

30.08.89

Fz - AS - In - Wi

Allgemeine Verwaltungsvorschrift

der Bundesregierung

Allgemeine Verwaltungsvorschrift zum Steuerabzug vom Arbeitslohn (Lohnsteuer-Richtlinien 1990 - LStR 1990 -)

A. Zielsetzung

Umsetzung der Koalitionsvereinbarungen zur Steuerreform im Bereich der Arbeitnehmerbesteuerung.

Anpassung der Lohnsteuer-Richtlinien an die Entwicklung des Einkommensteuerrechts, insbesondere an die durch das Steuerreformgesetz 1990 geschaffene Rechtslage.

Übersichtliche, verständliche, verbindliche und praxisgerechte Regelungen zur Anwendung der für die Besteuerung der Arbeitnehmer maßgebenden Vorschriften des Einkommensteuergesetzes.

B. Lösung

Vollständige Neufassung und Neugliederung der Lohnsteuer-Richtlinien mit folgenden wichtigen Änderungen:

- Umfassende Regelungen zur Begrenzung der Steuerfreiheit von Zuschlägen für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit (Abschnitt 30)
- Wegfall des Essenfreibetrags von 1,50 DM und Zulassung einer Durchschnittsbewertung bei Kantinenmahlzeiten (Abschnitt 31 Abs. 6)

- Anhebung des Regelsatzes für die private Nutzung eines Firmenwagens von bisher 20 bis 25 v.H. auf 30 bis 35 v.H. (Abschnitt 31 Abs. 7 Nr. 3)
- Anhebung des Regel-Zinssatzes für Arbeitgeber-Darlehen von 4 auf 5,5 v.H. (Abschnitt 31 Abs. 8)
- Abgrenzung der durch den Rabatt-Freibetrag begünstigten Waren und Dienstleistungen (Abschnitt 32) mit Aufzeichnungs-erleichterungen (Abschnitt 130 Abs. 3)
- systematische Ordnung und Vereinfachung der steuerlichen Reisekostenregelungen (Abschnitte 37 bis 40), insbesondere:
 - Einordnung der Fahrttätigkeit und der Einsatzwechsel-tätigkeit in den Reisekostenbereich (Abschnitt 37 Abs. 5 und 6)
 - Vereinheitlichung der Entfernungsvoraussetzungen für die Annahme einer Dienstreise und für die dienstreisegleiche Anerkennung von Fahrtkosten bei einer Einsatzwechsel-tätigkeit von 15 bzw. 30 km auf 20 km (Abschnitt 37 Abs. 3 und Abschnitt 38 Abs. 5)
 - Wegfall der Begrenzung auf 6 DM beim Ansatz der Haus-haltersersparnis (Abschnitt 39 Abs. 1)
 - Wegfall der Lohngruppenstaffelung für die Anerkennung von Verpflegungsmehraufwendungen bei Dienstreisen (Abschnitt 39 Abs. 2)
 - Festlegung der Mindestabwesenheitsdauer für die pauschale Anerkennung von Verpflegungsmehraufwendungen bei einer Dienstreise, einem Dienstgang einer Fahrttätigkeit und einer Einsatzwechseltätigkeit von 5, 6 und 10 Stunden auf einheitlich 6 Stunden (Abschnitt 39 Abs. 2, 5, 6 und 7)

Vereinheitlichung des Pauschbetrags für Verpflegungsmehraufwendungen bei einer Dienstreise, einer Fahrtätigkeit und einer Einsatzwechseltätigkeit mit einer Abwesenheitsdauer von mehr als 6 Stunden von 3 DM, 8 DM und 5 DM auf 8 DM (Abschnitt 39 Abs. 5, 6 und 7)

- begriffliche Einbeziehung der sog. unechten doppelten Haushaltsführung in den Bereich der doppelten Haushaltsführung (Abschnitt 43 Abs. 5)

- Absenkung der Werbungskosten-Pauschsätze für bestimmte Berufsgruppen (Abschnitt 47)

- Einbeziehung der nicht ausdrücklich steuerfrei gestellten Werbungskosten-Ersatzleistungen in den zu versteuernden Arbeitslohn; dies gilt im einzelnen für

pauschale Fehlgeldentschädigungen (Abschnitt 70 Abs. 2 Nr. 11)

den Ersatz von Kontoführungsgebühren (Abschnitt 70 Abs. 2 Nr. 13)

den Fahrtkosten-Ersatz für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Abschnitt 70 Abs. 2 Nr. 14)

Verpflegungskostenzuschüsse bei längerer berufsbedingter Abwesenheit von der Wohnung, soweit die Aufwendungen nicht zu den Reisekosten gehören (Abschnitt 70 Abs. 2 Nr. 15)

- Klarstellung, daß Fort- oder Weiterbildungsleistungen des Arbeitgebers regelmäßig keinen Arbeitslohn darstellen (Abschnitt 74)
- Anpassung der Berechnung der Lohnsteuer-Pauschalierungsgrenzen bei Arbeitslohnzahlungen an Teilzeitbeschäftigte an die neueste BFH-Rechtsprechung (Abschnitt 128)

C. Alternativen

keine

D. Kosten

Die geänderten Verwaltungsvorschriften führen nach dem Entstehungsjahr 1990 insgesamt zu Steuermehreinnahmen von rund 870 Mio DM (Bund 370 Mio DM, Länder 379 Mio DM, Gemeinden 121 Mio DM). Es handelt sich im wesentlichen um die finanziellen Auswirkungen von Maßnahmen im Rahmen der Steuerreform 1990, nicht aber um zusätzliche Steuermehreinnahmen.

Auswirkungen auf die Einzelpreise sind nur in einzelnen Fällen, namentlich durch die Aufhebung des Essenfreibetrags bei Kantinenmahlzeiten zu erwarten. Diese lassen sich im einzelnen nicht quantifizieren, weil nicht voraussehbar ist, ob Preisanpassungen bis zu den anteiligen amtlichen Sachbezugswerten durchgeführt werden. Insgesamt dürften diese Preisanpassungen angesichts der niedrigen Sachbezugswerte jedoch gering sein, so daß Auswirkungen auf das Verbraucherpreisniveau nicht zu erwarten sind. Im übrigen sind von den in den Lohnsteuer-Richtlinien enthaltenen Regelungen keine preislichen Auswirkungen zu erwarten.

Bundesrat

Drucksache 450/89

30.08.89

Fz - AS - In - Wi

Allgemeine Verwaltungsvorschrift

der Bundesregierung

Allgemeine Verwaltungsvorschrift zum Steuerabzug vom Arbeitslohn
(Lohnsteuer-Richtlinien 1990 - LStR 1990 -)

Bundesrepublik Deutschland
Der Bundeskanzler
121 (43) - 522 00 - Lo 33/89

Bonn, den 30. August 1989

An den
Präsidenten des Bundesrates

Hiermit übersende ich die von der Bundesregierung beschlossene

Allgemeine Verwaltungsvorschrift zum
Steuerabzug vom Arbeitslohn (Lohnsteuer-
Richtlinien 1990 - LStR 1990 -)

mit Vorblatt.

Ich bitte, die Zustimmung des Bundesrates aufgrund des Artikels 108 Absatz 7 des Grundgesetzes herbeizuführen.

Federführend ist der Bundesminister der Finanzen.

Y. J. J. J.

Allgemeine Verwaltungsvorschrift
zum Steuerabzug vom Arbeitslohn
(Lohnsteuer-Richtlinien 1990 - LStR 1990 -)

Vom 1989

Nach Artikel 108 Abs. 7 des Grundgesetzes wird folgende allgemeine Verwaltungsvorschrift erlassen:

Artikel 1
Lohnsteuer-Richtlinien 1990
- LStR 1990 -

Inhaltsverzeichnis

Einleitung

1. Steuerpflicht
2. Ermittlung des zu versteuernden Einkommens
3. Ermittlung der festzusetzenden Einkommensteuer
4. Leistungen nach dem Arbeitsförderungsgesetz (§ 3 Nr. 2 EStG)
5. Kapitalabfindungen auf Grund der Beamten-(Pensions-)gesetze (§ 3 Nr. 3 EStG)
6. Überlassung von Dienstkleidung und andere Leistungen an bestimmte Angehörige des öffentlichen Dienstes (§ 3 Nr. 4 EStG)
7. Geld- und Sachbezüge an Wehrpflichtige und Zivildienstleistende (§ 3 Nr. 5 EStG)
8. Gesetzliche Bezüge der Wehr- und Zivildienstbeschädigten, Kriegsbeschädigten, ihrer Hinterbliebenen und ihnen gleichgestellten Personen (§ 3 Nr. 6 EStG)
9. Abfindungen wegen Auflösung des Dienstverhältnisses (§ 3 Nr. 9 EStG)

10. Übergangsgelder, Übergangsbeihilfen (§ 3 Nr. 10 EStG)
11. Beihilfen und Unterstützungen, die wegen Hilfsbedürftigkeit gewährt werden (§ 3 Nr. 11 EStG)
12. Beihilfen aus öffentlichen Mitteln für Zwecke der Erziehung, Ausbildung, Forschung, Wissenschaft oder Kunst (§ 3 Nr. 11 und 44 EStG)
13. Aufwandsentschädigungen aus öffentlichen Kassen (§ 3 Nr. 12 EStG)
14. Reisekostenvergütungen, Umzugskostenvergütungen und Trennungsgelder aus öffentlichen Kassen (§ 3 Nr. 13 EStG)
15. Heiratsbeihilfen und Geburtsbeihilfen (§ 3 Nr. 15 EStG)
16. Erstattung von Reisekosten, Umzugskosten und Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung außerhalb des öffentlichen Dienstes (§ 3 Nr. 16 EStG)
17. Aufwandsentschädigungen für nebenberufliche Tätigkeiten (§ 3 Nr. 26 EStG)
18. Leistungen nach dem Altersteilzeitgesetz (§ 3 Nr. 28 EStG)
19. Werkzeuggeld (§ 3 Nr. 30 EStG)
20. Überlassung typischer Berufskleidung (§ 3 Nr. 31 EStG)
21. Sammelbeförderung von Arbeitnehmern zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (§ 3 Nr. 32 EStG)
22. Durchlaufende Gelder, Auslagenersatz (§ 3 Nr. 50 EStG)
23. Jubiläumszuwendungen (§ 3 Nr. 52 EStG, § 3 LStDV)
24. Zukunftssicherungsleistungen (§ 3 Nr. 62 EStG, § 2 Abs. 3 Nr. 2 LStDV)
25. Einkünfte aus der Deutschen Demokratischen Republik oder Berlin (Ost) (§ 3 Nr. 63 EStG)
26. Kaufkraftausgleich (§ 3 Nr. 64 EStG)

27. Insolvenzversicherung (§ 3 Nr. 65 EStG)
28. Zinersparnisse und Zinszuschüsse (§ 3 Nr. 68 EStG 1987, § 52 EStG)
29. Steuerbefreiungen nach anderen Gesetzen und nach Verträgen
30. Steuerfreiheit der Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit (§ 3 b EStG)
31. Bewertung der Sachbezüge (§ 8 Abs. 2 EStG)
32. Bezug von Waren und Dienstleistungen (§ 8 Abs. 3 EStG)
33. Werbungskosten
34. Aufwendungen für die Aus- und Fortbildung
35. Studienreisen, Fachkongresse
36. Ausgaben bei Veranstaltungen von Berufsverbänden
37. Reisekosten
38. Fahrtkosten als Reisekosten
39. Verpflegungsmehraufwendungen als Reisekosten
40. Übernachtungs- und Reisenebenkosten
41. Umzugskosten
42. Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte
43. Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung
44. Arbeitsmittel
45. Arbeitszimmer
46. Werbungskosten bei Heimarbeitern
47. Werbungskosten bei bestimmten Berufsgruppen

48. Pauschbeträge für Werbungskosten
49. Sonderausgaben (Allgemeines)
50. Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten
51. Renten und dauernde Lasten
52. Vorsorgeaufwendungen (Allgemeines)
53. Beiträge zu Versicherungen
54. Beiträge an Bausparkassen zur Erlangung eines Baudarlehens (Allgemeines)
55. Wahlrecht bei Bausparbeiträgen
56. Nachversteuerung von Bausparbeiträgen
57. Kirchensteuern
58. Steuerberatungskosten
59. Aufwendungen für die Berufsausbildung oder die Weiterbildung in einem nicht ausgeübten Beruf
60. Kürzung des Vorwegabzugs
61. Ausgaben zur Förderung mildtätiger, kirchlicher, religiöser und wissenschaftlicher Zwecke und der als besonders förderungswürdig anerkannten gemeinnützigen Zwecke im Sinne des § 10 b Abs. 1 EStG
62. Mitgliedsbeiträge und Spenden an politische Parteien
63. Begrenzung des Abzugs der Ausgaben für steuerbegünstigte Zwecke
64. Vorsorgepauschale
65. Zufluß von Einnahmen und Abfluß von Ausgaben
66. Arbeitgeber

67. Arbeitnehmer
68. Nebentätigkeit und Aushilfstätigkeit
69. Dienstverhältnisse von Ehegatten
70. Arbeitslohn
71. Vermittlungsprovisionen
72. Zuwendungen bei Betriebsveranstaltungen
73. Aufmerksamkeiten
74. Berufliche Fort- oder Weiterbildungsleistungen des Arbeitgebers
75. Versorgungsbezüge
76. Zahlung von Arbeitslohn an die Erben oder Hinterbliebenen eines verstorbenen Arbeitnehmers
77. Steuerbegünstigte Überlassung von Vermögensbeteiligungen
78. Altersentlastungsbetrag (§ 24 a EStG)
79. Im ersten Grad mit dem Steuerpflichtigen verwandte Kinder
80. Pflegekinder
81. Allgemeines zur Berücksichtigung von Kindern
82. Kinder mit Wohnsitz in der DDR u.a.
83. Kinder, die für einen Beruf ausgebildet werden
84. Kinder, die mangels Ausbildungsplatzes ihre Berufsausbildung nicht beginnen oder fortsetzen können
85. Kinder, deren Berufsausbildung durch Grundwehrdienst, Zivildienst und ähnliche Dienste unterbrochen worden ist
86. Kinder, die ein freiwilliges soziales Jahr leisten
87. Kinder, die wegen körperlicher, geistiger oder seelischer Behinderung außerstande sind, sich selbst zu unterhalten

88. Kinderfreibetrag
89. Übertragung des Kinderfreibetrags
90. Haushaltsfreibetrag, Zuordnung von Kindern
91. Anwendung des Progressionsvorbehalts auf Lohnersatzleistungen
92. Außergewöhnliche Belastungen allgemeiner Art
93. Aufwendungen wegen Pflegebedürftigkeit
94. Aufwendungen im Krankheits- und Sterbefall
95. Aufwendungen für die Wiederbeschaffung von Hausrat oder Kleidung
96. Aufwendungen für den Unterhalt und eine etwaige Berufsausbildung
97. Ausbildungsfreibeträge
98. Aufwendungen für eine Hilfe im Haushalt oder für vergleichbare Dienstleistungen (§ 33 a Abs. 3 EStG)
99. Zeitanteilige Ermäßigung nach § 33 a Abs. 4 EStG
100. Pauschbeträge für Behinderte, Hinterbliebene und Pflegepersonen
101. Kinderbetreuungskosten
102. Einkünfte aus der Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit
103. Steuerermäßigung bei Mitgliedsbeiträgen und Spenden an politische Parteien und an unabhängige Wählervereinigungen
104. Steuerabzug vom Arbeitslohn
105. Einbehaltungspflicht des Arbeitgebers
106. Lohnzahlung durch Dritte, Trinkgelder
107. Familienstand

108. Verfahren bei der Ausstellung der Lohnsteuerkarte
109. Änderungen und Ergänzungen der Lohnsteuerkarte
110. Nachträgliche Ausstellung von Lohnsteuerkarten
111. Verfahren bei der Eintragung eines Freibetrags auf der Lohnsteuerkarte
112. Freibetrag wegen Förderung des Wohneigentums
113. Freibeträge bei Ehegatten
114. Aufbewahrung der Lohnsteuerkarte
115. Laufender Arbeitslohn und sonstige Bezüge
116. Versorgungs-Freibetrag
117. Altersentlastungsbetrag beim Lohnsteuerabzug
118. Einbehaltung der Lohnsteuer vom laufenden Arbeitslohn
119. Einbehaltung der Lohnsteuer von sonstigen Bezügen
120. Anwendung der allgemeinen und besonderen Lohnsteuertabellen
121. Maschinelle Lohnabrechnung und Lohnsteuerermittlung nach der Jahreslohnsteuertabelle
122. Besteuerung des Nettolohns
123. Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen
124. Nichtvorlage der Lohnsteuerkarte
125. Durchführung des Lohnsteuerabzugs für beschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer
126. Bemessung der Lohnsteuer nach besonderen Pauschsteuersätzen (§ 40 Abs. 1 EStG)
127. Bemessung der Lohnsteuer nach einem festen Pauschsteuersatz (§ 40 Abs. 2 EStG)

- 128. Pauschalierung der Lohnsteuer für Teilzeitbeschäftigte
- 129. Pauschalierung der Lohnsteuer bei bestimmten Zukunftssicherungsleistungen
- 130. Aufzeichnungserleichterungen in den Fällen der Lohnsteuerpauschalierung nach §§ 40 und 40 b EStG
- 131. Aufzeichnungen für Zeiträume ohne Arbeitslohn
- 132. Betriebsstätte
- 133. Lohnsteuer-Anmeldung
- 134. Abführung der Lohnsteuer
- 135. Lohnsteuerbescheinigung
- 136. Lohnsteuerbescheinigungen von öffentlichen Kassen
- 137. Änderung des Lohnsteuerabzugs
- 138. Anzeigepflichten des Arbeitgebers
- 139. Nachforderung von Lohnsteuer
- 140. Lohnsteuer-Jahresausgleich (Allgemeines)
- 141. Durchführung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs durch das Finanzamt
- 142. Ermittlung der Jahreslohnsteuer durch das Finanzamt
- 143. Durchführung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs durch den Arbeitgeber
- 144. Örtliche Zuständigkeit der Finanzämter
- 145. Haftung des Arbeitgebers
- 146. Haftung bei Arbeitnehmerüberlassung
- 147. Anrufungsauskunft
- 148. Lohnsteuer-Außenprüfung

149. Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG

150. Beseitigung von Härten in bestimmten Fällen des § 46 Abs. 2 EStG

151. Freibeträge für besondere Fälle

Anlagen zu den Lohnsteuer-Richtlinien 1990

Anlage 1: Verzeichnis der ausländischen Versicherungsunternehmen, denen die Erlaubnis zum Betrieb eines nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG begünstigten Versicherungszweigs im Inland erteilt ist

Anlage 2: Verzeichnis der Bausparkassen

Anlage 3: Verzeichnis der allgemein als besonders förderungswürdig im Sinne des § 10 b Abs. 1 EStG anerkannten Zwecke

Anlage 4: Muster für Spendenbestätigungen

Anlage 5: Muster einer Bestätigung über Zuwendungen an politische Parteien im Sinne des Parteiengesetzes

Anlage 6: Muster einer Bestätigung über Zuwendungen an unabhängige Wählervereinigungen

Abkürzungsverzeichnis

a.a.O.	=	am angegebenen Ort
AFG	=	Arbeitsförderungsgesetz
AktG	=	Aktiengesetz
AntbewVO	=	Anteilbewertungsverordnung
AO	=	Abgabenordnung
AStG	=	Außensteuergesetz
AÜG	=	Arbeitnehmerüberlassungsgesetz
AVG	=	Angestelltenversicherungsgesetz
BAföG	=	Bundesausbildungsförderungsgesetz
BAT	=	Bundesangestellten-Tarifvertrag
BBesG	=	Bundesbesoldungsgesetz
BBG	=	Bundesbeamtengesetz

BerlinFG	=	Berlinförderungsgesetz
BewG	=	Bewertungsgesetz
BewRGr	=	Richtlinien zur Bewertung des Grundvermögens
BFH	=	Bundesfinanzhof
BGB	=	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	=	Bundesgesetzblatt
BSHG	=	Bundessozialhilfegesetz
BStBl	=	Bundessteuerblatt
BuchO-ADV	=	Buchungsordnung für die Finanzämter bei Einsatz autom. Datenverarbeitungsanlagen
BVG	=	Bundesversorgungsgesetz
BWGÖD	=	Gesetz zur Regelung der Wiedergutmachung nationalsozialistischen Unrechts
EStDV	=	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	=	Einkommensteuergesetz
EStR	=	Einkommensteuer-Richtlinien
G 131	=	Gesetz zu Artikel 131 GG
GenG	=	Genossenschaftsgesetz
GG	=	Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland
GVBl.	=	Gesetz- und Verordnungsblatt
HGB	=	Handelsgesetzbuch
KStG	=	Körperschaftsteuergesetz
KWG	=	Kreditwesengesetz
LStDV	=	Lohnsteuer-Durchführungsverordnung
RKnappG	=	Reichsknappschaftsgesetz
RVO	=	Reichsversicherungsordnung
SchwBG	=	Schwerbehindertengesetz
SGB	=	Sozialgesetzbuch
USG	=	Unterhaltssicherungsgesetz
VermBG	=	Vermögensbildungsgesetz
VStR	=	Vermögensteuer-Richtlinien
VVG	=	Versicherungsvertragsgesetz
WoPG	=	Wohnungsbau-Prämiengesetz
WoPR	=	Richtlinien zum Wohnungsbau-Prämiengesetz
ZDG	=	Zivildienstgesetz

Einführung

(1) Die Lohnsteuer-Richtlinien 1990 enthalten im Interesse einer einheitlichen Anwendung des Lohnsteuerrechts durch die Finanzbehörden Weisungen zur Auslegung des Einkommensteuergesetzes und seiner Durchführungsverordnungen sowie Weisungen zur Vermeidung unbilliger Härten und zur Verwaltungsvereinfachung.

(2) ¹Die Lohnsteuer-Richtlinien 1990 sind beim Steuerabzug vom Arbeitslohn anzuwenden für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 31. Dezember 1989 enden, und für sonstige Bezüge, die dem Arbeitnehmer nach dem 31. Dezember 1989 zufließen. ²Die obersten Finanzbehörden der Länder können mit Zustimmung des Bundesministers der Finanzen die in den Lohnsteuer-Richtlinien festgelegten Höchst- und Pauschbeträge ändern, wenn eine Anpassung an neue Rechtsvorschriften oder an die wirtschaftliche Entwicklung geboten ist.

1. Steuerpflicht

(1) ¹Unbeschränkt einkommensteuerpflichtig gemäß § 1 Abs. 2 EStG sind insbesondere von der Bundesrepublik Deutschland ins Ausland entsandte deutsche Staatsangehörige, die Mitglied einer diplomatischen Mission oder konsularischen Vertretung sind - einschließlich der zu ihrem Haushalt gehörenden Angehörigen -, soweit die Voraussetzung des § 1 Abs. 2 EStG erfüllt ist. ²Für einen ausländischen Ehegatten gilt dies auch, wenn er die Staatsangehörigkeit des Empfangsstaates besitzt.

(2) ¹Als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig gemäß § 1 Abs. 3 EStG gelten deutsche Staatsangehörige ohne diplomatischen oder konsularischen Status sowie ihre nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten, die bei deutschen juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Inland und Ausland tätig sind. ²Voraussetzung ist, daß der Arbeitnehmer allein oder zusammen mit seinem Ehegatten im Wohnsitzstaat einkommensteuerpflichtige Einnahmen im Wert von nicht mehr als 5 000 DM im Kalenderjahr bezieht. ³Dies ist durch Vorlage einer Bescheinigung der zuständigen Finanzbehörde nachzuweisen.

(3) Beschränkt einkommensteuerpflichtig sind auch Personen mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in der Deutschen Demokratischen Republik oder in Berlin (Ost).

2. Ermittlung des zu versteuernden Einkommens

(1) ¹Bemessungsgrundlage für die tarifliche Einkommensteuer ist das zu versteuernde Einkommen (§ 2 Abs. 5 EStG). ²Es ist wie folgt zu ermitteln:

- 1 Summe der Einkünfte aus den Einkunftsarten
- 2 + nachzuversteuernder Betrag (§ 10 a EStG)
- 3 - Verlustabzugsbetrag (§ 2 a Abs. 3 Satz 1 EStG)
- 4 + Hinzurechnungsbetrag (§ 2 Abs. 1 Satz 3 Auslandsinvestitions-gesetz, § 2 a Abs. 3 Satz 3 EStG)

- 5 = Summe der Einkünfte
- 6 - Altersentlastungsbetrag (§ 24 a EStG)
- 7 - Ausbildungsplatz-Abzugsbetrag (§ 24 b EStG)
- 8 - Abzug für Land- und Forstwirte (§ 13 Abs. 3 EStG)
- 9 - ausländische Steuern vom Einkommen (§ 34 c Abs. 2 und 3 EStG)

- 10 = Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG)
- 11 - Sonderausgaben (§§ 10, 10 b, 10 c EStG)

- 12 = Zwischensumme
- 13 - steuerbegünstigter nicht entnommener Gewinn (§ 10 a EStG)
- 14 - außergewöhnliche Belastungen (§§ 33 bis 33 c EStG, § 33 a EStG 1953 in Verbindung mit § 52 Abs. 22 EStG)
- 15 - Steuerbegünstigung der zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung im eigenen Haus (§ 10 e EStG)
- 16 - Verlustabzug (§§ 10 d, 2 a Abs. 3 Satz 2 EStG, § 2 Abs. 1 Satz 2 Auslandsinvestitionsgesetz)

- 17 = Einkommen (§ 2 Abs. 4 EStG)
- 18 - Kinderfreibetrag (§ 32 Abs. 6 EStG)
- 19 - Haushaltsfreibetrag (§ 32 Abs. 7 EStG)
- 20 - freibleibender Betrag nach § 46 Abs. 3 EStG, § 70 EStDV

- 21 = zu versteuerndes Einkommen (§ 2 Abs. 5 EStG)

(2) ¹Bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten (§§ 26, 26 b EStG) ist nur ein Gesamtbetrag der Einkünfte, ein Einkommen und ein zu versteuerndes Einkommen zu ermitteln. ²Bei getrennter Veranlagung von Ehegatten (§§ 26, 26 a EStG) sind der Gesamtbetrag der Einkünfte, das Einkommen und das zu versteuernde Einkommen für jeden Ehegatten getrennt zu ermitteln. ³Außergewöhnliche Belastungen der Ehegatten sind jedoch nach § 26 a Abs. 2 EStG zusammenzurechnen und bei den Ehegatten je zur Hälfte zu berücksichtigen, wenn sie nicht gemeinsam eine andere Aufteilung beantragen (vgl. Abschnitte 86 a, 113 und 174 a Abs. 3 EStR). ⁴Wegen der besonderen Veranlagung für das Kalenderjahr der Eheschließung vgl. Abschnitt 174 c EStR.

3. Ermittlung der festzusetzenden Einkommensteuer

(1) ¹Die festzusetzende Einkommensteuer (§ 2 Abs. 6 EStG) ist wie folgt zu ermitteln:

- 1 Steuerbetrag
 - a laut Grundtabelle/Splittingtabelle
oder
 - b nach dem bei Anwendung des Progressionsvorbehalts (§ 32 b EStG) sich ergebenden Steuersatz
 - 2 + Steuer auf Grund Berechnung nach den §§ 34, 34 b, 34 c Abs. 4 EStG
-
- 3 = tarifliche Einkommensteuer (§ 32 a Abs. 1, 5 EStG)
 - 4 - ausländische Steuern nach § 34 c Abs. 1 und 6 EStG, § 12 AStG
 - 5 - Steuerermäßigung bei Land- und Forstwirten nach § 34 e EStG
 - 6 - Steuerermäßigung für Einkünfte aus Berlin (West) nach den §§ 21, 22 BerlinFG
 - 7 + Steuern nach § 34 c Abs. 5 EStG
 - 8 - Steuerermäßigung nach den §§ 16, 17 BerlinFG
 - 9 - Steuerermäßigung für Steuerpflichtige mit Kindern bei Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen für Wohngebäude oder der Steuerbegünstigung für eigengenutztes Wohneigentum (§ 34 f ESt)
 - 10 - Steuerermäßigung bei Mitgliedsbeiträgen und Spenden an politische Parteien und unabhängige Wählervereinigungen (§ 34 g EStG)
 - 11 - Steuerermäßigung bei Belastung mit Erbschaftsteuer (§ 35 EStG)
 - 12 + Nachsteuer nach den §§ 30, 31 EStDV
-
- 13 = festzusetzende Einkommensteuer (§ 2 Abs. 6 EStG)

²Wegen der Anrechnung einbehaltener Steuerabzugsbeträge vgl. Abschnitt 213 f EStR; im übrigen Hinweis auf die Erstattung von Einkommensteuer nach § 11 Abs. 2 und 3 AStG.

(2) ¹Die Einkommensteuer ist eine Jahressteuer (§ 2 Abs. 7 EStG).
²Entsprechend sind die Grundlagen für ihre Festsetzung regelmäßig für ein Jahr zu ermitteln. ³Sind nur während eines Teils des Kalenderjahrs Einkünfte bezogen worden, so sind diese Einkünfte als Bemessungsgrundlage für das Kalenderjahr anzusetzen. ⁴Wegen der Zuordnung von Gewinnen bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr vgl. Abschnitt 25 a EStR.

(3) Hat die Art der persönlichen Steuerpflicht während des Kalenderjahrs gewechselt, so sind die Einkünfte für den Zeitraum der unbeschränkten und der beschränkten Einkommensteuerpflicht gesondert zu ermitteln und für das Kalenderjahr gesondert zur Besteuerung heranzuziehen (vgl. § 25 Abs. 2 EStG und Abschnitt 227 EStR).

4. Leistungen nach dem Arbeitsförderungsgesetz (§ 3 Nr. 2 EStG)

(1) ¹Steuerfrei ist das Arbeitslosengeld im Sinne des § 100 Abs. 1 des Arbeitsförderungsgesetzes - AFG -. ²Dazu gehört auch das Arbeitslosengeld nach § 117 Abs. 4 Satz 1 AFG. ³Etwaige spätere Zahlungen des Arbeitgebers an das Arbeitsamt auf Grund des gesetzlichen Forderungsübergangs (§ 115 SGB X) sind steuerpflichtiger Arbeitslohn; in diesen Fällen ist Abschnitt 119 Abs. 6 zu beachten. ⁴Hat das Arbeitsamt in den Fällen des § 117 Abs. 4 Satz 1 AFG zunächst Arbeitslosengeld gezahlt und zahlt der Arbeitnehmer dieses auf Grund von § 117 Abs. 4 Satz 2 AFG dem Arbeitsamt zurück, so bleibt die Rückzahlung mit Ausnahme des Progressionsvorbehalts (vgl. Abschnitt 91 Abs. 2) ohne steuerliche Auswirkung (§ 3 c EStG); der dem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber nachgezahlte Arbeitslohn ist grundsätzlich steuerpflichtig.

(2) ¹Steuerfrei ist ferner das Konkursausfallgeld (§ 141 a AFG). ²Erfüllt der Konkursverwalter später den Anspruch auf Arbeitslohn auf Grund des gesetzlichen Forderungsübergangs (§ 141 m Abs. 1 AFG) gegenüber dem Arbeitsamt, so unterliegt dieser dem Lohnsteuerabzug.

(3) Zu den steuerfreien Leistungen nach dem AFG gehört auch das Wintergeld, das zur Abgeltung der witterungsbedingten Mehraufwendungen bei Arbeit in der witterungsungünstigen Jahreszeit gezahlt wird (§ 80 AFG).

5. Kapitalabfindungen auf Grund der Beamten-(Pensions-)gesetze
(§ 3 Nr. 3 EStG)

Zu den Kapitalabfindungen auf Grund der Beamten-(Pensions-)gesetze, die nach § 3 Nr. 3 EStG steuerfrei sind, gehören z.B.:

1. Ausgleichszahlungen nach § 48 Abs. 1 des Beamtenversorgungsgesetzes - BeamtVG -,
2. Kapitalabfindungen nach den §§ 28 bis 35, die Ausgleichszahlung nach § 38 Abs. 1 und der einmalige Betrag nach § 77 des Soldatenversorgungsgesetzes,
3. Kapitalabfindungen nach den §§ 43 bis 46 des Gesetzes zur Regelung der Rechtsverhältnisse der unter Artikel 131 des Grundgesetzes fallenden Personen,
4. Witwenabfindungen nach § 21 BeamtVG,
5. einmalige Unfallentschädigungen nach § 43 BeamtVG.

6. Überlassung von Dienstkleidung und andere Leistungen
an bestimmte Angehörige des öffentlichen Dienstes
(§ 3 Nr. 4 EStG)

(1) Die Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 4 Buchstaben a und b EStG gilt für sämtliche Dienstbekleidungsstücke, die die Angehörigen der genannten Berufsgruppen nach den jeweils maßgebenden Dienstbekleidungsvorschriften zu tragen verpflichtet sind.

(2) ¹Die Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 4 Buchstabe c EStG gilt nur für im Einsatz gewährte Verpflegungs- und Beköstigungszuschüsse sowie unentgeltliche und verbilligte Mahlzeiten. ²Zu den Angehörigen der Bundeswehr oder des Bundesgrenzschutzes gehören nicht die Zivilbediensteten.

7. Geld- und Sachbezüge an Wehrpflichtige und Zivildienst-
leistende (§ 3 Nr. 5 EStG)

¹Zu den Geldbezügen im Sinne des § 1 Abs. 1 Satz 1 des Wehrsoldgesetzes gehören neben dem Wehrsold die besondere Zuwendung, das Dienstgeld und das Entlassungsgeld. ²Nach § 35 des Zivildienstgesetzes stehen den Zivildienstleistenden die gleichen Geld- und Sachbezüge zu wie einem Soldaten des untersten Mannschaftsdienstgrades, der auf Grund der Wehrpflicht Wehrdienst leistet.

8. Gesetzliche Bezüge der Wehr- und Zivildienstbeschädigten,
Kriegsbeschädigten, ihrer Hinterbliebenen und ihnen
gleichgestellten Personen (§ 3 Nr. 6 EStG)

- (1) ¹Steuerfreie Bezüge nach § 3 Nr. 6 EStG sind die Leistungen nach dem Bundesversorgungsgesetz ohne Rücksicht darauf, ob sie sich unmittelbar aus diesem oder aus Gesetzen, die es für anwendbar erklären, ergeben, ferner Leistungen nach den §§ 63, 63 a, 85 und 86 des Soldatenversorgungsgesetzes sowie nach § 35 Abs. 5 und nach § 50 des Zivildienstgesetzes. ²Zu den Gesetzen, die das Bundesversorgungsgesetz für anwendbar erklären, gehören
1. das Soldatenversorgungsgesetz (vgl. § 80 des Gesetzes),
 2. das Zivildienstgesetz (vgl. § 47 des Gesetzes),
 3. das Häftlingshilfegesetz (vgl. §§ 4 und 5 des Gesetzes),
 4. das Gesetz über die Unterhaltsbeihilfe für Angehörige von Kriegsgefangenen (vgl. § 3 des Gesetzes),
 5. das Gesetz über den Bundesgrenzschutz (vgl. § 59 Abs. 1 des Gesetzes in Verbindung mit dem Soldatenversorgungsgesetz),
 6. das Gesetz über das Zivilschutzkorps (vgl. § 46 des Gesetzes in Verbindung mit dem Soldatenversorgungsgesetz),
 7. das Gesetz zur Regelung der Rechtsverhältnisse der unter Artikel 131 des Grundgesetzes fallenden Personen (vgl. §§ 66, 66 a des Gesetzes),
 8. das Gesetz zur Einführung des Bundesversorgungsgesetzes im Saarland vom 16.8.1961 (vgl. § 5 Abs. 1 des Gesetzes),
 9. das Gesetz über die Entschädigung für Opfer von Gewalttaten (vgl. § 1 des Gesetzes),
 10. das Bundes-Seuchengesetz (vgl. § 51 des Gesetzes).
- (2) Zu den versorgungshalber gezahlten Bezügen gehören auch

1. Bezüge der Berufssoldaten der früheren Wehrmacht, der Angehörigen des Vollzugsdienstes der Polizei, des früheren Reichswasserschutzes, der Beamten der früheren Schutzpolizei der Länder sowie der früheren Angehörigen der Landespolizei und ihrer Hinterbliebenen,
2. die Unfallfürsorgeleistungen an Beamte auf Grund der §§ 32 bis 35 BeamtVG sowie Leistungen nach § 82 BeamtVG in Verbindung mit § 181 a Abs. 2 des Bundesbeamtengesetzes oder entsprechenden landesrechtlichen Vorschriften.

9. Abfindungen wegen Auflösung des Dienstverhältnisses (§ 3
Nr. 9 EStG)

A b f i n d u n g s z a h l u n g

(1) ¹Abfindungen sind Entschädigungen, die der Arbeitnehmer als Ausgleich für die mit der Auflösung des Dienstverhältnisses verbundenen Nachteile, insbesondere des Verlustes des Arbeitsplatzes, erhält. ²Sie können in einer Summe, in Teilbeträgen oder in fortlaufenden Beträgen ausgezahlt werden (BFH-Urteil vom 11.1.1980 - BStBl II S. 205). ³Nicht zu den Abfindungen gehören andere Bezüge, die lediglich aus Anlaß der Auflösung eines Dienstverhältnisses gezahlt werden. ⁴Wird bei Ablauf eines befristeten Dienstverhältnisses eine Gratifikation oder eine besondere Zuwendung geleistet, so ist dies keine Abfindung. ⁵Keine Abfindungen sind Zahlungen zur Abgeltung vertraglicher Ansprüche, die der Arbeitnehmer aus dem Dienstverhältnis bis zum Zeitpunkt der Auflösung erlangt hat (BFH-Urteile vom 17.5.1977 - BStBl II S. 735 und vom 13.10.1978 - BStBl 1979 II S. 155). ⁶Zahlungen, mit denen entgangene Verdienstmöglichkeiten für die Zeit nach Beendigung des Dienstverhältnisses abgegolten werden, sind in der Regel Abfindungen (BFH-Urteil vom 13.10.1978 - a.a.O.). ⁷Es ist unerheblich, auf welcher Rechtsgrundlage die Zahlung der Abfindung beruht; auch Abfindungen, auf die der Arbeitnehmer keinen Anspruch hat, sind unter den in § 3 Nr. 9 EStG aufgeführten Voraussetzungen steuerfrei. ⁸Zu den Abfindungen gehören auch Vorruhestandsleistungen (BFH-Urteil vom 11.1.1980 - BStBl II S. 205), insbesondere das Vorruhestandsgeld nach dem Vorruhestandsgesetz. ⁹§ 3 Nr. 9 EStG ist auch bei Arbeitnehmern anwendbar, deren Lohn nach § 40 a EStG pauschal versteuert wird.

A u f l ö s u n g d e s D i e n s t v e r h ä l t n i s s e s

(2) ¹Ob und zu welchem Zeitpunkt das Dienstverhältnis aufgelöst worden ist, ist nach bürgerlichem Recht bzw. Arbeitsrecht zu beurteilen (BFH-Urteile vom 13.10.1978 - a.a.O. und vom 11.1.1980 - a.a.O.). ²Die Auflösung ist vom Arbeitgeber veranlaßt, wenn dieser die entscheidenden Ursachen für die Auflösung gesetzt hat. ³Eine gerichtlich ausgesprochene Auflösung braucht nicht vom Arbeitgeber veranlaßt zu sein; eine solche liegt nicht vor, wenn

durch gerichtliches Urteil oder gerichtlichen Vergleich eine von einer Vertragspartei ausgesprochene Kündigung lediglich bestätigt wird. ⁴Eine Änderungskündigung bewirkt nur dann eine Auflösung des Dienstverhältnisses, wenn sie zu einem Ausscheiden aus dem Dienstverhältnis führt. ⁵Entsprechendes gilt bei Übergang eines Betriebs oder Teilbetriebs auf einen anderen Inhaber mit den Rechtsfolgen des § 613 a BGB. ⁶Wird der Arbeitnehmer auf Grund eines nach Beendigung des Dienstverhältnisses abgeschlossenen neuen Dienstvertrages bei demselben Arbeitgeber zu wesentlich anderen Bedingungen weiterbeschäftigt, so wird hierdurch die Steuerfreiheit einer Abfindung nicht beeinträchtigt (BFH-Urteil vom 10.10.1986 - BStBl 1987 II S. 186).

U m f a n g d e r S t e u e r v e r g ü n s t i g u n g

(3) ¹Der Freibetrag richtet sich nach dem Lebensalter und der Dauer der Betriebszugehörigkeit des Arbeitnehmers in dem Zeitpunkt, zu dem das Dienstverhältnis aufgelöst worden ist. ²Der Freibetrag steht jedem Arbeitnehmer aus demselben Dienstverhältnis insgesamt nur einmal zu. ³Wird die Abfindung in Teilbeträgen oder in fortlaufenden Beträgen ausgezahlt (vgl. BFH-Urteil vom 11.1.1980 - BStBl II S. 205), so sind die einzelnen Raten so lange steuerfrei, bis der für den Arbeitnehmer maßgebende Freibetrag ausgeschöpft ist. ⁴Eine Verteilung des Freibetrags entsprechend der Laufzeit der Abfindungszahlung ist nicht zulässig; vielmehr ist der Freibetrag bei den zuerst bezogenen Raten zu berücksichtigen. ⁵Ist der Abzug des Freibetrags teilweise unterblieben, obwohl die Höhe der Abfindungsrate den Abzug zugelassen hätte, so kann der Freibetrag insoweit nicht mehr bei Raten der Folgejahre berücksichtigt werden. ⁶Die im Lohnsteuerabzugsverfahren unterlassene Berücksichtigung des Freibetrags wird, sofern die Voraussetzungen hierfür erfüllt sind, im Rahmen der Durchführung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs oder der Einkommensteuerveranlagung für das Zuflußjahr nachgeholt. ⁷Überschreitet die Abfindung den Freibetrag, so unterliegt sie insoweit dem Lohnsteuerabzug. ⁸Ist der steuerpflichtige Teil der Abfindung eine Entschädigung im Sinne des § 34 Abs. 1 EStG (BFH-Urteil vom 20.10.1978 - BStBl 1979 II S. 176), so ist die für diesen sonstigen Bezug ermittelte Lohnsteuer nach Maßgabe des § 39 b Abs. 3 Satz 10 EStG

einzubehalten. ⁹Unabhängig davon kann die Tarifiermäßigung nach § 34 Abs. 1 EStG bei einer Veranlagung zur Einkommensteuer berücksichtigt werden (§ 46 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a EStG).

E r m i t t l u n g d e r D a u e r d e r B e - t r i e b s z u g e h ö r i g k e i t

(4) ¹Für die Ermittlung der Dauer der Betriebszugehörigkeit gilt folgendes:

1. Ist ein Dienstverhältnis aus vom Arbeitnehmer nicht zu vertretenden Gründen aufgelöst worden und war der Arbeitnehmer anschließend arbeitslos, so sind bei der Ermittlung des maßgebenden Freibetrags auch Dienstzeiten zu berücksichtigen, die der Arbeitnehmer vor der Arbeitslosigkeit bei dem Arbeitgeber verbracht hat, wenn er unmittelbar im Anschluß an die Arbeitslosigkeit erneut ein Dienstverhältnis zu demselben Arbeitgeber eingegangen ist.
2. ¹Bei Beschäftigungen innerhalb eines Konzerns sind Zeiten, in denen der Arbeitnehmer früher bei anderen rechtlich selbständigen Unternehmen des Konzerns tätig war, im allgemeinen nicht zu berücksichtigen. ²Sind jedoch bei früheren Umsetzungen innerhalb des Konzerns an den Arbeitnehmer Abfindungen nicht gezahlt worden, weil der Konzern diese Umsetzung als Fortsetzung eines einheitlichen Dienstverhältnisses betrachtet hat, so ist für die Ermittlung des Freibetrags von einer Gesamtbeschäftigungsdauer für den Konzern auszugehen, wenn der Arbeitsvertrag hierfür wichtige Anhaltspunkte, wie z.B. die Berechnung der Pensionsansprüche, des Urlaubsanspruchs oder des Dienstjubiläums des Arbeitnehmers, enthält.
3. ¹Werden Arbeitnehmer im Baugewerbe zu Arbeitsgemeinschaften entsandt, berechnet sich die Dauer des nach § 3 Nr. 9 EStG maßgebenden Dienstverhältnisses aus der Summe der Zeiten im Stammbetrieb und auf den Baustellen der Arbeitsgemeinschaften. ²Das gleiche gilt auch, wenn der Arbeitnehmer ein eigenständiges Dienstverhältnis zur Arbeitsgemeinschaft begründet hat und vom Stammbetrieb freigestellt worden ist, sofern während

der Beschäftigung bei der Arbeitsgemeinschaft das Dienstverhältnis zum Stammbetrieb lediglich ruht und der Arbeitnehmer gegenüber dem Stammbetrieb weiterhin Rechte besitzt.

4. Soweit nach gesetzlichen Vorschriften, z.B. Kündigungsschutzgesetz, Gesetz über einen Bergmann-Versorgungsschein, Dienstzeiten bei früheren Arbeitgebern zu berücksichtigen sind, gilt dies auch bei der Ermittlung der nach § 3 Nr. 9 EStG maßgebenden Dauer der Beschäftigungszeit.

²Eine Berücksichtigung von früher bei dem Arbeitgeber verbrachten Beschäftigungszeiten ist nur möglich, wenn aus Anlaß der früheren Auflösung des Dienstverhältnisses keine Abfindung im Sinne des § 3 Nr. 9 EStG gezahlt worden ist.

10. Übergangsgelder, Übergangsbeihilfen (§ 3 Nr. 10 EStG)

(1) Steuerfreie Übergangsgelder und Übergangsbeihilfen nach § 3 Nr. 10 EStG sind z.B.:

1. das Übergangsgeld nach § 47 des Beamtenversorgungsgesetzes in Verbindung mit dessen § 67 Abs. 4 und entsprechende Leistungen auf Grund der Beamtengesetze der Länder,
2. die Übergangsbeihilfe nach § 13 des Bundespolizeibeamtenengesetzes in der Fassung des § 94 Nr. 3 des Beamtenversorgungsgesetzes in Verbindung mit § 18 des Bundespolizeibeamtenengesetzes in der bis zum 30.6.1976 geltenden Fassung,
3. die Übergangsbeihilfe nach den §§ 12 und 13 und das Übergangsgeld nach § 37 des Soldatenversorgungsgesetzes,
4. das Entlassungsgeld nach den §§ 52 c, 54 Abs. 4, 54 b, 55, 70 Abs. 5 und 71 des Gesetzes zu Artikel 131 GG.

(2) Dagegen gehören zum steuerpflichtigen Arbeitslohn:

1. die Übergangsgebührennisse nach § 11 des Soldatenversorgungsgesetzes (BFH-Urteil vom 1.3.1974 - BStBl II S. 490) und nach § 13 des Bundespolizeibeamtenengesetzes in der Fassung des § 94 Nr. 3 des Beamtenversorgungsgesetzes in Verbindung mit § 17 des Bundespolizeibeamtenengesetzes in der bis zum 30.6.1976 geltenden Fassung,
2. die Ausgleichsbezüge nach § 11 a des Soldatenversorgungsgesetzes,
3. Übergangsbezüge nach den §§ 52 a, 52 b des Gesetzes zu Artikel 131 GG und Übergangsgehälter nach § 37 des Gesetzes zu Artikel 131 GG in Verbindung mit Artikel II § 11 Abs. 2 Satz 2 des Dritten Gesetzes zur Änderung des Gesetzes zu Artikel 131 GG (vgl. BFH-Urteil vom 28.7.1955 - BStBl III S. 296),
4. das Übergangsgeld, das einem auf Zeit berufenen Wahlbeamten nach Ablauf der Zeit, für die er gewählt war, bei seinem Ausscheiden aus dem Dienstverhältnis gewährt wird (BFH-Urteil vom 2.8.1956 - BStBl III S. 292),
5. das Übergangsgeld nach § 14 des Bundesministergesetzes und entsprechende Leistungen auf Grund der Gesetze der Länder.

11. Beihilfen und Unterstützungen, die wegen Hilfsbedürftigkeit
gewährt werden (§ 3 Nr. 11 EStG)

B e i h i l f e n u n d U n t e r s t ü t z u n g e n
a u s ö f f e n t l i c h e n M i t t e l n

(1) Steuerfrei sind

1. Beihilfen in Krankheits-, Geburts- und Todesfällen nach den Beihilfevorschriften des Bundes und der Länder sowie Unterstützungen in besonderen Notfällen, die aus öffentlichen Kassen (Abschnitt 13 Abs. 6) gezahlt werden;
2. Beihilfen in Krankheits-, Geburts- und Todesfällen und Unterstützungen in besonderen Notfällen an Arbeitnehmer von Körperschaften, Anstalten und Stiftungen des öffentlichen Rechts auf Grund von Beihilfevorschriften (Beihilfegrundsätzen) und Unterstützungsvorschriften (Unterstützungsgrundsätzen) des Bundes oder der Länder oder von entsprechenden Regelungen;
3. Beihilfen und Unterstützungen an Arbeitnehmer von Verwaltungen, Unternehmen oder Betrieben, die sich überwiegend in öffentlicher Hand befinden, wenn
 - a) die Entlohnung sowie die Gewährung von Beihilfen und Unterstützungen ausschließlich nach den für Arbeitnehmer des öffentlichen Dienstes geltenden Vorschriften und Vereinbarungen geregelt sind und
 - b) die Verwaltungen, Unternehmen oder Betriebe einer staatlichen oder kommunalen Dienstaufsicht und Prüfung der Finanzgebarung unterliegen;
4. Beihilfen und Unterstützungen an Arbeitnehmer von Unternehmen, die sich nicht überwiegend in öffentlicher Hand befinden, z.B. staatlich anerkannte Privatschulen, wenn
 - a) hinsichtlich der Entlohnung, der Reisekostenvergütungen und der Gewährung von Beihilfen und Unterstützungen nach den Regelungen verfahren wird, die für den öffentlichen Dienst gelten,

- b) die für die Bundesverwaltung oder eine Landesverwaltung maßgeblichen Vorschriften über die Haushalts-, Kassen- und Rechnungsführung und über die Rechnungsprüfung beachtet werden und
- c) das Unternehmen der Prüfung durch den Bundesrechnungshof oder einen Landesrechnungshof unterliegt.

U n t e r s t ü t z u n g e n u n d E r h o l u n g s b e i - h i l f e n a n A r b e i t n e h m e r i m p r i v a t e n D i e n s t

(2) ¹Unterstützungen, die von privaten Arbeitgebern an einzelne Arbeitnehmer gezahlt werden, sind steuerfrei, wenn die Unterstützungen dem Anlaß nach gerechtfertigt sind, z.B. in Krankheits- und Unglücksfällen. ²Voraussetzung für die Steuerfreiheit ist, daß die Unterstützungen

1. aus einer mit eigenen Mitteln des Arbeitgebers geschaffenen, aber von ihm unabhängigen und mit ausreichender Selbständigkeit ausgestatteten Einrichtung, z.B. Unterstützungskasse oder Hilfskasse für Fälle der Not und Arbeitslosigkeit, gewährt werden. ²Das gilt nicht nur für bürgerlich-rechtlich selbständige Unterstützungskassen, sondern auch für steuerlich selbständige Unterstützungskassen ohne bürgerlich-rechtliche Rechtspersönlichkeit, auf deren Verwaltung der Arbeitgeber keinen maßgebenden Einfluß hat;
2. aus Beträgen gezahlt werden, die der Arbeitgeber dem Betriebsrat oder sonstigen Vertretern der Arbeitnehmer zu dem Zweck überweist, aus diesen Beträgen Unterstützungen an die Arbeitnehmer ohne maßgebenden Einfluß des Arbeitgebers zu gewähren;
3. vom Arbeitgeber selbst erst nach Anhörung des Betriebsrats oder sonstiger Vertreter der Arbeitnehmer gewährt oder nach einheitlichen Grundsätzen bewilligt werden, denen der Betriebsrat oder sonstige Vertreter der Arbeitnehmer zugestimmt haben.

³Die Voraussetzungen der Nummern 1 bis 3 brauchen nicht vorzuliegen, wenn der Betrieb weniger als fünf Arbeitnehmer beschäftigt.

⁴Die Unterstützungen sind bis zu einem Betrag von 1 000 DM je Kalenderjahr steuerfrei. ⁵Der 1 000 DM übersteigende Betrag gehört nur dann nicht zum steuerpflichtigen Arbeitslohn, wenn er aus Anlaß eines besonderen Notfalls gewährt wird. ⁶Bei der Beurteilung, ob ein solcher Notfall vorliegt, sind auch die Einkommensverhältnisse und der Familienstand des Arbeitnehmers zu berücksichtigen.

(3) ¹Erholungsbeihilfen, soweit sie nicht ausnahmsweise als Unterstützungen anzuerkennen sind (BFH-Urteile vom 14.1.1954 - BStBl III S. 86, vom 4.2.1954 - BStBl III S. 111, vom 5.7.1957 - BStBl III S. 279 und vom 18.3.1960 - BStBl III S. 237), sowie Wirtschaftsbeihilfen und Überbrückungsbeihilfen, die ein Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern auszahlt, gehören grundsätzlich zum steuerpflichtigen Arbeitslohn. ²Das gilt regelmäßig auch dann, wenn die Beihilfen und Unterstützungen von einem Dritten gewährt werden und eine ausreichende Beziehung zwischen dem Dritten und dem Arbeitgeber es rechtfertigt, die Zahlung des Dritten als Arbeitslohn zu behandeln (BFH-Urteil vom 27.1.1961 - BStBl III S. 167).

12. Beihilfen aus öffentlichen Mitteln für Zwecke der Erziehung,
Ausbildung, Forschung, Wissenschaft oder Kunst
(§ 3 Nr. 11 und 44 EStG)

(1) ¹Öffentliche Mittel sind z.B. Mittel des Bundes, der Länder, der Gemeinden und Gemeindeverbände und der als juristische Personen des öffentlichen Rechts anerkannten Religionsgemeinschaften.

²Eine öffentliche Stiftung liegt vor, wenn

1. die Stiftung selbst eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist oder
2. das Stiftungsvermögen im Eigentum einer juristischen Person des öffentlichen Rechts steht oder
3. die Stiftung von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts verwaltet wird.

³Im übrigen richtet sich der Begriff "öffentliche Stiftung" nach Landesrecht.

S t e u e r f r e i h e i t n a c h § 3 N r. 1 1 E S t G

(2) ¹Bezüge aus öffentlichen Mitteln im Sinne des § 3 Nr. 11 EStG setzen offene Verausgabung nach Maßgabe der haushaltsrechtlichen Vorschriften und gesetzliche Kontrolle voraus (BFH-Urteile vom 9.4.1975 - BStBl II S. 577 und 15.11.1983 - BStBl 1984 II S. 113).

²Zu den steuerfreien Erziehungs- und Ausbildungsbeihilfen gehören z.B. die Leistungen nach dem Bundesausbildungsförderungsgesetz sowie die Ausbildungszuschüsse nach § 5 Abs. 4 des Soldatenversorgungsgesetzes, nach § 13 des Bundespolizeibeamtengesetzes in der Fassung des § 94 Nr. 3 des Beamtenversorgungsgesetzes in Verbindung mit § 12 Abs. 7 des Bundespolizeibeamtengesetzes in der bis zum 30.6.1976 geltenden Fassung und entsprechende Leistungen auf Grund der Beamtengesetze der Länder. ³Zu den steuerfreien Erziehungs- und Ausbildungsbeihilfen gehören nicht die Unterhaltszuschüsse an Beamte im Vorbereitungsdienst - Beamtenanwärter - (BFH-Urteil vom 12.8.1983 - BStBl II S. 718), die erst nach Abschluß einer Ausbildung beim Eintritt in das Dienstverhältnis nachträglich gewährten Zahlungen (BFH-Urteil vom 17.9.1976 -

BStBl 1977 II S. 68), die für die Fertigung einer Habilitationsschrift gewährten Beihilfen (BFH-Urteil vom 4.5.1972 - BStBl II S. 566).

S t e u e r f r e i h e i t n a c h § 3 N r. 4 4 E S t G

(3) ¹Stipendien zur unmittelbaren Förderung der Forschung sind nach § 3 Nr. 44 EStG nur steuerfrei, soweit die Mittel verwendet werden, um die sachlichen Voraussetzungen zur Erfüllung einer Forschungsaufgabe zu schaffen (Sachbeihilfe), z.B. Beschaffung der erforderlichen Rohstoffe, Apparate, Bücher, Miete der notwendigen Räume, Bezahlung der erforderlichen Hilfskräfte.

²Umfassen solche Stipendien eine für die persönliche Lebensführung des Empfängers bestimmte Beihilfe, so ist dieser Teil des Stipendiums nach § 18 oder § 19 EStG steuerpflichtig (vgl. BFH-Urteil vom 4.5.1972 - BStBl II S. 566).

(4) ¹Stipendien zur Förderung der wissenschaftlichen oder künstlerischen Ausbildung oder Fortbildung sind steuerfrei, gleichgültig, ob sie zur Bestreitung des Lebensunterhalts des Empfängers oder für den durch die Ausbildung oder Fortbildung verursachten Aufwand bestimmt sind. ²Die Steuerfreiheit eines Ausbildungs- oder Fortbildungsstipendiums wird nicht berührt, wenn daneben eine Sachbeihilfe zur Durchführung einer Forschungsaufgabe gewährt wird.

(5) Zwischen einem nach § 3 Nr. 44 EStG steuerfrei gewährten Stipendium für Studienzwecke und den im Zusammenhang mit dem Studium entstehenden Mehraufwendungen besteht regelmäßig ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang im Sinne des § 3 c EStG (BFH-Urteil vom 9.11.1976 - BStBl 1977 II S. 207).

(6) ¹Die Prüfung, ob die gesetzlichen Voraussetzungen - mit Ausnahme der Voraussetzungen des § 3 Nr. 44 Buchstabe c EStG - für die volle oder teilweise Steuerfreiheit der Stipendien vorliegen, hat das Finanzamt vorzunehmen, das für die Veranlagung des Stipendiengegers zur Körperschaftsteuer zuständig ist oder zuständig sein würde, wenn der Geber steuerpflichtig wäre. ²Dieses Finanzamt hat auf Anforderung des Stipendienempfängers oder des für ihn zuständigen Finanzamts eine Bescheinigung über die Voraussetzungen des § 3 Nr. 44 Buchstaben a und b EStG zu erteilen.

13. Aufwandsentschädigungen aus öffentlichen Kassen
(§ 3 Nr. 12 EStG)

S t e u e r f r e i h e i t n a c h § 3 N r. 1 2
S a t z 1 E S t G

(1) Bei den aus einer Bundeskasse oder Landeskasse gezahlten Aufwandsentschädigungen, bei denen die in § 3 Nr. 12 Satz 1 EStG bezeichneten Voraussetzungen erfüllt sind, hat das Finanzamt nicht zu prüfen, ob im Einzelfall ein steuerlich abziehbarer Aufwand in entsprechender Höhe gegeben ist.

S t e u e r f r e i h e i t n a c h § 3 N r. 1 2
S a t z 2 E S t G

(2) ¹Aufwandsentschädigungen, bei denen die Voraussetzungen des § 3 Nr. 12 Satz 1 EStG nicht vorliegen, sind nach § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG nur steuerfrei, wenn sie aus öffentlichen Kassen (Absatz 6) an Personen gezahlt werden, die öffentliche Dienste für einen inländischen Träger öffentlicher Gewalt leisten (BFH-Urteil vom 3.12.1982 - BStBl 1983 II S. 219). ²Dabei kann es sich auch um eine Nebentätigkeit handeln. ³Aufwandsentschädigungen können nicht nur bei Personen steuerfrei sein, die öffentlich-rechtliche (hoheitliche) Dienste leisten, sondern auch bei Personen, die im Rahmen des öffentlichen Dienstes Aufgaben der schlichten Hoheitsverwaltung erfüllen (BFH-Urteile vom 15.3.1968 - BStBl II S. 437, vom 1.4.1971 - BStBl II S. 519 und vom 27.2.1976 - BStBl II S. 418). ⁴Öffentliche Dienste leisten grundsätzlich alle Personen, die im Dienst einer juristischen Person des öffentlichen Rechts stehen. ⁵Keine öffentlichen Dienste im Sinne dieser Vorschrift leisten hingegen Personen, die in der fiskalischen Verwaltung tätig sind (BFH-Urteile vom 13.8.1971 - BStBl II S. 818, vom 9.5.1974 - BStBl II S. 631 und vom 31.1.1975 - BStBl II S. 563). ⁶Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn sich die Tätigkeit für die juristische Person des öffentlichen Rechts ausschließlich oder überwiegend auf die Erfüllung von Aufgaben

1. in einem land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb einer juristischen Person des öffentlichen Rechts oder

2. in einem Betrieb gewerblicher Art einer juristischen Person des öffentlichen Rechts im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 6 des Körperschaftsteuergesetzes

bezieht. ⁷Ob es sich um einen Betrieb gewerblicher Art einer juristischen Person des öffentlichen Rechts handelt, beurteilt sich nach dem Körperschaftsteuerrecht. ⁸Hierbei kommt es nicht darauf an, ob der Betrieb gewerblicher Art von der Körperschaftsteuer befreit ist. ⁹Zu den Betrieben gewerblicher Art in diesem Sinne gehören insbesondere die von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts unterhaltenen Betriebe, die der Versorgung der Bevölkerung mit Wasser, Gas, Elektrizität oder Wärme, dem öffentlichen Verkehr oder dem Hafenbetrieb dienen, sowie die in der Rechtsform einer juristischen Person des öffentlichen Rechts betriebenen Sparkassen.

(3) ¹Weitere Voraussetzung für die Anerkennung als steuerfreie Aufwandsentschädigung nach § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG ist, daß die gezahlten Beträge dazu bestimmt sind, Aufwendungen abzugelten, die steuerlich als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abziehbar wären. ²Eine steuerfreie Aufwandsentschädigung liegt deshalb insoweit nicht vor, als die Entschädigung für Verdienstausschlag oder Zeitverlust oder zur Abgeltung eines Haftungsrisikos gezahlt wird oder dem Empfänger ein Aufwand nicht oder offenbar nicht in Höhe der gewährten Entschädigung erwächst. ³Das Finanzamt hat das Recht und die Pflicht zu prüfen, ob die als Aufwandsentschädigung gezahlten Beträge tatsächlich zur Bestreitung eines abziehbaren Aufwands erforderlich sind (BFH-Urteil vom 3.8.1962 - BStBl III S. 425). ⁴Dabei ist nicht erforderlich, daß der Steuerpflichtige alle seine dienstlichen Aufwendungen bis ins kleinste nachweist. ⁵Entscheidend ist, ob dem Empfänger nach der Art seiner Dienstleistung erfahrungsgemäß steuerlich anzuerkennende Aufwendungen ungefähr in Höhe der empfangenen Aufwandsentschädigung entstehen. ⁶Eine Nachprüfung ist nur geboten, wenn dazu ein Anlaß von einigem Gewicht besteht.

(4) ¹Werden in den kommunalen Verwaltungen ehrenamtlich tätigen Personen Bezüge unter der Bezeichnung Aufwandsentschädigung gezahlt, so sind sie nicht nach § 3 Nr. 12 EStG steuerfrei,

soweit sie auch den Aufwand an Zeit und Arbeitsleistung sowie den entgangenen Arbeitsverdienst und das Haftungsrisiko abgelten oder den Aufwand offensichtlich übersteigen. ²Zur Erleichterung der Feststellung, inwieweit es sich in den Fällen des § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG um eine steuerfreie Aufwandsentschädigung handelt, ist wie folgt zu verfahren:

³Sind die Anspruchsberechtigten und der Betrag oder auch ein Höchstbetrag der aus einer öffentlichen Kasse gewährten Aufwandsentschädigung durch Gesetz oder Verordnung bestimmt, so ist die Aufwandsentschädigung

1. bei hauptamtlich tätigen Personen in voller Höhe steuerfrei,
2. bei ehrenamtlich tätigen Personen in Höhe von 1/3 der gewährten Aufwandsentschädigung, mindestens 50 DM monatlich steuerfrei.

⁴Sind die Anspruchsberechtigten und der Betrag oder auch ein Höchstbetrag nicht durch Gesetz oder Verordnung bestimmt, so kann in der Regel ohne weiteren Nachweis ein steuerlich anzuerkennender Aufwand

1. bei hauptamtlich tätigen Personen bis zur Höhe von 300 DM monatlich,
2. bei ehrenamtlich tätigen Personen in Höhe von 1/3 der gewährten Aufwandsentschädigung, mindestens 50 DM und höchstens 300 DM monatlich angenommen werden.

⁵Ist die Aufwandsentschädigung niedriger als 50 DM monatlich, so bleibt nur der tatsächlich geleistete Betrag steuerfrei. ⁶Bei Personen, die für mehrere Körperschaften des öffentlichen Rechts tätig sind, sind die steuerfreien Mindest- und Höchstbeträge von 50 bzw. 300 DM monatlich auf die Entschädigung zu beziehen, die von der einzelnen öffentlich-rechtlichen Körperschaft an diese Personen gezahlt wird. ⁷Aufwandsentschädigungen für mehrere Tätigkeiten bei einer Körperschaft sind für die Anwendung der Mindest- und Höchstbeträge zusammenzurechnen. ⁸Bei einer gelegentlichen ehrenamtlichen Tätigkeit sind die steuerfreien Mindest-

und Höchstbeträge von 50 bzw. 300 DM nicht auf einen weniger als einen Monat dauernden Zeitraum der ehrenamtlichen Tätigkeit umzurechnen. ⁹Werden Aufwandsentschädigungen in monatlich unterschiedlicher Höhe gezahlt oder erstreckt sich die Tätigkeit für die Körperschaft nicht über das ganze Kalenderjahr, so sind die steuerfreien Mindest- und Höchstbeträge von 50 bzw. 300 DM als absolute Monatsbeträge anzusehen, wenn die betreffende Körperschaft für bestimmte Monate bestimmte Beträge zahlt. ¹⁰Eine Umrechnung auf längere Zeiträume ist in diesen Fällen nicht zulässig.

B e i s p i e l:

Für ehrenamtliche Tätigkeit werden gezahlt

im April	90 DM,	davon sind steuerfrei	50 DM,
im Mai	270 DM,	davon sind steuerfrei	90 DM,
im Juni	<u>1 080 DM,</u>	davon sind steuerfrei	<u>300 DM,</u>
insgesamt	<u>1 440 DM,</u>	davon sind steuerfrei	<u>440 DM.</u>

¹¹Die Empfänger von Aufwandsentschädigungen können dem Finanzamt gegenüber einen höheren steuerlich anzuerkennenden Aufwand glaubhaft machen. ¹²Dieser glaubhaft gemachte höhere Aufwand ist dann als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abziehbar. ¹³Die für die Finanzverwaltung zuständige oberste Landesbehörde kann im Benehmen mit dem Bundesminister der Finanzen und den obersten Finanzbehörden der anderen Länder Anpassungen an die im Lande gegebenen Verhältnisse vornehmen.

(5) ¹Von Pauschalentschädigungen, die Gemeinden oder andere juristische Personen des öffentlichen Rechts für eine gelegentliche ehrenamtliche Tätigkeit zahlen, darf ein Betrag bis zu 10 DM täglich ohne nähere Prüfung als steuerfrei anerkannt werden. ²Bei höheren Pauschalentschädigungen hat das Finanzamt zu prüfen, ob auch ein Aufwand an Zeit und Arbeitsleistung sowie ein entgangener Verdienst abgegolten worden ist. ³Anstelle dieser Regelung kann auch Absatz 4 angewendet werden.

Ö f f e n t l i c h e K a s s e n

(6) ¹Öffentliche Kassen sind die Kassen der juristischen Personen des öffentlichen Rechts und solche Kassen, die einer Dienstaufsicht und Prüfung der Finanzgebarung durch die öffentliche Hand unterliegen (BFH-Urteile vom 9.2.1956 - BStBl III S. 183 und vom 1.4.1971 - BStBl II S. 519). ²Zu den öffentlichen Kassen gehören danach neben den Kassen des Bundes, der Länder und der Gemeinden insbesondere auch die Kassen der öffentlich-rechtlichen Religionsgemeinschaften, die Ortskrankenkassen, Landkrankenkassen, Innungskrankenkassen und Ersatzkassen sowie die Kassen der Deutsche Bundesbahn (vgl. BFH-Urteil vom 20.12.1972 - BStBl 1973 II S. 401), der Deutschen Bundesbank, der Berufsgenossenschaften, Gemeindeunfallversicherungsverbände, der Träger der gesetzlichen Rentenversicherungen und der Knappschaften.

14. Reisekostenvergütungen, Umzugskostenvergütungen
und Trennungsgelder aus öffentlichen Kassen
(§ 3 Nr. 13 EStG)

(1) ¹Nach § 3 Nr. 13 EStG sind Bezüge steuerfrei, die als Reisekostenvergütungen, Umzugskostenvergütungen oder Trennungsgelder aus einer öffentlichen Kasse im Sinne des Abschnitts 13 Abs. 6 gezahlt werden. ²Wenn für Verpflegungsmehraufwendungen bei Dienstreisen und Abordnungen nicht die Tagegelder nach den reisekostenrechtlichen Vorschriften des Bundes oder der Länder gezahlt werden, ist die Steuerfreiheit der Erstattung von Verpflegungsmehraufwendungen bei Dienstreisen im Sinne des Abschnitts 37 Abs. 3 auf die nach Abschnitt 39 maßgebenden Höchstbeträge und bei Abordnungen, die keine Dienstreisen im Sinne des Abschnitts 37 Abs. 3 sind, auf die nach Abschnitt 43 maßgebenden Höchstbeträge begrenzt.

(2) ¹Reisekostenvergütungen sind die als solche bezeichneten Vergütungen, die dem Grunde und der Höhe nach unmittelbar nach Maßgabe der reisekostenrechtlichen Vorschriften des Bundes oder der Länder gezahlt werden. ²Reisekostenvergütungen liegen auch vor, soweit sie dem Grunde und der Höhe nach auf Grund von Tarifverträgen oder anderen Vereinbarungen gezahlt werden, die den reisekostenrechtlichen Vorschriften des Bundes oder der Länder entsprechen. ³Es ist in diesen Fällen nicht zu prüfen, ob die erstatteten Reisekosten Werbungskosten darstellen (BFH-Urteil vom 15.10.1982 - BStBl 1983 II S. 75) und ob die reisekostenrechtlichen Vorschriften zutreffend angewendet worden sind.

(3) ¹Werden bei Reisekostenvergütungen aus öffentlichen Kassen die reisekostenrechtlichen Vorschriften nicht oder nur teilweise angewendet, so können auf diese Vergütungen die zu § 3 Nr. 16 EStG erlassenen Verwaltungsvorschriften angewendet werden. ²Im übrigen kann auch eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 12 oder Nr. 26 EStG in Betracht kommen; vgl. hierzu Abschnitte 13 und 17.

(4) ¹Absätze 2 und 3 gelten sinngemäß für Umzugskostenvergütungen und Trennungsgelder nach Maßgabe der umzugskosten- und reisekostenrechtlichen Vorschriften des Bundes und der Länder. ²Die anstelle eines Trennungsgelds gegebenenfalls bewilligten Mietbeiträge sind nicht nach § 3 Nr. 13 EStG steuerfrei (BFH-Urteil vom 16.7.1971 - BStBl II S. 772).

15. Heiratsbeihilfen und Geburtsbeihilfen (§ 3 Nr. 15 EStG)

(1) ¹Heiratsbeihilfen im Sinne des § 3 Nr. 15 EStG sind einmalige Zuwendungen in Geld oder Geldeswert, die an Arbeitnehmer anlässlich der Eheschließung gewährt werden. ²Eine Heiratsbeihilfe ist bis zum Gesamtbetrag von 700 DM steuerfrei, wenn sie innerhalb von drei Monaten vor oder nach der Eheschließung gegeben wird (BFH-Urteil vom 18.1.1957 - BStBl III S. 88).

(2) ¹Geburtsbeihilfen im Sinne des § 3 Nr. 15 EStG sind Zuwendungen in Geld oder Geldeswert, die einem Arbeitnehmer anlässlich der Geburt seines Kindes gewährt werden. ²Eine Geburtsbeihilfe ist bis zum Gesamtbetrag von 700 DM steuerfrei, soweit sie als einmalige oder laufende Beihilfe innerhalb von drei Monaten vor oder nach der Geburt eines Kindes gegeben wird. ³Bei Mehrlingsgeburten bleibt die Geburtsbeihilfe steuerfrei, soweit sie 700 DM je Kind nicht übersteigt.

(3) ¹Bezieht ein Arbeitnehmer aus mehreren Dienstverhältnissen je eine Heirats- oder Geburtsbeihilfe, so kann er den Freibetrag für jede der Beihilfen in Anspruch nehmen. ²Erhalten Ehegatten, die beide Arbeitslohn beziehen, beide eine Beihilfe, so steht der Freibetrag jedem Ehegatten zu, auch wenn sie bei demselben Arbeitgeber beschäftigt sind.

16. Erstattung von Reisekosten, Umzugskosten
und Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung
außerhalb des öffentlichen Dienstes (§ 3 Nr. 16 EStG)

¹Wegen der Steuerfreiheit der Erstattung von Reisekosten, Umzugskosten und Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung außerhalb des öffentlichen Dienstes vgl. Abschnitte 37 bis 41 und 43. ²Bei der Erstattung von Reisekosten dürfen die einzelnen Aufwendungsarten zusammengefaßt werden; in diesem Fall ist die Erstattung steuerfrei, soweit sie die Summe der nach den Abschnitten 38 bis 40 zulässigen Einzelerstattungen nicht übersteigt. ³Dies gilt sinngemäß für die Erstattung von Umzugskosten und von Mehraufwendungen bei einer doppelten Haushaltsführung.

17. Aufwandsentschädigungen für nebenberufliche
Tätigkeiten (§ 3 Nr. 26 EStG)

B e g ü n s t i g t e T ä t i g k e i t e n

(1) ¹Zu den begünstigten Tätigkeiten gehören z.B. die Tätigkeit eines Sporttrainers, eines Chorleiters oder Orchesterdirigenten, die Lehr- und Vortragstätigkeit im Rahmen der allgemeinen Bildung und Ausbildung (z.B. Kurse und Vorträge an Schulen und Volkshochschulen, Mütterberatung, Erste-Hilfe-Kurse, Schwimm-Unterricht) oder der beruflichen Ausbildung und Fortbildung, nicht dagegen die Ausbildung von Tieren (z.B. von Rennpferden oder Diensthunden). ²Die Tätigkeit als Prüfer bei einer Prüfung, die zu Beginn, im Verlaufe oder als Abschluß einer Ausbildung abgenommen wird, ist mit der Tätigkeit eines Ausbilders vergleichbar (BFH-Urteil vom 23.6.1988 - BStBl II S. 890). ³Eine Tätigkeit, die ihrer Art nach keine Übungsleitende, ausbildende oder erziehende Tätigkeit ist, ist keine begünstigte Tätigkeit, auch wenn sie die übrigen Voraussetzungen des § 3 Nr. 26 EStG erfüllt (z.B. Tätigkeit als Vorstandsmitglied oder als Vereinskassierer, als Helfer bei einer Wohlfahrtsorganisation, als Gerätewart bei einem Sportverein).

N e b e n b e r u f l i c h k e i t

(2) ¹Eine nebenberufliche Tätigkeit liegt vor, wenn sie nach der Verkehrsanschauung nicht als hauptberufliche Tätigkeit anzusehen ist. ²Dies ist u.a. nach dem Zeitaufwand, der Höhe der Vergütung und dem Umfang, in dem aus der Tätigkeit der Lebensunterhalt bestritten wird, zu beurteilen. ³Es können deshalb auch solche Personen nebenberuflich tätig sein, die im steuerrechtlichen Sinne keinen Hauptberuf ausüben, z.B. Hausfrauen, Vermieter, Studenten, Rentner oder Arbeitslose. ⁴Als üblicherweise in einem Hauptberuf ausgeübte Tätigkeit ist z.B. die Tätigkeit als Lehrerin oder Kindergärtnerin mit halber Stundenzahl anzusehen. ⁵Eine Tätigkeit wird nicht nebenberuflich ausgeübt, wenn sie als Teil der Haupttätigkeit anzusehen ist. ⁶Nebenberuflichkeit kann selbst bei dienstrechtlicher Verpflichtung zur Übernahme einer Tätigkeit im Nebenamt unter Fortfall von Weisungs- und Kontrollrecht des Arbeitgebers vorliegen (BFH-Urteil vom 29.1.1987 - BStBl II S. 783).

F ö r d e r u n g g e m e i n n ü t z i g e r , m i l d - t ä t i g e r u n d k i r c h l i c h e r Z w e c k e

(3) ¹Die Begriffe der gemeinnützigen, mildtätigen und kirchlichen Zwecke ergeben sich aus den §§ 52 bis 54 AO und der Anlage 3.

²Eine Tätigkeit dient nicht der selbstlosen Förderung begünstigter Zwecke, wenn sie nicht der Allgemeinheit, sondern lediglich einem abgeschlossenen Personenkreis zugute kommt, wie z.B. die Ausbildung und Fortbildung innerhalb eines Unternehmens oder einer Dienststelle. ³Werden Bedienstete verschiedener Dienststellen einer Behörde an einer Ausbildungseinrichtung zentral ausgebildet und geprüft, so liegt kein abgeschlossener Personenkreis vor.

(4) ¹Wird die Tätigkeit im Rahmen der Erfüllung der Satzungszwecke einer juristischen Person ausgeübt, die wegen Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke steuerbegünstigt ist, so ist im allgemeinen davon auszugehen, daß die Tätigkeit ebenfalls der Förderung dieser steuerbegünstigten Zwecke dient.

²Dies gilt auch dann, wenn die nebenberufliche Tätigkeit in einem sogenannten Zweckbetrieb im Sinne der §§ 65 bis 68 AO ausgeübt wird (z.B. nebenberuflicher Übungsleiter bei sportlichen Veranstaltungen nach § 67 a Abs. 1 AO, nebenberuflicher Erzieher in einer Einrichtung der Fürsorgeerziehung oder der freiwilligen Erziehungshilfe nach § 68 Nr. 5 AO). ³Eine Tätigkeit in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb einer im übrigen steuerbegünstigten juristischen Person (§§ 64, 14 AO) erfüllt dagegen das Merkmal der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke nicht.

(5) ¹Der Förderung begünstigter Zwecke kann auch eine Tätigkeit für eine juristische Person des öffentlichen Rechts dienen (z.B. nebenberufliche Lehrtätigkeit an einer Universität, nebenberufliche Ausbildungstätigkeit bei der Feuerwehr, nebenberufliche Fortbildungstätigkeit für eine Anwalts- oder Ärztekammer). ²Dem steht nicht entgegen, daß die Tätigkeit in den Hoheitsbereich der juristischen Person des öffentlichen Rechts fallen kann.

B e g r e n z u n g d e r S t e u e r b e f r e i u n g

(6) Die Steuerfreiheit ist auch bei Einnahmen aus mehreren nebenberuflichen Tätigkeiten im Sinne des § 3 Nr. 26 EStG (z.B. Tätigkeit für verschiedene gemeinnützige Organisationen) auf einen Jahresbetrag von insgesamt 2 400 DM begrenzt (BFH-Urteil vom 23.6.1988, a.a.O.). ²Wird eine Aufwandsentschädigung teils für eine unter § 3 Nr. 26 EStG fallende und teils für eine andere Tätigkeit gezahlt, so ist lediglich der entsprechende Anteil nach § 3 Nr. 26 EStG steuerfrei. ³Die Steuerfreiheit von Bezügen nach § 3 Nr. 12, 13, 16 und 50 EStG bleibt unberührt; § 3 Nr. 26 EStG ist auf die von diesen Vorschriften nicht erfaßten Bezüge anzuwenden.

L o h n s t e u e r v e r f a h r e n

(7) ¹Beim Lohnsteuerabzug ist eine zeitanteilige Aufteilung des steuerfreien Höchstbetrags von 2 400 DM jährlich nicht erforderlich; das gilt auch dann, wenn feststeht, daß das Dienstverhältnis nicht bis zum Ende des Kalenderjahrs besteht. ²Der Arbeitnehmer hat dem Arbeitgeber jedoch schriftlich zu bestätigen, daß die Steuerbefreiung nicht bereits in einem anderen Dienst- oder Auftragsverhältnis berücksichtigt worden ist oder berücksichtigt wird. ³Diese Erklärung ist zum Lohnkonto zu nehmen.

(8) Werbungskosten, die dem Arbeitnehmer durch eine nebenberufliche Tätigkeit im Sinne des § 3 Nr. 26 EStG entstehen, sind nur zu berücksichtigen, soweit sie den steuerfreien Jahresbetrag von 2 400 DM und - gegebenenfalls zusammen mit den Werbungskosten für andere berufliche Tätigkeiten - den Arbeitnehmer-Pauschbetrag von 2 000 DM übersteigen.

18. Leistungen nach dem Altersteilzeitgesetz
(§ 3 Nr. 28 EStG)

¹Aufstockungsbeträge und Beiträge zur Höherversicherung im Sinne des § 3 Abs. 1 Nr. 1 sowie Aufwendungen im Sinne des § 4 Abs. 2 des Altersteilzeitgesetzes vom 20.12.1988 (BGBl. I S. 2343, BStBl 1989 I S. 38) sind steuerfrei. ²Aufstockungsbeträge und Beiträge zur Höherversicherung sind steuerfrei, auch soweit sie über die im Altersteilzeitgesetz genannten Mindestbeträge hinausgehen. ³Die Leistungen sind auch dann steuerfrei, wenn der freigewordene Teilarbeitsplatz nicht wieder besetzt wird. ⁴Die steuerfreien Leistungen unterliegen dem Progressionsvorbehalt nach § 32 b EStG. ⁵Zur Aufzeichnung und Bescheinigung der steuerfreien Leistungen vgl. § 41 Abs. 1 und § 41 b Abs. 1 Nr. 4 EStG.

19. Werkzeuggeld (§ 3 Nr. 30 EStG)

¹Die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 30 EStG beschränkt sich auf die Erstattung der Aufwendungen, die dem Arbeitnehmer durch die betriebliche Benutzung eigener Werkzeuge entstehen. ²Eine betriebliche Benutzung der Werkzeuge liegt auch dann vor, wenn die Werkzeuge im Rahmen des Dienstverhältnisses außerhalb einer Betriebsstätte des Arbeitgebers eingesetzt werden, z.B. auf einer Baustelle. ³Ohne Einzelnachweis der tatsächlichen Aufwendungen sind pauschale Entschädigungen steuerfrei, soweit sie

1. die regelmäßigen Absetzungen für Abnutzung der Werkzeuge,
2. die üblichen Betriebs-, Instandhaltungs- und Instandsetzungskosten der Werkzeuge sowie
3. die Kosten der Beförderung der Werkzeuge zwischen Wohnung und Einsatzstelle

abgelten. ⁴Soweit Entschädigungen für Zeitaufwand des Arbeitnehmers gezahlt werden, z.B. für die ihm obliegende Reinigung und Wartung der Werkzeuge, gehören sie zum steuerpflichtigen Arbeitslohn.

20. Überlassung typischer Berufskleidung (§ 3 Nr. 31 EStG)

(1) ¹Steuerfrei ist nach § 3 Nr. 31 erster Halbsatz EStG nicht nur die Gestellung, sondern auch die Übereignung typischer Berufskleidung durch den Arbeitgeber. ²Zur typischen Berufskleidung gehören Kleidungsstücke, die

1. als Arbeitsschutzkleidung auf die jeweils ausgeübte Berufstätigkeit zugeschnitten sind oder

2. nach ihrer z.B. uniformartigen Beschaffenheit objektiv eine berufliche Funktion erfüllen,

wenn ihre private Nutzung so gut wie ausgeschlossen ist. ³Normale Schuhe und Unterwäsche sind z.B. keine typische Berufskleidung.

⁴Wegen der Abgrenzung zwischen typischer Berufskleidung und bürgerlicher Kleidung vgl. im übrigen BFH-Urteil vom 20. November 1979 (BStBl 1980 II S. 75).

(2) ¹Die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 31 zweiter Halbsatz EStG beschränkt sich auf die Erstattung der Aufwendungen, die dem Arbeitnehmer durch den beruflichen Einsatz typischer Berufskleidung in den Fällen entstehen, in denen der Arbeitnehmer nach Gesetz (z.B. nach Unfallverhütungsvorschriften), Tarifvertrag oder Betriebsvereinbarung einen Anspruch auf Gestellung von Arbeitskleidung hat, der aus betrieblichen Gründen durch die Barvergütung abgelöst wird. ²Die Barablösung einer Verpflichtung zur Gestellung von typischer Berufskleidung ist z.B. betrieblich begründet, wenn die Beschaffung der Kleidungsstücke durch den Arbeitnehmer für den Arbeitgeber vorteilhafter ist. ³Pauschale Barablösungen sind steuerfrei, soweit sie die regelmäßigen Absetzungen für Abnutzung und die üblichen Instandhaltungs- und Instandsetzungskosten der typischen Berufskleidung abgelten.

21. Sammelbeförderung von Arbeitnehmern zwischen
Wohnung und Arbeitsstätte (§ 3 Nr. 32 EStG)

¹Steuerfrei ist nach § 3 Nr. 32 EStG die unentgeltliche oder verbilligte Beförderung eines Arbeitnehmers zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit einem vom Arbeitgeber oder in dessen Auftrag von einem Dritten eingesetzten Omnibus, Kleinbus oder für mehrere Personen zur Verfügung gestellten Personenkraftwagen, wenn diese Beförderung jeweils für den betrieblichen Einsatz des Arbeitnehmers notwendig ist. ²Die Notwendigkeit einer Sammelbeförderung ist z.B. in den Fällen anzunehmen, in denen

1. die Beförderung mit öffentlichen Verkehrsmitteln nicht oder nur mit unverhältnismäßig hohem Zeitaufwand durchgeführt werden könnte,
2. die Arbeitnehmer an ständig wechselnden Tätigkeitsstätten oder verschiedenen Stellen eines weiträumigen Arbeitsgeländes eingesetzt werden oder
3. der Arbeitsablauf eine gleichzeitige Arbeitsaufnahme der beförderten Arbeitnehmer erfordert.

22. Durchlaufende Gelder, Auslagenersatz (§ 3 Nr. 50 EStG)

(1) ¹Durchlaufende Gelder oder Auslagenersatz liegen vor, wenn

1. der Arbeitnehmer die Ausgaben für Rechnung des Arbeitgebers macht, wobei es gleichgültig ist, ob das im Namen des Arbeitgebers oder im eigenen Namen geschieht und
2. über die Ausgaben im einzelnen abgerechnet wird.

²Dabei sind die Ausgaben des Arbeitnehmers bei ihm so zu beurteilen, wie wenn der Arbeitgeber selber sie getätigt hätte. ³Die Steuerfreiheit der durchlaufenden Gelder oder des Auslagenersatzes nach § 3 Nr. 50 EStG ist hiernach stets dann ausgeschlossen, wenn die Ausgaben durch das Dienstverhältnis des Arbeitnehmers veranlaßt sind (vgl. Abschnitt 70). ⁴Dies bedeutet z.B., daß der Ersatz von Werbungskosten und von Kosten der privaten Lebensführung des Arbeitnehmers nicht nach § 3 Nr. 50 EStG steuerfrei ist. ⁵Steuerfrei ist z.B. der Ersatz von Gebühren für ein geschäftliches Telefongespräch, das der Arbeitnehmer für den Arbeitgeber außerhalb des Betriebs führt.

(2) ¹Pauschaler Auslagenersatz führt regelmäßig zu Arbeitslohn; vgl. BFH-Urteile vom 18.10.1957 (BStBl 1958 III S. 16) und vom 10.6.1966 (BStBl III S. 607). ²Aus Vereinfachungsgründen kann pauschaler Auslagenersatz steuerfrei bleiben, wenn die pauschal gezahlten Beträge auf Umständen beruhen, die nicht vom Ermessen des Arbeitnehmers abhängen, die zweckentsprechende Verwendung sichergestellt ist und es sich insbesondere um kleinere Beträge handelt, die erfahrungsgemäß den Aufwand nicht übersteigen.

23. Jubiläumszuwendungen (§ 3 Nr. 52 EStG, § 3 LStDV)

A l l g e m e i n e s

(1) ¹Eine Jubiläumszuwendung in Geld oder Geldeswert ist nur im Rahmen des § 3 LStDV steuerfrei. ²Sie muß im zeitlichen Zusammenhang mit dem Arbeitnehmerjubiläum oder dem Geschäftsjubiläum und zusätzlich zu den Bezügen gegeben werden, auf die der Arbeitnehmer ohnehin einen Rechtsanspruch hat (zur Umwandlung einer steuerpflichtigen Sonderzuwendung in eine steuerfreie Jubiläumszuwendung vgl. BFH-Urteil vom 31.10.1986 - BStBl 1987 II S. 139). ³Zur Einbehaltung der Lohnsteuer bei einer steuerpflichtigen Jubiläumszuwendung Hinweis auf Abschnitte 115 Abs. 2 und 122 Abs. 5.

A r b e i t n e h m e r j u b i l ä u m

(2) ¹Der zeitliche Zusammenhang zwischen der Jubiläumszuwendung und dem Arbeitnehmerjubiläum ist im allgemeinen gewahrt, wenn die Jubiläumszuwendung innerhalb von drei Monaten vor oder nach dem Jubiläum oder anlässlich einer Betriebsfeier zur Ehrung aller Jubilare innerhalb von zwölf Monaten nach dem Jubiläum gewährt wird. ²Darüber hinaus ist bei einem 40-, 50- oder 60jährigen Arbeitnehmerjubiläum der zeitliche Zusammenhang auch dann gewahrt, wenn statt dessen ein anderer Zeitpunkt zum Anlaß für die Zuwendung genommen wird, der höchstens fünf Jahre vor den bezeichneten Jubiläumsdienstzeiten liegt; wird die Zuwendung bei voller Ausschöpfung des Fünfjahreszeitraums anlässlich des 35-, 45- oder 55jährigen Jubiläums gegeben, so ist der zeitliche Zusammenhang auch dann noch gewahrt, wenn die Zuwendung innerhalb von drei Monaten vor dem maßgebenden Jubiläum gewährt wird. ³Die Steuerfreiheit tritt jedoch nur dann ein, wenn innerhalb des Fünfjahreszeitraums im Anschluß an eine steuerfreie Jubiläumszuwendung keine weitere steuerfreie Jubiläumszuwendung gewährt wird. ⁴Will der Arbeitgeber z.B. einem Arbeitnehmer sowohl zum 35jährigen als auch zum 40jährigen Jubiläum etwas zuwenden, kann er wählen, auf welche Zuwendung § 3 Abs. 1 Nr. 3 LStDV angewendet werden soll. ⁵Deshalb ist eine vom Arbeitgeber vorgezogene steuerfreie Zuwendung bis 2 400 DM unabhängig davon anzuerkennen, ob

noch eine weitere Jubiläumsszuwendung innerhalb des Fünfjahreszeitraums gewährt wird. ⁶Dadurch wird allerdings die Steuerfreiheit jeder weiteren Jubiläumsszuwendung innerhalb desselben Fünfjahreszeitraums ausgeschlossen. ⁷Das gilt auch insoweit, als der Höchstbetrag von 2 400 DM durch die erste Zuwendung nicht ausgeschöpft worden ist. ⁸Wegen des zeitlichen Zusammenhangs bei nachträglichen Jubiläumsszuwendungen vgl. BFH-Urteile vom 26.2.1965 (BStBl III S. 366), vom 23.4.1965 (BStBl III S. 460) und vom 17.9.1974 (BStBl 1975 II S. 49).

(3) ¹Zur Berechnung der maßgebenden Dienstzeiten darf der Arbeitgeber auch Zeiträume berücksichtigen, in denen der Arbeitnehmer beschäftigt war

1. in Unternehmen, Betrieben oder Teilbetrieben, deren wesentliche Grundlagen auf den Arbeitgeber übergegangen sind, oder
2. bei Arbeitgebern, die mit dem jetzigen Arbeitgeber durch Organschaft oder in anderer enger Weise verbunden sind. Das gilt in Fällen, in denen die Verbindung nicht mehr besteht, nur für die Zeiträume bis zur Auflösung der Verbindung.

²Entsprechendes gilt für die Berücksichtigung von Zeiträumen, in denen der Arbeitnehmer bei Körperschaften, Anstalten und Stiftungen des öffentlichen Rechts beschäftigt war, deren Aufgaben (Funktionen) auf den jetzigen Arbeitgeber übergegangen sind. ³In allen Fällen ist Voraussetzung, daß eine solche Handhabung nicht der Verkehrsauffassung widerspricht. ⁴In den Fällen der Nummer 2 ist außerdem Voraussetzung, daß alle Arbeitgeber, wenn die Verbindung noch besteht, die gleiche Regelung getroffen haben. ⁵Zu der Frage, unter welchen Voraussetzungen die bei einem früheren Arbeitgeber verbrachten Dienstzeiten berücksichtigt werden können, vgl. auch BFH-Urteil vom 19.2.1960 (BStBl III S. 121).

⁶Der Steuerfreiheit steht es nicht entgegen, wenn der Arbeitgeber bestimmte Zeiten in die Ermittlung der maßgebenden Beschäftigungsdauer einbezieht, z.B.

- Zeiten der Arbeitslosigkeit, wenn der Arbeitnehmer unmittelbar vorher oder nachher bei ihm beschäftigt war, oder

- Zeiten des Grundwehr- und Zivildienstes, wenn der Arbeitnehmer unmittelbar nachher bei ihm beschäftigt oder wiederbeschäftigt war,

oder wenn der Arbeitgeber bestimmte Zeiten, z.B. Ausbildungsjahre, bei der Berechnung ausschließt. ⁷Für die Steuerfreiheit einer Jubiläumszuwendung ist nicht Voraussetzung, daß das Dienstverhältnis zu demselben Arbeitgeber ohne Unterbrechung bestanden hat. ⁸Mehrere selbständige Beschäftigungszeiträume bei demselben Arbeitgeber können für die Berechnung der maßgeblichen Dienstzeiten zusammengerechnet werden.

(4) Werden Jubiläumszuwendungen von einer Dienststelle der öffentlichen Verwaltung (einschließlich der Deutschen Bundesbahn und der Deutschen Bundespost) oder von einer anderen Körperschaft des öffentlichen Rechts gewährt, so sind die in § 3 Abs. 1 LStDV hinsichtlich der Dienstzeit bezeichneten Voraussetzungen für die Steuerfreiheit stets als erfüllt anzusehen, wenn die Dienstzeit

1. nach Tarifverträgen oder

2. nach Richtlinien, die von einer obersten Bundesbehörde oder einer obersten Landesbehörde oder dem Vorstand der Deutschen Bundesbahn erlassen oder gebilligt worden sind,

ermittelt wird und danach eine entsprechende Dienstzeit erreicht ist.

G e s c h ä f t s j u b i l ä u m

(5) ¹Für die Berechnung des Geschäftsjubiläums ist der Zeitpunkt der Gründung des Unternehmens maßgebend. ²Ein Geschäftsjubiläum im Sinne des § 3 Abs. 2 LStDV kann auch der Eigenbetrieb einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft begehen (BFH-Urteil vom 26.6.1969 - BStBl II S. 747), nicht jedoch eine öffentlich-rechtliche Körperschaft selbst, die sich nicht unternehmerisch betätigt (BFH-Urteil vom 20.9.1977 - BStBl 1978 II S. 60). ³Bei der Berechnung der für ein Geschäftsjubiläum maßgebenden Zeiten kommt es nicht auf firmenrechtliche Gesichtspunkte an. ⁴Die Änderung der Rechtsform oder der Firmenbezeichnung im Laufe des maßgebenden Zeitraums ist demnach unschädlich, wenn hierdurch die

wesentlichen Grundlagen des Unternehmens nicht geändert worden sind. ⁵Voraussetzung ist, daß die getroffene Regelung nicht der Verkehrsauffassung widerspricht. ⁶Vgl. auch die BFH-Urteile vom 15.10.1964 (BStBl 1965 III S. 56) und vom 26.8.1966 (BStBl III S. 693). ⁷Wegen des zeitlichen Zusammenhangs zwischen Jubiläumszuwendung und Geschäftsjubiläum gilt Absatz 2 Satz 1 entsprechend. ⁸Jubiläumszuwendungen aus Anlaß eines Geschäftsjubiläums können nach Maßgabe des § 3 Abs. 2 LStDV auch solchen Arbeitnehmern steuerfrei gewährt werden, die wegen Erreichens der Altersgrenze oder wegen Berufsunfähigkeit nicht mehr in einem gegenwärtigen Dienstverhältnis stehen oder deren Dienstverhältnis wegen Ableistung des Grundwehrdienstes oder des Zivildienstes ruht; das gilt entsprechend für Jubiläumszuwendungen an die Hinterbliebenen von früheren Arbeitnehmern. ⁹Jubiläumszuwendungen aus Anlaß eines Geschäftsjubiläums können aber dann nicht steuerfrei gewährt werden, wenn für ihre Bezugsberechtigung und Bemessung auf einen erst nach dem Geschäftsjubiläum liegenden Zeitraum abgestellt wird. (BFH-Urteil vom 26.6.1969 - BStBl II S. 747). ¹⁰Zur Umwandlung von bisherigen freiwilligen steuerpflichtigen Sonderzuwendungen in steuerfreie Zuwendungen anläßlich eines Geschäftsjubiläums vgl. BFH-Urteil vom 17.11.1978 (BStBl 1979 II S. 60).

24. Zukunftssicherungsleistungen (§ 3 Nr. 62 EStG,
§ 2 Abs. 2 Nr. 3 LStDV)

L e i s t u n g e n a u f G r u n d g e s e t z l i c h e r
V e r p f l i c h t u n g e n

(1) ¹Nach § 3 Nr. 62 EStG sind Ausgaben des Arbeitgebers für die Zukunftssicherung des Arbeitnehmers (§ 2 Abs. 2 Nr. 3 Sätze 1 und 2 LStDV) steuerfrei, soweit sie auf Grund gesetzlicher Verpflichtung geleistet werden; gesetzliche Verpflichtung ist auch eine Verpflichtung, die auf einer Rechtsverordnung beruht.

²Steuerfrei sind hiernach insbesondere die Beitragsanteile des Arbeitgebers am Gesamtsozialversicherungsbeitrag (Rentenversicherung, Krankenversicherung, Arbeitslosenversicherung). ³Dies gilt auch für solche Beitragsanteile, die auf Grund einer nach ausländischen Gesetzen bestehenden Verpflichtung an ausländische Sozialversicherungsträger, die den inländischen Sozialversicherungsträgern vergleichbar sind, geleistet werden. ⁴Zukunftssicherungsleistungen auf Grund einer tarifvertraglichen Verpflichtung sind dagegen nicht nach § 3 Nr. 62 EStG steuerfrei.

(2) Für Ausgaben des Arbeitgebers zur Krankenversicherung des Arbeitnehmers gilt folgendes:

1. Der Beitragsteil des Arbeitgebers zur Krankenversicherung eines versicherungspflichtigen Arbeitnehmers ist bis zur Hälfte des Beitragssatzes der Krankenkasse steuerfrei, bei der der Arbeitnehmer versichert ist.
2. ¹Zuschüsse des Arbeitgebers zu den Krankenversicherungsbeiträgen eines nichtversicherungspflichtigen Arbeitnehmers, der in der gesetzlichen Krankenversicherung freiwillig versichert ist, sind nach § 3 Nr. 62 EStG steuerfrei, soweit der Arbeitgeber nach § 257 Abs. 1 SGB V zur Zuschußleistung verpflichtet ist. ²Steuerfrei ist deshalb die Hälfte des Beitrags, der für einen versicherungspflichtigen Arbeitnehmer bei der Krankenkasse, bei der die freiwillige Mitgliedschaft besteht, zu zahlen wäre, höchstens die Hälfte des tatsächlichen Krankenversicherungsbeitrags. ³Übersteigt das Arbeitsentgelt nur auf Grund von einmalig gezahltem Arbeitsentgelt die Jahresarbeitsentgeltgrenze und hat der Arbeitnehmer deshalb für jeden Monat

den Höchstbeitrag an die Krankenkasse zu zahlen, ist der Arbeitgeberzuschuß aus Vereinfachungsgründen bis zur Hälfte des Höchstbeitrags steuerfrei. ⁴Wird der nach Satz 2 maßgebende Krankenversicherungsbeitrag satzungsgemäß auf den nächsten vollen DM-Betrag aufgerundet, so bleibt aus Vereinfachungsgründen ein Arbeitgeberzuschuß bis zur Hälfte des aufgerundeten Krankenversicherungsbeitrags steuerfrei. ⁵Soweit der Arbeitgeber die steuerfreien Zuschüsse unmittelbar an den Arbeitnehmer auszahlt, hat der Arbeitnehmer die zweckentsprechende Verwendung durch eine Bescheinigung der Krankenkasse über die tatsächlichen Krankenversicherungsbeiträge nach Ablauf eines jeden Kalenderjahrs nachzuweisen; der Arbeitgeber hat diese Bescheinigung als Unterlage zum Lohnkonto aufzubewahren.

3. ¹Zuschüsse des Arbeitgebers zu den Krankenversicherungsbeiträgen eines nichtversicherungspflichtigen Arbeitnehmers, der eine private Krankenversicherung abgeschlossen hat oder als landwirtschaftlicher Unternehmer nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 des Zweiten Gesetzes über die Krankenversicherung der Landwirte versichert ist, sind ebenfalls nach § 3 Nr. 62 EStG steuerfrei, soweit der Arbeitgeber nach § 257 Abs. 2 SGB V zur Zuschußleistung verpflichtet ist. ²Der Anspruch auf den Arbeitgeberzuschuß an den bei einem privaten Krankenversicherungsunternehmen versicherten Arbeitnehmer setzt voraus, daß der private Versicherungsschutz Leistungen zum Inhalt hat, die ihrer Art nach auch im Fünften Buch Sozialgesetzbuch bestehen (vgl. § 11 Abs. 1 SGB V). ³Voraussetzung ist nicht, daß der private Versicherungsschutz einen bestimmten Mindestumfang hat, also sich auf alle Leistungen des Fünften Buches Sozialgesetzbuch erstreckt; soweit der private Versicherungsschutz andere Leistungen umfaßt, die der Art nach nicht zu den Leistungen des Fünften Buches Sozialgesetzbuch gehören, bleibt der darauf entfallende Teil des Beitrags bei der Bemessung des Arbeitgeberzuschusses unberücksichtigt. ⁴Steuerfrei ist deshalb die Hälfte des Beitrags, den der Arbeitnehmer bei der Krankenkasse zu zahlen hätte, die bei Krankenversicherungspflicht zuständig wäre; übersteigt das Arbeitsentgelt nur auf Grund von einmalig gezahltem Arbeitsentgelt die Jahresarbeitsentgeltgrenze, ist aus Vereinfachungsgründen die Hälfte des Höchstbeitrags dieser

Krankenkasse steuerfrei; der Arbeitgeberzuschuß ist jedoch höchstens bis zur Hälfte des tatsächlichen Beitrags für diejenigen Leistungen steuerfrei, die der Art nach den Leistungen des Fünften Buches Sozialgesetzbuch entsprechen. ⁵Der Arbeitgeber darf Zuschüsse zu einer privaten Krankenversicherung des Arbeitnehmers nur dann steuerfrei lassen, wenn der Arbeitnehmer eine Bescheinigung des Versicherungsunternehmens vorlegt, in der bestätigt wird, daß es sich bei den vertraglichen Leistungen um Leistungen im Sinne des Fünften Buches Sozialgesetzbuch handelt. ⁶Die Bescheinigung muß außerdem Angaben über die Höhe des für die vertraglichen Leistungen im Sinne des Fünften Buches Sozialgesetzbuch zu zahlenden Versicherungsbeitrags enthalten. ⁷Der Arbeitgeber hat die Bescheinigung als Unterlage zum Lohnkonto aufzubewahren. ⁸Soweit der Arbeitgeber die steuerfreien Zuschüsse unmittelbar an den Arbeitnehmer auszahlt, hat der Arbeitnehmer die zweckentsprechende Verwendung durch eine Bescheinigung des Versicherungsunternehmens über die tatsächlichen Krankenversicherungsbeiträge nach Ablauf eines jeden Kalenderjahrs nachzuweisen; der Arbeitgeber hat diese Bescheinigung als Unterlage zum Lohnkonto aufzubewahren. ⁹Die Bescheinigung kann mit der Bescheinigung nach Sätze 5 und 6 verbunden werden.

D e n g e s e t z l i c h e n P f l i c h t b e i t r ä g e n g l e i c h g e s t e l l t e Z u s c h ü s s e

(3) ¹Nach § 3 Nr. 62 Satz 2 EStG sind den Ausgaben des Arbeitgebers für die Zukunftssicherung des Arbeitnehmers, die auf Grund gesetzlicher Verpflichtung geleistet werden, die Zuschüsse des Arbeitgebers gleichgestellt, die zu den Beiträgen des Arbeitnehmers für eine Lebensversicherung - auch für die mit einer betrieblichen Pensionskasse abgeschlossene Lebensversicherung -, für die freiwillige Versicherung in der gesetzlichen Rentenversicherung oder für eine öffentlich-rechtliche Versicherungs- oder Versorgungseinrichtung der Berufsgruppe geleistet werden, wenn der Arbeitnehmer von der Versicherungspflicht in der gesetzlichen Rentenversicherung nach einer der folgenden Vorschriften auf eigenen Antrag befreit worden ist:

1. § 18 Abs. 3 des Gesetzes über die Erhöhung der Einkommensgrenzen in der Sozialversicherung und der Arbeitslosenversicherung und zur Änderung der Zwölften Verordnung zum Aufbau der Sozialversicherung vom 13.8.1952 (BGBl. I S. 437),
2. Artikel 2 § 1 des Angestelltenversicherungs-Neuregelungsgesetzes vom 23.2.1957 (BGBl. I S. 88, 1074) oder Artikel 2 § 1 des Knappschaftsrentenversicherungs-Neuregelungsgesetzes vom 21.5.1957 (BGBl. I S. 533), jeweils in der bis zum 30.6.1965 geltenden Fassung,
3. § 7 Abs. 2 des Angestelltenversicherungsgesetzes in der Fassung des Artikels 1 des Angestelltenversicherungs-Neuregelungsgesetzes vom 23.2.1957 (BGBl. I S. 88, 1074),
4. Artikel 2 § 1 des Angestelltenversicherungs-Neuregelungsgesetzes oder Artikel 2 § 1 des Knappschaftsrentenversicherungs-Neuregelungsgesetzes, jeweils in der Fassung des Rentenversicherungs-Änderungsgesetzes vom 9.6.1965 (BGBl. I S. 476),
5. Artikel 2 § 1 des Zweiten Rentenversicherungs-Änderungsgesetzes vom 23.12.1966 (BGBl. I S. 745),
6. Artikel 2 § 1 des Angestelltenversicherungs-Neuregelungsgesetzes oder Artikel 2 § 1 des Knappschaftsrentenversicherungs-Neuregelungsgesetzes, jeweils in der Fassung des Finanzänderungsgesetzes 1967 vom 21.12.1967 (BGBl. I S. 1259),
7. Artikel 2 § 1 Abs. 2 des Angestelltenversicherungs-Neuregelungsgesetzes oder Artikel 2 § 1 Abs. 1 a des Knappschaftsrentenversicherungs-Neuregelungsgesetzes, jeweils in der Fassung des Dritten Rentenversicherungs-Änderungsgesetzes vom 28.7.1969 (BGBl. I S. 956).

²Ein steuerfreier Zuschuß liegt auch vor, wenn der Arbeitnehmer auf Antrag des Arbeitgebers befreit worden ist und die Leistungen aus dem Versicherungsverhältnis auf die dienstvertraglichen Versorgungsleistungen angerechnet werden (BFH-Urteil vom 20.5.1983 -

BStBl II S. 712). ³Dagegen liegen keine Zuschüsse des Arbeitgebers im Sinne des § 3 Nr. 62 Satz 2 EStG vor, wenn der Arbeitnehmer kraft Gesetzes in der gesetzlichen Rentenversicherung versicherungsfrei ist. ⁴Den Beiträgen des Arbeitnehmers für eine freiwillige Versicherung in der gesetzlichen Rentenversicherung der Angestellten stehen im übrigen Beiträge für die freiwillige Versicherung in der Arbeiterrentenversicherung oder in der knappschaftlichen Rentenversicherung oder für die Selbstversicherung in der gesetzlichen Rentenversicherung gleich.

(4) ¹Die Steuerfreiheit der Zuschüsse beschränkt sich nach § 3 Nr. 62 Satz 3 EStG im Grundsatz auf den Betrag, den der Arbeitgeber als Arbeitgeberanteil zur gesetzlichen Rentenversicherung aufzuwenden hätte, wenn der Arbeitnehmer nicht von der gesetzlichen Versicherungspflicht befreit worden wäre. ²Soweit der Arbeitgeber die steuerfreien Zuschüsse unmittelbar an den Arbeitnehmer auszahlt, hat dieser die zweckentsprechende Verwendung durch eine entsprechende Bescheinigung des Versicherungsträgers bis zum 30. April des folgenden Kalenderjahrs nachzuweisen. ³Die Bescheinigung ist als Unterlage zum Lohnkonto aufzubewahren.

25. Einkünfte aus der Deutschen Demokratischen Republik
oder Berlin (Ost) (§ 3 Nr. 63 EStG)

(1) Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist, daß die Einkünfte, wären sie im Bundesgebiet erzielt, zu den inländischen Einkünften im Sinne des § 49 EStG gehörten und in der Deutschen Demokratischen Republik oder in Berlin (Ost) tatsächlich besteuert werden.

(2) ¹Ist diese Voraussetzung erfüllt, so sind die in der Deutschen Demokratischen Republik oder Berlin (Ost) erzielten Einkünfte bei der Besteuerung im Bundesgebiet nicht zu erfassen. ²Dies gilt unabhängig von der Dauer der Tätigkeit in der Deutschen Demokratischen Republik oder in Berlin (Ost) (vgl. BFH-Urteile vom 21.1.1983 - BStBl II S. 224 und vom 21.8.1985 - BStBl 1986 II S. 64) und auch, wenn der Arbeitslohn in der Bundesrepublik Deutschland gezahlt wird (BFH-Urteil vom 27.3.1981 - BStBl II S. 530). ³Vergütungen, die nicht gesondert für die Tätigkeit in der Deutschen Demokratischen Republik oder in Berlin (Ost) gezahlt werden (z.B. Weihnachtsgeld, Prämien), sind im Verhältnis der tatsächlichen Arbeitstage in der Deutschen Demokratischen Republik oder in Berlin (Ost) zu den vereinbarten Arbeitstagen pro Jahr aufzuteilen. ⁴Die für den in der Deutschen Demokratischen Republik oder Berlin (Ost) zu versteuernden Arbeitslohn pauschal erhobene Steuer entspricht der inländischen Einkommensteuer.

26. Kaufkraftausgleich (§ 3 Nr. 64 EStG)

(1) ¹Wird einem Arbeitnehmer außerhalb des öffentlichen Dienstes von einem inländischen Arbeitgeber ein Kaufkraftausgleich gewährt, so bleibt er im Rahmen des Absatzes 2 steuerfrei, wenn der Arbeitnehmer aus dienstlichen Gründen in ein Gebiet außerhalb des Inlands entsandt wird und dort für einen begrenzten Zeitraum einen Wohnsitz im Sinne des § 8 AO oder gewöhnlichen Aufenthalt im Sinne des § 9 AO hat. ²Eine Entsendung für einen begrenzten Zeitraum ist anzunehmen, wenn eine Rückkehr des Arbeitnehmers nach Beendigung der Tätigkeit vorgesehen ist. ³Es ist unerheblich, ob der Arbeitnehmer tatsächlich zurückkehrt oder nicht.

(2) ¹Der Umfang der Steuerfreiheit des Kaufkraftausgleichs bestimmt sich nach den Sätzen des Kaufkraftzuschlags zu den Auslandsdienstbezügen im öffentlichen Dienst. ²Die für die einzelnen Länder in Betracht kommenden Kaufkraftzuschläge werden im Bundessteuerblatt Teil I bekanntgemacht.

(3) ¹Die Zuschläge beziehen sich jeweils auf den Auslandsdienstort einer Vertretung der Bundesrepublik Deutschland und gelten, sofern nicht im einzelnen andere Zuschläge festgesetzt sind, jeweils für den gesamten konsularischen Amtsbezirk der Vertretung. ²Die konsularischen Amtsbezirke der Vertretungen ergeben sich vorbehaltlich späterer Änderungen, die im Bundesanzeiger veröffentlicht werden, aus dem Verzeichnis der Vertretungen der Bundesrepublik Deutschland im Ausland.

(4) ¹Die regionale Begrenzung der Zuschlagssätze gilt auch für die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 64 EStG. ²Für ein Land, das von einer Vertretung der Bundesrepublik Deutschland nicht erfaßt wird, kann jedoch der Zuschlagssatz angesetzt werden, der für einen vergleichbaren konsularischen Amtsbezirk eines Nachbarlandes festgesetzt worden ist.

(5) ¹Die Zuschlagssätze werden im öffentlichen Dienst auf 60 v.H. der Dienstbezüge, die bei Verwendung im Inland zustehen, und der Auslandsdienstbezüge angewendet. ²Da eine vergleichbare Bemessungsgrundlage außerhalb des öffentlichen Dienstes regelmäßig

nicht vorhanden ist, ist der steuerfreie Teil des Kaufkraftausgleichs durch Anwendung eines entsprechenden Abschlagssatzes nach den Gesamtbezügen einschließlich des Kaufkraftausgleichs zu bestimmen. ³Dabei ist es gleichgültig, ob die Bezüge im Inland oder im Ausland ausgezahlt werden. ⁴Der Abschlagssatz, der sich nach der Formel

$$\frac{\text{Zuschlagssatz} \times 600}{1000 + 6 \times \text{Zuschlagssatz}}$$

errechnet, kann aus der nachstehenden Tabelle entnommen werden (in v.H.):

Zuschlags- satz	Abschlags- satz	Zuschlags- satz	Abschlags- satz	Zuschlags- satz	Abschlags- satz
5	2,91	40	19,35	75	31,03
10	5,66	45	21,26	80	32,43
15	8,26	50	23,08	85	33,77
20	10,71	55	24,81	90	35,06
25	13,04	60	26,47	95	36,31
30	15,25	65	28,06	100	37,50
35	17,36	70	29,58		

⁵Ergibt sich durch Anwendung des Abschlagssatzes ein höherer Betrag als der tatsächlich gewährte Kaufkraftausgleich, so ist nur der niedrigere Betrag steuerfrei. ⁶Zu den Gesamtbezügen, auf die der Abschlagssatz anzuwenden ist, gehören nicht steuerfreie Reisekostenvergütungen und steuerfreie Vergütungen für Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung.

(6) ¹Wird ein Zuschlagssatz rückwirkend erhöht, so ist der Arbeitgeber berechtigt, die bereits abgeschlossenen Lohnabrechnungen insoweit wiederaufzurollen und bei der jeweils nächstfolgenden Lohnzahlung die gegebenenfalls zuviel einbehaltene Lohnsteuer zu erstatten. ²Dabei ist § 41 c Abs. 2 und 3 EStG anzuwenden. ³Die Herabsetzung eines Zuschlagssatzes ist erstmals bei der Lohnabrechnung des Arbeitslohns zu berücksichtigen, der für einen nach der Veröffentlichung der Herabsetzung beginnenden Lohnzahlungszeitraum gezahlt wird.

(7) Wird dem Arbeitnehmer am ausländischen Dienstort eine Dienstwohnung zur Verfügung gestellt, so ist der geldwerte Vorteil aus der verbilligten Überlassung bis zu der Höhe steuerfrei, bis zu der ihm ein nach § 3 Nr. 64 EStG steuerfreier Mietzuschuß (§§ 52 Abs. 1, 57 Abs. 1 BBesG) gezahlt werden könnte.

27. Insolvenzversicherung (§ 3 Nr. 65 EStG)

(1) Die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 65 EStG gilt nur für etwaige Beiträge des Trägers der Insolvenzversicherung an eine Pensionskasse oder an ein Lebensversicherungsunternehmen zur Rückversicherung seiner Verpflichtungen im Sicherheitsfall.

(2) ¹Die Mittel für die Durchführung der Insolvenzversicherung werden auf Grund öffentlich-rechtlicher Verpflichtung durch Beiträge aller Arbeitgeber aufgebracht, die Leistungen der betrieblichen Altersversorgung unmittelbar zugesagt haben oder eine betriebliche Altersversorgung über eine Unterstützungskasse oder eine Direktversicherung durchführen (§ 10 des Gesetzes zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung). ²Die Beiträge an den Träger der Insolvenzversicherung gehören damit als Ausgaben des Arbeitgebers für die Zukunftssicherung des Arbeitnehmers, die auf Grund gesetzlicher Verpflichtung geleistet werden, zu den steuerfreien Einnahmen im Sinne des § 3 Nr. 62 EStG.

(3) ¹Durch die Insolvenzversicherung der betrieblichen Altersversorgung werden nicht neue oder höhere Ansprüche geschaffen, sondern nur bereits vorhandene Ansprüche gegen Insolvenz geschützt. ²Die in Insolvenzfällen zu erbringenden Versorgungsleistungen des Trägers der Insolvenzversicherung bzw. bei Rückversicherung der Pensionskasse oder des Lebensversicherungsunternehmens behalten deshalb grundsätzlich ihren steuerlichen Charakter, als wäre der Insolvenzfall nicht eingetreten. ³Das bedeutet z.B., daß Versorgungsleistungen an einen Arbeitnehmer, die auf einer Pensionszusage beruhen oder die über eine Unterstützungskasse durchgeführt werden sollten, auch nach Eintritt des Insolvenzfalles und Übernahme der Leistungen durch ein Versicherungsunternehmen zu den Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit gehören.

28. Zinersparnisse und Zinszuschüsse
(§ 3 Nr. 68 EStG 1987, § 52 EStG)

A l l g e m e i n e s

(1) ¹Nach § 3 Nr. 68 EStG 1987 waren bis einschließlich 1988 Zinersparnisse bei einem unverzinslichen oder zinsverbilligten Arbeitgeberdarlehen sowie Zinszuschüsse des Arbeitgebers steuerfrei, wenn das Darlehen mit der Errichtung oder dem Erwerb einer eigengenutzten Wohnung in einem im Inland gelegenen Gebäude zusammenhing und soweit die Zinersparnisse und Zinszuschüsse insgesamt 2 000 DM im Kalenderjahr nicht überstiegen. ²Für die Kalenderjahre 1989 bis 2000 ist § 3 Nr. 68 EStG 1987 nach der Übergangsregelung in § 52 EStG auf Zinersparnisse und Zinszuschüsse bei Darlehen weiter anzuwenden, die der Arbeitnehmer vor dem 1. Januar 1989 erhalten hat, soweit die Vorteile nicht über die im Kalenderjahr 1988 gewährten Vorteile hinausgehen.

(2) ¹Zinersparnisse im Sinne des § 3 Nr. 68 EStG 1987 ergeben sich, wenn der Arbeitnehmer von seinem Arbeitgeber ein Darlehen zu einem Zinssatz von weniger als 4 v.H. erhält. ²Wird zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer ein Damnum vereinbart, so ist für die Berechnung der Zinersparnis vom Effektivzins auszugehen. ³Zinszuschüsse sind Leistungen, die der Arbeitnehmer im Hinblick auf ein von ihm aufgenommenes Darlehen von seinem Arbeitgeber erhält. ⁴Den Zinszuschüssen stehen die aus einer öffentlichen Kasse gezahlten Aufwendungszuschüsse gleich. ⁵Das sind Leistungen, die ein Arbeitnehmer im öffentlichen Dienst von seinem Arbeitgeber im Rahmen der Wohnungsfürsorge zur Minderung der durch die Errichtung oder den Erwerb seiner Wohnung entstehenden laufenden Kosten erhält.

Z u s a m m e n h a n g z w i s c h e n D a r l e h e n
u n d W o h n u n g

(3) ¹Der nach § 3 Nr. 68 EStG 1987 erforderliche Zusammenhang zwischen dem Darlehen und der Errichtung oder dem Erwerb einer Wohnung liegt auch vor, wenn das Darlehen

1. zur Verbesserung der Wohnung bestimmt ist und die Verbesserung im Zusammenhang mit dem Erwerb der Wohnung steht. ²Eine Verbesserung ist anzunehmen, wenn es sich bei den mit dem Darlehen finanzierten Aufwendungen um Herstellungskosten im Sinne von Abschnitt 157 Abs. 3 und 5 EStR handelt oder wenn Maßnahmen im Sinne von § 82 a Abs. 1 Nr. 1 bis 5 EStDV 1986 oder von § 82 a Abs. 1 Nr. 1 EStDV 1981 oder Modernisierungsmaßnahmen im Sinne des BMF-Schreibens vom 24.11.1982 (BStBl I S. 868) durchgeführt werden oder
2. zur Ablösung von Verpflichtungen bestimmt ist, die im Zusammenhang mit der Errichtung oder dem Erwerb stehen.

²Der Zusammenhang wird jedoch nicht allein dadurch hergestellt, daß das Grundstück, auf dem sich die eigenen Wohnzwecken dienende Wohnung befindet, als dingliche Sicherung für das aufgenommene Darlehen dient. ³An dem Zusammenhang zwischen dem Darlehen und der Errichtung einer Wohnung fehlt es auch, wenn der Arbeitnehmer zunächst nur Grund und Boden erwirbt. ⁴Hatte der Arbeitnehmer jedoch eine Wohnung erworben, kann davon ausgegangen werden, daß das Darlehen - auch soweit es auf die Finanzierung des Grund und Bodens entfiel - im Zusammenhang mit dem Erwerb der Wohnung steht.

E i g e n g e n u t z t e W o h n u n g

(4) ¹§ 3 Nr. 68 EStG 1987 wird nur angewendet, wenn der Arbeitnehmer Eigentümer oder Miteigentümer der Wohnung ist. ²Die Wohnung muß vom Arbeitnehmer zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden. ³Die unentgeltliche Überlassung der Wohnung an Dritte ist auch dann keine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken, wenn der Dritte keine gesicherte Rechtsposition erlangt. ⁴Es reicht jedoch aus, daß die Wohnung nur zu einem Teil zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird. ⁵Es ist ferner nicht erforderlich, daß die Wohnung vom Arbeitnehmer ununterbrochen zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird. ⁶Des- halb kann § 3 Nr. 68 EStG 1987 auch bei zeitweise zu eigenen Wohnzwecken genutzten Ferien- oder Wochenendwohnungen angewendet werden.

(5) ¹Ist die Wohnung zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird, bestimmt sich grundsätzlich nach der Art der Nutzung unmittelbar im Anschluß an die Errichtung oder den Erwerb. ²Im Fall des Absatzes 3 Nr. 2 muß die Wohnung auch im Zeitpunkt der Ablösung der Verpflichtungen zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden. ³Im Falle der Errichtung einer Wohnung können Zinersparnisse und Zinszuschüsse bereits während der Errichtungsphase unter der Voraussetzung steuerfrei gewährt werden, daß die Wohnung unmittelbar im Anschluß an die Errichtung zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird. ⁴Wird die Wohnung mit der Absicht errichtet, sie zu eigenen Wohnzwecken zu nutzen und kann sie aus zwingenden Gründen erst zu einem späteren Zeitpunkt zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden, so ist dies so lange unschädlich, als die Absicht zur Eigennutzung weiterhin besteht; in diesen Fällen tritt die Steuerfreiheit der Zinersparnisse und Zinszuschüsse jedoch erst von dem Zeitpunkt an ein, von dem an der Arbeitnehmer die Wohnung zu eigenen Wohnzwecken nutzt. ⁵Wenn sich die Art der Nutzung später ändert, bleibt die Steuerfreiheit erhalten.

F r e i b e t r a g

(6) ¹Zinersparnisse, Zinszuschüsse und gleichgestellte Aufwendungszuschüsse eines Jahres sind gegebenenfalls zusammenzurechnen und insoweit steuerfrei, als sie insgesamt 2 000 DM jährlich je Dienstverhältnis nicht übersteigen. ²Steht der Arbeitnehmer im Kalenderjahr in mehreren Dienstverhältnissen nebeneinander oder nacheinander, so kann er aus jedem Dienstverhältnis Zinersparnisse oder Zinszuschüsse bis zur Höhe von 2 000 DM steuerfrei erhalten. ³Erhalten Ehegatten, die beide Arbeitslohn beziehen, von ihren Arbeitgebern jeweils Zinersparnisse, Zinszuschüsse oder gleichgestellte Aufwendungszuschüsse, so gilt der Freibetrag für jeden Ehegatten, sofern im übrigen die Voraussetzungen des § 3 Nr. 68 EStG 1987 bei ihm erfüllt sind. ⁴Der volle Freibetrag gilt auch, wenn die Wohnung dem Arbeitnehmer nur zum Teil gehört. ⁵Eine den Lohnzahlungszeiträumen des Kalenderjahrs entsprechende zeitanteilige Aufteilung des Freibetrags ist nicht erforderlich; das gilt auch dann, wenn feststeht, daß das Dienstverhältnis nicht bis zum Ende des Kalenderjahrs besteht.

E h e g a t t e n - A r b e i t s v e r h ä l t n i s s e

(7) Ob im Rahmen eines steuerlich anzuerkennenden Arbeitsverhältnisses zwischen Ehegatten steuerfreie Zinersparnisse oder Zinszuschüsse anerkannt werden können, ist in sinngemäßer Anwendung der für die Anerkennung von Direktversicherungsbeiträgen als Betriebsausgaben geltenden Grundsätze zu entscheiden (Abschnitt 41 Abs. 11 EStR und BMF-Schreiben vom 4.9.1984 - BStBl I S. 495 sowie die entsprechenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder)

U m w a n d l u n g v o n A r b e i t s l o h n

(8) ¹Unter einem Zinszuschuß sind nur solche Leistungen des Arbeitgebers zu verstehen, die zusätzlich zu dem ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden. ²Wird anstelle geschuldeten Arbeitslohns ein Zinszuschuß gewährt, handelt es sich nicht um zusätzliche Leistungen des Arbeitgebers; die Bruttobezüge des Arbeitnehmers bleiben im Ergebnis unverändert. ³Der nach einer solchen Umwandlung als Zuschuß bezeichnete Teil des Arbeitslohns ist deshalb nicht steuerfrei. ⁴Dies gilt für die Umwandlung sowohl von laufenden als auch von einmaligen Bezügen, auf die der Arbeitnehmer einen tarifvertraglichen, arbeitsvertraglichen oder durch eine Betriebsvereinbarung abgesicherten Anspruch hat. ⁵Zinszuschüsse sind jedoch nach den BFH-Urteilen vom 17.11.1978 (BStBl 1979 II S. 60) und vom 31.10.1986 (BStBl 1987 II S. 139) steuerfrei, wenn

1. ein Anspruch auf Arbeitslohn, der als Zinszuschuß gegeben werden soll, bisher noch nicht besteht oder
2. eine Öffnungsklausel besteht, nämlich eine Klausel, die es zuläßt, daß anstelle einer vereinbarten bestimmten Zuwendung auch eine andere Zuwendung gewährt werden kann. Eine tarifvertragliche Klausel, die ausschließlich den Verzicht auf Arbeitslohn zuläßt, ist keine Öffnungsklausel.

⁶Die Steuerfreiheit wird auch nicht dadurch ausgeschlossen, daß der Arbeitgeber eine freiwillige Sonderzahlung (z.B. Weihnachtsgeld) entweder als zusätzliche Lohnzahlung oder als Zuschuß

anbietet und der Arbeitnehmer den Zinszuschuß wählt. ⁷Eine schädliche Umwandlung von steuerpflichtigem in steuerfreien Arbeitslohn liegt auch dann nicht vor, wenn ein Anspruch auf die Sonderzahlung noch nicht entstanden ist. ⁸Das gleiche gilt, wenn der Arbeitgeber bei der Bemessung einer freiwillig gewährten Sonderzahlung die im Laufe des Jahres gezahlten Zinszuschüsse berücksichtigt.

P r ü f u n g s p f l i c h t e n d e s A r b e i t g e b e r s

(9) ¹Der Arbeitnehmer hat dem Arbeitgeber schriftlich zu versichern, daß er Eigentümer, Miteigentümer oder Bauherr einer eigengenutzten Wohnung ist und daß das Darlehen, das er erhalten hat oder zu dem Zinszuschüsse gegeben werden, im Sinne des § 3 Nr. 68 EStG 1987 verwendet worden ist. ²Außerdem ist der Zeitpunkt anzugeben, von dem an die Wohnung zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird. ³Ist die Wohnung noch nicht fertiggestellt, hat der Arbeitnehmer als Bauherr dem Arbeitgeber zunächst zu versichern, daß er die Wohnung unmittelbar im Anschluß an die Errichtung zu eigenen Wohnzwecken nutzen wird; den Zeitpunkt, von dem an die Wohnung tatsächlich zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird, hat der Arbeitnehmer nachträglich anzugeben. ⁴Ändert sich später die Nutzungsart der Wohnung, so braucht dies dem Arbeitgeber nicht angezeigt zu werden. ⁵Der Arbeitnehmer hat dem Arbeitgeber die zweckentsprechende Verwendung der in einem Kalenderjahr erhaltenen Zinszuschüsse jeweils bis zum Ende des folgenden Kalenderjahrs nachzuweisen, z.B. durch Bestätigung des Darlehensgebers oder durch Vorlage von Überweisungs-Durchschriften. ⁶Hiervon kann abgesehen werden, wenn der Arbeitgeber die Zinszuschüsse unmittelbar an den Darlehensgeber überweist.

Ä n d e r u n g d e s L o h n s t e u e r a b z u g s u n d v o n S t e u e r b e s c h e i d e n

(10) ¹Stellt sich nach Fertigstellung einer Wohnung heraus, daß der Arbeitnehmer entgegen seiner ursprünglich erklärten Absicht die Wohnung nicht zu eigenen Wohnzwecken nutzt, hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer nachzuerheben oder den Fall nach § 41 c EStG dem Betriebsstättenfinanzamt anzuzeigen. ²Bestandskräftige Steuerbescheide, die die Steuerfreiheit berücksichtigen, sind in diesen Fällen nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO zu berichtigen.

H a f t u n g

(11) ¹Der Arbeitgeber haftet grundsätzlich nicht für die Lohnsteuer, die er infolge unrichtiger Angaben des Arbeitnehmers zu wenig einbehalten hat. ²Er kann jedoch vorbehaltlich des § 42 d Abs. 2 Nr. 1 EStG für die zu wenig einbehaltende Lohnsteuer in Anspruch genommen werden, wenn der Arbeitnehmer die nach Absatz 9 Sätze 1 und 3 erforderlichen Versicherungen nicht abgegeben oder die nach Absatz 9 Satz 5 erforderlichen Nachweise nicht vorgelegt hat.

V e r h ä l t n i s z u A b s c h n i t t 3 1 A b s. 8

(12) ¹Sind Zinersparnisse bei einem Arbeitgeberdarlehen nach § 3 Nr. 68 EStG 1987 in Verbindung mit § 52 EStG nur teilweise steuerfrei, kann auf den steuerpflichtigen Teil dieser Ersparnisse Abschnitt 31 Abs. 8 nicht angewendet werden. ²Andererseits sind bei der Prüfung der Frage, ob Zinersparnisse nach Abschnitt 31 Abs. 8 steuerfrei sind, Darlehen nicht zu berücksichtigen, bei denen Zinersparnisse nach § 3 Nr. 68 EStG 1987 gegebenenfalls in Verbindung mit § 52 EStG steuerfrei sind.

Ü b e r g a n g s r e g e l u n g (§ 52 EStG)

(13) ¹Voraussetzung für die Anwendung des § 3 Nr. 68 EStG 1987 ist, daß der Arbeitnehmer Zinersparnisse und Zinszuschüsse zu Darlehen erhält, die er vor dem 1.1.1989 im Zusammenhang mit der Errichtung oder dem Erwerb der eigengenutzten Wohnung aufgenommen hat. ²Deshalb kann § 3 Nr. 68 EStG 1987 nach der Umschuldung eines Darlehens nach dem 31.12.1988 nicht mehr angewendet werden. ³Das gleiche gilt nach einem Wechsel der beliehenen Wohnung. ⁴Bei einem Arbeitgeberwechsel können hingegen auch die vom neuen Arbeitgeber gewährten Zinszuschüsse steuerfrei sein. ⁵Ebenso ist es für die Anwendung des § 3 Nr. 68 EStG 1987 nicht erforderlich, daß Zinszuschüsse seit 1988 ununterbrochen jedes Jahr gewährt worden sind. ⁶Die Steuerfreiheit von Zinersparnissen und Zinszuschüssen, die einem Arbeitnehmer in den Jahren 1989 bis 2000 zufließen, ist zusätzlich durch die Höhe der dem Arbeitnehmer im Kalenderjahr 1988 steuerfrei gewährten Zinsvorteile begrenzt. ⁷Für die Ermittlung dieses Grenzbetrags gilt folgendes:

1. Es sind auch solche Zinsvorteile zu berücksichtigen, die auf Darlehen entfallen, die 1988 ausgelaufen sind und

2. es sind nur die Zinsvorteile zu berücksichtigen, die der Arbeitnehmer 1988 tatsächlich erhalten hat.

⁸Wenn dem Arbeitnehmer Zinsvorteile im Kalenderjahr 1988 nur zeitweise zugeflossen sind, darf der Zinsvorteil nicht auf einen Jahresbetrag umgerechnet werden.

29. Steuerbefreiungen nach anderen Gesetzen und nach Verträgen

(1) Steuerfrei sind z.B.

1. Arbeitnehmer-Sparzulagen im Sinne des § 13 Abs. 1 des Fünften Vermögensbildungsgesetzes;
2. Zulagen nach § 28 des Berlinförderungsgesetzes;
3. die Unterschiedsbeträge, die nach § 17 Abs. 1 des Arbeitssicherstellungsgesetzes gezahlt werden.

(2) Ausnahmen von der deutschen Besteuerung ergeben sich aus internationalen und zwischenstaatlichen Verträgen sowie aus den Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung. Wegen der Steuerbefreiungen auf Grund zwischenstaatlicher Vereinbarungen wird auf die Anlagen zu den BMF-Schreiben vom 24.1.1975 - IV C 6 - S 1311 - 10/75 - (BStBl I S. 253) und vom 23.5.1978 - IV C 6 - S 1311 - 41/78 - (BStBl I S. 226) hingewiesen.

30. Steuerfreiheit der Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit (§ 3 b EStG)

A l l g e m e i n e s

(1) ¹Die Steuerfreiheit nach § 3 b EStG setzt voraus, daß neben dem Grundlohn tatsächlich ein Zuschlag für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit gezahlt wird. ²Ein solcher Zuschlag kann in einem Gesetz, einem Tarifvertrag, einer Betriebsvereinbarung oder einem Einzelarbeitsvertrag geregelt sein. ³Ein Zuschlag wird nicht neben dem Grundlohn gezahlt, wenn er aus dem arbeitsrechtlich geschuldeten Arbeitslohn rechnerisch ermittelt wird, selbst wenn im Hinblick auf eine ungünstig liegende Arbeitszeit ein höherer Arbeitslohn gezahlt werden sollte; infolgedessen dürfen auch aus einer Umsatzbeteiligung keine Zuschläge abgespalten und nach § 3 b EStG steuerfrei gelassen werden. ⁴Unschädlich ist es jedoch, wenn neben einem Zuschlag für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit, die gleichzeitig Mehrarbeit ist, keine gesonderte Mehrarbeitsvergütung oder ein Grundlohn gezahlt wird, mit dem die Mehrarbeit abgegolten ist.

G r u n d l o h n

(2) ¹Grundlohn ist nach § 3 b Abs. 2 EStG der auf eine Arbeitsstunde entfallende Anspruch auf laufenden Arbeitslohn, den der Arbeitnehmer für den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum auf Grund seiner regelmäßigen Arbeitszeit erwirbt. ²Im einzelnen gilt folgendes:

1. Abgrenzung des Grundlohns

- a) ¹Der Anspruch auf laufenden Arbeitslohn ist nach Abschnitt 115 vom Anspruch auf sonstige Bezüge abzugrenzen. ²Soweit Arbeitslohn-Nachzahlungen oder -Vorauszahlungen zum laufenden Arbeitslohn gehören, erhöhen sie den laufenden Arbeitslohn der Lohnzahlungszeiträume, für die sie nach- oder vorausgezahlt werden; § 41 c EStG ist anzuwenden.
- b) ¹Ansprüche auf Sachbezüge, Aufwendungszuschüsse und vermögenswirksame Leistungen gehören zum Grundlohn, wenn sie laufender Arbeitslohn sind. ²Das gleiche gilt für Ansprüche

auf Zuschläge und Zulagen, die wegen der Besonderheit der Arbeit in der regelmäßigen Arbeitszeit gezahlt werden, z.B. Erschwerniszulagen oder Schichtzuschläge. ³Regelmäßige Arbeitszeit ist die für das jeweilige Dienstverhältnis vereinbarte Normalarbeitszeit.

- c) Nicht zum Grundlohn gehören Ansprüche auf Vergütungen für Überstunden, Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit, steuerfreie Bezüge und Bezüge, die nach § 40 EStG pauschal besteuert werden.

2. Ermittlung des Grundlohnanspruchs für den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum

- a) ¹Es ist der für den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum vereinbarte Grundlohn im Sinne der Nummer 1 zu ermitteln (Basisgrundlohn). ²Werden die für den Lohnzahlungszeitraum zu zahlenden Lohnzuschläge nach den Verhältnissen eines früheren Lohnzahlungszeitraums bemessen, ist auch der Ermittlung des Basisgrundlohns der frühere Lohnzahlungszeitraum zugrunde zu legen. ³Soweit sich die Lohnvereinbarung auf andere Zeiträume als auf den Lohnzahlungszeitraum bezieht, ist der Basisgrundlohn durch Vervielfältigung des vereinbarten Stundenlohns mit der Stundenzahl der regelmäßigen Arbeitszeit im Lohnzahlungszeitraum zu ermitteln. ⁴Bei einem monatlichen Lohnzahlungszeitraum ergibt sich die Stundenzahl der regelmäßigen Arbeitszeit aus dem 4,35fachen der wöchentlichen Arbeitszeit. ⁵Arbeitszeitausfälle, z.B. durch Urlaub oder Krankheit, bleiben außer Betracht.
- b) ¹Zusätzlich ist der Teil des für den jeweiligen Lohnzahlungszeitraums zustehenden Grundlohns im Sinne der Nummer 1 zu ermitteln, dessen Höhe nicht von im voraus bestimmbar Verhältnissen abhängt (Grundlohnzusätze), z.B. der nur für einzelne Arbeitsstunden bestehende Anspruch auf Erschwerniszulagen oder Spätarbeitszuschläge oder der von der Zahl der tatsächlichen Arbeitstage abhängende Anspruch auf Fahrtkostenzuschüsse. ²Diese Grundlohnzusätze sind mit den Beträgen anzusetzen, die dem Arbeitnehmer für den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum tatsächlich zustehen.

3. Umrechnung des Grundlohnanspruchs

¹Basisgrundlohn (Nummer 2 Buchst. a) und Grundlohnzusätze (Nummer 2 Buchst. b) sind zusammenzurechnen und durch die Zahl der Stunden der regelmäßigen Arbeitszeit im jeweiligen Lohnzahlungszeitraum zu teilen. ²Bei einem monatlichen Lohnzahlungszeitraum ist der Divisor mit dem 4,35fachen der wöchentlichen Arbeitszeit anzusetzen. ³Das Ergebnis ist der Grundlohn, der für die Begrenzung des steuerfreien Anteils der Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit maßgebend ist. ⁴Bei Stücklohnempfängern kann die Umrechnung des Stücklohns auf einen Stundenlohn unterbleiben.

4. B e i s p i e l e :

A. Ein Arbeitnehmer in einem Drei-Schicht-Betrieb hat eine tarifvertraglich geregelte Arbeitszeit von 38 Stunden wöchentlich und einen monatlichen Lohnzahlungszeitraum. Er hat Anspruch - soweit es den laufenden Arbeitslohn ohne Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeitszuschläge angeht - auf

- einen Normallohn von 17,00 DM für jede im Lohnzahlungszeitraum geleistete Arbeitsstunde,
- einen Schichtzuschlag von 0,50 DM je Arbeitsstunde,
- einen Zuschlag für Samtagsarbeit von 1,00 DM für jede Samtagsarbeitsstunde,
- einen Spätarbeitszuschlag von 1,70 DM für jede Arbeitsstunde zwischen 18.00 Uhr und 20.00 Uhr,
- einen Überstundenzuschlag von 5,00 DM je Überstunde,
- eine Gefahrenzulage für unregelmäßig anfallende gefährliche Arbeiten von 3,00 DM je Stunde,
- einen Fahrtkostenzuschuß von 6,00 DM je Arbeitstag,
- eine vermögenswirksame Leistung von 78,00 DM monatlich,
- Beiträge des Arbeitgebers zu einer Direktversicherung von 100,00 DM monatlich.

Im Juni hat der Arbeitnehmer infolge Urlaubs nur an 10 Tagen insgesamt 80 Stunden gearbeitet. In diesen 80 Stunden sind enthalten:

- Regelmäßige Arbeitsstunden	76
- Überstunden insgesamt	4
- Samstagsstunden insgesamt	12
- Überstunden an Samstagen	2
- Spätarbeitsstunden insgesamt	16
- Überstunden mit Spätarbeit	2
- Stunden mit gefährlichen Arbeiten insgesamt	5
- Überstunden mit gefährlichen Arbeiten	1

Hiernach betragen

a) der Basisgrundlohn

17,00 DM Stundenlohn x 38 Stunden x 4,35	2 810,10 DM
0,50 DM Schichtzuschlag x 38 Stunden x 4,35	82,65 DM
Vermögenswirksame Leistungen	78,00 DM
Beiträge zur Direktversicherung	<u>100,00 DM</u>
insgesamt	3 070,75 DM

b) die Grundlohnzusätze

1,00 DM Samstagsarbeitszuschlag x 10 Stunden	10,00 DM
1,70 DM Spätarbeitszuschlag x 14 Stunden	23,80 DM
3,00 DM Gefahrenzulage x 4 Stunden	12,00 DM
6,00 DM Fahrtkostenzuschuß x 10 Arbeitstage	<u>60,00 DM</u>
insgesamt	105,80 DM

- c) der Grundlohn des Lohnzahlungszeitraums insgesamt 3 176,55 DM
- d) der für die Begrenzung des steuerfreien Anteils der begünstigten Lohnzuschläge maßgebende Grundlohn $\left(\frac{3\,176,55\text{ DM}}{38\text{ Stunden} \times 4,35} \right) = \underline{19,21\text{ DM}}$

B. Bei einem Arbeitnehmer mit tarifvertraglich geregelter Arbeitszeit von 37 ½ Stunden wöchentlich und einem monatlichen Lohnzahlungszeitraum, dessen Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeitszuschläge sowie nicht im voraus feststehende Bezüge sich nach den Verhältnissen des Vormonats bemessen, betragen für den Lohnzahlungszeitraum März

- der Basisgrundlohn 3 277,27 DM
- die Grundlohnzusätze (bemessen nach den Verhältnissen im Monat Februar) 280,72 DM

Im Februar betrug der Basisgrundlohn 2 936,16 DM.

Für die Ermittlung des steuerfreien Anteils der Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit, die dem Arbeitnehmer auf Grund der im Februar geleisteten Arbeit für den Lohnzahlungszeitraum März zustehen, ist von einem Grundlohn auszugehen, der sich

- aus dem Basisgrundlohn des Lohnzahlungszeitraums Februar (Absatz 2 Nr. 2 Buchst. a Satz 2) von 2 936,16 DM

und

- den Grundlohnzusätzen des Lohnzahlungszeitraums März (bemessen nach den Verhältnissen im Februar) 280,72 DM

zusammensetzt.

Der für die Berechnung des steuerfreien Anteils der begünstigten Lohnzuschläge maßgebende Grundlohn beträgt also

$$\left(\frac{2\,936,16\text{ DM} + 280,72\text{ DM}}{37,5 \times 4,35} \right) \underline{19,72\text{ DM}}$$

Nachtarbeit an Sonntagen und Feiertagen

(3) ¹Wird an Sonntagen und Feiertagen oder in der zu diesen Tagen nach § 3 b Abs. 3 Nr. 2 EStG gehörenden Zeit Nachtarbeit geleistet, kann die Steuerbefreiung nach § 3 b Abs. 1 Nr. 2 bis 4 EStG neben der Steuerbefreiung nach § 3 b Abs. 1 Nr. 1 in Anspruch genommen werden. ²Dabei ist der steuerfreie Zuschlagssatz für Nachtarbeit mit dem steuerfreien Zuschlagssatz für Sonntags- oder Feiertagsarbeit auch dann zusammenzurechnen, wenn nur ein Zuschlag gezahlt wird. ³Zu den gesetzlichen Feiertagen im Sinne des § 3 b Abs. 1 Nr. 3 EStG gehören auch der Oster- und der Pfingstsonntag. ⁴Wenn für die einem Sonn- oder Feiertag folgende oder vorausgehende Nachtarbeit ein Zuschlag für Sonntags- oder Feiertagsarbeit gezahlt wird, ist dieser als Zuschlag für Nachtarbeit zu behandeln.

B e i s p i e l :

Ein Arbeitnehmer, der überwiegend Nachtarbeit im Sinne des § 3 b Abs. 3 EStG leistet, beginnt seine Nachtschicht am Sonntag, den 1. Mai um 22 Uhr und beendet sie am 2. Mai um 7 Uhr.

Für diesen Arbeitnehmer sind Zuschläge zum Grundlohn bis zu folgenden Sätzen steuerfrei:

- 175 v.H. für die Arbeit am 1. Mai in der Zeit von 22 Uhr bis 24 Uhr (25 v.H. für Nachtarbeit und 150 v.H. für Feiertagsarbeit),
- 190 v.H. für die Arbeit am 2. Mai in der Zeit von 0 Uhr bis 4 Uhr (40 v.H. für Nachtarbeit und 150 v.H. für Feiertagsarbeit),
- 25 v.H. für die Arbeit am 2. Mai in der Zeit von 4 Uhr bis 6 Uhr.

F e i e r t a g s a r b e i t a n S o n n t a g e n

(4) ¹Ist ein Sonntag zugleich Feiertag, kann ein Zuschlag nur bis zur Höhe des jeweils in Betracht kommenden Feiertagszuschlags steuerfrei gezahlt werden. ²Das gilt auch dann, wenn nur ein Sonntagszuschlag gezahlt wird.

Ü b e r w i e g e n d e N a c h t a r b e i t

(5) ¹Für die Frage, ob die 50 v.H-Grenze des § 3 b Abs. 3 EStG überschritten ist, sind die im Lohnzahlungszeitraum geleisteten Nachtarbeitsstunden der Schichten, die vor 0 Uhr begonnen haben, den im Lohnzahlungszeitraum insgesamt geleisteten Arbeitsstunden gegenüberzustellen. ²Maßgebend ist jeweils der Lohnzahlungszeitraum, nach dessen Verhältnissen die Zuschläge bemessen werden.

B e i s p i e l e :

- A. Ein Arbeitnehmer arbeitet von 18 Uhr bis 2 Uhr; diese Schicht hat der Arbeitnehmer vor 0 Uhr begonnen. Bei der Ermittlung des Anteils der vor 0 Uhr aufgenommenen Nachtarbeit sind 6 Stunden (von 20 Uhr bis 2 Uhr) zu berücksichtigen.
- B. Ein Arbeitnehmer arbeitet von 15 Uhr bis 23 Uhr. Bei der Ermittlung des Anteils der vor 0 Uhr aufgenommenen Nachtarbeit sind 3 Stunden (von 20 Uhr bis 23 Uhr) zu berücksichtigen.
- C. Bei einem Arbeitnehmer, der seine Schicht erst um 2 Uhr morgens beginnt, wird die Nachtarbeit von 2 Uhr bis 6 Uhr nicht berücksichtigt.

Z u s a m m e n t r e f f e n m i t M e h r a r b e i t s - z u s c h l ä g e n

(6) ¹Hat der Arbeitnehmer arbeitsrechtlich Anspruch auf Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit und auf Zuschläge für Mehrarbeit und wird Mehrarbeit als Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit geleistet, sind folgende Fälle zu unterscheiden:

- es werden sowohl die in Betracht kommenden Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit als auch für Mehrarbeit gezahlt;
- es wird nur der in Betracht kommende Zuschlag für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit gezahlt, der ebenso hoch oder höher ist als der Zuschlag für Mehrarbeit;
- es wird nur der Zuschlag für Mehrarbeit gezahlt;

- es wird ein einheitlicher Zuschlag (Mischzuschlag) gezahlt, der höher ist als die jeweils in Betracht kommenden Zuschläge, aber niedriger als ihre Summe;
- es wird ein einheitlicher Zuschlag (Mischzuschlag) gezahlt, der höher ist als die Summe der jeweils in Betracht kommenden Zuschläge.

²In diesen Fällen ist von den gezahlten Zuschlägen der Betrag als Zuschlag für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit zu behandeln, der dem arbeitsrechtlich jeweils in Betracht kommenden Zuschlag entspricht. ³Zur Besteuerung von Mischzuschlägen wird auf das BFH-Urteil vom 23.1.1981 (BStBl II S. 371) hingewiesen. ⁴Ist für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit kein Zuschlag vereinbart, weil z.B. Pförtner oder Nachtwächter ihre Tätigkeit regelmäßig zu den begünstigten Zeiten verrichten, so bleibt von einem für diese Tätigkeiten gezahlten Mehrarbeitszuschlag kein Teilbetrag nach § 3 b EStG steuerfrei.

Nachweis der begünstigten Arbeitszeiten

(7) ¹Steuerfrei sind nur Zuschläge, die für tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit gezahlt werden. ²Soweit Zuschläge gezahlt werden, ohne daß der Arbeitnehmer in der begünstigten Zeit gearbeitet hat, z.B. bei Lohnfortzahlung im Krankheits- oder Urlaubsfall oder bei Lohnfortzahlung an von der betrieblichen Tätigkeit freigestellte Betriebsratmitglieder, sind sie steuerpflichtig (BFH-Urteile vom 3.5.1974 - BStBl 1974 II S. 646 und vom 26.10.1984 - BStBl 1985 II S. 57). ³Die tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit ist grundsätzlich im Einzelfall nachzuweisen. ⁴Wird eine einheitliche Vergütung für den Grundlohn und die Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit, gegebenenfalls unter Einbeziehung der Mehrarbeit und Überarbeit, gezahlt, weil Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit üblicherweise verrichtet wird, und werden deshalb die sonntags, feiertags oder nachts tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden nicht aufgezeichnet, so bleiben die in der einheitlichen Vergütung enthaltenen Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeiten grundsätzlich nicht nach § 3 b EStG

steuerfrei. ⁵Zu einem erleichterten Nachweis vgl. Absatz 8. ⁶Ist die Einzelanschreibung und die Einzelbezahlung der geleisteten Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit wegen der Besonderheiten der Arbeit und der Lohnzahlungen nicht möglich, so darf das Betriebsstättenfinanzamt den Teil der Vergütung, der als steuerfreier Zuschlag für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit anzuerkennen ist, von Fall zu Fall feststellen. ⁷Im Interesse einer einheitlichen Behandlung der Arbeitnehmer desselben Berufszweigs darf das Betriebsstättenfinanzamt die Feststellung nur auf Weisung der Oberfinanzdirektion treffen. ⁸Die Weisung ist der obersten Landesfinanzbehörde vorbehalten, wenn die für den in Betracht kommenden Berufszweig maßgebende Regelung nicht nur im Bezirk der für das Betriebsstättenfinanzamt zuständigen Oberfinanzdirektion gilt. ⁹Eine Feststellung nach Satz 7 kommt für solche Regelungen nicht in Betracht, durch die nicht pauschale Zuschläge festgesetzt, sondern bestimmte Teile eines nach Zeiträumen bemessenen laufenden Arbeitslohns als Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit erklärt werden.

P a u s c h a l e A b s c h l a g s z a h l u n g e n

(8) ¹Werden Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit als laufende Pauschale, z.B. Monatspauschale, gezahlt und wird eine Verrechnung mit den Zuschlägen, die für die einzeln nachgewiesenen Zeiten für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit auf Grund von Einzelberechnungen zu zahlen wären, erst später vorgenommen, so kann die laufende Pauschale oder ein Teil davon steuerfrei belassen werden, wenn

1. der steuerfreie Betrag nicht nach höheren als den in § 3 b EStG genannten Vom-Hundert-Sätzen berechnet wird,
2. der steuerfreie Betrag nach dem durchschnittlichen Grundlohn und der durchschnittlichen im Zeitraum des Kalenderjahrs tatsächlich anfallenden Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit bemessen wird,
3. die Verrechnung mit den einzeln ermittelten Zuschlägen jeweils vor der Erstellung der Lohnsteuerbescheinigung und somit regelmäßig spätestens zum Ende des Kalenderjahrs oder beim

Ausscheiden des Arbeitnehmers aus dem Dienstverhältnis erfolgt. ²Für die Ermittlung der im einzelnen nachzuweisenden Zuschläge ist auf den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum abzustellen. ³Dabei ist auch der steuerfreie Teil der einzeln ermittelten Zuschläge festzustellen und die infolge der Pauschalierung zuwenig oder zuviel einbehaltene Lohnsteuer auszugleichen,

4. bei der Pauschalzahlung erkennbar ist, welche Zuschläge im einzelnen - jeweils getrennt nach Zuschlägen für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit - abgegolten sein sollen und nach welchen Vom-Hundert-Sätzen des Grundlohns die Zuschläge bemessen worden sind,
5. die Pauschalzahlung tatsächlich ein Zuschlag ist, der neben dem Grundlohn gezahlt wird; eine aus dem Arbeitslohn rechnerisch ermittelte Pauschalzahlung ist kein Zuschlag.

²Ergibt die Einzelfeststellung, daß der dem Arbeitnehmer auf Grund der tatsächlich geleisteten Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit zustehende Zuschlag höher ist als die Pauschalzahlung, so kann ein höherer Betrag nur steuerfrei sein, wenn und soweit der Zuschlag auch tatsächlich zusätzlich gezahlt wird; eine bloße Kürzung des steuerpflichtigen Arbeitslohns um den übersteigenden Steuerfreibetrag ist nicht zulässig. ³Diese Regelungen gelten sinngemäß, wenn lediglich die genaue Feststellung des steuerfreien Betrags im Zeitpunkt der Zahlung des Zuschlags schwierig ist und sie erst zu einem späteren Zeitpunkt nachgeholt werden kann.

A n w e n d u n g d e s § 5 2 A b s . 3 E S t G

(9) ¹Die Übergangsregelung des § 52 Abs. 3 EStG gilt nur für Zuschläge, die nach einem Gesetz oder nach einem Tarifvertrag gezahlt werden. ²Letzteres setzt voraus, daß der Arbeitnehmer und sein Arbeitgeber an den Tarifvertrag gebunden sind oder daß das Arbeitsverhältnis dem Tarifvertrag unterstellt ist. ³Für die Auslegung der Begriffe "Tarifbindung" und "Tarifunterstellung" sowie die Abgrenzung tarifvertraglicher von anderen Zuschlägen ist

Abschnitt 17 Abs. 2, 3 und 6 LStR 1987 weiter anzuwenden. ⁴Gesetzliche oder tarifvertragliche Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit sind auch insoweit zu berücksichtigen, als sie für Zeiten gezahlt werden, die von den in § 3 b Abs. 2 EStG genannten Zeiten abweichen. ⁵Soweit der Arbeitgeber höhere als im Gesetz oder Tarifvertrag festgelegte Zuschläge zahlt, dürfen der Berechnung des nach § 52 Abs. 3 EStG zusätzlich steuerfreien Betrags nur die gesetzlichen oder tarifvertraglichen Zuschläge zugrunde gelegt werden. ⁶Grundlohn im Sinne des § 52 Abs. 3 EStG ist der mit der Zahl der im jeweiligen Lohnzahlungszeitraum während der regelmäßigen Arbeitszeit tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden vervielfältigte Stundengrundlohn im Sinne des Absatzes 2. ⁷Werden die für den Lohnzahlungszeitraum zu zahlenden Zuschläge nach den Verhältnissen eines früheren Lohnzahlungszeitraums bemessen, ist der Stundengrundlohn im Sinne des Absatzes 2 mit der Zahl der im früheren Lohnzahlungszeitraum während der regelmäßigen Arbeitszeit tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden zu vervielfältigen.

B e i s p i e l zur Ermittlung der steuerfreien Zuschläge

Ein Arbeitnehmer beendet seine Tätigkeit am 14. Februar 1990. Als regelmäßige Arbeitszeit waren 38 Stunden in der Woche vereinbart. Betriebsüblicher Lohnzahlungszeitraum ist der Kalendermonat. Er erhält einen Nachtarbeitszuschlag von 8,00 DM und einen Sonntagsarbeitszuschlag von 10,00 DM je Stunde. Die Zuschläge bemessen sich in diesem Fall nach den Verhältnissen des laufenden Lohnzahlungszeitraums. Der Stundengrundlohn im Sinne des Absatzes 2 beträgt 18,08 DM.

1. E r m i t t l u n g d e r n a c h § 3 b E S t G s t e u e r f r e i e n Z u s c h l ä g e

- a) Insgesamt hat der Arbeitnehmer im Februar 90 Stunden gearbeitet; davon entfallen 40 Stunden auf Nachtarbeit. In diesem Fall kann auf die Feststellung des Anteils der vor 0 Uhr aufgenommenen Nachtarbeit und der in der Zeit von 0 Uhr bis 4 Uhr geleisteten Nachtarbeit verzichtet werden, weil bereits der Anteil der gesamten Nachtarbeit an der Arbeitszeit im Lohnzahlungszeitraum mit rd. 44 v.H. die Grenze des § 3 b Abs. 3 EStG nicht erreicht.

b) Steuerfrei nach § 3 b EStG sind die Zuschläge

- für Nachtarbeit bis zu
(25 v.H. von 18,08 DM) 4,52 DM
- für Sonntagsarbeit bis zu
(50 v.H. von 18,08 DM) 9,04 DM

je Stunde. Von den tatsächlichen

- Nachtarbeitszuschlägen in Höhe
von 320,00 DM sind nach § 3 b EStG
steuerfrei (40 x 4,52 DM) 180,80 DM
- Sonntagsarbeitszuschlägen in Höhe
von 60,00 DM sind nach § 3 b EStG
steuerfrei (6 x 9,04 DM) 54,24 DM

Die Zuschläge betragen insgesamt 380,00 DM,

davon sind nach § 3 b EStG steuerfrei

235,04 DM.2. E r m i t t l u n g d e r n a c h § 5 2 A b s. 3
E S t G s t e u e r f r e i e n Z u s c h l ä g e

- a) Der Grundlohn im Lohnzahlungszeitraum beträgt (76 innerhalb der regelmäßigen Arbeitszeit geleistete Arbeitsstunden x 18,08 DM Stundengrundlohn =) 1 374,08 DM. Außerdem ist von Bedeutung, welche Zuschläge nach Gesetz oder Tarifvertrag zu zahlen sind.

1. Alternative

Die tatsächlich gezahlten Zuschläge entsprechen den tarifvertraglichen Zuschlägen. Danach ergibt sich folgendes:

Tarifvertragliche Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit insgesamt	= 380,00 DM
davon sind steuerfrei nach § 3 b EStG	<u>235,04 DM</u>
verbleiben	= 144,96 DM

davon sind höchstens zu versteuern:

6 v.H. des Grundlohns von 1 374,08 DM = 82,44 DM

zusätzlich steuerfrei nach § 52

Abs. 3 EStG = 62,52 DM.

2. Alternative

Von den tatsächlich gezahlten Zuschlägen
in Höhe von 380 DM stehen dem Arbeitnehmer
nach Tarifvertrag lediglich zu

= 365,00 DM

davon sind steuerfrei nach § 3 b EStG

= 235,04 DM

verbleiben

= 129,96 DM

davon sind höchstens zu versteuern:

6 v.H. des Grundlohns von 1 374,08 DM = 82,44 DM

zusätzlich steuerfrei nach § 52

Abs. 3 EStG 47,52 DM.

- b) Für 1991 würde die Anwendung des § 52 Abs. 3 EStG bei
sonst unveränderten Verhältnissen zu folgenden Ergeb-
nissen führen:

1. Alternative

Für § 52 Abs. 3 EStG maßgebender Teil der
tarifvertraglichen Zuschläge für Sonntags-,
Feiertags- oder Nachtarbeit

= 144,96 DM

davon sind höchstens zu versteuern:

10 v.H. des Grundlohns von 1 374,08 DM = 137,40 DM

zusätzlich steuerfrei nach § 52

Abs. 3 EStG = 7,56 DM.

2. Alternative

Für § 52 Abs. 3 EStG maßgebender Teil
der tarifvertraglichen Zuschläge für
Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit = 129,96 DM

davon sind höchstens zu versteuern:
10 v.H. des Grundlohns von 1 374,08 DM = 137,40 DM

zusätzlich steuerfrei nach § 52
Abs. 3 EStG 0,00 DM.

31. Bewertung der Sachbezüge (§ 8 Abs. 2 EStG)

A l l g e m e i n e s

(1) ¹Fließt dem Arbeitnehmer Arbeitslohn in Form von Sachbezügen zu, so sind diese ebenso wie Barlohnzahlungen entweder dem laufenden Arbeitslohn oder den sonstigen Bezügen zuzuordnen (vgl. Abschnitt 115). ²Für die Besteuerung unentgeltlicher Sachbezüge ist deren Geldwert maßgebend. ³Erhält der Arbeitnehmer die Sachbezüge nicht unentgeltlich, so ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Geldwert des Sachbezugs und dem tatsächlichen Entgelt zu versteuern. ⁴Der Geldwert ist entweder durch Einzelbewertung zu ermitteln (Absatz 2) oder mit einem amtlichen Sachbezugswert anzusetzen (Absatz 3). ⁵Besondere Bewertungsvorschriften gelten nach § 8 Abs. 3 EStG für den Bezug von Waren oder Dienstleistungen, die vom Arbeitgeber nicht überwiegend für den Bedarf seiner Arbeitnehmer hergestellt, vertrieben oder erbracht werden, soweit diese Sachbezüge nicht nach § 40 EStG pauschal versteuert werden (vgl. dazu Abschnitt 32), sowie nach § 19 a Abs. 8 EStG für den Bezug für Vermögensbeteiligungen (vgl. dazu Abschnitt 77).

E i n z e l b e w e r t u n g v o n S a c h b e z ü g e n

(2) ¹Sachbezüge, für die keine amtlichen Sachbezugswerte (Absatz 3) festgesetzt sind und die nicht nach § 8 Abs. 3 EStG (Abschnitt 32) zu bewerten sind, sind nach § 8 Abs. 2 Satz 1 mit den üblichen Endpreisen am Abgabeort im Zeitpunkt der Abgabe anzusetzen. ²Der übliche Endpreis einer Ware oder Dienstleistung ist der Preis, der für diese Ware oder Dienstleistung im allgemeinen Geschäftsverkehr nach der Preisangabenverordnung gegenüber Letztverbrauchern angegeben wird. ³Er schließt die Umsatzsteuer und sonstige Preisbestandteile ein und läßt den Abzug eines Preisnachlasses nicht zu. ⁴Bietet der Arbeitgeber die zu bewertende Ware oder Dienstleistung unter vergleichbaren Bedingungen in nicht unerheblichem Umfang fremden Letztverbrauchern zu einem niedrigeren als den üblichen Endpreis an, ist dieser Endpreis anzusetzen. ⁵Bei einem umfangreichen Warenangebot, von dem fremde Letztverbraucher ausgeschlossen sind, kann der übliche Endpreis einer Ware auch auf Grund repräsentativer Erhebungen über die relative Preisdifferenz für die gängigsten Einzelstücke jeder Warengruppe

ermittelt werden. ⁶Maßgebend für die Preisfeststellung ist der Ort, an dem der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer den Sachbezug anbietet. ⁷Läßt sich an diesem Ort der übliche Endpreis nicht feststellen, z.B. weil dort gleichartige Güter an fremde Letztverbraucher nicht abgegeben werden, so ist der übliche Endpreis zu schätzen.

A m t l i c h e S a c h b e z u g s w e r t e

(3) ¹Amtliche Sachbezugswerte werden durch die Bundesregierung in der Sachbezugsverordnung nach § 17 Abs. 1 Nr. 3 Viertes Buch Sozialgesetzbuch oder durch die obersten Landesfinanzbehörden nach § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG festgesetzt. ²Die amtlichen Sachbezugswerte sind, soweit nicht die Vorschriften des § 8 Abs. 3 EStG anzuwenden sind, ausnahmslos für die Sachbezüge maßgebend, für die sie bestimmt sind. ³Die Sachbezugswerte nach der Sachbezugsverordnung gelten nach § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG auch für Arbeitnehmer, die nicht der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht unterliegen, es sei denn, daß sie offensichtlich zu einer unzutreffenden Besteuerung führen würden. ⁴Die amtlichen Sachbezugswerte gelten auch dann, wenn in einem Tarifvertrag, einer Betriebsvereinbarung oder in einem Arbeitsvertrag für Sachbezüge höhere oder niedrigere Werte festgesetzt worden sind. ⁵Sie gelten nicht, wenn die vorgesehenen Sachbezüge durch Barvergütungen abgegolten werden (BFH-Urteil vom 16.3.1962 - BStBl III S. 284); in diesen Fällen sind grundsätzlich die Barvergütungen zu versteuern. ⁶Werden die Barvergütungen nur gelegentlich oder vorübergehend gezahlt, z.B. bei tageweiser auswärtiger Beschäftigung, für die Dauer einer Krankheit oder eines Urlaubs, so sind die amtlichen Sachbezugswerte weiter anzuwenden, wenn mit der Barvergütung nicht mehr als der tatsächliche Wert der Sachbezüge abgegolten wird; geht die Barvergütung über den tatsächlichen Wert der Sachbezüge hinaus, so ist die Barvergütung der Besteuerung zugrunde zu legen.

K o s t u n d W o h n u n g

(4) ¹Für die Bewertung von Kost und Wohnung sind die amtlichen Sachbezugswerte nach der Sachbezugsverordnung maßgebend. ²Dabei ist der amtliche Sachbezugswert für die Wohnung grundsätzlich auch dann anzusetzen, wenn der Arbeitgeber die dem Arbeitnehmer

überlassene Wohnung gemietet und gegebenenfalls mit Einrichtungsgegenständen ausgestattet hat. ³Dagegen ist die Überlassung einer Wohnung mit der ortsüblichen Miete zu bewerten (Absatz 5), wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer neben der Wohnung keine Kost oder nur eine Mahlzeit im Betrieb (Absatz 6) zur Verfügung stellt. ⁴Wird in den Fällen des Satzes 3 auch Heizung und Beleuchtung zur Verfügung gestellt, so ist die Heizung zusätzlich zum Mietwert der Wohnung mit dem ortsüblichen Preis und die Beleuchtung mit dem sich aus § 1 Abs. 2 der Sachbezugsverordnung ergebenden Wert anzusetzen.

(5) ¹Als ortsüblicher Mietwert für Wohnungen, für die nach Absatz nicht der amtliche Sachbezugswert maßgebend ist, ist die Miete anzusetzen, die für eine nach Baujahr, Lage und Ausstattung vergleichbare Wohnung üblich ist. ²In den Fällen, in denen der Arbeitgeber vergleichbare Wohnungen in nicht unerheblichem Umfang an fremde Dritte zu einer niedrigeren als der üblichen Miete vermietet, ist diese Miete anzusetzen. ³Persönliche Bedürfnisse des Arbeitnehmers, z.B. hinsichtlich der Größe der Wohnung, sind nicht zu berücksichtigen (BFH-Urteile vom 8.3.1968 - BStBl II S. 435 und vom 2.10.1968 - BStBl 1969 II S. 73). ⁴Unerheblich ist es auch, ob die Wohnung z.B. als Werks- und Dienstwohnung im Eigentum des Arbeitgebers oder dem Arbeitgeber auf Grund eines Belegungsrechts zur Verfügung steht oder von ihm angemietet worden ist. ⁵Als Wohnung ist auch ein möbliertes Zimmer oder eine ähnliche Unterkunft anzusehen. ⁶Überläßt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer im Rahmen einer Auslandstätigkeit eine Wohnung im Ausland, deren ortsübliche Miete 18 v.H. des Arbeitslohns ohne Kaufkraftausgleich übersteigt, so ist diese Wohnung mit 18 v.H. des Arbeitslohns ohne Kaufkraftausgleich zuzüglich 10 v.H. der darüber hinausgehenden ortsüblichen Miete zu bewerten. ⁷Wird ein Arbeitnehmer in einem Erholungsheim des Arbeitgebers oder auf Kosten des Arbeitgebers zur Erholung in einem anderen Beherbergungsbetrieb untergebracht oder verpflegt, so ist die Leistung mit dem entsprechenden Pensionspreis eines vergleichbaren Beherbergungsbetriebs am selben Ort zu bewerten; dabei können jedoch Preisabschläge in Betracht kommen, wenn der Arbeitnehmer z.B. nach der Hausordnung Bedingungen unterworfen wird, die für Hotels und Pensionen allgemein nicht gelten (BFH-Urteil vom 18.3.1960 - BStBl III S. 237).

(6) ¹Mahlzeiten, die der Arbeitgeber arbeitstäglich unentgeltlich oder verbilligt an die Arbeitnehmer im Betrieb abgibt, sind mit dem anteiligen amtlichen Sachbezugswert nach der Sachbezugsverordnung zu bewerten. ²Dasselbe gilt für arbeitstägliche Mahlzeiten, die die Arbeitnehmer in einer nicht vom Arbeitgeber selbst betriebenen Kantine, Gaststätte oder vergleichbaren Einrichtung erhalten, wenn der Arbeitgeber gegenüber dieser Einrichtung Barzuschüsse oder andere Leistungen zur Verbilligung der Mahlzeiten erbringt und vertragliche Beziehungen zwischen dem Arbeitgeber und dem Betreiber der Einrichtung über die Abgabe von Mahlzeiten an die Arbeitnehmer bestehen. ³Wenn der Arbeitgeber in den Fällen des Satzes 2 Essenmarken ausgibt, die beim Bezug der Mahlzeiten in Zahlung genommen werden, ist der Wert der Essenmarken der Besteuerung zugrunde zu legen; dies gilt nicht, soweit das nach Verrechnung der Essenmarke zu entrichtende Entgelt einer Mahlzeit den anteiligen amtlichen Sachbezugswert nicht unterschreitet. ⁴Zu den Mahlzeiten gehören alle Speisen und Lebensmittel, die üblicherweise der Ernährung dienen, einschließlich der dazu üblichen Getränke (BFH-Urteile vom 21.3.1975 - BStBl II S. 486 und vom 7.11.1975 - BStBl 1976 II S. 50). ⁵Die anteiligen amtlichen Sachbezugswerte sind auch für die Verpflegung der Arbeitnehmer im Hotel- und Gaststättengewerbe maßgebend, wenn die Speisen für sie besonders zubereitet werden und Gaststättenbesuchern nicht angeboten werden. ⁶In den Fällen, in denen der Arbeitgeber unterschiedliche Mahlzeiten zu unterschiedlichen Preisen verbilligt an die Arbeitnehmer abgibt und er die Lohnsteuer nach § 40 Abs. 2 EStG pauschal erheben will, kann der geldwerte Vorteil mit dem Durchschnittswert der Pauschalbesteuerung zugrunde gelegt werden. ⁷Bietet der Arbeitgeber bestimmte Mahlzeiten nur einem Teil seiner Arbeitnehmer an (z.B. in einem Vorstandskasino), so sind diese Mahlzeiten nicht in die Durchschnittsberechnung einzubeziehen. ⁸Unterhält der Arbeitgeber mehrere Kantinen, so ist der Durchschnittswert für jede einzelne Kantine zu ermitteln. ⁹Auf Mahlzeiten, die der Arbeitgeber nicht zur üblichen arbeitstäglichen Beköstigung seiner Arbeitnehmer abgibt, sind die amtlichen Sachbezugswerte nicht anwendbar; diese Mahlzeiten sind mit ihren üblichen Endpreisen zu bewerten (vgl. BFH-Urteil vom 6.2.1987 - BStBl II S. 355), soweit sie zum Arbeitslohn gehören (vgl. dazu Abschnitt 73).

G e s t e l l u n g v o n K r a f t w a g e n

(7) ¹Überläßt der Arbeitgeber oder auf Grund des Dienstverhältnisses ein Dritter dem Arbeitnehmer einen Kraftwagen unentgeltlich zur privaten Nutzung, so ist der darin liegende Sachbezug mit dem Betrag zu bewerten, der dem Arbeitnehmer für die Haltung und den Betrieb eines eigenen Kraftwagens des gleichen Typs an Aufwendungen entstanden wäre (BFH-Urteil vom 21.6.1963 - BStBl III S. 387). ²Als private Nutzung gelten hierbei auch die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, soweit nicht entsprechende Aufwendungen des Arbeitnehmers nach Abschnitt 38 Abs. 5 als Reisekosten zu berücksichtigen wären. ³Der private Nutzungswert ist nach folgenden Grundsätzen zu ermitteln:

1. ¹Die dienstlich und privat zurückgelegten Fahrtstrecken sind gesondert durch ein laufend zu führendes Fahrtenbuch nachzuweisen. ²Anstelle des Fahrtenbuchs kann ein Fahrtenschreiber eingesetzt werden, wenn sich daraus dieselben Erkenntnisse gewinnen lassen. ³Der private Nutzungswert ist der Anteil an den Gesamtkosten des Kraftfahrzeugs, der dem Verhältnis der Privatfahrten zur Gesamtfahrtstrecke entspricht. ⁴Die Gesamtkosten sind als Summe der Nettoaufwendungen zuzüglich Umsatzsteuer und Absetzungen für Abnutzung zu ermitteln. ⁵Die Absetzungen für Abnutzung sind für die ersten 48 Monate nach der Erstzulassung des Kraftwagens jeweils mit 1/48 des Kaufpreises anzusetzen. ⁶Kaufpreis in diesem Sinne ist - auch bei Gebrauchtwagen - die im Zeitpunkt der Erstzulassung für den genutzten Kraftwagen unverbindliche Preisempfehlung (Listenpreis) einschließlich der Zuschläge für Sonderausstattungen und Umsatzsteuer; der Wert eines Autotelefons bleibt außer Ansatz. ⁷Bei einem Kraftwagen, der aus Sicherheitsgründen gepanzert ist, kann der Listenpreis des leistungsschwächeren Fahrzeugs zugrunde gelegt werden, das dem Arbeitnehmer zur Verfügung gestellt würde, wenn seine Sicherheit nicht gefährdet wäre.
2. ¹Die nach Nummer 1 ermittelten Privatfahrten können aus Vereinfachungsgründen auch mit einem Kilometersatz von 0,42 DM

bewertet werden. ²Dieser Kilometersatz ist auch dann maßgebend, wenn der Arbeitnehmer einen Teil der Kosten, z.B. die Treibstoffkosten, selbst getragen hat.

3. ¹Kann der Nachweis nach Nummer 1 nicht erbracht werden, so ist der private Nutzungswert unter sinngemäßer Anwendung des Abschnitts 118 EStR regelmäßig mit 30 bis 35 v.H. der Gesamtkosten des Kraftfahrzeugs (Nummer 1 Sätze 4 bis 6) zuzüglich des auf der Grundlage des Kilometersatzes von 0,42 DM ermittelten Nutzungswerts für die einzubeziehenden Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte anzusetzen. ²Dabei ist anzunehmen, daß der Kraftwagen an 180 Tagen im Jahr zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte benutzt wird, wenn nichts anderes nachgewiesen wird.
4. ¹Der Arbeitgeber kann den privaten Nutzungswert auch mit monatlich 1 v.H. des auf volle 100 DM abgerundeten Kaufpreises (vgl. Nummer 1 Satz 6) des Kraftfahrzeugs zuzüglich des auf der Grundlage des Kilometersatzes von 0,42 DM ermittelten Nutzungswerts für die einzubeziehenden Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ansetzen. ²Nummer 1 Sätze 6 und 7 sowie Nummer 3 Satz 2 sind anzuwenden. ³Kürzungen des privaten Nutzungswerts, z.B. wegen einer Beschriftung des Kraftfahrzeugs, wegen eines privaten Zweitwagens oder wegen Übernahme der Treibstoff- oder Garagenkosten durch den Arbeitnehmer, sind nicht zulässig.
5. ¹Zahlt der Arbeitnehmer unabhängig vom Umfang der tatsächlichen Nutzung des Kraftwagens an den Arbeitgeber pauschale Nutzungvergütungen, so sind diese auf den privaten Nutzungswert anzurechnen. ²Dasselbe gilt für kilometerbezogene Vergütungen in den Fällen der Nummern 1 und 2. ³Zuschüsse des Arbeitnehmers zu den Anschaffungskosten können im Zahlungsjahr ebenfalls auf den privaten Nutzungswert angerechnet werden; Zuschußrückzahlungen sind Arbeitslohn, soweit die Zuschüsse den privaten Nutzungswert gemindert haben. ⁴Stellt der Arbeitgeber mit dem Kraftwagen auch einen Fahrer zur Verfügung, so handelt es sich insoweit um einen zusätzlichen Sachbezug für den Arbeitnehmer, der nach den Verhältnissen des Einzelfalles zu bewerten ist.

Z i n s e r s p a r n i s s e

(8) ¹Gewährt der Arbeitgeber oder auf Grund des Dienstverhältnisses ein Dritter dem Arbeitnehmer unverzinsliche oder zinsverbilligte Darlehen, so ist aus Vereinfachungsgründen nach folgenden Grundsätzen zu verfahren. ²Die Zinsvorteile sind als Sachbezüge zu versteuern, wenn die Summe der noch nicht getilgten Darlehen am Ende des Lohnzahlungszeitraums 5.000 DM übersteigt. ³Zinsvorteile sind anzunehmen, soweit der Effektivzins für ein Darlehen 5,5 v.H. unterschreitet. ⁴Wegen der Steuerbefreiung von Zinsvorteilen bei einem vor dem 1.1.1989 gewährten Arbeitgeberdarlehen, das mit der Errichtung oder dem Erwerb einer eigengenutzten Wohnung zusammenhängt, vgl. Abschnitt 28.

32. Bezug von Waren und Dienstleistungen (§ 8 Abs. 3 EStG)

(1) ¹Die steuerliche Begünstigung bestimmter Sachbezüge der Arbeitnehmer nach § 8 Abs. 3 EStG setzt folgendes voraus:

1. ¹Die Sachbezüge müssen dem Arbeitnehmer auf Grund seines Dienstverhältnisses zufließen. ²Dabei kann es sich auch um ein früheres oder künftiges Dienstverhältnis handeln. ³Steht der Arbeitnehmer im Kalenderjahr nacheinander oder nebeneinander in mehreren Dienstverhältnissen, so sind die Sachbezüge aus jedem Dienstverhältnis unabhängig voneinander zu beurteilen.
2. ¹Die Sachbezüge müssen in der Überlassung von Waren oder in Dienstleistungen bestehen. ²Zu den Waren gehören alle Wirtschaftsgüter, die im Wirtschaftsverkehr wie Sachen (§ 90 BGB) behandelt werden, also auch elektrischer Strom und Wärme. ³Als Dienstleistungen kommen alle personellen Leistungen in Betracht, die üblicherweise gegen Entgelt erbracht werden. ⁴Zu den Dienstleistungen gehören deshalb z.B. auch Beförderungsleistungen, Beratung, Werbung, Datenverarbeitung, Kontenführung und Versicherungsschutz sowie Reiseveranstaltungen, die über reine Vermietungsleistungen hinausgehen. ⁵Die leih- oder mietweise Überlassung von Grundstücken, Wohnungen, möblierten Zimmern oder von Kraftfahrzeugen, Maschinen und anderen beweglichen Sachen sowie die Gewährung von Darlehen sind keine Dienstleistungen.
3. ¹Es muß sich um Waren handeln, die vom Arbeitgeber hergestellt oder vertrieben werden, oder um Dienstleistungen, die vom Arbeitgeber erbracht werden. ²Auf Rohstoffe, Zutaten und Halbfertigprodukte ist die Begünstigung anwendbar, wenn diese mengenmäßig überwiegend in die Erzeugnisse des Betriebs eingehen. ³Betriebs- und Hilfsstoffe, die mengenmäßig überwiegend nicht an fremde Dritte abgegeben werden, sind nicht begünstigt. ⁴Ebenso sind Waren, die der Arbeitgeber überwiegend für seine Arbeitnehmer herstellt, z.B. Kantinenmahlzeiten, oder überwiegend an seine Arbeitnehmer vertreibt und Dienstleistungen, die der Arbeitgeber überwiegend für seine Arbeitnehmer erbringt, nicht nach § 8 Abs. 3 EStG begünstigt; für die Wertermittlung ist in diesen Fällen § 8 Abs. 2 EStG anzuwenden.

4. ¹Die Sachbezüge werden nicht nach § 40 Abs. 1 oder Abs. 2 Nr. 1 oder 2 EStG pauschal versteuert. ²Macht der Arbeitgeber von der Möglichkeit der Pauschalbesteuerung Gebrauch, so ist für die Bewertung der Sachbezüge § 8 Abs. 2 EStG anzuwenden. ³Bei jedem einzelnen Sachbezug, für den die Voraussetzungen des § 8 Abs. 3 und des § 40 Abs. 1 oder Abs. 2 Nr. 1 oder 2 EStG gleichzeitig vorliegen, kann zwischen der Pauschalbesteuerung und der Anwendung des § 8 Abs. 3 EStG gewählt werden; die Aufteilung eines Sachbezugs ist nicht zulässig.

²Die Begünstigung gilt sowohl für verbilligte als auch für unentgeltliche Sachbezüge. ³Sie gilt deshalb z.B. für den Haus-trunk im Brauereigewerbe, für die Freitabakwaren in der Tabak-warenindustrie und für die Deputate im Bergbau sowie in der Land-und Forstwirtschaft. ⁴Zuschüsse eines Dritten sind nicht als Verbilligung zu werten, sondern gegebenenfalls als Lohnzahlungen durch Dritte zu versteuern.

(2) ¹Der steuerlichen Bewertung der Sachbezüge, die die Voraussetzungen des Absatzes 1 erfüllen, sind die Endpreise (einschließlich der Umsatzsteuer) zugrunde zu legen, zu denen der Arbeitgeber die Waren oder Dienstleistungen fremden Letztverbrauchern im allgemeinen Geschäftsverkehr anbietet. ²Im Einzelhandel sind dies die Preise, mit denen die Waren ausgezeichnet werden. ³Tritt der Arbeitgeber mit Letztverbrauchern außerhalb des Arbeitnehmerbereichs nicht in Geschäftsbeziehungen, so sind die Endpreise zugrunde zu legen, zu denen der dem Abgabeort des Arbeitgebers nächstansässige Abnehmer die Waren oder Dienstleistungen fremden Letztverbrauchern anbietet. ⁴Dies gilt auch in den Fällen, in denen der Arbeitgeber nur als Kommissionär tätig ist. ⁵Für die Preisfeststellung ist grundsätzlich jeweils der Kalendertag maßgebend, an dem die Ware oder Dienstleistung an den Arbeitnehmer abgegeben wird. ⁶Der um 4 v.H. geminderte Endpreis ist der Geldwert des Sachbezugs; als Arbeitslohn ist der Unterschiedsbetrag zwischen diesem Geldwert und dem vom Arbeitnehmer gezahlten Entgelt anzusetzen. ⁷Arbeitslöhne dieser Art aus demselben Dienstverhältnis bleiben steuerfrei, soweit sie insgesamt den Rabatt-Freibetrag von 2 400 DM im Kalenderjahr nicht übersteigen.

B e i s p i e l e :

- A. Ein Automobilunternehmen überläßt einem Arbeitnehmer einen Kraftwagen zu einem Preis von 20 000 DM; der Endpreis dieses Kraftwagens für fremde Letztverbraucher beträgt 25 000 DM. Zur Ermittlung des Sachbezugswerts ist der Endpreis um 4 v.H. = 1 000 DM zu kürzen, so daß sich nach Anrechnung des vom Arbeitnehmer gezahlten Entgelts ein Arbeitslohn von 4 000 DM ergibt. Dieser Arbeitslohn überschreitet den Rabatt-Freibetrag von 2 400 DM um 1 600 DM, so daß dieser Betrag zu versteuern ist. Würde der Arbeitnehmer im selben Kalenderjahr ein zweites Mal einen Kraftwagen unter denselben Bedingungen beziehen, so käme der Rabatt-Freibetrag nicht mehr in Betracht; es ergäbe sich dann ein zu versteuernder Betrag von 4 000 DM (Unterschiedsbetrag zwischen dem um 4 v.H. = 1 000 DM geminderten Endpreis von 25 000 DM und dem Abgabepreis von 20 000 DM).
- B. Ein Reisebüro berechnet einem Angestellten für eine von einem Dritten (Reiseveranstalter) allgemein zu einem Katalogpreis von 4 000 DM angebotene Pauschalreise einen Vorzugspreis von 3 000 DM. Das Reisebüro hat dabei nicht nur auf seine Vermittlungsprovision von 400 DM verzichtet, sondern zugleich auch einen Teilbetrag von 600 DM des an den Reiseveranstalter abzuführenden Preises von 3 600 DM übernommen. Die unentgeltliche Vermittlungsleistung ist nach § 8 Abs. 3 EStG mit ihrem um 4 v.H. = 16 DM geminderten Endpreis von 400 DM zu bewerten, so daß sich ein Arbeitslohn von 384 DM ergibt, der im Rahmen des Rabatt-Freibetrags von 2 400 DM jährlich steuerfrei ist. Auf die darüber hinausgehende Verbilligung der Pauschalreise um 600 DM ist der Rabatt-Freibetrag nicht anwendbar, weil die Reiseveranstaltung nicht vom Arbeitgeber durchgeführt wird; sie ist deshalb nach § 8 Abs. 2 EStG in voller Höhe als Arbeitslohn zu versteuern.

33. Werbungskosten

(1) ¹Zu den Werbungskosten gehören alle Aufwendungen, die durch den Beruf veranlaßt sind. ²Eine berufliche Veranlassung setzt voraus, daß objektiv ein Zusammenhang mit dem Beruf besteht und in der Regel subjektiv die Aufwendungen zur Förderung des Berufs gemacht werden (BFH-Urteil vom 28.11.1980 - BStBl 1981 II S. 368). ³Ein Zusammenhang mit dem Beruf ist gegeben, wenn die Aufwendungen in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der auf Einnahmeerzielung gerichteten Tätigkeit des Arbeitnehmers stehen (BFH-Urteil vom 1.10.1982 - BStBl 1983 II S. 17). ⁴Deshalb können auch Strafverteidigungskosten Werbungskosten sein, wenn der Schuldvorwurf durch berufliches Verhalten veranlaßt war (BFH-Urteil vom 19.2.1982 - BStBl II S. 467). ⁵Aufwendungen eines Arbeitnehmers für Werbegeschenke an Kunden seines Arbeitgebers sind Werbungskosten, wenn er sie tätigt, um die Umsätze seines Arbeitgebers und damit seine erfolgsabhängigen Einkünfte zu steigern; die für den Abzug als Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG maßgebende Wertgrenze von 50 DM ist nicht anwendbar (BFH-Urteil vom 13.1.1984 - BStBl II S. 315).

(2) ¹Aufwendungen für Ernährung, Kleidung und Wohnung sowie Repräsentationsaufwendungen sind in der Regel Aufwendungen für die Lebensführung im Sinne des § 12 Nr. 1 EStG. ²Besteht bei diesen Aufwendungen ein Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit des Arbeitnehmers, so ist zu prüfen, ob und in welchem Umfang die Aufwendungen beruflich veranlaßt sind. ³Hierbei gilt folgendes:

1. Sind die Aufwendungen so gut wie ausschließlich beruflich veranlaßt, z.B. Aufwendungen für typische Berufskleidung, so sind sie in voller Höhe als Werbungskosten abziehbar.
2. Sind die Aufwendungen nur zum Teil beruflich veranlaßt und läßt sich dieser Teil der Aufwendungen nach objektiven Merkmalen leicht und einwandfrei von den Aufwendungen trennen, die ganz oder teilweise der privaten Lebensführung dienen, so ist dieser Teil der Aufwendungen als Werbungskosten abziehbar; er kann gegebenenfalls geschätzt werden (vgl. BFH-Urteil vom 21.11.1980 - BStBl 1981 II S. 131 - Aufteilung von Kosten eines privaten Telefonanschlusses - und vom 9.5.1984 - BStBl II S. 560 - Aufteilung von Kontoführungsgebühren).

3. ¹Lassen sich die Aufwendungen nach ihrer beruflichen Veranlassung (Werbungskosten) und nach ihrer privaten Veranlassung (Aufwendungen für die Lebensführung) nicht nach objektiven Merkmalen leicht und eindeutig trennen oder ist die private Veranlassung nicht nur von untergeordneter Bedeutung, z.B. bei Aufwendungen für Körperpflege, so gehören sie insgesamt zu den nach § 12 Nr. 1 EStG nicht abziehbaren Ausgaben. ²Vgl. die BFH-Beschlüsse vom 19.10.1970 (BStBl 1971 II S. 17, 21) sowie die BFH-Urteile vom 20.11.1979 (BStBl 1980 II S. 73 - Trachtenanzug keine typische Berufskleidung; BStBl 1980 II S. 75 - bürgerliche Kleidung auch bei ausschließlich beruflicher Nutzung keine Berufskleidung) und vom 18.5.1984 (BStBl II S. 588 - Einbürgerungskosten keine Werbungskosten).
4. ¹Aufwendungen für die Ernährung gehören grundsätzlich zu den nach § 12 Nr. 1 EStG nicht abziehbaren Aufwendungen für die Lebensführung. ²Das Abzugsverbot gilt jedoch nicht für Verpflegungsmehraufwendungen, die z.B. als Reisekosten (vgl. dazu Abschnitt 39) oder wegen einer aus beruflichem Anlaß begründeten doppelten Haushaltsführung (vgl. dazu Abschnitt 43) so gut wie ausschließlich durch die berufliche Tätigkeit veranlaßt sind. ³So gut wie ausschließlich beruflich veranlaßte Verpflegungsmehraufwendungen liegen nicht vor, wenn der Arbeitnehmer berufsbedingt arbeitstäglich überdurchschnittlich oder ungewöhnlich lange von seiner Wohnung abwesend ist.
- (3) ¹Die Annahme von Werbungskosten setzt nicht voraus, daß im selben Kalenderjahr, in dem die Aufwendungen geleistet werden, Arbeitslohn zufließt. ²Deshalb können Werbungskosten auch im Hinblick auf ein früheres Dienstverhältnis (vgl. BFH-Urteil vom 14.10.1960 - BStBl 1961 III S. 20) und auf ein künftiges Dienstverhältnis (vgl. BFH-Urteile vom 4.8. und 3.11.1961 - BStBl 1962 III S. 5 und 123) entstehen. ³Der Berücksichtigung dieser Werbungskosten steht es nicht entgegen, daß der Arbeitnehmer Arbeitslosengeld oder sonstige für seinen Unterhalt bestimmte steuerfreie Leistungen erhält (BFH-Urteil vom 4.3.1977 - BStBl II S. 507).
- (4) ¹Ansparleistungen für beruflich veranlaßte Aufwendungen, z.B. Beiträge an eine Kleiderkasse zur Anschaffung typischer Berufs-

kleidung, sind noch keine Werbungskosten; angesparte Beträge können erst dann abgezogen werden, wenn sie als Werbungskosten verausgabt worden sind. ²Hat ein Arbeitnehmer beruflich veranlaßte Aufwendungen dadurch erspart, daß er entsprechende Sachbezüge erhalten hat, so sind die Sachbezüge als Aufwendungen anzusehen; sie sind vorbehaltlich der Abzugsbeschränkungen nach § 9 Abs. 2 Nr. 4, 5 und 7, Abs. 4 und 5 EStG mit dem Wert als Werbungskosten abziehbar, mit dem sie als steuerpflichtiger Arbeitslohn erfaßt worden sind. ³Steuerfreie Bezüge schließen entsprechende Werbungskosten aus.

34. Aufwendungen für die Aus- und Fortbildung

(1) ¹Der Erwerb von Kenntnissen, die als Grundlage für eine Berufsausübung notwendig sind, vollzieht sich im Bereich der Ausbildung. ²Hierdurch entstehende Aufwendungen gehören grundsätzlich als Ausbildungskosten zu den Aufwendungen für die Lebensführung und sind nur als Sonderausgaben im Rahmen des § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG steuerlich abziehbar (vgl. dazu Abschnitt 59).

(2) ¹Im Gegensatz zu den als Sonderausgaben abziehbaren Ausbildungskosten stellen Fort- oder Weiterbildungskosten, d.h. Aufwendungen, die ein Arbeitnehmer leistet, um seine Kenntnisse und Fertigkeiten im ausgeübten Beruf zu erhalten, zu erweitern oder den sich ändernden Anforderungen anzupassen, Werbungskosten dar. ²Zur Abgrenzung zwischen Ausbildungs- und Fortbildungskosten siehe auch BFH-Urteil vom 28.9.1984 (BStBl 1985 II S. 94) und die dort erwähnte Rechtsprechung. ³Fortbildungskosten können auch bereits vor Aufnahme einer Berufstätigkeit entstehen, wenn nach dem Abschluß einer Berufsausbildung weitere Maßnahmen ergriffen werden, die der Fortbildung in dem erlernten Beruf dienen; es muß jedoch ein ausreichend klarer Zusammenhang mit einer angestrebten Anstellung bestehen (BFH-Urteil vom 20.10.1978 - BStBl 1979 II S. 114). ⁴Zur Beurteilung von Aufwendungen für Studienreisen und Fachkongresse sowie von Aufwendungen bei Veranstaltungen von Berufsverbänden vgl. Abschnitte 35 und 36. ⁵Die Aufwendungen, die durch die Teilnahme an einer Fortbildungsveranstaltung veranlaßt sind, können gegebenenfalls in sinngemäßer Anwendung der Abschnitte 37 bis 43 als Werbungskosten berücksichtigt werden.

(3) ¹Die Grundsätze für die Abgrenzung zwischen Ausbildungs- und Fortbildungskosten reichen in vielen Fällen dann allein nicht aus, wenn die in der Ausbildung befindlichen Personen während der Ausbildung Bezüge, z.B. Unterhaltszuschüsse oder Beihilfen, auf Grund eines zum Zwecke dieser Ausbildung eingegangenen oder fortbestehenden Dienstverhältnisses erhalten. ²Sind diese Bezüge Arbeitslohn im Sinne des § 19 EStG, so können die im Rahmen eines solchen Dienstverhältnisses entstehenden Aufwendungen für die berufliche Bildung Werbungskosten sein, wenn das Dienstverhältnis im wesentlichen Maße durch die Ausbildung geprägt wird. ³Dabei kann es sich auch um die Kosten für ein Hochschul- oder Fachhochschulstudium handeln. ⁴Vgl. die BFH-Urteile vom 10.12.1971

(BStBl 1972 II S. 251) - Aufwendungen eines Referendars für die zweite Staatsprüfung -, vom 21.1.1972 (BStBl II S. 261) - Bildungsaufwendungen von Beamtenanwärtern -, vom 7.11.1980 (BStBl 1981 II S. 216) und vom 28.9.1984 (BStBl 1985 II S. 87) - Aufwendungen von zum Studium abkommandierten oder beurlaubten Bundeswehroffizieren -, vom 28.9.1984 (BStBl 1985 II S. 89) - Aufwendungen eines zwecks Erlangung der mittleren Reife abkommandierten Zeitsoldaten - sowie vom 7.8.1987 (BStBl II S. 780) - Aufwendungen eines für ein Promotionsstudium beurlaubten Geistlichen. ⁵Werbungskosten sind die Aufwendungen, die die eigentliche Dienstleistung zum Zweck der Ausbildung mit sich bringt, insbesondere Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (vgl. BFH-Urteil vom 12.8.1983 - BStBl II S. 718), Aufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung oder Reisekosten, z.B. bei kurzfristigen Ausbildungsmaßnahmen außerhalb der regelmäßigen Arbeitsstätte (vgl. BFH-Urteile vom 8.7.1983 - BStBl II S. 679 und vom 12.8.1983 - BStBl II S. 720). ⁶Werbungskosten sind auch die Aufwendungen zur Vorbereitung auf eine im Rahmen dieser Ausbildung vorgesehene Abschlußprüfung, z.B. Aufwendungen für Fachliteratur sowie Gebühren und Reisekosten für den Besuch von Kursen und Repetitorien (vgl. BFH-Urteil vom 10.12.1971 - BStBl 1972 II S. 251). ⁷In den Fällen, in denen die Dienstleistung zum Zweck der Ausbildung mit einem planmäßigen Wechsel der Ausbildungsstätten verbunden ist, ist jede Ausbildungsstätte, in der die Dienstleistung für mindestens 3 Monate zu erbringen ist, vom ersten Tag an eine regelmäßige Arbeitsstätte mit der Folge, daß die mit der Dienstleistung verbundenen Aufwendungen nicht als Reisekosten anerkannt werden können (vgl. BFH-Urteile vom 10.11.1978 - BStBl 1979 II S. 157 vom 23.3.1979 - BStBl II S. 521 und vom 12.12.1979 - BStBl 1980 II S. 124).

35. Studienreisen, Fachkongresse

(1) ¹Die Kosten für eine Studienreise oder den Besuch eines Fachkongresses sind Werbungskosten, wenn die Reise oder die Teilnahme an dem Kongreß so gut wie ausschließlich dem Ziel dient, die beruflichen Kenntnisse zu erweitern. ²Dient die Reise der allgemeinen Information über die geographischen, wirtschaftlichen und sonstigen Besonderheiten des besuchten Landes oder der allgemeinen wirtschaftlichen Bildung der Teilnehmer, liegt keine so gut wie ausschließlich berufliche Veranlassung vor (BFH-Urteil vom 23.10.1981 - BStBl 1982 II S. 69). ³Die Befriedigung privater Interessen muß nach dem Anlaß der Reise, dem vorgesehenen Programm und der tatsächlichen Durchführung nahezu ausgeschlossen sein (BFH-Urteil vom 15.12.1982 - BStBl 1983 II S. 409). ⁴Die Entscheidung, ob berufsbedingte Aufwendungen vorliegen, kann nur nach einer Würdigung aller Umstände des Einzelfalls getroffen werden.

(2) ¹Für berufsbedingte Aufwendungen können beispielsweise folgende Kriterien sprechen:

- ein homogener Teilnehmerkreis,
- eine straffe und lehrgangsmäßige Organisation, die wenig Raum für Privatinteressen läßt,
- ein Programm, das auf die beruflichen Bedürfnisse und Gegebenheiten der Teilnehmer zugeschnitten ist,
- die Gewährung von Dienstbefreiung oder Sonderurlaub,
- Zuschüsse des Arbeitgebers.

²Gegen berufsbedingte Aufwendungen können beispielsweise folgende Kriterien sprechen:

- der Besuch bevorzugter Ziele des Tourismus,
- häufige Ortswechsel,
- bei kürzeren Veranstaltungen die Einbeziehung vieler Sonn- und Feiertage, die zur freien Verfügung stehen,

- die Mitnahme des Ehegatten oder anderer naher Angehöriger,
- die Verbindung mit einem Privataufenthalt,
- entspannende oder kostspielige Beförderung (z.B. Schiffsreise).

³Die Kriterien können von Fall zu Fall unterschiedliches Gewicht haben (vgl. BFH-Beschluß des Großen Senats vom 27.11.1978 - BStBl 1979 II S. 213, BFH-Urteile vom 24.8.1962 - BStBl III S. 512, vom 28.10.1976 - BStBl 1977 II S. 203 und BStBl 1977 II S. 238, vom 4.8.1977 - BStBl II S. 829, vom 23.10.1981 - BStBl 1982 II S. 69, vom 15.12.1982 - BStBl 1983 II S. 409, vom 13.12.1984 - BStBl 1985 II S. 325, vom 16.10.1986 - BStBl 1987 II S. 208). ⁴Zu den Aufwendungen für die Teilnahme an einem Lehrgang zum Erwerb einer Schulschulleiter-Lizenz vgl. BFH-Urteil vom 26.8.1988 - BStBl 1989 II S. 91.

(3) ¹Bei Studienreisen ins Ausland spricht gegen die berufliche Veranlassung, wenn Anlagen und Einrichtungen gleicher Art im Inland oder im näher liegenden Ausland hätten besucht werden können. ²Das gleiche gilt für Sprachkurse im Ausland, wenn die Durchführung der Veranstaltung im Inland den gleichen Erfolg hätte haben können (BFH-Urteil vom 31.7.1980 - BStBl II S. 746). ³Bei Fachkongressen im Ausland können Zweifel an der beruflichen Veranlassung insbesondere dann bestehen, wenn die Veranstaltungen an beliebten Erholungsorten stattfinden. ⁴Der Ort einer Fachtagung ist jedoch von geringer Bedeutung, wenn es sich um eine Tagung internationalen Gepräges mit Beteiligung ausländischer Teilnehmer und Dozenten handelt (BFH-Urteil vom 16.1.1974 - BStBl II S. 291).

(4) ¹Aufwendungen für die Teilnahme an einem Kongreß sind nur abziehbar, wenn feststeht, daß der Arbeitnehmer an den Veranstaltungen teilgenommen hat (BFH-Urteil vom 4.8.1977 - BStBl II S. 829). ²An den Nachweis der Teilnahme sind strenge Anforderungen zu stellen; der Nachweis muß sich auf jede Einzelveranstaltung beziehen, braucht jedoch nicht in jedem Fall durch Anwesenheitstestat geführt zu werden. ³Die Teilnahme kann auch durch Aufzeichnungen, Arbeitsmaterialien u.ä. nachgewiesen werden (BFH-Urteil vom 13.2.1980 - BStBl II S. 386). ⁴Wird ein Kongreß mit einer Reise verbunden (z.B. sog. schwimmende Kongresse), ist

dies in der Regel ein Beweisanzzeichen für eine private Mitveranlassung von nicht nur untergeordneter Bedeutung (BFH-Urteil vom 14.7.1988 - BStBl 1989 II S. 19).

(5) ¹Ist eine Studienreise insgesamt nicht beruflich veranlaßt, können einzelne Aufwendungen gleichwohl Werbungskosten sein. ²Voraussetzung dafür ist, daß sie von den übrigen Reisekosten sicher und leicht abgrenzbar und ausschließlich beruflich veranlaßt sind (BFH-Urteil des Großen Senats vom 27.11.1978 - BStBl 1979 II S. 213). ³Die Kosten sind nicht abziehbar, wenn sie auch entstanden wären, wenn der Arbeitnehmer den beruflich veranlaßten Reiseteil nicht durchgeführt hätte. ⁴Bei den zusätzlichen Aufwendungen kann es sich z.B. um Kursgebühren, Eintrittsgelder, Fahrtkosten, zusätzliche Unterbringungskosten und Mehraufwendungen für Verpflegung handeln. ⁵Die zusätzlichen Unterbringungskosten sowie die Mehraufwendungen für Verpflegung können mit den für Dienstreisen geltenden Pauschbeträgen (vgl. Abschnitte 39 und 40 Abs. 2) angesetzt werden.

36. Ausgaben bei Veranstaltungen von Berufsverbänden

(1) ¹Ausgaben bei Veranstaltungen des Berufsstands, des Berufsverbands, des Fachverbands oder der Gewerkschaft eines Arbeitnehmers, die der Förderung des Allgemeinwissens der Teilnehmer dienen, sind nicht Werbungskosten, sondern Aufwendungen für die Lebensführung. ²Um nichtabziehbare Aufwendungen für die Lebensführung handelt es sich insbesondere stets bei den Aufwendungen, die der Arbeitnehmer aus Anlaß von gesellschaftlichen Veranstaltungen der bezeichneten Organisation gemacht hat, und zwar auch dann, wenn die gesellschaftlichen Veranstaltungen im Zusammenhang mit einer rein fachlichen oder beruflichen Tagung oder Sitzung standen.

(2) ¹Bestimmte Veranstaltungen von Berufsständen und Berufsverbänden dienen dem Zweck, die Teilnehmer im Beruf fortzubilden, z.B. Vorlesungen bei Verwaltungsakademien oder Volkshochschulen, Fortbildungslehrgänge, fachwissenschaftliche Lehrgänge, fachliche Vorträge usw; dazu gehören auch Veranstaltungen im Zusammenhang mit einer ehrenamtlichen Tätigkeit für den zuständigen Berufsstand oder Berufsverband (BFH-Urteil vom 28.11.1980 - BStBl 1981 II S. 368). ²Ausgaben, die dem Teilnehmer bei solchen Veranstaltungen entstehen, können Werbungskosten bei den Einkünften aus nicht-selbständiger Arbeit sein.

37. Reisekosten

R e i s e k o s t e n b e g r i f f

(1) ¹Reisekosten sind Fahrtkosten (Abschnitt 38), Verpflegungsmehraufwendungen (Abschnitt 39) sowie Übernachtungs- und Reise-nebenkosten (Abschnitt 40), wenn diese so gut wie ausschließ-lich durch die berufliche Tätigkeit des Arbeitnehmers außerhalb seiner Wohnung und einer ortsgebundenen regelmäßigen Arbeitsstätte (Absatz 2) veranlaßt sind. ²Erledigt der Arbeitnehmer im Zusam-menhang mit seiner beruflichen Tätigkeit auch in einem mehr als geringfügigen Umfang private Angelegenheiten, so sind die beruf-lich veranlaßten von den privat veranlaßten Aufwendungen zu trennen. ³Ist das nicht - auch nicht durch Schätzung - leicht und einwandfrei möglich, so gehören die gesamten Aufwendungen zu den nach § 12 EStG nicht abziehbaren Aufwendungen für die Lebens-führung (vgl. Abschnitt 33 Abs. 1 und 2). ⁴Aufwendungen, die nicht so gut wie ausschließlich durch die berufliche Tätigkeit veranlaßt sind, z.B. Bekleidungskosten, Aufwendungen für die Anschaffung von Koffern und anderer Reiseausrüstung sowie der Verlust einer Geldbörse (vgl. BFH-Urteil vom 4.7.1986 - BStBl II S. 771), sind keine Reisekosten. ⁵Für die steuerliche Berücksich-tigung der Reisekosten sind zu unterscheiden:

1. Dienstreise (Absatz 3)
2. Dienstgang (Absatz 4)
3. Fahrttätigkeit (Absatz 5)
4. Einsatzwechseltätigkeit (Absatz 6)

⁶Anlaß und Art der beruflichen Tätigkeit, die Reisedauer und den Reiseweg hat der Arbeitnehmer aufzuzeichnen und anhand geeigneter Unterlagen, z.B. Fahrtenbuch, Tankquittungen, Hotelrechnungen, Schriftverkehr, nachzuweisen oder glaubhaft zu machen.

R e g e l m ä ß i g e A r b e i t s s t ä t t e

(2) ¹Regelmäßige Arbeitsstätte ist der Mittelpunkt der dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit des Arbeitnehmers, z.B. Betrieb oder Zweigbetrieb. ²Der Arbeitnehmer muß an diesem Mittelpunkt wenigstens einen Teil der ihm insgesamt übertragenen Arbeiten

verrichten. ³Dabei kann es sich auch um ein weiträumig zusammenhängendes Arbeitsgelände handeln, z.B. ein Hafengebiet, Waldrevier oder Zustellbezirk; ein weiträumig zusammenhängendes Arbeitsgelände liegt aber nicht schon deshalb vor, weil der Arbeitnehmer ständig in einem Gemeindegebiet, im Bereich einer Großstadt oder in einem durch eine Kilometergrenze bestimmten Arbeitsgebiet an verschiedenen Stellen tätig wird. ⁴Im übrigen gilt folgendes:

1. ¹Bei einem Arbeitnehmer, der zwar vorwiegend eine Fahrtätigkeit (Absatz 5) ausübt, aber durchschnittlich einmal wöchentlich oder an mindestens 40 Arbeitstagen jährlich im Betrieb eine fahruntypische oder ortsgebundene Tätigkeit ausübt, insbesondere Lade- und Lagerarbeiten, Reparaturarbeiten, Verpackungsarbeiten, Abrechnungs- und sonstige Büroarbeiten, oder während einer Einsatzbereitschaft Wartezeiten verbringt, ist der Betrieb die regelmäßige Arbeitsstätte. ²Es muß sich aus der Häufigkeit des Aufenthalts im Betrieb und dem Umfang der dort ausgeübten Tätigkeiten ergeben, daß der Betrieb trotz der Fahrtätigkeit beruflicher Mittelpunkt des Arbeitnehmers ist (BFH-Urteil vom 11.5.1979 - BStBl II S. 474). ³Wenn der Betrieb nicht der berufliche Mittelpunkt des Arbeitnehmers ist, gilt er aber für solche Fahrten als regelmäßige Arbeitsstätte, die nicht am selben Kalendertag angetreten und beendet werden.
2. ¹Bei einem Arbeitnehmer, der zwar vorwiegend eine Einsatzwechseltätigkeit (Absatz 6) ausübt, aber durchschnittlich einmal wöchentlich oder an mindestens 40 Arbeitstagen jährlich im Betrieb eine mit der Einsatzwechseltätigkeit zusammenhängende Arbeit verrichtet, z.B. Vorbereitung oder Abschluß der Einsatzwechseltätigkeit oder Berichterstattung, ist der Betrieb die regelmäßige Arbeitsstätte. ²Im übrigen wird bei einem Arbeitnehmer, der eine Einsatzwechseltätigkeit ausübt, eine regelmäßige Arbeitsstätte im Betrieb nicht allein dadurch begründet, daß er z.B. von dort aus zur jeweiligen Tätigkeitsstätte befördert wird, dort eingestellt wird, seinen Lohn erhält oder an Betriebsversammlungen teilnimmt (BFH-Urteil vom 5.11.1971 - BStBl 1972 II S. 130).

D i e n s t r e i s e

(3) ¹Eine Dienstreise ist ein Ortswechsel einschließlich der Hin- und Rückfahrt aus Anlaß einer vorübergehenden Auswärtstätigkeit.

²Im einzelnen gilt folgendes:

1. ¹Eine Auswärtstätigkeit liegt vor, wenn der Arbeitnehmer mindestens 20 km von seiner Wohnung und von seiner regelmäßigen Arbeitsstätte entfernt beruflich tätig wird. ²Hat der Arbeitnehmer bei einem Dienstverhältnis mehrere Wohnungen oder mehrere regelmäßige Arbeitsstätten, muß die Entfernungsvoraussetzung für sämtliche Wohnungen und Arbeitsstätten erfüllt sein. ³Für die Entfernungsberechnung ist bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel die Fahrtstrecke, z.B. die Tarifenfernung, in anderen Fällen die kürzeste benutzbare Straßenverbindung maßgebend. ⁴Bei Benutzung eines eigenen Kraftfahrzeuges kann auch eine andere, offensichtlich verkehrsgünstigere Straßenverbindung zugrunde gelegt werden. ⁵Bei einem weiträumigen Arbeitsgelände ist für die Entfernungsberechnung die Stelle maßgebend, an der das Arbeitsgelände verlassen wird.
2. ¹Eine Auswärtstätigkeit ist vorübergehend, wenn der Arbeitnehmer voraussichtlich an die regelmäßige Arbeitsstätte zurückkehren und dort seine berufliche Tätigkeit fortsetzen wird. ²Eine Auswärtstätigkeit ist nicht vorübergehend, wenn nach dem Gesamtbild der Verhältnisse anzunehmen ist, daß die auswärtige Tätigkeitsstätte vom ersten Tag an regelmäßige Arbeitsstätte geworden ist, z.B. bei einer Versetzung oder bei einem Wechsel der Ausbildungsstätte für mindestens drei Monate (vgl. Abschnitt 34 Abs. 3 letzter Satz). ³Bei einer längerfristigen vorübergehenden Auswärtstätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte ist nur für die ersten drei Monate eine Dienstreise anzuerkennen; nach Ablauf der Dreimonatsfrist ist die auswärtige Tätigkeitsstätte als neue regelmäßige Arbeitsstätte anzusehen. ⁴Im übrigen gilt folgendes:
 - a) ¹Eine urlaubs- oder krankheitsbedingte Unterbrechung der Auswärtstätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte hat auf den Ablauf der Dreimonatsfrist keinen Einfluß. ²Andere Unterbrechungen, z.B. durch vorübergehende Tätigkeit an der

regelmäßigen Arbeitsstätte, führen nur dann zu einem Neubeginn der Dreimonatsfrist, wenn die Unterbrechung mindestens vier Wochen gedauert hat.

- b) ¹Ein Wechsel des Arbeitnehmers von einer auswärtigen Tätigkeitsstätte zu einer weiteren auswärtigen Tätigkeitsstätte, die ebenfalls mindestens 20 km von seiner Wohnung und seiner regelmäßigen Arbeitsstätte entfernt ist, hat auf den Ablauf der Dreimonatsfrist keinen Einfluß, wenn die weitere Tätigkeitsstätte nicht mindestens 20 km von der auswärtigen Tätigkeitsstätte entfernt ist, die für den Beginn der Dreimonatsfrist maßgebend war. ²Ist eine neue Tätigkeitsstätte mindestens 20 km sowohl von der Wohnung und von der regelmäßigen Arbeitsstätte als auch von der auswärtigen Tätigkeitsstätte entfernt, die für den Beginn der Dreimonatsfrist maßgebend war, so beginnt mit dem Wechsel eine neue Dreimonatsfrist. ³Bei auswärtigen Tätigkeitsstätten, die sich infolge der Eigenart der Tätigkeit laufend örtlich verändern, z.B. bei dem Bau einer Autobahn oder der Montage von Hochspannungsleitungen, liegt jeweils eine neue Tätigkeitsstätte vor, wenn eine Entfernung von der vorhergehenden Tätigkeitsstätte von 20 km erreicht ist.
- c) Die Dreimonatsfrist gilt nicht für Arbeitnehmer, die über einen längeren Zeitraum hinweg eine Auswärtstätigkeit an täglich mehrmals wechselnden Tätigkeitsstätten innerhalb einer Gemeinde oder deren Umgebung ausüben, z.B. Reisevertreter.

D i e n s t g a n g

(4) ¹Ein Dienstgang liegt vor, wenn der Arbeitnehmer vorübergehend (vgl. Absatz 3 Nr. 2) außerhalb seiner regelmäßigen Arbeitsstätte und seiner Wohnung beruflich tätig wird und die Voraussetzungen einer Dienstreise nicht erfüllt sind. ²Wird ein Dienstgang mit einer Dienstreise oder umgekehrt verbunden, so gilt die Tätigkeit insgesamt als Dienstreise. ³Für die Berücksichtigung von Fahrtkosten gelten auch Fahrten zwischen mehreren regelmäßigen Arbeitsstätten oder innerhalb eines weiträumigen Arbeitsgeländes von einer Tätigkeitsstätte zur nächsten als Dienstgänge.

F a h r t ä t i g k e i t

(5) ¹Eine Fahrtätigkeit liegt bei Arbeitnehmern vor, die eine regelmäßige Arbeitsstätte auf einem Fahrzeug haben, z.B. Berufskraftfahrer, Beifahrer, Linienbusfahrer, Straßenbahnführer, Taxifahrer, Müllfahrzeugführer, Beton- und Kiesfahrer, Lokführer und Zugbegleitpersonal (vgl. BFH-Urteile vom 8.8.1986 - BStBl II S. 824, 828 und BStBl 1987 II S. 184 und vom 18.9.1986 - BStBl 1987 II S. 128). ²Dies gilt auch dann, wenn der Arbeitnehmer an einer ortsgebundenen Arbeitsstätte regelmäßig fahrtypische Arbeiten durchführt, z.B. bestimmte regelmäßig nur kurze Zeit beanspruchende Wartungsarbeiten oder die für die Verkehrssicherheit vorgeschriebenen Kontrollmaßnahmen. ³Eine Fahrtätigkeit liegt dagegen regelmäßig nicht vor bei Polizeibeamten im Streifendienst, Zollbeamten im Grenzaufsichtsdienst, Kraftfahrern im Zustelldienst, Verkaufsfahrern, Kundendienstmonteuren, Fahrlehrern, Binnenschiffern und Seeleuten.

E i n s a t z w e c h s e l t ä t i g k e i t

(6) ¹Eine Einsatzwechseltätigkeit liegt bei Arbeitnehmern vor, die bei ihrer individuellen beruflichen Tätigkeit typischerweise nur an ständig wechselnden Tätigkeitsstätten eingesetzt werden, z.B. Bau- oder Montagearbeiter, Leiharbeitnehmer und Mitglieder einer Betriebsreserve für Filialbetriebe (BFH-Urteile vom 31.10.1973 - BStBl 1974 II S. 258, vom 11.7.1980 - BStBl II S. 654 und vom 20.11.1987 - BStBl 1988 II S. 443). ²In diesen Fällen gilt die jeweilige Tätigkeitsstätte als regelmäßige Arbeitsstätte. ³Für die Anerkennung einer Einsatzwechseltätigkeit ist die Anzahl der während eines Kalenderjahrs erreichten Tätigkeitsstätten ohne Bedeutung. ⁴Der Einsatz an verschiedenen Stellen innerhalb eines weiträumigen Arbeitsgeländes ist keine Einsatzwechseltätigkeit (BFH-Urteil vom 19.2.1982 - BStBl 1983 II S. 466).

38. Fahrtkosten als Reisekosten

F a h r t k o s t e n

(1) ¹Fahrtkosten sind die tatsächlichen Aufwendungen, die dem Arbeitnehmer durch die persönliche Benutzung eines Beförderungsmittels entstehen. ²Bei öffentlichen Verkehrsmitteln ist der entrichtete Fahrpreis einschließlich etwaiger Zuschläge anzusetzen. ³Benutzt der Arbeitnehmer sein Fahrzeug, so ist der Teilbetrag der jährlichen Gesamtkosten dieses Fahrzeugs anzusetzen, der dem Anteil der zu berücksichtigenden Fahrten an der Jahresfahrleistung entspricht. ⁴Zu den Gesamtkosten eines Fahrzeugs gehören die Betriebsstoffkosten, die Wartungs- und Reparaturkosten, die Kosten einer Garage am Wohnort, die Kraftfahrzeugsteuer, die Aufwendungen für die Halterhaftpflicht- und Fahrzeugversicherungen, die Absetzungen für Abnutzung sowie die Zinsen für ein Anschaffungsdarlehen (BFH-Urteil vom 1.12.1982 - BStBl 1983 II S. 17). ⁵Den Absetzungen für Abnutzung ist bei einem Personenkraftwagen mit einer durchschnittlichen Jahresfahrleistung bis zu 15 000 km regelmäßig eine Nutzungsdauer von 8 Jahren zugrunde zu legen. ⁶Beträgt die durchschnittliche Jahresfahrleistung mehr als 15 000 km, so ist den Absetzungen für Abnutzung die voraussichtliche Nutzungsdauer des Fahrzeugs zugrunde zu legen; dabei ist von einer Nutzungsdauer von mindestens 4 Jahren auszugehen. ⁷Dagegen gehören nicht zu den Gesamtkosten z.B. Park- und Straßenbenutzungsgebühren, Aufwendungen für Insassen- und Unfallversicherungen, Aufwendungen infolge von Verkehrsunfällen sowie Verwarnungs- und Bußgelder.

K i l o m e t e r s ä t z e

(2) ¹Der Arbeitnehmer kann auf Grund der für einen Zeitraum von zwölf Monaten ermittelten Gesamtkosten für das von ihm gestellte Fahrzeug einen Kilometersatz errechnen, der so lange angesetzt werden darf, bis sich die Verhältnisse wesentlich ändern, z.B. bis zum Ablauf des Abschreibungszeitraums. ²Ohne Einzelnachweis der tatsächlichen Gesamtkosten können die Fahrtkosten mit pauschalen Kilometersätzen angesetzt werden, die folgende Beträge nicht überschreiten dürfen:

1. bei einem Kraftwagen 0,42 DM je Fahrtkilometer,

2. bei einem Motorrad oder einem Motorroller 0,18 DM je Fahrtkilometer,
3. bei einem Moped oder Mofa 0,11 DM je Fahrtkilometer,
4. bei einem Fahrrad 0,06 DM je Fahrtkilometer.

³Für jede Person, die bei einer Dienstreise oder einem Dienstgang mitgenommen wird, erhöhen sich der Kilometersatz nach Nummer 1 um 0,03 DM und der Kilometersatz nach Nummer 2 um 0,02 DM. ⁴Neben den Kilometersätzen können etwaige außergewöhnliche Kosten angesetzt werden, wenn diese durch Fahrten entstanden sind, für die die Kilometersätze anzusetzen sind. ⁵Außergewöhnliche Kosten sind nur die nicht voraussehbaren Aufwendungen für Reparaturen, die nicht auf Verschleiß (BFH-Urteil vom 17.10.1973 - BStBl 1974 II S. 186) oder die auf Unfallschäden beruhen, und Absetzungen für außergewöhnliche technische Abnutzung; dabei sind entsprechende Schadensersatzleistungen auf die Kosten anzurechnen. ⁶Die Kilometersätze nach Satz 2 sind nicht anzusetzen, soweit sie im Einzelfall zu einer offensichtlich unzutreffenden Besteuerung führen würden (BFH-Urteil vom 25.10.1985 - BStBl 1986 II S. 200). ⁷Dies kann z.B. in Betracht kommen, wenn bei einer Jahresfahrleistung von mehr als 40 000 km die Kilometersätze die tatsächlichen Kilometerkosten offensichtlich übersteigen.

F a h r t k o s t e n b e i D i e n s t r e i s e n u n d D i e n s t g ä n g e n

(3) Bei Dienstreisen und Dienstgängen können die Fahrtkosten nach Absatz 1 oder 2 für folgende Fahrten als Reisekosten angesetzt werden:

1. für die Fahrten zwischen Wohnung oder regelmäßiger Arbeitsstätte und auswärtiger Tätigkeitsstätte oder Unterkunft im Sinne der Nummer 3 einschließlich sämtlicher Zwischenheimfahrten (BFH-Urteil vom 17.12.1976 - BStBl 1977 II S. 294),
2. für die Fahrten zwischen mehreren auswärtigen Tätigkeitsstätten, mehreren regelmäßigen Arbeitsstätten oder innerhalb eines weiträumigen Arbeitsgeländes und

3. für die Fahrten zwischen einer Unterkunft am Ort der auswärtigen Tätigkeitsstätte oder in ihrem Einzugsbereich und auswärtiger Tätigkeitsstätte (BFH-Urteil vom 17.12.1976 a.a.O.).

Fahrtkosten bei einer Fahrtätigkeit

(4) Bei einer Fahrtätigkeit sind die Aufwendungen für die Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb, Standort, Fahrzeugdepot oder Einsatzstelle entweder, wenn der Einsatzort nicht ständig wechselt, als Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nach Abschnitt 42 oder, wenn der Einsatzort ständig wechselt, als Aufwendungen für Fahrten bei einer Einsatzwechseltätigkeit nach Absatz 5 zu berücksichtigen.

Fahrtkosten bei einer Einsatzwechseltätigkeit

(5) ¹Bei einer Einsatzwechseltätigkeit können die Fahrtkosten nach Absatz 1 oder 2 für Fahrten zwischen Wohnung und Einsatzstelle sowie für Fahrten zwischen mehreren Einsatzstellen als Reisekosten angesetzt werden. ²Dabei sind die Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Einsatzstelle nur dann als Reisekosten zu behandeln, wenn die Entfernung die übliche Fahrtstrecke zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte überschreitet (BFH-Urteile vom 10.5.1985 - BStBl II S. 595 und vom 20.11.1987 - BStBl 1988 II S. 443), d.h. mehr als 20 km beträgt, und soweit die Dauer der Tätigkeit an derselben Einsatzstelle nicht über drei Monate hinausgeht (BFH-Urteil vom 14.7.1978 - BStBl II S. 660). ³Satz 2 gilt nicht, wenn an einem Arbeitstag mehrere Einsatzstellen aufgesucht werden, von denen mindestens eine mehr als 20 km von der Wohnung entfernt ist. ⁴Die Fahrten zwischen Wohnung und Einsatzstelle sind als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nach Abschnitt 42 zu behandeln,

1. wenn die jeweilige Einsatzstelle nicht mehr als 20 km von der Wohnung entfernt ist und Satz 3 nicht anwendbar ist oder
2. nach Ablauf von drei Monaten einer Tätigkeit an einer Einsatzstelle, die mehr als 20 km von der Wohnung entfernt ist, oder

3. soweit die Fahrten von der Wohnung ständig zu einem gleichbleibenden Treffpunkt führen, von dem der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber zur jeweiligen Einsatzstelle weiterbefördert wird (BFH-Urteil vom 11.7.1980 - BStBl II S. 653).

⁴Für die Entfernungsberechnung und für den Ablauf der Dreimonatsfrist gelten die Regelungen des Abschnitts 37 Abs. 3 sinngemäß.

W e r b u n g s k o s t e n a b z u g o d e r E r s t a t t u n g d u r c h d e n A r b e i t g e b e r

(6) ¹Die nach den Absätzen 3 oder 5 Sätze 1 und 2 als Reisekosten erfaßten Fahrtkosten können als Werbungskosten abgezogen werden, soweit sie nicht vom Arbeitgeber nach den folgenden Regelungen oder nach § 3 Nr. 13 EStG steuerfrei erstattet worden sind. ²Die Erstattung der Fahrtkosten durch den Arbeitgeber ist nach § 3 Nr. 16 EStG steuerfrei, soweit keine höheren Beträge erstattet werden, als nach Satz 1 als Werbungskosten abziehbar wären; dabei ist die in Absatz 2 Sätze 6 und 7 enthaltene Regelung zur Vermeidung einer unzutreffenden Besteuerung nicht zu beachten. ³Der Arbeitnehmer hat seinem Arbeitgeber Unterlagen vorzulegen, aus denen die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der Erstattung und, soweit die Fahrtkosten bei Benutzung eines privaten Fahrzeugs nicht mit den Kilometersätzen nach Absatz 2 Sätze 2 und 3 erstattet werden, auch die tatsächlichen Gesamtkosten des Fahrzeugs nach Absatz 1 ersichtlich sein müssen. ⁴Der Arbeitgeber hat diese Unterlagen als Belege zum Lohnkonto aufzubewahren.

39. Verpflegungsmehraufwendungen als Reisekosten

V e r p f l e g u n g s m e h r a u f w e n d u n g e n

(1) ¹Verpflegungsmehraufwendungen sind die tatsächlichen Aufwendungen des Arbeitnehmers für seine Verpflegung einschließlich Umsatzsteuer, vermindert um die Haushaltersparnis, mindestens jedoch der jeweils maßgebende Pauschbetrag. ²Die Haushaltersparnis ist mit 1/5 der tatsächlichen Aufwendungen anzusetzen.

V e r p f l e g u n g s m e h r a u f w e n d u n g e n b e i D i e n s t r e i s e n i m I n l a n d

(2) ¹Bei Dienstreisen im Inland dürfen die Verpflegungsmehraufwendungen höchstens mit 64 DM je Kalendertag als Reisekosten angesetzt werden. ²Ohne Einzelnachweis der tatsächlichen Aufwendungen dürfen die Verpflegungsmehraufwendungen in der Regel mit folgenden Pauschbeträgen angesetzt werden:

1. bei Dienstreisen, die am selben Kalendertag begonnen und beendet werden (eintägige Reisen), 35 DM je Kalendertag,
2. bei mehrtägigen Dienstreisen 46 DM je Kalendertag.

³Der Höchstbetrag und die Pauschbeträge ermäßigen sich für jeden Kalendertag, an dem die Dienstreise nicht mehr als 12 Stunden gedauert hat, wie folgt:

Dauer der Dienstreise	Höchst- betrag	Pauschbetrag	
		zu Nr. 1	zu Nr. 2
mehr als 10 Stunden	51 DM	28 DM	36 DM
mehr als 8 Stunden	32 DM	17 DM	23 DM
mehr als 6 Stunden	19 DM	10 DM	13 DM

⁴Wenn die Dienstreise nicht mehr als 6 Stunden gedauert hat, können nur nachgewiesene Verpflegungsmehraufwendungen bis zum Höchstbetrag von 19 DM anerkannt werden. ⁵Bei mehreren Dienstreisen an einem Kalendertag ist jede Dienstreise für sich zu beurteilen, es darf jedoch insgesamt nicht mehr als der volle

Höchst- oder Pauschbetrag angesetzt werden. ⁶Wird eine Dienstreise nach 18 Uhr angetreten und vor 6 Uhr am nachfolgenden Kalendertag beendet, ohne daß eine Übernachtung stattfindet, so ist diese Dienstreise als eintägige Dienstreise zu behandeln.

(3) Im übrigen gilt folgendes:

1. ¹Hat der Arbeitnehmer bei einer Dienstreise Mahlzeiten unentgeltlich erhalten, so sind der Höchstbetrag oder ermäßigte Höchstbetrag und der maßgebende Pauschbetrag oder ermäßigte Pauschbetrag für ein Frühstück um 15 v.H. und für ein Mittag- oder Abendessen um jeweils 30 v.H. des vollen Höchst- oder Pauschbetrags zu kürzen. ²Der ermäßigte Höchstbetrag und der maßgebende ermäßigte Pauschbetrag sind jeweils jedoch höchstens um 75 v.H. zu kürzen. ³Die Kürzung entfällt, soweit der Arbeitnehmer die Mahlzeiten aus Anlaß gesellschaftlicher Veranstaltungen erhalten hat.
2. ¹Die Pauschbeträge sind nicht anzusetzen, wenn sie im Einzelfall zu einer offensichtlich unzutreffenden Besteuerung führen würden, z.B. wenn bei umfangreicher Reisetätigkeit durch die Anwendung der Pauschbeträge unverhältnismäßig geringe Einkünfte ausgewiesen würden oder wenn offensichtlich ist, daß, wie etwa bei Teilnahme an einer Gemeinschaftsverpflegung, keine oder nur geringe Verpflegungsmehraufwendungen entstanden sind (BFH-Urteile vom 23.4.1982 - BStBl II S. 500 und vom 25.10.1985 - BStBl 1986 II S. 200). ²In diesen Fällen sind die Verpflegungsmehraufwendungen im einzelnen nachzuweisen; stattdessen können sie im allgemeinen auf mindestens 25 v.H. des in Betracht kommenden Pauschbetrags geschätzt werden.

V e r p f l e g u n g s m e h r a u f w e n d u n g e n b e i A u s l a n d s d i e n s t r e i s e n

(4) ¹Für den Abzug von Verpflegungsmehraufwendungen bei Auslandsdienstreisen als Werbungskosten gelten länderweise unterschiedliche Höchst- und Pauschbeträge (Tagegelder), die vom Bundesminister der Finanzen im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder auf der Grundlage der höchsten Auslandstagegelder nach dem Bundesreisekostengesetz bekannt gemacht werden.

²Für die in der Bekanntmachung nicht erfaßten Länder ist der für Luxemburg geltende Höchst- und Pauschbetrag maßgebend; für die in der Bekanntmachung nicht erfaßten Übersee- und Außengebiete eines Landes ist der für das Mutterland geltende Höchst- und Pauschbetrag maßgebend. ³Für die Anwendung der Höchst- und Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen bei Auslandsdienstreisen sind die Regelungen der Absätze 2 und 3 entsprechend anzuwenden; dabei ermäßigen sich der Höchstbetrag und die Pauschbeträge für jeden Kalendertag, an dem die Dienstreise

- nicht mehr als 12, aber mehr als 10 Stunden gedauert hat, auf 8/10,
- nicht mehr als 10, aber mehr als 8 Stunden gedauert hat, auf 5/10,
- nicht mehr als 8, aber mehr als 6 Stunden gedauert hat, auf 3/10,

wobei die ermäßigten Beträge jeweils auf volle Deutsche Mark abzurunden sind. ⁴Außerdem gilt folgendes:

1. Bei eintägigen Auslandsdienstreisen gilt der für das Land der Tätigkeitsstätte, bei mehreren Tätigkeitsstätten der für das Land der letzten Tätigkeitsstätte maßgebende Höchst- und Pauschbetrag.
2. Bei mehrtägigen Auslandsdienstreisen ist folgendes zu beachten:
 - a) ¹Höchst- und Pauschbetrag richten sich nach dem Land, das der Reisende vor 24 Uhr Ortszeit zuletzt erreicht. ²Ist das vor 24 Uhr zuletzt erreichte Land das Inland, so ist vorbehaltlich der Regelung in Buchstabe c der bei Dienstreisen im Inland geltende Höchst- und Pauschbetrag maßgebend.
 - b) ¹Bei Flugreisen gilt ein Land in dem Zeitpunkt als erreicht, in dem das Flugzeug dort landet; Zwischenlandungen bleiben unberücksichtigt. ²Erstreckt sich eine Flugreise über mehr als zwei Kalendertage, so ist für die Tage, die

zwischen dem Tag des Abflugs und dem Tag der Landung liegen, der für Österreich geltende Höchst- und Pauschbetrag maßgebend.

c) ¹Bei Reisen vom Ausland in das Inland, die spätestens um 7 Uhr Ortszeit angetreten werden, und bei Rückreisen vom Ausland in das Inland richtet sich der Höchst- und Pauschbetrag für den Tag des Grenzübergangs nach dem ausländischen Grenzzort an der deutschen Grenze, wenn der Grenzübergang in das Inland nach 14 Uhr stattfindet. ²Bei Flugreisen tritt an die Stelle des ausländischen Grenzzorts an der deutschen Grenze der Abflughafen im Ausland und an die Stelle des Grenzübergangs in das Inland die erste Landung im Inland.

3. ¹Bei Schiffsreisen ist anstelle des Pauschbetrags für Verpflegungsmehraufwendungen ein Schiffstagegeld in Höhe von 7,5 v.H. des Fahrpreises, mindestens aber 5 v.H. des für Österreich geltenden Pauschbetrags, anzusetzen, wenn der Fahrpreis auch das Entgelt für Verpflegung enthält. ²Für die Tage der Einschiffung und Ausschiffung ist der für den Hafenort geltende Höchst- und Pauschbetrag maßgebend.

Verpflegungsmehraufwendungen bei einem Dienstgang

(5) ¹Bei einem Dienstgang dürfen die Verpflegungsmehraufwendungen höchstens mit 19 DM als Reisekosten angesetzt werden. ²Ohne Einzelnachweis der tatsächlichen Aufwendungen dürfen die Verpflegungsmehraufwendungen mit einem Pauschbetrag von 8 DM angesetzt werden, wenn der Dienstgang mehr als 6 Stunden gedauert hat.

Verpflegungsmehraufwendungen bei einer Fahrtätigkeit

(6) ¹Bei einer Fahrtätigkeit dürfen die Verpflegungsmehraufwendungen für jeden Kalendertag höchstens mit 19 DM als Reisekosten angesetzt werden. ²Ohne Einzelnachweis der tatsächlichen Aufwendungen dürfen die Verpflegungsmehraufwendungen mit folgenden Pauschbeträgen angesetzt werden:

1. für jeden Kalendertag, an dem der Arbeitnehmer eine Fahrtätigkeit von mehr als 6 Stunden ohne Unterbrechung ausübt, 8 DM,
2. für jeden Kalendertag, an dem der Arbeitnehmer eine Fahrtätigkeit von mehr als 12 Stunden ohne Unterbrechung ausübt, 16 DM;

²Die Fahrtätigkeit beginnt mit dem Verlassen des Betriebs, des Standorts, des Fahrzeugdepots oder der Einsatzstelle; sie endet, wenn der Arbeitnehmer entweder zum Betrieb, Standort, Fahrzeugdepot oder zur Ablösestelle zurückkehrt oder mit dem Fahrzeug die Wohnung erreicht. ³Tritt der Arbeitnehmer seine Fahrtätigkeit mit dem Fahrzeug unmittelbar von der Wohnung aus an, beginnt die Fahrtätigkeit mit dem Verlassen der Wohnung. ⁴Eine nur kurze Berührung des Betriebs, Standorts, Fahrzeugdepots oder der Einsatzstelle, bei der die fahrtypische Tätigkeit nicht unterbrochen wird und die auch nicht zur Einnahme einer Mahlzeit geeignet ist, ist keine Unterbrechung der Fahrtätigkeit.

V e r p f l e g u n g s m e h r a u f w e n d u n g e n b e i e i n e r E i n s a t z z w e c h s e l t ä t i g k e i t

(7) ¹Bei einer Einsatzwechseltätigkeit dürfen die Verpflegungsmehraufwendungen für jeden Kalendertag höchstens mit 19 DM als Reisekosten angesetzt werden. ²Ohne Einzelnachweis der tatsächlichen Aufwendungen dürfen die Verpflegungsmehraufwendungen mit einem Pauschbetrag von 8 DM für jeden Kalendertag angesetzt werden, an dem der Arbeitnehmer ausschließlich aus beruflichen Gründen mehr als 6 Stunden von seiner Wohnung abwesend ist. ³Die Abwesenheit beginnt mit dem Verlassen der Wohnung und endet, wenn der Arbeitnehmer in seine Wohnung zurückkehrt. ⁴Dabei ist es gleichgültig, ob die Abwesenheitsdauer auf der tatsächlichen Arbeitszeit, auf schlechten Verkehrsverbindungen oder auf anderen beruflich veranlaßten Umständen beruht. ⁵Zur Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwendungen wegen einer doppelten Haushaltsführung bei einer Einsatzwechseltätigkeit wird auf Abschnitt 43 hingewiesen.

K o n k u r r e n z r e g e l u n g e n

(8) ¹Bei einer mehrtägigen Dienstreise, einer Fahrtätigkeit oder einer Einsatzwechseltätigkeit dürfen die Verpflegungsmehraufwendungen jeweils für sämtliche Tage einheitlich nur auf Grund eines Einzelnachweises oder mit den Pauschbeträgen angesetzt werden; das Verfahren darf während der jeweiligen beruflichen Tätigkeit nicht gewechselt werden. ²Verpflegungsmehraufwendungen wegen einer Fahrtätigkeit oder Einsatzwechseltätigkeit dürfen nicht für einen Kalendertag angesetzt werden, für den Verpflegungsmehraufwendungen wegen einer Dienstreise oder in der Übergangszeit bei einer doppelten Haushaltsführung (Abschnitt 43 Abs. 8 Nr. 1) berücksichtigt werden. ³Verpflegungsmehraufwendungen wegen eines Dienstgangs dürfen nicht für einen Kalendertag angesetzt werden, für den Verpflegungsmehraufwendungen wegen einer Fahrtätigkeit oder Einsatzwechseltätigkeit berücksichtigt werden. ⁴Die Pauschbeträge bei einem Dienstgang oder einer Einsatzwechseltätigkeit können auch für solche Kalendertage angesetzt werden, an denen der Arbeitnehmer eine Mahlzeit im Betrieb unentgeltlich oder verbilligt erhalten hat; entsprechendes gilt unter Beachtung des Absatzes 6 Satz 4 bei einer Fahrtätigkeit.

W e r b u n g s k o s t e n a b z u g o d e r E r - s t a t t u n g d u r c h d e n A r b e i t g e b e r

(9) ¹Die nach den Absätzen 2 bis 8 als Reisekosten erfaßten Verpflegungsmehraufwendungen können als Werbungskosten abgezogen werden, soweit sie nicht vom Arbeitgeber nach den folgenden Regelungen, nach § 3 Nr. 13 EStG oder z.B. durch entsprechende Zehrkostenentschädigungen (vgl. BFH-Urteil vom 28.1.1988 - BStBl II S. 635) nach anderen Vorschriften steuerfrei erstattet worden sind. ²Die Erstattung der Verpflegungsmehraufwendungen durch den Arbeitgeber ist nach § 3 Nr. 16 EStG steuerfrei, soweit keine höheren Beträge erstattet werden, als nach den vorstehenden Regelungen als Reisekosten angesetzt werden dürfen; dabei ist die in Absatz 3 Nr. 2 enthaltene Regelung zur Vermeidung einer unzutreffenden Besteuerung nicht zu beachten. ³Der Arbeitnehmer hat seinem Arbeitgeber Unterlagen vorzulegen, aus denen die Voraussetzungen für den Erstattungsanspruch und, soweit die Verpflegungsmehraufwendungen nicht mit Pauschbeträgen erstattet werden,

auch die tatsächlichen Aufwendungen für Verpflegung ersichtlich sein müssen (BFH-Urteil vom 6.3.1980 - BStBl II S. 289). ⁴Der Arbeitgeber hat diese Unterlagen als Belege zum Lohnkonto aufzubewahren.

(10) ¹Das Betriebsstättenfinanzamt kann auf Antrag des Arbeitgebers zulassen, daß bei Dienstreisen Vergütungen auf Grund besonderer Pauschbeträge steuerfrei geleistet werden. ²Die besonderen Pauschbeträge dürfen die entsprechenden Höchstbeträge nicht überschreiten und nur so lange angesetzt werden, bis sich die Verhältnisse wesentlich ändern, höchstens für vier Jahre. ³Der Arbeitgeber hat mit dem Antrag die in Betracht kommenden Arbeitnehmer namhaft zu machen und deren tatsächliche Verpflegungsaufwendungen bei Dienstreisen für einen Zeitraum von mindestens sechs Monaten nachzuweisen.

40. Übernachtungs- und Reisenebenkosten

Ü b e r n a c h t u n g s k o s t e n

(1) ¹Übernachungskosten sind die tatsächlichen Aufwendungen, die dem Arbeitnehmer für die persönliche Inanspruchnahme einer Unterkunft zur Übernachtung entstehen. ²Wird durch Zahlungsbelege nur ein Gesamtpreis für Unterkunft und Frühstück nachgewiesen und läßt sich der Preis für das Frühstück nicht feststellen, so ist der Gesamtpreis zur Ermittlung der Übernachtungskosten wie folgt zu kürzen:

1. bei einer Übernachtung im Inland um 7 DM,
2. bei einer Übernachtung im Ausland um 15 v.H. des für den Unterkunftsort maßgebenden Pauschbetrags für Verpflegungsmehraufwendungen bei einer mehrtägigen Dienstreise.

W e r b u n g s k o s t e n a b z u g d e r Ü b e r n a c h t u n g s k o s t e n

(2) ¹Die Übernachtungskosten können bei einer Dienstreise, einem Dienstgang und bei einer Fahrtätigkeit als Reisekosten angesetzt und als Werbungskosten abgezogen werden, soweit sie nicht vom Arbeitgeber nach Absatz 3 oder § 3 Nr. 13 EStG steuerfrei ersetzt worden sind. ²Bei Übernachtungen im Inland müssen die Übernachtungskosten grundsätzlich im einzelnen nachgewiesen werden. ³Sie können geschätzt werden, wenn sie dem Grunde nach zweifelsfrei entstanden sind (BFH-Urteil vom 17.7.1980 - BStBl 1981 II S. 14). ⁴Bei Übernachtungen im Ausland dürfen die Übernachtungskosten ohne Einzelnachweis der tatsächlichen Aufwendungen mit Pauschbeträgen (Übernachtungsgelder) angesetzt werden, wenn der Arbeitnehmer die Unterkunft nicht unentgeltlich oder verbilligt erhalten hat. ⁵Die Pauschbeträge werden vom Bundesminister der Finanzen im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder auf der Grundlage der höchsten Auslandsübernachtungsgelder nach dem Bundesreisekostengesetz bekannt gemacht. ⁶Sie richten sich nach dem Land, das nach Abschnitt 39 Abs. 4 Nr. 2 Buchst. a und b maßgebend ist. ⁷Für die in der Bekanntmachung nicht erfaßten Länder und Gebiete ist Abschnitt 39 Abs. 4 Satz 2 anzuwenden.

⁸Bei einer Übernachtung auf einem Schiff ist Abschnitt 39 Abs. 4 Nr. 3 sinngemäß anzuwenden. ⁹Für die Dauer einer Flugreise darf ein Übernachtungsgeld nicht angesetzt werden.

E r s t a t t u n g d e r Ü b e r n a c h t u n g s k o s t e n

(3) ¹Die Erstattung der Übernachtungskosten durch den Arbeitgeber ist nach § 3 Nr. 16 EStG steuerfrei, soweit keine höheren Beträge erstattet werden, als nach Absatz 2 als Werbungskosten abziehbar wären. ²Für jede Übernachtung im Inland darf der Arbeitgeber einen Pauschbetrag von 39 DM steuerfrei zahlen, wenn der Arbeitnehmer die Unterkunft nicht aus dienstlichen Gründen unentgeltlich oder verbilligt erhalten hat. ³Zusätzlich dürfen die Aufwendungen für die Benutzung eines Schlafwagens oder einer Schiffskabine steuerfrei erstattet werden, wenn die Übernachtung in einer anderen Unterkunft begonnen oder beendet worden ist. ⁴Bei einer Fahrtätigkeit ist die steuerfreie Zahlung des Pauschbetrags für eine Übernachtung im Fahrzeug nicht zulässig. ⁵Für den Wechsel zwischen der Erstattung der tatsächlichen Übernachtungskosten und der Pauschbetragszahlung gilt Abschnitt 39 Abs. 8 sinngemäß.

R e i s e n e b e n k o s t e n

(4) ¹Reisenebenkosten sind unter den Voraussetzungen des Abschnitts 37 Abs. 1 die tatsächlichen Aufwendungen z.B. für

1. Beförderung und Aufbewahrung von Gepäck,
2. Ferngespräche und Schriftverkehr beruflichen Inhalts mit dem Arbeitgeber oder dessen Geschäftspartner,
3. Straßenbenutzung und Parkplatz sowie Schadensersatzleistungen infolge von Verkehrsunfällen, wenn die jeweils damit verbundenen Fahrtkosten nach Abschnitt 38 als Reisekosten anzusetzen sind,
4. Unfallversicherungen, die ausschließlich Berufsunfälle außerhalb einer ortsgebundenen regelmäßigen Arbeitsstätte abdecken.

²Die Reisenebenkosten können in tatsächlicher Höhe als Werbungskosten abgezogen werden, soweit sie nicht vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden. ³Die Erstattung der Reisenebenkosten durch

den Arbeitgeber ist nach § 3 Nr. 16 EStG steuerfrei, soweit sie die tatsächlichen Aufwendungen nicht überschreitet. ⁴Der Arbeitnehmer hat seinem Arbeitgeber Unterlagen vorzulegen, aus denen die tatsächlichen Aufwendungen ersichtlich sein müssen. ⁵Der Arbeitgeber hat diese Unterlagen als Belege zum Lohnkonto aufzubewahren.

41. Umzugskosten

(1) ¹Kosten, die einem Arbeitnehmer durch einen beruflich veranlaßten Wohnungswechsel entstehen, sind Werbungskosten. ²Ein Wohnungswechsel ist beruflich veranlaßt,

1. wenn durch ihn die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte erheblich verkürzt wird oder
2. wenn er im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse des Arbeitgebers durchgeführt wird, insbesondere beim Beziehen oder Räumen einer Dienstwohnung, die aus betrieblichen Gründen bestimmten Arbeitnehmern vorbehalten ist, um z.B. deren jederzeitige Einsatzmöglichkeit zu gewährleisten (vgl. BFH-Urteil vom 28.4.1988 - BStBl II S. 777).

³Eine erhebliche Verkürzung der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ist anzunehmen, wenn sich die Dauer der täglichen Hin- und Rückfahrt insgesamt wenigstens zeitweise um mindestens eine Stunde ermäßigt (BFH-Urteile vom 10.9.1982 - BStBl 1983 II S. 16 und vom 6.11.1986 - BStBl 1987 II S. 81). ⁴Es ist nicht erforderlich, daß der Wohnungswechsel mit einem Wohnortwechsel oder mit einem Arbeitsplatzwechsel verbunden ist. ⁵Wenn die Voraussetzungen der Nummern 1 oder 2 erfüllt sind, ist auch ein Wohnungswechsel aus Anlaß der erstmaligen Aufnahme einer beruflichen Tätigkeit beruflich veranlaßt. ⁶Im Einzelfall kann aber bei einem Umzug in eine näher an der Arbeitsstätte gelegene Mietwohnung und besonders bei einem Umzug in ein Eigenheim oder eine Eigentumswohnung die berufliche Veranlassung des Umzugs derart von Motiven der privaten Lebensführung überlagert sein, daß die Umzugskosten nach dem Aufteilungs- und Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 EStG insgesamt nicht als Werbungskosten abgezogen werden dürfen. ⁷Die Motive der privaten Lebensführung dürfen nur dann außer Betracht bleiben, wenn sie von untergeordneter Bedeutung sind. ⁸Dies ist bei einem beruflich veranlaßten Umzug in ein Eigenheim oder eine Eigentumswohnung in der Regel anzunehmen, wenn genügend Anhaltspunkte dafür bestehen, daß der Arbeitnehmer in dieselbe oder in eine nach Ausstattung und Lage ähnliche Wohnung auch dann umgezogen wäre, wenn sie hätte gemietet werden müssen (BFH-Urteil vom 6.11.1986 a.a.O.).

(2) ¹Bei einem beruflich veranlaßten Wohnungswechsel können die Umzugskosten bis zur Höhe der Beträge als Werbungskosten abgezogen werden, die nach dem Bundesumzugskostenrecht als Umzugskostenvergütung höchstens gezahlt werden könnte (vgl. BFH-Urteil vom 30.3.1982 - BStBl II S. 595). ²Maßgebend sind

1. das Bundesumzugkostengesetz (BUKG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 13.11.1973 (BGBl. I S. 1628), zuletzt geändert durch § 12 der Trennungsgeldverordnung vom 20.5.1986 (BGBl. I S. 745),
2. die Verordnung über die Erstattung der nachgewiesenen sonstigen Umzugsauslagen vom 22.1.1974 (BGBl. I S. 103) und
3. die Auslandsumzugskostenverordnung vom 20.7.1966 (BGBl. I S. 425), zuletzt geändert durch § 13 der Trennungsgeldverordnung vom 20.5.1986 (BGBl. I S. 745).

³Der Werbungskostenabzug nach den Sätzen 1 und 2 entfällt, soweit die Umzugskosten vom Arbeitgeber nach Absatz 3 oder nach § 3 Nr. 13 EStG steuerfrei erstattet worden sind. ⁴Werden die Umzugskosten im einzelnen nachgewiesen, so ist zu prüfen, ob und inwieweit die Aufwendungen Werbungskosten oder nichtabziehbare Kosten der Lebensführung sind, z.B. bei Aufwendungen für die Neuanschaffung von Einrichtungsgegenständen.

(3) ¹Die Erstattung der Umzugskosten durch den Arbeitgeber ist nach § 3 Nr. 16 EStG steuerfrei, soweit keine höheren Beträge erstattet werden, als nach Absatz 2 Sätze 1 und 2 als Werbungskosten abziehbar wären. ²Der Arbeitnehmer hat seinem Arbeitgeber Unterlagen vorzulegen, aus denen die tatsächlichen Aufwendungen ersichtlich sein müssen. ³Der Arbeitgeber hat diese Unterlagen als Belege zum Lohnkonto aufzubewahren.

42. Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte

U m f a n g d e s W e r b u n g s k o s t e n a b z u g s

(1) ¹Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte können nach § 9 Abs. 1 Nr. 4 EStG nur in begrenztem Umfang als Werbungskosten abgezogen werden. ²Abzugsbeschränkungen gelten bei Aufwendungen für

1. mehrere Fahrten an einem Arbeitstag (s. Absatz 2),
2. Fahrten von und zu verschiedenen Wohnungen (s. Absatz 3) und
3. Fahrten mit einem eigenen oder zur Nutzung überlassenen Kraftwagen, Motorrad oder Motorroller (s. Absätze 4 bis 6).

³Der Werbungskostenabzug ist nicht davon abhängig, daß die Fahrtkosten notwendig waren. ⁴Die für das tatsächlich benutzte Verkehrsmittel anzusetzenden Fahrtkosten sind auch dann abziehbar, wenn bei der Wahl eines anderen Verkehrsmittels oder Beförderungstarifs geringere Werbungskosten entstanden wären (BFH-Urteil vom 25.9.1970 - BStBl 1971 II S. 55).

M e h r e r e F a h r t e n a n e i n e m A r b e i t s t a g

(2) ¹Aufwendungen für mehr als eine arbeitstägliche Hin- und Rückfahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bei einem Dienstverhältnis sind nach § 9 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG nur als Werbungskosten abziehbar, soweit der Arbeitnehmer seine Arbeitsstätte

1. wegen eines zusätzlichen Arbeitseinsatzes außerhalb seiner regelmäßigen Arbeitszeit, z.B. abends oder am arbeitsfreien Wochenende, oder
2. wegen einer um mindestens vier Stunden unterbrochenen regelmäßigen Arbeitszeit zweimal täglich

aufsuchen muß. ²Zur regelmäßigen Arbeitszeit gehört auch die Dauer eines Bereitschaftsdienstes.

M a ß g e b l i c h e W o h n u n g

(3) ¹Als Ausgangspunkt für die Fahrten kommt jede Wohnung des Arbeitnehmers in Betracht, die er regelmäßig zur Übernachtung nutzt und von der aus er seine Arbeitsstätte aufsucht. ²Als Wohnung ist z.B. auch ein möbliertes Zimmer, eine Schiffskajüte, ein Gartenhaus, ein auf eine gewisse Dauer abgestellter Wohnwagen oder ein Schlafplatz in einer Massenunterkunft anzusehen, nicht dagegen ein Hotelzimmer oder eine fremde Wohnung, in denen der Arbeitnehmer nur kurzfristig aus privaten Gründen übernachtet (BFH-Urteil vom 25.3.1988 - BStBl II S. 706). ³Hat ein Arbeitnehmer mehrere Wohnungen, so können Fahrten von und zu der von der Arbeitsstätte weiter entfernt liegenden Wohnung nach § 9 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG nur dann berücksichtigt werden, wenn sich dort der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Arbeitnehmers befindet und sie nicht nur gelegentlich aufgesucht wird (vgl. auch BFH-Urteil vom 13.12.1985 - BStBl 1986 II S. 221). ⁴Der Mittelpunkt der Lebensinteressen befindet sich bei einem verheirateten Arbeitnehmer regelmäßig am Familienwohnsitz und sonst an dem Wohnort, zu dem die engeren persönlichen Beziehungen bestehen. ⁵Die persönlichen Beziehungen können ihren Ausdruck besonders in Bindungen an Personen (Eltern, Verlobte, Freundes- und Bekanntenkreis) finden, aber auch in Vereinszugehörigkeiten und anderen Aktivitäten. ⁶Die Wohnung an dem Ort, an dem sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Arbeitnehmers befindet, kann aber nur dann berücksichtigt werden, wenn sie der Arbeitnehmer mindestens sechsmal jährlich aufsucht.

F a h r t e n m i t d e m e i g e n e n K r a f t - f a h r z e u g

(4) ¹Die Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten mit einem eigenen oder einem ihm zur Nutzung überlassenen Kraftwagen, Motorrad oder Motorroller dürfen - vorbehaltlich der Absätze 5 und 6 - nur mit dem Kilometer-Pauschbetrag nach § 9 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 EStG als Werbungskosten angesetzt werden, soweit sie nicht bei einer Einsatzwechseltätigkeit nach Abschnitt 38 Abs. 5 als Reisekosten angesetzt werden können. ²Ein Kraftfahrzeug ist dem Arbeitnehmer zur Nutzung überlassen, wenn es dem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber unentgeltlich oder verbilligt überlassen worden

ist oder wenn es der Arbeitnehmer von dritter Seite geliehen, gemietet oder geleast hat. ³Dem gesetzlichen Kilometer-Pauschbetrag ist die einfache Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zugrunde zu legen. ⁴Wird das Kraftfahrzeug lediglich für eine Hin- oder Rückfahrt benutzt, z.B. wenn sich an die Hinfahrt eine Dienstreise anschließt, die an der Wohnung des Arbeitnehmers endet, so ist der Pauschbetrag nur zur Hälfte anzusetzen (vgl. BFH-Urteil vom 26.7.1978 - BStBl II S. 661). ⁵Dasselbe gilt, wenn Hin- und Rückfahrt sich auf unterschiedliche Wohnungen oder Arbeitsstätten beziehen (BFH-Urteil vom 9.12.1988 - BStBl 1989 II S. 296). ⁶Für die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ist grundsätzlich die kürzeste benutzbare Straßenverbindung maßgebend. ⁷Eine andere Straßenverbindung kann nur zugrunde gelegt werden, wenn sie offensichtlich verkehrsgünstiger ist und vom Arbeitnehmer regelmäßig für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte benutzt wird (BFH-Urteil vom 10.10.1975 - BStBl II S. 852). ⁸Bei Fahrgemeinschaften, bei denen wechselweise mehrere Kraftfahrzeuge zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte eingesetzt werden, können die Fahrtkosten mit dem gesetzlichen Kilometer-Pauschbetrag bei dem einzelnen Mitglied der Fahrgemeinschaft nur insoweit berücksichtigt werden, als es für die Fahrten sein Kraftfahrzeug eingesetzt hat (BFH-Urteil vom 24.1.1975 - BStBl II S. 561); dabei sind auch Umwegstrecken zur Abholung der Mitfahrer in die Entfernungsberechnung einzubeziehen. ⁹Bei einer Fahrgemeinschaft, bei der ständig nur ein Mitglied sein Kraftfahrzeug einsetzt, ist der gesetzliche Kilometer-Pauschbetrag ohne Berücksichtigung von Umwegstrecken nur bei ihm anzusetzen. ¹⁰Der gesetzliche Kilometer-Pauschbetrag gilt nicht für Fahrten zwischen mehreren regelmäßigen Arbeitsstätten in demselben Dienstverhältnis (BFH-Urteil vom 9.12.1988 - BStBl 1989 II S. 296); vgl. dazu Abschnitt 37 Abs. 4.

(5) ¹Durch den gesetzlichen Kilometer-Pauschbetrag sind die gewöhnlichen Kosten des Kraftfahrzeugs abgegolten; dazu gehören auch die Parkgebühren für das Abstellen des Kraftfahrzeugs während der Arbeitszeit (BFH-Urteil vom 2.2.1979 - BStBl II S. 372) und auch die anteiligen Zinsen sowie sonstige Kosten für ein Darlehen, das zur Anschaffung des Kraftfahrzeugs aufgenommen worden ist (BFH-Urteil vom 30.11.1979 - BStBl 1980 II S. 138), und zwar auch dann, wenn die Kreditfinanzierung des Fahrzeugs

wegen Verlusts eines anderen Kraftfahrzeugs auf einer Fahrt von der Wohnung zur Arbeitsstätte erforderlich geworden ist (BFH-Urteil vom 1.10.1982 - BStBl 1983 II S. 17). ²Außergewöhnliche Kosten eines Kraftfahrzeugs können neben dem gesetzlichen Kilometer-Pauschbetrag berücksichtigt werden (BFH-Beschluß vom 13.11.1970 - BStBl 1971 II S. 101). ³Zu den außergewöhnlichen Kosten gehören insbesondere Aufwendungen für die Beseitigung von Unfallschäden bei einem Verkehrsunfall auf der Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (BFH-Urteile vom 23.6.1978 - BStBl II S. 457 und vom 14.7.1978 - BStBl II S. 595), auf einer Fahrt zur Einnahme des Mittagessens in einer Gaststätte in der Nähe der Einsatzstelle (BFH-Urteil vom 18.12.1981 - BStBl 1982 II S. 261), auf einer Umwegfahrt zum Betanken des Fahrzeugs (BFH-Urteil vom 11.10.1984 - BStBl 1985 II S. 10), unter einschränkenden Voraussetzungen auch auf der Abholfahrt des Ehegatten (BFH-Urteil vom 3.8.1984 - BStBl II S. 800) und auf einer Leerfahrt des Ehegatten zwischen der Wohnung und der Haltestelle eines öffentlichen Verkehrsmittels (BFH-Urteil vom 26.6.1987 - BStBl II S. 818). ⁴Aufwendungen infolge eines Verkehrsunfalls auf einer Umwegstrecke zur Abholung der Mitfahrer einer Fahrgemeinschaft können unabhängig von der Gestaltung der Fahrgemeinschaft berücksichtigt werden. ⁵Nicht berücksichtigt werden können die Folgen von Verkehrsunfällen, die auf Alkoholeinfluß beruhen (BFH-Urteil vom 6.4.1984 - BStBl II S. 434), bei einer Probefahrt (BFH-Urteil vom 23.6.1978 - BStBl II S. 457) oder auf einer Fahrt, die nicht von der Wohnung aus angetreten oder an der Wohnung beendet wird (BFH-Urteil vom 25. März 1988 - BStBl II S. 706). ⁶Zu den berücksichtigungsfähigen Unfallkosten gehören auch Schadensersatzleistungen, die der Arbeitnehmer unter Verzicht auf die Inanspruchnahme seiner gesetzlichen Haftpflichtversicherung selbst getragen hat, nicht dagegen die in den Folgejahren erhöhten Beiträge für die Haftpflicht- und Fahrzeugversicherung, wenn die Schadensersatzleistungen von dem Versicherungsunternehmen erbracht worden sind (BFH-Urteil vom 11.7.1986 - BStBl II S. 866). ⁷Wegen der Anerkennung einer Wertminderung, wenn der Arbeitnehmer das unfallbeschädigte Fahrzeug nicht reparieren läßt, vgl. BFH-Urteil vom 9.11.1979 (BStBl 1980 II S. 71), wegen der Anerkennung der Kosten für einen Austauschmotor vgl. BFH-Urteil vom 29.1.1982 (BStBl II S. 325).

(6) ¹Behinderte Arbeitnehmer im Sinne des § 9 Abs. 2 EStG können anstelle des gesetzlichen Kilometer-Pauschetrags die tatsächlichen Aufwendungen für die Benutzung des eigenen Kraftfahrzeugs zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte als Werbungskosten geltend machen (vgl. Abschnitt 38 Abs. 1 Sätze 3 bis 7). ²Ohne Einzelnachweis der tatsächlichen Aufwendungen können die Fahrtkosten nach den Regelungen des Abschnitts 38 Abs. 2 angesetzt werden. ³Wird ein behinderter Arbeitnehmer im eigenen Kraftfahrzeug arbeitstäglich von einem Dritten, z.B. dem Ehegatten, zu seiner Arbeitsstätte gefahren und wieder abgeholt, so können auch die Kraftfahrzeugkosten, die durch die Ab- und Anfahrten des Fahrers - die sogenannten Leerfahrten - entstehen, in tatsächlicher Höhe oder in sinngemäßer Anwendung des Abschnitts 38 Abs. 2 als Werbungskosten abgezogen werden, wenn der Arbeitnehmer keine gültige Fahrerlaubnis besitzt oder von einer Fahrerlaubnis aus Gründen, die mit seiner Behinderung im Zusammenhang stehen, keinen Gebrauch macht (vgl. BFH-Urteil vom 2.12.1977 - BStBl 1978 II S. 260). ⁴Es darf aber auch bei behinderten Arbeitnehmern grundsätzlich nur eine Hin- und Rückfahrt arbeitstäglich, gegebenenfalls zusätzlich eine Rück- und Hinfahrt als Leerfahrt, berücksichtigt werden (BFH-Urteil vom 2.4.1976 - BStBl II S. 452). ⁵Für den Nachweis der Voraussetzungen des § 9 Abs. 2 EStG ist Abschnitt 100 Abs. 5 und Abs. 7 Satz 7 entsprechend anzuwenden. ⁶Für die Anerkennung der tatsächlichen Aufwendungen oder der Kilometersätze des Abschnitts 38 Abs. 2 und für die Berücksichtigung von Leerfahrten bei rückwirkender Festsetzung oder Änderung des Grads der Behinderung ist Abschnitt 100 Abs. 8 entsprechend anzuwenden.

F a h r t e n m i t a n d e r e n V e r k e h r s m i t t e l

(7) ¹Bei Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit anderen als mit den in § 9 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 EStG genannten Verkehrsmitteln können die tatsächlichen Aufwendungen als Werbungskosten angesetzt werden. ²Ohne Einzelnachweis der tatsächlichen Aufwendungen können die Fahrtkosten bei Benutzung eines Mopeds oder Mofas mit 0,22 DM und bei Benutzung eines Fahrrads mit 0,12 DM je Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte angesetzt werden.

43. Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung

z e i t l i c h u n b e s c h r ä n k t e d o p p e l t e H a u s h a l t s f ü h r u n g

(1) ¹Eine zeitlich unbeschränkte doppelte Haushaltsführung haben nach § 9 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 EStG Arbeitnehmer, die beruflich außerhalb des Ortes, an dem sie einen eigenen Hausstand (Familienhausstand, Absatz 3) unterhalten, beschäftigt sind und am Beschäftigungsort eine Zweitwohnung (Absatz 4) haben. ²Eine Zweitwohnung in der Nähe des Beschäftigungsorts steht einer Zweitwohnung am Beschäftigungsort gleich. ³Das Beziehen der Zweitwohnung oder die mit der Begründung einer Zweitwohnung verbundene Aufteilung einer Haushaltsführung auf zwei Wohnungen muß durch die berufliche Beschäftigung veranlaßt gewesen sein (BFH-Urteile vom 2.12.1981 - BStBl 1982 II S. 297 und 323 sowie vom 22.9.1988 - BStBl 1989 II S. 293). ⁴Wenn dies zutrifft, ist es unerheblich, ob in der Folgezeit auch die Beibehaltung beider Wohnungen beruflich veranlaßt ist (BFH-Urteil vom 30.9.1988 - BStBl 1989 II S. 103). ⁵Eine doppelte Haushaltsführung liegt nicht vor, solange die berufliche Beschäftigung nach Abschnitt 37 Abs. 3 als Dienstreise anzuerkennen ist.

B e r u f l i c h e V e r a n l a s s u n g

(2) ¹Das Beziehen einer Zweitwohnung ist regelmäßig bei einem Wechsel des Beschäftigungsorts auf Grund einer Versetzung, des Wechsels oder der erstmaligen Begründung eines Dienstverhältnisses beruflich veranlaßt. ²Es ist gleichgültig, ob die Zweitwohnung in zeitlichem Zusammenhang mit dem Wechsel des Beschäftigungsorts, nachträglich (BFH-Urteil vom 9.3.1979 - BStBl II S. 520) oder im Rahmen eines Umzugs aus einer privat begründeten Zweitwohnung (BFH-Urteil vom 26.8.1988 - BStBl 1989 II S. 89) bezogen worden ist. ³Eine beruflich veranlaßte Aufteilung einer Haushaltsführung liegt auch in den Fällen vor, in denen der Familienhausstand nach der Eheschließung am Beschäftigungsort des ebenfalls berufstätigen Ehegatten begründet (BFH-Urteile vom 6.9.1977 - BStBl 1978 II S. 32 und vom 20.3.1980 - BStBl II S. 455) oder wegen der Aufnahme einer Berufstätigkeit des Ehegatten an dessen Beschäftigungsort verlegt und am Beschäftigungsort eine Zweitwohnung des

Arbeitnehmers begründet worden ist (BFH-Urteil vom 2.10.1987 - BStBl II S. 852). ⁴Dagegen ist die Aufteilung einer Haushaltsführung nicht durch die berufliche Beschäftigung veranlaßt, wenn der Arbeitnehmer seinen Familienhausstand nach der Eheschließung in der außerhalb des Beschäftigungsorts liegenden Wohnung des nicht berufstätigen Ehegatten begründet (BFH-Urteil vom 20.12.1982 - BStBl II S. 306) oder aus anderen privaten Gründen vom Beschäftigungsort weg verlegt und im Zusammenhang damit am Beschäftigungsort die Zweitwohnung begründet hat (BFH-Urteile vom 10.11.1978 - BStBl 1979 II S. 219 und vom 2.12.1981 - BStBl 1982 II S. 297). ⁵Bezieht ein Arbeitnehmer, der seinen Familienhausstand vom Beschäftigungsort weg verlegt hat, nach mehreren Jahren oder aus gesundheitlichen Gründen, die in der Zwischenzeit eingetreten sind, am Beschäftigungsort eine Zweitwohnung, so kann dies durch die berufliche Beschäftigung veranlaßt sein (BFH-Urteile vom 30.10.1987 - BStBl 1988 S. 358 und vom 22.9.1988 - BStBl 1989 II S. 94). ⁶Bei Zuzug aus dem Ausland kann das Beziehen einer Zweitwohnung auch dann beruflich veranlaßt sein, wenn der Arbeitnehmer politisches Asyl beantragt oder erhält. ⁷Dasselbe gilt für das Beziehen einer Zweitwohnung durch einen Umsiedler aus der DDR, Berlin (Ost) oder aus einem Ostblockstaat. ⁸Unterhält der Arbeitnehmer neben dem Hausstand am bisherigen Wohnort auch am Beschäftigungsort einen Hausstand, so liegt keine doppelte Haushaltsführung vor, wenn der Hausstand am Beschäftigungsort den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen bildet (BFH-Urteile vom 25.3.1988 - BStBl II S. 582 und 584).

F a m i l i e n h a u s s t a n d

(3) ¹Ein Familienhausstand setzt eine eingerichtete, den Lebensbedürfnissen des Arbeitnehmers und seines Ehegatten entsprechende Wohnung voraus, in der auch bei Abwesenheit des Arbeitnehmers hauswirtschaftliches Leben herrscht, an dem er sich sowohl durch persönliche Mitwirkung als auch finanziell maßgeblich beteiligt (BFH-Urteile vom 9.11.1971 - BStBl 1972 II S. 148 und vom 16.12.1983 - BStBl 1984 II S. 521). ²Die Intensität der persönlichen Mitwirkung des Arbeitnehmers am hauswirtschaftlichen Leben hängt wesentlich von den Umständen des Einzelfalls ab und wird entscheidend bestimmt von dem Ausmaß der räumlichen Trennung. ³Bei größerer Entfernung zwischen dem Familienhausstand und der

Zweitwohnung, insbesondere bei einem Familienhausstand im Ausland, ist eine maßgebliche persönliche Mitwirkung anzunehmen, wenn wenigstens eine Familienheimfahrt im Kalenderjahr durchgeführt wird. ⁴Bei Arbeitnehmern mit einem Familienhausstand in weit entfernt liegenden Ländern, z.B. Australien, Indien, Japan, Korea, Philippinen, kann eine maßgebliche persönliche Mitwirkung am hauswirtschaftlichen Leben noch angenommen werden, wenn nur alle zwei bis drei Jahre eine Familienheimfahrt unternommen wird (vgl. BFH-Urteil vom 2.9.1977 - BStBl 1978 II S. 26). ⁵Bei den in Absatz 2 Sätze 6 und 7 bezeichneten Arbeitnehmern, die Familienheimfahrten unterlassen, sind hieraus für einen Zeitraum von etwa fünf Jahren keine nachteiligen Schlüsse zu ziehen, wenn der Arbeitnehmer im übrigen durch briefliche, telefonische und anderweitige Kontakte eine persönliche Mitwirkung glaubhaft machen kann. ⁶Eine maßgebliche finanzielle Beteiligung an den Kosten des Familienhausstands liegt nicht vor, wenn die Zuwendungen des Arbeitnehmers erkennbar unzureichend sind (BFH-Urteile vom 2.9.1977 und 16.12.1983 a.a.O.). ⁷Die maßgebliche finanzielle Beteiligung kann auch darin bestehen, daß Mittel zur Beschaffung von Möbeln und sonstigen Gegenständen für den Familienhaushalt angespart werden (BFH-Urteil vom 17.11.1978 - BStBl 1979 II S. 146). ⁸Sie braucht nicht geprüft zu werden, wenn der Arbeitnehmer mindestens eine Familienheimfahrt monatlich durchführt. ⁹Bei einem Familienhausstand im Ausland braucht eine maßgebliche finanzielle Beteiligung nicht geprüft zu werden, wenn der Arbeitnehmer mindestens eine Familienheimfahrt im Kalenderjahr durchführt oder wenn er für seinen Ehegatten und jedes zum Haushalt gehörende Kind mindestens 50 v.H. der nach § 33 a Abs. 1 EStG abziehbaren Unterhaltsleistungen erbringt. ¹⁰Auch bei geringeren Unterhaltsleistungen kann eine maßgebliche finanzielle Beteiligung in Betracht kommen, selbst wenn diese Leistungen nicht über das Kindergeld und entsprechende steuerliche Freibeträge hinausgehen (BFH-Urteil vom 17.1.1986 - BStBl II S. 306). ¹¹Bei einem nicht verheirateten Arbeitnehmer ist ein Familienhausstand nur dann anzuerkennen, wenn er einen Haushalt mit von ihm finanziell abhängigen Angehörigen führt und die Unterhaltskosten überwiegend trägt (BFH-Urteile vom 16.11.1971 - BStBl 1972 II S. 132 und vom 20.6.1975 - BStBl II S. 649) oder einen Haushalt mit einem Lebensgefährten und mindestens einem gemeinsamen Kind führt (BFH-Urteile vom 25.3.1988 - BStBl II S. 582 und vom 22.9.1988 -

BStBl 1989 II S. 293). ¹²Ein Arbeitnehmer, der nach seiner Ehescheidung in der früheren Wohnung ein möbliertes Zimmer beibehält oder die Lebensgemeinschaft mit seinem früheren Ehegatten wiederherstellt, unterhält dort in der Regel keinen Familienhausstand (BFH-Urteile vom 26.9.1974 - BStBl 1975 II S. 66 und vom 13.8.1987 - BStBl 1988 II S. 53).

Z w e i t w o h n u n g

(4) ¹Als Zweitwohnung am Beschäftigungsort kommt jede dem Arbeitnehmer entgeltlich oder unentgeltlich zur Verfügung stehende Unterkunft in Betracht, z.B. auch eine Eigentumswohnung, ein möbliertes Zimmer, ein Hotelzimmer, eine Gemeinschaftsunterkunft oder ein Gleisbauzug, in dem der Arbeitnehmer übernachten kann (BFH-Urteil vom 3.10.1985 - BStBl 1986 II S. 369). ²Eine Zweitwohnung am Beschäftigungsort ist bei Binnenschiffern und Seeleuten auch die Unterkunft an Bord (BFH-Urteile vom 16.12.1981 - BStBl 1982 II S. 302 und vom 28.1.1983 - BStBl II S. 313), bei Soldaten die Unterkunft in der Kaserne (BFH-Urteil vom 20.12.1982 - BStBl 1983 II S. 269). ³Es ist unerheblich, wie oft der Arbeitnehmer tatsächlich in der Zweitwohnung übernachtet (BFH-Urteil vom 9.6.1988 - BStBl II S. 990).

Z e i t l i c h b e s c h r ä n k t e d o p p e l t e H a u s h a l t s f ü h r u n g

(5) ¹Bei Arbeitnehmern ohne Familienhausstand gilt ein Wohnungswechsel an den Beschäftigungsort oder in dessen Nähe für folgende Zeiträume als doppelte Haushaltsführung:

1. für eine Übergangszeit

- a) allgemein von zwei Wochen nach Aufnahme der Beschäftigung am neuen Beschäftigungsort,
- b) bei Arbeitnehmern mit Einsatzwechseltätigkeit (Abschnitt 37 Abs. 6) von drei Monaten nach Aufnahme der Beschäftigung am neuen Beschäftigungsort,

2. für die Folgezeit nur, wenn

- a) der Arbeitnehmer vorübergehend am selben Ort beschäftigt wird, z.B. infolge einer befristeten Abordnung, Ableistung

einer Probezeit, Teilnahme an einem Lehrgang (BFH-Urteil vom 20.12.1982 - BStBl 1983 II S. 269), und den Mittelpunkt seines Lebens am bisherigen Wohnort beibehält. ²Eine vorübergehende Beschäftigung kann ohne weitere Prüfung unterstellt werden, wenn die Beschäftigung an demselben Ort von vornherein auf längstens 3 Jahre befristet ist,

- b) der Arbeitnehmer längerfristig oder auf Dauer an einem Ort beschäftigt wird und deshalb umzugsbereit ist (vgl. BFH-Urteil vom 11.3.1983 - BStBl II S. 629), solange er am Beschäftigungsort eine nach objektiven Maßstäben angemessene Wohnung nicht erlangen kann und den Mittelpunkt seines Lebens am bisherigen Wohnort beibehält (BFH-Urteil vom 23.7.1976 - BStBl II S. 795).

²Für den Ablauf der Dreimonatsfrist nach Nummer 1 Buchstabe b gelten die Regelungen des Abschnitts 37 Abs. 3 sinngemäß.

N o t w e n d i g e M e h r a u f w e n d u n g e n

(6) ¹Als notwendige Mehraufwendungen wegen einer doppelten Haushaltsführung kommen in Betracht:

1. die Fahrtkosten aus Anlaß der Wohnungswechsel zu Beginn und am Ende der doppelten Haushaltsführung sowie für wöchentliche Familienheimfahrten oder Aufwendungen für wöchentliche Familien-Ferngespräche (Absatz 7),
2. Verpflegungsmehraufwendungen (Absatz 8) und
3. Aufwendungen für die Zweitwohnung (Absatz 9).

²Führt der Arbeitnehmer mehr als eine Familienheimfahrt wöchentlich durch, so kann er wählen, ob er die nach Satz 1 in Betracht kommenden Mehraufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung oder die Fahrtkosten als Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nach Abschnitt 42 geltend machen will (BFH-Urteile vom 13.12.1985 - BStBl 1986 II S. 221 und vom 9.6.1988 - BStBl II S. 990). ³Ein Arbeitnehmer mit Einsatzwechseltätigkeit (Abschnitt 37 Abs. 6) kann wählen, ob er die nach Satz 1 in Betracht

kommenden Mehraufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung oder die Fahrtkosten nach Abschnitt 38 Abs. 5 gegebenenfalls als Reisekosten geltend machen will. ⁴Wählt der Arbeitnehmer den Abzug der Fahrtkosten nach Abschnitt 42 oder Abschnitt 38 Abs. 5, so kann er Verpflegungsmehraufwendungen nach Absatz 8 und Aufwendungen für die Zweitwohnung nach Absatz 9 nicht geltend machen. ⁵Hat der Arbeitgeber Kost oder Wohnung unentgeltlich oder verbilligt gewährt, so sind diese Sachbezüge mit den nach Abschnitt 31 Abs. 4 maßgebenden Werten dem Arbeitslohn hinzuzurechnen. ⁶Der Arbeitnehmer kann das Wahlrecht bei derselben doppelten Haushaltsführung für jedes Kalenderjahr nur einmal ausüben.

N o t w e n d i g e F a h r t k o s t e n

(7) ¹Als notwendige Fahrtkosten sind anzuerkennen:

1. die tatsächlichen Aufwendungen für die Fahrten anlässlich der Wohnungswechsel zu Beginn und am Ende der doppelten Haushaltsführung. ²Für die Ermittlung der Fahrtkosten ist Abschnitt 38 Abs. 1 und 2 anzuwenden; zusätzlich können etwaige Nebenkosten nach Maßgabe des Abschnitts 40 Abs. 4 Nr. 3 berücksichtigt werden;
2. die Aufwendungen für jeweils eine tatsächlich durchgeführte Familienheimfahrt wöchentlich. ²Bei Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten mit einem eigenen oder einem ihm zur Nutzung überlassenen Kraftfahrzeug ist Abschnitt 42 Abs. 4 bis 6 sinngemäß anzuwenden. ³Als Familienheimfahrt gilt bei der zeitlich beschränkten doppelten Haushaltsführung (Absatz 5) auch eine Fahrt zum Ort, an dem sich der Lebensmittelpunkt des Arbeitnehmers befindet (BFH-Urteil vom 10.11.1978 - BStBl 1979 II S. 157).

²Anstelle der Aufwendungen für eine Familienheimfahrt können die Gebühren für ein Ferngespräch bis zu einer Dauer von 15 Minuten mit Angehörigen, die zum Familienhausstand des Arbeitnehmers gehören, berücksichtigt werden (BFH-Urteil vom 18.3.1988 - BStBl II S. 988). ³Dabei können jeweils nur die Gebühren nach dem günstigsten Tarif als notwendige Mehraufwendungen anerkannt werden.

Notwendige Verpflegungsmehraufwendungen

(8) ¹Als notwendige Verpflegungsmehraufwendungen sind anzuerkennen:

1. für eine Übergangszeit

- a) allgemein von zwei Wochen nach Aufnahme der Beschäftigung am neuen Beschäftigungsort
- b) bei Arbeitnehmern mit Einsatzwechseltätigkeit (Abschnitt 37 Abs. 6) von drei Monaten nach Aufnahme der Beschäftigung am neuen Beschäftigungsort.

die bei mehrtägigen Dienstreisen mit einer Dauer von mehr als 12 Stunden nach Abschnitt 39 Abs. 1 bis 4 als Reisekosten ansetzbaren Beträge. ²Ist der Tätigkeit am Beschäftigungsort eine Dienstreise an diesen Beschäftigungsort unmittelbar vorausgegangen, so ist deren Dauer auf die Übergangszeit anzurechnen. ³Für den Ablauf der Dreimonatsfrist nach Buchstabe b gelten die Regelungen des Abschnitts 37 Abs. 3 sinngemäß.

⁴Abschnitt 39 Abs. 8 Satz 2 ist zu beachten.

2. für die Folgezeit

- a) im Falle des Einzelnachweises die tatsächlichen Verpflegungsmehraufwendungen (Abschnitt 39 Abs. 1) bis zu 22 DM je Kalendertag, wenn der Beschäftigungsort im Inland liegt, oder bis zu 40 v.H. des nach Abschnitt 39 Abs. 4 maßgebenden Höchstbetrags, wenn der Beschäftigungsort im Ausland liegt;
- b) ohne Einzelnachweis ein Pauschbetrag von 16 DM je Kalendertag, wenn der Beschäftigungsort im Inland liegt, oder 40 v.H. des nach Abschnitt 39 Abs. 4 maßgebenden Pauschbetrags, wenn der Beschäftigungsort im Ausland liegt. ²Die Pauschbeträge sind nicht anzusetzen in den Fällen der zeitlich beschränkten doppelten Haushaltsführung (Absatz 5) und in den Fällen, in denen sie zu einer offensichtlich unzutreffenden Besteuerung führen würden (BFH-Urteile vom

16.12.1981 - BStBl 1982 II S. 302 und vom 29.4.1988 - BStBl II S. 780); in den letztgenannten Fällen sind die Verpflegungsmehraufwendungen im einzelnen nachzuweisen; stattdessen können sie im allgemeinen auf mindestens 25 v.H. des in Betracht kommenden Pauschbetrags geschätzt werden. ³Die Pauschbeträge dürfen auch nicht für einen Kalendertag angesetzt werden, für den Verpflegungsmehraufwendungen wegen einer Dienstreise mit einer Dauer von mehr als 10 Stunden berücksichtigt werden.

²Hat der Arbeitnehmer Mahlzeiten unentgeltlich erhalten, so sind die Höchst- und Pauschbeträge nach Maßgabe des Abschnitts 39 Abs. 3 Nr. 1 zu kürzen. ³Bei derselben doppelten Haushaltsführung dürfen die Verpflegungsmehraufwendungen insgesamt für ein Kalenderjahr einheitlich nur auf Grund eines Einzelnachweises oder mit den Pauschbeträgen angesetzt werden.

N o t w e n d i g e A u f w e n d u n g e n f ü r d i e Z w e i t w o h n u n g

(9) ¹Als notwendige Aufwendungen für die Zweitwohnung sind deren tatsächliche Kosten anzuerkennen, soweit sie nicht überhöht sind (BFH-Urteil vom 16.3.1979 - BStBl II S. 473). ²Steht die Zweitwohnung im Eigentum des Arbeitnehmers, so sind die Aufwendungen in der Höhe als notwendig anzusehen, in der sie der Arbeitnehmer als Mieter für eine nach Größe, Ausstattung und Lage angemessene Wohnung tragen müßte. ³Zu den Aufwendungen für die Zweitwohnung gehören auch die Absetzungen für Abnutzung, Hypothekenzinsen und Reparaturkosten (BFH-Urteil vom 3.12.1982 - BStBl 1983 II S. 467). ⁴Liegt der Beschäftigungsort im Ausland, so können die notwendigen Aufwendungen für die Zweitwohnung im Ausland ohne Einzelnachweis für die Übergangszeit im Sinne des Absatz 8 Nr. 1 mit dem nach Abschnitt 40 Abs. 2 maßgebenden Pauschbetrag und für die Folgezeit mit 40 v.H. dieses Pauschbetrags je Kalendertag angesetzt werden; für den Wechsel zwischen dem Einzelnachweis der Aufwendungen und dem Ansatz der Pauschbeträge gilt Absatz 8 Satz 3 entsprechend.

W e r b u n g s k o s t e n a b z u g o d e r V e r g ü - t u n g d u r c h d e n A r b e i t g e b e r

(10) ¹Die notwendigen Mehraufwendungen nach den Absätzen 6 bis 9 können als Werbungskosten abgezogen werden, soweit sie nicht vom Arbeitgeber nach § 3 Nr. 13 EStG oder den folgenden Regelungen steuerfrei erstattet werden. ²Die Erstattung der Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung durch den Arbeitgeber ist nach § 3 Nr. 16 EStG steuerfrei, soweit keine höheren Beträge erstattet werden, als nach den Absätzen 7 bis 9 anerkannt werden können.

³Dabei kann der Arbeitgeber bei Arbeitnehmern in den Steuerklassen III, IV oder V ohne weiteres unterstellen, daß sie einen Familienhausstand haben. ⁴Das Wahlrecht des Arbeitnehmers nach Absatz 6 hat der Arbeitgeber nicht zu beachten. ⁵Darüber hinaus gilt folgendes:

1. ¹Hat der Arbeitgeber oder auf seine Rechnung ein Dritter dem Arbeitnehmer einen Kraftwagen zur Durchführung der Familienheimfahrten unentgeltlich überlassen, so kommt ein Werbungskostenabzug und eine Erstattung von Fahrtkosten nicht in Betracht. ²Vielmehr hat der Arbeitgeber dem Arbeitslohn des Arbeitnehmers für jede wöchentliche Familienheimfahrt - dies gilt nicht für Behinderte im Sinne des § 9 Abs. 2 EStG - einen Betrag von 0,34 DM je Entfernungskilometer und für jede weitere Familienheimfahrt einen Betrag von 0,84 DM je Entfernungskilometer hinzuzurechnen.
2. ¹Verpflegungsmehraufwendungen dürfen nur bis zu den nach Absatz 8 maßgebenden Pauschbeträgen steuerfrei erstattet werden; dabei ist die in Absatz 8 Nr. 2 Buchstabe b enthaltene Regelung zur Vermeidung einer unzutreffenden Besteuerung nicht zu beachten.
2. Die notwendigen Aufwendungen für die Zweitwohnung an einem Beschäftigungsort im Inland dürfen ohne Einzelnachweis für die Übergangszeit nach Absatz 8 Nr. 1 mit einem Pauschbetrag bis zu 39 DM und für die Folgezeit mit einem Pauschbetrag bis zu 8 DM je Übernachtung steuerfrei erstattet werden, wenn dem Arbeitnehmer die Zweitwohnung nicht unentgeltlich oder verbilligt zur Verfügung gestellt worden ist.

44. Arbeitsmittel

(1) ¹Aufwendungen von Arbeitnehmern für Arbeitsmittel sind als Werbungskosten voll abziehbar, wenn die Wirtschaftsgüter ausschließlich oder ganz überwiegend der Berufsausübung dienen, z.B. typische Berufskleidung, Werkzeuge sowie Fachbücher und Fachzeitschriften. ²Bücher und Zeitschriften werden als Arbeitsmittel angesehen, wenn sichergestellt ist, daß die erworbenen Bücher und Zeitschriften ausschließlich oder ganz überwiegend beruflichen Zwecken dienen (BFH-Urteile vom 5.7.1957 - BStBl III S. 328, vom 29.4.1977 - BStBl II S. 716 und vom 16.10.1981 - BStBl 1982 II S. 67). ³Aufwendungen für ein Arbeitsmittel können auch dann Werbungskosten sein, wenn sie ungewöhnlich hoch sind (BFH-Urteil vom 15.5.1981 - BStBl II S. 735).

(2) Wenn Wirtschaftsgüter sowohl den beruflichen als auch den privaten Bereich des Arbeitnehmers betreffen, ist eine Aufteilung der Anschaffungskosten und Herstellungskosten in nichtabziehbare Aufwendungen für die Lebensführung und in Werbungskosten nur zulässig, wenn objektive Merkmale und Unterlagen eine zutreffende und leicht nachprüfbare Trennung ermöglichen und wenn außerdem der berufliche Nutzungsanteil nicht von untergeordneter Bedeutung ist (vgl. Beschluß des Großen Senats des BFH vom 19.10.1970 - BStBl 1971 II S. 17 und BFH-Urteil vom 18.2.1977 - BStBl II S. 464).

(3) ¹Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Arbeitsmitteln einschließlich der Umsatzsteuer können im Jahr ihrer Veranschaffung in voller Höhe als Werbungskosten abgesetzt werden, wenn sie ausschließlich der Umsatzsteuer für das einzelne Arbeitsmittel 800 DM nicht übersteigen. ²Anschaffungs- oder Herstellungskosten von mehr als 800 DM sind auf die Kalenderjahre der voraussichtlichen gesamten Nutzungsdauer des Arbeitsmittels zu verteilen und in jedem dieser Jahre anteilig als Werbungskosten zu berücksichtigen. ³Aus Vereinfachungsgründen kann im Jahr der Anschaffung oder Herstellung für die im ersten Halbjahr angeschafften oder hergestellten Arbeitsmittel der volle und für die im zweiten Halbjahr angeschafften oder hergestellten Arbeitsmittel der halbe Jahresbetrag abgezogen werden. ⁴Außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzungen sind zu berücksichtigen (BFH-Urteil vom 29.4.1983 - BStBl II S. 586). ⁵Eine technische Abnutzung kann

auch dann in Betracht kommen, wenn wirtschaftlich kein Wertverzehr eintritt (BFH-Urteil vom 31.1.1986 - BStBl II S. 355). ⁶Wird ein als Arbeitsmittel genutztes Wirtschaftsgut veräußert, so ist ein sich eventuell ergebender Veräußerungserlös einkommensteuerlich nicht zu erfassen. ⁷Wird ein Wirtschaftsgut nach einer einkommensteuerrechtlich unbeachtlichen Nutzung als Arbeitsmittel verwendet, so sind die weiteren AfA von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten einschließlich Umsatzsteuer nach der voraussichtlichen gesamten Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts in gleichen Jahresbeträgen zu bemessen. ⁸Der auf den Zeitraum vor der Verwendung als Arbeitsmittel entfallende Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsguts gilt als abgesetzt (fiktive AfA). ⁹Der Betrag, der nach Abzug der fiktiven AfA von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten verbleibt, kann im Jahr der erstmaligen Verwendung des Wirtschaftsguts als Arbeitsmittel in voller Höhe als Werbungskosten abgezogen werden, wenn er 800 DM nicht übersteigt.

45. Arbeitszimmer

¹Die Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer sind bei Arbeitnehmern nur dann als Werbungskosten anzuerkennen, wenn feststeht, daß das Zimmer so gut wie ausschließlich für berufliche Zwecke benutzt wird (vgl. BFH-Urteil vom 21.1.1966 - BStBl III S. 219 und Beschluß des BFH vom 10.3.1970 - BStBl II S. 458). ²Zu den Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung des häuslichen Arbeitszimmers gehört nicht, daß Art und Umfang der Tätigkeit des Arbeitnehmers einen besonderen häuslichen Arbeitsraum erfordern (vgl. BFH-Urteil vom 26.4.1985 - BStBl II S. 467). ³Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sind nicht als Werbungskosten abziehbar, wenn für das normale Wohnbedürfnis kein hinreichender Raum zur Verfügung steht oder wenn das Arbeitszimmer ständig durchquert werden muß, um andere privat genutzte Räume der Wohnung zu erreichen (BFH-Urteil vom 18.10.1983 - BStBl 1984 II S. 110); die private Mitbenutzung des Arbeitszimmers ist dagegen von untergeordneter Bedeutung, wenn es nur durchquert werden muß, um z.B. das Schlafzimmer zu erreichen (BFH-Urteil vom 19.8.1988 - BStBl II S. 1000). ⁴Wegen der berücksichtigungsfähigen Kosten dem Grunde und der Höhe nach, wenn das Arbeitszimmer in einem selbstgenutzten Haus oder in einer selbstgenutzten Eigentumswohnung gelegen ist, siehe BFH-Urteil vom 18.10.1983 - BStBl 1984 II S. 112. ⁵Die anteiligen Kosten des Arbeitszimmers richten sich nach dem Verhältnis der Fläche des Arbeitszimmers zur gesamten Wohnfläche einschließlich des Arbeitszimmers (BFH-Urteil vom 10.4.1987 - BStBl II S. 500). ⁶Liegt das Arbeitszimmer in einer den Ehegatten gemeinsam gehörenden Wohnung, einem gemeinsamen Einfamilienhaus oder einer gemeinsamen Eigentumswohnung, so sind die auf das Arbeitszimmer anteilig entfallenden Aufwendungen einschließlich AfA grundsätzlich unabhängig vom Miteigentumsanteil des anderen Ehegatten zu berücksichtigen (BFH-Urteil vom 12.2.1988 - BStBl II S. 764); entsprechendes gilt für die auf das Arbeitszimmer anteilig entfallenden Schuldzinsen (BFH-Urteil vom 3.4.1987 - BStBl II S. 623). ⁷Vergütungen an den Ehegatten für die Reinigung des Arbeitszimmers sind nicht abziehbar (BFH-Urteil vom 27.10.1978 - BStBl 1979 II S. 80).

46. Werbungskosten bei Heimarbeitern

(1) Bei Heimarbeitern im Sinne des Heimarbeitsgesetzes können Aufwendungen, die unmittelbar durch die Heimarbeit veranlaßt sind, z.B. Miete und Aufwendungen für Heizung und Beleuchtung der Arbeitsräume sowie für Arbeitsmittel und Zutaten, als Werbungskosten anerkannt werden, soweit sie die Heimarbeiterzuschläge nach Absatz 2 übersteigen.

(2) ¹Lohnzuschläge, die den Heimarbeitern zur Abgeltung der mit der Heimarbeit verbundenen Aufwendungen neben dem Grundlohn gezahlt werden, sind insgesamt aus Vereinfachungsgründen nach § 3 Nr. 30 und 50 EStG steuerfrei, soweit sie 10 v.H. des Grundlohns nicht übersteigen. ²Die oberste Finanzbehörde eines Landes kann mit Zustimmung des Bundesministers der Finanzen den Vomhundert-satz für bestimmte Gruppen von Heimarbeitern an die tatsächlichen Verhältnisse anpassen.

47. Werbungskosten bei bestimmten Berufsgruppen

(1) ¹Bei den nachstehend bezeichneten Berufsgruppen können die mit der beruflichen Tätigkeit zusammenhängenden Umzugskosten, Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sowie Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung nach Maßgabe der Abschnitte 41 bis 43 als Werbungskosten neben dem Arbeitnehmer-Pauschbetrag (§ 9 a Nr. 1 EStG) anerkannt werden. ²Zur Abgeltung der übrigen Werbungskosten werden folgende Pauschbeträge neben dem Arbeitnehmer-Pauschbetrag zum Abzug zugelassen:

1. bei Artisten 265 DM monatlich. Zu den Artisten gehören

Akrobaten, Jongleure und Universalartisten,

Zauberkünstler und Dressurkünstler,

Schnellmaler und Musikalartisten,

Bauchredner und Imitatoren,

Komiker, Humoristen, Ansager und Disk-Jockeys,

Sänger und Tänzer, soweit sie nicht unter Nummer 2 fallen;

2. bei darstellenden Künstlern

a) 365 DM monatlich, soweit sie solistische Leistungen erbringen,

b) 265 DM monatlich, soweit sie Leistungen innerhalb einer Gruppe, z.B. in einem Chor oder einem Ballett, erbringen oder als Inspizienten oder Regieassistenten tätig sind.

²Zu den darstellenden Künstlern gehören

Schauspieler und Puppenspieler,

Opernsänger, Operettensänger, Musicalsänger, Lied- und Oratoriensänger sowie Sänger der Unterhaltungsmusik,

Ballett-Tänzer, Ballett-Meister, Ballett-Repetitoren, Solorepetitoren und Choreographen,

Regisseure, Regieassistenten und Inspizienten.

³Nicht dazu gehören die künstlerisch-technischen Mitarbeiter im Bereich der darstellenden Kunst, z.B. Kostüm- und Maskenbildner, Film- und Fernsehcutter;

3. bei Journalisten 115 DM monatlich. ²Zu den Journalisten gehören nur diejenigen Personen, die in einem Dienstverhältnis die journalistische Tätigkeit hauptberuflich für Zeitungen oder Zeitschriften, bei Nachrichtenagenturen, Korrespondenzbüros oder Rundfunkunternehmen ausüben. ³Eine journalistische Tätigkeit übt nicht aus, wer nicht auf redaktionellem Gebiet, sondern z.B. auf dem der Werbung oder des Anzeigengeschäfts, tätig ist. ⁴Die hauptberufliche journalistische Tätigkeit kann von Mitgliedern eines journalistischen Fachverbands durch eine Bescheinigung ihres Verbands und sonst in jeder geeigneten Form nachgewiesen werden.

(2) ¹Übt ein Arbeitnehmer in einem Monat nebeneinander mehrere der in Absatz 1 genannten Berufe aus, so ist der höchste der in Betracht kommenden Werbungskosten-Pauschbeträge zugrunde zu legen. ²Übt ein Arbeitnehmer mehrere der in Absatz 1 genannten Berufe nacheinander aus, so sind die in Betracht kommenden Pauschbeträge entsprechend der jeweiligen Dauer der Berufsausübung zu berücksichtigen. ³Für die zeitanteilige Aufteilung der Monatsbeträge gilt Abschnitt 111 Abs. 6 Sätze 2 und 3.

(3) ¹Die Werbungskosten-Pauschbeträge sind im allgemeinen Höchstbeträge. ²Ein Abweichen nach unten wird in Betracht kommen, wenn die Werbungskosten besonders niedrig sind, z.B. wenn ein Teil der Aufwendungen, die mit dem Pauschbetrag abgegolten werden sollen, vom Arbeitgeber steuerfrei ersetzt werden.

(4) ¹Werden andere als die nach Absatz 1 Satz 1 gesondert abziehbaren Werbungskosten nachgewiesen oder glaubhaft gemacht, so sind die vorstehenden Regelungen nicht anwendbar. ²Die Berücksichtigung der Werbungskosten richtet sich in diesem Falle nach den allgemeinen Vorschriften.

48. Pauschbeträge für Werbungskosten

(1) ¹Die Pauschbeträge für Werbungskosten können von den Einnahmen des Steuerpflichtigen aus derselben Einkunftsart nur einmal abgezogen werden (vgl. BFH-Urteil vom 3.4.1959 - BStBl III S. 220).

²Hat der Steuerpflichtige Einnahmen aus mehreren der in § 9 a EStG bezeichneten Einkunftsarten, so ist der Pauschbetrag bei jeder Einkunftsart bis zur Höhe der jeweiligen Einnahmen, im Fall des § 9 a Nr. 1 EStG bis zur Höhe der um den Versorgungs-Freibetrag (§ 19 Abs. 2 EStG) geminderten Einnahmen, abzuziehen. ³Die Pauschbeträge sind nicht zu ermäßigen, wenn die unbeschränkte Steuerpflicht lediglich während eines Teils des Kalenderjahrs bestanden hat.

(2) Werden Ehegatten zusammen veranlagt (§ 26 b EStG) und haben beide Ehegatten Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit oder Einnahmen im Sinne des § 22 Nr. 1 und 1 a EStG, so kann jeder Ehegatte ebenso wie bei seiner getrennten Veranlagung (§ 26 a EStG) den Pauschbetrag nach § 9 a Nr. 1 oder 3 EStG bis zur Höhe seiner jeweiligen Einnahmen, im Fall des § 9 a Nr. 1 EStG bis zur Höhe seiner jeweiligen um den Versorgungs-Freibetrag (§ 19 Abs. 2 EStG) geminderten Einnahmen, absetzen (BFH-Urteil vom 14.2.1958 - BStBl III S. 207).

49. Sonderausgaben (Allgemeines)

(1) ¹Aufwendungen können nur in der Höhe als Sonderausgaben abgezogen werden, in der sie tatsächlich geleistet worden sind und erstattete oder gutgeschriebene Beträge der gleichen Art (z.B. erstattete Kirchensteuer, rückvergütete Versicherungsbeiträge) übersteigen (vgl. BFH-Urteil vom 22.11.1974 - BStBl 1975 II S. 350). ²Wegen Besonderheiten bei willkürlich vorausgezählten Kirchensteuern vgl. Abschnitt 57 Abs. 3, bei Dividenden, Überschuß- oder Gewinnanteilen bei Versicherungen und Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit vgl. Abschnitt 53 Abs. 5.

(2) ¹Bei Ehegatten, die nach § 26 b EStG zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden, ist es für den Abzug von Sonderausgaben (§§ 10, 10 b EStG) gleichgültig, ob sie der Ehemann oder die Ehefrau geleistet hat. ²Bei Ehegatten, die nach § 26 Abs. 1 EStG die getrennte Veranlagung (§ 26 a EStG) oder die besondere Veranlagung (§ 26 c EStG) wählen, können Sonderausgaben nur bei der Veranlagung des Ehegatten abgezogen werden, der sie geleistet hat.

(3) ¹Sonderausgaben, die ein Kind des Steuerpflichtigen (§ 32 Abs. 1 bis 5 EStG) auf Grund einer eigenen Verpflichtung zu leisten hat, können bei dem Steuerpflichtigen nicht berücksichtigt werden. ²Das gilt auch, wenn er mit den Aufwendungen finanziell belastet ist (BFH-Urteile vom 9.5.1974 - BStBl II S. 545 ff.).

50. Unterhaltsleistungen an den geschiedenen
oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten

(1) ¹Der Antrag nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG ist für jedes Kalenderjahr neu zu stellen. ²Er kann auf einen Teilbetrag der Unterhaltsleistungen beschränkt werden. ³Die Zustimmung kann durch eine rechtskräftige Verurteilung zu ihrer Abgabe ersetzt werden (BFH-Urteil vom 25.10.1988 - BStBl 1989 II S. 192). ⁴Das gleiche gilt für die Zustimmung im Rahmen eines Prozeßvergleichs.

(2) ¹Es ist unerheblich, ob die Unterhaltsleistungen freiwillig oder auf Grund gesetzlicher Unterhaltspflicht erbracht werden. ²Ferner ist ohne Bedeutung, ob es sich um laufende oder einmalige Leistungen handelt. ³Auch als Unterhalt erbrachte Sachleistungen, z.B. der Nutzungswert einer dem Unterhaltsberechtigten überlassenen Wohnung, sind zu berücksichtigen. ⁴Übersteigen die Unterhaltsleistungen den Betrag von 18 000 DM pro Empfänger oder wird der Antrag auf Sonderausgabenabzug auf einen niedrigeren Betrag beschränkt, so kann der nicht als Sonderausgaben abziehbare Teil der Unterhaltsleistungen auch nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden. ⁵Leistet jemand Unterhalt an mehrere geschiedene Ehegatten, so sind die Unterhaltsleistungen an jeden Empfänger bis zu einem Betrag von 18 000 DM abziehbar.

51. Renten und dauernde Lasten

(1) Renten und dauernde Lasten, die mit steuerbefreiten Einkünften, z.B. auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens, in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, können nicht als Sonderausgaben abgezogen werden.

(2) ¹Der Begriff der Rente erfordert, daß sie auf längere Sicht gezahlt wird. ²Bei zeitlich befristeten Renten ist regelmäßig ein Zeitraum von zehn Jahren erforderlich und ausreichend (BFH-Urteile vom 7.8.1959 - BStBl III S. 463 und vom 10.10.1963 - BStBl III S. 563). ³Wegen des Begriffs der Leibrente wird auf Abschnitt 167 EStR hingewiesen. ⁴Beihilfen oder Zuschüsse zu Studienkosten sind in der Regel keine Renten (BFH-Urteil vom 24.1.1952 - BStBl III S. 48); der Verpflichtete kann sie nicht als Sonderausgaben abziehen. ⁵Das gleiche gilt für einmalige oder kurzfristige Zahlungen zur Ablösung einer Versorgungsrente (BFH-Urteil vom 23.4.1958 - BStBl III S. 277). ⁶Dauernde Lasten sind wiederkehrende, nach Zahl oder Wert nicht gleichmäßige Aufwendungen, die ein Steuerpflichtiger in Geld oder Sachwerten für längere Zeit einem anderen gegenüber auf Grund einer rechtlichen Verpflichtung zu erbringen hat. ⁷Bei einmaligen oder kurzfristigen Zahlungen zur Ablösung einer dauernden Last entfällt die für die Abziehbarkeit gesetzlich geforderte Form, so daß der Ablösungsbetrag nicht als Sonderausgabe abgezogen werden kann (BFH-Urteile vom 23.4.1958 - BStBl III S. 277 und vom 26.5.1971 - BStBl II S. 655). ⁸Erbbauszinsen, die im Zusammenhang mit der Selbstnutzung einer Wohnung im eigenen Haus anfallen, können nicht als dauernde Last abgezogen werden. ⁹Zur Behandlung von Aufwendungen im Rahmen des ehelichen Versorgungsausgleichs als dauernde Last wird auf das BMF-Schreiben vom 20.7.1981 - BStBl I S. 567 sowie die entsprechenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder hingewiesen.

(3) Bei Renten, Nießbrauchsrechten und sonstigen wiederkehrenden Leistungen, für die der Erwerber bei der Erbschaftsteuer die jährliche Versteuerung nach § 23 Erbschaftsteuergesetz beantragt hat, ist die Jahreserbschaftsteuer als dauernde Last nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 a EStG abziehbar (§ 35 Satz 3 EStG).

(4) ¹Renten und dauernde Lasten, die freiwillig oder auf Grund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht geleistet werden, sind

grundsätzlich nicht als Sonderausgaben abziehbar. ²Das gilt auch für Zuwendungen an eine gegenüber dem Steuerpflichtigen oder seinem Ehegatten gesetzlich unterhaltsberechtigte Person oder an deren Ehegatten (§ 12 Nr. 2 EStG). ³Steht Zuwendungen im Sinne der Sätze 1 und 2 eine Gegenleistung gegenüber, so kommt es darauf an, ob der Unterhaltscharakter der Zuwendungen oder der Gesichtspunkt der Gegenleistung überwiegt. ⁴Überwiegt der Unterhaltscharakter, so fallen die Zuwendungen in voller Höhe unter das Abzugsverbot, überwiegt dagegen der Gesichtspunkt der Gegenleistung, so greift das Abzugsverbot nicht ein; vgl. Abschnitt 123 Abs. 3 EStR. ⁵Entgeltlich im Austausch mit einer Gegenleistung übernommene dauernde Lasten können grundsätzlich nur insoweit als Sonderausgaben abgezogen werden, als der Wert der wiederkehrenden Leistungen den Wert der Gegenleistung übersteigt (BFH-Urteile vom 13.8.1985 - BStBl II S. 709 und vom 3.6.1986 - BStBl II S. 674). ⁶Altenteilsleistungen, die im Zusammenhang mit der Übertragung eines landwirtschaftlichen Betriebs im Wege der vorweggenommenen Erbfolge übernommen werden, sind auch insoweit voll abziehbar, als sie den Wert des übernommenen Betriebsvermögens noch nicht erreicht haben (BFH-Urteil vom 16.9.1965 - BStBl III S. 706).

52. Vorsorgeaufwendungen (Allgemeines)

(1) Zu den Vorsorgeaufwendungen, die wegen ihres unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs mit steuerfreien Einnahmen nicht abziehbar sind, gehören z.B.

1. gesetzliche Arbeitnehmeranteile zur Sozialversicherung, die auf steuerfreien Arbeitslohn entfallen (BFH-Urteil vom 27.3.1981 - BStBl II S. 530), z.B. auf Grund einer Freistellung nach einem Doppelbesteuerungsabkommen oder dem Auslands-tätigkeitserlaß vom 31.10.1983 (BStBl I S. 470),
2. Aufwendungen aus Mitteln, die nach ihrer Zweckbestimmung zur Leistung der Vorsorgeaufwendungen dienen, wie
 - a) steuerfreie Zuschüsse zur Krankenversicherung der Rentner, z.B. nach § 1304 e RVO (vgl. Abschnitt 6 Nr. 13 EStR);
 - b) Sonderleistungen, die Wehrpflichtige oder Zivildienstleistende unter bestimmten Voraussetzungen zum Ersatz für Beiträge zu einer Krankenversicherung, Unfallversicherung oder Haftpflichtversicherung erhalten (§ 7 USG in der Fassung der Bekanntmachung vom 9.9.1980 - BGBl. I S. 1685, zuletzt geändert durch Artikel II § 18 des Gesetzes vom 4.11.1982 - BGBl. I S. 1450; § 78 Abs. 1 Nr. 2 ZDG in der Fassung der Bekanntmachung vom 29.9.1983 - BGBl. I S. 1221). Beiträge zu Versicherungen, die mit dem Führen und Halten von Kraftfahrzeugen zusammenhängen, z.B. Kraftfahrzeug-Haftpflichtversicherung, Kraftfahrzeug-Insassenunfallversicherung, werden nach § 7 Abs. 2 Nr. 4 USG nicht ersetzt;
 - c) Beiträge zur Alters- und Hinterbliebenenversorgung, die Wehrpflichtigen und Zivildienstleistenden erstattet werden (§§ 14 a und 14 b Arbeitsplatzschutzgesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 14.4.1980 - BGBl. I S. 425, geändert durch Artikel 25 des Haushaltsbegleitgesetzes 1984 vom 22.12.1983 - BGBl. I S. 1532; § 78 Abs. 1 Nr. 1 Zivildienstgesetz in der unter Buchstabe b angeführten Fassung).

(2) Vorsorgeaufwendungen sind außerdem nur abziehbar, wenn sie an Versicherungsunternehmen oder Bausparkassen, die ihren Sitz

oder ihre Geschäftsleitung im Inland haben oder denen die Erlaubnis zum Geschäftsbetrieb im Inland erteilt ist, oder an einen Sozialversicherungsträger geleistet werden. ²Ein Verzeichnis der ausländischen Versicherungsunternehmen, die die Erlaubnis zum Geschäftsbetrieb im Inland haben, ist als Anlage 1 abgedruckt. ³Darin sind bei den einzelnen Versicherungsunternehmen nur die Versicherungszweige aufgeführt, für die Beiträge als Sonderausgaben abziehbar sind.

(3) Vorsorgeaufwendungen sind ferner nur dann abziehbar, wenn sie nicht vermögenswirksame Leistungen darstellen, für die Anspruch auf eine Arbeitnehmer-Sparzulage nach § 13 des 5. VermBG in der Fassung der Bekanntmachung vom 19.1.1989 - BGBl. I S. 137 - besteht.

53. Beiträge zu Versicherungen

(1) ¹Als Sonderausgaben können nur Beiträge zu den in § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG genannten Versicherungen abgezogen werden. ²Zu den Krankenversicherungen gehört auch die Krankentagegeldversicherung (BFH-Urteil vom 22.5.1969 - BStBl II S. 489). ³Zu den Versicherungen auf den Erlebens- oder Todesfall gehören auch Pensions-, Versorgungs- und Sterbekassen sowie Berufsunfähigkeits-, Aussteuer- und Erbschaftsteuerversicherungen. ⁴Auch Beiträge zu Pflegekranken- und Pflegerentenversicherungen können als Sonderausgaben abgezogen werden. ⁵Die bei Rentenversicherungen mit Kapitalwahlrecht und bei Kapitalversicherungen erforderliche laufende Beitragsleistung liegt auch vor, wenn die Dauer der Beitragsleistung kürzer ist als die Vertragsdauer. ⁶Die laufende Beitragsleistung darf jedoch nicht wirtschaftlich einem Einmalbeitrag gleichkommen. ⁷Dies ist dann nicht der Fall, wenn nach dem Vertrag eine laufende Beitragsleistung für mindestens fünf Jahre vorgesehen ist. ⁸Beiträge zu Lebensversicherungen mit Teilleistungen auf den Erlebensfall vor Ablauf der Mindestvertragsdauer von zwölf Jahren sind auch nicht teilweise als Sonderausgaben abziehbar (BFH-Urteil vom 27.10.1987 - BStBl 1988 II S. 132). ⁹Zur Behandlung von Versicherungsbeiträgen im Rahmen des ehelichen Versorgungsausgleichs als Sonderausgaben wird auf das BMF-Schreiben vom 20.7.1981 - BStBl I S. 567 sowie die entsprechenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder hingewiesen.

(2) Keine Sonderausgaben sind insbesondere die Beiträge zu Sachversicherungen, z.B. Hausratversicherung, Kfz-Kaskoversicherung, und zu Rechtsschutzversicherungen.

(3) ¹Beiträge zu Versicherungen kann derjenige geltend machen, der sie als Versicherungsnehmer aufgewendet hat; bei Ehegatten vgl. Abschnitt 49 Abs. 2. ²Es ist ohne Bedeutung, wer der Versicherte ist oder wem die Versicherungssumme oder eine andere Leistung, z.B. das Sterbegeld aus einer Sterbekasse, später zufließt (BFH-Urteil vom 20.11.1952 - BStBl 1953 III S. 36). ³Zu den berücksichtigungsfähigen Versicherungsbeiträgen gehören auch die Ausfertigungsgebühr und die Versicherungssteuer (BFH-Urteil vom 1.2.1957 - BStBl III S. 103). ⁴Wer in den Lebensversicherungsvertrag eines anderen eintritt, kann nur die nach seinem Eintritt fällig werdenden Beiträge als Sonderausgaben abziehen;

der Eintritt gilt nicht als neuer Vertragsabschluß (BFH-Urteil vom 9.5.1974 - BStBl II S. 633). ⁵Versicherungsbeiträge des Arbeitgebers für die Zukunftssicherung des Arbeitnehmers können als Sonderausgaben des Arbeitnehmers abgezogen werden, es sei denn, daß der Arbeitgeber die Lohnsteuer für diese Beiträge pauschal berechnet und übernommen hat.

(4) ¹Wird ein Kraftfahrzeug teils für berufliche und teils für private Zwecke benutzt, so kann der Steuerpflichtige den Teil seiner Aufwendungen für die Kraftfahrzeug-Haftpflichtversicherung, der dem Anteil der privaten Nutzung entspricht, im Rahmen des § 10 EStG als Sonderausgaben abziehen. ²Werden für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte oder Familienheimfahrten mit eigenem Kraftfahrzeug Pauschbeträge nach § 9 Abs. 1 Nr. 4 EStG als Werbungskosten abgezogen, so können die Aufwendungen für die Kraftfahrzeug-Haftpflichtversicherung aus Vereinfachungsgründen in voller Höhe als Sonderausgaben anerkannt werden.

(5) ¹Dividenden, Überschußanteile oder Gewinnanteile, die bei Versicherungen auf den Erlebens- oder Todesfall von dem Versicherer ausgezahlt oder gutgeschrieben werden, mindern im Jahr der Auszahlung oder Gutschrift die als Sonderausgaben abziehbaren Beiträge (BFH-Urteile vom 20. und 27.2.1970 - BStBl II S. 314 und 422). ²Das gilt nicht, soweit die Dividenden zur Abkürzung der Versicherungsdauer oder der Dauer der Beitragszahlung oder zur Erhöhung der Versicherungssumme (Summenzuwachs) verwendet werden oder nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören. ³Der Erhöhung der Versicherungssumme steht die verzinsliche Ansammlung der Dividenden gleich, wenn sie nach den Vertragsbestimmungen erst bei Fälligkeit der Hauptversicherungssumme ausgezahlt werden. ⁴Sätze 1 bis 3 gelten entsprechend, wenn der Versicherungsnehmer an einem Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit beteiligt ist.

(6) ¹Bei Abtretung von Ansprüchen aus Rentenversicherungen gegen Einmalbeitrag (§ 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b Doppelbuchstabe bb EStG) vor Ablauf von 12 Jahren ist aus Billigkeitsgründen keine Nachversteuerung durchzuführen, wenn der Arbeitnehmer einen hypothekarisch gesicherten Kredit von einem Versicherungsunternehmen aufgenommen, zur weiteren Sicherung des Kredits einen

Lebensversicherungsvertrag abgeschlossen und den Anspruch aus diesem Vertrag an das Versicherungsunternehmen abgetreten hat.

²Das gleiche gilt, wenn der Arbeitnehmer den Anspruch aus dem Versicherungsvertrag zur weiteren Sicherung eines Baudarlebens an eine Bausparkasse abgetreten hat. ³Sätze 1 und 2 gelten entsprechend bei Versicherungen auf den Erlebens- oder Todesfall gegen Einmalbeitrag, der nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b EStG in den vor dem 1.1.1990 geltenden Fassungen als Sonderausgabe abgezogen worden ist (§ 52 Abs. 13 a EStG).

(7) ¹Bei einer Nachversteuerung nach § 30 EStDV wird der Steuerbescheid des Kalenderjahrs, in dem der Einmalbeitrag als Sonderausgabe berücksichtigt worden ist, nicht berichtigt. ²Es ist vielmehr lediglich festzustellen, welcher Erstattungsbetrag oder welche Steuer für dieses Kalenderjahr festzusetzen gewesen wäre, wenn der Arbeitnehmer den Einmalbeitrag nicht geleistet hätte. ³Der Unterschiedsbetrag zwischen diesem Erstattungsbetrag oder dieser Steuer und dem seinerzeit festgesetzten Erstattungsbetrag oder der seinerzeit festgesetzten Steuer ist als Nachsteuer für das Kalenderjahr zu erheben, in dem der schädliche Tatbestand eingetreten ist. ⁴Wird die Versicherungssumme nur zum Teil ausbezahlt, der Einmalbeitrag nur zum Teil zurückgezahlt oder werden die Ansprüche aus dem Versicherungsvertrag nur teilweise abgetreten oder beliehen, so ist bei der Ermittlung der nachzuerhebenden Steuer der Einmalbeitrag in der Höhe als nicht geleistet anzusehen, in der Teilbeträge vorzeitig gezahlt oder Ansprüche vorzeitig abgetreten oder beliehen werden.

54. Beiträge an Bausparkassen zur Erlangung eines Baudarlebens
(Allgemeines)

- (1) ¹Bausparkassen sind Kreditinstitute im Sinne des § 1 Abs. 1 des Gesetzes über Bausparkassen vom 16.11.1972 (BGBl. I S. 2097). ²Ein Verzeichnis der öffentlich-rechtlichen und der privaten Bausparkassen enthält Anlage 2.
- (2) ¹Baudarlehen im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG sind Darlehen, die bestimmt sind
1. zum Bau, zum Erwerb oder zur Verbesserung eines Wohngebäudes oder eines anderen Gebäudes, soweit es Wohnzwecken dient, oder einer Eigentumswohnung, zum Erwerb eines eigentumsähnlichen Dauerwohnrechts oder zur Beteiligung an der Finanzierung des Baues oder Erwerbs eines Gebäudes gegen Überlassung einer Wohnung. ²Zum Begriff der Verbesserung eines Wohngebäudes vgl. BFH-Urteil vom 22.3.1968 (BStBl II S. 512). ³Begünstigt sind auch die Ausstattung eines Wohngebäudes mit Einbaumöbeln sowie die Errichtung oder der Einbau von Schwimmanlagen, Saunen, Zweitgaragen, Heizungsanlagen. ⁴Voraussetzung ist, daß die Einrichtungen wesentliche Bestandteile eines Wohngebäudes sind oder ein Nebengebäude oder eine Außenanlage (§ 89 BewG; Abschnitt 45 BewRGr) darstellen (vgl. BFH-Urteil vom 29.10.1976 - BStBl 1977 II S. 152);
 2. zum Erwerb von Bauland, das der Bausparer in der Absicht erwirbt, ein Wohngebäude zu errichten. ²Soll das zu errichtende Gebäude nur zum Teil Wohnzwecken dienen, so ist der Erwerb nur insoweit begünstigt, als das Bauland auf den Wohnzwecken dienenden Teil des Gebäudes entfällt. ³Auf die Baureife des Grundstücks kommt es nicht an;
 3. zum Erwerb eines Grundstücks, auf dem der Bausparer als Erbbauberechtigter bereits ein Wohngebäude errichtet hat. ²Nummer 2 Satz 2 gilt entsprechend;
 4. zur Durchführung baulicher Maßnahmen des Mieters zur Modernisierung seiner Wohnung. ²Auf das BMF-Schreiben vom 24.11.1982 (BStBl I S. 868) und die gleichlautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder wird hingewiesen;

5. zur völligen oder teilweisen Ablösung von Verpflichtungen, z.B. Hypotheken, die im Zusammenhang mit den in den Nummern 1 bis 4 bezeichneten Vorhaben eingegangen worden sind. ²Das gilt auch dann, wenn der Bausparer bereits mit Hilfe fremden Kapitals gebaut hat. ³Nicht als Ablösung von Verpflichtungen gilt die Zahlung von laufenden Tilgungs- und Zinsbeträgen, von aufgelaufenen Tilgungs- und Zinsbeträgen (sogenannte Nachtilgung) und von vorausgezahlten Tilgungs- und Zinsraten (sogenannte Voraustilgung). ⁴Eine steuerlich unschädliche Verwendung des Bausparguthabens zur Ablösung von Verbindlichkeiten, die im Zusammenhang mit dem Erwerb eines Wohngebäudes eingegangen worden sind, liegt nur vor, soweit es sich um Verpflichtungen gegenüber Dritten handelt, nicht aber bei Verpflichtung mehrerer Erwerber untereinander (BFH-Urteil vom 29.11.1973 - BStBl 1974 II S. 126).

²Voraussetzung ist, daß das Gebäude, die Eigentumswohnung oder das Grundstück im Inland liegt (vgl. BFH-Urteil vom 26.8.1986 - BStBl 1987 II S. 164). ³Eine Ausnahme gilt für Bauvorhaben von Bediensteten der Europäischen Gemeinschaften an ihrem ausländischen Wohnsitz, von dem aus sie ihrer Amtstätigkeit nachgehen (vgl. BFH-Urteil vom 1.3.1974 - BStBl II S. 374), und in den Fällen des Gesetzes über eine Wiedereingliederungshilfe im Wohnungsbau für rückkehrende Ausländer vom 18.2.1986 (BGBl. I S. 280, BStBl I S. 123). ⁴Eine begünstigte Verwendung ist auch dann anzunehmen, wenn der Bausparer die Darlehensmittel einem Angehörigen (§ 15 AO) überläßt, der sie seinerseits zu einem der in Nummern 1 bis 5 genannten Zwecke verwendet (vgl. BFH-Urteil vom 15.6.1973 - BStBl II S. 719).

(3) ¹Voraussetzung für den Abzug von Bausparbeiträgen ist, daß der Bausparer sie auf Grund eines Bausparvertrags an eine Bausparkasse leistet; es müssen grundsätzlich unmittelbare Rechtsbeziehungen zwischen ihm und der Bausparkasse bestehen (BFH-Urteil vom 14.7.1961 - BStBl III S. 435). ²Deshalb kann der Bausparer das Entgelt, das er bei Eintritt in den Bausparvertrag einer anderen Person für die vorgesparten Bausparteile zahlt, nicht als Sonderausgaben abziehen. ³Der Bausparer, der in den Bausparvertrag eintritt, kann nur die Beiträge abziehen, die er nach seinem Eintritt an die Bausparkasse entrichtet (BFH-Urteil vom

21.8.1959 - BStBl III S. 448). ⁴Das gilt im allgemeinen auch bei sog. "Bausparsammelverträgen", die z.B. von einem Siedlungsunternehmen zur Finanzierung größerer Bauvorhaben zunächst mit der Bausparkasse global abgeschlossen und erst später auf die einzelnen Kaufbewerber aufgeteilt werden (BFH-Urteil vom 23.8.1956 - BStBl III S. 302). ⁵Einzahlungen auf ein Depositionskonto der Bausparkasse sind Sonderausgaben des Jahres, in dem sie auf den Bausparvertrag umgebucht werden (BFH-Urteil vom 6.5.1977 - BStBl II S. 758). ⁶Haben mehrere Steuerpflichtige, bei denen die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 EStG nicht vorliegen, gemeinschaftlich einen Bausparvertrag abgeschlossen, so kann jeder nur die von ihm selbst geleisteten Bausparbeiträge als Sonderausgaben geltend machen; Abschnitt 49 bleibt unberührt. ⁷Es ist deshalb erforderlich, daß die Beteiligten in dieser Hinsicht von vornherein klare Verhältnisse schaffen (BFH-Urteil vom 10.2.1961 - BStBl III S. 224). ⁸Der Bausparer kann einen Bausparvertrag auch zugunsten dritter Personen abschließen.

(4) ¹Zu den Bausparbeiträgen im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG gehören neben den vertraglich bestimmten Beiträgen auch die darüber hinaus geleisteten freiwilligen Beiträge, die Abschlußgebühren, auch soweit sie zunächst auf einem Sonderkonto gutgeschrieben worden sind, sowie die Umschreibengebühren. ²Außerdem gehören zu den Bausparbeiträgen die auf das Bausparguthaben gutgeschriebenen Zinsen, die zur Beitragszahlung verwendet werden, sowie die Zinsen für ein Bausparguthaben, das aus einem Auffüllungskredit entstanden ist (BFH-Urteil vom 5.5.1972 - BStBl II S. 732). ³Dabei sind alle Beiträge zu berücksichtigen, die der Bausparer bis zur vollen oder teilweisen Auszahlung der Bausparsumme entrichtet; auf den Zeitpunkt der Zuteilung kommt es nicht an (BFH-Urteil vom 25.7.1958 - BStBl III S. 368). ⁴Hat das Bausparguthaben einschließlich Wohnungsbauprämien und Zinsen die Höhe der vereinbarten Bausparsumme erreicht, so können weitere Einzahlungen nicht mehr berücksichtigt werden. ⁵Gutgeschriebene Wohnungsbauprämien können nicht als Sonderausgaben berücksichtigt werden.

(5) ¹Für den Abzug von Bausparbeiträgen als Sonderausgaben ist nicht Voraussetzung, daß Bausparmittel später tatsächlich zu

einem begünstigten Zweck verwendet werden. ²Kann jedoch festgestellt werden, daß der Bausparer bei der Einzahlung der Bausparbeiträge nicht oder nicht mehr die Absicht hatte, die Bausparsumme zu den in Absatz 2 bezeichneten Zwecken zu verwenden, so sind die Beiträge keine Sonderausgaben; dies gilt auch, wenn bereits bei Durchführung der Veranlagung oder eines Lohnsteuer-Jahresausgleichs feststeht, daß wegen steuerschädlicher Verwendung der Bausparsumme eine Nachversteuerung durchzuführen wäre (vgl. BFH-Urteil vom 26.8.1986 - BStBl 1987 II S. 164). ³Dem Sonderausgabenabzug steht es nicht entgegen, wenn der Bausparer beabsichtigt, die Ansprüche aus dem Bausparvertrag steuerlich unschädlich abzutreten (Abschnitt 56 Abs. 3).

(6) ¹Die Beiträge, die der Bausparer nach Erlangung des Baudarlehens entrichtet, setzen sich in der Regel aus dem Tilgungsbetrag, den Darlehenszinsen, dem Verwaltungskostenbeitrag (z.B. Bereitstellungs-zinsen, Zuteilungsgebühren) und dem Beitrag zu einer Risikolebensversicherung zusammen. ²Der Tilgungsbetrag ist keine Sonderausgabe. ³Zinsen und Verwaltungskostenbeitrag können Werbungskosten oder Betriebsausgaben bei anderen Einkunftsarten als den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit oder Sonderausgaben im Sinne des § 10 e Abs. 6 EStG sein. ⁴Der Lebensversicherungsbeitrag gehört zu den Sonderausgaben im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG (BFH-Urteil vom 29.10.1985 - BStBl 1986 II S. 260).

(7) ¹Der Bausparer leistet in der Regel nach Erlangung des Darlehens monatliche Beiträge in gleicher Höhe. ²Diese Beiträge müssen jährlich in abziehbare und nicht abziehbare Teile zerlegt werden. ³Die Bausparkasse wird auf Verlangen dem Bausparer eine Bescheinigung ausstellen, aus der die nicht abziehbaren Tilgungsbeträge und die abziehbaren anderen Leistungen ersichtlich sind.

(8) ¹Hat der Bausparer vor der Zuteilung des Baudarlehens einen Zwischenkredit erhalten, so kann er die Beiträge, die er bis zur Zuteilung der Bausparsumme entrichtet, im Rahmen der vorstehenden Ausführungen abziehen. ²Hat der Bausparer jedoch den Zwischenkredit unter Beleihung von Ansprüchen aus einem Bausparvertrag

vor Ablauf der Sperrfrist erhalten, so kann er die Beiträge nur dann als Sonderausgaben abziehen, wenn er den Zwischenkredit unverzüglich und unmittelbar zu den in Absatz 2 bezeichneten Zwecken verwendet.

(9) Es bestehen keine Bedenken dagegen, daß die Bausparkassen die Anzeigen nach § 29 Abs. 2 Satz 1 EStDV an das für eine etwaige Einkommensteuerveranlagung des Bausparers zuständige Finanzamt erstatten.

55. Wahlrecht bei Bausparbeiträgen

(1) ¹Das Wahlrecht, für Bausparbeiträge den Sonderausgabenabzug oder eine Wohnungsbauprämie in Anspruch zu nehmen, kann für die Bausparbeiträge eines Kalenderjahrs nur einheitlich ausgeübt werden. ²Haben mehrere Mitglieder einer Höchstbetragsgemeinschaft (§ 3 Abs. 2 WoPG) Bausparbeiträge geleistet, so kann das Wahlrecht von diesen Personen nur einheitlich und gemeinsam ausgeübt werden (§ 10 Abs. 4 EStG, § 2 b WoPG). ³Eine Höchstbetragsgemeinschaft bilden der Bausparer, sein Ehegatte und seine unter 18 Jahre alten Kinder. ⁴Ehegatten im Sinne des WoPG sind - abweichend vom Einkommensteuerrecht - Personen, die während des ganzen Kalenderjahrs verheiratet waren und nicht dauernd getrennt gelebt haben und die beide mindestens während eines Teils des Kalenderjahrs unbeschränkt einkommensteuerpflichtig waren. ⁵Gehen beim Finanzamt sowohl ein Antrag auf Sonderausgabenabzug von Bausparbeiträgen als auch ein Antrag auf Wohnungsbauprämie ein, so hat der zuerst gestellte Antrag Vorrang.

(2) ¹Das Wahlrecht zugunsten des Sonderausgabenabzugs von Bausparbeiträgen wird dadurch ausgeübt, daß der Bausparer in der Einkommensteuererklärung oder dem Antrag auf Lohnsteuer-Jahresausgleich einen ausdrücklichen Antrag auf Berücksichtigung der Sonderausgaben stellt; im Lohnsteuer-Ermäßigungsverfahren und bei der Festsetzung der Einkommensteuer-Vorauszahlungen kann der Sonderausgabenabzug für Bausparbeiträge nicht berücksichtigt werden. ²Die Wahl zugunsten einer Prämie nach dem WoPG wird dadurch ausgeübt, daß der Prämienberechtigte einen Antrag auf Gewährung einer Prämie stellt. ³Der Antrag wird mit dem Eingang beim Finanzamt, und zwar rückwirkend auf den Zeitpunkt des Eingangs beim Unternehmen oder Institut wirksam (vgl. BFH-Urteil vom 18.8.1972 - BStBl 1973 II S. 99). ⁴Da die Mitglieder einer Höchstbetragsgemeinschaft eine Einheit bilden, schränkt der Antrag einer Person die Wahlmöglichkeit der anderen ein. ⁵Es ist deshalb zugunsten des Sparers davon auszugehen, daß ein Prämienantrag oder der Sonderausgabenabzug von Bausparbeiträgen mit bindender Wirkung für alle Mitglieder der Höchstbetragsgemeinschaft, soweit sie Aufwendungen geleistet haben, nur gemeinsam

bzw. mit Zustimmung der anderen gestellt werden kann. ⁶Bleibt ein Antrag erfolglos, z.B. weil er verspätet gestellt worden ist oder weil bereits vor der Entscheidung über den Antrag über die begünstigten Aufwendungen schädlich verfügt worden ist oder weil der Sonderausgaben-Höchstbetrag bereits durch Versicherungsbeiträge voll ausgeschöpft ist oder die nachgewiesenen Vorsorgeaufwendungen nicht zu einem höheren Abzugsbetrag führen als die Vorsorgepauschale, so gilt der Antrag als nicht gestellt (vgl. BFH-Urteile vom 18.8.1972 - BStBl 1973 II S. 90, vom 4.5.1965 - BStBl III S. 511 und vom 25.5.1973 - BStBl II S. 585).

(3) ¹Hat der Bausparer oder haben die Mitglieder einer Höchstbeitragsgemeinschaft mehrere Anträge gestellt, denen nicht nebeneinander stattgegeben werden kann, so ist die Rücknahme der zuerst gestellten Anträge zulässig. ²Ein Antrag kann auch zum Teil zurückgenommen werden. ³Zu beachten ist jedoch, daß ein neuer Prämienantrag nur bis zum Ablauf der Antragsfrist gestellt werden kann. ⁴Die Rücknahme eines zuerst gestellten Antrags ist auch dann möglich, wenn ein zweiter Antrag bereits unanfechtbar abgelehnt worden ist. ⁵Diesem Antrag kann dann im Wege einer Änderung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO entsprochen werden. ⁶Die Rücknahme eines Antrags ist nach allgemeinen Verfahrensvorschriften grundsätzlich bis zur Unanfechtbarkeit der Prämien- bzw. Steuerfestsetzung zulässig. ⁷Wegen des Eintritts der Unanfechtbarkeit von Prämienfestsetzungen wird auf Abschnitt 22 Abs. 2 WoPR hingewiesen.

56. Nachversteuerung von Bausparbeiträgen

(1) ¹Bausparsumme nach § 10 Abs. 5 Nr. 2 EStG ist der Betrag, den die Bausparkasse auf Grund des Bausparvertrags aus den Mitteln des Zuteilungsstocks auszuzahlen hat (Bausparguthaben und Bausparkassendarlehen). ²Bei Erhöhung der Bausparsumme liegt hinsichtlich des Erhöhungsbetrags ein neuer Bausparvertrag vor, für den die Sperrfrist gesondert zu ermitteln ist (BFH-Urteil vom 7.3.1975 - BStBl II S. 532); die Zusammenlegung von Bausparverträgen stellt keinen neuen Vertragsabschluß dar, so daß für die Berechnung der Sperrfrist der Abschlußzeitpunkt des jeweiligen Vertrags maßgebend ist.

(2) ¹Die Auszahlung der Bausparsumme oder die Beleihung von Ansprüchen aus dem Bausparvertrag ist u.a. steuerlich unschädlich, wenn der Steuerpflichtige die empfangenen Beträge einem Angehörigen im Sinne des § 15 AO überläßt, der sie seinerseits unverzüglich und unmittelbar zum Wohnungsbau verwendet (BFH-Urteil vom 15.6.1973 - BStBl II S. 719). ²Dagegen ist die Überlassung der empfangenen Beträge an andere Personen steuerlich schädlich, es sei denn, daß sich der Bausparer damit an der Finanzierung des Baues oder Erwerbs eines Gebäudes gegen Überlassung einer Wohnung beteiligt. ³Eine unmittelbare Verwendung zum Wohnungsbau liegt auch dann nicht vor, wenn Bausparmittel zur Beteiligung an einer juristischen Person oder Personengesellschaft eingesetzt werden, die diese Mittel ihrerseits zum Wohnungsbau verwendet (vgl. BFH-Urteil vom 6.5.1977 - BStBl II S. 633). ⁴Eine unverzügliche Verwendung liegt grundsätzlich nur dann vor, wenn innerhalb von zwölf Monaten nach Erlangung der Verfügungsmacht über die Mittel mit dem Wohnungsbau begonnen wird (BFH-Urteil vom 29.11.1973 - BStBl 1974 II S. 227). ⁵Eine vorzeitige Auszahlung der Bausparsumme oder der auf Grund einer Beleihung empfangenen Beträge ist auch dann steuerlich schädlich, wenn das beabsichtigte Vorhaben aus vom Bausparer nicht zu vertretenden Gründen scheitert und der Bausparer die empfangenen Mittel wieder zurückzahlt (BFH-Urteil vom 29.11.1973 - BStBl 1974 II S. 202). ⁶Bei Ehegatten im Sinne des § 26 Abs. 1 EStG ist es unerheblich, ob der Bausparer oder sein Ehegatte die vorzeitig empfangenen Beträge zum Wohnungsbau verwendet. ⁷Die steuerlich schädlichen Wirkungen einer Beleihung beschränken sich auf die bis zur Beleihung eingezahlten Bausparbeiträge (BFH-Urteil vom 29.11.1973 - BStBl 1974 II S. 265). ⁸Die

Vorfinanzierung einer begünstigten Baumaßnahme mit Eigenmitteln ist vom Zuteilungstermin an steuerlich unschädlich, es sei denn, daß die Bausparsumme anschließend in einen Betrieb des Bausparers eingelegt wird (vgl. BFH-Urteil vom 29.11.1973 - BStBl 1974 II S. 126). ⁹Wird das Bausparguthaben vor Zuteilung der Bausparsumme ausgezahlt, z.B. nach Kündigung des Bausparvertrags, so handelt es sich um eine Rückzahlung von Beiträgen, die vor Ablauf der Sperrfrist auch dann steuerlich schädlich ist, wenn die Beiträge zum Wohnungsbau verwendet werden (BFH-Urteil vom 4.6.1975 - BStBl II S. 757).

(3) ¹Die Abtretung der Ansprüche aus dem Bausparvertrag ist auch steuerlich unschädlich, soweit der Erwerber des Vertrags selbst Angehöriger des Abtretenden ist und er die Bausparmittel zum Wohnungsbau für sich selbst verwendet. ²Die Abtretung und der damit verbundene Eintritt des Erwerbers in den Vertrag ist entsprechend dem bürgerlichen Recht auch steuerlich nicht als Abschluß eines neuen Bausparvertrags anzusehen. ³Die Sperrfrist beginnt deshalb für den Erwerber nicht neu zu laufen (BFH-Urteil vom 21.8.1959 - BStBl III S. 448).

(4) ¹Die vorzeitige Auszahlung, Rückzahlung, Abtretung oder Beleihung ist steuerlich unschädlich

1. im Fall des Todes des Bausparers oder seines von ihm nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten. ²Die vorzeitige Verfügungsmöglichkeit bezieht sich auf die Bausparbeiträge, die der Bausparer oder sein Ehegatte vor Eintritt des Todesfalls geleistet hat. ³Das gilt auch dann, wenn der Bausparvertrag nach dem Tode eines Ehegatten fortgesetzt worden ist. ⁴Nach einer Verfügung ist der Vertrag jedoch unterbrochen und kann nicht weiter fortgesetzt werden. ⁵Haben Ehegatten den Bausparvertrag gemeinsam abgeschlossen, so kann der überlebende Ehegatte auch über die von ihm selbst vor dem Todesfall geleisteten Bausparbeiträge steuerlich unschädlich verfügen (vgl. BFH-Urteil vom 15.6.1973 - BStBl II S. 737);

2. im Fall der völligen Erwerbsunfähigkeit des Bausparers oder seines von ihm nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten. ²Als völlige Erwerbsunfähigkeit gilt ein Grad der Behinderung von mehr als 90. ³Sie ist durch einen Ausweis nach § 4 Abs. 5 des

Schwerbehindertengesetzes nachzuweisen. ⁴Abschnitt 100 Abs. 5, 6 und 8 sowie § 65 Abs. 3 EStDV gelten entsprechend. ⁵Außerdem ist glaubhaft zu machen, daß die völlige Erwerbsunfähigkeit nach Abschluß des Bausparvertrags eingetreten ist. ⁶Liegen die Voraussetzungen für die steuerlich unschädliche Verfügung vor, so kann der Bausparer hiervon zu einem beliebigen Zeitpunkt Gebrauch machen. ⁷Das gilt für alle vor der Verfügung geleisteten Bausparbeiträge;

3. im Fall der Arbeitslosigkeit des Bausparers. ²Arbeitssuchende, die eine Erwerbs- oder Berufsunfähigkeitsrente, Altersruhegeld, Ruhegehalt oder ähnliche Bezüge erhalten oder das 65. Lebensjahr vollendet haben, gelten nicht als Arbeitslose. ³Die Arbeitslosigkeit des Ehegatten begründet keine steuerlich unschädliche Verfügungsmöglichkeit. ⁴Die Dauer der Arbeitslosigkeit hat der Bausparer regelmäßig durch Unterlagen über Zahlungen von Arbeitslosengeld (§ 100 AFG) oder Arbeitslosenhilfe (§ 134 AFG) oder Arbeitslosenbeihilfe für ehemalige Entwicklungshelfer (§ 13 Entwicklungshelfer-Gesetz) nachzuweisen. ⁵Sofern der Bausparer derartige Zahlungen nicht nachweisen kann, muß er eine Bescheinigung der zuständigen Dienststelle der Bundesanstalt für Arbeit (regelmäßig: Arbeitsamt) vorlegen, aus der hervorgeht, ab wann er arbeitslos gemeldet war. ⁶Ein vom Arbeitsamt genehmigter Urlaub unterbricht nicht die Dauer der Arbeitslosigkeit. ⁷Als arbeitslos anzusehen sind auch

a) Personen, die als Arbeitslose erkranken oder eine Kur antreten, für die Dauer der Erkrankung oder der Kur. ²Erhalten diese Personen als Ersatz für Arbeitslosengeld oder Arbeitslosenhilfe Kranken-, Verletzten- oder Übergangsgeld (§ 158 AFG, § 561 Abs. 2, § 1241 Abs. 3 RVO, § 18 Abs. 3 AVG, § 40 Abs. 3 RKnappG, §§ 16 und 16 a Abs. 1, § 16 b Abs. 2 Buchstabe c BVG), so genügt der Nachweis dieser Zahlungen. ³Werden solche Zahlungen nicht geleistet, müssen die Zeiten der Erkrankung oder der Kur gegebenenfalls durch eine Bescheinigung des Kostenträgers oder der Anstalt, in der die Unterbringung erfolgt, oder durch eine ärztliche Bescheinigung nachgewiesen werden;

b) Frauen, die zu Beginn der Schutzfristen nach § 3 Abs. 2, § 6 Abs. 1 des Mutterschutzgesetzes arbeitslos waren, für

die Dauer dieser Schutzfristen und der folgenden Monate, für die bei Bestehen eines Arbeitsverhältnisses Erziehungsurlaub nach dem Bundeserziehungsgeldgesetz hätte beansprucht werden können. ²Diese Zeiten sind, soweit Erziehungsgeld gezahlt wird, durch Unterlagen über die Zahlung nachzuweisen. ³Sonst ist die Zeit der Schutzfristen durch das Zeugnis eines Arztes oder einer Hebamme nachzuweisen und die Zeit, für die bei Bestehen eines Arbeitsverhältnisses Erziehungsurlaub hätte beansprucht werden können, glaubhaft zu machen;

c) Personen, die an einer nach den §§ 41 bis 47 AFG geförderter Maßnahme der beruflichen Fortbildung oder Umschulung teilnehmen, wenn sie ohne die Teilnahme an der Maßnahme arbeitslos wären;

4. im Fall des Verlassens des Geltungsbereichs des Einkommensteuergesetzes (§ 10 Abs. 5 Nr. 2 Buchstabe e Doppelbuchstabe aa EStG). ²Dies gilt für Bausparer, die Staatsangehörige der Staaten Jugoslawien, Korea, Marokko, Tunesien oder Türkei sind und die Bundesrepublik Deutschland einschließlich Berlin (West) nach dem 30.9.1983 auf Dauer verlassen haben. ³Das Verlassen auf Dauer ist nachzuweisen, z.B. durch eine Bescheinigung einer Botschaft oder eines Konsulats. ⁴In den Fällen des § 10 Abs. 5 Nr. 2 Buchstabe e Doppelbuchstabe bb EStG sind die Voraussetzungen des Gesetzes vom 18.2.1986 (BGBl. I S. 280, BStBl I S. 123) zu beachten.

²Die vorzeitige Rückzahlung von Bausparbeiträgen ist auch dann steuerlich unschädlich, wenn Bausparbeiträge des laufenden Kalenderjahrs zurückgezahlt werden. ³Bei Bausparverträgen zugunsten Dritter ist von einer Nachversteuerung aus Billigkeitsgründen abzusehen, wenn der Begünstigte stirbt und die Beträge vorzeitig an seine Erben oder Vermächtnisnehmer gezahlt werden oder wenn der Begünstigte völlig erwerbsunfähig wird und die Beträge vorzeitig an ihn gezahlt werden.

(5) ¹Die in Abschnitt 54 Abs. 2 bezeichneten Zwecke gelten auch als "Wohnungsbau" im Sinne des § 10 Abs. 5 Nr. 2 EStG. ²Kommt es nach dieser Vorschrift für die steuerliche Unschädlichkeit einer

vorzeitigen Verfügung darauf an, ob die Bausparsumme oder die auf Grund einer Beleihung des Bausparvertrags empfangenen Beträge zum Wohnungsbau verwendet werden, so ist folgendes zu beachten:

1. ¹Werden die Beträge für den Bau, den Erwerb usw. eines ausschließlich Wohnzwecken dienenden Gebäudes verwendet, so ist die vorzeitige Verfügung steuerlich unschädlich, soweit die empfangenen Beträge nicht höher als die Baukosten sind. ²Das gleiche gilt bei Verwendung für den Bau eines Gebäudes, das nur zum Teil Wohnzwecken dient, soweit die empfangenen Beträge nicht höher als die anteiligen Baukosten des Wohnzwecken dienenden Gebäudeteils sind (BFH-Urteil vom 27.11.1964 - BStBl 1965 III S. 214).
2. ¹Sind in den bezeichneten Fällen die empfangenen Beträge höher, so ist zunächst das Verhältnis des übersteigenden Betrags zur Summe der empfangenen Beträge festzustellen. ²Für den Teilbetrag der insgesamt geleisteten Bausparbeiträge, der diesem Verhältnis entspricht, kommt eine Nachversteuerung in Betracht. ³Dabei kann der Bausparer dem Grundsatz des § 31 Abs. 1 vorletzter und letzter Satz EStDV entsprechend bestimmen, welche Bausparbeiträge in Höhe des Teilbetrags als nicht geleistet angesehen werden sollen.

B e i s p i e l :

Der Bausparer hat einen Bausparvertrag über 50 000 DM abgeschlossen. Die eingezahlten Beiträge von insgesamt 20 000 DM sind in voller Höhe als Sonderausgaben berücksichtigt worden. Die volle Bausparsumme wird vor Ablauf der Sperrfrist ausgezahlt. Der Bausparer verwendet sie unverzüglich und unmittelbar zum Bau eines Gebäudes, das nur zum Teil Wohnzwecken dient.

Die Baukosten betragen insgesamt 200 000 DM. Davon entfallen auf den Wohnzwecken dienenden Teil des Gebäudes 40 000 DM. Die ausgezahlte Bausparsumme übersteigt diesen Betrag um 10 000 DM, das entspricht 20 v.H. der Bausparsumme. Für den

Betrag von 20 v.H. von 20 000 DM = 4 000 DM ist eine Nachversteuerung durchzuführen. Dabei kann der Steuerpflichtige bestimmen, welche Bausparbeiträge bis zur Höhe dieses Betrags als nicht geleistet angesehen werden sollen.

(6) ¹Bei einer Nachversteuerung nach § 31 EStDV gilt Abschnitt 53 Abs. 7 entsprechend. ²Hat der Steuerpflichtige Bausparbeiträge geleistet, die sich als Sonderausgaben oder als prämienbegünstigt Aufwendungen im Sinne des Wohnungsbau-Prämiengesetzes nicht ausgewirkt haben, so sind die zurückgezahlten Beträge zunächst mit den ohne Auswirkung gebliebenen Beiträgen zu verrechnen; insoweit kommt also eine Nachversteuerung nicht in Betracht. ³Ist im Fall der Abtretung von Ansprüchen aus einem Bausparvertrag die Nachversteuerung nach § 31 Abs. 2 Nr. 3 EStDV ausgesetzt worden, so muß die betreffende Steuerfestsetzung nach Beseitigung der Ungewißheit nach § 165 Abs. 2 AO geändert oder nachgeholt werden, wenn und soweit die Abtretung steuerlich schädlich ist, oder für endgültig erklärt werden, falls die Abtretung steuerlich unschädlich ist und die Steuerfestsetzung wegen dieses Punktes seinerzeit ausdrücklich für vorläufig erklärt worden ist. ⁴Ist die Nachversteuerung nicht ausgesetzt worden, so ist der betreffende Steuerbescheid nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern oder aufzuheben, wenn und soweit der die steuerliche Unschädlichkeit begründende Tatbestand eingetreten ist.

57. Kirchensteuern

(1) ¹Kirchensteuern im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG sind Geldleistungen, die von den als Körperschaften des öffentlichen Rechts anerkannten Religionsgemeinschaften von ihren Mitgliedern auf Grund gesetzlicher Vorschriften erhoben werden. ²Keine Kirchensteuern sind freiwillige Beiträge, die an öffentlich-rechtliche Religionsgemeinschaften oder andere religiöse Gemeinschaften entrichtet werden. ³Der Abzug freiwilliger Beiträge richtet sich, vorbehaltlich der Absätze 2 und 3, nach § 10 b Abs. 1 EStG.

(2) ¹Beiträge der Mitglieder von Religionsgemeinschaften, die mindestens in einem Bundesland als Körperschaften des öffentlichen Rechts anerkannt sind, aber während des ganzen Kalenderjahrs keine Kirchensteuer erheben, können wie Kirchensteuern abgezogen werden. ²Voraussetzung ist, daß der Steuerpflichtige über die geleisteten Beiträge eine Empfangsbestätigung der Religionsgemeinschaft vorlegt. ³Der Abzug ist bis zur Höhe der Kirchensteuer zulässig, die in dem betreffenden Land unter Berücksichtigung der Kinderermäßigung von den als Körperschaften des öffentlichen Rechts anerkannten Religionsgemeinschaften erhoben wird. ⁴Bei unterschiedlichen Kirchensteuersätzen ist der höchste Steuersatz maßgebend. ⁵Die Sätze 1 bis 4 sind nicht anzuwenden, wenn der Steuerpflichtige gleichzeitig als Mitglied einer öffentlich-rechtlichen Religionsgemeinschaft zur Zahlung von Kirchensteuer verpflichtet ist.

(3) Der Abzug von Kirchensteuern als Sonderausgaben ist ausgeschlossen, soweit es sich um willkürliche, die voraussichtliche Steuerschuld weit übersteigende Zahlungen handelt (BFH-Urteil vom 25.1.1963 - BStBl III S. 141).

58. Steuerberatungskosten

¹Zu den Steuerberatungskosten (§ 10 Abs. 1 Nr. 6 EStG) gehören auch Aufwendungen für Steuerfachliteratur und Beiträge zu Lohnsteuerhilfevereinen. ²Ist eine einwandfreie Zuordnung der Steuerberatungskosten zu Betriebsausgaben, Werbungskosten und Sonderausgaben nicht möglich, so müssen die Kosten im Schätzungswege aufgeteilt werden. ³Betragen die Steuerberatungskosten im Kalenderjahr insgesamt nicht mehr als 1 000 DM, so ist der Aufteilung des Steuerpflichtigen zu folgen. ⁴Der Betrag von 1 000 DM gilt auch bei Ehegatten, die nach § 26 b EStG zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden.

59. Aufwendungen für die Berufsausbildung oder die
Weiterbildung in einem nicht ausgeübten Beruf

A b g r e n z u n g z w i s c h e n B e r u f s a u s -
b i l d u n g , - w e i t e r b i l d u n g u n d
- f o r t b i l d u n g

(1) ¹Für den Begriff "Berufsausbildung" im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG gilt Abschnitt 83 Abs. 1 und 2 entsprechend; im übrigen können abweichend hiervon auch Aufwendungen für den Besuch von kurzen Tageskursen oder Abendkursen, die der Berufsausbildung dienen, als Sonderausgaben berücksichtigt werden. ²Berufsausbildungskosten sind regelmäßig nur solche Aufwendungen, die in der erkennbaren Absicht gemacht worden sind, auf Grund der erlangten Ausbildung eine Erwerbstätigkeit auszuüben (BFH-Urteil vom 17.11.1978 - BStBl 1979 II S. 180). ³Der angestrebte Beruf muß nicht innerhalb bestimmter bildungspolitischer Zielvorstellungen des Gesetzgebers liegen; die Ausbildung zu einer verbotenen, strafbaren oder verfassungswidrigen Tätigkeit ist dagegen keine Berufsausbildung im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG (BFH-Urteil vom 18.12.1987 - BStBl 1988 II S. 494). ⁴Aufwendungen für die Weiterbildung in einem nicht ausgeübten Beruf können nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG ebenfalls als Sonderausgaben berücksichtigt werden, wenn sie nicht vorweggenommene Betriebsausgaben oder Werbungskosten darstellen (BFH-Urteil vom 24.8.1962 - BStBl III S. 467). ⁵Von der Berufsausbildung zu unterscheiden ist die Fort- oder Weiterbildung; vgl. dazu Abschnitt 34 Abs. 2 und 3.

E i n z e l f r a g e n

(2) ¹Die Kosten zur Erlangung der Doktorwürde fallen unter § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG, und zwar auch dann, wenn die Doktorprüfung erst nach Eintritt in das Berufsleben abgelegt wird (BFH-Urteile vom 7.8.1967 - BStBl III S. 777, 779 und 789 und vom 10.12.1971 - BStBl 1972 II S. 251). ²Ausbildungskosten sind auch die Aufwendungen eines Hochbauingenieurs, der an einer Hochschule Architektur studiert, selbst wenn er bereits vorher mit den Tätigkeiten eines Architekten befaßt war (BFH-Urteil vom 24.7.1973 - BStBl II S. 817), sowie die Aufwendungen eines Chemielaboranten für den Besuch einer Ingenieur-Fachschule mit dem Ziel, graduierter Chemieingenieur zu werden (BFH-Urteil vom 10.12.1971 -

BStBl 1972 II S. 254), die Aufwendungen für ein berufsintegrierendes Erststudium an einer Fachhochschule mit dem Ziel, den Hochschulgrad eines Diplom-Betriebswirtes (FH) zu erwerben (BFH-Urteil vom 28.9.1984 - BStBl 1985 II S. 94) und die Aufwendungen eines Kaufmannsgehilfen für den Besuch einer Höheren Wirtschaftsfachschule, um graduiertem Betriebswirt zu werden (BFH-Urteil vom 29.5.1974 - BStBl II S. 636). ³Zur Berufsausbildung gehört auch die berufliche Umschulung, die zu einer anderen beruflichen Tätigkeit befähigen soll. ⁴Kosten für die Erlangung des Führerscheins der Klasse III dienen regelmäßig der Allgemeinbildung und sind deshalb grundsätzlich nicht abziehbar (BFH-Urteil vom 5.8.1977 - BStBl II S. 834).

U m f a n g d e s A b z u g s

(3) ¹Zu den abziehbaren Aufwendungen gehören nicht nur die unmittelbaren Ausbildungs- oder Weiterbildungskosten, z.B. Schul-, Lehrgangs- und Studiengebühren, Aufwendungen für Lernmaterial, Fachbücher usw., sondern auch Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Ausbildungs- oder Weiterbildungsstätte und Mehraufwendungen, die durch eine auswärtige Unterbringung im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 7 Satz 2 EStG entstehen; bei Benutzung eines eigenen Kraftfahrzeugs oder Fahrrads zu Fahrten zwischen Wohnung und Ausbildungs- oder Weiterbildungsstätte kann Abschnitt 38 Abs. 2 sinngemäß angewendet werden. ²Wegen der erforderlichen Dauer einer auswärtigen Unterbringung vgl. Abschnitt 97 Abs. 3 Sätze 3 und 4. ³Unterhält der Steuerpflichtige am bisherigen Wohnort keinen eigenen Hausstand, so können Kosten der auswärtigen Unterbringung und Verpflegung zum Zwecke der Berufsausbildung oder Weiterbildung in einem nicht ausgeübten Beruf nicht als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG berücksichtigt werden (BFH-Urteil vom 21.8.1974 - BStBl 1975 II S. 79). ⁴Erhält der Steuerpflichtige zur unmittelbaren Förderung seiner Ausbildung oder Weiterbildung steuerfreie Bezüge, mit denen Aufwendungen im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG abgegolten werden, so entfällt insoweit der Sonderausgabenabzug (BFH-Urteil vom 4.3.1977 - BStBl II S. 503). ⁵Das gilt auch dann, wenn die zweckgebundenen steuerfreien Bezüge erst nach Ablauf des betreffenden Kalenderjahrs gezahlt werden. ⁶Aus Vereinfachungsgründen ist eine Kürzung der für den Sonderausgabenabzug in Betracht kommenden Aufwendungen

nur dann vorzunehmen, wenn die steuerfreien Bezüge ausschließlich zur Bestreitung der in § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG bezeichneten Aufwendungen bestimmt sind, z.B. Leistungen für Fortbildungsmaßnahmen nach § 45 AFG oder Leistungen für Lern- und Arbeitsmittel nach § 4 der Verordnung über Zusatzleistungen in Härtefällen nach dem Bundesausbildungsförderungsgesetz. ⁷Gelten die steuerfreien Bezüge dagegen ausschließlich oder teilweise Aufwendungen für den Lebensunterhalt - ausgenommen solche für auswärtige Unterbringung - ab, z.B. Berufsausbildungsbeihilfen nach § 40 AFG, Unterhaltsgeld nach § 44 AFG, Leistungen nach §§ 12 und 13 BAföG, so sind die als Sonderausgaben geltend gemachten Berufsausbildungs- und Weiterbildungsaufwendungen nicht zu kürzen. ⁸Die Aufwendungen sind auch dann für das Kalenderjahr abzuziehen, in dem sie geleistet worden sind, wenn sie der Steuerpflichtige mit Darlehensmitteln bestritten hat (BFH-Urteil vom 10.12.1971 - EStBl 1972 II S. 250). ⁹Aufwendungen zur Tilgung von Studiendarlehen gehören nicht zu den abziehbaren Aufwendungen für die Berufsausbildung (BFH-Urteil vom 15.3.1974 - BStBl II S. 513), wohl aber Zinsen für ein Ausbildungsdarlehen, auch wenn sie nach Abschluß der Berufsausbildung gezahlt werden. ¹⁰Wann ein eigener Hausstand im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 7 Satz 2 EStG vorliegt, richtet sich nach den Bestimmungen in Abschnitt 43 Abs. 3.

60. Kürzung des Vorwegabzugs

(1) ¹Der Vorwegabzug für Vorsorgeaufwendungen nach § 10 Abs. 3 Nr. 2 EStG ist grundsätzlich bei steuerfreien Leistungen Dritter zur Alters- und Krankenversorgung in einem pauschalierten Verfahren zu kürzen. ²Die Kürzung beträgt wegen Entlastung bei der Altersversorgung 9 v.H., bei der Krankenversorgung 3 v.H. der maßgebende Bemessungsgrundlage. ³Bei Arbeitnehmern ist der Vorwegabzug regelmäßig um 12 v.H. des Arbeitslohns zu kürzen. ⁴Liegen mehrere Kürzungsgründe nebeneinander vor, ist die Summe des Arbeitslohns, der Einkünfte nach § 22 Nr. 4 EStG und des Gewinns die Bemessungsgrundlage für die Kürzung. ⁵Höchstbetrag der Bemessungsgrundlage ist der für das jeweilige Kalenderjahr maßgebende Jahresbetrag der Beitragsbemessungsgrenze in der gesetzlichen Rentenversicherung der Angestellten, die durch Verordnung festgestellt wird. ⁶Der Vorwegabzug ist nicht zu kürzen bei Arbeitnehmern, die in der landwirtschaftlichen Alters- und Krankenkasse pflichtversichert sind, sowie bei Rentnern, Pensionären und ehemaligen Mandatsträgern mit Versorgungsbezügen im Sinne des § 22 Nr. 4 EStG.

(2) Der Vorwegabzug ist

1. um 9 v.H. der maßgebenden Bemessungsgrundlage zu kürzen

a) nach § 10 Abs. 3 Nr. 2 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa EStG

z.B. bei pflichtversicherten

- Arbeitnehmern, zu denen auch Empfänger von Kurzarbeiter- und Schlechtwettergeld, Arbeitnehmer, deren Arbeitslohn nach dem Auslandstätigkeitserlaß oder auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens steuerfrei ist, Bezieher von Vorruhestandsgeld nach § 165 Abs. 2, § 180 Abs. 1, § 1227 Abs. 2, § 1241 f Abs. 2 RVO und nach den entsprechenden Vorschriften des AVG und des RKnappG, nichtselbständig tätige Ärzte, Rechtsanwälte, Steuerberater und Architekten gehören,
- selbständigen Künstlern und Publizisten,
- Hausgewerbetreibenden,

b) nach § 10 Abs. 3 Nr. 2 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb EStG

z.B. bei

Beamten, Richtern, Berufssoldaten, Geistlichen, Arbeitnehmern des öffentlichen Dienstes oder von öffentlich-rechtlichen Körperschaften, Anstalten, Stiftungen und Verbänden von Körperschaften,

Abgeordneten des Deutschen Bundestages, der Länderparlamente und des Europaparlaments,

c) nach § 10 Abs. 3 Nr. 2 Buchstabe a Doppelbuchstabe cc EStG

z.B. bei

Vorstandsmitgliedern einer Aktiengesellschaft, beherrschenden Gesellschaftergeschäftsführern einer GmbH,

selbständigen Handels- und Versicherungsvertretern, bei denen ein etwaiger Ausgleichsanspruch nach § 89 b HGB durch einen Versorgungsanspruch nicht gemindert oder auf einen Versorgungsanspruch nicht angerechnet wird,

d) nach § 10 Abs. 3 Nr. 2 Buchstabe a Doppelbuchstabe dd EStG

z.B. bei

versicherungsfreien Arbeitnehmern (Abschnitt 24 Abs. 3) mit Zuschüssen zu u.a. Lebensversicherungen;

2. um 3 v.H. der maßgebenden Bemessungsgrundlage zu kürzen

a) nach § 10 Abs. 3 Nr. 2 Buchstabe b Doppelbuchstabe aa EStG

z.B. bei pflichtversicherten

- Arbeitnehmern, zu denen auch Empfänger von Kurzarbeiter- und Schlechtwettergeld, Arbeitnehmer, deren Arbeitslohn nach dem Auslandstätigkeitserlaß oder auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens steuerfrei ist, Bezieher von Vorruhestandsgeld nach § 165 Abs. 2, § 180 Abs. 1, § 1227 Abs. 2, § 1241 f Abs. 2 RVO und nach den entsprechenden Vorschriften des AVG und des RKnappG gehören,

- selbständigen Künstlern und Publizisten,
- Hausgewerbetreibenden,

b) nach § 10 Abs. 3 Nr. 2 Buchstabe b Doppelbuchstabe bb EStG

z.B. bei

Beamten, Richtern, Berufssoldaten, Geistlichen, Arbeitnehmern des öffentlichen Dienstes, von öffentlich-rechtlichen Körperschaften, Anstalten, Stiftungen und Verbänden von Körperschaften,

Abgeordneten des Deutschen Bundestages, der Länderparlamente und des Europaparlaments,

c) nach § 10 Abs. 3 Nr. 2 Buchstabe b Doppelbuchstabe cc EStG

z.B. bei

Arbeitnehmern, die in der gesetzlichen Krankenversicherung freiwillig versichert sind und einen gesetzlichen Anspruch auf einen Arbeitgeberzuschuß zu ihren Krankenversicherungsbeiträgen haben (§ 257 Sozialgesetzbuch V).

61. Ausgaben zur Förderung mildtätiger, kirchlicher,
religiöser und wissenschaftlicher Zwecke und der als
besonders förderungswürdig anerkannten gemeinnützigen
Zwecke im Sinne des § 10 b Abs. 1 EStG

(1) ¹Ausgaben (Spenden, Mitgliedsbeiträge) zur Förderung mildtätiger, kirchlicher, religiöser und wissenschaftlicher Zwecke und der als besonders förderungswürdig anerkannten gemeinnützigen Zwecke sind unter den Voraussetzungen des § 48 EStDV abziehbar, Mitgliedsbeiträge und sonstige Mitgliedsumlagen jedoch nur dann, wenn die diese Beträge erhebende Einrichtung ausschließlich Zwecke verfolgt, die sie selbst unmittelbar zum Empfang steuerbegünstigter Zuwendungen berechtigen. ²Wegen der Zulässigkeit des sogenannten Listenverfahrens bei der Zuwendung von Durchlaufspenden wird auf das BMF-Schreiben vom 3.1.1986 (BStBl I S. 52) und die entsprechenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder hingewiesen. ³Gemeinnützige Zwecke im engeren Sinne (dazu gehören nicht religiöse oder wissenschaftliche Zwecke) sind nur dann steuerbegünstigt, wenn sie allgemein als besonders förderungswürdig anerkannt sind. ⁴Die in der Anlage 3 aufgeführten gemeinnützigen Zwecke sind allgemein als besonders förderungswürdig anerkannt. ⁵Für religiöse und wissenschaftliche Zwecke, die zu den gemeinnützigen Zwecken im weiteren Sinne gehören, bedarf es einer besonderen Anerkennung - ebenso wie für mildtätige und kirchliche Zwecke - nicht. ⁶Spenden, die mit der Auflage geleistet werden, sie an eine bestimmte natürliche Person weiterzugeben, sind nicht abziehbar. ⁷Als Spenden oder Mitgliedsbeiträge bezeichnete Ausgaben, die bei wirtschaftlicher Betrachtung das Entgelt für eine Leistung der empfangenden Körperschaft darstellen, sind nicht nach § 10 b EStG abziehbar (BFH-Urteil vom 1.4.1960 - BStBl III S. 231). ⁸Schulgeld, das Eltern für die Unterrichtung ihrer Kinder an einer Privatschule zahlen, ist nicht - auch nicht teilweise - als Spende abziehbar (BFH-Urteil vom 25.8.1987 - BStBl II S. 850).

(2) Zu den Anerkennungen nach § 48 Abs. 4 EStDV wird auf Abschnitt 111 Abs. 2 EStR hingewiesen.

(3) ¹Ausgaben für steuerbegünstigte Zwecke sind nur dann abziehbar, wenn sie einer in § 48 Abs. 3 Nr. 1 und 2 EStDV bezeichneten

Körperschaft oder Einrichtung zugewendet werden. ²Empfänger der Zuwendungen im Sinne des § 48 Abs. 3 Nr. 1 EStDV können nur inländische juristische Personen des öffentlichen Rechts oder inländische öffentliche Dienststellen sein. ³Vgl. das BFH-Urteil vom 11.11.1966 (BStBl 1967 III S. 116).

(4) ¹Der Steuerpflichtige hat dem zuständigen Finanzamt nachzuweisen, daß die erforderlichen Voraussetzungen für den Abzug der Ausgaben als Sonderausgaben erfüllt sind. ²Der Nachweis muß sich nach § 48 Abs. 3 EStDV darauf erstrecken, daß

1. der Empfänger der Zuwendungen zu den begünstigten Körperschaften usw. gehört und
2. die Zuwendungen für die begünstigten Zwecke verwendet werden.

³Für den Nachweis können die in der Anlage 4 enthaltenen Muster von Bestätigungen des Empfängers der Zuwendungen als Anhalt dienen.

⁴Auf das BFH-Urteil vom 11.9.1956 (BStBl III S. 309) wird hingewiesen. ⁵Bei Sachspenden müssen aus der Spendenbestätigung die genaue Bezeichnung der gespendeten Sache und der Wert im Sinne des § 10 b Abs. 3 EStG ersichtlich sein (BFH-Urteil vom 22.10.1971 - BStBl 1972 II S. 55).

(5) ¹Die Spendenbestätigung muß grundsätzlich von mindestens einer durch Satzung oder Auftrag zur Entgegennahme von Zahlungen berechtigten Person unterschrieben sein. ²Als Nachweis reicht eine maschinell erstellte Spendenbestätigung ohne eigenhändige Unterschrift einer zeichnungsberechtigten Person aus, wenn das zuständige Finanzamt dies der Empfängerkörperschaft nach Prüfung des angewandten Verfahrens genehmigt hat. ³Das Finanzamt darf die Genehmigung nur erteilen, wenn

1. die Spendenbestätigungen dem Muster in Anlage 4 entsprechen,
2. auf der Spendenbestätigung zusätzlich die Angaben über die Verfügung aufgedruckt sind, mit der der Nachweis durch maschinell erstellte Spendenbestätigungen ohne eigenhändige Unterschrift genehmigt worden ist (Finanzamt, Datum und Aktenzeichen der Verfügung),

3. eine rechtsverbindliche Unterschrift beim Druckvorgang als Faksimile eingeblendet wird,
4. die Formulare für die Spendenbestätigungen von der Körperschaft unter Verschuß gehalten werden,
5. das Verfahren gegen unbefugten Eingriff gesichert ist,
6. das Buchen der Zahlungen und das Erstellen der Spendenbestätigungen verbunden sind und die Summen abgestimmt werden können und
7. Aufbau und Ablauf des bei der Spendenbestätigung angewandten maschinellen Verfahrens und deren Ergebnisse für die Finanzbehörden innerhalb angemessener Zeit prüfbar sind (§ 145 AO); dies setzt eine Dokumentation voraus, die den Anforderungen der Grundsätze ordnungsmäßiger Speicherbuchführung (BMF-Schreiben vom 5.7.1978 - BStBl I S. 250 - und die entsprechenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder) genügt.

⁴Soweit diese Voraussetzungen noch nicht geprüft werden können, ist ihre Erfüllung bei der Genehmigung des Verfahrens zur Auflage zu machen.

(6) Für den Nachweis genügt der Zahlungsbeleg der Post oder eines Kreditinstituts, wenn

1. die Zuwendung zur Linderung der Not in Katastrophenfällen innerhalb eines von den obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder zu bestimmenden Zeitraums auf ein für den Katastrophenfall eingerichtetes Sonderkonto einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, einer öffentlichen Dienststelle oder eines Spitzenverbandes der freien Wohlfahrtspflege einschließlich seiner Mitgliedsorganisationen eingezahlt worden ist oder
2. die Zuwendung den Betrag von 100 DM nicht übersteigt und
 - a) der Empfänger eine juristische Person des öffentlichen Rechts, eine öffentliche Dienststelle, eine Religionsgemeinschaft, ein Spitzenverband der freien Wohlfahrtspflege

einschließlich seiner Mitgliedsorganisationen, der Deutsche Sportbund einschließlich der Landessportbünde oder die Stiftung Deutsche Sporthilfe ist

oder

- b) der Empfänger eine andere steuerbegünstigte Körperschaft ist, die steuerlich wirksame Spendenbescheinigungen ausstellen darf, und der Verwendungszweck der Zuwendung und die Angaben über die Freistellung der Körperschaft von der Körperschaftsteuer nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG auf dem vom Empfänger hergestellten Einzahlungsbeleg aufgedruckt sind.

(7) ¹Ist der Empfänger der Spende eine inländische juristische Person des öffentlichen Rechts, eine inländische öffentliche Dienststelle oder ein inländischer Spitzenverband der freien Wohlfahrtspflege einschließlich seiner Mitgliedsorganisationen und geht aus der Spendenbestätigung der Verwendungszweck der Spenden hervor, so kann im allgemeinen davon ausgegangen werden, daß die Spenden für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden.

²Das gilt auch dann, wenn der Verwendungszweck im Ausland verwirklicht wird. ³Wird die Spende an eine andere inländische Körperschaft gegeben, so muß die Verwendung der Spende im Zweifelsfall - insbesondere wenn der Verwendungszweck im Ausland verwirklicht wird - geprüft werden.

62. Mitgliedsbeiträge und Spenden an politische Parteien

(1) ¹Für Mitgliedsbeiträge und Spenden an politische Parteien im Sinne des § 2 des Parteiengesetzes (BGBI. 1989 I S. 327) ist ein Sonderausgabenabzug nur möglich, soweit die Zuwendungen die nach § 34 g EStG berücksichtigungsfähigen Ausgaben (1 200 DM oder 2 400 DM) übersteigen. ²Ein Wahlrecht zwischen dem Abzug der Zuwendungen von der Steuer nach § 34 g EStG und dem Sonderausgabenabzug nach § 10 b Abs. 2 EStG besteht nicht. ³Zum Verfahren bei der Eintragung eines Freibetrags auf der Lohnsteuerkarte vgl. Abschnitt III Abs. 3 Nr. 2.

(2) ¹Der Steuerpflichtige hat dem Finanzamt durch eine besondere Spendenbestätigung der politischen Partei nachzuweisen, daß die Voraussetzungen für den Abzug der Spende erfüllt sind. ²Die Spendenbestätigung muß grundsätzlich von mindestens einer durch Satzung oder Auftrag zur Entgegennahme von Zahlungen berechtigten Person unterschrieben sein und eine Erklärung darüber enthalten, daß die Partei den ihr zugewendeten Betrag nur für ihre satzungsgemäßen Zwecke verwendet. ³Für den Nachweis von Spenden durch maschinell erstellte Spendenbestätigungen ohne eigenhändige Unterschrift einer zeichnungsberechtigten Person gilt Abschnitt 61 Abs. 5 entsprechend. ⁴Bei Sachspenden müssen der Wert und die genaue Bezeichnung der gespendeten Sache angegeben sein. ⁵Ein Muster für die Gestaltung der Spendenbestätigung ist in Anlage 5 enthalten. ⁶Als Nachweis für die Zahlungen von Mitgliedsbeiträgen genügt die Vorlage von Einzahlungsbelegen oder Beitragsquittungen. ⁷Als Nachweis für die Zahlung von Spenden genügt der Zahlungsbeleg der Post oder eines Kreditinstituts, wenn die Spende den Betrag von 100 DM nicht übersteigt und der Verwendungszweck der Spende auf dem vom Empfänger hergestellten Einzahlungsbeleg aufgedruckt ist.

(3) ¹Nach § 25 Abs. 2 des Parteiengesetzes sind Spenden an eine Partei oder einen oder mehrere ihrer Gebietsverbände, deren Gesamtwert in einem Kalenderjahr (Rechnungsjahr) 40 000 DM übersteigt, unter Angabe des Namens und der Anschrift des Spenders sowie der Gesamthöhe der Spenden im Rechenschaftsbericht der Partei zu verzeichnen. ²Kommt die Partei dieser Verpflichtung nicht nach, so ist der Sonderausgabenabzug für die Spende an

diese Partei zu versagen. ³Spenden verschiedener Personen sind für die Ermittlung der Grenze von 40 000 DM nicht zusammenzurechnen. ⁴Einer Angabe im Rechenschaftsbericht einer Partei bedarf es daher z.B. nicht, wenn im Fall der Zusammenveranlagung sowohl der Steuerpflichtige als auch sein Ehegatte im eigenen Namen Spenden von jeweils nicht mehr als 40 000 DM an eine Partei leisten. ⁵Übersteigen die von einer Personengesellschaft an eine Partei geleisteten Spenden die Grenze von 40 000 DM, sind die Anteile der Mitunternehmer an den Spenden nur abziehbar, wenn die Personengesellschaft als Spender im Rechenschaftsbericht verzeichnet ist. ⁶Die vom Steuerpflichtigen unmittelbar an eine Partei geleisteten Spenden und die ihm als Mitunternehmer zuzurechnenden Spenden an diese Partei sind für die Ermittlung der Grenze von 40 000 DM nicht zusammenzufassen.

(4) ¹Der Steuerpflichtige hat bei Zuwendungen über 40 000 DM den Nachweis zu führen, daß seine Spende im Rechenschaftsbericht der Partei verzeichnet ist. ²Die Rechenschaftsberichte sind von den Parteien bis zum 30. September des dem Rechnungsjahr folgenden Jahres zu erstellen und dem Präsidenten des Deutschen Bundestages vorzulegen. ³Dieser kann die Frist aus besonderen Gründen bis zu 3 Monaten verlängern (§ 23 Abs. 2 Parteiengesetz). ⁴Kann der Nachweis deshalb im Zeitpunkt der Durchführung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs oder der Veranlagung eines Arbeitnehmers zur Einkommensteuer noch nicht erbracht werden, so ist die Steuer vorläufig nach § 165 AO festzusetzen, soweit nicht eine Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) in Betracht kommt.

(5) Beiträge und Spenden an politische Parteien sind nur dann abziehbar, wenn die Partei im Kalenderjahr der Zuwendung die in § 2 des Parteiengesetzes geforderten Voraussetzungen erfüllt.

63. Begrenzung des Abzugs der Ausgaben für
steuerbegünstigte Zwecke

¹Wegen der Berechnung des Gesamtbetrags der Einkünfte vgl. Abschnitt 92 Abs. 10 Sätze 1 und 2. ²Die Erhöhung um weitere 5 v.H. nach § 10 b Abs. 1 Satz 2 EStG gilt nicht für Zuwendungen an kirchliche Körperschaften und Einrichtungen, auch wenn der Empfänger die Zuwendung zur Förderung wissenschaftlicher oder als besonders förderungswürdig anerkannter kultureller Zwecke verwendet (BFH-Urteil vom 18.11.1966 - BStBl 1967 III S. 365).

64. Vorsorgepauschale

- (1) ¹Die Vorsorgepauschale ist nach Maßgabe des § 38 c Abs. 1 Nr. 3 EStG in den Lohnsteuertabellen eingearbeitet; sie wird deshalb beim Lohnsteuerabzug berücksichtigt. ²Die tatsächlichen Vorsorgeaufwendungen bleiben beim Lohnsteuerabzug und beim Lohnsteuer-Jahresausgleich durch den Arbeitgeber außer Betracht. ³Auch wenn die tatsächlichen Vorsorgeaufwendungen die Vorsorgepauschale übersteigen, können sie nicht als Freibetrag auf der Lohnsteuerkarte eingetragen (vgl. § 39 a Abs. 1 EStG), sondern nur beim Lohnsteuer-Jahresausgleich oder bei einer Veranlagung zur Einkommensteuer vom Finanzamt berücksichtigt werden.
- (2) ¹Beim Lohnsteuer-Jahresausgleich oder bei der Veranlagung eines Arbeitnehmers zur Einkommensteuer ist die Vorsorgepauschale abzuziehen, wenn der Arbeitnehmer nicht Vorsorgeaufwendungen nachweist, die unter Berücksichtigung der Höchstbeträge (§ 10 Abs. 3 EStG) zu einem höheren Sonderausgabenabzug führen. ²Werden der Lohnsteuer-Jahresausgleich oder die Einkommensteuerveranlagung nicht maschinell durchgeführt, muß die Vorsorgepauschale gesondert berechnet werden.
- (3) ¹Bemessungsgrundlage der Vorsorgepauschale ist der Bruttoarbeitslohn abzüglich des Versorgungs-Freibetrags (§ 19 Abs. 2 EStG) und des Altersentlastungsbetrags (§ 24 a EStG), soweit er 40 v.H. des Arbeitslohns mit Ausnahme der Versorgungsbezüge (§ 19 Abs. 2 EStG) nicht übersteigt. ²Steuerfreie Einnahmen, auch die nach einem Doppelbesteuerungsabkommen freigestellten Bezüge, bleiben außer Ansatz (BFH-Urteil vom 18.3.1983 - BStBl II S. 475).
- (4) ¹Bei Ehegatten, die beide Arbeitslohn bezogen haben und beide nicht zu dem Personenkreis des § 10 c Abs. 3 EStG gehören, ist beim gemeinsamen Lohnsteuer-Jahresausgleich oder bei der Zusammenveranlagung die ungekürzte Vorsorgepauschale anzusetzen. ²Dazu ist zunächst die Bemessungsgrundlage (Absatz 3) jeweils gesondert zu ermitteln. ³Durch Addition der gesondert ermittelten Beträge ergibt sich die gemeinsame Bemessungsgrundlage. ⁴Auf Grund dieser gemeinsamen Bemessungsgrundlage ist die Vorsorgepauschale nach § 10 c Abs. 2 unter Verdoppelung der Höchstbeträge gemäß Abs. 4 Satz 1 EStG zu ermitteln.

Beispiel zur Berechnung der ungekürzten Vorsorgepauschale

Zusammenzuveranlagende Ehegatten

Ehemann: rentenversicherungspflichtig, 63 Jahre alt,
Arbeitslohn 60 000 DM, darin enthalten
Versorgungsbezüge i.S. des § 19 Abs. 2
Nr. 2 EStG (Werkspension) 10 000 DM

Ehefrau: rentenversicherungspflichtig, 60 Jahre alt,
Arbeitslohn 8 000 DM

1. Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Vorsorgepauschale:

	Ehemann	Ehefrau
	DM	DM
Arbeitslohn	60 000	8 000
abzüglich Versorgungsfreibetrag		
40 v.H. von 10 000 DM		
Höchstbetrag von 4 800 DM nicht überschritten) =	- 4 000	
verminderter Arbeitslohn	56 000	8 000
gemeinsame Bemessungsgrundlage		<u>64 000 DM</u>

2. Berechnung der Vorsorgepauschale:

18 v.H. der gemeinsamen Bemessungsgrundlage von 64 000 DM = 11 520 DM, höchstens

a) 8 000 DM abzüglich (12 v.H. der gemeinsamen Bemessungsgrundlage von 64 000 DM) 7 680 DM
(aber kein Negativergebnis) = 320 DM

b) 11 520 DM abzüglich 320 DM = 11 200 DM
Höchstbetrag (2 x 2 340 DM =) 4 680 DM

der niedrigere Betrag ist anzusetzen:

4 680 DM

c) 11 520 DM abzüglich (320 DM
+ 4 680 DM =) 5 000 DM =
6 520 DM, zur Hälfte = 3 260 DM
Höchstbetrag (2 x 1 170 DM =) 2 340 DM

der niedrigere Betrag ist
anzusetzen:

2 340 DM

insgesamt:

7 340 DM

Abrundung auf den nächsten
durch 54 ohne Rest teilbaren
Betrag ergibt die Vorsorge-
pauschale:

7 290 DM

(5) ¹Bei Ehegatten, die beide Arbeitslohn bezogen haben und beide zu dem Personenkreis des § 10 c Abs. 3 gehören, ist beim gemeinsamen Lohnsteuer-Jahresausgleich oder bei der Zusammenveranlagung die gekürzte Vorsorgepauschale anzusetzen. ²Dazu ist zunächst die Bemessungsgrundlage (Absatz 3) jeweils gesondert zu ermitteln. ³Durch Addition der gesondert ermittelten Beträge ergibt sich die gemeinsame Bemessungsgrundlage. ⁴Auf Grund dieser gemeinsamen Bemessungsgrundlage ist die Vorsorgepauschale nach § 10 c Abs. 3 unter Verdoppelung des Höchstbetrags gem. Abs. 4 EStG zu ermitteln.

B e i s p i e l z u r B e r e c h n u n g d e r g e - k ü r z t e n V o r s o r g e p a u s c h a l e

Zusammenzuveranlagende Ehegatten

Ehemann: 68 Jahre alt, Arbeitslohn aus einer aktiven
Tätigkeit 4 000 DM, Bezug von Altersruhegeld
aus der gesetzlichen Rentenversicherung

Ehefrau: 57 Jahre alt, Beamtenbezüge 50 000 DM

1. Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Vorsorgepauschale:

	Ehemann	Ehefrau
	DM	DM
Arbeitslohn	4 000	50 000

abzüglich Altersentlastungsbetrag

40 v.H. von 4 000 DM

(Höchstbetrag nicht überschritten) =

- 1 600

verminderter Arbeitslohn

2 400

50 000

gemeinsame Bemessungsgrundlage

52 400 DM

2. Berechnung der Vorsorgepauschale:

18 v.H. der gemeinsamen Bemessungsgrundlage von 52 400 DM =

9 432 DM

Höchstbetrag (2 x 2 000 DM =)

4 000 DM

der niedrigere Betrag anzusetzen:

4 000 DM

Abrundung auf den nächsten

durch 54 ohne Rest teilbaren

Betrag ergibt die Vorsorgepauschale:

3 996 DM.

(6) ¹Beziehen beide Ehegatten Arbeitslohn und gehört nur einer der Ehegatten zu dem Personenkreis des § 10 c Abs. 3 EStG (Mischfall), so ist beim gemeinsamen Lohnsteuer-Jahresausgleich oder bei der Zusammenveranlagung die Vorsorgepauschale nach § 10 c Abs. 4 Satz 2 EStG zu ermitteln. ²Dabei ist die Bemessungsgrundlage (Absatz 3) für jeden Ehegatten gesondert zu ermitteln. ³Auf Grund der einzelnen Bemessungsgrundlagen sind sodann für jeden Ehegatten die Ausgangsbeträge für die Vorsorgepauschale (18 v.H. der jeweiligen Bemessungsgrundlage) zu berechnen. ⁴Diese Ausgangsbeträge sind alternativ den Höchstbetragsbegrenzungen des § 10 c Abs. 2 oder Abs. 3 EStG zu unterwerfen, wobei für die Anwendung des § 10 c Abs. 2 EStG der Ausgangsbetrag für den Ehegatten, der zum Personenkreis des § 10 c Abs. 3 EStG gehört, höchstens mit 2 000 DM anzusetzen ist und für die Anwendung des § 10 c Abs. 3 EStG der Ausgangsbetrag für den anderen Ehegatten

außer Ansatz bleibt. 5Der sich nach diesen Alternativen ergebende höhere Betrag, abgerundet auf den nächsten durch 54 ohne Rest teilbaren vollen DM-Betrag, ist die Vorsorgepauschale.

**B e i s p i e l z u r B e r e c h n u n g d e r V o r -
s o r g e p a u s c h a l e i n M i s c h f ä l l e n :**

Zusammenzuveranlagende Ehegatten

Ehemann: Beamter, Arbeitslohn 40 000 DM

Ehefrau: rentenversicherungspflichtige Angestellte, Arbeits-
lohn 22 000 DM

1. Bemessungsgrundlagen

für den Ehemann	40 000 DM
für die Ehefrau	<u>22 000 DM</u>
gemeinsame Bemessungsgrundlage	<u>62 000 DM</u>

2. Berechnung der Vorsorgepauschale

- erste Alternative

a) Ermittlung der Ausgangsbeträge

Ausgangsbetrag für den

Ehemann:

18 v.H. der Bemessungsgrund-

lage von 40 000 DM = 7 200 DM

Höchstbetrag, weil Person

i.S. des § 10 Abs. 3 EStG: 2 000 DM

der niedrigere Betrag ist

anzusetzen: 2 000 DM

Ausgangsbetrag für die
Ehefrau:

18 v.H. der Bemessungsgrund-
lage von 22 000 DM (ohne
Höchstbetrag) =

3 960 DM

Summe der Ausgangsbeträge

5 960 DM

b) Höchstbetragsbegrenzung

aa) 8 000 DM abzüglich
(12 v.H. der gemeinsamen
Bemessungsgrundlage von
62 000 DM =) 7 440 DM
(aber kein Negativergebnis)

560 DM

bb) 5 960 DM abzüglich 560 DM =
Höchstbetrag
(2 x 2 340 DM =)

5 400 DM

4 680 DM

der niedrigere Betrag
ist anzusetzen:

4 680 DM

cc) 5 960 DM abzüglich
(560 DM + 4 680 DM =)
5 240 DM = 720 DM,
zur Hälfte =
Höchstbetrag
(2 x 1 170 DM =)

360 DM

2 340 DM

der niedrigere Betrag
ist anzusetzen:

360 DM

Summe

5 600 DM

- zweite Alternative

a) Ausgangsbetrag für den Ehegatten, der zum Personenkreis des § 10 c Abs. 3 EStG gehört: 18 v.H. der Bemessungsgrundlage von 40 000 DM =

7 200 DM

b) Höchstbetrag (2 x 2 000 DM =)

4 000 DM

der niedrigere Betrag ist anzusetzen:

4 000 DM

- Vergleich der Alternativen

Anzusetzen ist das Ergebnis der Alternative, die zu einem höheren Betrag geführt hat:

5 600 DM

Abrundung auf den nächsten durch 54 ohne Rest teilbaren Betrag ergibt die Vorsorgepauschale:

5 562 DM.

65. Zufluß von Einnahmen und Abfluß von Ausgaben

(1) ¹Einnahmen sind zugeflossen, wenn der Steuerpflichtige wirtschaftlich über sie verfügen kann, wie z.B. bei Zahlung, Verrechnung oder Gutschrift (vgl. BFH-Urteile vom 30.4.1974 - BStBl II S. 541 und vom 10.12.1985 - BStBl 1986 II S. 342). ²Gutschriften beim Arbeitgeber zugunsten des Arbeitnehmers auf Grund eines Gewinnbeteiligungs- und Vermögensbildungsmodells sind dem Arbeitnehmer jedoch noch nicht zugeflossen, wenn er über die gutgeschriebenen Beträge wirtschaftlich nicht verfügen kann (BFH-Urteil vom 14.5.1982 - BStBl II S. 469). ³Mit der Entgegennahme eines Schecks oder Verrechnungsschecks ist die Einnahme ebenfalls zugeflossen, wenn die bezogene Bank im Fall der sofortigen Vorlage den Scheckbetrag auszahlen oder gutschreiben würde und der sofortigen Vorlage keine zivilrechtlichen Abreden entgegenstehen (BFH-Urteil vom 30.10.1980 - BStBl 1981 II S. 305). ⁴Wird durch Wechsel zahlungshalber geleistet, ist die Einnahme mit der Einlösung oder Diskontierung zugeflossen (BFH-Urteile vom 1.7.1952 - BStBl III S. 205 und vom 5.5.1971 - BStBl II S. 624). ⁵Als kurze Zeit im Sinne des § 11 Abs. 1 Satz 2 EStG ist in der Regel ein Zeitraum von zehn Tagen anzusehen. ⁶Zinsen als regelmäßig wiederkehrende Einnahmen fließen dem Steuerpflichtigen in dem Jahr zu, zu dem sie wirtschaftlich gehören. ⁷Die wirtschaftliche Zugehörigkeit bestimmt sich nach dem Jahr, in dem sie zahlbar, d.h. fällig sind (vgl. BFH-Urteil vom 9. Mai 1974 - BStBl II S. 547).

(2) ¹Absatz 1 gilt entsprechend für den Abfluß von Ausgaben. ²Die Ausgabe ist bei Überweisung von einem Konto des Steuerpflichtigen grundsätzlich im Zeitpunkt des Eingangs des Überweisungsauftrags bei der Überweisungsbank abgeflossen und damit im Sinne des § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG geleistet (BFH-Urteil vom 14.1.1986 - BStBl II S. 453). ³Bei Zahlung durch Scheck oder Verrechnungsscheck ist die Ausgabe grundsätzlich mit der Hingabe des Schecks abgeflossen. ⁴Wird ein Scheck übermittelt, so ist die Ausgabe dann bewirkt, wenn sich der Übermittelnde seiner uneingeschränkten Verfügungsgewalt über die Scheckurkunde begeben hat. ⁵Das kann z.B. durch die Übergabe der Urkunde an die Post oder durch den Einwurf in den Briefkasten des Zahlungsempfängers geschehen (BFH-Urteil vom 24.9.1985 - BStBl 1986 II S. 284). ⁶Auch die Aufrechnung mit einer fälligen Gegenforderung stellt eine Leistung im Sinne des § 11 Abs. 2 EStG dar (vgl. BFH-Urteil vom

19.4.1977 - BStBl II S. 601). ⁷Die Regelung des § 7 a Abs. 2 Satz 5 EStG, wonach Anzahlungen durch Hingabe eines Schecks erst im Zeitpunkt der Einlösung oder Gutschrift aufgewendet sind, gilt nur für den Bereich der erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen. ⁸Bei der Einzahlung auf Konten, über die der Steuerpflichtige verfügen und der Zahlungsempfänger noch nicht verfügen kann, und bei der Vorauszahlung von Werbungskosten ohne wirtschaftlich vernünftigen Grund liegt ein Zahlungsabfluß nicht vor (BFH-Urteil vom 23.9.1986 - BStBl 1987 II S. 219). ⁹Das kann z.B. der Fall sein, wenn im Zusammenhang mit der Anschaffung eines Wohngrundstücks ein Damnum fällig gestellt wird, bevor die Darlehnsvaluta ganz oder in marktüblichen Raten ausgezahlt wird. ¹⁰Die Zahlung eines Damnums vor Auszahlung des Darlehnskaptals durch den Darlehnsgeber ist jedenfalls dann rechtsmißbräuchlich im Sinne des § 42 Satz 1 AO, wenn das Darlehen später als einen Monat nach Abfluß des Damnums beim Steuerpflichtigen ausgezahlt wird (BFH-Urteile vom 13.12.1983 - BStBl 1984 II S. 426 und 428).

(3) Die Ausnahmeregelung für den Zufluß von Arbeitslohn (§ 11 Abs. 1 Satz 3 in Verbindung mit § 38 a Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStG) bleibt unberührt.

66. Arbeitgeber

(1) ¹Neben den in § 1 Abs. 2 LStDV genannten Fällen kommt als Arbeitgeber auch eine natürliche oder juristische Person, ferner eine Personenvereinigung oder Vermögensmasse in Betracht, wenn ihr gegenüber die Arbeitskraft geschuldet wird (vgl. Abschnitt 67).

²Arbeitgeber ist auch, wer Arbeitslohn aus einem früheren oder für ein künftiges Dienstverhältnis zahlt. ³Arbeitgeber ist grundsätzlich auch, wer einem Dritten (Entleiher) einen Arbeitnehmer (Leiharbeitnehmer) zur Arbeitsleistung überläßt (Verleiher).

⁴Zahlt im Fall unerlaubter Arbeitnehmerüberlassung der Entleiher anstelle des Verleihers den Arbeitslohn an den Arbeitnehmer, so ist der Entleiher regelmäßig nicht Dritter, sondern Arbeitgeber im Sinne von § 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG (vgl. Abschnitt 146 Abs. 1). ⁵Im übrigen kommt es nicht darauf an, ob derjenige, dem die Arbeitskraft geschuldet wird, oder ein Dritter Arbeitslohn zahlt (vgl. Abschnitt 106). ⁶Die Obergesellschaft eines Konzerns ist auch dann nicht Arbeitgeber der Arbeitnehmer ihrer Tochtergesellschaften, wenn sie diesen Arbeitnehmern Arbeitslohn zahlt (vgl. BFH-Urteil vom 11.7.1986 - BStBl 1987 II S. 300).

(2) ¹Arbeitgeber kraft gesetzlicher Fiktion ist für die in § 3 Nr. 65 Sätze 2 und 3 EStG bezeichneten Leistungen die sie erbringende Pensionskasse oder das Unternehmen der Lebensversicherung (vgl. § 3 Nr. 65 Satz 4 EStG); ferner die Bundesanstalt für Arbeit oder eine gemeinsame Einrichtung der Tarifpartner und eine Ausgleichskasse der Arbeitgeber für bestimmte Leistungen an Arbeitnehmer im Vorruhestand (vgl. § 12 Abs. 2 des Gesetzes über die Erleichterung des Übergangs vom Arbeitsleben in den Ruhestand). ²Über die Stellung einer Arbeitslohn zahlenden öffentlichen Kasse als Arbeitgeber vgl. § 38 Abs. 3 Satz 2 EStG.

67. Arbeitnehmer

(1) ¹Wer Arbeitnehmer ist, ist unter Beachtung der Vorschriften des § 1 LStDV nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen. ²Dabei sind die für oder gegen ein Dienstverhältnis sprechenden Merkmale ihrer Bedeutung entsprechend gegeneinander abzuwägen. ³Diese Merkmale ergeben sich regelmäßig aus dem der Beschäftigung zugrunde liegenden Vertragsverhältnis, sofern die Vereinbarungen ernsthaft gewollt sind und tatsächlich durchgeführt werden (BFH-Urteile vom 14.12.1978 - BStBl II S. 188 und vom 20.2.1979 - BStBl II S. 414). ⁴Wegen der Abgrenzung der für einen Arbeitnehmer typischen fremdbestimmten Tätigkeit von selbständiger Tätigkeit siehe die im BFH-Urteil vom 14.6.1985 (BStBl II S. 661) aufgeführten Merkmale. ⁵Die in § 1 Abs. 2 LStDV genannte Weisungsgebundenheit kann auf einem besonderen öffentlich-rechtlichen Gewaltverhältnis beruhen, wie z.B. bei Beamten und Richtern, oder Ausfluß des Direktionsrechts sein, mit dem ein Arbeitgeber die Art und Weise, Ort, Zeit und Umfang der zu erbringenden Arbeitsleistung bestimmt. ⁶Die Weisungsbefugnis kann eng, aber auch locker sein wie z.B. bei einem angestellten Arzt, der fachlich weitgehend eigenverantwortlich handelt (vgl. BFH-Urteil vom 11.11.1971 - BStBl 1972 II S. 213); entscheidend ist, ob die beschäftigte Person einer etwaigen Weisung bei der Art und Weise der Ausführung der geschuldeten Arbeitsleistung zu folgen verpflichtet ist oder ob ein solches Weisungsrecht nicht besteht. ⁷Maßgebend ist das Innenverhältnis; die Weisungsgebundenheit muß im Auftreten der beschäftigten Person nach außen nicht erkennbar werden (BFH-Urteil vom 15.7.1987 - BStBl II S. 746). ⁸Deshalb kann ein Reisevertreter auch dann Arbeitnehmer sein, wenn er erfolgsabhängig entlohnt wird und ihm eine gewisse Bewegungsfreiheit eingeräumt ist, die nicht Ausfluß seiner eigenen Machtvollkommenheit ist (BFH-Urteil vom 7.12.1961 - BStBl 1962 III S. 149). ⁹Die Eingliederung in einen Betrieb kann auch bei einer kurzfristigen Beschäftigung gegeben sein wie z.B. bei einer Urlaubsvertretung (BFH-Urteil vom 20.2.1979 a.a.O.). ¹⁰Sie ist aber eher bei einfachen als bei gehobenen Arbeiten anzunehmen, z.B. bei Gelegenheitsarbeitern, die zu bestimmten unter Aufsicht durchzuführenden Arbeiten herangezogen werden (BFH-Urteil vom 18.1.1974 - BStBl II S. 301). ¹¹Die vorstehenden Kriterien gelten auch für die Entscheidung, ob ein sogenannter Schwarzarbeiter Arbeitnehmer des Auftraggebers ist (BFH-Urteil vom 21.3.1975 - BStBl II S. 513).

(2) ¹Die Betriebsärzte, die Knappschaftsärzte, die nicht voll beschäftigten Hilfsärzte bei den Gesundheitsämtern, die Vertragsärzte und die Vertragstierärzte der Bundeswehr, die Vertrauensärzte der Deutschen Bundesbahn und andere Vertragsärzte in ähnlichen Fällen üben in der Regel neben der bezeichneten vertraglichen Tätigkeit eine eigene Praxis aus. ²Die Vergütungen aus dem Vertragsverhältnis gehören deshalb regelmäßig zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit; vgl. BFH-Urteile vom 3.7.1959 (BStBl III S. 344) und vom 30.11.1966 (BStBl 1967 III S. 331). ³Das gleiche gilt, wenn die bezeichneten Ärzte keine eigene Praxis ausüben, es sei denn, daß besondere Umstände vorliegen, die für die Annahme einer nichtselbständigen Tätigkeit sprechen. ⁴Ob ein Versicherungsvertreter selbständig oder nichtselbständig ist, bestimmt sich im wesentlichen danach, ob er ein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko trägt. ⁵Die Art seiner Tätigkeit, ob werbende und verwaltende, ist in der Regel nicht von entscheidender Bedeutung. ⁶Einzelheiten ergeben sich aus den BFH-Urteilen vom 19.2.1959 (BStBl III S. 425), vom 10.9.1959 (BStBl III S. 437), vom 3.10.1961 (BStBl III S. 567) und vom 13.4.1967 (BStBl III S. 398). ⁷Zur Abgrenzung einer Tätigkeit als Arbeitnehmer von einer selbständigen Tätigkeit vgl. außerdem Abschnitt 134 EStR. ⁸Zur Frage, unter welchen Voraussetzungen ein Arbeitnehmer Mitunternehmer im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG ist, vgl. Abschnitt 138 Abs. 3 EStR.

68. Nebentätigkeit und Aushilfstätigkeit

(1) ¹Ob eine Nebentätigkeit oder Aushilfstätigkeit in einem Dienstverhältnis oder selbständig ausgeübt wird, ist nach den allgemeinen Abgrenzungsmerkmalen (§ 1 Abs. 1 und 2 LStDV) zu entscheiden. ²Dabei ist die Nebentätigkeit oder Aushilfstätigkeit in der Regel für sich allein zu beurteilen. ³Die Art einer etwaigen Haupttätigkeit ist für die Beurteilung nur wesentlich, wenn beide Tätigkeiten unmittelbar zusammenhängen. ⁴Wegen der sich im einzelnen ergebenden Fragen wird auf die BFH-Urteile vom 24.11.1961 (BStBl 1962 III S. 37) und vom 4.10.1984 (BStBl 1985 II S. 51) hingewiesen. ⁵Bei nebenberuflich tätigen Musikern, die in Gaststätten auftreten, liegt ein Arbeitsverhältnis zum Gastwirt regelmäßig nicht vor, wenn der einzelne Musiker oder die Kapelle, der er angehört, nur gelegentlich - etwa nur für einen Abend oder an einem Wochenende - von dem Gastwirt verpflichtet wird. ⁶Ein Arbeitsverhältnis zum Gastwirt ist in der Regel auch dann zu verneinen, wenn eine Kapelle selbständig als Gesellschaft oder der Kapellenleiter als Arbeitgeber der Musiker aufgetreten ist (BFH-Urteil vom 10.9.1976 - BStBl 1977 II S. 178). ⁷Gelegenheitsarbeiter, die zu bestimmten, unter Aufsicht durchzuführenden Arbeiten herangezogen werden, sind auch dann Arbeitnehmer, wenn sie die Tätigkeit nur für einige Stunden ausüben (BFH-Urteil vom 18.1.1974 - BStBl II S. 301).

(2) ¹Einnahmen aus der Nebentätigkeit eines Arbeitnehmers, die er im Rahmen des Dienstverhältnisses für denselben Arbeitgeber leistet, für den er die Haupttätigkeit ausübt, sind vorbehaltlich der Absätze 3 und 4 Arbeitslohn, wenn dem Arbeitnehmer aus seinem Dienstverhältnis Nebenpflichten obliegen, die zwar im Arbeitsvertrag nicht ausdrücklich vorgesehen sind, deren Erfüllung der Arbeitgeber aber nach der tatsächlichen Gestaltung des Dienstverhältnisses und nach der Verkehrsauffassung erwarten darf, auch wenn er die zusätzlichen Leistungen besonders vergüten muß (BFH-Urteil vom 25.11.1971 - BStBl 1972 II S. 212). ²Vgl. hierzu wegen der Nebentätigkeit der Angestellten eines Notars durch Übernahme von Auflassungsvollmachten das BFH-Urteil vom 9.12.1954 (BStBl 1955 III S. 55), wegen der schriftstellerischen

Nebentätigkeit eines angestellten Schriftleiters das BFH-Urteil vom 3.3.1955 (BStBl III S. 153), wegen der Gutachtertätigkeit der bei Universitätskliniken angestellten Assistenzärzte das BFH-Urteil vom 19.4.1956 (BStBl III S. 187), wegen der Ratsschreiber-tätigkeit württembergischer Gemeindebeamten das BFH-Urteil vom 8.3.1957 (BStBl III S. 175), wegen der künstlerischen Nebentätig-keit eines Orchestermusikers das BFH-Urteil vom 25.11.1971 (BStBl 1972 II S. 212) und wegen der Tätigkeit eines Gemeinde-direktors als Mitglied einer Schätzungskommission das BFH-Urteil vom 8.2.1972 (BStBl II S. 460). ³Vgl. auch Abschnitt 71.

(3) ¹Bei Lehrkräften, die im Hauptberuf eine nichtselbständige Tätigkeit ausüben, liegt eine Lehrtätigkeit im Nebenberuf nur vor, wenn diese Lehrtätigkeit nicht zu den eigentlichen Dienst-obliegenheiten des Arbeitnehmers aus dem Hauptberuf gehört.

²Die Ausübung der Lehrtätigkeit im Nebenberuf ist in der Regel als Ausübung eines freien Berufs anzusehen (BFH-Urteil vom 24.4.1959 - BStBl III S. 193), es sei denn, daß gewichtige Anhaltspunkte - z.B. Arbeitsvertrag unter Zugrundelegung eines Tarifvertrags, Anspruch auf Urlaubs- und Feiertagsvergütung - für das Vorliegen einer Arbeitnehmertätigkeit sprechen (vgl. BFH-Urteile vom 28.4.1972 - BStBl II S. 617 und vom 4.5.1972 - BStBl II S. 618). - ³Handelt es sich um die nebenberufliche Lehr-tätigkeit an einer Schule oder einem Lehrgang mit einem allgemein feststehenden und nicht nur von Fall zu Fall aufgestellten Lehr-plan, so sind die nebenberuflich tätigen Lehrkräfte dagegen in der Regel Arbeitnehmer, es sei denn, daß sie in den Schul- oder Lehrgangsbetrieb nicht fest eingegliedert sind. ⁴Hat die Lehr-tätigkeit nur einen geringen Umfang, so kann das ein Anhaltspunkt dafür sein, daß eine feste Eingliederung in den Schul- oder Lehr-gangsbetrieb nicht vorliegt. ⁵Ein geringer Umfang in diesem Sinne kann stets angenommen werden, wenn die nebenberuflich tätige Lehrkraft bei der einzelnen Schule oder dem einzelnen Lehrgang in der Woche durchschnittlich nicht mehr als sechs Unterrichtsstunden erteilt. ⁶Aber auch in diesen Fällen sind die Lehrkräfte als Arbeitnehmer anzusehen, wenn sie auf Grund eines als Arbeitsver-trag ausgestalteten Vertrags tätig werden oder wenn eine an einer Schule vollbeschäftigte Lehrkraft zusätzliche Unterrichtsstunden

an derselben Schule oder an einer Schule gleicher Art erteilt (BFH-Urteile vom 4.12.1975 - BStBl 1976 II S. 291, 292). ⁷Die nebenberufliche Lehrtätigkeit von Handwerksmeistern an Berufs- und Meisterschulen ist in aller Regel keine nichtselbständige Tätigkeit (vgl. Abschnitt 146 Abs. 3 EStR). ⁸Wegen der Nebentätigkeit von Angehörigen der freien Berufe als Lehrbeauftragte an Hochschulen vgl. BFH-Urteil vom 4.10.1984 (BStBl 1985 II S. 51)

(4) Eine Prüfungstätigkeit als Nebentätigkeit ist in der Regel als Ausübung eines freien Berufs anzusehen (vgl. BFH-Urteile vom 14.3.1958 - BStBl III S. 255, vom 2.4.1958 - BStBl III S. 293 und vom 29.1.1987 - BStBl II S. 783 wegen nebenamtlicher Prüfungstätigkeit eines Hochschullehrers).

69. Dienstverhältnisse von Ehegatten

D i e n s t v e r h ä l t n i s s e b e i d e m s e l b e n A r b e i t g e b e r

(1) ¹Werden Ehegatten bei demselben Arbeitgeber tätig, so ist steuerlich grundsätzlich ein eigenes Dienstverhältnis jedes Ehegatten gegenüber dem Arbeitgeber anzunehmen. ²Wird für die Tätigkeit beider Ehegatten eine einheitliche Vergütung gewährt, so ist diese für die Berechnung der Lohnsteuer erforderlichenfalls im Wege der Schätzung auf die Ehegatten aufzuteilen.

D i e n s t v e r h ä l t n i s s e z w i s c h e n E h e g a t t e n

(2) ¹Wegen der zwischen Ehegatten bestehenden Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft kann ein Ehegatte in dem Unternehmen des anderen Ehegatten auf familienrechtlicher, aber auch gesellschaftsrechtlicher Grundlage oder im Rahmen eines Dienstverhältnisses mitarbeiten. ²Nur soweit ein Dienstverhältnis ernsthaft vereinbart und dementsprechend tatsächlich durchgeführt wird, kann der mitarbeitende Ehegatte Arbeitnehmer sein mit der Folge, daß eine Vergütung für ihn Arbeitslohn und für den Arbeitgeber-Ehegatten Betriebsausgabe ist. ³Die vertragliche Gestaltung und ihre Durchführung muß auch unter Dritten üblich sein (BFH-Urteil vom 17.7.1984 - BStBl 1986 II S. 48). ⁴Der Arbeitsvertrag ist nicht durchführbar, wenn sich Ehegatten, die beide einen Betrieb unterhalten, wechselseitig verpflichten, mit ihrer vollen Arbeitskraft jeweils im Betrieb des anderen tätig zu sein (BFH-Urteil vom 26.2.1969 - BStBl II S. 315). ⁵Demgegenüber können wechselseitige Teilzeitarbeitsverträge anerkannt werden, wenn die Vertragsgestaltungen insgesamt einem Fremdvergleich standhalten (BFH-Urteil vom 12.10.1988 - BStBl 1989 II S. 354). ⁶Erforderlich ist eine eindeutige Vereinbarung und klare Trennung der sich für die Ehegatten aus der Ehe ergebenden Einkommens- und Vermögensverhältnisse von den sich aus dem Arbeitsvertrag ergebenden Rechtsbeziehungen. ⁷Mehrere Jahre vor der Ehe abgeschlossene ernsthafteste Arbeitsverträge zwischen den Ehegatten sind steuerlich in der Regel auch nach der Eheschließung anzuerkennen, wenn sich

mit der Eheschließung in der Tätigkeit des im Betrieb beschäftigten Ehegatten nichts ändert und auch die Auszahlung des Arbeitslohns vor und nach der Heirat in gleicher Weise vollzogen werden (BFH-Urteil vom 21.10.1966 - BStBl 1967 III S. 22). ⁸Im übrigen gilt folgendes:

1. ¹Aus dem Arbeitsverhältnis müssen alle Folgerungen gezogen werden, insbesondere muß der Arbeitslohn tatsächlich ausgezahlt werden und aus dem Vermögen des Arbeitgeber-Ehegatten in das Vermögen des Arbeitnehmer-Ehegatten gelangen; bei der Auszahlung des Arbeitslohns müssen Lohnsteuer und Sozialversicherungsbeiträge, soweit Sozialversicherungspflicht besteht, einbehalten und abgeführt werden. ²Fehlt es an einer Vereinbarung über die Höhe des Arbeitslohns, so kann ein wirksamer Vertrag nicht angenommen werden (BFH-Urteil vom 8.3.1962 - BStBl III S. 218). ³Der Anerkennung eines Arbeitsverhältnisses zwischen Ehegatten steht es nicht entgegen, daß der vereinbarte Arbeitslohn unüblich niedrig ist, es sei denn, der Arbeitslohn ist so niedrig bemessen, daß er nicht mehr als Gegenleistung für eine begrenzte Tätigkeit des Arbeitnehmer-Ehegatten angesehen werden kann und deshalb angenommen werden muß, die Ehegatten wollten sich rechtsgeschäftlich nicht binden (BFH-Urteil vom 28.7.1983 - BStBl 1984 II S. 60). ⁴Bei einem voll im Betrieb mitarbeitenden Ehegatten kann deshalb ein Arbeitsverhältnis steuerrechtlich nur anerkannt werden, wenn der Arbeitslohn den für versicherungsfreie Nebentätigkeiten geltenden Betrag übersteigt. ⁵Nach den BFH-Urteilen vom 5.12.1963 - BStBl 1964 III S. 131, vom 26.9.1968 - BStBl 1969 II S. 102 und vom 14.10.1981 - BStBl 1982 II S. 119 besteht ein ernsthaftes Arbeitsverhältnis zwischen Ehegatten in der Regel nur dann, wenn der vereinbarte Arbeitslohn jeweils zum üblichen Zahlungszeitpunkt tatsächlich gezahlt wird. ⁶Der steuerrechtlichen Anerkennung eines Arbeitsverhältnisses steht entgegen, wenn
 - a) die Bezüge des mitarbeitenden Ehegatten auf ein privates Konto des Arbeitgeber-Ehegatten überwiesen werden, über das dem Arbeitnehmer-Ehegatten nur ein Mitverfügungsrecht zusteht, oder einem Unterkonto des Kapitalkontos des

Arbeitgeber-Ehegatten gutgeschrieben werden (vgl. BFH-Urteile vom 9.4.1968 - BStBl II S. 524 und vom 15.1.1980 - BStBl II S. 350),

- b) die Bezüge auf ein gemeinschaftliches Konto beider Ehegatten, über das beide Kontoinhaber ohne Mitwirkung des anderen Ehegatten verfügen können, überwiesen werden (BFH-Urteil vom 22.3.1972 - BStBl II S. 614).

⁸Der steuerrechtlichen Anerkennung steht nicht entgegen, wenn

- a) Teile des Arbeitslohns als vermögenswirksame Leistungen nach dem Vermögensbildungsgesetz auf Verlangen des Arbeitnehmer-Ehegatten auf ein Konto des Arbeitgeber-Ehegatten oder auf ein gemeinschaftliches Konto beider Ehegatten überwiesen werden (BFH-Urteil vom 19.9.1975 - BStBl 1976 II S. 81),
- b) Arbeitslohn des mitarbeitenden Ehegatten auf dessen eigenes Bankkonto überwiesen wird, der Arbeitgeber-Ehegatte jedoch unbeschränkt Verfügungsvollmacht über dieses Konto besitzt (BFH-Urteil vom 16.1.1974 - BStBl II S. 294).

- 2. ¹Darlehensvereinbarungen stehen der steuerrechtlichen Anerkennung von Arbeitsverhältnissen grundsätzlich nicht entgegen. ²Sind die wechselseitigen Verpflichtungen aus einem ordnungsgemäß vereinbarten und tatsächlich durchgeführten Arbeitsverhältnis erfüllt, wird durch eine anschließende Darlehensvereinbarung die Anerkennung des Arbeitsverhältnisses nicht berührt. ³Das ist auch der Fall, wenn der Arbeitnehmer-Ehegatte jeweils im Fälligkeitszeitpunkt über den an ihn auszuzahlenden Netto-Arbeitslohn ausdrücklich dadurch verfügt, daß er den Auszahlungsanspruch in eine Darlehnsforderung umwandelt (BFH-Urteil vom 17.7.1984 - BStBl 1986 II S. 48). ⁴Werden jedoch Arbeits- und Darlehnsvereinbarungen von den Ehegatten in einer Weise miteinander verknüpft, daß der Arbeitslohn ganz oder teilweise bereits als Darlehen behandelt wird, bevor er in die Verfügungsmacht des Arbeitnehmer-Ehegatten gelangt ist, so ist zur Anerkennung des Arbeitsverhältnisses erforderlich, daß auch

der Darlehnsvertrag wie ein unter Fremden üblicher Vertrag mit eindeutigen Zins- und Rückzahlungsvereinbarungen abgeschlossen und durchgeführt wird (BFH-Urteil vom 23.4.1975 - BStBl II S. 579). ⁵Die Verwendung erhaltenen Lohnes durch die schenkweise Übertragung auf den Arbeitgeber-Ehegatten berührt die steuerrechtliche Anerkennung eines ernsthaft vereinbarten und vollzogenen Arbeitsverhältnisses nicht, wenn die Schenkung nicht im engen zeitlichen Zusammenhang mit der Lohnzahlung steht (BFH-Urteil vom 4.11.1986 - BStBl 1987 II S. 336).

3. ¹Die Vergütung für ein steuerrechtlich anzuerkennendes Arbeitsverhältnis kann nur insoweit als Arbeitslohn behandelt werden, als sie angemessen ist und nicht den Betrag übersteigt, den ein fremder Arbeitnehmer für eine gleichartige Tätigkeit erhalten würde. ²Heirats- und Geburtsbeihilfen, Unterstützungen, Aufwendungen für die Zukunftssicherung, die Gewährung freier Unterkunft und Verpflegung, soweit sie ausnahmsweise zum tariflich oder vertraglich vereinbarten angemessenen Gehalt gehört, und ähnliche Zuwendungen an den Arbeitnehmer-Ehegatten können nur berücksichtigt werden, wenn die Zuwendung in dem Betrieb des Unternehmens üblich ist. ³Weihnachtsgeld kann daher selbst dann, wenn der Arbeitnehmer-Ehegatte einen Rechtsanspruch darauf hat, nur als Arbeitslohn behandelt werden, soweit der Arbeitgeber-Ehegatte auch familienfremden Arbeitnehmern seines Betriebs Weihnachtsgeld zahlt (BFH-Urteil vom 26.2.1988 - BStBl II S. 606. ⁴Wegen der Voraussetzungen für die Anerkennung von Maßnahmen zur Zukunftssicherung bei Ehegatten-Arbeitsverhältnissen vgl. Abschnitt 41 Abs. 11 EStR.

70. Arbeitslohn

(1) ¹Arbeitslohn sind grundsätzlich alle Einnahmen in Geld oder Geldeswert, die durch ein individuelles Dienstverhältnis veranlaßt sind. ²Ein Veranlassungszusammenhang zwischen Einnahmen und einem Dienstverhältnis ist anzunehmen, wenn die Einnahmen dem Empfänger nur mit Rücksicht auf das Dienstverhältnis zufließen und sich als Ertrag seiner nichtselbständigen Arbeit darstellen. ³Die letztgenannte Voraussetzung ist erfüllt, wenn sich die Einnahmen im weitesten Sinne als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft erweisen (vgl. BFH-Urteil vom 11.3.1988 - BStBl II S. 726 und die dort zitierte Rechtsprechung). ⁴Es ist grundsätzlich gleichgültig, ob die Einnahmen dem Empfänger unmittelbar vom Arbeitgeber oder von einem Dritten zufließen. ⁵Bei Zuflüssen von dritter Seite können die Einnahmen insbesondere dann Ertrag der nichtselbständigen Arbeit sein, wenn sie wie z.B. Mitarbeiterbeteiligungen an Liquidationseinnahmen der Chefärzte (vgl. BFH-Urteil vom 11.11.1971 - BStBl 1972 II S. 213) im Zusammenhang mit einer konkreten nicht dem Chefarzt, sondern dem Arbeitgeber geschuldeten Arbeitsleistung oder wie z.B. Leistungen einer Unterstützungskasse (vgl. BFH-Urteile vom 28.3.1958 - BStBl III S. 268 und vom 27.1.1961 - BStBl III S. 167) auf Grund konkreter Vereinbarungen mit dem Arbeitgeber oder wie z.B. die unentgeltliche oder verbilligte Überlassung von Belegschaftsaktien an Mitarbeiter verbundener Unternehmen (vgl. BFH-Urteil vom 21.2.1986 - BStBl II S. 768) auf Grund gesellschaftsrechtlicher oder geschäftlicher Beziehungen zum Arbeitgeber verschafft werden. ⁶Lohnzahlungen Dritter, die nur auf geschäftlichen Beziehungen zum Arbeitgeber beruhen, sind allerdings in den Lohnsteuerabzug nur in den Fällen einzubeziehen, in denen der Arbeitgeber in die Lohnzahlung eingeschaltet ist (vgl. Abschnitt 106 Abs. 1). ⁷Keine Einnahmen sind Aufmerksamkeiten (vgl. Abschnitt 73). ⁸Das gleiche gilt für Leistungen des Arbeitgebers, die er im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse erbringt. ⁹Ein ganz überwiegendes betriebliches Interesse muß aber über das an jeder Lohnzahlung bestehende betriebliche Interesse deutlich hinausgehen. ¹⁰Gemeint sind Fälle, in denen ein Vorteil der Belegschaft als Gesamtheit zugewendet wird wie z.B. bei Betriebsveranstaltungen (vgl. Abschnitt 72) oder in denen dem Arbeitnehmer ein Vorteil aufgedrängt wird, ohne daß ihm eine Wahl

bei der Annahme des Vorteils bleibt und ohne daß der Vorteil eine Marktgängigkeit besitzt, wie z.B. bei den in Absatz 3 Nr. 3 genannten Vorsorgeuntersuchungen leitender Angestellter (BFH-Urteil vom 25.7.1986 - BStBl II S. 868).

(2) Zum Arbeitslohn gehören auch:

1. Lohnsteuerbeträge, soweit sie vom Arbeitgeber übernommen werden und kein Fall des § 40 Abs. 3 EStG vorliegt. ²Es handelt sich um Arbeitslohn des Kalenderjahrs, in dem der Verzicht des Arbeitgebers auf den Ausgleichsanspruch gegen den Arbeitnehmer erkennbar wird (BFH-Urteile vom 10.2.1961 - BStBl III S. 139 und vom 24.4.1961 - BStBl III S. 285). ³Entsprechendes gilt für übernommene Kirchensteuerbeträge,
2. die gesetzlichen Arbeitnehmeranteile an den Sozialversicherungsbeiträgen, soweit sie vom Arbeitgeber übernommen werden, sowie Zuschüsse des Arbeitgebers im Sinne des § 3 Nr. 62 EStG, soweit sie den nach dieser Vorschrift maßgebenden Höchstbetrag übersteigen,
3. Sachbezüge, soweit sie zu geldwerten Vorteilen des Arbeitnehmers aus seinem Dienstverhältnis führen (vgl. Abschnitte 31 und 32),
4. Lohnzuschläge für Mehrarbeit und Erschwerniszuschläge, wie Hitzezuschläge, Wasserzuschläge, Gefahrenzuschläge, Schmutzulagen usw.,
5. Trinkgelder (vgl. Abschnitt 106 Abs. 3 und 4),
6. Entschädigungen, die für nicht gewährten Urlaub gezahlt werden,
7. Leistungen aus Unterstützungskassen (BFH-Urteil vom 28.3.1958 - BStBl III S. 268), soweit sie nicht nach Abschnitt 11 Abs. 3 steuerfrei sind,
8. Studienbeihilfen und Stipendien, soweit sie nicht nach Abschnitt 12 Abs. 2 oder 4 steuerfrei sind,

9. der auf Grund des § 7 Abs. 1 des Soldatenversorgungsgesetzes gezahlte Einarbeitungszuschuß,
10. Vergütungen, die zur Bestreitung des Dienstaufwands gezahlt werden, soweit nicht § 3 Nr. 12, 13, 16, 26, 30, 31 oder 50 EStG anzuwenden ist,
11. pauschale Fehlgeldentschädigungen, die Arbeitnehmern im Kassen- und Zählendienst gezahlt werden,
12. die Überlassung von Dienstfernsprechern für private Ferngespräche (BFH-Urteil vom 22.10.1976 - BStBl 1977 II S. 99) sowie die vom Arbeitgeber übernommenen festen und laufenden Kosten eines Telefonanschlusses in der Wohnung des Arbeitnehmers, soweit es sich nicht um Auslagenersatz (vgl. Abschnitt 22) handelt und die Telefonkosten nicht zu den Reisekosten (vgl. Abschnitt 40), zu den Umzugskosten (vgl. Abschnitt 41) oder Mehraufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung (vgl. Abschnitt 43) gehören,
13. Vergütungen des Arbeitgebers zum Ersatz der dem Arbeitnehmer berechneten Kontoführungsgebühren,
14. Vergütungen des Arbeitgebers zum Ersatz der Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, soweit die Aufwendungen nicht zu den Reisekosten (vgl. Abschnitt 38) gehören,
15. Ersatz von Verpflegungskosten sowie die unentgeltliche oder verbilligte Abgabe von Speisen und Getränken, soweit diese Leistungen nicht nach § 3 Nr. 4 Buchstabe c (vgl. Abschnitt 6), § 3 Nr. 12 (vgl. Abschnitt 13), § 3 Nr. 13 (vgl. Abschnitt 14), § 3 Nr. 16 (vgl. Abschnitte 39 und 43), § 3 Nr. 26 EStG (vgl. Abschnitt 17) steuerfrei sind oder kein Fall des Absatzes 3 Nr. 2 vorliegt,
16. Ersatz von Unterkunftskosten sowie die unentgeltliche oder verbilligte Überlassung einer Unterkunft, soweit diese Leistungen nicht nach § 3 Nr. 13 (vgl. Abschnitt 14) oder § 3 Nr. 16 (vgl. Abschnitte 37 und 43) steuerfrei sind.

(3) ¹Als Arbeitslohn sind unter anderem nicht anzusehen:

1. Leistungen zur Verbesserung der Arbeitsbedingungen, z.B. die Bereitstellung von Aufenthalts- und Erholungsräumen sowie von betriebseigenen Dusch- und Badeanlagen,
2. übliche Zuwendungen bei Betriebsveranstaltungen (vgl. Abschnitt 72), Aufmerksamkeiten (vgl. Abschnitt 73) und die Beteiligung des Arbeitnehmers an einer geschäftlich veranlaßten Bewirtung betriebsfremder Personen,
3. die vom Arbeitgeber übernommenen Kosten einer Vorsorgeuntersuchung des Arbeitnehmers, wenn die Vorsorgeuntersuchung im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse des Arbeitgebers liegt (vgl. BFH-Urteil vom 17.9.1982 - BStBl 1983 II S. 39),
4. betriebliche Fort- oder Weiterbildungsleistungen (vgl. Abschnitt 74),
5. der Wert der unentgeltlich zur beruflichen Nutzung überlassenen Arbeitsmittel (zur Überlassung typischer Berufskleidung vgl. Abschnitt 20),
6. die betrieblich notwendige Sammelbeförderung des Arbeitnehmers zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (vgl. Abschnitt 21),
7. Schadensersatzleistungen des Arbeitgebers, soweit der Arbeitgeber zur Leistung gesetzlich verpflichtet ist,
8. durchlaufende Gelder und Auslagenersatz (vgl. Abschnitt 22),
9. bestimmte Lohnbestandteile, die gesetzlich steuerfrei gestellt worden sind; vgl. hierzu insbesondere Abschnitt 9 wegen der Steuerbefreiung von bestimmten Abfindungen, Abschnitt 30 wegen der Steuerbefreiung von bestimmten Lohnzuschlägen, Abschnitte 19, 37 bis 41 und 43 wegen der Steuerbefreiung von bestimmten Werbungskostenersatzleistungen.

71. Vermittlungsprovisionen

(1) ¹Erhalten Arbeitnehmer von ihren Arbeitgebern Vermittlungsprovisionen, so sind diese grundsätzlich Arbeitslohn. ²So sind z.B. Provisionen, die Versicherungsgesellschaften ihren im Innendienst beschäftigten Angestellten für die gelegentliche Vermittlung von Versicherungen zahlen, und Provisionen im Bankgewerbe für die Vermittlung von Wertpapiergeschäften Arbeitslohn, wenn die Vermittlungstätigkeit im Rahmen des Dienstverhältnisses des Angestellten ausgeübt wird (BFH-Urteil vom 7.10.1954 - BStBl 1955 III S. 17). ³Die Weiterleitung von Provisionszahlungen Dritter durch den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer ist gleichfalls Arbeitslohn.

(2) ¹Provisionszahlungen einer Bausparkasse oder eines Versicherungsunternehmens an Arbeitnehmer der Kreditinstitute für Vertragsabschlüsse, die während der Arbeitszeit vermittelt werden, sind als Lohnzahlungen Dritter dem Lohnsteuerabzug zu unterwerfen. ²Wenn zum Aufgabengebiet des Arbeitnehmers der direkte Kontakt mit dem Kunden des Kreditinstituts gehört, z.B. bei einem Kunden- oder Anlageberater, gilt dies auch für die Provisionen der Vertragsabschlüsse außerhalb der Arbeitszeit, bei Vertragsabschlüssen im Verwandtenbereich und für eigene Verträge. ³Zur lohnsteuerlichen Erfassung der Provisionen hat der Arbeitnehmer seinem Arbeitgeber deren Höhe für jeden Lohnzahlungszeitraum schriftlich anzuzeigen (vgl. Abschnitt 106 Abs. 2 Sätze 3 bis 5). ⁴Der Arbeitgeber hat den Arbeitnehmer zu einer entsprechenden Anzeige zu veranlassen. ⁵Für infolge unvollständiger oder unrichtiger Angaben des Arbeitnehmers zu wenig einbehaltene Lohn- und Kirchenlohnsteuer haftet der Arbeitgeber nicht (vgl. Abschnitt 106 Abs. 5). ⁶Provisionen, die nicht zum Arbeitslohn gehören, weil z.B. mit einem Versicherungsunternehmen hinsichtlich der Vermittlungstätigkeit konkrete schriftliche Vereinbarungen getroffen wurden, sind in einer Einkommensteuererklärung anzugeben.

72. Zuwendungen bei Betriebsveranstaltungen

A l l g e m e i n e s

(1) Zuwendungen des Arbeitgebers an die Arbeitnehmer bei Betriebsveranstaltungen gehören nach den BFH-Urteilen vom 22.3.1985 (BStBl II S. 529, 532) als Leistungen im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse des Arbeitgebers nicht zum Arbeitslohn, wenn es sich um herkömmliche (übliche) Betriebsveranstaltungen und um bei diesen Veranstaltungen übliche Zuwendungen handelt.

B e t r i e b s v e r a n s t a l t u n g

(2) ¹Betriebsveranstaltungen sind Veranstaltungen auf betrieblicher Ebene, die gesellschaftlichen Charakter haben, z.B. Betriebsausflüge, Weihnachtsfeiern, Jubiläumsfeiern. ²Ob die Veranstaltung vom Arbeitgeber, Betriebsrat oder Personalrat durchgeführt wird, ist unerheblich. ³Eine Betriebsveranstaltung setzt grundsätzlich voraus, daß die Möglichkeit der Teilnahme allen Betriebsangehörigen offensteht. ⁴Veranstaltungen, die nur für einen beschränkten Kreis der Arbeitnehmer von Interesse sind, können Betriebsveranstaltungen sein, wenn sich die Begrenzung des Teilnehmerkreises nicht als eine Bevorzugung bestimmter Arbeitnehmergruppen darstellt. ⁵Als Betriebsveranstaltungen sind deshalb auch solche Veranstaltungen anzuerkennen, die z.B.

1. jeweils nur für eine Organisationseinheit des Betriebs, z.B. Abteilung, durchgeführt werden, wenn alle Arbeitnehmer dieser Organisationseinheit an der Veranstaltung teilnehmen können und wenn auch die anderen Organisationseinheiten eine gleichwertige Veranstaltung durchführen dürfen,
2. nur für alle im Ruhestand befindlichen früheren Arbeitnehmer des Unternehmens veranstaltet werden (Pensionärstreffen),
3. nur für solche Arbeitnehmer durchgeführt werden, die bereits im Unternehmen ein Arbeitnehmerjubiläum im Sinne des § 4 Abs. 1 LStDV gefeiert haben oder in Verbindung mit der Betriebsveranstaltung feiern (Jubilarfeiern). ²Dabei ist es unschädlich, wenn neben den Jubilaren auch ein begrenzter Kreis anderer Arbeitnehmer, wie z.B. die engeren Mitarbeiter des Jubilars, eingeladen wird.

⁶Die Ehrung eines einzelnen Jubilars oder eines einzelnen Arbeitnehmers bei dessen Ausscheiden aus dem Betrieb, auch unter Beteiligung weiterer Arbeitnehmer, ist keine Betriebsveranstaltung; Sachzuwendungen aus solchen Anlässen gehören jedoch, soweit sie üblich sind, als Leistungen im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse des Arbeitgebers nicht zum Arbeitslohn. ⁷Ein sogenanntes Arbeitssessen ist auch keine Betriebsveranstaltung; vgl. dazu Abschnitt 73 Abs. 2.

H e r k ö m m l i c h k e i t (Ü b l i c h k e i t) d e r B e t r i e b s v e r a n s t a l t u n g

(3) ¹Abgrenzungsmerkmale für die Herkömmlichkeit (Üblichkeit) einer Betriebsveranstaltung sind deren Häufigkeit, Dauer oder besondere Ausgestaltung, wobei das Merkmal der Ausgestaltung, z.B. die Bewirtung in einem besonders kostspieligen Lokal, die beiden anderen Merkmale überlagern kann. ²Liegt eine nicht herkömmliche (unübliche) Betriebsveranstaltung vor, so sind die Zuwendungen des Arbeitgebers Arbeitslohn. ³Eine Betriebsveranstaltung ist in bezug auf die Dauer und Häufigkeit als üblich anzusehen, wenn es sich um eine eintägige Veranstaltung ohne Übernachtung handelt (BFH-Urteil vom 6.2.1987 - BStBl II S. 355) und wenn nicht mehr als zwei Veranstaltungen jährlich durchgeführt werden (BFH-Urteil vom 18.3.1986 - BStBl II S. 575). ⁴Das gilt auch für Veranstaltungen im Sinne des Absatzes 2 Nr. 2 und 3, die gesondert zu werten sind. ⁵Bei mehr als zwei gleichartigen Veranstaltungen kann der Arbeitgeber die beiden Veranstaltungen auswählen, die als übliche Betriebsveranstaltungen durchgeführt werden. ⁶Unschädlich ist, wenn ein Arbeitnehmer an mehr als zwei unterschiedlichen Veranstaltungen teilnimmt, z.B. ein Jubilar, der noch im selben Jahr in den Ruhestand tritt, nimmt an der Jubilarfeier, an einem Pensionärstreffen und an einem Betriebsausflug teil. ⁷Die Teilnahme eines Arbeitnehmers an mehr als zwei gleichartigen Betriebsveranstaltungen ist unschädlich, wenn sie der Erfüllung beruflicher Aufgaben dient, z.B. wenn der Personalchef oder Betriebsratsmitglieder die Veranstaltungen mehrerer Abteilungen besuchen.

Ü b l i c h e Z u w e n d u n g e n

(4) ¹Übliche Zuwendungen bei einer Betriebsveranstaltung sind insbesondere

1. Speisen, Getränke, Tabakwaren und Süßigkeiten, wenn es sich nicht um die Bewirtung in einem besonders kostspieligen Lokal handelt,
2. die Übernahme von Fahrtkosten, auch wenn die Fahrt als solche schon einen Erlebniswert hat, wie z.B. eine Schiffsfahrt auf einem Vergnügungsdampfer oder eine Busfahrt in landschaftlich reizvolle Gegenden,
3. Eintrittskarten für kulturelle und sportliche Veranstaltungen, wenn sich die Betriebsveranstaltung nicht im Besuch einer kulturellen oder sportlichen Veranstaltung erschöpft (BFH-Urteil vom 21.2.1986 - BStBl II S. 406),
4. Geschenke ohne bleibenden Wert, z.B. Weihnachtspäckchen bei einer betrieblichen Weihnachtsfeier (vgl. BFH-Urteile vom 5.3.1976 und vom 20.5.1976 - BStBl II S. 392 und 548), wenn sie den Rahmen einer Aufmerksamkeit im Sinne des Abschnitts 73 Abs. 1 nicht überschreiten und nicht der wesentliche Zweck der Betriebsveranstaltung sind (BFH-Urteil vom 9.6.1978 - BStBl II S. 532). ²Üblich ist auch die nachträgliche Überreichung der Geschenke an solche Arbeitnehmer, die aus betrieblichen oder persönlichen Gründen nicht an der Betriebsveranstaltung teilnehmen konnten, nicht aber eine deswegen gewährte Barzuwendung.
5. Aufwendungen für den äußeren Rahmen, z.B. für Räume, Musik, Kegelbahn, für künstlerische und artistische Darbietungen, wenn die Darbietungen nicht der wesentliche Zweck der Betriebsveranstaltung sind.

²Beträgt der Wert der Zuwendungen im Sinne der Nummern 1 bis 4 insgesamt nicht mehr als 60 DM je Teilnehmer und Veranstaltung, so ist die Üblichkeit der Zuwendungen nicht weiter zu prüfen. ³Im Einzelfall können übliche Zuwendungen auch dann noch anzunehmen sein, wenn die Grenze von 60 DM überschritten wird.

(5) Im übrigen gilt folgendes:

1. Zuwendungen an den Ehegatten oder einen Angehörigen des Arbeitnehmers, z.B. Kind, Verlobte, sind ebenso zu beurteilen wie die Zuwendungen an den Arbeitnehmer selbst.
2. Barzuwendungen, die statt der in Absatz 4 Nr. 1 bis 3 genannten Sachzuwendungen gewährt werden, sind diesen gleichgestellt, wenn ihre zweckentsprechende Verwendung sichergestellt ist.
3. Nehmen an einer Betriebsveranstaltung Arbeitnehmer teil, die an einem anderen Ort als dem des Betriebs tätig sind, z.B. der Außenvertreter eines Unternehmens, so können die Aufwendungen für die Fahrt zur Teilnahme als Reisekosten behandelt werden.

B e s t e u e r u n g d e r Z u w e n d u n g e n

(6) ¹Bei einer nicht herkömmlichen (unüblichen) Betriebsveranstaltung gehören die gesamten Zuwendungen an die Arbeitnehmer, mit Ausnahme der Aufwendungen für den äußeren Rahmen (Absatz 4 Nr. 5), zum Arbeitslohn. ²Für die Erhebung der Lohnsteuer gelten die allgemeinen Vorschriften; § 40 Abs. 2 EStG ist anwendbar.

³Das gilt auch für nicht übliche Zuwendungen, z.B. Geschenke von bleibendem Wert oder Zuwendungen an einzelne Arbeitnehmer aus Anlaß einer Betriebsveranstaltung. ⁴Unentgeltlich gewährte Unterkunft und Verpflegung sind mit dem üblichen Endpreis am Abgabeort zu bewerten; die Werte der Sachbezugsverordnung sind nicht anwendbar (BFH-Urteil vom 6.2.1987 - BStBl II S. 355).

73. Aufmerksamkeiten

(1) ¹Sachleistungen des Arbeitgebers, die auch im gesellschaftlichen Verkehr üblicherweise ausgetauscht werden und zu keiner ins Gewicht fallenden Bereicherung der Arbeitnehmer führen, gehören als bloße Aufmerksamkeiten nicht zum Arbeitslohn. ²Handelt es sich bei solchen Sachleistungen um freiwillige Sonderzuwendungen des Arbeitgebers an einzelne Arbeitnehmer, so gehören diese Sachleistungen grundsätzlich zum Arbeitslohn, und zwar auch dann, wenn mit ihnen soziale Zwecke verfolgt werden oder wenn sie dem Arbeitnehmer anlässlich besonderer persönlicher Ereignisse zugewendet werden. ³Aufmerksamkeiten sind jedoch Sachzuwendungen bis zu einem Wert von 30 DM, z.B. Blumen, Genußmittel, ein Buch oder eine Schallplatte, die dem Arbeitnehmer oder seinen Angehörigen aus Anlaß eines besonderen persönlichen Ereignisses zugewendet werden (BFH-Urteil vom 22.3.1985 - BStBl II S. 641). ⁴Geldzuwendungen gehören stets zum Arbeitslohn, auch wenn ihr Wert gering ist.

(2) ¹Als Aufmerksamkeiten gehören auch Getränke und Genußmittel, die der Arbeitgeber den Arbeitnehmern zum Verzehr im Betrieb unentgeltlich oder verbilligt überläßt, nicht zum Arbeitslohn (vgl. BFH-Urteil vom 2.10.1968 - BStBl 1969 II S. 115). ²Dasselbe gilt für Speisen, die der Arbeitgeber den Arbeitnehmern anlässlich und während eines außergewöhnlichen Arbeitseinsatzes z.B. während einer betrieblichen Besprechung zum Verzehr im Betrieb unentgeltlich oder verbilligt überläßt. ³Dagegen gehört die Bewirtung von Arbeitnehmern durch den Arbeitgeber zum Arbeitslohn, wenn sie im weitesten Sinne als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft der Arbeitnehmer anzusehen ist.

74. Berufliche Fort- oder Weiterbildungsleistungen des Arbeitgebers

(1) ¹Berufliche Fort- oder Weiterbildungsleistungen des Arbeitgebers führen nicht zu Arbeitslohn, wenn diese Bildungsmaßnahmen im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse des Arbeitgebers durchgeführt werden. ²Dabei ist es gleichgültig, ob die Bildungsmaßnahmen am Arbeitsplatz, in zentralen betrieblichen Einrichtungen oder in außerbetrieblichen Einrichtungen durchgeführt werden. ³Sätze 1 und 2 gelten auch für Bildungsmaßnahmen fremder Unternehmer, die für Rechnung des Arbeitgebers erbracht werden.

(2) ¹Bei einer Bildungsmaßnahme ist ein ganz überwiegendes betriebliches Interesse des Arbeitgebers anzunehmen, wenn sie die Einsatzfähigkeit des Arbeitnehmers im Betrieb des Arbeitgebers erhöhen soll. ²Diese Voraussetzung ist immer dann als erfüllt anzusehen, wenn der Arbeitgeber die Teilnahme an der Bildungsveranstaltung als Arbeitsleistung wertet und wenigstens teilweise auf die regelmäßige Arbeitszeit anrechnet. ³Bildet sich der Arbeitnehmer nicht im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse des Arbeitgebers fort, so gehört der nach § 8 Abs. 2 EStG zu ermittelnde Wert der vom Arbeitgeber erbrachten Fort- oder Weiterbildungsleistung zum Arbeitslohn. ⁴Der Arbeitnehmer kann den Wert im Rahmen des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG als Werbungskosten (vgl. Abschnitt 34 Abs. 2) oder im Rahmen des § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG als Sonderausgaben (vgl. Abschnitt 59) geltend machen.

(3) ¹Auch wenn Fort- oder Weiterbildungsleistungen nach den vorstehenden Regelungen nicht zu Arbeitslohn führen, sind die Aufwendungen des Arbeitgebers, die zwar durch die Teilnahme des Arbeitnehmers an der Bildungsveranstaltung veranlaßt sind, jedoch wie z.B. Reisekosten neben den Kosten für die eigentliche Fort- oder Weiterbildungsleistung anfallen, nach den Abschnitten 37 bis 40 und 43 zu behandeln.

75. Versorgungsbezüge

(1) Zu den nach § 19 Abs. 2 EStG steuerbegünstigten Versorgungsbezügen gehören auch:

1. Sterbegeld im Sinne des § 18 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 1 und Abs. 3 des Beamtenversorgungsgesetzes - BeamtVG - sowie entsprechende Bezüge im privaten Dienst (vgl. BFH-Urteil vom 8.2.1974 - BStBl II S. 303). ²Nicht zu den steuerbegünstigten Versorgungsbezügen gehören Bezüge, die für den Sterbemonat auf Grund des Arbeitsvertrags als Arbeitsentgelt gezahlt werden; besondere Leistungen an Hinterbliebene, die über das bis zum Erlöschen des Dienstverhältnisses geschuldete Arbeitsentgelt hinaus gewährt werden, sind dagegen Versorgungsbezüge,
2. Übergangsgeld, das nach den §§ 62 bis 64 des Bundes-Angestelltentarifvertrags - BAT - oder entsprechenden Regelungen gewährt wird, wenn das Übergangsgeld wegen Berufsunfähigkeit oder Erwerbsunfähigkeit oder wegen Erreichens der tariflichen oder der sogenannten flexiblen Altersgrenze gezahlt wird; beim Übergangsgeld, das wegen Erreichens einer Altersgrenze gezahlt wird, ist Voraussetzung, daß der Angestellte im Zeitpunkt seines Ausscheidens das 62., bei Schwerbehinderten das 60. Lebensjahr vollendet hat (BFH-Urteil vom 21.8.1974 - BStBl 1975 II S. 62).
3. Übergangsversorgung, die nach dem BAT an Angestellte im militärischen Flugsicherungsdienst, bei der Bundesanstalt für Flugsicherung im Flugsicherungsdienst, im Justizvollzugsdienst und im kommunalen feuerwehrtechnischen Dienst sowie an Luftfahrzeugführer von Meßflugzeugen und an technische Luftfahrzeugführer gezahlt wird, einschließlich des an Hinterbliebene zu zahlenden monatlichen Ausgleichsbetrags und einschließlich des Ausgleichs, der neben der Übergangsversorgung unter Anrechnung auf das Übergangsgeld nach den §§ 62, 63 BAT zu zahlen ist,
4. die Bezüge der Beamten im einstweiligen Ruhestand,
5. die nach § 44 Abs. 4 des Bundesbeamtengesetzes - BBG - sowie entsprechender Vorschriften der Beamtengesetze der Länder

gekürzten Dienstbezüge. ²Nachzahlungen im Sinne des § 44 Abs. 5 BBG sowie entsprechender Vorschriften der Beamtengesetze der Länder gehören nicht zu den steuerbegünstigten Versorgungsbezügen,

6. die Unterhaltsbeiträge nach den §§ 15, 26, 38 BeamtVG sowie nach § 69 BeamtVG in Verbindung mit den §§ 120, 130 BBG oder entsprechenden landesrechtlichen Vorschriften,
7. die Versorgungsbezüge der Ruhestandsbeamten, früheren Berufssoldaten und berufsmäßigen RAD-Führer nach den §§ 35, 53 bis 55 G 131,
8. die Bezüge nach den §§ 37 b, 37 c, 37 d und 51 Abs. 1 G 131 sowie die Bezüge, die nach dem in § 64 Abs. 3 Satz 1 G 131 bezeichneten Gesetz bemessen werden, einschließlich der hierzu gewährten Zuschläge,
9. das Ruhegehalt nach § 10 Abs. 1 Satz 1 des Gesetzes zur Regelung der Wiedergutmachung nationalsozialistischen Unrechts für Angehörige des öffentlichen Dienstes - BWGÖD - einschließlich des nach § 10 Abs. 3 Satz 1 BWGÖD erhöhten Ruhegehalts sowie Ruhegehalt nach § 20 Abs. 1 und nach § 21 Abs. 1 in Verbindung mit § 10 BWGÖD,
10. Bezüge nach den §§ 11 a und 31 d BWGÖD,
11. die Versorgungsbezüge der politischen Wahlbeamten auf Zeit,
12. das Ruhegehalt und der Ehrensold der ehemaligen Regierungsmitglieder einschließlich der entsprechenden Hinterbliebenenbezüge, nicht dagegen das Übergangsgeld nach § 14 des Bundesministergesetzes sowie entsprechende Leistungen auf Grund von Gesetzen der Länder,
13. Sonderzuwendungen nach § 4 des Gesetzes über die Gewährung einer jährlichen Sonderzuwendung sowie entsprechende Leistungen nach Gesetzen der Länder, wenn sie an Empfänger von Bezügen im Sinne des § 19 Abs. 2 EStG gezahlt werden,
14. Verschollenheitsbezüge nach § 29 Abs. 2 BeamtVG sowie entsprechende Leistungen nach den Beamtengesetzen der Länder,

15. Abfindungsrenten nach § 69 BeamtVG in Verbindung mit § 153 BBG oder entsprechenden landesrechtlichen Vorschriften,
16. Emeritenbezüge entpflichteter Hochschullehrer (BFH-Urteil vom 19.6.1974 - BStBl 1975 II S. 23),
17. Unterhaltsbeihilfen nach den §§ 5 und 6 des baden-württembergischen Gesetzes zur einheitlichen Beendigung der politischen Säuberung vom 13.7.1953 (Ges. Bl. S. 91),
18. Ehrensold der früheren ehrenamtlichen Bürgermeister und ihrer Hinterbliebenen nach § 6 des baden-württembergischen Gesetzes über die Aufwandsentschädigung der ehrenamtlichen Bürgermeister vom 20.12.1966 (Ges. Bl. S. 259),
19. Ehrensold der früheren Bürgermeister und früheren Bezirkstagspräsidenten nach den Artikeln 138 und 138 a des bayerischen Gesetzes über kommunale Wahlbeamte in der Fassung vom 20.12.1985 (GVBl. S. 814),
20. das Ruhegeld, das auf Grund eines Wiedergutmachungsbescheids nach § 21 BWGÖD nach dem Gesetz über die zusätzliche Alters- und Hinterbliebenenversorgung für Angestellte und Arbeiter der Freien und Hansestadt Hamburg - Ruhegeldgesetz - gezahlt wird, und zwar auch dann, wenn die Empfänger nicht berufs- oder erwerbsunfähig sind,
21. das Ruhegeld, das ehemalige Angestellte und Arbeiter der Freien und Hansestadt Hamburg, die unter § 63 G 131 fallen und nach der Dritten Novelle zum G 131 mit Ablauf des 30.9.1961 in den Ruhestand versetzt worden sind, wegen ihres früheren Beschäftigungsverhältnisses nach § 52 G 131 in Verbindung mit dem Ruhegeldgesetz erhalten,
22. Ehrensold der früheren ehrenamtlichen Bürgermeister und Kassenverwalter und ihrer Hinterbliebenen nach dem hessischen Gesetz über die Aufwandsentschädigungen und den Ehrensold der ehrenamtlichen Bürgermeister und der ehrenamtlichen Kassenverwalter und der Gemeinden vom 7.10.1970 (GVBl. I S. 635),

23. Ehrensold der früheren ehrenamtlichen Bürgermeister, Beigeordneten und Ortsvorsteher nach dem rheinland-pfälzischen Ehrensoldgesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 18.12.1972 (GVBl. S. 376),
24. Ruhegehalt und Versorgungsbezüge, die auf Grund des Artikels 3 der Anlage 1 des Saarvertrags (BGBl. 1956 II S. 1587) an Personen gezahlt werden, die aus Anlaß der Rückgliederung des Saarlandes in den Ruhestand versetzt worden sind,
25. die Bezüge der im Saarland nach dem 8.5.1945 berufenen Amtsbürgermeister und Verwaltungsvorsteher, die nach dem Gesetz zur Ergänzung der Gemeindeordnung vom 10.7.1953 (Amtsbl. S. 415) in den Ruhestand versetzt worden sind,
26. Ehrensold der früheren ehrenamtlichen Bürgermeister, Beigeordneten und Amtsvorsteher nach dem saarländischen Gesetz Nr. 987 vom 6.3.1974 (Amtsbl. S. 357),
27. Vorruhestandsleistungen, z.B. im Sinne des Vorruhestandsgesetzes, soweit der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum das 62., bei Schwerbehinderten das 60. Lebensjahr vollendet hat.

(2) ¹Bezieht ein Versorgungsberechtigter Arbeitslohn aus einem gegenwärtigen Dienstverhältnis und werden deshalb, z.B. nach § 53 BeamtVG, die Versorgungsbezüge gekürzt, so sind nur die gekürzten Versorgungsbezüge nach § 19 Abs. 2 EStG steuerbegünstigt; das gleiche gilt, wenn Versorgungsbezüge nach der Ehescheidung gekürzt werden (§ 57 BeamtVG). ²Nachzahlungen von Versorgungsbezügen an nichtversorgungsberechtigte Erben eines Versorgungsberechtigten sind nicht nach § 19 Abs. 2 EStG begünstigt.

76. Zahlung von Arbeitslohn an die Erben oder Hinterbliebenen
eines verstorbenen Arbeitnehmers

(1) ¹Arbeitslohn, der nach dem Tod des Arbeitnehmers gezahlt wird, darf grundsätzlich unabhängig vom Rechtsgrund der Zahlung nicht mehr nach den steuerlichen Merkmalen des Verstorbenen versteuert werden. ²Durch die Zahlung der Beträge an die Erben oder Hinterbliebenen werden diese steuerlich zu Arbeitnehmern (§ 1 Abs. 1 Satz 2 LStDV; BFH-Urteil vom 29.7.1960 - BStBl III S. 404) sie haben dem Arbeitgeber eine Lohnsteuerkarte, gegebenenfalls für ein zweites Dienstverhältnis, vorzulegen. ³Wegen der Ausstellung einer Lohnsteuerkarte bei Tod des Ehegatten wird auf Abschnitt 110 Abs. 5 verwiesen. ⁴Bei laufendem Arbeitslohn, der im Sterbemonat oder für den Sterbemonat gezahlt wird, kann der Steuerabzug aus Vereinfachungsgründen noch nach den steuerlichen Merkmalen des Verstorbenen vorgenommen werden; die Lohnsteuerbescheinigung ist jedoch auch in diesem Fall auf der Lohnsteuerkarte des Erben auszuschreiben.

(2) ¹Zahlt der Arbeitgeber den Arbeitslohn an einen Erben oder einen Hinterbliebenen aus, so ist der Lohnsteuerabzug vorbehaltlich des Absatzes 1 Satz 4 nur nach dessen Besteuerungsmerkmalen durchzuführen. ²Die an die übrigen Anspruchsberechtigten weitergegebenen Beträge stellen im Kalenderjahr der Weitergabe negative Einnahmen dar. ³Handelt es sich dabei um Versorgungsbezüge im Sinne des § 19 Abs. 2 EStG, so ist für die Berechnung der negativen Einnahmen zunächst vom Bruttobetrag der an die anderen Anspruchsberechtigten weitergegebenen Beträge auszugehen; dieser Bruttobetrag ist sodann um den Unterschied zwischen dem beim Lohnsteuerabzug berücksichtigten Versorgungs-Freibetrag und dem auf den verbleibenden Anteil des Zahlungsempfängers entfallenden Versorgungs-Freibetrag zu kürzen.

B e i s p i e l :

Nach dem Tod des Arbeitnehmers A ist an die Hinterbliebenen B, C, D und E ein Sterbegeld von 4 000 DM zu zahlen. Der Arbeitgeber zahlt den Versorgungsbezug an B aus. Dabei wurde die Lohnsteuer nach den auf der Lohnsteuerkarte des B eingetragenen Merkmalen unter Berücksichtigung des Versorgungs-Freibetrags von (40 v.H. von 4 000 DM =) 1 600 DM erhoben. B gibt

später je $\frac{1}{4}$ des Bruttoversorgungsbezugs an C, D und E weiter (insgesamt 3 000 DM). Auf den dem B verbleibenden Anteil (1 000 DM) entfällt ein Versorgungs-Freibetrag von 400 DM. Beim Lohnsteuerabzug wurden 1 600 DM berücksichtigt. Der Unterschiedsbetrag von 1 200 DM ist von der Gesamtsumme der an die anderen Hinterbliebenen weitergegebenen Beträge abziehen, so daß sich eine negative Einnahme von (3 000 DM ./. 1 200 DM =) 1 800 DM ergibt.

⁴Die Auseinandersetzungszahlungen sind bei den Empfängern - gegebenenfalls vermindert um den Versorgungs-Freibetrag (§ 19 Abs. 2 EStG) - als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Rahmen einer Veranlagung zur Einkommensteuer zu erfassen (§ 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG).

(3) Für den Steuerabzug durch den Arbeitgeber gilt im übrigen folgendes:

1. Beim Arbeitslohn, der noch für die aktive Tätigkeit des verstorbenen Arbeitnehmers gezahlt wird, ist, wie dies bei einer Zahlung an den Arbeitnehmer der Fall gewesen wäre, zwischen laufendem Arbeitslohn, z.B. Lohn für den Sterbemonat oder den Vormonat, und sonstigen Bezügen, z.B. Erfolgsbeteiligung, zu unterscheiden.
2. ¹Der Arbeitslohn für den Sterbemonat stellt, wenn er arbeitsrechtlich für den gesamten Lohnzahlungszeitraum zu zahlen ist, keinen Versorgungsbezug im Sinne des § 19 Abs. 2 EStG dar. ²Besteht dagegen ein Anspruch auf Lohnzahlung nur bis zum Todestag, handelt es sich bei den darüber hinausgehenden Leistungen an die Hinterbliebenen um Versorgungsbezüge. ³Dies gilt entsprechend für den Fall, daß die arbeitsrechtlichen Vereinbarungen für den Sterbemonat lediglich die Zahlung von Hinterbliebenenbezügen vorsehen oder keine vertraglichen Abmachungen über die Arbeitslohnbemessung bei Beendigung des Dienstverhältnisses im Laufe des Lohnzahlungszeitraums bestehen. ⁴Auch in diesen Fällen stellt nur der Teil der Bezüge, der auf die Zeit nach dem Todestag entfällt, einen Versorgungsbezug dar. ⁵Wegen der Berechnung des Freibetrags für Versorgungsbezüge wird auf Abschnitt 116 verwiesen. ⁶In den Fällen des Absatzes 1 Satz 4 ist der Versorgungs-Freibetrag nicht zu berücksichtigen.

3. ¹Das Sterbegeld ist ein Versorgungsbezug und stellt grundsätzlich einen sonstigen Bezug dar. ²Dies gilt auch für den Fall, daß als Sterbegeld mehrere Monatsgehälter gezahlt werden, weil es sich hierbei dem Grunde nach nur um die ratenweise Zahlung eines Einmalbetrags handelt. ³Die laufende Zahlung von Witwen- oder Hinterbliebenengeldern im Sinne des § 19 Abs. 1 Nr. 2 EStG durch den Arbeitgeber ist demgegenüber regelmäßig als laufender Arbeitslohn (Versorgungsbezug) zu behandeln.
4. ¹Soweit es sich bei den Zahlungen an die Erben oder Hinterbliebenen nicht um Versorgungsbezüge handelt, ist zu prüfen, ob der Altersentlastungsbetrag (§ 24 a EStG) zum Ansatz kommt. ²Dabei ist auf das Lebensalter des jeweiligen Zahlungsempfängers abzustellen. ³Wegen der Berechnung des Altersentlastungsbetrags wird auf Abschnitt 117 verwiesen; Absatz 2 ist entsprechend anzuwenden.
5. ¹Soweit Zahlungen an im Ausland wohnhafte Erben oder Hinterbliebene erfolgen, bei denen die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 oder 3 EStG nicht vorliegen, ist beim Steuerabzug nach den für Lohnzahlungen an beschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer geltenden Vorschriften zu verfahren (vgl. § 39 d EStG und Abschnitt 125); Absatz 1 Satz 4 gilt auch in diesen Fällen. ²Dabei ist jedoch zu beachten, daß auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens das Besteuerungsrecht dem Wohnsitzstaat zustehen kann.

77. Steuerbegünstigte Überlassung von Vermögensbeteiligungen

A l l g e m e i n e s

(1) ¹§ 19 a EStG gilt für unbeschränkt und beschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer, die in einem gegenwärtigen Dienstverhältnis stehen. ²Die Überlassung von Vermögensbeteiligungen an frühere Arbeitnehmer des Arbeitgebers ist nur steuerbegünstigt, soweit die unentgeltliche oder verbilligte Vermögensbeteiligung im Rahmen einer Abwicklung des früheren Dienstverhältnisses noch als Arbeitslohn für die tatsächliche Arbeitsleistung überlassen wird.

(2) ¹Voraussetzung für die Steuerbegünstigung ist nicht, daß der Arbeitgeber Rechtsinhaber der zu überlassenden Vermögensbeteiligung ist. ²Die Steuerbegünstigung gilt deshalb auch für den geldwerten Vorteil, der bei Überlassung der Vermögensbeteiligung durch einen Dritten entsteht, wenn die Überlassung durch das gegenwärtige Dienstverhältnis veranlaßt ist. ³Eine steuerbegünstigte Überlassung von Vermögensbeteiligungen durch Dritte liegt z.B. vor, wenn der Arbeitnehmer die Vermögensbeteiligung unmittelbar erhält

1. von einem Beauftragten des Arbeitgebers, z.B. einem Kreditinstitut, oder
2. von einem Unternehmen, das mit dem Unternehmen des Arbeitgebers in einem Konzern (§ 18 AktG) verbunden ist (Ausgabe von Aktien oder anderen Vermögensbeteiligungen durch eine Konzernobergesellschaft an Arbeitnehmer der Konzernuntergesellschaft oder zwischen anderen Konzerngesellschaften), oder
3. von einem fremden Unternehmen, mit dem der Arbeitgeber entsprechende Vereinbarungen getroffen hat.

⁴Dabei kommt es nicht darauf an, ob der Arbeitgeber in die Überlassung eingeschaltet ist oder ob der Arbeitgeber dem Dritten den Preis der Vermögensbeteiligung oder die durch die Überlassung entstehenden Kosten ganz oder teilweise ersetzt.

(3) ¹Die Steuerbegünstigung gilt nur für den geldwerten Vorteil, den der Arbeitnehmer durch die unentgeltliche oder verbilligte Überlassung der Vermögensbeteiligung erhält. ²Deshalb sind Geldleistungen des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer zur Begründung oder zum Erwerb der Vermögensbeteiligung oder für den Arbeitnehmer vereinbarte vermögenswirksame Leistungen im Sinne des VermBG, die zur Begründung oder zum Erwerb der Vermögensbeteiligung angelegt werden, nicht steuerbegünstigt. ³Die Übernahme der mit der Überlassung von Vermögensbeteiligungen verbundenen Nebenkosten durch den Arbeitgeber (z.B. Depotgebühren, Börsenumsatzsteuer, Notariatsgebühren, Eintrittsgelder im Zusammenhang mit Geschäftsguthaben bei einer Genossenschaft und Kosten für Registereintragungen) ist kein Arbeitslohn.

U m w a n d l u n g v o n A r b e i t s l o h n

(4) ¹Die Gewährung einer Vermögensbeteiligung ist dann nicht unentgeltlich oder verbilligt, wenn die Vermögensbeteiligung ganz oder teilweise an die Stelle von ohnehin geschuldetem Arbeitslohn tritt. ²Bei einer solchen Umwandlung entsteht deshalb kein geldwerter Vorteil. ³Abschnitt 28 Abs. 8 Sätze 4 bis 8 ist entsprechend anzuwenden.

B e g r i f f d e r V e r m ö g e n s b e t e i l i g u n g e n

(5) ¹Die Vermögensbeteiligungen, deren Überlassung nach § 19 a EStG steuerbegünstigt ist, sind in § 19 a Abs. 3 in Verbindung mit Abs. 3 a bis 5 EStG abschließend aufgezählt. ²Danach können sowohl Vermögensbeteiligungen am arbeitgebenden Unternehmen oder an einem mit diesem zusammenhängenden Unternehmen (direkte oder indirekte betriebliche Beteiligungen) als auch Vermögensbeteiligungen an anderen Unternehmen (außerbetriebliche Beteiligungen) steuerbegünstigt überlassen werden. ³Eine Vermögensbeteiligung kann steuerbegünstigt jedoch nur überlassen werden, wenn ihre Laufzeit nicht vor Ablauf der sechsjährigen Sperrfrist endet.

(6) Folgende Aktien sind Vermögensbeteiligungen:

1. Aktien, die vom inländischen oder ausländischen Arbeitgeber ausgegeben werden, und Aktien eines Unternehmens, das als herrschendes Unternehmen mit dem Unternehmen des Arbeitgebers verbunden ist (§ 18 Abs. 1 AktG),

2. Aktien von inländischen Unternehmen und

3. Aktien von ausländischen Unternehmen, die an einer deutschen Börse zum amtlichen Handel oder zum geregelten Markt zugelassen sind.

(7) ¹Eine Gewinnschuldverschreibung ist ein Wertpapier, das auf Inhaber, Namen oder an Order lautet und in dem die Leistung einer bestimmten Geldsumme - im Regelfall die Einlösung zum Nennwert - versprochen wird. ²Ob die Einlösung nach Fristablauf, Kündigung oder Rückgabe vorgesehen ist, ist dabei ohne Bedeutung. ³Unerheblich ist ebenfalls, ob neben Geldsummenansprüchen Geldwertansprüche verbrieft sind; so liegt z.B. eine Gewinnschuldverschreibung auch vor, wenn die Einlösung zum Kurs einer entsprechenden Aktie, mindestens jedoch zu einer bestimmten Geldsumme vereinbart ist. ⁴Voraussetzung ist in allen Fällen, daß neben einer bestimmten Geldsumme eine Verzinsung zugesagt ist, die mit dem Gewinn zusammenhängt. ⁵Auf die Bezeichnung als Zins kommt es dabei nicht an. ⁶Neben dem gewinnabhängigen Zins kann ein fester Zins zugesagt bzw. ein gewinnunabhängiger Mindestzins vereinbart sein. ⁷Folgende Gewinnschuldverschreibungen sind Vermögensbeteiligungen:

1. Gewinnschuldverschreibungen, die vom inländischen oder ausländischen Arbeitgeber ausgegeben werden, und Gewinnschuldverschreibungen eines Unternehmens, das als herrschendes Unternehmen mit dem Unternehmen des Arbeitgebers verbunden ist (§ 18 Abs. 1 AktG),

2. Gewinnschuldverschreibungen von inländischen Unternehmen, die keine Kreditinstitute sind.

⁸Sofern in solchen Gewinnschuldverschreibungen eine gewinnunabhängige Mindestverzinsung zugesagt ist, muß eine der in § 19 a Abs. 4 EStG geforderten Voraussetzungen erfüllt sein; die Mindestverzinsung bestimmt sich nach dem Ausgabepreis, nicht nach dem Nennwert oder Tageskurs der Gewinnschuldverschreibung.

(8) ¹Wandel- und Gewinnschuldverschreibungen, die Namensschuldverschreibungen des Arbeitgebers sind, sind Vermögensbeteiligungen, wenn die Ansprüche des Arbeitnehmers aus der Schuldverschreibung auf Kosten des Arbeitgebers durch ein inländisches

Kreditinstitut verbürgt oder durch ein inländisches Versicherungsunternehmen privatrechtlich gesichert sind; ein Wechsel des Bürgen oder des Versicherungsunternehmens während der Sperrfrist ist zulässig, wenn der neue Bürge oder das neue Versicherungsunternehmen die bisher entstandenen Verpflichtungen übernimmt.

²Durch den Eintritt des Sicherungsfalls wird die Sperrfrist nicht berührt. ³Die Sicherung ist nicht erforderlich, wenn der Arbeitgeber ein inländisches Kreditinstitut ist.

(9) ¹Ein Genußschein ist ein Wertpapier, wenn er ein Genußrecht verbrieft und auf Inhaber, Namen oder an Order lautet. ²Ein Genußschein kann grundsätzlich von Unternehmen jeder Rechtsform ausgegeben werden. ³Genußrechte können alle Vermögensrechte sein, wie sie typischerweise Aktionären zustehen. ⁴Sie unterscheiden sich von Mitgliedschaftsrechten durch das Fehlen der Kontroll- und Verwaltungsrechte. ⁵Folgende Genußscheine sind Vermögensbeteiligungen:

1. Genußscheine, die vom inländischen oder ausländischen Arbeitgeber ausgegeben werden, und Genußscheine eines Unternehmens, das als herrschendes Unternehmen mit dem Unternehmen des Arbeitgebers verbunden ist (§ 18 Abs. 1 AktG),
2. Genußscheine von inländischen Unternehmen, die keine Kreditinstitute sind, wenn die Genußscheine an einer deutschen Börse zum amtlichen Handel oder zum geregelten Markt zugelassen sind.

⁶Voraussetzung ist stets, daß mit dem Genußrecht das Recht am Gewinn des Unternehmens verbunden ist. ⁷Die Zusage eines gewinnunabhängigen Mindest- bzw. Festzins steht damit grundsätzlich nicht im Einklang. ⁸Ein gewinnunabhängiger Mindest- oder Festzins liegt nicht vor, wenn die Zinszahlung von einem ausreichenden Gewinn abhängig ist, z.B. bei einer Beteiligung am Verlust (vgl. § 10 Abs. 5 KWG). ⁹Sofern eine gewinnunabhängige Mindestverzinsung zugesagt ist, muß eine der in § 19 a Abs. 5 in Verbindung mit Abs. 4 EStG geforderten Voraussetzungen erfüllt sein. ¹⁰Die Mindestverzinsung bestimmt sich nach dem Ausgabepreis, nicht nach dem Nennwert oder Tageskurs des Genußrechts. ¹¹Sind neben dem Recht am Gewinn eines Unternehmens andere Rechte vereinbart, die ebenfalls typische Vermögensrechte eines Aktionärs sein können

(z.B. Bezugsrechte), steht das der Annahme eines Genußrechts nicht entgegen. ¹²Voraussetzung ist außerdem, daß eine Rückzahlung zum Nennwert nicht zugesagt ist. ¹³Diese Voraussetzung ist z.B. in folgenden Fällen erfüllt:

1. Ausschluß der Rückzahlbarkeit (Unkündbarkeit, keine Rücknahme des Genußscheins),
2. Rückzahlbarkeit bei Kündigung, bei Rückgabe oder nach Fristablauf, wenn sich der Rückzahlungsanspruch nach der Wertentwicklung eines Unternehmens richtet (z.B. unmittelbar auf einen Anteil am Liquidationserlös gerichtet ist oder sich nach dem Börsenkurs einer entsprechenden Aktie des Unternehmens richtet),
3. Rückzahlbarkeit bei Kündigung, bei Rückgabe oder nach Fristablauf, wenn eine Beteiligung am Verlust vereinbart ist (das ist auch dann der Fall, wenn vereinbart ist, daß im Verlustfalle weniger als der Nennwert zurückgezahlt wird),
4. Rückzahlbarkeit bei Kündigung, bei Rückgabe oder nach Fristablauf, wenn eine Rückzahlung nur aus dem Gewinn erfolgen darf.

¹⁴Ist eine Rückzahlung zum Nennwert zugesagt, kann es sich um eine Gewinnschuldverschreibung handeln (Absatz 7).

(10) ¹Die Überlassung eines Geschäftsguthabens bei einer Genossenschaft als Vermögensbeteiligung setzt voraus, daß der Arbeitnehmer bereits Mitglied der Genossenschaft ist oder vereinbart ist, daß er von der Genossenschaft als Mitglied aufgenommen wird.

²Dies ist in der Regel bei Kreditgenossenschaften, Konsumgenossenschaften oder Bau- und Wohnungsgenossenschaften möglich.

³Post-, Spar- und Darlehensvereine stehen den Kreditgenossenschaften gleich. ⁴Die unentgeltliche oder verbilligte Überlassung von Geschäftsguthaben bei einer Genossenschaft an deren Arbeitnehmer ist mit § 22 Abs. 4 GenG vereinbar, wenn hierbei die Einlage des Arbeitnehmer-Mitglieds in Höhe des geldwerten Vorteils von der Arbeitgeber-Genossenschaft erbracht wird.

(11) ¹Die Überlassung einer Stammeinlage bei einer GmbH als Vermögensbeteiligung setzt voraus, daß der Arbeitnehmer

1. bei Errichtung der GmbH auf Grund des mit ihm abgeschlossenen Gesellschaftsvertrags oder
2. bei Erhöhung des Stammkapitals der GmbH auf Grund einer Übernahmeerklärung (§ 55 Abs. 1 GmbHG)

die Stammeinlage übernimmt. ²Die Überlassung eines Geschäftsanteils an einer GmbH als Vermögensbeteiligung setzt voraus, daß der Arbeitnehmer auf Grund eines Abtretungsvertrags, den er mit einem Gesellschafter oder mit der GmbH abgeschlossen hat, den Geschäftsanteil erwirbt. ³Der Gesellschaftsvertrag ist notariell zu beurkunden und von allen Gesellschaftern zu unterzeichnen. ⁴Die Übernahmeerklärung des Arbeitnehmers ist notariell zu beurkunden oder zu beglaubigen. ⁵Der Abtretungsvertrag ist notariell zu beurkunden. ⁶Eine Verpflichtung des Arbeitnehmers zum Abschluß eines Gesellschaftsvertrags oder zum Abschluß eines Abtretungsvertrags bedarf der gleichen notariellen Form wie diese Verträge; eine Verpflichtung des Arbeitnehmers zu einer Übernahmeerklärung bedarf der gleichen notariellen Form wie die Übernahmeerklärung. ⁷Die Unterzeichnung des Gesellschaftsvertrags durch einen Bevollmächtigten des Arbeitnehmers und die Übernahmeerklärung durch einen solchen Bevollmächtigten sind nur auf Grund notariell beurkundeter oder beglaubigter Vollmacht zulässig. ⁸Eine Verpflichtung des Arbeitnehmers zur Erteilung einer dieser Vollmachten bedarf der gleichen notariellen Form wie diese Vollmachten. ⁹Eine Stammeinlage bei einer GmbH kann bereits dann überlassen werden, wenn der Gesellschaftsvertrag abgeschlossen oder die Übernahme der Stammeinlage erklärt, aber die Gesellschaft oder die Erhöhung des Stammkapitals noch nicht in das Handelsregister eingetragen worden ist. ¹⁰Unterbleibt die Eintragung, so sind Absatz 26 Satz 2 Nr. 1 und § 6 Abs. 3 Nr. 1 und 3 LStDV zu beachten.

(12) ¹Eine stille Beteiligung am Unternehmen des Arbeitgebers muß die Voraussetzungen der stillen Beteiligung im Sinne des Handelsgesetzbuchs erfüllen. ²Eine stille Beteiligung am Unternehmen des Arbeitgebers ist unabhängig von dessen Rechtsform möglich, wenn das Unternehmen ein Handelsgewerbe betreibt, oder wenn das Unternehmen z.B. wegen seiner Rechtsform oder wegen seiner Eintragung im Handelsregister als Unternehmen gilt, das ein Handelsgewerbe

betreibt. ³An einer Gesellschaft, die kein Handelsgewerbe betreibt, aber - zu unrecht - als Kommanditgesellschaft im Handelsregister eingetragen ist, kann eine stille Beteiligung nur begründet werden, wenn die eingetragene Gesellschaft ein Gewerbe betreibt. ⁴Ob diese Voraussetzung erfüllt ist, ist jeweils unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalls ausschließlich nach handelsrechtlichen Grundsätzen festzustellen. ⁵Für die Abgrenzung einer stillen Beteiligung von einem partiarischen Darlehen kommt es darauf an, ob die Vertragspartner einen gemeinsamen Zweck verfolgen (vgl. das BFH-Urteil vom 21.6.1983 - BStBl II S. 563). ⁶Indiz für die Verfolgung eines gemeinsamen Zwecks kann die ausdrückliche Vereinbarung von Kontrollrechten des Arbeitnehmers sein. ⁷Fehlt es an einem gemeinsamen Zweck der Vertragspartner, liegt ein partiarisches Darlehen vor (Absatz 13). ⁸Folgende stille Beteiligungen sind Vermögensbeteiligungen: Stille Beteiligungen am inländischen arbeitgebenden Unternehmen, stille Beteiligungen an einem inländischen Unternehmen, das als herrschendes Unternehmen mit dem arbeitgebenden Unternehmen verbunden ist (§ 18 Abs. 1 AktG) oder an diesem Unternehmen auf Grund eines Vertrags mit dem Arbeitgeber gesellschaftsrechtlich beteiligt ist (indirekte betriebliche stille Beteiligung über eine sogenannte Mitarbeiterbeteiligungsgesellschaft). ⁹Diesen stillen Beteiligungen steht die stille Beteiligung an einem inländischen Unternehmen gleich, das auf Grund eines Vertrags mit einem anderen inländischen Unternehmen an diesem gesellschaftsrechtlich beteiligt ist, wenn dieses als herrschendes Unternehmen mit dem arbeitgebenden Unternehmen verbunden ist (§ 18 Abs. 1 AktG).

(13) ¹Die Überlassung einer Darlehensforderung gegen den Arbeitgeber als Vermögensbeteiligung setzt voraus, daß die Ansprüche des Arbeitnehmers aus der Darlehensforderung gesichert sind; Absatz 8 gilt entsprechend. ²Zu den Darlehensforderungen gegen den Arbeitgeber gehören auch Darlehensforderungen gegen ein inländisches Unternehmen, das als herrschendes Unternehmen mit dem Unternehmen des Arbeitsgebers verbunden ist (§ 18 Abs. 1 AktG).

(14) ¹Genußrechte am Unternehmen des Arbeitgebers sind auch dann Vermögensbeteiligungen, wenn über sie keine Genußscheine mit Wertpapiercharakter ausgegeben, im übrigen aber die Voraussetzungen des Absatzes 9 erfüllt sind. ²Ist Rückzahlung zum Nennwert

vereinbart, kann es sich um ein partiarisches Darlehen handeln (Absatz 13). ³Zu den Genußrechten am Unternehmen des Arbeitgebers gehören auch Genußrechte an einem inländischen Unternehmen, das als herrschendes Unternehmen mit dem Unternehmen des Arbeitgebers verbunden ist (§ 18 Abs. 1 AktG).

W e r t d e r V e r m ö g e n s b e t e i l i g u n g

(15) ¹Der Wert von Vermögensbeteiligungen im Sinne des § 19 a Abs. 3 EStG richtet sich nach § 19 a Abs. 8 EStG auch dann, wenn die Steuerbegünstigung des § 19 a Abs. 1 EStG nicht in Anspruch genommen wird. ²Veräußerungssperren mindern den Wert nicht (vgl. BFH-Urteil vom 7.4.1989 - BStBl II S. 608).

(16) ¹Erhalten Arbeitnehmer börsennotierte Vermögensbeteiligungen im Sinne des § 19 a Abs. 3 Nr. 1 bis 3, Abs. 3 a bis 5 EStG spätestens 9 Monate nach dem Tag der Beschlußfassung über die Überlassung, so sind sie vorbehaltlich des Satzes 4 mit dem niedrigsten Börsenkurs am Beschlußtag zu bewerten (§ 19 a Abs. 8 Satz 2 EStG). ²Beschließt ein herrschendes Unternehmen im Sinne des § 18 Abs. 1 AktG die Überlassung solcher Vermögensbeteiligungen an Arbeitnehmer des Konzerns, so ist der Tag dieses Beschlusses für die Bewertung maßgebend; dies gilt auch dann, wenn das abhängige Unternehmen in einem eigenen Beschluß den Überlassungsbeschluß des herrschenden Unternehmens nachvollzieht, ohne die Wertpapiere von diesem zu erwerben. ³Erwirbt das abhängige Unternehmen die Wertpapiere, so ist der Tag seiner Beschlußfassung maßgebend. ⁴Liegt am maßgebenden Beschlußtag eine Notierung nicht vor, so sind die Vermögensbeteiligungen mit dem letzten innerhalb von 30 Tagen vor diesem Tag im amtlichen Handel notierten Kurs anzusetzen (§ 19 a Abs. 8 Satz 3 EStG).

(17) ¹Erhalten Arbeitnehmer börsennotierte Vermögensbeteiligungen im Sinne des § 19 a Abs. 3 Nr. 1 bis 3, Abs. 3 a bis 5 EStG nach Ablauf von 9 Monaten seit dem Tag der Beschlußfassung über die Überlassung, so sind sie mit dem niedrigsten Börsenkurs am Tag der Überlassung zu bewerten (§ 19 a Abs. 8 Satz 5 EStG). ²Als Tag der Überlassung gilt der Tag der Ausbuchung beim Überlassenden oder dessen Erfüllungsgehilfen.

(18) ¹Vermögensbeteiligungen im Sinne des § 19 a Abs. 3 Nr. 1 bis 3, Abs. 3 a bis 5 EStG, für die am Beschlußtag und innerhalb von 30 Tagen vor dem Beschlußtag ein Kurs weder im amtlichen Handel noch im geregelten Markt ermittelt worden ist, sind mit dem gemeinen Wert am Tag der Überlassung anzusetzen; wird an diesem Tag ein Kurs ermittelt, so ist dieser der gemeine Wert. ²Der Wert junger Aktien, die noch nicht an der Börse eingeführt, aber schon voll dividendenberechtigt sind, kann aus Vereinfachungsgründen aus dem Kurs der Altaktien am Beschlußtag abgeleitet werden. ³Bei jungen Aktien, die noch nicht an der Börse eingeführt und noch nicht voll dividendenberechtigt sind, kann insgesamt ein Abschlag in Höhe von 10 v.H. des Börsenkurses der Altaktien, höchstens von 30 v.H. vom Nominalwert der Aktie gemacht werden. ⁴Der ermittelte Wert gilt für alle jungen Aktien, die dem Arbeitnehmer innerhalb von 9 Monaten nach dem Beschlußtag überlassen werden. ⁵Nach Ablauf von 9 Monaten ist der Kurs der Altaktien am Tag der Überlassung zugrunde zu legen. ⁶Für die Bewertung innerhalb eines Konzerns ist Absatz 16 Sätze 2 und 3 anzuwenden.

(19) ¹Ob nichtverbriefte Vermögensbeteiligungen im Sinne des § 19 a Abs. 3 Nr. 7, 9, 10 und 11, Abs. 3 a und 5 EStG wegen besonderer Umstände mit einem höheren oder niedrigeren Wert als dem Nennwert anzusetzen sind (§ 19 a Abs. 8 Satz 7 EStG), ist nach den Grundsätzen der Abschnitte 55 und 56 VStR zu entscheiden. ²Danach ist z.B. bei einer Darlehensforderung im Sinne des § 19 a Abs. 3 Nr. 10 EStG die Bewertung unter dem Nennwert in der Regel dann gerechtfertigt, wenn die Forderung unverzinslich ist (Abschnitt 55 Abs. 2 Nr. 1 VStR). ³Andererseits ist z.B. bei einer solchen für den Arbeitnehmer begründeten Darlehensforderung gegen den Arbeitgeber die Bewertung über den Nennwert im allgemeinen dann gerechtfertigt, wenn die Forderung hochverzinst und von Seiten des Schuldners (Arbeitgebers) für längere Zeit unkündbar ist (Abschnitt 55 Abs. 3 VStR). ⁴Eine Vereinbarung, wonach der Arbeitgeber bis zum Ablauf der sechsjährigen Sperrfrist die Darlehensforderung nicht kündigen kann, ist möglich, jedoch durch § 19 a Abs. 1 Satz 2 EStG nicht als Voraussetzung der Steuerbegünstigung vorgeschrieben. ⁵§ 19 a Abs. 1 Satz 2 EStG verlangt nur eine vertragliche Verpflichtung des Arbeitnehmers (Gläubigers), seinerseits während der Sperrfrist über die Forderung

nicht zu verfügen, sofern nicht in seiner Person Umstände eintreten, die nach § 19 a Abs. 2 Satz 5 EStG seine vorzeitige Verfügung erlauben. ⁶Unkündbarkeit von Seiten des Schuldners für längere Zeit im Sinne des Abschnitts 55 Abs. 3 VStR liegt deshalb nur dann vor, wenn eindeutig auch vereinbart ist, daß der Arbeitgeber während der sechsjährigen Sperrfrist die Darlehensforderung nicht kündigen darf; dies ergibt sich nicht bereits aus einer dem Wortlaut des § 19 a Abs. 1 Satz 2 EStG entsprechenden Vereinbarung.

(20) ¹Der gemeine Wert von Stammeinlagen oder Geschäftsanteilen an einer GmbH, für die keine gesonderte Feststellung durchgeführt worden ist (vgl. § 3 AntbewVO), ist durch eine fiktive Anteilsbewertung nach den Grundsätzen des § 11 Abs. 2 BewG zu ermitteln. ²Die Ermittlung erfolgt durch das für die GmbH zuständige Betriebsstättenfinanzamt. ³Stammeinlagen oder Geschäftsanteile an einer GmbH, die zu Beginn des Kalenderjahrs noch nicht bestand, sind grundsätzlich mit dem eingezahlten Kapital zu bewerten. ⁴Bei Gesellschaften, die z.B. durch Umwandlung aus einer Personengesellschaft oder einer Einzelfirma oder im Rahmen einer Betriebsaufspaltung aus einem bestehenden Unternehmen entstanden sind, ist jedoch die Ermittlung des gemeinen Werts vom Betriebsfinanzamt der GmbH nach den Grundsätzen der Abschnitte 77 bis 79 VStR durchzuführen. ⁵Dabei kann der Ertragsvomhundertsatz aus den früheren Betriebsergebnissen der Personengesellschaft oder Einzelfirma abgeleitet werden, wobei die Auswirkungen aus der geänderten Rechtsform ggf. durch entsprechende Korrekturen der Betriebsergebnisse zu berücksichtigen sind.

(21) ¹Überläßt eine Aktiengesellschaft oder eine Kommanditgesellschaft auf Aktien ihren Arbeitnehmern eigene Aktien auf Grund eines Beschlusses, der vor dem 1.1.1987 gefaßt worden ist, so sind diese Aktien auch dann mit dem niedrigsten Börsenkurs am Tag der Beschlußfassung über die Überlassung zu bewerten, wenn die Aktien nach dem 31.12.1986 überlassen werden; die 9-Monatsfrist gilt nicht (§ 52 Abs. 19 a EStG). ²Eigene Aktien sind dabei nur solche, die Mitgliedschaftsrechte am Unternehmen des Arbeitgebers verbriefen. ³Deshalb handelt es sich z.B. bei Aktien einer Konzernobergesellschaft nicht um eigene Aktien der Konzernuntergesellschaft (BFH-Urteil vom 11.7.1986 - BStBl 1987 II S. 300) mit

der Folge, daß bei Überlassung solcher Aktien an Arbeitnehmer der Konzernuntergesellschaft der Börsenkurs am Tag des vor 1987 gefaßten Beschlusses nicht maßgebend ist. ⁴Um eigene Aktien handelt es sich auch nicht, wenn Arbeitnehmer im Zuge einer Kapitalerhöhung unmittelbar junge Aktien erwerben, die nicht vorher im Eigentum der Kapitalgesellschaft gestanden haben. ⁵Ist die Kapitalgesellschaft Eigentümerin der jungen Aktien, so sind sie bei Überlassung an die Arbeitnehmer mit dem Börsenkurs des vor 1987 liegenden Beschlußtags zu bewerten, wenn an diesem Tag ein Börsenkurs für die jungen Aktien bestand. ⁶Lag am Beschlußtag oder innerhalb von 30 Tagen vor diesem Tag ein Börsenkurs nicht vor, so ist der gemeine Wert am Tag der Überlassung maßgebend; die Vereinfachungsregelung des Absatzes 18 Satz 2 ist nicht anzuwenden.

E r m i t t l u n g d e s s t e u e r f r e i e n g e l d w e r t e n V o r t e i l s

(22) ¹Der geldwerte Vorteil ergibt sich aus dem Unterschied zwischen dem Wert der Vermögensbeteiligung (vgl. Absätze 15 bis 21) und dem Preis, zu dem die Vermögensbeteiligung dem Arbeitnehmer überlassen wird. ²Die Steuerfreiheit des geldwerten Vorteils ist der Höhe nach doppelt begrenzt, und zwar auf den halben Wert der Vermögensbeteiligung, höchstens aber auf 500 DM jährlich (§ 19 a Abs. 1 Satz 1 EStG). ³Daraus folgt, daß der geldwerte Vorteil nur insoweit zum steuerpflichtigen Arbeitslohn gehört, als er die Hälfte des Werts der Vermögensbeteiligung übersteigt. ⁴Ist der geldwerte Vorteil höher als 500 DM im Kalenderjahr, so gehört der 500 DM übersteigende Teil des geldwerten Vorteils auch dann zum steuerpflichtigen Arbeitslohn, wenn die Hälfte des Werts der Vermögensbeteiligung nicht überschritten wird.

B e i s p i e l e :

Eigenleistung des Arbeitnehmers	Wert der Beteiligung	Steuer- frei	Steuer- pflichtig
Bei kostenloser Überlassung			
-	100	50	50
-	1 000	500	500
-	1 200	500	700

Eigenleistung des Arbeitnehmers	Wert der Beteiligung	Steuer- frei	Steuer- pflichtig
Bei verbilligter Überlassung			
400	800	400	-
100	500	250	150
500	1 000	500	-
550	1 100	500	50

(23) ¹Der steuerfreie Höchstbetrag ist auf das Dienstverhältnis bezogen. ²Steht der Arbeitnehmer im Kalenderjahr nacheinander oder nebeneinander in mehreren Dienstverhältnissen, so kann der steuerfreie Höchstbetrag in jedem Dienstverhältnis in Anspruch genommen werden.

V e r w a h r u n g v o n W e r t p a p i e r e n

(24) ¹Wertpapiere im Sinne des § 19 a Abs. 3 Nr. 1 bis 6, Abs. 3 a bis 5 EStG sind durch Verwahrung beim Arbeitgeber oder bei einem inländischen Kreditinstitut festzulegen (§ 5 LStDV). ²Das inländische Kreditinstitut, das Wertpapiere nach § 5 Abs. 2 Nr. 2 LStDV in Verwahrung nimmt, hat dies dem Arbeitnehmer zu bescheinigen (Verwahrungsbescheinigung). ³Die Verpflichtung des Arbeitnehmers zur Vorlage der Verwahrungsbescheinigung (§ 5 Abs. 4 LStDV) besteht auch in den Fällen, in denen die Wertpapiere von Dritten steuerbegünstigt überlassen worden sind und der Arbeitgeber in irgendeiner Form tatsächlich oder rechtlich in die Überlassung eingeschaltet war (Absatz 2 Sätze 3 und 4).

A u f z e i c h n u n g s - u n d A n z e i g e - p f l i c h t e n

(25) ¹Die Aufzeichnungs- und Anzeigepflichten richten sich nach § 5 Abs. 3 und § 6 LStDV. ²Der Arbeitgeber hat diese Aufzeichnungs- und Anzeigepflichten auch in den Fällen zu erfüllen, in denen die Wertpapiere von Dritten steuerbegünstigt überlassen worden sind und der Arbeitgeber in irgendeiner Form tatsächlich oder rechtlich in die Überlassung eingeschaltet war (Absatz 2 Sätze 3 und 4).

Nachversteuerung

(26) ¹Eine Nachversteuerung (§ 19 a Abs. 2 Satz 2 EStG, § 7 LStDV) ist auch dann durchzuführen, wenn der Arbeitnehmer die Verwahrungsbescheinigung (Absatz 24 Satz 2) nicht fristgerecht vorlegt (§ 5 Abs. 4 LStDV). ²Eine Nachversteuerung unterbleibt in den Fällen des § 19 a Abs. 2 Satz 4 EStG und bei einer unschädlichen Verfügung nach § 19 a Abs. 2 Satz 5 EStG; dabei gilt folgendes:

1. ¹Wertlosigkeit im Sinne des § 19 a Abs. 2 Satz 4 EStG ist anzunehmen, wenn der Arbeitnehmer nicht mehr als 10 v.H. des Werts der Vermögensbeteiligung zurückerhält, der für die Ermittlung des geldwerten Vorteils angesetzt worden war. ²Übersteigen die zurückgezahlten Beträge die 10 v.H.-Grenze, so unterbleibt die Nachversteuerung nur dann, wenn der Arbeitnehmer die erhaltenen Beträge oder damit erworbene andere Vermögensbeteiligungen bei einem Kreditinstitut für den Rest der Sperrfrist festlegt.
2. ¹Erwerbsunfähigkeit im Sinne des § 19 a Abs. 2 Satz 5 Nr. 1 EStG ist anzunehmen, wenn ein Grad der Behinderung von mehr als 90 eingetreten ist. ²Abschnitt 100 Abs. 5, 6 und 8 sowie § 65 EStDV gelten entsprechend.
3. Für die Entscheidung der Fragen, ob Arbeitslosigkeit im Sinne des § 19 a Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 EStG vorliegt und diese nachgewiesen ist, ist Abschnitt 56 Abs. 4 Nr. 3 anzuwenden.
4. ¹In den Fällen des § 19 a Abs. 2 Satz 5 Nr. 4 EStG gilt Abschnitt 56 Abs. 4 Nr. 4 entsprechend.
5. Die Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit (§ 19 a Abs. 2 Satz 5 Nr. 5 EStG) ist durch Vorlage von Unterlagen über die Auflösung des Arbeitsverhältnisses und die Mitteilung an die Gemeinde nach § 138 Abs. 1 AO nachzuweisen.
6. ¹Der unschädliche Austausch von Wertpapieren (§ 19 a Abs. 2 Satz 5 Nr. 6 EStG) ist nur möglich, wenn die Wertpapiere beim Kreditinstitut verwahrt werden. ²Der Erlös aus der Veräußerung

einschließlich etwaiger Kursgewinne ist bis zum Ablauf des folgenden Kalendermonats zum Erwerb der für den Rest der Sperrfrist festzulegenden anderen Wertpapiere zu verwenden. ³Dabei übrigbleibende Beträge führen nicht zu einer Nachversteuerung, wenn sie 300 DM nicht übersteigen; aus mehreren Veräußerungsvorgängen übrigbleibende Beträge sind zusammenzurechnen.

78. Altersentlastungsbetrag (§ 24 a EStG)

(1) ¹Die Inanspruchnahme eines Altersentlastungsbetrags setzt unter anderem voraus, daß der Arbeitnehmer vor dem Beginn des Kalenderjahrs das 64. Lebensjahr vollendet hatte. ²Ein Lebensjahr wird mit Ablauf des Tages vollendet, der dem Tag der Wiederkehr des Geburtstages vorangeht (§ 108 Abs. 1 AO, § 187 Abs. 2 Satz 2, § 188 Abs. 2 BGB). ³Z.B. vollendet ein Arbeitnehmer, der am 1.1.1927 geboren ist, mit Ablauf des 31.12.1990 das 64. Lebensjahr. ⁴Die Berechnung des Altersentlastungsbetrags veranschaulicht folgendes Beispiel:

Ein 65jähriger Steuerpflichtiger hat im Kalenderjahr 1990 bezogen:

Arbeitslohn	18 000 DM
darin enthalten Versorgungsbezüge in Höhe von	12 000 DM
Einkünfte aus Kapitalvermögen	1 000 DM
Verlust aus Vermietung und Verpachtung	- 3 000 DM.

Der Altersentlastungsbetrag beträgt 40 v.H. des Arbeitslohns (18 000 DM - 12 000 DM = 6 000 DM), das sind 2 400 DM. Die Einkünfte aus Kapitalvermögen und aus Vermietung und Verpachtung werden für die Berechnung des Altersentlastungsbetrags nicht berücksichtigt, weil ihre Summe negativ ist (- 3 000 DM + 1 000 DM = - 2 000 DM).

⁵Der Altersentlastungsbetrag ist stets auf den nächsten vollen DM-Betrag aufzurunden.

(2) Im Fall der Zusammenveranlagung von Ehegatten steht der Altersentlastungsbetrag jedem Ehegatten, der die altersmäßigen Voraussetzungen erfüllt, nach Maßgabe der von ihm bezogenen Einkünfte zu.

(3) ¹Ist der Altersentlastungsbetrag außer vom Arbeitslohn noch von weiteren Einkünften zu berechnen und muß er für die Anwendung anderer Vorschriften, z.B. § 10 c Abs. 2 Satz 4 EStG, von bestimmten Einkünften gekürzt werden, so ist davon auszugehen, daß er zunächst vom Arbeitslohn berechnet worden ist. ²Zur Berücksichtigung des Altersentlastungsbetrags beim Lohnsteuerabzug vgl. Abschnitt 117.

79. Im ersten Grad mit dem Steuerpflichtigen verwandte Kinder

¹Kinder, die im ersten Grad mit dem Steuerpflichtigen verwandt sind (§ 32 Abs. 1 Nr. 1 EStG), sind eheliche Kinder einschließlich angenommener Kinder, für ehelich erklärte und nichteheliche Kinder. ²Mit der Annahme eines minderjährigen Kindes erlischt das Verwandtschaftsverhältnis zu seinen Eltern, bei Annahme des nicht ehelichen Kindes des Ehegatten nur das Verwandtschaftsverhältnis zum anderen Elternteil (§ 1755 BGB). ³Die Annahme als Kind wird vom Vormundschaftsgericht ausgesprochen (§ 1752 Abs. 1, § 1768 Abs. 1 BGB) und erst durch die Zustellung des betreffenden Beschlusses rechtswirksam. ⁴Ist das Verwandtschaftsverhältnis des angenommenen Kindes zu seinen Eltern, wie bei Annahme eines Volljährigen (§ 1767 BGB), nicht erloschen, so kann das Kind auch bei diesen berücksichtigt werden, wenn sie ihrer Unterhaltsverpflichtung gegenüber dem Kind im wesentlichen nachkommen; Abschnitt 80 Abs. 4 und 5 gilt entsprechend.

80. Pflegekinder

(1) ¹Ein Pflegekindschaftsverhältnis (§ 32 Abs. 1 Nr. 2 EStG) setzt voraus, daß das Kind im Haushalt der Pflegepersonen sein Zuhause hat und diese zu dem Kind in einer familienähnlichen, auf längere Dauer angelegten Beziehung wie zu einem eigenen Kind stehen. ²Hieran fehlt es, wenn ein Kind von vornherein nur für eine begrenzte Zeit im Haushalt des Steuerpflichtigen Aufnahme findet. ³Kinder, die mit dem Ziel der Annahme vom Steuerpflichtigen in Pflege genommen werden (§ 1744 BGB), sind regelmäßig Pflegekinder. ⁴Werden Kinder nur des Erwerbs wegen aufgenommen, so sind sie keine Pflegekinder, sondern Kostkinder. ⁵Hat der Steuerpflichtige mehr als sechs Kinder in seinem Haushalt aufgenommen, so spricht eine Vermutung dafür, daß es sich um Kostkinder handelt.

(2) ¹Voraussetzung ist, daß das Obhuts- und Pflegeverhältnis zu den Eltern nicht mehr besteht. ²Ein Pflegekindschaftsverhältnis kann deshalb nicht anerkannt werden, wenn der Steuerpflichtige nicht nur mit dem Kind, sondern auch mit einem Elternteil des Kindes in häuslicher Gemeinschaft lebt, und zwar selbst dann nicht, wenn der Elternteil durch eine Schul- oder Berufsausbildung in der Obhut und Pflege des Kindes beeinträchtigt ist (BFH-Urteil vom 9.3.1989 - BStBl II S. 680). ³Ein Altersunterschied wie zwischen Eltern und Kindern braucht nicht unbedingt zu bestehen. ⁴Ein Pflegekindschaftsverhältnis kann daher auch zu jüngeren Geschwistern, z.B. Waisen, gegeben sein (vgl. BFH-Urteil vom 5.8.1977 - BStBl II S. 832). ⁵Das gleiche gilt ohne Rücksicht auf einen Altersunterschied, wenn das zu betreuende Geschwister von Kind an wegen Behinderung pflegebedürftig war und der betreuende Teil die Stelle der Eltern, z.B. nach deren Tod, einnimmt.

(3) ¹Weitere Voraussetzung ist, daß der Steuerpflichtige das Kind mindestens zu einem nicht unwesentlichen Teil auf seine Kosten unterhält. ²Dies ist regelmäßig der Fall, wenn der eigene Kostenbeitrag im Jahresdurchschnitt mindestens 150 DM monatlich beträgt. ³Von einer Prüfung des Kostenbeitrags kann aus Vereinfachungsgründen abgesehen werden, wenn das Pflegegeld und/oder andere Mittel, die die Pflegepersonen für den Unterhalt des Kindes erhalten, insgesamt den in Betracht kommenden Pflegegeldsatz des

zuständigen Jugendamts nicht übersteigen. ⁴Kindergeld oder entsprechende Leistungen für Kinder (§ 8 Abs. 1 BKGG) sowie Erziehungsbeiträge des Jugendamts im Rahmen erzieherischer Hilfen nach dem Jugendwohlfahrtsgesetz oder entsprechende Leistungen, z.B. der Eltern, bleiben als eigene Mittel der Pflegeeltern dabei außer Betracht. ⁵Eigene Einkünfte und zur Bestreitung des Unterhalts bestimmte oder geeignete Bezüge des Kindes mindern die Unterhaltsbelastung der Pflegeeltern und werden gegebenenfalls bei der Bemessung des Pflegegelds berücksichtigt. ⁶Sie können deshalb außer acht gelassen werden, sofern sie die Zahlung von Pflegegeld nicht ausschließen. ⁷Im Zweifel erteilt das Jugendamt Auskunft, ob wegen der Höhe solcher Einkünfte und Bezüge ein Anspruch auf Pflegegeld nicht in Betracht kommen kann.

(4) ¹Für die Berücksichtigung eines Pflegekindes bei seinen Eltern kommt es für das Kalenderjahr, in dem das Pflegekindschaftsverhältnis begründet wird, nicht darauf an, inwieweit diese ihre Unterhaltsverpflichtung erfüllen. ²Hat das Pflegekindschaftsverhältnis jedoch bereits zu Beginn des Kalenderjahrs bestanden, ist Voraussetzung, daß die Eltern ihrer Unterhaltsverpflichtung gegenüber dem Kind für das Kalenderjahr im wesentlichen - das heißt zu mindestens 75 v.H. - nachkommen (§ 32 Abs. 1 vorletzter und letzter Satz EStG). ³Liegen bei Eltern die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 EStG nicht vor, so kommt ein Kinderfreibetrag von 1 512 DM für jeden Elternteil in Betracht, wenn er seiner Unterhaltsverpflichtung gegenüber dem Kind im wesentlichen nachkommt. ⁴Trifft dies nur bei einem Elternteil zu und leistet der andere Elternteil keinen Unterhalt, so erhält der Unterhalt Leistende den Kinderfreibetrag von 3 024 DM.

(5) ¹Die Höhe der Unterhaltsverpflichtung der Eltern bestimmt sich nach bürgerlichem Recht. ²Soweit sie nicht durch gerichtliche Entscheidung, Verpflichtungserklärung, Vergleich oder anderweitig durch Vertrag festgelegt ist, können dafür im Zweifel die von den Oberlandesgerichten als Leitlinien aufgestellten Unterhaltstabellen, z.B. "Düsseldorfer Tabelle", einen Anhalt geben. ³Eltern, die mangels finanzieller Leistungsfähigkeit nicht unterhaltspflichtig sind (§ 1603 BGB), werden steuerlich so behandelt, als ob sie ihrer Unterhaltsverpflichtung nicht nachkämen. ⁴Das gleiche gilt für Eltern, die unterhaltspflichtig sind, wenn

die Unterhaltsleistung jedes Elternteils im Jahresdurchschnitt weniger als 150 DM monatlich beträgt, es sei denn, daß mit einem geringeren Betrag eine festgelegte Unterhaltsverpflichtung im wesentlichen (Absatz 4 Satz 2) erfüllt wird. ⁵Werden für das Pflegekind Mittel der Jugend- oder Sozialhilfe in Anspruch genommen, so kommt es darauf an, inwieweit die Eltern die auf die Behörde übergeleitete Unterhaltsforderung erfüllen.

81. Allgemeines zur Berücksichtigung von Kindern

(1) ¹Für die Frage, ob ein Kind lebend geboren wurde (§ 32 Abs. 3 EStG), ist im Zweifel das Geburtenregister maßgebend. ²Für die Berücksichtigung eines Kindes ist - vorbehaltlich des § 1 Abs. 3 Satz 3 EStG - Voraussetzung, daß es während des Bestehens des Kindschaftsverhältnisses im Kalenderjahr zumindest zeitweise unbeschränkt einkommensteuerpflichtig gewesen ist (§ 32 Abs. 2 EStG).

³Kinder, die sich zum Zwecke der Berufsausbildung vorübergehend im Ausland aufhalten, können weiterhin unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sein, wenn sie in der elterlichen Wohnung ihr Zuhause behalten und dort gemeldet sind.

(2) Für die Berechnung des Lebensalters eines Kindes gilt § 187 Abs. 2 Satz 2 in Verbindung mit § 188 Abs. 2 BGB.

B e i s p i e l :

Ein am 1.1.1974 geborenes Kind hat das 16. Lebensjahr mit Ablauf des 31.12.1989, also zu Beginn des Kalenderjahrs 1990 vollendet. Es kann deshalb für dieses Jahr nicht mehr nach § 32 Abs. 3 EStG berücksichtigt werden.

(3) Die Berücksichtigung eines Kindes wird nicht dadurch ausgeschlossen, daß

1. das Kind verheiratet ist,
2. das Kind nicht zum Haushalt des Steuerpflichtigen gehört, ausgenommen Pflegekinder (vgl. Abschnitt 80 Abs. 1) oder
3. das Kind eigene Einkünfte oder Bezüge hat, ausgenommen behinderte Kinder nach Vollendung des 16. Lebensjahrs (vgl. Abschnitt 87).

82. Kinder mit Wohnsitz in der DDR u.a.

(1) ¹Kinder, die Deutsche im Sinne des Artikels 116 des Grundgesetzes oder deutsche Volkszugehörige sind und ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in der Deutschen Demokratischen Republik, in Berlin (Ost) oder in einem der in § 1 Abs. 2 Nr. 3 des Bundesvertriebenengesetzes bezeichneten Gebiete (ohne Jugoslawien und China) haben, sind bei den unbeschränkt einkommensteuerverpflichtigen Eltern oder Elternteilen aus Billigkeitsgründen zu berücksichtigen, wenn die übrigen Voraussetzungen (§ 32 Abs. 1, 3 bis 5 EStG) vorliegen. ²Weitere Voraussetzung ist, daß die unbeschränkt einkommensteuerverpflichtigen Eltern oder Elternteile ihrer Unterhaltsverpflichtung gegenüber dem Kind für das Kalenderjahr im wesentlichen, d.h. zu mindestens 75 v.H., nachkommen. ³Aus Vereinfachungsgründen kann davon ausgegangen werden, daß dies der Fall ist, wenn die Unterhaltszahlungen je Kind im Jahresdurchschnitt mindestens 75 DM monatlich betragen. ⁴Wegen der Höhe des Kinderfreibetrags gilt § 32 Abs. 6 EStG entsprechend. ⁵Außer für den Kinderfreibetrag zählt ein solches Kind auch für die Inanspruchnahme eines Ausbildungsfreibetrags (§ 33 a Abs. 2 EStG), wenn im übrigen die Voraussetzungen dafür vorliegen, sowie für die Ermittlung der zumutbaren Belastung (§ 33 Abs. 3 EStG). ⁶Der Haushaltsfreibetrag (§ 32 Abs. 7 EStG) und die Übertragung eines Pauschbetrags für Behinderte oder Hinterbliebene (§ 33 b Abs. 5 EStG) kommen nicht in Betracht.

(2) ¹Daß ein Kind Deutscher im Sinne des Artikels 116 des Grundgesetzes oder deutscher Volkszugehöriger ist, hat der Steuerpflichtige darzulegen. ²Sind die hier lebenden Eltern oder Elternteile des Kindes Deutsche, kann ohne weiteres auch für das Kind angenommen werden, daß es Deutscher oder deutscher Volkszugehöriger ist. ³Dies gilt aber dann nicht, wenn das Kind bei seinem anderen, nichtdeutschen Elternteil lebt, mit dem der Steuerpflichtige nicht verheiratet ist oder war.

83. Kinder, die für einen Beruf ausgebildet werden

(1) ¹Als Berufsausbildung ist die Ausbildung für einen künftigen Beruf anzusehen, z.B. die Ausbildung für einen handwerklichen, kaufmännischen, technischen oder wissenschaftlichen Beruf sowie die Ausbildung in der Hauswirtschaft auf Grund eines Berufsausbildungsvertrags oder an einer Lehranstalt, z.B. Haushaltsschule, Berufsfachschule. ²Die Berufsausbildung soll die für die Ausübung eines Berufs notwendigen fachlichen Fertigkeiten und Kenntnisse in einem geordneten Ausbildungsgang vermitteln (vgl. § 1 Abs. 2 des Berufsbildungsgesetzes vom 14.8.1969 - BGBl. I S. 1112, zuletzt geändert durch § 19 des Gesetzes vom 23.12.1981 - BGBl. I S. 1692). ³Zur Berufsausbildung gehört z.B. auch der Besuch von Allgemeinwissen vermittelnden Schulen (BFH-Urteil vom 10.2.1961 - BStBl III S. 160), von Fachschulen und Hochschulen sowie ein nach der maßgebenden Ausbildungs- oder Prüfungsordnung vorgeschriebenes Praktikum. ⁴Eine Berufsausbildung ist aber nur anzunehmen, wenn sie die Zeit oder Arbeitskraft des Kindes überwiegend in Anspruch nimmt. ⁵Außer der tatsächlichen Ausbildungszeit ist dabei auch der Zeitaufwand für den Weg von und zur Ausbildungsstätte sowie für die notwendigen häuslichen Vor- und Nacharbeiten zu berücksichtigen. ⁶Der Besuch von Abendkursen oder Tageskursen von nur kurzer Dauer täglich kann nicht als Berufsausbildung angesehen werden. ⁷Ein schwerbehindertes Kind befindet sich auch dann in der Berufsausbildung, wenn es durch gezielte Maßnahmen auf eine - wenn auch einfache - Erwerbstätigkeit vorbereitet wird, die nicht spezifische Fähigkeiten oder Fertigkeiten erfordert. ⁸Bei einem schwerbehinderten Kind kann unter diesem Gesichtspunkt z.B. auch der Besuch einer Behindertenschule, einer Heimsonderschule oder das Arbeitstraining in einer Anlern- oder beschützenden Werkstatt eine Berufsausbildung darstellen. ⁹Eine Bescheinigung der besuchten Einrichtung kann einen Anhaltspunkt für die Beurteilung geben.

(2) ¹Die Berufsausbildung ist abgeschlossen, wenn das Kind einen Ausbildungsstand erreicht hat, der es zur Berufsausübung befähigt oder wenn einem schwerbehinderten Kind eine seinen Fähigkeiten angemessene Beschäftigung möglich ist. ²Der Abschluß einer Berufsausbildung schließt nicht aus, daß das Kind später erneut in eine Berufsausbildung eintritt, z.B. in die Ausbildung für einen

gehobeneren oder einen andersartigen Beruf. ³In Handwerksberufen wird die Berufsausbildung regelmäßig mit der Ablegung der Gesellenprüfung abgeschlossen, es sei denn, daß das Kind im Anschluß hieran einen weiteren Handwerksberuf erlernt oder in eine weiterführende Ausbildung, z.B. durch den Besuch einer Fach- oder Meisterschule, eintritt. ⁴In Berufsausbildung befindet sich aber nicht, wer - wenn auch zur Vorbereitung auf ein weiteres Berufsziel - einen Beruf ausübt, der von anderen unter denselben Bedingungen als Dauerberuf ausgeübt wird (BFH-Urteil vom 11.10.1984 - BStBl 1985 II S. 91). ⁵In akademischen Berufen wird die Berufsausbildung regelmäßig mit der Ablegung des - ersten - Staatsexamens oder einer entsprechenden Abschlußprüfung abgeschlossen, es sei denn, daß sich ein ergänzendes Studium, ein Zweitstudium oder ein nach der maßgebenden Ausbildungs- und Prüfungsordnung vorgeschriebenes Dienstverhältnis oder Praktikum anschließt. ⁶Eine Berufsausbildung liegt nicht mehr vor, wenn die Beschäftigung des Kindes ihrem Gesamtbild nach nicht mehr den Charakter einer Ausbildung hat, z.B. wenn das Kind nach Abbruch einer kaufmännischen Lehre im elterlichen Betrieb im Außendienst beschäftigt wird (BFH-Urteil vom 8.11.1972 - BStBl 1973 II S. 141) oder wenn es nach Abschluß seiner kaufmännischen Ausbildung in die Aufgaben des künftigen Betriebsinhabers im elterlichen Betrieb eingewiesen wird (BFH-Urteil vom 2.8.1968 - BStBl II S. 777). ⁷Die Ferienzeit zwischen zwei Ausbildungsabschnitten gehört zur Berufsausbildung, nicht aber die Übergangszeit zwischen dem Abschluß der Berufsausbildung und dem Berufsantritt sowie die Probezeit bei erstmaligem Berufsantritt (BFH-Urteil vom 31.1.1964 - BStBl III S. 300).

84. Kinder, die mangels Ausbildungsplatzes ihre
Berufsausbildung nicht beginnen oder fortsetzen können

(1) ¹Die Berücksichtigung eines Kindes ohne Ausbildungsplatz hängt davon ab, daß es dem Kind trotz ernsthafter Bemühungen nicht gelungen ist, seine Berufsausbildung (Abschnitt 83) zu beginnen oder fortzusetzen. ²Ausbildungsplätze sind neben betrieblichen und überbetrieblichen insbesondere solche an Fach- und Hochschulen, sowie Stellen, an denen eine in der Ausbildungs- oder Prüfungsordnung vorgeschriebene praktische Tätigkeit abzuleisten ist. ³Grundsätzlich ist jeder Ausbildungswunsch des Kindes anzuerkennen, es sei denn, daß seine Verwirklichung wegen der persönlichen Verhältnisse des Kindes ausgeschlossen erscheint. ⁴Dies gilt auch dann, wenn das Kind bereits eine abgeschlossene Ausbildung in einem anderen Beruf besitzt. ⁵Hat das Kind während des ganzen Kalenderjahrs eine Erwerbstätigkeit gegen Entgelt ausgeübt oder Lohnersatzleistungen erhalten, kann es in keinem Fall berücksichtigt werden.

(2) ¹Das Finanzamt kann verlangen, daß der Steuerpflichtige die Bemühungen des Kindes um einen Ausbildungsplatz durch geeignete Unterlagen nachweist oder zumindest glaubhaft macht. ²In Betracht kommen z.B. Bescheinigungen des Arbeitsamts über die Meldung des Kindes als Bewerber um eine berufliche Ausbildungsstelle, Unterlagen über eine Bewerbung bei der Zentralen Vergabestelle von Studienplätzen, Bewerbungsschreiben unmittelbar an Ausbildungsstellen sowie deren Zwischennachricht oder Ablehnung.

(3) Wegen der Anwendung des § 33 a Abs. 1 EStG aus Billigkeitsgründen wird auf Abschnitt 96 Abs. 9 hingewiesen.

85. Kinder, deren Berufsausbildung durch
Grundwehrdienst, Zivildienst und ähnliche
Dienste unterbrochen worden ist

(1) ¹Dem gesetzlichen Grundwehrdienst (§ 5 Wehrpflichtgesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 13.6.1986 - BGBl. I S. 879) ist der Grenzschutzdienst auf Grund der Grenzschutzdienstpflicht (§ 49 Bundesgrenzschutzgesetz vom 18.8.1972 - BGBl. I S. 1834, zuletzt geändert durch das Gesetz vom 19.12.1986 - BGBl. I S. 2610) gleichgestellt. ²Der gesetzliche Zivildienst ist der Zivildienst von anerkannten Kriegsdienstverweigerern (Zivildienstgesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 31.7.1986 - BGBl. I S. 1205, geändert durch Gesetz vom 20.12.1988 - BGBl. I S. 2477). ³Gesetzlicher Grundwehrdienst oder gesetzlicher Zivildienst ist auch ein entsprechender Dienst außerhalb des Geltungsbereichs des Einkommensteuergesetzes, wenn er auf Grund einer gesetzlichen Dienstpflicht geleistet wird (vgl. BFH-Urteil vom 29.4.1960 - BStBl III S. 268).

(2) Freiwilliger Wehr- oder Polizeivollzugsdienst, der anstelle des gesetzlichen Grundwehrdienstes oder Zivildienstes abgeleistet wird, ist

1. der auf Grund freiwilliger Verpflichtung in der Bundeswehr geleistete Wehrdienst (§ 7 Wehrpflichtgesetz), z.B. der Wehrdienst als Soldat auf Zeit für höchstens drei Jahre, oder
2. der auf Grund freiwilliger Verpflichtung geleistete Vollzugsdienst im Bundesgrenzschutz von mindestens zwei Jahren und der sonstige Vollzugsdienst bei der Polizei von drei Jahren (§ 42 Wehrpflichtgesetz, § 15 Zivildienstgesetz).

(3) ¹Eine vom gesetzlichen Grundwehrdienst oder Zivildienst befreiende Tätigkeit als Entwicklungshelfer (§ 1 Abs. 1 Entwicklungshelfer-Gesetz vom 18.6.1969 - BGBl. I S. 549, zuletzt geändert durch Gesetz vom 27.6.1987 - BGBl. I S. 1542) ist die Tätigkeit in Entwicklungsländern ohne Erwerbsabsicht, die nach Vollen- dung des 18. Lebensjahrs und auf Grund einer Verpflichtung für

zweieinhalb Jahre gegenüber einem anerkannten Träger des Entwicklungsdienstes von einem Deutschen ausgeübt wird; der Vorbereitungsdienst gehört nicht dazu. ²Der Tätigkeit als Entwicklungshelfer steht die Dienstleistung nach § 14 b Zivildienstgesetz (andere Dienste im Ausland) gleich, die gegenüber einem nach § 14 b Abs. 3 Zivildienstgesetz vom Bundesminister für Jugend, Familie, Frauen und Gesundheit anerkannten Träger erbracht wird und zwei Monate länger dauert als der Zivildienst, der sonst erbracht werden müßte. ³Als Träger des Entwicklungsdienstes sind anerkannt:

1. Deutscher Entwicklungsdienst, Gemeinnützige Gesellschaft mbH (DED), Bonn-Bad Godesberg,
2. Arbeitsgemeinschaft für Entwicklungshilfe e.V. (AGEH), Köln,
3. Dienste in Übersee e.V. (DÜ), Stuttgart,
4. Eirene, Internationaler Christlicher Friedensdienst e.V., Königswinter,
5. Weltfriedensdienst e.V. Berlin.

(4) ¹Die Berufsausbildung wird durch die Aufnahme des Dienstes unterbrochen, wenn das Kind zuvor in einer nicht abgeschlossenen Berufsausbildung (vgl. Abschnitt 83) gestanden hat. ²Eine Unterbrechung der Berufsausbildung liegt auch vor, wenn das Kind vor Antritt des Dienstes zwar einen Ausbildungsabschnitt, mit dem eine Berufsausbildung bereits abgeschlossen sein kann, beendet hat, aber beabsichtigt, seine Ausbildung in diesem Beruf zum frühestmöglichen Zeitpunkt fortzusetzen.

B e i s p i e l :

Das Kind hat kurz vor der Einberufung zum Grundwehrdienst die Gesellenprüfung abgelegt und beabsichtigt, unmittelbar nach der Entlassung aus dem Wehrdienst die Meisterschule zu besuchen.

³Einer Unterbrechung steht es nicht entgegen, wenn das Kind zur Überbrückung der Zeiten zwischen der Beendigung eines Ausbildungsabschnitts und Aufnahme des Dienstes oder zwischen Beendigung des Dienstes und Fortsetzung der Berufsausbildung eine Tätigkeit gegen Entgelt ausübt.

86. Kinder, die ein freiwilliges soziales Jahr leisten

¹Das freiwillige soziale Jahr im Sinne des Gesetzes zur Förderung eines freiwilligen sozialen Jahres vom 17.8.1964 (BGBl. I S 640, BStBl I S. 534), zuletzt geändert durch Gesetz vom 18.12.1975 (BGBl. I S. 3155, BStBl 1976 I S. 67) wird in der Regel bis zur Vollendung des 25. Lebensjahrs für die Dauer von zwölf zusammenhängenden Monaten abgeleistet. ²Das Kind muß sich für mindestens sechs Monate verpflichtet haben. ³Der Nachweis über die Leistung des freiwilligen sozialen Jahres ist durch eine Bescheinigung des Trägers des freiwilligen sozialen Jahres zu erbringen.

87. Kinder, die wegen körperlicher, geistiger oder
seelischer Behinderung außerstande sind, sich
selbst zu unterhalten

(1) ¹Als solche Kinder kommen nur Kinder in Betracht, die schwerbehindert oder Schwerbehinderten gleichgestellt sind (§§ 1, 2 Schwerbehindertengesetz - SchwBG -). ²Der Nachweis der Schwerbehinderung ist grundsätzlich durch einen Ausweis nach § 4 Abs. 5 SchwBG oder durch eine Bescheinigung der für die Durchführung des Bundesversorgungsgesetzes zuständigen Behörden zu führen, der Nachweis der Gleichstellung durch einen Gleichstellungsbescheid des Arbeitsamts. ³Abschnitt 100 Abs. 5 Sätze 1 und 2 sowie Absatz 6 gilt entsprechend.

(2) ¹Ob ein Kind wegen seiner Behinderung außerstande ist, sich selbst zu unterhalten, ist nach den Gesamtumständen des Einzelfalls zu beurteilen. ²Dabei kommt es nicht nur auf die Unfähigkeit des Kindes, durch eigene Erwerbstätigkeit seinen Lebensunterhalt zu bestreiten, sondern auch darauf an, ob dem Kind hierfür andere Einkünfte oder Bezüge zur Verfügung stehen. ³Zu den eigenen Einkünften und Bezügen des Kindes gehören auch Unterhaltsleistungen seines Ehegatten oder früheren Ehegatten (§ 32 Abs. 5 Satz 2 EStG). ⁴Auch eigenes Vermögen des Kindes, das für seinen Lebensunterhalt eingesetzt werden kann, muß berücksichtigt werden, sofern es nicht geringfügig ist; Abschnitt 96 Abs. 4 Sätze 4 und 5 gilt entsprechend. ⁵Bezieht das Kind weder Einkünfte aus einer eigenen Erwerbstätigkeit noch Lohnersatzleistungen, kann grundsätzlich von der Unfähigkeit zur Ausübung einer Erwerbstätigkeit ausgegangen werden. ⁶Dies gilt jedoch nicht, wenn nicht die Behinderung, sondern öffentlichlich andere Gründe, z.B. die Arbeitsmarktlage, ursächlich dafür sind, daß das Kind eine eigene Erwerbstätigkeit nicht ausüben kann. ⁷Ein über 27 Jahre altes Kind, das wegen seiner Behinderung noch in Schul- oder Berufsausbildung steht, ist in jedem Fall als unfähig zur Ausübung einer Erwerbstätigkeit anzusehen.

(3) ¹Hat das Kind Einkünfte aus eigener Erwerbstätigkeit und/oder andere Einkünfte oder Bezüge, die zur Bestreitung seines Lebensunterhalts bestimmt oder geeignet sind, von zusammen weniger als 9 000 DM im Kalenderjahr, kann regelmäßig davon ausgegangen werden,

daß das Kind außerstande ist, sich selbst zu unterhalten; für die Ermittlung der eigenen Einkünfte und Bezüge des Kindes gilt Abschnitt 96 Abs. 6 entsprechend. ²Dem Steuerpflichtigen bleibt es unbenommen, glaubhaft zu machen, daß der Unterhaltsbedarf des Kindes auch durch höhere Einkünfte und Bezüge nicht gedeckt ist. ³Behinderungsbedingter Mehrbedarf ist dabei zu berücksichtigen, soweit das Kind hierfür nicht besondere Leistungen erhält, z.B. Pflegegeld, Blindengeld.

88. Kinderfreibetrag

(1) Die Kinderfreibeträge von 1 512 DM und von 3 024 DM sind in die Lohnsteuertabellen eingearbeitet und werden entsprechend dem auf der Lohnsteuerkarte eingetragenen Zähler berücksichtigt (vgl. Abschnitt 108 Abs. 7 und Abschnitt 109 Abs. 6 bis 8).

(2) Einem Steuerpflichtigen, der den Kinderfreibetrag von 3 024 DM erhält, weil der andere Elternteil verstorben ist (§ 32 Abs. 6 Satz 3 Nr. 1 EStG), werden Steuerpflichtige in Fällen gleichgestellt, in denen

1. der Wohnsitz oder gewöhnliche Aufenthalt des anderen Elternteils nicht zu ermitteln ist oder
2. der Vater des Kindes amtlich nicht feststellbar ist.

89. Übertragung des Kinderfreibetrags

A l l g e m e i n e s

(1) ¹Für ein Kind geschiedener oder dauernd getrennt lebender Ehegatten sowie für ein nichteheliches Kind erhält grundsätzlich jeder Elternteil den Kinderfreibetrag von 1.512 DM, wenn beide Elternteile unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind. ²Nach § 32 Abs. 6 Satz 4 EStG kann ein Elternteil den Kinderfreibetrag des anderen auf sich übertragen lassen,

1. wenn er, nicht jedoch der andere Elternteil seiner Unterhaltsverpflichtung gegenüber dem Kind für das Kalenderjahr im wesentlichen nachkommt, oder
2. wenn der andere Elternteil der Übertragung unwiderruflich zustimmt. Eine auf Dauer erteilte Zustimmung wird für ein künftiges Kalenderjahr jeweils erst mit dessen Beginn wirksam. Bis dahin kann sie durch Erklärung gegenüber dem Finanzamt zurückgenommen werden.

E r f ü l l u n g d e r U n t e r h a l t s v e r p f l i c h t u n g

(2) ¹Bei dauernd getrennt lebenden oder geschiedenen Ehegatten sowie bei Eltern eines nichtehelichen Kindes ist der Elternteil, in dessen Obhut das Kind sich nicht befindet, grundsätzlich zur Leistung von Barunterhalt verpflichtet. ²Soweit die Höhe nicht durch gerichtliche Entscheidung, Verpflichtungserklärung, Vergleich oder anderweitig durch Vertrag festgelegt ist, können dafür im Zweifel die von den Oberlandesgerichten als Leitlinien aufgestellten Unterhaltstabellen, z.B. "Düsseldorfer Tabelle", einen Anhalt geben. ³Ein Elternteil kommt seiner Barunterhaltsverpflichtung gegenüber dem Kind im wesentlichen nach, wenn er sie mindestens zu 75 v.H. erfüllt. ⁴Elternteile, die mangels finanzieller Leistungsfähigkeit nicht unterhaltspflichtig sind (§ 1603 BGB), sind steuerlich so zu behandeln, als ob sie ihrer Unterhaltsverpflichtung nicht nachkämen. ⁵Das gleiche gilt für Elternteile, die unterhaltspflichtig sind, wenn die Unterhaltsleistung im Jahresdurchschnitt weniger als 150 DM monatlich beträgt, es sei denn, daß mit einem geringeren Betrag eine festgelegte Unterhaltsverpflichtung mindestens zu 75 v.H. erfüllt wird.

(3) ¹Hat aus Gründen, die in der Person des Kindes liegen, oder wegen des Todes des Elternteils die Unterhaltsverpflichtung nicht während des ganzen Kalenderjahrs bestanden, so ist für die Frage, inwieweit sie erfüllt worden ist, nur auf den Zeitraum des Bestehens der Verpflichtung abzustellen. ²Im übrigen kommt es nicht darauf an, ob die unbeschränkte Steuerpflicht des Kindes oder der Eltern während des ganzen Kalenderjahrs bestanden hat.

B e i s p i e l e :

- A. Das Kind beendet im Juni seine Berufsausbildung und steht ab September in einem Arbeitsverhältnis. Seitdem kann es sich selbst unterhalten. Der zum Barunterhalt verpflichtete Elternteil ist seiner Verpflichtung nur für die Zeit bis einschließlich Juni nachgekommen. Er hat seine für 8 Monate bestehende Unterhaltsverpflichtung für 6 Monate, also zu 75 v.H. erfüllt.
- B. Der Elternteil, der bisher seiner Unterhaltsverpflichtung durch Pflege und Erziehung des Kindes voll nachgekommen ist, verzieht im August ins Ausland und leistet von da an keinen Unterhalt mehr. Er hat seine Unterhaltsverpflichtung, bezogen auf das Kalenderjahr, nicht mindestens zu 75 v.H. erfüllt.

A u s w i r k u n g e n d e r Ü b e r t r a g u n g

(4) ¹Die Übertragung des Kinderfreibetrags kann dazu führen, daß sich auch bei den kindbedingten Steuerentlastungen, die vom Erhalt des Kinderfreibetrags abhängen, Änderungen ergeben und zwar zuungunsten des ausgeschlossenen Elternteils und zugunsten des anderen Elternteils. ²Solche Folgeänderungen können eintreten beim Haushaltsfreibetrag (§ 32 Abs. 7 EStG), beim Hundertsatz der zumutbaren Belastung (§ 33 Abs. 3 EStG), bei den Ausbildungsfreibeträgen (§ 33 a Abs. 2 EStG), bei der Übertragung des dem Kind zustehenden Behinderten- oder Hinterbliebenen-Pauschbetrags (§ 33 b Abs. 5 EStG), bei den Freibeträgen für besondere Fälle (§ 52 Abs. 22 Nr. 2 Buchstabe b EStG in Verbindung mit § 33 a Abs. 1 EStG 1953) und bei der Ermäßigung der Kirchensteuer (kirchensteuerrechtliche Regelungen entsprechend § 51 a EStG).

V e r f a h r e n

(5) ¹Die Übertragung des Kinderfreibetrags und die davon abhängigen Änderungen bei den übrigen kindbedingten Steuerentlastungen können nach § 39 Abs. 3 a EStG unter bestimmten Voraussetzungen bereits für die Durchführung des Lohnsteuerabzugs berücksichtigt werden (vgl. Abschnitt 109 Abs. 8). ²In diesen Fällen werden beide Elternteile stets zur Einkommensteuer veranlagt (§ 46 Abs. 2 Nr. 4 a Buchstabe b EStG).

90. Haushaltsfreibetrag, Zuordnung von Kindern

(1) ¹Arbeitnehmer, die Anspruch auf den Haushaltsfreibetrag (§ 32 Abs. 7 Satz 1 EStG) haben, werden in die Steuerklasse II eingereiht. ²Voraussetzung dafür ist, daß der Arbeitnehmer

1. nicht als Ehegatte oder Verwitweter in die Steuerklasse III, IV oder V gehört und
2. einen Kinderfreibetrag für mindestens ein Kind erhält, das in seiner Wohnung gemeldet ist, gleichgültig, ob mit Haupt- oder Nebenwohnung.

(2) ¹Das Kind unbeschränkt einkommensteuerpflichtiger Eltern, das bei beiden Elternteilen gemeldet ist, wird für den Haushaltsfreibetrag einem von ihnen zugeordnet (§ 32 Abs. 7 Satz 2 EStG). ²Eine Meldung des Kindes bei beiden Elternteilen kann sowohl in der gemeinsamen Wohnung als auch in getrennten Wohnungen der Elternteile gegeben sein. ³Für die Zuordnung sind zwei Fallgruppen zu unterscheiden:

1. ¹Das Kind war zu Beginn des Kalenderjahrs oder zu dem anderen maßgebenden Stichtag (z.B. Geburt, Zuzug aus dem Ausland) nur bei einem Elternteil und erst später auch oder ausschließlich bei dem anderen Elternteil gemeldet:

²Das Kind wird stets dem Elternteil zugeordnet, bei dem es zuerst gemeldet war (vgl. BFH-Urteil vom 17.9.1982 - BStBl 1983 II S. 9).

2. ¹Das Kind war zu Beginn des Kalenderjahrs oder zu dem anderen maßgebenden Stichtag bei beiden Elternteilen gemeldet:

²Das Kind wird der Mutter zugeordnet, mit ihrer unwiderruflichen Zustimmung dem Vater. ³Eine auf Dauer erteilte Zustimmung wird für künftige Kalenderjahre jeweils erst mit deren Beginn wirksam. ⁴Bis dahin kann sie zurückgenommen werden. ⁵Mehrere gemeinsame Kinder, die zum maßgebenden Stichtag bei beiden Eltern gemeldet waren, können nur einheitlich der Mutter oder dem Vater zugeordnet werden. ⁶Für die Fragen, in

wessen Wohnung das Kind gemeldet war oder ob eine gemeinsame Wohnung der Eltern vorliegt, sind allein die Verhältnisse maßgebend, wie sie sich aus dem Melderegister ergeben. ⁷Darauf, wo sich das Kind oder die Elternteile tatsächlich aufgehalten haben, kommt es nicht an (BFH-Urteil vom 27.7.1984 - BStBl 1985 II S. 8).

(3) ¹Der Haushaltsfreibetrag, der dem Vater auf Grund der anderweitigen Zuordnung eines Kindes (Absatz 2 Nr. 2) zusteht, kann bereits für die Durchführung des Lohnsteuerabzugs berücksichtigt werden (vgl. Abschnitte 108 Abs. 5 und 109 Abs. 4). ²Geschieht dies, so sind beide Elternteile stets zur Einkommensteuer zu veranlagern (§ 46 Abs. 2 Nr. 4 a Buchstabe c EStG).

91. Anwendung des Progressionsvorbehalts auf Lohnersatzleistungen

B e r e c h n u n g d e s b e s o n d e r e n S t e u e r s a t z e s

(1) Die rechnerische Ermittlung des besonderen Steuersatzes und dessen Anwendung auf das zu versteuernde Einkommen wird in den folgenden Beispielen dargestellt:

B e i s p i e l e (nach der Einkommensteuer-Splittingtabelle)

Fall	<u>A</u>	<u>B</u>
zu versteuerndes Einkommen (§ 2 Abs. 5 EStG)	40 000 DM	40 000 DM
Fall A Arbeitslosengeld	<u>10 000 DM</u>	
oder		
Fall B zurückgezahltes Arbeitslosengeld		<u>2 000 DM.</u>
Für die Berechnung des Steuersatzes maßgebendes zu versteuerndes Einkommen	50 000 DM	38 000 DM
Abrundung auf den Eingangsbetrag der Tabellenstufe	49 896 DM	37 908 DM
Steuer nach der Splittingtabelle	8 208 DM	5 426 DM
durchschnittlicher Steuersatz (bezogen auf 49 896 DM oder 37 908 DM)	16,450216 v.H.	14,313601 v.H.
Die Anwendung des durch- schnittlichen Steuersatzes auf das - auf den Eingangs- betrag der Tabellenstufe abgerundete - zu ver- steuernde Einkommen (39 960 DM) ergibt als Steuer	6 573 DM	5 719 DM.

R ü c k z a h l u n g v o n L o h n e r s a t z - l e i s t u n g e n

(2) ¹Werden die in § 32 b Abs. 1 Nr. 1 EStG bezeichneten Lohnersatzleistungen zurückgezahlt, so sind sie von den im selben Kalenderjahr bezogenen Leistungsbeträgen abzusetzen, unabhängig

davon, ob die zurückgezahlten Beträge im Jahr ihres Bezugs dem Progressionsvorbehalt unterlegen haben. ²Rückzahlungen sind auch dann mit dem zurückgezahlten Betrag zu berücksichtigen, wenn diese Leistungen seinerzeit mit einem nach § 32 b Abs. 2 Nr. 1 EStG 1987 hochgerechneten Bruttobetrag dem Progressionsvorbehalt unterworfen worden sind. ³Ergibt sich durch die Absetzung ein negativer Betrag, weil die Rückzahlungen höher sind als die im selben Jahr empfangenen Beträge oder weil den zurückgezahlten keine empfangenen Beträge gegenüberstehen, so ist auch der negative Betrag bei der Ermittlung des besonderen Steuersatzes nach § 32 b EStG zu berücksichtigen (negativer Progressionsvorbehalt). ⁴Aus Vereinfachungsgründen bestehen keine Bedenken, zurückgezahlte Beträge dem Kalenderjahr zuzurechnen, in dem der Rückforderungsbescheid ausgestellt worden ist. ⁵Das gilt nicht, wenn der Arbeitnehmer beantragt, die zurückgezahlten Beträge dem Kalenderjahr zuzurechnen, in dem sie tatsächlich abgeflossen sind. ⁶In diesem Fall hat er den Zeitpunkt des tatsächlichen Abflusses anhand von Unterlagen (z.B. Aufhebungs-/Erstattungsbescheide, Zahlungsbelege) nachzuweisen oder glaubhaft zu machen.

F e h l e n d e L o h n e r s a t z l e i s t u n g e n

(3) ¹Hat ein Arbeitnehmer trotz Arbeitslosigkeit kein Arbeitslosengeld oder keine Arbeitslosenhilfe erhalten, weil ein entsprechender Antrag abgelehnt worden ist, so kann dies durch die Vorlage des Ablehnungsbescheids nachgewiesen werden; hat der Arbeitnehmer keinen Antrag gestellt, so kann dies durch die Vorlage der vom Arbeitgeber nach § 133 AFG ausgestellten Arbeitsbescheinigung im Original belegt werden. ²Kann ein Arbeitnehmer weder durch geeignete Unterlagen nachweisen, noch in sonstiger Weise glaubhaft machen, daß er keine Lohnersatzleistungen erhalten hat, kann das Finanzamt bei dem für den Arbeitnehmer zuständigen Arbeitsamt (§ 129 AFG) eine Bescheinigung darüber anfordern (Negativbescheinigung).

92. Außergewöhnliche Belastungen allgemeiner Art

A l l g e m e i n e s

(1) § 33 EStG setzt dem Grunde nach eine Belastung (Absatz 2) des Steuerpflichtigen auf Grund außergewöhnlicher (Absätze 3 und 4) und zwangsläufiger (Absätze 5 und 6) Aufwendungen (Absatz 7) voraus; die Aufwendungen müssen zudem der Höhe nach zwangsläufig sein (Absätze 8 und 9).

B e l a s t u n g

(2) ¹Der Steuerpflichtige muß belastet sein, d.h. in seiner persönlichen Lebenssphäre muß ein Ereignis eintreten, das ihn zu Ausgaben zwingt, die er selbst zu tragen hat. ²Deshalb sind Unterstützungen von dritter Seite zum Ausgleich der Belastung, z.B. Beihilfen des Arbeitgebers in Krankheitsfällen (BFH-Urteile vom 19.7.1957 - BStBl III S. 329 und vom 26.6.1964 - BStBl III S. 547) von den berücksichtigungsfähigen Aufwendungen abzusetzen, es sei denn, die vertragsgemäße Erstattung von Krankheitskosten durch einen anderen als eine Krankenversicherung führt zu steuerpflichtigen Einnahmen beim Steuerpflichtigen (BFH-Urteil vom 14.3.1975 - BStBl II S. 632). ³Das gleiche gilt für Versicherungsleistungen, soweit diese nach Inhalt und Zweck der Versicherung die betreffenden Ausgaben decken sollen, z.B. Ersatzleistungen aus einer Krankenversicherung für Arztkosten und Arzneimitteln, Bezüge aus einer Krankenhaustagegeldversicherung bis zur Höhe der durch einen Krankenhausaufenthalt verursachten Kosten, nicht aber Leistungen aus einer Krankentagegeldversicherung (BFH-Urteil vom 22.10.1971 - BStBl 1972 II S. 177). ⁴Unterstützungen und Versicherungsleistungen sind auch dann von den berücksichtigungsfähigen Aufwendungen abzusetzen, wenn sie erst in einem späteren Kalenderjahr gezahlt werden, der Steuerpflichtige aber bereits in dem Kalenderjahr, in dem die Belastung eingetreten ist, mit der Zahlung rechnen konnte (BFH-Urteil vom 21.8.1974 - BStBl 1975 II S. 14). ⁵Vorgänge, die auf der reinen Vermögensebene liegen (vgl. BFH-Urteile vom 11.10.1956 - BStBl III S. 383, vom 27.3.1958 - BStBl III S. 290, vom 8.9.1961 - BStBl 1962 III S. 31 und vom 16.5.1975 - BStBl II S. 538), können im Rahmen des § 33 EStG

grundsätzlich nicht berücksichtigt werden. ⁶Das gleiche gilt im allgemeinen auch, wenn der Steuerpflichtige für seine Aufwendungen einen Gegenwert erhält (BFH-Urteile vom 15.2.1974 - BStBl II S. 335, vom 21.8.1974 - BStBl II S. 745 und vom 23.1.1976 - BStBl II S. 194). ⁷Einen Gegenwert erhält der Steuerpflichtige, wenn der betreffende Gegenstand oder die bestellte Leistung eine gewisse Marktfähigkeit besitzt, die in einem bestimmten Verkehrswert zum Ausdruck kommt (BFH-Urteil vom 4.3.1983 - BStBl II S. 378).

A u ß e r g e w ö h n l i c h k e i t

(3) ¹Außergewöhnlich sind Aufwendungen, die in den besonderen Verhältnissen des einzelnen Steuerpflichtigen oder einer "kleinen Minderheit" von Steuerpflichtigen begründet sind (BFH-Urteile vom 5.12.1968 - BStBl 1969 II S. 260 und vom 22.8.1980 - BStBl 1981 II S. 25). ²Ereignisse, die bei der überwiegenden Mehrzahl der in den gleichen Verhältnissen lebenden Steuerpflichtigen eintreten, können also nicht im Rahmen des § 33 EStG berücksichtigt werden.

(4) ¹Umzugskosten sind unabhängig von der Art der Wohnungskündigung durch den Mieter oder Vermieter in der Regel nicht außergewöhnlich (BFH-Urteile vom 28.2.1975 - BStBl II S. 482 und vom 23.6.1978 - BStBl II S. 526). ²Aufwendungen des Steuerpflichtigen für den Privatschulbesuch eines Kindes sind grundsätzlich auch dann nicht außergewöhnlich im Sinne des § 33 Abs. 1 EStG, wenn das Kind infolge Krankheit lernbehindert ist; die Aufwendungen werden durch den Kinderfreibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG und das Kindergeld nach dem Bundeskindergeldgesetz oder andere Leistungen für Kinder im Sinne des § 8 Abs. 1 des Bundeskindergeldgesetzes abgegolten (vgl. BFH-Urteil vom 1.12.1978 - BStBl 1979 II S. 78). ³Ist jedoch ein Kind ausschließlich wegen einer Behinderung im Interesse einer angemessenen Berufsausbildung auf den Besuch einer Privatschule (Sonderschule oder allgemeine Schule in privater Trägerschaft) mit individueller Förderung angewiesen, weil eine geeignete öffentliche Schule oder eine den schulgeldfreien Besuch ermöglichende geeignete Privatschule nicht zur Verfügung steht oder nicht erreichbar ist, so ist das Schulgeld dem Grunde nach als außergewöhnliche Belastung nach § 33 EStG - neben einem auf den Steuerpflichtigen übertragbaren Behinderten-Pauschbetrag -

zu berücksichtigen. ⁴Der Nachweis, daß der Besuch der Privatschule erforderlich ist, muß durch eine Bestätigung der zuständigen obersten Landeskultusbehörde oder der von ihr bestimmten Stelle geführt werden. ⁵Prozeßkosten der Eltern zur Erlangung eines Studienplatzes für ihr Kind in einem Numerus-Klausus-Fach sind nicht nach § 33 EStG abziehbar; sie stellen vielmehr Berufsausbildungskosten im Sinne des § 33 a Abs. 2 EStG dar (BFH-Urteil vom 9.11.1984 - BStBl 1985 II S. 135). ⁶Kosten der Unterbringung in einem Krankenhaus können regelmäßig ohne Kürzung um eine Haushaltsersparnis als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden.

Z w a n g s l ä u f i g k e i t d e m G r u n d e n a c h

(5) ¹Das Ereignis und die Beseitigung seiner Folgen müssen für den Steuerpflichtigen zwangsläufig sein, d.h. er muß sich ihnen aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen können (BFH-Urteile vom 8. und 18.11.1977 - BStBl 1978 II S. 147, vom 17.4.1980 - BStBl II S. 639 sowie vom 24.7.1987 - BStBl II S. 715), wie z.B. bei Krankheit, Tod, Unfall, Unweterschäden. ²Diese Voraussetzung wird in der Regel erfüllt sein, wenn es sich um entsprechende Aufwendungen des Steuerpflichtigen für sich selbst oder für Angehörige im Sinne des § 15 AO handelt. ³Aufwendungen für andere Personen, die nicht Angehörige im Sinne des § 15 AO sind, können ausnahmsweise zwangsläufig sein, wenn der Steuerpflichtige sich auf Grund besonderer Verhältnisse im Einzelfall verpflichtet fühlen konnte, z.B. Zuwendungen eines Steuerpflichtigen an seine arbeitsunfähig gewordene langjährige Hausgehilfin (BFH-Urteil vom 8.4.1954 - BStBl III S. 188). ⁴Die allgemeine sittliche Pflicht, in Not geratenen Menschen zu helfen, kann nach den BFH-Urteilen vom 8.4.1954 - BStBl III S. 188 und vom 25.3.1966 - BStBl III S. 534 allein die Zwangsläufigkeit im Sinne von § 33 Abs. 2 EStG nicht begründen. ⁵Bei der Beurteilung der Zwangsläufigkeit bleiben grundsätzlich Aufwendungen außer Betracht, die zu den Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben gehören, auch wenn sie sich steuerlich tatsächlich nicht ausgewirkt haben (BFH-Urteile vom 23.2.1968 - BStBl II S. 406 und 433 sowie vom 12.11.1976 - BStBl 1977 II S. 154).

(6) ¹Schadensersatzleistungen können zwangsläufig sein, wenn der Steuerpflichtige bei der Schädigung nicht vorsätzlich oder leichtfertig gehandelt hat (BFH-Urteil vom 3.6.1982 - BStBl II S. 749). ²Sämtliche Anwalts- und Verfahrenskosten der Ehescheidung einschließlich der Scheidungsfolgeregelungen sind als zwangsläufig erwachsen anzusehen. ³Hierzu gehören insbesondere Kosten, die durch die Regelung der elterlichen Sorge über ein gemeinschaftliches Kind und des persönlichen Verkehrs des nicht sorgeberechtigten Elternteils (BFH-Urteil vom 2.10.1981 - BStBl 1982 II S. 116), durch die Entscheidung über die Unterhaltspflicht gegenüber Kindern und dem Ehegatten und durch die Regelung des Versorgungsausgleichs, der güterrechtlichen Verhältnisse sowie der Rechtsverhältnisse an der Ehewohnung und am Hausrat entstehen. ⁴Dies gilt auch für Kosten, die durch die Beiziehung eines Gutachters etwa für die Vermögensbewertung entstehen, selbst wenn diese Kosten nicht zu denen des Rechtsstreites gehören. ⁵Zu berücksichtigen sind auch Scheidungskosten, die der Steuerpflichtige auf Grund einer vom Gericht übernommenen Vereinbarung der Ehegatten zahlt, nicht jedoch die Kosten, die der Steuerpflichtige abweichend von der gerichtlichen Entscheidung übernimmt. ⁶Kosten anderer Zivilprozesse erwachsen regelmäßig nicht zwangsläufig, unabhängig davon, ob sie dem Steuerpflichtigen als Kläger oder Beklagter entstehen (BFH-Urteil vom 18.7.1986 - BStBl II S. 745). ⁷Aussteueraufwendungen für eine heiratende Tochter sind regelmäßig nicht als zwangsläufig anzusehen, weil sie grundsätzlich in den Vermögensbereich gehören; dies gilt entgegen früherer Rechtsprechung auch, wenn die Eltern ihrer Verpflichtung, dem Kind eine Berufsausbildung zuteil werden zu lassen, nicht nachgekommen sind (BFH-Urteil vom 3.6.1987 - BStBl II S. 779). ⁸Aufwendungen verheirateter Wehrpflichtiger für Familienheimfahrten können nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden (BFH-Beschluß vom 5.12.1969 - BStBl 1970 II S. 210). ⁹Die freiwillige Ablösung von laufenden Kosten für die Anstaltsunterbringung eines pflegebedürftigen Kindes ist nicht zwangsläufig (BFH-Urteil vom 14.11.1980 - BStBl 1981 II S. 130). ¹⁰Aufwendungen im Zusammenhang mit einer Adoption sind keine außergewöhnlichen Belastungen (BFH-Urteile vom 13.3.1987

- BStBl II S. 495 und vom 20.3.1987 - BStBl II S. 596). ¹¹Aufwendungen für die Anschaffung von größeren Haushaltsgeräten, z.B. einer Waschmaschine, sind selbst dann nicht als zwangsläufig entstanden anzusehen, wenn die Zuwendung wegen der Krankheit eines nahen Angehörigen erfolgt (BFH-Urteil vom 28.4.1978 - BStBl II S. 456).

A u f w e n d u n g e n

(7) ¹Beträge, die zur Bestreitung künftiger Ausgaben angesammelt werden, sind keine Aufwendungen im Sinne des § 33 EStG. ²Eine außergewöhnliche Belastung kann erst im Zeitpunkt der späteren Verausgabung der angesammelten Beträge eintreten (BFH-Urteil vom 2.12.1954 - BStBl 1955 III S. 43). ³§ 11 Abs. 2 EStG ist insoweit anwendbar, als der Steuerpflichtige durch die Ausgaben endgültig belastet ist (BFH-Urteil vom 30.7.1982 - BStBl II S. 744). ⁴Auch wenn die Ausgaben über Darlehen finanziert werden, tritt entgegen früherer Rechtsprechung die Belastung bereits im Zeitpunkt der Verausgabung ein (BFH-Urteil vom 10.6.1988 - BStBl II S. 814). ⁵Die Zinsen für ein derartiges Darlehen können ebenfalls zu den außergewöhnlichen Belastungen zählen; sie sind im Jahr der Verausgabung abzuziehen.

Z w a n g s l ä u f i g k e i t d e r H ö h e n a c h

(8) ¹Die Aufwendungen müssen dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwachsen (§ 33 Abs. 2 EStG). ²Die zwangsläufig erwachsenen Beträge sind notfalls zu schätzen. ³Dabei sind die Verhältnisse des Einzelfalls zu berücksichtigen. ⁴Für die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen ist die Höhe des Vermögens des Steuerpflichtigen ohne Bedeutung. ⁵Unerheblich ist auch, ob der Steuerpflichtige die Aufwendungen aus seinem Einkommen oder seinem Vermögen bestritten hat.

(9) Wird auf Antrag beider Elternteile der Kinderfreibetrag für das Kind des Steuerpflichtigen auf den anderen Elternteil übertragen (§ 32 Abs. 6 Satz 4 EStG) und kommt deshalb eine Übertragung des anteiligen, dem Kind zustehenden Behinderten-Pauschbetrags auf den Steuerpflichtigen nach § 33 b Abs. 5 Satz 1 EStG

nicht in Betracht, so können Aufwendungen, die ihm für sein Kind infolge dessen Behinderung erwachsen, nicht nach § 33 EStG berücksichtigt werden, wenn der andere Elternteil den Pauschbetrag des Kindes in Anspruch nimmt.

Z u m u t b a r e B e l a s t u n g

(10) ¹Im Lohnsteuerermäßigungsverfahren ist die zumutbare Belastung vom voraussichtlichen Jahresarbeitslohn des Arbeitnehmers und gegebenenfalls seines von ihm nicht dauernd getrennt lebenden, unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten gekürzt um den Altersentlastungsbetrag (§ 24 a EStG), den Versorgungs-Freibetrag (§ 19 Abs. 2 EStG) und die Werbungskosten (§§ 9, 9 a EStG) zu berechnen. ²Steuerfreie Einnahmen sowie alle Bezüge, für die die Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz nach den §§ 40 bis 40 b EStG erhoben wird, und etwaige weitere Einkünfte des Arbeitnehmers und seines Ehegatten bleiben außer Ansatz. ³Bei der Anwendung der Tabelle in § 33 Abs. 3 EStG zählen als Kinder des Steuerpflichtigen die Kinder, für die er einen Kinderfreibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG von 1 512 DM oder von 3 024 DM erhält. ⁴Bei der zumutbaren Belastung sind auch Kinder zu berücksichtigen, für die der Arbeitnehmer nach § 39 Abs. 3 Satz 3 EStG auf die Eintragung einer Kinderfreibetragszahl auf der Lohnsteuerkarte verzichtet hat.

(11) ¹Bei Arbeitnehmern mit einer Lohnsteuerkarte, auf der die Steuerklasse V bescheinigt ist, richtet sich der Vomhundertsatz für die Berechnung der zumutbaren Belastung nach der Steuerklasse und der Zahl der Kinderfreibeträge, die auf der Lohnsteuerkarte des Ehegatten eingetragen sind; bei Arbeitnehmern mit einer Lohnsteuerkarte, auf der die Steuerklasse VI bescheinigt ist, richtet sich der Vomhundertsatz nach der Steuerklasse und der Zahl der Kinderfreibeträge, die auf der Lohnsteuerkarte für das erste Dienstverhältnis eingetragen sind. ²Sind im Kalenderjahr verschiedene Steuerklassen oder eine unterschiedliche Zahl von Kinderfreibeträgen zu berücksichtigen, so ist von der günstigeren Steuerklasse oder der höheren Zahl der Kinderfreibeträge auszugehen. ³Sind neben anderen außergewöhnlichen Belastungen nach § 33 EStG Aufwendungen für Dienstleistungen zur Betreuung eines

zum Haushalt gehörenden Kindes im Sinne des § 33 c EStG (Kinderbetreuungskosten) zu berücksichtigen, so ist die zumutbare Belastung wie folgt anzurechnen:

1. falls die Kinderbetreuungskosten den Pauschbetrag nach § 33 c Abs. 4 EStG übersteigen, zunächst auf den übersteigenden Betrag und sodann auf die anderen außergewöhnlichen Belastungen;
2. falls die Kinderbetreuungskosten den Pauschbetrag nicht übersteigen, nur auf die anderen außergewöhnlichen Belastungen.

93. Aufwendungen wegen Pflegebedürftigkeit

(1) ¹Aufwendungen des Steuerpflichtigen infolge seiner Pflegebedürftigkeit sind regelmäßig eine außergewöhnliche Belastung. ²Hierzu zählen sowohl Kosten für die Beschäftigung einer ambulanten Pflegekraft als auch Aufwendungen zur Unterbringung in der Pflegestation eines Altenheims, in einem Altenpflegeheim oder Pflegeheim. ³Bei einer Heimunterbringung wegen Pflegebedürftigkeit können die dadurch erwachsenden Kosten wie Kosten zur Unterbringung in einem Krankenhaus - ohne Anrechnung der Haushaltsersparnis - als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden. ⁴Pflegebedingte Aufwendungen können jedoch im Rahmen des § 33 EStG nur berücksichtigt werden, wenn nicht der erhöhte Behinderten-Pauschbetrag von 7 200 DM nach § 33 b Abs. 3 EStG in Anspruch genommen wird. ⁵Nimmt der Steuerpflichtige wegen seiner behinderungsbedingten Aufwendungen den erhöhten Pauschbetrag nach § 33 b Abs. 3 EStG in Anspruch, kann er daneben bei Heimunterbringung den Abzugsbetrag für Heimbewohner nach § 33 a Abs. 3 Satz 2 EStG und - in Fällen ambulanter Pflege, wenn in den Aufwendungen solche für hauswirtschaftliche Dienstleistungen enthalten sind - den Abzug wegen der Beschäftigung einer Hilfe im Haushalt nach § 33 a Abs. 3 Satz 1 EStG geltend machen. ⁶Nimmt der Steuerpflichtige wegen seiner pflegebedingten Aufwendungen den Abzug nach § 33 EStG in Anspruch, so sind die Gesamtkosten um den auf hauswirtschaftliche Dienstleistungen entfallenden Anteil zu kürzen, der aus Vereinfachungsgründen in Höhe des Abzugsbetrags nach § 33 a Abs. 3 EStG anzusetzen ist.

(2) ¹Ein Abzug zwangsläufiger Aufwendungen wegen Pflegebedürftigkeit als außergewöhnliche Belastung nach § 33 EStG kommt auch in Betracht, wenn dem Steuerpflichtigen wegen der Pflegebedürftigkeit einer Person Aufwendungen zur Pflege erwachsen, der gegenüber der Steuerpflichtige aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen zum Unterhalt verpflichtet ist, z.B. gegenüber seinen Eltern oder Kindern und er nicht den Pflege-Pauschbetrag nach § 33 b Abs. 6 EStG in Anspruch nimmt. ²In diesen Fällen sind die wegen der Pflege erwachsenden Aufwendungen nicht nach § 33 a Abs. 1 EStG, sondern nach § 33 EStG zu berücksichtigen (vgl. BFH-Urteile vom 28.2.1964 - BStBl III S. 270, vom 24.4.1964 - BStBl III S. 363, vom 11.2.1965 - BStBl III S. 407 und vom

19.2.1965 - BStBl III S. 284). ³Handelt es sich um ein pflegebedürftiges Kind des Steuerpflichtigen, gilt Absatz 1 Satz 4 entsprechend, wenn der Steuerpflichtige den dem Kind zustehenden Pauschbetrag nach § 33 b Abs. 5 Satz 1 EStG auf sich übertragen lassen kann. ⁴Hat der pflegebedürftige Dritte im Hinblick auf sein Alter oder eine etwaige Pflegebedürftigkeit dem Steuerpflichtigen Vermögenswerte zugewendet, z.B. ein Hausgrundstück, so kommt ein Abzug der Pflegeaufwendungen nur in Betracht, soweit die Aufwendungen den Wert des hingegebenen Vermögens übersteigen, und wenn diese Aufwendungen weder Werbungskosten oder Betriebsausgaben noch Sonderausgaben sind.

94. Aufwendungen im Krankheits- und Sterbefall

(1) ¹Aufwendungen für Arzneimittel, Stärkungsmittel oder ähnliche Präparate können als außergewöhnliche Belastung nur anerkannt werden, soweit ihre durch Krankheit bedingte Anwendung zwangsläufig (notwendig und angemessen) ist. ²Die Notwendigkeit der Aufwendungen ist in der Regel durch eine ärztliche Verordnung nachzuweisen, es sei denn, es handelt sich um eine länger dauernde Krankheit, deren Vorliegen schon früher glaubhaft gemacht oder nachgewiesen worden ist und die einen laufenden Verbrauch bestimmter Medikamente bedingt (BFH-Urteil vom 5.12.1968 - BStBl 1969 II S. 260). ³Einer ärztlichen Verordnung oder Bescheinigung steht die Verordnung oder Bescheinigung eines Heilpraktikers gleich. ⁴Aufwendungen für eine Frisch- und Trockenzellenbehandlung oder die Anwendung einer wissenschaftlich nicht anerkannten Behandlungsmethode, z.B. Chelat-Therapie, sind nur dann eine außergewöhnliche Belastung, wenn die Behandlung zur Heilung oder Linderung einer Krankheit vorgenommen und die Zwangsläufigkeit grundsätzlich auf Grund eines vor Beginn der Behandlung erstellten amtsärztlichen Attestes nachgewiesen wird (wegen der Aufwendungen zur Durchführung einer Frischzellentherapie als außergewöhnliche Belastung vgl. BFH-Urteil vom 17.7.1981 - BStBl II S. 711). ⁵Aufwendungen für Mittagsheimfahrten stellen keine außergewöhnliche Belastung dar, auch wenn die Fahrten wegen des Gesundheitszustandes oder einer Behinderung des Steuerpflichtigen angebracht oder erforderlich sind (BFH-Urteil vom 4.7.1975 - BStBl II S. 738). ⁶Hingegen können Besuchsfahrten zu dem in einem Krankenhaus für längere Zeit liegenden Ehegatten oder Kind des Steuerpflichtigen ausnahmsweise eine außergewöhnliche Belastung sein, wenn nach dem Urteil des verantwortlichen Krankenhausarztes gerade der vom Steuerpflichtigen vorgenommene Besuch zur Linderung oder Heilung einer bestimmten Krankheit entscheidend beitragen kann (vgl. BFH-Urteil vom 2.3.1984 - BStBl II S. 484).

(2) ¹Aufwendungen für eine Badekur können nach Anrechnung von Leistungen Dritter unter folgenden Voraussetzungen als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden: ²Der Steuerpflichtige muß die Kurbedürftigkeit nachweisen, und zwar in der Regel durch Vorlage eines vor Antritt der Kur ausgestellten amtsärztlichen Zeugnisses, sofern sich die Notwendigkeit der Kur nicht schon aus

anderen Unterlagen, z.B. bei Pflichtversicherten aus der Bescheinigung der Versicherungsanstalt und bei öffentlich Bediensteten aus der Bestätigung der Behörde offensichtlich ergibt, daß die Notwendigkeit der Kur im Rahmen der Bewilligung von Zuschüssen oder Beihilfen geprüft und anerkannt worden ist (BFH-Urteil vom 14.2.1980 - BStBl II S. 295); der Zuschuß einer Krankenversicherung zu Arzt-, Arznei- und Kurmittelkosten stellt keinen Nachweis der Kurbedürftigkeit dar. ³Der Steuerpflichtige muß sich am Kurort grundsätzlich in ärztliche Behandlung begeben. ⁴Verpflegungsmehraufwendungen anlässlich der Kur können nur in tatsächlicher Höhe nach Abzug der Haushaltsersparnis von 1/5 der Aufwendungen berücksichtigt werden. ⁵Hat jedoch der Steuerpflichtige die Badekur an Stelle einer nach seinen Einkommensverhältnissen sonst üblichen Erholungsreise gemacht, so können die Kosten der Unterbringung und Verpflegung nur berücksichtigt werden, soweit sie die üblichen Kosten einer Erholungsreise übersteigen (vgl. BFH-Urteil vom 26.7.1957 - BStBl III S. 347), es sei denn, die Badekur unterscheidet sich erheblich von einer üblichen Erholungsreise. ⁶Als Kosten der Fahrt zu einem Kurort, in dem ein Steuerpflichtiger eine nach § 33 EStG berücksichtigungsfähige Badekur macht, sind grundsätzlich die Kosten der öffentlichen Verkehrsmittel anzusetzen; die Kosten für die Benutzung eines eigenen Kraftfahrzeugs können nur ausnahmsweise berücksichtigt werden, wenn besondere persönliche Verhältnisse des Steuerpflichtigen dies erfordern (BFH-Urteil vom 30.6.1967 - BStBl III S. 655). ⁷Bei alten oder hilflosen Steuerpflichtigen können als außergewöhnliche Belastung auch Kosten für eine Begleitperson berücksichtigt werden (BFH-Urteil vom 13.3.1964 - BStBl III S. 331), wenn der Amtsarzt die Notwendigkeit der Betreuung durch eine Begleitperson bestätigt. ⁸Kosten für Kuren im Ausland sind in der Regel nur bis zur Höhe der Aufwendungen, die in einem dem Heilzweck entsprechenden inländischen Kurort entstehen würden, als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen. ⁹Aufwendungen für Vorsorgekuren werden nur anerkannt, wenn aus einer Bescheinigung des Amtsarztes, eines Vertrauensarztes, Knappschaftsarztes oder eines vom staatlichen Gewerbearzt besonders ermächtigten Werksarztes zumindest die Gefahr einer Krankheit zu ersehen ist, die durch die Kur abgewendet werden soll und wenn im übrigen auch die Vorsorgekur unter ärztlicher Aufsicht und Anleitung durchgeführt wird. ¹⁰Aufwendungen für ärztlich verordnete Nachkuren in einem

typischen Erholungsort sind im allgemeinen nicht außergewöhnlich. ¹¹Das gilt nach dem BFH-Urteil vom 4.10.1968 (BStBl 1969 II S. 179) vor allem dann, wenn die Nachkur nicht unter einer ständigen ärztlichen Aufsicht in einer besonderen Kranken- oder Genesungsanstalt durchgeführt wird. ¹²Aufwendungen des Steuerpflichtigen für Besuchsfahrten zu seinem eine Heilkur durchführenden Ehegatten sind keine außergewöhnliche Belastung (BFH-Urteil vom 16.5.1975 - BStBl II S. 536).

(3) ¹Kosten für eine Klimakur, die dazu dient, eine Krankheit allein durch den Klimawechsel zu beheben, sind grundsätzlich auch dann keine außergewöhnliche Belastung, wenn die Klimakur vom Amtsarzt als erforderlich bezeichnet worden ist (BFH-Urteil vom 10.3.1972 - BStBl II S. 534). ²Eine Klimakur kann aber unter besonderen Umständen zwangsläufig sein, selbst wenn ihre Durchführung nicht unter ärztlicher Kontrolle steht (BFH-Urteil vom 19.7.1960 - HFR 1962, 76). ³Solche besonderen Umstände, die eine Berücksichtigung der entsprechenden Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung rechtfertigen, können gegeben sein, wenn zur Behebung oder Linderung eines beispielsweise an Neurodermitis (Hautkrankheit mit stark juckendem, nässendem Hautausschlag) oder an Psoriasis (Schuppenflechte) erkrankten Steuerpflichtigen eine Klimakur wegen der Schwere des Leidens medizinisch notwendig ist. ⁴Auf die Höhe des wegen dieses Leidens gegebenenfalls festgestellten Grades der Behinderung kommt es nicht an. ⁵Wegen des Nachweises der Notwendigkeit zur Durchführung einer Klimakur vgl. Absatz 2 Satz 2. ⁶In der vor der Kurmaßnahme erteilten amtsärztlichen Bescheinigung ist auch der medizinisch angezeigte Kurort - besondere Klimalage, z.B. Totes Meer, oder besondere Hochgebirgslage, z.B. Davos - zu bezeichnen. ⁷Weitere Voraussetzung ist, daß der bei einem Jahresurlaub durch Klimawechsel beabsichtigte Erholungszweck gegenüber dem besonderen Ziel der Klimakur, das schwere Leiden zu beheben oder zu lindern, deutlich in den Hintergrund tritt. ⁸Das ist nicht der Fall, wenn die Klimakur nach Art eines Familienurlaubs oder einer sonstigen Ferienreise durchgeführt wird, wie es für Erholungsurlaub allgemein üblich ist.

(4) ¹Beerdigungskosten sind Nachlaßverbindlichkeiten und beim Erben daher dem Grunde nach nur insoweit eine außergewöhnliche

Belastung, als sie den Wert des Nachlasses übersteigen. ²Das gilt gleichermaßen in den Fällen, in denen der Steuerpflichtige als Erbe die Beerdigungskosten für seinen verstorbenen Ehegatten trägt und die Ehegatten im Todesjahr oder im vorangegangenen Kalenderjahr beide unbeschränkt einkommensteuerpflichtig waren und nicht dauernd getrennt gelebt haben (BFH-Urteile vom 8.9.1961 - BStBl 1962 III S. 31 und vom 23.11.1967 - BStBl 1968 II S. 259). ³Auch besonders hohe Aufwendungen können nur berücksichtigt werden, soweit sie notwendig und angemessen sind (BFH-Urteil vom 11.5.1979 - BStBl II S. 558). ⁴Ausgaben für Trauerkleidung sind in der Regel keine außergewöhnlichen Belastungen (BFH-Urteil vom 12.8.1966 - BStBl 1967 III S. 364); das gleiche gilt für Aufwendungen für die Bewirtung von Trauergästen (BFH-Urteil vom 17.9.1987 - BStBl 1988 II S. 130).

95. Aufwendungen für die Wiederbeschaffung
von Hausrat oder Kleidung

(1) ¹Aufwendungen für die Anschaffung von Hausrat oder Kleidung sind in der Regel keine außergewöhnliche Belastung (BFH-Urteil vom 21.8.1974 - BStBl II S. 745). ²Sie sind jedoch dem Grunde nach eine außergewöhnliche Belastung, wenn Hausrat oder Kleidung durch ein unabwendbares Ereignis wie Brand, Diebstahl, Hochwasser, Unwetter, Kriegseinwirkung, Aufgabe des Wohnsitzes in der DDR und Berlin (Ost), Vertreibung, politische Verfolgung, Spätaussiedlung aus den Ostblockstaaten verloren wurden und wiederbeschafft werden müssen. ³Aufwendungen für die Wiederbeschaffung von Kleidungsstücken, die dem Steuerpflichtigen auf einer Urlaubsreise entwendet wurden, können jedoch regelmäßig nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden (BFH-Urteil vom 3.9.1976 - BStBl II S. 712). ⁴Ergänzungsbeschaffungen sind keine Wiederbeschaffungen. ⁵Bei Anschaffung von Kleidung sind Ergänzungsbeschaffungen zu vermuten, wenn das schädigende Ereignis fünf oder mehr Jahre zurückliegt. ⁶Anschaffungen für Kinder, die erst nach dem schädigenden Ereignis geboren wurden, sind keine Wiederbeschaffungen. ⁷Bei der Anschaffung von Hausrat ist besonders zu prüfen, ob es sich um Wiederbeschaffungen handelt, wenn das schädigende Ereignis längere Zeit zurückliegt (vgl. BFH-Urteil vom 23.9.1960 - BStBl III S. 488).

(2) ¹Entschädigungen und Beihilfen, die der Steuerpflichtige für den Verlust von Hausrat oder Kleidung erhält, z.B. von Versicherungsunternehmen oder aus öffentlichen Mitteln, sind von den zwangsläufig erwachsenen Wiederbeschaffungsaufwendungen abziehen (BFH-Urteil vom 28.2.1964 - BStBl III S. 301). ²Das gilt auch für die in früheren Jahren gezahlten Entschädigungen und Beihilfen, soweit sie noch nicht angerechnet worden sind. ³Jedoch werden Entschädigungen und Beihilfen nach dem Lastenausgleichsgesetz und Beihilfen nach dem Kriegsgefangenenentschädigungsgesetz, die der Steuerpflichtige in Kalenderjahren erhalten hat, in denen er die Freibeträge nach § 52 Abs. 22 EStG in Anspruch genommen hat, nicht angerechnet. ⁴Aufwendungen für die Wiederinstandsetzung von Hausratsgegenständen, die durch ein unabwendbares Ereignis im Sinne des Absatz 1 Satz 2 beschädigt worden sind, sind ebenso zu behandeln wie Aufwendungen für die Wiederbeschaffung von verlorenem Hausrat. ⁵Zu den Aufwendungen

für die Wiederbeschaffung von Hausrat, die den Umständen nach notwendig sind, gehören Aufwendungen für Gegenstände, die nach allgemeiner Anschauung unter Berücksichtigung der Lebensverhältnisse des Steuerpflichtigen zur Einrichtung einer Wohnung und zur Führung des Haushalts üblicherweise erforderlich sind (BFH-Urteil vom 8.8.1958 - BStBl III S. 378).

96. Aufwendungen für den Unterhalt und eine etwaige
Berufsausbildung

U n t e r h a l t s a u f w e n d u n g e n

(1) ¹Abziehbare Aufwendungen im Sinne des § 33 a Abs. 1 Satz 1 EStG sind solche für den typischen Unterhalt, d.h. die üblichen für den laufenden Lebensunterhalt bestimmten Leistungen, sowie Aufwendungen für eine Berufsausbildung. ²Dazu können auch gelegentliche oder einmalige Leistungen gehören. ³Diese dürfen aber regelmäßig nicht als Unterhaltsleistungen für Vormonate und auch nicht zur Deckung des Unterhaltsbedarfs für das Folgejahr berücksichtigt werden (BFH-Urteil vom 13.2.1987 - BStBl II S. 341).

⁴Wegen der Berücksichtigung von Aufwendungen für den typischen Lebensunterhalt von Personen, die in der DDR, Berlin (Ost) u.a. wohnen, wird auf die gleichlautenden Ländererlasse vom 1.4.1985 (BStBl I S. 202) hingewiesen. ⁵Zu den Aufwendungen für den typischen Unterhalt gehören auch Versicherungsbeiträge, deren Zahlung der Steuerpflichtige übernommen hat (vgl. BFH-Urteil vom 31.10.1973 - BStBl 1974 II S. 86). ⁶Eine Kapitalabfindung, mit der eine Unterhaltsverpflichtung abgelöst wird, kann nur im Rahmen des § 33 a Abs. 1 EStG berücksichtigt werden (BFH-Urteile vom 2.12.1960 - BStBl 1961 III S. 76 und vom 22.1.1971 - BStBl II S. 325).

(2) ¹Für Unterhaltsaufwendungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten kommt ein Abzug nach § 33 a Abs. 1 EStG nicht in Betracht, wenn hierfür der Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG in Anspruch genommen wird (vgl. Abschnitt 50).

²Dies gilt auch, soweit die Unterhaltsaufwendungen den als Sonderausgaben abgezogenen Teil übersteigen. ³Unterhaltsaufwendungen für den nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten sind nur dann nach § 33 a Abs. 1 EStG abziehbar, wenn der unterhaltene Ehegatte nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist (BFH-Beschluß vom 28.11.1988 - BStBl 1989 II S. 164). ⁴Sind für das Kalenderjahr der Trennung oder Scheidung die Vorschriften über die Ehegattenbesteuerung (§§ 26 bis 26 b, § 32 a Abs. 5 EStG) anzuwenden, dann können Aufwendungen für den Unterhalt des dauernd getrennt lebenden oder geschiedenen Ehegatten nicht nach § 33 a Abs. 1 EStG abgezogen werden (vgl. BFH-Urteil vom 31.5.1989 - BStBl II S. 658).

⁵Auf Unterhaltsleistungen zwischen den Partnern einer eheähnlichen Lebensgemeinschaft ist § 33 a Abs. 1 EStG regelmäßig nicht anwendbar (BFH-Urteil vom 18.7.1980 - BStBl II S. 693).

(3) ¹Bei der Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen für ein Kind ist Kindergeld oder eine vergleichbare Leistung im Sinne des § 8 BKGG außer acht zu lassen. ²Das gleiche gilt für Hilfeleistungen, die die unterhaltene Person im Haushalt des Steuerpflichtigen unentgeltlich erbringt. ³Gehört die unterhaltene Person zum Haushalt des Steuerpflichtigen, so kann regelmäßig davon ausgegangen werden, daß ihm dafür Unterhaltsaufwendungen in Höhe des maßgeblichen Höchstbetrags erwachsen.

Z w a n g s l ä u f i g k e i t

(4) ¹Zum Begriff der Zwangsläufigkeit dem Grunde nach wird auf Abschnitt 92 Abs. 5 verwiesen. ²Unterhaltsaufwendungen erwachsen danach nicht zwangsläufig, wenn die unterhaltene Person die ihr zur Verfügung stehenden Quellen nicht ausschöpft (BFH-Urteil vom 20.1.1978 - BStBl II S. 340). ³So muß sie zunächst ihre Arbeitskraft und ihr eigenes Vermögen, wenn es nicht geringfügig ist, einsetzen und verwerten. ⁴Als geringfügig kann in der Regel ein Vermögen bis zu einem gemeinen Wert (Verkehrswert) von 30 000 DM angesehen werden. ⁵Dabei bleiben außer Betracht:

1. Vermögensgegenstände, deren Veräußerung offensichtlich eine Verschleuderung bedeuten würde,
2. Vermögensgegenstände, die einen besonderen persönlichen Wert, z.B. Erinnerungswert, für den Unterhaltsempfänger haben oder zu seinem Hausrat gehören, und
3. ein kleines Hausgrundstück, insbesondere ein Familienheim, wenn der Unterhaltsempfänger das Hausgrundstück allein oder zusammen mit Angehörigen, denen es nach seinem Tode weiter als Wohnung dienen soll, ganz oder teilweise bewohnt und dessen Veräußerung nach den Umständen des Einzelfalls nicht zumutbar ist.

⁶Zwangsläufig können dem Steuerpflichtigen auch Unterhaltsaufwendungen für eine Schwiegertochter erwachsen; es ist nicht zu prüfen, ob sie von ihren Eltern Unterhalt erhalten könnte (BFH-Urteil vom 7.3.1975 - BStBl II S. 629).

(5) ¹Zwangsläufig sind Unterhaltsleistungen nur, soweit der Steuerpflichtige imstande ist, diese Aufwendungen ohne Gefährdung eines angemessenen Unterhalts für sich und gegebenenfalls für seinen Ehegatten und seine Kinder zu erbringen (BFH-Urteil vom 17.1.1984 - BStBl II S. 522 zur sogenannten Opfergrenze). ²Wegen der Berechnung der Opfergrenze wird auf die Anweisungen im BMF-Schreiben vom 5.6.1989 (BStBl I S. 181) sowie in den entsprechenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder hingewiesen, die auch in den Fällen zu beachten sind, in denen die unterhaltene Person nicht im Ausland lebt.

A n r e c h n u n g e i g e n e r E i n k ü n f t e u n d B e z ü g e d e r u n t e r h a l t e n e n P e r s o n

(6) ¹Hierfür gilt folgendes:

1. Als "Einkünfte" sind die Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 1 EStG zu verstehen (BFH-Urteile vom 22.7.1988 - BStBl II S. 830 und S. 939). ²Sie sind stets in vollem Umfang zu berücksichtigen, also auch soweit sie zur Bestreitung des Unterhalts nicht zur Verfügung stehen oder die Verfügungsbefugnis beschränkt ist (z.B. einbehaltene Sozialversicherungsbeiträge bzw. Leistungen im Sinne des VermBG).
2. ¹"Bezüge" sind alle Einnahmen in Geld oder Geldeswert, die nicht im Rahmen der einkommensteuerrechtlichen Einkunftsermittlung erfasst werden, also nichtsteuerbare sowie durch besondere Vorschriften, z.B. § 3 EStG, für steuerfrei erklärte Einnahmen, sowie nach §§ 40, 40 a EStG pauschal versteuerter Arbeitslohn. ²Anrechenbar sind nur solche Bezüge, die zur Bestreitung des Unterhalts bestimmt oder geeignet sind. ³Nicht anzurechnen sind deshalb Bezüge, die der unterhaltenen Person zweckgebunden wegen eines nach Art und Höhe über das Übliche hinausgehenden besonderen und außergewöhnlichen Bedarfs zufließen (BFH-Urteile vom 22.7.1988 - BStBl II S. 830 und S. 939). ⁴Zu den anrechenbaren Bezügen gehören insbesondere

- a) bei Leibrenten im Sinne des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a EStG der Rentenanteil, der über den nicht um die Werbungskosten gekürzten Ertragsanteil hinausgeht (BFH-Urteil vom 17.10.1980 - BStBl 1981 II S. 158),
- b) die nach § 13 VermBG gezahlte Arbeitnehmer-Sparzulage,
- c) die nach § 28 Abs. 1 BerlinFG gezahlte Zulage für Arbeitnehmer in Berlin (West),
- d) Unterhaltsbeträge des Sozialamts, soweit dieses von einer Rückforderung bei gesetzlich unterhaltsverpflichteten Steuerpflichtigen abgesehen hat (BFH-Urteil vom 2.8.1974 - BStBl 1975 II S. 139),
- e) der Wehrsold, die Sachbezüge, das Weihnachtsgeld und das Entlassungsgeld von Wehrpflichtigen (BFH-Urteil vom 31.7.1981 - BStBl II S. 805).

⁵Nicht zu den anrechenbaren Bezügen gehören insbesondere

- a) die durch Abzug des Versorgungs-Freibetrags (§ 19 Abs. 2 EStG) und des Sparer-Freibetrags (§ 20 Abs. 4 EStG) steuerfrei bleibenden Einnahmen (vgl. BFH-Urteil vom 5.8.1977 - BStBl II S. 832),
- b) die im Rahmen der Sozialhilfe geleisteten Beträge für Krankenhilfe (§ 37 BSHG), häusliche Pflege (§ 69 Abs. 2 BSHG) und Mehrbedarf einschließlich Mehrbedarfszuschlag (§ 23 Abs. 1 Nr. 1 BSHG) sowie die Sozialhilfeleistungen im Rahmen der Altenhilfe nach § 75 Abs. 2 Nr. 3 BSHG, z.B. sogenannte Telefonhilfe (BFH-Urteile vom 22.7.1988 - BStBl II S. 830 und S. 939).

⁶Bei der Feststellung der anzurechnenden Bezüge sind aus Vereinfachungsgründen insgesamt 360 DM im Kalenderjahr abzuziehen, wenn nicht höhere Aufwendungen, die in Zusammenhang mit dem Zufluß der entsprechenden Einnahmen stehen, nachgewiesen oder glaubhaft gemacht werden. ⁷Ein solcher Zusammenhang ist z.B. bei Kosten eines Rechtsstreits zur Erlangung der Bezüge und bei Kontoführungskosten gegeben, nicht jedoch bei Fahrtkosten,

die Wehrdienstleistenden durch Fahrten mit dem eigenen Pkw zwischen Stationierungs- und Wohnort entstehen. ⁸Bezüge im Ausland, die - wenn sie im Inland anfielen - Einkünfte wären, sind wie inländische Einkünfte zu ermitteln.

²Zu den anrechenbaren Einkünften und Bezügen der unterhaltenen Person gehören auch Leistungen des Steuerpflichtigen, die neben den Unterhaltsleistungen aus anderen Rechtsgründen erbracht werden (BFH-Urteil vom 17.10.1980 - BStBl 1981 II S. 158).

B e i s p i e l für die Anrechnung eigener Einkünfte und Bezüge

Ein Steuerpflichtiger unterhält im Kalenderjahr seinen Vater. Dieser erhält Versorgungsbezüge im Sinne des § 19 Abs. 2 EStG von jährlich 4 800 DM und eine Leibrente von jährlich 6 000 DM, deren steuerlich zu erfassender Ertragsanteil 24 v.H. beträgt. Außerdem bezieht er im Kalenderjahr ein steuerfreies Wohngeld von 1 400 DM.

Ungekürzter
Höchstbetrag

5 400 DM

Einkünfte des Vaters

Versorgungsbezüge 4 800 DM

Versorgungs-Freibetrag

(40 v.H. von 4.800 DM =) 1 920 DM

Arbeitnehmer-Pauschbetrag 2 000 DM - 3 920 DM

Einkünfte im Sinne des

§ 19 EStG 880 DM 880 DM

Leibrente 6 000 DM

hiervon Ertragsanteil 24 v.H. 1 440 DM

Werbungskosten-Pauschbetrag - 200 DM

Einkünfte im Sinne des § 22 EStG 1 240 DM 1 240 DM

Summe der Einkünfte 2 120 DM

Bezüge des Vaters

Steuerlich nicht erfaßter			
Teil der Rente	4 560 DM		
Steuerfreies Wohngeld	<u>1 400 DM</u>		
	5 960 DM		
Unkosten-Pauschbetrag	<u>- 360 DM</u>		
Bezüge	5 600 DM	<u>5 600 DM</u>	
Summe der Einkünfte und Bezüge			
des Vaters		7 720 DM	
anrechnungsfreier Betrag		<u>- 4 500 DM</u>	
anzurechnende Einkünfte und Bezüge		3 220 DM	<u>- 3 220 D.</u>
gekürzter Höchstbetrag			2 180 D

U n t e r h a l t f ü r o d e r d u r c h m e h r e r e P e r s o n e n

(7) ¹Unterhält der Steuerpflichtige mehrere Personen, die einen gemeinsamen Haushalt führen, so ist der nach § 33 a Abs. 1 EStG abziehbare Betrag grundsätzlich für jede unterhaltene Person getrennt zu ermitteln. ²Handelt es sich hierbei jedoch um in Haushaltsgemeinschaft lebende Ehegatten, so sind die Einkünfte und Bezüge zunächst für jeden Ehegatten gesondert festzustellen und sodann zusammenzurechnen. ³Die zusammengerechneten Einkünfte und Bezüge sind um 9 000 DM (zweimal 4 500 DM) zu kürzen. ⁴Der verbleibende Betrag ist von der Summe der beiden Höchstbeträge abziehen. ⁵Zum Abzug von Unterhaltsaufwendungen durch mehrere Personen wird auf § 33 a Abs. 1 Satz 5 EStG hingewiesen.

U n t e r h a l t f ü r P e r s o n e n i m A u s l a n d

(8) Zur steuerlichen Behandlung von Unterhaltsaufwendungen für Personen im Ausland, insbesondere zur Höhe der nach § 33 a Abs. 1 Satz 4 EStG notwendigen und angemessenen Aufwendungen, zur Anwendung des § 33 a Abs. 4 EStG und zu den Anforderungen an den Nachweis und die Glaubhaftmachung wird auf das BMF-Schreiben vom 5.6.1989 (BStBl I S. 181) sowie die entsprechenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder hingewiesen.

B e d e u t u n g d e s A n s p r u c h s a u f K i n d e r f r e i b e t r a g

(9) ¹Hat der Steuerpflichtige oder ein anderer für die unterhaltene Person Anspruch auf einen Kinderfreibetrag, so ist die Anwendung des § 33 a Abs. 1 EStG auch dann ausgeschlossen, wenn sich der Kinderfreibetrag nicht auswirkt oder der Anspruch darauf nicht geltend gemacht wird. ²Unterhaltsaufwendungen für ein Kind, das eine Berufsausbildung mangels Ausbildungsplatzes nicht beginnen oder fortsetzen kann (§ 32 Abs. 4 Nr. 2 EStG), werden auf Antrag der Eltern aus Billigkeitsgründen nach § 33 a Abs. 1 EStG abgezogen. ³Die Steuerermäßigung tritt an die Stelle des Kinderfreibetrags und der davon abhängigen weiteren Steuerermäßigungen (z.B. Haushaltsfreibetrag) sowie kindbezogener Vergünstigungen nach anderen Gesetzen (z.B. Kinderzuschlag zur Berlinzulage nach § 28 Abs. 4 BerlinFG).

A b g r e n z u n g z u § 3 3 E S t G

(10) ¹Erwachsen dem Steuerpflichtigen außer Aufwendungen für den typischen Unterhalt und eine Berufsausbildung Aufwendungen für einen besonderen Unterhaltsbedarf der unterhaltenen Person, z.B. Krankheitskosten, so kommt dafür eine Steuerermäßigung nach § 33 EStG in Betracht (vgl. BFH-Urteil vom 22.7.1988 - BStBl II S. 830). ²Zur Berücksichtigung von Aufwendungen wegen Pflegebedürftigkeit wird auf Abschnitt 93, von Aufwendungen im Krankheits- oder Sterbefall auf Abschnitt 94 und für Aufwendungen für die Wiederbeschaffung von Hausrat und Kleidung auf Abschnitt 95 hingewiesen.

97. Ausbildungsfreibeträge

A l l g e m e i n e s

(1) ¹Ausbildungsfreibeträge (§ 33 a Abs. 2 EStG) kommen für folgende Kinder im Sinne des § 32 Abs. 1 EStG in Betracht:

1. Kinder, für die der Steuerpflichtige einen Kinderfreibetrag erhält (§ 32 Abs. 2 bis 6 EStG);
2. ¹Kinder, die während des ganzen Kalenderjahrs nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig waren, wenn sie zu Beginn des Kalenderjahrs
 - a) das 27. Lebensjahr noch nicht vollendet haben oder
 - b) das 27. Lebensjahr vollendet haben und die Voraussetzungen des § 32 Abs. 5 EStG erfüllen. ²Die Behinderung ist grundsätzlich durch Unterlagen nachzuweisen, die dem Ausweis nach § 4 Abs. 5 SchwbG entsprechen (vgl. Abschnitt 100 Abs. 5); ob ein Kind wegen seiner Behinderung außerstande ist, sich selbst zu unterhalten, ist nach den Gesamtumständen des Einzelfalls zu beurteilen. ³Es genügt, wenn nachgewiesen wird, daß für das Kind wegen der Behinderung Kindergeld (Familienleistungen) gezahlt wird;
3. ¹Kinder, die zu Beginn des Kalenderjahrs das 27. Lebensjahr vollendet und die den gesetzlichen Grundwehr- oder Zivildienst - auch im Ausland - geleistet haben, für die Zeit bis einschließlich des Monats, in dem sie das 29. Lebensjahr vollenden. ²Nicht dazu gehören Kinder, die an Stelle des gesetzlichen Grundwehrdienstes oder Zivildienstes freiwillig Wehr- oder Polizeivollzugsdienst geleistet oder eine von den gesetzlichen Diensten befreiende Tätigkeit als Entwicklungshelfer ausgeübt haben (Abschnitt 85 Abs. 2 und 3).

²Für die in Nummern 2 und 3 genannten Kinder kann ein Ausbildungsfreibetrag neben einer Steuerermäßigung nach § 33 a Abs. 1 EStG in Anspruch genommen werden.

(2) ¹Für die Inanspruchnahme eines Ausbildungsfreibetrags ist Voraussetzung, daß dem Steuerpflichtigen Aufwendungen für die Berufsausbildung des Kindes entstehen. ²Auf ihre Höhe kommt es nicht

an. ³Unterhaltsaufwendungen für ein in Berufsausbildung befindliches Kind sind auch als Aufwendungen für seine Berufsausbildung anzusehen. ⁴Wegen des Begriffs der Berufsausbildung wird auf Abschnitt 83 hingewiesen. ⁵Ein Ausbildungsfreibetrag kommt nur für Zeiten in Betracht, in denen das Kind sich tatsächlich in Berufsausbildung befindet. ⁶Mitzurechnen sind Übergangszeiten zwischen zwei Ausbildungsabschnitten von nicht mehr als vier Monaten sowie Zeiten, in denen die Berufsausbildung vorübergehend nicht möglich ist, z.B. wegen Erkrankung des Kindes, solange das Ausbildungsverhältnis dadurch nicht unterbrochen wird. ⁷Ist das Kind nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, so sind der maßgebende Ausbildungsfreibetrag und der anrechnungsfreie Betrag gegebenenfalls entsprechend der für die Kürzung der Beträge nach § 33 a Abs. 1 EStG maßgebenden Ländergruppeneinteilung zu ermäßigen.

A u s w ä r t i g e U n t e r b r i n g u n g

(3) ¹Eine auswärtige Unterbringung im Sinne des § 33 a Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 2 Satz 2 EStG liegt vor, wenn ein Kind außerhalb des Haushalts der Eltern wohnt. ²Dies ist nur anzunehmen, wenn für das Kind außerhalb des Haushalts der Eltern eine Wohnung ständig bereitgehalten und das Kind auch außerhalb des elterlichen Haushalts gepflegt wird. ³Seine Unterbringung muß darauf angelegt sein, die räumliche Selbständigkeit des Kindes während seiner ganzen Ausbildung, z.B. eines Studiums, oder eines bestimmten Ausbildungsabschnitts, z.B. eines Studiensemesters oder -trimesters, zu gewährleisten. ⁴Eine auswärtige Unterbringung ist aber z.B. nicht gegeben, wenn ein minderjähriges Kind wochentags bei der in der Nähe wohnenden Großmutter untergebracht ist (BFH-Urteil vom 6.11.1987 - BStBl 1988 II S. 138). ⁵Voraussetzung ist, daß die auswärtige Unterbringung auf eine gewisse Dauer angelegt ist. ⁶Dies ist z.B. bei einer Klassenfahrt oder einem dreiwöchigen Sprachkursus nicht der Fall (BFH-Urteile vom 5.11.1982 - BStBl 1983 II S. 109 und vom 25.3.1983 - BStBl II S. 457). ⁷Auf die Gründe für die auswärtige Unterbringung kommt es nicht an. ⁸Eine auswärtige Unterbringung liegt deshalb auch vor, wenn ein verheiratetes Kind mit seinem Ehegatten eine eigene Wohnung bezogen hat (vgl. BFH-Urteil vom 8.2.1974 - BStBl II S. 299). ⁹Kommt ein Ausbildungsfreibetrag für ein Elternpaar mit getrennten Haushalten oder für mehrere Elternpaare eines Kindes in

Betracht (Absätze 6 und 7), so ist eine auswärtige Unterbringung nur anzuerkennen, wenn das Kind aus den Haushalten aller Elternteile ausgegliedert ist (BFH-Urteile vom 24.4.1986 - BStBl II S. 836 und vom 5.2.1988 - BStBl II S. 579).

Anrechnung eigener Einkünfte und Bezüge des Kindes sowie von bestimmten Zuschüssen

(4) ¹Für die Ermittlung der in § 33 a Abs. 2 Satz 4 EStG bezeichneten eigenen Einkünfte und Bezüge des Kindes gilt Abschnitt 96 Abs. 6 entsprechend. ²Bei der Anrechnung sind auch solche Bezüge zu berücksichtigen, die zwar schon für das betreffende Kalenderjahr bewilligt worden sind, aber erst später gezahlt werden (vgl. BFH-Urteil vom 21.8.1974 - BStBl 1975 II S. 14). ³Unterhaltsleistungen der Eltern sind keine anrechenbaren Bezüge des Kindes. ⁴Dagegen gehören Unterhaltsleistungen des Ehegatten des Kindes zu seinen anrechenbaren Bezügen (BFH-Urteil vom 7.3.1986 - BStBl II S. 554); die Höhe der Unterhaltsleistungen ist gegebenenfalls im Schätzungswege zu ermitteln. ⁵Unerfüllte Unterhaltsansprüche des Kindes gegen seinen Ehegatten sind nicht zu berücksichtigen. ⁶Zu den in vollem Umfang anzurechnenden Zuschüssen gehören z.B. die als Zuschuß gewährten Leistungen nach dem Bundesausbildungsförderungsgesetz, nach dem Arbeitsförderungsgesetz gewährte Berufsausbildungsbeihilfen und Ausbildungsgelder sowie Stipendien aus öffentlichen Mitteln.

(5) ¹Eigene Einkünfte und Bezüge eines Kindes, für das ein Ausbildungsfreibetrag neben der Steuerermäßigung nach § 33 a Abs. 1 EStG in Betracht kommt (vgl. Abs. 1 Nr. 2 und 3), sind zunächst bei Anwendung dieser Vorschrift zu berücksichtigen; ein etwa verbleibender Betrag der eigenen Einkünfte und Bezüge mindert den Ausbildungsfreibetrag. ²Als Ausbildungshilfe aus öffentlichen Mitteln oder von Förderungseinrichtungen, die hierfür öffentliche Mittel erhalten, bezogene Zuschüsse mindern jedoch zunächst den Ausbildungsfreibetrag; ein etwa verbleibender Betrag ist nach § 33 a Abs. 1 EStG anzurechnen.

Beispiele:

A. Ein Steuerpflichtiger unterhält im Kalenderjahr sein über 18 Jahre altes Kind, das sich während des ganzen Kalenderjahrs

in Berufsausbildung befindet und bei dem anderen Elternteil in einem Land der Ländergruppe 1 lebt. Die Unterhaltsleistungen für das Kind betragen 12 000 DM. Das Kind hat im Heimatland Arbeitslohn in Höhe von umgerechnet 10 400 DM.

a) Steuerermäßigung wegen Unterhaltsaufwendungen (§ 33 a Abs. 1 EStG)

Höchstbetrag		3 024 DM
Arbeitslohn des Kindes	10 400 DM	
Abzug in Höhe des Arbeitnehmer-Pauschbetrags	- 2 000 DM	
eigene Bezüge	8 400 DM	
anrechnungsfreier Betrag	- 4 500 DM	
anzurechnende Bezüge	3 900 DM	
davon hier anzurechnen	- 3 024 DM	- 3 024 DM
bei b) anzurechnen	876 DM	
Steuerermäßigung		0 DM

=====

b) Ausbildungsfreibetrag (§ 33 a Abs. 2 EStG)

Ausbildungsfreibetrag	2 400 DM
eigene Bezüge, die bei a) nicht angerechnet worden sind	- 876 DM
abzuziehender Ausbildungsfreibetrag	1 524 DM.

=====

B. Sachverhalt wie bei Beispiel A. Das Kind hat jedoch keinen Arbeitslohn, sondern erhält für das ganze Kalenderjahr als Ausbildungshilfe einen Zuschuß aus öffentlichen Mitteln von 3 600 DM.

a) Ausbildungsfreibetrag nach § 33 a Abs. 2 EStG

Ausbildungsfreibetrag		2 400 DM
Ausbildungszuschuß	3 600 DM	
davon hier anzurechnen	<u>2 400 DM</u>	- 2 400 DM
bei b) anzurechnen	1 200 DM	
abzuziehender Ausbildungsfrei- betrag		<u>0 DM</u>
		=====

b) Steuerermäßigung nach § 33 a Abs. 1 EStG

Höchstbetrag		3 024 DM
eigene Bezüge des Kindes, die bei a) nicht angerechnet worden sind	1 200 DM	
Unkostenpauschbetrag	<u>360 DM</u>	
	840 DM	
anrechnungsfreier Betrag	4 500 DM	
anzurechnender Betrag		<u>0 DM</u>
abzuziehender Betrag		3 024 DM.
		=====

Aufteilung der Ausbildungs-
freibeträge

(6) ¹Eine Aufteilung eines Ausbildungsfreibetrags kommt in Betracht, wenn mehrere Steuerpflichtige sämtliche Voraussetzungen für seine Inanspruchnahme erfüllen. ²So können dauernd getrennt lebende oder geschiedene Ehegatten oder Eltern eines nichtehelichen Kindes jeweils nur die Hälfte des Ausbildungsfreibetrags erhalten. ³Eine andere Aufteilung ist nicht zulässig. ⁴Wird jedoch ein Kinderfreibetrag auf den anderen Elternteil übertragen (§ 32 Abs. 6 letzter Satz EStG), so kann dieser auch den Ausbildungsfreibetrag in vollem Umfang in Anspruch nehmen. ⁵Auch wenn der Kinderfreibetrag nicht übertragen wird, kann auf gemeinsamen Antrag der Eltern bei einer Veranlagung zur Einkommensteuer der einem Elternteil zustehende Ausbildungsfreibetrag auf den anderen Elternteil übertragen werden (§ 33 a Abs. 2 Satz 11 EStG).

(7) ¹Ist ein angenommenes Kind oder ein Pflegekind zugleich bei seinen Eltern zu berücksichtigen (vgl. Abschnitte 79 und 80), so

erhält ein Elternpaar zusammen nur die Hälfte des Abzugsbetrags (§ 33 a Abs. 2 Satz 9 EStG). ²Wenn in diesen Fällen das Kind lediglich bei einem Elternteil zu berücksichtigen ist, z.B. bei einem verwitweten Elternteil, so erhält dieser allein die Hälfte des Abzugsbetrags. ³Dauernd getrennt lebende oder geschiedene Ehegatten sowie die Elternteile eines nichtehelichen Kindes erhalten den Abzugsbetrag nach § 33 a Abs. 2 Satz 10 EStG, wenn das Kind bei beiden Elternteilen zu berücksichtigen ist, je zu einem Viertel. ⁴Eine andere Aufteilung ist nicht zulässig. ⁵Auf gemeinsamen Antrag eines Elternpaares kann bei einer Veranlagung zur Einkommensteuer das einem Elternteil zustehende Viertel des Abzugsbetrags auf den anderen Elternteil übertragen werden (§ 33 a Abs. 2 Satz 11 EStG). ⁶Für ein angenommenes Kind oder ein Pflegekind kommt ein voller Abzugsbetrag nur in Betracht, wenn geklärt ist, daß die Eltern des Kindes einen anteiligen Abzugsbetrag nicht erhalten, z.B. weil das Kind bei ihnen nicht zu berücksichtigen ist.

98. Aufwendungen für eine Hilfe im Haushalt oder für vergleichbare Dienstleistungen (§ 33 a Abs. 3 EStG)

(1) ¹Eine Hilfe im Haushalt kann auch eine Person sein, die in der Hauswirtschaft ausgebildet wird. ²Sie kann auch nur stundenweise im Haushalt beschäftigt und braucht nicht im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses tätig zu sein. ³Als Aufwendungen durch die Beschäftigung einer Hilfe im Haushalt gelten auch Aufwendungen, die dem Steuerpflichtigen durch die Beauftragung eines selbständigen Unternehmers mit häuslichen Arbeiten erwachsen, wie sie eine Hilfe im Haushalt verrichtet (BFH-Urteil vom 19.1.1979 - BStBl II S. 326); eine Wäscherei, bei der der Steuerpflichtige seine Wäsche reinigen läßt, ist jedoch nicht im häuslichen Bereich wie eine Hilfe im Haushalt tätig (BFH-Urteil vom 30.3.1982 - BStBl II S. 399). ⁴Bei Vorliegen eines ernsthaften Arbeits- oder Dienstverhältnisses wie unter Fremden kann auch die Beschäftigung einer nahestehenden Person, z.B. Mutter oder Tochter, als Hilfe im Haushalt anerkannt werden, sofern sie nicht zum Haushalt des Steuerpflichtigen gehört (BFH-Urteil vom 6.10.1961 - BStBl III S. 549).

(2) ¹Kinder oder andere unterhaltene Personen im Sinne des § 33 a Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EStG gehören zum Haushalt des Steuerpflichtigen, wenn sie bei einheitlicher Wirtschaftsführung unter Leitung des Steuerpflichtigen dessen Wohnung teilen oder sich mit seiner Einwilligung außerhalb seiner Wohnung zu anderen als Erwerbszwecken, insbesondere zur Erziehung, Ausbildung oder Erholung im Inland oder Ausland aufhalten. ²Eine schwere Behinderung im Sinne des § 33 a Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EStG liegt vor, wenn der Grad der Behinderung mindestens 45 beträgt; der Nachweis des Grades der Behinderung ist in der gleichen Weise zu führen wie für die Inanspruchnahme des Behinderten-Pauschbetrags (vgl. § 65 EStDV und Abschnitt 100 Abs. 5 und 6). ³Wird wegen Krankheit, Hilflosigkeit oder schwerer Behinderung einer zum Haushalt des Steuerpflichtigen gehörenden Person, die weder Ehegatte noch Kind ist, eine Hilfe im Haushalt beschäftigt, so sind die Aufwendungen, höchstens jedoch 1 200 DM bzw. 1 800 DM im Kalenderjahr, neben dem nach § 33 a Abs. 1 EStG abziehbaren Betrag für den Unterhalt dieser Person zu berücksichtigen.

(3) Heime im Sinne des § 33 a Abs. 3 Satz 2 EStG sind Altenheime, Altenwohnheime, Pflegeheime und gleichartige Einrichtungen (§ 1 Heimgesetz vom 7.8.1974, BGBl. I S. 1873).

99. Zeitanteilige Ermäßigung nach § 33 a Abs. 4 EStG

(1) ¹Die Höchstbeträge für den Abzug von Unterhaltsaufwendungen (§ 33 a Abs. 1 EStG), die Ausbildungsfreibeträge (§ 33 a Abs. 2 EStG), der Abzugsbetrag wegen zwangsläufiger Aufwendungen für die Beschäftigung einer Hilfe im Haushalt und für die Unterbringung in einem Heim oder zur dauernden Pflege (§ 33 a Abs. 3 EStG) sowie die anrechnungsfreien Beträge nach § 33 a Abs. 1 Satz 3 und Abs. 2 Satz 4 EStG ermäßigen sich für jeden vollen Kalendermonat, in dem die Voraussetzungen für die Anwendung der betreffenden Vorschrift nicht vorgelegen haben, um je ein Zwölftel (§ 33 a Abs. 4 Satz 1 EStG). ²Kommen für ein Kalenderjahr Höchstbeträge oder Ausbildungsfreibeträge von unterschiedlicher Höhe in Betracht, so ist für den Monat, in dem die geänderten Voraussetzungen eintreten, der höhere zeitanteilige Höchstbetrag oder Ausbildungsfreibetrag anzusetzen.

B e i s p i e l e :

A. Der Steuerpflichtige unterhält seine alleinstehende im Inland lebende Mutter vom 15. April bis 15. September (Unterhaltszeitraum) mit insgesamt 3 600 DM. Die Mutter bezieht ganzjährig eine monatliche Rente von 400 DM (Ertragsanteil 25 v.H.). Außerdem fließen ihr im Dezember Einnahmen aus Kapitalvermögen in Höhe von 1 800 DM zu.

Höchstbetrag für das Kalenderjahr 5 400 DM (§ 33 a Abs. 1 EStG)

anteiliger Höchstbetrag für April bis

September (6/12 von 5 400 DM =)

2 700 DM

Eigene Einkünfte der Mutter im Unterhaltszeitraum

Einkünfte aus Leibrenten

steuerpflichtiger Ertragsanteil

25 v.H. von 4 800 DM = 1 200 DM

Werbungskosten-Pauschbetrag

(§ 9 a Nr. 3 EStG) - 200 DM

1 000 DM

auf den Unterhaltszeitraum entfallen	$\frac{2\,400 \times 1\,000}{4\,800}$	500 DM	
Einkünfte aus Kapitalvermögen			
Einnahmen	1 800 DM		
Werbungskosten-Pauschbetrag (§ 9 a Nr. 2 EStG)	- 100 DM		
	1 700 DM		
Sparer-Freibetrag (§ 20 Abs. 4 EStG)	- 600 DM		
	1 100 DM		
auf den Unterhaltszeitraum entfallen 6/12		550 DM	
Summe der Einkünfte im Unterhaltszeitraum		1 050 DM	
Eigene Bezüge der Mutter im Unterhaltszeitraum:			
steuerlich nicht erfaßter Teil			
der Rente	3 600 DM		
Unkosten-Pauschbetrag	- 360 DM		
	3 240 DM		
auf den Unterhaltszeitraum entfallen	$\frac{1\,800 \times 3\,240}{3\,600}$	1 620 DM	
Summe der eigenen Einkünfte und Bezüge im Unterhaltszeitraum		2 670 DM	
abzüglich anteiliger anrechnungsfreier Betrag (6/12 von 4 500 DM =)		- 2 250 DM	
anzurechnende Einkünfte und Bezüge		420 DM	- 420 DM
abzuziehender Betrag			2 280 DM.

- B. Ein Steuerpflichtiger unterhält sein Kind, das im Februar das 29. Lebensjahr vollendet, bis zum Abschluß der Berufsausbildung im November mit 11 000 DM. Das Kind ist auswärtig unter-

gebracht und bezieht für die Zeit von Januar bis November als Ausbildungshilfe einen Zuschuß aus privaten Mitteln von 1 100 DM. Es hat den gesetzlichen Grundwehrdienst geleistet.

a) Steuerermäßigung nach § 33 a Abs. 1 EStG

Höchstbeträge für das Kalenderjahr 3 024 DM und 5 400 DM

anteiliger Höchstbetrag

für Januar und Februar (2/12 von 3 024 DM =)	504 DM
für März bis November (9/12 von 5 400 DM =)	<u>4 050 DM</u>
	4 554 DM

anzurechnende Bezüge des Kindes

als Bezug anzurechnender

Ausbildungszuschuß für Januar

bis November

1 100 DM

Unkosten-Pauschbetrag

360 DM

740 DM

anteiliger anrechnungsfreier Betrag

(11/12 von 4 500 DM =)

- 4 125 DM

0 DM

abzuziehender Betrag

4 554 DM.

b) Ausbildungsfreibetrag

für das Kalenderjahr 4 200 DM

anteiliger Ausbildungsfreibetrag

für Januar und Februar

(2/12 von 4 200 DM =)

700 DM

abzuziehender Ausbildungsfreibetrag

700 DM.

(2) ¹Eigene Einkünfte und Bezüge der unterhaltenen Person oder des in Berufsausbildung befindlichen Kindes sind nur anzurechnen, soweit sie auf den Unterhalts- oder Ausbildungszeitraum entfallen (§ 33 a Abs. 4 Satz 2 EStG). ²Der Jahresbetrag der eigenen Einkünfte und Bezüge ist für die Anwendung dieser Vorschrift wie folgt auf die Zeiten innerhalb und außerhalb des Unterhalts- oder Ausbildungszeitraums aufzuteilen:

1. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, sonstige Einkünfte sowie Bezüge nach dem Verhältnis der in den jeweiligen Zeiträumen zugeflossenen Einnahmen; die Grundsätze des § 11 Abs. 1 EStG gelten entsprechend;
2. andere Einkünfte auf jeden Monat des Kalenderjahrs mit einem Zwölftel.

³Der Steuerpflichtige kann jedoch nachweisen, daß eine andere Aufteilung wirtschaftlich gerechtfertigt ist, wie es z.B. der Fall ist, wenn bei Einkünften aus selbständiger Arbeit die Tätigkeit erst im Laufe des Jahres aufgenommen wird oder wenn bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit im Unterhalts- oder Ausbildungszeitraum höhere Werbungskosten angefallen sind als bei verhältnismäßiger Aufteilung darauf entfallen würden.

B e i s p i e l :

Ein über 18 Jahre altes Kind des Steuerpflichtigen, für das er einen Kinderfreibetrag erhält, befindet sich bis zum 15.9. in Berufsausbildung und ist auswärtig untergebracht. Dem Kind fließt im Kalenderjahr Arbeitslohn von 9 000 DM zu, davon 3 500 DM in den Ausbildungsmonaten. Die anfallenden Werbungskosten übersteigen nicht den Arbeitnehmer-Pauschbetrag. Außerdem bezieht das Kind für den Ausbildungszeitraum als Ausbildungshilfe einen Zuschuß aus öffentlichen Mitteln von 900 DM.

Ausbildungsfreibetrag für das Kalenderjahr 4 200 DM

anteiliger Ausbildungsfreibetrag

für Januar bis September

(9/12 von 4 200 DM =)

3 150 DM

Arbeitslohn des Kindes im

Kalenderjahr

9 000 DM

abzüglich Arbeitnehmer-Pauschbetrag

- 2 000 DM

Einkünfte aus nichtselbständiger

Arbeit im Kalenderjahr

7 000 DM

davon entfallen auf den Ausbildungs-
zeitraum

$\frac{3\,500}{9\,000} \times 7\,000 \text{ DM} =$ (abgerundet) 2 722 DM

abzüglich anrechnungsfreier Betrag

(9/12 von 3 600 DM =) - 2 700 DM

anzurechnende Einkünfte 22 DM

Ausbildungszuschuß des Kindes für

Januar bis September + 900 DM 922 DM

abzuziehender Ausbildungsfreibetrag 2 228 DM.

(3) ¹Als Ausbildungshilfe bezogene Zuschüsse jeglicher Art, z.B. Stipendien für ein Auslandsstudium aus öffentlichen oder aus privaten Mitteln, mindern die zeitanteiligen Höchstbeträge und Freibeträge nur der Kalendermonate, für die die Zuschüsse bestimmt sind (§ 33 a Abs. 4 Satz 3 EStG). ²Liegen bei der unterhaltenen Person oder dem in Berufsausbildung befindlichen Kind sowohl eigene Einkünfte und Bezüge als auch Zuschüsse vor, die als Ausbildungshilfe nur für einen Teil des Unterhalts- oder Ausbildungszeitraums bestimmt sind, dann sind zunächst die eigenen Einkünfte und Bezüge anzurechnen und sodann die Zuschüsse zeitanteilig entsprechend ihrer Zweckbestimmung.

B e i s p i e l :

Ein über 18 Jahre altes Kind des Steuerpflichtigen befindet sich während des ganzen Kalenderjahrs in Berufsausbildung und ist auswärtig untergebracht. Ihm fließt in den Monaten Januar bis Juli Arbeitslohn von 6 800 DM zu, die Werbungskosten übersteigen nicht den Arbeitnehmer-Pauschbetrag. Für die Monate Juli bis Dezember bezieht es ein Auslandsstipendium aus öffentlichen Mitteln von 6 000 DM.

Ausbildungsfreibetrag für das Kalenderjahr 4 200 DM

Arbeitslohn 6 800 DM

Arbeitnehmer-Pauschbetrag - 2 000 DM

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	4 800 DM	
anrechnungsfreier Betrag	- 3 600 DM	
anzurechnende Einkünfte	1 200 DM	- 1 200 DM
verminderter Ausbildungsfreibetrag		<u>3 000 DM</u>
anteiliger verminderter Ausbildungs- freibetrag für		
Januar bis Juni		1 500 DM
Juli bis Dezember	1 500 DM	
Ausbildungszuschuß (Auslandsstipendium)	- 6 000 DM	<u>0 DM</u>
abzuziehender Ausbildungsfreibetrag		<u>1 500 DM.</u>

100. Pauschbeträge für Behinderte, Hinterbliebene
und Pflegepersonen

A r t u n d G r a d d e r B e h i n d e r u n g

(1) ¹Behinderte im Sinne des § 33 b EStG sind Personen, bei denen eine Behinderung im Sinne des § 3 Schwerbehindertengesetz vorliegt. ²Zu den Behinderten gehören also nicht nur die durch äußere Einflüsse wie Kriegsverletzung oder Unfall Betroffenen, sondern auch solche Personen, bei denen auf Grund innerer oder psychischer Leiden eine Behinderung oder eine Pflegebedürftigkeit vorliegt (BFH-Urteil vom 30.11.1966 - BStBl 1967 III S. 457). ³Der Begriff "äußerlich erkennbare dauernde Einbuße der körperlichen Beweglichkeit" in den Fällen des § 33 b Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe b EStG ist nicht eng auszulegen (BFH-Urteil vom 22.11.1957 - BStBl 1958 III S. 42). ⁴Eine solche Einbuße der körperlichen Beweglichkeit kommt nicht nur bei Schäden am Stütz- und Bewegungsapparat in Betracht; sie kann in besonderen Fällen auch bei inneren Krankheiten vorliegen, die bei gewöhnlicher Belastung zu einer äußerlich erkennbaren Einbuße der körperlichen Beweglichkeit (z.B. durch Atemnot) führen, oder bei Schäden an den Sinnesorganen (z.B. Erblindung eines Auges). ⁵Eine typische Berufskrankheit ist unter den gleichen Voraussetzungen anzunehmen, unter denen bei Versicherten auf eine Berufskrankheit nach § 551 Abs. 1 der Reichsversicherungsordnung in Verbindung mit der geltenden Berufskrankheitenverordnung zu schließen ist (vgl. BFH-Urteile vom 14.1.1954 - BStBl III S. 86 und vom 26.3.1965 - BStBl III S. 358).

(2) ¹Für die Gewährung des Pauschbetrags von 7 200 DM kommen Behinderte in Betracht, in deren Ausweis nach § 4 Abs. 5 des Schwerbehindertengesetzes das Merkzeichen "Bl" oder "H" eingetragen ist, sowie Behinderte, denen von der für die Durchführung des Bundesversorgungsgesetzes zuständigen Behörde Hilflosigkeit bescheinigt ist. ²Bei Behinderten, die hilflos im Sinne des § 33 b Abs. 3 letzter Satz EStG sind, ist die Gewährung des erhöhten Pauschbetrags nicht davon abhängig, daß eine Pflegeperson beschäftigt wird. ³Der Pauschbetrag von 7 200 DM kann auch gewährt werden, wenn die Voraussetzungen des § 33 b Abs. 3 letzter Satz EStG vorliegen und der Grad der Behinderung weniger als 50, aber mindestens 25 beträgt.

Z u s a m m e n t r e f f e n m e h r e r e r A n t r a g s g r ü n d e

(3) ¹Behinderten-Pauschbetrag, Hinterbliebenen-Pauschbetrag und Pflege-Pauschbetrag können mehrfach gewährt werden, wenn mehrere Personen die Voraussetzungen erfüllen, z.B. Steuerpflichtiger, Ehegatte, Kind, oder eine Person die Voraussetzungen für mehrere verschiedene Pauschbeträge erfüllt.

B e g i n n d e r B e h i n d e r u n g u n d W e c h s e l i m G r a d d e r B e h i n d e r u n g

(4) ¹Bei Beginn, Änderung oder Wegfall der Behinderung im Laufe eines Kalenderjahrs ist stets der Pauschbetrag nach dem höchsten Grad zu gewähren, der im Kalenderjahr festgestellt war. ²Eine Zwölftelung ist nicht vorzunehmen. ³Dies gilt auch für Hinterbliebenen- und Pflege-Pauschbetrag.

N a c h w e i s d e r B e h i n d e r u n g u n d d e s G r a d e s d e r B e h i n d e r u n g

(5) ¹An die für die Gewährung der Behinderten-Pauschbeträge vorzulegenden Bescheinigungen, Ausweise oder Bescheide (§ 65 Abs. 1 und 2 EStDV) sind die Finanzbehörden gebunden. ²Bei den Nachweisen nach § 65 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b EStDV kann es sich z.B. um Rentenbescheide eines Versorgungsamts oder eines Trägers der gesetzlichen Unfallversicherung oder bei Beamten, die Unfallruhegeld beziehen, um einen entsprechenden Bescheid ihrer Behörde handeln. ³Der Rentenbescheid eines Trägers der gesetzlichen Rentenversicherung der Arbeiter und Angestellten genügt nicht (BFH-Urteil vom 25.4.1968 - BStBl II S. 606).

(6) ¹Die Voraussetzungen für die Gewährung des Pauschbetrags von 7 200 DM für Blinde und Hilflöse (§ 33 b Abs. 3 letzter Satz EStG) sind, wenn sie nicht schon aus den in Absatz 5 bezeichneten Bescheinigungen und Ausweisen hervorgehen, durch Vorlage eines Bescheids über die länger als sechs Monate andauernde Gewährung von Pflege, Pflegezulage oder Pflegegeld nach § 35 des Bundesversorgungsgesetzes, § 558 der Reichsversicherungsordnung, § 34 des

Beamtenversorgungsgesetzes, §§ 67 und 69 des Bundessozialhilfegesetzes oder entsprechenden Vorschriften nachzuweisen. ²Ist das nicht möglich, so ist der Nachweis durch eine Bescheinigung der für die Durchführung des Bundesversorgungsgesetzes zuständigen Behörden zu führen.

A b g e l t u n g a u ß e r g e w ö h n l i c h e r B e l a s t u n g e n

(7) ¹Durch die Pauschbeträge nach § 33 b Abs. 3 EStG werden die außergewöhnlichen Belastungen abgegolten, die dem Behinderten laufend unmittelbar infolge der Behinderung als typische Mehraufwendungen erwachsen, es sei denn, es wird ihm wegen höherer Aufwendungen eine Steuerermäßigung nach § 33 EStG gewährt. ²Die steuerliche Behandlung der Aufwendungen wegen Pflegebedürftigkeit richtet sich nach Absatz 15 und Abschnitt 93. ³Außerordentliche Krankheitskosten, die durch einen akuten Anlaß verursacht werden, können neben den Pauschbeträgen berücksichtigt werden, z.B. Kosten einer Operation, auch wenn diese mit dem Leiden zusammenhängt, das die Behinderung bewirkt oder erst verursacht hat (BFH-Urteil vom 30.11.1966 - BStBl 1967 III S. 457). ⁴Aufwendungen für eine Heilkur können immer neben den Pauschbeträgen geltend gemacht werden (BFH-Urteil vom 11.12.1987 - BStBl 1988 II S. 275). ⁵Wegen der Berücksichtigung von Schulgeld für den Privatschulbesuch eines behinderten Kindes nach § 33 EStG wird auf Abschnitt 92 Abs. 4 Sätze 2 bis 4 hingewiesen. ⁶Bei Behinderten mit einem Grad der Behinderung von mindestens 80 können auch Kraftfahrzeugkosten, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind, in angemessenem Rahmen als außergewöhnliche Belastung nach § 33 EStG neben dem Pauschbetrag nach § 33 b Abs. 3 EStG berücksichtigt werden. ⁷Das gleiche gilt bei Behinderten mit einem Grad der Behinderung von mindestens 70 aber weniger als 80, bei denen darüber hinaus eine erhebliche Beeinträchtigung der Bewegungsfähigkeit im Straßenverkehr (Geh- und Stehbehinderung) vorliegt (BFH-Urteile vom 23.11.1961 - BStBl 1962 III S. 123 und vom 28.1.1966 - BStBl III S. 291); der Nachweis, daß eine erhebliche Beeinträchtigung der Bewegungsfähigkeit im Straßenverkehr vorliegt, ist im Zweifelsfall durch eine Bescheinigung der für die Durchführung des Bundesversorgungsgesetzes zuständigen Behörden zu führen, es sei denn, im Ausweis ist das Merkzeichen "G"

eingetragen. ⁸Als angemessen kann im allgemeinen ein nachgewiesener oder glaubhaft gemachter Aufwand für Privatfahrten von insgesamt 3 000 km jährlich angesehen werden. ⁹Dabei kann ein km-Satz von 0,42 DM - bei 3 000 km also ein Aufwand von 1 260 DM im Kalenderjahr - zugrunde gelegt werden (BFH-Urteile vom 23.2.1968 - BStBl II S. 408 und 415, vom 16.2.1970 - BStBl II S. 380 und 452 und vom 10.4.1970 - BStBl II S. 680). ¹⁰Eine höhere Fahrleistung als 3 000 km jährlich kann nur anerkannt werden, wenn die Fahrten durch die Behinderung verursacht sind und dies z.B. anhand eines Fahrtenbuchs oder durch eine Aufstellung der von dem Behinderten durchgeführten Privatfahrten nachgewiesen wird (BFH-Urteil vom 23.2.1968 - BStBl II S. 415). ¹¹Bei Steuerpflichtigen, die außergewöhnlich gehbehindert sind (Merkzeichen "aG"), sind nach dem BFH-Urteil vom 1.8.1975 (BStBl II S. 825) grundsätzlich alle Kraftfahrzeugkosten, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind, als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen, also nicht nur die unvermeidbaren Kosten zur Erledigung privater Angelegenheiten, sondern in angemessenem Rahmen auch die Kosten für Erholungs-, Freizeit- und Besuchsfahrten. ¹²Die Sätze 6 bis 11 gelten für Fälle entsprechend, in denen die Kraftfahrzeugkosten nicht bei dem Behinderten selbst, sondern bei einem Steuerpflichtigen entstanden sind, auf den der Behinderten-Pauschbetrag nach § 33 b Abs. 5 EStG übertragen worden ist; es können jedoch nur solche Fahrten berücksichtigt werden, an denen der Behinderte selbst teilgenommen hat. ¹³Unter den Voraussetzungen der Sätze 6 und 7 können auch nachgewiesene oder glaubhaft gemachte Aufwendungen für andere Verkehrsmittel z.B. Taxifahrten in angemessenem Umfang als außergewöhnliche Belastung nach § 33 EStG neben dem Behinderten-Pauschbetrag berücksichtigt werden; werden daneben nach den Sätzen 6 bis 9 behinderungsbedingte Kraftfahrzeugkosten geltend gemacht, ist die für Kraftfahrzeugkosten im allgemeinen als angemessen anzusehende jährliche Fahrleistung von 3 000 km entsprechend zu kürzen. ¹⁴Ist die Beschäftigung einer Hilfe im Haushalt erforderlich, weil der Behinderte nicht nur vorübergehend hilflos oder schwer behindert ist, so ist der dafür nach § 33 a Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EStG in Betracht kommende Höchstbetrag ebenfalls neben dem Behinderten-Pauschbetrag zu gewähren. ¹⁵Entsprechendes gilt für den Höchstbetrag, der nach § 33 a Abs. 3 Satz 2 EStG in Betracht kommt.

¹⁶Erwachsen dem Steuerpflichtigen neben den durch den Pauschbetrag abgegoltenen außergewöhnlichen Belastungen andere außergewöhnliche Belastungen (§§ 33, 33 a Abs. 1 bis 3 EStG), so kann er diese außerdem geltend machen. ¹⁷Werbungskosten und Sonderausgaben, die infolge einer Behinderung entstehen, werden durch die Pauschbeträge nicht abgegolten.

R ü c k w i r k e n d e A n e r k e n n u n g o d e r Ä n d e r u n g

(8) ¹Verwaltungsakte, die die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Pauschbetrags feststellen, sind Grundlagenbescheide im Sinne von § 171 Abs. 10 und § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO (BFH-Urteil vom 18.4.1980 - BStBl II S. 682). ²Eine Änderung früherer Steuerfestsetzungen hinsichtlich der Anwendung des § 33 b EStG ist nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO unabhängig davon vorzunehmen, ob ein Antrag im Sinne des § 33 b Abs. 1 EStG für den Besteuerungszeitraum dem Grunde nach bereits gestellt worden ist (BFH-Urteil vom 13.12.1985 - BStBl 1986 II S. 245). ³Die Änderung ist auf Antrag für alle Kalenderjahre vorzunehmen, auf die sich der Grundlagenbescheid erstreckt.

B e h i n d e r t e K i n d e r

(9) ¹Die Übertragung eines Behinderten-Pauschbetrags (§ 33 b Abs. 5 EStG) ist nur möglich, wenn das Kind unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist (§ 33 b Abs. 5 Satz 1 in Verbindung mit § 32 Abs. 2 EStG) und deshalb selbst Anspruch auf den Pauschbetrag hat. ²In den Fällen des § 1 Abs. 3 Satz 3 EStG können deshalb Aufwendungen, die dem Steuerpflichtigen infolge der Behinderung seines nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Kindes erwachsen, für das er einen Kinderfreibetrag erhält, nur nach § 33 EStG berücksichtigt werden. ³Erhalten für das Kind geschiedene oder dauernd getrennt lebende Ehegatten, die beide unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind, einen Kinderfreibetrag, so kann - vorbehaltlich der Fälle des § 1 Abs. 3 Satz 3 EStG - der Behinderten-Pauschbetrag außerhalb des Veranlagungsverfahrens auf die Ehegatten nur zur Hälfte übertragen werden. ⁴Satz 3 gilt entsprechend für die Übertragung des einem nichtehelichen Kind zustehenden Pauschbetrags auf die Elternteile. ⁵Eine andere als die hälftige Aufteilung kann nur bei einer Veranlagung zur Einkommensteuer beantragt werden (§ 33 b Abs. 5 Satz 3, § 46 Abs. 2

Nr. 4 a EStG). ⁶Im übrigen wird wegen der Behandlung von Aufwendungen, die dem Steuerpflichtigen infolge der Behinderung seines Kindes erwachsen, für das er keinen Kinderfreibetrag erhält, weil er einer Übertragung auf den anderen Elternteil zugestimmt hat, auf Abschnitt 92 Abs. 9 hingewiesen. ⁷Die Übertragung auf einen Elternteil allein ist außerhalb des Veranlagungsverfahrens nur dann möglich, wenn der andere Elternteil nicht im Inland lebt oder verstorben ist. ⁸Wird der Pauschbetrag von 7 200 DM für ein hilfloses Kind ganz oder teilweise auf den Steuerpflichtigen übertragen, so kann er daneben für die Kosten der Unterbringung des Kindes in einer Heil- und Pflegeanstalt keine Steuerermäßigung nach § 33 EStG erhalten (BFH-Urteil vom 10.5.1968 - BStBl II S. 647).

(10) ¹Steht ein behindertes angenommenes Kind (§ 32 Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStG) in einem Kalenderjahr in einem Kindschaftsverhältnis zu den leiblichen Eltern, bei denen die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG erfüllt sind, so wird auf diese der dem Kind zustehende Behinderten-Pauschbetrag unter den Voraussetzungen des § 33 b Abs. 5 Satz 2 in Verbindung mit § 33 a Abs. 2 Satz 9 EStG zur Hälfte übertragen, wenn das Kind bei ihnen zu berücksichtigen ist, weil sie ihrer Unterhaltsverpflichtung im wesentlichen nachkommen. ²Außerdem erhalten die das Kind annehmenden Eltern den dem Kind zustehenden Pauschbetrag zur Hälfte. ³Liegen in diesen Fällen bei einem Elternpaar die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG nicht vor, so erhält jeder Elternteil des Elternpaares ein Viertel des Pauschbetrags. ⁴Das Elternpaar kann jedoch im Wege der Veranlagung zur Einkommensteuer eine andere Aufteilung wählen; § 33 EStG ist in diesem Fall auf die behinderungsbedingten Aufwendungen für das Kind nicht anzuwenden (§ 33 b Abs. 5 Satz 3 EStG). ⁵Steht das Kind in einem Kindschaftsverhältnis sowohl zu einem Elternpaar als auch zu einem Dritten, so erhalten das Elternpaar und der Dritte den Pauschbetrag je zur Hälfte, sofern der leibliche Elternteil oder die leiblichen Eltern ihrer Unterhaltsverpflichtung im wesentlichen nachkommen. ⁶Die vorstehenden Ausführungen gelten entsprechend für die leiblichen Eltern eines Kindes, das zu einem anderen Elternpaar in einem Pflegekindschaftsverhältnis steht, und für die Pflegeeltern. ⁷Wegen der Voraussetzung, unter der der einem angenommenen Kind oder einem Pflegekind zustehende Pauschbetrag in voller Höhe übertragen werden kann, vgl. Abschnitt 97 Abs. 7 letzter Satz.

(11) ¹Bei Ehegatten, die beide unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind und nicht dauernd getrennt leben, genügt es, wenn bei einem von ihnen die Voraussetzungen für die Übertragung des Pauschbetrags wegen des behinderten Kindes vorliegen. ²Sind beide Ehegatten Arbeitnehmer, so ist der zu übertragende Pauschbetrag für das behinderte Kind auf der Lohnsteuerkarte jedes Ehegatten zur Hälfte einzutragen. ³Auf Antrag der Ehegatten oder, wenn ein Ehegatte zur Abgabe einer Erklärung nicht in der Lage ist, auf Antrag des anderen Ehegatten, ist jedoch eine andere Aufteilung des Pauschbetrags vorzunehmen. ⁴Erhält nur ein Elternteil den Kinderfreibetrag, weil nur er unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist (§ 32 Abs. 6 Satz 3 Nr. 1 EStG), so kann er den dem Kind zustehenden Behinderten-Pauschbetrag in voller Höhe schon im Lohnsteuerermäßigungsverfahren auf sich übertragen lassen, wenn das Kind ihn nicht in Anspruch nimmt.

H i n t e r b l i e b e n e n - P a u s c h b e t r a g

(12) ¹Das Vorliegen der Voraussetzungen für die Gewährung des Hinterbliebenen-Pauschbetrags ist durch Vorlage des Rentenbescheids, z.B. eines Versorgungsamtes, der zuständigen Entschädigungsbehörde oder eines Trägers der gesetzlichen Unfallversicherung, oder eines entsprechenden Bescheids der nach den beamtenrechtlichen Vorschriften zuständigen Behörde nachzuweisen. ²Aus den vorgelegten amtlichen Unterlagen muß die Bewilligung von laufenden Hinterbliebenenbezügen im Sinne des § 33 b Abs. 4 EStG oder aber der Grund hervorgehen, weshalb diese Hinterbliebenenbezüge ruhen. ³Gründe, aus denen das Recht auf Versorgung ruht, finden sich z.B. in den §§ 64, 65 des Bundesversorgungsgesetzes und in den §§ 615, 1116 der Reichsversicherungsordnung. ⁴Heiratet eine anspruchsberechtigte verwitwete Person wieder oder erhalten Kriegereltern keine laufenden Hinterbliebenenbezüge, weil die gesetzlichen Voraussetzungen nicht vorliegen, z.B. weil der Verstorbene nicht der Ernährer der Eltern war oder geworden wäre oder weil das anzurechnende Einkommen der Eltern die Gewährung einer Elternrente ausschließt, oder sind die Voraussetzungen für den Bezug von Hinterbliebenenbezügen bei Waisen weggefallen, z.B. weil die über 18 Jahre alte Waise die Schul- oder Berufsausbildung beendet hat, so handelt es sich nicht um ein Ruhen der Hinterbliebenenbezüge, sondern es besteht kein Anspruch auf

Hinterbliebenenbezüge. ⁵In diesen Fällen kann deshalb der Hinterbliebenen-Pauschbetrag nicht gewährt werden. ⁶Wird nach einer Wiederverheiratung die neue Ehe aufgelöst oder für nichtig erklärt oder werden wieder laufende Hinterbliebenenbezüge gezahlt - vgl. z.B. § 44 des Bundesversorgungsgesetzes -, so ist der Pauschbetrag vom Beginn dieser Zahlung an wieder zu gewähren.

(13) Für die Übertragung des Pauschbetrags für hinterbliebene Kinder gelten die Absätze 9 bis 11 entsprechend.

(14) Zu den Gesetzen, die das Bundesversorgungsgesetz für entsprechend anwendbar erklären (§ 33 b Abs. 4 Nr. 1 EStG), gehören:

1. das Soldatenversorgungsgesetz (vgl. § 80 des Gesetzes),
2. das Zivildienstgesetz (vgl. § 47 des Gesetzes),
3. das Häftlingshilfegesetz (vgl. §§ 4 und 5 des Gesetzes),
4. das Gesetz über die Unterhaltsbeihilfe für Angehörige von Kriegsgefangenen (vgl. § 3 des Gesetzes),
5. das Gesetz über den Bundesgrenzschutz (vgl. § 59 Abs. 1 des Gesetzes in Verbindung mit dem Soldatenversorgungsgesetz),
6. das Gesetz über das Zivilschutzkorps (vgl. § 46 des Gesetzes in Verbindung mit dem Soldatenversorgungsgesetz),
7. das Gesetz zur Regelung der Rechtsverhältnisse der unter Artikel 131 des Grundgesetzes fallenden Personen (vgl. §§ 66, 66 a des Gesetzes),
8. das Gesetz zur Einführung des Bundesversorgungsgesetzes im Saarland vom 16.8.1961 (vgl. § 5 Abs. 1 des Gesetzes),
9. das Bundes-Seuchengesetz (vgl. § 51 des Gesetzes),
10. das Gesetz über die Entschädigung für Opfer von Gewalttaten (vgl. § 1 Abs. 1 des Gesetzes).

P f l e g e - P a u s c h b e t r a g

(15) ¹Der Nachweis der Hilflosigkeit der gepflegten Person ist in der gleichen Weise zu führen wie für den erhöhten Behinderten-Pauschbetrag (vgl. Absatz 6). ²Ein Steuerpflichtiger führt die

Pflege auch dann noch persönlich durch, wenn er sich zur Unterstützung zeitweise einer ambulanten Pflegekraft bedient; zur Zwangsläufigkeit (Verpflichtung gegenüber dem Pflegebedürftigen) siehe Abschnitt 92 Abs. 5. ³Unter den Voraussetzungen der Zwangsläufigkeit kann auch Nachbarschaftshilfe begünstigt sein. ⁴Die Berücksichtigung von höheren Pflegeaufwendungen als außergewöhnliche Belastung (§ 33 EStG) richtet sich nach Abschnitt 93 Abs. 2.

101. Kinderbetreuungskosten

A l l g e m e i n e s

(1) ¹Kinderbetreuungskosten können nur für Kinder berücksichtigt werden, die zu Beginn des Kalenderjahrs noch nicht 16 Jahre alt waren oder im Kalenderjahr geboren worden sind. ²Der Abzug ist nur auf Antrag möglich.

A l l e i n s t e h e n d e , E h e g a t t e n

(2) ¹Alleinstehend im Sinne des § 33 c Abs. 2 EStG ist ein unverheirateter Steuerpflichtiger auch dann, wenn er mit dem anderen Elternteil des Kindes in eheähnlicher Gemeinschaft lebt. ²Unerheblich ist, ob der Steuerpflichtige den Haushaltsfreibetrag erhält oder in Sonderfällen nach dem Splitting-Verfahren zu besteuern ist. ³Ob ein verheirateter Steuerpflichtiger von seinem Ehegatten dauernd getrennt lebt, ist nach Abschnitt 107 Abs. 2 zu beurteilen. ⁴War der Steuerpflichtige nicht während des ganzen Kalenderjahrs alleinstehend, z.B. weil er im Kalenderjahr geheiratet hat oder nach dem Tod seines Ehegatten, mit dem er zusammengelebt hat, zu den verwitweten Personen gehört, so gelten die Voraussetzungen für den Abzug von Kinderbetreuungskosten nach § 33 c Abs. 1 EStG nur für die Zeit des Alleinstehens. ⁵Für die übrige Zeit können Kinderbetreuungskosten unter den eingeschränkten Voraussetzungen des § 33 c Abs. 5 EStG für Ehegatten abgezogen werden.

E r w e r b s t ä t i g k e i t , B e h i n d e r u n g , K r a n k h e i t

(3) ¹Ein Steuerpflichtiger ist erwerbstätig, wenn er einer auf die Erzielung von Einkünften gerichteten Beschäftigung nachgeht (vgl. BFH-Urteil vom 16.5.1975 - BStBl II S. 537). ²Wird die Erwerbstätigkeit unterbrochen, z.B. durch Urlaub, Arbeitslosigkeit, so können auch die während der Zeit der Unterbrechung entstandenen Kinderbetreuungskosten berücksichtigt werden, längstens jedoch für einen zusammenhängenden Zeitraum von zwei Monaten. ³Ein Steuerpflichtiger, der für einen Beruf ausgebildet wird, ist aus Billigkeitsgründen einem Erwerbstätigen gleichzustellen. ⁴Der Abzug von Kinderbetreuungskosten wegen Behinderung setzt keinen

bestimmten Grad der Behinderung voraus. ⁵Daß die Kinderbetreuungskosten wegen Behinderung oder Krankheit erwachsen sind, hat der Steuerpflichtige glaubhaft zu machen. ⁶In Zweifelsfällen kann das Finanzamt eine ärztliche Bescheinigung verlangen. ⁷Sind beide Ehegatten berufstätig, so können Kinderbetreuungskosten wegen Krankheit oder Behinderung eines Ehegatten nicht berücksichtigt werden, weil die Betreuungskosten nicht wegen der Krankheit oder Behinderung, sondern wegen der Berufstätigkeit des Ehegatten entstehen.

H a u s h a l t s z u g e h ö r i g k e i t d e s K i n d e s

(4) ¹Das Kind gehört zum Haushalt des Steuerpflichtigen, wenn es dort lebt oder mit seiner Einwilligung vorübergehend auswärtig untergebracht ist. ²Auch in Fällen, in denen der Steuerpflichtige mit seinem Kind in der Wohnung seiner Eltern oder Schwiegereltern oder in Wohngemeinschaft mit anderen Personen lebt, ist die Haushaltszugehörigkeit des Kindes als gegeben anzusehen.

K i n d e r b e t r e u u n g s k o s t e n

(5) ¹Für eine Berücksichtigung als Kinderbetreuungskosten kommen Ausgaben in Geld oder Geldeswert (Wohnung, Kost, Waren und sonstige Sachleistungen) in Betracht, die der Steuerpflichtige als Entgelt für Dienstleistungen zur Betreuung seines Kindes erbringt. ²Zum Entgelt gehören auch Kosten, die der Betreuungsperson erstattet werden, z.B. Fahrkosten. ³Betreuung in diesem Sinne ist nur die behütende oder beaufsichtigende Betreuung, d.h. die persönliche Fürsorge für das Kind muß der Dienstleistung erkennbar zugrunde liegen. ⁴Anerkannt werden können danach z.B. Aufwendungen für die Unterbringung von Kindern in Kindergärten, Kindertagesstätten, Kinderhorten, Kinderheimen und Kinderkrippen sowie bei Tagesmüttern, Wochenmüttern und in Ganztagspflegestellen, für die Beschäftigung von Kinderpflegerinnen, Erzieherinnen und Kinderschwestern sowie für die Beschäftigung von Hausgehilfinnen oder Haushaltshilfen, soweit diese Kinder betreuen. ⁵Aufwendungen für Kinderbetreuung durch einen Angehörigen des Steuerpflichtigen können nur berücksichtigt werden, wenn den Leistungen klare und eindeutige Vereinbarungen zugrunde liegen. ⁶Leistungen an eine Person, zu der das Kind in einem Kindschaftsverhältnis (§ 32 Abs. 1 Satz 1 EStG) steht, können nicht als Betreuungskosten anerkannt werden.

⁷Aufwendungen für jede Art von Unterricht einschließlich Nachhilfeunterricht, für die Vermittlung besonderer Fertigkeiten, wie z.B. für Schreibmaschinen- und Stenographiekurse, Fahrschule, Tanzkurse, sowie für sportliche und andere Freizeitbeschäftigungen sind vom Abzug ausgeschlossen (§ 33 c Abs. 1 letzter Satz EStG).

⁸Jedoch sind Aufwendungen für die Beaufsichtigung des Kindes bei Erledigung seiner häuslichen Schulaufgaben zu berücksichtigen (vgl. BFH-Urteil vom 17.11.1978 - BStBl 1979 II S. 142). ⁹Aufwendungen für Sachleistungen, die neben der Betreuung erbracht werden, z.B. Verpflegung des Kindes, können grundsätzlich nicht berücksichtigt werden. ¹⁰Das gleiche gilt für Nebenkosten, die nicht unmittelbar der Betreuung des Kindes dienen, z.B. Fahrkosten des Kindes zur Betreuungsperson (vgl. BFH-Urteil vom 29.8.1986 - BStBl 1987 II S. 167). ¹¹Bei einem einheitlichen Entgelt ist gegebenenfalls eine Aufteilung im Schätzungswege (§ 162 AO) vorzunehmen. ¹²Von einer Aufteilung ist abzusehen, wenn die Sachleistungen von untergeordneter Bedeutung sind. ¹³Bei auswärtiger Unterbringung eines Kindes, z.B. in einem Internat, können die dabei entstehenden Betreuungskosten neben dem Ausbildungsfreibetrag berücksichtigt werden.

(6) ¹Kinderbetreuungskosten können nur insoweit berücksichtigt werden, als sie den Umständen nach notwendig sind und einen angemessenen Betrag nicht übersteigen (§ 33 c Abs. 1 Satz 4 EStG). ²Im allgemeinen kann jedoch von einer Prüfung der Notwendigkeit und Angemessenheit abgesehen werden. ³Die Notwendigkeit ist in der Regel nicht gegeben, wenn der Steuerpflichtige mit dem anderen Elternteil des Kindes zusammenlebt und dieser nicht erwerbstätig ist. ⁴Die Angemessenheit kann z.B. bei Zahlungen an Angehörige zu prüfen sein. ⁵Kinderbetreuungskosten bleiben außer Betracht, soweit sie als Sonderausgaben (§ 10 Abs. 1 Nr. 8 EStG) abgezogen werden können (§ 33 Abs. 2 Satz 2 EStG).

A n r e c h n u n g d e r z u m u t b a r e n B e l a s t u n g

(7) ¹Kinderbetreuungskosten sind um die zumutbare Belastung zu kürzen (§ 33 c Abs. 1 Satz 1 in Verbindung mit § 33 Abs. 1 und 3 EStG). ²Wegen der Anrechnung der zumutbaren Belastung in Fällen, in denen neben Kinderbetreuungskosten andere außergewöhnliche Belastungen im Sinne des § 33 EStG zu berücksichtigen sind, wird auf Abschnitt 92 Abs. 11 Satz 3 hingewiesen.

H ö c h s t b e t r a g

(8) ¹Der Höchstbetrag nach § 33 c Abs. 3 EStG begrenzt den Abzug der Kinderbetreuungskosten (Absätze 5 und 6) nach Kürzung um die zumutbare Belastung. ²Er beläuft sich auf 4 000 DM für das erste Kind und erhöht sich um 2 000 DM für jedes weitere Kind, wenn die in Absatz 1 aufgeführten Voraussetzungen während des ganzen Kalenderjahrs vorgelegen haben. ³Der erhöhte Höchstbetrag für mehr als ein Kind gilt für die vom Steuerpflichtigen insgesamt aufgewendeten Kinderbetreuungskosten, d.h. ohne Rücksicht darauf, welches Kind sie betreffen.

(9) ¹Haben die Voraussetzungen für den Abzug von Kinderbetreuungskosten nicht während des ganzen Kalenderjahrs vorgelegen, so ermäßigen sich der Höchstbetrag für das erste Kind und die Erhöhungsbeträge für weitere Kinder für jeden vollen Kalendermonat, in dem nicht alle Voraussetzungen gleichzeitig erfüllt waren, um je ein Zwölftel (§ 33 c Abs. 3 Satz 3 EStG). ²Der Umstand, daß im Kalenderjahr Kinderbetreuungskosten nicht regelmäßig geleistet worden sind oder das Kind im Laufe des Kalenderjahrs das 16. Lebensjahr vollendet hat, führt nicht zu einer zeitanteiligen Ermäßigung des Höchstbetrags. ³Hat der Steuerpflichtige mehr als ein Kind und liegen bei mindestens einem die in Absatz 1 Satz 1 und in Absatz 4 genannten Voraussetzungen nur während eines Teils des Kalenderjahrs vor, sind für die zeitanteilige Ermäßigung ungeachtet der Geburtenfolge der Kinder der Höchstbetrag für das erste Kind und die Erhöhungsbeträge für weitere Kinder so anzusetzen, daß sich insgesamt der höchstmögliche Betrag ergibt.

B e i s p i e l :

Im April wird das zweite Kind der während des ganzen Kalenderjahrs erwerbstätigen Steuerpflichtigen geboren. Ihr erstes Kind scheidet im September aus ihrem Haushalt aus.

Der Höchstbetrag ist wie folgt zu ermitteln:

für das erste Kind	9/12 von 4 000 DM =	3 000 DM
für das zweite Kind	6/12 von 2 000 DM =	1 000 DM
	3/12 von 4 000 DM =	<u>1 000 DM</u>
	insgesamt =	5 000 DM.

⁴Kann im Fall der Zusammenveranlagung von Ehegatten jeder Ehegatte für die Zeit, in der er alleinstehend war, den Kinderbetreuungskostenabzug in Anspruch nehmen, so ist der Höchstbetrag für jeden Ehegatten gesondert zu ermitteln.

H a l b t e i l u n g d e s H ö c h s t b e t r a g s b e i A l l e i n s t e h e n d e n

(10) ¹Gehört ein Kind, das zu zwei Alleinstehenden in einem Kind-schaftsverhältnis (§ 32 Abs. 1 EStG) steht, gleichzeitig zum Haushalt beider, so kommt nach § 33 c Abs. 3 Satz 4 EStG auch dann bei jedem von ihnen die Hälfte oder die zeitanteilig ermäßigte Hälfte des Höchstbetrags oder der Erhöhungsbeträge (Absätze 8 und 9) in Betracht, wenn nur einer den Kinderbetreuungskostenabzug in Anspruch nehmen kann. ²Bestand die gleichzeitige Haushaltszugehörigkeit nicht während des ganzen Kalenderjahrs, ist der Teil des Höchstbetrags oder Erhöhungsbetrags zu halbieren, der auf die Monate entfällt, in denen das Kind gleichzeitig zum Haushalt beider Alleinstehenden gehörte. ³Die auf einen Elternteil entfallende Hälfte des Höchstbetrags oder Erhöhungsbetrags kann nicht auf den anderen Elternteil übertragen werden. ⁴Hat einer der Alleinstehenden noch ein weiteres Kind, für das der Abzug von Kinderbetreuungskosten in Betracht kommt, das aber zu dem anderen Alleinstehenden nicht in einem Kind-schaftsverhältnis steht, so sind der Höchstbetrag und die Erhöhungsbeträge so anzusetzen, daß sich für jeden der höchstmögliche Betrag ergibt.

B e i s p i e l :

Die in häuslicher Gemeinschaft lebenden X und Y haben ein gemeinsames nichteheliches Kind. Y hat außerdem ein Kind aus früherer Ehe, das ebenfalls in dem gemeinsamen Haushalt lebt. X und Y sind während des ganzen Kalenderjahrs erwerbstätig.

Die Höchstbeträge sind wie folgt zu ermitteln:

bei X: für das gemeinsame Kind ... $\frac{4\ 000}{2}$ DM = ... 2 000 DM,

bei Y: für das Kind aus früherer Ehe ... 4 000 DM

für das gemeinsame Kind ... $\frac{2\ 000}{2}$ DM = 1 000 DM 5 000 DM.

P a u s c h b e t r a g :

(11) ¹Für die Inanspruchnahme des Pauschbetrags ist es nicht erforderlich, daß Kinderbetreuungskosten nachgewiesen oder glaubhaft gemacht werden. ²Gehört das Kind gleichzeitig zum Haushalt beider Elternteile, so ist der Pauschbetrag zu halbieren. ³Die Absätze 9 und 10 gelten sinngemäß.

(12) Berechnungsschema für den Abzug von Kinderbetreuungskosten und anderen außergewöhnlichen Belastungen:

	DM	DM	DM
1. Zu berücksichtigende Kinderbetreuungskosten (§ 33 c EStG).....	_____	_____	
2. Pauschbetrag (§ 33 c Abs. 4 EStG)..... -	=====		
3. verbleiben.....	_____		
4. falls Nummer 3 nicht positiv: abzuziehender Betrag = Pauschbetrag.....			_____
5. falls Nummer 3 positiv: zumutbare Belastung..... _____ DM; davon bei den Kinderbetreuungskosten abzieh- bar (höchstens Betrag von Nummer 3).....		- _____	
6. verbleiben.....		_____	
7. Höchstbetrag für Kinderbetreuungskosten....		_____	
8. abzuziehender Betrag = der niedrigere Betrag der Nummer 6 und 7.			_____
9. andere außergewöhnliche Belastungen (§ 33 EStG)			_____

10. zumutbare Belastung, soweit noch nicht auf die Kinderbetreuungskosten angerechnet.....

11. abzuziehender Betrag.....

12. abzuziehender Gesamtbetrag
Nummern 4 und 11 oder Nummern 8 und 11.....

102. Einkünfte aus der Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit

(1) ¹Unter § 34 Abs. 3 EStG fallen Einkünfte, die Vorauszahlungen oder eine nachträgliche Vergütung für eine Tätigkeit darstellen, die sich über mehr als 12 Monate erstreckt. ²Die Vorschrift ist auch auf Nachzahlungen von Versorgungsbezügen (vgl. BFH-Urteil vom 28.2.1958 - BStBl III S. 169) anwendbar. ³Handelt es sich sowohl bei den laufenden Einnahmen als auch bei den außerordentlichen Bezügen um Versorgungsbezüge im Sinne des § 19 Abs. 2 EStG, kann der im Kalenderjahr des Zuflusses in Betracht kommende Versorgungs-Freibetrag nach § 19 Abs. 2 EStG nur einmal abgezogen werden (BFH-Urteil vom 23.7.1974 - BStBl II S. 680); er ist im Verhältnis der jeweiligen Einnahmen zu den Gesamteinnahmen aufzuteilen.

(2) ¹Werden außerordentliche Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit neben laufenden Einkünften dieser Art bezogen, so ist bei den Einnahmen der Arbeitnehmer-Pauschbetrag insgesamt nur einmal abzuziehen, wenn insgesamt keine höheren Werbungskosten nachgewiesen werden. ²In anderen Fällen sind die auf die jeweiligen Einnahmen entfallenden tatsächlichen Werbungskosten bei diesen Einnahmen zu berücksichtigen. ³Sind die gesamten Werbungskosten nicht höher als der Arbeitnehmer-Pauschbetrag, so ist er im Verhältnis der jeweiligen steuerpflichtigen Einnahmen zu den Gesamteinnahmen aufzuteilen. ⁴Das gilt nicht, wenn der Arbeitnehmer eine andere Zuordnung tatsächlicher Werbungskosten darlegt, z.B. weil er wegen einer Lohnnachzahlung für eine sich über mehr als 12 Monate erstreckende Tätigkeit Gerichtskosten entrichtet hat. ⁵In diesem Fall ist der nicht verbrauchte Teil des Arbeitnehmer-Pauschbetrags bei den nicht unter § 34 Abs. 3 EStG fallenden Einnahmen zu berücksichtigen.

(3) ¹§ 34 Abs. 3 EStG ist auch anzuwenden, wenn die Vergütungen für eine mehr als 12 Monate dauernde Tätigkeit während eines Kalenderjahrs in mehreren Teilbeträgen gezahlt werden (vgl. BFH-Urteile vom 11.6.1970 - BStBl II S. 639 und vom 30.7.1971 - BStBl II S. 802). ²Die Anwendung der Vorschrift ist in besonders

gelagerten Ausnahmefällen nicht ausgeschlossen, wenn die Vergütung für eine mehrjährige nichtselbständige Tätigkeit dem Arbeitnehmer aus wirtschaftlich vernünftigen Gründen nicht in einem Kalenderjahr, sondern in zwei Kalenderjahren in Teilbeträgen zusammengeballt ausgezahlt wird (BFH-Urteil vom 1.2.1957 - BStBl 1957 III S. 104).

(4) ¹Es kommt nicht darauf an, daß die Vergütung für eine abgrenzbare Sondertätigkeit gezahlt wird, daß auf sie ein Rechtsanspruch besteht oder daß sie eine zwangsläufige Zusammenballung von Einnahmen darstellt. ²Die Anwendung des § 34 Abs. 3 EStG setzt auch nicht voraus, daß der Arbeitnehmer die Arbeitsleistung erbringt; es genügt, daß der Arbeitslohn für mehrere Jahre gezahlt worden ist (BFH-Urteil vom 17.7.1970 - BStBl II S. 683).

³§ 34 Abs. 3 EStG ist z.B. anzuwenden,

- a) wenn eine Lohnzahlung für eine Zeit, die vor dem Kalenderjahr liegt, deshalb nachträglich geleistet wird, weil der Arbeitgeber Lohnbeträge zu Unrecht einbehalten oder mangels flüssiger Mittel nicht in der festgelegten Höhe ausgezahlt hat,
- b) wenn der Arbeitgeber Prämien mehrerer Kalenderjahre für eine Versorgung oder für eine Unfallversicherung des Arbeitnehmers deshalb voraus- oder nachzahlt, weil er dadurch günstigere Prämiensätze erzielt oder weil die Zusammenfassung satzungsmäßigen Bestimmungen einer Versorgungseinrichtung entspricht.

(5) ¹Zu den außerordentlichen Einkünften im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG gehören nicht die zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer vereinbarten und regelmäßig ausgezahlten gewinnabhängigen Tantiemen, deren Höhe erst nach Ablauf des Wirtschaftsjahrs festgestellt werden kann; es handelt sich hierbei nicht um die Abgeltung einer mehrjährigen Tätigkeit (BFH-Urteil vom 30.8.1966 - BStBl III S. 545). ²Dagegen ist die Tarifvorschrift anzuwenden, wenn dem Arbeitnehmer Tantiemen für mehrere Jahre in einem Kalenderjahr zusammengeballt zufließen (BFH-Urteil vom 11.7.1970 - BStBl II S. 639). ³Auf den steuerpflichtigen Teil von Jubiläumszuwendungen, bei denen die Voraussetzungen des § 4 LStDV vorliegen, ist § 34 Abs. 3 EStG insoweit anzuwenden, als die Jubiläumszuwendungen eine mehr als 12 Monate dauernde Tätigkeit abgelten

sollen; Zuwendungen, die ohne Rücksicht auf die Dauer der Betriebszugehörigkeit lediglich aus Anlaß eines Firmenjubiläums erfolgen, erfüllen diese Voraussetzungen nicht (BFH-Urteil vom 3.7.1987 - BStBl II S. 820).

(6) ¹Ein Antrag auf Anwendung des § 34 Abs. 3 EStG ist nicht erforderlich. ²Für Zwecke der Steuerberechnung ist zunächst für das Kalenderjahr, in dem die bezeichneten Einkünfte zugeflossen sind, die Einkommensteuerschuld zu ermitteln, die sich ergibt, wenn in das zu versteuernde Einkommen die Einkünfte im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG nicht einbezogen werden. ³Sodann ist in einer Vergleichsberechnung die Einkommensteuer zu errechnen, die sich unter Einbeziehung eines Drittels der Einkünfte im Sinne dieser Vorschrift ergibt. ⁴Bei diesen Berechnungen sind dem Progressionsvorbehalt (§ 32 b EStG) unterliegende Einkünfte zu berücksichtigen. ⁵Der Unterschiedsbetrag zwischen beiden Steuerbeträgen ist zu verdreifachen und der sich so ergebende Steuerbetrag der ohne die außerordentlichen Einkünfte ermittelten Einkommensteuer zuzurechnen. ⁶Durch die Anwendung des § 34 Abs. 3 EStG darf die sich bei einer Normalbesteuerung ergebende Einkommensteuerschuld nicht überschritten werden.

B e i s p i e l :

Ein alleinstehender Arbeitnehmer erhält im Kalenderjahr 1990 eine Lohnnachzahlung von 92 000 DM, die wirtschaftlich auf mehrere vergangene Kalenderjahre entfällt. Ferner hat er laufende Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit von 70 000 DM. Die Werbungskosten übersteigen nicht den Arbeitnehmer-Pauschbetrag. Die abziehbaren Sonderausgaben und sonstigen Abzüge betragen 10 000 DM.

Von den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit entfallen auf

laufende Einkünfte	
(70 000 DM ./.	$\frac{70\,000}{162\,000} \times 2\,000 \text{ DM} =$
	69 136 DM

außerordentliche Einkünfte	
(92 000 DM ./.	$\frac{92\,000}{162\,000} \times 2\,000 \text{ DM} =$
	<u>90 864 DM</u>

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	160 000 DM	
Sonderausgaben und sonstige Abzüge	<u>10 000 DM</u>	
zu versteuerndes Einkommen	150 000 DM	
davon ab: außerordentliche Einkünfte	<u>90 864 DM</u>	
	59 136 DM	
Einkommensteuer (Grundtabelle)		14 124 DM
hinzuzurechnen:		
1/3 der außerordentlichen Einkünfte	<u>30 288 DM</u>	
	89 424 DM	
Einkommensteuer (Grundtabelle)		<u>25 972 DM</u>
Unterschiedsbetrag		11 848 DM
Multipliziert mit dem Faktor 3		35 544 DM
zuzüglich Einkommensteuer auf zu versteuerndes Einkommen ohne Nachzahlung		<u>14 124 DM</u>
Einkommensteuerschuld		<u>49 668 DM.</u>

⁶Dieser Betrag übersteigt nicht die Einkommensteuer, die sich ohne Anwendung des § 34 Abs. 3 EStG ergäbe.

(7) ¹Handelt es sich bei der Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit um eine Entschädigung im Sinne der §§ 24 Nr. 1, 34 Abs. 2 Nr. 2 EStG, kann die Anwendung des § 34 Abs. 1 EStG anstelle des § 34 Abs. 3 EStG zu einem für den Arbeitnehmer günstigeren Ergebnis führen. ²Der Arbeitnehmer ist auf die Möglichkeit hinzuweisen, einen Antrag auf Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a EStG zur Anwendung des § 34 Abs. 1 EStG zu stellen (§ 89 AO). ³Wegen des Entschädigungsbegriffs im allgemeinen wird auf Abschnitt 199 EStR und wegen der Frage, in welchen Fällen Abfindungen Entschädigungen sein können, auf Abschnitt 9 hingewiesen.

103. Steuerermäßigung bei Mitgliedsbeiträgen
und Spenden an politische Parteien und an
unabhängige Wählervereinigungen

(1) ¹Die Höchstbeträge von 600 DM und 1 200 DM im Fall der Zusammenveranlagung von Ehegatten gelten für Mitgliedsbeiträge und Spenden (Zuwendungen) an politische Parteien nach § 34 g Nr. 1 EStG und für Zuwendungen an unabhängige Wählervereinigungen nach § 34 g Nr. 2 EStG gesondert und nebeneinander. ²Als Ausgabe gilt auch die Zuwendung von Wirtschaftsgütern mit Ausnahme von Nutzen und Leistungen. ³Zur Bewertung von Sachzuwendungen wird auf § 10 b Abs. 3 EStG hingewiesen.

(2) ¹Über den nach § 34 g Nr. 1 EStG berücksichtigungsfähigen Betrag (1 200 DM oder 2 400 DM) hinausgehende Mitgliedsbeiträge und Spenden an politische Parteien können als Sonderausgaben nach § 10 b Abs. 2 EStG abziehbar sein. ²Dazu wird auf Abschnitt 62 hingewiesen. ³Für die Inanspruchnahme der Steuerermäßigung nach § 34 g Nr. 1 EStG kommt es nicht darauf an, daß Spenden an eine Partei oder den Gebietsverband im Rechenschaftsbericht der Partei verzeichnet sind, weil ihr Gesamtwert in dem Kalenderjahr 40 000 DM übersteigt.

(3) ¹Die Tarifiermäßigung nach § 34 g Nr. 2 EStG wird nur für Mitgliedsbeiträge und Spenden an unabhängige Wählervereinigungen in der Rechtsform des eingetragenen oder des nichtrechtsfähigen Vereins gewährt. ²Ein Sonderausgabenabzug nach § 10 b Abs. 2 EStG ist nicht möglich. ³Der Zweck einer unabhängigen Wählervereinigung ist auch dann als ausschließlich auf die in § 34 g Nr. 2 Buchstabe a EStG genannten politischen Zwecke gerichtet anzusehen, wenn sie gesellige Veranstaltungen durchführt, die im Vergleich zu ihrer politischen Tätigkeit von untergeordneter Bedeutung sind, und wenn eine etwaige wirtschaftliche Betätigung ihre politische Tätigkeit nicht überwiegt. ⁴Ihr Zweck ist dagegen zum Beispiel nicht ausschließlich auf die politische Tätigkeit gerichtet, wenn sie neben dem politischen Zweck einen anderen Satzungszweck zum Beispiel gemeinnütziger oder wirtschaftlicher Art hat.

(4) ¹Die nach § 34 g Nr. 2 Buchstabe b EStG gegebenenfalls erforderliche Anzeige gegenüber der zuständigen Wahlbehörde oder dem zuständigen Wahlorgan kann formlos in der Zeit vom ersten Tag nach der letzten Wahl bis zu dem Tag erfolgen, an dem die Anmeldefrist für die nächste Wahl abläuft. ²Die Anzeige kann der zuständigen Wahlbehörde oder dem zuständigen Wahlorgan bereits mehrere Jahre vor der nächsten Wahl zugehen. ³Sie muß ihr spätestens am Ende des Jahres vorliegen, für das eine Tarifiermäßigung für Zuwendungen an die unabhängige Wählervereinigung beantragt wird.

(5) ¹Der Steuerpflichtige hat dem Finanzamt durch eine Spendenbestätigung der unabhängigen Wählervereinigung nachzuweisen, daß alle Voraussetzungen des § 34 g EStG für die Gewährung der Tarifiermäßigung erfüllt sind. ²Ein Muster für die Gestaltung der Spendenbestätigung für Zuwendungen an unabhängige Wählervereinigungen enthält die Anlage 6. ³Zum Nachweis von Zuwendungen an politische Parteien wird auf Abschnitt 62 hingewiesen.

104. Steuerabzug vom Arbeitslohn

(1) ¹Der Lohnsteuer unterliegt grundsätzlich jeder von einem inländischen Arbeitgeber (vgl. Abschnitt 105) gezahlte Arbeitslohn. ²Es ist gleichgültig, ob es sich um laufende oder einmalige Bezüge handelt und in welcher Form sie gewährt werden.

³Der Arbeitgeber hat Lohnsteuer unabhängig davon einzubehalten, ob der Arbeitnehmer zur Einkommensteuer veranlagt wird oder nicht. ⁴Er kann von dieser Verpflichtung nicht - auch nicht durch Stundung oder Aussetzung der Vollziehung (BFH-Urteil vom 8.2.1957 - BStBl III S. 329) - befreit werden.

(2) ¹Bei laufendem Arbeitslohn kommt es für die Beurteilung, ob Lohnsteuer einzubehalten ist, allein auf die Verhältnisse des jeweiligen Lohnzahlungszeitraums an; eine Ausnahme gilt, wenn der sogenannte permanente Lohnsteuer-Jahresausgleich nach § 39 b Abs. 2 Satz 7 EStG durchgeführt wird (vgl. Abschnitt 121 Abs. 2).

²Dabei ist es unerheblich, ob sich bei Zugrundelegung des voraussichtlichen Jahresarbeitslohns eine Jahreslohnsteuer ergibt oder nicht. ³Deshalb hat der Arbeitgeber die Frage, ob eine Jahreslohnsteuer voraussichtlich anfällt, nicht zu prüfen (BFH-Urteil vom 24.11.1961 - BStBl 1962 III S. 37).

105. Einbehaltungspflicht des Arbeitgebers

(1) ¹Zur Einbehaltung der Lohnsteuer vom Arbeitslohn ist jeder inländische Arbeitgeber verpflichtet. ²Zum Begriff des Arbeitgebers wird auf Abschnitt 66 hingewiesen. ³Inländischer Arbeitgeber ist nach § 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG auch ein im Ausland ansässiger Arbeitgeber, der im Inland eine Betriebsstätte oder einen ständigen Vertreter hat (vgl. BFH-Urteil vom 5.10.1977 - BStBl 1978 II S. 205). ⁴Für die Einbehaltung der Lohnsteuer seiner Leiharbeitnehmer hat der ausländische Verleiher nach § 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG auch dann die gleichen Pflichten wie ein inländischer Arbeitgeber zu erfüllen, wenn er selbst nicht inländischer Arbeitgeber ist.

(2) ¹Betriebsstätte ist nach § 12 AO jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient. ²Neben den im § 12 Satz 2 AO aufgeführten Einrichtungen sind Betriebsstätten auch Landungsbrücken (Anlegestellen von Schiffahrtsgesellschaften), Kontore und sonstige Geschäftseinrichtungen, die dem Unternehmer oder Mitunternehmer oder seinem ständigen Vertreter, z.B. einem Prokuristen, zur Ausübung des Gewerbes dienen.

(3) ¹Ständiger Vertreter nach § 13 AO kann hiernach z.B. auch eine Person sein, die eine Filiale leitet oder die Aufsicht über einen Bautrupp ausübt. ²Ständiger Vertreter ist jedoch z.B. nicht ein einzelner Monteur, der von Fall zu Fall Montagearbeiten im Inland ausführt.

106. Lohnzahlung durch Dritte, Trinkgelder

L o h n z a h l u n g d u r c h D r i t t e

(1) ¹Der Arbeitgeber hat auch dann die Lohnsteuer vom Arbeitslohn einzubehalten, wenn ein Dritter tatsächlich oder rechtlich in die Auszahlung des Arbeitslohns eingeschaltet wird. ²Der Arbeitgeber ist deshalb z.B. auch dann zur Einbehaltung der Lohnsteuer verpflichtet, wenn der Arbeitslohn von einem Dritten ausgezahlt wird und zwischen dem Arbeitgeber und dem Dritten eine enge wirtschaftliche oder tatsächliche Verflechtung oder enge Beziehung sonstiger Art besteht, z.B. Organverhältnis (BFH-Urteil vom 21.2.1986 - BStBl II S. 768), oder der Dritte in der praktischen Auswirkung nur die Stellung einer zahlenden Kasse hat, z.B. selbständige Kasse zur Zahlung von Unterstützungsleistungen (BFH-Urteil vom 28.3.1958 - BStBl III S. 268) oder von Erholungsbefreiungen (BFH-Urteil vom 27.1.1961 - BStBl III S. 167). ³Dabei ist es ohne Bedeutung, ob der Dritte im Inland oder im Ausland ansässig ist. ⁴Zur Behandlung der Mitarbeiterbeteiligung an den Liquidationseinnahmen der Chefärzte vgl. BMF-Schreiben vom 27.4.1982 - BStBl I S. 530 - und die entsprechenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder.

(2) ¹Auch wenn zwischen dem Arbeitgeber und einem Arbeitslohn zahlenden Dritten keine Beziehungen im Sinne des Absatzes 1 bestehen, so hat der Arbeitgeber dennoch die Lohnsteuer einzubehalten und die damit verbundenen sonstigen Pflichten zu erfüllen, wenn der Arbeitslohn von einem Dritten

1. im Rahmen des Dienstverhältnisses,
2. üblicherweise und
3. für eine Arbeitsleistung

gezahlt wird. ²Diese Voraussetzungen sind z.B. erfüllt, wenn im Dienstleistungsgewerbe vom Kunden freiwillige Trinkgelder gezahlt werden. ³Soweit der Arbeitgeber diese Bezüge nicht selbst ermitteln kann, hat der Arbeitnehmer sie ihm für jeden Lohnzahlungszeitraum schriftlich anzuzeigen (§ 38 Abs. 1 Satz 2 EStG). ⁴Der Arbeitnehmer muß die Richtigkeit seiner Angaben durch Unterschrift bestätigen. ⁵Der Arbeitgeber hat die Anzeige als Beleg

zum Lohnkonto aufzubewahren und die bezeichneten Bezüge zusammen mit dem übrigen Arbeitslohn des Arbeitnehmers dem Lohnsteuerabzug zu unterwerfen. ⁶Der Arbeitgeber hat keine Lohnsteuer einzubehalten von Bezügen, die nicht im Rahmen des Dienstverhältnisses (z.B. Arbeitslohn aus einem zweiten oder weiteren Dienstverhältnis), die nicht üblicherweise von einem Dritten oder die nicht für eine Arbeitsleistung (z.B. Streik- oder Aussperrungsunterstützung, BFH-Urteile vom 30.3.1982 - BStBl II S. 552 und 556) gezahlt werden. ⁷Zahlt im Fall unerlaubter Arbeitnehmerüberlassung der Entleiher anstelle des Verleihers den Arbeitslohn an die Arbeitnehmer, so ist der Entleiher regelmäßig nicht Dritter, sondern Arbeitgeber im Sinne des § 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG (vgl. Abschnitt 146 Abs. 1).

Trinkgelder usw. mit Rechtsanspruch

(3) ¹Trinkgelder, Bedienungszuschläge und ähnliche Zuwendungen, auf die der Arbeitnehmer einen Rechtsanspruch hat, z.B. der Bedienungszuschlag von 10 oder 15 v.H. im Gaststättengewerbe und die Metergelder im Möbeltransportgewerbe (BFH-Urteil vom 9.3.1965 - BStBl III S. 426), unterliegen in voller Höhe dem Lohnsteuerabzug. ²Ihre Höhe ist in einer arbeitsrechtlichen Anordnung oder in einer Vereinbarung zwischen dem Arbeitgeber und dem Trinkgeldgeber festgesetzt. ³Der Arbeitgeber hat den ermittelten Betrag zusammen mit dem übrigen laufenden Arbeitslohn des Arbeitnehmers dem Lohnsteuerabzug zu unterwerfen.

Freiwillige Trinkgelder

(4) ¹Trinkgelder, auf die der Arbeitnehmer keinen Rechtsanspruch hat (freiwillige Trinkgelder), unterliegen der Lohnsteuer nur insoweit, als sie insgesamt 2.400 DM im Kalenderjahr übersteigen (Freibetrag nach § 3 Nr. 51 EStG). ²Ein freiwilliges Trinkgeld ist auch der Betrag, um den der Trinkgeldgeber das Trinkgeld, auf das der Arbeitnehmer einen Rechtsanspruch hat, erhöht (Übertrinkgeld, Sondertrinkgeld). ³Der Arbeitnehmer hat die ihm zugeflossenen freiwilligen Trinkgelder dem Arbeitgeber nach Absatz 2 Sätze 3 und 4 anzuzeigen, wenn anzunehmen ist, daß der Freibetrag von 2.400 DM im Kalenderjahr überschritten wird. ⁴Der Arbeitgeber hat

die Anzeige als Beleg zum Lohnkonto aufzubewahren und den angegebenen Betrag, soweit er 200 DM monatlich, 46,70 DM wöchentlich oder 6,70 DM täglich übersteigt, zusammen mit dem übrigen laufenden Arbeitslohn des Arbeitnehmers dem Lohnsteuerabzug zu unterwerfen.

A r b e i t g e b e r h a f t u n g

(5) ¹Der Arbeitgeber haftet grundsätzlich nicht für die Lohnsteuer, die er infolge unvollständiger oder unrichtiger Angaben des Arbeitnehmers zuwenig einbehalten hat. ²Der Arbeitgeber kann jedoch für die zuwenig einbehaltene Lohnsteuer in Anspruch genommen werden, wenn er annehmen mußte, daß dem Arbeitnehmer von Dritten Arbeitslohn gezahlt worden ist, der dem Lohnsteuerabzug unterliegt, und er den Arbeitnehmer nicht zu einer entsprechenden Anzeige veranlaßt hat.

107. Familienstand

V e r h e i r a t e t , V e r w i t w e t

(1) ¹Ob der Steuerpflichtige verheiratet ist, ist ausschließlich nach dem bürgerlichen Recht zu beurteilen (BFH-Urteil vom 21.6.1957 - BStBl III S. 300). ²Bei Ausländern sind die materiell-rechtlichen Voraussetzungen für jeden Beteiligten nach den Gesetzen seines Heimatstaates zu beurteilen. ³Die Anwendung eines ausländischen Gesetzes ist jedoch ausgeschlossen, wenn es gegen die guten Sitten oder den Zweck eines deutschen Gesetzes verstoßen würde (BFH-Urteil vom 6.12.1985 - BStBl 1986 II S. 390). ⁴Wird eine Ehe für nichtig erklärt (§ 23 Ehegesetz), so gilt mit der Rechtskraft des Urteils die Ehe als von Anfang an nicht geschlossen. ⁵Dagegen ist eine Ehe bei Scheidung oder Aufhebung nach § 1564 BGB, § 29 Ehegesetz erst mit Rechtskraft des Urteils aufgelöst; diese bürgerlich-rechtliche Regelung ist auch für das Einkommensteuerrecht maßgebend (BFH-Urteil vom 9.3.1973 - BStBl II S. 487). ⁶Ein Steuerpflichtiger, dessen Ehegatte verschollen oder vermißt ist, gilt als verheiratet. ⁷Bei Kriegsgefangenen oder Verschollenen kann in der Regel davon ausgegangen werden, daß sie vor Eintritt der Kriegsgefangenschaft oder Verschollenheit einen Wohnsitz im Inland gehabt haben (BFH-Urteil vom 3.3.1978 - BStBl II S. 372). ⁸Wird ein verschollener Ehegatte für tot erklärt, so gilt der Steuerpflichtige vom Tag der Rechtskraft des Todeserklärungsbeschlusses an als verwitwet (vgl. § 49 AO). ⁹Ist ein verwitweter Steuerpflichtiger eine neue Ehe eingegangen und ist diese neue Ehe geschieden worden, so ist der Steuerpflichtige von dem Zeitpunkt an, in dem das Scheidungsurteil rechtskräftig geworden ist, wieder als verwitwet zu behandeln (BFH-Urteil vom 9.6.1965 - BStBl III S. 590).

D a u e r n d e s G e t r e n n t l e b e n

(2) ¹Ein dauerndes Getrenntleben ist anzunehmen, wenn die zum Wesen der Ehe gehörende Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft nach dem Gesamtbild der Verhältnisse auf die Dauer nicht mehr besteht. ²Dabei ist unter Lebensgemeinschaft die räumliche, persönliche und geistige Gemeinschaft der Ehegatten, unter Wirtschaftsgemeinschaft die gemeinsame Erledigung der die Ehegatten gemeinsam

berührenden wirtschaftlichen Fragen ihres Zusammenlebens zu verstehen (BFH-Urteil vom 15.6.1973 - BStBl II S. 640). ³Einer auf die Dauer herbeigeführten räumlichen Trennung wird bei Abwägung der für und gegen die Annahme eines dauernden Getrenntlebens sprechenden Merkmale regelmäßig eine besondere Bedeutung zukommen. ⁴Die eheliche Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft ist jedoch im allgemeinen nicht aufgehoben, wenn sich die Ehegatten nur vorübergehend räumlich trennen, z.B. bei einem beruflich bedingten Auslandsaufenthalt eines der Ehegatten. ⁵Sogar in den Fällen, in denen die Ehegatten infolge zwingender äußerer Umstände für eine nicht absehbare Zeit räumlich voneinander getrennt leben müssen, z.B. infolge Krankheit oder Verbüßung einer Freiheitsstrafe, kann die eheliche Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft noch weiterbestehen, wenn die Ehegatten die erkennbare Absicht haben, die eheliche Verbindung in dem noch möglichen Rahmen aufrechtzuerhalten und nach dem Wegfall der Hindernisse die volle eheliche Gemeinschaft wiederherzustellen. ⁶In der Regel sind die Angaben der Ehegatten, sie lebten nicht dauernd getrennt, anzuerkennen, wenn nicht die äußeren Umstände das Bestehen einer ehelichen Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft fraglich erscheinen lassen (BFH-Urteile vom 5.10.1966 - BStBl 1967 III S. 84 und 110). ⁷In einem Scheidungsverfahren zum Getrenntleben getroffene Feststellungen (§ 1565 BGB) sind für die steuerliche Beurteilung nicht unbedingt bindend (BFH-Urteil vom 13.12.1985 - BStBl 1986 II S. 486). ⁸Ehegatten, von denen einer vermißt ist, sind im allgemeinen nicht als dauernd getrennt lebend anzusehen.

S t e u e r k l a s s e I I I a u s B i l l i g k e i t s g r ü n d e n

(3) Wohnt der Ehegatte eines unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Arbeitnehmers, von dem dieser nicht dauernd getrennt lebt, in der Deutschen Demokratischen Republik oder Berlin (Ost) oder in einem der in § 1 Abs. 2 Nr. 3 des Bundesvertriebenengesetzes bezeichneten Gebiete (ohne Jugoslawien und China), dessen Behörden die Ausreise aus politischen Gründen verweigern, so ist der Arbeitnehmer aus Billigkeitsgründen in die Steuerklasse III einzureihen, wenn er Deutscher im Sinne des Artikels 116 GG ist und der Ehegatte keine inländischen Einkünfte im Sinne des § 49

ESTG hat. ²Bei einem solchen Arbeitnehmer ist gegebenenfalls die zumutbare Belastung (§ 33 Abs. 3 EStG) wie im Fall der Zusammenveranlagung von Ehegatten anzusetzen. ³Aufwendungen des Arbeitnehmers für den üblichen Lebensunterhalt des Ehegatten sind nicht nach § 33 a Abs. 1 EStG abziehbar (vgl. BFH-Beschluß vom 28.11.1988 - BStBl 1989 II S. 164). ⁴Der Abzug von Aufwendungen für eine Hilfe im Haushalt oder vergleichbare Dienstleistungen (§ 33 a Abs. 3 EStG) und ein Pauschbetrag nach § 33 b EStG können nicht auf Grund von Verhältnissen, die in der Person des Ehegatten gegeben sind, in Anspruch genommen werden. ⁵Hat der Arbeitnehmer Anspruch auf den Haushaltsfreibetrag (§ 32 Abs. 7 EStG) oder den Abzug von Kinderbetreuungskosten (§ 33 c EStG), so setzt die Billigkeitsmaßnahme voraus, daß auf die Anwendung dieser Vorschriften verzichtet wird (Wahlrecht). ⁶Das Wahlrecht wird erst bei Durchführung eines Lohnsteuer-Jahresausgleichs (§ 42 EStG) oder bei einer Veranlagung zur Einkommensteuer (§ 46 EStG) abschließend ausgeübt.

108. Verfahren bei der Ausstellung der Lohnsteuerkarte

Z u s t ä n d i g k e i t d e r G e m e i n d e

(1) ¹Die Zuständigkeit der Gemeinde für die Ausstellung der Lohnsteuerkarte richtet sich nach § 39 Abs. 2 EStG. ²Bei verheirateten Arbeitnehmern, deren Ehegatte unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist und die von ihrem Ehegatten nicht dauernd getrennt leben, ist die Gemeinde örtlich zuständig, in deren Bezirk die Ehegatten am maßgebenden Stichtag

1. wenn sie insgesamt nur eine Wohnung haben, für diese eine gemeinsame Wohnung,
2. wenn sie mehrere Wohnungen haben, für eine gemeinsame Hauptwohnung

gemeldet sind. ³Sind die Ehegatten weder im Fall der Nummer 1 für eine gemeinsame Wohnung noch im Fall der Nummer 2 für eine gemeinsame Hauptwohnung gemeldet, so ist die Gemeinde örtlich zuständig, in deren Bezirk der ältere Ehegatte am maßgebenden Stichtag für seine Wohnung, bei mehreren Wohnungen für seine Hauptwohnung, gemeldet ist.

G r u n d l a g e n u n d A b s c h l u ß d e s a l l - g e m e i n e n A u s s t e l l u n g s v e r f a h r e n s

(2) ¹Die Gemeinde hat die Lohnsteuerkarten auf Grund ihrer melderechtlichen Unterlagen, z.B. Melderegister oder Einwohnerkartei, auszustellen und sofort nach der Ausstellung zusammen mit Hinweisen zur Lohnsteuer, die der Gemeinde vom Finanzamt zur Verfügung gestellt werden, durch ihr Personal oder durch die Post den Arbeitnehmern zu übermitteln. ²Die Ausstellung und Übermittlung der Lohnsteuerkarten ist so durchzuführen, daß sich die Lohnsteuerkarten spätestens am 31. Oktober im Besitz der Arbeitnehmer befinden. ³Der Tag der Ausstellung der Lohnsteuerkarte ist auf der Lohnsteuerkarte zu vermerken.

B e s c h e i n i g u n g d e s F a m i l i e n s t a n d s

(3) Im Vorgriff auf eine Gesetzesänderung kann bei der Ausstellung der Lohnsteuerkarten für das Kalenderjahr 1990 auf die Bescheinigung des Familienstands verzichtet werden.

B e s c h e i n i g u n g d e r S t e u e r k l a s s e

(4) ¹Die Gemeinde hat in Abschnitt I der Lohnsteuerkarte die Steuerklasse in Buchstaben zu bescheinigen (§§ 38 b, 39 Abs. 3 Nr. 2 EStG). ²Für die Eintragung der Steuerklasse sind die Verhältnisse zu Beginn des Kalenderjahrs maßgebend, für das die Lohnsteuerkarte gilt (§ 39 Abs. 3 b Satz 1 EStG). ³Auf Antrag des Arbeitnehmers kann eine für ihn ungünstigere Steuerklasse auf der Lohnsteuerkarte eingetragen werden (§ 39 Abs. 3 b Satz 2 EStG). ⁴Ein einmal gestellter Antrag ist auch bei der Ausstellung der Lohnsteuerkarten für die Folgejahre solange zu berücksichtigen, bis er widerrufen wird.

(5) Die Steuerklasse II ist bei einem nicht in Steuerklasse III, IV oder V gehörenden Arbeitnehmer zu bescheinigen, wenn er einen Kinderfreibetrag für mindestens ein Kind erhält, das zu Beginn des Kalenderjahrs das 16. Lebensjahr noch nicht vollendet hat und das in seiner Wohnung gemeldet ist. ²War das Kind zu Beginn des Kalenderjahrs auch in der Wohnung des unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen anderen Elternteils oder in einer gemeinsamen Wohnung der Eltern gemeldet, ist die Steuerklasse II nur zu bescheinigen, wenn das Kind dem Arbeitnehmer nach § 32 Abs. 7 EStG und Abschnitt 90 Abs. 2 zuzuordnen ist. ³Die Zuordnung zum Vater durch die zuständige Gemeinde setzt voraus, daß die Zustimmung der Mutter vorliegt.

B e s c h e i n i g u n g v o n K i n d e r n

(6) ¹Kinder sind von der Gemeinde nur zu bescheinigen, wenn sie zu Beginn des Kalenderjahrs das 16. Lebensjahr noch nicht vollendet haben und es sich weder um Pflegekinder, Kinder eines Arbeitnehmers, die zu Beginn des Kalenderjahrs Pflegekinder eines anderen Steuerpflichtigen sind, noch um Kinder mit Wohnsitz in der DDR u.a. (Kinder im Sinne des Abschnitts 82) handelt. ²Die Bescheinigung von Kindern richtet sich nach § 32 Abs. 1 bis 3, § 39 Abs. 3 Nr. 3 und Abs. 3 b EStG sowie nach § 28 Abs. 4 a BerlinFG. ³Danach hat die Gemeinde in Abschnitt I der Lohnsteuerkarte für unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Kinder (§ 32 Abs. 2 EStG) des Arbeitnehmers oder seines nicht dauernd getrennt lebenden unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Ehegatten, die

im ersten Grad mit ihm oder seinem nicht dauernd getrennt lebenden, unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Ehegatten verwandt sind, folgende Eintragungen, jeweils in arabischen Ziffern, vorzunehmen

- die Zahl der Kinderfreibeträge nach § 39 Abs. 3 Nr. 3 EStG (nur in den Steuerklassen I bis IV) und
- die Zahl der Kinder nach § 28 Abs. 4 a BerlinFG (nur in den Steuerklassen II bis IV).

⁴Soweit keine Eintragung vorzunehmen ist, sind zwei Striche "--" anzubringen. ⁵Kinder, die nicht in der Wohnung des Arbeitnehmers gemeldet sind, darf die Gemeinde nur berücksichtigen,

1. wenn ihr für dieses Kind eine steuerliche Lebensbescheinigung (Abschnitt 109 Abs. 6) vorgelegen hat, die nicht älter als drei Jahre ist oder
2. wenn der Gemeinde durch das Finanzamt die Berücksichtigung dieses Kindes für das vorangegangene oder das davor liegende Kalenderjahr nach Abschnitt 109 Abs. 9 Nr. 1 angezeigt worden ist oder
3. wenn das Kind in den letzten zwei Jahren vor dem Beginn des Kalenderjahrs aus der inländischen Wohnung eines Elternteils in die inländische Wohnung des anderen Elternteils umgezogen ist und der Gemeinde eine Rückmeldung vorgelegen hat.

Z a h l d e r K i n d e r f r e i b e t r ä g e

(7) ¹Die Zahl der Kinderfreibeträge wird für jedes zu berücksichtigende Kind grundsätzlich mit dem Zähler 0,5 bescheinigt. ²Der Zähler 1 gilt für ein Kind,

1. das bei verheirateten Arbeitnehmern in Steuerklasse III oder IV zu beiden Ehegatten in einem steuerlichen Kindschaftsverhältnis steht oder
2. dessen anderer Elternteil vor dem Beginn des Kalenderjahrs verstorben ist oder
3. das ein Arbeitnehmer oder sein nicht dauernd getrennt lebender Ehegatte allein angenommen hat.

Z a h l d e r K i n d e r

(8) ¹Auf Lohnsteuerkarten, die außerhalb von Berlin (West) ausgestellt werden, ist die Zahl der Kinder im Sinne des § 32 Abs. 1 bis 5 EStG nur einzutragen, wenn der Arbeitnehmer Anspruch auf die Berlin-Zulage hat und er die Eintragung beantragt. ²Ein einmal gestellter Antrag ist auch bei der Ausstellung der Lohnsteuerkarten für die Folgejahre so lange zu berücksichtigen, bis er widerrufen wird. ³Bei einem unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Elternpaar, das

1. verheiratet ist, aber dauernd getrennt lebt oder
2. nicht oder nicht mehr miteinander verheiratet ist,

ist ein Kind nur auf der Lohnsteuerkarte des Elternteils einzutragen, in dessen Wohnung es gemeldet ist. ⁴Ein Kind, das bei beiden Elternteilen gemeldet ist, ist auf der Lohnsteuerkarte des Elternteils zu bescheinigen, dem es nach § 32 Abs. 7 Satz 2 EStG und Abschnitt 90 Abs. 2 zuzuordnen ist.

(9) ¹Auf Antrag des Arbeitnehmers kann eine geringere Zahl der Kinderfreibeträge oder Zahl der Kinder auf der Lohnsteuerkarte eingetragen werden (§ 39 Abs. 3 b Satz 2 EStG). ²Ein einmal gestellter Antrag ist auch bei der Ausstellung der Lohnsteuerkarten für die Folgejahre so lange zu berücksichtigen, bis er widerrufen wird.

B e s c h e i n i g u n g d e r R e l i g i o n s g e m e i n - s c h a f t

(10) ¹Auf der Lohnsteuerkarte ist die Religionsgemeinschaft zu bezeichnen, der der Arbeitnehmer und sein Ehegatte angehören. ²Bei dauernd getrennt lebenden Ehegatten und bei Arbeitnehmern, deren Ehegatte nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist, ist nur die Religionsgemeinschaft des Ehegatten einzutragen, für den die Lohnsteuerkarte ausgestellt wird. ³Aus den Angaben müssen die Religionsgemeinschaften erkennbar sein, die die Erhebung der Kirchensteuer den Finanzbehörden übertragen haben. ⁴Es sind die folgenden Abkürzungen zu verwenden:

ev = evangelisch (protestantisch),
rk = römisch-katholisch,
ak = altkatholisch.

⁵Die für die Finanzverwaltung zuständigen obersten Landesbehörden sowie die Oberfinanzdirektionen können weitere Abkürzungen zulassen. ⁶Gehört der Arbeitnehmer und (oder) sein Ehegatte keiner Religionsgemeinschaft an, für die die Kirchensteuer von den Finanzbehörden erhoben wird, so sind zwei Striche "--" einzutragen.

E i n t r a g u n g d e s G e m e i n d e s c h l ü s s e l s ,
d e r N u m m e r d e s F i n a n z a m t s u n d d e r
B e r u f s b e z e i c h n u n g

(11) ¹Auf der Lohnsteuerkarte ist neben der Gemeinde auch ihr amtlicher Gemeindeschlüssel (AGS) und außer der Bezeichnung des Finanzamts auch dessen vierstellige Nummer nach dem bundeseinheitlichen Finanzamtsschlüssel anzugeben. ²Die zusätzliche Eintragung der Berufsbezeichnung auf der Lohnsteuerkarte bleibt den Gemeinden überlassen.

E i n t r a g u n g d e r P a u s c h b e t r ä g e f ü r
B e h i n d e r t e u n d H i n t e r b l i e b e n e

(12) ¹Die Gemeinden haben die Pauschbeträge für Behinderte und Hinterbliebene bei der Ausstellung der Lohnsteuerkarten in eigener Zuständigkeit als Freibetrag auf den Lohnsteuerkarten einzutragen (§ 39 a Abs. 2 EStG). ²Hierfür sind den Gemeinden von dem zuständigen Finanzamt die betreffenden Arbeitnehmer und die erforderlichen Merkmale mitzuteilen. ³Bei der Eintragung sind geeignete Vorkehrungen gegen unbefugte Änderungen zu treffen und sowohl die Gemeinde als auch das Datum der Eintragung anzugeben; eine Unterschrift ist entbehrlich, wenn die Eintragungen maschinell vorgenommen werden.

A u s s t e l l u n g v o n L o h n s t e u e r k a r t e n
m i t d e n S t e u e r k l a s s e n V u n d VI

(13) ¹Auf Lohnsteuerkarten, auf denen die Steuerklasse V oder VI bescheinigt wird, sind die Zahl der Kinderfreibeträge und die

Zahl der Kinder nicht anzugeben; dagegen ist die Religionsgemeinschaft des Arbeitnehmers und seines von ihm nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten zu bezeichnen. ²Im übrigen kann die Gemeinde bereits im Rahmen des allgemeinen Ausstellungsverfahrens eine Lohnsteuerkarte mit der Steuerklasse V oder VI ausstellen, wenn für den Arbeitnehmer auch im Vorjahr eine Lohnsteuerkarte mit der Steuerklasse V oder VI ausgestellt worden ist.

V e r p f l i c h t u n g d e r G e m e i n d e u n d d e s A r b e i t n e h m e r s

(14) ¹Die Gemeinde hat den Abschluß der Übermittlung der Lohnsteuerkarten öffentlich bekanntzumachen mit der Aufforderung, die Ausstellung etwa fehlender Lohnsteuerkarten zu beantragen. ²Der Arbeitnehmer hat vor Beginn des Kalenderjahrs oder vor Beginn eines Dienstverhältnisses bei der zuständigen Gemeinde die Ausstellung einer Lohnsteuerkarte zu beantragen, wenn ihm die Lohnsteuerkarte nicht im Rahmen des allgemeinen Ausstellungsverfahrens zugegangen ist. ³Die Gemeinde hat einen mit einer Rechtsbehelfsbelehrung versehenen schriftlichen Bescheid zu erteilen, wenn dem Antrag des Arbeitnehmers auf Ausstellung der Lohnsteuerkarte nicht entsprochen wird (§ 39 Abs. 6 Satz 1 EStG).

V e r z e i c h n i s d e r a u s g e s t e l l t e n L o h n s t e u e r k a r t e n

(15) ¹Die Gemeinde hat über die von ihr ausgestellten Lohnsteuerkarten in geeigneter Form ein Verzeichnis zu führen, in das der Tag der Ausstellung der Lohnsteuerkarte und die auf der Lohnsteuerkarte vorgenommenen Eintragungen enthalten sein müssen. ²Das Verzeichnis ist dem örtlich zuständigen Finanzamt auf Verlangen vorzulegen.

S i c h e r h e i t s m a ß n a h m e n

(16) ¹Aus Sicherheitsgründen sind alle Lohnsteuerkarten, die nicht mit elektronischen Datenverarbeitungsanlagen, Lochkartenanlagen oder Adressiermaschinen ausgestellt werden, mit dem Dienstsiegel der ausstellenden Gemeinde und einer Unterschrift zu versehen; der Eindruck eines Dienstsiegels und einer faksimilierten

Unterschrift auf der Lohnsteuerkarte sind nicht zulässig. ²Für die Aufbewahrung der Lohnsteuerkartenvordrucke haben die Gemeinden besondere Sicherheitsmaßnahmen zu treffen. ³Ein Restbestand an Lohnsteuerkartenvordrucken ist unverzüglich nach Ablauf des Jahres, für das die Lohnsteuerkarten gelten, zu vernichten.

109. Änderungen und Ergänzungen der Lohnsteuerkarte

A l l g e m e i n e s

(1) ¹Für die Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte sind grundsätzlich die Verhältnisse zu Beginn des Kalenderjahrs, für das die Lohnsteuerkarte gilt, maßgebend (§ 39 Abs. 3 b EStG). ²Ändert sich die Zahl der Kinderfreibeträge oder die Zahl der Kinder zuungunsten des Arbeitnehmers, z.B. bei einer Eheschließung oder der Geburt eines Kindes im Laufe des Kalenderjahrs, so ist die Lohnsteuerkarte - vorbehaltlich des § 28 Abs. 4 a Nr. 2 BerlinFG - auf Antrag zu ergänzen; der Antrag kann nur bis zum 30. November des laufenden Kalenderjahrs gestellt werden (§ 39 Abs. 5 Satz 1 EStG). ³Ändern sich die Zahl der Kinderfreibeträge oder die Zahl der Kinder zuungunsten des Arbeitnehmers, so kann - vorbehaltlich der Vorschriften in § 39 Abs. 4 EStG - die Lohnsteuerkarte unverändert bleiben. ⁴Diese Grundsätze gelten auch für die nachträgliche Ausstellung der Lohnsteuerkarte im Laufe des Kalenderjahrs.

B e i s p i e l :

Ein Arbeitnehmer hat am 20. September geheiratet. Auf der Lohnsteuerkarte ist die Steuerklasse I eingetragen. Mit Wirkung vom Tage der Eheschließung an ist die Steuerklasse III zu bescheinigen, wenn der Ehegatte keinen Arbeitslohn bezieht oder im Laufe des Kalenderjahrs bezogen hat. Wenn beide Ehegatten Arbeitslohn beziehen oder im Laufe des Kalenderjahrs bezogen haben, ist mit Wirkung vom Tage der Eheschließung an auf den Lohnsteuerkarten beider Ehegatten die Steuerklasse IV einzutragen, es sei denn, daß die Ehegatten die Bescheinigung der Steuerklassen III und V beantragen.

⁵Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte, denen die Verhältnisse zu Beginn des Kalenderjahrs zugrunde zu legen waren und die unrichtig sind, sind auf Antrag zu ändern. ⁶Die in § 39 Abs. 5 EStG vorgeschriebene Antragsfrist gilt nur für Anträge auf Änderungen und Ergänzungen der Lohnsteuerkarte, die bei einer im Laufe des Kalenderjahrs eingetretenen Änderung der Verhältnisse gestellt werden. ⁷Unrichtige Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte sind deshalb auch noch nach Ablauf des Kalenderjahrs, für das die

Lohnsteuerkarte gilt, zu berichtigen, wenn der Arbeitnehmer hieran ein begründetes Interesse hat (BFH-Urteil vom 8.11.1972 - BStBl 1973 II S. 223).

Ä n d e r u n g d e r S t e u e r k l a s s e n

(2) ¹Wird die Ehe eines Arbeitnehmers durch Scheidung oder Aufhebung aufgelöst oder haben die Ehegatten die dauernde Trennung herbeigeführt, so dürfen Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte nicht geändert werden; es kommt nur ein Steuerklassenwechsel nach Absatz 5 in Betracht. ²Das gilt nicht, wenn bei einer durch Scheidung oder Aufhebung aufgelösten Ehe der andere Ehegatte im selben Kalenderjahr wieder geheiratet hat, von seinem neuen Ehegatten nicht dauernd getrennt lebt und er und sein neuer Ehegatte unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind; in diesen Fällen ist die auf der Lohnsteuerkarte des nicht wieder verheirateten Ehegatten eingetragene Steuerklasse auf Antrag in Steuerklasse III zu ändern, wenn die Voraussetzungen des § 38 b Nr. 3 Buchstabe c Doppelbuchstabe aa EStG erfüllt sind.

(3) ¹Wird eine Ehe durch Tod aufgelöst, so ist auf der Lohnsteuerkarte des anderen Ehegatten auf Antrag mit Wirkung vom Beginn des ersten auf den Todestag des Ehegatten folgenden Kalendermonats an die Steuerklasse III zu bescheinigen. ²Voraussetzung ist, daß der Arbeitnehmer und sein verstorbener Ehegatte zu Beginn oder im Laufe des Kalenderjahrs unbeschränkt einkommensteuerpflichtig waren und nicht dauernd getrennt gelebt haben.

(4) ¹In den Fällen des § 32 Abs. 7 Satz 2 EStG ist die Bescheinigung der Steuerklasse II beim Vater sowie die gegebenenfalls daraus folgende Änderung der Steuerklasse bei der Mutter mit Wirkung vom Beginn des Kalenderjahrs oder von dem maßgeblichen Zeitpunkt (Abschnitt 90 Abs. 2 Nr. 2) an vorzunehmen. ²Wird einem Vater auf dessen Antrag hin die Steuerklasse II mit Zustimmung der Mutter bescheinigt, so hat die Gemeinde oder das Finanzamt, das die Bescheinigung vornimmt, hierüber die Gemeinde oder das Finanzamt zu unterrichten, das für die Änderung der Steuerklasse II in Steuerklasse I auf der Lohnsteuerkarte der Mutter zuständig ist. ³Zusätzlich ist das Wohnsitzfinanzamt (§ 19 AO) des Vaters zu unter-

richten, sofern die Bescheinigung der Steuerklasse II nicht bereits durch dieses Finanzamt erfolgt. ⁴Hat die Mutter ihre Zustimmung zur Zuordnung von Kindern beim Vater auf Dauer erteilt und geht dies aus der Mitteilung hervor, braucht die Bescheinigung der Steuerklasse II in den Folgejahren nicht mehr mitgeteilt zu werden. ⁵Wird eine auf Dauer erteilte Zustimmung mit Wirkung für das folgende Kalenderjahr zurückgenommen (Abschnitt 90 Abs. 2 Nr. 2 Satz 4), so hat die Gemeinde oder das Finanzamt, das daraufhin der Mutter die Steuerklasse II bescheinigt, hierüber die Gemeinde oder das Finanzamt zu unterrichten, das für die Änderung der Steuerklasse II in Steuerklasse I auf der Lohnsteuerkarte des Vaters zuständig ist. ⁶Zusätzlich ist das Wohnsitzfinanzamt des Vaters zu unterrichten. ⁷Die Bescheinigung der Steuerklasse II wegen der Zuordnung von Kindern bei einem Elternteil erfordert die Rücknahme der Steuerklasse II beim anderen Elternteil, wenn die Steuerklasse II dort auf Grund der bisherigen Zuordnung dieser Kinder bescheinigt worden ist. ⁸§ 39 Abs. 4 EStG ist anzuwenden; die in § 39 Abs. 4 Satz 1 zweiter Halbsatz enthaltene Ausnahmeregelung gilt nicht für die Zuordnung von Kindern.

S t e u e r k l a s s e n w e c h s e l

(5) ¹Bei Ehegatten, die beide Arbeitslohn beziehen, hat die Gemeinde auf gemeinsamen Antrag der Ehegatten die auf den Lohnsteuerkarten eingetragenen Steuerklassen wie folgt zu ändern (Steuerklassenwechsel - § 39 Abs. 5 Sätze 3 und 4 EStG):

1. Ist auf den Lohnsteuerkarten beider Ehegatten die Steuerklasse IV bescheinigt, so sind diese Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte des einen Ehegatten in Steuerklasse III und auf der Lohnsteuerkarte des anderen Ehegatten in Steuerklasse V zu ändern.
2. Ist auf der Lohnsteuerkarte des einen Ehegatten die Steuerklasse III und auf der Lohnsteuerkarte des anderen Ehegatten die Steuerklasse V bescheinigt, so sind diese Eintragungen auf den Lohnsteuerkarten beider Ehegatten in Steuerklasse IV zu ändern.

3. Ist auf der Lohnsteuerkarte des einen Ehegatten die Steuerklasse III und auf der Lohnsteuerkarte des anderen Ehegatten die Steuerklasse V bescheinigt, so ist die Eintragung der Steuerklasse III auf der Lohnsteuerkarte des einen Ehegatten in Steuerklasse V und die Eintragung der Steuerklasse V auf der Lohnsteuerkarte des anderen Ehegatten in Steuerklasse III zu ändern.

²Ein Steuerklassenwechsel darf frühestens mit Wirkung vom Beginn des Kalendermonats an erfolgen, der auf die Antragstellung folgt.

³Der Antrag kann nur bis zum 30. November des Kalenderjahrs gestellt werden, für das die Lohnsteuerkarten gelten. ⁴In einem Kalenderjahr kann jeweils nur ein Antrag gestellt werden. ⁵Das gilt nicht, wenn eine Änderung der vorgenommenen Eintragung deshalb beantragt wird, weil ein Ehegatte keinen steuerpflichtigen Arbeitslohn mehr bezieht oder verstorben ist oder wenn nach einer Arbeitslosigkeit ein Arbeitsverhältnis wieder aufgenommen wird.

⁶Eine nach Erhalt der Lohnsteuerkarten, aber vor Beginn des Kalenderjahrs, für das die Lohnsteuerkarten gelten, vorgenommene Steuerklassenänderung ist ebenso keine Änderung im obigen Sinne wie die erstmalige Änderung der Steuerklassen aus Anlaß der Eheschließung.

Ä n d e r u n g d e r E i n t r a g u n g e n f ü r K i n d e r d u r c h d i e G e m e i n d e ; s t e u e r l i c h e L e b e n s b e s c h e i n i g u n g

(6) ¹Wegen der Kinder eines Arbeitnehmers, die zu Beginn des Kalenderjahrs das 16. Lebensjahr noch nicht vollendet haben und die nicht in der Wohnung des Arbeitnehmers gemeldet sind, ist eine Änderung der Lohnsteuerkarte durch die Gemeinde nur zulässig, wenn der Arbeitnehmer eine von der Wohnsitzgemeinde des Kindes für steuerliche Zwecke ausgestellte Lebensbescheinigung vorlegt. ²Diese darf nicht älter als drei Jahre sein. ³Die steuerliche Lebensbescheinigung für Kinder ist auf Antrag Personen auszustellen, die mit dem Kind im ersten Grad verwandt sind, wenn das Kind nicht in der Wohnung dieser Person gemeldet ist und zu Beginn des Kalenderjahrs das 16. Lebensjahr noch nicht vollendet hat; die Ausstellung ist in entsprechender Anwendung

des § 39 Abs. 1 Satz 1 EStG gebührenfrei. ⁴Zuständig ist die Gemeinde, bei der das Kind mit (Haupt-)Wohnung gemeldet ist. ⁵Die Vordrucke für die Lebensbescheinigung werden den Gemeinden von den Finanzämtern kostenlos zur Verfügung gestellt. ⁶Die Gemeinden können die Lebensbescheinigung auf eigene Kosten auch in anderer Form erteilen, wenn sie die in dem Vordruckmuster geforderten Angaben enthält. ⁷Für die Bescheinigung der Pflegekindeigenschaft in der Lebensbescheinigung gilt folgendes:

1. ¹Die Aussage "Pflegekindschaftsverhältnis besteht nicht" ist zu bescheinigen, wenn das Kind in der Wohnung einer Person gemeldet ist, die mit dem Kind im ersten Grad verwandt ist. ²Die Verwandtschaft im ersten Grad kann bei Namensgleichheit dieser Person mit dem Kind unterstellt werden. ³Das gleiche gilt, wenn eine Namensgleichheit des Kindes zu einem früheren Namen der Person, z.B. Geburtsname einer verheirateten Frau, besteht. ⁴Im übrigen ist die Aussage "Pflegekindschaftsverhältnis besteht nicht" zu bescheinigen, wenn eine Mitteilung des Finanzamts darüber vorliegt.
2. Die Aussage "Pflegekindschaftsverhältnis besteht" ist nur zu bescheinigen, wenn hierüber eine Mitteilung des Finanzamts vorliegt.
3. Die Aussage "Pflegekindschaftsverhältnis ist nicht bekannt" ist in allen anderen Fällen zu bescheinigen, z.B. wenn bei Namensungleichheit keine Mitteilung des Finanzamts über ein bestehendes Pflegekindschaftsverhältnis vorliegt.

⁸Bei Ausstellung der Lebensbescheinigung hat die Gemeinde festzustellen,

4. ob sie dieses Kind in einer von ihr ausgestellten Lohnsteuerkarte mit dem Zähler 1 berücksichtigt hat (Abschnitt 108 Abs. 7) oder
5. ob eine Mitteilung des Finanzamts über die Eintragung des Zählers 1 für dieses Kind vorliegt (Absatz 9 Nr. 2 Buchstabe b).

⁹Gegebenenfalls hat sie im Fall der Nummer 4 die Lohnsteuerkarte von Amts wegen zu ändern (§ 39 Abs. 4 Sätze 3 und 4 EStG) oder im Fall der Nummer 5 das Finanzamt über die Ausstellung der Lebensbescheinigung zu unterrichten.

Ä n d e r u n g d e r E i n t r a g u n g e n f ü r K i n d e r d u r c h d a s F i n a n z a m t

(7) ¹Die Eintragungen für Kinder sind nach § 39 Abs. 3 a EStG und § 28 Abs. 4 a BerlinFG vom Finanzamt zu ändern

1. für Kinder,
 - a) die zu Beginn des Kalenderjahrs das 16. Lebensjahr vollendet haben oder
 - b) die Pflegekinder sind,
2. für Kinder, die zu Beginn des Kalenderjahrs das 16. Lebensjahr noch nicht vollendet haben und
 - a) die nicht in der Wohnung des Arbeitnehmers gemeldet sind, wenn der Arbeitnehmer für dieses Kind keine Lebensbescheinigung beibringen kann oder wenn nach der Lebensbescheinigung die Pflegekindeigenschaft ungewiß ist oder
 - b) die zu Beginn des Kalenderjahrs zugleich Pflegekind oder angenommenes Kind eines anderen Steuerpflichtigen sind (§ 32 Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStG) oder
 - c) die aus Billigkeitsgründen nach Abschnitt 82 zu berücksichtigen sind,
3. wenn dem Arbeitnehmer für ein Kind statt des Kinderfreibetrags von 1 512 DM der Kinderfreibetrag von 3 024 DM zusteht, weil
 - a) der Wohnsitz oder gewöhnliche Aufenthalt des anderen Elternteils nicht zu ermitteln oder der Vater des Kindes amtlich nicht feststellbar ist oder

- b) der andere Elternteil voraussichtlich während des ganzen Kalenderjahrs nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist oder
- c) der Kinderfreibetrag des anderen Elternteils auf den Arbeitnehmer zu übertragen ist.

²Ist wegen eines Kindes, das nach Nummern 1 und 2 vom Finanzamt zu bescheinigen ist, die Steuerklasse II anzuwenden, so ist auch die Steuerklasse II vom Finanzamt einzutragen. ³Aus Vereinfachungsgründen kann das Finanzamt nach § 39 Abs. 6 Satz 3 EStG auch Kinder unter 16 Jahren eintragen, die nach Abschnitt 108 Abs. 6 von der Gemeinde zu bescheinigen sind, wenn der Arbeitnehmer die Berücksichtigung des Kindes im Rahmen seines Lohnsteuerermäßigungsantrags geltend macht.

Ü b e r t r a g u n g e i n e s K i n d e r f r e i b e t r a g s

(8) ¹Der Zähler 1 ist auf der Lohnsteuerkarte als Folge der Übertragung eines Kinderfreibetrags zu bescheinigen, wenn der Arbeitnehmer die Zustimmung des anderen Elternteils vorlegt. ²In anderen Fällen kann der Zähler 1 bescheinigt werden, wenn der Arbeitnehmer darlegt, daß die Voraussetzungen für die Übertragung erfüllt sind und eine summarische Prüfung keine Anhaltspunkte dafür ergibt, daß die Angaben des Arbeitnehmers unzutreffend sind oder sich die Voraussetzungen im Laufe des Kalenderjahrs ändern werden. ³Die Voraussetzungen sind abschließend in der nach § 46 Abs. 2 Nr. 4 a EStG durchzuführenden Veranlagung zu prüfen. ⁴Dem Finanzamt des anderen Elternteils ist die Übertragung erst mitzuteilen, wenn sie im Rahmen der Veranlagung des Arbeitnehmers erfolgt ist. ⁵Der andere Elternteil ist berechtigt aber nicht verpflichtet, im Übertragungsfall seine Lohnsteuerkarte ändern zu lassen.

M i t t e i l u n g e n d e r F i n a n z ä m t e r a n d i e G e m e i n d e n

(9) Das Finanzamt hat

1. der Gemeinde, bei der der Arbeitnehmer mit Hauptwohnung gemeldet ist, mitzuteilen, wenn es ein Kind nach Absatz 7 Nr. 2 Buchstabe a oder nach Absatz 7 Satz 3 bescheinigt hat,

2. der Gemeinde, bei der das Kind mit Hauptwohnung gemeldet ist, mitzuteilen, wenn es

- a) das Kind erstmals nach Absatz 7 Nr. 1 Buchstabe b als Pflegekind anerkannt oder abgelehnt hat oder
- b) für ein unter 16 Jahre altes Kind nach Absatz 7 Nr. 3 Buchstaben a oder b den Zähler 1 bescheinigt hat.

z e i t l i c h e W i r k u n g d e r E i n t r a g u n g

(10) ¹Die Gemeinde oder das Finanzamt tragen bei einer Änderung oder Ergänzung der Lohnsteuerkarte den Zeitpunkt ein, von dem an die Änderung oder Ergänzung gilt (§ 39 Abs. 5 Satz 2 EStG). ²Als Zeitpunkt ist der Tag einzutragen, an dem alle Voraussetzungen für eine Änderung oder eine Ergänzung der Lohnsteuerkarte erstmalig erfüllt waren. ³Es darf jedoch kein Tag eingetragen werden, der vor dem Beginn des Kalenderjahrs liegt, für das die Lohnsteuerkarte gilt. ⁴Wegen des bei einer Steuerklassenänderung in den Fällen des § 32 Abs. 7 Satz 2 EStG einzutragenden Zeitpunkts vgl. Absatz 4 Satz 1; der Zeitpunkt, zu dem die Zustimmung zur Zuordnung von Kindern erteilt wird, ist in diesem Zusammenhang unbeachtlich. ⁵§ 39 Abs. 5 Satz 1 EStG bleibt unberührt.

B e i s p i e l A :

Auf der Lohnsteuerkarte des geschiedenen Arbeitnehmers A ist die Steuerklasse I eingetragen. Diese Angabe ist jedoch unrichtig. Es wäre die Steuerklasse II und die Kinderfreibetragszahl 0,5 einzutragen gewesen, da bei dem Arbeitnehmer ein Kind unter 16 Jahren zu berücksichtigen ist. A beantragt am 20. Juli bei der Gemeinde, die unrichtigen Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte durch Bescheinigung der Steuerklasse II und der Kinderfreibetragszahl 0,5 zu ändern (vgl. Absatz 1 Satz 5). Die Gemeinde hat als Zeitpunkt, von dem an die Änderung gilt, den 1. Januar des Kalenderjahrs einzutragen, für das die Lohnsteuerkarte gilt.

B e i s p i e l B :

Auf der Lohnsteuerkarte des Arbeitnehmers B sind die Steuerklasse III, die Kinderfreibetragszahl 1 und die Kinderzahl 1 bescheinigt. Dem B wurde am 20. Juli des Kalenderjahrs, für das die Lohnsteuerkarte gilt, ein zweites Kind geboren. Es kam für B seit dem 20. Juli die Steuerklasse III, die Kinderfreibetragszahl 2 und die Kinderzahl 2 in Betracht. B legt die Lohnsteuerkarte am 5. August der Gemeinde zur Ergänzung vor. Die Gemeinde hat als Zeitpunkt, von dem an die Ergänzung gilt, den 20. Juli einzutragen. Es liegen an diesem Tag erstmalig alle Voraussetzungen für eine Ergänzung der Lohnsteuerkarte vor.

Ö r t l i c h e Z u s t ä n d i g k e i t

(11) Bei Änderungen und Ergänzungen der Lohnsteuerkarte gilt für die örtliche Zuständigkeit der Gemeinden folgendes:

1. ¹Weichen die Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte von den tatsächlichen Verhältnissen ab oder ändern sich die tatsächlichen Verhältnisse bis zum Beginn des Kalenderjahrs, für das die Lohnsteuerkarte gilt, so ist für die Änderung der Eintragungen die Gemeinde zuständig, die die Lohnsteuerkarte ausgestellt hat. ²Das gilt nicht für Änderungen und Ergänzungen der Lohnsteuerkarte, die vorzunehmen sind, weil nach Ausstellung der Lohnsteuerkarte der Arbeitnehmer geheiratet hat oder die Voraussetzungen für die Bescheinigung eines Kindes eingetreten sind; in diesen Fällen richtet sich die Zuständigkeit der Gemeinde nach der Nummer 2.
2. Ändern sich die tatsächlichen Verhältnisse im Laufe des Jahres, für das die Lohnsteuerkarte ausgestellt wurde, so ist
 - a) bei unverheirateten Arbeitnehmern und bei verheirateten Arbeitnehmern, deren Ehegatte nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist oder die von ihrem Ehegatten dauernd getrennt leben, die Gemeinde örtlich zuständig, in deren Bezirk der Arbeitnehmer im Zeitpunkt der Vorlage der Lohnsteuerkarte für seine Wohnung, bei mehreren Wohnungen für seine Hauptwohnung, gemeldet ist. ²Ist der Arbeitnehmer für

eine Wohnung nicht gemeldet, so ist die Änderung von der Gemeinde vorzunehmen, in deren Bezirk der Arbeitnehmer im Zeitpunkt der Vorlage der Lohnsteuerkarte seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat,

b) bei verheirateten Arbeitnehmern, deren Ehegatte unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist und die von ihrem Ehegatten nicht dauernd getrennt leben, die Gemeinde örtlich zuständig, in deren Bezirk die Ehegatten im Zeitpunkt der Vorlage der Lohnsteuerkarte

aa) wenn sie insgesamt nur eine Wohnung haben, für diese eine gemeinsame Wohnung,

bb) wenn sie mehrere Wohnungen haben, für eine gemeinsame Hauptwohnung

gemeldet sind. ²Sind die Ehegatten weder für eine gemeinsame Wohnung im Sinne des Doppelbuchstabens aa noch im Fall des Doppelbuchstabens bb für eine gemeinsame Hauptwohnung gemeldet, so ist die Änderung von der Gemeinde vorzunehmen, in deren Bezirk der ältere Ehegatte im Zeitpunkt der Vorlage der Lohnsteuerkarte für seine Wohnung, bei mehreren Wohnungen für seine Hauptwohnung, gemeldet ist.

(12) Die örtliche Zuständigkeit der Finanzämter bestimmt sich in sinngemäßer Anwendung des § 42 c EStG.

110. Nachträgliche Ausstellung von Lohnsteuerkarten

(1) ¹Die Gemeinde hat für Arbeitnehmer, die erst im Laufe des Kalenderjahrs Arbeitslohn beziehen, für das Kalenderjahr auf Antrag nachträglich eine Lohnsteuerkarte auszustellen und dem Arbeitnehmer auszuhändigen. ²Nach Ablauf des Kalenderjahrs darf mit Wirkung für das abgelaufene Kalenderjahr eine Lohnsteuerkarte nicht mehr ausgestellt werden. ³Arbeitnehmern, die Arbeitslohn aus mehreren gegenwärtigen oder früheren Dienstverhältnissen gleichzeitig von verschiedenen Arbeitgebern erhalten, ist auf Antrag eine zweite oder weitere Lohnsteuerkarte auszustellen. ⁴Die §§ 38 b, 39 Abs. 3, 3 a und 3 b EStG gelten auch für die nachträgliche Ausstellung von Lohnsteuerkarten; hinsichtlich der Zuständigkeit der Gemeinden für die nachträgliche Ausstellung von Lohnsteuerkarten gilt Abschnitt 108 Abs. 1 entsprechend.

A u s s t e l l u n g e i n e r L o h n s t e u e r k a r t e b e i E h e s c h l i e ß u n g

(2) Wird die Lohnsteuerkarte für einen Arbeitnehmer ausgestellt, der im Laufe des Kalenderjahrs geheiratet hat, so kann die Steuerklasse III aus Vereinfachungsgründen abweichend von § 39 Abs. 3 b Satz 1 EStG auf der Lohnsteuerkarte mit Wirkung vom Beginn des Kalenderjahrs an bescheinigt werden; Voraussetzung ist, daß für den Ehegatten keine Lohnsteuerkarte ausgestellt worden ist.

A u s s t e l l u n g e i n e r L o h n s t e u e r k a r t e f ü r d e n E h e g a t t e n

(3) ¹Wird die Lohnsteuerkarte für den Ehegatten eines Arbeitnehmers ausgestellt, auf dessen Lohnsteuerkarte die Steuerklasse III bescheinigt ist, so hat die Gemeinde die Steuerklasse V zu bescheinigen. ²Auf Antrag der Ehegatten kann mit Wirkung vom Beginn des Kalenderjahrs an die Steuerklasse V und mit Wirkung von dem Tag an, von dem an der Ehegatte Arbeitslohn bezieht, die Steuerklasse IV, die Zahl der Kinderfreibeträge (§ 32 Abs. 1 bis 3 und Abs. 7, § 39 Abs. 3, 3 b und 4 EStG) sowie unter den Voraussetzungen des § 28 Abs. 4 a BerlinFG die Zahl der Kinder bescheinigt werden. ³Die Steuerklasse IV darf nur bescheinigt werden, wenn gleichzeitig auf der Lohnsteuerkarte des anderen Ehegatten mit Wirkung von dem Tag an, von dem sein Ehegatte

Arbeitslohn bezieht, die Steuerklasse III in die Steuerklasse IV geändert wird und der Antrag gestellt wird, bevor der Ehegatte erstmals Arbeitslohn bezieht. ⁴Wird der Antrag erst zu einem späteren Zeitpunkt gestellt, ist auf der Lohnsteuerkarte des Ehegatten mit Wirkung vom Beginn des Kalenderjahrs an die Steuerklasse V einzutragen; die beantragte Änderung in Steuerklasse IV ist nach den Vorschriften des § 39 Abs. 5 Sätze 3 und 4 EStG vorzunehmen.

Ausstellung einer Lohnsteuerkarte bei Auflösung der Ehe

(4) ¹Wird die Lohnsteuerkarte für einen Arbeitnehmer ausgestellt, dessen Ehe im Laufe des Kalenderjahrs aufgehoben oder geschieden wurde, so hat die Gemeinde die Steuerklasse, die Zahl der Kinderfreibeträge und die Zahl der Kinder zu bescheinigen, die nach § 38 b Nr. 3 bis 5, § 39 Abs. 3, 3 b und 5 EStG, § 28 Abs. 4 a BerlinFG sowie nach vorstehendem Absatz 2 ohne die Auflösung der Ehe maßgebend gewesen wären; dasselbe gilt, wenn die Ehegatten im Laufe des Kalenderjahrs die dauernde Trennung herbeigeführt haben. ²Abweichend hiervon sind bei einem Arbeitnehmer, dessen Ehe im Laufe des Kalenderjahrs aufgehoben oder geschieden wurde, mit Wirkung vom Beginn des Kalenderjahrs an die Steuerklasse V und mit Wirkung von dem Tag an, von dem der Arbeitnehmer Arbeitslohn bezieht, die Steuerklasse III und gegebenenfalls die Zahl der Kinderfreibeträge sowie die Zahl der Kinder zu bescheinigen, wenn der andere Ehegatte im selben Kalenderjahr wieder geheiratet hat, von seinem neuen Ehegatten nicht dauernd getrennt lebt und er und sein neuer Ehegatte unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind und wenn im übrigen die Voraussetzungen des § 38 b Nr. 3 Buchstabe c Doppelbuchstabe aa EStG erfüllt sind.

Ausstellung einer Lohnsteuerkarte bei Tod des Ehegatten

(5) ¹Wird die Lohnsteuerkarte für einen Arbeitnehmer ausgestellt, dessen Ehegatte im Laufe des Kalenderjahrs verstorben ist, so hat die Gemeinde mit Wirkung vom Beginn des Kalenderjahrs an die Steuerklasse V und mit Wirkung vom Beginn des ersten, auf den Todestag des Ehegatten folgenden Kalendermonats an die Steuerklasse III und gegebenenfalls die Zahl der Kinderfreibeträge

sowie die Zahl der Kinder zu bescheinigen. ²Wurde für den verstorbenen Ehegatten keine Lohnsteuerkarte ausgestellt, so hat die Gemeinde die Steuerklasse III und gegebenenfalls die Zahl der Kinderfreibeträge sowie die Zahl der Kinder zu bescheinigen.

³Voraussetzung ist jeweils, daß der Arbeitnehmer und sein verstorbener Ehegatte zu Beginn oder im Laufe des Kalenderjahrs unbeschränkt einkommensteuerpflichtig waren und nicht dauernd getrennt gelebt haben.

E r s a t z - L o h n s t e u e r k a r t e

(6) Wird für einen Arbeitnehmer eine Ersatz-Lohnsteuerkarte ausgestellt (§ 39 Abs. 1 Satz 3 EStG), so ist die neu ausgestellte Lohnsteuerkarte als <<Ersatz-Lohnsteuerkarte>> zu kennzeichnen.

111. Verfahren bei der Eintragung eines Freibetrags
auf der Lohnsteuerkarte

(1) Sind die Pauschbeträge für Behinderte und Hinterbliebene bei der Ausstellung der Lohnsteuerkarte nicht eingetragen worden (vgl. Abschnitt 108 Abs. 12), kann die Eintragung beim örtlich zuständigen Finanzamt beantragt werden (§ 39 a Abs. 2 Satz 2 EStG); wegen der örtlichen Zuständigkeit vgl. § 42 c EStG sowie Abschnitt 144.

(2) Soweit die Gewährung eines Freibetrags wegen der Aufwendungen für ein Kind davon abhängt, daß der Arbeitnehmer für dieses Kind einen Kinderfreibetrag erhält, ist diese Voraussetzung auch erfüllt, wenn dem Arbeitnehmer im Lohnsteuer-Abzugsverfahren ein Kinderfreibetrag zusteht, er aber nach § 39 Abs. 3 b Satz 2 EStG auf die an sich mögliche Eintragung einer Kinderfreibetragszahl für dieses Kind verzichtet hat.

A n t r a g s g r e n z e v o n 1 2 0 0 D M

(3) Für die Feststellung, ob die Antragsgrenze von 1 200 DM überschritten wird, gilt folgendes:

1. Soweit für Werbungskosten bestimmte Beträge gelten, z.B. für Verpflegungsmehraufwendungen bei Dienstreisen, für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit eigenem Kraftfahrzeug - vgl. Abschnitte 39 und 42 -, sind diese maßgebend.
2. ¹Bei Sonderausgaben im Sinne von § 10 Abs. 1 Nr. 1 a, 4 bis 6 EStG sind die tatsächlichen Aufwendungen anzusetzen, auch wenn diese Aufwendungen geringer sind als der Pauschbetrag. ²Für Sonderausgaben im Sinne von § 10 Abs. 1 Nr. 1, 7 und 8 EStG sind höchstens die nach diesen Vorschriften berücksichtigungsfähigen Aufwendungen anzusetzen.
3. Mitgliedsbeiträge und Spenden an politische Parteien sind als Sonderausgaben auch zu berücksichtigen, soweit eine Steuerermäßigung nach § 34 g Nr. 1 EStG in Betracht kommt, nicht hingegen Mitgliedsbeiträge und Spenden an Vereine im Sinne des § 34 g Nr. 2 EStG.

4. Bei außergewöhnlichen Belastungen allgemeiner Art (§ 33 EStG) und bei Kinderbetreuungskosten (§ 33 c EStG) ist von den dem Grunde und der Höhe nach anzuerkennenden Aufwendungen ohne Kürzung um die zumutbare Belastung auszugehen; bei außergewöhnlicher Belastung in besonderen Fällen (§§ 33 a und 33 b Abs. 6 EStG) sind dagegen nicht die Aufwendungen, sondern die wegen dieser Aufwendungen abziehbaren Beträge maßgebend.
 5. Die in § 39 a Abs. 1 Nr. 4 und 5 EStG bezeichneten Beträge, die Freibeträge nach § 52 Abs. 22 EStG sowie Vorsorgeaufwendungen (§ 10 Abs. 1 Nr. 2 und 3 EStG), auch soweit sie die Vorsorgepauschale (§ 10 c Abs. 2 und 3 EStG) übersteigen, bleiben außer Betracht.
 6. ¹Bei Anträgen von Ehegatten, die beide unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind und nicht dauernd getrennt leben, ist die Summe der für beide Ehegatten in Betracht kommenden Aufwendungen und abziehbaren Beträge zugrunde zu legen. ²Die 1 200-DM-Grenze ist bei Ehegatten nicht zu verdoppeln (§ 39 a Abs. 3 Satz 2 EStG).
 7. Ist für beschränkt antragsfähige Aufwendungen bereits ein Freibetrag auf der Lohnsteuerkarte eingetragen, so ist bei einer Änderung dieses Freibetrags die 1 200-DM-Grenze nicht erneut zu prüfen.
- (4) Die Antragsgrenze von 1 200 DM gilt nicht, soweit es sich um die Eintragung der in § 39 a Abs. 1 Nr. 4 und 5 EStG sowie der in § 52 Abs. 22 EStG bezeichneten Beträge handelt.
- (5) ¹Wird die Antragsgrenze von 1 200 DM überschritten oder sind Beträge im Sinne des Absatzes 4 zu berücksichtigen, so hat das Finanzamt den Jahresfreibetrag festzustellen und in Worten auf der Lohnsteuerkarte einzutragen. ²Außerdem ist der Zeitpunkt, von dem an die Eintragung gilt, zu vermerken. ³Bei der Berechnung des Jahresfreibetrags sind Werbungskosten nur zu berücksichtigen, soweit sie den Arbeitnehmer-Pauschbetrag von 2 000 DM jährlich übersteigen, Sonderausgaben mit Ausnahme der Vorsorgeaufwendungen nur anzusetzen, soweit sie den Sonderausgaben-Pauschbetrag von 108 DM bzw. 216 DM übersteigen, und außergewöhnliche Belastungen

(§§ 33, 33 c EStG) nur einzubeziehen, soweit sie die zumutbare Belastung übersteigen. ⁴Mitgliedsbeiträge und Spenden an politische Parteien sind auch zu berücksichtigen, soweit eine Steuerermäßigung nach § 34 g Nr. 1 EStG in Betracht kommt, nicht hingegen Mitgliedsbeiträge und Spenden an Vereine im Sinne des § 34 g Nr. 2 EStG.

U m r e c h n u n g d e s J a h r e s f r e i b e t r a g s

(6) ¹Für die Umrechnung des Jahresfreibetrags in einen Freibetrag für monatliche Lohnzahlung ist der Jahresfreibetrag durch die Zahl der in Betracht kommenden Kalendermonate zu teilen. ²Der Wochenfreibetrag ist mit 7/30 und der Tagesfreibetrag mit 1/30 des Monatsbetrags anzusetzen. ³Der sich hiernach ergebende Monatsbetrag ist auf den nächsten vollen DM-Betrag, der Wochenbetrag auf den nächsten durch 10 teilbaren Pfennigbetrag und der Tagesbetrag auf den nächsten durch 5 teilbaren Pfennigbetrag aufzurunden.

B e i s p i e l :

Ein monatlich entlohnter Arbeitnehmer beantragt am 2. Mai die Eintragung eines Freibetrags. Es wird vom Finanzamt ein Freibetrag von 1 555 DM festgestellt, der auf die Monate Juni bis Dezember (7 Monate) zu verteilen ist. Außer dem Jahresfreibetrag von 1 555 DM ist ab 1. Juni ein Monatsfreibetrag von 223 DM auf der Lohnsteuerkarte einzutragen.

E i n t r a g u n g w e i t e r e r A u f w e n d u n g e n

(7) ¹Ist bereits ein Freibetrag auf der Lohnsteuerkarte eingetragen und beantragt der Arbeitnehmer im Laufe des Kalenderjahrs die Berücksichtigung weiterer Aufwendungen oder abziehbarer Beträge, so wird der Freibetrag unter Berücksichtigung der gesamten Aufwendungen und abziehbaren Beträge des Kalenderjahrs neu festgestellt und auf der Lohnsteuerkarte eingetragen; für die Berechnung des Monatsfreibetrags, Wochenfreibetrags usw. ist der Freibetrag um den Teil des bisherigen Freibetrags zu kürzen, der nach den Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte für den Zeitraum bis zur Wirksamkeit des neuen Freibetrags zu berücksichtigen war.

²Der verbleibende Betrag ist auf die Zeit vom Beginn des auf die Antragstellung folgenden Kalendermonats bis zum Schluß des Kalenderjahrs gleichmäßig zu verteilen.

B e i s p i e l :

Ein monatlich entlohnter Arbeitnehmer, auf dessen Lohnsteuerkarte mit Wirkung vom 1. Januar an ein Freibetrag von 2 400 DM (monatlich 200 DM) vermerkt ist, macht am 10. März weitere berücksichtigungsfähige Aufwendungen von 963 DM für das Kalenderjahr geltend. Es ergibt sich ein neuer Jahresfreibetrag von $(2\,400\text{ DM} + 963\text{ DM} =) 3\,363\text{ DM}$. Für die Berechnung des neuen Monatsfreibetrags ist der Jahresfreibetrag um die bei der Lohnsteuerberechnung bisher zu berücksichtigenden Monatsfreibeträge von $(3 \times 200\text{ DM} =) 600\text{ DM}$ zu kürzen. Der verbleibende Betrag von $(3\,363\text{ DM} - 600\text{ DM} =) 2\,763\text{ DM}$ ist auf die Monate April bis Dezember zu verteilen, so daß ab 1. April ein Monatsfreibetrag von 307 DM auf der Lohnsteuerkarte einzutragen ist.

112. Freibetrag wegen Förderung des Wohneigentums

(1) ¹Nach § 39 a Abs. 1 Nr. 5 EStG werden auf der Lohnsteuerkarte eingetragen:

1. die Beträge, die wie Sonderausgaben nach §§ 10 e, 52 Abs. 21 Sätze 4 und 5 EStG oder nach § 15 b des Berlinförderungs-gesetzes (BerlinFG) abgezogen werden. ²Zu den erhöhten Abset-zungen im Sinne des § 52 Abs. 21 Satz 4 EStG gehören auch die Absetzungsbeträge nach den §§ 82 a Abs. 1, 82 g, 82 i EStDV und nach den §§ 7 und 12 Abs. 3 Schutzbaugesetz. ³Die Eintra-gung der in § 52 Abs. 21 Satz 6 EStG genannten Beträge ist nicht zulässig,
2. der Betrag der negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpach-tung, der sich bei Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen nach § 7 b EStG oder nach den §§ 14 a, 15 BerlinFG ergeben wird, sowie
3. der zusätzliche Betrag zur vorläufigen Abgeltung der Steuerer-mäßigung nach § 34 f EStG.

²Außer in den Fällen des § 14 a Abs. 6 BerlinFG darf der Freibe-trag erst nach Fertigstellung oder Anschaffung des begünstigten Objekts eingetragen werden. ³Die Eintragung eines Freibetrags wegen der Steuerbegünstigung nach § 10 e Abs. 1 bis 5 EStG oder § 15 b BerlinFG setzt außerdem voraus, daß die begünstigte Woh-nung bereits zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird.

(2) ¹Ein Freibetrag wegen negativer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung darf auf der Lohnsteuerkarte nur eingetragen werden, wenn erhöhte Absetzungen nach § 7 b EStG oder nach den §§ 14 a, 15 BerlinFG in Anspruch genommen werden. ²Die Eintragung eines Freibetrags wegen negativer Einkünfte, die sich auf Grund anderer Tatbestände ergeben, ist nicht zulässig (vgl. auch Beschluß des Bundesverfassungsgerichts vom 26.1.1977 - BStBl II S. 297). ³Bei der Feststellung des einzutragenden Betrags sind die Einkünfte des Arbeitnehmers und seines von ihm nicht dauernd getrennt lebenden unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Ehegatten aus Vermietung und Verpachtung vollständig zu berücksichtigen. ⁴Das

bedeutet, daß sich z.B. der unter Berücksichtigung erhöhter Absetzungen einzutragende Betrag um positive Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für andere Gebäude vermindern (Beispiel A) oder sich um negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung anderer Gebäude, bei denen erhöhte Absetzungen nicht geltend gemacht worden sind, erhöhen kann (Beispiel B). ⁵Negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dürfen jedoch bei der Feststellung des auf der Lohnsteuerkarte einzutragenden Freibetrags nicht berücksichtigt werden, wenn sie bei Gebäuden entstanden sind, die erst im Laufe des Kalenderjahrs angeschafft oder fertiggestellt worden sind (§ 39 a Abs. 1 Nr. 5 letzter Satz EStG, Beispiel C). ⁶Ausgenommen von dieser Einschränkung sind lediglich negative Einkünfte aus der Vermietung oder Verpachtung eines Gebäudes, für das der Arbeitnehmer erhöhte Absetzungen nach § 14 a BerlinFG in Anspruch nimmt. ⁷"In Anspruch genommen" werden erhöhte Absetzungen nicht bereits dann, wenn der Arbeitnehmer erklärt, er wolle für ein in der Herstellung begriffenes oder noch anzuschaffendes Gebäude erhöhte Absetzungen geltend machen, sondern erst, wenn der Arbeitnehmer die erhöhten Absetzungen geltend macht. ⁸In den Fällen des § 14 a Abs. 6 BerlinFG können vor Fertigstellung oder Anschaffung eines Gebäudes erhöhte Absetzungen auf bereits entstandene Teilherstellungskosten oder geleistete Anzahlungen auf Anschaffungskosten dieses Gebäudes und daneben andere für dieses Gebäude entstandene Werbungskosten als negative Einkünfte berücksichtigt werden. ⁹Beantragt der Arbeitnehmer die Eintragung eines Freibetrags wegen der wie Sonderausgaben abziehbaren Beträge, ohne daß er gleichzeitig erhöhte Absetzungen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend macht, so dürfen negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht auf der Lohnsteuerkarte eingetragen werden.

B e i s p i e l A :

Ein verheirateter Arbeitnehmer ohne Kinder ist Eigentümer eines 1984 angeschafften Zweifamilienhauses. Unter Berücksichtigung der erhöhten Absetzungen nach § 7 b EStG ergeben sich für 1990 negative Einkünfte von 4 000 DM. Der Arbeitnehmer hat daneben aus einem Mietwohngrundstück einen Überschuß in Höhe von 2 500 DM. Als steuerfreier Betrag sind (4 000 DM - 2 500 DM =) 1 500 DM einzutragen.

B e i s p i e l B :

Die unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Ehefrau des Arbeitnehmers im Beispiel A, von der dieser nicht dauernd getrennt lebt, ist Eigentümerin eines Mietwohngrundstücks, für das erhöhte Absetzungen nach § 7 b EStG nicht in Betracht kommen. Infolge umfangreicher Instandsetzungen ergaben sich bei diesem Grundstück negative Einkünfte von 6 000 DM. Der steuerfreie Betrag errechnet sich folgendermaßen:

Negative Einkünfte aus den Wohngebäuden des Ehemanns	1 500 DM
Negative Einkünfte aus dem Mietwohngrundstück der Ehefrau	<u>6 000 DM</u>
Negative Einkünfte insgesamt = steuerfreier Betrag	7 500 DM.

B e i s p i e l C :

Bei dem Sachverhalt der Beispiele A und B hat die Ehefrau im März 1990 ein Mietwohngrundstück angeschafft. Eine Wohnung in diesem Gebäude wird von den Ehegatten zu eigenen Wohnzwecken genutzt. Aus dem Mietwohngrundstück ergeben sich für 1990 voraussichtlich negative Einkünfte von 3 000 DM. Für die eigen-genutzte Wohnung steht den Ehegatten ein Sonderausgabenabzug nach § 10 e EStG in Höhe von 10 000 DM zu. Der steuerfreie Betrag, dessen Eintragung im April beantragt wurde, errechnet sich folgendermaßen:

Betrag der negativen Einkünfte, der wegen der Inanspruchnahme des § 7 b EStG einzutragen ist:

Negative Einkünfte aus den Wohngebäuden des Ehemanns (4 000 DM - 2 500 DM)	1 500 DM
Negative Einkünfte aus dem Mietwohngrundstück der Ehefrau (die negativen Einkünfte aus dem 1990 erworbenen Mietwohngrundstück dürfen nach § 39 a Abs. 1 Nr. 5 letzter Satz EStG auf der Lohnsteuerkarte 1990 nicht berücksichtigt werden)	<u>6 000 DM</u>
	7 500 DM.

Betrag nach § 10 e EStG für die eigengenutzte
Wohnung in dem 1990 angeschafften Mietwohngrundstück 10 000 DM
steuerfreier Betrag insgesamt 17 500 DM.

(3) ¹Hat der Arbeitnehmer bei der Eintragung des Freibetrags auf die Anwendung des § 52 Abs. 21 Satz 2 EStG verzichtet, so ist dies nicht als Antrag im Sinne des § 52 Abs. 21 Satz 3 EStG anzusehen. ²Er ist deshalb bei der nachfolgenden Veranlagung an diesen Verzicht nicht gebunden.

113. Freibeträge bei Ehegatten

W e r b u n g s k o s t e n

(1) ¹Werbungskosten werden für jeden Ehegatten gesondert ermittelt. ²Von den für den einzelnen Ehegatten ermittelten Werbungskosten ist jeweils der Arbeitnehmer-Pauschbetrag von 2 000 DM abzuziehen.

S o n d e r a u s g a b e n

(2) ¹Sonderausgaben im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 1, 1 a, 4 bis 8 EStG und des § 10 b EStG sind bei Ehegatten, die beide unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind und nicht dauernd getrennt leben, einheitlich zu ermitteln. ²Von diesen Sonderausgaben ist ein Pauschbetrag von 216 DM abzuziehen.

A u ß e r g e w ö h n l i c h e B e l a s t u n g e n , F r e i b e t r ä g e f ü r b e s o n d e r e F ä l l e

(3) Bei Ehegatten, die beide unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind und nicht dauernd getrennt leben, genügt es für die Anwendung der §§ 33, 33 a, 33 b Abs. 6, § 33 c EStG (außergewöhnliche Belastungen) und des § 52 Abs. 2 EStG (Freibeträge für besondere Fälle), daß die Voraussetzungen für die Eintragung eines Freibetrags in der Person eines Ehegatten erfüllt sind.

B e h i n d e r t e n - P a u s c h b e t r a g

(4) ¹Für die Gewährung eines Behinderten-Pauschbetrags nach § 33 b EStG ist es bei Ehegatten, die beide unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind und nicht dauernd getrennt leben, unerheblich, wer von ihnen die Voraussetzungen erfüllt. ²Liegen bei beiden Ehegatten die Voraussetzungen für die Gewährung eines Behinderten-Pauschbetrags vor, so ist für jeden Ehegatten der in Betracht kommende Pauschbetrag zu gewähren; dies gilt auch, wenn nur ein Ehegatte Arbeitnehmer ist. ³Wegen der Übertragung der Pauschbeträge für behinderte Kinder auf deren Eltern vgl. Abschnitt 100 Abs. 11.

Freibetrag wegen Förderung des Wohneigentums

(5) ¹Der Freibetrag nach § 39 a Abs. 1 Nr. 5 EStG wird bei Ehegatten, die beide unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind und nicht dauernd getrennt leben, einheitlich ermittelt. ²Der wie Sonderausgaben abzuziehende Betrag ist nicht um den Sonderausgaben-Pauschbetrag von 216 DM zu kürzen.

Aufteilung des Freibetrags

(6) ¹Bei Ehegatten, die beide unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind und nicht dauernd getrennt leben, ist der Freibetrag grundsätzlich je zur Hälfte auf die Ehegatten aufzuteilen, wenn für jeden Ehegatten eine Lohnsteuerkarte ausgestellt worden ist; auf Antrag der Ehegatten ist aber eine andere Aufteilung vorzunehmen (§ 39 a Abs. 3 Satz 3 EStG). ²Eine Ausnahme gilt für einen Freibetrag wegen erhöhter Werbungskosten; dieser darf nur auf der Lohnsteuerkarte des Ehegatten eingetragen werden, dem die Werbungskosten entstanden sind. ³Pauschbeträge für Behinderte und Hinterbliebene, die von der Gemeinde nach § 39 a Abs. 2 EStG eingetragen werden, dürfen abweichend von Satz 1 als Freibetrag auf der Lohnsteuerkarte des Ehegatten eingetragen werden, der die Voraussetzungen für den Pauschbetrag erfüllt.

114. Aufbewahrung der Lohnsteuerkarte

(1) Verlangt der Arbeitnehmer die vorübergehende Überlassung der Lohnsteuerkarte, so hat er dem Arbeitgeber gegenüber glaubhaft zu machen, daß er die Lohnsteuerkarte zur Vorlage beim Finanzamt oder bei der Gemeinde benötigt.

(2) ¹Vor Ablauf des Kalenderjahrs darf der Arbeitgeber die Lohnsteuerkarte dem Arbeitnehmer nur dann endgültig herausgeben, wenn das Dienstverhältnis beendet ist und er dem Arbeitnehmer keinen Arbeitslohn mehr zahlt. ²Vor der Herausgabe hat der Arbeitgeber auf der Lohnsteuerkarte die Lohnsteuerbescheinigung auszuschreiben. ³Kann die Lohnsteuerbescheinigung erst nach Beendigung des Dienstverhältnisses ausgeschrieben werden, so muß der Arbeitgeber die Lohnsteuerkarte bis zu diesem Zeitpunkt weiterhin aufbewahren (vgl. § 41 b Abs. 1 EStG).

(3) ¹Abweichend von Absatz 2 darf die Lohnsteuerkarte auch dann endgültig herausgegeben werden, wenn ein Arbeitnehmer die vom Arbeitgeber aufbewahrte Lohnsteuerkarte gegen eine bisher einem anderen Arbeitgeber vorgelegte Lohnsteuerkarte austauschen will (Steuerkartenwechsel). ²Auch in diesem Fall hat der Arbeitgeber vor der Herausgabe der Lohnsteuerkarte auf der Lohnsteuerkarte die Lohnsteuerbescheinigung auszuschreiben. ³Nach dem Steuerkartenwechsel ist der Lohnsteuerabzug nach den Eintragungen der neu vorgelegten Lohnsteuerkarte vorzunehmen; § 41 c EStG ist nicht anzuwenden.

115. Laufender Arbeitslohn und sonstige Bezüge

(1) Laufender Arbeitslohn ist der Arbeitslohn, der dem Arbeitnehmer regelmäßig fortlaufend zufließt, z.B.:

1. Monatsgehälter,
2. Wochen- und Tagelöhne,
3. Mehrarbeitsvergütungen,
4. Zuschläge und Zulagen,
5. geldwerte Vorteile aus der ständigen Überlassung von Dienstwagen zur privaten Nutzung,
6. Nachzahlungen und Vorauszahlungen, wenn sich diese ausschließlich auf Lohnzahlungszeiträume beziehen, die im Kalenderjahr der Zahlung enden.

(2) ¹Ein sonstiger Bezug ist der Arbeitslohn, der nicht als laufender Arbeitslohn gezahlt wird. ²Zu den sonstigen Bezügen gehören insbesondere einmalige Arbeitslohnzahlungen, die neben dem laufenden Arbeitslohn gezahlt werden, z.B.:

1. dreizehnte und vierzehnte Monatsgehälter,
2. einmalige Abfindungen und Entschädigungen,
3. Gratifikationen und Tantiemen, die nicht fortlaufend gezahlt werden,
4. Jubiläumszuwendungen,
5. Urlaubsgelder, die nicht fortlaufend gezahlt werden und Entschädigungen zur Abgeltung nicht genommenen Urlaubs,
6. Vergütungen für Erfindungen,
7. Weihnachtsgeldzuwendungen,
8. Nachzahlungen und Vorauszahlungen, wenn sich der Gesamtbetrag oder ein Teilbetrag der Nachzahlung oder Vorauszahlung auf Lohnzahlungszeiträume bezieht, die in einem anderen Jahr als dem der Zahlung enden.

116. Versorgungs-Freibetrag

(1) ¹Werden Versorgungsbezüge im Sinne des § 19 Abs. 2 Satz 2 EStG als laufender Arbeitslohn gezahlt, so bleibt höchstens der auf den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum entfallende Anteil des sich aus § 19 Abs. 2 EStG ergebenden Versorgungs-Freibetrags steuerfrei. ²Dieser Anteil ist wie folgt zu ermitteln: Bei monatlicher Lohnzahlung ist der Jahresbetrag mit einem Zwölftel, bei wöchentlicher Lohnzahlung der Monatsbetrag mit 7/30 und bei täglicher Lohnzahlung der Monatsbetrag mit 1/30 anzusetzen. ³Dabei darf der sich hiernach ergebende Monatsbetrag auf den nächsten vollen Deutsche-Mark-Betrag, der Wochenbetrag auf den nächsten durch 10 teilbaren Pfennigbetrag und der Tagesbetrag auf den nächsten durch 5 teilbaren Pfennigbetrag aufgerundet werden, z.B. höchstens monatlich 400 DM, wöchentlich 93,40 DM, täglich 13,35 DM. ⁴Der dem Lohnzahlungszeitraum entsprechende anteilige Höchstbetrag darf auch dann nicht überschritten werden, wenn in früheren Lohnzahlungszeiträumen desselben Kalenderjahrs wegen der damaligen Höhe der Versorgungsbezüge ein niedrigerer Betrag als der Höchstbetrag berücksichtigt worden ist. ⁵Eine Verrechnung des in einem Monat nicht ausgeschöpften Höchstbetrags mit den den Höchstbetrag übersteigenden Beträgen eines anderen Monats ist nicht zulässig. ⁶Sätze 1 bis 5 gelten nicht in den Fällen des § 39 b Abs. 2 Satz 7 EStG (permanenter Lohnsteuer-Jahresausgleich); auf Abschnitt 121 Abs. 2 wird hingewiesen. ⁷Der Versorgungs-Freibetrag ist auch beim Lohnsteuerabzug nach der Steuerklasse VI zu berücksichtigen.

(2) ¹Werden Versorgungsbezüge als sonstige Bezüge gezahlt, so ist § 39 b Abs. 3 EStG anzuwenden. ²Danach darf der Versorgungs-Freibetrag von dem sonstigen Bezug nur abgezogen werden, soweit er bei der Feststellung des maßgebenden Jahresarbeitslohns nicht verbraucht ist. ³Werden laufende Versorgungsbezüge erstmals gezahlt, nachdem im selben Kalenderjahr bereits Versorgungsbezüge als sonstige Bezüge gewährt worden sind, so darf der Arbeitgeber den steuerfreien Höchstbetrag von 4 800 DM bei den laufenden Bezügen nur berücksichtigen, soweit er sich bei den sonstigen Bezügen nicht ausgewirkt hat. ⁴Von Arbeitslohn, von dem die Lohnsteuer nach §§ 40 bis 40 b EStG mit Pauschsteuersätzen erhoben wird, darf der Versorgungs-Freibetrag nicht abgezogen werden.

(3) Durch die Regelungen der Absätze 1 und 2 wird die steuerliche Behandlung der Versorgungsbezüge beim Lohnsteuer-Jahresausgleich und bei einer Veranlagung zur Einkommensteuer nicht berührt.

117. Altersentlastungsbetrag beim Lohnsteuerabzug

(1) ¹Vom laufenden Arbeitslohn ist höchstens der sich aus § 24 a EStG ergebende, auf den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum entfallende Anteil des Altersentlastungsbetrags abzuziehen (vgl. Abschnitt 78). ²Dieser Anteil ist wie folgt zu ermitteln: Bei monatlicher Lohnzahlung ist der Jahresbetrag mit einem Zwölftel, bei wöchentlicher Lohnzahlung der Monatsbetrag mit 7/30 und bei täglicher Lohnzahlung der Monatsbetrag mit 1/30 anzusetzen. ³Dabei darf der sich hiernach ergebende Monatsbetrag auf den nächsten vollen Deutsche-Mark-Betrag, der Wochenbetrag auf den nächsten durch 10 teilbaren Pfennigbetrag und der Tagesbetrag auf den nächsten durch 5 teilbaren Pfennigbetrag aufgerundet werden, z.B. höchstens monatlich 310 DM, wöchentlich 72,40 DM, täglich 10,35 DM. ⁴Abschnitt 116 Abs. 1 Sätze 4 bis 7 gilt entsprechend.

(2) ¹Wird Arbeitslohn als sonstiger Bezug gezahlt, so ist § 39 b Abs. 3 EStG anzuwenden. ²Danach darf der Altersentlastungsbetrag von dem sonstigen Bezug nur abgezogen werden, soweit er bei der Feststellung des maßgebenden Jahresarbeitslohns nicht verbraucht ist. ³Wird laufender Arbeitslohn erstmals gezahlt, nachdem im selben Kalenderjahr ein Altersentlastungsbetrag bereits bei sonstigen Bezügen berücksichtigt worden ist, so darf der Arbeitgeber den steuerfreien Höchstbetrag von 3 720 DM bei den laufenden Bezügen nur berücksichtigen, soweit er sich bei den sonstigen Bezügen nicht ausgewirkt hat. ⁴Von Arbeitslohn, von dem die Lohnsteuer nach §§ 40 bis 40 b EStG mit Pauschsteuersätzen erhoben wird, darf der Altersentlastungsbetrag nicht abgezogen werden.

(3) Durch die Regelungen der Absätze 1 und 2 wird die steuerliche Behandlung des Altersentlastungsbetrags beim Lohnsteuer-Jahresausgleich und bei einer Veranlagung zur Einkommensteuer nicht berührt.

118. Einbehaltung der Lohnsteuer vom laufenden Arbeitslohn

(1) ¹Der Arbeitgeber hat die Lohnsteuer grundsätzlich bei jeder Zahlung vom Arbeitslohn einzubehalten (vgl. § 38 Abs. 3 EStG). ²Reichen die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohns nicht aus, so hat er die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten. ³Der Lohnsteuerermittlung sind jeweils die auf der Lohnsteuerkarte eingetragenen Merkmale zugrunde zu legen, die für den Tag gelten, an dem der Lohnzahlungszeitraum endet.

L o h n z a h l u n g s z e i t r a u m

(2) ¹Der Zeitraum, für den jeweils der laufende Arbeitslohn gezahlt wird, ist der Lohnzahlungszeitraum. ²Ist ein solcher Zeitraum nicht feststellbar, so tritt an seine Stelle die Summe der tatsächlichen Arbeitstage oder der tatsächlichen Arbeitswochen (§ 39 b Abs. 5 Satz 4 EStG). ³Solange das Dienstverhältnis fortbesteht, sind auch solche in den Lohnzahlungszeitraum fallende Arbeitstage mitzuzählen, für die der Arbeitnehmer keinen Lohn bezogen hat.

(3) ¹Wird der Arbeitslohn für einen Lohnzahlungszeitraum gezahlt, für den der steuerfreie Betrag aus der Lohnsteuerkarte nicht abgelesen werden kann, so hat der Arbeitgeber für diesen Lohnzahlungszeitraum den steuerfreien Betrag selbst zu berechnen. ²Er hat dabei von dem auf der Lohnsteuerkarte für den monatlichen Lohnzahlungszeitraum eingetragenen - also aufgerundeten - steuerfreien Betrag auszugehen.

N a c h z a h l u n g e n , V o r a u s z a h l u n g e n

(4) ¹Stellen Nachzahlungen oder Vorauszahlungen laufenden Arbeitslohn dar (Abschnitt 115 Abs. 1), so ist die Nachzahlung oder Vorauszahlung für die Berechnung der Lohnsteuer den Lohnzahlungszeiträumen zuzurechnen, für die sie geleistet werden.

B e i s p i e l :

Ein rentenversicherungspflichtiger Arbeitnehmer mit Steuerklasse III und einem laufenden Bruttoarbeitslohn von 3 000 DM

monatlich erhält im September 1990 eine Nachzahlung von 800 DM für die Monate Januar bis August. Von dem Monatslohn von 3 000 DM ist eine Lohnsteuer von 260,66 DM einzubehalten.

Von dem um die anteilige Nachzahlung erhöhten Monatslohn von 3 100 DM ist eine Lohnsteuer von 277,50 DM einzubehalten.

Auf die anteilige monatliche Nachzahlung von 100 DM entfällt mithin eine Lohnsteuer von $(277,50 \text{ DM} \cdot 260,66 \text{ DM} =) 16,84 \text{ DM}$. Dieser Betrag, vervielfacht mit der Zahl der in Betracht kommenden Monate, ergibt dann die Lohnsteuer für die Nachzahlung $(16,84 \text{ DM} \times 8 = 134,72 \text{ DM})$.

²Es bestehen jedoch keine Bedenken, diese Nachzahlungen und Vorauszahlungen, auch wenn sie 300 DM nicht übersteigen, als sonstige Bezüge nach Abschnitt 119 zu behandeln, wenn nicht der Arbeitnehmer die Besteuerung nach Satz 1 verlangt; die Pauschalierung nach § 40 Abs. 1 Nr. 1 EStG ist nicht zulässig.

A b s c h l a g s z a h l u n g e n

(5) ¹Zahlt der Arbeitgeber den Arbeitslohn für den üblichen Lohnzahlungszeitraum nur in ungefährrer Höhe (Abschlagszahlung) und nimmt er eine genaue Lohnabrechnung für einen längeren Zeitraum vor, so braucht er nach § 39 b Abs. 5 EStG die Lohnsteuer erst bei der Lohnabrechnung einzubehalten, wenn der Lohnabrechnungszeitraum fünf Wochen nicht übersteigt und die Lohnabrechnung innerhalb von drei Wochen nach Ablauf des Lohnabrechnungszeitraums erfolgt. ²Die Lohnabrechnung gilt als abgeschlossen, wenn die Zahlungsbelege den Bereich des Arbeitgebers verlassen haben; auf den zeitlichen Zufluß der Zahlung beim Arbeitnehmer kommt es nicht an.

B e i s p i e l e :

- A. Ein Arbeitgeber mit monatlichen Abrechnungszeiträumen leistet jeweils am 20. eines Monats eine Abschlagszahlung. Die Lohnabrechnung wird am 10. des folgenden Monats mit der Auszahlung

von Spitzenbeträgen vorgenommen. Der Arbeitgeber ist berechtigt, auf eine Lohnsteuereinbehaltung bei der Abschlagszahlung zu verzichten und die Lohnsteuer erst bei der Schlußabrechnung einzubehalten.

- B. Ein Arbeitgeber mit monatlichen Abrechnungszeiträumen leistet jeweils am 28. für den laufenden Monat eine Abschlagszahlung und nimmt die Lohnabrechnung am 28. des folgenden Monats vor. Die Lohnsteuer ist bereits von der Abschlagszahlung einzubehalten, da die Abrechnung nicht innerhalb von drei Wochen nach Ablauf des Lohnabrechnungszeitraums erfolgt.

³Wird die Lohnabrechnung für den letzten Abrechnungszeitraum des abgelaufenen Kalenderjahrs erst im nachfolgenden Kalenderjahr, aber noch innerhalb der 3-Wochen-Frist vorgenommen, so handelt es sich um Arbeitslohn und einbehaltene Lohnsteuer dieses Lohnabrechnungszeitraums; der Arbeitslohn und die Lohnsteuer sind deshalb im Lohnkonto und in den Lohnsteuerbelegen des abgelaufenen Kalenderjahrs zu erfassen. ⁴Die einbehaltene Lohnsteuer ist aber für die Anmeldung und Abführung als Lohnsteuer des Kalendermonats bzw. Kalendervierteljahrs zu erfassen, in dem die Abrechnung tatsächlich vorgenommen wird.

B e i s p i e l :

- C. Auf den Arbeitslohn für Dezember werden Abschlagszahlungen geleistet. Die Lohnabrechnung erfolgt am 15. Januar. Die dann einzubehaltene Lohnsteuer ist spätestens am 10. Februar als Lohnsteuer des Monats Januar anzumelden und abzuführen. Sie gehört gleichwohl zum Arbeitslohn des abgelaufenen Kalenderjahrs und ist in die Lohnsteuerbescheinigung für das abgelaufene Kalenderjahr aufzunehmen.

⁵Sätze 3 und 4 können auch in den Fällen entsprechend angewendet werden, in denen der übliche Arbeitslohn für den letzten Lohnzahlungszeitraum des Kalenderjahrs am Ende dieses Lohnzahlungszeitraums abgerechnet wird und nur einzelne Lohnanteile, z.B. Mehrarbeitsvergütungen, im nachfolgenden Kalenderjahr, aber noch innerhalb der 3-Wochen-Frist, abgerechnet werden. ⁶Erfolgt die Abrechnung dieser wirtschaftlich zum abgelaufenen Kalenderjahr

gehörenden Lohnteile später als drei Wochen nach Ablauf des Lohnabrechnungszeitraums, so handelt es sich insoweit um sonstige Bezüge, die im Kalenderjahr des Zufließens zu versteuern sind (§ 38 a Abs. 1 Satz 3 EStG).

119. Einbehaltung der Lohnsteuer von sonstigen Bezügen

(1) ¹Von einem sonstigen Bezug ist die Lohnsteuer stets in dem Zeitpunkt einzubehalten, in dem er zufließt. ²Der Lohnsteuerermittlung sind die auf der Lohnsteuerkarte eingetragenen Merkmale zugrunde zu legen, die für den Tag des Zuflusses gelten.

(2) ¹Sonstige Bezüge, die neben laufendem Arbeitslohn gezahlt werden und innerhalb eines Lohnzahlungszeitraums insgesamt 300 DM nicht übersteigen, sind unbeschadet des § 40 EStG stets als laufender Arbeitslohn zu behandeln (§ 39 b Abs. 3 Satz 8 EStG). ²Sie sind dem laufenden Arbeitslohn des Lohnzahlungszeitraums hinzuzurechnen, in dem sie gezahlt werden; statt dessen können sie auch dem laufenden Arbeitslohn zugerechnet werden, mit dem sie gezahlt werden. ³Für die Feststellung der 300-DM-Grenze sind nur die steuerpflichtigen sonstigen Bezüge und bei Pauschalierungen (§ 40 Abs. 1 EStG) nur der nicht pauschalierte Teil der sonstigen Bezüge maßgebend.

(3) ¹Zur Ermittlung der von einem sonstigen Bezug einzubehaltenden Lohnsteuer ist jeweils der voraussichtliche Jahresarbeitslohn des Kalenderjahrs zugrunde zu legen, in dem der sonstige Bezug dem Arbeitnehmer zufließt. ²Dabei sind der laufende Arbeitslohn, der für die im Kalenderjahr bereits abgelaufenen Lohnzahlungszeiträume zugeflossen ist, und die in diesem Kalenderjahr bereits gezahlten sonstigen Bezüge mit dem laufenden Arbeitslohn zusammenzurechnen, der sich voraussichtlich für die Restzeit des Kalenderjahrs ergibt. ³Statt dessen kann der voraussichtlich für die Restzeit des Kalenderjahrs zu zahlende laufende Arbeitslohn durch Umrechnung des bisher zugeflossenen laufenden Arbeitslohns ermittelt werden. ⁴Die im Kalenderjahr früher gezahlten sonstigen Bezüge im Sinne des § 39 b Abs. 3 Satz 9 EStG sind nur mit einem Drittel anzusetzen. ⁵Künftige sonstige Bezüge, deren Zahlung bis zum Ablauf des Kalenderjahrs zu erwarten ist, sind nicht zu erfassen (vgl. § 38 a Abs. 3 Satz 2 EStG). ⁶Bei einem Wechsel zwischen unbeschränkter und beschränkter Einkommensteuerpflicht im Laufe des Kalenderjahrs tritt an die Stelle des Kalenderjahrs der Zeitraum der jeweiligen Einkommensteuerpflicht. ⁷Die im Kalenderjahr bereits zugeflossenen Bezüge sind deshalb bei der Ermittlung des voraussichtlichen Jahresarbeitslohns nur insoweit

zu erfassen, als sie auf die Dauer der Einkommensteuerpflicht entfallen, die im Zeitpunkt der Zahlung des sonstigen Bezugs gilt.

B e i s p i e l :

Ein Arbeitgeber X zahlt im September einen sonstigen Bezug von 1 200 DM an einen Arbeitnehmer, auf dessen Lohnsteuerkarte folgendes bescheinigt ist:

- a) Dienstverhältnis beim Arbeitgeber A vom 1.1 bis 10.4.,
Arbeitslohn 8 000 DM,
- b) Dienstverhältnis beim Arbeitgeber B vom 1.5. bis 15.5.,
Arbeitslohn 1 600 DM.

Beim Arbeitgeber X steht der Arbeitnehmer seit dem 1. Juni in einem Dienstverhältnis; er hat für die Monate Juni bis August ein Monatsgehalt von 2 400 DM bezogen, außerdem erhielt er am 20. August einen sonstigen Bezug von 500 DM. Vom 1. September an erhält er ein Monatsgehalt von 2 800 DM zuzüglich eines weiteren (13.) Monatsgehalts am 1. Dezember.

Der voraussichtliche Jahresarbeitslohn (ohne den sonstigen Bezug, für den die Lohnsteuer ermittelt werden soll) beträgt hiernach:

Arbeitslohn 1.1. bis 31.5. (8 000 DM + 1 600 DM)	9 600 DM
Arbeitslohn 1.6. bis 31.8. (3 x 2 400 DM + 500 DM)	7 700 DM
Arbeitslohn 1.9. bis 31.12. voraussichtlich (4 x 2 800 DM)	<u>11 200 DM</u>
	28 500 DM

Das 13. Monatsgehalt ist ein zukünftiger sonstiger Bezug und bleibt daher außer Betracht.

(4) Bei der Ermittlung der Lohnsteuer für einen sonstigen Bezug ist im einzelnen nach folgendem Beispiel zu verfahren.

B e i s p i e l :

Ein Arbeitgeber zahlt im April einem 65jährigen Arbeitnehmer mit der Steuerklasse I einen sonstigen Bezug (Umsatzprovision für das vorangegangene Kalenderjahr) in Höhe von 3 500 DM. Der Arbeitnehmer ist am 28.2.1990 in den Ruhestand getreten. Der Arbeitslohn betrug bis dahin monatlich 4 600 DM. Seit dem 1.3.1990 erhält der Arbeitnehmer neben dem Altersruhegeld aus der gesetzlichen Rentenversicherung Versorgungsbezüge im Sinne des § 19 Abs. 2 EStG von monatlich 800 DM. Der Arbeitnehmer ist damit einverstanden, daß zur Vermeidung etwaiger späterer Nachzahlungen die Lohnsteuer nach der besonderen Lohnsteuer-tabelle erhoben wird (vgl. Abschnitt 120 Abs. 2 Nr. 4).

Der maßgebende Jahresarbeitslohn 1990, der zu versteuernde Teil des sonstigen Bezugs und die einzubehaltende Lohnsteuer sind wie folgt zu ermitteln:

I.	Neben dem Arbeitslohn für die Zeit vom	
	1.1 bis 28.2.1990 von (2 x 4 600 DM =)	9 200 DM
	gehören zum voraussichtlichen Jahresarbeitslohn	
	die Versorgungsbezüge vom 1.3.1990 an mit	
	monatlich 800 DM; voraussichtlich werden gezahlt	
	(10 x 800 DM)	<u>8 000 DM</u>
	Der voraussichtliche Jahresarbeitslohn	
	beträgt somit	<u>17 200 DM.</u>

II. Vom voraussichtlichen Jahresarbeitslohn sind folgende Beträge abzuziehen:

a)	der Versorgungs-Freibetrag in Höhe von	
	40 v.H. der im voraussichtlichen Jahres-	
	arbeitslohn enthaltenen Versorgungsbezüge,	
	höchstens 4 800 DM, unabhängig von der	
	Höhe des bisher berücksichtigten Freibetrags	
	(40 v.H. von 8 000 DM =)	3 200 DM

b) der Altersentlastungsbetrag in Höhe von
40 v.H. des voraussichtlichen Jahresarbeits-
lohns ohne die Versorgungsbezüge, höchstens
3 720 DM, unabhängig von der Höhe des bisher
berücksichtigten Betrags (40 v.H.
von 9 200 DM =) 3 680 DM

Gesamtabzugsbetrag somit 6 880 DM.

III. Der maßgebende Jahresarbeitslohn beträgt
somit (17 200 DM ./. 6 880 DM =) 10 320 DM.

IV. Von dem sonstigen Bezug in Höhe von 3 500 DM
ist der Altersentlastungsbetrag in Höhe von
40 v.H., höchstens jedoch der Betrag, um den
der Jahreshöchstbetrag von 3 720 DM den bei
Ermittlung des maßgebenden Jahresarbeitslohns
abgezogenen Betrag überschreitet, abzuziehen.
Der Abzugsbetrag beträgt mithin (40 v.H.
von 3 500 DM = 1 400 DM, höchstens
3 720 DM ./. 3 680 DM =) 40 DM
Der zu versteuernde Teil des sonstigen
Bezug beträgt somit 3 460 DM.

V. Der maßgebende Jahresarbeitslohn einschließlich
des sonstigen Bezugs beträgt damit
(10 320 DM + 3 460 DM =) 13 780 DM.

VI. Die Lohnsteuer vom maßgebenden Jahresarbeitslohn
einschließlich des sonstigen Bezugs, d.h. von
13 780 DM, beträgt 773 DM

Die Lohnsteuer vom maßgebenden Jahresarbeitslohn
ohne den sonstigen Bezug, d.h. 10.320 DM,
beträgt 143 DM
Somit ist an Lohnsteuer einzubehalten 580 DM.

(5) ¹Die steuerliche Behandlung sonstiger Bezüge, die eine Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit darstellen, richtet sich nach § 39 b Abs. 3 Satz 9 EStG. Zur Frage, welche Bezüge eine Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit sind, vgl. Abschnitt 102.

(6) ¹Werden sonstige Bezüge gezahlt, nachdem der Arbeitnehmer aus dem Dienstverhältnis ausgeschieden ist und bezieht der Arbeitnehmer zur Zeit der Zahlung des sonstigen Bezugs Arbeitslohn von einem anderen Arbeitgeber, so hat er dem Arbeitgeber für die Besteuerung des sonstigen Bezugs eine zweite oder weitere Lohnsteuerkarte vorzulegen. ²Der sonstige Bezug ist dann nach § 39 b Abs. 3 EStG unter Anwendung der Steuerklasse VI zu besteuern. ³Bezieht der Arbeitnehmer zur Zeit der Zahlung des sonstigen Bezugs keinen Arbeitslohn von einem anderen Arbeitgeber, so ist der sonstige Bezug nach § 39 b Abs. 3 EStG auf Grund einer ersten Lohnsteuerkarte zu besteuern. ⁴Für die Feststellung des voraussichtlichen Jahresarbeitslohns ist dann der auf der ersten Lohnsteuerkarte eingetragene Arbeitslohn in einen Jahresarbeitslohn umzurechnen. ⁵Ist mit dem Zufließen von weiterem Arbeitslohn im Laufe des Kalenderjahrs nicht zu rechnen, z.B. wegen Alters oder Erwerbsunfähigkeit, gilt folgendes:

1. Enthält die Lohnsteuerbescheinigung auf der ersten Lohnsteuerkarte keine Eintragung, so ist der voraussichtliche Arbeitslohn mit 0 DM anzunehmen;
2. in anderen Fällen kann der auf der ersten Lohnsteuerkarte bescheinigte Arbeitslohn als voraussichtlicher Jahresarbeitslohn zugrunde gelegt werden.

⁶Enthält die Lohnsteuerbescheinigung keine Eintragung, ist aber gleichwohl anzunehmen, daß dem Arbeitnehmer künftig Arbeitslohn in mehr als unerheblichem Umfang zufließen wird, so ist der voraussichtliche Jahresarbeitslohn zu schätzen. ⁷Soweit er sich nicht ohnes weiteres aus dem Lohnkonto ergibt, ist seine Berechnung im Lohnkonto kenntlich zu machen.

120. Anwendung der allgemeinen und besonderen Lohnsteuertabellen

(1) ¹In § 39 b Abs. 2 Satz 4 und Abs. 3 Satz 3 EStG ist bestimmt, daß der Arbeitgeber den Lohnsteuerabzug entweder nach der allgemeinen Lohnsteuertabelle oder nach der besonderen Lohnsteuertabelle vorzunehmen hat. ²Welche Tabelle maßgebend ist, richtet sich grundsätzlich danach, ob der Arbeitnehmer in dem vorliegenden Dienstverhältnis rentenversicherungspflichtig ist oder nicht; bei rentenversicherungspflichtigen Arbeitnehmern ist stets die allgemeine Lohnsteuertabelle anzuwenden. ³Die besondere Lohnsteuertabelle ist bei nicht rentenversicherungspflichtigen Arbeitnehmern nur dann anzuwenden, wenn sie zum Personenkreis des § 10 c Abs. 3 EStG gehören.

A l l g e m e i n e L o h n s t e u e r t a b e l l e

(2) Die allgemeine Lohnsteuertabelle ist insbesondere anzuwenden für

1. Arbeitnehmer, die einen Beitragsanteil zur gesetzlichen Rentenversicherung (Arbeitnehmeranteil) entrichten. ²Das gilt auch dann, wenn der Arbeitnehmeranteil vom Arbeitgeber übernommen wird;
2. Arbeitnehmer, die von der Versicherungspflicht in der gesetzlichen Rentenversicherung auf Antrag befreit worden sind und die deshalb steuerfreie Arbeitgeberzuschüsse für eine Lebensversicherung, für die freiwillige Weiterversicherung in der gesetzlichen Rentenversicherung oder für eine öffentlich-rechtliche Versicherungs- oder Versorgungseinrichtung ihrer Berufsgruppe erhalten können (§ 3 Nr. 62 Satz 2 EStG);
3. Arbeitnehmer, die wegen geringfügiger Beschäftigung, ihres geringen Arbeitslohns oder als Praktikanten bzw. Studenten keinen Beitragsanteil zur gesetzlichen Rentenversicherung entrichten. ²Dabei kommt es nicht darauf an, daß der Arbeitgeber für sozialversicherungspflichtige Arbeitnehmer mit geringem Arbeitslohn den gesamten Sozialversicherungsbeitrag zu übernehmen hat;

4. Arbeitnehmer, die von ihrem Arbeitgeber nur Versorgungsbezüge im Sinne des § 19 Abs. 2 Nr. 2 EStG (Werkspensionäre) erhalten.
²Das gilt aus Vereinfachungsgründen beim Lohnsteuerabzug auch dann, wenn dem Arbeitgeber bekannt ist, daß der Arbeitnehmer Altersruhegeld aus der gesetzlichen Rentenversicherung bezieht, z.B. weil sich das Altersruhegeld auf die Höhe der Werkspension auswirkt; der Arbeitgeber darf jedoch in diesen Fällen die besondere Lohnsteuertabelle anwenden, wenn der Arbeitnehmer es beantragt hat oder nicht widerspricht;
5. ausländische Arbeitnehmer, die mit dem Arbeitslohn aus der Tätigkeit für einen inländischen Arbeitgeber von der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht befreit worden sind, weil sie in der Sozialversicherung des Heimatstaates versichert sind;
6. Vorstandsmitglieder von Aktiengesellschaften und beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH, deren betriebliche Altersversorgung lediglich in der Leistung von Arbeitgeberbeiträgen zu einer zugunsten des Arbeitnehmers abgeschlossenen Direktversicherung oder einer Pensionskasse besteht.

B e s o n d e r e L o h n s t e u e r t a b e l l e

(3) Die besondere Lohnsteuertabelle ist insbesondere anzuwenden für

1. Beamte, Richter, Berufssoldaten;
2. Arbeitnehmer, die von ihrem Arbeitgeber nur Versorgungsbezüge im Sinne des § 19 Abs. 2 Nr. 1 EStG erhalten, z.B. Beamtenpensionäre, Bezieher von Witwen- oder Waisengeld auf Grund beamtenrechtlicher oder entsprechender gesetzlicher Vorschriften;
3. Arbeitnehmer, die keinen Beitragsanteil zur gesetzlichen Rentenversicherung entrichten, weil sie von einem früheren Arbeitgeber Versorgungsbezüge im Sinne des § 19 Abs. 2 Nr. 1 EStG erhalten, z.B. in einem privaten Arbeitsverhältnis beschäftigte Beamtenpensionäre;

4. Arbeitnehmer, die für einen Arbeitslohn aus einer aktiven Tätigkeit keinen Beitragsanteil zur gesetzlichen Rentenversicherung entrichten, weil sie bereits Altersruhegeld aus der gesetzlichen Rentenversicherung erhalten. ²Dies gilt auch für weiterbeschäftigte Werkspensionäre, wenn der Arbeitslohn nicht der Rentenversicherungspflicht unterliegt. ³Für Werkspension und Arbeitslohn ist der Lohnsteuerabzug insgesamt nach der besonderen Lohnsteuertabelle vorzunehmen, weil lohnsteuerlich ein einheitliches Dienstverhältnis vorliegt;
5. Arbeitnehmer, die auf Antrag des Arbeitgebers von der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht befreit worden sind, z.B. Beschäftigte bei Trägern der Sozialversicherung, Geistliche der als öffentlich-rechtliche Körperschaften anerkannten Religionsgemeinschaften;
6. Arbeitnehmer, die nicht der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht unterliegen und denen ganz oder teilweise ohne eigene Beitragsleistung eine betriebliche Altersversorgung zugesagt worden ist, z.B. Vorstandsmitglieder von Aktiengesellschaften, beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH; auf Bezüge im Sinne des § 19 Abs. 2 Nr. 2 EStG, die nach dem Eintritt in den Ruhestand gezahlt werden, ist die allgemeine Lohnsteuertabelle anzuwenden (vgl. Absatz 2 Nr. 4).

121. Maschinelle Lohnabrechnung und Lohnsteuerermittlung
nach der Jahreslohnsteuertabelle

(1) ¹Arbeitgeber, die die Lohnabrechnung maschinell durchführen, dürfen die Lohnsteuer ohne besondere Genehmigung unabhängig von den Lohnsteuertabellen ermitteln. ²Es muß jedoch gewährleistet sein, daß die maschinell ermittelte Lohnsteuer von der Lohnsteuer, die nach der maßgebenden Lohnsteuertabelle zu erheben wäre, nicht oder nur unwesentlich abweicht. ³Als unwesentlich sind Abweichungen bis zum nächsthöheren oder nächstniedrigeren Steuerbetrag in der maßgebenden Lohnsteuertabelle anzusehen. ⁴Die Abweichungen sind am Ende des Kalenderjahrs oder bei Beendigung des Dienstverhältnisses vor Ablauf des Kalenderjahrs auszugleichen. ⁵Dies gilt auch in den Fällen, in denen der Arbeitgeber nach § 42 b Abs. 1 EStG zur Durchführung eines Lohnsteuer-Jahresausgleichs nicht berechtigt ist. ⁶Wenn eine vorschriftsmäßige Lohnsteuererhebung nicht gewährleistet ist, kann das Betriebsstättenfinanzamt anordnen, daß die Lohnsteuer nach den Lohnsteuertabellen zu ermitteln ist. ⁷Im übrigen darf der Arbeitnehmer verlangen, daß der Lohnsteuerermittlung die Lohnsteuertabellen zugrunde gelegt werden, wenn die maschinell ermittelte Lohnsteuer die sich nach den Lohnsteuertabellen ergebende Lohnsteuer übersteigt.

(2) ¹Nach § 39 b Abs. 2 Satz 7 EStG darf die Oberfinanzdirektion zulassen, daß die Lohnsteuer nach dem voraussichtlichen Jahresarbeitslohn ermittelt wird (sogenannter permanenter Lohnsteuer-Jahresausgleich). ²Voraussetzung für den permanenten Lohnsteuer-Jahresausgleich ist, daß

1. der Arbeitnehmer unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist,
2. dem Arbeitgeber die Lohnsteuerkarte des Arbeitnehmers vorliegt,
3. der Arbeitnehmer seit Beginn des Kalenderjahrs ständig in einem Dienstverhältnis gestanden hat,
4. die zutreffende Jahreslohnsteuer (§ 38 a Abs. 2 EStG) nicht unterschritten wird,

5. der Arbeitnehmer kein Kurzarbeiter- oder Schlechtwettergeld, keinen Zuschuß zum Mutterschaftsgeld nach dem Mutterschutzgesetz und keine Entschädigung für Verdienstaussfall nach dem Bundesseuchengesetz bezogen hat und
6. kein Wechsel von der allgemeinen zur besonderen Lohnsteuertabelle oder umgekehrt stattfindet.

³Auf die Steuerklasse des Arbeitnehmers kommt es nicht an. ⁴Sind die in Satz 2 bezeichneten Voraussetzungen erfüllt, so gilt die Genehmigung der Oberfinanzdirektion grundsätzlich als erteilt, wenn sie nicht im Einzelfall widerrufen wird. ⁵Die besondere Lohnsteuerermittlung nach dem voraussichtlichen Jahresarbeitslohn beschränkt sich im übrigen auf den laufenden Arbeitslohn; für die Lohnsteuerermittlung von sonstigen Bezügen ist stets § 39 b Abs. 3 EStG und Abschnitt 119 anzuwenden. ⁶Zur Anwendung des besonderen Verfahrens ist nach Ablauf eines jeden Lohnzahlungszeitraums oder - in den Fällen des § 39 b Abs. 5 EStG - Lohnabrechnungszeitraums der laufende Arbeitslohn der abgelaufenen Lohnzahlungs- oder Lohnabrechnungszeiträume auf einen Jahresbetrag hochzurechnen, z.B. der laufende Arbeitslohn für die Monate Januar bis April x 3. ⁷Von dem Jahresbetrag sind der Versorgungs-Freibetrag (§ 19 Abs. 2 EStG) und der Altersentlastungsbetrag (§ 24 a EStG), wenn die Voraussetzungen für den Abzug jeweils erfüllt sind, sowie ein etwaiger Jahresfreibetrag nach Maßgabe der Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte abzuziehen. ⁸Für den verbleibenden Jahreslohn ist die Lohnsteuer aus der Jahreslohnsteuertabelle oder der der Jahreslohnsteuertabelle angefügten Anleitung zu ermitteln. ⁹Dabei ist die auf der Lohnsteuerkarte eingetragene Steuerklasse und Zahl der Kinderfreibeträge maßgebend. ¹⁰Sodann ist der Teilbetrag der Jahreslohnsteuer zu ermitteln, der auf die abgelaufenen Lohnzahlungs- oder Lohnabrechnungszeiträume entfällt. ¹¹Von diesem Steuerbetrag ist die Lohnsteuer abzuziehen, die von dem laufenden Arbeitslohn der abgelaufenen Lohnzahlungs- oder Lohnabrechnungszeiträume bereits erhoben worden ist; der Restbetrag ist die Lohnsteuer, die für den zuletzt abgelaufenen Lohnzahlungs- oder Lohnabrechnungszeitraum zu erheben ist. ¹²In den Fällen, in denen die maßgebende Steuerklasse während des Kalenderjahrs gewechselt hat, ist anstelle der Lohnsteuer, die vom laufenden Arbeitslohn der abgelaufenen Lohnzahlungs- oder Lohnab-

rechnungszeiträume erhoben worden ist, die Lohnsteuer abziehen, die nach der zuletzt maßgebenden Steuerklasse vom laufenden Arbeitslohn bis zum vorletzten abgelaufenen Lohnzahlungs- oder Lohnabrechnungszeitraum zu erheben gewesen wäre. ¹³Entsprechendes gilt bei einer Änderung der Zahl der Kinderfreibeträge. ¹⁴In den Fällen, in denen ein Freibetrag auf der Lohnsteuerkarte nicht mit Wirkung vom Beginn des Kalenderjahrs eingetragen worden ist, sind Abweichungen gegenüber der Lohnsteuerermittlung nach § 39 b Abs. 2 EStG auszugleichen, wenn das Dienstverhältnis vor Ablauf des Kalenderjahrs endet.

(3) ¹Bei Arbeitnehmern, für die der Arbeitgeber nach § 42 b Abs. 1 EStG einen Lohnsteuer-Jahresausgleich durchführen darf, darf der Arbeitgeber den Jahresausgleich mit der Ermittlung der Lohnsteuer für den letzten im Ausgleichsjahr endenden Lohnzahlungszeitraum zusammenfassen (vgl. § 42 b Abs. 3 Satz 1 EStG). ²Hierbei ist die Jahreslohnsteuer nach § 42 b Abs. 2 Sätze 1 bis 3 EStG zu ermitteln und der Lohnsteuer, die von dem Jahresarbeitslohn erhoben worden ist, gegenüberzustellen. ³Übersteigt die ermittelte Jahreslohnsteuer die erhobene Lohnsteuer, so ist der Unterschiedsbetrag die Lohnsteuer, die für den letzten Lohnzahlungszeitraum des Ausgleichsjahrs einzubehalten ist. ⁴Übersteigt die erhobene Lohnsteuer die ermittelte Jahreslohnsteuer, so ist der Unterschiedsbetrag dem Arbeitnehmer zu erstatten; § 42 b Abs. 3 Sätze 2 und 3 sowie Abs. 4 EStG ist hierbei anzuwenden.

122. Besteuerung des Nettolohns

(1) ¹Will der Arbeitgeber die auf den Arbeitslohn entfallende Lohnsteuer selbst tragen, so sind die von ihm übernommenen Abzugsbeträge Teile des Arbeitslohns, die dem Nettolohn zur Steuerermittlung hinzugerechnet werden müssen. ²Die Lohnsteuer ist aus dem Bruttoarbeitslohn zu berechnen, der nach Abzug der Lohnsteuer den ausgezahlten Nettobetrag ergibt. ³Auch in diesen Fällen bleibt gemäß § 38 Abs. 2 EStG der Arbeitnehmer Steuerschuldner (BFH-Urteil vom 19.12.1960 - BStBl 1961 III S. 170). ⁴Zur Frage des Vorliegens einer Netto- oder Bruttolohnvereinbarung wird auf das BFH-Urteil vom 18.1.1957 (BStBl III S. 116) hingewiesen. ⁵Soweit der Arbeitgeber für die Nettolohnabrechnung kein maschinelles Verfahren anwendet, hat er aus der für die Steuerklasse des Arbeitnehmers maßgebenden Spalte der Lohnsteuertabelle durch Abtasten den Bruttoarbeitslohn zu ermitteln, der, vermindert um die Lohnsteuer, den ausgezahlten Nettobetrag ergibt. ⁶Die aus dem Bruttoarbeitslohn berechnete Lohnsteuer ist vom Arbeitgeber abzuführen.

B e i s p i e l A :

Rentenversicherungspflichtiger Arbeitnehmer, Nettolohn

2 500 DM monatlich, Steuerklasse I. Der Arbeitgeber übernimmt die Lohnsteuer. Die Lohnsteuer würde ohne Übernahme durch den Arbeitgeber 322,58 DM betragen. Der zu ermittelnde Bruttoarbeitslohn liegt aber unter Berücksichtigung der übernommenen Lohnsteuer über 2 822,58 DM. Der genaue Betrag ist im Wege des Ab tastens anhand der Tabelle wie folgt zu ermitteln:

Bei einem Bruttoarbeitslohn von 2 938,65 DM (Stufengrenze) beträgt die Lohnsteuer 438,08 DM. Nach Abzug dieses Betrags verbleibt ein Nettolohn von 2 500,57 DM, der nur um 0,57 DM über dem vereinbarten Nettolohn liegt. Zieht man nun vom Bruttoarbeitslohn von 2 938,65 DM den Betrag von 0,57 DM ab = 2 938,08 DM und berechnet von diesem Betrag die tarifmäßige Lohnsteuer - es ist die gleiche wie bei 2 938,65 DM Bruttoarbeitslohn -, so hat man den gesuchten Bruttoarbeitslohn von 2 938,08 DM gefunden, der nach Abzug der tarifmäßigen Lohnsteuer von 438,08 DM den vereinbarten Nettolohn von 2 500 DM ergibt.

7Übernimmt der Arbeitgeber außer der Lohnsteuer auch die Kirchensteuer und den Arbeitnehmeranteil an den Sozialversicherungsbeiträgen, so sind bei der Ermittlung des Bruttoarbeitslohns außer der Lohnsteuer diese weiteren Abzugsbeträge einzubeziehen.

B e i s p i e l B :

Rentenversicherungspflichtiger Arbeitnehmer, Nettolohn 2 500 DM monatlich, Steuerklasse I. Der Arbeitgeber übernimmt die Lohnsteuer, die Kirchensteuer und den Arbeitnehmeranteil an den Sozialversicherungsbeiträgen. Die Lohnabzugsbeträge würden ohne Übernahme durch den Arbeitgeber betragen:

die Lohnsteuer	322,58 DM
die Kirchensteuer 8 v.H. (angenommen)	25,80 DM
der Arbeitnehmeranteil an den Sozialversicherungsbeiträgen (angenommen)	<u>446,25 DM</u>
zusammen	794,63 DM.

Der zu ermittelnde Bruttoarbeitslohn muß also unter Berücksichtigung der übernommenen Lohnabzugsbeträge über 3 294,63 DM liegen. Der genaue Betrag ist im Wege des Abtastens anhand der Tabelle wie folgt zu ermitteln:

Bei einem Bruttoarbeitslohn von 4 000,65 DM (Stufengrenze) beträgt:

die Lohnsteuer	729,75 DM
die Kirchensteuer 8 v.H. (angenommen)	58,38 DM
der Arbeitnehmeranteil an den Sozialversicherungsbeiträgen (angenommen)	<u>714,11 DM</u>
zusammen	1 502,24 DM.

Nach Abzug dieses Betrags verbleibt ein Nettolohn von 2 498,41 DM. Der zu ermittelnde Bruttoarbeitslohn muß also über 4 000,65 DM liegen.

Bei einem Bruttoarbeitslohn von 4 005,15 DM (Stufengrenze nach 4 000,65 DM) beträgt:

die Lohnsteuer	731,08 DM
die Kirchensteuer 8 v.H. (angenommen)	58,48 DM
der Arbeitnehmeranteil an den Sozial- sicherungsbeiträgen (angenommen)	<u>714,91 DM</u>
zusammen	1 504,47 DM.

Nach Abzug dieses Betrags verbleibt ein Nettolohn von 2 500,68 DM, der nur um 0,68 DM über dem vereinbarten Nettolohn liegt. Zieht man nun vom Bruttoarbeitslohn von 4 005,15 DM den Betrag von 0,68 DM ab = 4 004,47 DM und berechnet aus diesem Betrag die tarifmäßigen Lohnabzugsbeträge - es sind die gleichen wie bei 4 005,15 DM Bruttoarbeitslohn -, so hat man den gesuchten Bruttoarbeitslohn von 4 004,47 DM gefunden, der nach Abzug der tarifmäßigen Lohnabzugsbeträge von 1 504,47 DM den verbleibenden Nettolohn von 2 500 DM ergibt.

(2) ¹Aus Vereinfachungsgründen sind vor der Steuerberechnung nach Absatz 1 vom Nettolohn der auf den Lohnzahlungszeitraum entfallende Anteil des Versorgungs-Freibetrags und des Altersentlastungsbetrags abzuziehen, wenn die Voraussetzungen für den Abzug dieser Beträge jeweils erfüllt sind. ²Außerdem ist von dem so gekürzten Nettolohn ein etwaiger Freibetrag nach Maßgabe der Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte abzuziehen.

(3) ¹Läßt sich der Steuerabzug aus der in Betracht kommenden Lohnsteuertabelle nicht mehr ermitteln, so sind der Bruttoarbeitslohn und die darauf entfallende Lohnsteuer anhand der Anleitungen zu berechnen, die gemäß § 38 c Abs. 1 letzter Satz und Abs. 3 letzter Satz EStG den amtlichen Lohnsteuertabellen angefügt sind. ²Bei der Berechnung sind die monatlichen (wöchentlichen, täglichen) Nettobezüge mit 12 (^{360/7}, 360) zu vervielfachen. ³Bei wöchentlicher oder täglicher Lohnzahlung ist bis zu einem Jahreslohn von 120 043,99 DM sowohl der Jahresbruttolohn als auch der Jahressteuerbetrag durch Abtasten aus der Jahreslohnsteuertabelle zu ermitteln. ⁴Der so ermittelte Jahresbruttolohn und der ermittelte Jahressteuerbetrag sind durch ^{360/7} (Wochenlohn) bzw. 360 (Tageslohn) zu teilen. ⁵In allen anderen Fällen sind die so ermittelten Jahresnettobezüge um die in den

Anleitungen bezeichneten Beträge zu kürzen. ⁶In der Einkommensteuertabelle ist dann in sinngemäßer Anwendung des Absatzes 1 durch Abtasten sowohl der Jahresbruttolohn als auch der Jahressteuerbetrag nach den Anleitungen zu ermitteln. ⁷Übersteigt das so ermittelte zu versteuernde Einkommen in den Steuerklassen I, II, IV, V und VI 120 041 DM und in der Steuerklasse III 240 083 DM, so entspricht dem in den Anleitungen bezeichneten Satz von 53 v.H. infolge der Nettozahlung der Satz von 112,76 v.H. ⁸In diesen Fällen ist Jahresbruttolohn der Jahresnettobetrag zuzüglich des ungekürzten Betrags von 112,76 v.H. dieses Bezugs; die Kürzung in den Steuerklassen I, II und IV um 22 842 DM, in der Steuerklasse III um 45 684 DM und in den Steuerklassen V und VI um 10 937 DM ist nur zur Ermittlung der Jahressteuerschuld vorzunehmen. ⁹Der ermittelte Jahresbruttolohn und der ermittelte Jahressteuerbetrag sind durch 12 ($\frac{360}{7}$, 360) zu teilen. ¹⁰Die sich ergebenden Beträge stellen dann den für die Besteuerung maßgebenden Bruttobezug sowie die vom Arbeitgeber abzuführende Lohnsteuer dar.

(4) ¹Sonstige Bezüge, die netto gezahlt werden, z.B. Nettograttifikationen, sind nach § 39 b Abs. 3 EStG zu besteuern. ²Abschnitt 119 ist mit folgender Maßgabe anzuwenden:

1. Bei der Ermittlung des maßgebenden Jahresarbeitslohns sind der voraussichtliche laufende Jahresarbeitslohn und frühere, netto gezahlte sonstige Bezüge mit den entsprechenden Bruttobeträgen anzusetzen.
2. Für die Anwendung der Vorschrift des § 39 b Abs. 3 Satz 8 EStG kann bei einem netto gezahlten sonstigen Bezug ohne weitere Prüfung davon ausgegangen werden, daß der in dieser Vorschrift genannte Betrag von 300 DM immer dann nicht überschritten wird, wenn der netto gezahlte sonstige Bezug 225 DM nicht übersteigt.
3. ¹Übernimmt der Arbeitgeber auch die auf den sonstigen Bezug entfallende Kirchensteuer und gegebenenfalls die Arbeitnehmeranteile an den Sozialversicherungsbeiträgen, so sind diese dem sonstigen Bezug vor der Berechnung der Lohnsteuer nur einmal

hinzuzurechnen. ²Bruttobezug des sonstigen Bezugs ist demgemäß der Nettobetrag zuzüglich der tatsächlich abgeführten Beträge an Lohnsteuer, Kirchensteuer und übernommenen Arbeitnehmeranteilen an den Sozialversicherungsbeiträgen. ³Der hiernach ermittelte Bruttobetrag ist auch bei späterer Zahlung sonstiger Bezüge im selben Kalenderjahr bei der Ermittlung des maßgebenden Jahresarbeitslohns zugrunde zu legen.

B e i s p i e l C :

Ein rentenversicherungspflichtiger Arbeitnehmer mit Steuerklasse III, auf dessen Lohnsteuerkarte ein steuerfreier Jahresbetrag von 720 DM eingetragen ist, erhält neben einem Bruttomonatslohn von 3 500 DM als Erfolgstantieme eine Nettograttifikation von 4 600 DM für seine Tätigkeit im vorangegangenen Kalenderjahr. Der Arbeitgeber übernimmt die Lohnsteuer und die Kirchensteuer.

Der maßgebende Arbeitslohn ist wie folgt zu berechnen:

Voraussichtlicher Jahresarbeitslohn (12 x 3 500 DM) 42 000 DM

abzüglich:

steuerfreier Jahresbetrag	<u>720 DM</u>

maßgebender Jahresarbeitslohn	41 280 DM

Die Lohnsteuer für den sonstigen Bezug ist durch Abtasten der Jahreslohnsteuertabelle zu ermitteln. Die Kirchensteuer ist dem sonstigen Bezug für die Lohnsteuerberechnung einmal hinzuzurechnen. Die Lohnsteuer ist wie folgt zu berechnen:

a) Feststellung

- des maßgebenden Jahresarbeitslohns ohne sonstigen Bezug	41 280 DM
- des hinzuzurechnenden sonstigen Bezugs (Nettobetrag)	4 600 DM

b) Lohnsteuer aus

- maßgebendem Jahresarbeitslohn zuzüglich sonstigem Bezug (41 280 DM + 4 600 DM = 45 880 DM)	4 994 DM
- Lohnsteuer aus maßgebendem Jahresarbeitslohn	<u>4 058 DM</u>
- Lohnsteuer, die sich vor dem Abtasten der Jahreslohnsteuer- tabelle ergibt	<u>936 DM.</u>

Die einmal hinzuzurechnende Kirchensteuer von 8 v.H. von 936 DM (angenommen) beträgt 74,88 DM, d.h., der hinzuzurechnende sonstige Bezug von 4 600 DM ist für die Lohnsteuerberechnung um 74,88 DM zu erhöhen. Hierfür (45 880 DM + 74,88 DM = 45 954,88 DM) ergibt sich, falls der Arbeitnehmer die Lohnsteuer tragen würde, ein Steuerbetrag von (4 994 DM - 4 058 DM =) 936 DM. Von diesen Beträgen ausgehend ist die auf den sonstigen Bezug entfallende Lohnsteuer nach folgendem Verfahren zu ermitteln.

	1. Berechnung DM	2. Berechnung DM	3. Berechnung DM
Maßgebender Jahresarbeits- lohnbetrag zuzüglich sonstigem Bezug (41 280 DM + 4 674,88 DM)	45 954,88	45 954,88	45 954,88
Lohnsteuer für den sonstigen Bezug	<u>936</u> 46 890,88	<u>1 152</u> 47 106,88	<u>1 200</u> 47 154,88
Jahreslohnsteuer lt. Lohnsteuertabelle 1990 hierfür	5 210	5 258	5 258
Jahreslohnsteuer für den maßgebenden Jahresarbeitslohn	4 058	4 058	4 058
Lohnsteuer für den sonstigen Bezug	1 152	1 200	1 200

Durch weitere Berechnungen würde sich eine höhere Lohnsteuer nicht mehr ergeben. Die auf den sonstigen Bezug von 4 600 DM entfallende Lohnsteuer beträgt demnach 1 200 DM, die Kirchensteuer 96 DM. Der Bruttobetrag des sonstigen Bezugs ist

$$4\,600\text{ DM} + 1\,200\text{ DM} + 96\text{ DM} = 5\,896\text{ DM}.$$

(5) Im Lohnkonto und in den Lohnsteuerbescheinigungen sind in allen Fällen von Nettolohnzahlungen die nach den Absätzen 1 bis 4 ermittelten Bruttoarbeitslöhne anzugeben.

123. Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen

¹Der Lohnsteuerabzug darf auf Grund eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nur dann unterbleiben, wenn das Betriebsstättenfinanzamt bescheinigt, daß der Arbeitslohn nicht der deutschen Lohnsteuer unterliegt. ²Das Finanzamt hat in der Bescheinigung den Zeitraum anzugeben, für den sie gilt. ³Dieser Zeitraum darf 3 Jahre nicht überschreiten und soll mit Ablauf eines Kalenderjahrs enden. ⁴Die Bescheinigung ist vom Arbeitgeber als Beleg zum Lohnkonto aufzubewahren. ⁵Der Verzicht auf den Lohnsteuerabzug schließt die Berücksichtigung des Progressionsvorbehalts (§ 32 b EStG) bei einer Veranlagung des Arbeitnehmers zur Einkommensteuer nicht aus.

124. Nichtvorlage der Lohnsteuerkarte

(1) ¹Die Ermittlung der Lohnsteuer nach der Steuerklasse VI wegen Nichtvorlage oder Nichtrückgabe der Lohnsteuerkarte setzt ein schuldhaftes Verhalten des Arbeitnehmers voraus. ²Ein schuldhaftes Verhalten liegt vor, wenn der Arbeitnehmer vorsätzlich oder fahrlässig die Vorlage oder Rückgabe der Lohnsteuerkarte verzögert.

(2) ¹Der Arbeitgeber kann davon ausgehen, daß den Arbeitnehmer kein Verschulden trifft, wenn

1. die Lohnsteuerkarte für das laufende Kalenderjahr bis zum 31. März vorgelegt wird oder
2. der Arbeitnehmer nach Arbeitgeberwechsel beim Eintritt in das neue Dienstverhältnis eine Bescheinigung im Sinne des § 41 b Abs. 1 Satz 6 EStG vorlegt und die Dauer der Nichtvorlage der Lohnsteuerkarte 10 Wochen nicht übersteigt oder
3. der Arbeitnehmer binnen 6 Wochen
 - a) die Lohnsteuerkarte nach Eintritt in das Dienstverhältnis, vorbehaltlich der Nummern 1 und 2, vorlegt,
 - b) eine ihm von dem Arbeitgeber während des Dienstverhältnisses ausgehändigte Lohnsteuerkarte zurückgibt.

²Werden die genannten Zeiträume überschritten, so kann ein Verschulden des Arbeitnehmers unterstellt werden, es sei denn, der Arbeitnehmer weist nach, daß er die Verzögerung nicht zu vertreten hat. ³Der Nachweisbeleg ist zum Lohnkonto zu nehmen.

(3) ¹So lange nach Absatz 2 ein Verschulden nicht anzunehmen ist, hat der Arbeitgeber

1. im Falle der Nichtvorlage der Lohnsteuerkarte zu Beginn des Kalenderjahrs oder bei Eintritt in das Dienstverhältnis die ihm bekannten oder durch amtliche Unterlagen nachgewiesenen Familienverhältnisse des Arbeitnehmers, d.h. Familienstand und Zahl der Kinderfreibeträge,

2. im Falle der Nichtrückgabe einer ausgehändigten Lohnsteuerkarte die bisher eingetragenen Merkmale der Lohnsteuerkarte zugrunde zu legen. ²Nach Vorlage oder Rückgabe der Lohnsteuerkarte ist § 41 c EStG anzuwenden.

(4) ¹Wird die Lohnsteuer für den Monat Januar noch nach den Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte für das vorhergehende Kalenderjahr berechnet, so ist ein auf der Lohnsteuerkarte für das vorhergehende Kalenderjahr eingetragener steuerfreier Jahresbetrag

bei monatlicher Lohnzahlung mit $1/12$,
bei wöchentlicher Lohnzahlung mit $7/360$ und
bei täglicher Lohnzahlung nur mit $1/360$

zu berücksichtigen. ²Dabei ist der so ermittelte Monatsbetrag auf den nächsten vollen DM-Betrag, der Wochenbetrag auf den nächsten durch zehn teilbaren Pfennigbetrag und der Tagesbetrag auf den nächsten durch fünf teilbaren Pfennigbetrag aufzurunden.

125. Durchführung des Lohnsteuerabzugs für beschränkt
einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer

A l l g e m e i n e s

(1) ¹Beschränkt einkommensteuerpflichtig sind Arbeitnehmer, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, soweit sie nicht zu den nach § 1 Abs. 2 oder 3 EStG unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Arbeitnehmern gehören. ²Voraussetzung für die beschränkte Einkommensteuerpflicht ist gem. § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG, daß die nichtselbständige Arbeit im Inland ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist oder daß der Arbeitslohn aus inländischen öffentlichen Kassen einschließlich der Kassen der Deutschen Bundesbahn und der Deutschen Bundesbank mit Rücksicht auf ein gegenwärtiges oder früheres Dienstverhältnis gewährt wird.

(2) ¹Die nichtselbständige Arbeit wird im Inland ausgeübt, wenn der Arbeitnehmer im Geltungsbereich des Einkommensteuergesetzes persönlich tätig wird. ²Sie wird im Inland verwertet, wenn der Arbeitnehmer das Ergebnis einer außerhalb des Geltungsbereichs des Einkommensteuergesetzes ausgeübten Tätigkeit im Inland seinem Arbeitgeber zuführt (BFH-Urteile vom 12.11.1986 - BStBl 1987 II S. 377, 379, 381 und 383). ³Zu der im Inland ausgeübten oder verwerteten nichtselbständigen Arbeit gehört nicht die nichtselbständige Arbeit, die auf einem deutschen Schiff während seines Aufenthalts in einem ausländischen Küstenmeer, in einem ausländischen Hafen oder einem Hafen in der Deutschen Demokratischen Republik oder Berlin (Ost) von Arbeitnehmern ausgeübt wird, die weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben. ⁴Unerheblich ist, ob der Arbeitslohn zu Lasten eines inländischen Arbeitgebers gezahlt wird.

B e i s p i e l:

Ein lediger Wissenschaftler wird im Rahmen eines Forschungsvorhabens in Südamerika tätig. Seinen inländischen Wohnsitz hat er aufgegeben. Er übergibt entsprechend den getroffenen Vereinbarungen seinem inländischen Arbeitgeber einen Forschungsbericht. Der Arbeitgeber sieht von einer kommerziellen Auswertung der Forschungsergebnisse ab.

Der Wissenschaftler ist mit den Bezügen, die er für die Forschungstätigkeit von seinem Arbeitgeber erhält, beschränkt einkommensteuerverpflichtet; sie unterliegen deshalb dem Lohnsteuerabzug nach § 39 d EStG.

⁵Arbeitgeber im Sinne des Satzes 2 ist die Stelle im Inland, z.B. eine Betriebsstätte oder der inländische Vertreter eines ausländischen Arbeitgebers, die unbeschadet des formalen Vertragsverhältnisses zu einem möglichen ausländischen Arbeitgeber die wesentlichen Rechte und Pflichten eines Arbeitgebers tatsächlich wahrnimmt; inländischer Arbeitgeber ist auch ein inländisches Unternehmen bezüglich der Arbeitnehmer, die bei rechtlich unselbstständigen Betriebsstätten, Filialen oder Außenstellen im Ausland beschäftigt sind.

B e f r e i u n g v o n d e r b e s c h r ä n k t e n E i n k o m m e n s t e u e r p f l i c h t

(3) ¹Einkünfte aus der Verwertung einer außerhalb des Geltungsbereichs des Einkommensteuergesetzes ausgeübten nichtselbständigen Arbeit bleiben bei der Besteuerung außer Ansatz,

1. wenn zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Wohnsitzstaat ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung besteht und eine Freistellungsbescheinigung nach Abschnitt 123 vorliegt oder
2. in anderen Fällen, wenn nachgewiesen oder glaubhaft gemacht wird, daß von diesen Einkünften in dem Staat, in dem die Tätigkeit ausgeübt worden ist, eine der deutschen Einkommensteuer entsprechende Steuer tatsächlich erhoben wird. ²Auf diesen Nachweis ist zu verzichten bei Arbeitnehmern, bei denen die Voraussetzungen des Auslandstätigkeitserlasses (BStBl 1983 I S. 470) vorliegen.

³Beim Lohnsteuerabzug von sonstigen Bezügen ist § 39 b Abs. 3 Sätze 9 und 10 EStG nicht anzuwenden.

(4) ¹Bei Studenten an einer ausländischen Lehranstalt oder einer Lehranstalt der Deutschen Demokratischen Republik oder Berlin (Ost), die im Geltungsbereich des Einkommensteuergesetzes weder einen

Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, in diesem Gebiet jedoch eine ausbildungsbezogene nichtselbständige Arbeit an höchstens 183 Tagen im Kalenderjahr ausüben, wird auf die Erhebung der Lohnsteuer verzichtet, wenn der steuerpflichtige Arbeitslohn im Lohnabrechnungszeitraum 1 000 DM monatlich, 233,40 DM wöchentlich oder 33,35 DM täglich nicht übersteigt.

²Der Lohnsteuerabzug darf nur dann unterbleiben, wenn das Betriebsstättenfinanzamt in der nach § 39 d Abs. 1 EStG zu erteilenden Bescheinigung den Verzicht auf die Erhebung der Lohnsteuer angeordnet hat. ³Die Studenteneigenschaft muß dem Finanzamt durch eine Bescheinigung der ausländischen Lehranstalt nachgewiesen werden. ⁴Als Lehranstalt sind alle Anstalten anzuerkennen, die eine über die allgemeine Schulbildung hinausgehende berufsbezogene Ausbildung vermitteln. ⁵Das Finanzamt darf die Anordnung nicht erteilen oder muß eine bereits erteilte Anordnung widerrufen, wenn bekannt wird, daß der Wohnsitzstaat des Studenten keine dieser Regelung entsprechende Steuerentlastung gewährt. ⁶Die Sätze 1 bis 5 sind auch bei Studenten aus Staaten anzuwenden, mit denen ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung besteht, wenn nach diesen Abkommen der Arbeitslohn nicht steuerfrei ist.

K ü n s t l e r , B e r u f s s p o r t l e r ,
S c h r i f t s t e l l e r , J o u r n a l i s t e n ,
B i l d b e r i c h t e r s t a t t e r u n d
A r t i s t e n

(5) ¹Bezüge von beschränkt einkommensteuerpflichtigen Künstlern, Berufssportlern, Schriftstellern, Journalisten und Bildberichterstatlern unterliegen nicht dem Lohnsteuerabzug. ²Von ihren Vergütungen wird die Einkommensteuer auch dann nach Maßgabe der § 50 a Abs. 4 und 5, § 50 d EStG erhoben, wenn sie ihre Tätigkeit im Rahmen eines Dienstverhältnisses (nichtselbständige Arbeit) ausüben.

(6) ¹Aus Vereinfachungsgründen ist bei beschränkt einkommensteuerpflichtigen Artisten, deren nichtselbständige Arbeit im Geltungsbereich des Einkommensteuergesetzes ausgeübt oder verwertet wird, die darauf entfallende Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz zu erheben. ²Der Pauschsteuersatz beträgt

1. 15 v.H. des Arbeitslohns, wenn der Arbeitnehmer die Lohnsteuer trägt,
2. 17,64 v.H. des Arbeitslohns, wenn der Arbeitgeber die Lohnsteuer übernimmt.

B e s c h e i n i g u n g s v e r f a h r e n

(7) ¹Die nach § 39 d Abs. 1 EStG auszustellende Bescheinigung kann auch vom Arbeitgeber beantragt werden, wenn dieser den Antrag im Namen des Arbeitnehmers stellt. ²Bezieht ein Arbeitnehmer gleichzeitig Arbeitslohn aus mehreren gegenwärtigen oder früheren Dienstverhältnissen, mit dem er der beschränkten Steuerpflicht unterliegt, so hat das Finanzamt in der Bescheinigung für das zweite und weitere Dienstverhältnis zu vermerken, daß die Steuerklasse VI anzuwenden ist. ³Bei Nichtvorlage der Bescheinigung hat der Arbeitgeber den Lohnsteuerabzug nach Maßgabe des § 39 c Abs. 1 und 2 EStG vorzunehmen. ⁴Abschnitt 124 ist entsprechend anzuwenden.

(8) ¹Nach § 39 d Abs. 2 EStG ist ein Freibetrag durch Aufteilung in Monatsfreibeträge, erforderlichenfalls in Wochen- und Tagesfreibeträge, jeweils auf die voraussichtliche Dauer des Dienstverhältnisses im Kalenderjahr gleichmäßig zu verteilen. ²Dabei sind gegebenenfalls auch die im Kalenderjahr bereits abgelaufenen Zeiträume desselben Dienstverhältnisses einzubeziehen, es sei denn, der Arbeitnehmer beantragt die Verteilung des Freibetrags auf die restliche Dauer des Dienstverhältnisses. ³Werbungskosten und Sonderausgaben sind insoweit einzutragen, als sie die zeitan-teiligen (§ 50 Abs. 4 EStG) Pauschbeträge nach § 9 a Nr. 1 und § 10 c Abs. 1 EStG übersteigen.

A r b e i t n e h m e r m i t W o h n s i t z i n d e n N i e d e r l a n d e n

(9) Die Durchführung des Lohnsteuerabzugs für beschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer mit Wohnsitz in den Niederlanden richtet sich nach dem Ausführungsgesetz Grenzgänger Niederlande (AGGrenzGNL) in der Fassung der Bekanntmachung vom 24.2.1986 (BGBl. I S. 321, BStBl I S. 114).

126. Bemessung der Lohnsteuer nach besonderen Pauschsteuersätzen
(§ 40 Abs. 1 EStG)

(1) ¹Eine größere Zahl von Fällen ist ohne weitere Prüfung anzunehmen, wenn gleichzeitig mindestens 20 Arbeitnehmer in die Pauschalbesteuerung einbezogen werden. ²Wird ein Antrag auf Lohnsteuerpauschalierung für weniger als 20 Arbeitnehmer gestellt, so kann unter Berücksichtigung der besonderen Verhältnisse des Arbeitgebers und der mit der Pauschalbesteuerung angestrebten Vereinfachung eine größere Zahl von Fällen auch bei weniger als 20 Arbeitnehmern angenommen werden.

(2) ¹Die Pauschalierung der Lohnsteuer für sonstige Bezüge mit einem besonderen Steuersatz nach § 40 Abs. 1 Nr. 1 EStG ist nur zulässig, soweit der Gesamtbetrag der pauschal besteuerten Bezüge eines Arbeitnehmers im Kalenderjahr den Betrag von 2 000 DM nicht übersteigt. ²Anhand der Aufzeichnungen im Lohnkonto (§ 4 Abs. 2 Nr. 8 Satz 1 LStDV) ist vom Arbeitgeber vor jedem Pauschalierungsantrag zu prüfen, ob die Summe aus den im laufenden Kalenderjahr bereits gezahlten sonstigen Bezügen, für die die Lohnsteuer mit einem besonderen Steuersatz erhoben worden ist, und aus dem sonstigen Bezug, der nunmehr an den einzelnen Arbeitnehmer gezahlt werden soll, den Jahresbetrag von 2 000 DM übersteigt. ³Wird der Jahresbetrag durch den sonstigen Bezug, der gewährt werden soll, überschritten, ist die Besteuerung dieses sonstigen Bezugs für den betreffenden Arbeitnehmer insoweit nach § 39 b Abs. 3 EStG vorzunehmen, als der Betrag von 2 000 DM überschritten wird.

(3) ¹Die Verpflichtung, den durchschnittlichen Steuersatz zu errechnen, kann der Arbeitgeber dadurch erfüllen, daß er

1. den Durchschnittsbetrag der pauschal zu versteuernden Bezüge,
2. die Zahl der betroffenen Arbeitnehmer nach Steuerklassen getrennt in folgenden drei Gruppen:
 - a) Arbeitnehmer in den Steuerklassen I, II und IV,
 - b) Arbeitnehmer in der Steuerklasse III und
 - c) Arbeitnehmer in den Steuerklassen V und VI sowie

3. die Summe der Jahresarbeitslöhne der betroffenen Arbeitnehmer, gemindert um die nach § 39 b Abs. 3 Satz 2 EStG abziehbaren Freibeträge und die Kinderfreibeträge nach den Eintragungen auf ihren Lohnsteuerkarten,

ermittelt. ²Werden die sonstigen Bezüge sowohl Arbeitnehmern gewährt, für die die allgemeine Lohnsteuertabelle gilt, als auch Arbeitnehmern, für die die besondere Lohnsteuertabelle gilt, so ist Satz 1 auf die beiden Gruppen jeweils gesondert anzuwenden; hiervon kann aus Vereinfachungsgründen abgesehen werden, wenn die Zahl der zu einer Gruppe gehörenden Arbeitnehmer im Verhältnis zur Gesamtzahl der in Betracht kommenden Arbeitnehmer von ganz untergeordneter Bedeutung ist. ³Aus Vereinfachungsgründen kann für die Ermittlungen nach Nummer 2 und 3 eine repräsentative Auswahl der betroffenen Arbeitnehmer zugrunde gelegt werden. ⁴Zur Festsetzung eines Pauschsteuersatzes für das laufende Kalenderjahr können für die Ermittlung nach Nummer 3 auch die Verhältnisse des Vorjahrs zugrunde gelegt werden. ⁵Aus dem nach Nummer 3 ermittelten Betrag hat der Arbeitgeber den durchschnittlichen Jahresarbeitslohn der erfaßten Arbeitnehmer zu berechnen. ⁶Für jede der in Nummer 2 bezeichneten Gruppen hat der Arbeitgeber sodann den Steuerbetrag zu ermitteln, dem der Durchschnittsbetrag der pauschal zu versteuernden Bezüge unterliegt, wenn er dem durchschnittlichen Jahresarbeitslohn hinzugerechnet wird (BFH-Urteil vom 11.3.1988 - BStBl II S. 726). ⁷Dabei ist für die Gruppe nach Buchstabe a die Steuerklasse I ohne Kinderfreibetrag, für die Gruppe nach Buchstabe b die Steuerklasse III ohne Kinderfreibetrag und für die Gruppe nach Buchstabe c die Steuerklasse V maßgebend; der Durchschnittsbetrag der pauschal zu besteuern den Bezüge ist auf den nächsten durch 324 teilbaren DM-Betrag aufzurunden. ⁸Durch Multiplikation der Steuerbeträge mit der Zahl der in der entsprechenden Gruppe erfaßten Arbeitnehmer und Division der sich hiernach ergebenden Summe der Steuerbeträge durch die Gesamtzahl der Arbeitnehmer und den gerundeten Durchschnittsbetrag der pauschal zu besteuern den Bezüge ist hiernach die durchschnittliche Steuerbelastung zu berechnen, der die pauschal zu besteuern den Bezüge unterliegen. ⁹Das Finanzamt hat den Pauschsteuersatz nach dieser Steuerbelastung so zu berechnen, daß unter Berücksichtigung der Übernahme der pauschalen Lohnsteuer durch

den Arbeitgeber insgesamt nicht zu wenig Lohnsteuer erhoben wird.
10 Die Vomhundertsätze der durchschnittlichen Steuerbelastung und des Pauschsteuersatzes sind mit einer Dezimalstelle anzusetzen, die nachfolgenden Dezimalstellen sind fortzulassen.

B e i s p i e l :

1. Der Arbeitgeber ermittelt für rentenversicherungspflichtige Arbeitnehmer
 - a) den durchschnittlichen Betrag der pauschal zu besteuern den Bezüge mit 550 DM,
 - b) die Zahl der betroffenen Arbeitnehmer
 - in den Steuerklassen I, II und IV mit 20,
 - in der Steuerklasse III mit 12 und
 - in den Steuerklassen V und VI mit 3,
 - c) die Summe der Jahresarbeitslöhne der betroffenen Arbeitnehmer nach Abzug aller Freibeträge und Kinderfreibeträge mit 989 800 DM; dies ergibt einen durchschnittlichen Jahresarbeitslohn von (989 800 DM : 35 =) 28 280 DM.
2. Die Erhöhung des durchschnittlichen Jahresarbeitslohns um den auf 648 DM aufgerundeten Durchschnittsbetrag der pauschal zu besteuern den Bezüge ergibt für diesen Betrag folgende Steuerbeträge:
 - in der Steuerklasse I/0 = 151 DM
 - in der Steuerklasse III/0 = 106 DM
 - in der Steuerklasse V = 212 DM.
3. Die durchschnittliche Steuerbelastung der pauschal zu besteuern den Bezüge ist hiernach wie folgt zu berechnen:

$$\frac{20 \times 151 + 12 \times 106 + 3 \times 212}{35 \times 648} = 0,2172 = 21,7 \text{ v.H.}$$

4. Der Pauschsteuersatz beträgt demnach

$$\frac{100 \times 21,7}{100 - 21,7} \text{ v.H.} = 27,7 \text{ v.H.}$$

(4) ¹In den Fällen des § 40 Abs. 1 Nr. 2 EStG ist der geldwerte Vorteil aus der Steuerübernahme des Arbeitgebers nicht nach den Verhältnissen im Zeitpunkt des Steuernachforderungsbescheids zu versteuern. ²Vielmehr muß der für die pauschalierten Löhne nach den Verhältnissen der jeweiligen Zuflußjahre errechnete Bruttosteuersatz (vgl. das Beispiel zu Absatz 3 Nr. 1 bis 3) jeweils auf den Nettosteuersatz (vgl. das Beispiel zu Absatz 3 Nr. 4) der Jahre hochgerechnet werden, in denen die pauschalierten Löhne zugeflossen sind (BFH-Urteil vom 26.8.1988 - BStBl 1989 II S. 304). ³Gleichwohl entsteht die Steuerschuldnerschaft des Arbeitgebers erst durch den auf das Pauschalierungsverfahren hin ergehenden Bescheid über die nachzuerhebende Lohnsteuer.

(5) ¹Soweit die Lohnsteuer für Arbeitslohnbeträge im Sinne des § 23 Nr. 4 Buchstabe a BerlinFG nach § 40 Abs. 1 EStG pauschal erhoben wird, ist der festzusetzende Pauschsteuersatz nach § 26 Abs. 4 BerlinFG um 30 v.H. zu ermäßigen. ²Der Ermäßigung ist der vom Finanzamt ermittelte Bruttosteuersatz zugrunde zu legen; der hiernach um 30 v.H. ermäßigte Steuersatz ist auf einen Nettosteuersatz hochzurechnen. ³Absatz 3 Satz 10 ist entsprechend anzuwenden.

B e i s p i e l :

1. Bruttosteuersatz

(wie Nummer 3 des Beispiels zu Absatz 3) = 21,7 v.H.

2. Steuersatz nach Abzug der Ermäßigung

um 30 v.H. = 15,2 v.H.

3. Der (Berliner) Nettosteuersatz beträgt

$$\frac{100 \times 15,2}{100 - 15,2} = 17,9 \text{ v.H.}$$

(6) Zu den Folgen einer fehlerhaften Pauschalbesteuerung vgl. Abschnitt 128 Abs. 4 Satz 3.

127. Bemessung der Lohnsteuer nach einem festen
Pauschsteuersatz (§ 40 Abs. 2 EStG)

(1) Die Lohnsteuer kann mit einem Pauschsteuersatz von 25 v.H. erhoben werden

1. nach § 40 Abs. 2 Nr. 1 EStG für den Unterschiedsbetrag zwischen dem amtlichen Sachbezugswert und dem niedrigeren Entgelt, das der Arbeitnehmer für die Mahlzeit entrichtet (vgl. Abschnitt 31 Abs. 6 Sätze 1 und 2); gegebenenfalls ist der nach Abschnitt 31 Abs. 6 Sätze 6 bis 8 ermittelte Durchschnittswert der Besteuerung zugrunde zu legen. Bei der Ausgabe von Essenmarken ist deren Wert zu versteuern, soweit sich nach Abschnitt 31 Abs. 6 Satz 3 ein geldwerter Vorteil ergibt;
2. nach § 40 Abs. 2 Nr. 2 EStG für Zuwendungen bei Betriebsveranstaltungen, wenn die Betriebsveranstaltung oder die Zuwendung nicht üblich ist (vgl. Abschnitt 72) und
3. nach § 40 Abs. 2 Nr. 3 EStG für Erholungsbeihilfen, soweit sie nicht ausnahmsweise als steuerfreie Unterstützungen anzusehen sind (vgl. Abschnitt 11 Abs. 3) und wenn sie nicht die in § 40 Abs. 2 Nr. 3 EStG genannten Grenzen übersteigen.

(2) ¹Die nach § 40 Abs. 2 EStG pauschal besteuerten sonstigen Bezüge werden nicht auf die Pauschalierungsgrenze von 2 000 DM (vgl. Abschnitt 126 Abs. 2) angerechnet. ²Zu den Folgen einer fehlerhaften Pauschalbesteuerung vgl. Abschnitt 128 Abs. 4 Satz 3.

(3) ¹Bei der Feststellung, ob die im Kalenderjahr gewährten Erholungsbeihilfen zusammen mit früher gewährten Erholungsbeihilfen die in § 40 Abs. 2 Nr. 3 EStG bezeichneten Beträge übersteigen, ist von der Höhe der Zuwendungen im Einzelfall auszugehen. ²Die Jahreshöchstbeträge für den Arbeitnehmer, seinen Ehegatten und seine Kinder sind jeweils gesondert zu betrachten. ³Die Erholungsbeihilfen müssen für die Erholung dieser Personen bestimmt sein und verwendet werden. ⁴Übersteigen die Erholungsbeihilfen im Einzelfall den maßgebenden Jahreshöchstbetrag, so ist auf sie insgesamt entweder § 39 b Abs. 3 mit Ausnahme der Sätze 9 und 10 EStG oder § 40 Abs. 1 Nr. 1 EStG anzuwenden.

(4) ¹Bei der Lohnsteuerpauschalierung für Arbeitslohnbeträge im Sinne des § 23 Nr. 4 Buchstabe a BerlinFG ist der Pauschsteuersatz nach § 40 Abs. 2 EStG um 30 v.H. zu ermäßigen (§ 26 Abs. 4 BerlinFG). ²Abschnitt 126 Abs. 5 ist entsprechend mit der Maßgabe anzuwenden, daß der Pauschsteuersatz nach § 40 Abs. 2 EStG von 25 v.H. zunächst auf einen Bruttosteuersatz umzurechnen ist. ³Der Berliner Nettosteuersatz beträgt nach dem folgenden Rechenschema 16,2 v.H.:

1. Bruttosteuersatz

$$\frac{100 \times 25}{100 + 25} = 20 \text{ v.H.}$$

2. Steuersatz nach Abzug der Ermäßigung
um 30 v.H.

$$= 14 \text{ v.H.}$$

3. (Berliner) Nettosteuersatz

$$\frac{100 \times 14}{100 - 14} = 16,2 \text{ v.H.}$$

128. Pauschalierung der Lohnsteuer für Teilzeitbeschäftigte

(1) ¹Die Pauschalierung der Lohnsteuer nach § 40 a EStG ist sowohl für unbeschränkt als auch für beschränkt einkommensteuerpflichtige Teilzeitbeschäftigte zulässig. ²Bei der Prüfung der Voraussetzungen für die Pauschalierung ist von den Merkmalen auszugehen, die sich für das einzelne Dienstverhältnis ergeben. ³Es ist nicht zu prüfen, ob der Teilzeitbeschäftigte noch in einem Dienstverhältnis zu einem anderen Arbeitgeber steht. ⁴Die Pauschalierung der Lohnsteuer muß nicht einheitlich für alle in Betracht kommenden Arbeitnehmer durchgeführt werden; der Arbeitgeber kann die Pauschalierung auf bestimmte Arbeitnehmer beschränken (BFH-Urteil vom 3.6.1982 - BStBl II S. 710). ⁵Der Arbeitgeber darf die Pauschalbesteuerung nachholen, solange keine Lohnsteuerbescheinigung ausgeschrieben ist, eine Lohnsteueranmeldung noch berichtigt werden kann und noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten ist. ⁶Eine fehlerhafte Pauschalbesteuerung ist für die Veranlagung zur Einkommensteuer und den Lohnsteuer-Jahresausgleich nicht bindend (BFH-Urteil vom 10.6.1988 - BStBl II S. 981).

(2) ¹§ 40 a Abs. 1 Nr. 2 EStG setzt voraus, daß das Dienstverhältnis dem Ersatz einer ausgefallenen oder dem akuten Bedarf einer zusätzlichen Arbeitskraft dient. ²Die Beschäftigung von Aushilfskräften, deren Einsatzzeitpunkt längere Zeit vorher feststeht, z.B. bei Volksfesten oder Messen, kann grundsätzlich nicht als unvorhersehbar und sofort erforderlich angesehen werden; eine andere Beurteilung ist aber z.B. hinsichtlich solcher Aushilfskräfte möglich, deren Einstellung entgegen dem vorhersehbaren Bedarf an Arbeitskräften notwendig geworden ist.

(3) ¹Zur Bemessungsgrundlage der pauschalen Lohnsteuer gehören alle Einnahmen, die dem Arbeitnehmer aus der Teilzeitbeschäftigung zufließen (vgl. § 2 LStDV). ²Auch Direktversicherungsbeiträge des Arbeitgebers zählen dazu, soweit sie nicht nach § 40 b EStG besteuert werden. ³Steuerfreie Einnahmen bleiben für die Lohnsteuererhebung außer Betracht. ⁴Der Arbeitslohn darf für die Ermittlung der pauschalen Lohnsteuer nicht um den Altersentlastungsbetrag (§ 24 a EStG) gekürzt werden. ⁵Wird im Innenverhältnis zum Arbeitgeber die pauschale Lohnsteuer und gegebenenfalls die pauschale Kirchensteuer vom Arbeitnehmer getragen, so

gehören diese Beträge nicht zur Bemessungsgrundlage für die Berechnung der pauschalen Lohnsteuer. ⁶Der Arbeitnehmer kann Aufwendungen, die mit dem pauschal besteuerten Arbeitslohn zusammenhängen, nicht als Werbungskosten abziehen.

(4) ¹Bei der Prüfung der Pauschalierungsgrenzen des § 40 a EStG ist Absatz 3 Sätze 1, 3 bis 5 entsprechend anzuwenden; Direktversicherungsbeiträge des Arbeitgebers sind stets zu berücksichtigen. ²Bezüge, die nicht zum laufenden Arbeitslohn gehören, sind für die Feststellung, ob die Pauschalierungsgrenzen eingehalten sind, rechnerisch gleichmäßig auf die Lohnzahlungs- oder Lohnabrechnungszeiträume zu verteilen, in denen die Arbeitsleistung erbracht wird, für die sie eine Belohnung darstellen; Weihnachtsgeld, Urlaubsgeld und Einmalbeiträge für eine Direktversicherung sind deshalb im Regelfall auf die gesamte Beschäftigungszeit des Kalenderjahrs zu verteilen. ³Ergibt sich bei der Verteilung dieser Bezüge, daß die Pauschalierungsgrenzen in dem Lohnzahlungs- oder Lohnabrechnungszeitraum eingehalten sind, in dem sie zugeflossen sind, so wird in diesem Zeitraum der Lohn einschließlich des sonstigen Bezugs pauschal besteuert.

(5) ¹Die für die Pauschalierung maßgebenden Wochengrenzen sind für kürzere als wöchentliche Lohnzahlungs- oder Lohnabrechnungszeiträume nicht umzurechnen. ²Beschäftigungsdauer im Sinne des § 40 a EStG ist stets die Beschäftigungsdauer im Lohnzahlungs- oder Lohnabrechnungszeitraum. ³Zur Beschäftigungsdauer gehören auch solche Zeiträume, in denen der Arbeitslohn wegen Urlaubs, Krankheit oder gesetzlicher Feiertage fortgezahlt wird. ⁴Ist in einem Lohnzahlungs- oder Lohnabrechnungszeitraum mindestens eine der für die Pauschalierung maßgebenden Grenzen (Beschäftigungsdauer oder Höhe des Arbeitslohns) überschritten worden, so darf für diesen Zeitraum das Pauschalierungsverfahren nicht angewendet werden; die Zulässigkeit des Pauschalierungsverfahrens für andere Zeiträume wird hiervon nicht berührt.

B e i s p i e l :

Das Arbeitsverhältnis einer Teilzeitbeschäftigten beginnt am 1.3.1990. Es ist ihr erstes Dienstverhältnis. Sie erhält einen monatlichen Barlohn von 300 DM und hat Anspruch auf

Urlaubsgeld. Der Arbeitgeber hat sich außerdem verpflichtet, in Höhe eines monatlichen Betrags von 50 DM eine Direktversicherung für die Teilzeitbeschäftigte abzuschließen.

Im März zahlt der Arbeitgeber neben dem Barlohn von 300 DM den Direktversicherungsbeitrag für ein Jahr in Höhe von 600 DM.

Die rechnerische Verteilung dieses Beitrags auf 10 Monate Beschäftigungszeit im Kalenderjahr 1990 ergibt einen anteiligen Monatsbeitrag von 60 DM. Die Summe aus diesem anteiligen Beitrag und dem Barlohn, nämlich 360 DM, überschreitet nicht die monatliche Pauschalierungsgrenze von 520 DM. Im März werden deshalb 300 DM Barlohn pauschal nach § 40 a EStG und 600 DM Direktversicherungsbeitrag nach § 40 b EStG pauschal versteuert.

Im Juli wird ein Urlaubsgeld von 200 DM neben dem Barlohn von 300 DM gezahlt.

Die Verteilung auf die Beschäftigungszeit im Kalenderjahr ergibt ein anteiliges monatliches Urlaubsgeld von 20 DM. Die Summe aus diesem Betrag, dem anteiligen Direktversicherungsbeitrag und dem Barlohn ergibt 380 DM. Die monatliche Pauschalierungsgrenze ist nicht überschritten. Im Juli werden deshalb insgesamt 500 DM pauschal nach § 40 a EStG versteuert.

Im September wird wegen Überstunden ein Barlohn von 440 DM gezahlt.

Auch unter Berücksichtigung des Urlaubsgeldes und des Direktversicherungsbeitrags ist die Pauschalierungsgrenze nicht überschritten. Der Lohn von 440 DM wird deshalb pauschal nach § 40 a EStG versteuert.

Im Dezember zahlt der Arbeitgeber neben dem Barlohn von 300 DM freiwillig ein Weihnachtsgeld von 600 DM.

Nach rechnerischer Verteilung des Weihnachtsgeldes auf 10 Monate Beschäftigungszeit im Kalenderjahr und unter Berücksichtigung des anteiligen Urlaubsgeldes und des anteiligen Direktversicherungsbeitrags zeigt sich, daß auch im Dezember die Pauschalierungsgrenze nicht überschritten ist. Im Dezember

werden insgesamt 900 DM pauschal versteuert. Überschritten ist jetzt jedoch die Pauschalierungsgrenze im Monat September. Die Pauschalversteuerung für September war deshalb unzulässig; sie ist rückgängig zu machen. Der Barlohn von 440 DM für September ist nach allgemeinen Grundsätzen zu versteuern.

(6) ¹Eine Pauschalierung der Lohnsteuer nach § 40 a Abs. 3 EStG für Aushilfskräfte in der Land- und Forstwirtschaft ist nur zulässig, wenn die Aushilfskräfte in einem Betrieb im Sinne des § 13 Abs. 1 Nr. 1 bis 4 EStG beschäftigt werden. ²Das gilt auch dann, wenn ein Betrieb, der Land- und Forstwirtschaft betreibt, wegen seiner Rechtsform als Gewerbebetrieb gilt (BFH-Urteil vom 5.9.1980 - BStBl 1981 II S. 76). ³Für Aushilfskräfte, die in einem Gewerbebetrieb im Sinne des § 15 EStG tätig sind, kommt die Pauschalierung nach § 40 a Abs. 3 EStG selbst dann nicht in Betracht, wenn sie mit typisch land- und forstwirtschaftlichen Arbeiten beschäftigt werden. ⁴Wegen der Abgrenzung des Gewerbebetriebs gegenüber einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft wird auf Abschnitt 135 EStR hingewiesen. ⁵Werden die Aushilfskräfte zwar in einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb im Sinne des § 13 Abs. 1 Nr. 1 bis 4 EStG beschäftigt, üben sie aber keine typische land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit aus, z.B. Blumenbinder, Verkäufer, oder sind sie abwechselnd mit typisch land- und forstwirtschaftlichen und anderen Arbeiten betraut, z.B. auch im Gewerbebetrieb oder Nebenbetrieb desselben Arbeitgebers tätig, ist eine Pauschalierung der Lohnsteuer nach § 40 a Abs. 3 EStG nicht zulässig. ⁶Werden Aushilfskräfte laufend mit saisonbedingt wechselnden Arbeiten beauftragt, liegt keine Beschäftigung von Fall zu Fall, sondern ein Dauerarbeitsverhältnis vor, auf das § 40 a Abs. 3 EStG keine Anwendung findet. ⁷Wegen des Begriffs der Fachkraft im Sinne des § 40 a Abs. 3 Satz 3 EStG vgl. BFH-Urteil vom 12.6.1986 (BStBl II S. 681 - angelernter Arbeitnehmer als Fachkraft). ⁸Hat der Arbeitgeber Arbeitslohn nach § 40 a Abs. 3 EStG pauschal besteuert, obwohl die Voraussetzungen nicht erfüllt sind, so kann der Arbeitslohn unter den Voraussetzungen des § 40 a Abs. 2 EStG pauschal versteuert werden, wenn sich der Arbeitgeber hierzu eindeutig bereit erklärt hat (vgl. BFH-Urteil vom 25.5.1984 - BStBl II S. 569).

(7) ¹Wegen der Aufzeichnungspflichten bei der Pauschalierung der Lohnsteuer für Teilzeitbeschäftigte vgl. § 4 Abs. 2 Nr. 8 letzter Satz LStDV. ²Als Beschäftigungsdauer ist jeweils die Zahl der tatsächlichen Arbeitsstunden in dem jeweiligen Lohnzahlungs- oder Lohnabrechnungszeitraum aufzuzeichnen (vgl. BFH-Urteil vom 10.9.1976 - BStBl 1977 II S. 17). ³Die Erfüllung der Aufzeichnungspflichten dient dem Nachweis der Voraussetzungen für die Lohnsteuerpauschalierung nach § 40 a EStG. ⁴Bei Bezügen im Sinne des Absatzes 4 Satz 2 muß deshalb auch deren Verteilung auf die Beschäftigungszeit aus den Aufzeichnungen ersichtlich sein. ⁵Bei fehlenden oder fehlerhaften Aufzeichnungen ist die Lohnsteuerpauschalierung zulässig, wenn die Pauschalierungsvoraussetzungen auf andere Weise, z.B. durch Arbeitsnachweise, Zeitkontrollen, Zeugenaussagen, nachgewiesen oder glaubhaft gemacht werden (vgl. BFH-Urteil vom 12.6.1986 - BStBl II S. 681).

(8) ¹Bei der Lohnsteuerpauschalierung für Arbeitslohnbeträge im Sinne des § 23 Nr. 4 Buchstabe a BerlinFG gilt Abschnitt 126 Abs. 5 in Verbindung mit Abschnitt 127 Abs. 4 entsprechend. ²Die Berliner Pauschsteuersätze betragen danach

- a) im Fall der Pauschalierung nach § 40 a Abs. 1 EStG 16,2 v.H.
- b) im Fall der Pauschalierung nach § 40 a Abs. 2 EStG 10 v.H.
- c) im Fall der Pauschalierung nach § 40 a Abs. 3 EStG 2,1 v.H.

129. Pauschalierung der Lohnsteuer bei bestimmten
Zukunftssicherungsleistungen

P a u s c h a l b e s t e u e r u n g s f ä h i g e
L e i s t u n g e n

(1) ¹Der Lohnsteuerpauschalierung unterliegen nur die Arbeitgeberleistungen im Sinne des § 40 b EStG zugunsten von Arbeitnehmern oder früheren Arbeitnehmern (vgl. BFH-Urteil vom 7.7.1972 - BStBl II S. 890) und deren Hinterbliebenen. ²Für diese Leistungen kann andererseits die Lohnsteuerpauschalierung nach § 40 Abs. 1 Nr. 1 EStG nicht vorgenommen werden, selbst wenn sie als sonstige Bezüge gewährt werden (§ 40 b Abs. 3 EStG). ³Die Pauschalierung der Lohnsteuer nach § 40 b EStG ist auch dann zulässig, wenn die Zukunftssicherungsleistung erst nach Ausscheiden des Arbeitnehmers aus dem Betrieb erbracht wird und er bereits in einem neuen Dienstverhältnis steht (BFH-Urteil vom 18.12.1987 - BStBl 1988 II S. 554). ⁴Wegen der Anerkennung von Zukunftssicherungsleistungen bei Dienstverhältnissen zwischen Ehegatten vgl. Abschnitt 41 Abs. 11 EStR.

(2) ¹Für die Lohnsteuerpauschalierung nach § 40 b EStG kommt es nicht darauf an, ob die Beiträge oder Zuwendungen zusätzlich zu dem ohnehin geschuldeten Arbeitslohn oder auf Grund von Vereinbarungen mit den Arbeitnehmern anstelle des geschuldeten Barlohns erbracht werden. ²Dies gilt selbst dann, wenn der Barlohn so weit herabgesetzt wird, daß aus der Barlohnkürzung nicht nur die Zukunftssicherungsleistung, sondern zugleich die pauschale Steuer finanziert werden kann; die durch die Barlohnkürzung finanzierte pauschale Steuer stellt keinen zusätzlichen Arbeitslohn dar.

(3) ¹Eine Direktversicherung ist eine Lebensversicherung auf das Leben des Arbeitnehmers, die durch den Arbeitgeber bei einem inländischen oder ausländischen Versicherungsunternehmen abgeschlossen worden ist und bei der der Arbeitnehmer oder seine Hinterbliebenen hinsichtlich der Versorgungsleistungen des Versicherers ganz oder teilweise bezugsberechtigt sind (vgl. § 1 Abs. 2 Satz 1 des Gesetzes zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung). ²Dasselbe gilt für eine Lebensversicherung auf das Leben des Arbeitnehmers, die nach Abschluß durch den

Arbeitnehmer vom Arbeitgeber übernommen worden ist. ³Dagegen liegt begrifflich keine Direktversicherung im Sinne des § 40 b EStG vor, wenn der Arbeitgeber für den Ehegatten eines verstorbenen früheren Arbeitnehmers eine Lebensversicherung abschließt. ⁴Als Versorgungsleistungen können Leistungen der Alters-, Invaliditäts- oder Hinterbliebenenversorgung in Betracht kommen. ⁵Es ist grundsätzlich gleichgültig, ob es sich um Kapitalversicherungen einschließlich Risikoversicherungen, um Rentenversicherungen oder fondsgebundene Lebensversicherungen handelt. ⁶Kapitalversicherungen mit einer Vertragsdauer von weniger als 5 Jahren können jedoch nicht anerkannt werden, es sei denn, daß sie im Rahmen einer Gruppenversicherung nach dem arbeitsrechtlichen Grundsatz der Gleichbehandlung abgeschlossen worden sind. ⁷Das selbe gilt für Rentenversicherungen mit Kapitalwahlrecht, bei denen das Wahlrecht innerhalb von 5 Jahren nach Vertragsabschluß wirksam werden kann, und für Beitragserhöhungen bei bereits bestehenden Kapitalversicherungen mit einer Restlaufzeit von weniger als 5 Jahren; aus Billigkeitsgründen können Beitragserhöhungen bei vor dem 1.1.1990 abgeschlossenen Verträgen anerkannt werden, wenn sie im Zusammenhang mit der Anhebung der Pauschalierungsgrenzen durch das Steuerreformgesetz 1990 erfolgt sind. ⁸Unfallversicherungen sind keine Lebensversicherungen, auch wenn bei Unfall mit Todesfolge eine Leistung vorgesehen ist. ⁹Dagegen gehören Unfallzusatzversicherungen und Berufsunfähigkeitszusatzversicherungen, die im Zusammenhang mit Lebensversicherungen abgeschlossen werden, sowie selbständige Berufsunfähigkeitsversicherungen und Unfallversicherungen mit Prämienrückgewähr, bei denen der Arbeitnehmer Anspruch auf die Prämienrückgewähr hat, zu den Direktversicherungen. ¹⁰Die Bezugsberechtigung des Arbeitnehmers oder seiner Hinterbliebenen muß vom Versicherungsnehmer (Arbeitgeber) der Versicherungsgesellschaft gegenüber erklärt werden (§ 166 VVG). ¹¹Die Bezugsberechtigung kann widerruflich oder unwiderruflich sein; bei widerruflicher Bezugsberechtigung sind die Bedingungen eines Widerrufs steuerlich unbeachtlich. ¹²Unbeachtlich ist auch, ob die Anwartschaft des Arbeitnehmers arbeitsrechtlich bereits unverfallbar ist.

(4) ¹Für die Abgrenzung zwischen einer Direktversicherung und einer Rückdeckungsversicherung, die vom Arbeitgeber abgeschlossen wird und die nur dazu dient, dem Arbeitgeber die Mittel zur Leistung einer dem Arbeitnehmer zugesagten Versorgung zu verschaffen,

sind regelmäßig die zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer getroffenen Vereinbarungen (Innenverhältnis) maßgebend und nicht die Abreden zwischen Arbeitgeber und Versicherungsunternehmen (Außenverhältnis). ²Deshalb kann eine Rückdeckungsversicherung steuerlich grundsätzlich nur anerkannt werden, wenn die nachstehenden Voraussetzungen sämtlich erfüllt sind:

1. Der Arbeitgeber hat dem Arbeitnehmer eine Versorgung aus eigenen Mitteln zugesagt (z.B. eine Werkspension)
2. ¹Zur Gewährleistung der Mittel für diese Versorgung hat der Arbeitgeber eine Versicherung abgeschlossen, zu der der Arbeitnehmer keine eigenen Beiträge im Sinne des § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 LStDV leistet. ²Keine eigenen Beiträge des Arbeitnehmers liegen vor, wenn der Arbeitgeber seine Beiträge zur Rückdeckungsversicherung ganz oder teilweise durch eine mit dem Arbeitnehmer vereinbarte Gehaltskürzung finanziert und zwischen den Beteiligten Einigkeit besteht, daß die späteren Versorgungsbezüge lohnsteuerpflichtig sind (BFH-Urteil vom 14.2.1964 - BStBl III S. 243).
3. ¹Der Abschluß der Versicherung ist ausschließlich oder überwiegend im Interesse des Arbeitgebers begründet (BFH-Urteil vom 12.7.1957 - BStBl III S. 289). ²Davon kann nicht ausgegangen werden, wenn der Arbeitgeber sich gegenüber dem Arbeitnehmer zum Abschluß einer Rückdeckungsversicherung verpflichtet hat.
4. ¹Nur der Arbeitgeber, nicht aber der Arbeitnehmer erlangt Ansprüche gegen die Versicherung. ²Unschädlich ist jedoch die Verpfändung der Ansprüche aus der Rückdeckungsversicherung an den Arbeitnehmer, weil dieser bei einer Verpfändung gegenwärtig keine Rechte erwirbt, die ihm einen Zugriff auf die Versicherung und die darin angesammelten Werte ermöglichen. ³Entsprechendes gilt für eine aufschiebend bedingte Abtretung des Rückdeckungsanspruchs, da die Abtretung rechtlich erst wirksam wird, wenn die Bedingung eintritt (§ 158 Abs. 1 BGB).

³Wird ein Anspruch aus einer Rückdeckungsversicherung ohne Entgelt auf den Arbeitnehmer übertragen oder eine bestehende Rückdeckungsversicherung in eine Direktversicherung umgewandelt, fließt dem Arbeitnehmer im Zeitpunkt der Übertragung bzw. Umwandlung ein

lohnsteuerpflichtiger geldwerter Vorteil zu, der dem geschäftsplanmäßigen Deckungskapital der Versicherung entspricht. ⁴Entsprechendes gilt, wenn eine aufschiebend bedingte Abtretung rechtswirksam wird (vgl. Nummer 4).

(5) ¹Als Pensionskassen sind sowohl rechtsfähige Versorgungseinrichtungen im Sinne des § 1 Abs. 3 Satz 1 des Gesetzes zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung als auch nicht-rechtsfähige Zusatzversorgungseinrichtungen des öffentlichen Dienstes im Sinne des § 18 des Gesetzes zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung anzusehen, die den Leistungsberechtigten, insbesondere Arbeitnehmern und deren Hinterbliebenen, auf ihre Versorgungsleistungen einen Rechtsanspruch gewähren. ²Wegen der Voraussetzung, daß bei nichtrechtsfähigen Zusatzversorgungseinrichtungen des öffentlichen Dienstes die Zuführungen Arbeitslohn darstellen müssen, vgl. BFH-Urteil vom 15.7.1977 (BStBl II S. 761). ³Es ist gleichgültig, ob die Kasse ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung innerhalb oder außerhalb des Geltungsbereichs des Einkommensteuergesetzes hat. ⁴Absatz 3 Satz 4 gilt sinngemäß.

V o r a u s s e t z u n g e n d e r P a u s c h a l i e r u n g

(6) ¹Die Lohnsteuerpauschalierung setzt bei Beiträgen für eine Direktversicherung voraus, daß

1. die Versicherung nicht auf den Erlebensfall eines früheren als des 60. Lebensjahrs des Arbeitnehmers abgeschlossen,
2. die Abtretung oder Beleihung eines dem Arbeitnehmer eingeräumten unwiderruflichen Bezugsrechts in dem Versicherungsvertrag ausgeschlossen (BMF-Schreiben vom 6.6.1980 - BStBl I S. 728 - und die entsprechenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder) und
3. eine vorzeitige Kündigung des Versicherungsvertrags durch den Arbeitnehmer ausgeschlossen

worden ist (§ 40 b Abs. 1 Satz 2 EStG). ²Der Versicherungsvertrag darf keine Regelung enthalten, nach der die Versicherungsleistung für den Erlebensfall vor Ablauf des 59. Lebensjahrs fällig werden

könnte. ³Läßt der Versicherungsvertrag z.B. die Möglichkeit zu, Gewinnanteile zur Abkürzung der Versicherungsdauer zu verwenden, so muß die Laufzeitverkürzung bis zur Vollendung des 59. Lebensjahrs begrenzt sein. ⁴Der Ausschluß einer vorzeitigen Kündigung des Versicherungsvertrags ist anzunehmen, wenn in dem Versicherungsvertrag zwischen dem Arbeitgeber als Versicherungsnehmer und dem Versicherer folgende Vereinbarung getroffen worden ist:

"Es wird unwiderruflich vereinbart, daß während der Dauer des Dienstverhältnisses eine Übertragung der Versicherungsnehmer-Eigenschaft und eine Abtretung von Rechten aus diesem Vertrag auf den versicherten Arbeitnehmer bis zu dem Zeitpunkt, in dem der versicherte Arbeitnehmer sein 59. Lebensjahr vollendet, insoweit ausgeschlossen ist, als die Beiträge vom Versicherungsnehmer (Arbeitgeber) entrichtet worden sind."

(7) ¹Die Pauschalierung setzt allgemein voraus, daß die Zukunftssicherungsleistungen aus einem ersten Dienstverhältnis bezogen werden (§ 40 b Abs. 2 Satz 1 EStG); sie ist demnach bei Arbeitnehmern in der Steuerklasse VI nicht anwendbar. ²Die Pauschalierung setzt außerdem voraus, daß der Arbeitgeber die pauschale Lohnsteuer übernimmt (§ 40 b Abs. 3 Satz 1 EStG). ³Es ist nicht Voraussetzung, daß die Zukunftssicherungsleistungen in einer größeren Zahl von Fällen erbracht werden.

B e m e s s u n g s g r u n d l a g e d e r p a u s c h a l e n L o h n s t e u e r

(8) ¹Die pauschale Lohnsteuer bemißt sich grundsätzlich nach den tatsächlichen Leistungen, die der Arbeitgeber für den einzelnen Arbeitnehmer erbringt. ²Wird für mehrere Arbeitnehmer gemeinsam eine pauschale Leistung erbracht, bei der der Teil, der auf den einzelnen Arbeitnehmer entfällt, nicht festgestellt werden kann, so ist dem einzelnen Arbeitnehmer der Teil der Leistung zuzurechnen, der sich bei einer Aufteilung der Leistung nach der Zahl der begünstigten Arbeitnehmer ergibt (§ 2 Abs. 2 Nr. 3 Satz 3 LStDV).

P a u s c h a l i e r u n g s g r e n z e , D u r c h s c h n i t t s b e r e c h n u n g

(9) ¹Die Lohnsteuerpauschalierung ist allgemein auf pauschalbesteuerungsfähige Leistungen von 3 000 DM jährlich je Arbeitnehmer begrenzt (§ 40 b Abs. 2 Satz 1 EStG). ²Die Pauschalierungsgrenze kann auch in den Fällen voll ausgeschöpft werden, in denen feststeht, daß dem Arbeitnehmer bereits aus einem vorangegangenen Dienstverhältnis im selben Kalenderjahr pauschal besteuerte Zukunftssicherungsleistungen zugeflossen sind. ³Soweit pauschalbesteuerungsfähige Leistungen den Grenzbetrag von 3 000 DM überschreiten, müssen sie dem normalen Lohnsteuerabzug unterworfen werden.

(10) ¹Wenn mehrere Arbeitnehmer gemeinsam in einem Direktversicherungsvertrag oder in einer Pensionskasse versichert sind, so ist für die Feststellung der Pauschalierungsgrenze eine Durchschnittsberechnung anzustellen (§ 40 b Abs. 2 Satz 2 EStG).

²Ein gemeinsamer Direktversicherungsvertrag liegt außer bei einer Gruppenversicherung auch dann vor, wenn in einem Rahmenvertrag mit einem oder mehreren Versicherern sowohl die versicherten Personen als auch die versicherten Wagnisse bezeichnet werden und die Einzelheiten in Zusatzvereinbarungen geregelt sind. ³Ein Rahmenvertrag, der z.B. nur den Beitragseinzug und die Beitragsabrechnung regelt, stellt keinen gemeinsamen Direktversicherungsvertrag dar. ⁴Im übrigen ist wie folgt zu verfahren:

1. ¹Sind in der Direktversicherung oder in der Pensionskasse Arbeitnehmer versichert, für die pauschalbesteuerungsfähige Leistungen von jeweils insgesamt mehr als 4 200 DM jährlich erbracht werden, so scheiden die Leistungen für diese Arbeitnehmer aus der Durchschnittsberechnung aus. ²Das gilt z.B. auch dann, wenn mehrere Direktversicherungsverträge bestehen und die Beitragsanteile für den einzelnen Arbeitnehmer insgesamt 4 200 DM übersteigen. ³Die Erhebung der Lohnsteuer auf diese Leistungen richtet sich nach Absatz 9.
2. Die Leistungen für die übrigen Arbeitnehmer sind zusammenzurechnen und durch die Zahl der Arbeitnehmer zu teilen, für die sie erbracht worden sind.

- a) ¹Übersteigt der so ermittelte Durchschnittsbetrag nicht 3 000 DM, so ist dieser für jeden Arbeitnehmer der Pauschalbesteuerung zugrunde zu legen. ²Werden für den einzelnen Arbeitnehmer noch weitere pauschalbesteuerungsfähige Leistungen erbracht, so dürfen aber insgesamt nur 3 000 DM pauschalbesteuert werden; im übrigen gilt Absatz 9 Satz 3.
- b) ¹Übersteigt der Durchschnittsbetrag 3 000 DM, so kommt er als Bemessungsgrundlage für die Pauschalbesteuerung nicht in Betracht. ²Der Pauschalbesteuerung sind die tatsächlichen Leistungen zugrunde zu legen, soweit sie für den einzelnen Arbeitnehmer 3 000 DM nicht übersteigen; im übrigen gilt Absatz 9 Satz 3.

3. ¹Ist ein Arbeitnehmer

- a) in mehreren Direktversicherungsverträgen gemeinsam mit anderen Arbeitnehmern,
- b) in mehreren Pensionskassen oder
- c) in Direktversicherungsverträgen gemeinsam mit anderen Arbeitnehmern und in einer Pensionskasse

versichert, so ist der Durchschnittsbetrag für diese Arbeitnehmer aus der Summe der Beiträge für mehrere Direktversicherungen, aus der Summe der Zuwendungen an mehrere Pensionskassen oder aus der Summe der Beiträge zu einer Direktversicherung und der Zuwendungen an eine Pensionskasse zu ermitteln. ²In diese gemeinsame Durchschnittsbildung dürfen jedoch solche Verträge nicht einbezogen werden, bei denen wegen der 4 200 DM-Grenze (vgl. Nummer 1) nur noch ein Arbeitnehmer übrig bleibt; in diesen Fällen liegt eine gemeinsame Versicherung, die in die Durchschnittsberechnung einzubeziehen ist, nicht vor.

(11) Werden die pauschalbesteuerungsfähigen Leistungen nicht in einem Jahresbetrag erbracht, so gilt folgendes:

- 1. Die Einbeziehung der auf den einzelnen Arbeitnehmer entfallenden Leistungen in die Durchschnittsberechnung nach § 40 b Abs. 2

Satz 2 EStG entfällt von dem Zeitpunkt an, in dem sich ergibt, daß die Leistungen für diesen Arbeitnehmer voraussichtlich insgesamt 4 200 DM im Kalenderjahr übersteigen werden.

2. Die Lohnsteuerpauschalierung auf der Grundlage des Durchschnittsbetrags entfällt von dem Zeitpunkt an, in dem sich ergibt, daß der Durchschnittsbetrag voraussichtlich 3 000 DM im Kalenderjahr übersteigen wird.
3. ¹Die Pauschalierungsgrenze von 3 000 DM ist jeweils insoweit zu vermindern, als sie bei der Pauschalbesteuerung von früheren Leistungen im selben Kalenderjahr bereits ausgeschöpft worden ist. ²Werden die Leistungen laufend erbracht, so darf die Pauschalierungsgrenze mit dem auf den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum entfallenden Anteil berücksichtigt werden.

B e i s p i e l :

Es werden ganzjährig laufend monatliche Zuwendungen an eine Pensionskasse

- a) für 2 Arbeitnehmer je 500 DM = 1 000 DM
- b) für 20 Arbeitnehmer je 350 DM = 7 000 DM
- c) für 20 Arbeitnehmer je 200 DM = 4 000 DM

insgesamt 12 000 DM

geleistet. Die Leistungen für die Arbeitnehmer zu a) betragen jeweils mehr als 4 200 DM jährlich; sie sind daher in eine Durchschnittsberechnung nicht einzubeziehen. Die Leistungen für die Arbeitnehmer zu b) und c) übersteigen jährlich jeweils nicht 4 200 DM; es ist daher der Durchschnittsbetrag festzustellen. Der Durchschnittsbetrag beträgt 275 DM monatlich; er übersteigt hiernach 3 000 DM jährlich und kommt deshalb als Bemessungsgrundlage nicht in Betracht. Der Pauschalbesteuerung sind also in allen Fällen die tatsächlichen Leistungen zugrunde zu legen. Der Arbeitgeber kann dabei

in den Fällen zu a) im 1. bis 6. Monat je 500 DM
oder monatlich je 250 DM,

in den Fällen zu b) im 1. bis 8. Monat je 350 DM und im
9. Monat noch 200 DM
oder monatlich je 250 DM,
in den Fällen zu c) monatlich je 200 DM

pauschal versteuern.

(12) ¹Die Vervielfältigung der Pauschalierungsgrenze nach § 40 b Abs. 2 Satz 3 EStG steht in Zusammenhang mit der Beendigung des Dienstverhältnisses; steht der Zeitpunkt der Auflösung des Dienstverhältnisses fest, so ist die Vervielfältigungsregelung frühestens 3 Monate vor diesem Zeitpunkt anwendbar. ²Die Gründe, aus denen das Dienstverhältnis beendet wird, sind für die Vervielfältigung der Pauschalierungsgrenze unerheblich. ³Die Vervielfältigungsregelung kann daher auch in den Fällen angewendet werden, in denen ein Arbeitnehmer wegen Erreichens der Altersgrenze aus dem Dienstverhältnis ausscheidet. ⁴Auf die vervielfältigte Pauschalierungsgrenze sind die für den einzelnen Arbeitnehmer in dem Kalenderjahr, in dem das Dienstverhältnis beendet wird, und in den sechs vorangegangenen Kalenderjahren tatsächlich entrichteten Beiträge und Zuwendungen anzurechnen, die nach § 40 b Abs. 1 EStG pauschal besteuert wurden. ⁵Dazu gehören auch die 3 000 DM übersteigenden personenbezogenen Beiträge, wenn sie nach § 40 b Abs. 2 Satz 2 EStG in die Bemessungsgrundlage für die Pauschalsteuer einbezogen worden sind. ⁶Ist bei Pauschalzuweisungen ein personenbezogener Beitrag nicht feststellbar, so ist als tatsächlicher Beitrag für den einzelnen Arbeitnehmer der Durchschnittsbetrag aus der Pauschalzuweisung anzunehmen.

B e r l i n f ö r d e r u n g , F e h l e r b e i d e r P a u s c h a l b e s t e u e r u n g

(13) ¹Bei der Lohnsteuerpauschalierung für Arbeitslohnbeträge im Sinne des § 23 Nr. 4 Buchstabe a BerlinFG gilt Abschnitt 126 Abs. 5 in Verbindung mit Abschnitt 127 Abs. 4 entsprechend. ²Der Berliner Pauschalsteuersatz beträgt danach im Falle des § 40 b EStG 10 v.H.

(14) Zu den Folgen einer fehlerhaften Pauschalbesteuerung vgl. Abschnitt 128 Abs. 4 Satz 3.

130. Aufzeichnungserleichterungen

(1) ¹Die nach § 40 Abs. 1 Nr. 1 und § 40 b EStG pauschal besteuerten Bezüge und die darauf entfallende pauschale Lohnsteuer sind grundsätzlich in dem für jeden Arbeitnehmer zu führenden Lohnkonto aufzuzeichnen. ²Soweit die Lohnsteuerpauschalierung nach § 40 b EStG auf der Grundlage des Durchschnittsbetrags durchgeführt wird (§ 40 b Abs. 2 Satz 2 EStG), ist dieser aufzuzeichnen.

(2) ¹Die Oberfinanzdirektionen können nach § 4 Abs. 3 Satz 1 LStDV Ausnahmen von der Aufzeichnung im Lohnkonto zulassen, wenn die Möglichkeit zur Nachprüfung in anderer Weise sichergestellt ist. ²Die Möglichkeit zur Nachprüfung ist in den bezeichneten Fällen nur dann gegeben, wenn die Zahlung der Bezüge und die Art ihrer Aufzeichnung im Lohnkonto vermerkt wird.

(3) ¹Das Finanzamt hat Anträgen auf Befreiung von der Aufzeichnungspflicht nach § 4 Abs. 3 Satz 2 LStDV im allgemeinen zu entsprechen, wenn es im Hinblick auf die betrieblichen Verhältnisse nach der Lebenserfahrung so gut wie ausgeschlossen ist, daß der Freibetrag von 2 400 DM im Einzelfall überschritten wird. ²Zusätzlicher Überwachungsmaßnahmen durch den Arbeitgeber bedarf es in diesen Fällen nicht.

131. Aufzeichnungen für Zeiträume ohne Arbeitslohn

¹Der Großbuchstabe U ist bei jeder Unterbrechung des Anspruchs auf Arbeitslohn im Lohnkonto einzutragen und zwar je Unterbrechung einmal. ²Die Unterbrechung muß mindestens einen Arbeitstag dauern. ³Wird Kurzarbeitergeld, Schlechtwettergeld, der Zuschuß zum Mutterschaftsgeld nach dem Mutterschutzgesetz oder eine Entschädigung für Verdienstausschlag nach dem Bundesurlaubsgesetz gezahlt, ist kein Großbuchstabe U in das Lohnkonto einzutragen.

132. Betriebsstätte

¹Die lohnsteuerliche Betriebsstätte ist der im Inland gelegene Betrieb oder Betriebsteil des Arbeitgebers, in dem die einzelnen Lohnbestandteile zusammengestellt und zu dem für die Durchführung des Lohnsteuerabzugs maßgebenden Arbeitslohn zusammengefaßt oder wo bei maschineller Lohnabrechnung die für den Lohnsteuerabzug maßgebenden Eingabewerte festgestellt werden. ²Es kommt nicht darauf an, wo einzelne Lohnbestandteile ermittelt, die Berechnung der Lohnsteuer vorgenommen wird und die für den Lohnsteuerabzug maßgebenden Unterlagen aufbewahrt werden. ³Ein selbständiges Dienstleistungsunternehmen, das für einen Arbeitgeber tätig wird, kann nicht als Betriebsstätte dieses Arbeitgebers angesehen werden. ⁴Bei einer Arbeitnehmerüberlassung (vgl. Abschnitt 146) kann nach § 41 Abs. 2 Satz 2 EStG eine abweichende lohnsteuerliche Betriebsstätte in Betracht kommen.

133. Lohnsteuer-Anmeldung

- (1) ¹Der Arbeitgeber hat die Lohnsteuer-Anmeldung unabhängig von der Abführung der Lohnsteuer einzureichen, selbst wenn er in dem Anmeldeungszeitraum Lohnsteuer nicht einbehalten hat. ²Der Arbeitgeber hat in diesem Fall in der Lohnsteuer-Anmeldung zu erklären, daß er im Anmeldeungszeitraum keine Lohnsteuer einzubehalten hatte.
- (2) ¹Für jede Betriebsstätte (§ 41 Abs. 2 EStG) und für jeden Lohnsteuer-Anmeldeungszeitraum ist eine einheitliche Lohnsteuer-Anmeldung einzureichen. ²Die Abgabe mehrerer Lohnsteuer-Anmeldungen für dieselbe Betriebsstätte und denselben Lohnsteuer-Anmeldeungszeitraum, etwa getrennt nach den verschiedenen Bereichen der Lohnabrechnung, z.B. gewerbliche Arbeitnehmer, Gehaltsempfänger, Pauschalierungen nach §§ 40 bis 40 b EStG, ist nicht zulässig. ³Wegen der Zulassung und Gestaltung von Vor drucken für eine maschinelle Erstellung der Lohnsteuer-Anmeldungen wird auf das BMF-Schreiben vom 12.11.1976 - BStBl I S. 646 - sowie die späteren hierzu im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlichten BMF-Schreiben und die entsprechenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder hingewiesen.
- (3) Der für den Lohnsteuer-Anmeldeungszeitraum maßgebende Betrag der abzuführenden Lohnsteuer (§ 41 a Abs. 2 EStG) ist die Summe der einbehaltenen und übernommenen Lohnsteuer ohne Kürzung um die der Lohnsteuer entnommenen Bergmannsprämien (§ 3 Abs. 1 BergPG) und Berlin-Zulagen (§ 28 Abs. 5 BerlinFG).
- (4) ¹Das Betriebsstättenfinanzamt hat den rechtzeitigen Eingang der Lohnsteuer-Anmeldung zu überwachen. ²Es kann bei nicht rechtzeitigem Eingang der Lohnsteuer-Anmeldung einen Verspätungszuschlag nach § 152 AO festsetzen oder erforderlichenfalls die Abgabe der Lohnsteuer-Anmeldung mit Zwangsmitteln nach §§ 328 bis 335 AO durchsetzen. ³Das Finanzamt kann bei Nichtabgabe der Lohnsteuer-Anmeldung die Lohnsteuer im Schätzungswege ermitteln und den Arbeitgeber durch Steuerbescheid in Anspruch nehmen (§§ 162, 167 Abs. 1 AO). ⁴Pauschale Lohnsteuer kann im Schätzungswege ermittelt und in einem Steuerbescheid festgesetzt werden, wenn der Arbeitgeber mit dem Pauschalierungsverfahren einverstanden ist.

134. Abführung der Lohnsteuer

¹Der Arbeitgeber hat die Lohnsteuer in einem Betrag an die Kasse des Betriebsstättenfinanzamts (§ 41 Abs. 2 EStG) oder an eine von der obersten Finanzbehörde des Landes bestimmte öffentliche Kasse (§ 41 a Abs. 3 EStG) abzuführen. ²Die Abführung an Kassenhilfsstellen ist nicht zulässig. ³Der Arbeitgeber muß auf dem Zahlungsabschnitt angeben oder durch sein Kreditinstitut angeben lassen: die Steuernummer, die Bezeichnung der Steuer und den Lohnsteuer-Anmeldungszeitraum.

135. Lohnsteuerbescheinigung

L o h n s t e u e r b e s c h e i n i g u n g e n a u f d e r L o h n s t e u e r k a r t e

(1) ¹Der Arbeitgeber ist verpflichtet, für Arbeitnehmer, deren Dienstverhältnis vor Ablauf des Kalenderjahrs endet, auf der Lohnsteuerkarte dieses Kalenderjahrs eine Lohnsteuerbescheinigung auszuschreiben. ²Nach Ablauf eines jeden Kalenderjahrs hat der Arbeitgeber die Lohnsteuerbescheinigung auf den Lohnsteuerkarten dieses Kalenderjahrs für sämtliche Arbeitnehmer auszuschreiben, deren Lohnsteuerkarten ihm vorliegen. ³Dabei hat der Arbeitgeber stets die Dauer des Dienstverhältnisses im Kalenderjahr und die Anzahl der im Lohnkonto vermerkten Großbuchstaben U (Abschnitt 131) anzugeben. ⁴Der Arbeitnehmer darf die Eintragungen des Arbeitgebers nicht ändern.

B e s c h e i n i g u n g d e s B r u t t o a r b e i t s - l o h n s

(2) Bei der Bescheinigung des Bruttoarbeitslohns ist folgendes zu beachten:

1. ¹Es ist der Gesamtbetrag des Bruttoarbeitslohns - einschließlich des Werts der Sachbezüge - zu bescheinigen, den der Arbeitnehmer aus dem Dienstverhältnis im Kalenderjahr bezogen hat. ²Bruttoarbeitslohn ist die Summe aus dem laufenden Arbeitslohn, der für Lohnzahlungszeiträume gezahlt worden ist, die im Kalenderjahr geendet haben, und den sonstigen Bezügen, die dem Arbeitnehmer im Kalenderjahr zugeflossen sind. ³Netto gezahlter Arbeitslohn ist mit dem umgerechneten Bruttobetrag anzusetzen. ⁴Der Bruttoarbeitslohn darf nicht um den Versorgungs-Freibetrag (§ 19 Abs. 2 EStG) und den Altersentlastungsbetrag (§ 24 a EStG) gekürzt werden. ⁵Auf der Lohnsteuerkarte eingetragene Freibeträge sind gleichfalls nicht abzuziehen. ⁶Arbeitslöhne im Sinne des § 8 Abs. 3 EStG sind um den Rabatt-Freibetrag nach § 8 Abs. 3 Satz 2 EStG zu kürzen.
2. Bei der Bescheinigung des Bruttoarbeitslohns sind nicht anzugeben

- a) ermäßigt besteuerte Entschädigungen im Sinne des § 34 Abs. 1 und 2 Nr. 2 EStG und Vergütungen im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG,
- b) Bezüge, die nicht zum steuerpflichtigen Arbeitslohn gehören, z.B. steuerfreies Konkursausfallgeld, steuerfreier Reisekostenersatz und Auslagenersatz, steuerfreie Umzugskostenvergütungen, Auslösungen und Jubiläumsgeschenke sowie steuerfreie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit,
- c) Bezüge, die auf Grund eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung oder auf Grund des Auslandstätigkeitserlasses (BStBl 1983 I S. 470) von der Lohnsteuer freigestellt sind,
- d) Bezüge, für die die Lohnsteuer nach §§ 40 bis 40 b EStG pauschal erhoben worden ist.

G e s o n d e r t e B e s c h e i n i g u n g e n

(3) Folgende Bezüge sind auf der Lohnsteuerkarte gesondert zu bescheinigen:

1. Der Bruttobetrag der ermäßigt besteuerten Versorgungsbezüge, und zwar getrennt die als sonstige Bezüge besteuerten Nachzahlungen von Versorgungsbezügen, die zu mehreren Kalenderjahren gehören, und die übrigen Versorgungsbezüge,
2. ermäßigt besteuerte Entschädigungen im Sinne des § 34 Abs. 1 und 2 Nr. 2 EStG,
3. Vergütungen im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG,
4. vermögenswirksame Leistungen, für die nach dem Vermögensbildungsgesetz eine Arbeitnehmer-Sparzulage in Betracht kommt, und zwar getrennt nach den Zulagesätzen von 20 v.H. und 10 v.H.,
5. der Arbeitslohn aus Berlin (West) im Sinne des § 23 Nr. 4 Buchstabe a BerlinFG, für den nach § 28 Abs. 1 BerlinFG Zulagen gezahlt worden sind. ²Dieser Arbeitslohn ist besonders

kenntlich zu machen und getrennt von etwaigem anderen Arbeitslohn zu bescheinigen. ³Auf in Berlin (West) ausgestellten Lohnsteuerkarten kann hiervon abweichend der Arbeitslohn nach Satz 1 ohne Kennzeichnung bescheinigt werden, wenn etwabezogener anderer Arbeitslohn besonders kenntlich gemacht und getrennt bescheinigt wird. ⁴Der Arbeitslohn aus Berlin (West) im Sinne des § 23 Nr. 4 Buchstabe b BerlinFG, von dem die ermäßigte Lohnsteuer zu erheben war, ist auf der Lohnsteuerkarte ebenfalls gesondert zu bescheinigen und entsprechend zu kennzeichnen. ⁵Außerdem sind die nach § 28 Abs. 1 BerlinFG ausgezahlten Zulagen zu bescheinigen,

6. Bezüge für eine Auslandstätigkeit, die auf Grund eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung oder auf Grund des Auslandstätigkeitserlasses von der Lohnsteuer freigestellt sind,
7. ¹die Summe der ausgezahlten Beträge aus Kurzarbeitergeld, Schlechtwettergeld, einem Zuschuß zum Mutterschaftsgeld, einer Verdienstauffallentschädigung nach dem Bundesseuchengesetz oder einem Aufstockungsbetrag nach dem Altersteilzeitgesetz. ²Sind vom Arbeitnehmer ausgezahlte Beträge ganz oder teilweise zurückgefordert worden, so darf nur das um den Rückforderungsbetrag geminderte Kurzarbeitergeld oder Schlechtwettergeld bescheinigt werden. ³Ergibt die Verrechnung von ausgezahlten und zurückgeforderten Beträgen einen negativen Betrag, so ist dieser Betrag - als negativ gekennzeichnet - zu bescheinigen.

B e s c h e i n i g u n g d e r S t e u e r a b z u g s - b e t r ä g e

- (4) Für die Bescheinigung der Steuerabzugsbeträge gilt folgendes:
 1. ¹Es sind die Lohnsteuer und die Kirchensteuer zu bescheinigen, die der Arbeitgeber vom bescheinigten Bruttoarbeitslohn einbehalten hat. ²Als einbehaltene Lohnsteuer und Kirchensteuer können auch die Beträge bescheinigt werden, die sich nach Verrechnung mit den vom Arbeitgeber für das Kalenderjahr beim Lohnsteuer-Jahresausgleich erstatteten Steuerbeträgen ergeben, wenn die erstatteten Steuerbeträge die vom Arbeitgeber einbehaltenen Steuerbeträge nicht übersteigen.

2. Sind die Lohnsteuer und die Kirchensteuer, die der Arbeitgeber für das Kalenderjahr beim Lohnsteuer-Jahresausgleich erstattet hat, bei der Bescheinigung der Steuerabzugsbeträge nicht mit den vom Arbeitgeber einbehaltenen Steuerbeträgen verrechnet worden (Nummer 1), sind die beim Lohnsteuer-Jahresausgleich erstattete Lohnsteuer und Kirchensteuer gesondert zu bescheinigen.
3. ¹Es sind die Lohnsteuer und die Kirchensteuer gesondert zu bescheinigen, die der Arbeitgeber von ermäßigt besteuerten Entschädigungen im Sinne des § 34 Abs. 1 und 2 Nr. 2 EStG oder von Vergütungen im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG einbehalten hat. ²Hat der Arbeitnehmer sowohl ermäßigt besteuerte Entschädigungen im Sinne des § 34 Abs. 1 und 2 Nr. 2 EStG als auch Vergütungen im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG bezogen, ist die Summe der davon einbehaltenen Lohnsteuer und Kirchensteuer gesondert zu bescheinigen.
4. Ist keine Lohnsteuer oder keine Kirchensteuer einbehalten worden, ist das für diese Eintragungen vorgesehene Feld durch einen waagerechten Strich auszufüllen.

A n s c h r i f t d e s A r b e i t g e b e r s

(5) ¹Auf der Lohnsteuerkarte ist die vollständige Anschrift des Arbeitgebers einzutragen. ²Hierbei ist wegen der Zerlegung der Lohnsteuer und der Beteiligung der Gemeinden an der Einkommensteuer die Anschrift der Betriebsstätte (§ 41 Abs. 2 EStG) einzutragen; Firmenstempel sind gegebenenfalls zu ergänzen. ³Außerdem ist auf der Lohnsteuerkarte das Finanzamt anzugeben, an das die Lohnsteuer abgeführt worden ist.

E r g ä n z u n g d e r L o h n s t e u e r k a r t e

(6) Reichen die auf der Lohnsteuerkarte für die Lohnsteuerbescheinigung vorgesehenen Eintragungsfelder nicht aus, so ist die Lohnsteuerbescheinigung auf einem besonderen Zettel zu erteilen, der die auf der Lohnsteuerkarte vorgesehenen Angaben in gleicher Anordnung sämtlich enthält und der vom Arbeitgeber mit der Lohnsteuerkarte fest zu verbinden ist.

F r e i w i l l i g e B e s c h e i n i g u n g e n

(7) Auf der Lohnsteuerkarte sollen zur Vermeidung von Rückfragen durch die Finanzämter - ohne daß eine Verpflichtung hierzu besteht - die steuerfreien Arbeitgeberleistungen für Verpflegungsmehraufwendungen bei Fahrtätigkeit und bei Einsatzwechseltätigkeit, die steuerfreien Arbeitgeberleistungen bei doppelter Haushaltsführung, Zuschüsse zu freiwilligen Krankenversicherungen und der auf den steuerpflichtigen Arbeitslohn entfallende Arbeitnehmeranteil am Gesamtsozialversicherungsbeitrag (Rentenversicherung, Krankenversicherung, Arbeitslosenversicherung) bescheinigt werden.

G r u n d l a g e n f ü r d i e L o h n s t e u e r - b e s c h e i n i g u n g

(8) ¹Der Arbeitgeber hat die in der Lohnsteuerbescheinigung geforderten Angaben in der Regel auf Grund der Eintragungen im Lohnkonto zu machen. ²Hat der Arbeitgeber für einzelne Arbeitnehmer ein Lohnkonto nicht geführt, weil keine Lohnsteuer oder Kirchensteuer einzubehalten war, so hat er die Angaben über die Höhe des Arbeitslohns auf Grund der ihm sonst zur Verfügung stehenden Unterlagen zu machen.

B e s o n d e r e L o h n s t e u e r b e s c h e i n i - g u n g e n

(9) ¹Hat dem Arbeitgeber für einen Arbeitnehmer eine Lohnsteuerkarte bei Abschluß des Lohnkontos nicht vorgelegen, so hat er eine besondere Lohnsteuerbescheinigung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck zu erteilen. ²Dies gilt

1. für Arbeitnehmer, die es unterlassen haben, ihre Lohnsteuerkarte dem Arbeitgeber auszuhändigen (§ 39 c Abs. 1 EStG),
2. für die im Ausland wohnhaften Bediensteten im Sinne des § 1 Abs. 2 und 3 EStG,
3. in den Fällen, in denen der Arbeitgeber für einen vor Ablauf des Kalenderjahrs ausgeschiedenen Arbeitnehmer die Lohnsteuerbescheinigung auf der Lohnsteuerkarte entgegen seiner Verpflichtung nicht ausgeschrieben hat.

M a s c h i n e l l e L o h n s t e u e r b e s c h e i n i - g u n g

(10) ¹Arbeitgeber mit maschineller Lohnabrechnung können die Lohnsteuerbescheinigung und die besondere Lohnsteuerbescheinigung maschinell erstellen. ²Voraussetzung ist, daß die maschinell angefertigte Lohnsteuerbescheinigung die in den amtlichen Vordrucken enthaltenen Angaben in gleicher Anordnung sämtlich enthält. ³Für die maschinelle Erstellung von Lohnsteuerbescheinigungen sind Vordrucke allgemein zugelassen worden.

A u s n a h m e r e g e l u n g e n

(11) ¹Das Finanzamt kann auf Antrag zulassen, daß Arbeitgeber, die Arbeitnehmer beschäftigen, deren Dienstverhältnis nur kurze Zeit dauert, von der Ausschreibung der Lohnsteuerbescheinigung jeweils nach Beendigung des Dienstverhältnisses für die Arbeitnehmer absehen. ²In diesem Fall ist erst nach Ablauf des Kalenderjahrs für jeden im abgelaufenen Kalenderjahr beschäftigt gewesenen Arbeitnehmer die Lohnsteuerbescheinigung auszuschreiben und außerdem eine besondere Lohnsteuerbescheinigung dem Betriebsstättenfinanzamt einzusenden.

(12) ¹Für Teilzeitbeschäftigte, deren Bezüge nach § 40 a EStG pauschal besteuert worden sind, sind Lohnsteuerbescheinigungen nicht auszuschreiben. ²Hat ein Arbeitnehmer nur Bezüge erhalten, die nach § 40 oder § 40 b EStG pauschal besteuert worden sind, ist eine Lohnsteuerbescheinigung ebenfalls nicht auszuschreiben.

V e r b l e i b d e r L o h n s t e u e r k a r t e n u n d d e r L o h n s t e u e r b e s c h e i n i g u n g e n

(13) ¹Der Arbeitgeber hat den Arbeitnehmern, die nach § 46 EStG zur Einkommensteuer veranlagt werden oder die den Lohnsteuer-Jahresausgleich beim Finanzamt beantragen wollen, die Lohnsteuerbescheinigungen nach dem 31. Dezember unverzüglich auszuhändigen. ²Die Lohnsteuerbescheinigungen, die den Arbeitnehmern nicht ausgehändigt worden sind, sind nach Durchführung des vom Arbeitgeber vorzunehmenden Lohnsteuer-Jahresausgleichs bis zum Ablauf des Folgejahrs dem Betriebsstättenfinanzamt einzureichen.

(14) Arbeitnehmer, die am Schluß des Kalenderjahrs im Besitz ihrer Lohnsteuerkarte sind, z.B. weil sie zu diesem Zeitpunkt nicht in einem Dienstverhältnis gestanden haben, haben die Lohnsteuerkarte spätestens bis zum Ablauf des Folgejahrs dem Finanzamt einzusenden in dessen Bezirk die Gemeinde liegt, die die Lohnsteuerkarte ausgestellt hat; das gilt nicht, wenn die Lohnsteuerkarte einer Einkommensteuererklärung oder dem Antrag auf Lohnsteuer-Jahresausgleich beizufügen ist.

136. Lohnsteuerbescheinigungen von öffentlichen Kassen

¹Wird ein Arbeitnehmer, der den Arbeitslohn im voraus für einen Lohnzahlungszeitraum erhalten hat, während dieser Zeit einer anderen Dienststelle zugewiesen und geht die Zahlung des Arbeitslohns auf die Kasse dieser Dienststelle über, so hat die früher zuständige Kasse in der Lohnsteuerbescheinigung (vgl. Abschnitt 135) den vollen von ihr gezahlten Arbeitslohn und die davon einbehaltene Lohnsteuer auch dann aufzunehmen, wenn ihr ein Teil des Arbeitslohns von der nunmehr zuständigen Kasse erstattet wird; der Arbeitslohn darf nicht um den Versorgungs-Freibetrag (§ 19 Abs. 2 EStG) und den Altersentlastungsbetrag (§ 24 a EStG) gekürzt werden. ²Die nunmehr zuständige Kasse hat den der früher zuständigen Kasse erstatteten Teil des Arbeitslohns nicht in die Lohnsteuerbescheinigung aufzunehmen.

137. Änderung des Lohnsteuerabzugs

- (1) ¹Unabhängig von der Verpflichtung des Arbeitgebers, nach § 39 c Abs. 2 EStG den Lohnsteuerabzug für den Monat Januar erforderlichenfalls zu ändern, ist der Arbeitgeber in den in § 41 c Abs. 1 EStG bezeichneten Fällen zu einer Änderung des Lohnsteuerabzugs bei der jeweils nächstfolgenden Lohnzahlung berechtigt. ²Die Änderung ist zugunsten oder zuungunsten des Arbeitnehmers zulässig, ohne daß es dabei auf die Höhe der zu erstattenden oder nachträglich einzubehaltenden Steuer ankommt. ³Die für die Fälle der Nachforderung durch das Finanzamt bestehende Vorschrift, daß Beträge bis zu 20 DM nicht nachzufordern sind, gilt nicht für die nachträgliche Einbehaltung durch den Arbeitgeber.
- (2) ¹Der Arbeitgeber ist zur Änderung des Lohnsteuerabzugs nur berechtigt, soweit die Lohnsteuer von ihm einbehalten worden ist oder einzubehalten war. ²Bei Nettolöhnen (vgl. Abschnitt 122) gilt dies für die zu übernehmende Steuer. ³Bei Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte eines Arbeitnehmers, die auf einen Zeitpunkt vor Beginn des Dienstverhältnisses zurückwirken, wird auf die Anzeigepflicht des Arbeitgebers (vgl. Abschnitt 138) verwiesen.
- (3) ¹Die Änderung des Lohnsteuerabzugs auf Grund rückwirkender Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte ist nicht auf die Fälle beschränkt, in denen die Gemeinde oder das Finanzamt Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte eines Arbeitnehmers mit Wirkung von einem zurückliegenden Zeitpunkt an ändert oder ergänzt. ²Die Änderung des Lohnsteuerabzugs ist ebenso zulässig, wenn der Arbeitgeber wegen Nichtvorlage der Lohnsteuerkarte den Lohnsteuerabzug gemäß § 39 c Abs. 1 EStG vorgenommen hat und der Arbeitnehmer erstmals eine Lohnsteuerkarte vorlegt oder wenn bei Vorauszahlung des Arbeitslohns der Geltungsbeginn einer Eintragung auf der Lohnsteuerkarte in einen bereits abgerechneten Lohnzahlungszeitraum fällt. ³Der Inhalt der nach §§ 39 b Abs. 6, 39 c Abs. 3 und 39 d Abs. 1 EStG ausgestellten Bescheinigungen ist ebenso wie die Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte zu berücksichtigen.
- (4) ¹Die Änderung des Lohnsteuerabzugs ist, sofern der Arbeitgeber von seiner Berechtigung hierzu Gebrauch macht, bei der nächsten Lohnzahlung vorzunehmen, die auf die Vorlage der Lohnsteuerkarte mit den rückwirkenden Eintragungen oder das Erkennen

einer nicht vorschriftsmäßigen Lohnsteuereinbehaltung folgt. ²Der Arbeitgeber darf in Fällen nachträglicher Einbehaltung von Lohnsteuer die Einbehaltung nicht auf mehrere Lohnzahlungen verteilen. ³Die nachträgliche Einbehaltung ist auch insoweit zulässig, als dadurch die Pfändungsfreigrenzen unterschritten werden; wenn die nachträglich einzubehaltende Lohnsteuer den auszahlenden Barlohn übersteigt, ist die nachträgliche Einbehaltung insgesamt zu unterlassen und dem Finanzamt eine Anzeige nach § 41 c Abs. 4 EStG zu erstatten.

(5) ¹Im Fall der Erstattung von Lohnsteuer hat der Arbeitgeber die zu erstattende Lohnsteuer dem Gesamtbetrag der von ihm abzuführenden Lohnsteuer zu entnehmen. ²Als Antrag auf Ersatz eines etwaigen Fehlbetrags reicht es aus, wenn in der Lohnsteueranmeldung der Erstattungsbetrag kenntlich gemacht wird. ³Macht der Arbeitgeber von seiner Berechtigung zur Lohnsteuererstattung nach § 41 c Abs. 1 und 2 EStG keinen Gebrauch, so kann der Arbeitnehmer die Erstattung nach § 37 Abs. 2 AO beim Finanzamt beantragen.

(6) ¹Nach Ablauf des Kalenderjahrs ist eine Änderung des Lohnsteuerabzugs in der Weise vorzunehmen, daß die Jahreslohnsteuer festzustellen und durch Gegenüberstellung mit der insgesamt einbehaltenen Lohnsteuer der nachträglich einzubehaltende oder zu erstattende Steuerbetrag zu ermitteln ist. ²Eine Erstattung darf aber nur im Lohnsteuer-Jahresausgleich unter den Voraussetzungen des § 42 b EStG vorgenommen werden. ³Wenn der Arbeitgeber nach § 42 b Abs. 1 Nr. 1 bis 3 EStG den Lohnsteuer-Jahresausgleich nicht durchführen darf, ist auch eine Änderung des Lohnsteuerabzugs mit Erstattungsfolge nicht möglich; der Arbeitnehmer kann in diesen Fällen die Erstattung im Wege eines beim Finanzamt zu beantragenden Lohnsteuer-Jahresausgleichs oder im Rahmen einer etwaigen Veranlagung zur Einkommensteuer erreichen. ⁴Darüber hinaus ist ein Erstattungsantrag gemäß § 37 AO nach Ablauf des Kalenderjahrs nicht zulässig (BFH-Urteil vom 20.5.1983 - BStBl II S. 584). ⁵Soweit der Arbeitgeber auf Grund einer Änderung des Lohnsteuerabzugs nach Ablauf des Kalenderjahrs nachträglich Lohnsteuer einbehält, handelt es sich um Lohnsteuer des abgelaufenen Kalenderjahrs, die zusammen mit der übrigen einbehaltenen Lohnsteuer des abgelaufenen Kalenderjahrs in einer Summe in der Lohnsteuerbescheinigung anzugeben ist.

(7) ¹Bei beschränkt Steuerpflichtigen ist auch nach Ablauf des Kalenderjahrs eine Änderung des Lohnsteuerabzugs nur für die Lohnzahlungszeiträume vorzunehmen, auf die sich die Änderungen beziehen. ²Eine Änderung mit Erstattungsfolge kann in diesem Falle nur das Finanzamt durchführen (§ 37 Abs. 2 AO).

138. Anzeigepflichten des Arbeitgebers

(1) ¹Der Arbeitgeber hat die Anzeigepflichten nach § 38 Abs. 4, § 41 c Abs. 4 EStG unverzüglich zu erfüllen. ²Sobald der Arbeitgeber erkennt, daß der Lohnsteuerabzug in zu geringer Höhe vorgenommen worden ist, hat er dies dem Betriebsstättenfinanzamt anzuzeigen, wenn er die Lohnsteuer nicht nachträglich einbehalten kann oder von seiner Berechtigung hierzu keinen Gebrauch macht. ³Der Arbeitgeber hat die Anzeige über die zu geringe Einbehaltung der Lohnsteuer gegebenenfalls auch für die zurückliegenden vier Kalenderjahre zu erstatten. ⁴Die Beschränkung von Lohnsteuer-Nachforderungen auf Beträge von mehr als 20 DM entbindet nicht von der Anzeigepflicht.

(2) ¹Die Anzeige ist schriftlich zu erstatten. ²In ihr sind der Name und die Anschrift des Arbeitnehmers, die auf der Lohnsteuerkarte eingetragenen Besteuerungsmerkmale, nämlich Geburtstag, Steuerklasse, Zahl der Kinderfreibeträge, Zahl der Kinder für die Berlinzulage, Religionszugehörigkeit und gegebenenfalls ein Freibetrag, sowie der Anzeigegrund und die für die Berechnung einer Lohnsteuer-Nachforderung erforderlichen Mitteilungen über Höhe und Art des Arbeitslohns, z.B. Auszug aus dem Lohnkonto, anzugeben.

(3) ¹Das Betriebsstättenfinanzamt hat die Anzeige an das für die Einkommensbesteuerung des Arbeitnehmers zuständige Finanzamt weiterzuleiten, wenn es zweckmäßig erscheint, die Lohnsteuer-Nachforderung nicht sofort durchzuführen, z.B. weil es wahrscheinlich ist, daß der Arbeitnehmer zur Einkommensteuer veranlagt wird. ²Das ist auch angebracht in Fällen, in denen bei Eingang der Anzeige nicht zu übersehen ist, ob sich bei Änderung des Lohnsteuerabzugs nach Ablauf des Kalenderjahrs (§ 41 c Abs. 3 Satz 2 EStG) eine Lohnsteuer-Nachforderung ergeben wird.

139. Nachforderung von Lohnsteuer

(1) ¹In bestimmten Fällen hat das Finanzamt Lohnsteuer, die zu wenig einbehalten worden ist, vom Arbeitnehmer nachzufordern.

²Dies gilt, wenn

1. der Barlohn des Arbeitnehmers zur Deckung der Lohnsteuer nicht ausreicht und die Steuer weder aus zurückbehaltenen anderen Bezügen des Arbeitnehmers noch durch einen entsprechenden Barzuschuß des Arbeitnehmers aufgebracht werden kann (§ 38 Abs. 4 EStG),
2. eine Änderung von Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte erforderlich war, diese aber unterblieben ist (§ 39 Abs. 4 EStG),
3. eine rückwirkende Änderung von Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte wegen der bereits erteilten Lohnsteuerbescheinigung nicht zu einer Nacherhebung von Lohnsteuer durch den Arbeitgeber führen kann (vgl. BFH-Urteil vom 24.9.1982 - BStBl 1983 II S. 60),
4. der Arbeitgeber dem Finanzamt angezeigt hat, daß er von seiner Berechtigung, Lohnsteuer nachträglich einzubehalten, keinen Gebrauch macht, oder die Lohnsteuer nicht nachträglich einbehalten kann (§ 41 c Abs. 4 EStG),
5. der Arbeitnehmer in den Fällen des § 42 d Abs. 3 Satz 4 EStG für die nicht vorschriftsmäßig einbehaltene oder angemeldete Lohnsteuer in Anspruch zu nehmen ist; wegen der Wahl der Inanspruchnahme vgl. Abschnitt 145 Abs. 6 und 7,
6. der Arbeitnehmer über Vermögensbeteiligungen schädlich verfügt hat und deshalb geldwerte Vorteile nachzuversteuern sind (§ 7 LStDV).

(2) Zur Erfassung der Nachforderungsfälle, die auf einer Änderung oder Ergänzung der Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte durch die Gemeinde beruhen, kann das Finanzamt Anweisungen erteilen (§ 39 Abs. 6 Satz 2 EStG).

(3) ¹Die Nachforderung ist im allgemeinen von dem für die Einkommensbesteuerung des Arbeitnehmers zuständigen Finanzamt vorzunehmen. ²In den Fällen des Absatzes 1 Nr. 1 und 4 ist das Betriebsstättenfinanzamt für die Nachforderung dann zuständig, wenn die zuwenig erhobene Lohnsteuer bereits im Laufe des Kalenderjahrs nachgefordert werden soll.

(4) Für die Berechnung der nachzufordernden Lohnsteuer nach Ablauf des Kalenderjahrs gilt Abschnitt 137 Abs. 6 Satz 1 und Abs. 7 Satz 1 entsprechend.

(5) ¹Will das Finanzamt zuwenig einbehaltene Lohnsteuer vom Arbeitnehmer nachfordern, so erläßt es gegen diesen einen Steuerbescheid. ²Der nachgeforderte Betrag ist wie die einbehaltene Lohnsteuer vom Finanzamt in der Lohnsteuerbescheinigung auf der Lohnsteuerkarte einzutragen; dies gilt nicht für die Nachforderung von Lohnsteuer nach Ablauf des Kalenderjahrs. ³Wird Lohnsteuer nach Ablauf des Kalenderjahrs nachgefordert, bedarf es in den Fällen des Absatzes 1 Nr. 3 einer förmlichen Berichtigung des Freibetrags nicht; es genügt, wenn die Inanspruchnahme des Arbeitnehmers ausdrücklich mit der rückwirkenden Änderung des eingetragenen Freibetrags begründet wird (BFH-Urteil vom 24.9.1982 - BStBl 1983 II S. 60). ⁴Nach Ablauf des Kalenderjahrs kommt eine Nachforderung von Lohnsteuer oder Einkommensteuer gegebenenfalls auch durch erstmalige oder geänderte Veranlagung zur Einkommensteuer in Betracht; wegen der Änderung eines Einkommensteuerbescheids auf Grund Verwertung von Erkenntnissen einer rechtswidrigen Außenprüfung vgl. BFH-Urteil von 9.11.1984 (BStBl 1985 II S. 191).

(6) ¹In den Fällen des Absatzes 1 Nr. 2 bis 6 unterbleibt die Nachforderung, wenn die nachzufordernde Lohnsteuer 20 DM nicht übersteigt (Kleinbetragsgrenze). ²Bezieht sich die Nachforderung auf mehrere Kalenderjahre, so ist für jedes Kalenderjahr gesondert festzustellen, ob die Kleinbetragsgrenze überschritten wird.

³Treffen in einem Kalenderjahr mehrere Nachforderungsgründe zusammen, so gilt die Kleinbetragsgrenze für die insgesamt nachzufordernde Lohnsteuer.

140. Lohnsteuer-Jahresausgleich (Allgemeines)

(1) ¹Der Arbeitnehmer kann die Durchführung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs durch das Finanzamt (§§ 42, 42 a EStG) auch dann beantragen, wenn der Arbeitgeber den Lohnsteuer-Jahresausgleich bereits durchgeführt hat (§ 42 b EStG). ²In welchen Fällen für Arbeitnehmer kein Lohnsteuer-Jahresausgleich, sondern eine Veranlagung zur Einkommensteuer durchzuführen ist, ist in § 46 Abs. 1 und 2 EStG bestimmt. ³Darüber hinaus kann der Arbeitnehmer seine Veranlagung zur Einkommensteuer beantragen

1. zur Anwendung der §§ 16 und 17 des Berlinförderungsgesetzes - BerlinFG - gemäß § 18 BerlinFG. ²Es handelt sich um die Fälle, in denen für Darlehen zur Finanzierung von Baumaßnahmen nach Maßgabe des § 17 BerlinFG eine Steuerermäßigung beantragt wird;
2. zur Anwendung von Artikel 20 Abs. 1 Buchstabe b Unterabsatz bb des deutsch-französischen Doppelbesteuerungsabkommens - DBA - gemäß Artikel 3 Abs. 2 des Gesetzes vom 10.7.1970 zum deutsch-französischen DBA (BGBl. 1970 II S. 717 - BStBl 1970 I S. 900). ²Es handelt sich um die Fälle, in denen in Deutschland ansässige Personen, denen Dividenden französischer Kapitalgesellschaften zufließen, einen Anspruch auf eine Steuergutschrift in Höhe der Hälfte der ausgeschütteten Dividenden haben. ³Dieser Anspruch kann im Wege der Anrechnung auf die deutsche Einkommensteuer geltend gemacht werden. ⁴Arbeitnehmer können hierzu unter sinngemäßer Anwendung von § 46 Abs. 2 Nr. 8 Buchstabe d und Abs. 3 EStG die Veranlagung zur Einkommensteuer beantragen.

⁴Der Arbeitnehmer muß in diesen Fällen die Veranlagung bis zum Ablauf des auf den Veranlagungszeitraum folgenden zweiten Kalenderjahrs durch Abgabe einer Einkommensteuererklärung beantragen (§ 46 Abs. 2 Satz 2 EStG).

R e c h t s w i r k s a m e r A n t r a g

(2) ¹Ein Antrag auf Lohnsteuer-Jahresausgleich ist nur dann rechtswirksam gestellt, wenn der amtlich vorgeschriebene Vordruck verwendet wird, dieser innerhalb der Ausschlußfrist des § 42 Abs. 2 Satz 3 EStG beim Finanzamt eingeht und bis dahin auch vom Arbeitnehmer eigenhändig unterschrieben ist (BFH-Urteil vom

10.10.1986 - BStBl 1987 II S. 77). ²Die Antragsfrist ist auch dann gewahrt, wenn der Antrag bei einem für die Durchführung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs örtlich unzuständigen Finanzamt gestellt wird (BFH-Urteil vom 10.7.1987 - BStBl II S. 827). ³Der Antrag muß so erschöpfend ausgefüllt sein, daß das Ausgleichsverfahren in Gang gesetzt werden kann; dazu sind mindestens die üblichen Personalangaben sowie Angaben über den Bruttojahresarbeitslohn und über die einbehaltene Lohnsteuer erforderlich (BFH-Urteil vom 15.3.1974 - BStBl II S. 590). ⁴Der Antrag eines verheirateten Arbeitnehmers, bei dem die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 EStG vorliegen, muß auch von dem anderen Ehegatten unterschrieben werden, selbst wenn dieser im Ausgleichsjahr keinen Arbeitslohn bezogen hat, es sei denn, daß der andere Ehegatte aus zwingenden Gründen dazu nicht in der Lage ist. ⁵Die Vorschriften der AO (§§ 80 ff.) über die Vertretung und Vollmacht bleiben unberührt.

V e r s ä u m n i s d e r A n t r a g s f r i s t

(3) ¹Bei Versäumnis der Antragsfrist ist § 110 AO anzuwenden (Wiedereinsetzung in den vorigen Stand). ²Gemäß § 110 AO kann die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nur gewährt werden, wenn der Steuerpflichtige ohne Verschulden verhindert war, eine gesetzliche Frist einzuhalten. ³Verhindert kann danach auch sein, wer sich im Rechtsirrtum über verfahrensrechtliche Voraussetzungen befand.

N a c h w e i s v o n Z e i t e n d e r N i c h t b e s c h ä f t i g u n g

(4) ¹Hat ein Arbeitnehmer im Ausgleichsjahr zeitweise nicht in einem Dienstverhältnis gestanden, so kann die Dauer der Nichtbeschäftigung z.B. durch eine entsprechende Bescheinigung des Arbeitsamts wie Bewilligungsbescheid über das Arbeitslosengeld, Bewilligung von Leistungen nach dem Arbeitsförderungsgesetz, belegt werden. ²Kann ein Arbeitnehmer Nichtbeschäftigungszeiten durch geeignete Unterlagen nicht nachweisen oder in sonstiger Weise glaubhaft machen, so ist dies kein Grund, den Lohnsteuer-Jahresausgleich nicht durchzuführen. ³Ob und in welcher Höhe außer dem auf der Lohnsteuerkarte bescheinigten Arbeitslohn

weiterer Arbeitslohn zu berücksichtigen ist, hängt von dem im Einzelfall ermittelten Sachverhalt ab. ⁴Für dessen Beurteilung gelten die Grundsätze der freien Beweiswürdigung; eine starre Verteilung der Behauptungs- oder Beweislast ist nicht zulässig (BFH-Urteil vom 15.10.1976 - BStBl II S. 767). ⁵Hat ein Arbeitnehmer im Ausgleichsjahr zeitweise Arbeitslohn als Teilzeitbeschäftigter erhalten, und ist die Lohnsteuer pauschal erhoben worden (§ 40 a EStG), so kann der Nachweis hierfür durch eine Bescheinigung des Arbeitgebers erbracht werden.

(5) Ist die unbeschränkte Steuerpflicht im Laufe des Ausgleichsjahrs weggefallen, so kann der Lohnsteuer-Jahresausgleich sofort durchgeführt werden, sofern nicht ein gemeinsamer Lohnsteuer-Jahresausgleich (§ 42 a EStG) in Betracht kommt und die Grundlagen dafür erst nach Ablauf des Ausgleichsjahrs ermittelt werden können.

A b t r e t u n g / V e r p f ä n d u n g

(6) ¹Der Erstattungsanspruch aus dem Lohnsteuer-Jahresausgleich kann im Rahmen des § 46 AO abgetreten und verpfändet werden. ²Eine Abtretung oder Verpfändung wird wirksam, wenn sie der Arbeitnehmer dem Finanzamt auf einem amtlich vorgeschriebenen Vordruck nach Entstehung des Anspruchs anzeigt; eine vorher angezeigte Abtretung oder Verpfändung wird nicht mit Entstehung des Anspruchs wirksam. ³Eine wirksam angezeigte Abtretung oder Verpfändung geht später angezeigten Abtretungen und Verpfändungen und später ausgebrachten Pfändungen vor. ⁴Der Erstattungsanspruch aus dem Lohnsteuer-Jahresausgleich entsteht mit Ablauf des Ausgleichsjahrs bzw. im Fall des § 42 Abs. 2 Satz 2 EStG nach Wegfall der unbeschränkten Steuerpflicht (§ 38 AO i.V.m. § 42 Abs. 1 EStG; vgl. auch BMF-Schreiben vom 24.9.1987 - BStBl I S. 664 und die entsprechenden Anwendungserlasse zur AO der obersten Finanzbehörden der Länder).

P f ä n d u n g

(7) ¹Der Erstattungsanspruch aus dem Lohnsteuer-Jahresausgleich kann im Rahmen des § 46 AO gepfändet werden. ²Die Pfändung ist erst zulässig, wenn der Anspruch entstanden ist (§ 46 Abs. 6 AO). ³Zur Entstehung des Anspruchs vgl. Absatz 6 Satz 4. ⁴Eine während

des Ausgleichsjahrs ausgebrachte Pfändung ist wirkungslos; sie wird auch nicht mit Entstehen des Anspruchs wirksam. ⁵Eine wirksame Pfändung des Erstattungsanspruchs künftiger Jahre ist nicht möglich. ⁶Eine wirksame Pfändung geht späteren Pfändungen und später angezeigten Abtretungen und Verpfändungen vor. ⁷Durch einen Pfändungs- und Überweisungsbeschluß wird der Pfändungsgläubiger eines angeblichen Lohnsteuer-Erstattungsanspruchs ermächtigt, den Antrag auf Lohnsteuer-Jahresausgleich für den Schuldner zu stellen; zur Fristwahrung reicht es aus, wenn das Antragsformular den Namen und die Anschrift des Schuldners enthält. ⁸Die Unterlagen und sonstigen Angaben hat der pfändende Gläubiger nachzureichen (BFH-Urteil vom 15.6.1973 - BStBl II S. 784). ⁹Das Recht des Finanzamts, für die Durchführung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs notwendige ergänzende Angaben und Unterlagen zu fordern, bleibt unberührt. ¹⁰Werden die Auflagen des Finanzamts weder von dem Pfändungsgläubiger noch von dem Arbeitnehmer selbst erfüllt, so ist der Lohnsteuer-Jahresausgleich auf Grund der vorhandenen Unterlagen durchzuführen. ¹¹Ein Bescheid hierüber (§ 42 Abs. 5 EStG) ist bei einem vom Pfändungsgläubiger gestellten Antrag sowohl diesem als auch dem Arbeitnehmer selbst zu erteilen.

141. Durchführung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs
durch das Finanzamt

(1) ¹Für den Lohnsteuer-Jahresausgleich hat das Finanzamt als Jahresarbeitslohn den vom Arbeitnehmer aus sämtlichen Dienstverhältnissen bezogenen Arbeitslohn einschließlich des Werts der Sachbezüge festzustellen, sofern die Einbeziehung bestimmter Bezüge nicht ausdrücklich ausgeschlossen ist (vgl. §§ 40 Abs. 3, 40 a Abs. 5 und 40 b Abs. 3 EStG sowie BFH-Urteil vom 3.11.1972 - BStBl 1973 II S. 128) oder sofern nicht ermäßigt besteuerte Entschädigungen nur auf Antrag des Arbeitnehmers einzubeziehen sind (vgl. § 42 Abs. 4 Satz 2 EStG). ²Der Jahresarbeitslohn ist um einen in Betracht kommenden Versorgungs-Freibetrag und Altersentlastungsbetrag zu mindern.

(2) ¹Als Jahreslohnsteuer ist die Einkommensteuer zu ermitteln, die sich für den Arbeitnehmer ergibt, wenn er ausschließlich die sich aus dem nach Absatz 1 Satz 2 geminderten Jahresarbeitslohn ergebenden Einkünfte erzielt hat. ²Vom Jahresarbeitslohn sind deshalb noch die Werbungskosten (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 in Verbindung mit §§ 9 und 9 a EStG), die Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen (§ 2 Abs. 4 in Verbindung mit §§ 10, 10 b, 10 c, 33 bis 33 c und 52 Abs. 22 EStG) sowie der Kinderfreibetrag und der Haushaltsfreibetrag (§ 2 Abs. 5 in Verbindung mit § 32 Abs. 6 und 7 EStG) abzuziehen. ³Hat die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht nur für einen Teil des Kalenderjahrs bestanden, so können Werbungskosten und Sonderausgaben nur insoweit berücksichtigt werden, als sie in diesem Zeitraum geleistet wurden (BFH-Urteil vom 6.4.1984 - BStBl II S. 587). ⁴Die hiernach zu berücksichtigenden Beträge sind unabhängig von den beim Lohnsteuerabzug berücksichtigten Freibeträgen und unabhängig von der auf der Lohnsteuerkarte bescheinigten Steuerklasse zu ermitteln. ⁵§ 34 Abs. 3 EStG ist anzuwenden. ⁶Die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 39 a Abs. 4 EStG ist für das Ausgleichsverfahren nicht bindend. ⁷Auf einen erneuten Nachweis der Voraussetzungen kann das Finanzamt verzichten, soweit die Verhältnisse, die bei der Eintragung eines Freibetrags auf der Lohnsteuerkarte zugrunde gelegt worden sind, sich tatsächlich nicht verändert haben. ⁸Entsprechendes gilt für den zu berücksichtigenden Haushaltsfreibetrag (§ 32 Abs. 7 EStG).

(3) ¹Der sich nach Absatz 2 ergebende Betrag ist das zu versteuernde Einkommen, das die Bemessungsgrundlage für die tarifliche Einkommensteuer bildet. ²Die Einkommensteuer-Splittingtabelle ist anzuwenden, wenn es sich um Arbeitnehmer handelt, die am Ende des Ausgleichsjahrs

1. verheiratet sind,
2. verwitwet sind, wenn der Ehegatte im Ausgleichsjahr verstorben ist,
3. verwitwet sind, wenn der Ehegatte in dem dem Ausgleichsjahr vorangegangenen Kalenderjahr verstorben ist,
4. geschieden sind oder dauernd getrennt gelebt haben, wenn die Ehescheidung oder die dauernde Trennung erst im Laufe des Ausgleichsjahrs herbeigeführt worden ist.

³Weitere Voraussetzungen für die Anwendung der Splittingtabelle ist, daß der Arbeitnehmer und sein Ehegatte in den Fällen der Nummern 1, 2 und 4 zu Beginn oder im Laufe des Ausgleichsjahrs, in den Fällen der Nummer 3 im Zeitpunkt des Todes des Ehegatten unbeschränkt einkommensteuerpflichtig waren und nicht dauernd getrennt gelebt haben oder daß es sich um einen Fall des Abschnitts 107 Abs. 3 handelt. ⁴In allen anderen Fällen ist die Einkommensteuer-Grundtabelle maßgebend. ⁵Die so ermittelte Einkommensteuer ist die Jahreslohnsteuer.

(4) ¹Aus der insgesamt erhobenen Lohnsteuer ist die Lohnsteuer auszuscheiden, die für die nach Absatz 1 außer Ansatz gebliebenen Entschädigungen entrichtet worden ist. ²Lohnsteuer-Erstattungen durch den Arbeitgeber (§ 42 b EStG) sind abzuziehen. ³Der sich hiernach ergebende Betrag ist auf volle DM aufzurunden.

(5) ¹Soweit die nach Absatz 4 ermittelte Lohnsteuer die Jahreslohnsteuer (Absätze 2 und 3) überschreitet, wird sie erstattet. ²Auf den Grund der Überzahlung kommt es nicht an. ³Übersteigt die Jahreslohnsteuer den nach Absatz 4 ermittelten Betrag, so ist der Erstattungsbetrag auf 0 DM festzustellen. ⁴Die Nachforderung von Lohnsteuer im Rahmen des Lohnsteuer-Jahresausgleichs ist unzulässig (Abschnitt 139).

(6) Wegen des Lohnsteuer-Jahresausgleichs bei Arbeitnehmern, die Versorgungsbezüge im Sinne des § 23 Nr. 4 Buchstabe b BerlinFG bezogen haben, siehe § 26 Abs. 2 und 3 BerlinFG.

(7) ¹Über den Lohnsteuer-Jahresausgleich hat das Finanzamt dem Antragsteller schriftlich (§ 157 Abs. 1 AO) einen Steuerbescheid zu erteilen. ²Nach Ergehen dieses Bescheids können zusätzliche Gründe zur Erhöhung des Erstattungsanspruchs nur im Rechtsbehelfsverfahren oder nach den verfahrensrechtlichen Änderungsvorschriften geltend gemacht werden. ³Die Durchführung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs ist auf der Lohnsteuerkarte zu vermerken. ⁴Nach der Bestandskraft eines Bescheids über den Lohnsteuer-Jahresausgleich ist ein weiterer, dasselbe Ausgleichsjahr betreffender Antrag auch dann nicht zulässig, wenn dieser Antrag bisher nicht geltend gemachte Steuervergünstigungen zum Gegenstand hat und noch innerhalb der Antragsfrist für den Lohnsteuer-Jahresausgleich gestellt wird (BFH-Urteil vom 10.9.1982 - BStBl 1983 II S. 58).

(8) Eine bestandskräftige Durchführung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs steht einer Veranlagung zur Einkommensteuer nicht entgegen, wenn nachträglich festgestellt wird, daß die hierfür erforderlichen Voraussetzungen nach § 46 EStG vorliegen (BFH-Beschlüsse vom 21.10.1985 - BStBl 1986 II S. 207 und 213).

142. Ermittlung der Jahreslohnsteuer durch
das Finanzamt

(1) ¹Die Jahreslohnsteuer ist wie folgt zu ermitteln
(Abschnitt 141 Abs. 1 bis 3):

- 1 Bruttoarbeitslohn
- 2 + Vergütungen im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG
- 3 + antragsgemäß einzubeziehende Entschädigungen im Sinne
des § 34 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 2 EStG
- 4 + nachzuversteuernde Beträge nach § 19 a Abs. 9 Nr. 4 EStG
(§ 7 Abs. 4 LStDV)

- 5 = Jahresarbeitslohn (§ 42 Abs. 4 Satz 1 und 2 EStG)
- 6 - Versorgungs-Freibetrag (§ 19 Abs. 2 EStG)
- 7 - Werbungskosten, Arbeitnehmer-Pauschbetrag (§§ 9, 9 a Satz 1
Nr. 1 und Satz 2 EStG)
- 8 - Altersentlastungsbetrag (§ 24 a EStG)

- 9 = Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG)
- 10 - Sonderausgaben (§§ 10, 10 b, 10 c EStG)
- 11 - außergewöhnliche Belastungen (§§ 33 bis 33 c EStG,
§ 33 a EStG 1953 in Verbindung mit § 52 Abs. 22 EStG)

- 12 = Einkommen (§ 2 Abs. 4 EStG)
- 13 - Kinderfreibetrag (§ 32 Abs. 6 EStG)
- 14 - Haushaltsfreibetrag (§ 32 Abs. 7 EStG)

- 15 = zu versteuerndes Einkommen (§ 2 Abs. 5 EStG)
- 16 - Vergütungen im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG (Zeile 2)

17 = verbleibendes zu versteuerndes Einkommen

18 + ein Drittel der Vergütungen im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG
(Zeile 16)

19 = Summe

20 Steuerbetrag für die Summe (Zeile 19) laut
Grundtabelle/Splittingtabelle

21 - Steuerbetrag für das verbleibende zu versteuernde Einkommen
(Zeile 17) laut Grundtabelle/Splittingtabelle

22 = Unterschiedsbetrag

²Hat der Arbeitnehmer keine Vergütungen im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG bezogen, so ist der für das zu versteuernde Einkommen (Zeile 15) aus der Grundtabelle/Splittingtabelle ermittelte Steuerbetrag die Jahreslohnsteuer (tarifliche Einkommensteuer - § 32 a Abs. 1, 5 EStG). ³Hat der Arbeitnehmer Vergütungen im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG bezogen, so ist der Steuerbetrag für das verbleibende zu versteuernde Einkommen (Zeile 21) zuzüglich das Dreifache des Unterschiedsbetrags (Zeile 22) die Jahreslohnsteuer (tarifliche Einkommensteuer - § 32 a Abs. 1, 5 EStG).

(2) Beim gemeinsamen Lohnsteuer-Jahresausgleich für Ehegatten (§ 42 a EStG) ist nur ein Gesamtbetrag der Einkünfte, ein Einkommen, ein zu versteuerndes Einkommen und ein verbleibendes zu versteuerndes Einkommen zu ermitteln.

143. Durchführung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs durch
den Arbeitgeber

(1) ¹Der Arbeitgeber darf den Lohnsteuer-Jahresausgleich nur für unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer durchführen, die am 31. Dezember des Ausgleichsjahrs in seinen Diensten stehen. ²Ist die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht im Laufe des Kalenderjahrs eingetreten, so gilt die Dauer der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht im Kalenderjahr als Ausgleichsjahr und der während dieses Zeitraums bezogene Arbeitslohn als Jahresarbeitslohn. ³Endet die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht im Laufe des Kalenderjahrs, so darf der Arbeitgeber den Lohnsteuer-Jahresausgleich nicht durchführen; zuständig hierfür ist das Finanzamt, in dessen Bezirk der Arbeitnehmer bei Beendigung der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hatte.

(2) ¹In die Jahreslohnsteuertabelle ist für die dort ausgewiesenen Jahresarbeitslöhne die maßgebende Vorsorgepauschale eingearbeitet. ²Das kann dazu führen, daß in den Fällen, in denen der Jahresarbeitslohn um einen auf der Lohnsteuerkarte eingetragenen Freibetrag zu kürzen ist, die dem Arbeitnehmer zustehende Vorsorgepauschale nicht in voller Höhe berücksichtigt wird. ³Der nicht berücksichtigte Teil der Vorsorgepauschale darf nicht vom Arbeitgeber, sondern nur im Lohnsteuer-Jahresausgleich durch das Finanzamt oder bei der Veranlagung zur Einkommensteuer berücksichtigt werden. ⁴Das gilt auch für Arbeitgeber, die für den Lohnsteuer-Jahresausgleich ein maschinelles Verfahren anwenden (Abschnitt 121 Abs. 2).

(3) Beantragt der Arbeitnehmer, Entschädigungen im Sinne des § 34 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 2 EStG oder Vergütungen im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG in den Lohnsteuer-Jahresausgleich einzubeziehen (§ 42 b Abs. 2 Satz 2 EStG), so gehören die Entschädigungen und Vergütungen zum Jahresarbeitslohn, für den die Jahreslohnsteuer aus der Jahreslohnsteuertabelle zu ermitteln ist.

144. Örtliche Zuständigkeit der Finanzämter

(1) ¹Für die Zuständigkeit bei der Besteuerung gelten die §§ 16 bis 29 AO. ²Soweit es sich um die Verlegung des Wohnsitzes handelt, sind die §§ 54 bis 57, 59, 61 BuchO-ADV zu beachten. ³Im Falle eines mehrfachen Wohnsitzes ist bei Entscheidung der Frage, wo sich der Arbeitnehmer vorwiegend aufgehalten hat, auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der Antragstellung abzustellen.

(2) ¹Für Angehörige der Bundeswehr gilt hinsichtlich der örtlichen Zuständigkeit bei der Eintragung eines Freibetrags auf der Lohnsteuerkarte und der Durchführung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs aus Vereinfachungsgründen folgendes:

1. Für nichtverheiratete Soldaten, die den gesetzlichen Grundwehrdienst leisten, ist das Finanzamt des letzten Wohnsitzes vor der Einberufung zuständig.
2. Für nichtverheiratete Berufssoldaten und nichtverheiratete Soldaten auf Zeit ist das Finanzamt zuständig, zu dessen Bezirk der Standort des Soldaten gehört.
3. Für verheiratete Soldaten ist das Finanzamt des Familienwohnsitzes zuständig.

²Es sind jeweils die Verhältnisse im Zeitpunkt der Antragstellung maßgebend. ³Sätze 1 und 2 gelten sinngemäß auch für Angehörige des Bundesgrenzschutzes und Angehörige der Polizei, die in Kasernen oder ähnlichen Unterkünften zusammengezogen sind.

145. Haftung des Arbeitgebers

G u n d s ä t z l i c h e s z u r A r b e i t g e b e r -
h a f t u n g

(1) ¹Der Arbeitnehmer ist - vorbehaltlich § 40 Abs. 3 EStG - Schuldner der Lohnsteuer (§ 38 Abs. 2 EStG); dies gilt auch für den Fall einer Nettolohnvereinbarung (Abschnitt 122). ²Für diese Schuld kann der Arbeitgeber als Haftender in Anspruch genommen werden, soweit seine Haftung reicht (§ 42 d Abs. 1 und 2 EStG). ³Dies gilt auch bei Lohnzahlung durch Dritte, soweit der Arbeitgeber zur Einbehaltung der Lohnsteuer verpflichtet ist (§ 38 Abs. 1 EStG; vgl. auch Abschnitt 106 Abs. 5). ⁴Auch die Ansprüche gegenüber dem Haftenden unterliegen nach den Vorschriften der AO der Verjährung.

(2) ¹Der Arbeitgeber hat den Arbeitslohn vorschriftsmäßig gekürzt, wenn er die Lohnsteuer entsprechend den Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte berechnet hat (BFH-Urteil vom 9. Juni 1965 - HFR S. 513) und wenn er der Berechnung der Lohnsteuer die für das maßgebende Jahr gültigen Lohnsteuertabellen zugrunde gelegt hat (BFH-Urteil vom 11.6.1970 - BStBl II S. 664). ²Die Lohnsteuer ist nicht vorschriftsmäßig einbehalten, wenn der Arbeitgeber im Lohnsteuer-Jahresausgleich eine zu hohe Lohnsteuer erstattet (BFH-Urteil vom 24.1.1975 - BStBl II S. 420). ³Wegen der Einschränkung der Haftung in den Fällen, in denen sich der Arbeitgeber und der Arbeitnehmer über die Zugehörigkeit von Bezügen zum Arbeitslohn und damit auch über die Notwendigkeit der Eintragung der mit diesen Bezügen zusammenhängenden Werbungskosten irrten und irren konnten, vgl. BFH-Urteil vom 5.11.1971 (BStBl 1972 II S. 137).

(3) ¹Die Haftung des Arbeitgebers ist von einem Verschulden grundsätzlich nicht abhängig. ²Desgleichen schließt eine Veranlagung des Arbeitnehmers zur Einkommensteuer die Inanspruchnahme des Arbeitgebers nicht aus, selbst wenn eine bestandskräftige Veranlagung des Arbeitnehmers nicht mehr berichtet werden kann (BFH-Urteil vom 26.7.1974 - BStBl II S. 756). ³Ein geringfügiges Verschulden oder ein schuldloses Verhalten des Arbeitgebers bzw. eine Veranlagung des Arbeitnehmers ist aber bei der Frage zu

würdigen, ob eine Inanspruchnahme des Arbeitgebers im Rahmen des Ermessens liegt (vgl. Absatz 7; zur Ermessensprüfung bei geringfügigem Verschulden vgl. BFH-Urteil vom 21.1.1972 - BStBl II S. 364).

(4) ¹Die haftungsbefreiende Wirkung der Anzeige nach § 41 c Abs. 4 EStG setzt voraus, daß die nicht vorschriftsmäßige Einbehaltung der Lohnsteuer vom Arbeitgeber erkannt worden ist. ²Die Haftung wird deshalb nicht ausgeschlossen, wenn der Arbeitgeber erst auf Grund von Hinweisen oder Feststellungen im Rahmen der Lohnsteuer-Außenprüfung die fehlerhafte Behandlung anzeigt.

H a f t u n g a n d e r e r P e r s o n e n

(5) ¹Soweit Dritte für Steuerleistungen in Anspruch genommen werden können, z.B. gesetzliche Vertreter juristischer Personen, Vertreter, Bevollmächtigte, Vermögensverwalter, Rechtsnachfolger, haften sie als Gesamtschuldner neben dem Arbeitgeber als weiterem Haftenden und neben dem Arbeitnehmer als Steuerschuldner (§ 44 AO). ²Die Haftung kann sich z.B. aus §§ 45, 69 bis 77, 153 AO oder § 419 BGB ergeben. ³Zur Frage der Pflichtverletzung bei der Abführung von Lohnsteuer vgl. BFH-Urteil vom 20.4.1982 - BStBl II S. 521 betreffend die Haftung eines Geschäftsführers einer Personengesellschaft und zum Umfang der Haftung bei voller Auszahlung der Nettolöhne vgl. BFH-Urteil vom 26.7.1988 - BStBl II S. 859. ⁴Zu den Anforderungen an die inhaltliche Bestimmtheit von Lohnsteuerhaftungsbescheiden bei der Haftung von Vertretern vgl. BFH-Urteil vom 8.3.1988 - BStBl II S. 480.

I n a n s p r u c h n a h m e e i n e s G e s a m t - s c h u l d n e r s

(6) ¹Soweit Arbeitgeber, Arbeitnehmer und gegebenenfalls andere Personen Gesamtschuldner sind, schuldet jeder die gesamte Leistung (§ 44 Abs. 1 Satz 2 AO). ²Das Finanzamt muß die Wahl, an welchen Gesamtschuldner es sich halten will, nach pflichtgemäßem Ermessen unter Beachtung der durch Recht und Billigkeit gezogenen Grenzen und unter verständiger Abwägung der Interessen aller Beteiligten treffen. ³Die Grundsätze von Recht und Billigkeit verlangen keine vorrangige Inanspruchnahme des Arbeitnehmers als des Steuerschuldners (BFH-Urteil vom 6.5.1959 - BStBl III S. 292).

Ermessensprüfung

(7) Im Rahmen der Ermessensprüfung sind insbesondere folgende Grundsätze zu beachten:

1. ¹Die Frage, ob der Arbeitgeber vor dem Arbeitnehmer in Anspruch genommen werden darf, hängt wesentlich von den Gesamtumständen des Einzelfalls ab, wobei von dem gesetzgeberischen Zweck des Lohnsteuerverfahrens, durch den Abzug an der Quelle den schnellen Eingang der Lohnsteuer in einem vereinfachten Verfahren sicherzustellen, auszugehen ist (BFH-Urteil vom 26.7.1974 - BStBl II S. 756). ²Eine vorrangige Inanspruchnahme des Arbeitgebers vor dem Arbeitnehmer kann danach unzulässig sein, wenn die Lohnsteuer ebenso schnell und ebenso einfach vom Arbeitnehmer nacherhoben werden kann, weil z.B. der Arbeitnehmer ohnehin zu veranlagten ist (BFH-Urteile vom 30.11.1966 - BStBl 1967 III S. 331 und vom 12.1.1968 - BStBl II S. 324); das gilt insbesondere dann, wenn der Arbeitnehmer inzwischen aus dem Betrieb ausgeschieden ist (BFH-Urteil vom 10.1.1964 - BStBl II S. 213). ³War nach diesen Grundsätzen die Inanspruchnahme des Arbeitgebers unzulässig, so kann er trotzdem in Anspruch genommen werden, wenn der Versuch des Finanzamts, die Lohnsteuer beim Arbeitnehmer nachzuerheben, erfolglos verlaufen ist (BFH-Urteil vom 18.7.1958 - BStBl III S. 384). ⁴Das gilt auch dann, wenn ein früherer Haftungsbescheid gegen den Arbeitgeber wegen vorrangiger Inanspruchnahme des Arbeitnehmers aufgehoben worden war (BFH-Urteil vom 10.1.1964 - BStBl III S. 213). ⁵Der Inanspruchnahme des Arbeitgebers steht auch nicht entgegen, daß das Finanzamt über einen längeren Zeitraum von seinen Befugnissen zur Überwachung des Lohnsteuerabzugs und zur Beitreibung der Lohnabzugsbeträge keinen Gebrauch gemacht hat (BFH-Urteil vom 11.8.1978 - BStBl II S. 683).
2. Eine Inanspruchnahme des Arbeitgebers kann wegen Unbilligkeit überhaupt ausgeschlossen werden, wenn z.B.
 - a) der Arbeitgeber eine bestimmte Methode der Steuerberechnung angewendet und das Finanzamt hiervon Kenntnis erlangt und nicht beanstandet hat (BFH-Urteil vom 20.7.1962 -

BStBl 1963 III S. 23) oder wenn der Arbeitgeber durch Prüfung und Erörterung einer Rechtsfrage durch das Finanzamt in einer unrichtigen Rechtsauslegung bestärkt wurde;

- b) der Arbeitgeber einem entschuldbaren Rechtsirrtum unterlegen ist, z.B. weil das Finanzamt eine unklare oder falsche Auskunft gegeben hat (BFH-Urteil vom 24.11.1961 - BStBl 1962 III S. 37) oder weil er den Angaben in einem Manteltarifvertrag über die Steuerfreiheit vertraut hat (BFH-Urteil vom 18.9.1981 - BStBl II S. 801);
 - c) der Arbeitgeber den Lohnsteuerabzug entsprechend der von einer Oberfinanzdirektion in einer Verfügung geäußerten Auffassung durchführt, auch wenn er die Verfügung nicht gekannt hat (BFH-Urteil vom 25.10.1985 - BStBl 1986 II S. 98); das gilt aber nicht, wenn dem Arbeitgeber bekannt war, daß das für ihn zuständige Betriebsstättenfinanzamt eine andere Auffassung vertritt.
3. Die Inanspruchnahme des Arbeitgebers ist in aller Regel ermessensfehlerfrei, wenn
- a) die Einbehaltung der Lohnsteuer in einem rechtlich einfach und eindeutig vorliegenden Fall nur deshalb unterblieben ist, weil der Arbeitgeber sich über seine Verpflichtungen nicht hinreichend unterrichtet hat (BFH-Urteil vom 5.2.1971 - BStBl II S. 353);
 - b) sie der Vereinfachung dient, weil gleiche oder ähnliche Berechnungsfehler bei einer größeren Zahl von Arbeitnehmern gemacht worden sind (BFH-Urteile vom 16.3.1962 - BStBl III S. 282 und vom 6.3.1980 - BStBl II S. 289);
 - c) das Finanzamt auf Grund einer fehlerhaften Unterlassung des Arbeitgebers aus tatsächlichen Gründen nicht in der Lage ist, die Arbeitnehmer als Schuldner der Lohnsteuer heranzuziehen (BFH-Urteil vom 7.12.1984 - BStBl 1985 II S. 164) oder wenn die individuelle Ermittlung der Lohnsteuer schwierig ist und der Arbeitgeber bereit ist, die Lohnsteuerschulden seiner Arbeitnehmer endgültig zu tragen (BFH-Urteil vom 7.12.1984 - BStBl 1985 II S. 170) und

keinen Antrag auf Pauschalierung stellt. ²In diesen und vergleichbaren Fällen kann die nachzufordernde Lohnsteuer unter Anwendung eines durchschnittlichen Steuersatzes - gegebenenfalls im Schätzungswege - ermittelt werden (vgl. die BFH-Urteile vom 7.12.1984 a.a.O. und vom 12.6.1986 - BStBl II S. 681);

- d) im Falle einer Nettolohnvereinbarung der Arbeitnehmer nicht weiß, daß der Arbeitgeber die Lohnsteuer nicht angemeldet hat (BFH-Urteil vom 8.11.1985 - BStBl 1986 II S. 186).

H a f t u n g s v e r f a h r e n

(8) ¹Wird der Arbeitgeber nach § 42 d EStG als Haftungsschuldner in Anspruch genommen, so ist, vorbehaltlich § 42 d Abs. 4 Nr. 1 und 2 EStG, ein Haftungsbescheid zu erlassen. ²Hat der Arbeitgeber nach Abschluß einer Lohnsteuer-Außenprüfung eine Zahlungsverpflichtung schriftlich anerkannt, so ist der Erlaß eines Haftungsbescheids nur erforderlich, wenn der Arbeitgeber seiner Zahlungsverpflichtung nicht nachkommen will (BFH-Urteil vom 14.11.1986 - BStBl 1987 II S. 198). ³Der Haftungsbescheid läßt die Lohnsteuer-Anmeldungen unberührt. ⁴Für den Haftungsbescheid tritt die Änderungssperre nach § 173 Abs. 2 AO nicht ein. ⁵Hinsichtlich des dem Haftungsbescheid zugrundeliegenden Sachverhalts kann eine weitere Inanspruchnahme des Arbeitgebers nur dann erfolgen, wenn die Voraussetzungen für die Rücknahme des ursprünglichen Haftungsbescheids nach § 130 AO gegeben sind. ⁶Für einen neu aufgedeckten anderen lohnsteuerpflichtigen Sachverhalt kann die Lohnsteuer durch einen weiteren Haftungsbescheid nachgefordert werden. ⁷Im Haftungsbescheid, spätestens jedoch in der Einspruchsentscheidung (BFH-Urteil vom 18.9.1981 - BStBl II S. 801), sind die für die Ermessensentscheidung maßgebenden Gründe anzugeben. ⁸Der Arbeitnehmer hat gegen diesen Haftungsbescheid insoweit ein Einspruchsrecht, als er persönlich für die nachgeforderte Lohnsteuer in Anspruch genommen werden kann (BFH-Urteil vom 29.6.1973 - BStBl II S. 780). ⁹In einem allein vom Arbeitnehmer veranlaßten Einspruchsverfahren ist der Arbeitgeber nach § 360 AO hinzuzuziehen. ¹⁰Werden zu verschiedenen Zeiten und auf Grund unterschiedlicher Tatbestände entstandene Haftungsschulden in einem Haftungsbescheid festgesetzt und ficht der Haftungsschuldner

diesen Sammelhaftungsbescheid nur hinsichtlich ganz bestimmter Haftungsfälle an, so erwächst der restliche Teil des Bescheids in Bestandskraft (vgl. BFH-Urteil vom 4.7.1986 - BStBl II S. 921).

N a c h f o r d e r u n g s v e r f a h r e n

(9) ¹Wird pauschale Lohnsteuer nacherhoben, die der Arbeitgeber zu übernehmen hat (§ 40 Abs. 3 EStG), so ist ein Nachforderungsbescheid (Steuerbescheid) zu erlassen; Absatz 8 Satz 2 gilt entsprechend. ²Der Nachforderungsbescheid läßt die Lohnsteuer-Anmeldungen unberührt. ³Er bezieht sich auf bestimmte steuerpflichtige Sachverhalte. ⁴Die Änderung eines Nachforderungsbescheids hinsichtlich der ihm zugrunde liegenden Sachverhalte ist - außer in den Fällen der §§ 172 und 175 AO - wegen der Änderungssperre des § 173 Abs. 2 AO nur bei Steuerhinterziehung oder leichtfertiger Steuerverkürzung möglich. ⁵Wegen eines Sachverhalts, der von einem Nachforderungsbescheid nicht erfaßt worden ist, kann ein weiterer Nachforderungsbescheid erlassen werden, der von dem früheren Nachforderungsbescheid unabhängig ist (vgl. BFH-Urteil vom 30.8.1988 - BStBl 1989 II S. 193).

(10) ¹Wird vom Arbeitgeber pauschale Lohnsteuer nacherhoben (Absatz 9) und wird er zugleich als Haftungsschuldner in Anspruch genommen (Absatz 8), so ist die Steuerschuld von der Haftungsschuld zu trennen. ²Dies kann im Entscheidungssatz des zusammengefaßten Steuer- und Haftungsbescheids, in der Begründung dieses Bescheids oder in dem dem Arbeitgeber bereits bekannten oder beigefügten Bericht einer Lohnsteuer-Außenprüfung, auf den zur Begründung Bezug genommen ist, geschehen (BFH-Urteil vom 1.8.1985 - BStBl II S. 664). ³Steuerschuld und Haftungsschuld können äußerlich in einer Verfügung verbunden werden (BFH-Urteil vom 16.11.1984 - BStBl 1985 II S. 266). ⁴Wird der Arbeitgeber nach dem Entscheidungssatz des Bescheids als Haftender in Anspruch genommen, so ist der Bescheid unwirksam, wenn nach seiner Begründung pauschale Lohnsteuer nachgefordert wird (BFH-Urteil vom 15.3.1985 - BStBl II S. 581). ⁵Wird Lohnsteuer für frühere Kalenderjahre nachgefordert, so braucht die Steuerschuld oder der Haftungsbetrag nur nach Kalenderjahren aufgegliedert zu werden (vgl. BFH-Urteil vom 18.7.1985 - BStBl 1986 II S. 152). ⁶Der Haftungsbetrag ist grundsätzlich auf die einzelnen Arbeitnehmer aufzuschlüsseln; wegen der Ausnahmen wird auf das BFH-Urteil vom

8.11.1985 (BStBl 1986 II S. 274) und die dort genannten Urteile hingewiesen. ⁷Hat der Arbeitgeber Arbeitslohn nach § 40 a Abs. 3 EStG pauschal versteuert, obwohl nicht die Voraussetzungen dieser Vorschrift, sondern die des § 40 a Abs. 2 EStG erfüllt sind, so kann ein Nachforderungsbescheid nur erlassen werden, wenn sich der Arbeitgeber eindeutig zu einer Pauschalierung nach § 40 a Abs. 2 EStG bereit erklärt hat (vgl. BFH-Urteil vom 25.5.1984 - BStBl II S. 569). ⁸Für die durch Haftungsbescheid (Absatz 8) oder Nachforderungsbescheid (Absatz 9) angeforderten Steuerbeträge ist eine Zahlungsfrist von einem Monat anzusetzen.

146. Haftung bei Arbeitnehmerüberlassung

A l l g e m e i n e s

(1) ¹Bei Arbeitnehmerüberlassung ist steuerrechtlich grundsätzlich der Verleiher Arbeitgeber der Leiharbeitnehmer (vgl. Abschnitt 66 Abs. 1 Satz 3). ²Dies gilt auch bei unerlaubter Arbeitnehmerüberlassung, da § 10 Abs. 1 Arbeitnehmerüberlassungsgesetz (AÜG), der den Entleiher bei unerlaubter Arbeitnehmerüberlassung als Arbeitgeber der Leiharbeitnehmer bestimmt, steuerrechtlich nicht maßgebend ist (BFH-Urteil vom 2.4.1982 BStBl II S. 502). ³Der Entleiher kann jedoch nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Gestaltung der Beziehungen zu den für ihn tätigen Leihararbeitnehmern und zum Verleiher, insbesondere bei Entlohnung der Leihararbeitnehmer, steuerrechtlich Arbeitgeber sein (BFH-Urteil vom 2.4.1982 a.a.O., siehe auch Abschnitt 105 Abs. 2 Satz 7). ⁴Wird der Entleiher als Haftungsschuldner in Anspruch genommen, so ist wegen der unterschiedlichen Voraussetzungen und Folgen stets danach zu unterscheiden, ob er als Arbeitgeber der Leihararbeitnehmer oder als Dritter neben dem Verleiher als dem Arbeitgeber der Leihararbeitnehmer haftet. ⁵§ 42 d Abs. 6 EStG betrifft den Fall, daß der Entleiher nicht Arbeitgeber der Leihararbeitnehmer ist. ⁶Nach dieser Vorschrift haftet der Entleiher für die ab 1. Januar 1986 entstehende Lohnsteuer der für ihn tätigen Leihararbeitnehmer. ⁷Ist der Entleiher ausnahmsweise Arbeitgeber der Leihararbeitnehmer, so haftet er ohne diese zeitliche Begrenzung nach § 42 d Abs. 1 bis 5 EStG, vgl. Abschnitt 145. ⁸Neben ihm haftet nach § 42 d Abs. 7 EStG der Verleiher ab 1. Januar 1986.

I n a n s p r u c h n a h m e d e s E n t l e i h e r s n a c h § 4 2 d A b s . 6 E S t G

(2) ¹Der Entleiher haftet nach § 42 d Abs. 6 EStG wie der Verleiher (Arbeitgeber), jedoch beschränkt auf die Lohnsteuer für die Zeit, für die ihm der Leihararbeitnehmer überlassen worden ist. ²Die Haftung des Entleihers richtet sich deshalb nach denselben Grundsätzen wie die Haftung des Arbeitgebers. ³Sie scheidet aus, wenn der Verleiher als Arbeitgeber nicht haften würde. ⁴Die Haftung des Entleihers kommt nur bei gewerbsmäßiger Arbeitnehmerüberlassung nach § 1 AÜG in Betracht. ⁵Die Arbeitnehmerüberlassung ist gewerbsmäßig, wenn die Voraussetzungen der

gewerberechtlichen Gewerbsmäßigkeit vorliegen. ⁶Gewerbsmäßig handelt danach derjenige Unternehmer (Verleiher), der Arbeitnehmerüberlassung nicht nur gelegentlich, sondern auf Dauer betreibt und damit wirtschaftliche Vorteile erzielen will. ⁷Die Voraussetzungen können z.B. nicht erfüllt sein, wenn Arbeitnehmer gelegentlich zwischen selbständigen Betrieben zur Deckung eines kurzfristigen Personalmehrbedarfs ausgeliehen werden, in andere Betriebsstätten ihres Arbeitgebers entsandt oder zu Arbeitsgemeinschaften freigestellt werden. ⁸Arbeitnehmerüberlassung liegt nicht vor, wenn das Überlassen von Arbeitnehmern als Nebenleistung zu einer anderen Leistung anzusehen ist, wenn z.B. im Falle der Vermietung von Maschinen und Überlassung des Bedienungspersonals der wirtschaftliche Wert der Vermietung überwiegt. ⁹In den Fällen des § 1 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 3 AÜG ist ebenfalls keine Arbeitnehmerüberlassung anzunehmen.

(3) ¹Die rechtlich zutreffende Würdigung eines Sachverhalts mit drittbezogener Tätigkeit als Arbeitnehmerüberlassung und ihre Abgrenzung insbesondere gegenüber einem Werkvertrag kann im Einzelfall schwierig sein. ²Dabei ist entscheidend auf das Gesamtbild der Tätigkeit abzustellen. ³Auf die Bezeichnung des Rechtsgeschäfts, z.B. als Werkvertrag, kommt es nicht entscheidend an. ⁴Auf Arbeitnehmerüberlassung weisen z.B. folgende Merkmale hin:

1. Der Inhaber der Drittfirma (Entleiher) nimmt im wesentlichen das Weisungsrecht des Arbeitgebers wahr;
2. der mit dem Einsatz des Arbeitnehmers verfolgte Leistungszweck stimmt mit dem Betriebszweck der Drittfirma überein;
3. das zu verwendende Werkzeug wird im wesentlichen von der Drittfirma gestellt, es sei denn auf Grund von Sicherheitsvorschriften;
4. die mit anderen Vertragstypen, insbesondere Werkvertrag, verbundenen Haftungsrisiken sind ausgeschlossen oder beschränkt worden;
5. die Arbeit des eingesetzten Arbeitnehmers gegenüber dem entsendenden Arbeitgeber wird auf der Grundlage von Zeiteinheiten vergütet.

⁵Bei der Prüfung der Frage, ob Arbeitnehmerüberlassung vorliegt, ist die Auffassung der Bundesanstalt für Arbeit zu berücksichtigen. ⁶Eine Inanspruchnahme des Entleiher wird regelmäßig nicht in Betracht kommen, wenn die Bundesanstalt für Arbeit gegenüber dem Entleiher die Auffassung geäußert hat, bei dem verwirklichten Sachverhalt liege Arbeitnehmerüberlassung nicht vor.

(4) ¹Ausnahmen von der Entleiherhaftung enthält § 42 d Abs. 6 Sätze 2 und 3 EStG. ²Der Überlassung liegt eine Erlaubnis nach § 1 AÜG im Sinne des Satzes 2 immer dann zugrunde, wenn der Verleiher eine Erlaubnis nach § 1 AÜG zur Zeit des Verleihs besessen hat oder die Erlaubnis in dieser Zeit nach § 2 Abs. 4 AÜG als fort bestehend gilt, d.h. bis zu 6 Monaten nach Erlöschen der Erlaubnis für die Abwicklung der erlaubt abgeschlossenen Verträge. ³Der Überlassung liegt jedoch keine Erlaubnis zugrunde, wenn Arbeitnehmer gewerbsmäßig in Betriebe des Baugewerbes für Arbeiten überlassen werden, die üblicherweise von Arbeitern verrichtet werden, weil dies nach § 12 a Arbeitsförderungsgesetz (AFG) unzulässig ist und sich die Erlaubnis nach § 1 AÜG auf solchen Verleih nicht erstreckt. ⁴Bei erlaubtem Verleih durch einen inländischen Verleiher haftet der Entleiher nicht, wenn er die Arbeitnehmerüberlassung der zuständigen Krankenkasse nach §§ 28 a bis 28 c des Vierten Buches Sozialgesetzbuch, § 10 AFG, gemeldet hat. ⁵Es obliegt dem Entleiher, die Erfüllung der Melde- und Mitwirkungspflichten darzulegen und im Zweifelsfalle nachzuweisen. ⁶Der Entleiher trägt auch die Feststellungslast, wenn er sich darauf beruft, daß er über das Vorliegen einer Arbeitnehmerüberlassung ohne Verschulden irrte (§ 42 d Abs. 6 Satz 3 EStG). ⁷Bei der Inanspruchnahme des Entleiher ist dabei Absatz 3 zu berücksichtigen. ⁸Im Bereich unzulässiger Arbeitnehmerüberlassung sind wegen des Verbots in § 12 a AFG strengere Maßstäbe anzulegen, wenn sich der Entleiher darauf beruft, ohne Verschulden einem Irrtum erlegen zu sein. ⁹Dies gilt insbesondere, wenn das Überlassungsentgelt deutlich günstiger ist als dasjenige von anderen Anbietern. ¹⁰Ob der Verleiher eine Erlaubnis nach § 1 AÜG hat, muß der Verleiher in dem schriftlichen Überlassungsvertrag nach § 12 Abs. 1 AÜG erklären und kann der Entleiher selbst oder das Finanzamt durch Anfrage beim Landesarbeitsamt erfahren oder überprüfen.

(5) ¹Die Höhe des Haftungsbetrags ist auf die Lohnsteuer begrenzt, die vom Verleiher gegebenenfalls anteilig für die Zeit einzubehalten war, für die der Leiharbeitnehmer dem Entleiher überlassen war.

²Hat der Verleiher einen Teil der von ihm insgesamt einbehaltenen und angemeldeten Lohnsteuer für den entsprechenden Lohnsteuer-Anmeldungszeitraum gezahlt, wobei er auch die Lohnsteuer des dem Entleiher überlassenen Leiharbeitnehmers berücksichtigt hat, so mindert sich der Haftungsbetrag im Verhältnis von angemeldeter zu gezahlter Lohnsteuer. ³Die Haftungsschuld kann mit 15 v.H. des zwischen Verleiher und Entleiher vereinbarten Entgelts ohne Umsatzsteuer (§ 42 d Abs. 6 Satz 7 EStG) angenommen werden, wenn nach den Umständen die Arbeitnehmerüberlassung im Einzelfall nicht oder nur schwer, d.h. nicht mit zumutbarem Aufwand, ermittelt werden kann. ⁴Die Haftungsschuld ist mit einem niedrigeren Hundertsatz zu schätzen, wenn der Entleiher diesen glaubhaft macht.

(6) ¹Der Haftungsbescheid kann gegen den Entleiher ergehen, wenn die Voraussetzungen der Haftung erfüllt sind. ²Auf Zahlung darf er jedoch erst in Anspruch genommen werden nach einem fehlgeschlagenen Vollstreckungsversuch in das inländische bewegliche Vermögen des Verleihers oder wenn die Vollstreckung keinen Erfolg verspricht (§ 42 d Abs. 6 Satz 6 EStG). ³Eine vorherige Zahlungsaufforderung an den Arbeitnehmer oder ein Vollstreckungsversuch bei diesem ist nicht erforderlich (entsprechende Anwendung des § 219 Satz 2 AO).

Inanspruchnahme des Verleihers nach § 42 d Abs. 7 EStG

(7) ¹Nach § 42 d Abs. 7 EStG kann der Verleiher, der steuerrechtlich nicht als Arbeitgeber zu behandeln ist, wie ein Entleiher nach § 42 d Abs. 6 EStG als Haftender in Anspruch genommen werden. ²Insoweit kann er erst nach dem Entleiher auf Zahlung in Anspruch genommen werden. ³Davon zu unterscheiden ist der Erlaß des Haftungsbescheids, der vorher ergehen kann. ⁴Gegen den Haftungsbescheid kann sich der Verleiher deswegen nicht mit Erfolg darauf berufen, der Entleiher sei auf Grund der tatsächlichen Abwicklung einer unerlaubten Arbeitnehmerüberlassung als Arbeitgeber aller oder eines Teils der überlassenen Leiharbeitnehmer zu behandeln.

S i c h e r u n g s v e r f a h r e n n a c h § 4 2 d
A b s . 8 E S t G

(8) ¹Als Sicherungsmaßnahme kann das Finanzamt den Entleiher verpflichten, einen bestimmten DM-Betrag oder einen als Vomhundertsatz bestimmten Teil des vereinbarten Überlassungsentgelts einzuhalten und abzuführen. ²Hat der Entleiher bereits einen Teil der geschuldeten Überlassungsvergütung an den Verleiher geleistet, so kann der Sicherungsbetrag mit einem bestimmten DM-Betrag oder als Vomhundertsatz bis zur Höhe des Restentgelts festgesetzt werden. ³Die Sicherungsmaßnahme ist nur anzuordnen in Fällen, in denen eine Haftung in Betracht kommen kann. ⁴Dabei darf berücksichtigt werden, daß sie den Entleiher im Ergebnis weniger belasten kann als die nachfolgende Haftung, wenn er z.B. einen Rückgriffsanspruch gegen den Verleiher nicht durchsetzen kann.

H a f t u n g s v e r f a h r e n

(9) Wird der Entleiher oder Verleiher als Haftungsschuldner in Anspruch genommen, so ist ein Haftungsbescheid zu erlassen (vgl. Abschnitt 145 Abs. 8).

Z u s t ä n d i g k e i t

(10) ¹Zuständig für den Haftungsbescheid gegen den Entleiher oder Verleiher ist das Betriebsstättenfinanzamt des Verleihers (§ 42 d Abs. 6 Satz 9 EStG). ²Wird bei einem Entleiher festgestellt, daß seine Inanspruchnahme als Haftungsschuldner nach § 42 d Abs. 6 EStG in Betracht kommt, so ist das Betriebsstättenfinanzamt des Verleihers einzuschalten. ³Bei Verleih durch einen ausländischen Verleiher (§ 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG) ist das Betriebsstättenfinanzamt des Entleihers zuständig, wenn dem Finanzamt keine andere Überlassung des Verleihers im Inland bekannt ist, da es zugleich Betriebsstättenfinanzamt des Verleihers nach § 41 Abs. 2 Satz 2 EStG ist. ⁴Dies gilt grundsätzlich auch für eine Sicherungsmaßnahme nach § 42 d Abs. 8 EStG. ⁵Darüber hinaus ist für eine Sicherungsmaßnahme jedes Finanzamt zuständig, in dessen Bezirk der Anlaß für die Amtshandlung hervortritt, insbesondere bei Gefahr im Verzug (§§ 24, 29 AO).

147. Anrufungsauskunft

(1) ¹Einen Anspruch auf Auskunft haben sowohl der Arbeitgeber als auch der Arbeitnehmer. ²In beiden Fällen ist das Betriebsstättenfinanzamt für die Erteilung der Auskunft zuständig; bei Anfragen eines Arbeitnehmers soll es jedoch seine Auskunft mit dessen Wohnsitzfinanzamt abstimmen. ³Hat ein Arbeitgeber mehrere Betriebsstätten, so soll das Finanzamt seine Auskunft mit den anderen Betriebsstättenfinanzämtern abstimmen, soweit es sich um einen Fall von einigem Gewicht handelt und erkennbar ist, daß die Auskunft auch für die anderen Betriebsstätten von Bedeutung ist. ⁴Das Finanzamt soll die Auskunft unter ausdrücklichem Hinweis auf § 42 e EStG schriftlich erteilen; das gilt auch, wenn der Beteiligte die Auskunft nur formlos erbeten hat. ⁵Ein Rechtsbehelf ist nur gegeben, wenn das Finanzamt eine Auskunftserteilung ablehnt.

(2) ¹Die Auskunft bindet das Finanzamt nur gegenüber dem, der sie erbeten hat. ²Auskünfte an einen Arbeitnehmer binden auch dessen Wohnsitzfinanzamt im Lohnsteuer-Jahresausgleichsverfahren und bei der Einkommensteuerveranlagung, selbst wenn der Arbeitnehmer keine wirtschaftlichen Dispositionen im Hinblick auf die Auskunft getroffen hat (BFH-Urteil vom 9.3.1979 - BStBl II S. 451).

148. Lohnsteuer-Außenprüfung

(1) ¹Für die Lohnsteuer-Außenprüfung gelten die §§ 193 bis 207 AO. ²Die §§ 5 bis 12 Betriebsprüfungsordnung (BStBl 1987 I S. 802) sind mit Ausnahme des § 5 Abs. 4 Satz 2 anzuwenden.

(2) ¹Der Lohnsteuer-Außenprüfung unterliegen sowohl private als auch öffentlich-rechtliche Arbeitgeber. ²Prüfungen eines öffentlich-rechtlichen Arbeitgebers durch die zuständige Aufsichts- und Rechnungsprüfungsbehörde stehen der Zulässigkeit einer Lohnsteuer-Außenprüfung nicht entgegen.

(3) ¹Die Lohnsteuer-Außenprüfung hat sich hauptsächlich darauf zu erstrecken, ob sämtliche Arbeitnehmer, auch die nicht ständig beschäftigten, erfaßt sind und alle zum Arbeitslohn gehörigen Einnahmen, gleichgültig in welcher Form sie gewährt werden, dem Steuerabzug unterworfen werden und ob bei der Berechnung der Lohnsteuer von der richtigen Lohnhöhe ausgegangen ist. ²Haushaltungen, in denen nur gering entlohnte Hilfen beschäftigt werden, sind in der Regel nicht zu prüfen.

(4) ¹Über das Ergebnis der Außenprüfung ist dem Arbeitgeber ein Prüfungsbericht zu übersenden (§ 202 Abs. 1 AO). ²Führt die Außenprüfung zu keiner Änderung der Besteuerungsgrundlagen, so genügt es, wenn dies dem Arbeitgeber schriftlich mitgeteilt wird (§ 202 Abs. 1 Satz 3 AO). ³In den Fällen, in denen ein Nachforderungsbescheid oder ein Haftungsbescheid nicht zu erteilen ist (§ 42 d Abs. 4 EStG), kann der Arbeitgeber auf die Übersendung eines Prüfungsberichts verzichten. ⁴Wegen der Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung nach einer Lohnsteuer-Außenprüfung vgl. § 164 Abs. 3 Satz 3 AO.

(5) ¹Das Recht auf Anrufungsauskunft nach § 42 e EStG steht dem Recht auf Erteilung einer verbindlichen Zusage auf Grund einer Außenprüfung nach § 204 AO nicht entgegen.

149. Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG

(1) ¹Die Vorschrift des § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG ist nur anwendbar, wenn der Arbeitnehmer nicht bereits nach den Vorschriften des § 46 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 bis 7 EStG zu veranlagten ist. ²Eine Veranlagung ist unabhängig vom Härteausgleich nach § 46 Abs. 3 EStG durchzuführen, auch wenn dieser im Ergebnis zu einem Betrag unter 800 DM führt (BFH-Urteil vom 2.12.1971 - BStBl 1972 II S. 278). ³Würden Einkünfte, die nicht der Lohnsteuer zu unterwerfen waren, auf Grund eines Härteausgleichsbetrags in gleicher Höhe unversteuert bleiben, so ist für die Anwendung der §§ 34, 34 c und 35 EStG kein Raum (BFH-Urteile vom 29.5.1963 - BStBl III S. 379 und vom 2.12.1971 - BStBl 1972 II S. 278). ⁴Satz 3 gilt auch, wenn eine Veranlagung zur Anwendung des § 34 f EStG durchgeführt wird.

(2) ¹Liegen im Fall des § 46 Abs. 2 Nr. 8 Buchstabe b EStG neben Verlusten aus einer anderen Einkunftsart als derjenigen aus nichtselbständiger Arbeit auch positive Einkünfte vor, die nicht der Lohnsteuer zu unterwerfen waren, so kommt eine Veranlagung nur in Betracht, wenn nach Verrechnung dieser positiven mit den negativen Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 1 EStG ein Verlustbetrag verbleibt. ²Hinsichtlich der positiven Einkünfte kann ein Härteausgleich (Abschnitt 150 EStR) nicht gewährt werden.

(3) Handelt es sich bei den Verlustbeträgen im Sinne des § 46 Abs. 2 Nr. 8 Buchstabe b oder Buchstabe c EStG um ausländische Verluste, die nach einem Doppelbesteuerungsabkommen bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens (§ 2 Abs. 5 EStG) außer Ansatz geblieben sind, so ist zur Anwendung des negativen Progressionsvorbehalts (vgl. Abschnitt 185 EStR) ebenfalls auf Antrag eine Veranlagung durchzuführen.

150. Beseitigung von Härten in bestimmten Fällen des
§ 46 Abs. 2 EStG

¹Bestehen die einkommensteuerpflichtigen Einkünfte, die nicht der Lohnsteuer zu unterwerfen waren, sowohl aus positiven Einkünften als auch aus negativen Einkünften (Verlusten), so wird ein Härteausgleich nur gewährt, wenn die Summe dieser Einkünfte abzüglich der darauf entfallenden Beträge nach § 13 Abs. 3 und § 24 a EStG einen positiven Einkunftsbeitrag von nicht mehr als 800 DM bzw. 1 600 DM ergibt. ²Das gilt auch in den Fällen der Zusammenveranlagung von Ehegatten, in denen der eine Ehegatte positive und der andere Ehegatte negative Einkünfte, die nicht der Lohnsteuer zu unterwerfen waren, bezogen hat, und im Fall der Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 4 EStG (BFH-Urteil vom 24.4.1961 - BStBl III S. 310).

B e i s p i e l :

Ein 65jähriger Arbeitnehmer, auf dessen Lohnsteuerkarte ein Freibetrag im Sinne des § 39 a Abs. 1 Nr. 5 EStG eingetragen worden ist, hat neben seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Ruhegeld) folgende Einkünfte bezogen:

Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft	4 500 DM	
Verlust aus Vermietung und Verpachtung	- 500 DM	
positive Summe dieser Einkünfte	4 000 DM.	
Prüfung des Veranlagungsgrundes nach § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG:		
Summe der einkommensteuerpflichtigen Einkünfte, die nicht dem Steuerabzug vom Arbeitslohn unterlagen	4 000 DM	
Abzug nach § 13 Abs. 3 EStG	2 000 DM	
Altersentlastungsbetrag nach § 24 a EStG (40 v.H. aus 4 000 DM =)	<u>1 600 DM</u>	- <u>3 600 DM</u>
		400 DM.

Die Voraussetzungen des § 46 Abs. 2
Nr. 1 EStG sind nicht gegeben; der
Arbeitnehmer ist nach § 46 Abs. 2
Nr. 4 EStG zu veranlagern.

Härteausgleich nach § 46 Abs. 3 EStG:

Betrag der einkommensteuerpflichtigen
(Neben-)Einkünfte

4 000 DM

Abzug nach § 13 Abs. 3 EStG

- 2 000 DM

Altersentlastungsbetrag nach
§ 24 a EStG

- 1 600 DM

Vom Einkommen abziehbarer Betrag

400 DM.

151. Freibeträge für besondere Fälle

(1) ¹Folgende Personen erhalten auf Antrag einen jährlichen Freibetrag:

1. Vertriebene, Heimatvertriebene, Sowjetzonenflüchtlinge und ihnen gleichgestellte Personen (§§ 1 bis 4 Bundesvertriebenengesetz),
2. politisch Verfolgte sowie Heimkehrer und ihnen gleichgestellte Personen (§ 1 oder § 1 a Heimkehrergesetz), die nach dem 30. September 1948 aus der Kriegsgefangenschaft zurückgekehrt sind,
3. Steuerpflichtige, die den Hausrat und die Kleidung infolge Kriegseinwirkung verloren haben (Totalschaden) und dafür höchstens eine Entschädigung von 50 v.H. dieses Kriegsschadens erhalten haben.

²Steuerpflichtige, die nach der Vertreibung oder Flucht ihrer Eltern geboren wurden und demzufolge die Vertriebenen- oder Sowjetzonenflüchtlingseigenschaft nach § 7 des Bundesvertriebenengesetzes erlangt haben, gehören nicht zu dem anspruchsberechtigten Personenkreis (BFH-Urteil vom 25.6.1976 - BStBl II S. 619). ³Der Freibetrag beträgt:

720 Deutsche Mark

bei Steuerpflichtigen, bei denen § 32 a Abs. 5 oder 6 EStG anzuwenden ist (Steuerklassen III oder IV ohne Kinder),

840 Deutsche Mark

bei Steuerpflichtigen, die Kinder haben, zuzüglich je 60 Deutsche Mark für das dritte und jedes weitere Kind, für das ein Kinderfreibetrag gewährt wird (Steuerklassen I, II, III und IV mit Kindern)

und

540 Deutsche Mark

bei anderen Steuerpflichtigen (Steuerklasse I ohne Kinder).

⁴Als Kinder sind auch solche zu berücksichtigen, für die der Arbeitnehmer auf die Eintragung einer Kinderfreibetragszahl nach § 39 Abs. 3 b Satz 2 EStG auf der Lohnsteuerkarte verzichtet hat.

⁵Bei Ehegatten, die unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind und nicht dauernd getrennt leben, wird - außer in den in § 39 a Abs. 3 Satz 4 EStG bezeichneten Fällen - nur ein Freibetrag gewährt, auch wenn beide Ehegatten die Voraussetzungen erfüllen.

⁶Wegen der Geltendmachung von nachgewiesenen höheren Wiederbeschaffungskosten vgl. Abschnitt 95.

(2) ¹Für die Höhe des Freibetrags ist die Steuerklasse zugrunde zu legen, die für das Jahr, für das die Steuerermäßigung gewährt wird, maßgebend ist. ²Bei Änderungen der Steuerklasse im Laufe des Jahres bemisst sich der Freibetrag für das ganze Jahr nach der für den Steuerpflichtigen günstigeren Steuerklasse. ³Bei einer Eheschließung im Laufe des Kalenderjahrs steht den Ehegatten statt der bisher etwa eingetragenen Freibeträge der Freibetrag nach der nunmehr maßgebenden Steuerklasse zu.

(3) ¹Die Voraussetzungen für die Gewährung des Freibetrags sind bei einem Steuerpflichtigen in dem Kalenderjahr eingetreten, in dem er als unbeschränkt Steuerpflichtiger erstmalig zu den in Absatz 1 bezeichneten Personengruppen gehört hat. ²Der Nachweis der Zugehörigkeit zu dem begünstigten Personenkreis ist durch eine amtliche Bescheinigung zu führen. ³Die Eigenschaft als Vertriebener oder Heimatvertriebener (§§ 1 und 2 Bundesvertriebenen-gesetz) ist durch die auf Grund des § 15 des Bundesvertriebenen-gesetzes ausgegebenen Ausweise A oder B, die Eigenschaft als Sowjetzonenflüchtling oder diesem gleichgestellte Person (§§ 3 und 4 Bundesvertriebenen-gesetz) ist durch die auf Grund des § 15 des Bundesvertriebenen-gesetzes ausgegebenen Ausweise C nachzuweisen. ⁴Der Nachweis der Eigenschaft als politisch Verfolgter ist durch Vorlage eines Bescheids oder einer sonstigen Mitteilung der zuständigen Entschädigungsbehörde zu erbringen. ⁵Wegen der Frage, welches Kalenderjahr als Erstjahr für die Bewilligung der Freibeträge in den Fällen anzusetzen ist, in denen sich die Ausstellung des amtlichen Ausweises ohne Verschulden des Steuerpflichtigen verzögert, vgl. BFH-Urteil vom 13.4.1962 (BStBl III

S. 257); wegen der Fälle, in denen der Antrag des Steuerpflichtigen auf Ausstellung des amtlichen Ausweises schuldhaft verzögert wurde, vgl. BFH-Urteil vom 3.5.1974 (BStBl II S. 543).

⁶Bei Personen, die im Zeitpunkt der Vertreibung noch Kinder ohne eigene Einkünfte waren, ist als Erstjahr das Jahr anzusehen, in dem sie als unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Personen erstmals Arbeitslohn beziehen, sofern sie zu diesem Zeitpunkt ihre Zugehörigkeit zu der Personengruppe der Vertriebenen nachweisen (BFH-Urteil vom 6.5.1969 - BStBl II S. 621 und vom 23.7.1976 - BStBl 1977 II S. 3). ⁷Gehört ein Steuerpflichtiger mehreren der nach Absatz 1 begünstigten Personengruppen an, z.B. ein Spätheimkehrer ist auch Totalgeschädigter, so steht ihm ein Freibetrag auf Grund dieser Vorschrift nur einmal zu.

I.

**Verzeichnis der ausländischen Versicherungsunternehmen,
denen die Erlaubnis zum Betrieb
eines nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG begünstigten
Versicherungszweigs im Inland erteilt ist**

Stand: 1.8.1989

Lfd. Nr.	Name des Versicherungsunternehmens	Sitz	Steuerbegünstigte Versicherungszweige	Zulassungs- Gebiet ¹⁾	Hauptbevollmächtigter der Niederlassung
1	2	3	4	5	6
1.	ABEILLE ASSURANCES Société Anonyme d'Assurances Incendi, Accidents et Risques Divers	Köln, Paris	Unfall, Haftpflicht	A	Dipl.-Kfm. D. Wendelstadt, Colonia Allee 10-20, 5000 Köln 80
2.	Cigna Ins. Comp.	Brüssel	Unfall, Haftpflicht, Kraftfahr	A	Ernst Harry Schmahl, Erlenstraße 2-6, 6000 Frankfurt/Main
3.	Allgemeine Feuer- und Unfallversicherungs- Gesellschaft (Assurances Générales de France I.A.R.T. Paris)	Paris	Haftpflicht	A	René Schöneberger, Bachemstraße 4-6, 5000 Köln 1
4.	ANSVAR Versicherungsges. Niederl. der ANSVAR Insurance Comp. Ltd. Eastbourne	Eastbourne	Haftpflicht, Unfall, Kraftfahr	A	Peter Lochner, Kieler Straße 212, 2000 Hamburg 54
5.	BASLER Lebens-Versicherungs- Gesellschaft	Basel	Leben	A	Dir. F.R. Sterr, Basler Straße 4, 6380 Bad Homburg v.d.H.
6.	Basler Versicherungs- gesellschaft	Basel	Unfall, Haftpflicht, Kraftfahr-Unfall, Kraftfahr-Haftpflicht	A	Dir. F.R. Sterr, Basler Straße 4, 6380 Bad Homburg v.d.H.
7.	Chubb Versicherungsges. S.A. Brüssel/Belgien	Brüssel	Haftpflicht, Unfall	A	David E. French, Humboldtstraße 10, 4000 Düsseldorf 1
8.	Commercial Union Assurance Company plc	London	Haftpflicht	A	Michael Berndt, Troostbrücke 4, 2000 Hamburg 11
9.	DER ANKER Allgemeine Versicherungs-Aktiengesell- schaft	Wien	Leben	A	Dir. Friedrich-Karl Beuck, Kleiner Hirschgraben 3-7, 6000 Frankfurt/Main 1

Lfd. Nr.	Name des Versicherungsunternehmens	Sitz	Steuerbegünstigte Versicherungszweige	Zulassungsgebiet ¹⁾	Hauptbevollmächtigter der Niederlassung
1	2	3	4	5	6
10.	ELVIA Versicherungs-Gesellschaft AG	Zürich	Unfall, Haftpflicht	A	Dr. Alois Weber, Neherstraße 1, 8000 München 80
11.	E & L Lebensversicherung	London	Leben	A	Detlef Tank, Hans-Bredow-Straße 1, 6200 Wiesbaden
12.	Erste Allgemeine Versicherungs-Aktiengesellschaft	Wien	Unfall, Haftpflicht, Kraftfahr-Unfall, Kraftfahr-Haftpflicht	A	Wolfgang E. Vogel, Sonnenstraße 31, 8000 München 2
13.	Federal Insurance Comp.	Millburn New Jersey New York USA	Haftpflicht, Unfall	A	David E. French, Humboldtstraße 10, 4000 Düsseldorf 1
14.	Fuji Fire & Marine Insurance Company (U.K.) Limited, London	London	Unfall, Haftpflicht	A	Dr. rer. pol. Heinrich Dickmann, Riethorst 2, 3000 Hannover 51
15.	General Accident Fire and Life Ass.	Perth (Schottland)	Haftpflicht, Unfall	A	Willy Karl Staiger, Mainzer Landstraße 47, 6000 Frankfurt/Main 1
16.	HELVETIA Schweizerische Feuerversicherungs-Gesellschaft	St. Gallen	Unfall, Haftpflicht, Kraftfahr-Unfall, Kraftfahr-Haftpflicht	A	Dir. Dr. Wolfgang Kuhn, Berliner Straße 56 - 58, 6000 Frankfurt/Main 1
17.	Insurance Company of North America	Philadelphia	Unfall, Haftpflicht, Kraftfahr-Unfall, Kraftfahr-Haftpflicht	A	Ernst-Harry Schmahl, Reuterweg 47, 6000 Frankfurt/Main 1
18.	Interilloyd Verzekering Maatschappij N.V., Rotterdam	Rotterdam	Unfall, Haftpflicht	A	Wolf-Jürgen Thürnagel, Graf-Adolf-Straße 1 b, 4000 Düsseldorf 1
19.	KOA INSURANCE COMPANY (U.K.) Limited, London	London	Unfall, Haftpflicht	A	Wilko H. Börner, Aureliusstraße 2, 5100 Aachen
20.	La Garantie Mutuelle des Fonctionnaires et Employés de l'Etat et des Services Publiés soc. d'ass. à forme Mutuelle	Paris	Kraftfahr-Unfall, Kraftfahr-Haftpflicht	A	Frank M. Baron, Hahnstraße 40, 6000 Frankfurt/Main 71
21.	Le Secours IARD, Comp d'Ass. et de Réassurances	Paris	Haftpflicht, Unfall	A	Gerd-Jochen Köthnig, Aureliusstraße 2, 5100 Aachen

Lfd. Nr.	Name des Versicherungsunternehmens	Sitz	Steuerbegünstigte Versicherungszweige	Zulassungsgebiet ¹⁾	Hauptbevollmächtigter der Niederlassung
1	2	3	4	5	6
22.	L'Union des Assurances des Paris I.A.R.D.	Paris	Haftpflcht, Unfall	A	Jean-Paul Hamm, Königswinterer Str. 626, 5300 Bonn 3
23.	NATIONAL UNION Feuerversicherungsgesellschaft	Pittsburgh USA	Unfall, Haftpflcht, Kraftfahr-Unfall, Kraftfahr-Haftpflcht	A	Ulrich Reinholdt, Oberlindau 76-78, 6000 Frankfurt/Main 1
24.	"NEU ROTTERDAM" Vers.-Ges. Zweigniederl. der Assurantie Maatschappij "Nieuw Rotterdam" N.V.	Rotterdam	Haftpflcht, Unfall	A	Karl-Heinz Dücker, Innere Kanalstraße 69, 5000 Köln 30
25.	N.V. Interpolis Schade	Tilburg	Kranken	nur Self- kantgebiet auf Grund des Grenz- landver- trags	
26.	PAX Schweizerische Lebensversicherungs- Gesellschaft	Basel	Leben	A	Hermann Jauch, Herzog-Wilhelm-Str. 35, 8000 München 2
27.	Pearl-Assurance Public Ltd. Comp.	London	Unfall, Haftpflcht	A	Günter Starcke, An der Alster 5, 2000 Hamburg 1
28.	Royal Insurance (Int.) Ltd.	Liverpool	Unfall, Haftpflcht	A	Wolf-Dieter Baumgartl, Aureliusstraße 2, 5100 Aachen
29.	Schweizerische Lebensver- sicherungs- und Renten- anstalt	Zürich	Leben	A	Dipl.-Math. G. Hox, Leopoldstraße 8-10, 8000 München 40
30.	SKANDIA Versicherungs- Aktiengesellschaft	Stockholm	Unfall, Haftpflcht, Kraftfahr-Unfall, Kraftfahr-Haftpflcht	A	Manfred Valentin Hooch, Graf-Folke-Bernadotte- Straße 23, 6078 Neu-Isenburg 1
31.	Sovereign Marine & General Insurance Company Limited	London	Haftpflcht	A	Michael Berndt, Trostbrücke 4, 2000 Hamburg 11
32.	SUN ALLIANCE AND LONDON Insurance plc.	London	Unfall, Haftpflcht	A	Berthold Jäger, Am Wall 153-156, 2800 Bremen 1

Lfd. Nr.	Name des Versicherungsunternehmens	Sitz	Steuerbegünstigte Versicherungszweige	Zulassungsgebiet ¹⁾	Hauptbevollmächtigter der Niederlassung
1	2	3	4	5	6
33.	Taisko Marine & Fire Insurance Comp. (U.K.) Lim.	London	Unfall, Haftpflicht	A	Hans-Heinz Möller, Ballindamm 39, 2000 Hamburg 1
34.	The Continental Insurance Comp. Concord	New Hampshire	Haftpflicht, Unfall	A	Heinrich J. Stöppel, Fr.-Ebert-Anl. 2-14, 6000 Frankfurt/Main
35.	The Home Insurance Company, New York	Manchester	Unfall, Haftpflicht	A	Ludwig Krepper, Rudolf-Karl-Str. 178, 4000 Düsseldorf 1
36.	The Nippon Fire and Marine Insurance Company (U.K.), Limited	London	Unfall, Haftpflicht	A	Herbert Schröder, Dornbusch 4, 2000 Hamburg 1
37.	The Northern Assurance Company Limited	London	Haftpflicht in Verbindung mit Bauwesenversicherung	A	Dr. jur. Hans-Joachim Enge Herrlichkeit 6, 2800 Bremen 1
38.	The Prudential Assurance Comp. Ltd.	London	Haftpflicht, Unfall	A	Ludwig Krepper, Rudolf-Karl-Str. 178, 4000 Düsseldorf 1
39.	The SUMITOMO MARINE & FIRE INS. COMP. (EUROPE) LIM.	London	Unfall, Haftpflicht	A	Stefan W. Berlin, Logeplatz 20, 2000 Hamburg 20
40.	The Tokio Marine and Fire Insurance Comp. (U.K.) Ltd. London	London	Haftpflicht, Unfall	A	Wolfg. Peter Schüess, Trostbrücke 1, 2000 Hamburg 11
41.	The Yasuda Fire and Marine Ins. Comp. Lim.	Tokio	Unfall, Haftpflicht	A	Liaas Kleyboldt, Gereonstr. 43-65, 5000 Köln 1
42.	United Services Automobile 2) Association	San Antonio Texas/USA	Kraftfahr-Haftpflicht	A	Rolf E. Metzen, Bockenheimer Landstraße 94-96, 6000 Frankfurt/Main 1
43.	Vereinigte Versicherungsgesellschaft von Amerika Zweigniederlassung der COMBINED INSURANCE COMPANY OF AMERICA	Chicago/ Illinois USA	Unfall	A	Ishrat H. Khan, Friedrich-Bergius-Str. 5, 6200 Wiesbaden-Biebrich

Lfd. Nr.	Name des Versicherungsunternehmens	Sitz	Steuerbegünstigte Versicherungszweige	Zulassungsgebiet ¹⁾	Hauptbevollmächtigter der Niederlassung
1	2	3	4	5	6
44.	Vita Lebensversicherungs-Aktiengesellschaft	Zürich	Leben	A	Generaldir. Dr. Heinz Köster, Zürich-Haus am Opernplatz, 6000 Frankfurt/Main 17
45.	"Winterthur" Lebensversicherungs-Gesellschaft	Winterthur	Leben	A	Dr. Walter Wupperfeld, Leopoldstraße 204, 8000 München 40
46.	"Winterthur" Schweizerische Versicherungsgesellschaft	Winterthur	Unfall, Haftpflicht, Kraftfahr-Unfall, Kraftfahr-Haftpflicht	A	Dr. Walter Wupperfeld, Leopoldstraße 204, 8000 München 40
47.	"Zürich" Versicherungs-Gesellschaft	Zürich	Unfall, Haftpflicht, Kraftfahr-Unfall, Kraftfahr-Haftpflicht	A	Generaldir. Dr. Heinz Köster, Bockenheimer Landstr. 2-4, 6000 Frankfurt/Main 17

¹⁾ A = Geltungsbereich des Einkommensteuergesetzes

²⁾ Das Unternehmen ist lediglich im Rahmen des Zusatzabkommens zu dem Abkommen zwischen den Partnern des Nordatlantikvertrags über die Rechtsstellung ihrer Truppen hinsichtlich der in der Bundesrepublik Deutschland stationierten ausländischen Truppen (BGBl. 1961 II S. 1218 II.) tätig.

II.

Zu den ausländischen Versicherungsunternehmen, denen die Erlaubnis zum Geschäftsbetrieb im Bundesgebiet erteilt ist, gehören auch die unter Artikel 15 des Grenzvertrags vom 8. April 1960 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich der Niederlande (BGBl. 1963 II S. 458 [467]) fallenden Versicherungsunternehmen mit Sitz in den Niederlanden. Diese Unternehmen dürfen hiernach die Versicherungstätigkeit, die sie in den aus niederländischer Auftragsverwaltung zurückgekehrten Gebieten in bezug auf dort ansässige Personen zur Zeit des Inkrafttretens des Grenzvertrags am 1. August 1963 ausgeübt haben mit der Ausnahme der Kraftfahr-Haftpflichtversicherung, weiterbetreiben.

Verzeichnis der Bausparkassen

I. Öffentlich-rechtliche Bausparkassen

1. Badische Landesbausparkasse
Siegfried-Kühn-Straße 4
Postfach 14 60
7500 Karlsruhe 1
2. Bayerische Landesbausparkasse
Oskar-von-Miller-Ring 3
Postfach 20 05 03
8000 München 2
3. Landesbausparkasse Berlin
Berliner Straße 148
Postfach 31 08 80
1000 Berlin 31
4. Landesbausparkasse Bremen
Am Brill 1 - 3
Postfach 10 78 80
2800 Bremen 1
5. Öffentliche Bausparkasse Hamburg
Pappelallee 41
Postfach 76 08 45
2000 Hamburg 76
6. Landesbausparkasse Hessen
Junghofstraße 13 - 15
Postfach 11 08 33
6000 Frankfurt/Main 11
7. Landes-Bausparkasse Münster/Düsseldorf
 - a) Himmelreichallee 40
Postfach 61 40
4400 Münster
 - b) Neusser Straße 111
Postfach 11 31
4000 Düsseldorf 1
8. Landes-Bausparkasse Hannover/Braunschweig
 - a) Immeplatz 5
Postfach 2 63
3000 Hannover 1
 - b) Nord-LB-Zentrum
Postfach 4 95
3300 Braunschweig
 - c) Domshof 26
Postfach 10 79 45
2800 Bremen 1
 - d) Markt 4
Postfach 1 26 65
2900 Oldenburg
9. Landesbausparkasse Rheinland-Pfalz
Am Brand 12
Postfach 29 80
6500 Mainz 1
10. Landesbausparkasse Saarbrücken
Bahnhofstraße 111
Postfach 2 18
6600 Saarbrücken 3
11. Landesbausparkasse Schleswig-Holstein
Schloßgarten 14
Postfach 11 02
2300 Kiel 1
12. Landesbausparkasse Württemberg
Kronenstraße 25
Postfach 4 72
7000 Stuttgart 1

II. Private Bausparkassen

1. Aachener Bausparkasse AG
Theaterstraße 92 - 94, Postfach 7
5100 Aachen
2. AHW-Volksfürsorge Bausparkasse AG
Alte Heerstraße 14, Postfach 10 13 12
3250 Hameln 1
3. Alte Leipziger Bausparkasse AG
Alte-Leipziger-Platz 1, Postfach 13 07
6370 Oberursel 1
4. Badenia Bausparkasse AG
Karlsruhe 52 - 54, Postfach 15 69
7500 Karlsruhe 1
5. Bausparkasse Gemeinschaft der Freunde Wüstenrot
Gemeinnützige GmbH
Wüstenrot-Haus, Postfach
Hohenzollernstraße 46
7140 Ludwigsburg/Württ.
6. Bausparkasse Mainz AG
Kantstraße 1, Postfach 14 80
6500 Mainz
7. Bausparkasse Schwäbisch Hall AG
Crailsheimer Straße 52
7170 Schwäbisch Hall
8. BHW-Bausparkasse Beamtenheimstättenwerk
Gemeinnützige Bausparkasse für den
öffentlichen Dienst GmbH
Lubahnstraße 2, Postfach 10 13 22
3250 Hameln 1
9. Colonia Bausparkasse AG
Viktoriastraße 34 - 36, Postfach 7 61
4600 Dortmund 1
10. Debeka Bausparkasse AG
Hohenzollernstraße 118 - 120, Postfach 17 49
5400 Koblenz
11. Deutsche Bank Bauspar AG
Bockenheimer Landstraße 42, Postfach 10 07 46
6000 Frankfurt/Main 1
12. DBS Deutsche Bausparkasse AG
Heinrichstraße 2, Postfach 40 41
6100 Darmstadt
13. Deutscher Ring Bausparkasse AG
Ost-West-Straße 110, Postfach 50 03 26
2000 Hamburg 50
14. Heimstatt Bauspar-AG
Haydnstraße 6 - 8, Postfach 15 10 20 (Mü 15)
8000 München 2
15. Iduna Bausparkasse AG
Neue Rabenstraße 15 - 19, Postfach 30 27 61
2000 Hamburg 36
16. Leonberger Bausparkasse AG
Lindenstraße 21, Postfach 15 18
7250 Leonberg/Württ.
17. mh Bausparkasse AG
Wotanstraße 88
8000 München 19

Verzeichnis

der allgemein als besonders förderungswürdig im Sinne des § 10 b Abs. 1 EStG anerkannten Zwecke

Die nachstehend aufgeführten gemeinnützigen Zwecke sind als besonders förderungswürdig anerkannt:

1. Die Förderung der öffentlichen Gesundheitspflege, insbesondere die Bekämpfung von Seuchen und seuchenähnlichen Krankheiten; dies gilt auch für Krankenhäuser im Sinne des § 67 AO;
2. die Förderung der Jugendpflege und Jugendfürsorge;
3. die Förderung des Sports, wenn der Empfänger der Zuwendung eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder eine öffentliche Dienststelle ist;
4. die Förderung kultureller Zwecke, wenn der Empfänger der Zuwendung eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder eine öffentliche Dienststelle ist.
Förderung kultureller Zwecke ist die ausschließliche und unmittelbare Förderung der Kunst, die Förderung der Pflege und Erhaltung von Kulturwerten sowie die Förderung der Denkmalpflege.
 - a) Die Förderung der Kunst umfaßt die Bereiche der Musik, der Literatur, der darstellenden und bildenden Kunst und schließt die Förderung von kulturellen Einrichtungen, wie Theater und Museen, sowie von kulturellen Veranstaltungen, wie Konzerte und Kunstausstellungen, mit ein.
 - b) Kulturwerte sind Gegenstände von künstlerischer und sonstiger kultureller Bedeutung, Kunstsammlungen und künstlerische Nachlässe, Bibliotheken, Museen, Archive sowie andere vergleichbare Einrichtungen.
 - c) Die Förderung der Denkmalpflege bezieht sich auf die Erhaltung und Wiederherstellung von nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften anerkannten Baudenkmälern. Die Anerkennung ist durch eine Bescheinigung der nach Landesrecht zuständigen oder von der Landesregierung bestimmten Stelle nachzuweisen;
5. die Förderung der Erziehung, Volks- und Berufsbildung einschließlich der Studentenhilfe;
6. die Förderung des Küstenschutzes, wenn der Empfänger der Zuwendung eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder eine öffentliche Dienststelle ist;
7. die Förderung der Heimatpflege und Heimatkunde, wenn der Empfänger der Zuwendungen eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder eine öffentliche Dienststelle oder eine Vereinigung von außerhalb des Bundesgebiets beheimatet gewesenen Personen ist;
8. die Zwecke der Spitzenverbände der freien Wohlfahrtspflege (Deutscher Caritasverband, Diakonisches Werk der Evangelischen Kirche in Deutschland, Zentralwohlfahrtsstelle der Juden in Deutschland, Deutsches Rotes Kreuz, Arbeiterwohlfahrt Hauptausschuß, Deutscher Paritätischer Wohlfahrtsverband), ihrer Unterverbände und der diesen Verbänden angeschlossenen Einrichtungen und Anstalten;
9. unbesetzt;
10. die Förderung der Fürsorge für politisch, rassistisch oder religiös Verfolgte, für Flüchtlinge, Vertriebene, Kriegssopfer, Kriegshinterbliebene, Kriegs- und Körperbeschädigte und Blinde, für Kriegsgefangene, ehemalige Kriegsgefangene, die sich noch im Ausland befinden, und Heimkehrer, ferner die Förderung der Kriegsgräberfürsorge, des Suchdienstes für Vermißte und der Altersfürsorge;
11. die Förderung der Rettung aus Lebensgefahr (Rettung Ertrinkender und Schiffbrüchiger, Bergwacht und ähnliches);
12. die Förderung internationaler Gesinnung, der Toleranz auf allen Gebieten der Kultur und des Völkerverständigungsgedankens;
13. Feuerschutz, Arbeitsschutz und Unfallverhütung;
14. die Errichtung von Ehrenmalen für Kriegssopfer, Gedenkstätten für Katastrophenopfer und Gedenkstätten für ehemalige KZ-Häftlinge;
15. unbesetzt;
16. die Förderung des Tierschutzes;
17. die Bekämpfung der Tierseuchen;
18. die Förderung des Naturschutzes und der Landschaftspflege im Sinne des Bundesnaturschutzgesetzes und der Naturschutzgesetze der Länder, wenn der Empfänger der Zuwendungen eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder eine öffentliche Dienststelle ist;
19. die Förderung der Verbundenheit der Bevölkerung von Berlin (West) mit der Bevölkerung im übrigen Bundesgebiet, wenn der Empfänger der Zuwendungen eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder eine öffentliche Dienststelle ist;
20. die Förderung der Wiedervereinigung in Frieden und Freiheit, wenn der Empfänger der Zuwendungen eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder eine öffentliche Dienststelle ist;
21. die Förderung des Zivilschutzes, wenn der Empfänger der Zuwendungen eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder eine öffentliche Dienststelle ist;
22. die Förderung der Entwicklungshilfe, wenn der Empfänger der Zuwendungen eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder eine öffentliche Dienststelle ist;
23. Verbraucherberatung;
24. der Umweltschutz, soweit die Reinhaltung von Luft und Wasser, die Bekämpfung des Lärms, die Abfallbeseitigung, die Verringerung der Strahlenbelastung durch kerntechnische Anlagen und die Verbesserung der Sicherheit kerntechnischer Anlagen gefördert werden, wenn der Empfänger der Zuwendung eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder eine öffentliche Dienststelle ist;
25. die Förderung der Fürsorge für Strafgefangene und ehemalige Strafgefangene;
26. die Förderung der Gleichberechtigung von Männern und Frauen, wenn der Empfänger eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder eine öffentliche Dienststelle ist.

Muster 1

Aussteller (Bezeichnung der jur. Person oder Dienststelle)

Bestätigung

über Zuwendungen an juristische Personen des öffentlichen Rechts oder öffentliche Dienststellen

Name und Wohnort des Sponsors		
Betrag / Wert der Spende in Ziffern	in Buchstaben	Tag der Spende
Bei Sachspenden: genaue Bezeichnung des Gegenstandes		

Es wird bestätigt, daß die Spende nur zu folgenden — angekreuzten — Zwecken verwendet wird, und zwar zu

- ☐ mildtätigen Zwecken (§ 53 Abgabenordnung).
- ☐ kirchlichen oder religiösen Zwecken (§§ 52, 54 Abgabenordnung).
- ☐ wissenschaftlichen Zwecken (§ 52 Abgabenordnung).
- ☐ kulturellen Zwecken im Sinne der Nummer 4
- ☐ als besonders förderungswürdig anerkannten
gemeinnützigen Zwecken im Sinne der Nummer

der Anlage 7 Einkommensteuer-Richtlinien /
Anlage 3 Lohnsteuer-Richtlinien.

- ☐ Der Verwendungszweck liegt im Ausland.

Der zugewendete Betrag wird entsprechend den Angaben des Sponsors an die folgende Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes weitergeleitet, die vom Finanzamt als begünstigte Empfängerin anerkannt ist:

Ort, Datum und Unterschrift

Anlage 4
(Zu Abschnitt 61 Abs. 4)

Aussteller (Bezeichnung der Körperschaft o.ä.)

Muster 2

Bestätigung

über Zuwendungen an eine der in § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes bezeichneten Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen

Name und Wohnort des Zuwendenden		
Betrag / Wert der Zuwendung in Ziffern	in Buchstaben	Tag d. Zuwendung
Bei Sachzuwendungen: genaue Bezeichnung des Gegenstandes		

Wir sind wegen Förderung der (genaue Angabe der Zwecke)

☐ nach dem letzten uns zugegangenen Steuerbescheid / Freistellungsbescheid des Finanzamts
als

Zwecken dienend

anerkannt und nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes von der Körperschaftsteuer befreit.

☐ durch Bescheinigung des Finanzamts vorläufig
als

Zwecken dienend

und zu den in § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes bezeichneten Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen gehörig anerkannt worden

Bezeichnung des Finanzamts	Steuernummer	Datum des Bescheids / der Bescheinigung

Es wird bestätigt, daß die Zuwendung nur zu folgenden — angekreuzten — Zwecken verwendet wird, und zwar zu

- ☐ mildtätigen Zwecken (§ 53 Abgabenordnung).
- ☐ kirchlichen oder religiösen Zwecken (§§ 52, 54 Abgabenordnung).
- ☐ wissenschaftlichen Zwecken (§ 52 Abgabenordnung).
- ☐ kulturellen Zwecken im Sinne der Nummer 4
(nur bei nach § 48 Abs. 4 EStDV anerkannten Körperschaften)
- ☐ als besonders förderungswürdig anerkannten
gemeinnützigen Zwecken im Sinne der Nummer

der Anlage 7 Einkommensteuer-Richtlinien /
Anlage 3 Lohnsteuer-Richtlinien.

☐ Der Verwendungszweck liegt im Ausland.

Der zugewendete Betrag wird entsprechend den Angaben des Zuwendenden an die folgende Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes weitergeleitet, die vom Finanzamt als begünstigte Empfängerin anerkannt ist

Ort, Datum und Unterschrift

M u s t e r
einer Bestätigung über Zuwendungen an politische Parteien
i. S. des Parteiengesetzes

Die
(Bezeichnung der politischen Partei)

bestätigt, von.....
(Name und Wohnort des Zuwendenden)

am eine Spende in Höhe von DM

in Worten:..... Deutsche Mark

(bei Sachspenden zusätzlich genaue Bezeichnung des Gegenstandes:).

empfangen zu haben und bescheinigt, daß sie diese ausschließlich für ihre satzungsgemäßen Zwecke verwenden wird.

.....
(Ort und Datum der Ausstellung)

.....
Unterschrift(en) und Angabe der Funktion
der(s) Unterzeichner(s)

Aussteller (Bezeichnung des Vereins)

Muster

Bestätigung

über Zuwendungen an unabhängige Wählervereinigungen

Name und Wohnort des Zuwendenden		
Betrag / Wert der Zuwendung in Ziffern	in Buchstaben	Tag der Zuwendung
Bei Sachzuwendung: genaue Bezeichnung des Gegenstandes		

Wir sind ein

☐ rechtsfähiger

☐ nichtrechtsfähiger

Verein ohne Parteicharakter.

Der Zweck unseres Vereins ist ausschließlich darauf gerichtet, durch Teilnahme mit eigenen Wahlvorschlägen bei der politischen Willensbildung mitzuwirken, und zwar an Wahlen auf

☐ Bundesebene. ☐ Landesebene. ☐ Kommunalebene.

Wir bestätigen, daß wir die Zuwendung nur für diesen Zweck verwenden werden.

☐ Wir sind mit mindestens einem Mandat vertreten im (Parlament, Rat) _____

☐ Wir haben der Wahlbehörde / dem Wahlorgan der _____

am _____ angezeigt, daß wir uns an der folgenden Wahl mit eigenen Wahlvorschlägen beteiligen werden:

_____ am _____

☐ An der letzten Wahl haben wir uns mit eigenen Wahlvorschlägen beteiligt, und zwar an der _____

_____ am _____

☐ An der letzten oder an einer früheren Wahl haben wir uns nicht mit eigenen Wahlvorschlägen beteiligt und eine Beteiligung der zuständigen Wahlbehörde / dem zuständigen Wahlorgan auch nicht angezeigt.

Wir werden geführt beim Finanzamt

Steuernummer

Ort, Datum und Unterschrift

Artikel 2

Anwendung der Lohnsteuer-Richtlinien 1987

Die Lohnsteuer-Richtlinien 1987 vom 9. Dezember 1986 (Bundessteuerblatt I Sondernummer 4/1986) sind mit den Abweichungen, die sich aus der Änderung von Rechtsvorschriften für die Zeit bis 31. Dezember 1989 ergeben, letztmals anzuwenden für Lohnzahlungszeiträume, die vor dem 1. Januar 1990 enden, und für sonstige Bezüge, die dem Arbeitnehmer vor dem 1. Januar 1990 zufließen.

Der Bundesrat hat zugestimmt.

22.09.89

Beschluß

des Bundesrates

zur

Allgemeinen Verwaltungsvorschrift zum Steuerabzug vom Arbeitslohn (Lohnsteuer-Richtlinien 1990 - LStR 1990 -)

Der Bundesrat hat in seiner 604. Sitzung am 22. September 1989 beschlossen, der Allgemeinen Verwaltungsvorschrift gemäß Artikel 108 Abs. 7 des Grundgesetzes mit folgender Maßgabe zuzustimmen:

Zu Abschnitt 70 Abs. 2 Nr. 11

Abschnitt 70 Abs. 2 Nr. 11 wird wie folgt gefaßt:

"11. pauschale Fehlgeldentschädigungen, die Arbeitnehmern im Kassen- und Zählendienst gezahlt werden, soweit sie 30 DM im Monat übersteigen," .

Begründung:

Zur Vermeidung von Nachteilen für die betroffenen Arbeitnehmer gegenüber der bisherigen Handhabung sollen die Fehlgeldentschädigungen in Höhe von 30 DM monatlich weiterhin nicht als Arbeitslohn angesehen werden und damit vom Arbeitgeber steuerfrei gezahlt werden können.

Der Bundesrat hat ferner die nachstehende EntschlieÙung
angenommen:

§ 3 b Abs. 3 Einkommensteuergesetz sollte so geändert werden,
daß ab 01.01.1990 für Schichtarbeiter Nachteile durch das
Abstellen auf den Lohnzahlungszeitraum vermieden werden
(vgl. Abschnitt 30 Lohnsteuer-Richtlinien 1990).