

Besonderheiten der Nettolohnabrechnung



1. Einführung

Der Grundsatz ist: Der Arbeitgeber schuldet dem Arbeitnehmer den Brutto-Lohn, von dem er dann die Abzüge (Lohnsteuer, Sozialversicherung) richtig im Sinne der gesetzlichen Vorschriften berechnet, einbehält, an die zuständigen Stellen vollständig und pünktlich überweist, um dem Arbeitnehmer dann zum vereinbarten Zeitpunkt den verbliebenen „Rest“ seines Entgelts, den Netto-Lohn, auszubezahlen.

Eine Ausnahme ist die „Netto-Lohnvereinbarung“: Hier vereinbaren Arbeitnehmer und Arbeitgeber, dass der Teil der Abzüge, die „normalerweise“ vom Arbeitnehmer getragen werden, also Lohnsteuer und Arbeitnehmeranteile zur Sozialversicherung, vom Arbeitgeber übernommen werden. Eine Netto-Lohnvereinbarung ist zulässig. Sie muss aber ausdrücklich – und wegen des Nachweises am besten schriftlich – vereinbart werden (Bundesfinanzhof vom 25.10.2013 – VI B 144/12).

Hinweis:

Das Arbeitsrecht unterscheidet zwischen dem „originären“, dem echten, und dem „abgeleiteten“, dem unechten Netto-Lohn (Bundesarbeitsgericht vom 06.07.1970 – 5 AZR 523/69). Eine echte Netto-Lohnvereinbarung liegt demzufolge vor, wenn sich der Arbeitgeber verpflichtet, mögliche Änderungen der Lohnsteuer oder der Sozialversicherung zu tragen. Im Fall der echten Netto-Lohnvereinbarung bleibt also die Entgeltauszahlung konstant. Bei der unechten Netto-Lohnvereinbarung dagegen variiert der Netto-Lohn, da hier nur das Netto-Entgelt zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bestimmt wird und Abgabenänderungen während der Arbeitsvertragslaufzeit auf den ausgezahlten Netto-Lohn umgelegt werden.

Die rechtlichen und steuerlichen Grundlagen für Netto-Lohnvereinbarungen finden sich in § 14 Abs. 2 des Vierten Sozialgesetzbuchs (SGB IV) sowie in Richtlinie (R) 39b.9 Lohnsteuer-Richtlinien (LStR) und dem Hinweis (H) 39b.9 Lohnsteuerhinweise (LStH).

Wichtig:

Ob eine Netto-Lohnvereinbarung wirksam getroffen wurde oder nicht, muss immer der Arbeitnehmer beweisen. Wurde im Arbeitsvertrag keine ausdrückliche Regelung vereinbart, muss der Arbeitgeber im Zweifelsfall von einer Brutto-Lohnvereinbarung ausgehen. Unter Umständen so lange, bis das Gericht – in diesen Fällen das Arbeitsgericht – das Gegenteil feststellt. Steuerschuldner bei der Netto-Lohnvereinbarung bleibt aber der Arbeitnehmer. Wurde Lohnsteuer zu Unrecht einbehalten und abgeführt, steht ein etwaiger Erstattungsanspruch in aller Regel dem Arbeitnehmer zu (Bundesfinanzhof vom 19.12.1960 – VI 92/60 U).

Besonderheiten der Nettolohnabrechnung



Während es für Arbeitnehmer sinnvoll und angenehm sein kann, immer genau zu wissen, wie viel Geld „auf dem Konto landet“, sind Netto-Lohnvereinbarungen für Arbeitgeber durchaus zwiespältig, denn er allein trägt das Risiko der zukünftigen Änderungen sowohl in steuerlicher als auch in sozialversicherungsrechtlicher Sicht. Außerdem sind Netto-Lohnvereinbarungen arbeitsintensiv in der Entgeltabrechnung.

Eine Netto-Lohnvereinbarung bindet den Arbeitgeber auch dann, wenn sich die Steuerklasse und die daraus resultierende Steuerlast des Arbeitnehmers, z. B. durch Heirat oder Getrenntleben, ändern (Arbeitsgericht Düsseldorf vom 24.09.2010 – 10 Ca 2697/10). Denn mit seiner Zustimmung zu einer Netto-Lohnvereinbarung übernimmt der Arbeitgeber auch das Risiko zukünftiger Änderungen bei der Steuer und der Sozialversicherung, wobei bei letzterer nicht nur die gesetzlichen Beiträge miterfasst werden. Vielmehr ist eine Netto-Lohnvereinbarung regelmäßig so zu verstehen, dass der Arbeitgeber den Lohn nach Abzug sämtlicher – also auch der freiwilligen – Sozialversicherungsbeiträge und Steuern auszahlen muss. Der Arbeitgeber ist also nicht berechtigt, die Beiträge für die freiwillige Versicherung auf den Arbeitnehmer abzuwälzen (Bundesarbeitsgericht vom 26.08.2009 - 5 AZR 616/08).

Die Folge einer Netto-Lohnvereinbarung ist, dass – aus Sicht des Arbeitnehmers – der Arbeitgeber mit der Auszahlung des Netto-Lohns die Lohnsteuer vorschriftsmäßig einbehalten hat (§ 42d Abs. 3 Satz 4 Nr. 1 EStG). Die Lohnsteuer gilt auch dann als entrichtet, wenn sie nicht abgeführt wurde (Bundesfinanzhof vom 25.10.2013 – VI B 144/12). Ausnahme: Der Arbeitnehmer wusste, dass der Arbeitgeber die Lohnsteuer nicht vorschriftsmäßig angemeldet hat (§ 42d Abs. 3 Satz 4 Nr. 2 EStG).

Wichtig:

Führt der Arbeitgeber eine Pauschalbesteuerung des Arbeitslohns, beispielsweise für einen Minijob, durch, dann ist dies keine Netto-Lohnvereinbarung.

2. Der Errechnung des Brutto-Lohns

Wurde ohne nähere Erläuterung die Zahlung eines bestimmten Netto-Lohns vereinbart, so ist im Zweifel davon auszugehen, dass die die Höhe der Abzüge beeinflussenden persönlichen Verhältnisse des Arbeitnehmers mit Grundlage für die Bemessung des Netto-Lohns waren.

Während im Normalfall ausgehend vom Brutto-Lohn die Abzüge berechnet werden, ist bei einer Netto-Lohnvereinbarung eine retrograde Berechnung vom Netto- zum Brutto-Lohn notwendig. Der Arbeitgeber muss also dem Netto-Lohn, die auf den – erst zu errechnenden – Brutto-Lohn anfallende Lohnsteuer, den Solidaritätszuschlag, die Kirchensteuer und den Arbeitnehmeranteil am Gesamt-Sozialversicherungsbeitrag hinzurechnen. Des Weiteren sind beim Lohnsteuerabzug ein zu berücksichtigender Freibetrag, die Freibeträge für Versorgungsbezüge, der Altersentlastungsbeitrag und ein Hinzurechnungsbetrag beim Brutto-Arbeitslohn zu berücksichtigen.

Besonderheiten der Nettolohnabrechnung



Das Hochrechnen des Brutto-Lohns geschieht durch „Abtasten“, einer Art „Schattenrechnung“ mit mehreren Variablen. Immerhin aber darf dann, wenn mehrere Brutto-Arbeitslöhne zum gewünschten Netto-Lohn führen, der niedrigste Brutto-Arbeitslohn zugrunde gelegt werden.

3. Entgeltbestandteile

Die vom Arbeitgeber übernommene Lohnsteuer und die übernommenen Arbeitnehmerbeiträge zur Sozialversicherung zählen als steuer- und sozialversicherungspflichtige Entgeltbestandteile.

Durch die Netto-Lohnvereinbarung wird der Erstattungsanspruch des Arbeitnehmers gegenüber dem Finanzamt nicht beeinflusst. Es kann aber von vornherein die Abtretung des Erstattungsanspruchs durch den Arbeitnehmer an den Arbeitgeber vereinbart werden. In diesem Fall stellt die vom Arbeitgeber übernommene Lohnsteuer auch dann Arbeitslohn dar, wenn die von ihm berechnete Lohnsteuer höher ist als die Einkommensteuer, die später festgesetzt wird (Bundesfinanzhof vom 22.06.1990 – VI R 162/86).

Leistet der Arbeitgeber bei einer Netto-Lohnvereinbarung für den Arbeitnehmer eine Einkommensteuernachzahlung für einen vorangegangenen Veranlagungszeitraum, wendet er dem Arbeitnehmer Arbeitslohn zu, der dem Arbeitnehmer als sonstiger Bezug im Zeitpunkt der Zahlung zufließt. Der in der Tilgung der persönlichen Einkommensteuerschuld des Arbeitnehmers durch den Arbeitgeber liegende Vorteil unterliegt der Einkommensteuer. Er ist deshalb auf einen Brutto-Betrag hochzurechnen.

Übernimmt der Arbeitgeber für seinen Arbeitnehmer Steuerberatungskosten für die Erstellung von dessen Einkommensteuererklärungen, gehört diese Übernahme mit zu dem steuerpflichtigen Entgelt (Bundesfinanzhof vom 21.01.2010 – VI R 2/08).

4. Abzug von Freibeträgen

Wenn die Voraussetzungen für die jeweiligen Freibeträge, wie beispielsweise der für Versorgungsbezüge oder der Altersentlastungsbetrag, vorliegen, können diese zur Vereinfachung der Berechnung anteilig vom ermittelten Nettojahresarbeitslohn abgezogen werden. Des Weiteren ist ein Freibetrag, der als Lohnsteuerabzugsmerkmal gebildet wurde, ebenfalls von dem Netto-Lohn abzuziehen, bevor der Brutto-Betrag errechnet wird. Das Gleiche gilt für einen möglichen Hinzurechnungsbetrag, der eingetragen ist.

Wichtig:

Bei mehreren Arbeitsverhältnissen des Arbeitnehmers sollte der Arbeitgeber die Steuerabzüge, die auf einen möglichen Hinzurechnungsbetrag entfallen, grundsätzlich von der Netto-Lohnvereinbarung ausschließen. Tut er dies nicht, muss er auch die Steuern für das zweite (und jedes weitere) Arbeitsverhältnis übernehmen.

Besonderheiten der Nettolohnabrechnung



5. Lohnsteuerberechnung bei sonstigen Bezügen

Auch für sonstige Bezüge, die netto gezahlt werden, wie beispielsweise Gratifikationen, muss die darauf entfallende Lohnsteuer ermittelt werden. Bei der Berechnung des Brutto-Betrages sind aber einige Besonderheiten zu beachten:

- Der maßgebende Jahresarbeitslohn ist zu ermitteln. Dazu müssen neben dem voraussichtlichen laufenden Jahresarbeitslohn auch frühere, netto gezahlte sonstige Bezüge mit den entsprechenden Brutto-Beträgen angesetzt werden.
- Wenn der Arbeitgeber auch den Solidaritätszuschlag, die Kirchensteuer und gegebenenfalls den Arbeitnehmeranteil am Gesamt-Sozialversicherungsbeitrag, die auf den sonstigen Bezug entfallen, übernimmt, müssen diese Übernahmen bei der Ermittlung des Brutto-Betrages berücksichtigt werden.
- Im Lohnkonto und in den Lohnsteuerbescheinigungen sind bei Nettolohnzahlungen immer die Brutto-Arbeitslöhne anzugeben.

Wichtig:

Bei der Berechnung der Lohnsteuer für einen sonstigen Bezug, der einem (ehemaligen) Arbeitnehmer nach einem Wechsel von der unbeschränkten in die beschränkte Steuerpflicht in diesem Kalenderjahr zufließt, ist der während der Zeit der unbeschränkten Steuerpflicht gezahlte Arbeitslohn im Jahresarbeitslohn zu berücksichtigen (Bundesfinanzhof vom 25.08.2009 – I R 33/08).

6. Maschinelle Abrechnung oder manuelle Hochrechnung durch Annäherungen

Durch eine entsprechende Software wird das Hochrechnen von Netto- auf den Brutto-Lohn nach den jeweiligen Stammdaten (Steuerklasse des Arbeitnehmers, Kirchensteuermerkmal, Kinderfreibeträge, ...) deutlich einfacher.

In Fällen manueller Lohnabrechnungen wird der Brutto-Arbeitslohn anhand der Lohnsteuertabelle berechnet. Dieser Vorgang wird solange wiederholt, bis sich nach Kürzung um die übernommenen Abzugsbeträge der gewünschte Netto-Betrag ergibt. Dieses „Abtastverfahren“ ist in aller Regel mühsam, weil zeitaufwendig. Hier ist vor allem zu beachten, dass dann, wenn sich die die Lohnsteuer bei der manuellen Berechnung anhand von Lohnsteuertabellen von der maschinellen Lohnsteuerabrechnung unterscheidet, die manuelle Berechnung nur dann anerkannt wird, wenn die Abweichung geringfügig ist (§ 51 Abs. 4 Nr. 1a EStG). Ansonsten wird sie verworfen.

Wichtig:

Der Arbeitgeber muss im Lohnkonto und in den Lohnsteuerbescheinigungen die jeweiligen Brutto-Arbeitslöhne – am besten inklusive des Rechen- und Ermittlungswegs – angeben. Auch in den Meldungen zur Sozialversicherung und im Beitragsnachweis ist der Brutto-Lohn anzugeben.

Besonderheiten der Nettolohnabrechnung



7. Ausländischer Arbeitgeber

Erklärt sich ein ausländischer Arbeitgeber, der nicht zum Lohnsteuerabzug verpflichtet ist, gegenüber seinen Arbeitnehmern (= die im Geltungsbereich des deutschen Einkommensteuergesetzes beschäftigten unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmer) bereit, die auf den Lohn entfallende Einkommensteuer zu übernehmen, rechtfertigt diese Verpflichtung allein noch nicht, eine Netto-Lohnvereinbarung anzunehmen und den ausgezahlten Lohn bei der Einkommensteuerveranlagung des Arbeitnehmers auf einen Brutto-Betrag hochzurechnen.

Bei einer Netto-Lohnvereinbarung hat der Arbeitgeber aus der Sicht des Arbeitnehmers mit der Auszahlung des Netto-Lohns den Brutto-Arbeitslohn „vorschriftsmäßig gekürzt“. Der Arbeitnehmer ist von seiner Steuerschuld befreit. Diese Befreiung kann aber nur dann wirken, wenn der Arbeitgeber überhaupt zur Einbehaltung und Abführung der Lohnsteuer an das Finanzamt verpflichtet ist. Besteht diese Verpflichtung nicht, kann von vornherein mit der Auszahlung des „Netto-Lohns“ aus Sicht des Arbeitnehmers der Brutto-Lohn nicht vorschriftsmäßig gekürzt sein. Dies hat zur Folge, dass der ausgezahlte Lohn nicht auf einen Brutto-Betrag hochgerechnet werden darf, weil in Höhe irgendwelcher Abzugsbeträge noch kein Lohn zugeflossen sein kann. Die Wirkungen der Netto-Lohnvereinbarung können daher nur eintreten, wenn die Vereinbarung mit einem lohnsteuerabzugsverpflichteten Arbeitgeber vereinbart worden ist.

© 2018 Alle Rechte, insbesondere das Verlagsrecht, allein beim Herausgeber DATEV eG, 90329 Nürnberg (Verlag).

Die Inhalte wurden mit größter Sorgfalt erstellt, erheben keinen Anspruch auf eine vollständige Darstellung und ersetzen nicht die Prüfung und Beratung im Einzelfall.

Die enthaltenen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Mit Ausnahme der gesetzlich oder vertraglich zugelassenen Fälle ist eine Verwertung ohne Einwilligung der DATEV eG unzulässig.

Eine Weitergabe an Dritte ist nicht erlaubt. Aus urheberrechtlichen Gründen ist eine Veröffentlichung z. B. in sozialen Netzwerken oder auf Internet-Homepages nicht gestattet.

Im Übrigen gelten die Geschäftsbedingungen der DATEV.

Angaben ohne Gewähr

Bild: © THOMAS MALYSKA/fotolia.com

Stand: April 2018

E-Mail: literatur@service.datev.de