

Protokoll zum
197. Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden
vom 17.10.2025¹

„Der Lohnsteuerabzug

im Rechtsvergleich zwischen dem deutschen und polnischen Steuerrecht“

Julia Mryka,

Rechtsanwältin bei PARK und Doktorandin am Lehrstuhl für Steuerrecht.

¹ Lydia Boubouloudi, Wissenschaftliche Mitarbeiterin am Lehrstuhl für Steuerrecht, Ruhr-Universität Bochum.

Inhaltsverzeichnis

A. Erster Teil	2
I. Einleitung	2
II. Rechtshistorischer Hintergrund.....	2
III. Begriffliche Grundlagen.....	3
1. Arbeitnehmer im deutschen Lohnsteuerrecht	3
2. Der Arbeitgeber im polnischen Steuerrecht	5
3. Deutschland: verwaltungsrechtliche Qualifikation	6
IV. Erhebung mittels Steuerabzugs und die Pflichten des Arbeitgebers	7
1. Grundprinzipien des Steuerabzugs	7
2. Entstehung der Lohnsteuer.....	8
3. Höhe der Lohnsteuer.....	8
4. Anmeldung der Lohnsteuer.....	8
5. Veranlagung der Lohnsteuer	9
B. Zweiter Teil	9
I. Auskunftsmöglichkeiten des Arbeitgebers	9
1. Einordnung und Bedeutung der Auskunftsinstrumente	9
2. Verfahren und Zuständigkeit	10
3. Kosten und Entscheidungsfristen	10
4. Bindungswirkung und Vertrauensschutz	11
5. Korrektur und Änderbarkeit	11
II. Haftung des Arbeitgebers	11
III. Kontrollmaßnahmen gegenüber dem Arbeitgeber.....	13
1.Ziel und Systematik der Lohnsteuerprüfung	13
2. Mitwirkungspflichten und Rechtsfolgen.....	13
IV. Entschädigungszahlung.....	13
1. Fehlende Entschädigung im deutschen Lohnsteuerverfahren	13
2. Das polnische Modell: Entschädigung nach Art. 28 OrdPU.....	14
C. Zusammenfassung	14

A. Erster Teil

I. Einleitung

Prof. Seer begrüßt die Teilnehmer des 197. Bochumer Steuerseminars für Praktiker und Doktoranden zum Thema „Der Lohnsteuerabzug im Rechtsvergleich zwischen dem deutschen und polnischen Steuerrecht“ mit dem Verweis darauf, dass es sich, anders als bei den vergangenen Steuerseminaren, um die Präsentation einer fertigen Arbeit handele, die zur Bewertung bereits abgegeben worden sei. Sodann stellt er die heutige Referentin, Frau *Julia Mryka*, vor. Frau *Mryka* habe drei Jahre als Wissenschaftliche Mitarbeiterin am Lehrstuhl für Steuerrecht bei *Prof. Seer* gearbeitet und sich dabei insbesondere bei der Pflege der internationalen Beziehung zur Jagiellonen-Universität Krakau durch ihren deutsch-polnischen Hintergrund sehr verdient gemacht. Darüber hinaus habe Frau *Mryka Prof. Seer* während seines Vorsitzes bei der European Association of Tax Law Professors unterstützt. Aufgrund ihrer muttersprachlichen Kenntnisse der polnischen Sprache und der Beziehungen des Lehrstuhls zu einer polnischen Universität habe sich ein Rechtsvergleich mit Polen gerade angeboten. Dabei sei das Ziel eines solchen durch den betriebenen Systemvergleich herauszuarbeiten, inwiefern die eine von der anderen Seite etwas lernen könne. Frau *Mryka* habe im Zuge dessen einige Wochen bei *Prof. Adam Nita* am Institut für Finanzrecht in Krakau zum Lohnsteuerabzug geforscht. Dieser werde als Zweitkorrektor die polnische Seite des Rechtsvergleichs evaluieren.

Frau *Mryka* beginnt ihren Vortrag mit der Bemerkung, dass es einen klassischen Rechtsvergleich schon länger nicht mehr im Bochumer Steuerseminar gegeben habe, weswegen sie sich umso mehr freue, heute den Lohnsteuerabzug im Rechtsvergleich zwischen dem deutschen und polnischen Steuerrecht vorstellen zu können. Dabei wolle sie zunächst mit dem rechtshistorischen Hintergrund beginnen und sodann die Begrifflichkeiten klären. Im weiteren Verlauf werde sie auf den Lohnsteuerabzug als solchen eingehen und dabei die Pflichten des Arbeitgebers thematisieren. Ferner werde sie im Zuge ihres Vortrags die Auskunftsmöglichkeiten, die Haftung und zuletzt die Entschädigungszahlung vorstellen.

II. Rechtshistorischer Hintergrund

Der entscheidende Impuls sei im Jahre 1878 aus Sachsen gekommen, wo erstmalig das Einkommen nach Einkunftsarten systematisch erfasst worden sei. Zugleich seien Grundlagen moderner Steuerpflichten gelegt worden, wie die Steuerklärungspflicht und die Auskunftspflicht des Arbeitgebers. Preußen habe 1891 das Modell aufgegriffen und das Steuerwesen grundlegend durch Johannes von Miquel reformiert. Hierbei seien erste Elemente des Quellenprinzips erstmalig eingeführt worden. Nach dem ersten Weltkrieg sei das Steuersystem ineffizient

gewesen, da die Steuern unregelmäßig gezahlt worden seien und sich Mahnungen gehäuft hätten. Ziel einer Reform sei es gewesen stabile Steuereinnahmen des Staates zu sichern und Steuerhinterziehungen einzudämmen. Der Fiskus habe hierauf durch die Erzberger Reform im Jahre 1920 reagiert, indem der Arbeitgeber in die Pflicht genommen worden sei die Lohnsteuer pauschal mit 10% einzubehalten. Später seien Freibeträge eingeführt und der Familienstand berücksichtigt worden. Kernidee sei der Abzug an der Quelle gewesen, um eine unsichere Veranlagung zu unterbinden. *Mryka* habe sich im Zuge dessen dafür interessiert, wie Polen den Lohnsteuerabzug eingeführt habe. Polen habe 1918 wesentliche Elemente der preußischen Einkommensteuer übernommen, sodass es zu einem Gleichlauf gekommen sei. 1920 habe es die erste gesamtstaatliche Regelung gegeben, welche das Prinzip des Quellenabzugs enthalten habe. Ab 1940 sei es zu einem ideologischen Wandel gekommen, wodurch sich die Lohnsteuer für eine kurze Zeit zu einer eigenständigen Steuerart entwickelt habe, um soziale Gleichheit zu fördern. Mit dem Lohnsteuergesetz des Jahres 1949 sei die Figur des sog. „**Platnik**“ – auf Deutsch Steuerzahler – entstanden. Hierunter sei unteranderem der Arbeitgeber zu verstehen, der zum Lohnsteuerabzug verpflichtet gewesen sei und bei nicht richtiger Abführung haften sollte. Im Jahre 1919 sei die Rückkehr zum westlich geprägten System erfolgt, wodurch das erste polnische Einkommensteuergesetz eingeführt und die Lohnsteuer erneut der allgemeinen Einkommensteuer zugewiesen worden sei. 1997 sei die polnische Abgabenordnung in Kraft getreten und das Institut des Steuerzahlers sei in dieser fEStGesetzt worden. Interessant sei, dass das polnische Steuerrecht bis zu diesem Zeitpunkt nicht von einer gesamtschuldnerischen Haftung ausgegangen sei, obwohl das Institut der Gesamtschuld aus dem preußischen Recht in das polnische Recht überführt worden sei. Aufgefallen sei *Mryka* eine sog. Entschädigungszahlung, die das polnische Recht vorgesehen habe. Als Resümee der Rechtshistorie könne eine hohe Identität fEStGestellt werden aufgrund der Adaption des preußischen Steuerrechts in Polen. Die Systematik der Einkunftsarten sowie die Steuererklärungspflicht seien in beiden Systemen vorhanden. Die einzige Divergenz sei zu dem Zeitpunkt die vorgesehene Entschädigungszahlung. Dementsprechend sei die Leitfrage Mrykas Dissertation gewesen, ob es mehr Konvergenz als Divergenz in den Systemen gebe.

III. Begriffliche Grundlagen

1. Arbeitnehmer im deutschen Lohnsteuerrecht

Mryka führt mit den begrifflichen Grundlagen fort und beginnt dabei mit der Definition des deutschen Arbeitnehmerbegriffs. Hierbei könne man davon ausgehen, dass es eine solche in § 19 Abs.1 S.1 EStG geben müsse, allerdings seien dort lediglich verschiedene Einnahmearten aufgelistet. Man müsse demnach in die Lohnsteuerdurchführungsverordnung schauen. Nach

deren § 1 Abs.1 sei jede Person Arbeitnehmer, die im öffentlichen oder privaten Dienst tätig oder es gewesen sei. Zentraler Anknüpfungspunkt sei das Dienstverhältnis, d.h. die schuldrechtliche Verpflichtung Arbeitskraft zu leisten. Nach § 1 Abs.2 sei das Dienstverhältnis anzunehmen, wenn die Person in ihrer Tätigkeit dem Willen und den Weisungen des Arbeitgebers unterliege. Diese Definition sei weiter gefasst als im deutschen Arbeitsrecht, da sie auch öffentlich-rechtliche Beschäftigungsverhältnisse umfasse, wie Beamte, Richter und Soldaten. Die Definition beinhalte demnach drei Kernelemente, namentlich das Schulden von Arbeitskraft, die Weisungsunterworfenheit und die Eingliederung in den organisatorischen Bereich des Arbeitgebers. Dabei sei der Arbeitnehmer ein Typusbegriff, sodass das Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse entscheidend sei, dementsprechend müsse eine wertende Betrachtung ange stellt werden. Indizien hierzu würden feste Arbeitszeiten, persönliche Abhängigkeit sowie ein festes Gehalt darstellen. Die gelebte Praxis sei hierzu maßgeblich, sodass nicht jedes Indiz gleichstark ausgeprägt sein müsse.

Der Arbeitgeberbegriff sei dahingehend spiegelbildlich zum Arbeitnehmerbegriff zu verstehen und sei ebenso nicht im Einkommensteuergesetz niedergeschrieben. Arbeitgeber sei die Person, der die Arbeitskraft geschuldet sei und über die Arbeit disponieren könne.

Das polnische Einkommensteuergesetz enthalte in Art. 12 Abs.4 eine ausdrückliche Legaldefinition des Arbeitnehmerbegriffs. Hiernach seien Personen, die Einkommen aus einem Dienstverhältnis, Arbeitsverhältnis, Heimarbeitsverhältnis sowie einem kooperativen Arbeitsverhältnis bezögen, als Arbeitnehmer zu verstehen. Damit sei der Anwendungsbereich weiter strukturiert als in Deutschland. Das polnische Einkommensteuergesetz differenziere damit zwischen vier unterschiedlichen Arbeitsverhältnisarten, die jedoch alle steuerrechtlich gleichbehandelt werden würden. *Mryka* erläutert, dass sie sich im Rahmen ihrer Arbeit auf das Arbeitsverhältnis konzentriert habe, dennoch wolle sie die anderen Begrifflichkeiten definieren.

Das Dienstverhältnis beziehe sich auf uniformierte Dienste im öffentlichen Sektor. Das steuerrechtliche Verständnis sei weitergefasst als jenes im Arbeitsrecht, dabei differenziere das polnische Recht zwischen dem Dienst- und Arbeitsverhältnis. Nach deutschem Verständnis hätten beide Begriffe jedoch dieselbe Bedeutung. Die Heimarbeit begründe kein vollwertiges Arbeitsverhältnis in Polen und sei eine Mischform des Werk- und Arbeitsvertrags innerhalb von Wohnungen und Eigenheimen. Heutzutage werde dies jedoch nicht mehr so oft angewendet. Das kooperative Arbeitsverhältnis sei eine Besonderheit, welche ein Mitglied in einer Berufsgenossenschaft umfasse.

Das klassische Arbeitsverhältnis sei in Art. 22 des polnischen Arbeitsgesetzbuchs geregelt und entspreche § 1 Abs.2 der deutschen Lohnsteuerdurchführungsverordnung. Charakteristisch sei im polnischen Steuerrecht die Verknüpfung des Arbeitsrechts mit dem Steuerrecht, eine Durchführungsverordnung existiere nicht. Die polnische Lehre betone in dem Kontext, dass das Steuerrecht zum Zivilrecht sekundär anzusehen sei und somit primär das Zivilrecht herangezogen werden müsse. Dies werde damit begründet, dass eine Steuerpflicht erst greifen könne, wenn ein zivilrechtlicher Sachverhalt bestünde, an welchen das Steuerrecht anknüpfen könne. Zudem werde das polnische Steuerrecht als Gesetz der doppelten Auslegung bezeichnet, da die Begriffsbestimmungen eines Gesetzes innerhalb der geltenden Rechtsordnung auf andere Gesetze übertragen und an das jeweilige Rechtsgebiet angepasst werden würden. Hierdurch würde das Postulat der Einheit der Rechtsordnung besonders ausgelebt. *Prof. Seer* fragt im Zuge dessen, ob das Verhältnis, aus welchem sich die Lohnsteuerpflicht ergebe, in Polen an einen formalen Arbeitsvertrag oder – wie in Deutschland – eher an eine wirtschaftliche Betrachtungsweise geknüpft sei. *Mryka* führt aus, dass Letzteres der Fall sei. Dabei hätten sich die Polen die deutsche Rechtsprechung angeeignet und die wirtschaftliche Betrachtungsweise anhand des dort ausgeführten Indizienkatalogs angenommen. *Prof. Seer* fragt, ob sich in der polnischen Abgabenordnung – ähnlich zur deutschen – Auslegungshilfen oder sonstige Normen finden würden, welche bestätigten, dass Steuernormen nach einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise auszulegen seien. *Mryka* verneint dies und erörtert, dass sich das polnische Recht damit behelfe, die deutsche Rechtsordnung zu zitieren. Ein Teilnehmer meldet sich und fragt, ob unter dem polnischen Dienstverhältnis auch Beamte zu subsumieren seien, oder ob hierunter nur uniformierte Berufsträger fielen. *Mryka* erklärt, dass jegliche Beamte als Arbeitnehmer eines Dienstverhältnisses zu verstehen seien.

2. Der Arbeitgeber im polnischen Steuerrecht

Auch der Arbeitgeberbegriff sei im polnischen Steuerrecht definiert. Dabei definiere Art. 32 des polnischen Einkommensteuergesetzes den Arbeitsbetrieb, als eine natürliche oder juristische Person bzw. Organisationseinheit ohne Rechtspersönlichkeit, die Arbeitnehmer beschäftige und Lohnsteuer einbehalte. Dabei werde Art. 3 des polnischen Arbeitsgesetzbuchs ergänzend herangezogen und lege fest, dass Arbeitgeber jede organisatorische Einheit oder natürliche Person sei, die Arbeitnehmer beschäftige. Bemerkenswert sei die terminologische Unschärfe, denn trotz des Postulats der Einheit der Rechtsordnung komme es oft zu Übertragungsfehlern. *Mryka* bezieht sich dabei auf den Begriff des Arbeitsbetriebs, welcher naturgemäß kein Arbeitgeber sein könne. Das polnische Arbeitsgesetzbuch habe zu Beginn den Begriff des Arbeitsbetriebs enthalten und im späteren Verlauf gestrichen, dabei sei das Steuerrecht jedoch nicht

angeplichen worden, sodass im polnischen Einkommensteuergesetz weiterhin von Arbeitsbetrieb die Rede sei. Gemeint sei jedoch die subjektiv dahinterstehende Person und nicht der Ort. Prof. Seer führt das Beispiel eines deutschen Staatsbürgers an, welcher in Cottbus wohnhaft sei, in Polen jedoch im Zuge der europäischen Niederlassungsfreiheit eine Betriebsstätte führe. In Deutschland werde er als lohnsteuerpflichtiger Arbeitgeber angesehen. Er fragt dabei, ob der Arbeitsbetrieb wie der Betriebsstättenbegriff verstanden werde. Mryka bejaht dies und erläutert, dass man den Fehler hierbei erkannt habe.

Mryka sei zu dem Ergebnis gekommen, dass es eine gleiche Systematik gebe. Deutschland orientiere sich dabei an der Lohnsteuerdurchführungsverordnung, was in Polen aufgrund der im polnischen Einkommensteuergesetz vorhandenen Definition nicht notwendig sei. Da Polen sich die typologische Betrachtungsweise Deutschlands angeeignet habe, komme man dort zu identischen Ergebnissen.

3. Deutschland: verwaltungsrechtliche Qualifikation

In Deutschland werde der Arbeitgeber als verlängerter Arm der Finanzverwaltung bezeichnet, sowie auch als Treuhänder. Die neuere Lehre bediene sich dabei drei verschiedener verwaltungsrechtlicher Einordnungsmodelle, der Beleihung, der Verwaltungshilfe und der Indienstnahme Privater. Letztere Einordnung sei dabei vorherrschend, da der Arbeitgeber kraft Gesetzes in den staatlichen Vollzug einbezogen werde, ohne dabei hoheitlich zu handeln. In Polen gebe es keine Vielzahl an Einordnungsmodellen wie in Deutschland, da der Arbeitgeber eindeutig, als Steuerzahler bezeichnet werde. Die Stellung dessen werde unmittelbar aus Art. 8 der polnischen Abgabenordnung abgeleitet, was das Pendant des Art. 43 S. 2 der deutschen Abgabenordnung bilde. Der polnische „Płatnik“ sei der deutsche Entrichtungspflichtige. Polen habe die gleiche Einordnungsdebatte gehabt und sich Deutschland als Vorbild genommen. Dabei sei die Beleihung und die Verwaltungshilfe mit der gleichen Argumentation wie in Deutschland verneint worden, ohne dabei den Indienstgenommenen zu sehen, was aus Sicht Mrykas verfehlt erscheine. Prof. Seer meldet sich zu Wort und meint, dass er mit der Figur des Indienstgenommenen nicht zufrieden sei, denn sowohl der Beliehene als auch der Verwaltungshelfer seien in Dienst genommen, sodass es sich dabei eher um einen Oberbegriff handeln müsse. Er fragt diesbezüglich, wann Erfüllungswirkung des staatlichen Lohnsteueranspruchs eintrete, namentlich im Zeitpunkt der Einbehaltung durch den Arbeitgeber oder erst bei Ablieferung des Einbehaltenen. Mryka erörtert, dass dies in Deutschland strittig sei. Die herrschende Meinung vertrete, dass der Arbeitnehmer schon mit Einbehalt seine Pflicht erfüllt habe, da die Lohnsteuer seine Risikopflicht verlasse. Die Gegenansicht befürworte eine Erfüllungswirkung mit Abführung. Prof. Seer fragt, ob es dann nicht konsequent sei den Arbeitgeber als Beliehenen zu

bezeichnen, da er wie ein Hoheitsträger behandelt werde, denn die Finanzkasse werde auf den Arbeitgeber vorverlagert. *Mryka* entgegnet, dass der Arbeitgeber nur eine Möglichkeit habe mit dem Geld zu verfahren, und zwar es abzuführen, sodass dies ihrer Ansicht nach eher eine Hürde des Finanzfiskus darstelle, die dem Arbeitgeber auferlegt werde. Die Polen hätten jedoch gesetzlich fEStGelegt, dass die Erfüllungswirkung mit Einbehalt eintrete.

Ortwald meldet sich zu Wort und fragt, ob die Problematik nicht bereits durch § 42 d EStG gelöst sei, da dort bereits mehrere im materiellen Recht verankerte Konstellationen enthalten seien, die die Nichtinanspruchnahme im Rahmen des Gesamtschuldverhältnisses vorsähen, was die Erfüllungswirkung auch im deutschen Recht zumindest inzident auf den Zeitpunkt des Einbehalts festlegen würde. *Prof. Seer* meint, dass das polnische Recht in diesem Punkt deutlich strukturierter sei.

Ein Teilnehmer beanstandet, dass die essenzielle Frage darin gesehen werden müsse, wessen Erfüllungsgehilfe der Arbeitgeber sei, namentlich des Arbeitnehmers oder des Fiskus bei der Einziehung der Steuer. Die Polen würden sich in diesem Fall klar positionieren und den Arbeitgeber als Erfüllungsgehilfen des Fiskus sehen.

IV. Erhebung mittels Steuerabzugs und die Pflichten des Arbeitgebers

1. Grundprinzipien des Steuerabzugs

Mryka fährt fort und erläutert, dass die Lohnsteuer in beiden Ländern eine Erhebungsform der Einkommensteuer sei und als Quellensteuer nicht erst durch Veranlagung fEStGesetzt, sondern schon beim Zufluss des Arbeitslohns erhoben werde. Dabei sei sie eine Vorauszahlung der endgültigen Einkommensteuerschuld. Beide Länder bräuchten hierzu Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit. Dabei sei die Sachverhaltaufklärungspflicht des Arbeitgebers nicht normiert, so dass er ebenso die Steuerbefreiungen zu beachten habe. Parallel zu § 3 EStG des deutschen Einkommensteuergesetzes, dessen Katalog mehrere Nummern umfasste, gebe es in Art. 21 des polnischen Einkommensteuerrechts 170 Befreiungstatbestände. Beispielsweise sei auch in Polen die Berufskleidung freigestellt, steuerpflichtig seien jedoch stets Trinkgelder. Dabei werde unterschieden, ob die Trinkgelder vom Kunden direkt gezahlt oder erst durch den Arbeitgeber ausgezahlt werden würden. *Prof. Seer* fragt in diesem Zusammenhang wie Trinkgelder erfasst und von der Finanzverwaltung überprüft werden würden. *Mryka* erörtert, dass den Arbeitnehmer eine umfassende Offenbarungspflicht treffe, welcher man nachkommen müsse und auf dessen Erfüllung die Verwaltung vertraue. Eine Schätzung der Trinkgelder erfolge jedoch nicht, ebenso wenig wie eine Pauschalierung.

Ein Teilnehmer erklärt, dass in Deutschland Trinkgelder nicht einkommensteuerpflichtig seien. Die Lohnsteuer sei eine Steuer auf den Lohn, welcher vom Arbeitgeber ausgezahlt werde. Dies treffe auf Trinkgelder nicht zu, sodass es dogmatisch merkwürdig sei, warum Trinkgelder in Polen der Lohnsteuer unterliegen. *Prof. Seer* fragt, ob die Vollzugsfähigkeit des Rechts in Polen diskutiert werde, da in Deutschland die Besteuerung von Trinkgeldern gerade aus Vollzugsproblemen unterlassen worden sei. Durch die Regelung in Polen erübrige sich die Frage, ob sich die Steuerfreiheit aus Lenkungs- oder aus Vereinfachungsgründen ergebe.

2. Entstehung der Lohnsteuer

Mryka fährt fort und erläutert, dass die Lohnsteuer nicht mit Beginn des Arbeitsverhältnisses entstehe, sondern erst mit dem Zufluss des Arbeitslohns, d.h. mit wirtschaftlicher Bereicherung des Arbeitnehmers. In Deutschland handele es sich dabei um das Quellenprinzip, während in Polen das Kassenprinzip vorherrsche. Beide Prinzipien würden jedoch dieselbe Systematik umfassen. *Ortwald* meldet sich zu Wort und erklärt, dass es ein echtes Zuflussprinzip bei Einkünften aus nicht selbstständiger Arbeit nicht gebe, sondern dieses erst durch § 38 a EStG fingiert werde. *Mryka* knüpft hieran an und erklärt, dass dies in Polen anders geregelt sei, denn dort komme es aus Vereinfachungsgründen auf den Abbuchungstag beim Arbeitgeber an.

3. Höhe der Lohnsteuer

Für die Durchführung des Lohnsteuerabzugs würden in Deutschland die Arbeitnehmer auf Grundlage des § 38 b EStG in Steuerklassen unterteilt, um besondere Verhältnisse schon beim Lohnsteuerabzug berücksichtigen zu können. Diese würden durch das BZSt automatisiert fEST-Gelegt. In Polen bestünde jedoch kein Steuerklassensystem.

Prof. Seer führt an, dass die Steuerklassen das Ziel hätten, die Veranlagungsfälle möglichst klein zu halten. Dabei hätten die Arbeitnehmer eine gewisse Wahl, da sie zwischen verschiedenen Kombinationen wählen könnten.

In Polen erfolge die Berechnung der Lohnsteuer nach einem Zweistufentarif. Bis 120.000 PLN würden mit 12 % besteuert. Alles darüber unterliege einem Steuersatz von 32%. Der Familienstand und die Kinder würden im Rahmen von Freibeträgen berücksichtigt. *Prof. Seer* fragt, ob Ehegattenbesteuerung eine Einzelbesteuerung sei. *Mryka* erklärt jedoch, dass eine Zusammenveranlagung nicht vorgesehen sei. *Prof. Seer* meint, dass dann der Grundfreibetrag sehr hoch sein müsse, was für einen erhöhten Lebensstandard in Polen spreche.

4. Anmeldung der Lohnsteuer

In Deutschland sei die Anmeldung der Lohnsteuer das zentrale Bindeglied zwischen Arbeitgeber und Finanzverwaltung. In der Regel sei diese monatlich anzumelden. In Polen werde die

Lohnsteueranmeldung jedoch lediglich ein Mal jährlich mittels eines sog. PIT-4R-Formulars. Zahlen müsse man jedoch monatlich.

5. Veranlagung der Lohnsteuer

Ferner sei das Lohnsteuerverfahren als Abzugsverfahren ausgestaltet, sodass mit dem Einbehalt der Lohnsteuer die Einkommensteuer als abgegolten gelte. Das polnische System sei jedoch grundlegend anders, denn jeder Arbeitnehmer sei zu einer Steuererklärung verpflichtet, selbst wenn die Lohnsteuer bereits abgegolten sei. Sie stelle eine Art Selbstveranlagung dar. Der Arbeitnehmer berechne seine Steuer selbst und ziehe die vom Arbeitgeber einbehaltenen Beträge ab. Erst wenn die Steuerbehörde Abweichungen feststelle, ergehe ein Steuerbescheid. Der Steuerpflichtige werde dabei viel stärker in den Besteuerungsprozess einbezogen. Seine Erklärung ersetze den Steuerbescheid, sofern sie keine Abweichungen innehabe. Ein Teilnehmer fragt, ob das Finanzamt die Erklärung des Arbeitnehmers mit jener des Arbeitgebers vergleiche, was *Mryka* bejaht.

Prof. Seer wirft die Frage auf, ob – in Anlehnung an das deutsche Steuerrecht – über den Pauschbetrag hinaus tatsächlich angefallene Kosten als Werbungskosten zum Abzug zugelassen seien. *Mryka* entgegnet, dass es eine solche Regelung – ähnlich wie in § 9 EStG – im polnischen Einkommensteuerrecht gebe, ohne dass der Abzugspostenkatalog ähnlich lang sei. Ein Teilnehmer fragt, ob der Begriff der Erwerbsaufwendungen restriktiver ausgestaltet sei als im deutschen Steuerrecht, was *Mryka* bestätigt.

B. Zweiter Teil

I. Auskunftsmöglichkeiten des Arbeitgebers

1. Einordnung und Bedeutung der Auskunftsinstrumente

Nach der Pause fährt *Mryka* mit den Verfahren zur Haftungsentlastung des Arbeitgebers fort. In Deutschland existierten zwei Instrumente zur Klärung steuerlicher Unsicherheiten, dies sei zum einen die Lohnsteueranrufungsauskunft aus § 42e EStG und zum anderen die verbindliche Auskunft in § 89 Abs.2 AO für noch nicht verwirklichte Sachverhalte. In Polen fehle eine eigenständige Regelung für den Lohnsteuerabzug. Man nutze dort die sog. individuelle Auslegung, welche weniger der Haftungsentlastung, sondern primär der rechtmäßigen Selbstveranlagung diene. Die verbindliche Auskunft in Deutschland bilde hierzu das Pendant.

Eine tatsächliche Verständigung existiere in Polen jedoch nicht. *Mryka* sei im Rahmen ihrer Recherche auf das polnische Institut der sog. Sicherheitsmeinung gestoßen, durch welches Arbeitgeber gegen eine bestimmte Gebühr Schutz vor der Anwendung der Antiumgehungsklausel

erhalten könnten. Dieses Institut sei mit § 42 AO vergleichbar und diene der Investitionssicherheit. Antragsberechtigt seien hierbei nicht nur Arbeitgeber, sondern alle interessierten Personen.

2. Verfahren und Zuständigkeit

Die Zuständigkeit in Polen gestalte sich jedoch unterschiedlich. Während in Deutschland jedes Betriebsstättenfinanzamt zuständig sei, liege die Zuständigkeit in Polen beim Direktort der Nationalen Steuerinformation und sei dementsprechend zentral angelegt. Ferner könnten in Polen Arbeitnehmer und Arbeitgeber gemeinsam eine Auslegung beantragen, was in Deutschland bei der Lohnsteueranrufungsauskunft nicht notwendig sei, da sie automatisch Drittirkung entfalte.

Nach *Mryka* sei die polnische Zuständigkeitsregelung im Vergleich zum deutschen System übersichtlicher, da in Polen eine unterschiedliche Rechtsanwendung verhindert werde. *Prof. Seer* erläutert, dass das deutsche System zwar dem Föderalismus diene, jedoch die unterschiedliche Rechtsanwendung gerade fördere, sodass zumindest in Bezug auf die verbindliche Auskunft eine Zentralisierung eingeführt werden solle.

3. Kosten und Entscheidungsfristen

In Deutschland sei die Lohnsteueranrufungsauskunft gebührenfrei, während die verbindliche Auskunft abhängig vom Gegenstandswert sei. In Polen koste eine individuelle Auslegung 40 PLN. Interessant sei in diesem Zusammenhang das Fristerfordernis, welches in Deutschland für die Lohnsteueranrufungsauskunft nicht bestünde, bei der verbindlichen Auskunft jedoch sechs Monate betrage. In Polen bestünden eine Dreimonatsfrist und eine Zustimmungsfiktion bei Untätigkeit, welche sich zugunsten des Antragstellers auswirke. In Deutschland existiere eine solche lediglich im § 42 a VwVfG und in § 6a GewO jedoch nicht in Bezug auf das Steuerrecht.

Marquardsen fragt, wie diese Regelung in das polnische Recht eingeführt worden sei. In Deutschland sei § 42a VwVfG aufgrund der DienstleistungsRL in das Gesetz aufgenommen worden. *Mryka* erklärt, dass mit Schaffung des Instituts der individuellen Auslegung bereits die Rechtsfolge sowie die Zustimmungsfiktion mitgeregelt worden seien, ein Datum sei nicht bekannt. *Marquardsen* fragt zudem, ob es dadurch eine Art Flucht in die Ablehnung gebe, da eine solche Diskussion im Rahmen des deutschen Verwaltungsrechts existiere. Durch die bestehende Zustimmungsfiktion bei Untätigkeit, könne die Verwaltung dazu animiert werden, vorsichtshalber ablehnende Entscheidungen zu treffen. *Mryka* erklärt, dass es eine solche Debatte in Polen nicht geben könne, da es nachteilhaft sei, lediglich Ablehnungsentscheidungen zu

veröffentlichen. Für *Prof. Seer* sei die wichtigste Unterscheidung jedoch die Zentralisierung, sowie die Veröffentlichung der Entscheidungen.

4. Bindungswirkung und Vertrauensschutz

Was *Mryka* im Rahmen Ihrer Arbeit weniger zufriedengestellt habe, sei die Bindungswirkung. In Deutschland sei die Lohnsteueranrufungsauskunft ein Verwaltungsakt und entfalte Drittewirkung. Die verbindliche Auskunft hingegen entfalte keine Drittewirkung sei aber ebenso ein Verwaltungsakt. In Polen habe die individuelle Auslegung keine hoheitliche Bindung, wirke jedoch als faktisches Schutzinstrument. Der Arbeitgeber könne dadurch nicht in Haftung genommen werden. Eine Nachzahlung des Arbeitnehmers sei jedoch möglich.

Ein Teilnehmer meldet sich zu Wort und führt an, dass die Lohnsteueranrufungsauskunft in Deutschland darunter leide, dass ihre Bindung auf Personensteuerverfahren beschränkt sei, so dass in der Folge der gleiche Effekt eintrete. Vertrete nämlich das Wohnsitzfinanzamt eine andere Rechtsauslegung, bringe die Lohnsteueranrufungsauskunft auch für den Arbeitnehmer weniger Vorteile mit sich. *Prof. Seer* findet, es sei ideal, wenn sich die Drittewirkung einschließlich der persönlichen Veranlagung auf den Arbeitnehmer auswirke.

5. Korrektur und Änderbarkeit

Mryka führt sodann an, dass in Deutschland erteile Auskünfte nur unter engen Voraussetzungen korrigiert werden dürften, insbesondere wenn sie eine offensichtliche Unrichtigkeit enthalten würden und der Vertrauensschutz des Arbeitgebers ausreichend beachtet worden sei. In Polen könne die individuelle Auslegung jederzeit berichtigt oder widerrufen werden, selbst wenn der Antragsteller bereits gehandelt habe. Rechtssicherheit entstehe daher erst mit der tatsächlichen Anwendung und nicht mit dem Erlass der individuellen Auslegung, was nach *Mryka* ein strukturelles Defizit darstelle. Dies werde damit begründet, dass die Auslegung gesetzlich keine Bindungswirkung entfalte.

Die Entscheidungen würden zudem in einer Datenbank veröffentlicht, um Transparenz herzustellen. Dadurch entstünden Präzedenzfälle, da der Antragsteller die Möglichkeit habe ähnlich gelagerte aber anders entschiedene Fälle aus der Datenbank herunterzuladen und im eigenen Verfahren vorzulegen.

II. Haftung des Arbeitgebers

In Deutschland regele § 42 d EStG die Haftung des Arbeitgebers. In Polen sei diese jedoch dreiteilig gegliedert, da die polnische Haftung anders als in Deutschland verschuldensabhängig ausgestaltet sei. Bei Schwarzarbeit bestünde die Rückausnahme der verschuldensunabhängigen Haftung des Arbeitgebers, um eine Abschreckungswirkung herzustellen. *Prof. Seer* erläutert,

dass der Arbeitgeber in Deutschland bereits aufgrund seiner Stellung als Steuerschuldner hafte, sodass Verschulden keine Rolle spiele. Er fragt, ob dies in Polen anders ausgestaltet sei und seine Haftung erst greife, wenn er Pflichten verletzt habe. Der Begriff der Haftung könnte auch untechnisch gemeint sein, ohne dasselbe Verständnis zu hegen, dass diese das Einstehen einer Person für eine fremde Schuld meine. *Mryka* erklärt, dass lediglich die Haftung des Arbeitgebers verschuldensabhängig sei, jene des Arbeitnehmers in Bezug auf die Lohnsteuer jedoch verschuldensunabhängig ausgestaltet sei.

Ein Teilnehmer fragt, wie es sich auswirke, wenn der Arbeitgeber die Lohnsteuer nicht abführe, der Arbeitgeber den Lohn jedoch gar nicht erhalten habe und ob der Arbeitnehmer dann weiterhin für die Lohnsteuer hafte. *Ortwald* entgegnet jedoch, dass die Pflicht des Arbeitnehmers mit Einbehalt erfüllt sei, sodass sich diese Frage nicht stelle. *Mryka* betont, dass der Fiskus die Steuer dann nicht mehr beim Arbeitnehmer einholen könne, da die Schuld erloschen sei.

In Deutschland und Polen hafte der Arbeitgeber für die ordnungsgemäße Einbehaltung und Abführung der Lohnsteuer persönlich. Beide Systeme seien akzessorisch ausgestaltet, jedoch unterscheide sich der Umfang der Haftung, insbesondere aufgrund der zivilrechtlichen Güterstände.

In Polen siehe Art. 29 der polnischen Abgabenordnung vor, dass sich die Haftung auch auf das gemeinschaftliche Vermögen des Ehegatten erstrecke, wenn diese im gesetzlichen Güterstand der polnischen Gütergemeinschaft leben würden. Dies bedeute, dass das während der Ehe erworbene Vermögen beiden Ehegatten gemeinsam gehöre, sodass es sich um eine Art Errungenschaftsgemeinschaft handele. Dies bedeute, dass Steuerschulden des Arbeitgebers durch die unterlassene Lohnsteuerabführung auf das gemeinsame Ehevermögen übergehen und eine gemeinsame Mithaftung des Ehegatten hergestellt werde. Dogmatisch ähnele dieses Modell einer Regelung aus der DDR bis zum Jahre 1990, in welcher es ebenso eine Errungenschaftsgemeinschaft gegeben habe. Die DDR habe jedoch ein Vorbehaltsgut der Ehefrau vorgesehen, was es im polnischen Recht nicht gebe. Die dadurch erfolgte Schlechterstellung von Ehegatten werde in Polen verfassungsrechtlich jedoch nicht thematisiert. Ein Teilnehmer meldet sich zu Wort und erklärt, dass eine Schlechterstellung nur im Güterstand der Gütergemeinschaft eintrete, man jedoch auch andere Güterstände wählen könne. *Mryka* entgegnet, dass die Gütergemeinschaft zwar für Deutschland ein eher unübliches Modell darstelle, in Polen jedoch den Regelfall bilde.

III. Kontrollmaßnahmen gegenüber dem Arbeitgeber

1. Ziel und Systematik der Lohnsteuerprüfung

Wie in Deutschland sehe auch die polnische Steuerrechtsordnung Kontrollinstrumente vor, welche sich unter anderem im Instrument der Steuerkontrolle nach Art. 28 § 2 der polnischen Abgabenordnung wiederfänden. Sie verfolge den gleichen Zweck wie die deutsche Lohnsteuer-Außenprüfung und sei in Bezug auf die Zuständigkeit, den Umfang und den Gegenstand der Prüfung deckungsgleich. Der wesentliche Unterschied liege jedoch im Rechtsschutz gegen die formellen Erfordernisse der Prüfungsanordnung bzw. der Ermächtigung im polnischen Recht. Anders als in Deutschland könne diese nicht isoliert angefochten werden. Man könne lediglich das Endergebnis beanstanden. Auch in der formalen Durchführung bestünden Unterschiede. In Polen müsse die Prüfung innerhalb eines bestimmten Zeitraums abgeschlossen werden, ähnlich wie die individuelle Auslegung. Etwaige Verlängerungen seien stets zu begründen. Auch die Anwesenheit des Arbeitgebers sei gesetzlich vorgegeben. In Deutschland bestünden solche formalen Vorgaben nicht.

2. Mitwirkungspflichten und Rechtsfolgen

Die Mitwirkungspflichten der Arbeitgeber würden sich jedoch in beiden Ländern ähneln. Beide müssten auf Aufforderung Unterlagen, Daten und Erklärungen bereitstellen, dabei würden in Deutschland Pflichtverletzungen mit einem Verzögerungsgeld sanktioniert werden. Eine solche Möglichkeit sehe das polnische Recht jedoch nicht vor. Nach der Prüfung ergehe in Deutschland ein Prüfbericht, auf dessen Grundlage die Behörde die Bescheide erlasse. In Polen diene der Kontrollbericht jedoch primär der Selbstkorrektur durch den Arbeitgeber. Er habe die Möglichkeit seine Erklärungen innerhalb von sechs Monaten anzupassen, bevor ein formelles Verfahren eingeleitet werde.

IV. Entschädigungszahlung

1. Fehlende Entschädigung im deutschen Lohnsteuerverfahren

Der deutsche Gesetzgeber verpflichte Arbeitgeber, zentrale Aufgaben des Steuerstaats zu übernehmen, indem diese berechnen, einbehalten, abführen und die Lohnsteuer erklären müssten. Diese Aufgaben würden erheblichen Aufwand – sowohl administrativ als auch finanziell – bedeuten, jedoch vollständig ohne Entschädigung erfolgen. In der Literatur werde zunehmend hinterfragt, ob diese unentgeltliche Mitwirkung mit Art. 12 Abs. 1 GG (Berufsfreiheit), Art. 12 Abs. 2 GG (Verbot von Arbeitszwang), Art. 14 GG (Eigentumsgarantie) und Art. 3 GG (Gleichheitssatz) vereinbar sei. Auch ohne verfassungsgerichtliche Entscheidung zeige sich daher ein

strukturelles Ungleichgewicht: Der Arbeitgeber trage öffentliche Aufgaben ohne staatlichen Ausgleich.

2. Das polnische Modell: Entschädigung nach Art. 28 OrdPU

Das polnische Modell hingegen habe bereits mit Inkrafttreten der Abgabenordnung eine Entschädigungsregelung gesetzlich eingeführt. Nach Art. 28 der polnischen Abgabenordnung erhalte der Arbeitgeber eine pauschale Vergütung für die rechtzeitige Einbehaltung und Abführung der Lohnsteuer – in Höhe von 0,3% oder 0,6% des Steuerbetrags. Die Entschädigung werde direkt vom Steuerbetrag abgezogen, ohne gesondertes Verfahren. Das System sei schlank, automatisiert und effektiv, da kein zusätzlicher Verwaltungsaufwand und keine individuelle Prüfung stattfinde. Bei Pflichtverletzungen bestehe jedoch eine Rückzahlungspflicht. Das gewährleiste einen Missbrauchsschutz und Wahrung der Gleichbehandlung. *Prof. Seer* fragt, ob es Untersuchungen in Bezug auf die 0,3%-Regelung gebe. *Mryka* entgegnet, dass dies willkürlich geschehen sei, allerdings gebe es eine Diskussion über eine potenzielle Erhöhung des Betrags, wobei Beträge bis maximal 5% diskutiert werden würden.

Prof. Seer meint, dass aus deutscher Sicht eine Entschädigungszahlung verfassungsrechtlich nicht gerechtfertigt sei, der Fiskus das Verfahren für den Arbeitgeber jedoch so einfach wie möglich ausgestalten müsse.

C. Zusammenfassung

Mryka kommt zu dem Ergebnis, dass der deutsche Arbeitgeber als „verlängerter Arm des Fiskus“ ohne Entschädigung fungiere. Das Verfahren sei komplex und haftungsintensiv und mit zahlreichen Pflichten verbunden. Die verschuldensunabhängige Haftung (§ 42d EStG) berge ein hohes Risiko und obwohl es einen hohen Verwaltungsaufwand gebe, sei eine Vergütung gesetzlich nicht vorgesehen. Vielmehr sei das Verfahren geprägt von Bürokratie, Unsicherheit und Detailregulierung.

Prof. Seer bedankt sich bei Frau *Mryka* für den Vortrag und die Bereitschaft Fragen zu beantworten. Er erinnert dabei an die Worte Großfelds, welcher ein Apologet des Rechtsvergleichs gewesen sei. Dieser habe den Rechtsvergleich als ergänzende Methodik gesehen. Dies sei nicht ganz richtig, da es sich nicht um eine ergänzende Auslegung des deutschen Rechtssystems handle, allerdings meine er damit, dass man über den Tellerrand hinausschauen solle. Damit könne man das eigene System erst in Frage stellen, von anderen Systemen lernen und das eigene gegebenenfalls ausbauen.

Das 198. Bochumer Steuerseminar werde am 14.11.2025 stattfinden. Herr Konstantin Juckel, Wissenschaftlicher Mitarbeiter und Doktorand am Lehrstuhl für Steuerrecht, werde über die Verböserung in Verwaltungsstreitigkeiten vortragen. Damit schließt *Prof. Seer* das 197. Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden.