

## Risiken des Arbeitgebers in der Betriebsprüfung

Arbeitnehmerüberlassung, Mindestlohn, Scheinselbstständigkeit und der Zoll

Bearbeitet von  
Dr. Christian Zieglmeier, Stephan Rittweger

1. Auflage 2016. Buch. XXVI, 246 S. Kartoniert  
ISBN 978 3 406 70259 4  
Format (B x L): 14,1 x 22,4 cm

[Recht > Sozialrecht > Sozialrecht allgemein, Gesamtdarstellungen](#)

Zu [Inhalts-](#) und [Sachverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei

The logo for beck-shop.de features the text 'beck-shop.de' in a bold, red, sans-serif font. Above the 'i' in 'shop' are three red dots of varying sizes, arranged in a slight arc. Below the main text, the words 'DIE FACHBUCHHANDLUNG' are written in a smaller, red, all-caps, sans-serif font.

**beck-shop.de**  
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](http://beck-shop.de) ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

„ ... sonstige Verbindlichkeiten,  
davon aus Steuern,  
davon im Rahmen der sozialen Sicherheit“  
genannt. Für nicht abgeführte Sozialabgaben hat der Arbeitgeber daher grundsätzlich zum jeweiligen Bilanzstichtag eine Verbindlichkeit zu passivieren.<sup>317</sup>

<p><b>BFH</b> Urt. 16.2.1996 – I R 73/95</p>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Hinterzogene Lohnsteuer ist vom Arbeitgeber in dem Zeitpunkt zurückzustellen, in dem er mit seiner Haftungsanspruchnahme ernsthaft rechnen muss.</li> <li>2. Für nicht abgeführte Sozialabgaben hat der Arbeitgeber grundsätzlich zum jeweiligen Bilanzstichtag eine Verbindlichkeit zu passivieren.</li> <li>3. Für Zinsen auf hinterzogene Lohnsteuern kann der Arbeitgeber grundsätzlich keine Rückstellung bilden.</li> </ol>	<p><b>447</b></p>
--	---	-------------------

**a) Bankrott § 283 Abs. 1 Nr. 5 und 7 StGB**

§ 283 Abs. 1 Nr. 5 StGB wird verwirklicht, wenn Handelsbücher, die gesetzlich zu führen sind, nicht geführt werden (echtes Unterlassungsdelikt) oder so mangelhaft geführt bzw. manipuliert werden, dass die Übersicht über den Vermögensbestand des Arbeitgebers erschwert wird.<sup>318</sup> Mangelhaftigkeit der Buchführung liegt insbesondere bei Unvollständigkeit vor, also wenn gegen die Prinzipien der Wahrheit, Vollständigkeit, Zeitgerechtigkeit und Klarheit, präzisiert durch die Verkehrssitte verstoßen wird.

§ 283 Abs. 1 Nr. 7 StGB ist Spezialtatbestand zu Nr. 5 bei mangelhafter Bilanzierung bzw. unterlassene Aufstellung von Bilanz oder Inventar. Betroffen ist, wer zur Bilanz- und Inventaraufstellung verpflichtet ist.<sup>319</sup> Muss sich der Täter zur Erstellung einer Bilanz oder zu ihrer Vorbereitung der Hilfe eines Steuerberaters bedienen, entfällt eine Straftat wegen Verletzung der Bilanzierungspflicht, wenn der Täter die erforderlichen Kosten nicht aufbringen kann, da niemandem etwas Unmögliches abverlangt werden darf.<sup>320</sup>

<sup>317</sup> Ausführlich zu Rückstellungen für Sozialabgaben und hinterzogene Steuern Becker StBp 2008, 181 ff.

<sup>318</sup> Eine gesetzliche Pflicht zur Führung von Handelsbüchern ergibt sich aus §§ 238 ff. HGB und ergänzenden gesellschaftsrechtlichen Vorschriften, wie zB §§ 150, 152 AktG, 41 ff. GmbHG.

<sup>319</sup> Auch der (faktische) Geschäftsführer einer Limited nach englischem Recht ist nach AG Stuttgart Urt. v. 18.12.2007 – 105 Ls 153 Js 47778/05 tauglicher Täter eines Bankrottdelikts nach § 283 StGB (Nichterstellen einer Bilanz und Nichtabführung von Sozialversicherungsbeiträgen).

<sup>320</sup> BGH Beschl. v. 3.12.1991 – 1 StR 496/91. Weitere Hinweise hierzu bei Schöнке/Schröder/Schuster/Heine StGB § 283 Rn. 47a.

<b>450</b> <b>KG Berlin</b> Beschl. v. 9.2.2016 – (4) 121 Ss 231/15 (5/16)	Sowohl der Bankrott nach § 283 Abs. 1 Nr. 7b) StGB als auch die Verletzung der Buchführungspflicht gemäß § 283b Abs. 1 Nr. 3b) StGB sind echte Unterlassungsdelikte. Die Strafbarkeit nach den genannten Normen entfällt daher bei rechtlicher oder tatsächlicher Unmöglichkeit der Bilanzstellung. Eine solche Unmöglichkeit wird nach herrschender Meinung und der gefestigten obergerichtlichen Rechtsprechung insbesondere dann angenommen, wenn sich der Pflichtige zur Erstellung der Bilanz oder zu ihrer Vorbereitung der Hilfe eines Steuerberaters bedienen muss, die hierfür erforderlichen Mittel jedoch nicht aufbringen kann.
---	---

**451** Täuschungshandlungen sind nicht Tatbestandsvoraussetzung. Während § 283 StGB Tathandlungen in einer Krise sowie als objektive Bedingung der Strafbarkeit die Zahlungseinstellung oder Insolvenz (u. a.) voraussetzt, sind Verstöße außerhalb dieser Voraussetzungen bei der Verletzung Buchführungspflicht nicht erforderlich.<sup>321</sup>

**b) Verletzung der Buchführungspflicht § 283b StGB**

**452** § 283b StGB stellt die zu § 283 Abs. 1 Nr. 5, 7 StGB beschriebenen Bankrotthandlungen selbstständig unter Strafe. Die Begehung während einer wirtschaftlichen Krise ist hier allerdings nicht Voraussetzung. Diese Norm will bereits im Vorfeld der Krise eine ordentliche Buchführung erzwingen. Diese abstrakten Gefährungsdelikte bestehen, weil eine korrekte Rechnungslegung elementar für ein ordnungsgemäßes Wirtschaftsleben ist.<sup>322</sup> Dabei kann Strafbarkeit des Steuerberaters, der die Buchführungspflichten übernommen hat, gem. § 14 Abs. 2 StGB in Frage kommen.

**c) Insolvenzverschleppung § 15a InsO**

**453** Hat die Deutsche Rentenversicherung gegenüber dem Arbeitgeber einen Beitragsbescheid nach § 28p Abs. 1 SGB IV erlassen, muss der Arbeitgeber bzw. müssen die vertretungsberechtigten Organe zur Vermeidung von Strafbarkeit (Insolvenzverschleppung) prüfen, ob auf Grund der Höhe der Beitragsforderung ein Insolvenzantrag gem. § 15a InsO zu stellen ist.

**454** Bei Vereinen ist der Vorstand gemäß § 42 Abs. 2 S. 1 BGB bei Vorliegen von Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung verpflichtet, die Eröffnung des Insolvenzverfahrens zu beantragen. Wird der Eröffnungsantrag nicht unverzüglich gestellt,

<sup>321</sup> Im Einzelnen BeckOK StGB/Beukelmann StGB § 283 Rn. 5.

<sup>322</sup> Vgl. LG Potsdam Beschl. v. 17.9.2004 – 25 Qs 11/04 – Verletzung der Buchführungspflicht im Zusammenhang mit der Nichtabführung von Sozialversicherungsbeiträgen.

macht sich der Vorstand gegenüber den Gläubigern gemäß § 42 Abs. 2 S. 2 BGB schadensersatzpflichtig. Die einzelnen Vorstandsmitglieder haften, sofern Ihnen ein Verschulden zur Last fällt, als Gesamtschuldner.<sup>323</sup>

Ferner müssen die Organe über die Masseerhaltung und eine möglichst umgehende und vollständige Betriebsübergabe an den Insolvenzverwalter nachdenken.<sup>324</sup> Insolvenzverschleppung kann wegen der nicht rechtzeitigen Stellung eines Antrags auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens den Tatbestand des § 15a Abs. 4 Alt. 3 InsO erfüllen.<sup>325</sup> Wird gegen eine GmbH ein Insolvenzantrag gestellt, hat der Geschäftsführer über die rechtlichen, wirtschaftlichen und tatsächlichen Verhältnisse der von ihm vertretenen Gesellschaft einschließlich gegen Gesellschafter und ihn selbst gerichteter Ansprüche Auskunft zu erteilen. Er ist hingegen nicht verpflichtet, über seine eigenen Vermögensverhältnisse und die Realisierbarkeit etwaiger gegen ihn gerichteter Ansprüche Angaben zu machen.<sup>326</sup> **455**

**Praxishinweis:**

Fällt die Beitragsnachforderung dagegen in eine schon bestehende oder heraufziehende Krise des Unternehmens, ist bei allen nachfolgenden Handlungen das Worst-Case-Szenario in den Blick zu nehmen, dass im Falle einer nachfolgenden Insolvenz der Insolvenzverwalter verpflichtet sein kann, nach Ansatzpunkten zu suchen, massenhafte Ansprüche nach §§ 43, 64 GmbHG, § 15 InsO geltend zu machen, wie Olgemöller betont (SGB 2016, 11, 16). **456**

Eine Verurteilung führt nach § 6 Abs. 2 S. 2 Nr. 3a GmbHG<sup>327</sup> – trotz der missverständlichen Formulierung dieser Vorschrift – zu einer Inhabilität als Geschäftsführer einer GmbH.<sup>328</sup> Positive Kenntnis einer Insolvenzantragspflicht ist nicht erforderlich.<sup>329</sup> Auch das Ignorieren **457**

<sup>323</sup> Otto in: Stöber/Otto, Handbuch des Vereinsrechts, XI. Der Vorstand, seine Bildung und seine Tätigkeit Rn. 472.

<sup>324</sup> Knierim/Smok in: Dannecker/Knierim/Hagemeier, Insolvenzstrafrecht, a) Strafrechtliche Situationsanalyse Rn. 452.

<sup>325</sup> § 15a InsO ist Schutzgesetz iSd § 823 II BGB. Vgl. auch LG Oldenburg Urt. v. 7.2.2012 – 1 O 2774/11.

<sup>326</sup> BGH NZI 2015, 380 ff.

<sup>327</sup> Vgl. auch § 76 Abs. 3 AktG.

<sup>328</sup> OLG Celle Beschl. v. 29.8.2013 – 9 W 109/13, DB 2013, 2262.

<sup>329</sup> Häufig ist die Lage diffus und es sind schwierige arbeits-, sozial-, steuer- und insolvenzrechtliche Fragestellungen zu beantworten. Hier wird es nötig sein, den Mandanten über die konkrete Unternehmenssituation zu befragen. Eine Checkliste über die Befragung bzgl. der Unternehmenssituation, über die Beratung und Warnung der Organe findet man bei Knierim/Smok in: Dannecker/Knierim/Hagemeier, Insolvenzstrafrecht, a) Strafrechtliche Situationsanalyse Rn. 455.

der Unternehmenskrise kann zu einer zumindest fahrlässigen Bestrafung und damit zur Haftung wegen zu später Insolvenzantragstellung führen. Nach BGH Beschl. v. 23.7.2015<sup>330</sup> kann Zahlungsunfähigkeit iSd § 15a InsO auch durch sogenannte wirtschaftskriminalistische Beweisanzeichen belegt werden. Als solche kommen unter anderem in Betracht die ausdrückliche Erklärung, nicht zahlen zu können, das Ignorieren von Rechnungen und Mahnungen, gescheiterte Vollstreckungsversuche, Nichtzahlung von Löhnen und Gehältern oder der Sozialversicherungsabgaben. Nach der Rechtsprechung des OLG Dresden<sup>331</sup> ist unter Bezugnahme auf den BGH ein mit der allgemeinen steuerlichen Beratung einer Gesellschaft beauftragte Berater nicht verpflichtet, den Geschäftsführer auf eine mögliche Insolvenzreife und die ggf. bestehende Verpflichtung, einen Insolvenzantrag gemäß § 15a InsO zu stellen, hinzuweisen, da dies seine Verantwortlichkeit über den erteilten Auftrag hinaus erheblich erweitern würde. Auch aus der vertraglichen Nebenpflicht, den Mandanten vor Schaden zu bewahren, lasse sich nach dieser Rechtsprechung eine Prüfungs- und Hinweispflicht betreffend eine mögliche Insolvenzreife nicht ableiten. Zur Beraterhaftung vgl. → Rn. 590ff.

#### **4. Haftungsgefahren**

**458** Bei insolvenzantragspflichtigen Gesellschaften drohen zusätzlich folgende Sachverhalte<sup>332</sup>:

##### **a) Keine Zahlung an Gesellschafter**

**459** Ergibt erstmalig die Handelsbilanz einen nicht durch Eigenkapital einschließlich der Rücklagen gedeckten Fehlbetrag, dürfen ohne persönliche Rückzahlungsverpflichtung im Insolvenzfall keine „Zahlungen“ mehr an die Gesellschafter erfolgen (Haftungsgefahr wegen §§ 30, 31, 43 GmbHG).

##### **b) Zahlungen nach Insolvenzreife**

**460** Besteht eine Insolvenzantragspflicht dürfen nur noch Zahlungen geleistet werden, die einen sofortigen Zusammenbruch des Unternehmens verhindern und die auch ein sorgfältiger und ordentlicher Geschäftsmann unter Beachtung der sog Massesicherungsverpflichtung vorgenommen

---

<sup>330</sup> BGH Beschl. v. 23.7.2015 – 3 StR 518/14.

<sup>331</sup> OLG Dresden Teilurt. v. 18.12.2015 – 13 U 1963/13. Zur Berufspflichtverletzung des Steuerberaters durch Beihilfe zur Insolvenzverschleppung LG Stuttgart Kammer für Steuerberater- und Steuerbevollmächtigtensachen Urte. v. 16.7.2010 – 14 StL 3/10.

<sup>332</sup> Nach Ehlers BB 2013, 1539 ff.

hätte (Haftungsgefahr wegen §§ 64 GmbHG<sup>333</sup>, 130a HGB, 93 AktG, 99 GenG).<sup>334</sup>

Zur Ausnahme der Abführung der Arbeitnehmeranteile zur Sozialversicherung vgl. → Rn. 494. **461**

### **5. Anwaltshonorar bei „Insolvenzmandaten“**

Um das Anwaltshonorar im Insolvenzfall der Zahlungsunfähigkeit ab Beitragsnachforderung durch die DRV (vor Insolvenz) nicht zu gefährden, wird regelmäßig der Weg des § 142 InsO als Möglichkeit offenstehen. In der Krise kann ein Bargeschäft im Sinne dieser Regelung binnen 30 Tagen mit abgewickelter Leistung und Gegenleistung anfechtungsfest sein. **462**

## **II. Steuerrechtliche Auswirkungen**

Die nachträgliche Feststellung einer fehlerhaften Statusbeurteilung durch den Arbeitgeber im Rahmen einer sozialrechtlichen Betriebsprüfung hat auch eine steuerrechtliche Dimension. Umgekehrt wird in nicht seltenen Fällen Scheinselbständigkeit im Rahmen einer steuerrechtlichen Außenprüfung entdeckt.<sup>335</sup> Ein Abgleich der Lohn- und Finanzbuchhaltung lässt die typischen Problemfelder gleich ins Auge fallen.<sup>336</sup> **463**

### **1. Haftung für nicht abgeführte Lohnsteuer**

Die fehlerhafte Behandlung eines Beschäftigten als (Schein-)selbständigen hat zur Folge, dass die Grundsätze des Lohnsteuerabzugsverfahrens nicht beachtet werden. Das Finanzamt kann ausstehende Lohnsteuern einfordern. Dies ist bis zur Verjährungsgrenze möglich, § 47 AO. Die maßgebliche Verjährungsfrist (Festsetzungsfrist) beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist und beträgt im Regelfall vier Jahre, §§ 170 Abs. 1, 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO. Anders als im Beitragsrecht treffen die Belastungen sowohl den Scheinauftraggeber und als auch den Scheinselbständigen.<sup>337</sup> Der Arbeitnehmer ist gem. § 38 Abs. 2 EStG Schuldner der Lohnsteuer. Daneben haftet der Arbeitgeber **464**

---

<sup>333</sup> Zur Anwendbarkeit deutschen (Insolvenz-)rechts (§ 64 GmbHG) am Beispiel der Haftung des Direktors einer nach englischem oder walisischem Recht gegründeten Limited wegen Zahlungen nach Eintritt der Zahlungsunfähigkeit und Vereinbarkeit einer entsprechenden Klage vor einem deutschen Gericht mit Gemeinschaftsrecht vgl. EuGH NJW 2016, 223 ff.

<sup>334</sup> Zur Notwendigkeit einer grundlegenden Reform von § 64 GmbHG vgl. Bitter ZIP 2016, 6 ff.

<sup>335</sup> Körner ASR 2014, 57.

<sup>336</sup> Rittweger/Zieglmeier AnwBl. 2015, 660.

<sup>337</sup> Olgemöller SGB 2016, 11 (16).

gem. § 42d Abs. 1 Nr. 1 EStG dafür, dass die Lohnsteuer richtig einbehalten und abgeführt wird. Soweit die Arbeitgeberhaftung reicht, besteht gem. § 42d Abs. 3 S. 1 EStG eine gesamtschuldnerische Haftung von Arbeitnehmer und Arbeitgeber. Für den Arbeitgeber bedeutet dies, dass das Finanzamt bei der Aufdeckung von Scheinselbständigkeit von ihm die ganze Lohnsteuer fordern kann.<sup>338</sup> Der Arbeitnehmer ist allerdings aufgrund einer entsprechenden Ermessensreduzierung heranzuziehen, wenn es möglich ist, die Steuer ebenso schnell und einfach bei diesem beizutreiben wie es bei einer Heranziehung des Arbeitgebers der Fall wäre.<sup>339</sup>

- 465** Zu den Voraussetzungen eines möglichen Regressanspruchs des Arbeitgebers gegenüber dem Arbeitnehmer vgl. BFH Urt. v. 18.5.1972 – IV R 168/68 – und Seel NZS 2011, 532 (535).

## 2. Lohnsteuer auf Arbeitnehmeranteile („Steuer auf Beitrag“)

- 466** Entrichtet der Arbeitgeber den Gesamtsozialversicherungsbeitrag nach und kann er wegen § 28g SGB IV den Arbeitnehmeranteil nicht vom Beschäftigten-Entgelt abziehen, sind die Arbeitnehmeranteile der Lohnsteuer zu unterwerfen.<sup>340</sup>

<b>467</b>	<p><b>BFH</b> Urt. v. 13.9.2007 – VI R 54/03, BStBl. II 2008, 58</p>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Arbeitnehmeranteile zur Arbeitslosen-, Kranken- und Rentenversicherung (Gesamtsozialversicherung) sind auch steuerlich Gegenleistung für die Erbringung der Arbeitsleistung und damit Arbeitslohn.</li> <li>2. Bei Nachentrichtung hinterzogener Arbeitnehmeranteile zur Gesamtsozialversicherung führt die Nachzahlung als solche zum Zufluss eines zusätzlichen geldwerten Vorteils.</li> <li>3. Bei Vereinbarung sog. Schwarzlöhne kommt der Schutzfunktion der Verschiebung der Beitragslast gemäß § 28g SGB IV grundsätzlich kein Vorrang gegenüber dem objektiv bestehenden Zusammenhang der Nachentrichtung der Arbeitnehmeranteile mit dem Arbeitsverhältnis zu.</li> <li>4. Dem Lohnzufluss steht nicht entgegen, dass der Arbeitgeber beim Arbeitnehmer gemäß § 28g SGB IV keinen Rückgriff mehr nehmen kann.</li> </ol>
------------	--	--

<sup>338</sup> Vgl. hierzu Seel NZS 2011, 532 (535).

<sup>339</sup> Nach BFH Urt. v. 9.10.1992 – VI R 47/91 ist die Inanspruchnahme des Arbeitgebers als Haftungsschuldner nach § 42d EStG in der Regel ermessensfehlerhaft, wenn die Steuer beim Arbeitnehmer deshalb nicht nachgefordert werden kann, weil seine Veranlagung zur Einkommensteuer bestandskräftig ist und die für eine Änderung des Steuerbescheides nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO erforderlichen Voraussetzungen nicht vorliegen.

<sup>340</sup> BFH Urt. v. 13.9.2007 – VI R 54/03.

Eine Gewährung zusätzlichen Arbeitslohnes liegt dagegen nicht vor, wenn es der Arbeitgeber irrtümlich unterlässt, den Barlohn des Arbeitnehmers um den gesetzlichen Arbeitnehmeranteil zu kürzen und die Unmöglichkeit einer Rückbelastung wegen Eintritts der gesetzlichen Lastenverschiebung zum endgültigen Verbleiben des Vorteils beim Arbeitnehmer führt.<sup>341</sup> **468**

### 3. Haftung der Vertreter nach § 69 AO

Unter den zusätzlichen Voraussetzungen des § 69 AO kann das Finanzamt darüber hinaus auch die Vertreter und Verfügungsberechtigten im Sinne der §§ 34, 35 AO (zB GmbH-Geschäftsführer, die Mitglieder des Vorstands einer AG oder die Geschäftsführer von Personengesellschaften) gesamtschuldnerisch in Anspruch nehmen. Letztere haften hiernach jedoch nur, wenn sie die steuerlichen Pflichten des Arbeitgebers vorsätzlich oder grob fahrlässig verletzt haben und deshalb Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis nicht oder nicht rechtzeitig erfüllt worden sind.<sup>342</sup> **469**

### 4. Kein „Beitrag auf Beitrag“

Nach BSG Urt. v. 22.9.1988<sup>343</sup> ist demgegenüber kein Beitrag auf Beitrag zu entrichten. Auch bei illegaler Beschäftigung ist der Beitragsanteil des Arbeitnehmers, den der Arbeitgeber auf Grund von § 28e und § 28g SGB IV entrichtet, nicht auch noch zu verbeitragen. **470**

<p><b>BSG Urt. v. 22.9.1988 – 12 RK 36/86</b></p>	<p>1. Hat ein Arbeitgeber im Einvernehmen mit seinem Arbeitnehmer von dem ausgezahlten Lohn keine Beiträge und Steuern abgeführt und wird dieses später entdeckt, so hat der Arbeitgeber außer auf den gezahlten Lohn auch auf Steuern des Arbeitnehmers (Lohn- und Kirchensteuer) Beiträge zu entrichten, soweit er Steuern nachträglich endgültig übernommen hat.</p> <p>2. Hingegen ist nicht wie bei einer Nettolohnvereinbarung (§ 14 Abs. 2 SGB IV) zu verfahren, der Barlohn also nicht um die Beitragsanteile des Arbeitnehmers und die Steuern zu erhöhen und zu einem Bruttolohn „hochzurechnen“.</p>	<p><b>471</b></p>
---	---	-------------------

<sup>341</sup> BFH Urt. v. 29.10.1993 – VI R 4/87.

<sup>342</sup> Vgl. hierzu auch Reucker/Wagner BB 2016, 215 ff. zu den steuerstrafrechtlichen Risiken bei der Übernahme berufsbedingter Aufwendungen des Syndikusanwalts durch den Arbeitgeber.

<sup>343</sup> BSG Urt. v. 22.9.1988 – 12 RK 36/86.

**5. Ertragssteuerrecht: Beitragsnachforderungen sind als Verbindlichkeit zu bilanzieren**

472 Stellt sich zB auf Grund einer Betriebsprüfung heraus, dass der Arbeitgeber Sozialversicherungsbeiträge nachzuentrichten hat, hat der Bilanzierungspflichtige Steuerpflichtige zum jeweiligen Stichtag eine Verbindlichkeit zu bilanzieren.<sup>344</sup>

473	<b>BFH</b> Urt. v. 16.2.1996 – I R 73/95	<ol style="list-style-type: none"><li>1. Hinterzogene Lohnsteuer ist vom Arbeitgeber in dem Zeitpunkt zurückzustellen, in dem er mit seiner Haftungsanspruchnahme ernsthaft rechnen muss.</li><li>2. Für nicht abgeführte Sozialabgaben hat der Arbeitgeber grundsätzlich zum jeweiligen Bilanzstichtag eine Verbindlichkeit zu passivieren.</li><li>3. Für Zinsen auf hinterzogene Lohnsteuern kann der Arbeitgeber grundsätzlich keine Rückstellung bilden.</li></ol>
-----	--	---

**a) § 249 Abs. 1 S. 1 HGB iVm § 5 Abs. 1 S. 1 EStG**

474 Gemäß § 249 Abs. 1 S. 1 HGB sind u. a. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden.<sup>345</sup> Dieses Gebot stellt einen nach § 5 Abs. 1 S. 1 EStG auch steuerrechtlich zu beachtenden handelsrechtlichen Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung dar. Dies gilt nach ständiger Rechtsprechung des BFH auch für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen.<sup>346</sup> Allerdings kann die Rückstellung einer Verbindlichkeit ebenso wenig wie der betreffende Betriebsausgabenabzug über die steuerlichen Abzugsverbote und -grenzen hinausgehen; beide unterliegen den gleichen tatbestandlichen Beschränkungen. Hierbei ist insbesondere § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 8 EStG zu beachten:

475 **§ 4 Abs. 5 S. 1 EStG:** Die folgenden Betriebsausgaben dürfen den Gewinn nicht mindern:

...

Nr. 8. von einem Gericht oder einer Behörde im Geltungsbereich dieses Gesetzes oder von Organen der Europäischen Union festgesetzte Geldbußen, Ordnungsgelder und Verwarnungsgelder. Dasselbe gilt für Leistungen zur Erfüllung von Auflagen oder Weisungen, die in einem berufsgerichtlichen Verfahren erteilt werden, soweit die Auflagen oder Weisungen nicht lediglich der Wiedergutmachung des durch die Tat verursachten Schadens dienen. Die Rückzahlung von Ausgaben im Sinne der Sätze 1 und 2 darf den Gewinn nicht erhöhen. Das Abzugsverbot für Geld-

<sup>344</sup> Vgl. hierzu auch Rittweger NZA 2016, 338 (339).

<sup>345</sup> Zur Bilanzierung von Steuernachzahlungen nach einer Betriebsprüfung vgl. zB OFD Nordrhein-Westfalen, Kurzinformation Einkommensteuer vom 18.8.2014 (Nr. 31/2014) und BFH Urt. v. 22.8.2012 – X R 23/10.

<sup>346</sup> Näher hierzu BFH Urt. v. 17.10.2013 – IV R 7/11, BFHE 243, 256; zur Passivierung nicht abgeführter Sozialabgaben BFH Urt. v. 16.2.1996 – II R 73/95, DStR 1996, 955.