

Allgemeine Verwaltungsvorschrift

der Bundesregierung

Allgemeine Verwaltungsvorschrift zum Steuerabzug vom Arbeitslohn (Lohnsteuer-Richtlinien 1999 – LStR 1999 –)

A. Zielsetzung

Anpassung der Lohnsteuer-Richtlinien 1999 an die Entwicklung des Einkommensteuerrechts, insbesondere durch Nachvollziehen noch wesentlicher Rechtsfolgen aus dem Jahressteuergesetz 1996 und Berücksichtigung der Rechtsänderungen aus den zwischenzeitlich ergangenen Gesetzen (insbesondere Jahressteuergesetz 1997, Unfallversicherungs-Einordnungsgesetz und erstes Gesetz zur Änderung des Dritten Buches Sozialgesetzbuch) sowie aus der neueren Rechtsprechung und den zwischenzeitlichen Verwaltungsentscheidungen.

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

B. Lösung

Neufassung der Lohnsteuer-Richtlinien 1999 mit folgenden wichtigen Änderungen:

1. Formelle Änderungen

- Streichung der Abschnitte LStR 1, 35, 60, 67 Abs. 2, 69, 91, 149 und 150, weil sie nicht lohnsteuerspezifische, sondern allgemeine einkommensteuerliche Fragen behandeln und deshalb in die EStR 1998 überführt werden.
- Umgestaltung der Abschnitte LStR 33, 34, 36 bis 48, 67 Abs. 1, 68 im Stil der Einkommensteuer-Richtlinien, d. h. Reduzierung auf Text mit Weisungscharakter, daneben Überführung der BFH-Rechtsprechung in einen alphabetischen Hinweisteil, der kein formaler Richtlinienbestandteil ist. Die bei der Einkommensteuerveranlagung weniger bedeutsamen Abschnitte sollen später entsprechend umgestellt werden.

2. Beispiele materieller Änderungen

- Herabsetzung der Unterbrechungsfrist für den Neubeginn der Zweijahresfrist für eine doppelte Haushaltsführung bei einer Beschäftigung am selben Ort von mindestens zwölf auf mindestens acht Monate (insoweit neue begünstigende Regelung) und Regelung zum Wechsel des Familienwohnsitzes bei beiderseits berufstätigen Ehegatten (vgl. LStR 43 Abs. 11 Satz 6 und 9).
- Die Kosten eines Rückumzugs aus der Zweitwohnung zur Beendigung einer doppelten Haushaltsführung sind nach Ablauf der Zweijahresfrist nicht abziehbar (LStR 43 Abs. 10 Satz 3).

C. Alternativen

Keine

D. Kosten

Die geänderten Verwaltungsvorschriften führen für Bund, Länder und Gemeinden insgesamt zu geringfügigen, nicht näher bezifferbaren finanziellen Auswirkungen.

Auswirkungen auf die Einzelpreise und das Preisniveau, insbesondere auf das Verbraucherpreisniveau, sind nicht zu erwarten, weil die Änderungen nur die geltende Rechtslage verdeutlichen.

E. Sonstige Kosten

Keine

12. 08. 98

Fz - AS

**Allgemeine Verwaltungsvorschrift
der Bundesregierung**

**Allgemeine Verwaltungsvorschrift zum Steuerabzug vom Arbeitslohn
(Lohnsteuer-Richtlinien 1999 – LStR 1999 –)**

Bundesrepublik Deutschland
Der Bundeskanzler
031 (426) – 522 00 – Lo 42/98

Bonn, den 12. August 1998

An den
Präsidenten des Bundesrates

Hiermit übersende ich die von der Bundesregierung beschlossene

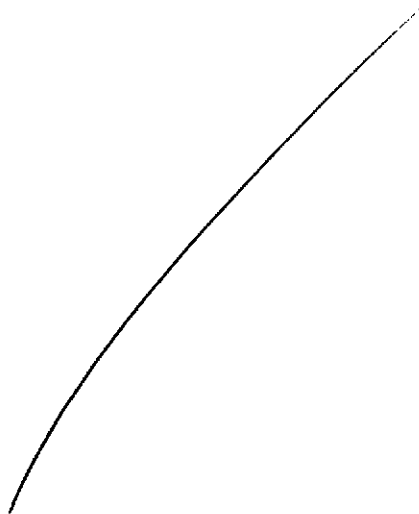
Allgemeine Verwaltungsvorschrift zum Steuerabzug vom Arbeitslohn
(Lohnsteuer-Richtlinien 1999 – LStR 1999 –)

mit Vorblatt.

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

Federführend ist das Bundesministerium der Finanzen.

Dr. Helmut Kohl



Allgemeine Verwaltungsvorschrift zum Steuerabzug vom Arbeitslohn (Lohnsteuer-Richtlinien 1999 – LStR 1999 –)

Vom ... 1998

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

Artikel 1

Lohnsteuer-Richtlinien 1999
– LStR 1999 –

Inhaltsverzeichnis

Einführung

- | | |
|--|---|
| <ol style="list-style-type: none"> 1. Einkommensteuerpflicht – unbesetzt – 2. Ermittlung des zu versteuernden Einkommens und der festzusetzenden Einkommensteuer – unbesetzt – 3. – unbesetzt – 4. Leistungen nach dem Dritten Buch Sozialgesetzbuch (§ 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 der 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) 14 a. Öffentliche Kassen | <ol style="list-style-type: none"> 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) 21 a. Unterbringung und Betreuung von nicht schulpflichtigen Kindern (§ 3 Nr. 33 EStG) 21 b. Fahrtkostenzuschüsse (§ 3 Nr. 34 EStG) 21 c. Zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachte Arbeitgeberleistungen 22. Durchlaufende Gelder, Auslagenersatz (§ 3 Nr. 50 EStG) 23. Jubiläumszuwendungen (§ 3 Nr. 52 EStG, § 3 LStDV) 24. Zukunftssicherungsleistungen (§ 3 Nr. 62 EStG, § 2 Abs. 2 Nr. 3 LStDV) 25. – unbesetzt – 26. Kaufkraftausgleich (§ 3 Nr. 64 EStG) 27. Insolvenzsicherung (§ 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 |
|--|---|

- | | |
|---|--|
| <p>35. Studienreisen, Fachkongresse – unbesetzt –</p> <p>36. Ausgaben im Zusammenhang mit Berufsverbänden</p> <p>37. Reisekosten</p> <p>38. Fahrtkosten als Reisekosten</p> <p>39. Verpflegungsmehraufwendungen als Reisekosten</p> <p>40. Übernachtungskosten</p> <p>40 a. Reisenebenkosten</p> <p>41. Umzugskosten</p> <p>42. Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte</p> <p>43. Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung</p> <p>44. Arbeitsmittel</p> <p>45. Häusliches Arbeitszimmer – unbesetzt –</p> <p>46. Werbungskosten bei Heimarbeitern</p> <p>47. Werbungskosten bei bestimmten Berufsgruppen</p> <p>48. Pauschbeträge für Werbungskosten – unbesetzt –</p> <p>49. Sonderausgaben – unbesetzt –</p> <p>50.–59. – unbesetzt –</p> <p>60. Kürzung des Vorwegabzugs – unbesetzt –</p> <p>61. Abzug der Ausgaben für steuerbegünstigte Zwecke – unbesetzt –</p> <p>62.–63. – unbesetzt –</p> <p>64. Berechnung der Vorsorgepauschale bei Ehegatten – unbesetzt –</p> <p>65. Zufluß von Einnahmen und Abfluß von Ausgaben – unbesetzt –</p> <p>66. Arbeitgeber</p> <p>67. Arbeitnehmer – unbesetzt –</p> <p>68. Nebentätigkeit und Aushilftätigkeit</p> <p>69. Dienstverhältnisse von Ehegatten – unbesetzt –</p> <p>70. Arbeitslohn</p> <p>71. Vermittlungsprovisionen</p> <p>72. Zuwendungen bei Betriebsveranstaltungen</p> <p>73. Aufmerksamkeiten</p> <p>74. Berufliche Fort- oder Weiterbildungsleistungen des Arbeitgebers</p> <p>75. Versorgungsbezüge</p> <p>76. Zahlung von Arbeitslohn an die Erben oder Hinterbliebenen eines verstorbenen Arbeitnehmers</p> | <p>77. Steuerbegünstigte Überlassung von Vermögensbeteiligungen</p> <p>78. Altersentlastungsbetrag – unbesetzt –</p> <p>79. Zur Berücksichtigung von Kindern und zum Kinderfreibetrag – unbesetzt –</p> <p>80.–89. – unbesetzt –</p> <p>90. Haushaltsfreibetrag, Zuordnung von Kindern – unbesetzt –</p> <p>91. Anwendung des Progressionsvorbehalts auf Lohn- und Einkommensersatzleistungen – unbesetzt –</p> <p>92. Außergewöhnliche Belastungen allgemeiner Art – unbesetzt –</p> <p>93.–95. – unbesetzt –</p> <p>96. Aufwendungen für den Unterhalt und eine etwaige Berufsausbildung – unbesetzt –</p> <p>97. Ausbildungsfreibeträge – unbesetzt –</p> <p>98. Aufwendungen für eine Hilfe im Haushalt oder für vergleichbare Dienstleistungen – unbesetzt –</p> <p>99. – unbesetzt –</p> <p>100. Pauschbeträge für Behinderte, Hinterbliebene und Pflegepersonen – unbesetzt –</p> <p>101. Kinderbetreuungskosten – unbesetzt –</p> <p>102. Einkünfte aus der Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit – unbesetzt –</p> <p>103. Zuwendungen an politische Parteien – unbesetzt –</p> <p>104. Steuerabzug vom Arbeitslohn</p> <p>104 a. Zufluß von Arbeitslohn</p> <p>105. Einbehaltungspflicht des Arbeitgebers</p> <p>106. Lohnzahlung durch Dritte, Trinkgelder</p> <p>107. Familienstand – unbesetzt –</p> <p>108. Verfahren bei der Ausstellung der Lohnsteuerkarte</p> <p>109. Änderungen und Ergänzungen der Lohnsteuerkarte</p> <p>110. Nachträgliche Ausstellung von Lohnsteuerkarten</p> <p>111. Verfahren bei der Eintragung eines Freibetrags auf der Lohnsteuerkarte</p> <p>112. Freibetrag wegen negativer Einkünfte (§ 39 a Abs. 1 Nr. 5 EStG)</p> <p>113. Freibeträge bei Ehegatten</p> <p>114. Aufbewahrung der Lohnsteuerkarte</p> <p>115. Laufender Arbeitslohn und sonstige Bezüge</p> <p>116. Versorgungs-Freibetrag</p> <p>117. Altersentlastungsbetrag beim Lohnsteuerabzug</p> |
|---|--|

118.	Einbehaltung der Lohnsteuer vom laufenden Arbeitslohn	131.	Aufzeichnung des Großbuchstaben U
119.	Einbehaltung der Lohnsteuer von sonstigen Bezügen	132.	Betriebsstätte
120.	Anwendung der allgemeinen und besonderen Lohnsteuertabellen	133.	Lohnsteuer-Anmeldung
121.	Maschinelle Lohnabrechnung und Lohnsteuerermittlung nach der Jahreslohnsteuertabelle	134.	Abführung der Lohnsteuer
122.	Besteuerung des Nettolohns	135.	Lohnsteuerbescheinigung
123.	Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen	136.	Lohnsteuerbescheinigungen von öffentlichen Kassen
124.	Nichtvorlage der Lohnsteuerkarte	137.	Änderung des Lohnsteuerabzugs
125.	Durchführung des Lohnsteuerabzugs für beschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer	138.	Anzeigepflichten des Arbeitgebers
126.	Bemessung der Lohnsteuer nach besonderen Pauschsteuersätzen (§ 40 Abs. 1 EStG)	139.	Nachforderung von Lohnsteuer
127.	Bemessung der Lohnsteuer nach einem festen Pauschsteuersatz (§ 40 Abs. 2 EStG)	140.–142.	– unbesetzt –
128.	Pauschalierung der Lohnsteuer für Teilzeitbeschäftigte	143.	Durchführung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs durch den Arbeitgeber
129.	Pauschalierung der Lohnsteuer bei bestimmten Zukunftssicherungsleistungen	144.	– unbesetzt –
130.	Aufzeichnungserleichterungen, Aufzeichnung der Religionsgemeinschaft	145.	Haftung des Arbeitgebers
		146.	Haftung bei Arbeitnehmerüberlassung
		147.	Anrufungsauskunft
		148.	Lohnsteuer-Außenprüfung
		149.	Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG – unbesetzt –
		150.	Beseitigung von Härten in bestimmten Fällen des § 46 Abs. 2 EStG – unbesetzt –

Abkürzungsverzeichnis

a. a. O.	= am angegebenen Ort
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

BVG	= Bundesversorgungsgesetz
BWGöD	= Gesetz zur Regelung der Wiedergutmachung nationalsozialistischen Unrechts
DBA	= Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung
ErbStR	= Erbschaftsteuer-Richtlinien
EStDV	= Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	= Einkommensteuergesetz
EStR	= Einkommensteuer-Richtlinien
FördG	= Fördergebietsgesetz
G 131	= Gesetz zu Artikel 131 GG
GenG	= Genossenschaftsgesetz
GG	= Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland
GVBl.	= Gesetz- und Verordnungsblatt
HFR	= Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung
HGB	= Handelsgesetzbuch
KStG	= Körperschaftsteuergesetz
KWG	= Kreditwesengesetz
LStDV	= Lohnsteuer-Durchführungsverordnung
RKnappG	= Reichsknappschaftsgesetz
RVO	= Reichsversicherungsordnung
SachBezV	= Sachbezugsverordnung
Schwbg	= Schwerbehindertengesetz
SGB	= Sozialgesetzbuch
USG	= Unterhaltssicherungsgesetz
VermBDV	= Verordnung zur Durchführung des Fünften Vermögensbildungsgesetzes
VermBG	= Vermögensbildungsgesetz
VVG	= Versicherungsvertragsgesetz
VZ	= Veranlagungszeitraum
ZDG	= Zivildienstgesetz

Einführung

(1) Die Lohnsteuer-Richtlinien 1999 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) Die Lohnsteuer-Richtlinien 1999 sind beim Steuerabzug vom Arbeitslohn anzuwenden für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 31. Dezember 1998 enden, und für sonstige Bezüge, die dem Arbeitnehmer nach dem 31. Dezember 1998 zufließen. Die obersten Finanzbehörden der Länder können mit Zustimmung des Bundesministeriums 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.

(3) Entgegenstehende Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen und Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder sind nicht mehr anzuwenden.

(4) Diesen Richtlinien liegt, soweit im einzelnen keine andere Fassung angegeben ist, das Einkommensteuergesetz 1997 in der Fassung der Bekanntmachung vom 16.4.1997 (BGBl. I S. 21), zuletzt geändert durch Artikel 3 § 7 des Gesetzes über die Zulassung von Stückaktien vom 25.3.1998 (BGBl. I S. 590) zugrunde.

1. Einkommensteuerpflicht

- unbesetzt -

2. Ermittlung des zu versteuernden Einkommens und der festzusetzenden Einkommensteuer

- unbesetzt -

3. - unbesetzt -

4. Leistungen nach dem Dritten Buch Sozialgesetzbuch (§ 3 Nr. 2 EStG)

(1) Steuerfrei sind das Arbeitslosengeld und das Teilarbeitslosengeld nach dem Dritten Buch Sozialgesetzbuch (SGB III). Etwaige spätere Zahlungen des Arbeitgebers an das Arbeitsamt auf Grund des gesetzlichen Forderungsübergangs (§ 115 SGB X) sind ebenfalls steuerfrei, wenn über das Vermögen des Arbeitgebers das Insolvenzverfahren eröffnet worden ist oder einer der Fälle des § 183 Abs. 1 Nr. 2

oder 3 SGB III vorliegt. Zahlungen des Arbeitgebers, die die Voraussetzungen des Satzes 2 nicht erfüllen, sind steuerpflichtiger Arbeitslohn (>BFH-Urteil vom 16.3.1993 - BStBl II S. 507); in diesen Fällen ist LStR 119 Abs. 6 zu beachten. Hat das Arbeitsamt in den Fällen der §§ 140 Abs. 4 und 143 Abs. 3 SGB III zunächst Arbeitslosengeld gezahlt und zahlt der Arbeitnehmer dieses auf Grund dieser Vorschriften dem Arbeitsamt zurück, so bleibt die Rückzahlung mit Ausnahme des Progressionsvorbehalts (>EStR 185) ohne steuerliche Auswirkung (§ 3 c EStG); der dem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber nachgezahlte Arbeitslohn ist grundsätzlich steuerpflichtig.

(2) Steuerfrei sind außerdem das Insolvenzgeld (§ 183 SGB III) und Leistungen des Insolvenzverwalters oder des ehemaligen Arbeitgebers auf Grund von § 187 Satz 1 SGB III an das Arbeitsamt oder auf Grund von § 208 Abs. 2 SGB III an die Einzugsstelle.

(3) Zu den steuerfreien Leistungen nach dem SGB III gehört auch das Wintergeld, das als Mehraufwands-Wintergeld zur Abgeltung der witterungsbedingten Mehraufwendungen bei Arbeit und als Zuschuß-Wintergeld zur Verminderung der Einkommenseinbußen bei Zahlung der Winterausfallgeld-Vorausleistung in der witterungsgünstigen Jahreszeit gezahlt wird (§ 209 Nr. 1 SGB III).

(4) Steuerfrei ist außerdem das Unterhaltsgeld (§ 153 SGB III). Hierzu zählen auch die Sonderformen des Teilunterhaltsgeldes (§ 154 SGB III) und des Anschlußunterhaltsgeldes (§ 156 SGB III).

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)

¹Die 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. ²Zu den Angehörigen der Bundeswehr oder des Bundesgrenzschutzes im Sinne des § 3 Nr. 4 EStG gehören nicht die Zivilbediensteten.

7. Geld- und Sachbezüge an Wehrpflichtige und Zivildienstleistende (§ 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. ³Bei Zivildienstleistenden, denen keine dienstliche Unterkunft zugewiesen werden kann und deshalb „Heimschlaferlaubnis“ erteilt wird, gehört auch das anstelle der Unterkunftsgestellung gezahlte Fahrgeld für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu den steuerfreien Geldbezügen.

8. Gesetzliche Bezüge der Wehr- und Zivildienstbeschädigten, Kriegsbeschädigten, ihrer Hinterbliebenen und der 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 §§ 41 Abs. 2, 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. (weggefallen)
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),

11. das Strafrechtliche Rehabilitierungsgesetz (vgl. §§ 21, 22 des Gesetzes),

12. das Verwaltungsrechtliche Rehabilitierungsgesetz (vgl. §§ 3, 4 des Gesetzes).

(2) Zu den nach § 3 Nr. 6 EStG versorgungshalber gezahlten Bezügen, die nicht auf Grund der Dienstzeit gewährt werden, 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 und § 38 Beamtenversorgungsgesetz (BeamtVG) (>BFH-Urteil vom 16.1.1998 – BStBl II S. 303) sowie Leistungen nach § 82 BeamtVG in Verbindung mit § 181 a Abs. 2 BBG oder entsprechenden landesrechtlichen Vorschriften;
3. die Dienstbeschädigungsvollrenten und die Dienstbeschädigungsteilrenten nach den Versorgungsordnungen der Nationalen Volksarmee (VSO-NVA), der Volkspolizei, der Feuerwehr und des Strafvollzugs des Ministeriums des Innern (VSO-MdI), der DDR-Zollverwaltung (VSO-Zoll) und des Ministeriums für Staatssicherheit/Amtes für Nationale Sicherheit (VSO-MfS/AfNS) sowie der Dienstbeschädigungsausgleich, der ab dem 1. Januar 1997 nach dem Gesetz über einen Ausgleich für Dienstbeschädigungen im Beitrittsgebiet vom 11. November 1996 (BGBl. I S. 1676) anstelle der vorbezeichneten Renten gezahlt wird.

(3) § 3 Nr. 6 EStG ist auch auf Bezüge von Kriegsbeschädigten und gleichgestellten Personen anzuwenden, die aus öffentlichen Mitteln anderer EU-Mitgliedstaaten gezahlt werden (>BFH-Urteil vom 22.1.1997 – BStBl II S. 358).

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

Abfindungszahlung

(1) ¹Abfindungen sind Entschädigungen, die der Arbeitnehmer als Ausgleich für die mit der Auflösung des Dienstverhältnisses verbundenen Nachteile, insbesondere für den Verlust des Arbeitsplatzes, erhält. ²Sie können in einer Summe, in Teilbeträgen oder in fortlaufenden Beträgen ausbezahlt 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. ⁴Dasselbe gilt für Zu-

wendungen, die bei einem Wechsel des Dienstverhältnisses vom neuen Arbeitgeber (>BFH-Urteil vom 16.12.1992 – BStBl 1993 II S. 447) oder **anlässlich eines Arbeitgeberwechsels im Rahmen eines (Teil-) Betriebsübergangs** (>BFH-Urteil vom 16.7.1997 – BStBl II S. 666) erbracht werden. ⁵Wird bei Ablauf eines befristeten Dienstverhältnisses eine Gratifikation oder eine besondere Zuwendung geleistet, so ist dies keine Abfindung (>BFH-Urteil vom 18.9.1991 – BStBl 1992 II S. 34 betreffend tarifliches Übergangsgeld). ⁶Keine 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, vom 13.10.1978 – BStBl 1979 II S. 155 und vom 24.4.1991 – BStBl II S. 723). ⁷Dies gilt auch, wenn der Arbeitnehmer für den Abgeltungszeitraum von der Arbeit freigestellt worden ist (>BFH-Urteil vom 27.4.1994 – BStBl II S. 653). ⁸Zahlungen, 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.). ⁹Es 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. ¹⁰Zu den Abfindungen gehören auch Vorruhestandsleistungen (>BFH-Urteil vom 11.1.1980 – BStBl II S. 205), insbesondere das Vorruhestandsgeld nach dem Vorruhestandsgesetz und Übergangsgelder, die auf Grund tarifvertraglicher Regelungen an Angestellte des öffentlichen Dienstes gezahlt werden (>BFH-Urteil vom 18.9.1991 – a.a.O.), z. B. die in LStR 75 Abs. 1 Nr. 3 bezeichnete Übergangsversorgung; Satz 5 und Absatz 2 bleiben unberührt. ¹¹§ 3 Nr. 9 EStG ist auch bei Arbeitnehmern anwendbar, deren Lohn nach § 40a EStG pauschal versteuert wird. ¹²Abfindungen, die an einen bei einer KG angestellten Kommanditisten aus Anlaß der Auflösung seines Dienstverhältnisses gezahlt werden, gehören zu den Sondervergütungen i.S. des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG und sind nicht nach § 3 Nr. 9 EStG steuerbefreit (>BFH-Urteil vom 23.4.1996 – BStBl II S. 515).

Auflösung des Dienstverhältnisses

(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 § 613a BGB

(>BFH-Urteil vom 16.7.1997 – a.a.O.). ⁶Wird der Arbeitnehmer auf Grund eines nach Beendigung des Dienstverhältnisses abgeschlossenen neuen Dienstvertrags 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). ⁷Bei einer Umsetzung innerhalb eines Konzerns ist nach den Verhältnissen des Einzelfalls zu prüfen, ob die Umsetzung als Fortsetzung eines einheitlichen Dienstverhältnisses oder als neues Dienstverhältnis zu beurteilen ist (>BFH-Urteil vom 21.6.1990 – BStBl II S. 1021).

Umfang der Steuervergünstigung

(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 ausbezahlt (>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 Einkommensteuerveranlagung für das Zuflußjahr nachgeholt. ⁷Überschreitet die Abfindung den Freibetrag, so unterliegt sie insoweit dem Lohnsteuerabzug. ⁸Ist der steuerpflichtige Teil der Abfindung eine tarifbegünstigte 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 § 39b Abs. 3 Satz 10 EStG zur Hälfte einzubehalten. ⁹Unabhängig davon kann die Tarifiermäßigung nach § 34 Abs. 1 EStG bei einer Veranlagung zur Einkommensteuer berücksichtigt werden (§ 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG). ¹⁰Bei der Prüfung der Frage, ob eine tarifbegünstigte Entschädigung im Sinne des § 34 Abs. 1 EStG vorliegt, ist der Teilbetrag, der nach § 3 Nr. 9 EStG steuerfrei ist, nicht zu berücksichtigen (>BFH-Urteil vom 2.9.1992 – BStBl 1993 II S. 52).

Ermittlung der Dauer der Betriebszugehörigkeit

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

1. Ist ein Dienstverhältnis aus vom Arbeitnehmer nicht zu vertretenden Gründen, z. B. im Bau- oder Gewerbe bei schlechter Witterung, aufgelöst worden und war der Arbeitnehmer anschließend arbeitslos, so sind bei der Ermittlung des maßge-

benden 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, wenn die Leistungen nicht wegen einer planmäßigen Beendigung eines befristeten Dienstverhältnisses gezahlt werden (vgl. Absatz 2 Nr. 4),
2. (weggefallen)

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 Übergangsgebühnisse nach § 11 des Soldatenversorgungsgesetzes (>BFH-Urteil vom 1.3.1974 – BStBl II S. 490),
2. die Ausgleichsbezüge nach § 11 a des Soldatenversorgungsgesetzes,
3. (weggefallen)
4. das Übergangsgeld, das einem auf Zeit berufenen (Wahl-)Beamten wegen Ablaufs der Zeit, für die er berufen war, bei seinem Ausscheiden aus dem Dienstverhältnis gewährt wird (>BFH-Urteil vom 2.8.1956 – BStBl III S. 292). ²Dies gilt auch dann, wenn das bei planmäßiger Beendigung des Dienstverhältnisses geschuldete Übergangsgeld früher, z. B. bei vorzeitiger Auflösung des Dienstverhältnisses, gezahlt wird,
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)

Beihilfen und Unterstützungen aus öffentlichen Mitteln

(1) ¹Steuerfrei sind

1. Beihilfen in Krankheits-, Geburts- und Todesfällen nach den Beihilfavorschriften des Bundes und der Länder sowie Unterstützungen in besonderen Notfällen, die aus öffentlichen Kassen (LStR 14 a) 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 Beihilfavorschriften (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 Verwaltungen, Unternehmen oder Betriebe einer staatlichen oder kommunalen Aufsicht und Prüfung der Finanzgebarung bezüglich der Entlohnung und der Gewährung der Beihilfen unterliegen und
 - b) die Entlohnung sowie die Gewährung von Beihilfen und Unterstützungen für die betroffenen

Arbeitnehmer ausschließlich nach den für Arbeitnehmer des öffentlichen Dienstes geltenden Vorschriften und Vereinbarungen geregelt sind;

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.

²Wenn Beihilfen nicht nach Nummer 3 oder 4 steuerfrei sind, kann die Steuerfreiheit dieser Beihilfen in Betracht kommen, soweit die Mittel aus einem öffentlichen Haushalt stammen und über die Gelder nur nach Maßgabe der haushaltsrechtlichen Vorschriften des öffentlichen Rechts verfügt werden kann und ihre Verwendung einer gesetzlich geregelten Kontrolle unterliegt (>BFH-Urteil vom 15.11.1983 – BStBl 1984 II S. 113). ³Ist das Verhältnis der öffentlichen Mittel zu den Gesamtkosten im Zeitpunkt des Lohnsteuerabzugs nicht bekannt, so muß das Verhältnis ggf. geschätzt werden. ⁴Zur Steuerbefreiung von Beihilfen und Unterstützungen für die bei den Postunternehmen beschäftigten Beamten vgl. § 3 Nr. 35 EStG.

Unterstützungen und Erholungsbeihilfen an Arbeitnehmer im privaten Dienst

(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 geschaffen, 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 Beträ-

gen 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. ⁷Steuerfrei sind auch Leistungen des Arbeitgebers zur Aufrechterhaltung und Erfüllung eines Beihilfeanspruchs nach beamtenrechtlichen Vorschriften sowie zum Ausgleich von Beihilfeaufwendungen früherer Arbeitgeber im Falle der Beurlaubung oder Gestellung von Arbeitnehmern oder des Übergangs des öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnisses auf den privaten Arbeitgeber, wenn Versicherungsfreiheit in der gesetzlichen Krankenversicherung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 SGB V besteht.

(3) ¹Erholungsbeihilfen und andere Beihilfen, 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), 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.

Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 11 EStG

(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 vom 15.11.1983 – BStBl 1984 II S. 113). ²Empfänger einer steuerfreien Beihilfe können nur die Personen sein, denen sie im Hinblick auf den Zweck der Leistung bewilligt worden ist (>BFH-Urteil vom 19.6.1997 – BStBl II S. 650). ³Zu den steuerfreien Erziehungs- und Ausbildungsbeihilfen gehören z.B. die Leistungen nach dem Bundesausbildungsförderungsgesetz sowie die Ausbildungszuschüsse nach § 5 Abs. 4 des Soldatenversorgungsgesetzes. ⁴Zu 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 zur Sicherstellung von Nachwuchskräften gezahlten Studienbeihilfen und die für die Fertigung einer Habilitationsschrift gewährten Beihilfen (>BFH-Urteil vom 4.5.1972 – BStBl II S. 566).

Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 44 EStG

(3) ¹Zur Steuerfreiheit von Stipendien nach § 3 Nr. 44 EStG wird auf EStR 6 hingewiesen.

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

Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 12 Satz 1 EStG

(1) ¹Bei 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. ²Zur Steuerbefreiung von Aufwandsentschädigungen für die bei den Postunternehmen beschäftigten Beamten vgl. § 3 Nr. 35 EStG.

Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG

(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 (LStR 14 a) 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 (§ 4 KStG und Abschnitt 5 KStR). 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 (>BFH-Urteil vom 19.1.1990 – BStBl II S. 679), dem öffentlichen Verkehr oder dem Hafenbetrieb dienen, sowie die in der Rechtsform einer juristischen Person des öffentlichen Rechts betriebenen Sparkassen (>BFH-Urteil vom 13.8.1971 – BStBl II S. 818).

(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 (>BFH-Urteil vom 9.7.1992 – BStBl 1993 II S. 50). 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 auch nicht, welche Aufwendungen einem einzelnen Steuerpflichtigen in einem einzelnen Jahr tatsächlich erwachsen sind, sondern ob Personen in gleicher dienstlicher Stellung im Durchschnitt der Jahre Aufwendungen etwa in Höhe der Aufwandsentschädigung erwachsen (>BFH-Urteile vom 9.6.1989 – BStBl 1990 II S. 121 und 123). ⁶Eine Nachprüfung ist nur geboten, wenn dazu ein Anlaß von einigem Gewicht besteht. ⁷Werden im kommunalen Bereich 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.

(4) ¹Zur 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:

²Sind die Anspruchsberechtigten und der Betrag oder auch ein Höchstbetrag der aus einer öffentlichen Kasse gewährten Aufwandsentschädigung durch Gesetz oder Rechtsverordnung bestimmt, so ist die Aufwandsentschädigung

1. bei hauptamtlich tätigen Personen in voller Höhe steuerfrei,
2. bei ehrenamtlich tätigen Personen in Höhe von $\frac{1}{3}$ der gewährten Aufwandsentschädigung, mindestens 50 DM monatlich steuerfrei.

³Sind die Anspruchsberechtigten und der Betrag oder auch ein Höchstbetrag nicht durch Gesetz oder Rechtsverordnung 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 $\frac{1}{3}$ der gewährten Aufwandsentschädigung, mindestens 50 DM und höchstens 300 DM monatlich angenommen werden.

⁴Ist die Aufwandsentschädigung niedriger als 50 DM monatlich, so bleibt nur der tatsächlich geleistete Betrag steuerfrei. ⁵Bei 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. ⁶Aufwandsentschädigungen für mehrere Tätigkeiten bei einer Körperschaft sind für die Anwendung der Mindest- und Höchstbeträge zusammenzurechnen. ⁷Bei 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. ⁸Werden 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. ⁹Eine Umrechnung auf längere Zeiträume ist in diesen Fällen nicht zulässig.

Beispiel:

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	1 080 DM, davon sind steuerfrei	300 DM,
insgesamt	1 440 DM, davon sind steuerfrei	440 DM.

¹⁰Die für die Finanzverwaltung zuständige oberste Landesbehörde kann im Benehmen mit dem Bundesministerium der Finanzen und den obersten Finanzbehörden der anderen Länder Anpassungen an die im Lande gegebenen Verhältnisse vornehmen.

(5) ¹Die Empfänger von Aufwandsentschädigungen können dem Finanzamt gegenüber einen höheren steuerlich anzuerkennenden Aufwand glaubhaft machen; der die Aufwandsentschädigung übersteigende Aufwand ist als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abziehbar. ²Wenn einer hauptamtlich tätigen Person neben den Aufwendungen, die durch die Aufwandsentschädigung ersetzt werden sollen, andere beruflich veranlaßte Aufwendungen entstehen, sind diese unabhängig von der Aufwandsentschädigung als Werbungskosten abziehbar (>BFH-Urteile vom 9.6.1989 – BStBl 1990 II S. 119, 121 und 123); in diesem Fall ist aber Absatz 4 nicht anzuwenden, sondern nach Absatz 3 Satz 3 bis 6 zu verfahren. ³Bei ehrenamtlich tätigen Personen sind alle durch die Tätigkeit veranlaßten Aufwendungen als durch die steuerfreie Aufwandsentschädigung ersetzt anzusehen, so daß nur ein die Aufwandsentschädigung übersteigender Aufwand als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abziehbar ist.

(6) 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.

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 LStR 14a gezahlt werden. ²Zur Steuerbefreiung von Reisekostenvergütungen, Umzugskostenvergütungen und Trennungsgeldern für die bei den Postunternehmen beschäftigten Beamten vgl. § 3 Nr. 35 EStG. ³Die Steuerfreiheit von Vergütungen für Verpflegungsmehraufwendungen bei Dienstreisen im Sinne des LStR 37 Abs. 3 ist auf die nach LStR 39 maßgebenden Beträge und bei Abordnungen, die keine Dienstreisen im Sinne des LStR 37 Abs. 3 sind, auf die nach LStR 43 maßgebenden Beträge begrenzt; LStR 16 Satz 2 und 3 sind entsprechend anzuwenden.

(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 ande-

ren Vereinbarungen gezahlt werden, die den reisekostenrechtlichen Vorschriften des Bundes oder der Länder entsprechen. ²Es ist in diesen Fällen nur zu prüfen, ob die reisekostenrechtlichen Vorschriften zutreffend angewendet worden sind und die Begrenzung nach Absatz 1 Satz 3 beachtet worden ist; es ist nicht zu prüfen, ob die erstatteten Reisekosten Werbungskosten darstellen. ⁴Soweit sich aus dem >BFH-Urteil vom 27.5.1994 (BStBl 1995 II S. 17) eine andere Rechtsauffassung ergibt, ist ihr nicht zu folgen; es ist abzuwarten, ob eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts über die BFH-Vorlage vom 21.10.1994 (BStBl 1995 II S. 142) für die Zukunft neue Verwaltungsanweisungen erforderlich macht.

(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 LStR 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. ²Werden anlässlich eines Umzugs für die Umzugstage Mehraufwendungen für Verpflegung nach dem Bundesumzugskostengesetz erstattet, ist die Erstattung nur im Rahmen der zeitlichen Voraussetzungen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 EStG steuerfrei. ³Die anstelle eines Trennungsgelds gegebenenfalls bewilligten Mietbeiträge sind nicht nach § 3 Nr. 13 EStG steuerfrei (>BFH-Urteil vom 16.7.1971 – BStBl II S. 772). ⁴Trennungsgeld, das bei täglicher Rückkehr zum Wohnort gezahlt wird, ist nur nach Maßgabe der LStR 37 bis 39 steuerfrei.

14 a. Öffentliche Kassen

¹Öffentliche Kassen sind die Kassen der inländischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts und solche Kassen, die einer Dienstaufsicht und Prüfung der Finanzgebarung durch die inländische öffentliche Hand unterliegen (>BFH-Urteil vom 7.8.1986 – BStBl II S. 848). 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, Landwirtschaftliche Krankenkassen, Innungskrankenkassen und Ersatzkassen sowie die Kassen des Bundeseisenbahnvermögens, der Deutschen Bundesbank, der öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten, der Berufsgenossenschaften, Gemeindeunfallversicherungsverbände, der Träger der gesetzlichen Rentenversicherungen, der Knappschaften und die Unterstützungskassen der Postunternehmen.

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

(1) ¹Heiratsbeihilfen im Sinne des § 3 Nr. 15 EStG sind einmalige Zuwendungen in Geld oder Geldes-

wert, 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 Eltern, die beide Arbeitslohn beziehen, beide eine Beihilfe, so steht der Freibetrag jedem Elternteil 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. LStR 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 LStR 38 bis 40 a 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)

Begünstigte Tätigkeiten

(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). ³Die Pflege alter,

kranker oder behinderter Menschen umfaßt außer der Dauerpflege auch Hilfsdienste bei der häuslichen Betreuung durch ambulante Pflegedienste, z. B. Unterstützung bei der Grund- und Behandlungspflege, bei häuslichen Verrichtungen und Einkäufen, beim Schriftverkehr, bei der Altenhilfe entsprechend dem § 75 des Bundessozialhilfegesetzes, z. B. Hilfe bei der Wohnungs- und Heimplatzbeschaffung, in Fragen der Inanspruchnahme altersgerechter Dienste, und bei Sofortmaßnahmen gegenüber Schwerkranken und Verunglückten, z. B. durch Rettungssanitäter und Ersthelfer. ¹Eine Tätigkeit, die ihrer Art nach keine Übungsleitende, ausbildende, erzieherische oder künstlerische Tätigkeit und keine Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen 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 Gerätewart bei einem Sportverein, als Verfasser und Vortragender von Rundfunkessays (>BFH-Urteil vom 17.10.1991 – BStBl 1992 II S. 176).

Nebenberuflichkeit

(2) ¹Eine Tätigkeit wird nebenberuflich ausgeübt, wenn sie nicht mehr als ein Drittel der Arbeitszeit eines vergleichbaren Vollzeiterwerbs in Anspruch nimmt (>BFH-Urteil vom 30.3.1990 – BStBl II S. 854). ²Es können deshalb auch solche Personen nebenberuflich tätig sein, die im steuerrechtlichen Sinne keinen Hauptberuf ausüben, z. B. Hausfrauen, Vermieter, Studenten, Rentner oder Arbeitslose. ³Übt ein Steuerpflichtiger mehrere verschiedenartige Tätigkeiten im Sinne des § 3 Nr. 26 EStG aus, ist die Nebenberuflichkeit für jede Tätigkeit getrennt zu beurteilen. ⁴Mehrere gleichartige Tätigkeiten sind zusammenzufassen, wenn sie sich nach der Verkehrsanschauung als Ausübung eines einheitlichen Hauptberufs darstellen, z. B. Unterricht von jeweils weniger als dem dritten Teil des Pensums einer Vollzeitkraft in mehreren Schulen. 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 Kontrollrechten des Arbeitgebers vorliegen (>BFH-Urteil vom 29.1.1987 – BStBl II S. 783).

Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke

(3) ¹Die Begriffe der gemeinnützigen, mildtätigen und kirchlichen Zwecke ergeben sich aus den §§ 52 bis 54 AO und der Anlage 7 zu EStR 111. ²Eine Tätigkeit dient auch dann der selbstlosen Förderung begünstigter Zwecke, wenn sie diesen Zwecken nur mittelbar zugute kommt. ³Z. B. dient die Unterrichtung eines geschlossenen Kreises von Pflegeschülern an einem Krankenhaus mittelbar dem Zweck der Gesundheitspflege (>BFH-Urteil vom 26.3.1992 – BStBl 1993 II S. 20).

(4) ¹Wird die Tätigkeit im Rahmen der Erfüllung der Satzungszwecke einer juristischen Person ausge-

übt, 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.

Begrenzung der Steuerbefreiung

(6) ¹Die Steuerfreiheit ist auch bei Einnahmen aus mehreren nebenberuflichen Tätigkeiten, z. B. Tätigkeit für verschiedene gemeinnützige Organisationen, und bei Zufluß von Einnahmen aus einer in mehreren Jahren ausgeübten Tätigkeit im Sinne des § 3 Nr. 26 EStG in einem Jahr auf einen einmaligen Jahresbetrag von 2 400 DM begrenzt (>BFH-Urteil vom 23.6.1988, a.a.O., und vom 15.2.1990 – BStBl II S. 686). 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 anderen Vorschriften, z. B. nach § 3 Nr. 12 EStG, bleibt unberührt; wenn auf bestimmte Bezüge sowohl § 3 Nr. 26 EStG als auch andere Steuerbefreiungsvorschriften anwendbar sind, sind die Vorschriften in der für den Steuerpflichtigen günstigsten Reihenfolge anzuwenden.

Lohnsteuerverfahren

(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 zusätzliche Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung im Sinne des § 3 Abs. 1 Nr. 1 sowie Aufwendungen im Sinne des § 4 Abs. 2 des Altersteilzeitgesetzes sind steuerfrei, wenn die Voraussetzungen des § 2 Altersteilzeitgesetz, z. B. Vollendung des 55. Lebensjahres, Verringerung der tariflichen regelmäßigen wöchentlichen Arbeitszeit auf die Hälfte, vorliegen. ²Aufstockungsbeträge und zusätzliche Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung sind steuerfrei, auch soweit sie über die im Altersteilzeitgesetz genannten Mindestbeträge hinausgehen. ³Die Leistungen sind auch dann steuerfrei, wenn der Förderanspruch des Arbeitgebers an die Bundesanstalt für Arbeit nach § 5 Abs. 1 Nr. 2 und 3, Abs. 2 bis 4 Altersteilzeitgesetz erlischt, nicht besteht oder ruht, z. B. wenn der freigeordnete Voll- oder Teilarbeitsplatz nicht wieder besetzt wird. ⁴Die Steuerfreiheit kommt dagegen nicht mehr in Betracht mit Ablauf des Kalendermonats, in dem der Arbeitnehmer die Altersteilzeitarbeit beendet oder das 65. Lebensjahr vollendet hat (§ 5 Abs. 1 Nr. 1 Altersteilzeitgesetz). ⁵Die Aufstockungsbeträge nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 a Altersteilzeitgesetz unterliegen dem Progressionsvorbehalt nach § 32b EStG. ⁶Zur Aufzeichnung und Bescheinigung der steuerfreien Leistungen vgl. § 41 Abs. 1 und § 41b Abs. 1 Satz 2 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. ²Als Werkzeuge sind allgemein nur Handwerkzeuge anzusehen, die zur leichteren Handhabung, zur Herstellung oder zur Bearbeitung eines Gegenstands verwendet werden; Musikinstrumente und deren Einzelteile (>BFH-Urteil vom 21.8.1995 – BStBl II S. 906) gehören ebenso wie Schreibmaschinen und Personalcomputer o. Ä. nicht dazu. ³Eine 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. ⁴Ohne 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. ⁵Soweit 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. ²Erhält der Arbeitnehmer die Berufsbekleidung von seinem Arbeitgeber zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn (>LSiR 21 c), so ist anzunehmen, daß es sich um typische Berufskleidung handelt, wenn nicht das Gegenteil offensichtlich ist. ³Zur typischen Berufskleidung gehören Kleidungsstücke, die

1. als Arbeitsschutzkleidung auf die jeweils ausgeübte Berufstätigkeit zugeschnitten sind oder
2. nach ihrer z. B. uniformartigen Beschaffenheit oder dauerhaft angebrachten Kennzeichnung durch Firmenemblem objektiv eine berufliche Funktion erfüllen,

wenn ihre private Nutzung so gut wie ausgeschlossen ist. ⁴Normale Schuhe und Unterwäsche sind z. B. keine typische Berufskleidung, ebenso wenig ein Lodenmantel (>BFH-Urteil vom 19.1.1996 – BStBl II S. 202). ⁵Wegen der Abgrenzung zwischen typischer Berufskleidung und bürgerlicher Kleidung vgl. im übrigen >BFH-Urteil vom 18.4.1991 (BStBl II S. 751).

(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 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 weitläufigen Arbeitsgebiets eingesetzt werden oder
3. der Arbeitsablauf eine gleichzeitige Arbeitsaufnahme der beförderten Arbeitnehmer erfordert.

³Zur Bescheinigung der steuerfreien Arbeitgeberleistungen auf der Lohnsteuerkarte wird auf **LSiR** 135 Abs. 3 hingewiesen.

21 a. Unterbringung und Betreuung von nicht schulpflichtigen Kindern (§ 3 Nr. 33 EStG)

(1) ¹Die Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 33 EStG beschränkt sich auf Arbeitgeberleistungen, die zur Unterbringung, einschließlich Unterkunft und Verpflegung, und Betreuung von nicht schulpflichtigen Kindern des Arbeitnehmers in Kindergärten oder vergleichbaren Einrichtungen bestimmt sind. ²Die Arbeitgeberleistungen müssen zusätzlich zu dem ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden (>**LSiR** 21 c). ³Leistungen für die Vermittlung einer Unterbringungs- und Betreuungsmöglichkeit durch Dritte sind nicht steuerfrei. ⁴Zuwendungen des Arbeitgebers an einen Kindergarten oder vergleichbare Einrichtung, durch die er für die Kinder seiner Arbeitnehmer ein Belegungsrecht ohne Bewerbungsverfahren und Wartezeit erwirbt, sind den Arbeitnehmern nicht als geldwerter Vorteil zuzurechnen.

(2) ¹Es ist gleichgültig, ob die Unterbringung und Betreuung in betrieblichen oder außerbetrieblichen Kindergärten erfolgt. ²Vergleichbare Einrichtungen sind z. B. Schulkindergebäude, Kindertagesstätten, Kinderkrippen, Tagesmütter, Wochenmütter und Ganztagspflegestellen. ³Die Einrichtung muß gleichzeitig zur Unterbringung und Betreuung von Kindern geeignet sein. ⁴Die alleinige Betreuung im Haushalt, z. B. durch Kinderpflegerinnen, Hausgehilfinnen oder Familienangehörige, genügt nicht. ⁵Soweit Arbeitgeberleistungen auch den Unterricht eines Kindes ermöglichen, sind sie nicht steuerfrei. ⁶Das gleiche gilt für Leistungen, die nicht unmittelbar der Betreuung eines Kindes dienen, z. B. die Beförderung zwischen Wohnung und Kindergarten.

(3) ¹Begünstigt sind nur Leistungen zur Unterbringung und Betreuung von nicht schulpflichtigen Kindern. ²Dies sind Kinder, die

1. das 6. Lebensjahr noch nicht vollendet haben oder
2. im laufenden Kalenderjahr das 6. Lebensjahr nach dem 30. Juni vollendet haben, es sei denn, sie sind vorzeitig eingeschult worden, oder
3. im laufenden Kalenderjahr das 6. Lebensjahr vor dem 1. Juli vollendet haben, in den Monaten Januar bis Juli dieses Jahres.

³Den nicht schulpflichtigen Kindern stehen schulpflichtige Kinder gleich, solange sie mangels Schulreife vom Schulbesuch zurückgestellt sind.

(4) ¹Sachleistungen an den Arbeitnehmer, die über den nach § 3 Nr. 33 EStG steuerfreien Bereich hinausgehen, sind regelmäßig mit dem Wert nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG dem Arbeitslohn hinzuzurechnen. ²Barzuwendungen an den Arbeitnehmer sind nur steuerfrei, soweit der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber die zweckentsprechende Verwendung nachgewiesen hat. ³Der Arbeitgeber hat die Nachweise im Original als Belege zum Lohnkonto aufzubewahren.

21 b. Fahrtkostenzuschüsse (§ 3 Nr. 34 EStG)

(1) Steuerfrei sind Zuschüsse des Arbeitgebers zu Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte unter folgenden Voraussetzungen:

1. ¹Die Aufwendungen des Arbeitnehmers müssen für den Erwerb einer Fahrberechtigung auf öffentlichen Verkehrsmitteln im Linienverkehr bestimmt sein. ²Aufwendungen für die Benutzung von privaten Verkehrsmitteln oder Taxis sind nicht begünstigt.
2. ¹Die Fahrberechtigung muß mindestens für einen Teil der Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gelten. ²Eine weitergehende Fahrberechtigung ist unbeachtlich, wenn deren Wert von verhältnismäßig geringer Bedeutung ist. ³Dasselbe gilt für andere Vorteile, die etwa mit der Fahrberechtigung verbunden sind.
3. ¹Auf den Umfang der tatsächlichen Nutzung der Fahrberechtigung zu Fahrten des Arbeitnehmers zwischen Wohnung und Arbeitsstätte kommt es nicht an; **LSiR** 42 bleibt unberührt. ²Eine private Nutzung der Fahrberechtigung durch den Arbeitnehmer oder seine Familienangehörigen ist unbeachtlich, wenn deren Umfang von verhältnismäßig geringer Bedeutung ist. ³Unbeachtlich ist auch eine etwa vom Arbeitgeber verlangte zusätzliche Nutzung, z. B. die Nutzung des Fahrausweises als Parkausweis für das Betriebsgelände.
4. ¹Die Zuschüsse des Arbeitgebers dürfen die Aufwendungen des Arbeitnehmers im maßgebenden Zeitraum nicht überschreiten. ²Maßgebender Zeitraum ist die Dauer des Dienstverhältnisses im Kalenderjahr.
5. Die Zuschüsse müssen zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden (>**LSiR** 21 c).

(2) ¹Steuerfrei ist auch die unentgeltliche oder verbilligte Überlassung einer Fahrberechtigung auf öffentlichen Verkehrsmitteln im Linienverkehr durch den Arbeitgeber, soweit diese Leistung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht wird (>**LSiR** 21 c). ²Absatz 1 Nr. 2 und 3 gilt sinngemäß.

(3) ¹Zum Nachweis der Voraussetzungen im Sinne des Absatzes 1 Nr. 1 und 4 sind dem Arbeitgeber die benutzten Fahrausweise oder eine Erklärung des

Arbeitnehmers vorzulegen, wonach für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit einem öffentlichen Verkehrsmittel im Linienverkehr Aufwand entsteht, der ebenso hoch oder höher ist als der vom Arbeitgeber gewährte Zuschuß. ²Aus Vereinfachungsgründen sind die Voraussetzungen im Sinne des Absatzes 1 Nr. 2 und 3 als erfüllt anzusehen, wenn nicht das Gegenteil offensichtlich ist. ³Der Arbeitnehmer hat dem Arbeitgeber jeden Umstand anzuzeigen, der die Steuerfreiheit des Fahrtkostenzuschusses oder der überlassenen Fahrberechtigung beeinträchtigt. ⁴Der Arbeitgeber hat die ihm vorgelegten Fahrausweise, Erklärungen und Anzeigen als Belege zum Lohnkonto aufzubewahren. ⁵LStR 106 Abs. 5 gilt sinngemäß.

(4) ¹Zur Pauschalierung der Lohnsteuer bei steuerpflichtigen Fahrtkostenzuschüssen und bei der Überlassung eines Kraftwagens zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte wird auf LStR 127 Abs. 5 bis 8 hingewiesen. ²Zur Bescheinigung der steuerfreien oder pauschal besteuerten Arbeitgeberleistungen auf der Lohnsteuerkarte wird auf LStR 135 Abs. 3 hingewiesen.

21 c. Zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachte Arbeitgeberleistungen

(1) ¹Die Steuerfreistellung bestimmter zweckgebundener Leistungen des Arbeitgebers setzt nach § 3 Nr. 33 oder 34 oder § 52 Abs. 2 j EStG voraus, daß die Leistungen zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden. ²Dasselbe gilt für die Pauschalversteuerung nach § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG.

(2) ¹Die Zusätzlichkeitsvoraussetzung erfordert, daß die zweckbestimmte Leistung zu dem Arbeitslohn hinzukommt, den der Arbeitgeberschuldet, wenn die maßgebende Zweckbestimmung nicht getroffen wird. ²Eine zweckgebundene Leistung wird nur dann zusätzlich zu dem ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht, wenn der Arbeitnehmer die Leistung ohne Zweckbindung nicht erhalten würde. ³Entscheidend ist also, daß nur derjenige Arbeitnehmer die Leistung erhalten kann, der sie zu dem begünstigten Zweck verwendet. ⁴Wird eine zweckbestimmte Leistung unter Anrechnung auf den vereinbarten Arbeitslohn oder durch Umwandlung (Umwidmung) des vereinbarten Arbeitslohns gewährt, liegt keine zusätzliche Leistung vor; der vereinbarte Arbeitslohn bleibt unverändert. ⁵Dies gilt selbst dann, wenn die Umwandlung auf Grund einer tarifvertraglichen Öffnungsklausel erfolgt. ⁶Eine zusätzliche Leistung liegt auch dann nicht vor, wenn sie unter Anrechnung auf eine freiwillige Sonderzahlung, z. B. Weihnachtsgeld, erbracht wird. ⁷Es ist unerheblich, ob die zusätzliche Leistung ihrerseits vom Arbeitgeber geschuldet oder freiwillig gewährt wird. ⁸Ebenso ist es unschädlich, wenn der Arbeitgeber verschiedene zweckgebundene Leistungen zur Auswahl anbietet.

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 (>LStR 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. ⁶Zur steuerlichen Behandlung der vom Arbeitgeber ersetzten Ausgaben für Telefongespräche in der Wohnung des Arbeitnehmers wird auf das BMF-Schreiben vom 11.6.1990 (BStBl I S. 290) und für Gespräche vom Autotelefon des Arbeitnehmers auf das BMF-Schreiben vom 14. Oktober 1993 (BStBl I S. 908) sowie die entsprechenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder hingewiesen.

(2) ¹Pauschaler Auslagenersatz führt regelmäßig zu Arbeitslohn; >BFH-Urteile vom 18.10.1957 (BStBl 1958 III S. 16) und vom 10.6.1966 (BStBl III S. 607). ²Ausnahmsweise kann pauschaler Auslagenersatz steuerfrei bleiben, wenn er regelmäßig wiederkehrt und die pauschale Abgeltung im großen und ganzen den tatsächlichen Aufwendungen entspricht (>BFH-Urteil vom 21.8.1995 – BStBl I S. 906). ³Dies ist im Einzelfall für einen repräsentativen Zeitraum nachzuweisen.

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

Allgemeines

(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 (>BFH-Urteil vom 12.3.1993 – BStBl II S. 521). ³Zur Einbehaltung der Lohnsteuer bei einer steuerpflichtigen Jubiläumszuwendung wird auf die LStR 115 Abs. 2 und 119 Abs. 5 hingewiesen.

Arbeitnehmerjubiläum

(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 gewährt, 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 gewährt, 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 Jubiläumszuwendung innerhalb des Fünfjahreszeitraums gewährt wird. ⁶Dadurch wird allerdings die Steuerfreiheit jeder weiteren Jubiläumszuwendung 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 Jubiläumszuwendungen >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. ²Das 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 des Bundeseisenbahnvermögens 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 des Bundeseisenbahnvermögens erlassen oder gebilligt worden sind,

ermittelt wird und danach eine entsprechende Dienstzeit erreicht ist.

Geschäftsjubiläum

(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 **eine öffentlich-rechtliche Körperschaft oder eine Gewerkschaft begehen** (>BFH-Urteil vom 19.9.1997 - BStBl 1998 II S. 62).

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 früheren Arbeitnehmern und Arbeitnehmern steuerfrei gewährt werden, deren Dienstverhältnis ruht; das gilt entsprechend für Jubiläumszuwendungen an die Hinterbliebenen dieser Arbeitnehmer. 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 >BFH-Urteil vom 17.11.1978 (BStBl 1979 II S. 60).

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

Leistungen auf Grund gesetzlicher Verpflichtungen

(1) ¹Zu den nach § 3 Nr. 62 EStG steuerfreien Ausgaben des Arbeitgebers für die Zukunftssicherung des Arbeitnehmers (§ 2 Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 und 2 LStDV) gehören insbesondere die Beitragsanteile des Arbeitgebers am Gesamtsozialversicherungsbeitrag (Rentenversicherung, Krankenversicherung, Pflegeversicherung, Arbeitslosenversicherung) und Beiträge des Arbeitgebers nach § 172 Abs. 2 SGB VI zu einer berufsständischen Versorgungseinrichtung für Arbeitnehmer, die nach § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 SGB VI von der Versicherungspflicht in der gesetzlichen Rentenversicherung befreit sind. ²Dies 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. ³Steuerfrei sind nach § 3 Nr. 62 EStG auch vom Arbeitgeber nach § 6 Abs. 3 Satz 3 der Sachbezugsverordnung übernommene Arbeitnehmeranteile am Gesamtsozialversicherungsbeitrag sowie Krankenversicherungsbeiträge, die der Arbeitgeber nach § 5 Abs. 2 der Erziehungsurlaubsverordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 15.4.1997 (BGBl. I S. 983) oder nach entsprechenden Rechtsvorschriften der Länder erstattet. ⁴Zukunftssicherungsleistungen auf Grund einer tarifvertraglichen Verpflichtung sind dagegen nicht nach § 3 Nr. 62 EStG steuerfrei. ⁵Bei der Frage, ob die Ausgaben des Arbeitgebers für die Zukunftssicherung des Arbeitnehmers auf einer gesetzlichen Verpflichtung beruhen, ist aus Vereinfachungsgründen grundsätzlich der Entscheidung des zuständigen Sozialversicherungsträgers des Arbeitnehmers zu folgen. ⁶Eine rechtliche Bindung der Finanzverwaltung an diese Entscheidung besteht jedoch nicht. ⁷Beitragsanteile am Gesamtsozialversicherungsbeitrag, die der Arbeitgeber ohne gesetzliche Verpflichtung übernommen hat, sind kein Arbeitslohn, wenn sie dem Arbeitgeber zurückgezahlt worden sind und der Arbeitnehmer keine Versicherungsleistungen erhalten hat (>BFH-Urteil vom 27.3.1992 – BStBl II S. 663).

(2) Für Ausgaben des Arbeitgebers zur Kranken- und Pflegeversicherung des Arbeitnehmers gilt folgendes:

1. Die Beitragsanteile und Zuschüsse des Arbeitgebers zur Krankenversicherung und zur sozialen oder privaten Pflegeversicherung eines krankenversicherungspflichtigen Arbeitnehmers sind bis zur Hälfte des jeweiligen Beitragssatzes der Kranken- und Pflegekasse steuerfrei, bei der der Arbeitneh-

mer versichert ist, bei privater Pflegeversicherung höchstens bis zur Hälfte des tatsächlichen Pflegeversicherungsbeitrags.

2. ¹Zuschüsse des Arbeitgebers zur Krankenversicherung und zur sozialen oder privaten Pflegeversicherung eines nicht krankenversicherungspflichtigen 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 und nach § 61 Abs. 1 SGB XI zur Zuschußleistung verpflichtet ist. ²Steuerfrei ist deshalb die Hälfte der Beiträge zur Krankenversicherung und zur sozialen Pflegeversicherung, die für einen krankenversicherungspflichtigen Arbeitnehmer bei der Krankenkasse, bei der die freiwillige Mitgliedschaft besteht, und bei der Pflegekasse, die bei dieser Krankenkasse errichtet ist, zu zahlen wäre, höchstens jedoch die Hälfte der tatsächlichen Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge. ³Soweit bei Beziehern von Kurzarbeitergeld oder Winterausfallgeld ein fiktives Arbeitsentgelt maßgebend ist, bleiben die Arbeitgeberzuschüsse in voller Höhe steuerfrei (§ 257 Abs. 2 Satz 2 SGB V in Verbindung mit § 249 Abs. 2 Nr. 3 SGB V). ⁴Übersteigt das Arbeitsentgelt nur auf Grund von einmalig gezahltem Arbeitsentgelt die Jahresarbeitsentgeltgrenze und hat der Arbeitnehmer deshalb für jeden Monat die Höchstbeiträge an die Kranken- und Pflegekasse zu zahlen, sind die Arbeitgeberzuschüsse aus Vereinfachungsgründen bis zur Hälfte der Höchstbeiträge steuerfrei. ⁵Dies gilt auch dann, wenn das im Krankheitsfall fortgezahlte Arbeitsentgelt die monatliche Beitragsbemessungsgrenze unterschreitet und der Arbeitnehmer dennoch für die Dauer der Entgeltfortzahlung die Höchstbeiträge an die Kranken- und Pflegekasse zu zahlen hat. ⁶Werden die nach Satz 2 maßgebenden Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge satzungsgemäß auf den nächsten vollen DM-Betrag aufgerundet, so bleiben aus Vereinfachungsgründen die Arbeitgeberzuschüsse bis zur Hälfte der aufgerundeten Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge steuerfrei.

3. ¹Zuschüsse des Arbeitgebers zu den Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträgen eines nicht krankenversicherungspflichtigen Arbeitnehmers, der eine private Kranken- und Pflegeversicherung abgeschlossen hat, sind ebenfalls nach § 3 Nr. 62 EStG steuerfrei, soweit der Arbeitgeber nach § 257 Abs. 2 SGB V sowie nach § 61 Abs. 2 SGB XI zur Zuschußleistung verpflichtet ist. ²Der Anspruch auf den Arbeitgeberzuschuß an den bei einem privaten Krankenversicherungsunternehmen versicherten Arbeitnehmer setzt voraus, daß der private Krankenversicherungsschutz 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 Krankenversicherungsschutz einen bestimmten Mindestumfang hat, also sich auf alle Leistungen des Fünften Buches Sozialgesetzbuch erstreckt; soweit der private Krankenversicherungsschutz andere Leistungen umfaßt, die der Art nach nicht zu den Leistungen des Fünften Buches Sozial-

gesetzbuch gehören, bleibt der darauf entfallende Teil des Beitrags bei der Bemessung des Arbeitgeberzuschusses unberücksichtigt.

⁴Steuerfrei ist die Hälfte des Betrags, der sich unter Anwendung des durchschnittlichen allgemeinen Beitragssatzes der Krankenkassen und der Beitragsbemessungsgrundlage ergibt. ⁵Übersteigt das Arbeitsentgelt nur auf Grund von einmalig gezahltem Arbeitsentgelt die Jahresarbeitsentgeltgrenze oder unterschreitet das im Krankheitsfall fortgezahlte Arbeitsentgelt die monatliche Beitragsbemessungsgrenze und hat der Arbeitnehmer dennoch die Höchstbeiträge zu zahlen, ist aus Vereinfachungsgründen die Hälfte der durchschnittlichen Höchstbeiträge der gesetzlichen Krankenversicherung und der sozialen Pflegeversicherung steuerfrei. ⁶Die Steuerfreiheit ist vorbehaltlich des Satzes 3 in Nummer 2, der entsprechend gilt, begrenzt auf die Hälfte der tatsächlichen Beiträge, soweit sie für diejenigen Leistungen gezahlt werden, die der Art nach den Leistungen des Fünften und Elften Buches Sozialgesetzbuch entsprechen. ⁷Der Arbeitgeber darf Zuschüsse zu einer privaten Krankenversicherung und zu einer privaten Pflegeversicherung des Arbeitnehmers nur dann steuerfrei lassen, wenn der Arbeitnehmer eine Bescheinigung des Versicherungsunternehmens vorlegt, in der bestätigt wird, daß die Voraussetzungen des § 257 Abs. 2a SGB V und des § 61 Abs. 6 SGB XI vorliegen und daß es sich bei den vertraglichen Leistungen um Leistungen im Sinne des Fünften und Elften Buches Sozialgesetzbuch handelt. ⁸Die Bescheinigung muß außerdem Angaben über die Höhe des für die vertraglichen Leistungen im Sinne des Fünften und Elften Buches Sozialgesetzbuch zu zahlenden Versicherungsbeitrag enthalten. ⁹Der Arbeitgeber hat die Bescheinigung als Unterlage zum Lohnkonto aufzubewahren. ¹⁰Soweit der Arbeitgeber die steuerfreien Zuschüsse unmittelbar an den Arbeitnehmer auszahlt, hat der Arbeitnehmer die zweckentsprechende Verwendung durch eine Bescheinigung des Versicherungsunternehmens über die tatsächlichen Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge nach Ablauf eines jeden Kalenderjahrs nachzuweisen; der Arbeitgeber hat diese Bescheinigung als Unterlage zum Lohnkonto aufzubewahren. ¹¹Die Bescheinigung kann mit der Bescheinigung nach den Sätzen 7 und 8 verbunden werden.

Den gesetzlichen Pflichtbeiträgen gleichgestellte Zuschüsse

(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 Rentenversi-

cherung 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. 1a des Knappschaftsrentenversicherungs-Neuregelungsgesetzes, jeweils in der Fassung des Dritten Rentenversicherungs-Änderungsgesetzes vom 28.7.1969 (BGBl. I S. 956),
8. § 20 des Gesetzes über die Sozialversicherung vom 28.6.1990 (GBl. der Deutschen Demokratischen Republik I Nr. 38 S. 486) in Verbindung mit § 231a SGB VI in der Fassung des Gesetzes zur Herstellung der Rechtseinheit in der gesetzlichen Renten- und Unfallversicherung (Renten-Überleitungsgesetz – RÜG) vom 25.7.1991 (BGBl. I S. 1606).

²Zuschüsse des Arbeitgebers im Sinne des § 3 Nr. 62 Satz 2 EStG liegen nicht vor, wenn der Arbeitnehmer kraft Gesetzes in der gesetzlichen Rentenversicherung versicherungsfrei ist. ³Den 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. – unbesetzt –

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 gezahlt werden. ⁴Der Abschlagssatz, der sich nach der Formel

$$\frac{\text{Zuschlagssatz} \times 600}{1\,000 + 6 \times \text{Zuschlagssatz}}$$

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

Zuschlagssatz	Abschlagssatz	Zuschlagssatz	Abschlagssatz	Zuschlagssatz	Abschlagssatz
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 wieder aufzurollen 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 Zu-

schlagssatzes ist erstmals bei der Lohnabrechnung des Arbeitslohns zu berücksichtigen, der für einen nach der Veröffentlichung der Herabsetzung beginnenden Lohnzahlungszeitraum gezahlt wird.

(7) Zur Bewertung einer Wohnungsgestellung am ausländischen Dienstort >LSIR 31 Abs. 5 Satz 11.

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 Versicherung 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. Zinssparnisse und Zinszuschüsse (§ 3 Nr. 68 EStG 1987, § 52 EStG)

Soweit § 3 Nr. 68 EStG nach der Übergangsregelung in § 52 Abs. 2 j EStG weiter anzuwenden ist, gelten die Anweisungen in Abschnitt 28 LStR 1996 fort.

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. die Unterschiedsbeträge, die nach § 17 Abs. 1 des Arbeitssicherstellungsgesetzes gezahlt werden.

(2) ¹Ausnahmen von der deutschen Besteuerung ergeben sich aus internationalen und zwischenstaatlichen Verträgen sowie aus den Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung. ²Wegen der Steuerbefreiungen auf Grund zwischenstaatlicher Vereinbarungen wird auf die Anlage zu dem BMF-Schreiben vom 13.6.1991 (BStBl I S. 746) hingewiesen.

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

Allgemeines

(1) ¹Die Steuerfreiheit nach § 3 b EStG setzt voraus, daß die Zuschläge ohne diese Vorschrift den Ein-

künften aus nichtselbständiger Arbeit zuzurechnen wären (>BFH-Urteil vom 19.3.1997 – BStBl II S. 577).

²§ 3 b EStG ist auch bei Arbeitnehmern anwendbar, deren Lohn nach § 40a EStG pauschal versteuert wird. ³Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit im Sinne des § 3 b EStG sind Lohnzuschläge, die für die Arbeit in den nach § 3 b EStG begünstigten Zeiten gezahlt werden (>BFH-Urteil vom 24.11.1989 BStBl 1990 II S. 315 betr. Zuschläge für ärztliche Bereitschaftsdienste). ⁴Auf die Bezeichnung der Lohnzuschläge kommt es nicht an. ⁵Die Barabgeltung eines Freizeitanspruchs oder eines Freizeitüberhangs oder Zuschläge wegen Mehrarbeit oder wegen anderer als durch die Arbeitszeit bedingter Erschwernisse oder Zulagen, die lediglich nach bestimmten Zeiträumen bemessen werden, sind keine begünstigten Lohnzuschläge.

Beispiel:

Auf Grund tarifvertraglicher Vereinbarung erhält ein Arbeitnehmer für die Arbeit in der Zeit von 18 bis 22 Uhr einen Spätarbeitszuschlag und für die in der Zeit von 19 bis 21 Uhr verrichteten Arbeiten eine Gefahrenzulage. Der für die Zeit von 20 bis 22 Uhr gezahlte Spätarbeitszuschlag ist ein nach § 3 b EStG begünstigter Zuschlag für Nachtarbeit. Die Gefahrenzulage wird nicht für die Arbeit zu einer bestimmten Zeit gezahlt und ist deshalb auch insoweit kein Nachtarbeitszuschlag im Sinne des § 3 b EStG, als sie für die Arbeit in der Zeit von 20 bis 21 Uhr gezahlt wird.

⁷Die Steuerfreiheit nach § 3 b EStG setzt voraus, daß neben dem Grundlohn tatsächlich ein Zuschlag für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit gezahlt wird. ⁸Ein solcher Zuschlag kann in einem Gesetz, einer Rechtsverordnung, einem Tarifvertrag, einer Betriebsvereinbarung oder einem Einzelarbeitsvertrag geregelt sein. ⁹Ein 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 (>BFH-Urteil vom 28.11.1990 BStBl 1991 II S. 296); infolgedessen dürfen auch aus einer Umsatzbeteiligung keine Zuschläge abgespalten und nach § 3 b EStG steuerfrei gelassen werden. ¹⁰Unschädlich 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.

Grundlohn

(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 LStR 115 vom Anspruch auf sonstige Bezüge abzugrenzen. ²Soweit Arbeitslohn-Nach-

zahlungen 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, sowie für Lohnzuschläge für die Arbeit in der nicht durch § 3 b EStG begünstigten Zeit. ³Regelmäßige Arbeitszeit ist die für das jeweilige Dienstverhältnis vereinbarte Normalarbeitszeit.
- c) Nicht zum Grundlohn gehören Ansprüche auf Vergütungen für Überstunden (Mehrarbeitsvergütungen), Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit in der nach § 3 b EStG begünstigten Zeit, und zwar auch insoweit, als sie wegen Überschreitens der dort genannten Zuschlagsätze steuerpflichtig sind, außerdem 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. ³Werden die Zuschläge nach der Arbeitsleistung eines früheren Lohnzahlungszeitraums aber nach dem Grundlohn des laufenden Lohnzahlungszeitraums bemessen, ist der Basisgrundlohn des laufenden Lohnzahlungszeitraums zugrunde zu legen. ⁴Soweit 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. ⁵Bei einem monatlichen Lohnzahlungszeitraum ergibt sich die Stundenzahl der regelmäßigen Arbeitszeit aus dem 4,35fachen der wöchentlichen Arbeitszeit. ⁶Arbeitszeitausfälle, z. B. durch Urlaub oder Krankheit, bleiben außer Betracht.
- b) ¹Zusätzlich ist der Teil des für den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum 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 Buchstabe a) und Grundlohnzusätze (Nummer 2 Buchstabe 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. ⁴Ist keine regelmäßige Arbeitszeit vereinbart, sind der Ermittlung des Grundlohns die im Lohnzahlungszeitraum tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden zugrunde zu legen. ⁵Bei Stücklohnempfängern kann die Umrechnung des Stücklohns auf einen Stundenlohn unterbleiben.

4. Wird ein Zuschlag für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit von weniger als einer Stunde gezahlt, so ist bei der Ermittlung des steuerfreien Zuschlags für diesen Zeitraum der Grundlohn entsprechend zu kürzen.

5. Beispiele:

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 Samstagsarbeit von 1,00 DM für jede Samstagsarbeitsstunde,
- 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 steuerpflichtigen, aber nicht pauschal versteuerten 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	100,00 DM
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	60,00 DM
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

3176,55 DM	
38 Stunden x 4,35 =	<u>19,21 DM</u>

B. Bei einem Arbeitnehmer mit tarifvertraglich geregelter Arbeitszeit von 37,5 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 Buchstabe 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

$$\frac{2\,936,16\text{ DM} + 280,72\text{ DM}}{37,5 \times 4,35} = \underline{\underline{19,72\text{ DM.}}}$$

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 EStG 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 der Oster- und der Pfingstsonntag auch dann, wenn sie in den am Ort der Arbeitsstätte geltenden Vorschriften nicht ausdrücklich als Feiertage genannt werden. 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.

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer beginnt seine Nachtschicht am Sonntag, dem 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.

Feiertagsarbeit an Sonntagen

(4) ¹Ist ein Sonntag zugleich Feiertag, kann ein Zuschlag nur bis zur Höhe des jeweils in Betracht kom-

menden Feiertagszuschlags steuerfrei gezahlt werden. ²Das gilt auch dann, wenn nur ein Sonntagszuschlag gezahlt wird.

Zusammentreffen mit Mehrarbeitszuschlägen

(5) 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:

1. es werden sowohl die in Betracht kommenden Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit als auch für Mehrarbeit gezahlt;
2. 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;
3. es wird nur der Zuschlag für Mehrarbeit gezahlt;
4. es wird ein einheitlicher Zuschlag (Mischzuschlag) gezahlt, der höher ist als die jeweils in Betracht kommenden Zuschläge, aber niedriger als ihre Summe;
5. es wird ein einheitlicher Zuschlag (Mischzuschlag) gezahlt, der höher ist als die Summe der jeweils in Betracht kommenden Zuschläge.

²In den Fällen der Nummern 1 und 2 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. ³Im Fall der Nummer 3 liegt ein Zuschlag im Sinne des § 3b EStG nicht vor. ⁴In den Fällen der Nummern 4 und 5 ist der Mischzuschlag im Verhältnis der in Betracht kommenden Einzelzuschläge in einen nach § 3b EStG begünstigten Anteil und einen nicht begünstigten Anteil aufzuteilen (>BFH-Urteil vom 13.10.1989 BStBl 1991 II S. 8). ⁵Ist 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 § 3b EStG steuerfrei.

Nachweis der begünstigten Arbeitszeiten

(6) 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 Betriebsratsmitglieder, sind sie steuerpflichtig (>BFH-Urteile vom 3.5.1974 BStBl II S. 646 und vom 26.10.1984 BStBl 1985 II S. 57). ³Zur vereinbarten und vergüteten Arbeitszeit gehörende Waschzeiten, Schichtübergabezeiten und Pausen gelten hingegen als begünstigte Arbeitszeit im Sinne des § 3b EStG, soweit

sie in den begünstigten Zeitraum fallen. ⁴Die tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit ist grundsätzlich im Einzelfall nachzuweisen. ⁵Wird 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 § 3b EStG steuerfrei. ⁶Zu einem erleichterten Nachweis vgl. Absatz 7. ⁷Sind die Einzelanschriftung 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. ⁸Im Interesse einer einheitlichen Behandlung der Arbeitnehmer desselben Berufszweigs darf das Betriebsstättenfinanzamt die Feststellung nur auf Weisung der Oberfinanzdirektion treffen. ⁹Die 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. ¹⁰Eine 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.

Pauschale Abschlagszahlungen

(7) ¹Werden Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit als laufende Pauschale, z. B. Monatspauschale, gezahlt und wird eine Verrechnung mit den Zuschlägen, die für die einzelnen 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 § 3b EStG genannten Vomhundertsätzen 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 (>BFH-Urteile vom 28.11.1990 BStBl 1991 II S. 293 und vom 23.10.1992 BStBl 1993 II S. 314). ²Für die Ermittlung der im einzelnen nachzuwei-

senden 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 Nacharbeit abgegolten sein sollen und nach welchen Vomhundertsätzen 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 Nacharbeit 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.

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

Allgemeines

(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. LStR 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 LStR 32), sowie nach § 19a Abs. 8 EStG für den Bezug für Vermögensbeteiligungen (vgl. dazu LStR 77).

Einzelbewertung von Sachbezügen

(2) ¹Sachbezüge, für die keine amtlichen Sachbezugswerte (Absatz 3) festgesetzt sind und die nicht nach § 8 Abs. 3 EStG (LStR 32) zu bewerten sind, sind nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG mit den um übliche Preis-

nachlässe geminderten üblichen Endpreisen am Abgabeort im Zeitpunkt der Abgabe anzusetzen. ²Das ist der Preis, der im allgemeinen Geschäftsverkehr von Letztverbrauchern in der Mehrzahl der Verkaufsfälle am Abgabeort für gleichartige Waren oder Dienstleistungen tatsächlich gezahlt wird. ³Er schließt die Umsatzsteuer und sonstige Preisbestandteile ein. ⁴Bietet der Arbeitgeber die zu bewertende Ware oder Dienstleistung unter vergleichbaren Bedingungen in nicht unerheblichem Umfang fremden Letztverbrauchern zu einem niedrigeren als dem üblichen Preis an, ist dieser Preis anzusetzen. ⁵Bei einem umfangreichen Warenangebot, von dem fremde Letztverbraucher ausgeschloffen sind, kann der übliche Preis 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 Preis nicht feststellen, z. B. weil dort gleichartige Güter an fremde Letztverbraucher nicht abgegeben werden, so ist der übliche Preis zu schätzen. ⁸Fallen Bestell- und Liefertag auseinander, sind die Verhältnisse am Bestelltag für die Preisfeststellung maßgebend. ⁹Erhält der Arbeitnehmer eine Ware oder Dienstleistung, die nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG zu bewerten ist, so kann sie aus Vereinfachungsgründen mit 96 v. H. des Endpreises (LStR 32 Abs. 2) bewertet werden, zu dem sie der Abgebende oder dessen Abnehmer fremden Letztverbrauchern im allgemeinen Geschäftsverkehr anbietet.

50 DM - Freigrenze

(2a) ¹Für die Feststellung, ob die Freigrenze des § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG überschritten wird, sind die in einem Kalendermonat zufließenden und nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG zu bewertenden Vorteile – auch soweit hierfür Lohnsteuer nach § 39b Abs. 2 und 3 EStG einbehalten wird – zusammenzurechnen. ²Außer Ansatz bleiben die nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG zu bewertenden Vorteile, die nach § 40 EStG pauschal versteuert werden, Vorteile, die nach § 8 Abs. 2 Satz 2 bis 8 oder Abs. 3 EStG oder nach § 19a EStG zu bewerten sind, sowie Zinsvorteile im Sinne des Absatzes 8. ³Auf Zukunftssicherungsleistungen des Arbeitgebers im Sinne des § 2 Abs. 2 Nr. 3 LStDV, die auch vorliegen, wenn der Arbeitgeber als Versicherungsnehmer dem Arbeitnehmer Versicherungsschutz verschafft, ist die Freigrenze nicht anwendbar. ⁴Zu den Aufzeichnungserleichterungen für Sachbezüge im Sinne des § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG vgl. § 4 Abs. 3 Satz 2 LStDV.

Amtliche Sachbezugswerte

(3) ¹Amtliche Sachbezugswerte werden durch die Sachbezugsverordnung, durch Absatz 8 Satz 3, die Bekanntmachung des Werts der Beköstigung in der Seeschifffahrt und Fischerei oder durch Erlasse der obersten Landesfinanzbehörden nach § 8 Abs. 2 Satz 8 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. ²Die 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.

Unterkunft oder Wohnung

(4) ¹Für die Bewertung einer Unterkunft, die keine Wohnung ist (vgl. Absatz 5 Satz 2 bis 4), ist der amtliche Sachbezugswert nach der Sachbezugsverordnung maßgebend. ²Dabei ist der amtliche Sachbezugswert grundsätzlich auch dann anzusetzen, wenn der Arbeitgeber die dem Arbeitnehmer überlassene Unterkunft gemietet und gegebenenfalls mit Einrichtungsgegenständen ausgestattet hat. ³Eine Gemeinschaftsunterkunft liegt vor, wenn die Unterkunft beispielsweise durch Gemeinschaftswaschräume oder Gemeinschaftsküchen Wohnheimcharakter hat oder Zugangsbeschränkungen unterworfen ist. ⁴Wird 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).

(5) ¹Soweit nicht die Vorschriften des § 8 Abs. 3 EStG anzuwenden sind, ist für die Bewertung einer Wohnung der ortsübliche Mietwert maßgebend. ²Eine Wohnung ist eine in sich geschlossene Einheit von Räumen, in denen ein selbständiger Haushalt geführt werden kann. ³Wesentlich ist, daß eine Wasserversorgung und -entsorgung, zumindest eine einer Küche vergleichbare Kochgelegenheit sowie eine Toilette vorhanden sind. ⁴Danach stellt z. B. ein Einzimmerappartement mit Küchenzeile und WC als Nebenraum eine Wohnung dar, dagegen ist ein Wohnraum bei Mitbenutzung von Bad, Toilette und Küche eine Unterkunft. ⁵Als ortsüblicher Mietwert ist die Miete anzusetzen, die für eine nach Baujahr, Art, Größe,

Ausstattung, Beschaffenheit und Lage vergleichbare Wohnung üblich ist (Vergleichsmiete). ⁶In den Fällen, in denen der Arbeitgeber vergleichbare Wohnungen in nicht unerheblichem Umfang an fremde Dritte zu einer niedrigeren als der üblichen Miete vermietet, ist die niedrigere Miete anzusetzen. ⁷Persönliche 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). ⁸Unerheblich 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. ⁹Gesetzliche Mietpreisbeschränkungen sind zu beachten. ¹⁰Stehen solche einem Mieterhöhungsverlangen entgegen, gilt dies jedoch nur, soweit die maßgebliche Ausgangsmiete den ortsüblichen Mietwert oder die gesetzlich zulässige Höchstmietsumme nicht unterschritten hat. ¹¹Überläßt 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.

(5a) ¹Nach § 3 Nr. 59 EStG sind im Rahmen eines Dienstverhältnisses gewährte Mietvorteile steuerfrei, die auf der Förderung nach dem Zweiten Wohnungsbaugesetz oder dem Wohnungsbaugesetz für das Saarland beruhen. ²Mietvorteile, die sich aus dem Einsatz von Wohnungsfürsorgemitteln aus öffentlichen Haushalten ergeben, sind ebenfalls steuerfrei. ³Bei einer Wohnung, die ohne Inanspruchnahme von Mitteln aus öffentlichen Haushalten errichtet worden ist, gilt folgendes: ⁴Die Mietvorteile im Rahmen eines Dienstverhältnisses sind steuerfrei, wenn die Wohnung im Zeitpunkt ihres Bezugs durch den Arbeitnehmer für eine Förderung mit Mitteln aus öffentlichen Haushalten in Betracht gekommen wäre. ⁵§ 3 Nr. 59 EStG ist deshalb nur auf Wohnungen anwendbar, die im Geltungszeitraum der genannten Wohnungsbaugesetze errichtet worden sind, d. h. auf Baujahrgänge ab 1957. ⁶Eine Prüfung, ob der Arbeitnehmer nach seinen Einkommensverhältnissen als Mieter einer geförderten Wohnung in Betracht kommt, ist nicht anzustellen. ⁷Der Höhe nach ist die Steuerbefreiung auf die Mietvorteile begrenzt, die sich aus der Förderung nach den genannten Wohnungsbaugesetzen ergeben würden. ⁸§ 3 Nr. 59 EStG ist deshalb nicht anwendbar auf Wohnungen, für die der Förderzeitraum nach den genannten Wohnungsbaugesetzen bereits abgelaufen ist. ⁹Wenn der Förderzeitraum im Zeitpunkt des Bezugs der Wohnung durch den Arbeitnehmer noch nicht abgelaufen ist, ist ein Mietvorteil bis zur Höhe des Teilbetrags steuerfrei, auf den der Arbeitgeber gegenüber der Vergleichsmiete verzichten müßte, wenn die Errichtung der Wohnung nach den Wohnungsbaugesetzen gefördert worden wäre. ¹⁰Der steuerfreie Teilbetrag verringert sich in dem Maße, in dem der Arbeitgeber nach den Förderregelungen eine höhere Miete verlangen könnte. ¹¹Mit Ablauf der Mietbindungsfrist läuft auch die Steuerbefrei-

ung aus. ¹²Soweit später zulässige Mieterhöhungen z. B. nach Ablauf des Förderzeitraums im Hinblick auf das Dienstverhältnis unterblieben sind, sind sie in den steuerpflichtigen Mietvorteil einzubeziehen.

Verpflegung

(6) Für die Bewertung von Mahlzeiten, die arbeits-täglich an die Arbeitnehmer abgegeben werden, gilt folgendes:

1. Zu 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).
2. ¹Mahlzeiten, die durch eine vom Arbeitgeber selbst betriebene Kantine, Gaststätte oder vergleichbare Einrichtung abgegeben werden, sind mit dem maßgebenden amtlichen Sachbezugswert nach der Sachbezugsverordnung zu bewerten. ²Abweichendes gilt nach § 8 Abs. 3 EStG nur dann, wenn die Mahlzeiten überwiegend nicht für die Arbeitnehmer zubereitet werden.
3. ¹Mahlzeiten, die die Arbeitnehmer in einer nicht vom Arbeitgeber selbst betriebenen Kantine, Gaststätte oder vergleichbaren Einrichtung erhalten, sind vorbehaltlich der Nummer 5 ebenfalls mit dem maßgebenden amtlichen Sachbezugswert zu bewerten, wenn der Arbeitgeber auf Grund vertraglicher Vereinbarung durch Barzuschüsse oder andere Leistungen an die die Mahlzeiten verteilende Einrichtung, z. B. durch verbilligte Überlassung von Räumen, Energie oder Einrichtungsgegenständen, zur Verbilligung der Mahlzeiten beiträgt. ²Es ist nicht erforderlich, daß die Mahlzeiten im Rahmen eines Reihengeschäfts zunächst an den Arbeitgeber und danach von diesem an die Arbeitnehmer abgegeben werden.
4. ¹In den Fällen der Nummern 2 und 3 ist ein geldwerter Vorteil als Arbeitslohn zu erfassen, wenn und soweit der vom Arbeitnehmer für eine Mahlzeit gezahlte Preis (einschließlich Umsatzsteuer) den maßgebenden amtlichen Sachbezugswert unterschreitet.

Beispiel 1:

Preis der Mahlzeit	7,00 DM
Sachbezugswert der Mahlzeit (1998)	4,70 DM
Zahlung des Arbeitnehmers	3,30 DM
geldwerter Vorteil	1,40 DM

²Hieraus ergibt sich, daß die steuerliche Erfassung der Mahlzeiten entfällt, wenn gewährleistet ist, daß der Arbeitnehmer für jede Mahlzeit mindestens einen Preis in Höhe des amtlichen Sachbezugswerts zahlt.

5. ¹Bestehen die Leistungen des Arbeitgebers im Falle der Nummer 3 aus Barzuschüssen in Form von Essenmarken (**Essensgutscheine, Restaurantchecks**), die vom Arbeitgeber an die Arbeitnehmer verteilt und von einer Gaststätte oder vergleichbaren Einrichtung (Annahmestelle) bei der Abgabe einer Mahlzeit in Zahlung genommen werden, so gilt folgendes:

a) ¹Es ist nicht die Essenmarke mit ihrem Verrechnungswert, sondern vorbehaltlich des Buchstaben b die Mahlzeit mit dem maßgebenden Sachbezugswert zu bewerten, wenn

- aa) tatsächlich eine Mahlzeit abgegeben wird. Lebensmittel sind nur dann als Mahlzeit anzuerkennen, wenn sie zum unmittelbaren Verzehr geeignet oder zum Verbrauch während der Essenspausen bestimmt sind,
- bb) für jede Mahlzeit lediglich eine Essenmarke täglich in Zahlung genommen wird,
- cc) der Verrechnungswert der Essenmarke den amtlichen Sachbezugswert einer Mittagsmahlzeit um nicht mehr als 6 DM übersteigt und
- dd) die Essenmarke nicht an Arbeitnehmer ausgegeben wird, die eine Dienstreise ausführen oder eine Einsatzwechseltätigkeit oder Fahrtätigkeit ausüben.

²Dies gilt auch dann, wenn zwischen dem Arbeitgeber und der Annahmestelle keine unmittelbaren vertraglichen Beziehungen bestehen, weil ein Unternehmen eingeschaltet ist, das die Essenmarken ausgibt. ³Zur Erfüllung der Voraussetzungen nach Doppelbuchstabe bb hat der Arbeitgeber für jeden Arbeitnehmer die Tage der Abwesenheit z. B. infolge von Dienstreisen, Urlaub oder Erkrankung festzustellen und die für diese Tage ausgegebenen Essenmarken zurückzufordern oder die Zahl der im Folgemonat auszugebenden Essenmarken um die Zahl der Abwesenheitstage zu vermindern. ⁴Die Pflicht zur Feststellung der Abwesenheitstage und zur Anpassung der Zahl der Essenmarken im Folgemonat entfällt für Arbeitnehmer, die im Kalenderjahr durchschnittlich an nicht mehr als drei Arbeitstagen je Kalendermonat Dienstreisen ausführen, wenn keiner dieser Arbeitnehmer im Kalendermonat mehr als 15 Essenmarken erhält.

- b) Bestehen die Leistungen des Arbeitgebers ausschließlich in der Hingabe von Essenmarken, so ist auch unter den Voraussetzungen des Buchstaben a der Verrechnungswert der Essenmarke als Arbeitslohn anzusetzen, wenn dieser Wert den geldwerten Vorteil nach Nummer 4 unterschreitet.

Beispiel 2:

Preis der Mahlzeit	4,00 DM
Sachbezugswert der Mahlzeit (1998)	4,70 DM
Wert der Essenmarke	1,50 DM
Zahlung des Arbeitnehmers	2,50 DM
Wert nach Nummer 4	2,20 DM
anzusetzender Wert	1,50 DM

Beispiel 3:

Preis der Mahlzeit	5,00 DM
Sachbezugswert der Mahlzeit (1998)	4,70 DM
Wert der Essenmarke	5,00 DM
Zahlung des Arbeitnehmers	0,00 DM
Wert nach Nummer 4	4,70 DM
anzusetzender Wert	4,70 DM

- c) ¹Wird der Arbeitsvertrag dahin gehend geändert, daß der Arbeitnehmer anstelle von Barlohn Essenmarken erhält, so vermindert sich dadurch der Barlohn in entsprechender Höhe (>BFH-Beschluß vom 20.08.1997 – BStBl II S. 667). ²Die Essenmarken sind mit dem Wert anzusetzen, der sich nach den Buchstaben a oder b ergibt.

Beispiel 4:

Der Arbeitgeber gibt dem Arbeitnehmer monatlich 15 Essenmarken. Im Arbeitsvertrag ist der Barlohn von 7 000 DM im Hinblick auf die Essenmarken um 105 DM auf 6 895 DM herabgesetzt worden.

- Beträgt der Verrechnungswert der Essenmarken jeweils 10 DM, so ist dem Barlohn von 6 895 DM der Wert der Mahlzeit mit dem Sachbezugswert (15 X 4,70 DM =) 70,50 DM hinzuzurechnen.
- Beträgt der Verrechnungswert der Essenmarken jeweils 12 DM, so ist dem Barlohn von 6 895 DM der Verrechnungswert der Essenmarken (15 X 12 DM =) 180 DM hinzuzurechnen.

³Ohne Änderung des Arbeitsvertrages führt der Austausch von Barlohn durch Essenmarken nicht zu einer Herabsetzung des steuerpflichtigen Barlohns. ⁴In diesem Fall ist der Betrag, um den sich der ausgezahlte Barlohn verringert, als Entgelt für die Mahlzeit oder Essenmarke anzusehen und von dem nach Nummer 5 Buchstabe a oder b maßgebenden Wert abzusetzen.

- d) ¹Die von Annahmestellen eingelösten Essenmarken brauchen nicht an den Arbeitgeber zurückgegeben und von ihm nicht aufbewahrt zu werden, wenn der Arbeitgeber eine Abrechnung erhält, aus der sich ergibt, wieviel Essenmarken mit welchem Verrechnungswert eingelöst worden sind, und diese aufbewahrt. ²Dasselbe gilt, wenn ein Essenmarkenemittent eingeschaltet ist, und der Arbeitgeber von diesem eine entsprechende Abrechnung erhält und aufbewahrt.
6. ¹Wenn der Arbeitgeber unterschiedliche Mahlzeiten zu unterschiedlichen Preisen teilentgeltlich oder unentgeltlich an die Arbeitnehmer abgibt oder Leistungen nach Nummer 3 zur Verbilligung der Mahlzeiten erbringt und die Lohnsteuer nach § 40 Abs. 2 EStG pauschal erhebt, kann der geldwerte Vorteil mit dem Durchschnittswert der Pauschalbesteuerung zugrunde gelegt werden. ²Die Durchschnittsbesteuerung braucht nicht tageweise durchgeführt zu werden, sie darf sich auf den gesamten Lohnzahlungszeitraum erstrecken. ³Bietet der Arbeitgeber bestimmte Mahlzeiten nur einem Teil seiner Arbeitnehmer an, z. B. in einem Vorstandskasino, so sind diese Mahlzeiten nicht in die Durchschnittsberechnung einzubeziehen. ⁴Unterhält der Arbeitgeber mehrere Kantinen, so ist der Durchschnittswert für jede einzelne Kantine zu ermitteln. ⁵Ist die Ermittlung des Durchschnittswerts wegen der Menge der zu erfassenden Daten

besonders aufwendig, kann die Ermittlung des Durchschnittswerts für einen repräsentativen Zeitraum und bei einer Vielzahl von Kantinen für eine repräsentative Auswahl der Kantinen durchgeführt werden.

7. ¹Der Arbeitgeber hat die vom Arbeitnehmer geleistete Zahlung grundsätzlich in nachprüfbarer Form nachzuweisen. ²Der Einzelnachweis der Zahlungen ist nur dann nicht erforderlich,
- a) wenn gewährleistet ist, daß
 - aa) die Zahlung des Arbeitnehmers für eine Mahlzeit den anteiligen amtlichen Sachbezugswert nicht unterschreitet oder
 - bb) nach Nummer 5 Buchstabe b der Wert der Essenmarke als Arbeitslohn zu erfassen ist oder
 - b) wenn der Arbeitgeber die Durchschnittsberechnung nach Nummer 6 anwendet.

(6a) Für die steuerliche Erfassung und Bewertung von Mahlzeiten, die der Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung ein Dritter aus besonderem Anlaß an Arbeitnehmer abgibt, gilt folgendes:

1. ¹Mahlzeiten, die im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse (vgl. dazu LStR 70 Abs. 1b) des Arbeitgebers an die Arbeitnehmer abgegeben werden, gehören nicht zum Arbeitslohn. ²Dies gilt für Mahlzeiten im Rahmen herkömmlicher Betriebsveranstaltungen nach Maßgabe der LStR 72, für ein sog. Arbeitsessen im Sinne der LStR 73 Abs. 2 sowie für die Beteiligung von Arbeitnehmern an einer geschäftlich veranlaßten Bewertung im Sinne des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG.
2. ¹Mahlzeiten, die zur üblichen Beköstigung der Arbeitnehmer anlässlich oder während einer Dienstreise, Fahrtätigkeit, Einsatzwechseltätigkeit im Sinne der LStR 37 Abs. 3 bis 5 oder im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung im Sinne des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG oder der LStR 43 Abs. 5 abgegeben werden, sind mit dem maßgebenden amtlichen Sachbezugswert nach der Sachbezugsverordnung anzusetzen. ²Satz 1 gilt auch für die Abgabe von Mahlzeiten während einer Bildungsmaßnahme im Sinne der LStR 74 Abs. 1. ³LStR 73 Abs. 2 bleibt unberührt.
3. ¹Mahlzeiten, die der Arbeitgeber als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft an seine Arbeitnehmer abgibt, sind mit ihrem tatsächlichen Preis anzusetzen. ²Dies gilt z. B. für Mahlzeiten, die im Rahmen unüblicher Betriebsveranstaltungen (>BFH-Urteil vom 6.2.1987 – BStBl II S. 355) oder regelmäßiger Geschäftsleitungssitzungen (>BFH-Urteil vom 4. August 1994 – BStBl 1995 II S. 59) abgegeben werden.
4. ¹In den Fällen der Nummern 2 und 3 ist ein geldwerter Vorteil als Arbeitslohn zu erfassen, wenn und soweit der vom Arbeitnehmer gezahlte Preis (einschließlich Umsatzsteuer) den maßgebenden Wert der Mahlzeit unterschreitet. ²Auf den Sachbezugswert ist auch ein zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer vereinbartes Entgelt anzu-

rechnen, wenn dieses Entgelt von der steuerfreien Reisekostenvergütung, auf die der Arbeitnehmer einen Anspruch hat, oder vom Nettoarbeitslohn einbehalten wird. ³Die Höhe der Reisekostenvergütung und des auf der Lohnsteuerkarte zu bescheinigenden Arbeitslohns wird durch die Entgeltverrechnung nicht verändert.

Beispiele

Ein Arbeitnehmer ist durch eine Dienstreise an einem Kalendertag 15 Stunden abwesend. Nach der betrieblichen Reisekostenregelung beträgt die Reisekostenvergütung bei einer 15tündigen Abwesenheit 28 DM, die bei Gewährung einer Mahlzeit um 30 v. H. zu kürzen ist. Der Arbeitnehmer hat deshalb nur Anspruch auf eine Reisekostenvergütung von 19,60 DM in bar.

- Der Arbeitnehmer erhält auf der Dienstreise vom Arbeitgeber eine Mittagsmahlzeit unentgeltlich. Der geldwerte Vorteil der Mahlzeit ist mit dem Sachbezugswert 4,70 DM (1998) dem steuerpflichtigen Arbeitslohn hinzuzurechnen.
- Der Arbeitnehmer erhält vom Arbeitgeber eine Mittagsmahlzeit, für die ein Entgelt von 4,70 DM vereinbart ist. Dieses Entgelt wird von der Reisekostenvergütung einbehalten. Statt 19,60 DM erhält der Arbeitnehmer nur 14,90 DM ausgezahlt. Die Zurechnung eines geldwerten Vorteils zum Arbeitslohn entfällt. Als Reisekostenvergütung sind nach § 4 Abs. 2 LStDV 19,60 DM einzutragen. Auf die Höhe des auf der Lohnsteuerkarte zu bescheinigenden Arbeitslohns hat die Mahlzeit ebenfalls keinen Einfluß.

⁴Wird vom Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten nur ein Essen, aber kein Getränk gestellt, ist das Entgelt, das der Arbeitnehmer für ein Getränk bei der Mahlzeit zahlt, nicht auf den Sachbezugswert für die Mahlzeit anzurechnen.

Gestellung von Kraftfahrzeugen

(7) Überläßt der Arbeitgeber oder auf Grund des Dienstverhältnisses ein Dritter dem Arbeitnehmer ein Kraftfahrzeug unentgeltlich zur privaten Nutzung, so gilt folgendes:

1. Der Arbeitgeber hat den privaten Nutzungswert mit monatlich 1 v.H. des inländischen Listenpreises des Kraftfahrzeugs anzusetzen. ²Kann das Kraftfahrzeug auch zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte genutzt werden, so ist diese Nutzungsmöglichkeit unabhängig von der Nutzung des Fahrzeugs zu Privatfahrten zusätzlich mit monatlich 0,03 v.H. des inländischen Listenpreises des Kraftfahrzeugs für jeden Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu bewerten und dem Arbeitslohn zuzurechnen, soweit nicht entsprechende Aufwendungen des Arbeitnehmers nach LStR 38 Abs. 3 als Werbungskosten zu berücksichtigen

wären. ³Wird das Kraftfahrzeug zu Heimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung genutzt, erhöht sich der Wert nach Satz 1 für jeden Kilometer der Entfernung zwischen dem Beschäftigungsort und dem Ort des eigenen Hausstands um 0,002 v.H. des inländischen Listenpreises für jede Fahrt, für die der Werbungskostenabzug nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 3 und 4 EStG ausgeschlossen ist. ⁴Die Monatswerte nach den Sätzen 1 und 2 sind auch dann anzusetzen, wenn das Kraftfahrzeug dem Arbeitnehmer im Kalendermonat nur zeitweise zur Verfügung steht. ⁵Kürzungen der Werte, z. B. wegen einer Beschriftung des Kraftwagens, wegen eines privaten Zweitwagens oder wegen Übernahme der Treibstoff- oder Garagenkosten durch den Arbeitnehmer, sind nicht zulässig. ⁶Listenpreis im Sinne der Sätze 1 bis 3 ist – auch bei gebraucht erworbenen oder geleasten Fahrzeugen – die auf volle Hundert DM abgerundete unverbindliche Preisempfehlung des Herstellers für das genutzte Kraftfahrzeug im Zeitpunkt seiner Erstzulassung einschließlich der Zuschläge für Sonderausstattungen und der 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. ¹Der Arbeitgeber kann den privaten Nutzungswert abweichend von Nummer 1 mit den Aufwendungen für das Kraftfahrzeug ansetzen, die auf die nach Nummer 1 zu erfassenden privaten Fahrten entfallen, wenn die für das Kraftfahrzeug insgesamt entstehenden Aufwendungen durch Belege und das Verhältnis der privaten zu den übrigen Fahrten durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nachgewiesen werden. ²Dabei sind die dienstlich und privat zurückgelegten Fahrtstrecken gesondert und laufend im Fahrtenbuch nachzuweisen. ³Für dienstliche Fahrten sind grundsätzlich die folgenden Angaben erforderlich:

- a) Datum und Kilometerstand zu Beginn und am Ende jeder einzelnen Auswärtstätigkeit (Dienstreise, Einsatzwechseltätigkeit, Fahrtätigkeit),
- b) Reiseziel und bei Umwegen auch die Reiseroute,
- c) Reisezweck und aufgesuchte Geschäftspartner.

⁴Für Privatfahrten genügen jeweils Kilometerangaben; für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte genügt jeweils ein kurzer Vermerk im Fahrtenbuch. ⁵Die Führung des Fahrtenbuchs kann nicht auf einen repräsentativen Zeitraum beschränkt werden, selbst wenn die Nutzungsverhältnisse keinen größeren Schwankungen unterliegen. ⁶Anstelle des Fahrtenbuchs kann ein Fahrtenschreiber eingesetzt werden, wenn sich daraus dieselben Erkenntnisse gewinnen lassen. ⁷Der private Nutzungswert ist der Anteil an den Gesamtkosten des Kraftwagens, der dem Verhältnis der Privatfahrten zur Gesamtfahrtstrecke entspricht.

⁶Die Gesamtkosten sind als Summe der Nettoaufwendungen (einschließlich sämtlicher Unfallkosten) zuzüglich Umsatzsteuer und Absetzungen für Abnutzung zu ermitteln. ⁷Den Absetzungen für Abnutzung sind die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten einschließlich der Umsatzsteuer zugrunde zu legen.

3. ¹Der Arbeitgeber muß in Abstimmung mit dem Arbeitnehmer die Anwendung eines der Verfahren nach den Nummern 1 und 2 für jedes Kalenderjahr festlegen; das Verfahren darf bei demselben Kraftfahrzeug während des Kalenderjahrs nicht gewechselt werden. ²Soweit die genaue Erfassung des privaten Nutzungswerts nach Nummer 2 monatlich nicht möglich ist, kann der Erhebung der Lohnsteuer monatlich ein Zwölftel des Vorjahresbetrags zugrunde gelegt werden. ³Nach Ablauf des Kalenderjahrs oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses ist der tatsächlich zu versteuernde Nutzungswert zu ermitteln und eine etwaige Lohnsteuerverdifferenz nach Maßgabe der §§ 41 c, 42 b EStG auszugleichen. ⁴Bei der Veranlagung zur Einkommensteuer ist der Arbeitnehmer nicht an das für die Erhebung der Lohnsteuer gewählte Verfahren gebunden.
4. ¹Zahlt der Arbeitnehmer an den Arbeitgeber für die Nutzung des Kraftfahrzeugs ein Entgelt, so mindert dies den Nutzungswert. ²Dabei ist es gleichgültig, ob das Nutzungsentgelt pauschal oder entsprechend der tatsächlichen Nutzung des Kraftfahrzeugs bemessen wird. ³Zuschüsse des Arbeitnehmers zu den Anschaffungskosten können im Zahlungsjahr ebenfalls auf den privaten Nutzungswert angerechnet werden (>BFH-Urteil vom 23.10.1992 – BStBl 1993 II S. 195); in den Fällen der Nummer 2 gilt dies nur, wenn die für die AfA-Ermittlung maßgebenden Anschaffungskosten nicht um die Zuschüsse gemindert worden sind. ⁴Zuschußrückzahlungen sind Arbeitslohn, soweit die Zuschüsse den privaten Nutzungswert gemindert haben. ⁵Soweit das Kraftfahrzeug zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte benutzt wird, können behinderte Arbeitnehmer im Sinne des § 9 Abs. 2 EStG ihre tatsächlichen Aufwendungen einschließlich des Nutzungswerts für diese Fahrten und alle anderen Arbeitnehmer den Kilometer-Pauschbetrag nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG für die tatsächlich durchgeführten Fahrten als Werbungskosten geltend machen. ⁶Das gilt auch dann, wenn der nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG maßgebende Betrag den für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte versteuerten Nutzungsvorteil übersteigt. ⁷Der Werbungskostenabzug entfällt, soweit eine Pauschalbesteuerung nach § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG durchgeführt wird.
5. Wegen weiterer Einzelheiten wird auf die Textziffern 20 bis 37 des Merkblatts zu den Rechtsänderungen beim Steuerabzug vom Arbeitslohn ab 1. Januar 1996 (BStBl 1995 I S. 719) sowie auf das BMF-Schreiben vom 28. Mai 1996 (BStBl I S. 654) und die entsprechenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder hingewiesen.

Gestellung eines Kraftfahrzeugs mit Fahrer

(7a) Wenn ein Kraftfahrzeug mit Fahrer zur Verfügung gestellt wird, gilt folgendes:

1. Stellt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ein Kraftfahrzeug mit Fahrer zur Verfügung, so ist der für diese Fahrten nach Absatz 7 Nr. 1 oder 2 ermittelte Nutzungswert des Kraftfahrzeugs um 50 v.H. zu erhöhen.
2. Stellt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer für andere Privatfahrten ein Kraftfahrzeug mit Fahrer zur Verfügung, so ist der entsprechende private Nutzungswert des Kraftfahrzeugs wie folgt zu erhöhen:
 - a) um 50 v.H., wenn der Fahrer überwiegend in Anspruch genommen wird,
 - b) um 40 v.H., wenn der Arbeitnehmer das Kraftfahrzeug häufig selbst steuert,
 - c) um 25 v.H., wenn der Arbeitnehmer das Kraftfahrzeug weit überwiegend selbst steuert.
3. ¹Wenn einem Arbeitnehmer aus Sicherheitsgründen ein sondergeschütztes (gepanzertes) Kraftfahrzeug, das zum Selbststeuern nicht geeignet ist, mit Fahrer zur Verfügung gestellt wird, ist von der steuerlichen Erfassung der Fahrgestellung abzusehen. ²Es ist dabei unerheblich, in welcher Gefährdungsstufe der Arbeitnehmer eingeordnet ist.
4. Wegen weiterer Einzelheiten wird auf das BMF-Schreiben vom 28. Mai 1996 (BStBl I S. 654) und die entsprechenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder hingewiesen.

Zinsersparnisse

(8) ¹Gewährt der Arbeitgeber oder auf Grund des Dienstverhältnisses ein Dritter dem Arbeitnehmer unverzinsliche oder zinsverbilligte Darlehen, so ist, soweit die Zinsvorteile nicht nach § 8 Abs. 3 EStG zu bewerten sind, 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 6 v.H. unterschreitet; dabei sind mehrere Darlehen auch dann getrennt zu beurteilen, wenn sie der Finanzierung eines Objekts dienen und dieselbe Laufzeit haben. 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, >LSIR 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 Sachbezüge handeln, die dem Arbeitnehmer ausschließlich wegen seines früheren oder künftigen Dienstverhältnisses zufließen (**>BFH-Urteil vom 8.11.1996 – BStBl 1997 II S. 330**). ³Steht der Arbeitnehmer im Kalenderjahr nacheinander oder nebeneinander in mehreren Dienstverhältnissen, so sind die Sachbezüge aus jedem Dienstverhältnis unabhängig voneinander zu beurteilen. ⁴Auf Sachbezüge, die der Arbeitnehmer nicht unmittelbar vom Arbeitgeber erhält, ist § 8 Abs. 3 EStG grundsätzlich nicht anwendbar; zur steuerlichen Erfassung und Bewertung derartiger Sachbezüge vgl. BMF-Schreiben vom 27.9.1993 (BStBl I S. 814) und die entsprechenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder. ⁵Die Einschaltung eines Dritten ist für die Anwendung des § 8 Abs. 3 EStG unschädlich, wenn der Arbeitnehmer eine vom Arbeitgeber hergestellte Ware auf dessen Veranlassung und Rechnung erhält (**>BFH-Urteil vom 4.6.1993 – BStBl II S. 687**).
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 anderen 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. ⁵Die leih- oder mietweise Überlassung von Grundstücken, Wohnungen, möblierten Zimmern oder von Kraftfahrzeugen, Maschinen und anderen beweglichen Sachen sowie die Gewährung von Darlehen sind ebenfalls Dienstleistungen (**>BFH-Urteil vom 4.11.1994 – BStBl 1995 II S. 338**).
3. ¹Es muß sich um Waren handeln, die vom Arbeitgeber hergestellt oder vertrieben werden, oder um Dienstleistungen, die vom Arbeitgeber erbracht werden (**>BFH-Urteil vom 15.1.1993 – BStBl II S. 356**). ²Es ist jedoch nicht erforderlich, daß die Leistung des Arbeitgebers zu seinem üblichen Geschäftsgegenstand gehört (**>BFH-Urteil vom 7.2.1997 – BStBl II S. 363**). ³Auf Rohstoffe, Zutaten und Halbfertigprodukte ist die Begünstigung anwendbar, wenn diese mengenmäßig überwiegend in die Erzeugnisse des Betriebs eingehen. ⁴Betriebs- und Hilfsstoffe, die mengenmäßig überwiegend nicht an fremde Dritte abgegeben werden, sind nicht begünstigt. ⁵Ebenso 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 nur zulässig, wenn die Pauschalierung der Lohnsteuer beantragt wird und die Pauschalierungsgrenze des § 40 Abs. 1 Satz 3 EStG überschritten wird (vgl. BMF-Schreiben vom 28.4.1995 – BStBl I S. 273 und die entsprechenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder).

²Die Begünstigung gilt sowohl für teilentgeltliche als auch für unentgeltliche Sachbezüge. ³Sie gilt deshalb z. B. für den Haustrunk im Brauereigewerbe, für die Freitabakwaren in der Tabakwarenindustrie und für die Deputate im Bergbau sowie in der Land- und Forstwirtschaft. ⁴Nachträgliche Gutschriften sind als Entgeltsminderung zu werten, wenn deren Bedingungen bereits in dem Zeitpunkt feststehen, in dem der Arbeitnehmer die Sachbezüge erhält. ⁵Zuschüsse 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 (**>BFH-Urteil vom 4.6.1993 – BStBl II S. 687**). ³Bei der Gewährung von Versicherungsschutz sind es die Beiträge, die der Arbeitgeber als Versicherer von fremden Versicherungsnehmern für diesen Versicherungsschutz verlangt. ⁴Fehlt ein schriftliches Preisangebot, so ist die erste Preisangabe des Anbieters maßgebend. ⁵**Wegen der Endpreisbestimmung in der Automobilindustrie vgl. BMF-Schreiben vom 30.1.1996 (BStBl I S. 114) und die entsprechenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder.** ⁶Tritt 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. ⁷Dies gilt auch in den Fällen, in denen der Arbeitgeber nur als Kommissionär tätig ist. ⁸LSiR 31 Abs. 2 Satz 5 ist sinngemäß anzuwenden. ⁹Für die Preisfeststellung ist grundsätzlich jeweils der Kalendertag maßgebend, an dem die Ware oder Dienstleistung an den Arbeitnehmer abgegeben wird. ¹⁰Fallen Bestell- und Liefertag auseinander, sind die Verhältnisse am Bestelltag für die Ermittlung des Angebotspreises maßgebend. ¹¹Zur Preisfeststellung in den Fällen, in denen das Entgelt für die Nutzung einer Sache oder der Zins für ein Darlehen für einen bestimmten Zeitraum festgelegt wird, vgl. BMF-Schreiben vom 28.4.1995 (BStBl I S. 273) und die entsprechenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder. ¹²Der um 4 v.H. geminderte End-

preis ist der Geldwert des Sachbezugs; als Arbeitslohn ist der Unterschiedsbetrag zwischen diesem Geldwert und dem vom Arbeitnehmer gezahlten Entgelt anzusetzen. 13 Arbeitslöhne dieser Art aus demselben Dienstverhältnis bleiben steuerfrei, soweit sie insgesamt den Rabatt-Freibetrag von 2 400 DM im Kalenderjahr nicht übersteigen.

Beispiele:

A. Ein Möbelhandelsunternehmen überläßt einem Arbeitnehmer eine Schrankwand zu einem Preis von 6 000 DM; der durch Preisauszeichnung angegebene Endpreis dieser Schrankwand beträgt 9 000 DM. Zur Ermittlung des Sachbezugs-werts ist der Endpreis um 4 v.H. = 360 DM zu kürzen, so daß sich nach Anrechnung des vom Arbeitnehmer gezahlten Entgelts ein Arbeitslohn von 2 640 DM ergibt. Dieser Arbeitslohn überschreitet den Rabatt-Freibetrag von 2 400 DM um 240 DM, so daß dieser Betrag zu versteuern ist. Würde der Arbeitnehmer im selben Kalenderjahr ein weiteres Möbelstück unter denselben Bedingungen beziehen, so käme der Rabatt-Freibetrag nicht mehr in Betracht; es ergäbe sich dann ein zu versteuernder Betrag von 2 640 DM (Unterschiedsbetrag zwischen dem um 4 v.H. = 360 DM geminderten Endpreis von 9 000 DM und dem Abgabepreis von 6 000 DM).

B. Der Arbeitnehmer eines Reisebüros hat für eine vom Arbeitgeber vermittelte Pauschalreise, die im Katalog des Reiseveranstalters zum Preis von 4 000 DM angeboten wird, nur 3 000 DM zu zahlen. Vom Preisnachlaß entfallen 600 DM auf die Reiseleistung des Veranstalters und 400 DM auf die Vermittlung des Arbeitgebers, der insoweit keine Vermittlungsprovision erhält. 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 zu bewerten. Nach LStR 31 Abs. 2 Satz 9 kann der für die Reiseleistung maßgebende Preis mit 3 456 DM (96 v.H. von 3 600 DM) angesetzt werden, so daß sich ein steuerlicher Preisvorteil von 456 DM ergibt.

33. Werbungskosten

(1) ¹Zu den Werbungskosten gehören alle Aufwendungen, die durch den Beruf veranlaßt sind. ²Werbungskosten, die die Lebensführung des Arbeitnehmers oder anderer Personen berühren, sind nach § 9 Abs. 5 in Verbindung mit § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG insoweit nicht abziehbar, als sie nach der allgemeinen Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind. ³Dieses Abzugsverbot betrifft nur seltene Ausnahmefälle; die Werbungskosten müssen erheb-

liches Gewicht haben und die Grenze der Angemessenheit erheblich überschreiten, wie z. B. Aufwendungen für die Nutzung eines Privatflugzeugs zu einer Dienstreise.

(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 (>LStR 20), 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.
3. Lassen 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, so gehören sie insgesamt zu den nach § 12 Nr. 1 EStG nicht abziehbaren Ausgaben.
4. ¹Aufwendungen für die Ernährung gehören grundsätzlich zu den nach § 12 Nr. 1 EStG nicht abziehbaren Aufwendungen für die Lebensführung. ²Das Abzugsverbot nach § 12 Nr. 1 EStG gilt jedoch nicht für Verpflegungsmehraufwendungen, die z. B. als Reisekosten (>LStR 39) oder wegen einer aus beruflichem Anlaß begründeten doppelten Haushaltsführung (>LStR 43) so gut wie ausschließlich durch die berufliche Tätigkeit veranlaßt sind.

(3) Die Annahme von Werbungskosten setzt nicht voraus, daß im selben Kalenderjahr, in dem die Aufwendungen geleistet werden, Arbeitslohn zufließt.

(4) ¹Ansparleistungen für beruflich veranlaßte Aufwendungen, z. B. Beiträge an eine Kleiderkasse zur Anschaffung typischer Berufskleidung, 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 steht der Wert der Sachbezüge entsprechenden Aufwendungen gleich; die Sachbezüge sind vorbehaltlich der Abzugsbeschränkungen nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4, 5, 7 und Abs. 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

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 (>EStR 103). ³Im 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. ⁴Wird eine Ausbildung durch Teilabschlüsse gesplittet, führt dies nicht dazu, daß teilweise Fortbildungskosten entstehen. ⁵Die Aufwendungen, die durch die Teilnahme an einer Fortbildungsveranstaltung veranlaßt sind, können gegebenenfalls in sinngemäßer Anwendung von LStR 37 bis 43 als Werbungskosten berücksichtigt werden.

35. Studienreisen, Fachkongresse

– unbesetzt –

36. Ausgaben im Zusammenhang mit 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 nicht abziehbare 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. ²Ausgaben, die dem Teilnehmer bei solchen Veranstaltungen entstehen, können Werbungskosten sein.

37. Reisekosten

Reisekostenbegriff

(1) ¹Reisekosten sind Fahrtkosten (>LStR 38), Verpflegungsmehraufwendungen (>LStR 39), Übernachtungskosten (>LStR 40) und Reisenebenkosten (>LStR 40a), wenn diese so gut wie ausschließlich durch die berufliche Tätigkeit des Arbeitnehmers

außerhalb seiner Wohnung und einer ortsgebundenen regelmäßigen Arbeitsstätte (Absatz 2) veranlaßt sind. ²Der beruflichen Tätigkeit eines Arbeitnehmers steht der Vorstellungsbuch eines Stellensbewerbers gleich, auch wenn dieser keine regelmäßige Arbeitsstätte hat. ³Erledigt der Arbeitnehmer im Zusammenhang mit seiner beruflichen Tätigkeit auch in einem mehr als geringfügigen Umfang private Angelegenheiten, so sind die beruflich veranlaßten von den privat veranlaßten Aufwendungen zu trennen. ⁴Ist 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 Lebensführung. ⁵Aufwendungen, die nicht so gut wie ausschließlich durch die berufliche Tätigkeit veranlaßt sind, z. B. Bekleidungskosten, sowie Aufwendungen für die Anschaffung von Koffern und anderer Reiseausrüstung, sind keine Reisekosten. ⁶Für die steuerliche Berücksichtigung der Reisekosten sind zu unterscheiden:

1. Dienstreise (Absatz 3)
2. Fahrtätigkeit (Absatz 4)
3. Einsatzwechseltätigkeit (Absatz 5)

⁷Anlaß und Art der beruflichen Tätigkeit, die Reisedauer und den Reiseweg hat der Arbeitnehmer aufzuzeichnen und anhand geeigneter Unterlagen, z. B. Fahrtenbuch (>LStR 31 Abs. 7 Nr. 2 Satz 3), Tankquittungen, Hotelrechnungen, Schriftverkehr, nachzuweisen oder glaubhaft zu machen.

Regelmäßige Arbeitsstätte

(2) ¹Regelmäßige Arbeitsstätte ist der ortsgebundene 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. ³Bei einem Arbeitnehmer, der außerhalb des Betriebs tätig wird, kann der Betrieb ohne weitere Ermittlungen als regelmäßige Arbeitsstätte anerkannt werden, wenn er regelmäßig in der Woche mindestens 20 v. H. seiner vertraglichen Arbeitszeit oder durchschnittlich im Kalenderjahr an einem Arbeitstag je Arbeitswoche im Betrieb tätig wird.

Dienstreise

(3) ¹Eine Dienstreise ist ein Ortswechsel einschließlich der Hin- und Rückfahrt aus Anlaß einer vorübergehenden Auswärtstätigkeit. ²Eine Auswärtstätigkeit liegt vor, wenn der Arbeitnehmer außerhalb seiner Wohnung und seiner regelmäßigen Arbeitsstätte beruflich tätig wird. 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:

1. ¹Eine urlaubs- oder krankheitsbedingte Unterbrechung der Auswärtstätigkeit an derselben Tätig-

keitsstätte 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.

2. ¹Bei auswärtigen Tätigkeitsstätten, die sich infolge der Eigenart der Tätigkeit laufend örtlich verändern, z. B. bei dem Bau einer Autobahn oder der Montage von Hochspannungsleitungen, gilt die Dreimonatsfrist nicht. ²Sie gilt ebenfalls 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.

³Für die Berücksichtigung von Fahrtkosten gelten auch Fahrten zwischen mehreren regelmäßigen Arbeitsstätten in demselben Dienstverhältnis oder innerhalb eines weiträumigen Arbeitsgebietes von einer Tätigkeitsstätte zur nächsten als Dienstreisen.

Fahrtätigkeit

(4) ¹Eine Fahrtätigkeit liegt bei Arbeitnehmern vor, die ihre Tätigkeit auf einem Fahrzeug ausüben, z. B. Berufskraftfahrer, Beifahrer, Müllfahrzeugführer, Beton- und Kiesfahrer, Lokführer und Zugbegleitpersonal. ²Übt der Arbeitnehmer vorübergehend eine für ihn untypische Tätigkeit aus (z. B. Teilnahme an einer Fortbildungsveranstaltung), gilt das Fahrzeug als regelmäßige Arbeitsstätte. ³Eine Fahrtätigkeit liegt regelmäßig nicht vor bei Polizeibeamten im Streifendienst, Zollbeamten im Grenzaufwachtsdienst, Kraftfahrern im Zustelldienst, Verkaufsfahrern, Kundendienstmonteuren und Fahrlehrern sowie bei Binnenschiffen und Seeleuten, die auf dem Schiff eine Unterkunft haben.

Einsatzwechseltätigkeit

(5) ¹Eine Einsatzwechseltätigkeit liegt bei Arbeitnehmern vor, die bei ihrer individuellen beruflichen Tätigkeit typischerweise nur an ständig wechselnden Tätigkeitsstätten eingesetzt werden. ²Absatz 4 Satz 2 gilt entsprechend. ³Für die Anerkennung einer Einsatzwechseltätigkeit ist die Anzahl der während eines Kalenderjahrs erreichten Tätigkeitsstätten ohne Bedeutung.

38. Fahrtkosten als Reisekosten

Allgemeines

(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. ⁴Der 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 oder bis zum Eintritt veränderter Leasingbelastungen. ⁵Für den Ansatz der Absetzungen für Abnutzung ist LStR 44 Satz 3 sinngemäß anzuwenden. ⁶Abweichend von Satz 3 können die Fahrtkosten auch mit >pauschalen Kilometersätzen angesetzt werden, die das Bundesministerium der Finanzen im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder nach der höchsten Wegstrecken- und Mitnahmeentschädigung nach dem Bundesreisekostengesetz festsetzt.

Fahrtätigkeit

(2) 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 LStR 42 oder, wenn der Einsatzort ständig wechselt, als Aufwendungen für Fahrten bei einer >Einsatzwechseltätigkeit nach Absatz 3 zu berücksichtigen.

Einsatzwechseltätigkeit

(3) ¹Bei einer >Einsatzwechseltätigkeit können die Fahrtkosten grundsätzlich nur dann als Reisekosten angesetzt werden, wenn die Entfernung zwischen Wohnung und Einsatzstelle mehr als 30 km beträgt. ²Werden an einem Arbeitstag mehrere Einsatzstellen aufgesucht, können die Fahrtkosten insgesamt als Reisekosten berücksichtigt werden, wenn mindestens eine der Einsatzstellen mehr als 30 km von der Wohnung entfernt ist. ³Hat der Arbeitnehmer mehrere Wohnungen, muß die Entfernungsvoraussetzung für sämtliche Wohnungen erfüllt sein. ⁴Für die Entfernungsberechnung ist bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel die Fahrstrecke, z. B. die Tarifentfernung, in anderen Fällen die kürzeste benutzbare Straßenverbindung maßgebend. ⁵Bei Benutzung eines eigenen Kraftfahrzeugs kann auch eine andere, offensichtlich verkehrsgünstigere Straßenverbindung zugrunde gelegt werden. ⁶Bei einem weiträumigen Arbeitsgebiet ist für die Entfernungsberechnung die Stelle maßgebend, an der das Arbeitsgebiet verlassen wird.

Erstattung durch den Arbeitgeber

(4) ¹Der 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 >pauschalen Kilometersätzen nach Absatz 1 Satz 6 erstattet werden, auch die tatsächlichen Gesamtkosten des Fahrzeugs ersichtlich sein müssen. ²Der Arbeitgeber hat diese Unterlagen als Belege zum Lohnkonto aufzubewahren. ³Erstattet der Arbeitgeber die >pauschalen Kilometersätze,

hat er nicht zu prüfen, ob dies zu einer unzutreffenden Besteuerung führt.

39. Verpflegungsmehraufwendungen als Reisekosten

Allgemeines

(1) ¹Als Verpflegungsmehraufwendungen sind unter den Voraussetzungen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 EStG bei Dienstreisen, Einsatzwechseltätigkeit und Fahrtätigkeit einheitliche Pauschbeträge anzusetzen. ²Der Einzelnachweis von Verpflegungsmehraufwendungen berechtigt nicht zum Abzug höherer Beträge. ³Die Pauschbeträge sind auch dann anzuwenden, wenn der Arbeitnehmer Mahlzeiten vom Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten unentgeltlich oder teilentgeltlich erhalten hat (>LStR 31 Abs. 6a). ⁴Ist ein Arbeitnehmer an einem Tag mehrfach auswärts tätig, sind die Abwesenheitszeiten im Sinne des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 EStG zusammenzurechnen. ⁵Bei einer Fahrtätigkeit oder Einsatzwechseltätigkeit gilt die Dreimonatsfrist des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 5 EStG nicht.

Konkurrenzregelung

(2) Soweit für denselben Kalendertag Verpflegungsmehraufwendungen wegen einer Dienstreise, Fahrtätigkeit oder Einsatzwechseltätigkeit oder wegen einer doppelten Haushaltsführung (>LStR 43 Abs. 8) anzuerkennen sind, ist jeweils der höchste Pauschbetrag anzusetzen.

Besonderheiten bei Auslandstätigkeiten

(3) ¹Für den Ansatz von Verpflegungsmehraufwendungen bei Auslandsdienstreisen, Einsatzwechseltätigkeit bzw. Fahrtätigkeit im Ausland gelten länderweise unterschiedliche Pauschbeträge (Auslandstagegelder), die vom Bundesministerium der Finanzen im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder auf der Grundlage der höchsten Auslandstagegelder nach dem Bundesreisekostengesetz bekanntgemacht werden. ²Für die in der Bekanntmachung nicht erfaßten Länder ist der für Luxemburg geltende Pauschbetrag maßgebend; für die in der Bekanntmachung nicht erfaßten Übersee- und Außengebiete eines Landes ist der für das Mutterland geltende Pauschbetrag maßgebend. ³Werden an einem Kalendertag eine Auslands- und eine Inlandsdienstreise durchgeführt, ist für diesen Tag das entsprechende Auslandstagegeld maßgebend, selbst dann, wenn die überwiegende Zeit im Inland verbracht wird. ⁴Im übrigen ist beim Ansatz des Auslandstagegeldes folgendes zu beachten:

1. 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, das für Österreich geltende Tagegeld maßgebend.

2. Bei Schiffsreisen ist das für Luxemburg geltende Tagegeld und für die Tage der Einschiffung und Ausschiffung das für den Hafenort geltende Tagegeld maßgebend.

40. Übernachtungskosten

Allgemeines

(1) ¹Übernachungskosten sind die tatsächlichen Aufwendungen, die dem Arbeitnehmer für die persönliche Inanspruchnahme einer Unterkunft zur Übernachtung entstehen. ²Benutzt der Arbeitnehmer ein Mehrbettzimmer gemeinsam mit Personen, die zu seinem Arbeitgeber in keinem Dienstverhältnis stehen, so sind die Aufwendungen maßgebend, die bei Inanspruchnahme eines Einzelzimmers im selben Haus entstanden wären. ³Führt auch die weitere Person eine Dienstreise durch, so sind die tatsächlichen Unterkunftskosten gleichmäßig aufzuteilen. ⁴Wird 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 9 DM,
2. bei einer Übernachtung im Ausland um 20 v.H. des für den Unterkunftsort maßgebenden Pauschbetrags für Verpflegungsmehraufwendungen bei einer Dienstreise mit einer Abwesenheitsdauer von mindestens 24 Stunden.

Werbungskostenabzug

(2) ¹Die Übernachtungskosten können bei einer Dienstreise 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 Ausland dürfen die Übernachtungskosten ohne Einzelnachweis der tatsächlichen Aufwendungen mit Pauschbeträgen (Übernachtungsgelder) angesetzt werden; Absatz 3 Satz 2 ist anzuwenden. ³Die Pauschbeträge werden vom Bundesministerium der Finanzen im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder auf der Grundlage der höchsten Auslandsübernachtungsgelder nach dem Bundesreisekostengesetz bekanntgemacht. ⁴Sie richten sich nach dem Ort, der nach LStR 39 Abs. 3 Satz 4 Nummer 1 und 2 maßgebend ist. ⁵Für die in der Bekanntmachung nicht erfaßten Länder und Gebiete ist LStR 39 Abs. 3 Satz 2 anzuwenden. ⁶Für die Dauer der Benutzung von Beförderungsmitteln darf ein Übernachtungsgeld nicht angesetzt werden.

Erstattung durch den Arbeitgeber

(3) ¹Für jede Übernachtung im Inland darf der Arbeitgeber einen Pauschbetrag von 39 DM steuerfrei zahlen. ²Dies gilt nicht, wenn der Arbeitnehmer die Unterkunft vom Arbeitgeber oder auf Grund seines Dienstverhältnisses von einem Dritten unentgeltlich oder teilentgeltlich erhalten hat. ³Bei Benutzung ei-

nes Schlafwagens oder einer Schiffskabine darf der Pauschbetrag nur dann steuerfrei gezahlt werden, wenn die Übernachtung in einer anderen Unterkunft begonnen oder beendet worden ist. ⁴Die steuerfreie Zahlung des Pauschbetrags für eine Übernachtung im Fahrzeug ist nicht zulässig. ⁵Ein Wechsel zwischen der Erstattung der tatsächlichen Übernachtungskosten und der Pauschbetragsersatzung ist während einer mehrtägigen Dienstreise oder Fahrtätigkeit nicht zulässig.

40a. Reisenebenkosten

Allgemeines

(1) Reisenebenkosten sind unter den Voraussetzungen von LStR 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 LStR 38 als Reisekosten anzusetzen sind.

Werbungskostenabzug

(2) Die Reisenebenkosten können in tatsächlicher Höhe als Werbungskosten abgezogen werden, soweit sie nicht vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden.

Steuerfreiheit der Arbeitgebererstattungen

(3) ¹Die Erstattung der Reisenebenkosten durch den Arbeitgeber ist nach § 3 Nr. 16 EStG steuerfrei, soweit sie die tatsächlichen Aufwendungen nicht überschreitet. 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.

41. Umzugskosten

Allgemeines

(1) Kosten, die einem Arbeitnehmer durch einen beruflich veranlaßten Wohnungswechsel entstehen, sind Werbungskosten

Höhe der Umzugskosten

(2) ¹Bei einem beruflich veranlaßten Wohnungswechsel können die tatsächlichen Umzugskosten grundsätzlich bis zur Höhe der Beträge als Werbungskosten abgezogen werden, die nach dem Bundesumzugskostengesetz (BÜKG) und der Auslands-umzugskostenverordnung (AUV) in der jeweils geltenden Fassung als Umzugskostenvergütung höch-

stens gezahlt werden könnten; dabei sind die Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 EStG zu beachten. ²Werden die umzugskostenrechtlich festgelegten Grenzen eingehalten, ist nicht zu prüfen, ob die Umzugskosten Werbungskosten darstellen. ³Werden höhere Umzugskosten im einzelnen nachgewiesen, so ist zu prüfen, ob und inwieweit die Aufwendungen Werbungskosten oder nicht abziehbare Kosten der Lebensführung sind, z. B. bei Aufwendungen für die Neuanschaffung von Einrichtungsgegenständen. ⁴Anstelle der in § 10 BÜKG pauschal erfaßten Umzugskosten können auch die im Einzelfall nachgewiesenen höheren Umzugskosten als Werbungskosten abgezogen werden. ⁵Ein Werbungskostenabzug entfällt, soweit die Umzugskosten vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet worden sind (§ 3c EStG)

Erstattung durch den Arbeitgeber

(3) ¹Die Erstattung der Umzugskosten durch den Arbeitgeber ist nach § 3 Nr. 16 EStG steuerfrei, soweit keine höheren Beträge erstattet werden, als Werbungskosten abziehbar wären. ²Bei einem Umzug vom Inland ins Ausland kann auch ein Beitrag für die Anschaffung klimabedingter Kleidung nach § 11 AUV und der Ausstattungsbeitrag nach § 12 AUV steuerfrei gezahlt werden. ³Der Arbeitnehmer hat seinem Arbeitgeber Unterlagen vorzulegen, aus denen die tatsächlichen Aufwendungen ersichtlich sein müssen. ⁴Der Arbeitgeber hat diese Unterlagen als Belege zum Lohnkonto aufzubewahren.

42. Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte

Maßgebliche Wohnung

(1) 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 Schiffskabine, ein Gartenhaus, ein auf eine gewisse Dauer abgestellter Wohnwagen oder ein Schlafplatz in einer Massenunterkunft anzusehen. ³Hat ein Arbeitnehmer mehrere Wohnungen, so können Fahrten von und zu der von der Arbeitsstätte weiter entfernt liegenden Wohnung nach § 9 Abs. 1 Satz 3 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. ⁴Der Mittelpunkt der Lebensinteressen befindet sich bei einem verheirateten Arbeitnehmer regelmäßig am tatsächlichen Wohnort seiner Familie. ⁵Die Wohnung kann aber nur dann berücksichtigt werden, wenn sie der Arbeitnehmer mindestens sechsmal im Kalenderjahr aufsucht. ⁶Bei anderen Arbeitnehmern befindet sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen an dem Wohnort, zu dem die engeren persönlichen Beziehungen bestehen. ⁷Die persönlichen Beziehungen können ihren Ausdruck besonders in Bindungen an Personen, z. B. Eltern, Verlobte, Freunde- und Bekanntenkreis, finden, aber auch in Vereinszugehörigkeiten und anderen Aktivitäten.

⁸Sucht der Arbeitnehmer diese Wohnung im Durchschnitt mindestens zweimal monatlich auf, ist davon auszugehen, daß sich dort der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen befindet. **Die Sätze 4 bis 7 gelten auch für Heimfahrten bei einer beruflich veranlaßten doppelten Haushaltsführung, die nach Ablauf der Zweijahresfrist als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte anerkannt werden können, unabhängig davon, ob sich der Lebensmittelpunkt im Inland oder im Ausland befindet.**

Fahrten mit einem zur Nutzung überlassenen Kraftfahrzeug

(2) Ein Kraftfahrzeug ist dem Arbeitnehmer zur Nutzung überlassen, wenn es dem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber unentgeltlich oder teilentgeltlich überlassen worden (**>LStR 31 Abs. 7**) ist oder wenn es der Arbeitnehmer von dritter Seite geliehen, gemietet oder geleast hat.

Fahrten mit öffentlichen Verkehrsmitteln

(3) ¹Bei Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit **öffentlichen** Verkehrsmitteln können die tatsächlichen Aufwendungen, gekürzt um steuerfreie Ersatzleistungen des Arbeitgebers nach § 3 Nr. 34 EStG (**>LStR 21 b**), als Werbungskosten angesetzt werden. ²Dies gilt auch für Monats- oder Jahresfahrkarten – einschließlich sogenannter Job-Tickets –, bei denen eine mögliche private Mitbenutzung regelmäßig von untergeordneter Bedeutung ist. ³Es ist für den Werbungskostenabzug unschädlich, daß eine Monats- oder Jahresfahrkarte zusätzlich auch für andere Strecken oder für Nebennutzungen gilt, wenn dadurch die Aufwendungen nicht höher werden. ⁴Wenn ein Arbeitnehmer, der ein Job-Ticket vom Arbeitgeber erhalten oder erworben hat, nachweist oder glaubhaft macht, daß er auch mit dem eigenen Kraftfahrzeug zur Arbeit gefahren ist, ist insoweit außerdem der Kilometer-Pauschbetrag nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Fahrten mit anderen Fahrzeugen

(4) Ohne Einzelnachweis der tatsächlichen Aufwendungen können die Fahrtkosten bei Benutzung eines Mopeds oder Mofas mit 0,28 DM und bei Benutzung eines Fahrrads mit 0,14 DM je Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte angesetzt werden.

Fahrgemeinschaft bei Ehegatten

(5) ¹Die Einbeziehung einer Umwegstrecke ist bei einer Fahrgemeinschaft mit dem Ehegatten möglich. ²**Die Fahrtkosten für die Arbeitstage, an denen die Ehegatten gemeinsam gefahren sind, können insgesamt nur bei einem Ehegatten oder nach gemeinsamer Wahl der Ehegatten bei jedem Ehegatten gesondert berücksichtigt werden.** ³Für die gesonderte Berücksichtigung gilt folgendes: ⁴Ist die Hälfte der mit dem Kraftfahrzeug arbeitstäglich für die Fahrten

zwischen der Wohnung und den Arbeitsstätten tatsächlich zurückgelegten Fahrtkilometer niedriger als die Summe der für jeden Ehegatten gesondert anzusetzenden Entfernungen, so ist die niedrigere Zahl der Kilometer im Verhältnis der für die Ehegatten maßgebenden Entfernungen aufzuteilen und insoweit bei den einzelnen Ehegatten anzusetzen.

Mehrere Dienstverhältnisse

(6) ¹Bei Arbeitnehmern, die in mehreren Dienstverhältnissen stehen und denen deshalb Aufwendungen für berufliche Fahrten zu mehreren räumlich auseinanderliegenden Arbeitsstätten entstehen, können Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit eigenem Kraftfahrzeug im Rahmen des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und Abs. 2 EStG wie folgt berücksichtigt werden: ²Kehrt der Arbeitnehmer zwischenzeitlich in die Wohnung zurück, ist jede Fahrt für sich zu berücksichtigen. ³Werden zwei Arbeitsstätten unmittelbar nacheinander – ohne zwischenzeitliche Rückkehr in die Wohnung – aufgesucht, so ist die Fahrt zur ersten Arbeitsstätte als Umweg bei der Fahrt zur zweiten Arbeitsstätte zu berücksichtigen; in diesem Fall kann jedoch bei der Anwendung der Kilometer-Pauschbeträge höchstens die Hälfte der Gesamtstrecke berücksichtigt werden.

Behinderte im Sinne des § 9 Abs. 2 EStG

(7) ¹Ohne Einzelnachweis der tatsächlichen Aufwendungen können die Fahrtkosten nach den Regelungen in **LStR 38 Abs. 1 Satz 6 und LStR 40 a Abs. 1 Nr. 3** angesetzt werden. ²Wird ein behinderter Arbeitnehmer im eigenen oder ihm zur Nutzung überlassenen 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 von **LStR 38 Abs. 1** als Werbungskosten abgezogen werden. ³Für den Nachweis der Voraussetzungen des § 9 Abs. 2 EStG ist § 65 EStDV entsprechend anzuwenden. ⁴Für die Anerkennung der tatsächlichen Aufwendungen oder der Kilometersätze aus **LStR 38 Abs. 1** und für die Berücksichtigung von Leerfahrten ist bei rückwirkender Festsetzung oder Änderung des Grads der Behinderung **EStR 194** entsprechend anzuwenden.

43. Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung

Doppelte Haushaltsführung

(1) Eine doppelte Haushaltsführung liegt nicht vor, solange die auswärtige Beschäftigung nach **LStR 37 Abs. 3** als Dienstreise anzuerkennen ist.

Berufliche Veranlassung

(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. ²Beziehen beiderseits berufstätige Ehegatten am gemeinsamen Beschäftigungsort eine gemeinsame Zweitwohnung, liegt ebenfalls eine berufliche Veranlassung vor. ³Auch die Mitnahme des nicht berufstätigen Ehegatten an den Beschäftigungsort steht der beruflichen Veranlassung einer doppelten Haushaltsführung nicht entgegen. ⁴Bei Zuzug aus dem Ausland kann das Beziehen einer Zweitwohnung auch dann beruflich veranlaßt sein, wenn der Arbeitnehmer politisches Asyl beantragt oder erhält.

Eigener Hausstand

(3) ¹Ein eigener Hausstand setzt eine eingerichtete, den Lebensbedürfnissen entsprechende Wohnung des Arbeitnehmers voraus. ²In dieser Wohnung muß der Arbeitnehmer einen Haushalt unterhalten, das heißt, er muß die Haushaltsführung bestimmen oder wesentlich mitbestimmen. ³Es ist nicht erforderlich, daß in der Wohnung am Ort des eigenen Hausstands hauswirtschaftliches Leben herrscht, z. B. wenn der Arbeitnehmer seinen nicht berufstätigen Ehegatten an den auswärtigen Beschäftigungsort mitnimmt oder der Arbeitnehmer nicht verheiratet ist. ⁴Die Wohnung muß außerdem der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Arbeitnehmers sein (>LSiR 42 Abs. 1 Satz 4 bis 8). ⁵Bei größerer Entfernung zwischen dieser Wohnung und der Zweitwohnung, insbesondere bei einer Wohnung im Ausland, reicht bereits eine Heimfahrt im Kalenderjahr aus, um diese als Lebensmittelpunkt anzuerkennen, wenn in der Wohnung auch bei Abwesenheit des Arbeitnehmers hauswirtschaftliches Leben herrscht, an dem sich der Arbeitnehmer sowohl durch persönliche Mitwirkung als auch finanziell maßgeblich beteiligt. ⁶Bei Arbeitnehmern mit einer Wohnung in weit entfernt liegenden Ländern, z. B. Australien, Indien, Japan, Korea, Philippinen, gilt Satz 5 mit der Maßgabe, daß innerhalb der Zweijahresfrist mindestens eine Heimfahrt unternommen wird.

Ort der Zweitwohnung

(4) Eine Zweitwohnung in der Nähe des Beschäftigungsorts steht einer Zweitwohnung am Beschäftigungsort gleich.

Doppelte Haushaltsführung bei Arbeitnehmern ohne eigenen Hausstand

(5) ¹Bei Arbeitnehmern ohne eigenen Hausstand gilt ein Wohnungswechsel an den Beschäftigungsort oder in dessen Nähe, wenn er den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen (>LSiR 42 Abs. 1 Satz 6 bis 8) in seiner Wohnung am bisherigen Wohnort beibehält, für folgende Zeiträume als doppelte Haushaltsführung:

1. für eine Übergangszeit von drei Monaten nach Bezug der Wohnung am neuen Beschäftigungsort,
2. für die Folgezeit nur, wenn
 - a) der Arbeitnehmer für eine verhältnismäßig kurze Dauer am selben Ort beschäftigt wird oder

b) der Arbeitnehmer längerfristig oder auf Dauer an einem Ort beschäftigt wird und umzugsbereit ist, aber noch keine angemessene Wohnung gefunden hat.

²Für den Ablauf der Dreimonatsfrist nach Nummer 1 gelten die Regelungen in LSiR 37 Abs. 3 mit der Maßgabe, daß der Neubeginn der Dreimonatsfrist auch den Wechsel der Zweitwohnung an den neuen Beschäftigungsort voraussetzt.

Notwendige Mehraufwendungen

(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 Heimfahrten an den Ort des eigenen Hausstands oder in den Fällen des Absatzes 4 an den bisherigen Wohnort (>Absatz 7) oder Aufwendungen für wöchentliche Familien-Ferngespräche,
2. Verpflegungsmehraufwendungen (>Absatz 8),
3. Aufwendungen für die Zweitwohnung (>Absatz 9) und
4. Umzugskosten (>Absatz 10).

²Führt der Arbeitnehmer mehr als eine Heimfahrt 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 LSiR 42 geltend machen will. ³Der Arbeitnehmer kann das Wahlrecht bei derselben doppelten Haushaltsführung für jedes Kalenderjahr nur einmal ausüben. ⁴Hat der Arbeitgeber die Zweitwohnung unentgeltlich oder teilentgeltlich zur Verfügung gestellt, so sind die abziehbaren Fahrtkosten um diesen Sachbezug mit dem nach LSiR 31 Abs. 4 und 5 maßgebenden Wert zu kürzen.

Notwendige Fahrtkosten

(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 LSiR 38 Abs. 1 anzuwenden; zusätzlich können etwaige Nebenkosten nach Maßgabe von LSiR 40a berücksichtigt werden,
2. die Aufwendungen für jeweils eine tatsächlich durchgeführte Heimfahrt wöchentlich. ³Bei Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten mit einem eigenen oder einem ihm außerhalb seines Dienstverhältnisses zur Nutzung überlassenen Kraftfahrzeug ist LSiR 42 Abs. 2 bis 4 sinngemäß anzuwenden. ⁴Aufwendungen für Fahrten mit einem im Rahmen des Dienstverhältnisses zur Nutzung überlassenen Kraftfahrzeug können nicht angesetzt werden (>Absatz 11 Satz 14 Nr. 1).

²Nach Ablauf der Zweijahresfrist sind die letzte Fahrt zur Beendigung der doppelten Haushaltsführung und die Fahrten vom Beschäftigungsort zum Ort des eigenen Hausstands und zurück (Familienheimfahrten) als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG zu behandeln (>LStR 42 Abs. 1 Satz 4 bis 8).

Notwendige Verpflegungsmehraufwendungen

(8) ¹Als notwendige Verpflegungsmehraufwendungen sind für einen Zeitraum von drei Monaten nach Bezug der Wohnung am neuen Beschäftigungsort für jeden Kalendertag, an dem der Arbeitnehmer von seiner Wohnung am Lebensmittelpunkt im Sinne der Absätze 3 oder 5 abwesend ist, die bei Dienstreisen ansetzbaren Pauschbeträge anzuerkennen; dabei ist allein die Dauer der Abwesenheit von der Wohnung am Lebensmittelpunkt maßgebend. ²Ist der Tätigkeit am Beschäftigungsort eine Dienstreise an diesen Beschäftigungsort unmittelbar vorausgegangen, so ist deren Dauer auf die Dreimonatsfrist anzurechnen. ³Für den Ablauf der Dreimonatsfrist gilt Absatz 5 Satz 2 sinngemäß. ⁴LStR 39 Abs. 2 ist zu beachten.

Notwendige Aufwendungen für die Zweitwohnung

(9) ¹Als notwendige Aufwendungen für die Zweitwohnung sind deren tatsächliche Kosten anzuerkennen. ²Zu den notwendigen Aufwendungen für die Zweitwohnung gehört auch die für diese Wohnung zu entrichtende Zweitwohnungssteuer. ³Steht 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. ⁴Liegt der Beschäftigungsort im Ausland, so können die notwendigen Aufwendungen für die Zweitwohnung im Ausland ohne Einzelnachweis für die Übergangszeit im Sinne des Absatzes 8 mit dem nach LStR 40 Abs. 2 maßgebenden Pauschbetrag und für die Folgezeit mit 40 v.H. dieses Pauschbetrags je Übernachtung angesetzt werden; ein Wechsel zwischen dem Einzelnachweis der Aufwendungen und dem Ansatz der Pauschbeträge ist bei derselben doppelten Haushaltsführung innerhalb eines Kalenderjahrs nicht zulässig.

Umzugskosten

(10) ¹Der Nachweis der Umzugskosten im Sinne des § 10 BUKG ist notwendig bei einem Umzug anlässlich der Begründung, Beendigung oder des Wechsels einer doppelten Haushaltsführung, weil dafür die Pauschalierung nicht gilt. ²Dasselbe gilt für die sonstigen Umzugsauslagen im Sinne des § 10 AUV bei Beendigung einer doppelten Haushaltsführung durch den Rückumzug eines Arbeitnehmers in das Ausland. ³Kosten für den Umzug in die Familienwohnung (Rückumzug) sind nach Ablauf der Zweijahresfrist (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG) nicht abziehbar.

Werbungskostenabzug oder Vergütung durch den Arbeitgeber

(11) ¹Die notwendigen Mehraufwendungen nach den Absätzen 6 bis 10 können als Werbungskosten abgezogen werden, soweit sie nicht vom Arbeitgeber nach den folgenden Regelungen steuerfrei erstattet werden; LStR 39 Abs. 2 ist sinngemäß anzuwenden. ²Für die Mehraufwendungen nach den Absätzen 7, 9 und 10 ist der Werbungskostenabzug nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 3 EStG auf die ersten zwei Jahre einer Beschäftigung am selben Ort begrenzt. ³Die Zweijahresfrist beginnt zu laufen, wenn der Arbeitnehmer seinen Beschäftigungsort gewechselt oder erstmals eine Beschäftigung aufgenommen hat und in der Umgebung des neuen Beschäftigungsorts eine Zweitwohnung bezogen hat. ⁴Ist der Arbeitnehmer vor Bezug der Zweitwohnung am auswärtigen Beschäftigungsort arbeitstäglich dorthin gefahren, so ist dieser Zeitraum nicht auf die Zweijahresfrist anzurechnen. ⁵Ist der Tätigkeit am auswärtigen Beschäftigungsort eine Dienstreise an diesen Ort unmittelbar vorausgegangen, so ist die Dauer der Dienstreise ebenfalls nicht auf die Zweijahresfrist anzurechnen. ⁶Verlegen beiderseits berufstätige Ehegatten den Familienwohnsitz an den Wohnort des bisher auswärtig tätigen Ehegatten und behält der andere Ehegatte aus beruflichen Gründen die bisherige Familienwohnung als Zweitwohnung bei, so beginnt für diese Zweitwohnung keine neue Zweijahresfrist; für diesen doppelten Haushalt kann der andere Ehegatte Werbungskosten für einen verbliebenen Restzeitraum der Zweijahresfrist abziehen. ⁷Aufwendungen für Heimfahrten können jedoch nach Ablauf der Zweijahresfrist nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG (>LStR 42) als Werbungskosten abgezogen werden. ⁸Eine urlaubs- oder krankheitsbedingte Unterbrechung der Beschäftigung am selben Ort hat auf den Ablauf der Zweijahresfrist keinen Einfluß. ⁹Dagegen führen Unterbrechungen wegen Beendigung der Beschäftigung oder vorübergehender Tätigkeit an einem anderen Beschäftigungsort zu einem Neubeginn der Zweijahresfrist, wenn die Unterbrechung mindestens acht Monate gedauert hat. ¹⁰Die Erstattung der Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung durch den Arbeitgeber ist nach § 3 Nr. 13 oder 16 EStG steuerfrei, soweit keine höheren Beträge erstattet werden, als nach Satz 1 und Satz 2 als Werbungskosten abgezogen werden können. ¹¹Dabei kann der Arbeitgeber bei Arbeitnehmern in den Steuerklassen III, IV oder V ohne weiteres unterstellen, daß sie einen eigenen Hausstand haben. ¹²Bei anderen Arbeitnehmern darf der Arbeitgeber einen eigenen Hausstand nur dann anerkennen, wenn sie schriftlich erklären, daß sie neben einer Zweitwohnung am Beschäftigungsort außerhalb des Beschäftigungsorts einen eigenen Hausstand unterhalten, und die Richtigkeit dieser Erklärung durch Unterschrift bestätigen. ¹³Diese Erklärung ist als Beleg zum Lohnkonto aufzubewahren. ¹⁴Das Wahlrecht des Arbeitnehmers nach Absatz 6 hat der Arbeitgeber nicht zu beachten. ¹⁵Darüber hinaus gilt folgendes:

1. Hat der Arbeitgeber oder für dessen Rechnung ein Dritter dem Arbeitnehmer einen Kraftwagen zur Durchführung der Heimfahrten unentgeltlich

überlassen, so kommt ein Werbungskostenabzug und eine Erstattung von Fahrtkosten nicht in Betracht.

2. Verpflegungsmehraufwendungen dürfen nur bis zu den nach Absatz 8 maßgebenden Pauschbeträgen steuerfrei erstattet werden.
3. ¹Die notwendigen Aufwendungen für die Zweitwohnung an einem Beschäftigungsort im Inland dürfen ohne Einzelnachweis für einen Zeitraum von drei Monaten mit einem Pauschbetrag bis zu 39 DM und für die Folgezeit von bis zu 21 Monaten mit einem Pauschbetrag bis zu 8 DM je Übernachtung steuerfrei erstattet werden, wenn dem Arbeitnehmer die Zweitwohnung nicht unentgeltlich oder teilentgeltlich zur Verfügung gestellt worden ist. ²Bei einer Zweitwohnung im Ausland können die notwendigen Aufwendungen ohne Einzelnachweis für einen Zeitraum von drei Monaten mit dem für eine Dienstreise geltenden ausländischen Übernachtungspauschbetrag und für die Folgezeit von bis zu 21 Monaten mit 40 v.H. dieses Pauschbetrags steuerfrei erstattet werden.

44. Arbeitsmittel

¹Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Arbeitsmitteln einschließlich der Umsatzsteuer können im Jahr der Anschaffung oder Herstellung 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. ⁴Wird ein als Arbeitsmittel genutztes Wirtschaftsgut veräußert, so ist ein sich eventuell ergebender Veräußerungserlös bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nicht zu erfassen.

45. Häusliches Arbeitszimmer

– unbesetzt –

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, Aufwendungen für Arbeitsmittel und Zutaten sowie für den Transport des Materials und der fertiggestellten Waren, als Werbungskosten anerkannt werden, soweit sie die Heimarbeiterzuschläge nach Absatz 2 übersteigen.

(2) ¹Lohnzuschläge, die den Heimarbeitern zur Abgeltung der mit der Heimarbeit verbundenen Auf-

wendungen 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 Bundesministeriums der Finanzen den Vomhundertsatz 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 >LStR 41 bis 43 als Werbungskosten neben dem Arbeitnehmer-Pauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nr. 1 Buchstabe a 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 >LSiR 111 Abs. 8 Satz 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

– unbesetzt –

49. Sonderausgaben

– unbesetzt –

50. bis 59.

– unbesetzt –

60. Kürzung des Vorwegabzugs

– unbesetzt –

61. Abzug der Ausgaben für steuerbegünstigte Zwecke

– unbesetzt –

62. bis 63

– unbesetzt –

64. Berechnung der Vorsorgepauschale bei Ehegatten

– unbesetzt –

65. Zufluß von Einnahmen und Abfluß von Ausgaben

– unbesetzt –

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 (>BFH-Urteil vom 17.2.1995 – BStBl II S. 390); auch ein Sportverein kann Arbeitgeber der von ihm eingesetzten Amateursportler sein (>BFH-Urteil vom 23.10.1992 – BStBl 1993 II S. 303). ²Die Nachfolgeunternehmen der Deutschen Bundespost sind Arbeitgeber der bei ihnen Beschäftigten. ³Arbeitgeber ist auch, wer Arbeitslohn aus einem früheren oder für ein künftiges Dienstverhältnis zahlt. ⁴Arbeitgeber ist grundsätzlich auch, wer einem Dritten (Entleiher) einen Arbeitnehmer (Leiharbeiternehmer) zur Arbeitsleistung überläßt (Verleiher). ⁵Zahlt 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 (>LSiR 146 Abs. 1). ⁶Im übrigen kommt es nicht darauf an, ob derjenige, dem die Arbeitskraft geschuldet wird, oder ein Dritter Arbeitslohn zahlt (>LSiR 106). ⁷Die Obergesellschaft eines Konzerns ist auch dann nicht Arbeitgeber der Arbeitnehmer ihrer Tochtergesellschaften, wenn sie diesen Arbeitnehmern Arbeitslohn zahlt (>BFH-Urteil vom 11.7.1986 – BStBl 1987 II S. 300).

(2) ¹Arbeitgeber kraft gesetzlicher Fiktion ist für die in § 3 Nr. 65 Satz 2 und 3 EStG bezeichneten Leistungen die sie erbringende Pensionskasse oder das Unternehmen der Lebensversicherung (vgl. § 3 Nr. 65 Satz 4 EStG). ²Über die Stellung einer Arbeitslohn zahlenden öffentlichen Kasse als Arbeitgeber vgl. § 38 Abs. 3 Satz 2 EStG.

67. Arbeitnehmer

– unbesetzt –

68. Nebentätigkeit und Aushilftätigkeit

¹Bei einer nebenberuflichen Lehrtätigkeit an einer Schule oder einem Lehrgang mit einem allgemein feststehenden und nicht nur von Fall zu Fall aufgestellten Lehrplan sind die nebenberuflich tätigen Lehrkräfte in der Regel Arbeitnehmer, es sei denn, daß sie in den Schul- oder Lehrgangsbetrieb nicht fest eingegliedert sind. ²Hat die Lehrtätigkeit nur einen geringen Umfang, so kann das ein Anhaltspunkt dafür sein, daß eine feste Eingliederung in den Schul- oder Lehrgangsbetrieb nicht vorliegt. ³Ein 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.

69. Dienstverhältnisse von Ehegatten

- unbesetzt -

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 (>BFH-Urteil vom 11.3.1988 - BStBl II S. 726 und die dort zitierte Rechtsprechung sowie >BFH-Urteil vom 9.3.1990 - BStBl II S. 711). ⁴Eine solche Gegenleistung liegt nicht vor, wenn die Vergütungen die mit der Tätigkeit zusammenhängenden Aufwendungen nur unwesentlich übersteigen (>BFH-Urteil vom 23.10.1992 - BStBl 1993 II S. 303 - Vergütungen eines Sportvereins an Amateursportler; >BFH-Urteil vom 4.8.1994 - BStBl II S. 944 - Entschädigungen des DRK an Sanitätshelfer) und bei nachentrichteten Arbeitnehmeranteilen am Gesamtsozialversicherungsbeitrag, die der Arbeitgeber wegen der gesetzlichen Beitragslastverschiebung zu übernehmen hat (>BFH-Urteil vom 29.10.1993 - BStBl 1994 II S. 194). ⁵An einem Lohnzufluß fehlt es bei Arbeitgeberbeiträgen an Versorgungseinrichtungen, die dem Arbeitnehmer keinen Rechtsanspruch auf Versorgung einräumen (>BFH-Urteil vom 27.5.1993 - BStBl 1994 II S. 246), und bei einem Gehaltsverzicht ohne Verwendungsaufgaben oder einem vereinsrechtlich wirksamen Abzug vom Grundgehalt für satzungsgemäße Aufgaben (>BFH-Urteile vom 30.7.1993 - BStBl II S. 884 und vom 25.11.1993 - BStBl 1994 II S. 424).

(1a) ¹Es ist grundsätzlich gleichgültig, ob die Einnahmen dem Empfänger unmittelbar vom Arbeitgeber oder von einem Dritten zufließen. ²Bei Zuflüssen von dritter Seite können die Einnahmen insbesondere dann Ertrag der nichtselbständigen Arbeit sein, wenn sie wie z. B. Mitarbeiterbeteiligungen an Liquidationseinnahmen der Chefärzte (>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 (>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 teilentgeltliche Überlassung von Belegschaftsaktien an Mitarbeiter verbundener Unternehmen (>BFH-Urteil vom 21.2.1986 - BStBl II S. 768) auf Grund gesellschaftsrechtlicher oder geschäftlicher Beziehungen zum Arbeitgeber verschafft werden. ³Lohnzahlungen 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 (>LSiR 106 Abs. 1). ⁴Zur Zurechnung von Preisvorteilen, die den Arbeitnehmern nicht unmittelbar vom Arbeitgeber eingeräumt werden, zum Arbeitslohn vgl. das BMF-Schreiben vom 27.9.1993 (BStBl I S. 814) und die entsprechenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder.

(1b) ¹Keine Einnahmen sind Aufmerksamkeiten (>LSiR 73). ²Das gleiche gilt für Vorteile, die sich bei objektiver Würdigung aller Umstände nicht als Entlohnung, sondern lediglich als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzungen erweisen (>BFH-Urteil vom 4.6.1993 - BStBl II S. 687). ³Im Ergebnis handelt es sich um Leistungen des Arbeitgebers, die er im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse erbringt. ⁴Die Leistungen des Arbeitgebers sind dabei im Rahmen einer Gesamtwürdigung einheitlich zu beurteilen; eine Aufteilung zwischen Arbeitslohn und Zuwendungen im betrieblichen Interesse ist grundsätzlich nicht zulässig (>BFH-Urteil vom 9.8.1996 - BStBl 1997 II S. 97). ⁵Ein ganz überwiegendes betriebliches Interesse muß über das an jeder Lohnzahlung bestehende betriebliche Interesse deutlich hinausgehen (>BFH-Urteil vom 2.2.1990 - BStBl II S. 472). ⁶Gemeint sind Fälle, in denen ein Vorteil der Belegschaft als Gesamtheit zugewendet wird wie z. B. bei Betriebsveranstaltungen (>LSiR 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). ⁷Wegen der Abgrenzung des Arbeitslohns von den Einnahmen aus Kapitalvermögen >BFH-Urteil vom 31.10.1989 (BStBl 1990 II S. 532).

(2) Zum Arbeitslohn gehören auch:

1. Lohnsteuerbeträge, soweit sie vom Arbeitgeber übernommen werden und kein Fall des § 40 Abs. 3 EStG vorliegt. ²Bei den ohne entsprechende Nettolohnvereinbarung übernommenen Lohnsteuerbeträgen handelt es sich um Arbeitslohn des Kalenderjahrs, in dem sie entrichtet worden sind und der Arbeitgeber auf den Ausgleichsanspruch gegen den Arbeitnehmer verzichtet (>BFH-Urteil vom 29.10.1993 - BStBl 1994 II S. 197). ³Entsprechendes gilt für übernommene Kirchensteuerbeträge,
2. die gesetzlichen Arbeitnehmeranteile an den Sozialversicherungsbeiträgen, soweit sie vom Arbeitgeber übernommen werden und kein Fall des Absatzes 1 Satz 4 vorliegt, 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 (>LSiR 31 und 32). ²Dazu gehören auch Reisen, bei denen touristische Interessen im Vordergrund stehen (>LSiR 74 Abs. 2), nicht aber Vorteile im Sinne des Absatzes 3 Nr. 2 bis 4,

4. Lohnzuschläge für Mehrarbeit und Erschwerniszuschläge, wie Hitzezuschläge, Wasserzuschläge, Gefahrenzuschläge, Schmutzzulagen usw.,
 5. Trinkgelder (>LSiR 106 Abs. 3 und 4),
 6. Entschädigungen, die für nicht gewährten Urlaub gezahlt werden,
 - 6a. der Erlaß einer Schadensersatzforderung des Arbeitgebers (>BFH-Urteil vom 27.3.1992 – BStBl II S. 837),
 7. Leistungen aus Unterstützungskassen (>BFH-Urteil vom 28.3.1958 – BStBl III S. 268), soweit sie nicht nach Abschnitt 11 Abs. 2 steuerfrei sind,
 8. Studienbeihilfen und Stipendien, soweit sie nicht nach LSiR 12 Abs. 2 oder EStR 6 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, soweit sie 30 DM im Monat übersteigen,
 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 oder eines Autotelefons, soweit es sich nicht um Auslagenersatz (>LSiR 22) handelt und die Telefonkosten nicht zu den Reisekosten (>LSiR 40), zu den Umzugskosten (>LSiR 41) oder Mehraufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung (>LSiR 43) gehören (vgl. auch BMF-Schreiben vom 11.6.1990 – BStBl I S. 290 – und vom 14.10.1993 – BStBl I S. 908 sowie die entsprechenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder),
 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 (>LSiR 38) gehören oder die Vergütungen nicht nach § 3 Nr. 34 EStG steuerfrei sind (>LSiR 21b),
 15. Ersatz von Verpflegungskosten, soweit dieser nicht nach § 3 Nr. 4 Buchstabe c (>LSiR 6), § 3 Nr. 12 (>LSiR 13), § 3 Nr. 13 (>LSiR 14), § 3 Nr. 16 (>LSiR 39 und 43), § 3 Nr. 26 EStG (>LSiR 17) steuerfrei ist,
 16. Ersatz von Unterkunftskosten sowie die unentgeltliche oder teilentgeltliche Überlassung einer Unterkunft, soweit diese Leistungen nicht nach § 3 Nr. 13 (>LSiR 14) oder § 3 Nr. 16 EStG (>LSiR 37 und 43) steuerfrei sind,
 17. die unentgeltliche Nutzung vom Arbeitgeber gemieteter Tennis- und Squashplätze (>BFH-Urteil vom 27.9.1996 – BStBl 1997 II S. 146).
- (3) Als 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 (>LSiR 72) und Aufmerksamkeiten (>LSiR 73),
 3. die vom Arbeitgeber übernommenen Kosten einer Vorsorgeuntersuchung des Arbeitnehmers, wenn die Vorsorgeuntersuchung im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse des Arbeitgebers liegt (>BFH-Urteil vom 17.9.1982 – BStBl 1983 II S. 39),
 4. betriebliche Fort- oder Weiterbildungsleistungen (>LSiR 74),
 5. der Wert der unentgeltlich zur beruflichen Nutzung überlassenen Arbeitsmittel (zur Überlassung typischer Berufskleidung >LSiR 20),
 6. die betrieblich notwendige Sammelbeförderung des Arbeitnehmers und die Beförderung des Arbeitnehmers mit öffentlichen Verkehrsmitteln im Linienverkehr zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (>LSiR 21 und 21b),
 7. Schadensersatzleistungen des Arbeitgebers, soweit der Arbeitgeber zur Leistung gesetzlich verpflichtet ist, oder soweit der Arbeitgeber einen zivilrechtlichen Schadensersatzanspruch des Arbeitnehmers wegen schuldhafter Verletzung arbeitsvertraglicher Fürsorgepflichten erfüllt (>BFH-Urteil vom 20.9.1996 – BStBl 1997 II S. 144),
 8. durchlaufende Gelder und Auslagenersatz (>LSiR 22),
 9. bestimmte Lohnbestandteile, die gesetzlich steuerfrei gestellt worden sind; vgl. hierzu insbesondere LSiR 9 wegen der Steuerbefreiung von bestimmten Abfindungen, LSiR 21a wegen der Steuerbefreiung von Leistungen des Arbeitgebers für die Unterbringung und Betreuung von nicht schulpflichtigen Kindern, LSiR 30 wegen der Steuerbefreiung von bestimmten Lohnzuschlägen, LSiR 19, 37 bis 41 und 43 wegen der Steuerbefreiung von bestimmten Werbungskostenersatzleistungen,
 10. Streik- und Aussperrungsunterstützungen (>BFH-Urteil vom 24.10.1990 – BStBl 1991 II S. 337),
 11. die vom Arbeitgeber auf Grund gesetzlicher Verpflichtung nach § 3 Abs. 2 Nr. 1 und Abs. 3 ArbSchG i.V.m. § 6 Abs. 1 BildscharbV vom 4.12.1996 (BGBl. I S. 1841) übernommenen angemessenen Kosten für eine spezielle Sehhilfe, wenn auf Grund einer Untersuchung der Augen und des Sehvermögens durch eine fachkundige Person im Sinne des § 6 Abs. 1 BildscharbV die spezielle Sehhilfe notwendig ist, um eine ausreichende Sehfähigkeit in den Entfernungsbereichen des Bildschirmarbeitsplatzes zu gewährleisten,

12. übliche Sachleistungen des Arbeitgebers aus Anlaß der Dienstseinführung, eines Amts- oder Funktionswechsels, der Ehrung eines einzelnen Jubilars oder der Verabschiedung eines Arbeitnehmers; betragen die Aufwendungen des Arbeitgebers einschließlich Umsatzsteuer mehr als 200 DM je teilnehmender Person, so sind die Aufwendungen dem Arbeitslohn des Arbeitnehmers hinzuzurechnen.

13. pauschale Zahlungen des Arbeitgebers an ein Dienstleistungsunternehmen, das sich verpflichtet, alle Arbeitnehmer des Auftraggebers kostenlos in persönlichen und sozialen Angelegenheiten zu beraten und zu betreuen, beispielsweise durch die Übernahme der Vermittlung von Betreuungspersonen für Familienangehörige.

71. Vermittlungsprovisionen

(1) 'Erhalten 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. ⁴Als Provisionszahlungen bezeichnete Preisnachlässe des Arbeitgebers bei Geschäften, die mit dem Arbeitnehmer als Kunden abgeschlossen werden, sind als Preisvorteile nach § 8 Abs. 3 EStG zu erfassen (>BFH-Urteil vom 22.5.1992 - BStBl II S. 840).

(2) 'Provisionszahlungen 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. ³Provisionszahlungen bei Vertragsabschlüssen im Verwandtenbereich und für eigene Verträge sind als Preisvorteile nach dem BMF-Schreiben vom 27.9.1993 (BStBl I S. 814) und den entsprechenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder zu beurteilen. ⁴Zur lohnsteuerlichen Erfassung der Provisionen hat der Arbeitnehmer seinem Arbeitgeber deren Höhe für jeden Lohnzahlungszeitraum schriftlich anzuzeigen (>LSiR 106 Abs. 2 Satz 3 bis 5). ⁵Der Arbeitgeber hat den Arbeitnehmer zu einer entsprechenden Anzeige zu veranlassen. ⁶Für infolge unvollständiger oder unrichtiger Angaben des Arbeitnehmers zu wenig einbehaltene Lohn- und Kirchenlohnsteuer haftet der Arbeitgeber nicht (>LSiR 106 Abs. 5). ⁷Provisionen, die nicht zum Arbeitslohn gehören, sind in der Einkommensteuererklärung anzugeben.

72. Zuwendungen bei Betriebsveranstaltungen

Allgemeines

(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.

Betriebsveranstaltung

(2) 'Betriebsveranstaltungen 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 (>BFH-Urteil vom 9.3.1990 - BStBl II S. 711). 'Veranstaltungen, 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. ⁴Als 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 (>BFH-Urteil vom 4.8.1994 - BStBl 1995 II S. 59),
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 § 3 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; zu Sachzuwendungen aus solchen Anlässen >LSiR 70 Abs. 3 Nr. 12. ⁷Ein sogenanntes Arbeitessen ist auch keine Betriebsveranstaltung (>LSiR 73 Abs. 2).

Herkömmlichkeit (Üblichkeit) der Betriebsveranstaltung

(3) 'Abgrenzungsmerkmale für die Herkömmlichkeit (Üblichkeit) einer Betriebsveranstaltung sind deren Häufigkeit, Dauer oder besondere Ausgestaltung, wobei das Merkmal der Ausgestaltung 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 Jubiläumsfeier, 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.

Übliche Zuwendungen

(4) ¹Übliche Zuwendungen bei einer Betriebsveranstaltung sind insbesondere

1. Speisen, Getränke, Tabakwaren und Süßigkeiten,
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 (>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 von **LSIR** 73 Abs. 1 nicht überschreiten und nicht der wesentliche Zweck der Betriebsveranstaltung sind (>BFH-Urteil vom 9.6.1978 – BStBl II S. 532). ²Dies gilt auch dann, wenn die Geschenke verlost werden (>BFH-Urteil vom 25.11.1993 – BStBl 1994 II S. 254). ³Üblich 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.

²Betragen die Aufwendungen des Arbeitgebers einschließlich Umsatzsteuer für die üblichen Zuwendungen im Sinne der Nummern 1 bis 5 an den einzelnen Arbeitnehmer insgesamt mehr als 200 DM je Veranstaltung, so sind die Aufwendungen dem Arbeitslohn hinzuzurechnen (>BFH-Urteil vom 25.5.1992 – BStBl II S. 655).

(5) Im übrigen gilt folgendes:

1. Zuwendungen an den Ehegatten oder einen Angehörigen des Arbeitnehmers, z. B. Kind, Verlobte, sind dem Arbeitnehmer zuzurechnen.
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 (abweichend vom >BFH-Urteil vom 25.5.1992 – BStBl II S. 856) als Reisekosten behandelt werden.

Besteuerung der Zuwendungen

(6) ¹Bei einer nicht herkömmlichen (unüblichen) Betriebsveranstaltung gehören die gesamten Zuwendungen an die Arbeitnehmer, einschließlich 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 übliche Zuwendungen, bei denen die 200-DM-Grenze des Absatzes 4 Satz 2 überschritten wird, sowie für nicht übliche Zuwendungen, z. B. Geschenke von bleibendem Wert oder Zuwendungen an einzelne Arbeitnehmer, aus Anlaß – nicht nur bei Gelegenheit – 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 60 DM, z. B. Blumen, Genußmittel, ein Buch oder ein Tonträger, 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 teilentgeltlich überläßt, nicht zum Arbeitslohn (>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 außergewöhnlichen betrieblichen Besprechung oder Sitzung, im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse an einer günstigen Gestaltung des Arbeitsablaufs unentgeltlich oder teilentgeltlich überläßt und deren Wert 60 DM nicht überschreitet (>BFH-Urteile vom 5.5.1994 – BStBl II S. 771 und vom 4.8.1994 – BStBl 1995 II S. 59). ³Im übrigen wird auf LStR 31 Abs. 6 a hingewiesen.

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 insbesondere dann als erfüllt anzusehen, wenn der Arbeitgeber die Teilnahme an der Bildungsveranstaltung als Arbeitsleistung wertet und wenigstens teilweise auf die regelmäßige Arbeitszeit anrechnet. ³Veranstaltet der Arbeitgeber sogenannte Incentive-Reisen, um bestimmte Arbeitnehmer für besondere Leistungen zu belohnen und zu weiteren Leistungssteigerungen zu motivieren, so erhalten die Arbeitnehmer damit einen steuerpflichtigen geldwerten Vorteil, wenn auf den Reisen ein Besichtigungsprogramm angeboten wird, das einschlägigen Touristikreisen entspricht, und der Erfahrungsaustausch zwischen den Arbeitnehmern demgegenüber zurücktritt (>BFH-Urteil vom 9.3.1990 – BStBl II S. 711 – >auch BMF-Schreiben vom 14.10.1996 – BStBl I S. 1192 – und die entsprechenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder). ⁴Selbst wenn ein Arbeitnehmer bei einer von seinem Arbeitgeber veranstalteten sogenannten Händler-Incentive-Reise Betreuungsaufgaben hat, ist die Reise Arbeitslohn, wenn der Arbeitnehmer auf der Reise von seinem Ehegatten begleitet wird (>BFH-Urteil vom 25.3.1993 – BStBl II S. 639). ⁵Eine Aufteilung der Zuwendung in Arbeitslohn und Leistungen im betrieblichen Interesse kommt grundsätzlich nicht in Betracht (zur Gesamtwürdigung und Aufteilung, >BFH-Urteil vom 9.8.1996 – BStBl 1997 II S. 97). ⁶Bildet 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. ⁷Der Arbeitnehmer kann ggf. den Wert einer beruflichen Fort- und Weiterbildung im Rahmen des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG als Werbungskosten (>LStR 34 Abs. 2) oder im Rahmen des § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG als Sonderausgaben geltend machen.

(3) Auch 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 LStR 37 bis 40a 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 (>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 und soweit es nicht nach § 3 Nr. 9 EStG steuerfrei ist; 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, sowie die Übergangsversorgung, die nach § 7 des Tarifvertrags vom 30.11.1991 über einen sozialverträglichen Personalabbau im Bereich des Bundesministeriums der Verteidigung gezahlt wird,
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 und 26 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-Urteile vom 19.6.1974 – BStBl 1975 II S. 23 und vom 5.11.1993 – BStBl 1994 II S. 238),
 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 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 LStR 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.

Beispiel:

Nach dem Tod des Arbeitnehmers A ist an die Hinterbliebenen B, C, D und E ein Sterbegeld von 6 000 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 6 000 DM =) 2 400 DM erhoben. B gibt später je $\frac{1}{4}$ des Bruttoversorgungsbezugs an C, D und E weiter (insgesamt 4 500 DM). Auf den dem B verbleibenden Anteil (1 500 DM) entfällt ein Versorgungs-Freibetrag von 600 DM. Beim Lohnsteuerabzug wurden 2 400 DM berücksichtigt. Der Unterschiedsbetrag von 1 800 DM ist von der Gesamtsumme der an die anderen Hinterbliebenen weitergegebenen Beträge abzuziehen, so daß sich eine negative Einnahme von (4 500 DM $\times$ 1 800 DM =) 2 700 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 LStR 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 Satz 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 LStR 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 LStR 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

Allgemeines

(1) ¹§19a 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 Depotgebühren und Nebenkosten durch den Arbeitgeber, z. B. Notariatsgebühren, Eintrittsgelder im Zusammenhang mit Geschäftsguthaben bei einer Genossenschaft und Kosten für Registereintragungen, ist kein Arbeitslohn. **⁴Ebenfalls kein Arbeitslohn sind Barzuschüsse des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer zu Depotgebühren, die dem Arbeitnehmer durch die Festlegung der Wertpapiere für die Dauer der Sperrfrist entstehen.**

Umwandlung von Arbeitslohn

(4) ¹Die Gewährung einer Vermögensbeteiligung ist dann nicht unentgeltlich oder verbilligt, wenn die Vermögensbeteiligung ganz oder teilweise an die Stelle von Arbeitslohn tritt, der zum Zeitpunkt der Überlassung der Vermögensbeteiligung ohnehin geschuldet wird. ²Bei einer solchen Umwandlung entsteht deshalb kein geldwerter Vorteil. ³Eine Umwandlung von Arbeitslohn in eine Vermögensbeteiligung liegt dann vor, wenn der Arbeitnehmer anstelle der Vermögensbeteiligung eine Barleistung erhalten kann. ⁴Dagegen liegt keine Umwandlung vor, wenn die Vermögensbeteiligung auf Grund einer tarifvertraglichen Öffnungsklausel überlassen wird, nach der im Fall der Vereinbarung einer Vermögensbeteiligung ein Anspruch des Arbeitnehmers auf eine entsprechende Barleistung nicht entsteht.

Begriff der Vermögensbeteiligungen

(5) ¹Die Vermögensbeteiligungen, deren Überlassung nach § 19a EStG steuerbegünstigt ist, sind in § 19a Abs. 3 in Verbindung mit Abs. 3a bis 5 EStG abschließend aufgezählt. ²Danach können sowohl Vermögensbeteiligungen am Unternehmen des Arbeitgebers (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 und Wandelschuldverschreibungen sind Vermögensbeteiligungen:

1. Aktien und Wandelschuldverschreibungen, die vom inländischen oder ausländischen Arbeitgeber ausgegeben werden, und Aktien eines Unternehmens, das als herrschendes Unternehmen mit dem Unternehmen des Arbeitgebers einen Konzern bildet (§ 18 Abs. 1 AktG), und
2. Aktien und Wandelschuldverschreibungen von inländischen oder ausländischen Unternehmen, wenn die Aktien entweder an einer deutschen Börse zum amtlichen Handel oder zum geregelten Markt zugelassen oder in den Freiverkehr einbezogen 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
2. Gewinnschuldverschreibungen eines Unternehmens, das als herrschendes Unternehmen mit dem Unternehmen des Arbeitgebers einen Konzern bildet (§ 18 Abs. 1 AktG).

⁸Sofern in solchen Gewinnschuldverschreibungen eine gewinnunabhängige Mindestverzinsung zugesagt ist, muß eine der in § 19a 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 einen Konzern bildet (§ 18 Abs. 1 AktG), und
2. Genußscheine von inländischen Unternehmen, die keine Kreditinstitute sind, wenn die Genußscheine an einer deutschen Börse zum amtlichen Handel oder zum geregelten Markt zugelassen oder in den Freiverkehr einbezogen sind.

⁶Voraussetzung ist stets, daß mit dem Genußrecht das Recht am Gewinn des Unternehmens verbunden ist. ⁷Die Zusage eines gewinnunabhängigen Mindest- bzw. Festzinses steht damit grundsätzlich nicht im Einklang. ⁸Ein gewinnunabhängiger Mindest- oder Festzins ist z. B. dann nicht zugesagt, wenn die Zinszahlung ausdrücklich von einem ausreichenden Gewinn abhängig gemacht worden ist oder das Genußrechtskapital am Verlust teilnimmt (vgl. § 10

Abs. 5 KWG). ⁹Sofern eine gewinnunabhängige Mindestverzinsung zugesagt ist, muß eine der in § 19a 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 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 Rückzahlung zum Nennwert zugesagt, kann es sich um eine Gewinnschuldverschreibung handeln (Absatz 7).

(10) ¹Geschäftsguthaben bei einer Genossenschaft sind Vermögensbeteiligungen, wenn

1. die Genossenschaft das Unternehmen des Arbeitgebers oder eine Genossenschaft ist, die als herrschendes Unternehmen mit dem Unternehmen des Arbeitgebers einen Konzern bildet (§ 18 Abs. 1 AktG),
2. die Genossenschaft ein Kreditinstitut ist oder
3. es sich um eine Bau- oder Wohnungsgenossenschaft im Sinne des § 19a Abs. 3 Nr. 7 EStG handelt.

²Die 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.

³Die 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 arbeitgebenden Genossenschaft erbracht wird.

(11) ¹Stammeinlagen oder Geschäftsanteile an einer GmbH sind Vermögensbeteiligungen, wenn die Gesellschaft das Unternehmen des Arbeitgebers oder ein Unternehmen ist, das als herrschendes Unternehmen mit dem Unternehmen des Arbeitgebers einen

Konzern bildet (§ 18 Abs. 1 AktG). ²Die 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. ³Die Überlassung eines Geschäftsanteils an einer GmbH als Vermögensbeteiligung setzt voraus, daß der Arbeitnehmer auf Grund eines Abtretungsvertrags, den er mit der GmbH oder einem Gesellschafter abgeschlossen hat, den Geschäftsanteil erwirbt. ⁴Der Gesellschaftsvertrag ist notariell zu beurkunden und von allen Gesellschaftern zu unterzeichnen. ⁵Die Übernahmeerklärung des Arbeitnehmers ist notariell zu beurkunden oder zu beglaubigen. ⁶Der Abtretungsvertrag ist notariell zu beurkunden. ⁷Eine Stammeinlage 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. ⁸Unterbleibt 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. ²Demnach ist eine stille Beteiligung am Unternehmen des Arbeitgebers 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 (>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:

1. stille Beteiligungen am inländischen Unternehmen des Arbeitgebers und stille Beteiligungen an einem inländischen Unternehmen, das als herrschendes Unternehmen mit dem inländischen Unternehmen des Arbeitgebers einen Konzern bildet (§ 18 Abs. 1 AktG), und
2. stille Beteiligungen an einem inländischen Unternehmen, das auf Grund eines Vertrags mit dem Arbeitgeber an dessen inländischem Unterneh-

men gesellschaftsrechtlich beteiligt ist (indirekte betriebliche stille Beteiligung über eine sogenannte Mitarbeiterbeteiligungsgesellschaft).

⁹Als Vermögensbeteiligung sind auch stille Beteiligungen an einem inländischen Unternehmen anzusehen, das auf Grund eines Vertrags mit einem anderen inländischen Unternehmen an diesem gesellschaftsrechtlich beteiligt ist, wenn dieses als herrschendes Unternehmen mit dem inländischen Unternehmen des Arbeitgebers einen Konzern bildet (§ 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 Arbeitgebers einen Konzern bildet (§ 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 einen Konzern bildet (§ 18 Abs. 1 AktG).

Wert der Vermögensbeteiligung

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

(16) ¹Erhalten Arbeitnehmer börsennotierte Vermögensbeteiligungen im Sinne des § 19a Abs. 3 Nr. 1 bis 3, Abs. 3a 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 (§ 19a 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 (§ 19a Abs. 8 Satz 3 EStG).

(17) ¹Erhalten Arbeitnehmer börsennotierte Vermögensbeteiligungen im Sinne des § 19a 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 (§ 19a Abs. 8 Satz 5 EStG). ²Als Tag der Überlassung gilt der Tag der Ausbuchung beim Überlassenden oder dessen Erfüllungsgehilfen.

(18) ¹Vermögensbeteiligungen im Sinne des § 19a 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, bei Stückaktien vom auf die Aktie entfallenden anteiligen Wert des Grundkapitals 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 Satz 2 und 3 anzuwenden.

(19) ¹Ob nichtverbriefte Vermögensbeteiligungen im Sinne des § 19a 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 (§ 19a Abs. 8 Satz 7 EStG), ist nach den Grundsätzen des R 109 ErbStR*) zu entscheiden. ²Danach ist z. B. bei einer Darlehensforderung im Sinne des § 19a Abs. 3 Nr. 10 EStG die Bewertung unter dem Nennwert in der Regel dann gerechtfertigt, wenn die Forderung unverzinslich ist (R 109 Abs. 1 Nr. 1 ErbStR*). ³Andererseits ist z. B. bei einer solchen für den Arbeitnehmer begründeten Darlehensforderung gegen den Arbeitgeber die Bewertung über dem Nennwert im allgemeinen dann gerechtfertigt, wenn die Forderung hochverzinst und von Seiten des Schuldners (Arbeitgebers) für längere Zeit unkündbar ist (R 109 Abs. 1 Nr. 2 ErbStR*). ⁴Eine Vereinbarung, wonach der Arbeitgeber bis zum Ablauf der sechsjährigen Sperrfrist die Darlehensforderung nicht kündigen kann, ist möglich, jedoch durch § 19a Abs. 1 Satz 2 EStG nicht als Voraussetzung der Steuerbegünstigung vorgeschrieben. ⁵§ 19a 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 § 19a Abs. 2 Satz 5 EStG seine vorzeitige Verfügung erlauben. ⁶Unkündbarkeit von Seiten des Schuldners für längere Zeit im Sinne des R 109 Abs. 1 Nr. 2 ErbStR*) 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 § 19a Abs. 1 Satz 2 EStG entsprechenden Vereinbarung.

(20) ¹Der gemeine Wert von Stammeinlagen oder Geschäftsanteilen an einer GmbH, 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 R 98 bis 100 ErbStR*) durchzuführen. ⁵Dabei kann der Ertragsvolumensatz 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 (R 102 Abs. 2 ErbStR*).

(21) (weggefallen)

Ermittlung des steuerfreien geldwerten Vorteils

(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 300 DM jährlich (§ 19a 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 300 DM im Kalenderjahr, so gehört der 300 DM übersteigende Teil des geldwerten Vorteils auch dann zum steuerpflichtigen Arbeitslohn, wenn die Hälfte des Werts der Vermögensbeteiligung nicht überschritten wird.

Beispiele:

Eigenleistung des Arbeitnehmers	Wert der Beteiligung	steuerfrei	steuerpflichtig
0	100	50	50
0	1 000	300	700
400	800	300	100
100	500	250	150
300	600	300	0
500	1 000	300	200
550	1 100	300	250

*) Bundesrats-Drucksache 525/98

*) Bundesrats-Drucksache 525/98

(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.

Verwahrung von Wertpapieren

(24) ¹Wertpapiere im Sinne des § 19a Abs. 3 Nr. 1 bis 6, Abs. 3a 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 Satz 3 und 4).

Aufzeichnungs- und Anzeigepflichten

(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 Satz 3 und 4).

Nachversteuerung

(26) ¹Eine Nachversteuerung (§ 19a 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 § 19a Abs. 2 Satz 4 EStG und bei einer unschädlichen Verfügung nach § 19a Abs. 2 Satz 5 EStG; dabei gilt folgendes:

1. ¹Wertlosigkeit im Sinne des § 19a 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 zurückgezählten 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 § 19a Abs. 2 Satz 5 Nr. 1 EStG ist anzunehmen, wenn ein Grad der Behinderung von mindestens 95 eingetreten ist. ²ESTr 194 Abs. 7 sowie § 65 EStDV gelten entsprechend.
3. Für die Entscheidung der Fragen, ob Arbeitslosigkeit im Sinne des § 19a Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 EStG vorliegt und diese nachgewiesen ist, ist ESTr 94 anzuwenden.

4. (weggefallen)

5. Die Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit (§ 19a 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 (§ 19a 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 übriggeliebende Beträge führen nicht zu einer Nachversteuerung, wenn sie 300 DM nicht übersteigen; aus mehreren Veräußerungsvorgängen übriggeliebende Beträge sind zusammenzurechnen.

³Außerdem unterbleibt eine Nachversteuerung, wenn über außerbetriebliche Vermögensbeteiligungen vorzeitig verfügt wird, die ab 1994 nicht mehr steuerbegünstigt überlassen werden können (§ 52 Abs. 19 b Satz 1 EStG). ⁴Außerbetrieblich sind Vermögensbeteiligungen an einem Unternehmen, das weder das arbeitgebende Unternehmen noch ein mit ihm verbundenes Unternehmen ist. ⁵Der Verzicht auf die Nachversteuerung gilt für folgende außerbetriebliche Vermögensbeteiligungen:

- Aktien und Wandelschuldverschreibungen fremder Unternehmen, die an einer deutschen Börse weder zum amtlichen Handel oder zum geregelten Markt zugelassen noch in den Freiverkehr einbezogen sind,
- Geschäftsguthaben bei fremden Genossenschaften, die keine Kreditinstitute oder bestimmte Bau- oder Wohnungsgenossenschaften sind, und
- Stammeinlagen oder Geschäftsanteile an fremden Gesellschaften mbH.

78. Altersentlastungsbetrag

- unbesetzt -

79. Zur Berücksichtigung von Kindern und zum Kinderfreibetrag

- unbesetzt -

80. bis 89.

- unbesetzt -

90. Haushaltsfreibetrag, Zuordnung von Kindern

- unbesetzt -

91. Anwendung des Progressionsvorbehalts auf Lohn- und Einkommensersatzleistungen

- unbesetzt -

92. Außergewöhnliche Belastungen allgemeiner Art

- unbesetzt -

93. bis 95

- unbesetzt -

96. Aufwendungen für den Unterhalt und eine etwaige Berufsausbildung

- unbesetzt -

97. Ausbildungsfreibeträge

- unbesetzt -

98. Aufwendungen für eine Hilfe im Haushalt oder für vergleichbare Dienstleistungen

- unbesetzt -

99. - unbesetzt -**100. Pauschbeträge für Behinderte, Hinterbliebene und Pflegepersonen**

- unbesetzt -

101. Kinderbetreuungskosten

- unbesetzt -

102. Einkünfte aus der Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit

- unbesetzt -

103. Zuwendungen an politische Parteien

- unbesetzt -

104. Steuerabzug vom Arbeitslohn

(1) 'Der Lohnsteuer unterliegt grundsätzlich jeder von einem inländischen Arbeitgeber (>LStR 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) 'Bei 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 § 39b Abs. 2 Satz 7 EStG durchgeführt wird (>LStR 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).

104 a. Zufluß von Arbeitslohn

(1) 'Der Lohnsteuerabzug setzt den Zufluß von Arbeitslohn voraus. ²Arbeitslohn ist zugeflossen, wenn der Arbeitnehmer wirtschaftlich darüber verfügen kann, wie z. B. bei Zahlung, Verrechnung oder Gutschrift (>BFH-Urteile vom 30.4.1974 - BStBl II S. 541 und vom 10.12.1985 - BStBl 1986 II S. 342). ³Dasselbe gilt, wenn der Arbeitgeber eine mit dem Arbeitnehmer getroffene Lohnverwendungsabrede erfüllt hat. ⁴Der Verzicht des Arbeitnehmers auf einen Arbeitslohnanspruch schließt jedoch den Zufluß aus, wenn er nicht mit einer Verwendungsaufgabe hinsichtlich der freiwerdenden Mittel verbunden ist (>BFH-Urteil vom 30.7.1993 - BStBl II S. 884). ⁵Verzichtet der Arbeitnehmer auf einen Arbeitslohnanspruch zugunsten von Beitragsleistungen des Arbeitgebers an eine Versorgungseinrichtung, die dem Arbeitnehmer keine Rechtsansprüche auf Versorgungsleistungen gewährt, liegt ebenfalls kein Arbeitslohnzufluß vor (>BFH-Urteil vom 27.5.1993 - BStBl 1994 II S. 246). ⁶Gutschriften beim Arbeitgeber zugunsten des Arbeitnehmers auf Grund eines Gewinnbeteiligungs- und Vermögensbildungsmodells sind dem Arbeitnehmer noch nicht zugeflossen, wenn er über die gutgeschriebenen Beträge wirtschaftlich nicht verfügen kann (>BFH-Urteil vom 14.5.1982 - BStBl II S. 469). ⁷Mit der Entgegennahme eines Schecks oder Verrechnungsschecks ist die Einnahme 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). ⁸Wird 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).

(2) Die besondere Regelung für die zeitliche Zuordnung des - zugeflossenen - Arbeitslohns (§ 11 Abs. 1 Satz 3 in Verbindung mit § 38a Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG) bleibt unberührt.

105. Einbehaltungspflicht des Arbeitgebers

(1) 'Zur Einbehaltung der Lohnsteuer vom Arbeitslohn ist jeder inländische Arbeitgeber verpflichtet. ²Zum Begriff des Arbeitgebers wird auf LStR 66 hingewiesen. ³Inländischer Arbeitgeber ist nach § 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG auch ein im Ausland ansäs-

siger Arbeitgeber, der im Inland eine Betriebsstätte oder einen ständigen Vertreter hat (>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. ⁵**Dabei hat er für die im Inland tätigen Leiharbeitnehmer die Lohnsteuer vom ersten Tag der Tätigkeit im Inland an einzubehalten; die 183-Tage-Frist kommt hier nicht zur Anwendung (vgl. BMF-Schreiben vom 5.1.1994, BStBl I S. 11).**

(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 hier nach z. B. auch eine Person sein, die eine Filiale leitet oder die Aufsicht über einen Bautrupps ausübt. ²Ständiger Vertreter ist jedoch z. B. nicht ein einzelner Monteur, der von Fall zu Fall Montagearbeiten im Inland ausführt.

(4) ¹Bei Bauausführungen oder Montagen ausländischer Arbeitgeber im Inland, die länger als sechs Monate (§ 12 Satz 2 Nr. 8 AO dauern, ist der ausländische Arbeitgeber zugleich als inländischer Arbeitgeber im Sinne des § 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG anzusehen, gleichgültig ob die Bauausführung oder Montage nach dem DBA eine Betriebsstätte begründet. ²Begründet die Bauausführung oder Montage nach dem anzuwendenden DBA keine Betriebsstätte, so sind die Arbeitslöhne, die an die im Inland eingesetzten ausländischen Arbeitnehmer gezahlt werden, in der Regel von der Lohnsteuer freizustellen, wenn sie sich höchstens an 183 Tagen im Kalenderjahr im Inland aufhalten.

106. Lohnzahlung durch Dritte, Trinkgelder

Lohnzahlung durch Dritte

(1) ¹Der Arbeitgeber ist grundsätzlich nur dann zur Einbehaltung der Lohnsteuer verpflichtet, wenn er in irgendeiner Form tatsächlich oder rechtlich in die Arbeitslohnzahlung eingeschaltet ist (>BFH-Urteil vom 13.3.1974 – BStBl II S. 411). ²Er hat aber auch dann die Lohnsteuer vom Arbeitslohn einzubehalten, wenn ein Dritter tatsächlich oder rechtlich in die Auszahlung des Arbeitslohns eingeschaltet wird. ³Der 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 Erholungsbeihilfen (>BFH-Urteil vom 27.1.1961 – BStBl III S. 167). ⁴Dabei ist es ohne Bedeutung, ob der Dritte im Inland oder im Ausland ansässig ist. ⁵Zur Behandlung der Mitarbeiterbeteiligung an den Liquidationseinnahmen der Chefärzte vgl. BMF-Schreiben vom 27.4.1982 (BStBl I S. 530) und Rabatten, die Arbeitnehmern von dritter Seite eingeräumt werden, vgl. Tz. 6 des BMF-Schreibens vom 27.9.1993 (BStBl I S. 814) 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 gezahlt werden, z. B. vom Arbeitslohn aus einem zweiten oder weiteren Dienstverhältnis. ⁷Dasselbe gilt, wenn keine Beziehungen im Sinne des Absatzes 1 bestehen, bei Bezügen, die nicht üblicherweise von einem Dritten oder nicht für eine Arbeitsleistung gezahlt werden. ⁸Zahlt 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 (>LSIR 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), sind zusätzlicher Arbeitslohn (>BFH-Urteil vom 23.10.1992 – BStBl 1993 II S. 117). ²Sie unterliegen der Lohnsteuer nur insoweit, als sie insgesamt 2 400 DM im Kalenderjahr übersteigen (Freibetrag nach § 3 Nr. 51 EStG). ³Ein freiwilliges Trinkgeld ist auch der Betrag, um den der Trinkgeldgeber das Trinkgeld, auf das der Arbeitnehmer einen Rechtsanspruch hat, erhöht (Übertrinkgeld, Sondertrinkgeld). ⁴Der Arbeitnehmer hat die ihm zugeflossenen freiwilligen Trinkgelder dem Arbeitgeber nach Absatz 2 Satz 3 und 4 anzuzeigen, wenn anzunehmen ist, daß der Freibetrag von 2 400 DM im Kalenderjahr überschritten wird. ⁵Der 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.

Arbeitgeberhaftung

(5) Der Arbeitgeber haftet grundsätzlich nicht für die Lohnsteuer, die er infolge unvollständiger oder unrichtiger Angaben des Arbeitnehmers zuwenig einbehalten hat.

107. Familienstand

– unbesetzt –

108. Verfahren bei der Ausstellung der Lohnsteuerkarte

Zuständigkeit der Gemeinde

(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.

Grundlagen und Abschluß des allgemeinen Ausstellungsverfahrens

(2) ¹Die Gemeinde hat die Lohnsteuerkarten auf Grund ihrer melderechtlichen Unterlagen, z.B. Melderegister oder Einwohnerkartei, auszustellen. ²In

der Anschrift des Arbeitnehmers muß der Familienname eindeutig erkennbar sein; ist der Familienname zuerst angegeben, so wird er durch ein Komma von dem/den Vornamen getrennt. ³Die Eintragung eines Künstlernamens ist möglich, sofern er in den melderechtlichen Unterlagen enthalten ist. ⁴Die Lohnsteuerkarten sind 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. ⁵Die Ausstellung und Übermittlung der Lohnsteuerkarten ist so durchzuführen, daß sich die Lohnsteuerkarten spätestens am 31. Oktober im Besitz der Arbeitnehmer befinden. ⁶Der Tag der Ausstellung der Lohnsteuerkarte ist auf der Lohnsteuerkarte zu vermerken.

Bescheinigung der Steuerklasse

(3) 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.

(4) ¹Die Steuerklasse II ist bei einem nicht in Steuerklasse III, IV oder V gehörenden Arbeitnehmer zu bescheinigen, wenn er ein Kind im Sinne des § 32 Abs. 1 und 2 hat, das zu Beginn des Kalenderjahrs das 18. 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 zuzuordnen ist. ³Die Zuordnung zum Vater durch die zuständige Gemeinde setzt voraus, daß die Zustimmung der Mutter vorliegt.

Bescheinigung von Kindern

(5) ¹Kinder sind von der Gemeinde im allgemeinen Ausstellungsverfahren nur zu bescheinigen, wenn sie zu Beginn des Kalenderjahrs unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind, das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet haben und es sich weder um Pflegekinder noch um Kinder eines Arbeitnehmers handelt, die zu Beginn des Kalenderjahrs Pflegekinder eines anderen Steuerpflichtigen sind. ²Die Bescheinigung von Kindern richtet sich nach § 32 Abs. 1 und 3 sowie nach § 39 Abs. 3 Nr. 2 und Abs. 3 b EStG. ³Danach hat die Gemeinde in Abschnitt I der Lohnsteuerkarte für unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Kinder 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, die Zahl der Kinderfreibeträge nach § 39 Abs. 3 Nr. 2 EStG (nur in den Steuerklassen I bis IV) in arabischen Ziffern einzutragen. 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 (>LSIR 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 LSIR 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.

Zahl der Kinderfreibeträge

(6) 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.

(7) (weggefallen)

(8) ¹Auf Antrag des Arbeitnehmers kann eine geringere Zahl der Kinderfreibeträge 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.

Bescheinigung der Religionsgemeinschaft

(9) ¹Aus den Angaben auf der Lohnsteuerkarte müssen die Religionsgemeinschaften erkennbar sein, die die Erhebung der Kirchensteuer den Finanzbehörden übertragen haben und die Anspruch auf die im Einzelfall einzubehaltende Kirchensteuer haben. ²Es sind die folgenden Abkürzungen zu verwenden:

ev = evangelisch (protestantisch),

rk = römisch-katholisch,

ak = altkatholisch.

³Die für die Finanzverwaltung zuständigen obersten Landesbehörden sowie die Oberfinanzdirektionen können weitere Abkürzungen zulassen. ⁴Ist keine Kirchensteuer einzubehalten, so sind zwei Striche „--“ einzutragen. ⁵Bei nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten, die beide unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind, ist das Kirchensteuermerkmal für den Ehegatten nur bei konfessionsverschiedenen

Eheleuten anzugeben; bei konfessionsgleichen und bei glaubensverschiedenen Eheleuten ist das Kirchensteuermerkmal für den Ehegatten nicht zu bescheinigen.

Beispiele:

Konfessionszugehörigkeit		Eintragung im Feld Kirchensteuerabzug
Arbeitnehmer	Ehegatte	
ev	rk	ev rk
ev	ev	ev
rk	--	rk
--	ev	--
--	--	--

Eintragung des Gemeindeschlüssels und der Nummer des Finanzamts

(10) Auf 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.

Eintragung der Pauschbeträge für Behinderte und Hinterbliebene

(11) 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.

Ausstellung von Lohnsteuerkarten mit den Steuerklassen V und VI

(12) ¹Auf Lohnsteuerkarten, auf denen die Steuerklasse V oder VI bescheinigt wird, ist die Zahl der Kinderfreibeträge nicht anzugeben; dagegen ist die Religionsgemeinschaft 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.

Ausstellung von Lohnsteuerkarten für Gefangene und Haftentlassene

(13) ¹Wenn ein Gefangener oder Haftentlassener, der unter der Anschrift der Justizvollzugsanstalt (JVA) gemeldet ist, vermeiden will, daß seine Lohn-

steuerkarte die Anschrift der JVA enthält, kann er auf die Ausstellung der Lohnsteuerkarte im allgemeinen Ausstellungsverfahren verzichten. ²Beantragt er nach der Haftentlassung eine Lohnsteuerkarte, so ist deren nachträgliche Ausstellung, für die nach wie vor die Gemeinde örtlich zuständig ist, in deren Bezirk sich die JVA befindet, mit der Anmeldung bei der ersten Wohnsitzgemeinde nach der Haftentlassung in der Weise zu verbinden, daß die neue Meldeadresse eingetragen wird.

Verpflichtung der Gemeinde und des Arbeitnehmers

(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).

Verzeichnis der ausgestellten Lohnsteuerkarten

(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.

Sicherheitsmaßnahmen

(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 ist 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

Allgemeines

(1) ¹Für die Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte sind grundsätzlich die Verhältnisse zu Beginn des Kalenderjahrs, für das die Lohnsteuerkarte gilt, maßgebend (§ 39 Abs. 3b EStG). ²Ändert sich die Zahl der Kinderfreibeträge zugunsten des Arbeitnehmers,

z. B. bei einer Eheschließung oder der Geburt eines Kindes im Laufe des Kalenderjahrs, so ist die Lohnsteuerkarte auf Antrag zu ergänzen; der Antrag kann nur bis zum 30. November des laufenden Kalenderjahrs gestellt werden (§ 39 Abs. 5 Satz 1 EStG). ³Ändert sich die Zahl der Kinderfreibeträge 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.

Beispiel:

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).

Änderung der Steuerklassen

(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 einkommensteuerepflichtig 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 § 38b 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) **1** Ist ein Kind in den Fällen des § 32 Abs. 7 Satz 2 EStG bei beiden Elternteilen gemeldet und soll es mit Zustimmung der Mutter dem Vater zugeordnet werden, 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 an vorzunehmen.

²Wird einem Vater auf dessen Antrag hin die Steuerklasse II 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 unterrichten, 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 (§ 32 Abs. 6 Satz 6 und Abs. 7 EStG), 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. **Ist ein Kind bei der Mutter und einem Großelternteil gemeldet, gelten die Sätze 1 bis 7 entsprechend.** ⁹Die Sätze 1 bis 7 sind auch entsprechend anzuwenden, wenn ein Kind in den Fällen des § 32 Abs. 7 Satz 3 EStG zur gleichen Zeit nur beim Vater und einem Großelternteil gemeldet ist.

(4a) Die Bescheinigung der Steuerklasse II oder III auf der Grundlage des § 1a Abs. 1 Nr. 2 und 3 EStG bei unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Arbeitnehmern, die Staatsangehörige eines Mitgliedsstaats der Europäischen Union oder der Staaten Island, Norwegen oder Liechtenstein sind, ist dem Finanzamt vorbehalten.

Steuerklassenwechsel

(5) Bei 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 Satz 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, weil sich die Ehegatten auf Dauer getrennt haben 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.

Änderung der Eintragungen für Kinder durch die Gemeinde; steuerliche Lebensbescheinigung

(6) ¹Wegen der Kinder eines Arbeitnehmers, die zu Beginn des Kalenderjahrs unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind, das 18. 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 18. Lebensjahr noch nicht vollendet hat; die Ausstellung ist in entsprechender Anwendung des § 39 Abs. 1 Satz 1 EStG gebührenfrei. **In die Lebensbescheinigung sind Aussagen über ein Pflegekindschaftsverhältnis nur aufzunehmen, wenn hierüber eine Mitteilung des Finanzamts vorliegt.** ⁵Zuständig für die Ausstellung der Lebensbescheini-

gung ist die Gemeinde, bei der das Kind mit (Haupt-) Wohnung gemeldet ist. ⁶Die Vordrucke für die Lebensbescheinigung werden den Gemeinden von den Finanzämtern kostenlos zur Verfügung gestellt. ⁷Die Gemeinden können die Lebensbescheinigung auf eigene Kosten auch in anderer Form erteilen, wenn sie die in dem Vordruckmuster geforderten Angaben enthält. ⁸Bei Ausstellung der Lebensbescheinigung hat die Gemeinde festzustellen,

1. ob sie dieses Kind in einer von ihr ausgestellten Lohnsteuerkarte mit dem Zähler 1 berücksichtigt hat (LSiR 108 Abs. 6) oder
2. 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 1 die Lohnsteuerkarte von Amts wegen zu ändern (§ 39 Abs. 4 Satz 3 und 4 EStG) oder im Fall der Nummer 2 das Finanzamt über die Ausstellung der Lebensbescheinigung zu unterrichten.

Änderung der Eintragungen für Kinder durch das Finanzamt

(7) ¹Die Eintragungen für Kinder sind nach § 39 Abs. 3a EStG vom Finanzamt im Abschnitt II der Lohnsteuerkarte zu ändern

1. für Kinder,
 - a) die zu Beginn des Kalenderjahrs das 18. Lebensjahr vollendet haben oder
 - b) die Pflegekinder sind,
2. für Kinder, die zu Beginn des Kalenderjahrs das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet haben und 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 Pflegekindschaft ungewiß ist,
3. wenn dem Arbeitnehmer für ein Kind statt des Kinderfreibetrags nach § 32 Abs. 6 Satz 1 EStG der Kinderfreibetrag nach § 32 Abs. 6 Satz 2 EStG 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,
4. wenn der Kinderfreibetrag auf den Arbeitnehmer als Stiefelternteil oder als Großelternteil nach § 32 Abs. 6 Satz 6 EStG zu übertragen ist; in diesem Falle entfällt Nummer 3 Buchstabe c,
5. für nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Kinder, für die dem Arbeitnehmer nicht ermäßigte Kinderfreibeträge zustehen.

²Ist wegen eines Kindes, das nach Nummern 1, 2 oder 4 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 unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Kinder unter 18 Jahren eintragen, die nach LSiR 108 Abs. 5 von der Gemeinde zu bescheinigen sind, wenn der Arbeitnehmer die Berücksichtigung des Kindes im Rahmen seines Lohnsteuer-Ermäßigungsantrags geltend macht. ⁴Ermäßigte Kinderfreibeträge für nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Kinder sind nicht zu bescheinigen.

Vereinfachte Eintragung

(7a) Bei einem Antrag nach § 39 Abs. 3a Satz 2 EStG soll das Finanzamt grundsätzlich auf Einzelangaben verzichten, es sei denn, daß konkrete Anhaltspunkte dafür vorliegen, daß die Zahl der Kinderfreibeträge in der beantragten Höhe nicht in Betracht kommen kann.

Übertragung eines Kinderfreibetrags

(8) ¹Der Zähler 1 kann 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. ²Dem Finanzamt des anderen Elternteils ist die Übertragung erst mitzuteilen, wenn sie im Rahmen der Veranlagung des Arbeitnehmers erfolgt ist. ³Der andere Elternteil ist berechtigt aber nicht verpflichtet, im Übertragungsfall seine Lohnsteuerkarte ändern zu lassen.

Mitteilungen der Finanzämter an die Gemeinden

(9) Das Finanzamt hat

1. der Gemeinde, bei der der Arbeitnehmer mit Hauptwohnung gemeldet ist, mitzuteilen, wenn es ein Kind nach Absatz 7 Satz 1 Nr. 2 oder nach Absatz 7 Satz 3 eingetragen hat,
2. den Gemeinden, bei denen das Kind mit Wohnung gemeldet ist, mitzuteilen, wenn es
 - a) das Kind erstmals nach Absatz 7 Satz 1 Nr. 1 Buchstabe b als Pflegekind anerkannt oder abgelehnt hat oder
 - b) für ein unter 18 Jahre altes Kind nach Absatz 7 Satz 1 Nr. 3 Buchstaben a oder b den Zähler 1 bescheinigt hat.

Zeitliche Wirkung der Eintragung

(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 Voraus-

setzungen 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.

Beispiel 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 18 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 (> 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.

Beispiel B:

Auf der Lohnsteuerkarte des Arbeitnehmers B sind die Steuerklasse III und die Kinderfreibetragszahl 1 bescheinigt. Dem B wurde am 20. Juli des Kalenderjahrs, für das die Lohnsteuerkarte gilt, ein zweites Kind geboren. Es kamen für B seit dem 20. Juli die Steuerklasse III und die Kinderfreibetragszahl 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.

Örtliche Zuständigkeit

(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. ³Ist 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. ⁴Sind 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.

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 LSIR 108 Abs. 1 entsprechend.

Ausstellung einer Lohnsteuerkarte bei Eheschließung

- (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. 3b 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.

Ausstellung einer Lohnsteuerkarte für den Ehegatten

(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 sowie die Zahl der Kinderfreibeträge (§ 32 Abs. 1, 3 und Abs. 7, § 39 Abs. 3, 3b und 4 EStG) 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 Satz 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 und die Zahl der Kinderfreibeträge zu bescheinigen, die nach § 38b Nr. 3 bis 5, § 39 Abs. 3, 3b und 5 EStG 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 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 § 38b 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 Kalen-

derjahrs 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 zu bescheinigen. ²Wurde für den verstorbenen Ehegatten keine Lohnsteuerkarte ausgestellt, so hat die Gemeinde die Steuerklasse III und gegebenenfalls die Zahl der Kinderfreibeträge 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.

Ersatz-Lohnsteuerkarte

(6) Wird für einen Arbeitnehmer eine Ersatz-Lohnsteuerkarte ausgestellt (§ 39 Abs. 1 Satz 3 EStG), so ist sie als <<Ersatz-Lohnsteuerkarte>> zu kennzeichnen.

111. Verfahren bei der Eintragung eines Freibetrags auf der Lohnsteuerkarte

(1) Bei einem Antrag nach § 39a Abs. 2 Satz 5 EStG soll das Finanzamt grundsätzlich auf Einzelangaben verzichten, es sei denn, daß konkrete Anhaltspunkte dafür vorliegen, daß ein Freibetrag in der beantragten Höhe nicht in Betracht kommen kann.

(1a) Sind die Pauschbeträge für Behinderte und Hinterbliebene bei der Ausstellung der Lohnsteuerkarte nicht eingetragen worden (>LSiR 108 Abs. 11), kann die Eintragung beim örtlich zuständigen Finanzamt beantragt werden (§ 39a Abs. 2 Satz 2 EStG).

(2) Soweit die Gewährung eines Freibetrags wegen der Aufwendungen für ein Kind davon abhängt, daß der Arbeitnehmer für dieses Kind einen Kinderfreibetrag oder Kindergeld erhält, ist diese Voraussetzung auch erfüllt, wenn dem Arbeitnehmer im Lohnsteuer-Abzugsverfahren ein Kinderfreibetrag zusteht, er aber nach § 39 Abs. 3b Satz 2 EStG auf die an sich mögliche Eintragung einer Kinderfreibetragszahl für dieses Kind verzichtet hat oder Anspruch auf einen ermäßigten Kinderfreibetrag besteht.

Antragsgrenze von 1 200 DM

(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 –>LSiR 39 und 42 –, sind diese maßgebend.
2. ¹Bei Sonderausgaben im Sinne von § 10 Abs. 1 Nr. 1a, 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 bis 9 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 sowie Vorsorgeaufwendungen (§ 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG), auch soweit sie die Vorsorgepauschale (§ 10 c Abs. 2 und 3 EStG) übersteigen, bleiben außer Betracht.
6. 'Bei 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 bis 6 EStG bezeichneten Beträge handelt.

(5) 'Wird 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 (> Absatz 6) 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.

Freibetrag wegen außergewöhnlicher Belastung

(6) 'Die zumutbare Belastung ist vom voraussichtlichen Jahresarbeitslohn des Arbeitnehmers und gegebenenfalls seines von ihm nicht dauernd getrennt lebenden, unbeschränkt einkommensteuerpflichti-

gen 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 oder Kindergeld erhält. ⁴Bei der zumutbaren Belastung sind auch Kinder zu berücksichtigen, für die der Arbeitnehmer nach § 39 Abs. 3 b Satz 2 EStG auf die Eintragung einer Kinderfreibetragszahl auf der Lohnsteuerkarte verzichtet hat.

(7) 'Bei 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.

Umrechnung des Jahresfreibetrags

(8) 'Für 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 $\frac{7}{30}$ und der Tagesfreibetrag mit $\frac{1}{30}$ 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.

Beispiel:

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.

Änderung eingetragener Freibeträge

(9) 'Ist bereits ein Jahresfreibetrag auf der Lohnsteuerkarte eingetragen und beantragt der Arbeitnehmer im Laufe des Kalenderjahrs die Berücksichtigung weiterer Aufwendungen oder abziehbarer Beträge, so wird der Jahresfreibetrag unter Berück-

sichtigung 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.

Beispiel:

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 DM + 963 DM =) 3 363 DM, der auf der Lohnsteuerkarte zu bescheinigen ist. Für die Berechnung des neuen Monatsfreibetrags ist der Jahresfreibetrag um die bei der Lohnsteuerberechnung bisher zu berücksichtigenden Monatsfreibeträge von (3 x 200 DM =) 600 DM zu kürzen. Der verbleibende Betrag von (3 363 DM ./. 600 DM =) 2 763 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 negativer Einkünfte (§ 39 a Abs. 1 Nr. 5 EStG)

(1) ¹In die Ermittlung eines Freibetrags wegen negativer Einkünfte sind sämtliche Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, selbständiger Arbeit, Vermietung und Verpachtung, die sonstigen Einkünfte sowie negative Einkünfte aus Kapitalvermögen einzubeziehen, die der Arbeitnehmer und sein von ihm nicht dauernd getrennt lebender unbeschränkt einkommensteuerpflichtiger Ehegatte voraussichtlich erzielen werden. ²Das bedeutet, daß sich der Betrag der negativen Einkünfte des Arbeitnehmers z. B. um die positiven Einkünfte des Ehegatten vermindert. ³Außer Betracht bleiben stets die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und positive Einkünfte aus Kapitalvermögen.

(2) ¹Negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung eines Gebäudes können erstmals für das Kalenderjahr berücksichtigt werden, das auf das Kalenderjahr der Fertigstellung oder der Anschaffung des Gebäudes folgt (>BFH-Beschluß vom 17.3.1994 - BStBl II S. 567). ²Diese Einschränkung gilt jedoch nicht für ein Gebäude, für das der Steuerpflichtige erhöhte Absetzungen nach §§ 14 a, 14 c oder 14 d BerlinFG oder Sonderabschreibungen nach § 4 FördG in Anspruch nimmt. ³Das Objekt ist angeschafft, wenn der Kaufvertrag abgeschlossen worden ist und Besitz, Nutzungen, Lasten und Gefahr auf den Erwerber übergegangen sind. ⁴Das Objekt ist fertiggestellt, wenn es nach Abschluß der wesentlichen Bauarbei-

ten bewohnbar ist; die Bauabnahme ist nicht erforderlich. ⁵Wird ein Objekt vor der Fertigstellung angeschafft, ist der Zeitpunkt der Fertigstellung maßgebend.

113. Freibeträge bei Ehegatten

Werbungskosten

(1) ¹Werbungskosten werden für jeden Ehegatten gesondert ermittelt. ²Von den für den einzelnen Ehegatten ermittelten Werbungskosten ist jeweils der Arbeitnehmer-Pauschbetrag von 2000 DM abzuführen.

Sonderausgaben

(2) ¹Sonderausgaben im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 1, 1 a, 4 bis 9 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.

Außergewöhnliche Belastungen

(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 und des § 33 c EStG (außergewöhnliche Belastungen), daß die Voraussetzungen für die Eintragung eines Freibetrags in der Person eines Ehegatten erfüllt sind.

Behinderten-Pauschbetrag

(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 >EStR 194.

(5) weggefallen

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, 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,
7. **Arbeitslohn für Lohnzahlungszeiträume des abgelaufenen Kalenderjahrs, der innerhalb der ersten drei Wochen des nachfolgenden Kalenderjahrs zufließt.**

(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. Weihnachtsgeldern,
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. ²Nachzahlungen liegen auch vor, wenn Arbeitslohn für Lohnzahlungszeiträume des abgelaufenen Kalenderjahrs später als drei Wochen nach Ablauf dieses Jahres zufließt.**

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 $\frac{7}{30}$ und bei täglicher Lohnzahlung der Monatsbetrag mit $\frac{1}{30}$ 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 500 DM, wöchentlich 116,70 DM, täglich 16,70 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 LStR 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 6 000 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 durch den Arbeitgeber oder 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. ²Dieser Anteil ist wie folgt zu ermitteln: Bei monatlicher Lohnzahlung ist der Jahresbetrag mit einem Zwölftel, bei wöchentlicher Lohnzahlung der Monatsbetrag mit $\frac{7}{30}$ und bei täglicher Lohnzahlung der Monatsbetrag mit $\frac{1}{30}$ 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. ⁴LSiR 116 Abs. 1 Satz 4 bis 7 gilt entsprechend. ⁵Bei beschränkt einkommensteuerpflichtigen Arbeitnehmern ist ein Altersentlastungsbetrag nicht abzuziehen (§ 50 Abs. 1 EStG).

(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 durch den Arbeitgeber oder 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 Arbeit-

geber 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.

Lohnzahlungszeitraum

(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.

Nachzahlungen, Vorauszahlungen

(4) ¹Stellen Nachzahlungen oder Vorauszahlungen laufenden Arbeitslohn dar (LSiR 115 Abs. 1), so ist die Nachzahlung oder Vorauszahlung für die Berechnung der Lohnsteuer den Lohnzahlungszeiträumen zuzurechnen, für die sie geleistet werden.

Beispiel:

Ein rentenversicherungspflichtiger Arbeitnehmer mit Steuerklasse III und einem laufenden Bruttoarbeitslohn von 4 000 DM monatlich erhält im September 1998 eine Nachzahlung von 800 DM für die Monate Januar bis August. Von dem Monatslohn von 4 000 DM ist eine Lohnsteuer von 254,33 DM einzubehalten.

Von dem um die anteilige Nachzahlung erhöhten Monatslohn von 4 100 DM ist eine Lohnsteuer von 281,16 DM einzubehalten.

Auf die anteilige monatliche Nachzahlung von 100 DM entfällt mithin eine Lohnsteuer von (281,16 DM ./ 254,33 DM =) 26,83 DM. Dieser Betrag, vervielfacht mit der Zahl der in Betracht kommenden Monate, ergibt dann die Lohnsteuer für die Nachzahlung (26,83 DM x 8 =) 214,64 DM.

²Es bestehen jedoch keine Bedenken, diese Nachzahlungen und Vorauszahlungen, auch wenn sie 300 DM nicht übersteigen, als sonstige Bezüge nach LSiR 119 zu behandeln, wenn nicht der Arbeitnehmer die Besteuerung nach Satz 1 verlangt; die Pauschalierung nach § 40 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ist nicht zulässig.

Abschlagszahlungen

(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 § 39b 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.

Beispiele:

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 Lohnsteuer-einbehaltung 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.

Beispiel:

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.

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 (§ 39b 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, **einschließlich der als laufender Arbeitslohn behandelten sonstigen Bezüge**, ermittelt werden. ⁴Die im Kalenderjahr früher gezahlten sonstigen Bezüge im Sinne des § 39b Abs. 3 Satz 9 EStG sind nur mit einem Drittel anzusetzen. ⁵Künftige sonstige Bezüge, deren Zahlung bis zum Ablauf des Kalenderjahrs zu erwarten ist, und die früher gezahlten Bezüge im Sinne des § 39b Abs. 3 Satz 10 EStG sind nicht zu erfassen.

Beispiel:

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.

*Übersteigt der auf der Lohnsteuerkarte eingetragene Jahresfreibetrag den voraussichtlichen Jahresarbeitslohn, so kann ein sonstiger Bezug um den übersteigenden Betrag gekürzt werden.

(4) Bei der Ermittlung der Lohnsteuer für einen sonstigen Bezug ist im einzelnen nach folgendem Beispiel zu verfahren.

Beispiel:

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. in den Ruhestand getreten. Der Arbeitslohn betrug bis dahin monatlich 4 600 DM. Seit dem 1.3. erhält der Arbeitnehmer neben dem Altersruhegeld aus der gesetzlichen Rentenversicherung Versorgungsbezüge im Sinne des § 19 Abs. 2 EStG von monatlich 1 800 DM. Der Arbeitnehmer ist damit einverstanden, daß zur Vermeidung etwaiger späterer Nachzahlungen die Lohnsteuer nach der besonderen Lohnsteuertabelle erhoben wird (vgl. LStR 120 Abs. 2 Nr. 5).

Der maßgebende Jahresarbeitslohn, 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. von (2 x 4 600 DM =) 9 200 DM gehören zum voraussichtlichen Jahresarbeitslohn die Versorgungsbezüge vom 1.3. an mit monatlich 1 800 DM; voraussichtlich werden gezahlt (10 x 1 800 DM) 18 000 DM
Der voraussichtliche Jahresarbeitslohn beträgt somit 27 200 DM.
- II. Vom voraussichtlichen Jahresarbeitslohn sind folgende Beträge abzuziehen:
 - a) ein auf der Lohnsteuerkarte eingetragener Freibetrag von jährlich 1 500 DM

- b) der Versorgungs-Freibetrag in Höhe von 40 v.H. der im voraussichtlichen Jahresarbeitslohn enthaltenen Versorgungsbezüge, höchstens 6 000 DM, unabhängig von der Höhe des bisher berücksichtigten Freibetrags (40 v.H. von 18 000 DM = 7 200 DM) höchstens 6 000 DM
- c) der Altersentlastungsbetrag in Höhe von 40 v.H. des voraussichtlichen Jahresarbeitslohns 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 11 180 DM.

III. Der maßgebende Jahresarbeitslohn beträgt somit (27 200 DM ./ 11 180 DM =) 16 020 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 Bezugs beträgt somit 3 460 DM.

V. Der maßgebende Jahresarbeitslohn einschließlich des sonstigen Bezugs beträgt somit (16 020 DM + 3 460 DM =) 19 480 DM.

VI. Die Lohnsteuer (nach Tabelle 1998) vom maßgebenden Jahresarbeitslohn einschließlich des sonstigen Bezugs, d. h. von 19 480 DM, beträgt 734 DM.

Die Lohnsteuer (nach Tabelle 1998) vom maßgebenden Jahresarbeitslohn ohne den sonstigen Bezug, d. h. 16 020 DM, beträgt 0 DM.

Somit ist an Lohnsteuer einzubehalten 734 DM.

(5) Die steuerliche Behandlung sonstiger Bezüge, die eine Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit darstellen, richtet sich nach § 39 b Abs. 3 Satz 9 EStG. ²Bei beschränkt einkommensteuerpflichtigen Arbeitnehmern ist § 39 b Abs. 3 Satz 9 und 10 EStG nicht anzuwenden (§ 50 Abs. 1 Satz 5 EStG). ³Zur Frage, welche Bezüge eine Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit sind, vgl. EStR 200.

(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 § 39b 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 § 39b Abs. 3 EStG auf Grund einer ersten Lohnsteuerkarte zu besteuern. ⁴Für die Feststellung des voraussichtlichen Jahresarbeitslohns kann dann der auf der ersten Lohnsteuerkarte eingetragene Arbeitslohn in einen Jahresarbeitslohn umgerechnet werden. 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 ohne weiteres aus dem Lohnkonto ergibt, ist seine Berechnung im Lohnkonto kenntlich zu machen.

(7) Trifft ein sonstiger Bezug im Sinne von § 39b Abs. 3 Satz 1 bis 7 EStG mit einem sonstigen Bezug im Sinne des § 39b Abs. 3 Satz 9 oder Satz 10 EStG zusammen, so ist zunächst die Lohnsteuer für den sonstigen Bezug im Sinne des § 39b Abs. 3 Satz 1 bis 7 EStG und danach die Lohnsteuer für den anderen sonstigen Bezug zu ermitteln.

Beispiel:

Ein Arbeitgeber zahlt seinem Arbeitnehmer, dessen Jahresarbeitslohn 80 000 DM beträgt und der nach Steuerklasse I zu besteuern ist, im Dezember einen sonstigen Bezug (Weihnachtsgeld) in Höhe von 6 000 DM und daneben eine Jubiläumszuwendung mit einem steuerpflichtigen Teilbetrag von 3 000 DM, von dem die Lohnsteuer nach § 39b Abs. 3 Satz 9 i.V. mit § 34 Abs. 3 EStG einzubehalten ist.

Die Lohnsteuer ist wie folgt zu ermitteln:

		darauf entfallende Lohnsteuer (nach Tabelle 1998)		
Jahresarbeitslohn	80 000 DM	19 582 DM		
zzgl. Weihnachtsgeld	6 000 DM			
	86 000 DM	21 976 DM	- LSt auf das Weihnachtsgeld	2 394 DM
zzgl. 1/3 der Jubiläumszuwendung	1 000 DM			
=	87 000 DM	22 396 DM	- LSt auf 1/3 der Jubiläumszuwendung = 420 DM x 3	1 260 DM
			Lohnsteuer auf beide sonstigen Bezüge =	3 654 DM

120. Anwendung der allgemeinen und besonderen Lohnsteuertabellen

(1) ¹In § 39b 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 § 10c Abs. 3 EStG gehören.

Allgemeine Lohnsteuertabelle

(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 gemäß § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 SGB VI befreit worden sind und für die der Arbeitgeber gemäß § 172 Abs. 2 SGB VI die Hälfte des Beitrags zu einer berufsständischen Versorgungseinrichtung trägt;
3. Arbeitnehmer, die von der Versicherungspflicht in der gesetzlichen Rentenversicherung auf Antrag befreit worden sind und die deshalb steuerfreie Arbeitgeberzuschüsse für eine Lebensversicherung oder für die freiwillige Versicherung in der gesetzlichen Rentenversicherung erhalten können (§ 3 Nr. 62 Satz 2 EStG);
4. Arbeitnehmer, die wegen geringfügiger Beschäftigung, ihres geringen Arbeitslohns oder als Praktikanten 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;

5. Arbeitnehmer, die von ihrem Arbeitgeber nur Versorgungsbezüge im Sinne des § 19 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 EStG (Werkspensionäre) erhalten. ²Das gilt aus Vereinfachungsgründen beim Lohnsteuerabzug auch dann, wenn dem Arbeitgeber bekannt ist, daß der Arbeitnehmer Altersrente aus der gesetzlichen Rentenversicherung bezieht, z. B. weil sich die Altersrente 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;
6. 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;
7. 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.

Besondere Lohnsteuertabelle

(3) Die besondere Lohnsteuertabelle ist insbesondere anzuwenden für

1. Beamte, Richter, Berufssoldaten, Soldaten auf Zeit;
2. nach § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 SGB VI versicherungsfreie Arbeitnehmer, z. B. Beschäftigte bei Trägern der Sozialversicherung, Geistliche der als öffentlich-rechtliche Körperschaften anerkannten Religionsgemeinschaften;
3. Arbeitnehmer, die von ihrem Arbeitgeber nur Versorgungsbezüge im Sinne des § 19 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 EStG erhalten, z. B. Beamtenpensionäre, Bezieher von Witwen- oder Waisengeld auf Grund beamtenrechtlicher oder entsprechender gesetzlicher Vorschriften;
4. Arbeitnehmer, die keinen Beitragsanteil zur gesetzlichen Rentenversicherung entrichten, weil sie von einem früheren Arbeitgeber Versorgungsbezüge im Sinne des § 19 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 EStG erhalten, z. B. in einem privaten Arbeitsverhältnis beschäftigte Beamtenpensionäre;
5. Arbeitnehmer, die für einen Arbeitslohn aus einer aktiven Tätigkeit keinen Beitragsanteil zur gesetzlichen Rentenversicherung entrichten, weil sie bereits Altersrente aus der gesetzlichen Rentenversicherung oder wegen Erreichens einer Altersgrenze eine Versorgung nach beamten- oder kirchenrechtlichen Regelungen oder nach den Regelungen einer berufsständischen Versorgungseinrichtung erhalten. ²Dies gilt auch für weiterbe-

schäftigte 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;

6. Arbeitnehmer, die auf Antrag des Arbeitgebers von der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht befreit worden sind, z. B. Lehrkräfte an nicht öffentlichen Schulen, bei denen eine Altersversorgung nach beamtenrechtlichen oder entsprechenden kirchenrechtlichen Grundsätzen gewährleistet ist;
7. 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 Satz 2 Nr. 2 EStG, die nach dem Eintritt in den Ruhestand gezahlt werden, ist die allgemeine Lohnsteuertabelle anzuwenden (>Absatz 2 Nr. 5).

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.

(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 Winterausfallgeld, keinen Zuschuß zum Mutterschaftsgeld nach dem Mutterschutzgesetz oder § 4 a Mutterschutzverordnung oder einer entsprechenden Landesregelung, keine Entschädigung für Verdienstausschlag nach dem Bundes-Seuchengesetz, keine Aufstockungsbeträge nach dem Altersteilzeitgesetz und keine Zuschläge auf Grund § 6 Abs. 2 des Bundesbesoldungsgesetzes bezogen hat,

6. im Lohnkonto kein Großbuchstabe U eingetragen ist,
7. kein Wechsel von der allgemeinen zur besonderen Lohnsteuertabelle oder umgekehrt stattfindet und
8. der Arbeitnehmer keinen Arbeitslohn bezogen hat, der nach einem Doppelbesteuerungsabkommen oder nach dem Auslandstätigkeitserlaß von der deutschen Lohnsteuer freigestellt ist.

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 sind stets § 39b Abs. 3 EStG und LStR 119 anzuwenden. ⁶Zur Anwendung des besonderen Verfahrens ist nach Ablauf eines jeden Lohnzahlungszeitraums oder – in den Fällen des § 39b 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 $\times 3$. ⁷Von dem Jahresbetrag sind der Versorgungs-Freibetrag (§ 19 Abs. 2 EStG) und der Altersentlastungsbetrag (§ 24a 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 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 Lohnabrechnungszeiträume erhoben worden ist, die Lohnsteuer abzuziehen, die nach der zuletzt maßgebenden Steuerklasse vom laufenden Arbeitslohn bis zum vorletzten abgelaufenen Lohnzahlungs- oder Lohnabrechnungszeitraum zu erheben gewesen wäre. ¹³In 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 § 39b Abs. 2 EStG auszugleichen, wenn das Dienstverhältnis vor Ablauf des Kalenderjahrs endet.

(3) ¹Bei Arbeitnehmern, für die der Arbeitgeber nach § 42b Abs. 1 EStG einen Lohnsteuer-Jahresausgleich durchführen darf, darf der Arbeitgeber den Jahresausgleich mit der Ermittlung der Lohnsteuer für den letzten im Ausgleichsjahr endenden Lohn-

zahlungszeitraum zusammenfassen (vgl. § 42b Abs. 3 Satz 1 EStG). ²Hierbei ist die Jahreslohnsteuer nach § 42b Abs. 2 Satz 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; § 42b Abs. 3 Satz 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 Brutto-lohnvereinbarung wird auf die >BFH-Urteile vom 18.1.1957 (BStBl III S. 116), vom 18.5.1972 (BStBl II S. 816), vom 12.12.1979 (BStBl 1980 II S. 257) und vom 28.2.1992 (BStBl II S. 733) 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.

Beispiel A:

Rentenversicherungspflichtiger Arbeitnehmer, im Jahr 1998 Nettolohn 2 500 DM monatlich, Steuerklasse I. Der Arbeitgeber übernimmt die Lohnsteuer. Die Lohnsteuer würde 1998 ohne Übernahme durch den Arbeitgeber 239,41 DM betragen. Der zu ermittelnde Bruttoarbeitslohn liegt aber unter Berücksichtigung der übernommenen Lohnsteuer über 2 739,41 DM. Der genaue Betrag ist im Wege des Ab tastens anhand der Tabelle wie folgt zu ermitteln:

Bei einem Bruttoarbeitslohn von 2 848,65 DM (Stufengrenze) beträgt die Lohnsteuer 347,58 DM. Nach Abzug dieses Betrags verbleibt ein Nettolohn von 2 501,07 DM, der nur um 1,07 DM über dem vereinbarten Nettolohn liegt. Zieht man nun vom Bruttoarbeitslohn von 2 848,65 DM den Betrag von 1,07 DM ab = 2 847,58 DM und berechnet von diesem Betrag die tarifmäßige Lohnsteuer – es ist die gleiche wie bei 2 848,65 DM Bruttoarbeitslohn –, so hat man den gesuchten Bruttoarbeitslohn von 2 847,58 DM gefunden, der nach Abzug der tarifmäßigen Lohnsteuer von 347,58 DM den vereinbarten Nettolohn von 2 500 DM ergibt.

⁷Übernimmt der Arbeitgeber außer der Lohnsteuer auch den Solidaritätszuschlag, die Kirchensteuer und den Arbeitnehmeranteil am Gesamtsozialversicherungsbeitrag, so sind bei der Ermittlung des Bruttoarbeitslohns außer der Lohnsteuer diese weiteren Abzugsbeträge einzubeziehen.

Beispiel B:

Rentenversicherungspflichtiger Arbeitnehmer, im Jahr 1998 Nettolohn 2 500 DM monatlich, Steuerklasse I. Der Arbeitgeber übernimmt die Lohnsteuer, die Kirchensteuer und den Arbeitnehmeranteil an den Sozialversicherungsbeiträgen. Die Lohnabzugsbeträge würden 1998 ohne Übernahme durch den Arbeitgeber betragen:

die Lohnsteuer	239,41 DM
der Solidaritätszuschlag	13,16 DM
die Kirchensteuer 8 v.H. (angenommen)	19,15 DM
der Arbeitnehmeranteil am Gesamtsozialversicherungsbeitrag (angenommen)	556,23 DM
zusammen	827,95 DM.

Der zu ermittelnde Bruttoarbeitslohn muß also unter Berücksichtigung der übernommenen Lohnabzugsbeträge über 3 327,95 DM liegen. Der genaue Betrag ist im Wege des Abtastens anhand der Tabelle wie folgt zu ermitteln:

Bei einem Bruttoarbeitslohn von (Stufengrenze) beträgt:	4 455,15 DM
die Lohnsteuer	851,16 DM
der Solidaritätszuschlag	46,81 DM
die Kirchensteuer 8 v.H. (angenommen)	68,09 DM
der Arbeitnehmeranteil am Gesamtsozialversicherungsbeitrag (angenommen)	990,77 DM
zusammen	1 956,83 DM.

Nach Abzug dieses Betrags verbleibt ein Nettolohn von 2 498,32 DM. Der zu ermittelnde Bruttoarbeitslohn muß also über 4 455,15 DM liegen.

Bei einem Bruttoarbeitslohn von 4 459,65 DM (Stufengrenze nach 4 455,15 DM) beträgt:

die Lohnsteuer	852,58 DM
der Solidaritätszuschlag	46,89 DM
die Kirchensteuer 8 v.H. (angenommen)	68,20 DM
der Arbeitnehmeranteil am Gesamtsozialversicherungsbeitrag (angenommen)	991,78 DM
zusammen	1 959,45 DM.

Nach Abzug dieses Betrags verbleibt ein Nettolohn von 2 500,20 DM, der nur um 0,20 DM über dem vereinbarten Nettolohn liegt. Zieht man nun vom Bruttoarbeitslohn von 4 459,65 DM den Betrag von 0,20 DM ab = 4 459,45 DM und berechnet aus diesem Betrag die tarifmäßigen Lohnabzugs-

beträge – es sind die gleichen wie bei 4 459,65 DM Bruttoarbeitslohn –, so hat man den gesuchten Bruttoarbeitslohn von 4 459,45 DM gefunden, der nach Abzug der tarifmäßigen Lohnabzugsbeträge von 1 959,45 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 § 38c Abs. 1 letzter Satz und Abs. 3 letzter Satz EStG den amtlichen Lohnsteuertabellen angefügt sind. ²Bei der Berechnung sind die monatlichen (wöchentlichen, täglichen) Nettoeinkünfte mit 12 (360/7, 360) zu vervielfachen. ³Bei wöchentlicher oder täglicher Lohnzahlung ist bis zu einem Jahreslohn von 120 043,99 DM sowohl der Jahresbruttoarbeitslohn als auch der Jahressteuerbetrag durch Abtasten aus der Jahreslohnsteuertabelle zu ermitteln. ⁴Der so ermittelte Jahresbruttoarbeitslohn und der ermittelte Jahressteuerbetrag sind durch 360/7 (Wochenlohn) bzw. 360 (Tageslohn) zu teilen. ⁵In allen anderen Fällen sind die so ermittelten Jahresnettoeinkünfte um die in den Anleitungen bezeichneten Beträge zu kürzen. ⁶In der Einkommensteuertabelle ist dann in sinnvoller Anwendung des Absatzes 1 durch Abtasten sowohl der Jahresbruttoarbeitslohn 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 240 084 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 Jahresbruttoarbeitslohn der Jahresnettoeinkünfte zuzüglich des ungekürzten Betrags von 112,76 v.H. dieses Bezugs; die Kürzung in den Steuerklassen I, II und IV um 22 843 DM, in der Steuerklasse III um 45 686 DM und in den Steuerklassen V und VI um 10 757 DM ist nur zur Ermittlung der Jahressteuerschuld vorzunehmen. ⁹Der ermittelte Jahresbruttoarbeitslohn und der ermittelte Jahressteuerbetrag sind durch 12 (360/7, 360) zu teilen. ¹⁰Die sich ergebenden Beträge stellen dann den für die Besteuerung maßgebenden Bruttoeinkünfte sowie die vom Arbeitgeber abzuführende Lohnsteuer dar.

(4) ¹Sonstige Bezüge, die netto gezahlt werden, z. B. Nettograttifikationen, sind nach § 39b Abs. 3 EStG zu besteuern. ²LStR 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 Bruttoeinkünften anzusetzen.

2. Für die Anwendung der Vorschrift des § 39b 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 den auf den sonstigen Bezug entfallenden Solidaritätszuschlag, die Kirchensteuer und gegebenenfalls den Arbeitnehmeranteil am Gesamtsozialversicherungsbeitrag, so sind bei der Ermittlung des Bruttobetrag des sonstigen Bezugs außer der Lohnsteuer auch diese weiteren Lohnabzugsbeträge zu berücksichtigen. ²Bruttobezug des sonstigen Bezugs ist in jedem Fall der Nettobetrag zuzüglich der tatsächlich abgeführten Beträge an Lohnsteuer, Solidaritätszuschlag, Kirchensteuer und übernommenem Arbeitnehmeranteil am Gesamtsozialversicherungsbeitrag. ³Der hiernach ermittelte Bruttobetrag ist auch bei späterer Zahlung sonstiger Bezüge im selben Kalenderjahr bei der Ermittlung des maßgebenden Jahresarbeitslohns zugrunde zu legen.

Beispiel C:

Ein rentenversicherungspflichtiger Arbeitnehmer mit Steuerklasse III, auf dessen Lohnsteuerkarte für 1998 ein steuerfreier Jahresbetrag von 720 DM eingetragen ist, erhält neben einem Bruttomonatslohn von 3 500 DM als Erfolgsprämie eine Nettograttifikation von 4 600 DM für seine Tätigkeit im vorangegangenen Kalenderjahr. Der Arbeitgeber übernimmt die Lohnsteuer, den Solidaritätszuschlag und die Kirchensteuer.

Der maßgebende Arbeitslohn ist wie folgt zu berechnen:

Voraussichtlicher Jahresarbeitslohn
(12 x 3 500 DM) 42 000 DM

abzüglich steuerfreier Jahresbetrag 720 DM

maßgebender Jahresarbeitslohn 41 280 DM

Die Lohnsteuer für den sonstigen Bezug ist durch Abtasten der Jahreslohnsteuertabelle zu ermitteln. 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) Lohnabzugsbeträge

– Lohnsteuer aus maßgebendem Jahresarbeitslohn zuzüglich sonstigem Bezug (41 280 DM + 4 600 DM = 45 880 DM) 2 588 DM

– Lohnsteuer aus maßgebendem Jahresarbeitslohn 1 610 DM

– Lohnsteuer, die sich vor dem Abtasten der Jahreslohnsteuertabelle ergibt 978 DM

– andere Lohnabzugsbeträge, die sich vor dem Abtasten der Jahreslohnsteuertabelle ergeben

– Solidaritätszuschlag (5,5 v. H. von 978 DM =) 53,79 DM

– Kirchensteuer (8 v. H. von 978 DM =) 78,24 DM

Lohnabzugsbeträge vor dem Abtasten 1 110,03 DM

Von diesen Beträgen ausgehend sind die Lohnsteuer, der Solidaritätszuschlag und die Kirchensteuer, die auf den sonstigen Bezug entfallen, nach folgendem Verfahren zu ermitteln.

	1. Berechnung DM	2. Berechnung DM	3. Berechnung DM	4. Berechnung DM
Maßgebender Jahresarbeitslohn zuzüglich sonstigen Bezugs	45 880,00	45 880,00	45 880,00	45 880,00
+ Lohnabzugsbeträge für den sonstigen Bezug	1 110,03	1 373,35	1 439,18	1 473,23
	46 990,03	47 253,35	47 319,18	47 353,23
Jahreslohnsteuer hierfür	2 820,00	2 878,00	2 908,00	2 908,00
Jahreslohnsteuer für den maßgebenden Jahresarbeitslohn	1 610,00	1 610,00	1 610,00	1 610,00
Lohnsteuer für den sonstigen Bezug	1 210,00	1 268,00	1 298,00	1 298,00
Solidaritätszuschlag	66,55	69,74	71,39	71,39
Kirchensteuer	96,80	101,44	103,84	103,84
Lohnabzugsbeträge für den sonstigen Bezug	1 373,35	1 439,18	1 473,23	1 473,23

Durch weitere Berechnungen würde sich eine höhere Lohnsteuer nicht mehr ergeben. Die auf den sonstigen Bezug von 4 600 DM entfallende Lohnsteuer beträgt demnach 1 298 DM, der Solidaritätszuschlag 71,39 DM und die Kirchensteuer 103,84 DM. Der Bruttobetrag des sonstigen Bezugs ist 4 600 DM + 1 298 DM + 71,39 DM + 103,84 DM = 6 073,23 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

¹Ist nach einem Doppelbesteuerungsabkommen die Steuerbefreiung von einem Antrag abhängig, darf der Lohnsteuerabzug nur dann unterbleiben, wenn das Betriebsstättenfinanzamt bescheinigt, daß der Arbeitslohn nicht der deutschen Lohnsteuer unterliegt (>BFH-Urteil vom 10.5.1989 – BStBl II S. 755). ²Ist die Steuerbefreiung nach einem Doppelbesteuerungsabkommen antragsunabhängig, hat das Betriebsstättenfinanzamt gleichwohl auf Antrag eine Freistellungsbescheinigung zu erteilen. ³Das Finanzamt hat in der Bescheinigung den Zeitraum anzugeben, für den sie gilt. ⁴Dieser Zeitraum darf 3 Jahre nicht überschreiten und soll mit Ablauf eines Kalenderjahrs enden. ⁵Die Bescheinigung ist vom Arbeitgeber als Beleg zum Lohnkonto aufzubewahren. ⁶Der Verzicht auf den Lohnsteuerabzug schließt die Berücksichtigung des Progressionsvorbehalts (§ 32b EStG) bei einer Veranlagung des Arbeitnehmers zur Einkommensteuer nicht aus. ⁷Zur steuerlichen Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen, insbesondere zur Anwendung der 183-Tage-Klausel, wird auf die BMF-Schreiben vom 5.1.1994 (BStBl I S. 11) und vom 5.7.1995 (BStBl I S. 373), sowie zur Besteuerung von Gastlehrkräften auf das BMF-Schreiben vom 10.1.1994 (BStBl I S. 14) und auf die entsprechenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder hingewiesen.

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 § 41b 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 oder
- 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 § 41c 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 $\frac{1}{12}$,

bei wöchentlicher Lohnzahlung mit $\frac{1}{360}$ und

bei täglicher Lohnzahlung nur mit $\frac{1}{360}$

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

Allgemeines

(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 (>LSiR 14 a) 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 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.

Beispiel:

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 einkommensteuerpflichtig; sie unterliegen deshalb dem Lohnsteuerabzug nach § 39d 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 unselbständigen Betriebsstätten, Filialen oder Außenstellen im Ausland beschäftigt sind.

Befreiung von der beschränkten Einkommensteuerpflicht

(3) Einkünfte 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 nach LStR 123 der Lohnsteuerabzug unterbleiben darf 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.

(4) (weggefallen)

Künstler, Berufssportler, Schriftsteller, Journalisten, Bildberichterstatler und Artisten

(5) ¹Bezüge von beschränkt einkommensteuerpflichtigen Künstlern, Berufssportlern, Schriftstellern, Journalisten und Bildberichterstatlern unterliegen dem Lohnsteuerabzug gemäß § 39d EStG, wenn sie zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören und von einem inländischen Arbeitgeber im Sinne des § 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG gezahlt werden. ²Zur Möglichkeit bei kurzfristig im Inland beschäftigten beschränkt einkommensteuerpflichtigen Künstlern die Lohnsteuer pauschal zu erheben vgl. BMF-Schreiben vom 15.1.1996 (BStBl I S. 55) und vom 3.3.1998 (BStBl I S. 261) sowie die entsprechenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder. ³Von ihren Vergütungen wird die Einkommensteuer nach Maßgabe der § 50a Abs. 4 und 5, § 50d EStG erhoben, wenn diese nicht von einem inländischen Arbeitgeber gezahlt werden.

(6) ¹Aus Vereinfachungsgründen kann bei beschränkt einkommensteuerpflichtigen Artisten, deren nichtselbständige Arbeit im Inland ausgeübt oder verwertet wird, die darauf entfallende Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz erhoben werden. ²Der Pauschsteuersatz beträgt

1. 25 v.H. des Arbeitslohns, wenn der Arbeitnehmer die Lohnsteuer trägt,
2. 33,33 v.H. des Arbeitslohns, wenn der Arbeitgeber die Lohnsteuer übernimmt.

Bescheinigungsverfahren

(7) ¹Die nach § 39d 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 jedes weitere Dienstverhältnis zu vermerken, daß die Steuerklasse VI anzuwenden ist. ³Bei Nichtvorlage der Bescheinigung hat der Arbeitgeber den Lohnsteuerabzug nach Maßgabe des § 39c Abs. 1 und 2 EStG vorzunehmen. ⁴LStR 124 ist entsprechend anzuwenden.

(8) ¹Nach § 39d 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. ³Bei beschränkt

einkommensteuerpflichtigen Arbeitnehmern, bei denen § 50 Abs. 1 Satz 6 EStG anzuwenden ist, sind Werbungskosten und Sonderausgaben insoweit einzutragen, als sie die zeitanteiligen Pauschbeträge (§ 50 Abs. 1 Satz 7 EStG) übersteigen.

Arbeitnehmer mit Wohnsitz in der Schweiz

(9) ¹Bei Grenzgängern im Sinne von Artikel 15a des deutsch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommens in der Fassung des Protokolls vom 21.12.1992 (BStBl 1993 I S. 928), die in der Schweiz ansässig und für einen inländischen Arbeitgeber tätig sind, darf die Lohnsteuer – einschließlich Solidaritätszuschlag – nur bis zu 4,5 v. H. des steuerpflichtigen Arbeitslohns erhoben werden, wenn die erforderlichen Nachweise erbracht werden. ²Zu Einzelheiten wird auf Artikel 3 des Zustimmungsgesetzes vom 30.9.1993 (BStBl I S. 927), das Einführungs-schreiben zur Neuregelung der Grenzgängerbesteuerung vom 19. September 1994 (BStBl I S. 683) sowie das BMF-Schreiben vom 7.7.1997 (BStBl I S. 723) hingewiesen.

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 Satz 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 § 39b Abs. 3 EStG vorzunehmen, als der Betrag von 2 000 DM überschritten wird. ⁴Hat der Arbeitgeber die Pauschalierungsgrenze mehrfach nicht beachtet, sind Anträge auf Lohnsteuerpauschalierung nach § 40 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG nicht zu genehmigen.

(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 § 39b Abs. 3 Satz 2 EStG abziehbaren Freibeträge und den Haushaltsfreibetrag bei der Steuerklasse II,

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, für die Gruppe nach Buchstabe b die Steuerklasse III 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. ¹⁰Die Vmhundertsätze der durchschnittlichen Steuerbelastung und des Pauschsteuersatzes sind mit einer Dezimalstelle anzusetzen, die nachfolgenden Dezimalstellen sind fortzulassen.

Beispiel:

1. Der Arbeitgeber ermittelt für rentenversicherungspflichtige Arbeitnehmer
 - a) den durchschnittlichen Betrag der pauschal zu steuernden 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 mit 1 220 380 DM; dies ergibt einen durchschnittlichen Jahresarbeitslohn von $(1\,220\,380\text{ DM} : 35 =) 34\,868\text{ DM}$.
2. Die Erhöhung des durchschnittlichen Jahresarbeitslohns um den auf 648 DM aufgerundeten Durchschnittsbetrag der pauschal zu steuernden Bezüge ergibt für diesen Betrag nach der allgemeinen Jahreslohnsteuertabelle 1998 folgende Steuerbeträge:
 - in der Steuerklasse I = **219 DM**
 - in der Steuerklasse III = **140 DM**
 - in der Steuerklasse V = **230 DM**.
3. Die durchschnittliche Steuerbelastung der pauschal zu steuernden Bezüge ist hiernach wie folgt zu berechnen:

$$\frac{20 \times 219 + 12 \times 140 + 3 \times 230}{35 \times 648} = 0,2976 = 29,7 \text{ v.H.}$$

4. Der Pauschsteuersatz beträgt demnach

$$\frac{100 \times 29,7 \text{ v.H.}}{100 - 29,7} = 42,2 \text{ v.H.}$$

(4) ¹In den Fällen des § 40 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ist der geldwerte Vorteil aus der Steuerübernahme des Arbeitgebers nicht nach den Verhältnissen im Zeitpunkt der Steuernachforderung zu versteuern. ²Vielmehr muß der für die pauschalierten Löhne nach den Verhältnissen der jeweiligen Zuflußjahre errechnete Bruttosteuersatz (> Beispiel zu Absatz 3 Nr. 1 bis 3) jeweils auf den Nettosteuersatz (> Beispiel zu Absatz 3 Nr. 4) der Jahre hochgerechnet werden, in denen die pauschalierten Löhne zugeflossen sind und in denen die pauschale Lohnsteuer entsteht (> BFH-Urteil vom 6.5.1994 – BStBl II S. 715); die Lohnsteuer-Zusatztabellen für die Jahre 1993 bis 1995 sind nicht anzuwenden (§ 61 Abs. 2 Satz 2 EStG 1994). ³Die pauschalen Steuerbeträge sind im Pauschalierungsbescheid auf die einzelnen Jahre aufzuteilen (> LStR 145 Abs. 10 Satz 5).

(5) weggelassen

(6) ¹Der Arbeitgeber ist an seinen rechtswirksam gestellten Antrag auf Pauschalierung der Lohnsteuer gebunden, sobald der Lohnsteuer-Pauschalierungsbescheid wirksam wird (> BFH-Urteil vom 5.3.1993 – BStBl II S. 692). ²Wird auf den Einspruch des Arbeitgebers ein gegen ihn ergangener Lohnsteuer-Pauschalierungsbescheid aufgehoben, so kann der dort

berücksichtigte Arbeitslohn bei der Veranlagung des Arbeitnehmers erfaßt werden (> BFH-Beschluß vom 18.1.1991 – BStBl II S. 309). ³Zur Wirkung einer fehlerhaften Pauschalbesteuerung wird auf LStR 128 Abs. 1 Satz 9 hingewiesen.

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 Satz 1 Nr. 1 EStG für den Unterschiedsbetrag zwischen dem amtlichen Sachbezugswert und dem niedrigeren Entgelt, das der Arbeitnehmer für die Mahlzeiten entrichtet (> LStR 31 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 bis 4); gegebenenfalls ist der nach LStR 31 Abs. 6 Satz 1 Nr. 6 ermittelte Durchschnittswert der Besteuerung zugrunde zu legen. ²Bei der Ausgabe von Essenmarken ist die Pauschalversteuerung nur zulässig, wenn die Mahlzeit mit dem maßgebenden Sachbezugswert zu bewerten ist (> LStR 31 Abs. 6 Satz 1 Nr. 5 Buchstabe a) oder der Verrechnungswert der Essenmarke nach LStR 31 Abs. 6 Satz 1 Nr. 5 Buchstabe b anzusetzen ist;
2. nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG für Zuwendungen bei Betriebsveranstaltungen, wenn die Betriebsveranstaltung oder die Zuwendung nicht üblich ist (> LStR 72). ²Während einer Betriebsveranstaltung überreichte Geldgeschenke, die kein zweckgebundenes Zehrgeid sind, unterliegen nicht der Pauschalierungsmöglichkeit (> BFH-Urteil vom 7.2.1997 – BStBl II S. 365);
3. nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 EStG für Erholungsbeihilfen, soweit sie nicht ausnahmsweise als steuerfreie Unterstützungen anzusehen sind (> LStR 11 Abs. 3) und wenn sie nicht die in § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 EStG genannten Grenzen übersteigen, und
4. nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 EStG für Vergütungen für Verpflegungsmehraufwendungen, die anlässlich einer Dienstreise, Fahr- oder Einsatzwechsellätigkeit mit einer Abwesenheitsdauer von mindestens 8 Stunden gezahlt werden, soweit die Vergütungen die in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 EStG bezeichneten Pauschbeträge um nicht mehr als 100 v.H. übersteigen; die Pauschalversteuerung gilt nicht für die Erstattung von Verpflegungsmehraufwendungen wegen einer doppelten Haushaltsführung.

(2) ¹Die nach § 40 Abs. 2 EStG pauschal besteuerten sonstigen Bezüge werden nicht auf die Pauschalierungsgrenze von 2 000 DM (> LStR 126 Abs. 2) angerechnet. ²Zur Wirkung einer fehlerhaften Pauschalbesteuerung wird auf LStR 128 Abs. 1 Satz 9 hingewiesen.

(3) ¹Bei der Feststellung, ob die im Kalenderjahr gewährten Erholungsbeihilfen zusammen mit früher gewährten Erholungsbeihilfen die in § 40 Abs. 2 Satz 1 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. ²Die 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 § 39b Abs. 3 EStG mit Ausnahme der Sätze 9 und 10 oder § 40 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG anzuwenden.

(4) ¹Die Pauschalversteuerung mit einem Pauschalsteuersatz von 25 v.H. nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 EStG ist auf einen Vergütungsbetrag bis zur Summe der wegen der Auswärtstätigkeit anzusetzenden Verpflegungspauschalen begrenzt. ²Für den darüber hinausgehenden Vergütungsbetrag kann weiterhin eine Pauschalversteuerung mit einem besonderen Pauschalsteuersatz nach § 40 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG in Betracht kommen. ³Zur Ermittlung des steuerfreien Vergütungsbetrags dürfen die einzelnen Aufwendungsarten zusammengefaßt werden (>LSiR 16 Satz 2). ⁴Aus Vereinfachungsgründen bestehen auch keine Bedenken, den Betrag, der den steuerfreien Vergütungsbetrag übersteigt, einheitlich als Vergütung für Verpflegungsmehraufwendungen zu behandeln, die in den Grenzen des § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 EStG mit 25 v.H. pauschal versteuert werden kann.

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer erhält wegen einer Dienstreise von Montag 11 Uhr bis Mittwoch 20 Uhr mit kostenloser Übernachtung und Bewirtung im Gästehaus eines Geschäftsfreundes lediglich pauschalen Fahrtkostenersatz von 450 DM, dem eine Fahrstrecke mit eigenem Pkw von 500 km zugrunde liegt.

Steuerfrei sind

- eine Fahrtkostenvergütung von (500 x 0,52 DM =)	260 DM
- Verpflegungspauschalen von (10 DM + 46 DM + 20 DM =)	76 DM
insgesamt	336 DM.

Der Mehrbetrag von (450 DM - 336 DM =) 114 DM kann mit einem Teilbetrag von 76 DM pauschal mit 25 v.H. versteuert werden. Soll der steuerfreie Verpflegungszuschuß z. B. auf der Lohnsteuerkarte bescheinigt werden, ist der Betrag von 76 DM anzugeben.

¹Einem Arbeitnehmer mit Einsatzwechseltätigkeit oder Fahrttätigkeit, der zudem einen beruflich veranlaßten doppelten Haushalt führt, kann in den ersten drei Monaten nur eine (die höchste) Verpflegungspauschale steuerfrei gezahlt werden (>LSiR 39 Abs. 2). ²Wird in diesem Falle wegen der doppelten Haushaltsführung z. B. eine Verpflegungspauschale von 46 DM steuerfrei gezahlt, so kann dennoch ein Vergütungsmehrbetrag nur bis zur Höhe der wegen der Einsatzwechseltätigkeit oder Fahrttätigkeit anzusetzenden Verpflegungspauschalen von z. B. 10 oder 20 DM nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 EStG pauschal versteuert werden.

(5) ¹Die Lohnsteuer kann nach § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG mit einem Pauschalsteuersatz von 15 v.H. erhoben werden

1. für den nach LSiR 31 Abs. 7 ermittelten Wert der unentgeltlichen oder teilentgeltlichen Überlassung eines Kraftfahrzeugs zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte

a) bei behinderten Arbeitnehmern im Sinne des § 9 Abs. 2 EStG in vollem Umfang,

b) bei allen anderen Arbeitnehmern bis zu einem Teilbetrag des privaten Nutzungswerts von 0,70 DM je Entfernungskilometer für jeden Arbeitstag, an dem das Kraftfahrzeug zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte benutzt wird; aus Vereinfachungsgründen kann unterstellt werden, daß das Kraftfahrzeug an 15 Arbeitstagen monatlich zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte benutzt wird,

2. für den Ersatz von Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Fahrtkostenzuschüsse) bis zur Höhe des Betrags, der nach LSiR 42 Abs. 4 bis 7 als Werbungskosten angesetzt werden könnte, soweit er nicht nach § 3 Nr. 34 EStG (>LSiR 21 b) steuerfrei ist.

²Als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte können bei einer Einsatzwechseltätigkeit auch die Fahrten zwischen Wohnung und Einsatzstelle berücksichtigt werden, soweit die Fahrtkosten nicht als Reisekosten angesetzt werden können (>LSiR 38 Abs. 3). ³Die pauschal besteuerten Bezüge mindern die nach LSiR 42 abziehbaren Werbungskosten.

(6) Als Fahrtkostenzuschüsse sind nur solche Leistungen des Arbeitgebers anzusehen, die zusätzlich zu dem ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden (>LSiR 21 c).

(7) ¹Die Lohnsteuer-Pauschalierungsmöglichkeit nach § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG gilt auch für Teilzeitbeschäftigte im Sinne des § 40a EStG. ²Die pauschal besteuerten Beförderungsleistungen und Fahrtkostenzuschüsse sind in die Prüfung der Arbeitslohn Grenzen des § 40a EStG nicht einzubeziehen.

(8) ¹Grundsätzlich ist die pauschale Lohnsteuer nach § 40 Abs. 3 EStG vom Arbeitgeber zu übernehmen; er ist insoweit Steuerschuldner. ²Wird die pauschale Lohnsteuer im Innenverhältnis zum Arbeitgeber vom Arbeitnehmer getragen, so steht die Übernahme der pauschalen Lohnsteuer durch den Arbeitnehmer einer Rückzahlung des der pauschalen Lohnsteuer zugrunde liegenden Arbeitslohns gleich. ³Die Überwälzung der pauschalen Lohnsteuer auf den Arbeitnehmer wirkt also wie eine Minderung der vom Arbeitgeber erbrachten Barleistung oder wie ein Entgelt des Arbeitnehmers für die vom Arbeitgeber erbrachte Sachleistung. ⁴Dementsprechend ist die pauschal zu besteuernde Arbeitgeberleistung jeweils um die vom Arbeitnehmer übernommene pauschale Lohnsteuer zu vermindern. ⁵Dasselbe gilt für einen vom Arbeitnehmer übernommenen pauschalen Solidaritätszuschlag und eine etwa übernommene pauschale Kirchensteuer. 6LSiR 128 Abs. 3 Satz 5 und LSiR 129 Abs. 2 Satz 2 und 3 bleiben unberührt. ⁷Im Falle der Abwälzung der pauschalen Steuerbeträge

bei pauschal besteuerten Beförderungsleistungen oder Fahrtkostenzuschüssen zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind die Auswirkungen auf den Werbungskostenabzug des Arbeitnehmers zu beachten (§ 40 Abs. 2 Satz 3 EStG).⁸ Der Arbeitgeber darf deshalb auf der Lohnsteuerkarte nur den Betrag als pauschalbesteuerte Arbeitgeberleistung bescheinigen, auf den der gesetzliche Pauschsteuersatz von 15 v.H. angewandt worden ist; zur Bescheinigungspflicht wird auf LStR 135 Abs. 3 hingewiesen.

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer erhält von seinem Arbeitgeber einen Zuschuß zu seinen Pkw-Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte in Höhe des gesetzlichen Kilometer- Pauschbetrags von 0,70 DM je Entfernungskilometer, so daß sich für den Lohnabrechnungszeitraum ein Fahrtkostenzuschuß von insgesamt 210 DM ergibt. Arbeitgeber und Arbeitnehmer haben vereinbart, daß diese Arbeitgeberleistung pauschal besteuert werden und der Arbeitnehmer die pauschale Lohnsteuer tragen soll.

Der Arbeitgeber rechnet den gesetzlichen „Nettosteuersatz“ von 15 v.H. in einen „Bruttosteuersatz“ von 13,043 v.H. (15 : 1,15) um. Danach beträgt die pauschale Lohnsteuer 27,39 DM (13,043 v.H. von 210 DM). Als pauschal zu steuernde Arbeitgeberleistung ergibt sich ein Betrag von 182,61 DM (210 DM × 27,39 DM), auf den der gesetzliche Pauschsteuersatz von 15 v.H. anzuwenden ist.

Als pauschal besteuerte Arbeitgeberleistung ist hiernach der Betrag von 182,61 DM zu bescheinigen. Dieser Betrag mindert den nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG abziehbaren Werbungskostenbetrag von 210 DM, so daß nur der Betrag von 27,39 DM als Werbungskosten berücksichtigt werden kann.

128. Pauschalierung der Lohnsteuer für Teilzeitbeschäftigte

(1) ¹Die Pauschalierung der Lohnsteuer nach § 40a 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. ⁴Für einen Teilzeitbeschäftigten kann die Lohnsteuer auch dann pauschaliert werden, wenn der Arbeitnehmer vom selben Arbeitgeber ein betriebliches Ruhegeld bezieht, das dem normalen Lohnsteuerabzug unterliegt (>BFH-Urteil vom 27.7.1990 – BStBl II S. 931). ⁵Übt der Arbeitnehmer für denselben Arbeitgeber neben seiner Haupttätigkeit eine Nebentätigkeit mit den Merkmalen einer Teilzeitbeschäftigung aus, ist die Pauschalierung der Lohnsteuer nach § 40a Abs. 4 Nr. 2 EStG ausgeschlossen. ⁶Die 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). ⁷Es ist jedoch nicht zulässig, im Laufe eines Kalenderjahrs zwischen der Regelbesteuerung und der Pauschalbesteuerung zu wechseln, wenn dadurch allein die Ausnutzung der mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit verbundenen Frei- und Pauschbeträge erreicht werden soll (>BFH-Urteil vom 20.12.1991 – BStBl 1992 II S. 695). ⁸Der Arbeitgeber darf die Pauschalbesteuerung nachholen, solange keine Lohnsteuerbescheinigung ausgeschrieben ist, eine Lohnsteuer-Anmeldung noch berichtigt werden kann und noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten ist. ⁹Eine fehlerhafte Pauschalbesteuerung ist für die Veranlagung zur Einkommensteuer nicht bindend (>BFH-Urteil vom 10.6.1988 – BStBl II S. 981).

(2) ¹§ 40 a Abs. 1 Satz 2 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 (§ 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, der pauschale Solidaritätszuschlag 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 § 40a EStG ist Absatz 3 Sätze 1, 3 bis 5 entsprechend anzuwenden; pauschal besteuerte Bezüge nach § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG bleiben bei der Prüfung der Pauschalierungsgrenzen außer Ansatz, 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 (>BFH-Urteil vom 21.7.1989 – BStBl II S. 1032). ⁴Wenn diese Bezüge erst nach Ablauf des Kalenderjahrs gezahlt werden, in dem die entsprechende Arbeitsleistung erbracht worden ist, sind sie nur bei den Pauschalierungsgrenzen des Lohnzahlungs- oder Lohnabrechnungszeitraums zu berücksichtigen, in dem sie gezahlt worden sind. ⁵Als Arbeitstag im Sinne des § 40a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG ist grundsätzlich der Kalendertag zu verstehen. ⁶Arbeitstag kann jedoch auch eine auf zwei Kalendertage fallende Nachtschicht sein (>BFH-Urteil vom 28.1.1994 – BStBl II S. 421). ⁷Arbeitsstunde im Sinne des § 40a Abs. 4 Nr. 1 EStG ist die Zeitstunde. ⁸Wird der Arbeitslohn für kürzere Zeiteinheiten gezahlt, z. B. für 45 Minuten, ist der Lohn zur Prüfung der Pauschalierungsgrenze nach § 40a Abs. 4 Nr. 1 EStG entsprechend umzurechnen (>BFH-Urteil vom 10.8.1990 – BStBl II S. 1092).

(5) ¹Die für die Pauschalierung maßgebenden Wochengrenzen sind für kürzere als wöchentliche Lohnzahlungs- oder Lohnabrechnungszeiträume nicht umzurechnen. ²Beschäftigungsdauer im Sinne des § 40a 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.

Beispiel:

Das Arbeitsverhältnis einer Teilzeitbeschäftigten beginnt am 1.3.1998. Es ist ihr erstes Dienstverhältnis. Sie erhält einen monatlichen Barlohn von 450 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 450 DM den Direktversicherungsbeitrag für ein Jahr in Höhe von 600 DM.

Die rechnerische Verteilung dieses Beitrags auf 10 Monate Beschäftigungszeit im Kalenderjahr 1998 ergibt einen anteiligen Monatsbeitrag von 60 DM. Die Summe aus diesem anteiligen Beitrag und dem Barlohn, nämlich 510 DM, überschreitet nicht die monatliche Pauschalierungsgrenze von 620 DM. Im März werden deshalb 450 DM Barlohn pauschal nach § 40a EStG und 600 DM Direktversicherungsbeitrag nach § 40b EStG pauschal versteuert.

Im Juli wird ein Urlaubsgeld von 300 DM neben dem Barlohn von 450 DM gezahlt.

Die Verteilung auf die Beschäftigungszeit im Kalenderjahr ergibt ein anteiliges monatliches Urlaubsgeld von 30 DM. Die Summe aus diesem Betrag, dem anteiligen Direktversicherungsbeitrag und dem Barlohn ergibt 540 DM. Die monatliche Pauschalierungsgrenze ist nicht überschritten. Im Juli werden deshalb insgesamt 750 DM pauschal nach § 40a EStG versteuert.

Im September wird wegen Überstunden ein Barlohn von 500 DM gezahlt. Auch unter Berücksichtigung des Urlaubsgeldes und des Direktversicherungsbeitrags ist die Pauschalierungsgrenze nicht überschritten. Der Lohn von 500 DM wird deshalb pauschal nach § 40a EStG versteuert.

Im Dezember zahlt der Arbeitgeber neben dem Barlohn von 450 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 1 050 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 500 DM für September ist nach allgemeinen Grundsätzen zu versteuern.

(6) ¹Eine Pauschalierung der Lohnsteuer nach § 40a 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. ²Diese Voraussetzung ist dann nicht mehr erfüllt, wenn ein Betrieb infolge erheblichen Zukaufs fremder Erzeugnisse aus dem Tätigkeitsbereich des § 13 Abs. 1 EStG ausgeschieden und einheitlich als Gewerbebetrieb zu beurteilen ist (>BFH-Urteil vom 3.8.1990 – BStBl II S. 1002). ³Etwas anderes gilt auch nicht für Neben- oder Teilbetriebe, die für sich allein die Merkmale eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs erfüllen. ⁴Demgegenüber ist die Pauschalierung nach § 40a Abs. 3 EStG zulässig, wenn ein Betrieb, der Land- und Forstwirtschaft betreibt, ausschließlich wegen seiner Rechtsform als Gewerbebetrieb gilt (>BFH-Urteil vom 5.9.1980 – BStBl 1981 II S. 76). ⁵Für Aushilfskräfte, die in einem Gewerbebetrieb im Sinne des § 15 EStG tätig sind, kommt die Pauschalierung nach § 40a Abs. 3 EStG selbst dann nicht in Betracht, wenn sie mit typisch land- und forstwirtschaftlichen Arbeiten beschäftigt werden. ⁶Wegen der Abgrenzung des Gewerbebetriebs gegenüber einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft wird auf R 135 EStR hingewiesen. ⁷Werden 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 be-

traut, z. B. auch im Gewerbebetrieb oder Nebenbetrieb desselben Arbeitgebers tätig, ist eine Pauschalierung der Lohnsteuer nach § 40a Abs. 3 EStG nicht zulässig. ⁸Voraussetzung für die Pauschalierung nach § 40a Abs. 3 EStG ist im übrigen, daß die Ausfallkräfte für die Ausführung und für die Dauer von Arbeiten, die nicht ganzjährig anfallen, beschäftigt werden; unschädlich ist eine Beschäftigung mit anderen land- und forstwirtschaftlichen Arbeiten, wenn deren Dauer 25 v. H. der Gesamtbeschäftigungsdauer nicht überschreitet. ⁹Nicht zulässig ist die Pauschalierung nach § 40a Abs. 3 EStG bei einer Beschäftigung von mehr als 180 Tagen im Kalenderjahr. ¹⁰Wegen des Begriffs der Fachkraft im Sinne des § 40a Abs. 3 Satz 3 EStG >BFH-Urteil vom 12.6.1986 (BStBl II S. 681 – angelernter Arbeitnehmer als Fachkraft). ¹¹Hat der Arbeitgeber Arbeitslohn nach § 40a Abs. 3 EStG pauschal besteuert, obwohl die Voraussetzungen nicht erfüllt sind, so kann der Arbeitslohn unter den Voraussetzungen des § 40a Abs. 2 EStG pauschal versteuert werden, wenn sich der Arbeitgeber hierzu eindeutig bereit erklärt hat (>BFH-Urteil vom 25.5.1984 – BStBl II S. 569).

(7) ¹Wegen der Aufzeichnungspflichten bei der Pauschalierung der Lohnsteuer für Teilzeitbeschäftigte >§ 4 Abs. 2 Nr. 8 vorletzter Satz LStDV. ²Als Beschäftigungsdauer ist jeweils die Zahl der tatsächlichen Arbeitsstunden (= 60 Minuten) in dem jeweiligen Lohnzahlungs- oder Lohnabrechnungszeitraum aufzuzeichnen (>BFH-Urteil vom 10.9.1976 – BStBl 1977 II S. 17). ³Die Erfüllung der Aufzeichnungspflichten dient dem Nachweis der Voraussetzungen für die Lohnsteuerpauschalierung nach § 40a 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 (>BFH-Urteil vom 12.6.1986 – BStBl II S. 681).

129. Pauschalierung der Lohnsteuer bei bestimmten Zukunftssicherungsleistungen

Pauschalbesteuerungsfähige Leistungen

(1) ¹Der Lohnsteuerpauschalierung unterliegen nur die Arbeitgeberleistungen im Sinne des § 40b EStG zugunsten von Arbeitnehmern oder früheren Arbeitnehmern (>BFH-Urteil vom 7.7.1972 – BStBl II S. 890) und deren Hinterbliebenen. ²Für diese Leistungen kann andererseits die Lohnsteuerpauschalierung nach § 40 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG nicht vorgenommen werden, selbst wenn sie als sonstige Bezüge gewährt werden (§ 40b Abs. 4 EStG). ³Die Pauschalierung der Lohnsteuer nach § 40b 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). ⁴Sonderzahlungen an Pensionskassen (vgl. Absatz 5), die der Arbeitgeber zur

Finanzierung der Versorgungsleistungen zusätzlich leistet, sind den Arbeitnehmern zuzurechnen, die zu dem Arbeitgeber in einem gegenwärtigen Dienstverhältnis stehen. ⁵Wegen der Anerkennung von Zukunftssicherungsleistungen bei Dienstverhältnissen zwischen Ehegatten > EStH 41 (10).

(2) ¹Für die Lohnsteuerpauschalierung nach § 40b 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. ²Werden die Beiträge oder Zuwendungen durch Barlohnkürzungen finanziert, unterliegt nur der gekürzte Barlohn dem Lohnsteuerabzug. ³Dasselbe gilt, wenn der Barlohn nur um die pauschale Steuer gekürzt wird oder wenn der Barlohn soweit herabgesetzt wird, daß aus der Barlohnkürzung sowohl die Zukunftssicherungsleistung als auch die pauschale Steuer finanziert werden können; die durch die Barlohnkürzung finanzierte pauschale Steuer stellt keinen zusätzlichen Arbeitslohn dar. ⁴Pauschalbesteuerungsfähig sind jedoch nur Zukunftssicherungsleistungen, die der Arbeitgeber auf Grund ausschließlich eigener rechtlicher Verpflichtung erbringt (>BFH-Urteil vom 29.4.1991 – BStBl II S. 647).

(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. ³Der Abschluß einer Lebensversicherung durch eine mit dem Arbeitgeber verbundene Konzerngesellschaft schließt die Anerkennung als Direktversicherung nicht aus, wenn der Anspruch auf die Versicherungsleistungen durch das Dienstverhältnis veranlaßt ist und der Arbeitgeber die Beitragslast trägt. ⁴Dagegen liegt begrifflich keine Direktversicherung im Sinne des § 40b EStG vor, wenn der Arbeitgeber für den Ehegatten eines verstorbenen früheren Arbeitnehmers eine Lebensversicherung abschließt oder wenn bei einer Versicherung das typische Todesfallwagnis und – bereits bei Vertragsabschluß – das Rentenwagnis ausgeschlossen sind (>BFH-Urteil vom 9.11.1990 – BStBl 1991 II S. 189). ⁵Als Versorgungsleistungen können Leistungen der Alters-, Invaliditäts- oder Hinterbliebenenversorgung in Betracht kommen.

(3a) ¹Es ist grundsätzlich gleichgültig, ob es sich um Kapitalversicherungen einschließlich Risikoversicherungen, um Rentenversicherungen oder fondsgebundene Lebensversicherungen handelt. ²Kapitallebensversicherungen mit steigender Todesfalleistung sind als Direktversicherung anzuerkennen, wenn zu Beginn der Versicherung eine Todesfalleistung von mindestens 10 v. H. der Kapitalleistung im Erlebensfall vereinbart und der Versicherungsvertrag vor dem

1.8.1994 abgeschlossen worden ist. ³Bei einer nach dem 31.7.1994 abgeschlossenen Kapitallebensversicherung ist Voraussetzung für die Anerkennung, daß die Todesfalleistung über die gesamte Versicherungsdauer mindestens 50 v.H. der für den Erlebensfall vereinbarten Kapitalleistung beträgt. ⁴Eine nach dem 31.12.1996 abgeschlossene Kapitallebensversicherung ist als Direktversicherung anzuerkennen, wenn die Todesfalleistung während der gesamten Laufzeit des Versicherungsvertrags mindestens 60 v.H. der Summe der Beiträge beträgt, die nach dem Versicherungsvertrag für die gesamte Vertragsdauer zu zahlen sind (>BMF-Schreiben vom 6.12.1996 – BStBl I S. 1438 – sowie die entsprechenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder). ⁵Kapitalversicherungen mit einer Vertragsdauer von weniger als 5 Jahren können nicht anerkannt werden, es sei denn, daß sie im Rahmen einer Gruppenversicherung nach dem arbeitsrechtlichen Grundsatz der Gleichbehandlung abgeschlossen worden sind. ⁶Dasselbe 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 anerkannt werden, wenn sie im Zusammenhang mit der Anhebung der Pauschalierungsgrenzen durch das Steuerreformgesetz 1990 oder das Jahressteuergesetz 1996 erfolgt sind. ⁷Unfallversicherungen sind keine Lebensversicherungen, auch wenn bei Unfall mit Todesfolge eine Leistung vorgesehen ist. ⁸Dagegen 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. ⁹Die Bezugsberechtigung des Arbeitnehmers oder seiner Hinterbliebenen muß vom Versicherungsnehmer (Arbeitgeber) der Versicherungsgesellschaft gegenüber erklärt werden (§ 166 VVG). ¹⁰Die Bezugsberechtigung kann widerruflich oder unwiderruflich sein; bei widerruflicher Bezugsberechtigung sind die Bedingungen eines Widerrufs steuerlich unbeachtlich. ¹¹Unbeachtlich 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. 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 oder dem Zeitwert (§ 176 VVG) der Versicherung entspricht. ⁴Entsprechendes gilt, wenn eine aufschiebend bedingte Abtretung rechtswirksam wird (>Nummer 3).

(5) ¹Als Pensionskassen sind sowohl rechtsfähige Versorgungseinrichtungen im Sinne des § 1 Abs. 3 Satz 1 des Gesetzes zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung als auch nichtrechtsfähige 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, >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 5 gilt sinngemäß.

Voraussetzungen der Pauschalierung

(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 nicht anwendbar, die dem Arbeitgeber eine Lohnsteuerkarte mit der Steuerklasse VI vorgelegt haben (>BFH-Urteil vom 12.8.1996 – BStBl 1997 I S. 143). ²Bei pauschal besteuerten Teilzeitarbeitsverhältnissen (§ 40 a EStG) ist die Pauschalierung zulässig, wenn es sich dabei um das erste Dienstverhältnis handelt (>BFH-Urteil vom 8.12.1989 – BStBl 1990 II S. 398). ³Die Pauschalierung setzt außerdem voraus, daß der Arbeitgeber die pauschale Lohnsteuer übernimmt (§ 40 b Abs. 4 Satz 1 EStG). ⁴Es ist nicht Voraussetzung, daß die Zukunftssicherungsleistungen in einer größeren Zahl von Fällen erbracht werden.

Bemessungsgrundlage der pauschalen Lohnsteuer

(8) ¹Die pauschale Lohnsteuer bemißt sich grundsätzlich nach den tatsächlichen Leistungen, die der Arbeitgeber für den einzelnen Arbeitnehmer erbringt. ²Bei einer Verrechnung des Tarifbeitrags mit Überschußanteilen stellt deshalb der ermäßigte Beitrag die Bemessungsgrundlage für die pauschale Lohnsteuer dar. ³Wird 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). ⁴Werden Leistungen des Arbeitgebers für die tarifvertragliche Zusatzversorgung der Arbeitnehmer mit einem Vmhundertsatz der Brutto-lohnsumme des Betriebs erbracht, so ist die Arbeitgeberleistung Bemessungsgrundlage der pauschalen Lohnsteuer. ⁵Für die Feststellung der Pauschalierungsgrenze (Absatz 9) bei zusätzlichen pauschalbesteuerungsfähigen Leistungen für einzelne Arbeitnehmer ist die Arbeitgeberleistung auf die Zahl der durch die tarifvertragliche Zusatzversorgung begünstigten Arbeitnehmer aufzuteilen.

Pauschalierungsgrenze, Durchschnittsberechnung

(9) ¹Die Lohnsteuerpauschalierung ist allgemein auf pauschalbesteuerungsfähige Leistungen von 3408 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 3408 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 4200 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 4200 DM übersteigen. ³Die Erhebung der Lohnsteuer auf diese Leistungen richtet sich nach Absatz 9.

2. ¹Die Leistungen für die übrigen Arbeitnehmer sind zusammenzurechnen und durch die Zahl der Arbeitnehmer zu teilen, für die sie erbracht worden sind. ²Bei einem konzernumfassenden gemeinsamen Direktversicherungsvertrag ist der Durchschnittsbetrag durch Aufteilung der Beitragszahlungen des Arbeitgebers auf die Zahl seiner begünstigten Arbeitnehmer festzustellen; es ist nicht

zulässig, den Durchschnittsbetrag durch Aufteilung des Konzernbeitrags auf alle Arbeitnehmer des Konzerns zu ermitteln.

a) ¹Übersteigt der so ermittelte Durchschnittsbetrag nicht 3408 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 3408 DM pauschalbesteuert werden; im übrigen gilt Absatz 9 Satz 3.

b) ¹Übersteigt der Durchschnittsbetrag 3408 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 3408 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 Pensionskassen

versichert, so ist jeweils der Durchschnittsbetrag aus der Summe der Beiträge für mehrere Direktversicherungen, aus der Summe der Zuwendungen an mehrere Pensionskassen oder aus der Summe der Beiträge zu Direktversicherungen und der Zuwendungen an Pensionskassen zu ermitteln. ²In diese gemeinsame Durchschnittsbildung dürfen jedoch solche Verträge nicht einbezogen werden, bei denen wegen der 4200 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 § 40b Abs. 2 Satz 2 EStG entfällt von dem Zeitpunkt an, in dem sich ergibt, daß die Leistungen für diesen Arbeitnehmer voraussichtlich insgesamt 4200 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 3408 DM im Kalenderjahr übersteigen wird.
3. ¹Die Pauschalierungsgrenze von 3408 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.

Beispiel:

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 240 DM =	<u>4 800 DM</u>
insgesamt	12 800 DM
geleistet.	

Die Leistungen für die Arbeitnehmer zu a) betragen jeweils mehr als 4200 DM jährlich; sie sind daher in eine Durchschnittsberechnung nicht einzubeziehen. Die Leistungen für die Arbeitnehmer zu b) und c) übersteigen jährlich jeweils nicht 4200 DM; es ist daher der Durchschnittsbetrag festzustellen. Der Durchschnittsbetrag beträgt 295 DM monatlich; er übersteigt hiernach 3408 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 und im 7. Monat noch 408 DM oder monatlich je 284 DM,

in den Fällen zu b) im 1. bis 9. Monat je 350 DM und im 10. Monat noch 258 DM oder monatlich je 284 DM,

in den Fällen zu c) monatlich je 240 DM pauschal versteuern.

(12) ¹Die Vervielfältigung der Pauschalierungsgrenze nach § 40b 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 Vervielfältigungsregelung gilt auch bei der Umwandlung von Arbeitslohn (>Absatz 2). ³Die Gründe, aus denen das Dienstverhältnis beendet wird, sind für die Vervielfältigung der Pauschalierungsgrenze unerheblich. ⁴Die Vervielfältigungsregelung kann daher auch in den Fällen angewendet werden, in denen ein Arbeitnehmer wegen Erreichens der Altersgrenze aus dem Dienstverhältnis ausscheidet. ⁵Auf 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 § 40b Abs. 1 EStG pauschal besteuert wurden. ⁶Dazu gehören auch die 3 408 DM übersteigenden personenbezogenen Beiträge, wenn sie nach § 40b Abs. 2 Satz 2 EStG in die Bemessungsgrundlage für die Pauschalsteuer einbezogen worden sind. ⁷Ist bei Pauschalzuweisungen ein personenbezogener Beitrag nicht feststellbar, so ist als tatsächlicher Beitrag für den einzelnen Arbeitnehmer der Durchschnittsbetrag aus der Pauschalzuweisung anzunehmen.

Gruppenunfallversicherung

(13) ¹Die Lohnsteuerpauschalierung nach § 40b Abs. 3 EStG ist nicht zulässig, wenn der **steuerpflichtige** Durchschnittsbeitrag – ohne Versicherungssteuer – 120 DM jährlich übersteigt; in diesem Fall ist der **steuerpflichtige** Durchschnittsbeitrag dem normalen Lohnsteuerabzug zu unterwerfen. ²Bei konzernumfassenden Gruppenunfallversicherungen ist der Durchschnittsbeitrag festzustellen, der sich bei Aufteilung der Beitragszahlungen des Arbeitgebers auf die Zahl seiner begünstigten Arbeitnehmer ergibt; es ist nicht zulässig, den Durchschnittsbeitrag durch Aufteilung des Konzernbeitrags auf alle Arbeitnehmer des Konzerns zu ermitteln. ³Für die Abgrenzung einer gemeinsamen Unfallversicherung gilt Absatz 10 Satz 2 und 3 entsprechend. ⁴**Zur Ermittlung des steuerpflichtigen Beitrags für Unfallversicherungen, die das Unfallrisiko sowohl im beruflichen als auch im außerberuflichen Bereich abdecken, >BMF-Schreiben vom 18.2.1997 (BStBl I S. 278) sowie die entsprechenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder.**

Rückzahlung pauschalbesteuerungsfähiger Leistungen

(14) ¹Arbeitslohnrückzahlungen an den Arbeitgeber (negative Einnahmen des Arbeitnehmers) sind anzunehmen, soweit Gewinnanteile zugunsten des Arbeitgebers beim Versicherungsunternehmen angesammelt, während der Versicherungsdauer mit fälligen Beiträgen des Arbeitgebers verrechnet oder an den Arbeitgeber ausgezahlt werden. ²Soweit hierbei Zinsen nach § 43 Abs. 1 Nr. 4 EStG der Kapitalertragsteuer unterliegen, ist die Kapitalertragsteuer Bestandteil der Arbeitslohnrückzahlung. ³Der Zeitpunkt der Arbeitslohnrückzahlung bestimmt sich nach dem Zeitpunkt der Gutschrift, Verrechnung oder Auszahlung der Gewinnanteile. ⁴Aus Vereinfachungsgründen können Arbeitslohnrückzahlungen auch dann als negative Einnahmen berücksichtigt werden, wenn von Beitragsleistungen für Kalenderjahre vor 1990 der Zukunftssicherungsfreibetrag abgezogen worden ist.

(15) ¹Eine Arbeitslohnrückzahlung (negative Einnahme) ist ebenfalls anzunehmen, wenn der Arbeitnehmer sein Bezugsrecht aus einer Direktversicherung (z. B. bei vorzeitigem Ausscheiden aus dem Dienstverhältnis) ganz oder teilweise ersatzlos verliert. ²Der Zeitpunkt dieser Arbeitslohnrückzahlung bestimmt sich nach dem Zeitpunkt, in dem die den Verlust des Bezugsrechts begründenden Willenserklärungen (z. B. Kündigung oder Widerruf) wirksam geworden sind. ³Dabei ist das verlorene Bezugsrecht mit dem entsprechenden geschäftsplanmäßigen Deckungskapital anzusetzen; Absatz 14 Satz 4 gilt entsprechend. ⁴Zahlungen des Arbeitnehmers zum Wiedererwerb des verlorenen Bezugsrechts sind der Vermögenssphäre zuzurechnen; sie stellen keine Arbeitslohnrückzahlung dar.

(16) ¹Sind nach den Absätzen 14 und 15 Arbeitslohnrückzahlungen aus pauschalversteuerten Beitragsleistungen anzunehmen, mindern sie die gleich-

zeitig (im selben Kalenderjahr) anfallenden pauschalbesteuerungsfähigen Beitragsleistungen des Arbeitgebers. ²Übersteigen die Arbeitslohnrückzahlungen die pauschalbesteuerungsfähigen Beitragsleistungen eines Kalenderjahrs, so kann der Arbeitgeber einen Lohnsteuer-Erstattungsanspruch geltend machen, **sofern dadurch keine unangemessenen steuerlichen Vorteile erzielt werden; letzteres ist namentlich dann der Fall, wenn auf Grund der Vertragsgestaltung erwartet werden kann, daß die an den Arbeitgeber ausgezahlten oder zur Beitragsminderung verwandten Gewinnanteile insgesamt höher sind als die während der voraussichtlichen Laufzeit aufzubringenden Versicherungsbeiträge.** ³Der Lohnsteuer-Erstattungsanspruch beträgt 20 v.H. des Unterschiedsbetrags. ⁴Der Arbeitnehmer kann negative Einnahmen aus pauschalversteuerten Beitragsleistungen nicht geltend machen.

(17) ¹Wenn Arbeitslohnrückzahlungen nach den Absätzen 14 und 15 aus teilweise individuell und teilweise pauschalversteuerten Beitragsleistungen herrühren, ist der Betrag entsprechend aufzuteilen. ²Dabei kann aus Vereinfachungsgründen das Verhältnis zugrunde gelegt werden, das sich nach den Beitragsleistungen in den vorangegangenen fünf Kalenderjahren ergibt. ³Maßgebend sind die tatsächlichen Beitragsleistungen; § 40b Abs. 2 Satz 2 EStG ist nicht entsprechend anzuwenden. ⁴Die lohnsteuerliche Berücksichtigung der dem Arbeitnehmer zuzurechnenden Arbeitslohnzahlung richtet sich nach folgenden Grundsätzen:

1. Besteht im Zeitpunkt der Arbeitslohnrückzahlung noch das Dienstverhältnis zu dem Arbeitgeber, der die Versicherungsbeiträge geleistet hat, so kann der Arbeitgeber die Arbeitslohnrückzahlung mit dem Arbeitslohn des Kalenderjahrs der Rückzahlung verrechnen und den so verminderten Arbeitslohn der Lohnsteuer unterwerfen.
2. ¹Soweit der Arbeitgeber von der vorstehenden Möglichkeit nicht Gebrauch macht oder machen kann, kann der Arbeitnehmer die Arbeitslohnrückzahlung wie Werbungskosten – ohne Anrechnung des Arbeitnehmer-Pauschbetrags – als Freibetrag auf seiner Lohnsteuerkarte eintragen lassen oder bei der Veranlagung zur Einkommensteuer geltend machen. ²Erzielt der Arbeitnehmer durch die Arbeitslohnrückzahlung bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit einen Verlust, so kann er unter den Voraussetzungen des § 10d EStG den Verlustabzug beanspruchen.

(18) Die Absätze 14 bis 17 gelten für Zuwendungen an Pensionskassen sinngemäß.

(19) Zur Wirkung einer fehlerhaften Pauschalbesteuerung wird auf LStR 128 Abs. 1 Satz 9 hingewiesen.

130. Aufzeichnungserleichterungen, Aufzeichnung der Religionsgemeinschaft

(1) ¹Die nach § 40 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und § 40b 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 § 40b EStG auf der Grundlage des Durchschnittsbetrags durchgeführt wird (§ 40b 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 werden.

(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.

(4) ¹Der Arbeitgeber hat die auf der Lohnsteuerkarte des Arbeitnehmers oder einer entsprechenden Bescheinigung eingetragene Religionsgemeinschaft im Lohnkonto aufzuzeichnen (§ 4 Abs. 1 Nr. 1 LStDV). ²Erhebt der Arbeitgeber von pauschal besteuerten Bezügen (§§ 40 bis 40b EStG) keine Kirchensteuer, weil der Arbeitnehmer keiner Religionsgemeinschaft angehört, für die die Kirchensteuer von den Finanzbehörden erhoben wird, so hat er die Unterlage hierüber als Beleg zu den nach § 4 Abs. 2 Nr. 8 Satz 3 und 4 LStDV zu führenden Unterlagen zu nehmen (§ 4 Abs. 2 Nr. 8 Satz 5 LStDV). ³Als Beleg gilt ein Vermerk des Arbeitgebers darüber, daß der Arbeitnehmer seine Nichtzugehörigkeit zu einer kirchensteuererhebenden Religionsgemeinschaft durch Vorlage der Lohnsteuerkarte, des Familienstammbuches, der Aufenthaltsbescheinigung der Gemeindebehörde oder der Austrittsbescheinigung aus der kirchensteuererhebenden Religionsgemeinschaft nachgewiesen hat; der Vermerk muß die Art der Urkunde, die Register- oder Eintragsnummer oder das Aktenzeichen enthalten. ⁴Der Arbeitgeber kann statt dessen auch eine schriftliche Versicherung des Arbeitnehmers über seine Nichtzugehörigkeit zu einer kirchensteuererhebenden Religionsgemeinschaft als Beleg verwenden, wenn die Versicherung inhaltlich eindeutig gestaltet und losgelöst von anderen Vereinbarungen oder Mitteilungen vom Arbeitnehmer gesondert unterschrieben ist.

131. Aufzeichnung des Großbuchstaben U

¹Der Anspruch auf Arbeitslohn ist im wesentlichen weggefallen, wenn z. B. lediglich vermögenswirksame Leistungen oder Krankengeldzuschüsse gezahlt werden, oder wenn während unbezahlter Fehlzeiten (z. B. Erziehungsurlaub) eine Beschäftigung mit reduzierter Arbeitszeit aufgenommen wird. ²Der Großbuchstabe U ist je Unterbrechung einmal im Lohnkonto einzutragen. ³Wird Kurzarbeitergeld, Winterausfallgeld, der Zuschuß zum Mutterschafts-

geld nach dem Mutterschutzgesetz, der Zuschuß nach § 4a der Mutterschutzverordnung oder einer entsprechenden Landesregelung, die Entschädigung für Verdienstausschlag nach dem Bundes-Seuchengesetz oder werden Aufstockungsbeträge nach dem Altersteilzeitgesetz gezahlt, ist kein Großbuchstabe U in das Lohnkonto einzutragen.

132. Betriebsstätte

¹Die lohnsteuerliche Betriebsstätte ist der im Inland gelegene Betrieb oder Betriebsteil des Arbeitgebers, an dem der Arbeitslohn insgesamt ermittelt wird, d. h. wo die einzelnen Lohnbestandteile oder bei maschineller Lohnabrechnung die Eingabewerte zu dem für die Durchführung des Lohnsteuerabzugs maßgebenden Arbeitslohn zusammengefaßt 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 selbstständiges Dienstleistungsunternehmen, das für einen Arbeitgeber tätig wird, kann nicht als Betriebsstätte dieses Arbeitgebers angesehen werden. ⁴Bei einer Arbeitnehmerüberlassung (>LStR 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 Anmeldungszeitraum Lohnsteuer nicht einbehalten hat. ²Der Arbeitgeber hat in diesem Fall in der Lohnsteuer-Anmeldung zu erklären, daß er im Anmeldungszeitraum keine Lohnsteuer einzubehalten hatte.

(2) ¹Für jede Betriebsstätte (§ 41 Abs. 2 EStG) und für jeden Lohnsteuer-Anmeldungszeitraum ist eine einheitliche Lohnsteuer-Anmeldung einzureichen. ²Die Abgabe mehrerer Lohnsteuer-Anmeldungen für dieselbe Betriebsstätte und denselben Lohnsteuer-Anmeldungszeitraum, etwa getrennt nach den verschiedenen Bereichen der Lohnabrechnung, z. B. gewerbliche Arbeitnehmer, Gehaltsempfänger, Pauschalierungen nach §§ 40 bis 40b EStG, ist nicht zulässig. ³Wegen der Zulassung und Gestaltung von Vordrucken für eine maschinelle Erstellung der Lohnsteuer-Anmeldungen wird auf das BMF-Schreiben vom 9.1.1992 - BStBl I S. 82 - 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-Anmeldungszeitraum maßgebende Betrag der abzuführenden Lohnsteuer (§ 41a Abs. 2 EStG) ist die Summe der einbehaltenen und übernommenen Lohnsteuer ohne Kürzung um die der Lohnsteuer entnommenen Bergmannsprämien (§ 3 Abs. 1 BergPG) und das ihr entnommene Kindergeld (§ 72 Abs. 8 und § 73 Abs. 1 EStG).

(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 Betriebsstätten-finanztamts (§ 41 Abs. 2 EStG) oder an eine von der obersten Finanzbehörde des Landes bestimmte öffentliche Kasse (§ 41a 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. ⁴Eine Stundung der einzu-behaltenden oder einbehaltenen Lohnsteuer ist nicht möglich (§ 222 Satz 3 und 4 AO).

135. Lohnsteuerbescheinigung

Lohnsteuerbescheinigungen auf der Lohnsteuerkarte

(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 (>LSIR 131) anzugeben. ⁴Der Arbeitnehmer darf die Eintragungen des Arbeitgebers nicht ändern.

Bescheinigung des Bruttoarbeitslohns

(2) Bei der Bescheinigung des Bruttoarbeitslohns ist folgendes zu beachten:

- 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 (§ 24a 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

- ermäßigt besteuerte Entschädigungen im Sinne des § 34 Abs. 1 und 2 Nr. 2 EStG und Vergütungen im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG,
- Bezüge, die nicht zum steuerpflichtigen Arbeitslohn gehören, z. B. steuerfreies **Insolvenzgeld**, steuerfreier Reisekostenersatz und Auslagenersatz, steuerfreie Umzugskostenvergütungen, Auslösungen und Jubiläumsgeschenke sowie steuerfreie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit,
- 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,
- Bezüge, für die die Lohnsteuer nach §§ 40 bis 40b EStG pauschal erhoben worden ist.

Gesonderte Bescheinigungen

(3) Folgende Bezüge sind auf der Lohnsteuerkarte gesondert zu bescheinigen:

- 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,
- ermäßigt besteuerte Entschädigungen im Sinne des § 34 Abs. 1 und 2 Nr. 2 EStG,
- Vergütungen im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG,
- Bezüge für eine Auslandstätigkeit, die auf Grund eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung oder auf Grund des Auslandstätigkeitserlasses von der Lohnsteuer freigestellt sind,
- die Summe der ausgezahlten Beträge aus Kurzarbeitergeld, **Winterausfallgeld**, einem Zuschuß zum Mutterschaftsgeld nach dem Mutterschutzgesetz oder nach § 4a der Mutterschutzverordnung und einer entsprechenden Landesregelung, einer Verdienstausschüttung nach dem Bundes-Seuchengesetz 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 **Winterausfallgeld** bescheinigt werden. ³Ergibt die Verrechnung von ausgezahlten und zurückgeforderten Beträgen einen negativen Betrag, so ist dieser Betrag – als negativ gekennzeichnet – zu bescheinigen.

6. die steuerfreien und pauschal besteuerten Arbeitgeberleistungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. ²Aus Vereinfachungsgründen kann bei einer unentgeltlichen oder teilentgeltlich Beförderung, die nach § 3 Nr. 32 oder 34 oder § 8 Abs. 3 EStG steuerfrei ist, der Großbuchstabe „F“ eingetragen werden.

Bescheinigung der Steuerabzugsbeträge

(4) Für die Bescheinigung der Steuerabzugsbeträge gilt folgendes:

1. Es sind die Lohnsteuer, der Solidaritätszuschlag und die Kirchensteuer zu bescheinigen, die der Arbeitgeber vom bescheinigten Bruttoarbeitslohn einbehalten hat. ²Als einbehaltene Lohnsteuer, einbehaltener Solidaritätszuschlag und einbehaltene Kirchensteuer sind stets die Beträge zu bescheinigen, die sich nach Verrechnung mit den vom Arbeitgeber für das Kalenderjahr beim Lohnsteuer-Jahresausgleich erstatteten Steuerbeträgen ergeben. ³Übersteigen die erstatteten Beträge die vom Arbeitgeber einbehaltenen Steuerbeträge, so ist als einbehaltener Steuerbetrag jeweils der übersteigende Betrag in Rot zu bescheinigen oder mit einem deutlichen Minuszeichen zu versehen.
2. Es sind die Lohnsteuer, der Solidaritätszuschlag 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, des davon einbehaltenen Solidaritätszuschlags und der davon einbehaltenen Kirchensteuer gesondert zu bescheinigen.
3. Ist keine Lohnsteuer, kein Solidaritätszuschlag oder keine Kirchensteuer einbehalten worden, ist das für diese Eintragungen vorgesehene Feld durch einen waagerechten Strich auszufüllen.

Bescheinigung des ausgezahlten Kindergeldes

(4a) Es ist die Summe des Kindergeldes zu bescheinigen, das der Arbeitgeber insgesamt an den Arbeitnehmer ausgezahlt hat. ²Zusätzlich ist der Kalendermonat anzugeben, für den der Arbeitgeber zuletzt Kindergeld ausgezahlt hat.

Anschrift und Betriebsstättenfinanzamt des Arbeitgebers

(5) Auf 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, an das die Lohnsteuer abgeführt worden ist, sowie dessen vierstellige Finanzamtsnummer anzugeben.

Ergänzung der Lohnsteuerkarte

(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.

Freiwillige Bescheinigungen

(7) Auf der Lohnsteuerkarte sollen zur Vermeidung von Rückfragen durch die Finanzämter – ohne daß eine Verpflichtung hierzu besteht – die steuerfreien **Verpflegungszuschüsse bei Auswärtstätigkeiten (Dienstreisen, Einsatzwechsellätigkeit, Fahrtätigkeit)**, die steuerfreien Arbeitgeberleistungen bei doppelter Haushaltsführung, die steuerfreien Arbeitgeberzuschüsse zu freiwilligen Krankenversicherungen und zur Pflegeversicherung sowie der auf den steuerpflichtigen Arbeitslohn entfallende Arbeitnehmeranteil am Gesamtsozialversicherungsbeitrag (Rentenversicherung, Krankenversicherung, Arbeitslosenversicherung und Pflegeversicherung) bescheinigt werden.

Grundlagen für die Lohnsteuerbescheinigung

(8) Der 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, kein Solidaritätszuschlag oder keine Kirchensteuer einbehalten war, so hat er die Angaben über die Höhe des Arbeitslohns auf Grund der ihm sonst zur Verfügung stehenden Unterlagen zu machen.

Besondere Lohnsteuerbescheinigungen

(9) Hat 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 (§ 39c Abs. 1 EStG),
2. für die im Ausland wohnhaften Arbeitnehmer 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,

4. bei beschränkt einkommensteuerpflichtigen Arbeitnehmern auf Verlangen (§ 39d Abs. 3 Satz 5 EStG).

³Eine besondere Lohnsteuerbescheinigung ist auch für Arbeitnehmer zu erteilen, die ausschließlich pauschalbesteuerte Bezüge im Sinne der §§ 40 oder 40b EStG erhalten haben, wenn der Arbeitgeber ihnen Kindergeld ausgezahlt hat.

Maschinelle Lohnsteuerbescheinigung

(10) ¹Arbeitgeber mit maschineller Lohnabrechnung können die Lohnsteuerbescheinigung und die besondere Lohnsteuerbescheinigung maschinell erstellen. ²Voraussetzung ist, daß die maschinell angefertigten Lohnsteuerbescheinigungen die in den amtlichen Vordrucken enthaltenen Angaben in gleicher Anordnung sämtlich enthalten. ³Für die maschinelle Erstellung von Lohnsteuerbescheinigungen sind Vordrucke allgemein zugelassen worden. ⁴Eine maschinell erstellte Lohnsteuerbescheinigung muß vom Arbeitgeber mit der Lohnsteuerkarte fest verbunden werden; es genügt, wenn die Lohnsteuerbescheinigung am Rand der Lohnsteuerkartenrückseite so angeklebt wird, daß die Verbindung ohne Beschädigung der Lohnsteuerkarte oder der Lohnsteuerbescheinigung nicht mehr gelöst werden kann.

Ausnahmeregelungen

(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 § 40a EStG pauschal besteuert worden sind, sind Lohnsteuerbescheinigungen nicht auszuschreiben. ²Hat ein Arbeitnehmer ausschließlich Bezüge erhalten, die nach § 40 oder § 40b EStG pauschal besteuert worden sind, ist eine Lohnsteuerbescheinigung ebenfalls nicht auszuschreiben. ³Absatz 9 Satz 3 bleibt unberührt.

Verbleib der Lohnsteuerkarten und der Lohnsteuerbescheinigungen

(13) Der Arbeitgeber hat den Arbeitnehmern, die nach § 46 EStG zur Einkommensteuer veranlagt werden, die Lohnsteuerbescheinigungen im Sinne des Absatzes 1 und des Absatzes 9 Satz 1 nach dem 31. Dezember unverzüglich auszuhändigen; die 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 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 (>LSiR 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 (§ 24a 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 § 39c Abs. 2 EStG den Lohnsteuerabzug für den Monat Januar erforderlichenfalls zu ändern, ist der Arbeitgeber in den in § 41c 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 (>LSiR 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 (>LSiR 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. ⁴LSIR 139 Abs. 5 Satz 2 gilt sinngemäß.

(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 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 Rahmen einer 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, Religionsgemeinschaft, an die die Kirchensteuer abzuführen ist, 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 zuwenig 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. in den Fällen des § 39a Abs. 5 EStG ein auf der Lohnsteuerkarte eingetragener Freibetrag rückwirkend herabgesetzt worden ist und der Arbeitgeber die zuwenig erhobene Lohnsteuer nicht nachträglich einbehalten kann,
4. die rückwirkende Änderung eines auf der Lohnsteuerkarte eingetragenen Pauschbetrags für Behinderte und Hinterbliebene (§ 33b EStG) wegen der bereits erteilten Lohnsteuerbescheinigung nicht zu einer Nacherhebung von Lohnsteuer durch den Arbeitgeber führen kann (>BFH-Urteil vom 24.9.1982 – BStBl 1983 II S. 60),
5. der Arbeitgeber dem Finanzamt angezeigt hat, daß er von seiner Berechtigung, Lohnsteuer nachträglich einzubehalten, keinen Gebrauch macht, oder die Lohnsteuer nicht nachträglich einbehalten kann (§ 41c Abs. 4 EStG),
6. der Arbeitnehmer in den Fällen des § 42d Abs. 3 Satz 4 EStG für die nicht vorschriftsmäßig einbehaltene oder angemeldete Lohnsteuer in Anspruch zu nehmen ist; wegen der Wahl der Inanspruchnahme >LSIR 145 Abs. 6 und 7,
7. 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) ¹Für die Nachforderung ist im allgemeinen das für die Einkommensbesteuerung des Arbeitnehmers zuständige Finanzamt zuständig (>BFH-Urteil vom 21.2.1992 – BStBl II S. 565). ²In den Fällen des Absatzes 1 Nr. 1 und 5 ist das Betriebsstättenfinanzamt für die Nachforderung dann zuständig, wenn die zuwenig erhobene Lohnsteuer bereits im Laufe des Kalenderjahrs nachgefordert werden soll. ³Für die Nachforderung zuwenig einbehaltener Lohnsteuer von beschränkt einkommensteuerpflichtigen Arbeitnehmern ist stets das Betriebsstättenfinanzamt zuständig (>BFH-Urteil vom 20.6.1990 – BStBl 1992 II S. 43).

(4) ¹Im Falle des Absatzes 1 Nr. 5 gilt für die Berechnung der nachzufordernden Lohnsteuer nach Ablauf des Kalenderjahres LSIR 137 Abs. 6 Satz 1 und Abs. 7 Satz 1 entsprechend. ²In den anderen Fällen des Absatzes 1 ist als Jahreslohnsteuer die Einkommensteuer zu ermitteln, die sich für den Arbeitnehmer ergibt, wenn er ausschließlich die sich aus dem um einen etwa in Betracht kommenden Versorgungs-Freibetrag und Altersentlastungsbetrag geminderten Jahresarbeitslohn ergebenden Einkünfte erzielt hat. ³Vom Jahresarbeitslohn sind deshalb noch die Werbungskosten (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 i.V.m. §§ 9 und 9a EStG), die Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen (§ 2 Abs. 4 i.V.m. §§ 10, 10b, 10c, 33 bis 33c EStG) und der Haushaltsfreibetrag (§ 2 Abs. 5 i.V.m. § 32 Abs. 7 EStG) abzuziehen. ⁴Hat 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). ⁵Die hiernach zu berücksichtigenden Beträge sind unabhängig von den beim Lohnsteuerabzug berücksichtigten Freibeträgen und unabhängig von der auf der Lohnsteuerkarte bescheinigten Steuerklasse festzustellen. ⁶Die Jahreslohnsteuer ist danach wie folgt zu ermitteln:

- 1 Bruttoarbeitslohn
- 2 + Vergütungen im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG
- 3 + Entschädigungen im Sinne des § 34 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 2 EStG
- 4 + nachzuversteuernde Beträge nach § 19a Abs. 9 Nr. 4 EStG (§ 7 Abs. 4 LStDV)

-
- 5 = Jahresarbeitslohn
 - 6 – Versorgungs-Freibetrag (§ 19 Abs. 2 EStG)
 - 7 – Werbungskosten, Arbeitnehmer-Pauschbetrag (§§ 9, 9a EStG)
 - 8 – Altersentlastungsbetrag (§ 24a EStG)
-
- 9 = Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG)
 - 10 – Sonderausgaben (§§ 10, 10b, 10c EStG)
 - 11 – außergewöhnliche Belastungen (§§ 33 bis 33c EStG)
-

- 12 = Einkommen (§ 2 Abs. 4 EStG)
 - 13 – Kinderfreibetrag (nur für Kalenderjahre vor 1996, § 32 Abs. 6 EStG a.F.)
 - 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 – Entschädigungen im Sinne des § 34 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 2 EStG (Zeile 3)
-

- 18 = verbleibendes zu versteuerndes Einkommen
 - 19 + ein Drittel der Vergütungen im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG (Zeile 16)
-

- 20 = Summe
 - 21 = Steuerbetrag für die Summe (Zeile 20) laut Grundtabelle/Splittingtabelle
 - 22 – Steuerbetrag für das verbleibende zu versteuernde Einkommen (Zeile 18) laut Grundtabelle/Splittingtabelle
-

- 23 = Unterschiedsbetrag

⁷Hat der Arbeitnehmer keine Vergütungen im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG und keine Entschädigungen im Sinne des § 34 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 2 EStG bezogen, so ist der für das zu versteuernde Einkommen (Zeile 15) aus der Grundtabelle/Splittingtabelle ermittelte Steuerbetrag die Jahreslohnsteuer (tarifliche Einkommensteuer – § 32a Abs. 1, 5 EStG). ⁸Hat der Arbeitnehmer Vergütungen im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG und keine Entschädigungen im Sinne des § 34 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 2 EStG bezogen, so ist der Steuerbetrag für das verbleibende zu versteuernde Einkommen (Zeile 22) zuzüglich des Dreifachen des

Unterschiedsbetrags (Zeile 23) die Jahreslohnsteuer (tarifliche Einkommensteuer – § 32a Abs. 1, 5 EStG). ²Hat der Arbeitnehmer Entschädigungen im Sinne des § 34 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 2 EStG bezogen, so ist die darauf entfallende Einkommensteuer nach § 34 Abs. 1 Satz 2 EStG zu berechnen.

(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. 4 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 >BFH-Urteil vom 9.11.1984 (BStBl 1985 II S. 191).

(6) ¹In den Fällen des Absatzes 1 Nr. 2 bis 7 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. bis 142. – unbesetzt –

143. Durchführung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs durch den Arbeitgeber

(1) ¹Der Arbeitgeber darf den Lohnsteuer-Jahresausgleich nur für unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer durchführen, die

1. während des Ausgleichsjahrs ständig in einem Dienstverhältnis gestanden haben und
2. am 31. Dezember des Ausgleichsjahrs in seinen Diensten stehen oder zu diesem Zeitpunkt von ihm Arbeitslohn aus einem früheren Dienstverhältnis beziehen.

²In die Feststellung, ob die Voraussetzung der Nummer 1 erfüllt ist, sind auch Zeiträume einzubeziehen, für die der Arbeitnehmer laufenden Arbeitslohn aus einem früheren Dienstverhältnis erhalten hat. ³Beginnt oder endet die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht im Laufe des Kalenderjahrs, so darf der Arbeitgeber den Lohnsteuer-Jahresausgleich nicht durchführen.

(2) Hat sich im Laufe des Kalenderjahres der Jahresfreibetrag geändert, so ist vom Jahresarbeitslohn der zuletzt auf der Lohnsteuerkarte bescheinigte Jahresfreibetrag abzuziehen.

Beispiel:

Auf der Lohnsteuerkarte des Arbeitnehmers ist für den Zeitraum vom 1.1. bis 31.12. ein Jahresfreibetrag von 36 000 DM (3 000 DM monatlich) bescheinigt. Auf Grund eines Wohnungswechsels ergibt sich ab dem 1.6. ein Jahresfreibetrag von 15 000 DM (ab 1.6. 0 DM monatlich). Im Rahmen des Lohnsteuer-Jahresausgleichs ist vom Jahresarbeitslohn ein Jahresfreibetrag von 15 000 DM abzuziehen.

(3) 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 zutreffender Höhe berücksichtigt wird. ³Die richtige Vorsorgepauschale darf nicht vom Arbeitgeber, sondern nur durch das Finanzamt bei der Veranlagung zur Einkommensteuer berücksichtigt werden. ⁴Das gilt auch für Arbeitgeber, die für den Lohnsteuer-Jahresausgleich ein maschinelles Verfahren anwenden (>LSIR 121 Abs. 2).

(4) 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 (§ 42b Abs. 2 Satz 2 EStG), so gehören die Entschädigungen und Vergütungen zum Jahresarbeitslohn, für den die Jahreslohnsteuer aus der Jahreslohnsteuertabelle zu ermitteln ist.

144. – unbesetzt –

145. Haftung des Arbeitgebers

Grundsätzliches zur Arbeitgeberhaftung

(1) ¹Der Arbeitnehmer ist – vorbehaltlich § 40 Abs. 3 EStG – Schuldner der Lohnsteuer (§ 38 Abs. 2 EStG); dies gilt auch für den Fall einer Nettolohnvereinbarung (LSIR 122). ²Für diese Schuld kann der Arbeitgeber als Haftender in Anspruch genommen werden, soweit seine Haftung reicht (§ 42d Abs. 1 und 2 EStG). ³Dies gilt auch bei Lohnzahlung durch Dritte, soweit der Arbeitgeber zur Einbehaltung der Lohnsteuer verpflichtet ist (§ 38 Abs. 1 Satz 2 EStG; >LSIR 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 Lohn-

steuer 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). ³Bei einer fehlerhaft ausgestellten Lohnsteuerbescheinigung beschränkt sich die Haftung des Arbeitgebers auf die Lohnsteuer, die sich bei der Einkommensteuerveranlagung des Arbeitnehmers ausgewirkt hat (>BFH-Urteil vom 22.7.1993 – BStBl II S. 775). ⁴Wegen 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 irren und irren konnten, >BFH-Urteil vom 5.11.1971 (BStBl 1972 II S. 137).

(3) ¹Die Haftung des Arbeitgebers ist von einem Verschulden grundsätzlich nicht abhängig. ²Ein geringfügiges Verschulden oder ein schuldloses Verhalten des Arbeitgebers 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 >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. ²Weicht der Arbeitgeber von einer erteilten Anrufungsauskunft ab, kann er nicht dadurch einen Haftungsausschluß bewirken, indem er die Abweichung dem Betriebsstättenfinanzamt anzeigt (>BFH-Urteil vom 4.6.1993 – BStBl II S. 687). ³Die Haftung wird auch nicht ausgeschlossen, wenn der Arbeitgeber erst auf Grund von Hinweisen oder Feststellungen im Rahmen der Lohnsteuer-Außenprüfung die fehlerhafte Behandlung anzeigt.

Haftung anderer Personen

(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 >BFH-Urteile vom 20.4.1982 (BStBl II S. 521), und vom 17.11.1992 (BStBl 1993 II S. 471) betreffend die Haftung eines Geschäftsführers einer Personengesellschaft bzw. einer GmbH und zum Umfang der Haftung bei voller Auszahlung der Nettolöhne >BFH-Urteil vom 26.7.1988 (BStBl II S. 859). ⁴Der Geschäftsführer einer GmbH kann als Haftungsschuldner für die von der GmbH nicht abgeführte Lohnsteuer auch insoweit in Anspruch genommen werden, als die Steuer auf seinen eigenen Arbeitslohn entfällt (>BFH-Urteil vom 15.4.1987 – BStBl 1988 II S. 167). ⁵Zu den Anforderungen an die inhaltliche Bestimmtheit von Lohnsteuerhaftungsbe-

scheiden bei der Haftung von Vertretern >BFH-Urteil vom 8.3.1988 (BStBl II S. 480). ⁶Durch privatrechtliche Vereinbarungen im Gesellschaftsvertrag kann die Haftung der Gesellschafter einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts nicht auf das Gesellschaftsvermögen beschränkt werden (>BFH-Urteil vom 27.3.1990 – BStBl II S. 939).

Inanspruchnahme eines Gesamtschuldners

(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). ⁴Der Arbeitnehmer kann sich als Steuerschuldner nicht darauf berufen, daß die haftungsweise Inanspruchnahme des Arbeitgebers wegen Nichtbeanstandung seines Vorgehens bei einer vorangegangenen Außenprüfung gegen Treu und Glauben verstoßen könnte (>BFH-Urteil vom 27.3.1991 – BStBl II S. 720).

Ermessensprüfung

(7) ¹Die Ermessensprüfung hat sich sowohl auf das Entschließungs- als auch auf das Auswahlermessen zu erstrecken. ²Wegen des Umfangs der erforderlichen Begründung vgl. insbesondere die >BFH-Urteile vom 30.4.1987 – BStBl 1988 II S. 170, vom 29.9.1987 – BStBl 1988 II S. 176, vom 8.11.1988 – BStBl 1989 II S. 219 und vom 29.5.1990 – BStBl II S. 1008 sowie Absatz 8. ³Im Rahmen der Ermessensprüfung sind insbesondere folgende Grundsätze zu beachten:

- 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. 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) und § 173 Abs. 2 AO dem Erlaß eines Haftungsbescheids nicht entgegensteht (>BFH-Urteil vom 17.2.1995 – BStBl II S. 555). 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). ⁵Kann die Steuer beim Arbeitnehmer deshalb nicht nachgefordert werden, weil seine Einkommensteuerveranlagung bestandskräftig ist und die für eine Änderung des Steuerbescheides nach § 173 Absatz 1 Nr. 1 AO erforderlichen Voraussetzungen nicht vorliegen, ist ein Haftungsbescheid gegen den Arbeitgeber in der Regel ermessensfehlerhaft (>BFH-Urteil vom 9.10.1992 – BStBl 1993 II S. 169). ⁶Der Inanspruchnahme des Arbeitgebers steht 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). ⁷Wurde beim Arbeitgeber eine Lohnsteuer-Außenprüfung durchgeführt, bewirkt dies nach den >BFH-Urteilen vom 15.12.1989 (BStBl 1990 II S. 526) und vom 9.3.1990 (BStBl II S. 608) nicht zugleich eine Hemmung der Verjährungsfrist in bezug auf den Steueranspruch gegen den Arbeitnehmer.

2. Eine Inanspruchnahme des Arbeitgebers kann ausgeschlossen sein, 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;
- d) der Arbeitgeber den individuellen Lohnsteuerabzug ohne Berücksichtigung von Gesetzesänderungen durchgeführt hat, soweit es ihm in der kurzen Zeit zwischen der Verkündung des Gesetzes und den folgenden Lohnabrechnungen bei Anwendung eines strengen Maßstabs nicht zumutbar war, die Gesetzesänderungen zu berücksichtigen.

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, vom 6.3.1980 – BStBl II S. 289 und vom 24.1.1992 – BStBl II S. 696; regelmäßig bei mehr als 40 Arbeitnehmern);
- 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 Bruttosteuersatzes – gegebenenfalls im Schätzungswege – ermittelt werden (>BFH-Urteile vom 7.12.1984 a.a.O., vom 12.6.1986 – BStBl II S. 681 und vom 29.10.1993 – BStBl 1994 II S. 197). ³Zahlt der Arbeitgeber als Haftungsschuldner die nachgeforderte Lohnsteuer ohne dafür bei den Arbeitnehmern Regreß zu nehmen, fließt den Arbeitnehmern mit der Zahlung ein Vorteil zu, der dem Lohnsteuerabzug unterliegt;
- 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).

Haftungsverfahren

(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, steht die Anerkenniserklärung einer Lohnsteuer-Anmeldung gleich (§ 167 Abs. 1 S. 3 AO). ³Ein Haftungsbescheid läßt die Lohnsteuer-Anmeldungen unberührt. ⁴Wurde nach einer ergebnislosen Lohnsteuer-Außenprüfung der Vorbehalt der Nachprüfung aufgehoben, steht einer Änderung der Lohnsteuer-Anmeldung nach § 173 Abs. 1 AO durch Erlaß eines Lohnsteuer-Haftungsbescheides die Änderungssperre des § 173 Abs. 2 AO entgegen, es sei denn, es liegt eine Steuerhinterziehung oder eine leichtfertige Steuerverkürzung vor (>BFH-Urteil vom 15.5.1992 – BStBl 1993 II S. 840). ⁵Gleiches gilt, wenn nach einer Lohnsteuer-

Außenprüfung bereits ein Lohnsteuer-Haftungsbescheid ergangen ist und der Vorbehalt der Nachprüfung für die betreffenden Lohnsteuer-Anmeldungen aufgehoben worden ist (>BFH-Urteil vom 15.5.1992 – BStBl 1993 II S. 829). ⁶Wird im Anschluß an eine Außenprüfung pauschale Lohnsteuer fälschlicherweise durch einen Haftungsbescheid geltend gemacht, kann mit der Aufhebung des Haftungsbescheides die Unanfechtbarkeit i.S. des § 171 Abs. 4 Satz 1 AO und damit das Ende der Ablaufhemmung für die Festsetzungsfrist eintreten (>BFH-Urteil vom 6.5.1994 – BStBl II S. 715). ⁷Der Eintritt der Festsetzungsverjährung kann nur vermieden werden, wenn der inkorrekte Haftungsbescheid erst dann aufgehoben wird, nachdem zuvor der formell korrekte Nachforderungsbescheid erlassen worden ist. ⁸Wird vom Arbeitgeber Lohnsteuer in einer Vielzahl von Fällen nachgefordert, so ist die Höhe der Lohnsteuer trotz des damit verbundenen Arbeitsaufwands grundsätzlich individuell zu ermitteln. ⁹Etwas anderes gilt dann, wenn entweder die Voraussetzungen des § 162 AO für eine Schätzung der Lohnsteuer vorliegen oder der Arbeitgeber der Berechnung der Haftungsschuld mit einem durchschnittlichen Steuersatz zugestimmt hat (>BFH-Urteil vom 17.3.1994 – BStBl II S. 536). ¹⁰Im Haftungsbescheid, spätestens jedoch in der Einspruchsentscheidung (>BFH-Urteil vom 18.9.1981 – BStBl II S. 801), sind die für die Ermessensentscheidung maßgebenden Gründe anzugeben. ¹¹Der 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). ¹²In einem allein vom Arbeitnehmer veranlaßten Einspruchsverfahren ist der Arbeitgeber nach § 360 AO hinzuzuziehen. ¹³Werden 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 Bescheides in Bestandskraft (>BFH-Urteil vom 4.7.1986 – BStBl II S. 921). ¹⁴Enthält der Haftungsbescheid keine Aufgliederung des Haftungsbetrags auf die Anmeldezeiträume, so ist er nicht deshalb nichtig (>BFH-Urteil vom 22.11.1988 – BStBl 1989 II S. 220).

Nachforderungsverfahren

(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 Nachforderungsbescheides 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; Absatz 8 Satz 4 und 5 gilt entsprechend.

(10) ¹Wird vom Arbeitgeber pauschale Lohnsteuer nacherhoben (Absatz 9) und wird er zugleich als Haf-

tungsschuldner in Anspruch genommen (Absatz 8), so ist die Steuerschuld von der Haftungsschuld zu trennen. ²Dies kann im Entscheidungssatz des zusammengefaßten Steuer- und Haftungsbescheides, in der Begründung dieses Bescheides oder in dem dem Arbeitgeber bereits bekannten oder beigelegten 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 Bescheides 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 aufgliedert zu werden (>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 (>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 zu setzen.

146. Haftung bei Arbeitnehmerüberlassung

Allgemeines

(1) ¹Bei Arbeitnehmerüberlassung ist steuerrechtlich grundsätzlich der Verleiher Arbeitgeber der Leiharbeitnehmer (>LSiR 66 Abs. 1 Satz 4). 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). ³Satz 1 gilt für einen ausländischen Verleiher (>LSiR 105 Abs. 1 Satz 4) selbst dann, wenn der Entleiher Arbeitgeber im Sinne eines Doppelbesteuerungsabkommens ist; die Arbeitgebereneigenschaft des Entleihers nach einem Doppelbesteuerungsabkommen hat nur Bedeutung für die Zuteilung des Besteuerungsrechts. ⁴Der Entleiher kann jedoch nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Gestaltung der Beziehungen zu den für ihn tätigen Leiharbeitnehmern und zum Verleiher, insbesondere bei Entlohnung der Leiharbeitnehmer, steuerrechtlich Arbeitgeber sein (>BFH-Urteil vom 2.4.1982 a.a.O., siehe auch LSiR 106 Abs. 2 Satz 8). ⁵Wird der Entleiher als Haftungsschuldner in Anspruch genommen, so ist wegen der unterschiedlichen Voraussetzungen und Folgen stets danach zu

unterscheiden, ob er als Arbeitgeber der Leiharbeiternehmer oder als Dritter neben dem Verleiher als dem Arbeitgeber der Leiharbeiternehmer haftet. ⁶§ 42d Abs. 6 EStG betrifft den Fall, daß der Entleiher nicht Arbeitgeber der Leiharbeiternehmer ist. ⁷Nach dieser Vorschrift haftet der Entleiher für die ab 1. Januar 1986 entstehende Lohnsteuer der für ihn tätigen Leiharbeiternehmer. ⁸Ist der Entleiher ausnahmsweise Arbeitgeber der Leiharbeiternehmer, so haftet er ohne diese zeitliche Begrenzung nach § 42d Abs. 1 bis 5 EStG, >LSIR 145. ⁹Neben ihm haftet nach § 42d Abs. 7 EStG der Verleiher ab 1. Januar 1986.

Inanspruchnahme des Entleihers nach § 42d Abs. 6 EStG

(2) ¹Der Entleiher haftet nach § 42d Abs. 6 EStG wie der Verleiher (Arbeitgeber), jedoch beschränkt auf die Lohnsteuer für die Zeit, für die ihm der Leiharbeiternehmer 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.

⁵Zu den Abgrenzungsmerkmalen >BFH-Urteil vom 18.1.1991 (BStBl II S. 409) betreffend hochqualifizierte Mitarbeiter des Auftragnehmers, die beim Auftraggeber eingesetzt werden. ⁶Bei der Prüfung der Frage, ob Arbeitnehmerüberlassung vorliegt, ist die Auffassung der Bundesanstalt für Arbeit zu berücksichtigen. ⁷Eine Inanspruchnahme des Entleihers 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 § 42d Abs. 6 Satz 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 fortbestehend gilt, d. h. bis zu 12 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 § 1b Arbeitnehmerüberlassungsgesetz (AÜG) 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 §§ 28a bis 28c SGB IV 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 irrt (§ 42d Abs. 6 Satz 3 EStG). ⁷Bei der Inanspruchnahme des Entleihers ist Absatz 3 zu berücksichtigen. ⁸Im Bereich unzulässiger Arbeitnehmerüberlassung sind wegen des Verbots in § 1b AÜG strengere Maßstäbe anzulegen, wenn sich der Entleiher darauf beruft, ohne Verschulden einem Irrtum erliegen 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 Vomhundertsatz 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.

Sicherungsverfahren nach § 42 d Abs. 8 EStG

(8) ¹Als Sicherungsmaßnahme kann das Finanzamt den Entleiher verpflichten, einen bestimmten DM-Betrag oder einen als Vomhundertsatz bestimmten Teil des vereinbarten Überlassungsentgelts einzubehalten 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.

Haftungsverfahren

(9) Wird der Entleiher oder Verleiher als Haftungsschuldner in Anspruch genommen, so ist ein Haftungsbescheid zu erlassen (>LSiR 145 Abs. 8).

Zuständigkeit

(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. ³Das 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. ⁴Ein Rechtsbehelf ist nur gegeben, wenn das Finanzamt eine Auskunftserteilung ablehnt.

(2) ¹Hat 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. ²In der Regel genügt es, die Auskunft mit dem Finanzamt der Hauptniederlassung bzw. der Konzernzentrale (Geschäftsleitung nach § 10 AO) abzustimmen. ³Dieses Finanzamt hat die Anrufungsauskünfte der Betriebsstättenfinanzämter zu koordinieren. ⁴Bei Anrufungsauskünften grundsätzlicher Art und bei erkennbar gegensätzlichen Entscheidungen der Betriebsstättenfinanzämter informiert das Finanzamt der Hauptniederlassung bzw. der Konzernzentrale (im Sinne von § 10 AO) die übrigen betroffenen Finanzämter.

(3) ¹Die Auskunft bindet das Finanzamt nur gegenüber dem, der sie erbeten hat. ²Durch eine dem Arbeitgeber erteilte Auskunft ist das Finanzamt nicht gehindert, gegenüber dem Arbeitnehmer einen für ihn ungünstigeren Rechtsstandpunkt einzunehmen (>BFH-Urteil vom 28.8.1991 – BStBl 1992 II S. 107). ³Auskünfte an einen Arbeitnehmer binden dessen

Wohnsitzfinanzamt bei der Einkommensteuerveranlagung nicht (>BFH-Urteil vom 9.10.1992 – BStBl 93 II S. 166).

148. Lohnsteuer-Außenprüfung

(1) ¹Für die Lohnsteuer-Außenprüfung gelten die §§ 193 bis 207 AO. ²Die §§ 5 bis 12 Betriebsprüfungsordnung sind mit Ausnahme des § 5 Abs. 4 Satz 2 ~~sinngemäß~~ 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 (§ 42d 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. ⁵Wegen der Hemmung der Verjährungsfrist in bezug auf den Steueranspruch gegen den Arbeitnehmer >LStR 145 Abs. 7 Nr. 1 Satz 7.

(5) Das Recht auf Anrufungsauskunft nach § 42e 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

– unbesetzt –

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

– unbesetzt –

Artikel 2

Anwendung der Lohnsteuer-Richtlinien 1996

Die Lohnsteuer-Richtlinien 1996 vom 10. Oktober 1995 (Bundessteuerblatt I Sondernummer 3/1995) werden aufgehoben. Sie sind mit den Abweichungen, die sich aus der Änderung von Rechtsvorschriften für die Zeit bis 31. Dezember 1998 ergeben, letztmals weiter anzuwenden für Lohnzahlungszeiträume, die vor dem 1. Januar 1999 enden, und für sonstige Bezüge, die dem Arbeitnehmer vor dem 1. Januar 1999 zufließen.

Der Bundesrat hat zugestimmt.

Bonn, den ... November 1998

Der Bundeskanzler

Der Bundesminister der Finanzen

25.09.98

Beschluß
des Bundesrates

Allgemeine Verwaltungsvorschrift zum Steuerabzug vom Arbeitslohn
(Lohnsteuer-Richtlinien 1999 - LStR 1999 -)

Der Bundesrat hat in seiner 729. Sitzung am 25. September 1998 beschlossen, der Allgemeinen Verwaltungsvorschrift gemäß Artikel 108 Abs. 7 des Grundgesetzes zuzustimmen.