahlzeiten, Betriebsveranstaltungen etc.)* sind Aufzeichnungen in einem Sammelkonto zugelassen, wenn sich die auf den einzelnen ArbN entfallenden Beträge nicht ohne weiteres ermitteln lassen. Dabei sind die weiteren Regelungen des § 4 Abs. 2 Nr. 8 zu beachten.

► *In den Fällen des § 40 a (Teilzeitbeschäftigte etc.)* verringert sich die Aufzeichnungspflicht auf die in § 4 Abs. 2 Nr. 8 Sätze 4 und 5 genannten Angaben, mit den weiteren Nachweiserleichterungen bei Nichtzugehörigkeit zu einer kirchensteuererhebenden Religionsgemeinschaft in Abschn. 130 Abs. 4 LStR (s. § 40 Anm. 63 zweifelnd).

Aufzeichnungen außerhalb des Lohnkontos bei steuerfreien Bezügen: Für einzelne steuerfreie Bezüge sieht § 4 LStDV Aufzeichnungen außerhalb des Lohnkontos vor.

► *In den Fällen des § 8 Abs. 2 Satz 9 und Abs. 3 (Sachbezüge bis 50 DM im Monat, Rabatte des ArbG)* soll das BetriebsstättenFA zulassen, daß die Sachbezüge für solche ArbN nicht aufzuzeichnen sind, für die durch betriebliche Regelungen und

entsprechende Überwachungsmaßnahmen gewährleistet ist, daß die in den Normen jeweils genannten Beträge nicht überschritten werden (§ 4 Abs. 3 Satz 2 LStDV). Die Sollvorschrift läßt die Ablehnung von Anträgen nur in besonders begründeten Fällen zu (vgl. Abschn. 130 Abs. 3 LStR).

► *Trinkgelder (§ 3 Nr. 51)* brauchen nach § 4 Abs. 2 Nr. 4 LStDV nicht aufgezeichnet zu werden, wenn anzunehmen ist, daß sie im Kj. 2 400 DM nicht übersteigen (s. § 3 Nr. 51 Anm. 13 u. Abschn. 106 Abs. 4 LStR).

► *Bei anderen nach § 3 steuerfreien Bezügen* kann das BetriebsstättenFA nach § 4 Abs. 2 Nr. 4 LStDV zulassen, daß diese nicht angegeben werden, wenn es sich um Fälle von geringer Bedeutung handelt oder wenn die Möglichkeit zur Nachprüfung in anderer Weise sichergestellt ist. Bis einschließlich 1968 war hierfür ein Antrag des ArbG erforderlich. Die Streichung der Antragspflicht im Rahmen der LStÄnderungsVO v. 28. 7. 69 (BGBl. I S. 1025; BStBl. I S. 387) und der Verzicht auf die Wiedereinführung im Rahmen der LStDV 1975 kann nach OEFTERING/GÖRBING (Das gesamte LStRecht, § 41 Rz. 7) dahin verstanden werden, daß der ArbG zunächst von sich aus die Anschreibungen dieser Zuwendungen unterläßt und daß dieses Verfahren dann später vom FA, ggf. im Rahmen einer LStAußenprüfung, gebilligt wird. Diese Auffassung ist uE zweifelhaft. Mit Blick auf die hiermit verbundenen Haftungsrisiken sollte zumindest eine genaue und kritische Prüfung der Voraussetzungen vorgenommen werden.

Maschinelle Lohnbuchhaltung: Zu Erleichterungen bei Lohnkontenführung im maschinellen Verfahren (§ 4 Abs. 3 Satz 1 LStDV) s. Anm. 11.

25

VII. Aufbewahrungsfrist für Lohnkonten (Abs. 1 Satz 9)

Nach Abs. 1 Satz 9 sind die Lohnkonten bis zum Ablauf des sechsten Kj., das auf die zuletzt eingetragene Lohnzahlung folgt, aufzubewahren.

Die Lohnkonten „sind . . . aufzubewahren“: Der ArbG hat nicht nur die Pflicht, die Lohnkonten zu führen, er hat sie auch aufzubewahren. Nur so kann der verfolgte Zweck der leichten Nachprüfbarkeit erreicht werden. Die Aufbewahrungspflicht erstreckt sich auch auf die Belege, die der ArbG zum Lohnkonto zu nehmen hat (s. Anm. 12 mit verschiedenen Beispielen). Diese Belege brauchen nicht fest mit dem Lohnkonto verbunden zu sein. Dieses muß aber einen eindeutigen Hinweis enthalten, der einen leichten Zugriff auf die Belege ermöglicht (BFH v. 6. 3. 80 VI R 65/77, BStBl. II S. 289; BMF v. 9. 9. 80, FR S. 495 = DB S. 1867). Die Aufbewahrung kann in mikroverfilmter Form erfolgen (§ 147 AO, s. Anm. 5).

Aufbewahrung bis zum Ablauf des sechsten Kalenderjahrs: Die Aufbewahrungsfrist beträgt sechs Jahre und endet immer mit dem Ablauf des betreffenden Kj. Eine kürzere Aufbewahrungsfrist nach anderen Vorschriften läßt Abs. 1 Satz 9 unberührt. Soweit das Lohnkonto bzw. die hierzu zu nehmenden Belege nach anderen Vorschriften länger aufzubewahren sind, sind diese längeren Fristen zu beachten.

Beginn der sechsjährigen Aufbewahrungsfrist: Der Fristbeginn wird nach dem Gesetzeswortlaut „durch die zuletzt eingetragene Lohnzahlung“ bestimmt, dh. durch den Tag, an dem die zuletzt eingetragene Lohnzahlung erfolgt ist. Unerheblich ist der Zeitpunkt der Eintragung in das Lohnkonto (aA jedoch mit gl. Ergebnis: TRZASKALIK in KIRCHHOF/SÖHN, § 41 Rz. B13).

Erläuterungen zu Abs. 2: Lohnsteuerrechtliche Betriebsstätte

I. Überblick zu Abs. 2

26

Abs. 2 definiert einen eigenständigen Betriebsstättenbegriff für das LStAbzugsverfahren, der sowohl vom Betriebsstättenbegriff gem. § 12 AO als auch von den doppelbesteuerungsrechtlichen Begriffsbestimmungen abweicht.

Satz 1 bestimmt als lstrechtliche Betriebsstätte den Betrieb oder Betriebsteil des ArbG, in dem der Arbeitslohn ermittelt wird, der für den LStAbzug maßgeblich ist. Nicht erforderlich ist, daß dort auch die LSt. ermittelt wird oder die LStKarten aufbewahrt werden.

Satz 2 fingiert als Betriebsstätte den Mittelpunkt der geschäftlichen Leitung des ArbG im Inland, falls der Arbeitslohn nicht im Betrieb bzw. in einem Betriebsteil des ArbG oder nicht im Inland ermittelt wird; bei gewerbsmäßiger ArbNÜberlassung durch ausländische Verleiher wird an den Ort der Tätigkeit der LeihArbN angeknüpft.

Satz 3 fingiert als Betriebsstätte für deutsche Handelsschiffe den inländischen Heimathafen, wenn die Reederei im Inland keine Niederlassung hat.

II. Bedeutung des Abs. 2

27

§ 41 Abs. 2 bestimmt für das LStVerfahren einen von § 12 AO abweichenden Betriebsstättenbegriff. Es kommt entscheidend darauf an, wo der für die Durchführung des LStAbzugs maßgebende Arbeitslohn ermittelt wird.

Lohnkontenführung im Inland: Der ArbG hat am Ort der Betriebsstätte die Lohnkonten zu führen (Abs. 1 Satz 1). Diese Ortsbestimmung ist vor allem wegen der Nachprüfbarkeit des LStAbzugs erforderlich (§ 42 f; vgl. Begr. zu § 144 RegE, BTDrucks. 7/1470 S. 306; s. Anm. 3). Der Festlegung des Orts der Betriebsstätte nach den praktischen Vorgaben des ArbG (Ort der Löhnermittlung) sind jedoch dort Grenzen gesetzt, wo ein Inlandsbezug verloren ginge (Sätze 2 und 3). Es erscheint zweckmäßig, auch die LStKarten am Ort der Betriebsstätte aufzubewahren (glA BALS, BB 1974 S. 1572, 1576); zwingend für die Begründung einer lstrechtlichen Betriebsstätte ist dies aber nicht (so zutreffend Abschn. 132 Satz 2 LStR).

Bestimmung des BetriebsstättenFA: Nach dem Ort der Betriebsstätte bestimmt sich auch das BetriebsstättenFA (s. § 41 a Abs. 1 Nr. 1),

- dem die Nichtdurchführung des LStAbzugs mangels ausreichenden Barlohns anzuzeigen ist (§ 38 Abs. 4 Satz 2),
- das nach Abschn. 139 Abs. 3 LStR zuwenig erhobene LSt. vom ArbN noch im Laufe des Kj. nacherheben kann (§ 38 Abs. 4 Satz 3; § 41 c Abs. 4 Satz 2; mit wohl berechtigten Zweifeln hierzu GILOY, BB 1978 S. 549),
- das anordnen darf, den LStAbzug auch von Abschlagszahlungen durchzuführen (§ 39 b Abs. 5 Satz 3),
- das die Freistellung von der LSt. aufgrund eines DBA zu bescheinigen hat (§ 39 b Abs. 6 Satz 1),
- das die StKlasse, die Zahl der Kinderfreibeträge und einen Freibetrag bei unbeschr. estpfl. ArbN iSd. § 1 Abs. 2 zu bescheinigen hat (§ 39 c Abs. 3 Satz 3),

- das die StKlasse, die Zahl der Kinderfreibeträge und einen Freibetrag bei als unbeschr. estpfl. zu behandelnden ArbN iSd. § 1 Abs. 3 zu bescheinigen hat (§ 39 c Abs. 4),
- das die StKlasse und einen Freibetrag bei beschr. estpfl. ArbN zu bescheinigen hat (§ 39 d Abs. 1 und 2),
- das die LStPauschalierung bei sonstigen Bezügen und bei Nacherhebung der LSt. in einer größeren Zahl von Fällen zu genehmigen hat (§ 40 Abs. 1 Satz 1),
- an das die LSt. anzumelden und abzuführen ist (§ 41 a Abs. 1 Satz 1),
- das anordnen kann, daß die LSt. abweichend von dem nach § 41 a Abs. 1 maßgebenden Zeitpunkt anzumelden und abzuführen ist (§ 41 a Abs. 3 Satz 2),
- an das die LStBescheinigungen einzureichen sind (§ 41 b Abs. 1 Satz 5),
- das Fehlbeträge bei zu erstattender LSt. zu ersetzen hat (§ 41 c Abs. 2 Satz 2, § 42 b Abs. 3 Satz 3),
- dem die Nichtdurchführung oder Nichtdurchführbarkeit eines nachträglichen LStAbzugs anzuzeigen ist (§ 41 c Abs. 4),
- das den ArbG als Haftungsschuldner oder den ArbN als StSchuldner in Anspruch nehmen kann (§ 42 d Abs. 3 Satz 2),
- das die LStAnrufungsauskunft zu erteilen hat (§ 42 e),
- das die LStAußenprüfung durchzuführen hat (§ 42 f Abs. 1).

III. Grundtatbestand: Lohnsteuerrechtliche Bestimmung der Betriebsstätte (Abs. 2 Satz 1)

Satz 1 definiert die lstrechl. Betriebsstätte als „Betrieb oder Teil des Betriebs des ArbG, in dem der für die Durchführung des LStAbzugs maßgebende Arbeitslohn ermittelt wird“. Diese ist unabhängig von der Arbeitsstätte des ArbN (etwa im Hinblick auf § 9 Abs. 1 Nr. 4).

Betrieb oder Teil des Betriebs: Die Begriffe werden unterschiedlich verstanden. Teilweise wird angenommen, daß „kein Betrieb im allgemeinen Sinn“ vorausgesetzt werde (OEFTERING/GÖRBING, Das gesamte LStRecht, § 41 Rz. 23). Noch weitergehend wird Abs. 2 Satz 1 darauf verkürzt, daß Betriebsstätte der Ort der Arbeitslohnermittlung sei, mit der im Ergebnis wohl regelmäßig zutreffenden Folge, daß auch eine Privatperson, die ArbN beschäftigt (zB Hausangestellte), eine Betriebsstätte hat (TRZASKALIK in KIRCHHOF/SÖHN, § 41 Rz. C 2; wohl auch BLÜMICH/HEUERMANN, § 41 Rz. 28). Die FinVerw. hingegen will auf dieses Tatbestandsmerkmal nicht gänzlich verzichten. Sie nimmt zumindest an, daß Wohnungseigentümergeinschaften regelmäßig keinen Betrieb iSd. Abs. 2 Satz 1 haben, und verfährt dann nach Abs. 2 Satz 2 (OFD Münster v. 9. 11. 87, StEK EStG § 41 Nr. 3 = FR 1987 S. 618).

► *Stellungnahme:* In den meisten Fällen wird man nach beiden Auffassungen zur gleichen Betriebsstätte gelangen. Zutreffend dürfte es sein, den Betriebsbegriff nicht auf unternehmerische Organisationseinheiten zu verengen, sondern auch private ArbGHaushalte einzubeziehen. Dies ergibt sich daraus, daß auch sonst das LStAbzugsverfahren nicht auf unternehmerische ArbG beschränkt ist. Auch geht Abs. 2 Satz 2, der von dem Betrieb des ArbG spricht, davon aus, daß jeder ArbG einen Betrieb iSd. Norm hat. Andererseits kann nicht völlig auf den Betriebsbegriff verzichtet werden, da ansonsten die Fälle des Abs. 2 Satz 2, in denen eine Arbeitslohnermittlung nicht im Betrieb bzw. Teil des Betriebs stattfindet, nicht zu bezeichnen sind. Für den Begriff des Betriebs sollte daher zumindest irgendeine feste, örtlich faßbare Anbindung verlangt werden.

► *Beispiele für Istrechtliche Betriebe:* Anwesen eines Landwirts; Firmensitz eines Gewerbetreibenden; Praxis eines Freiberuflers; Wohnung einer Privatperson, falls dort jeweils der für die Durchführung des LStAbzugs maßgebende Arbeitslohn ermittelt wird.

Betrieb „des Arbeitgebers“: Der Betrieb bzw. Teil des Betriebs muß dem ArbG als Vertragspartner des ArbN aus dem Dienstverhältnis gehören. Dies ist nicht unbedingt im Sinne von Eigentum zu verstehen; es muß zumindest eine wirtschaftliche Zurechnung des Betriebs möglich sein (zB Pachtbetrieb). Konzernunternehmen sind jeweils als selbständige ArbG anzusehen. Somit hat zB ein ArbG, der die Lohnabrechnungen für seine leitenden Angestellten von der Muttergesellschaft vornehmen läßt, die LSt. auch für diese ArbN bei seinem BetriebsstättenFA anzumelden. Durch die Lohnabrechnung im Betrieb der Muttergesellschaft wird diese nicht zu einem Betrieb oder Teil des Betriebs der Tochtergesellschaft iSd. Abs. 2 Satz 1, vielmehr ist dann Abs. 2 Satz 2 anzuwenden (vgl. OFD Hannover v. 18. 8. 93, StEK § 41 Nr. 6). Entsprechendes gilt in Organschaftsfällen: Aufzeichnungspflichtiger ArbG ist die Organgesellschaft, nicht der Organträger; vgl. eingehend § 19 Anm. 24. Auch das mit Lohnarbeiten befaßte Büro des Steuerberaters begründet keine dem ArbG zuzurechnende Betriebsstätte; s. auch Anm. 29.

Die Ermittlung des für die Durchführung des Lohnsteuerabzugs maßgebenden Arbeitslohns erfolgt dort, wo die einzelnen Lohnbestandteile zusammengestellt und zu dem für die Durchführung des LStAbzugs maßgebenden Arbeitslohn zusammengefaßt oder wo bei maschineller Lohnabrechnung die für den LStAbzug maßgebenden Eingabewerte festgestellt werden. Es kommt nicht darauf, wo einzelne Lohnbestandteile ermittelt werden, wo die Berechnung der LSt. vorgenommen wird, wo ggf. die eingesetzte EDV-Anlage steht oder wo die für den LStAbzug maßgebenden Unterlagen aufbewahrt werden (vgl. Abschn. 132 LStR).

In dem Betrieb bzw. Teil des Betriebs des ArbG erfolgt die Ermittlung des Arbeitslohns, wenn der Ermittlungsvorgang dort vorgenommen wird. Wird etwa ein selbständiges Dienstleistungsunternehmen im Bereich der Arbeitslohnermittlung und der Durchführung von LStBerechnungen für einen ArbG tätig, so begründet dies keine Betriebsstätte des ArbG (so zutreffend Abschn. 132 Satz 3 LStR).

Organisatorische Dispositionsfreiheit des ArbG: Abs. 2 Satz 1 macht dem ArbG keine Vorgaben, wo er den Arbeitslohn zu ermitteln hat. Es ist eine Frage seiner Organisation der Arbeitslohnermittlung, ob er eine oder mehrere Istrechtliche Betriebsstätten hat und ob folglich ein oder mehrere BetriebsstättenFA für ihn zuständig sind. Es steht in seinem Ermessen, ob er nach pragmatischen Gesichtspunkten die Arbeitslohnermittlung zT zentral, zT dezentral vornimmt. Er begründet damit mehrere Istrechtliche Betriebsstätten (glA BALS, DB 1974 S. 1572, 1576).

IV. Auffangtatbestände: Lohnsteuerrechtliche Betriebsstättenfiktionen (Abs. 2 Sätze 2 und 3)

1. Arbeitslohnermittlung außerhalb des Betriebs oder im Ausland (Satz 2 Halbs. 1)

29

Gem. Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1 wird als Betriebsstätte der Mittelpunkt der geschäftlichen Leitung des ArbG im Inland fingiert, falls der maßgebende Arbeitslohn

nicht in dem Betrieb oder einem Teil des Betriebs des ArbG oder nicht im Inland ermittelt wird.

Nicht im Betrieb oder Teil des Betriebs des ArbG wird der Arbeitslohn ermittelt, falls ein solcher Betrieb nicht auszumachen ist (s. Anm. 28) oder die Arbeitslohnermittlung außerhalb (zB durch Angehörige der steuerberatenden Berufe, ein selbständiges Dienstleistungsunternehmen oder ein befreundetes Unternehmen, etwa die Muttergesellschaft im Konzern) vorgenommen wird.

Nicht im Inland wird der Arbeitslohn ermittelt, wenn der ArbG die für die Durchführung des LStAbzugs maßgebenden Tätigkeiten nicht innerhalb des Hoheitsgebiets der Bundesrepublik Deutschland vornimmt (zum Inlandsbegriff s. § 1 Anm. 57).

Der Mittelpunkt der geschäftlichen Leitung des ArbG im Inland bestimmt sich in Anlehnung an die zu § 10 AO entwickelten Grundsätze (glA TRZASKALIK in KIRCHHOF/SÖHN, § 41 Rz. C 3; BLÜMICH/HEUERMANN, § 41 Rz. 30; vgl. TIPKE/KRUSE, § 10 AO Tz. 2) und führt lediglich zu einer einzigen (fingierten) Betriebsstätte. Dies schließt jedoch nicht aus, daß daneben noch eine oder mehrere (tatsächliche) Betriebsstätten nach Abs. 1 Satz 1 gegeben sind. Erfüllt bei einer Wohnungseigentümergeinschaft der Verwalter sämtliche die Gemeinschaft betreffende ArbGPflichten (Einstellung bzw. Entlassung des Personals, Zusammenstellung der für den LStAbzug maßgebenden Lohnanteile, Abgabe der LStAnmeldungen und Abführung der LSt.), so befindet sich nach Auffassung der FinVerw. der Mittelpunkt der geschäftlichen Leitung am Sitz des Verwalters. Das für die Verwaltungsfirma zuständige FA soll dann zugleich BetriebsstättenFA für die Wohnungseigentümergeinschaft sein (vgl. OFD Münster v. 9. 11. 87, StEK EStG § 41 Nr. 3 = FR 1987 S. 618).

30 2. Ausländischer Verleiher von Leiharbeitnehmern (Satz 2 Halbs. 2)

Im Fall der gewerblichen ArbNÜberlassung durch ausländische Verleiher (§ 38 Abs. 1 Nr. 2) wird zur Durchführung des LStAbzugs eine Betriebsstättenfiktion aufgestellt: Betriebsstätte des ausländischen Verleihers ist danach „der Ort im Inland, an dem die Arbeitsleistung ganz oder vorwiegend stattfindet“. Die Betriebsstättenfiktion zur Bestimmung des zuständigen FA war zur Schließung einer ansonsten bestehenden Gesetzeslücke erforderlich, da ausländische ArbNVerleiher im Inland oft keinen Ort haben, an dem der für den LStAbzug maßgebende Arbeitslohn tatsächlich ermittelt wird (vgl. GOYDKE, DStZ 1986 S. 68; BTDrucks. 10/4119 S. 7).

Der Ort im Inland, an dem die Arbeitsleistung ganz oder vorwiegend stattfindet, ist im Gesetz nicht näher bestimmt. Die Konkretisierung der Ortsbestimmung kann daher im Einzelfall Auslegungsschwierigkeiten bereiten. Werden etwa die LeihArbN als Arbeitsgruppen an verschiedenen Orten eingesetzt, so hat der ausländische Verleiher insoweit verschiedene Betriebsstätten; das gleiche gilt, wenn eine Arbeitsgruppe im Laufe des Jahres an verschiedenen Einsatzorten beschäftigt ist. Zweifelhafte Zuständigkeitsfragen sollten uE über §§ 25 ff. AO gelöst werden, wobei der Gesetzeszweck einer zeitnahen Durchsetzung von Haftungs- bzw. Sicherungsansprüchen des FA gegenüber dem Entleiher vor Ort berücksichtigt werden muß (vgl. BTDrucks. 10/4119 S. 1, 6). Im übrigen kann das „Stattdfinden der Arbeitsleistung“ im Einzelfall nach dem Merkmal der Lohnsumme beurteilt werden, wobei unangemessene Unter- bzw. Überbewertungen zu korrigieren sind (vgl. ZIMMERMANN in FROTSCHER, EStG § 41 Rz. 36). Das

BetriebsstättenFA ist nach § 42 d Abs. 3 Satz 2 auch für die Geltendmachung der ArbGHaftung des ausländischen Verleihers zuständig (vgl. REINHART, BB 1986 S. 506).

3. Sonderregelung für bestimmte deutsche Handelsschiffe (Satz 3)

31

Eine Sonderregelung zur Bestimmung der Istrechtlichen Betriebsstätte gilt für bestimmte deutsche Handelsschiffe. Sind im Inland keine Anknüpfungsmerkmale vorhanden, so wird die Betriebsstätte gem. Abs. 2 Satz 3 durch den inländischen Heimathafen bestimmt.

Inländischer Heimathafen: Als Heimathafen eines Schiffes gilt der Hafen, von welchem aus die Seefahrt mit Schiffen betrieben wird (§ 480 Abs. 1 HGB). Bei fehlendem Heimathafen (zB Geschäftsleitung an Bord) ist der Registerhafen iSd. Schiffsregisterordnung als (Wahl-)Heimathafen anzusehen (BGH v. 24. 2. 72 II ZR 33/70, BGHZ 58 S. 170 = NJW 1972 S. 762). Ein ausländischer Heimathafen bleibt auch bei inländischem Registereintrag Heimathafen (vgl. jedoch BAG v. 30. 5. 63 5 AZR 326/63, BB S. 977, vgl. DB S. 836). Zum Inlandsbegriff s. § 1 Anm. 57.

Deutsche Handelsschiffe: Ein Handelsschiff (= Kauffahrteischiff iSd. Art. 27 GG) ist ein dem Eigentümer zum Erwerbe durch die Seefahrt dienendes Schiff (vgl. § 484 HGB). Es ist ein deutsches Schiff, wenn der Eigentümer nach dem FlaggenrechtsG v. 8. 2. 51 (BGBl. I S. 79; idF v. 26. 10. 94, BGBl. I S. 3140) berechtigt ist, die Bundesflagge (Art. 22 GG) zu führen.

Die Reederei hat im Inland keine Niederlassung, wenn eine solche nicht eingerichtet ist.

„Als Betriebsstätte gilt auch . . .“: Der inländische Heimathafen deutscher Handelsschiffe gilt gem. Abs. 2 Satz 3 „auch“ als Betriebsstätte. Es handelt sich um eine sog. Ersatzfiktion.

