

**Allgemeinen Verwaltungsvorschrift  
zum Steuerabzug vom Arbeitslohn 2002  
(Lohnsteuer-Richtlinien 2002 - LStR 2002)**

**Allgemeinen Verwaltungsvorschrift zum Steuerabzug vom Arbeitslohn 2002  
(Lohnsteuer-Richtlinien 2002 – LStR 2002)**

vom ... Oktober 2001

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

**Artikel 1**

Lohnsteuer-Richtlinien 2002

- LStR 2002 -

**Inhaltsverzeichnis**

Einführung

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) - unbesetzt -
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 - unbesetzt -
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. Steuerbefreiung 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)

- 21a. Unterbringung und Betreuung von nicht schulpflichtigen Kindern (§ 3 Nr. 33 EStG)
- 21b. Fahrtkostenzuschüsse (§ 3 Nr. 34 EStG)
- 21c. Zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachte Arbeitgeberleistungen
- 21d. Arbeitslohn aus geringfügigen Beschäftigungsverhältnissen (§ 3 Nr. 39 EStG)
- 21e. Personalcomputer und Telekommunikationsgeräte (§ 3 Nr. 45 EStG)**
22. Durchlaufende Gelder, Auslagenersatz (§ 3 Nr. 50 EStG)
23. - unbesetzt -
- 23a. Steuerfreie Mietvorteile (§ 3 Nr. 59 EStG)
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. - unbesetzt -
29. Steuerbefreiungen nach anderen Gesetzen und nach Verträgen - unbesetzt -
30. Steuerfreiheit der Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit (§ 3 b EStG)
31. Bewertung der Sachbezüge (§ 8 Abs. 2 EStG)
32. Bezug von Waren und Dienstleistungen (§ 8 Abs. 3 EStG)
33. Werbungskosten
34. Aufwendungen für die Aus- und Fortbildung
35. Studienreisen, Fachkongresse - unbesetzt -
36. Ausgaben im Zusammenhang mit Berufsverbänden
37. Reisekosten
38. Fahrtkosten als Reisekosten
39. Verpflegungsmehraufwendungen als Reisekosten
40. Übernachtungskosten
- 40a. Reisenebenkosten
41. Umzugskosten
42. Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte
43. Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung
44. Arbeitsmittel
45. Häusliches Arbeitszimmer - unbesetzt -
46. Werbungskosten bei Heimarbeitern
47. - unbesetzt -

- 
- |  |  |
|--|--|
| <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>104a. 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 oder eines Hinzurechnungsbetrags auf der Lohnsteuerkarte</p> <p>112. Freibetrag wegen negativer Einkünfte</p> <p>113. Freibeträge bei Ehegatten</p> <p>113a. Freistellungsbescheinigung für ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis</p> <p>114. Aufbewahrung der Lohnsteuerkarte</p> <p>115. Laufender Arbeitslohn und sonstige Bezüge</p> <p>116. Versorgungs-Freibetrag</p> <p>117. Altersentlastungsbetrag</p> <p>118. Einbehaltung der Lohnsteuer vom laufenden Arbeitslohn</p> <p>119. Einbehaltung der Lohnsteuer von sonstigen Bezügen</p> <p>120. <b>Berücksichtigung der Vorsorgepauschale beim Lohnsteuerabzug</b></p> <p>121. <b>Permanenter Lohnsteuer-Jahresausgleich</b></p> <p>122. Besteuerung des Nettolohns</p> <p>123. Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen</p> <p>124. Nichtvorlage der Lohnsteuerkarte</p> <p>124a. Durchführung des Lohnsteuerabzugs bei erweiterter unbeschränkter Einkommensteuerpflicht - unbesetzt -</p> <p>125. Durchführung des Lohnsteuerabzugs für beschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer</p> <p>126. Bemessung der Lohnsteuer nach besonderen Pauschsteuersätzen (§ 40 Abs. 1 EStG)</p> <p>127. Bemessung der Lohnsteuer nach einem festen Pauschsteuersatz (§ 40 Abs. 2 EStG)</p> |
|--|--|

128. Pauschalierung der Lohnsteuer für Teilzeitbeschäftigte
129. Pauschalierung der Lohnsteuer bei bestimmten Zukunftssicherungsleistungen
130. Aufzeichnungserleichterungen, Aufzeichnung der Religionsgemeinschaft
131. Aufzeichnung des Großbuchstaben U
132. Betriebsstätte
133. Lohnsteuer-Anmeldung
134. Abführung der Lohnsteuer
135. Lohnsteuerbescheinigung
136. Lohnsteuerbescheinigungen von öffentlichen Kassen
137. Änderung des Lohnsteuerabzugs
138. Anzeigepflichten des Arbeitgebers
139. Nachforderung von Lohnsteuer
140. -142. - unbesetzt -
143. Durchführung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs durch den Arbeitgeber
144. - unbesetzt -
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	=	Anteilmietungsverordnung
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
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	=	Höchstrichterliche 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 2002 (LStR 2002)** enthalten im Interesse einer einheitlichen Anwendung des Lohnsteuerrechts durch die Finanzbehörden Erläuterungen der Rechtslage, Weisungen zur Auslegung des Einkommensteuergesetzes und seiner Durchführungsverordnungen sowie Weisungen zur Vermeidung unbilliger Härten und zur Verwaltungsvereinfachung.

(2) <sup>1</sup>Die **LStR 2002** sind beim Steuerabzug vom Arbeitslohn anzuwenden für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 31. Dezember **2001** enden, und für sonstige Bezüge, die dem Arbeitnehmer nach dem 31. Dezember **2001** zufließen. <sup>2</sup>Sie gelten auch für frühere Zeiträume, soweit sie geänderte Vorschriften des Einkommensteuergesetzes betreffen, die vor dem 1. Januar **2002** anzuwenden sind. <sup>3</sup>Die **LStR 2002** sind auch für frühere Jahre anzuwenden, soweit sie lediglich eine Erläuterung der Rechtslage darstellen. <sup>4</sup>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. 821), zuletzt geändert durch **Artikel 1 des Gesetzes zur Regelung der Bemessungsgrundlage für Zuschlagsteuern vom 21. Dezember 2000 (BGBl. I S. 1978)**, zu Grunde.

## **R 1. Einkommensteuerpflicht**

– unbesetzt –

## **R 2. Ermittlung des zu versteuernden Einkommens und der festzusetzenden Einkommensteuer**

– unbesetzt –

## **R 3.**

– unbesetzt –

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

(1) <sup>1</sup>Steuerfrei sind das Arbeitslosengeld und das Teilarbeitslosengeld nach dem Dritten Buch Sozialgesetzbuch (SGB III). <sup>2</sup>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. <sup>3</sup>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 (>R 185 EStR) ohne steuerliche Auswirkung (§ 3c EStG); der dem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber nachgezahlte Arbeitslohn ist grundsätzlich steuerpflichtig.

---

\*) Änderungen und Ergänzungen gegenüber den Lohnsteuer-Richtlinien 2000 sind durch **Fett-Kursiv-Druck** hervorgehoben; Randstriche kennzeichnen die Stellen, an denen Text weggefallen ist.

(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 witterungsungünstigen Jahreszeit gezahlt wird (§ 209 Nr. 1 SGB III).

(4)<sup>1</sup>Steuerfrei ist außerdem das Unterhaltsgeld (§ 153 SGB III). <sup>2</sup>Hierzu zählen auch die Sonderformen des Teilunterhaltsgeldes (§ 154 SGB III) und des Anschlussunterhaltsgeldes (§ 156 SGB III).

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

– unbesetzt –

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

<sup>1</sup>Die Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 4 Buchstaben a und b EStG gilt für sämtliche Dienstbekleidungsstücke, die die Angehörigen der genannten Berufsgruppen nach den jeweils maßgebenden Dienstbekleidungs Vorschriften zu tragen verpflichtet sind. <sup>2</sup>Zu den Angehörigen der Bundeswehr oder des Bundesgrenzschutzes im Sinne des § 3 Nr. 4 EStG gehören nicht die Zivilbediensteten.

## **R 7. Geld- und Sachbezüge an Wehrpflichtige und Zivildienstleistende (§ 3 Nr. 5 EStG)**

<sup>1</sup>Zu den Geldbezügen im Sinne des § 1 Abs. 1 Satz 1 des Wehrsoldgesetzes gehören neben dem Wehrsold die besondere Zuwendung, das Dienstgeld und das Entlassungsgeld. <sup>2</sup>Nach § 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. <sup>3</sup>Bei 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.

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

(1) <sup>1</sup>Steuerfreie 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. <sup>2</sup>Zu 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 Infektionsschutzgesetz (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), Unterhaltsbeiträge nach den §§ 40, 41 BeamtVG 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-Mdl), der DDR-Zollverwaltung (VSO-Zoll) und des Ministeriums für Staatssicherheit/Amt für Nationale Sicherheit (VSO-MfS/AfNS) sowie der Dienstbeschädigungsausgleich, der ab dem 1.1.1997 nach dem Gesetz über einen Ausgleich für Dienstbeschädigungen im Beitrittsgebiet vom 11.11.1996 (BGBl. I S. 1676) anstelle der vorbezeichneten Renten gezahlt wird.

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

### **Abfindungszahlung**

(1) <sup>1</sup>Abfindungen sind Leistungen, die der Arbeitnehmer als Ausgleich für die mit der Auflösung des Dienstverhältnisses verbundenen Nachteile, insbesondere für den Verlust des Arbeitsplatzes, erhält (sachlicher Zusammenhang). <sup>2</sup>Ein zeitlicher Zusammenhang zwischen dem Zufluss der Abfindung und der Beendigung des Dienstverhältnisses ist daneben nicht erforderlich; ein erhebliches zeitliches Auseinanderfallen der beiden Ereignisse kann jedoch den sachlichen Zusammenhang in Frage stellen. <sup>3</sup>Nicht zu den Abfindungen gehören andere Bezüge, die lediglich aus Anlass der Auflösung eines Dienstverhältnisses gezahlt werden. <sup>4</sup>Es 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. <sup>5</sup>§ 3 Nr. 9 EStG ist auch bei Arbeitnehmern anwendbar, deren Lohn nach § 3 Nr. 39 EStG steuerfrei ist oder nach § 40a EStG pauschal versteuert wird.

### **Auflösung des Dienstverhältnisses**

(2) <sup>1</sup>Die Auflösung ist vom Arbeitgeber veranlasst, wenn dieser die entscheidenden Ursachen für die Auflösung gesetzt hat. <sup>2</sup>Eine 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. <sup>3</sup>Eine Änderungskündigung bewirkt nur dann eine Auflösung des Dienstverhältnisses, wenn sie zu einem Ausscheiden aus dem Dienstverhältnis führt.

**<sup>4</sup>Bei Altersteilzeitmodellen ist die Auflösung des Dienstverhältnisses nicht vom Arbeitgeber veranlasst, wenn die Altersteilzeit bis zum 65. Lebensjahr andauert.**

#### **Umfang der Steuervergünstigung**

(3) <sup>1</sup>Der Freibetrag richtet sich nach dem Lebensalter und der Dauer der Betriebszugehörigkeit des Arbeitnehmers in dem Zeitpunkt, zu dem das Dienstverhältnis aufgelöst worden ist. <sup>2</sup>Er steht jedem Arbeitnehmer aus demselben Dienstverhältnis insgesamt nur einmal zu. <sup>3</sup>Wird die Abfindung in Teilbeträgen oder in fortlaufenden Beträgen ausgezahlt, so sind die einzelnen Raten so lange steuerfrei, bis der für den Arbeitnehmer maßgebende Freibetrag ausgeschöpft ist. <sup>4</sup>Eine Verteilung des Freibetrags entsprechend der Laufzeit der Abfindungszahlung ist nicht zulässig; vielmehr ist der Freibetrag bei den zuerst bezogenen Raten zu berücksichtigen. <sup>5</sup>Ist 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. <sup>6</sup>Die im Lohnsteuerabzugsverfahren unterlassene Berücksichtigung des Freibetrags wird, sofern die Voraussetzungen hierfür erfüllt sind, im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung für das Zuflussjahr nachgeholt. <sup>7</sup>Überschreitet die Abfindung den Freibetrag, so unterliegt sie insoweit dem Lohnsteuerabzug. <sup>8</sup>Ist der steuerpflichtige Teil der Abfindung eine tarifbegünstigte Entschädigung im Sinne des § 34 Abs. 1 EStG, so ist die Lohnsteuer für diesen sonstigen Bezug nach § 39b Abs. 3 Satz 9 EStG zu ermitteln. <sup>9</sup>Unabhängig davon kann die Tarifermäßigung nach § 34 Abs. 1 EStG bei einer Veranlagung zur Einkommensteuer berücksichtigt werden (§ 46 Abs. 2 Nr. 5 oder 8 EStG).

#### **Ermittlung der Dauer der Betriebszugehörigkeit**

(4) <sup>1</sup>Für die Ermittlung der Dauer der Betriebszugehörigkeit gilt Folgendes:

1. Ist ein Dienstverhältnis aus vom Arbeitnehmer nicht zu vertretenden Gründen, z. B. im Baugewerbe bei schlechter Witterung, aufgelöst worden und war der Arbeitnehmer anschließend arbeitslos, so sind bei der Ermittlung des maßgebenden Freibetrags auch Dienstzeiten zu berücksichtigen, die der Arbeitnehmer vor der Arbeitslosigkeit bei dem Arbeitgeber verbracht hat, wenn er unmittelbar im Anschluss an die Arbeitslosigkeit erneut ein Dienstverhältnis zu demselben Arbeitgeber eingegangen ist.
2. <sup>1</sup>Bei 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. <sup>2</sup>Sind 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. <sup>1</sup>Werden 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. <sup>2</sup>Das 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. Soldatenversorgungsgesetz, 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.

<sup>2</sup>Eine 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.

## **R 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,
2. die Übergangsbeihilfe nach den §§ 12 und 13 und das Übergangsgeld nach § 37 des Soldatenversorgungsgesetzes,
3. das Entlassungsgeld nach den §§ 52c, 54 Abs. 4, 54b, 55, 70 Abs. 5 und 71 G 131.

(2) Dagegen gehören zum steuerpflichtigen Arbeitslohn:

1. die Ausgleichsbezüge nach § 11a des Soldatenversorgungsgesetzes,
2. das Übergangsgeld nach § 14 des Bundesministergesetzes und entsprechende Leistungen auf Grund der Gesetze der Länder.

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

### **Beihilfen und Unterstützungen aus öffentlichen Mitteln**

(1) Steuerfrei 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 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.

### **Unterstützungen und Erholungsbeihilfen an Arbeitnehmer im privaten Dienst**

(2) <sup>1</sup>Unterstützungen, 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. <sup>2</sup>Voraussetzung für die Steuerfreiheit ist, dass die Unterstützungen

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

<sup>3</sup>Die Voraussetzungen der Nummern 1 bis 3 brauchen nicht vorzuliegen, wenn der Betrieb weniger als fünf Arbeitnehmer beschäftigt. <sup>4</sup>Die Unterstützungen sind bis zu einem Betrag von **600 €** je Kalenderjahr steuerfrei. <sup>5</sup>Der **600 €** übersteigende Betrag gehört nur dann nicht zum steuerpflichtigen Arbeitslohn, wenn er aus Anlass eines besonderen Notfalls gewährt wird. <sup>6</sup>Bei der Beurteilung, ob ein solcher Notfall vorliegt, sind auch die Einkommensverhältnisse und der Familienstand des Arbeitnehmers zu berücksichtigen. <sup>7</sup>Steuerfrei 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.

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

– unbesetzt –

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

(1) <sup>1</sup>Öffentliche Dienste leisten grundsätzlich alle Personen, die im Dienst einer juristischen Person des öffentlichen Rechts stehen. <sup>2</sup>Keine öffentlichen Dienste im Sinne dieser Vorschrift leisten hingegen Personen, die in der fiskalischen Verwaltung tätig sind.

(2) <sup>1</sup>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. <sup>2</sup>Eine steuerfreie Aufwandsentschädigung liegt deshalb insoweit nicht vor, als die Entschädigung für Verdienstaufschlag oder Zeitverlust oder zur Abgeltung eines Haftungsrisikos gezahlt wird oder dem Empfänger ein Aufwand nicht oder offenbar nicht in Höhe der gewährten Entschädigung erwächst. <sup>3</sup>Das Finanzamt hat das Recht und die Pflicht zu prüfen, ob die als Aufwandsentschädigung gezahlten Beträge tatsächlich zur Bestreitung eines abziehbaren Aufwands erforderlich sind. <sup>4</sup>Dabei ist nicht erforderlich, dass der Steuerpflichtige alle seine dienstlichen Aufwendungen bis ins kleinste nachweist. <sup>5</sup>Entscheidend 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. <sup>6</sup>Eine Nachprüfung ist nur geboten, wenn dazu ein Anlass von einigem Gewicht besteht. <sup>7</sup>Werden 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 abgeltend oder den Aufwand offensichtlich übersteigen.

(3) <sup>1</sup>Zur 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:

<sup>2</sup>Sind 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 1/3 der gewährten Aufwandsentschädigung, mindestens **154 €** monatlich steuerfrei.

<sup>3</sup>Sind die Anspruchsberechtigten und der Betrag oder auch ein Höchstbetrag nicht durch Gesetz oder Rechtsverordnung bestimmt, so kann **bei hauptamtlich und ehrenamtlich tätigen Personen** in der Regel ohne weiteren Nachweis ein steuerlich anzuerkennender Aufwand **von 154 € monatlich** angenommen werden.

<sup>4</sup>Ist die Aufwandsentschädigung niedriger als **154 €** monatlich, so bleibt nur der tatsächlich geleistete Betrag steuerfrei. <sup>5</sup>Bei Personen, die für mehrere Körperschaften des öffentlichen Rechts tätig sind, sind die steuerfreien **monatlichen** Mindest- und Höchstbeträge auf die Entschädigung zu beziehen, die von der einzelnen öffentlich-rechtlichen Körperschaft an diese Personen gezahlt wird. <sup>6</sup>Aufwandsentschädigungen für mehrere Tätigkeiten bei einer Körperschaft sind für die Anwendung der Mindest- und Höchstbeträge zusammenzurechnen.

<sup>7</sup>Bei einer gelegentlichen ehrenamtlichen Tätigkeit sind die steuerfreien **monatlichen** Mindest- und Höchstbeträge nicht auf einen weniger als einen Monat dauernden Zeitraum der ehrenamtlichen Tätigkeit umzurechnen. <sup>8</sup>Werden 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 als absolute Monatsbeträge anzusehen, wenn die betreffende Körperschaft für bestimmte Monate bestimmte Beträge zahlt. <sup>9</sup>Eine Umrechnung auf längere Zeiträume ist in diesen Fällen nicht zulässig. <sup>10</sup>Die 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.

(4) <sup>1</sup>Die 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. <sup>2</sup>Wenn 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; in diesem Fall ist aber Absatz 3 nicht anzuwenden, sondern nach Absatz 2 Satz 3 bis 6 zu verfahren. <sup>3</sup>Bei 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.

(5) <sup>1</sup>Von Pauschalentschädigungen, die Gemeinden oder andere juristische Personen des öffentlichen Rechts für eine gelegentliche ehrenamtliche Tätigkeit zahlen, darf ein Betrag bis zu **6 €** täglich ohne nähere Prüfung als steuerfrei anerkannt werden. <sup>2</sup>Bei höheren Pauschalentschädigungen hat das Finanzamt zu prüfen, ob auch ein Aufwand an Zeit und Arbeitsleistung sowie ein entgangener Verdienst abgegolten worden ist. <sup>3</sup>Anstelle dieser Regelung kann auch Absatz 3 angewendet werden.

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

(1) <sup>1</sup>Nach § 3 Nr. 13 EStG sind Bezüge steuerfrei, die als Reisekostenvergütungen, Umzugskostenvergütungen oder Trennungsgelder aus einer öffentlichen Kasse gezahlt werden.

<sup>2</sup>Die Steuerfreiheit von Vergütungen für Verpflegungsmehraufwendungen bei Dienstreisen im Sinne des R 37 Abs. 3 ist auf die nach R 39 maßgebenden Beträge und bei Abordnungen, die keine Dienstreisen im Sinne des R 37 Abs. 3 sind, auf die nach R 43 maßgebenden Beträge begrenzt; R 16 Satz **1 bis 3** ist entsprechend anzuwenden.

(2) <sup>1</sup>Reisekostenvergütungen 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. <sup>2</sup>Reisekostenvergütungen liegen auch vor, soweit sie dem Grunde und der Höhe nach auf Grund von Tarifverträgen oder anderen Vereinbarungen gezahlt werden, die den reisekostenrechtlichen Vorschriften des Bundes oder der Länder entsprechen. <sup>3</sup>§ 12 Nr. 1 EStG bleibt unberührt.

(3) <sup>1</sup>Werden 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. <sup>2</sup>Im Übrigen kann auch eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 12 oder Nr. 26 EStG in Betracht kommen; >R 13 und 17.

(4) <sup>1</sup>Absätze 2 und 3 gelten sinngemäß für Umzugskostenvergütungen und Trennungsgelder nach Maßgabe der umzugskosten- und reisekostenrechtlichen Vorschriften des Bundes und der Länder. <sup>2</sup>Werden 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. <sup>3</sup>Trennungsgeld, das bei täglicher Rückkehr zum Wohnort gezahlt wird, ist nur nach Maßgabe der R 21b, 37 bis 39 steuerfrei.

## R 14a. Öffentliche Kassen

– unbesetzt –

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

<sup>1</sup>Heirats- und Geburtsbeihilfen sind einmalige oder laufende Zuwendungen in Geld oder Geldeswert. <sup>2</sup>Bezieht ein Arbeitnehmer aus mehreren Dienstverhältnissen je eine Heirats- oder Geburtsbeihilfe, so kann er den Freibetrag für jede der Beihilfen in Anspruch nehmen. <sup>3</sup>Erhalten Eltern, die beide Arbeitslohn beziehen, beide eine Beihilfe, so steht der Freibetrag jedem Elternteil zu, auch wenn sie bei demselben Arbeitgeber beschäftigt sind. <sup>4</sup>Bei Mehrlingsgeburten bleibt die Geburtsbeihilfe steuerfrei, soweit sie **358 €** je Kind nicht übersteigt.

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

<sup>1</sup>Bei der Erstattung von Reisekosten dürfen die einzelnen Aufwendungsarten zusammengefasst werden; in diesem Fall ist die Erstattung steuerfrei, soweit sie die Summe der nach R 38 bis 40a zulässigen Einzelerstattungen nicht übersteigt. <sup>2</sup>**Hierbei können mehrere Reisen zusammengefasst abgerechnet werden.** <sup>3</sup>Dies gilt sinngemäß für die Erstattung von Umzugskosten und von Mehraufwendungen bei einer doppelten Haushaltsführung. <sup>4</sup>Wegen der Höhe der steuerfrei zu belassenden Reisekostenvergütungen, Umzugskostenvergütungen oder Vergütungen von Mehraufwendungen bei einer doppelten Haushaltsführung >R 37 bis 41 und 43.

## R 17. Steuerbefreiung für nebenberufliche Tätigkeiten (§ 3 Nr. 26 EStG)

### Begünstigte Tätigkeiten

(1) <sup>1</sup>Die Tätigkeiten als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher oder Betreuer haben miteinander gemeinsam, dass sie auf andere Menschen durch persönlichen Kontakt Einfluss nehmen, um auf diese Weise deren geistige und körperliche Fähigkeiten zu entwickeln und zu fördern. <sup>2</sup>Gemeinsames Merkmal der Tätigkeiten ist eine pädagogische Ausrichtung. <sup>3</sup>Zu 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 im Rahmen der beruflichen Ausbildung und Fortbildung, nicht dagegen die Ausbildung von Tieren, z. B. von Rennpferden oder Diensthunden.<sup>4</sup>Die 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 § 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.<sup>5</sup>Eine Tätigkeit, die ihrer Art nach keine übungsleitende, ausbildende, erzieherische, betreuende 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. eine Tätigkeit als Vorstandsmitglied, als Vereinskassierer oder als Gerätewart bei einem Sportverein.

#### **Nebenberuflichkeit**

(2)<sup>1</sup>Eine Tätigkeit wird nebenberuflich ausgeübt, wenn sie – **bezogen auf das Kalenderjahr** – nicht mehr als ein Drittel der Arbeitszeit eines vergleichbaren Vollzeiterwerbs in Anspruch nimmt.<sup>2</sup>Es können deshalb auch solche Personen nebenberuflich tätig sein, die im steuerrechtlichen Sinne keinen Hauptberuf ausüben, z. B. Hausfrauen, Vermieter, Studenten, Rentner oder Arbeitslose.<sup>3</sup>Übt ein Steuerpflichtiger mehrere verschiedenartige Tätigkeiten im Sinne des § 3 Nr. 26 EStG aus, ist die Nebenberuflichkeit für jede Tätigkeit getrennt zu beurteilen.<sup>4</sup>Mehrere 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.<sup>5</sup>Eine Tätigkeit wird nicht nebenberuflich ausgeübt, wenn sie als Teil der Haupttätigkeit anzusehen ist.

#### **Arbeitgeber/Auftraggeber**

(3)<sup>1</sup>Der Freibetrag wird nur gewährt, wenn die Tätigkeit im Dienst oder im Auftrag einer der in § 3 Nr. 26 EStG genannten Personen erfolgt.<sup>2</sup>Als juristische Personen des öffentlichen Rechts kommen beispielsweise in Betracht Bund, Länder, Gemeinden, Gemeindeverbände, Industrie- und Handelskammern, Handwerkskammern, Rechtsanwaltskammern, Steuerberaterkammern, Wirtschaftsprüferkammern, Ärztekammern, Universitäten oder die Träger der Sozialversicherung.<sup>3</sup>Zu den Einrichtungen im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG gehören Körperschaften, Personenvereinigungen, Stiftungen und Vermögensmassen, die nach der Satzung oder dem Stiftungsgeschäft und nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen.<sup>4</sup>Nicht zu den begünstigten Einrichtungen gehören beispielsweise Berufsverbände (Arbeitgeberverband, Gewerkschaft) oder Parteien.<sup>5</sup>Fehlt es an einem begünstigten Auftraggeber / Arbeitgeber, so kann der Steuerfreibetrag nicht in Anspruch genommen werden.

#### **Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke**

(4)<sup>1</sup>Die Begriffe der gemeinnützigen, mildtätigen und kirchlichen Zwecke ergeben sich aus den §§ 52 bis 54 AO und der Anlage 1 zu § 48 EStDV.<sup>2</sup>Eine Tätigkeit dient auch dann der selbstlosen Förderung begünstigter Zwecke, wenn sie diesen Zwecken nur mittelbar zugeht.

(5)<sup>1</sup>Wird die Tätigkeit im Rahmen der Erfüllung der Satzungszwecke einer juristischen Person ausgeübt, die wegen Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke steuerbegünstigt ist, so ist in Allgemeinen davon auszugehen, dass die Tätigkeit ebenfalls der Förderung dieser steuerbegünstigten Zwecke dient.<sup>2</sup>Dies gilt auch dann, wenn die nebenberufliche Tätigkeit in einem so genannten Zweckbetrieb im Sinne der §§ 65 bis 68 AO ausgeübt wird, z. B. nebenberuflicher Übungsleiter bei sportlichen Veranstaltungen nach § 67a Abs. 1 AO, nebenberuflicher Erzieher in einer Einrichtung der Fürsorgeerziehung oder der freiwilligen Erziehungshilfe nach § 68 Nr. 5 AO.<sup>3</sup>Eine 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.

(6) <sup>1</sup>Der 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. <sup>2</sup>Dem steht nicht entgegen, dass die Tätigkeit in den Hoheitsbereich der juristischen Person des öffentlichen Rechts fallen kann.

#### **Gemischte Tätigkeiten**

(7) <sup>1</sup>Erzielt der Steuerpflichtige Einnahmen, die teils für eine Tätigkeit, die unter § 3 Nr. 26 EStG fällt, und teils für eine andere Tätigkeit gezahlt werden, so ist lediglich für den entsprechenden Anteil nach § 3 Nr. 26 EStG der Steuerfreibetrag zu gewähren. <sup>2</sup>Die Steuerfreiheit von Bezügen nach anderen Vorschriften, z. B. nach § 3 Nr. 9, 12, 16, 39 EStG, bleibt unberührt; wenn auf bestimmte Bezüge sowohl § 3 Nr. 26 EStG als auch andere Steuerbefreiungsvorschriften anwendbar sind, so sind die Vorschriften in der Reihenfolge anzuwenden, die für den Steuerpflichtigen am günstigsten ist.

#### **Höchstbetrag**

(8) <sup>1</sup>Einnahmen aus begünstigten Tätigkeiten im Sinne des § 3 Nr. 26 EStG sind bis zur Höhe von **1 848 €** steuerfrei. <sup>2</sup>Es handelt sich hierbei um einen Jahresbetrag. <sup>3</sup>Dieser wird auch dann nur einmal gewährt, wenn mehrere begünstigte Tätigkeiten ausgeübt werden. <sup>4</sup>Er ist nicht zeitanteilig aufzuteilen, wenn die begünstigte Tätigkeit lediglich wenige Monate ausgeübt wird.

#### **Werbungskosten- bzw. Betriebsausgabenabzug**

(9) <sup>1</sup>Ein Abzug von Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben, die mit den steuerfreien Einnahmen nach § 3 Nr. 26 EStG in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, ist nur dann möglich, wenn die Einnahmen aus der Tätigkeit und gleichzeitig auch die jeweiligen Ausgaben den Freibetrag in Höhe von **1 848 €** übersteigen. <sup>2</sup>In Arbeitnehmerfällen ist in jedem Fall der Arbeitnehmer-Pauschbetrag anzusetzen, soweit er nicht bei anderen Dienstverhältnissen verbraucht ist.

#### **Lohnsteuerverfahren**

(10) <sup>1</sup>Beim Lohnsteuerabzug ist eine zeitanteilige Aufteilung des steuerfreien Höchstbetrags von **1 848 €** jährlich nicht erforderlich; das gilt auch dann, wenn feststeht, dass das Dienstverhältnis nicht bis zum Ende des Kalenderjahrs besteht. <sup>2</sup>Der 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. <sup>3</sup>Diese Erklärung ist zum Lohnkonto zu nehmen.

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

(1) <sup>1</sup>Aufstockungsbeträge und zusätzliche Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung im Sinne des § 3 Abs. 1 Nr. 1 sowie Aufwendungen im Sinne des § 4 Abs. 2 Altersteilzeitgesetz sind steuerfrei, wenn die Voraussetzungen des § 2 Altersteilzeitgesetz, z. B. Vollendung des 55. Lebensjahres, Verringerung der tariflichen regelmäßigen wöchentlichen Arbeitszeit auf die Hälfte, vorliegen. <sup>2</sup>Die Vereinbarung über die Arbeitszeitverminderung muss sich zumindest auf die Zeit erstrecken, bis der Arbeitnehmer eine Rente wegen Alters beanspruchen kann. <sup>3</sup>Dafür ist nicht erforderlich, dass diese Rente ungemindert ist. <sup>4</sup>Der frühestmögliche Zeitpunkt, zu dem eine Altersrente in Anspruch genommen werden kann, ist die Vollendung des 60. Lebensjahrs. <sup>5</sup>Die Steuerfreiheit kommt 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).

(2) <sup>1</sup>Die 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 frei gewordene Voll- oder Teilarbeitsplatz nicht wieder besetzt wird. <sup>2</sup>Durch eine vorzeitige Beendigung der Altersteilzeit (Störfall) ändert sich der Charakter der bis dahin erbrachten Arbeitgeberleistungen nicht, weil das Altersteilzeitgesetz keine Rückzahlung vorsieht. <sup>3</sup>Die Steuerfreiheit der Aufstockungsbeträge bleibt daher bis zum Eintritt des Störfalls erhalten.

(3) <sup>1</sup>Aufstockungsbeträge und zusätzliche Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung sind steuerfrei, auch soweit sie über die im Altersteilzeitgesetz genannten Mindestbeträge hinausgehen. <sup>2</sup>Dies gilt nur, soweit die Aufstockungsbeträge zusammen mit dem während

der Altersteilzeit bezogenen Nettoarbeitslohn monatlich 100 % des maßgebenden Arbeitslohns nicht übersteigen. <sup>3</sup>Maßgebend ist **bei laufendem Arbeitslohn** der Nettoarbeitslohn, den der Arbeitnehmer im jeweiligen Lohnzahlungszeitraum ohne Altersteilzeit üblicherweise erhalten hätte; **bei sonstigen Bezügen ist auf den unter Berücksichtigung des nach R 119 Abs. 3 ermittelten voraussichtlichen Jahresnettoarbeitslohn unter Einbeziehung der sonstigen Bezüge bei einer unterstellten Vollzeitbeschäftigung abzustellen.** <sup>4</sup>**Unangemessene Erhöhungen vor oder während der Altersteilzeit sind dabei nicht zu berücksichtigen.** <sup>5</sup>**Aufstockungsbeträge, die in Form von Sachbezügen gewährt werden, sind steuerfrei, wenn die Aufstockung betragsmäßig in Geld festgelegt und außerdem vereinbart ist, dass der Arbeitgeber anstelle der Geldleistung Sachbezüge erbringen darf.**

### R 19. Werkzeuggeld (§ 3 Nr. 30 EStG)

<sup>1</sup>Die Steuerbefreiung beschränkt sich auf die Erstattung der Aufwendungen, die dem Arbeitnehmer durch die betriebliche Benutzung eigener Werkzeuge entstehen. <sup>2</sup>Als Werkzeuge sind allgemein nur Handwerkzeuge anzusehen, die zur leichteren Handhabung, zur Herstellung oder zur Bearbeitung eines Gegenstands verwendet werden; Musikinstrumente und deren Einzelteile gehören ebenso wie Schreibmaschinen und Personalcomputer o.ä. nicht dazu. <sup>3</sup>Eine 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. <sup>4</sup>Ohne 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. <sup>5</sup>Soweit Entschädigungen für Zeitaufwand des Arbeitnehmers gezahlt werden, z. B. für die ihm obliegende Reinigung und Wartung der Werkzeuge, gehören sie zum steuerpflichtigen Arbeitslohn.

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

(1) <sup>1</sup>Steuerfrei ist nach § 3 Nr. 31 erster Halbsatz EStG nicht nur die Gestellung, sondern auch die Übereignung typischer Berufskleidung durch den Arbeitgeber. <sup>2</sup>Erhält der Arbeitnehmer die Berufsbekleidung von seinem Arbeitgeber zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn (>R 21c), so ist anzunehmen, dass es sich um typische Berufskleidung handelt, wenn nicht das Gegenteil offensichtlich ist. <sup>3</sup>Zur 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. <sup>4</sup>Normale Schuhe und Unterwäsche sind z. B. keine typische Berufskleidung.

(2) <sup>1</sup>Die 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. <sup>2</sup>Die 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. <sup>3</sup>Pauschale Barablösungen sind steuerfrei, soweit sie die regelmäßigen Absetzungen für Abnutzung und die üblichen Instandhaltungs- und Instandsetzungskosten der typischen Berufskleidung abgelten.

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

Die Notwendigkeit einer Sammelbeförderung ist z. B. in den Fällen anzunehmen, in denen

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

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

(1) <sup>1</sup>Steuerfrei sind zusätzliche Arbeitgeberleistungen zur Unterbringung, einschließlich Unterkunft und Verpflegung, und Betreuung von nicht schulpflichtigen Kindern des Arbeitnehmers in Kindergärten oder vergleichbaren Einrichtungen.<sup>2</sup>Leistungen für die Vermittlung einer Unterbringungs- und Betreuungsmöglichkeit durch Dritte sind nicht steuerfrei.<sup>3</sup>Zuwendungen 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) <sup>1</sup>Es ist gleichgültig, ob die Unterbringung und Betreuung in betrieblichen oder außerbetrieblichen Kindergärten erfolgt.<sup>2</sup>Vergleichbare Einrichtungen sind z. B. Schulkindergärten, Kindertagesstätten, Kinderkrippen, Tagesmütter, Wochenmütter und Ganztagspflegestellen.<sup>3</sup>Die Einrichtung muss gleichzeitig zur Unterbringung und Betreuung von Kindern geeignet sein.<sup>4</sup>Die alleinige Betreuung im Haushalt, z. B. durch Kinderpflegerinnen, Hausgehilfinnen oder Familienangehörige, genügt nicht.<sup>5</sup>Soweit Arbeitgeberleistungen auch den Unterricht eines Kindes ermöglichen, sind sie nicht steuerfrei.<sup>6</sup>Das Gleiche gilt für Leistungen, die nicht unmittelbar der Betreuung eines Kindes dienen, z. B. die Beförderung zwischen Wohnung und Kindergarten.

(3) <sup>1</sup>Begünstigt sind nur Leistungen zur Unterbringung und Betreuung von nicht schulpflichtigen Kindern.<sup>2</sup>Dies 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.

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

(4) <sup>1</sup>Sachleistungen 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.<sup>2</sup>Barzuwendungen an den Arbeitnehmer sind nur steuerfrei, soweit der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber die zweckentsprechende Verwendung nachgewiesen hat.<sup>3</sup>Der Arbeitgeber hat die Nachweise im Original als Belege zum Lohnkonto aufzubewahren.

## **R 21b. Fahrtkostenzuschüsse (§ 3 Nr. 34 EStG)**

(1) Steuerfrei sind zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachte Zuschüsse des Arbeitgebers zu Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte unter folgenden Voraussetzungen:

1. <sup>1</sup>Die Aufwendungen des Arbeitnehmers müssen für den Erwerb einer Fahrberechtigung auf öffentlichen Verkehrsmitteln im Linienverkehr bestimmt sein.<sup>2</sup>Aufwendungen für die Benutzung von privaten Verkehrsmitteln oder Taxis sind nicht begünstigt.

2. <sup>1</sup>Die Fahrberechtigung muss mindestens für einen Teil der Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gelten. <sup>2</sup>Eine weitergehende Fahrberechtigung ist unbeachtlich, wenn deren Wert von verhältnismäßig geringer Bedeutung ist. <sup>3</sup>Dasselbe gilt für andere Vorteile, die etwa mit der Fahrberechtigung verbunden sind.
3. <sup>1</sup>Auf den Umfang der tatsächlichen Nutzung der Fahrberechtigung zu Fahrten des Arbeitnehmers zwischen Wohnung und Arbeitsstätte kommt es nicht an. <sup>2</sup>Eine private Nutzung der Fahrberechtigung durch den Arbeitnehmer oder seine Familienangehörigen ist unbeachtlich, wenn deren Umfang von verhältnismäßig geringer Bedeutung ist. <sup>3</sup>Unbeachtlich ist auch eine etwa vom Arbeitgeber zugestandene zusätzliche Nutzung, z. B. die Nutzung des Fahrausweises als Parkausweis für das Betriebsgelände.
4. <sup>1</sup>Die Zuschüsse des Arbeitgebers dürfen die Aufwendungen des Arbeitnehmers im maßgebenden Zeitraum nicht überschreiten. <sup>2</sup>Maßgebender Zeitraum ist die Dauer des Dienstverhältnisses im Kalenderjahr.
  - (2) <sup>1</sup>Steuerfrei 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. <sup>2</sup>Absatz 1 Nr. 2 und 3 gilt sinngemäß.
  - (3) <sup>1</sup>Zum 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. <sup>2</sup>Aus Vereinfachungsgründen sind die Voraussetzungen im Sinne des Absatzes 1 Nr. 2 und 3 als erfüllt anzusehen, wenn nicht das Gegenteil offensichtlich ist. <sup>3</sup>Der Arbeitnehmer hat dem Arbeitgeber jeden Umstand anzuzeigen, der die Steuerfreiheit des Fahrtkostenzuschusses oder der überlassenen Fahrberechtigung beeinträchtigt. <sup>4</sup>Der Arbeitgeber hat die ihm vorgelegten Fahrausweise, Erklärungen und Anzeigen als Belege zum Lohnkonto aufzubewahren.

### **R 21c. Zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachte Arbeitgeberleistungen**

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

### **R 21d. Arbeitslohn für geringfügige Beschäftigungsverhältnisse**

(1) <sup>1</sup>Der Arbeitslohn aus einem geringfügigen Beschäftigungsverhältnis ist steuerfrei, wenn der Arbeitgeber für den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum einen pauschalen Arbeitgeberbeitrag zur Rentenversicherung in Höhe von 12 % des Arbeitsentgelts zu entrichten hat und die Summe der anderen Einkünfte des Arbeitnehmers nicht positiv ist. <sup>2</sup>Maßgeblich ist der Einkünftebegriff des § 2 Abs. 1 EStG. <sup>3</sup>Hierzu gehören auch Einkünfte aus weiteren oder ehemaligen Beschäftigungsverhältnissen, Zinseinnahmen, soweit sie die Werbungskosten und den Sparer-Freibetrag übersteigen, der Ertragsanteil bei Renten nach Abzug der Werbungskosten sowie Unterhaltszahlungen des geschiedenen Ehegatten, soweit dieser hierfür

den Sonderausgabenabzug in Anspruch nehmen kann.<sup>4</sup>Es kommt nicht darauf an, ob auf die weiteren Einkünfte tatsächlich Steuern zu entrichten sind.<sup>5</sup>Steuerfreie Einnahmen (z. B. nach § 3 Nr. 26 EStG) und pauschalbesteuertes Arbeitslohn bleiben außer Ansatz.<sup>6</sup>Einkünfte des Ehegatten sind nicht zu berücksichtigen.

(2)<sup>1</sup>Die Steuerfreiheit im Lohnsteuerabzugsverfahren setzt neben der Pflicht zur Entrichtung des pauschalen Arbeitgeberbeitrags zur Rentenversicherung die Vorlage einer Freistellungsbescheinigung (>R 113a) durch den Arbeitnehmer voraus.<sup>2</sup>Die Steuerfreiheit kann auch noch im Veranlagungsverfahren beantragt werden (>§ 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG).

### **R 21e. Betriebliche Personalcomputer und Telekommunikationsgeräte (§ 3 Nr. 45 EStG)**

**<sup>1</sup>Die Privatnutzung betrieblicher Personalcomputer und Telekommunikationsgeräte durch den Arbeitnehmer ist unabhängig vom Verhältnis der beruflichen zur privaten Nutzung steuerfrei.<sup>2</sup>Die Steuerfreiheit umfasst auch die Nutzung von Zubehör und Software.<sup>3</sup>Sie ist nicht auf die private Nutzung im Betrieb beschränkt, sondern gilt beispielsweise auch für Mobiltelefone im Auto oder Personalcomputer in der Wohnung des Arbeitnehmers.<sup>4</sup>Die Steuerfreiheit gilt nur für die Überlassung zur Nutzung durch den Arbeitgeber oder auf Grund des Dienstverhältnisses durch einen Dritten.<sup>5</sup>In diesen Fällen sind auch die vom Arbeitgeber getragenen Verbindungsentgelte (Grundgebühr und sonstige laufende Kosten) steuerfrei.<sup>6</sup>Für die Steuerfreiheit kommt es nicht darauf an, ob die Vorteile zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn oder auf Grund einer Vereinbarung mit dem Arbeitgeber über die Herabsetzung von Arbeitslohn erbracht werden.**

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

(1)<sup>1</sup>Durchlaufende 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.

<sup>2</sup>Dabei sind die Ausgaben des Arbeitnehmers bei ihm so zu beurteilen, **als hätte** der Arbeitgeber sie **selbst** getätigt.<sup>3</sup>Die 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 (>R 70).

(2)<sup>1</sup>Pauschaler Auslagenersatz führt regelmäßig zu Arbeitslohn.<sup>2</sup>Ausnahmsweise kann pauschaler Auslagenersatz steuerfrei bleiben, wenn er regelmäßig wiederkehrt und der Arbeitnehmer die entstandenen Aufwendungen für einen **repräsentativen** Zeitraum von **drei** Monaten im Einzelnen nachweist.<sup>3</sup>**Dabei können bei Aufwendungen für Telekommunikation auch die Aufwendungen für das Nutzungsentgelt einer Telefonanlage sowie für den Grundpreis der Anschlüsse entsprechend dem beruflichen Anteil der Verbindungsentgelte an den gesamten Verbindungsentgelten (Telefon und Internet) steuerfrei ersetzt werden.**<sup>4</sup>**Fallen erfahrungsgemäß beruflich veranlasste Telekommunikationsaufwendungen an, können aus Vereinfachungsgründen ohne Einzelnachweis bis zu 20 % des Rechnungsbetrags, höchstens 20 € monatlich steuerfrei ersetzt werden.**<sup>5</sup>**Zur weiteren Vereinfachung kann der monatliche Durchschnittsbetrag, der sich aus den Rechnungsbeträgen für einen repräsentativen Zeitraum von drei Monaten ergibt, für den pauschalen Auslagenersatz fortgeführt werden.**<sup>6</sup>**Der pauschale Auslagenersatz bleibt grundsätzlich so lange steuerfrei, bis sich die Verhältnisse wesentlich ändern.**<sup>7</sup>**Eine wesentliche Änderung der Verhältnisse kann sich insbesondere im Zusammenhang mit einer Änderung der Berufstätigkeit ergeben**

## **R 23.**

– unbesetzt –

### **R 23a. Steuerfreie Mietvorteile (§ 3 Nr. 59)**

<sup>1</sup>Steuerfrei sind Mietvorteile, die im Rahmen eines Dienstverhältnisses gewährt werden und die auf der Förderung nach dem Zweiten Wohnungsbaugesetz oder dem Wohnungsbaugesetz für das Saarland beruhen. <sup>2</sup>Mietvorteile, die sich aus dem Einsatz von Wohnungsfürsorgemitteln aus öffentlichen Haushalten ergeben, sind ebenfalls steuerfrei. <sup>3</sup>Bei einer Wohnung, die ohne Mittel aus öffentlichen Haushalten errichtet worden ist, gilt Folgendes: <sup>4</sup>Die 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. <sup>5</sup>§ 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. <sup>6</sup>Es muss nicht geprüft werden, ob der Arbeitnehmer nach seinen Einkommensverhältnissen als Mieter einer geförderten Wohnung in Betracht kommt. <sup>7</sup>Der Höhe nach ist die Steuerbefreiung auf die Mietvorteile begrenzt, die sich aus der Förderung nach den genannten Wohnungsbaugesetzen ergeben würden. <sup>8</sup>§ 3 Nr. 59 EStG ist deshalb nicht anwendbar auf Wohnungen, für die der Förderzeitraum abgelaufen ist. <sup>9</sup>Wenn 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. <sup>10</sup>Der steuerfreie Teilbetrag verringert sich in dem Maße, in dem der Arbeitgeber nach den Förderregelungen eine höhere Miete verlangen könnte. <sup>11</sup>Mit Ablauf der Mietbindungsfrist läuft auch die Steuerbefreiung aus. <sup>12</sup>Soweit später zulässige Mieterhöhungen z. B. nach Ablauf des Förderzeitraums im Hinblick auf das Dienstverhältnis unterblieben sind, sind sie in den steuerpflichtigen Mietvorteil einzubeziehen.

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

#### **Leistungen auf Grund gesetzlicher Verpflichtungen**

(1) <sup>1</sup>Zu 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), 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, und Beiträge des Arbeitgebers nach § 249b SGB V und den §§ 168 Abs. 1 Nr. 1b, 172 Abs. 3 SGB VI für geringfügig Beschäftigte. <sup>2</sup>Dies 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. <sup>3</sup>Steuerfrei 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 Elternzeitverordnung oder nach entsprechenden Rechtsvorschriften der Länder erstattet. <sup>4</sup>Zukunftssicherungsleistungen auf Grund einer tarifvertraglichen Verpflichtung sind dagegen nicht nach § 3 Nr. 62 EStG steuerfrei. <sup>5</sup>Bei 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. <sup>6</sup>Eine rechtliche Bindung der Finanzverwaltung an diese Entscheidung besteht jedoch nicht.

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

1. Die Beitragsteile 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 Arbeitnehmer versichert ist, bei privater Pflegeversicherung höchstens bis zur Hälfte des tatsächlichen Pflegeversicherungsbeitrags.
2. <sup>1</sup>Zuschüsse 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. <sup>2</sup>Steuerfrei 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. <sup>3</sup>Soweit 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). <sup>4</sup>Übersteigt 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. <sup>5</sup>Dies 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. <sup>6</sup>Werden die nach Satz 2 maßgebenden Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge satzungsgemäß auf den nächsten vollen **Euro-Betrag** aufgerundet, so bleiben aus Vereinfachungsgründen die Arbeitgeberzuschüsse bis zur Hälfte der aufgerundeten Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge steuerfrei.
3. <sup>1</sup>Zuschüsse 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. <sup>2</sup>Der 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 (>§ 11 Abs. 1 SGB V). <sup>3</sup>Voraussetzung 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 Sozialgesetzbuch gehören, bleibt der darauf entfallende Teil des Beitrags bei der Bemessung des Arbeitgeberzuschusses unberücksichtigt. <sup>4</sup>Steuerfrei ist die Hälfte des Betrags, der sich unter Anwendung des durchschnittlichen allgemeinen Beitragssatzes der Krankenkassen und der Beitragsbemessungsgrundlage ergibt. <sup>5</sup>Übersteigt 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. <sup>6</sup>Die 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. <sup>7</sup>Der 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. 2 a 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. <sup>8</sup>Die Bescheinigung muss außerdem Angaben über die Höhe des für die vertraglichen Leistungen im Sinne des Fünften

und Elften Buches Sozialgesetzbuch zu zahlenden Versicherungsbeitrags enthalten.<sup>9</sup> Der Arbeitgeber hat die Bescheinigung als Unterlage zum Lohnkonto aufzubewahren.<sup>10</sup> Soweit 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.<sup>11</sup> Die Bescheinigung kann mit der Bescheinigung nach den Sätzen 7 und 8 verbunden werden.

### **Den gesetzlichen Pflichtbeiträgen gleichgestellte Zuschüsse**

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

1. § 18 Abs. 3 des Gesetzes über die Erhöhung der Einkommensgrenzen in der Sozialversicherung und der Arbeitslosenversicherung und zur Änderung der Zwölften Verordnung zum Aufbau der Sozialversicherung vom 13.8.1952 (BGBl. I S. 437),
2. Artikel 2 § 1 des Angestelltenversicherungs-Neuregelungsgesetzes vom 23.2.1957 (BGBl. I S. 88, 1074) oder Artikel 2 § 1 des Knappschaftsrentenversicherungs-Neuregelungsgesetzes vom 21.5.1957 (BGBl. I S. 533), jeweils in der bis zum 30.6.1965 geltenden Fassung,
3. § 7 Abs. 2 des Angestelltenversicherungsgesetzes in der Fassung des Artikels 1 des Angestelltenversicherungs-Neuregelungsgesetzes vom 23.2.1957 (BGBl. I S. 88, 1074),
4. Artikel 2 § 1 des Angestelltenversicherungs-Neuregelungsgesetzes oder Artikel 2 § 1 des Knappschaftsrentenversicherungs-Neuregelungsgesetzes, jeweils in der Fassung des Rentenversicherungs-Änderungsgesetzes vom 9.6.1965 (BGBl. I S. 476),
5. Artikel 2 § 1 des Zweiten Rentenversicherungs-Änderungsgesetzes vom 23.12.1966 (BGBl. I S. 745),
6. Artikel 2 § 1 des Angestelltenversicherungs-Neuregelungsgesetzes oder Artikel 2 § 1 des Knappschaftsrentenversicherungs-Neuregelungsgesetzes, jeweils in der Fassung des Finanzänderungsgesetzes 1967 vom 21.12.1967 (BGBl. I S. 1259),
7. Artikel 2 § 1 Abs. 2 des Angestelltenversicherungs-Neuregelungsgesetzes oder Artikel 2 § 1 Abs. 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 § 231 a 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).

<sup>2</sup>Zuschüsse 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.<sup>3</sup> Den 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.

### **Höhe der steuerfreien Zuschüsse, Nachweis**

(4)<sup>1</sup> Die 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.<sup>2</sup> Soweit 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. <sup>3</sup>Die Bescheinigung ist als Unterlage zum Lohnkonto aufzubewahren.

## R 25.

– unbesetzt –

## R 26. Kaufkraftausgleich (§ 3 Nr. 64 EStG)

(1) <sup>1</sup>Wird 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. <sup>2</sup>Eine Entsendung für einen begrenzten Zeitraum ist anzunehmen, wenn eine Rückkehr des Arbeitnehmers nach Beendigung der Tätigkeit vorgesehen ist. <sup>3</sup>Es ist unerheblich, ob der Arbeitnehmer tatsächlich zurückkehrt oder nicht.

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

(3) <sup>1</sup>Die 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. <sup>2</sup>Die 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) <sup>1</sup>Die regionale Begrenzung der Zuschlagssätze gilt auch für die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 64 EStG. <sup>2</sup>Für 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) <sup>1</sup>Die Zuschlagssätze werden im öffentlichen Dienst auf 60 % der Dienstbezüge, die bei Verwendung im Inland zustehen, und der Auslandsdienstbezüge angewendet. <sup>2</sup>Da 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. <sup>3</sup>Dabei ist es gleichgültig, ob die Bezüge im Inland oder im Ausland ausgezahlt werden. <sup>4</sup>Der Abschlagssatz errechnet sich nach folgender Formel :

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

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

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

## **R 27. Insolvenzsicherung (§ 3 Nr. 65 EStG)**

(1) <sup>1</sup>Die Steuerbefreiung gilt für etwaige Beiträge des Trägers der Insolvenzsicherung an eine Pensionskasse oder an ein Lebensversicherungsunternehmen zur Versicherung seiner Verpflichtungen im Sicherheitsfall. <sup>2</sup>Sie gilt auch für die Übertragung von Direktzusagen oder für Zusagen, die von einer Unterstützungskasse erbracht werden sollen, wenn die Betriebs-tätigkeit eingestellt und das Unternehmen liquidiert wird (§ 4 Abs. 3 BetrAVG). <sup>3</sup>Satz 2 gilt nicht bei einer Betriebsveräußerung, wenn das Unternehmen vom Erwerber fortgeführt wird.

(2) <sup>1</sup>Die Mittel für die Durchführung der Insolvenzsicherung 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 BetrAVG). <sup>2</sup>Die Beiträge an den Träger der Insolvenzsicherung 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) <sup>1</sup>Durch die Insolvenzsicherung der betrieblichen Altersversorgung werden nicht neue oder höhere Ansprüche geschaffen, sondern nur bereits vorhandene Ansprüche gegen Insolvenz geschützt. <sup>2</sup>Die in Insolvenzfällen zu erbringenden Versorgungsleistungen des Trägers der Insolvenzsicherung bzw. bei Rückversicherung der Pensionskasse oder des Lebensversicherungsunternehmens behalten deshalb grundsätzlich ihren steuerlichen Charakter, als wäre der Insolvenzfall nicht eingetreten. <sup>3</sup>Das 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.

## **R 28.**

- unbesetzt -

## **R 29. Steuerbefreiungen nach anderen Gesetzen und nach Verträgen**

- unbesetzt -

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

### **Allgemeines**

(1) <sup>1</sup>Die Steuerfreiheit setzt voraus, dass neben dem Grundlohn tatsächlich ein Zuschlag für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit gezahlt wird. <sup>2</sup>Ein solcher Zuschlag kann in einem Gesetz, einer Rechtsverordnung, einem Tarifvertrag, einer Betriebsvereinbarung oder einem Einzelarbeitsvertrag geregelt sein. <sup>3</sup>Unschädlich ist es, 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. <sup>4</sup>Auf die Bezeichnung der Lohnzuschläge kommt es nicht an. <sup>5</sup>Die 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. <sup>6</sup>§ 3b EStG ist auch bei Arbeitnehmern anwendbar, deren Lohn nach § 40a EStG pauschal versteuert wird oder nach § 3 Nr. 39 EStG steuerfrei ist.

### **Grundlohn**

(2) <sup>1</sup>Grundlohn ist nach § 3b 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. <sup>2</sup>Im Einzelnen gilt Folgendes:

## 1. Abgrenzung des Grundlohns

- a) <sup>1</sup>Der Anspruch auf laufenden Arbeitslohn ist nach R 115 vom Anspruch auf sonstige Bezüge abzugrenzen. <sup>2</sup>Soweit Arbeitslohn-Nachzahlungen oder -Vorauszahlungen zum laufenden Arbeitslohn gehören, erhöhen sie den laufenden Arbeitslohn der Lohnzahlungszeiträume, für die sie nach- oder vorausgezahlt werden; § 41c EStG ist anzuwenden.
- b) <sup>1</sup>Ansprüche auf Sachbezüge, Aufwendungszuschüsse und vermögenswirksame Leistungen gehören zum Grundlohn, wenn sie laufender Arbeitslohn sind. <sup>2</sup>Das 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 § 3b EStG begünstigten Zeit. <sup>3</sup>Regelmäßige Arbeitszeit ist die für das jeweilige Dienstverhältnis vereinbarte Normalarbeitszeit.
- c) <sup>1</sup>Nicht zum Grundlohn gehören Ansprüche auf Vergütungen für Überstunden (Mehrarbeitsvergütungen), Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit in der nach § 3b EStG begünstigten Zeit, und zwar auch insoweit, als sie wegen Überschreitens der dort genannten Zuschlagssätze steuerpflichtig sind. <sup>2</sup>Dies gilt auch für steuerfreie Bezüge mit Ausnahme der nach § 3 Nr. 39 EStG steuerfreien Arbeitslöhne und Bezüge, die nach § 40 EStG pauschal besteuert werden.

## 2. Ermittlung des Grundlohnanspruchs für den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum

- a) <sup>1</sup>Es ist der für den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum vereinbarte Grundlohn im Sinne der Nummer 1 zu ermitteln (Basisgrundlohn). <sup>2</sup>Werden 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. <sup>3</sup>Werden 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. <sup>4</sup>Soweit 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. <sup>5</sup>Bei einem monatlichen Lohnzahlungszeitraum ergibt sich die Stundenzahl der regelmäßigen Arbeitszeit aus dem 4,35fachen der wöchentlichen Arbeitszeit. <sup>6</sup>Arbeitszeitausfälle, z. B. durch Urlaub oder Krankheit, bleiben außer Betracht.
- b) <sup>1</sup>Zusätzlich 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. <sup>2</sup>Diese Grundlohnzusätze sind mit den Beträgen anzusetzen, die dem Arbeitnehmer für den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum tatsächlich zustehen.

## 3. Umrechnung des Grundlohnanspruchs

<sup>1</sup>Basisgrundlohn (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. <sup>2</sup>Bei einem monatlichen Lohnzahlungszeitraum ist der Divisor mit dem 4,35fachen der wöchentlichen Arbeitszeit anzusetzen. <sup>3</sup>Das Ergebnis ist der Grundlohn, der für die Begrenzung des steuerfreien Anteils der Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit maßgebend ist. <sup>4</sup>Ist keine regelmäßige Arbeitszeit vereinbart, sind der Ermittlung des Grundlohns die im Lohnzahlungszeitraum tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden zugrunde zu legen. <sup>5</sup>Bei 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. Bei einer Beschäftigung nach dem Altersteilzeitgesetz ist der Grundlohn nach § 3b Abs. 2 EStG so zu berechnen, als habe eine Vollzeitbeschäftigung bestanden.

### **Nacharbeit an Sonntagen und Feiertagen**

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

### **Feiertagsarbeit an Sonntagen**

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

### **Zusammentreffen mit Mehrarbeitszuschlägen**

(5) <sup>1</sup>Hat der Arbeitnehmer arbeitsrechtlich Anspruch auf Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nacharbeit und auf Zuschläge für Mehrarbeit und wird Mehrarbeit als Sonntags-, Feiertags- oder Nacharbeit geleistet, sind folgende Fälle zu unterscheiden:

1. es werden sowohl die in Betracht kommenden Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nacharbeit als auch für Mehrarbeit gezahlt;
2. es wird nur der in Betracht kommende Zuschlag für Sonntags-, Feiertags- oder Nacharbeit 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.

<sup>2</sup>In den Fällen der Nummern 1 und 2 ist von den gezahlten Zuschlägen der Betrag als Zuschlag für Sonntags-, Feiertags- oder Nacharbeit zu behandeln, der dem arbeitsrechtlich jeweils in Betracht kommenden Zuschlag entspricht. <sup>3</sup>Im Fall der Nummer 3 liegt ein Zuschlag im Sinne des § 3b EStG nicht vor. <sup>4</sup>In 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. <sup>5</sup>Ist für Sonntags-, Feiertags- oder Nacharbeit 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) <sup>1</sup>Steuerfrei sind nur Zuschläge, die für tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nacharbeit gezahlt werden. <sup>2</sup>Zur vereinbarten und vergüteten Arbeitszeit gehörende Waschzeiten, Schichtübergabezeiten und Pausen gelten als begünstigte Arbeitszeit im Sinne des § 3b EStG, soweit sie in den begünstigten Zeitraum fallen. <sup>3</sup>Die tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nacharbeit ist grundsätzlich im Einzelfall nachzuweisen. <sup>4</sup>Wird eine einheitliche Vergütung für den Grundlohn und die Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nacharbeit, gegebenenfalls unter Einbeziehung der Mehrarbeit und Überarbeit, gezahlt, weil Sonntags-, Feiertags- oder Nacharbeit 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 Nacharbeiten grundsätzlich nicht nach § 3b EStG steuerfrei. <sup>5</sup>Zu einem erleichterten Nachweis >Absatz 7. <sup>6</sup>Sind die Einzelanschiebung und die Einzelbezahlung der geleisteten Sonntags-, Feiertags- oder Nacharbeit 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 Nacharbeit anzuerkennen ist, von Fall zu Fall feststellen. <sup>7</sup>Im Interesse einer einheitlichen Behandlung der Arbeitnehmer desselben Berufszweigs darf das Betriebsstättenfinanzamt die Feststellung nur auf Weisung der Oberfinanzdirektion treffen. <sup>8</sup>Die Weisung ist der obersten Landesfinanzbehörde vorbehalten, wenn die für den in Betracht kommenden Berufszweig maßge-

bende Regelung nicht nur im Bezirk der für das Betriebsstättenfinanzamt zuständigen Oberfinanzdirektion gilt.<sup>9</sup> Eine Feststellung nach Satz 6 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)<sup>1</sup> Werden Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit als laufende Pauschale, z. B. Monatspauschale, gezahlt und wird eine Verrechnung mit den Zuschlägen, die für die einzeln nachgewiesenen Zeiten für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit auf Grund von Einzelberechnungen zu zahlen wären, erst später vorgenommen, so kann die laufende Pauschale oder ein Teil davon steuerfrei belassen werden, wenn

1. der steuerfreie Betrag nicht nach höheren als den in § 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.<sup>2</sup> Für die Ermittlung der im Einzelnen nachzuweisenden Zuschläge ist auf den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum abzustellen.<sup>3</sup> Dabei ist auch der steuerfreie Teil der einzeln ermittelten Zuschläge festzustellen und die infolge der Pauschalierung zu wenig oder zu viel einbehaltene Lohnsteuer auszugleichen,
4. bei der Pauschalzahlung erkennbar ist, welche Zuschläge im Einzelnen – jeweils getrennt nach Zuschlägen für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit – abgegolten sein sollen und nach welchen 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.

<sup>2</sup> Ergibt die Einzelfeststellung, dass der dem Arbeitnehmer auf Grund der tatsächlich geleisteten Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit zustehende Zuschlag höher ist als die Pauschalzahlung, so kann ein höherer Betrag nur steuerfrei sein, wenn und soweit der Zuschlag auch tatsächlich zusätzlich gezahlt wird; eine bloße Kürzung des steuerpflichtigen Arbeitslohns um den übersteigenden Steuerfreibetrag ist nicht zulässig.<sup>3</sup> Diese 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.

#### **Zeitversetzte Auszahlung**

(8)<sup>1</sup> Die Steuerfreiheit von Zuschlägen für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit bleibt auch bei zeitversetzter Auszahlung grundsätzlich erhalten.<sup>2</sup> Voraussetzung ist jedoch, dass vor der Leistung der begünstigten Arbeit bestimmt wird, dass ein steuerfreier Zuschlag – ggf. teilweise – als Wertguthaben auf ein Arbeitszeitkonto genommen und getrennt ausgewiesen wird.<sup>3</sup> Dies gilt z. B. in Fällen der Altersteilzeit bei Aufteilung in Arbeits- und Freistellungsphase (so genannte Blockmodelle).

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

### **Allgemeines**

(1)<sup>1</sup> Fließt dem Arbeitnehmer Arbeitslohn in Form von Sachbezügen zu, so sind diese ebenso wie Barlohnzahlungen entweder dem laufenden Arbeitslohn oder den sonstigen Bezügen zuzuordnen (>R 115).<sup>2</sup> Für die Besteuerung unentgeltlicher Sachbezüge ist deren Geldwert maßgebend.<sup>3</sup> Erhält der Arbeitnehmer die Sachbezüge nicht unentgeltlich, so ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Geldwert des Sachbezugs und dem tatsächlichen Entgelt zu versteuern.<sup>4</sup> Der Geldwert ist entweder durch Einzelbewertung zu ermitteln (>Absatz 2) oder mit einem amtlichen Sachbezugswert anzusetzen (>Absatz 4).<sup>5</sup> Besondere 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 (>R 32), sowie nach § 19a Abs. 8 EStG für den Bezug für Vermögensbeteiligungen (>R 77).<sup>6</sup>Die Auszahlung von Arbeitslohn in Fremdwährung ist kein Sachbezug.

### **Einzelbewertung von Sachbezügen**

(2)<sup>1</sup>Sachbezüge, für die keine amtlichen Sachbezugswerte (>Absatz 4) festgesetzt sind und die nicht nach § 8 Abs. 2 Satz 2 bis 5 EStG (>Absatz 9 und 10) oder § 8 Abs. 3 EStG (>R 32) zu bewerten sind, sind nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG mit den um übliche Preisnachteile geminderten üblichen Endpreisen am Abgabeort im Zeitpunkt der Abgabe anzusetzen.<sup>2</sup>Das ist der Preis, der in Allgemeinen Geschäftsverkehr von Letztverbrauchern in der Mehrzahl der Verkaufsfälle am Abgabeort für gleichartige Waren oder Dienstleistungen tatsächlich gezahlt wird.<sup>3</sup>Er schließt die Umsatzsteuer und sonstige Preisbestandteile ein.<sup>4</sup>Bietet 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.<sup>5</sup>Bei einem umfangreichen Warenangebot, von dem fremde Letztverbraucher ausgeschlossen sind, kann der übliche Preis einer Ware auch auf Grund repräsentativer Erhebungen über die relative Preisdifferenz für die gängigsten Einzelstücke jeder Warengruppe ermittelt werden.<sup>6</sup>Maßgebend für die Preisfeststellung ist der Ort, an dem der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer den Sachbezug anbietet.<sup>7</sup>Lässt 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.<sup>8</sup>Fallen Bestell- und Liefertag auseinander, sind die Verhältnisse am Bestelltag für die Preisfeststellung maßgebend.<sup>9</sup>Erhält der Arbeitnehmer eine Ware oder Dienstleistung, die nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG zu bewerten ist, so kann sie aus Vereinfachungsgründen mit 96 % des Endpreises (>R 32 Abs. 2) bewertet werden, zu dem sie der Abgebende oder dessen Abnehmer fremden Letztverbrauchern in Allgemeinen Geschäftsverkehr anbietet.

### **50-Euro-Freigrenze**

(3)<sup>1</sup>Bei der Prüfung der **50-Euro-Freigrenze** bleiben die nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG zu bewertenden Vorteile, die nach § 40 EStG pauschal versteuert werden, außer Ansatz.<sup>2</sup>Auf 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.

### **Amtliche Sachbezugswerte**

(4)<sup>1</sup>Amtliche Sachbezugswerte werden durch die Sachbezugsverordnung, durch Absatz 11 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.<sup>2</sup>Die amtlichen Sachbezugswerte sind, soweit nicht die Vorschriften des § 8 Abs. 3 EStG anzuwenden sind, ausnahmslos für die Sachbezüge maßgebend, für die sie bestimmt sind.<sup>3</sup>Die amtlichen Sachbezugswerte gelten auch dann, wenn in einem Tarifvertrag, einer Betriebsvereinbarung oder in einem Arbeitsvertrag für Sachbezüge höhere oder niedrigere Werte festgesetzt worden sind.<sup>4</sup>Sie gelten ausnahmsweise auch für Barvergütungen, wenn diese nur gelegentlich oder vorübergehend gezahlt werden, z. B. bei tageweiser auswärtiger Beschäftigung, für die Dauer einer Krankheit oder eines Urlaubs, und 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**

(5)<sup>1</sup>Für die Bewertung einer Unterkunft, die keine Wohnung ist (>Absatz 6 Satz 2 bis 4), ist der amtliche Sachbezugswert nach der Sachbezugsverordnung maßgebend.<sup>2</sup>Dabei ist der amtliche Sachbezugswert grundsätzlich auch dann anzusetzen, wenn der Arbeitgeber die dem Arbeitnehmer überlassene Unterkunft gemietet und gegebenenfalls mit Einrichtungsgegenständen ausgestattet hat.<sup>3</sup>Eine Gemeinschaftsunterkunft liegt vor, wenn die Unterkunft beispielsweise durch Gemeinschaftswaschräume oder Gemeinschaftsküchen Wohnheimcharakter hat oder Zugangsbeschränkungen unterworfen ist.

(6)<sup>1</sup>Soweit nicht die Vorschriften des § 8 Abs. 3 EStG anzuwenden sind, ist für die Bewertung einer Wohnung der ortsübliche Mietwert maßgebend.<sup>2</sup>Eine Wohnung ist eine in sich geschlossene Einheit von Räumen, in denen ein selbständiger Haushalt geführt werden kann.<sup>3</sup>Wesentlich ist, dass eine Wasserversorgung und -entsorgung, zumindest eine einer Küche vergleichbare Kochgelegenheit sowie eine Toilette vorhanden sind.<sup>4</sup>Danach 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.<sup>5</sup> Als ortsüblicher Mietwert ist die Miete anzusetzen, die für eine nach Baujahr, Art, Größe, Ausstattung, Beschaffenheit und Lage vergleichbare Wohnung üblich ist (Vergleichsmiete).<sup>6</sup> In 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.<sup>7</sup> Die Vergleichsmiete gilt unabhängig davon, 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.<sup>8</sup> Gesetzliche Mietpreisbeschränkungen sind zu beachten.<sup>9</sup> Stehen solche einem Mieterhöhungsverlangen entgegen, gilt dies jedoch nur, soweit die maßgebliche Ausgangsmiete den ortsüblichen Mietwert oder die gesetzlich zulässige Höchstmiete nicht unterschritten hat.<sup>10</sup> Überlässt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer im Rahmen einer Auslandstätigkeit eine Wohnung im Ausland, deren ortsübliche Miete 18 % des Arbeitslohns ohne Kaufkraftausgleich übersteigt, so ist diese Wohnung mit 18 % des Arbeitslohns ohne Kaufkraftausgleich zuzüglich 10 % der darüber hinausgehenden ortsüblichen Miete zu bewerten.

### **Kantinenmahlzeiten und Essenmarken**

(7) Für die Bewertung von Mahlzeiten, die arbeitstäglich an die Arbeitnehmer abgegeben werden, gilt Folgendes:

1. <sup>1</sup>Mahlzeiten, 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. <sup>2</sup>Abweichendes gilt nach § 8 Abs. 3 EStG nur dann, wenn die Mahlzeiten überwiegend nicht für die Arbeitnehmer zubereitet werden.
2. <sup>1</sup>Mahlzeiten, die die Arbeitnehmer in einer nicht vom Arbeitgeber selbst betriebenen Kantine, Gaststätte oder vergleichbaren Einrichtung erhalten, sind vorbehaltlich der Nummer 4 ebenfalls mit dem maßgebenden amtlichen Sachbezugswert zu bewerten, wenn der Arbeitgeber auf Grund vertraglicher Vereinbarung durch Barzuschüsse oder andere Leistungen an die die Mahlzeiten vertreibende Einrichtung, z. B. durch verbilligte Überlassung von Räumen, Energie oder Einrichtungsgegenständen, zur Verbilligung der Mahlzeiten beiträgt. <sup>2</sup>Es ist nicht erforderlich, dass die Mahlzeiten im Rahmen eines Reihengeschäfts zunächst an den Arbeitgeber und danach von diesem an die Arbeitnehmer abgegeben werden.
3. In den Fällen der Nummern 1 und 2 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.
4. Bestehen die Leistungen des Arbeitgebers im Falle der Nummer 2 aus Barzuschüssen in Form von Essenmarken (Essensgutscheine, Restaurantschecks), 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) <sup>1</sup>Es 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 **3,10 €** übersteigt und
    - dd) die Essenmarke nicht an Arbeitnehmer ausgegeben wird, die eine Dienstreise ausführen oder eine Einsatzwechselfähigkeit oder Fahrtätigkeit ausüben.

<sup>2</sup>Dies gilt auch dann, wenn zwischen dem Arbeitgeber und der Annahmestelle keine unmittelbaren vertraglichen Beziehungen bestehen, weil ein Unternehmen eingeschaltet ist, das die Essenmarken ausgibt. <sup>3</sup>Zur 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. <sup>4</sup>Die 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 3 unterschreitet.
- c) <sup>1</sup>Wird der Arbeitsvertrag dahingehend geändert, dass der Arbeitnehmer anstelle von Barlohn Essenmarken erhält, so vermindert sich dadurch der Barlohn in entsprechender Höhe. <sup>2</sup>Die Essenmarken sind mit dem Wert anzusetzen, der sich nach den Buchstaben a oder b ergibt. <sup>3</sup>Ohne Änderung des Arbeitsvertrags führt der Austausch von Barlohn durch Essenmarken nicht zu einer Herabsetzung des steuerpflichtigen Barlohns. <sup>4</sup>In 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 4 Buchstabe a oder b maßgebenden Wert abzusetzen.
- d) <sup>1</sup>Die 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, wie viele Essenmarken mit welchem Verrechnungswert eingelöst worden sind, und diese aufbewahrt. <sup>2</sup>Dasselbe gilt, wenn ein Essenmarkenemittent eingeschaltet ist, und der Arbeitgeber von diesem eine entsprechende Abrechnung erhält und aufbewahrt.
5. <sup>1</sup>Wenn der Arbeitgeber unterschiedliche Mahlzeiten zu unterschiedlichen Preisen teilentgeltlich oder unentgeltlich an die Arbeitnehmer abgibt oder Leistungen nach Nummer 2 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. <sup>2</sup>Die Durchschnittsbesteuerung braucht nicht tageweise durchgeführt zu werden, sie darf sich auf den gesamten Lohnzahlungszeitraum erstrecken. <sup>3</sup>Bietet der Arbeitgeber bestimmte Mahlzeiten nur einem Teil seiner Arbeitnehmer an, z. B. in einem Vorstandskasino, so sind diese Mahlzeiten nicht in die Durchschnittsberechnung einzubeziehen. <sup>4</sup>Unterhält der Arbeitgeber mehrere Kantinen, so ist der Durchschnittswert für jede einzelne Kantine zu ermitteln. <sup>5</sup>Ist 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.
6. <sup>1</sup>Der Arbeitgeber hat die vom Arbeitnehmer geleistete Zahlung grundsätzlich in nachprüfbarer Form nachzuweisen. <sup>2</sup>Der 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 4 der Wert der Essenmarke als Arbeitslohn zu erfassen ist oder
- b) wenn der Arbeitgeber die Durchschnittsberechnung nach Nummer 5 anwendet.

#### **Mahlzeiten aus besonderem Anlass**

(8) 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. <sup>1</sup>Mahlzeiten, die im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse des Arbeitgebers an die Arbeitnehmer abgegeben werden, gehören nicht zum Arbeitslohn. <sup>2</sup>Dies gilt für Mahlzeiten im Rahmen herkömmlicher Betriebsveranstaltungen nach Maßgabe der R 72, für ein sog. Arbeitessen im Sinne der R 73 Abs. 2 sowie für die Beteiligung von Arbeitnehmern an einer geschäftlich veranlassten Bewirtung im Sinne des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG.
2. <sup>1</sup>Mahlzeiten, die zur üblichen Beköstigung der Arbeitnehmer anlässlich oder während einer Dienstreise, Fahrtätigkeit, Einsatzwechseltätigkeit im Sinne der R 37 Abs. 3 bis 5 oder im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung im Sinne des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5

ESStG oder der R 43 Abs. 5 abgegeben werden, sind mit dem maßgebenden amtlichen Sachbezugswert nach der Sachbezugsverordnung anzusetzen.<sup>2</sup>Die Abgabe einer Mahlzeit ist vom Arbeitgeber veranlasst, wenn er Tag und Ort der Mahlzeit bestimmt hat.<sup>3</sup>Hierzu ist es erforderlich, dass er sich vor Beginn der Auswärtstätigkeit seines Arbeitnehmers direkt mit dem Unternehmen schriftlich in Verbindung setzt, das dem Arbeitnehmer die Mahlzeiten zur Verfügung stellen soll.<sup>4</sup>Es reicht nicht aus, dass der Arbeitgeber den Arbeitnehmer ermächtigt, sich auf seine Rechnung in einer oder - etwa unter Einschaltung einer Essenbonoorganisation - mehreren Vertragsgaststätten zu beköstigen.<sup>5</sup>Erfordern Dienstreisen wegen ihres besonderen Charakters (z. B. Tagungen) eine besondere organisatorische Vorbereitung, so wird die Abgabe von Mahlzeiten durch Dritte auch dann als vom Arbeitgeber veranlasst angesehen, wenn dieser die Organisation der Dienstreise einschließlich der Verpflegung bei einem Dritten in Auftrag gegeben hat.<sup>6</sup>Hat der Arbeitgeber die Abgabe von Mahlzeiten veranlasst, ist es unerheblich, wie die Rechnung beglichen wird.<sup>7</sup>Die Sätze 1 bis 6 gelten auch für die Abgabe von Mahlzeiten während einer Bildungsmaßnahme im Sinne der R 74 Abs. 1.<sup>8</sup>R 73 Abs. 2 bleibt unberührt.

3. <sup>1</sup>Mahlzeiten, die der Arbeitgeber als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft an seine Arbeitnehmer abgibt, sind mit ihrem tatsächlichen Preis anzusetzen.
4. <sup>1</sup>In 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.<sup>2</sup>Auf den Sachbezugswert ist auch ein zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer vereinbartes Entgelt anzurechnen, wenn dieses Entgelt von der steuerfreien Reisekostenvergütung, auf die der Arbeitnehmer einen Anspruch hat, oder vom Nettoarbeitslohn einbehalten wird.<sup>3</sup>Die Höhe der Reisekostenvergütung und des auf der Lohnsteuerkarte zu bescheinigenden Arbeitslohns wird durch die Entgeltverrechnung nicht verändert.<sup>4</sup>Wird 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**

(9) Überlässt der Arbeitgeber oder auf Grund des Dienstverhältnisses ein Dritter dem Arbeitnehmer ein Kraftfahrzeug unentgeltlich zur privaten Nutzung, so gilt Folgendes:

1. <sup>1</sup>Der Arbeitgeber hat den privaten Nutzungswert mit monatlich 1 % des inländischen Listenpreises des Kraftfahrzeugs anzusetzen.<sup>2</sup>Kann 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 % 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 R 38 Abs. 3 als Werbungskosten zu berücksichtigen wären.<sup>3</sup>Wird 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 % 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.<sup>4</sup>Die Monatswerte nach den Sätzen 1 und 2 sind auch dann anzusetzen, wenn das Kraftfahrzeug dem Arbeitnehmer im Kalendermonat nur zeitweise zur Verfügung steht.<sup>5</sup>Kürzungen 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.<sup>6</sup>Listenpreis im Sinne der Sätze 1 bis 3 ist - auch bei gebraucht erworbenen oder geleasteten Fahrzeugen - die auf volle **hundert Euro** 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.<sup>7</sup>Bei 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. <sup>1</sup>Der 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. <sup>2</sup>Dabei sind die dienstlich und privat zurückgelegten Fahrtstrecken gesondert und laufend im Fahrtenbuch nachzuweisen. <sup>3</sup>Für 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.

<sup>4</sup>Für Privatfahrten genügen jeweils Kilometerangaben; für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte genügt jeweils ein kurzer Vermerk im Fahrtenbuch. <sup>5</sup>Die Führung des Fahrtenbuchs kann nicht auf einen repräsentativen Zeitraum beschränkt werden, selbst wenn die Nutzungsverhältnisse keinen größeren Schwankungen unterliegen. <sup>6</sup>Anstelle des Fahrtenbuchs kann ein Fahrtenschreiber eingesetzt werden, wenn sich daraus dieselben Erkenntnisse gewinnen lassen. <sup>7</sup>Der private Nutzungswert ist der Anteil an den Gesamtkosten des Kraftwagens, der dem Verhältnis der Privatfahrten zur Gesamtfahrtstrecke entspricht. <sup>8</sup>Die Gesamtkosten sind als Summe der Nettoaufwendungen (einschließlich sämtlicher Unfallkosten) zuzüglich Umsatzsteuer und Absetzungen für Abnutzung zu ermitteln. <sup>9</sup>Den Absetzungen für Abnutzung sind die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten einschließlich der Umsatzsteuer zugrunde zu legen.

3. <sup>1</sup>Der 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. <sup>2</sup>Soweit 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. <sup>3</sup>Nach Ablauf des Kalenderjahrs oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses ist der tatsächlich zu versteuernde Nutzungswert zu ermitteln und eine etwaige Lohnsteuerrückzahlung nach Maßgabe der §§ 41 c, 42 b EStG auszugleichen. <sup>4</sup>Bei der Veranlagung zur Einkommensteuer ist der Arbeitnehmer nicht an das für die Erhebung der Lohnsteuer gewählte Verfahren gebunden.
4. <sup>1</sup>Zahlt der Arbeitnehmer an den Arbeitgeber für die Nutzung des Kraftfahrzeugs ein Entgelt, so mindert dies den Nutzungswert. <sup>2</sup>Dabei ist es gleichgültig, ob das Nutzungsentgelt pauschal oder entsprechend der tatsächlichen Nutzung des Kraftfahrzeugs bemessen wird. <sup>3</sup>Zuschüsse des Arbeitnehmers zu den Anschaffungskosten können im Zahlungsjahr ebenfalls auf den privaten Nutzungswert angerechnet werden; in den Fällen der Nummer 2 gilt dies nur, wenn die für die AfA-Ermittlung maßgebenden Anschaffungskosten nicht um die Zuschüsse gemindert worden sind. <sup>4</sup>Zuschußrückzahlungen sind Arbeitslohn, soweit die Zuschüsse den privaten Nutzungswert gemindert haben.

#### **Gestellung eines Kraftfahrzeugs mit Fahrer**

(10) 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 9 Nr. 1 oder 2 ermittelte Nutzungswert des Kraftfahrzeugs um 50 % 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. <sup>1</sup>Wenn 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. <sup>2</sup>Es ist dabei unerheblich, in welcher Gefährdungsstufe der Arbeitnehmer eingeordnet ist.

#### **Zinersparnisse**

(11) <sup>1</sup>Gewährt 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. <sup>2</sup>Die Zinsvorteile sind als Sachbezüge zu versteuern, wenn die Summe der noch nicht getilgten Darlehen am Ende des Lohnzahlungszeitraums **2 600 €** übersteigt. <sup>3</sup>Zinsvorteile sind anzunehmen, soweit der Effektivzins für ein Darlehen 5,5 % unterschreitet; dabei sind mehrere Darlehen auch dann getrennt zu beurteilen, wenn sie der Finanzierung eines Objekts dienen und dieselbe Laufzeit haben.

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

(1) <sup>1</sup>Die steuerliche Begünstigung bestimmter Sachbezüge der Arbeitnehmer nach § 8 Abs. 3 EStG setzt Folgendes voraus:

1. <sup>1</sup>Die Sachbezüge müssen dem Arbeitnehmer auf Grund seines Dienstverhältnisses zufließen. <sup>2</sup>Steht der Arbeitnehmer im Kalenderjahr nacheinander oder nebeneinander in mehreren Dienstverhältnissen, so sind die Sachbezüge aus jedem Dienstverhältnis unabhängig voneinander zu beurteilen. <sup>3</sup>Auf Sachbezüge, die der Arbeitnehmer nicht unmittelbar vom Arbeitgeber erhält, ist § 8 Abs. 3 EStG grundsätzlich nicht anwendbar.
2. <sup>1</sup>Die Sachbezüge müssen in der Überlassung von Waren oder in Dienstleistungen bestehen. <sup>2</sup>Zu den Waren gehören alle Wirtschaftsgüter, die im Wirtschaftsverkehr wie Sachen (§ 90 BGB) behandelt werden, also auch elektrischer Strom und Wärme. <sup>3</sup>Als Dienstleistungen kommen alle anderen Leistungen in Betracht, die üblicherweise gegen Entgelt erbracht werden.
3. <sup>1</sup>Auf Rohstoffe, Zutaten und Halbfertigprodukte ist die Begünstigung anwendbar, wenn diese mengenmäßig überwiegend in die Erzeugnisse des Betriebs eingehen. <sup>2</sup>Betriebs- und Hilfsstoffe, die mengenmäßig überwiegend nicht an fremde Dritte abgegeben werden, sind nicht begünstigt.
4. <sup>1</sup>Bei 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.

<sup>2</sup>Die Begünstigung gilt sowohl für teilentgeltliche als auch für unentgeltliche Sachbezüge. <sup>3</sup>Sie 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. <sup>4</sup>Nachträgliche Gutschriften sind als Entgeltsminderung zu werten, wenn deren Bedingungen bereits in dem Zeitpunkt feststehen, in dem der Arbeitnehmer die Sachbezüge erhält. <sup>5</sup>Zuschüsse eines Dritten sind nicht als Verbilligung zu werten, sondern gegebenenfalls als Lohnzahlungen durch Dritte zu versteuern.

(2) <sup>1</sup>Der 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 in Allgemeinem Geschäftsverkehr anbietet. <sup>2</sup>Bei der Gewährung von Versicherungsschutz sind es die Beiträge, die der Arbeitgeber als Versicherer von fremden Versicherungsnehmern für diesen Versicherungsschutz verlangt. <sup>3</sup>Fehlt ein schriftliches Preisangebot, so ist die erste Preisangabe des Anbieters maßgebend. <sup>4</sup>Tritt 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. <sup>5</sup>Dies gilt auch in den Fällen, in denen der Arbeitgeber nur als Kommissionär tätig ist. <sup>6</sup>R 31 Abs. 2 Satz 5 ist sinngemäß anzuwenden. <sup>7</sup>Für die Preisfeststellung ist grundsätzlich jeweils der Kalendertag maßgebend, an dem die Ware oder Dienstleistung an den Arbeitnehmer abgegeben wird. <sup>8</sup>Fallen Bestell- und Liefertag auseinander, sind die Verhältnisse am Bestelltag für die Ermittlung des Angebotspreises maßgebend. <sup>9</sup>Der um 4 % geminderte Endpreis ist der Geldwert des Sachbezugs; als Arbeitslohn ist der Unterschiedsbetrag zwischen diesem Geldwert und dem vom Arbeitnehmer gezahlten Entgelt anzusetzen. <sup>10</sup>Arbeitslöhne dieser Art aus demselben Dienstverhältnis bleiben steuerfrei, soweit sie insgesamt den Rabatt-Freibetrag von **1 224 €** im Kalenderjahr nicht übersteigen.

### R 33. Werbungskosten

(1) <sup>1</sup>Zu den Werbungskosten gehören alle Aufwendungen, die durch den Beruf veranlasst sind. <sup>2</sup>Werbungskosten, 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. <sup>3</sup>Dieses Abzugsverbot betrifft nur seltene Ausnahmefälle; die Werbungskosten müssen erhebliches Gewicht haben und die Grenze der Angemessenheit erheblich überschreiten, wie z. B. Aufwendungen für die Nutzung eines Privatflugzeugs zu einer Dienstreise.

(2) <sup>1</sup>Aufwendungen für Ernährung, Kleidung und Wohnung sowie Repräsentationsaufwendungen sind in der Regel Aufwendungen für die Lebensführung im Sinne des § 12 Nr. 1 EStG. <sup>2</sup>Besteht 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. <sup>3</sup>Hierbei gilt Folgendes:

1. Sind die Aufwendungen so gut wie ausschließlich beruflich veranlasst, z. B. Aufwendungen für typische Berufskleidung (>R 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. <sup>1</sup>Aufwendungen für die Ernährung gehören grundsätzlich zu den nach § 12 Nr. 1 EStG nicht abziehbaren Aufwendungen für die Lebensführung. <sup>2</sup>Das Abzugsverbot nach § 12 Nr. 1 EStG gilt jedoch nicht für Verpflegungsmehraufwendungen, die z. B. als Reisekosten (>R 39) oder wegen einer aus beruflichem Anlass begründeten doppelten Haushaltsführung (>R 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) <sup>1</sup>Ansparleistungen 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. <sup>2</sup>Hat 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. <sup>3</sup>Steuerfreie Bezüge schließen entsprechende Werbungskosten aus.

(5) <sup>1</sup>**Telekommunikationsaufwendungen sind Werbungskosten, soweit sie beruflich veranlasst sind. <sup>2</sup>Weist der Arbeitnehmer den Anteil der beruflich veranlassten Aufwendungen an den Gesamtaufwendungen für einen repräsentativen Zeitraum von drei Monaten im Einzelnen nach, kann dieser berufliche Anteil für den gesamten Veranlagungszeitraum zugrunde gelegt werden. <sup>3</sup>Dabei können die Aufwendungen für das Nutzungsentgelt der Telefonanlage sowie für den Grundpreis der Anschlüsse entsprechend dem beruflichen Anteil der Verbindungsentgelte an den gesamten Verbindungsentgelten (Telefon und Internet) abgezogen werden. <sup>4</sup>Fallen erfahrungsgemäß beruflich veranlasste Telekommunikationsaufwendungen an, können aus Vereinfachungsgründen ohne Einzelnachweis bis zu 20 % des Rechnungsbetrags, jedoch höchstens 20 € monatlich als Werbungskosten anerkannt werden. <sup>5</sup>Zur weiteren Vereinfachung kann der monatliche Durchschnittsbetrag, der sich aus den Rechnungsbeträgen für einen repräsentativen Zeitraum von drei Monaten ergibt, für den gesamten Veranlagungszeitraum zugrunde gelegt werden. <sup>6</sup>Nach R 22 Abs. 2 steuerfrei ersetzte**

**Telekommunikationsaufwendungen mindern den als Werbungskosten abziehbaren Betrag.**

**R 34. Aufwendungen für die Aus- und Fortbildung**

<sup>1</sup>Der Erwerb von Kenntnissen, die als Grundlage für eine Berufsausübung notwendig sind, vollzieht sich im Bereich der Ausbildung. <sup>2</sup>Hierdurch 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 (>R 103 EStR). <sup>3</sup>Im 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. <sup>4</sup>Wird eine Ausbildung durch Teilabschlüsse gesplittet, führt dies nicht dazu, dass teilweise Fortbildungskosten entstehen. <sup>5</sup>Die Aufwendungen, die durch die Teilnahme an einer Fortbildungsveranstaltung veranlasst sind, können gegebenenfalls in sinngemäßer Anwendung von R 37 bis 43 als Werbungskosten berücksichtigt werden.

**R 35. Studienreisen, Fachkongresse**

– unbesetzt –

**R 36. Ausgaben im Zusammenhang mit Berufsverbänden**

(1) <sup>1</sup>Ausgaben 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. <sup>2</sup>Um 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) <sup>1</sup>Bestimmte 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. <sup>2</sup>Ausgaben, die dem Teilnehmer bei solchen Veranstaltungen entstehen, können Werbungskosten sein.

**R 37. Reisekosten**

**Reisekostenbegriff**

(1) <sup>1</sup>Reisekosten sind Fahrtkosten (>R 38), Verpflegungsmehraufwendungen (>R 39), Übernachtungskosten (>R 40) und Reisenebenkosten (>R 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. <sup>2</sup>Der beruflichen Tätigkeit eines Arbeitnehmers steht der Vorstellungsbuch eines Stellenbewerbers gleich, auch wenn dieser keine regelmäßige Arbeitsstätte hat. <sup>3</sup>Erledigt 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. <sup>4</sup>Ist 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. <sup>5</sup>Aufwendungen, die nicht so gut wie ausschließlich durch die berufliche Tätigkeit veranlasst sind, z. B. Bekleidungskosten, sowie Aufwendungen für die Anschaffung von Koffern und anderer Reiseausrüstungen, sind keine Reisekosten. <sup>6</sup>Für die steuerliche Berücksichtigung der Reisekosten sind zu unterscheiden:

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

<sup>7</sup>Anlass und Art der beruflichen Tätigkeit, die Reisedauer und den Reiseweg hat der Arbeitnehmer aufzuzeichnen und anhand geeigneter Unterlagen, z. B. Fahrtenbuch (>R 31 Abs. 9 Nr. 2 Satz 3), Tankquittungen, Hotelrechnungen, Schriftverkehr, nachzuweisen oder glaubhaft zu machen.

#### **Regelmäßige Arbeitsstätte**

(2) <sup>1</sup>Regelmäßige Arbeitsstätte ist der ortsgebundene Mittelpunkt der dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit des Arbeitnehmers, z. B. Betrieb oder Zweigbetrieb. <sup>2</sup>Der Arbeitnehmer muss an diesem Mittelpunkt wenigstens einen Teil der ihm insgesamt übertragenen Arbeiten verrichten. <sup>3</sup>Bei 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) <sup>1</sup>Eine Dienstreise ist ein Ortswechsel einschließlich der Hin- und Rückfahrt aus Anlass einer vorübergehenden Auswärtstätigkeit. <sup>2</sup>Eine Auswärtstätigkeit liegt vor, wenn der Arbeitnehmer außerhalb seiner Wohnung und seiner regelmäßigen Arbeitsstätte beruflich tätig wird. <sup>3</sup>Bei 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. <sup>4</sup>Im Übrigen gilt Folgendes:

1. <sup>1</sup>Eine urlaubs- oder krankheitsbedingte Unterbrechung der Auswärtstätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte hat auf den Ablauf der Dreimonatsfrist keinen Einfluss. <sup>2</sup>Andere 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. <sup>1</sup>Bei 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. <sup>2</sup>Sie 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.

<sup>5</sup>Für 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) <sup>1</sup>Eine Fahrtätigkeit liegt bei Arbeitnehmern vor, die ihre Tätigkeit auf einem Fahrzeug ausüben, z. B. Berufskraftfahrer, Beifahrer, Müllfahrzeugführer, Beton- und Kiesführer, Lokführer und Zugbegleitpersonal. <sup>2</sup>Übt der Arbeitnehmer vorübergehend eine für ihn untypische Tätigkeit aus (z. B. Teilnahme an einer Fortbildungsveranstaltung), gilt das Fahrzeug als regelmäßige Arbeitsstätte. <sup>3</sup>Eine Fahrtätigkeit liegt regelmäßig nicht vor bei Polizeibeamten im Streifendienst, Zollbeamten im Grenzaufsichtsdienst, Kraftfahrern im Zustelldienst, Verkaufsfahrern, Kundendienstmonteuren und Fahrlehrern sowie bei Binnenschiffern und Seeleuten, die auf dem Schiff eine Unterkunft haben.

#### **Einsatzwechseltätigkeit**

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

## **R 38. Fahrtkosten als Reisekosten**

### **Allgemeines**

(1) <sup>1</sup>Fahrtkosten sind die tatsächlichen Aufwendungen, die dem Arbeitnehmer durch die persönliche Benutzung eines Beförderungsmittels entstehen. <sup>2</sup>Bei öffentlichen Verkehrsmitteln ist der entrichtete Fahrpreis einschließlich etwaiger Zuschläge anzusetzen. <sup>3</sup>Benutzt 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. <sup>4</sup>Der 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. <sup>5</sup>Für den Ansatz der Absetzungen für Abnutzung ist R 44 Satz 3 sinngemäß anzuwenden. <sup>6</sup>Abweichend 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 **Wege** zwischen Wohnung und Betrieb, Standort, Fahrzeugdepot oder Einsatzstelle entweder, wenn der Einsatzort nicht ständig wechselt, als Aufwendungen für **Wege** zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nach R 42 oder, wenn der Einsatzort ständig wechselt, als Aufwendungen für Fahrten bei einer Einsatzwechseltätigkeit nach Absatz 3 zu berücksichtigen.

#### **Einsatzwechseltätigkeit**

(3) <sup>1</sup>Bei einer Einsatzwechseltätigkeit können die Fahrtkosten grundsätzlich nur dann als Reisekosten angesetzt werden, wenn die Entfernung zwischen Wohnung und Einsatzstelle mehr als 30 km beträgt. <sup>2</sup>Werden 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. <sup>3</sup>Hat der Arbeitnehmer mehrere Wohnungen, muss die Entfernungsvoraussetzung für sämtliche Wohnungen erfüllt sein. <sup>4</sup>Bei einem weiträumigen Arbeitsgebiet ist für die Entfernungsberechnung die Stelle maßgebend, an der das Arbeitsgebiet verlassen wird.

#### **Erstattung durch den Arbeitgeber**

(4) <sup>1</sup>Der 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. <sup>2</sup>Der Arbeitgeber hat diese Unterlagen als Belege zum Lohnkonto aufzubewahren. <sup>3</sup>Erstattet der Arbeitgeber die pauschalen Kilometersätze, hat er nicht zu prüfen, ob dies zu einer unzutreffenden Besteuerung führt.

## **R 39. Verpflegungsmehraufwendungen als Reisekosten**

#### **Allgemeines**

(1) <sup>1</sup>Als Verpflegungsmehraufwendungen sind unter den Voraussetzungen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 EStG bei Dienstreisen, Einsatzwechseltätigkeit und Fahrtätigkeit einheitliche Pauschbeträge anzusetzen. <sup>2</sup>Der Einzelnachweis von Verpflegungsmehraufwendungen berechtigt nicht zum Abzug höherer Beträge. <sup>3</sup>Die Pauschbeträge sind auch dann anzuwenden, wenn der Arbeitnehmer Mahlzeiten vom Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten unentgeltlich oder teilentgeltlich erhalten hat (>R 31 Abs. 8); behält der Arbeitgeber in diesen Fällen für die Mahlzeiten Beträge ein, die über den amtlichen Sachbezugswerten liegen, so ist der Differenzbetrag nicht als Werbungskosten abziehbar. <sup>4</sup>Ist ein Arbeitnehmer an einem Tag mehrfach auswärts tätig, sind die Abwesenheitszeiten im Sinne des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 EStG zusammenzurechnen. <sup>5</sup>Bei 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 Haus-

haltensführung (>R 43 Abs. 8) anzuerkennen sind, ist jeweils der höchste Pauschbetrag anzusetzen.

#### **Besonderheiten bei Auslandstätigkeiten**

(3)<sup>1</sup>Für 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 bekannt gemacht werden.<sup>2</sup>Für 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.<sup>3</sup>Werden 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.<sup>4</sup>Im Übrigen ist beim Ansatz des Auslandstagegeldes Folgendes zu beachten:

1. <sup>1</sup>Bei Flugreisen gilt ein Land in dem Zeitpunkt als erreicht, in dem das Flugzeug dort landet; Zwischenlandungen bleiben unberücksichtigt, **es sei denn, dass durch sie Übernachtungen notwendig werden.**<sup>2</sup>Erstreckt 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.

## **R 40. Übernachtungskosten**

### **Allgemeines**

(1)<sup>1</sup>Übernachungskosten sind die tatsächlichen Aufwendungen, die dem Arbeitnehmer für die persönliche Inanspruchnahme einer Unterkunft zur Übernachtung entstehen.<sup>2</sup>Benutzt 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.<sup>3</sup>Führt auch die weitere Person eine Dienstreise durch, so sind die tatsächlichen Unterkunfts-kosten gleichmäßig aufzuteilen.<sup>4</sup>Wird 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 **4,50 €**,
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)<sup>1</sup>Die 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.<sup>2</sup>Bei Übernachtungen im Ausland dürfen die Übernachtungskosten ohne Einzelnachweis der tatsächlichen Aufwendungen mit Pauschbeträgen (Übernachtungsgelder) angesetzt werden; Absatz 3 Satz 2 ist anzuwenden.<sup>3</sup>Die Pauschbeträge werden vom Bundesministerium der Finanzen im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder auf der Grundlage der höchsten Auslandsübernachtungsgelder nach dem Bundesreisekostengesetz bekannt gemacht.<sup>4</sup>Sie richten sich nach dem Ort, der nach R 39 Abs. 3 Satz 4 Nummer 1 und 2 maßgebend ist.<sup>5</sup>Für die in der Bekanntmachung nicht erfassten Länder und Gebiete ist R 39 Abs. 3 Satz 2 anzuwenden.<sup>6</sup>Für die Dauer der Benutzung von Beförderungsmitteln darf ein Übernachtungsgeld nicht angesetzt werden.

### **Erstattung durch den Arbeitgeber**

(3)<sup>1</sup>Für jede Übernachtung im Inland darf der Arbeitgeber einen Pauschbetrag von **20 €** steuerfrei zahlen.<sup>2</sup>Dies gilt nicht, wenn der Arbeitnehmer die Unterkunft vom Arbeitgeber

oder auf Grund seines Dienstverhältnisses von einem Dritten unentgeltlich oder teilentgeltlich erhalten hat.<sup>3</sup> Bei Benutzung eines Schlafwagens oder einer Schiffskabine darf der Pauschbetrag nur dann steuerfrei gezahlt werden, wenn die Übernachtung in einer anderen Unterkunft begonnen oder beendet worden ist.<sup>4</sup> Die steuerfreie Zahlung des Pauschbetrags für eine Übernachtung im Fahrzeug ist nicht zulässig.

## **R 40a. Reisenebenkosten**

### **Allgemeines**

(1) Reisenebenkosten sind unter den Voraussetzungen von R 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 R 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)<sup>1</sup> Die Erstattung der Reisenebenkosten durch den Arbeitgeber ist nach § 3 Nr. 16 EStG steuerfrei, soweit sie die tatsächlichen Aufwendungen nicht überschreitet.<sup>2</sup> Der Arbeitnehmer hat seinem Arbeitgeber Unterlagen vorzulegen, aus denen die tatsächlichen Aufwendungen ersichtlich sein müssen.<sup>3</sup> Der Arbeitgeber hat diese Unterlagen als Belege zum Lohnkonto aufzubewahren.

## **R 41. Umzugskosten**

### **Allgemeines**

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

### **Höhe der Umzugskosten**

(2)<sup>1</sup> Bei einem beruflich veranlassten Wohnungswechsel können die tatsächlichen Umzugskosten grundsätzlich bis zur Höhe der Beträge als Werbungskosten abgezogen werden, die nach dem Bundesumzugskostengesetz (BUKG) und der Auslandsumzugskostenverordnung (AUV) in der jeweils geltenden Fassung mit Ausnahme der §§ 11, 12 AUV sowie Maklergebühren für eine eigene Wohnung als Umzugskostenvergütung höchstens gezahlt werden könnten; dabei sind die Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 EStG zu beachten.<sup>2</sup> Werden die umzugskostenrechtlich festgelegten Grenzen eingehalten, ist nicht zu prüfen, ob die Umzugskosten Werbungskosten darstellen.<sup>3</sup> Werden höhere Umzugskosten im Einzelnen nachgewiesen, so ist insgesamt zu prüfen, ob und inwieweit die Aufwendungen Werbungskosten oder nicht abziehbare Kosten der Lebensführung sind, z. B. bei Aufwendungen für die Neuanschaffung von Einrichtungsgegenständen.<sup>4</sup> Anstelle der in § 10 BUKG pauschal erfassten Umzugskosten können auch die im Einzelfall nachgewiesenen höheren Umzugskosten als Werbungskosten abgezogen werden.<sup>5</sup> Ein Werbungskostenabzug entfällt, soweit die Umzugskosten vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet worden sind (§ 3c EStG).

### **Erstattung durch den Arbeitgeber**

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

## **R 42. Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte**

### **Maßgebliche Wohnung**

(1) <sup>1</sup>Als Ausgangspunkt für die **Wege** kommt jede Wohnung des Arbeitnehmers in Betracht, die er regelmäßig zur Übernachtung nutzt und von der aus er seine Arbeitsstätte aufsucht. <sup>2</sup>Als Wohnung ist z. B. auch ein möbliertes Zimmer, eine Schiffskajüte, ein Gartenhaus, ein auf eine gewisse Dauer abgestellter Wohnwagen oder ein Schlafplatz in einer Massenunterkunft anzusehen. <sup>3</sup>Hat ein Arbeitnehmer mehrere Wohnungen, so können **Wege** von und zu der von der Arbeitsstätte weiter entfernt liegenden Wohnung nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 **Satz 7** EStG nur dann berücksichtigt werden, wenn sich dort der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Arbeitnehmers befindet und sie nicht nur gelegentlich aufgesucht wird. <sup>4</sup>Der Mittelpunkt der Lebensinteressen befindet sich bei einem verheirateten Arbeitnehmer regelmäßig am tatsächlichen Wohnort seiner Familie. <sup>5</sup>Die Wohnung kann aber nur dann berücksichtigt werden, wenn sie der Arbeitnehmer mindestens sechsmal im Kalenderjahr aufsucht. <sup>6</sup>Bei anderen Arbeitnehmern befindet sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen an dem Wohnort, zu dem die engeren persönlichen Beziehungen bestehen. <sup>7</sup>Die persönlichen Beziehungen können ihren Ausdruck besonders in Bindungen an Personen, z. B. Eltern, Verlobte, Freundes- und Bekanntenkreis, finden, aber auch in Vereinszugehörigkeiten und anderen Aktivitäten. <sup>8</sup>Sucht der Arbeitnehmer diese Wohnung im Durchschnitt mindestens zweimal monatlich auf, ist davon auszugehen, dass sich dort der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen befindet. <sup>9</sup>Die Sätze 4 bis 8 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 (>R 31 Abs. 9) ist oder wenn es der Arbeitnehmer von dritter Seite geliehen, gemietet oder geleast hat.

### **(3) – (6) weggefallen**

### **Behinderte im Sinne des § 9 Abs. 2 EStG**

(7) <sup>1</sup>Ohne Einzelnachweis der tatsächlichen Aufwendungen können die Fahrtkosten nach den Regelungen in R 38 Abs. 1 Satz 6 und R 40a Abs. 1 Nr. 3 angesetzt werden. <sup>2</sup>Wird 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 R 38 Abs. 1 als Werbungskosten abgezogen werden. <sup>3</sup>Für den Nachweis der Voraussetzungen des § 9 Abs. 2 EStG ist § 65 EStDV entsprechend anzuwenden. <sup>4</sup>Für die Anerkennung der tatsächlichen Aufwendungen oder der Kilometersätze aus R 38 Abs. 1 und für die Berücksichtigung von Leerfahrten ist bei rückwirkender Festsetzung oder Änderung des Grads der Behinderung R 194 EStR entsprechend anzuwenden.

## **R 43. Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung**

### **Doppelte Haushaltsführung**

(1) <sup>1</sup>Eine doppelte Haushaltsführung liegt vor, wenn der Arbeitnehmer bei seiner Auswärtstätigkeit am Beschäftigungsort übernachtet; die Anzahl der Übernachtungen ist dabei unerheblich. <sup>2</sup>Eine doppelte Haushaltsführung liegt nicht vor, solange die auswärtige Beschäftigung nach R 37 Abs. 3 als Dienstreise anzuerkennen ist.

### **Berufliche Veranlassung**

(2) <sup>1</sup>Das Beziehen einer Zweitwohnung ist regelmäßig bei einem Wechsel des Beschäftigungsorts auf Grund einer Versetzung, des Wechsels oder der erstmaligen Begründung eines Dienstverhältnisses beruflich veranlasst. <sup>2</sup>Beziehen beiderseits berufstätige Ehegatten am gemeinsamen Beschäftigungsort eine gemeinsame Zweitwohnung, liegt ebenfalls eine berufliche Veranlassung vor. <sup>3</sup>Auch die Mitnahme des nicht berufstätigen Ehegatten an den Beschäftigungsort steht der beruflichen Veranlassung einer doppelten Haushaltsführung nicht entgegen. <sup>4</sup>Bei 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) <sup>1</sup>Ein eigener Hausstand setzt eine eingerichtete, den Lebensbedürfnissen entsprechende Wohnung des Arbeitnehmers voraus. <sup>2</sup>In dieser Wohnung muss der Arbeitnehmer einen Haushalt unterhalten, das heißt, er muss die Haushaltsführung bestimmen oder wesentlich mitbestimmen. <sup>3</sup>Es 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. <sup>4</sup>Die Wohnung muss außerdem der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Arbeitnehmers sein (>R 42 Abs. 1 Satz 4 bis 8). <sup>5</sup>Bei 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. <sup>6</sup>Bei 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) <sup>1</sup>Bei Arbeitnehmern ohne eigenen Hausstand gilt ein Wohnungswechsel an den Beschäftigungsort oder in dessen Nähe, wenn er den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen (>R 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) sich in einem Ausbildungsdienstverhältnis befindet oder
  - c) der Arbeitnehmer längerfristig oder auf Dauer an einem Ort beschäftigt wird und umzugsbereit ist, aber noch keine angemessene Wohnung gefunden hat.

<sup>2</sup>Für den Ablauf der Dreimonatsfrist nach Nummer 1 gelten die Regelungen in R 37 Abs. 3 mit der Maßgabe, dass der Neubeginn der Dreimonatsfrist auch den Wechsel der Zweitwohnung an den neuen Beschäftigungsort voraussetzt.

### **Notwendige Mehraufwendungen**

(6) <sup>1</sup>Als 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 5 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).

<sup>2</sup>Führt 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 nach R 42 geltend machen will. <sup>3</sup>Der Arbeitnehmer kann das Wahlrecht bei derselben doppelten Haushaltsführung für jedes Kalenderjahr nur einmal ausüben. <sup>4</sup>Hat der Arbeitgeber die Zweitwohnung unentgeltlich oder teilentgeltlich zur Verfügung gestellt, so sind die abziehbaren Fahrtkosten um diesen Sachbezug mit dem nach R 31 Abs. 5 und 6 maßgebenden Wert zu kürzen.

### **Notwendige Fahrtkosten**

(7) <sup>1</sup>Als notwendige Fahrtkosten sind anzuerkennen

1. die tatsächlichen Aufwendungen für die Fahrten anlässlich der Wohnungswechsel zu Beginn und am Ende der doppelten Haushaltsführung. <sup>2</sup>Für die Ermittlung der Fahrtkosten ist R 38 Abs. 1 anzuwenden; zusätzlich können etwaige Nebenkosten nach Maßgabe von R 40a berücksichtigt werden,
2. **die Entfernungspauschale von 0,40 €** für jeweils eine tatsächlich durchgeführte Heimfahrt wöchentlich (**>§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG**). <sup>2</sup>**Die Entfernungspauschale gilt nicht für Flugstrecken; hier sind vorbehaltlich R 33 Abs. 1 die tatsächlichen Aufwendungen anzusetzen.** <sup>3</sup>Aufwendungen für Fahrten mit einem im Rahmen des Dienstverhältnisses zur Nutzung überlassenen Kraftfahrzeug können nicht angesetzt werden (>Absatz 11 Satz 15 Nr. 1).

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

#### **Notwendige Verpflegungsmehraufwendungen**

(8) <sup>1</sup>Als 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. <sup>2</sup>Ist der Tätigkeit am Beschäftigungsort eine Dienstreise an diesen Beschäftigungsort unmittelbar vorausgegangen, so ist deren Dauer auf die Dreimonatsfrist anzurechnen. <sup>3</sup>Für den Ablauf der Dreimonatsfrist gilt Absatz 5 Satz 2 sinngemäß. <sup>4</sup>R 39 Abs. 2 ist zu beachten.

#### **Notwendige Aufwendungen für die Zweitwohnung**

(9) <sup>1</sup>Als notwendige Aufwendungen für die Zweitwohnung sind deren tatsächliche Kosten anzuerkennen. <sup>2</sup>Zu den notwendigen Aufwendungen für die Zweitwohnung gehört auch die für diese Wohnung zu entrichtende Zweitwohnungssteuer. <sup>3</sup>Steht 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. <sup>4</sup>Liegt 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 R 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) <sup>1</sup>Der 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. <sup>2</sup>Dasselbe gilt für die sonstigen Umzugsauslagen im Sinne des § 10 AUV bei Beendigung einer doppelten Haushaltsführung durch den Rückumzug eines Arbeitnehmers in das Ausland. <sup>3</sup>Kosten 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) <sup>1</sup>Die 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; R 39 Abs. 2 ist sinngemäß anzuwenden. <sup>2</sup>Für die Mehraufwendungen nach den Absätzen 7 bis 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. <sup>3</sup>Die 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. <sup>4</sup>Ist der Arbeitnehmer vor Bezug der Zweitwohnung am auswärtigen Beschäftigungsort arbeitstäglich dorthin gefahren, so ist dieser Zeitraum nicht auf die Zweijahresfrist anzurechnen. <sup>5</sup>Ist der Tätigkeit am auswärtigen Beschäftigungsort eine Dienstreise an diesen Ort unmittelbar vorausge-

gangen, so ist die Dauer der Dienstreise ebenfalls nicht auf die Zweijahresfrist anzurechnen.<sup>6</sup> Verlegen beiderseits berufstätige Ehegatten den Familienwohnsitz an den Wohnort des bisher auswärts 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.<sup>7</sup> Aufwendungen für Heimfahrten können jedoch nach Ablauf der Zweijahresfrist nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG (>R 42) als Werbungskosten abgezogen werden.<sup>8</sup> Eine urlaubs- oder krankheitsbedingte Unterbrechung der Beschäftigung am selben Ort hat auf den Ablauf der Zweijahresfrist keinen Einfluss.<sup>9</sup> Dagegen 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.<sup>10</sup> Die 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.<sup>11</sup> Dabei kann der Arbeitgeber bei Arbeitnehmern in den Steuerklassen III, IV oder V ohne weiteres unterstellen, dass sie einen eigenen Hausstand haben.<sup>12</sup> Bei 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.<sup>13</sup> Diese Erklärung ist als Beleg zum Lohnkonto aufzubewahren.<sup>14</sup> Das Wahlrecht des Arbeitnehmers nach Absatz 6 hat der Arbeitgeber nicht zu beachten.<sup>15</sup> Darüber 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. <sup>1</sup>Die notwendigen Aufwendungen für die Zweitwohnung an einem Beschäftigungsort im Inland dürfen ohne Einzelnachweis für einen Zeitraum von drei Monaten mit einem Pauschbetrag bis zu **20 €** und für die Folgezeit von bis zu 21 Monaten mit einem Pauschbetrag bis zu **5 €** je Übernachtung steuerfrei erstattet werden, wenn dem Arbeitnehmer die Zweitwohnung nicht unentgeltlich oder teilentgeltlich zur Verfügung gestellt worden ist. <sup>2</sup>Bei 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.

#### R 44. Arbeitsmittel

<sup>1</sup>Die 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 **410 €** nicht übersteigen. <sup>2</sup>Anschaffungs- oder Herstellungskosten von mehr als **410 €** sind auf die Kalenderjahre der voraussichtlichen gesamten Nutzungsdauer des Arbeitsmittels zu verteilen und in jedem dieser Jahre anteilig als Werbungskosten zu berücksichtigen. <sup>3</sup>Aus 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. <sup>4</sup>Wird ein als Arbeitsmittel genutztes Wirtschaftsgut veräußert, so ist ein sich eventuell ergebender Veräußerungserlös bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nicht zu erfassen.

#### R 45. Häusliches Arbeitszimmer

– unbesetzt –

#### **R 46. Werbungskosten bei Heimarbeitern**

(1) Bei Heimarbeitern im Sinne des Heimarbeitsgesetzes können Aufwendungen, die unmittelbar durch die Heimarbeitung 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) <sup>1</sup>Lohnzuschläge, die den Heimarbeitern zur Abgeltung der mit der Heimarbeit verbundenen Aufwendungen neben dem Grundlohn gezahlt werden, sind insgesamt aus Vereinfachungsgründen nach § 3 Nr. 30 und 50 EStG steuerfrei, soweit sie 10 v. H. des Grundlohns nicht übersteigen. <sup>2</sup>Die oberste Finanzbehörde eines Landes kann mit Zustimmung des Bundesministeriums der Finanzen den Vomhundertsatz für bestimmte Gruppen von Heimarbeitern an die tatsächlichen Verhältnisse anpassen.

#### **R 47. - unbesetzt -**

#### **R 48. Pauschbeträge für Werbungskosten**

– unbesetzt –

#### **R 49. Sonderausgaben**

– unbesetzt –

#### **R 50. –59. – unbesetzt –**

#### **R 60. Kürzung des Vorwegabzugs**

– unbesetzt –

#### **R 61. Abzug der Ausgaben für steuerbegünstigte Zwecke**

– unbesetzt –

#### **R 62. - 63. - unbesetzt -**

#### **R 64. Berechnung der Vorsorgepauschale bei Ehegatten**

– unbesetzt –

## **R 65. Zufluss von Einnahmen und Abfluss von Ausgaben**

– unbesetzt –

## **R 66. Arbeitgeber**

<sup>1</sup>Neben 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. <sup>2</sup>Die Nachfolgeunternehmen der Deutschen Bundespost sind Arbeitgeber der bei ihnen Beschäftigten. <sup>3</sup>Arbeitgeber ist auch, wer Arbeitslohn aus einem früheren oder für ein künftiges Dienstverhältnis zahlt. <sup>4</sup>Arbeitgeber ist grundsätzlich auch, wer einem Dritten (Entleiher) einen Arbeitnehmer (Leiharbeitnehmer) zur Arbeitsleistung überlässt (Verleiher). <sup>5</sup>Zahlt 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 (>R 146 Abs. 1). <sup>6</sup>Im Übrigen kommt es nicht darauf an, ob derjenige, dem die Arbeitskraft geschuldet wird, oder ein Dritter Arbeitslohn zahlt (>R 106).

## **R 67. Arbeitnehmer**

– unbesetzt –

## **R 68. Nebentätigkeit und Aushilftätigkeit**

<sup>1</sup>Bei 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. <sup>2</sup>Hat die Lehrtätigkeit nur einen geringen Umfang, so kann das ein Anhaltspunkt dafür sein, dass eine feste Eingliederung in den Schul- oder Lehrgangsbetrieb nicht vorliegt. <sup>3</sup>Ein 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. <sup>4</sup>Auf nebenberuflich tätige Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer oder ähnliche Personen sind die Sätze 1 bis 3 sinngemäß anzuwenden.

## **R 69. Dienstverhältnisse von Ehegatten**

– unbesetzt –

## **R 70. Arbeitslohn**

(1) <sup>1</sup>Arbeitslohn ist die Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft. <sup>2</sup>Zum Arbeitslohn gehören deshalb auch

1. die Lohnzuschläge für Mehrarbeit und Erschwerniszuschläge, wie Hitzezuschläge, Wasserzuschläge, Gefahrenzuschläge, Schmutzzulagen usw.,
2. Entschädigungen, die für nicht gewährten Urlaub gezahlt werden,
3. der auf Grund des § 7 Abs. 1 des Soldatenversorgungsgesetzes gezahlte Einarbeitungszuschuss,
4. pauschale Fehlgeldentschädigungen, die Arbeitnehmern im Kassen- und Zählerdienst gezahlt werden, soweit sie **16 €** im Monat übersteigen.

(2) Nicht als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft und damit nicht als Arbeitslohn sind u.a. anzusehen

1. der Wert der unentgeltlich zur beruflichen Nutzung überlassenen Arbeitsmittel,
2. die vom Arbeitgeber auf Grund gesetzlicher Verpflichtung nach § 3 Abs. 2 Nr. 1 und Abs. 3 ArbSchG i.V.m. § 6 Abs. 1 BildscharbV 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,
3. übliche Sachleistungen des Arbeitgebers aus Anlass der Dienst Einführung, eines Amts- oder Funktionswechsels, eines runden Arbeitnehmerjubiläums (>R 72 Abs. 2 Nr. 3) oder der Verabschiedung eines Arbeitnehmers; betragen die Aufwendungen des Arbeitgebers einschließlich Umsatzsteuer mehr als **110 €** je teilnehmender Person, so sind die Aufwendungen dem Arbeitslohn des Arbeitnehmers hinzuzurechnen; auch Geschenke bis zu einem Gesamtwert von **40 €** sind in die **110-Euro-Grenze** einzubeziehen,
4. 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.
  - (3) <sup>1</sup>Leistungen des Arbeitgebers, mit denen er Werbungskosten des Arbeitnehmers ersetzt, sind nur steuerfrei, soweit dies gesetzlich bestimmt ist. <sup>2</sup>Somit sind auch steuerpflichtig
    1. Vergütungen des Arbeitgebers zum Ersatz der dem Arbeitnehmer berechneten Kontoführungsgebühren,
    2. Vergütungen des Arbeitgebers zum Ersatz der Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, soweit die Aufwendungen nicht zu den Reisekosten (>R 38) gehören oder nicht nach § 3 Nr. 34 EStG (>R 21b) steuerfrei sind.

## **R 71. Vermittlungsprovisionen**

(1) <sup>1</sup>Erhalten Arbeitnehmer von ihren Arbeitgebern Vermittlungsprovisionen, so sind diese grundsätzlich Arbeitslohn. <sup>2</sup>Das Gleiche gilt für Provisionen, die ein Dritter an den Arbeitgeber zahlt und die dieser an den Arbeitnehmer weiterleitet.

(2) <sup>1</sup>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. <sup>2</sup>Wenn 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.

## **R 72. Zuwendungen bei Betriebsveranstaltungen**

### **Allgemeines**

(1) Zuwendungen des Arbeitgebers an die Arbeitnehmer bei Betriebsveranstaltungen gehören 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.

### **Begriff der Betriebsveranstaltung**

(2) <sup>1</sup>Betriebsveranstaltungen sind Veranstaltungen auf betrieblicher Ebene, die gesellschaftlichen Charakter haben und bei denen die Teilnahme allen Betriebsangehörigen offen steht, z. B. Betriebsausflüge, Weihnachtsfeiern, Jubiläumsfeiern. <sup>2</sup>Ob die Veranstaltung vom Arbeitgeber, Betriebsrat oder Personalrat durchgeführt wird, ist unerheblich. <sup>3</sup>Veranstaltungen, die nur für einen beschränkten Kreis der Arbeitnehmer von Interesse sind, sind Betriebsveranstaltungen, wenn sich die Begrenzung des Teilnehmerkreises nicht als eine Bevorzugung bestimmter Arbeitnehmergruppen darstellt. <sup>4</sup>Als 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,
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 rundes (10-, 20-, 25-, 30-, 40-, 50-, 60jähriges) Arbeitnehmerjubiläum gefeiert haben oder in Verbindung mit der Betriebsveranstaltung feiern (Jubilarfeiern).<sup>2</sup>Dabei ist es unschädlich, wenn neben den Jubilaren auch ein begrenzter Kreis anderer Arbeitnehmer, wie z. B. die engeren Mitarbeiter des Jubilars, eingeladen wird.<sup>3</sup>Der Annahme eines 40-, 50- oder 60-jährigen Arbeitnehmerjubiläums steht nicht entgegen, wenn die Jubilarfeier zu einem Zeitpunkt stattfindet, der höchstens fünf Jahre vor den bezeichneten Jubiläumsdienzeiten liegt.

<sup>5</sup>Die 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 >R 70 Abs. 2 Nr. 3. <sup>6</sup>Auch ein so genanntes Arbeitsessen ist keine Betriebsveranstaltung (>R 73 Abs. 2).

#### **Herkömmlichkeit (Üblichkeit) der Betriebsveranstaltung**

(3) <sup>1</sup>Abgrenzungsmerkmale für die Herkömmlichkeit (Üblichkeit) sind Häufigkeit oder besondere Ausgestaltung der Betriebsveranstaltung. <sup>2</sup>In Bezug auf die Häufigkeit ist eine Betriebsveranstaltung üblich, wenn nicht mehr als zwei Veranstaltungen jährlich durchgeführt werden; **auf die Dauer der einzelnen Veranstaltung kommt es nicht an.** <sup>3</sup>Das gilt auch für Veranstaltungen im Sinne des Absatzes 2 Nr. 2 und 3, die gesondert zu werten sind. <sup>4</sup>Bei mehr als zwei gleichartigen Veranstaltungen kann der Arbeitgeber die beiden Veranstaltungen auswählen, die als übliche Betriebsveranstaltungen durchgeführt werden. <sup>5</sup>Unschädlich ist, wenn ein Arbeitnehmer an mehr als zwei unterschiedlichen Veranstaltungen teilnimmt, z. B. ein Jubilar, der noch im selben Jahr in den Ruhestand tritt, nimmt an der Jubilarfeier, an einem Pensionärstreffen und an einem Betriebsausflug teil. <sup>6</sup>Die 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) <sup>1</sup>Übliche Zuwendungen bei einer Betriebsveranstaltung sind insbesondere

1. Speisen, Getränke, Tabakwaren und Süßigkeiten,
2. die Übernahme von **Übernachtungs- und** Fahrtkosten, auch wenn die Fahrt als solche schon einen Erlebniswert hat,
3. Eintrittskarten für kulturelle und sportliche Veranstaltungen, wenn sich die Betriebsveranstaltung nicht im Besuch einer kulturellen oder sportlichen Veranstaltung erschöpft,
4. Geschenke. <sup>2</sup>Üblich 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.

<sup>2</sup>Betragen die Aufwendungen des Arbeitgebers einschließlich Umsatzsteuer für die üblichen Zuwendungen im Sinne der Nummern 1 bis 5 an den einzelnen Arbeitnehmer insgesamt mehr als **110 €** je Veranstaltung, so sind die Aufwendungen dem Arbeitslohn hinzuzurechnen.

(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 Außendienstmitarbeiter 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) <sup>1</sup>Bei 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. <sup>2</sup>Für die Erhebung der Lohnsteuer gelten die allgemeinen Vorschriften; § 40 Abs. 2 EStG ist anwendbar. <sup>3</sup>Das gilt auch für ihrer Art nach übliche Zuwendungen, bei denen die **110-Euro**-Grenze des Absatzes 4 Satz 2 überschritten wird, sowie für nicht übliche Zuwendungen, z. B. Geschenke, deren Gesamtwert **40 €** übersteigt, oder Zuwendungen an einzelne Arbeitnehmer, aus Anlass – nicht nur bei Gelegenheit – einer Betriebsveranstaltung.

## **R 73. Aufmerksamkeiten**

(1) <sup>1</sup>Sachleistungen 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. <sup>2</sup>Aufmerksamkeiten sind Sachzuwendungen bis zu einem Wert von **40 €**, z. B. Blumen, Genussmittel, ein Buch oder ein Tonträger, die dem Arbeitnehmer oder seinen Angehörigen aus Anlass eines besonderen persönlichen Ereignisses zugewendet werden. <sup>3</sup>Geldzuwendungen gehören stets zum Arbeitslohn, auch wenn ihr Wert gering ist.

(2) <sup>1</sup>Als Aufmerksamkeiten gehören auch Getränke und Genussmittel, die der Arbeitgeber den Arbeitnehmern zum Verzehr im Betrieb unentgeltlich oder teilentgeltlich überlässt, nicht zum Arbeitslohn. <sup>2</sup>Dasselbe 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 **40 €** nicht überschreitet.

## **R 74. Berufliche Fort- oder Weiterbildungsleistungen des Arbeitgebers**

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

(2) <sup>1</sup>Bei einer Bildungsmaßnahme ist ein ganz überwiegendes betriebliches Interesse des Arbeitgebers anzunehmen, wenn sie die Einsatzfähigkeit des Arbeitnehmers im Betrieb des Arbeitgebers erhöhen soll. <sup>2</sup>**Für die Annahme eines ganz überwiegenden betrieblichen Interesses des Arbeitgebers ist nicht Voraussetzung, dass der Arbeitgeber die Teilnahme an der Bildungsmaßnahme zumindest teilweise auf die Arbeitszeit anrechnet.** <sup>3</sup>**Rechnet er die Teilnahme an der Bildungsmaßnahme zumindest teilweise auf die Arbeitszeit an, ist die Prüfung weiterer Voraussetzungen eines ganz überwiegenden betrieblichen Interesses des Arbeitgebers entbehrlich, es sei denn, es liegen konkrete Anhaltspunkte für den Belohnungscharakter der Maßnahme vor.** <sup>4</sup>**Auch sprachliche Bildungsmaßnahmen sind unter den genannten Voraussetzungen dem ganz überwiegenden betrieblichen Interesse zuzuordnen, wenn der Arbeitgeber die Sprachkenntnisse in dem für den Arbeitnehmer vorgesehenen Aufgabengebiet verlangt.** <sup>5</sup>Von einem ganz überwiegenden betrieblichen Interesse ist auch bei dem SGB III entsprechenden Qualifikations- und Trainingsmaßnahmen auszugehen, die der Arbeitgeber oder eine zwischengeschaltete Beschäftigungsgesellschaft im Zusammenhang mit Auflösungsvereinbarungen erbringt. <sup>6</sup>Bildet 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. <sup>7</sup>Der Arbeitnehmer kann ggf. den Wert einer beruflichen Fort- und Weiterbildung im Rahmen des § 9

Abs. 1 Satz 1 EStG als Werbungskosten (>R 34) 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 R 37 bis 40a und 43 zu behandeln.

## **R 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. <sup>2</sup>Nicht 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. 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,
3. die Bezüge der Beamten im einstweiligen Ruhestand,
4. die nach § 44 Abs. 4 des Bundesbeamtengesetzes – BBG – sowie entsprechender Vorschriften der Beamtengesetze der Länder gekürzten Dienstbezüge. <sup>2</sup>Nachzahlungen im Sinne des § 44 Abs. 5 BBG sowie entsprechender Vorschriften der Beamtengesetze der Länder gehören nicht zu den steuerbegünstigten Versorgungsbezügen,
5. die Unterhaltsbeiträge nach den §§ 15 und 26 BeamtVG sowie nach § 69 BeamtVG in Verbindung mit den §§ 120, 130 BBG oder entsprechenden landesrechtlichen Vorschriften,
6. die Versorgungsbezüge der Ruhestandsbeamten, früheren Berufssoldaten und berufsmäßigen RAD-Führer nach den §§ 35, 53 bis 55 G 131,
7. die Bezüge nach den §§ 37b, 37c, 37d 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,
8. 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,
9. Bezüge nach den §§ 11a und 31 d BWGöD,
10. die Versorgungsbezüge der politischen Wahlbeamten auf Zeit,
11. 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,
12. 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,
13. Verschollenheitsbezüge nach § 29 Abs. 2 BeamtVG sowie entsprechende Leistungen nach den Beamtengesetzen der Länder,

14. Abfindungsrenten nach § 69 BeamtVG in Verbindung mit § 153 BBG oder entsprechenden landesrechtlichen Vorschriften,
15. Unterhaltsbeihilfen nach den §§ 5 und 6 des baden-württembergischen Gesetzes zur einheitlichen Beendigung der politischen Säuberung vom 13.7.1953 (Ges. Bl. S. 91),
16. Ehrensold der früheren ehrenamtlichen Bürgermeister und ihrer Hinterbliebenen nach § 6 des baden-württembergischen Gesetzes über die Aufwandsentschädigung der ehrenamtlichen Bürgermeister und der ehrenamtlichen Ortsvorsteher vom 19.6.1987 (Ges. Bl. S. 281),
17. Ehrensold der früheren Bürgermeister und früheren Bezirkstagspräsidenten nach den Artikeln 138 und 138 a des bayerischen Gesetzes über kommunale Wahlbeamte,
18. 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,
19. 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,
20. 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),
21. Ehrensold der früheren ehrenamtlichen Bürgermeister, Beigeordneten und Ortsvorsteher nach dem rheinland-pfälzischen Ehrensoldgesetz vom 18.12.1972 (GVBl. S. 376),
22. 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,
23. 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,
24. Ehrensold der früheren ehrenamtlichen Bürgermeister, Beigeordneten und Amtsvorsteher nach dem saarländischen Gesetz Nr. 987 vom 6.3.1974 (Amtsbl. S. 357),
25. Vorruhestandsleistungen, z. B. im Sinne des Vorruhestandsgesetzes, soweit der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum das 63., bei Schwerbehinderten das 60. Lebensjahr vollendet hat.

(2) Nicht zu den nach § 19 Abs. 2 EStG steuerbegünstigten Versorgungsbezügen gehören insbesondere

1. das Übergangsgeld nach § 47 BeamtVG i. V. m. dessen § 67 Abs. 4 und entsprechende Leistungen auf Grund der Beamtengesetze der Länder sowie das Übergangsgeld nach § 47a BeamtVG,
2. das Übergangsgeld nach § 14 des Bundesministergesetzes und entsprechende Leistungen auf Grund der Gesetze der Länder.

(3) <sup>1</sup>Bezieht 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). <sup>2</sup>Nachzahlungen von Versorgungsbezügen an nichtversorgungsberechtigte Erben eines Versorgungsberechtigten sind nicht nach § 19 Abs. 2 EStG begünstigt.

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

(1) <sup>1</sup>Arbeitslohn, 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. <sup>2</sup>Bei 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 auszu-schreiben.

(2) <sup>1</sup>Zahlt der Arbeitgeber den Arbeitslohn an einen Erben oder einen Hinterbliebenen aus, so ist der Lohnsteuerabzug vorbehaltlich des Absatzes 1 Satz 2 nur nach dessen Besteuerungsmerkmalen durchzuführen. <sup>2</sup>Die an die übrigen Anspruchsberechtigten weitergegebenen Beträge stellen im Kalenderjahr der Weitergabe negative Einnahmen dar. <sup>3</sup>Handelt 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. <sup>4</sup>Die Auseinandersetzungs-zahlungen 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. <sup>1</sup>Der 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. <sup>2</sup>Besteht dagegen ein Anspruch auf Lohnzahlung nur bis zum Todestag, handelt es sich bei den darüber hinausgehenden Leistungen an die Hinterbliebenen um Versorgungsbezüge. <sup>3</sup>Dies 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. <sup>4</sup>Auch in diesen Fällen stellt nur der Teil der Bezüge, der auf die Zeit nach dem Todestag entfällt, einen Versorgungsbezug dar. <sup>5</sup>In den Fällen des Absatzes 1 Satz 2 ist der Versorgungs-Freibetrag nicht zu berücksichtigen.
3. <sup>1</sup>Das Sterbegeld ist ein Versorgungsbezug und stellt grundsätzlich einen sonstigen Bezug dar. <sup>2</sup>Dies 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. <sup>3</sup>Die 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. <sup>1</sup>Soweit es sich bei den Zahlungen an die Erben oder Hinterbliebenen nicht um Versorgungsbezüge handelt, ist zu prüfen, ob der Altersentlastungsbetrag (§ 24a EStG) zum Ansatz kommt. <sup>2</sup>Dabei ist auf das Lebensalter des jeweiligen Zahlungsempfängers abzustellen. <sup>3</sup>Absatz 2 ist entsprechend anzuwenden.
5. <sup>1</sup>Soweit Zahlungen an im Ausland wohnhafte Erben oder Hinterbliebene erfolgen, bei denen die Voraussetzungen des §§ 1 Abs. 2 oder 3, 1a EStG nicht vorliegen, ist beim Steuerabzug nach den für Lohnzahlungen an beschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer geltenden Vorschriften zu verfahren (>§ 39d EStG und R 125); Absatz 1 Satz 2 gilt auch in diesen Fällen. <sup>2</sup>Dabei ist jedoch zu beachten, dass auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens das Besteuerungsrecht dem **Ansässigkeitsstaat** zustehen kann.

## R 77. Steuerbegünstigte Überlassung von Vermögensbeteiligungen

### Allgemeines

(1) <sup>1</sup>§19a EStG gilt für unbeschränkt und beschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer, die in einem gegenwärtigen Dienstverhältnis stehen. <sup>2</sup>Die Überlassung von Vermö-

gensbeteiligungen 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) <sup>1</sup>Voraussetzung für die Steuerbegünstigung ist nicht, dass der Arbeitgeber Rechtsinhaber der zu überlassenden Vermögensbeteiligung ist. <sup>2</sup>Die 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. <sup>3</sup>Eine 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.

<sup>4</sup>Dabei 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) <sup>1</sup>Die Steuerbegünstigung gilt nur für den geldwerten Vorteil, den der Arbeitnehmer durch die unentgeltliche oder verbilligte Überlassung der Vermögensbeteiligung erhält. <sup>2</sup>Deshalb 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. <sup>3</sup>Die 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. <sup>4</sup>Ebenfalls 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) <sup>1</sup>Die 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. <sup>2</sup>Bei einer solchen Umwandlung entsteht deshalb kein geldwerter Vorteil. <sup>3</sup>Eine Umwandlung von Arbeitslohn in eine Vermögensbeteiligung liegt dann vor, wenn der Arbeitnehmer anstelle der Vermögensbeteiligung eine Barleistung erhalten kann. <sup>4</sup>Dagegen 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) <sup>1</sup>Die Vermögensbeteiligungen, deren Überlassung nach § 19a EStG steuerbegünstigt ist, sind in § 19a Abs. 3 in Verbindung mit Abs. 3a bis 7 EStG abschließend aufgezählt. <sup>2</sup>Danach können sowohl Vermögensbeteiligungen am Unternehmen des Arbeitgebers (betriebliche Beteiligungen) als auch Vermögensbeteiligungen an anderen Unternehmen (außerbetriebliche Beteiligungen) steuerbegünstigt überlassen werden. <sup>3</sup>Eine Vermögensbeteiligung kann steuerbegünstigt jedoch nur überlassen werden, wenn ihre Laufzeit nicht vor Ablauf der sechsjährigen Sperrfrist endet.

#### **Wert der Vermögensbeteiligung**

(6) Der 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.

(7) <sup>1</sup>Beschließt ein herrschendes Unternehmen im Sinne des § 18 Abs. 1 AktG die Überlassung von Vermögensbeteiligungen im Sinne des § 19a Abs. 3 Nr. 1 bis 3 in Verbindung mit Abs. 3a bis 7 EStG an Arbeitnehmer des Konzerns, gilt dieser Tag als Tag der Be-

schlussfassung im Sinne des § 19a Abs. 8 Satz 2 EStG; 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.<sup>2</sup>Erwirbt das abhängige Unternehmen die Wertpapiere, so ist der Tag seiner Beschlussfassung maßgebend.

(8) Als Tag der Überlassung gilt der Tag der Ausbuchung beim Überlassenden oder dessen Erfüllungsgehilfen.

(9)<sup>1</sup>Vermögensbeteiligungen im Sinne des § 19a Abs. 3 Nr. 1 bis 3, Abs. 3a und 5 EStG, für die am Beschlusstag und innerhalb von 30 Tagen vor dem Beschlusstag ein Kurs weder im amtlichen Handel noch im geregelten Markt oder im geregelten Freiverkehr 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.<sup>2</sup>Liegt bei erstmaliger Börseneinführung von Aktien weder am Beschlusstag noch am Überlassungstag ein Börsenkurs vor, so ist der gemeine Wert der neu eingeführten Aktien mit dem für Privatanleger maßgebenden Ausgabekurs anzusetzen, wenn dieser zeitnah mit dem Beschlusstag oder am Überlassungstag feststeht.<sup>3</sup>Der 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.<sup>4</sup>Bei jungen Aktien, die noch nicht an der Börse eingeführt und noch nicht voll dividendenberechtigt sind, kann insgesamt ein Abschlag in Höhe von 10 % des Börsenkurses der Altaktien, höchstens von 30 % vom Nominalwert der Aktie, bei Stückaktien vom auf die Aktie entfallenden anteiligen Wert des Grundkapitals gemacht werden.<sup>5</sup>Der ermittelte Wert gilt für alle jungen Aktien, die dem Arbeitnehmer innerhalb von 9 Monaten nach dem Beschlusstag überlassen werden.<sup>6</sup>Nach Ablauf von 9 Monaten ist der Kurs der Altaktien am Tag der Überlassung zugrunde zu legen.<sup>7</sup>Für die Bewertung innerhalb eines Konzerns ist Absatz 7 Satz 1 und 2 anzuwenden.

(10)<sup>1</sup>Ob nichtverbriefte Vermögensbeteiligungen im Sinne des § 19a Abs. 3 Nr. 7, 9, 10 und 11, Abs. 3a 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 der R 109 ErbStR zu entscheiden.<sup>2</sup>In den Fällen der Darlehensforderung im Sinne des § 19a Abs. 3 Nr. 10 EStG ist ein über dem Nennwert anzusetzender Wert auf Grund der Unkündbarkeit von Seiten des Schuldners nur dann anzusetzen, wenn eindeutig auch vereinbart ist, dass der Arbeitgeber während der sechsjährigen Sperrfrist die Darlehensforderung nicht kündigen darf; dies ergibt sich nicht bereits aus einer Vereinbarung, die dem Wortlaut des § 19a Abs. 1 Satz 2 EStG entspricht.

(11)<sup>1</sup>Der gemeine Wert von Stammeinlagen oder Geschäftsanteilen an einer GmbH, ist durch eine fiktive Anteilsbewertung nach den Grundsätzen des § 11 Abs. 2 BewG zu ermitteln.<sup>2</sup>Die Ermittlung erfolgt durch das für die GmbH zuständige Betriebsstättenfinanzamt.<sup>3</sup>Stammeinlagen oder Geschäftsanteile an einer GmbH, die zu Beginn des Kalenderjahrs noch nicht bestand, sind grundsätzlich mit dem eingezahlten Kapital zu bewerten.<sup>4</sup>Bei 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.<sup>5</sup>Dabei 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).

#### **Ermittlung des steuerfreien geldwerten Vorteils**

(12) Der geldwerte Vorteil ergibt sich aus dem Unterschied zwischen dem Wert der Vermögensbeteiligung (>Absätze 6 bis 11) und dem Preis, zu dem die Vermögensbeteiligung dem Arbeitnehmer überlassen wird.

(13)<sup>1</sup>Der steuerfreie Höchstbetrag ist auf das Dienstverhältnis bezogen.<sup>2</sup>Steht 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**

(14) Die Verpflichtung des Arbeitnehmers zur Vorlage der Verwahrungsbescheinigung (§ 5 Abs. 4 LStDV) besteht auch in den Fällen, in denen die Wertpapiere von Dritten steuer-

begünstigt 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**

(15) Der Arbeitgeber hat die Aufzeichnungs- und Anzeigepflichten nach § 5 Abs. 3 und § 6 LStDV 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**

(16) <sup>1</sup>Eine Nachversteuerung (§ 19a Abs. 2 Satz 2 EStG, § 7 LStDV) ist auch dann durchzuführen, wenn der Arbeitnehmer die Verwahrungsbescheinigung (§ 5 Abs. 4 LStDV) nicht fristgerecht vorlegt. <sup>2</sup>Eine Nachversteuerung unterbleibt in den Fällen des § 19a Abs. 2 Satz 4 EStG und bei einer unschädlichen Verfügung nach § 19a Abs. 2 Satz 5 EStG. <sup>3</sup>Wertlosigkeit im Sinne des § 19a Abs. 2 Satz 4 EStG ist anzunehmen, wenn der Arbeitnehmer nicht mehr als 10 % des Werts der Vermögensbeteiligung zurückerhält, der für die Ermittlung des geldwerten Vorteils angesetzt worden war. <sup>4</sup>Übersteigen die zurückgezahlten Beträge die 10-v.H.-Grenze, so unterbleibt die Nachversteuerung nur dann, wenn der Arbeitnehmer die erhaltenen Beträge oder damit erworbene andere Vermögensbeteiligungen bei einem Kreditinstitut für den Rest der Sperrfrist festlegt.

### **R 78. Altersentlastungsbetrag**

– unbesetzt –

### **R 79. Zur Berücksichtigung von Kindern und zum Kinderfreibetrag**

– unbesetzt –

### **R 80. – 89.**

– unbesetzt –

### **R 90. Haushaltsfreibetrag, Zuordnung von Kindern**

– unbesetzt –

### **R 91. Anwendung des Progressionsvorbehalts auf Lohn- und Einkommensersatzleistungen**

– unbesetzt –

### **R 92. Außergewöhnliche Belastungen allgemeiner Art**

– unbesetzt –

### **R 93. – 95.**

– unbesetzt –

**R 96. Aufwendungen für den Unterhalt und eine etwaige Berufsausbildung**

– unbesetzt –

**R 97. Ausbildungsfreibeträge**

– unbesetzt –

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

– unbesetzt –

**R 99.**

– unbesetzt –

**R 100. Pauschbeträge für Behinderte, Hinterbliebene und Pflegepersonen**

– unbesetzt –

**R 101.**

– unbesetzt –

**R 102. Einkünfte aus der Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit**

– unbesetzt –

**R 103. Zuwendungen an politische Parteien**

– unbesetzt –

**R 104. Steuerabzug vom Arbeitslohn**

<sup>1</sup>Der Lohnsteuer unterliegt grundsätzlich jeder von einem inländischen Arbeitgeber (>R 105) gezahlte Arbeitslohn. <sup>2</sup>Es ist gleichgültig, ob es sich um laufende oder einmalige Bezüge handelt und in welcher Form sie gewährt werden. <sup>3</sup>Der Arbeitgeber hat Lohnsteuer unabhängig davon einzubehalten, ob der Arbeitnehmer zur Einkommensteuer veranlagt wird oder nicht. <sup>4</sup>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 so genannte permanente Lohnsteuer-Jahresausgleich nach § 39b Abs. 2 Satz 7 EStG durchgeführt wird (>R 121).

**R 104a . Zufluss von Arbeitslohn**

(1) <sup>1</sup>Der Lohnsteuerabzug setzt den Zufluss von Arbeitslohn voraus. <sup>2</sup>Hat der Arbeitgeber eine mit dem Arbeitnehmer getroffene Lohnverwendungsabrede erfüllt, ist Arbeitslohn zugeflossen.

(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.

## R 105. Einbehaltungspflicht des Arbeitgebers

(1) <sup>1</sup>Zur Einbehaltung der Lohnsteuer vom Arbeitslohn ist jeder inländische Arbeitgeber verpflichtet. <sup>2</sup>Für die Einbehaltung der Lohnsteuer seiner Leiharbeitnehmer hat der ausländische Verleiher nach § 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG auch dann die gleichen Pflichten wie ein inländischer Arbeitgeber zu erfüllen, wenn er selbst nicht inländischer Arbeitgeber ist.

(2) Neben den im § 12 Satz 2 AO aufgeführten Einrichtungen sind Betriebsstätten auch Landungsbrücken (Anlegestellen von Schifffahrtsgesellschaften), Kontore und sonstige Geschäftseinrichtungen, die dem Unternehmer oder Mitunternehmer oder seinem ständigen Vertreter, z. B. einem Prokuristen, zur Ausübung des Gewerbes dienen.

(3) <sup>1</sup>Ständiger Vertreter nach § 13 AO kann hiernach z. B. auch eine Person sein, die eine Filiale leitet oder die Aufsicht über einen Bautrupp ausübt. <sup>2</sup>Ständiger Vertreter ist jedoch z. B. nicht ein einzelner Monteur, der von Fall zu Fall Montagearbeiten im Inland ausführt.

(4) <sup>1</sup>Bei 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 **Doppelbesteuerungsabkommen** eine Betriebsstätte begründet. <sup>2</sup>Begründet die Bauausführung oder Montage nach dem anzuwendenden **Doppelbesteuerungsabkommen** 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, **bei bestimmten Doppelbesteuerungsabkommen in einem Zwölfmonatszeitraum** im Inland aufhalten.

## R 106. Lohnzahlung durch Dritte, Trinkgelder

### Lohnzahlung durch Dritte

(1) <sup>1</sup>Der Arbeitgeber ist zur Einbehaltung der Lohnsteuer verpflichtet, wenn er in irgendeiner Form tatsächlich oder rechtlich in die Arbeitslohnzahlung eingeschaltet ist. <sup>2</sup>Er hat aber auch dann die Lohnsteuer vom Arbeitslohn einzubehalten, wenn ein Dritter tatsächlich oder rechtlich in die Auszahlung des Arbeitslohns eingeschaltet wird. <sup>3</sup>Dabei ist es ohne Bedeutung, ob der Dritte im Inland oder im Ausland ansässig ist.

(2) <sup>1</sup>Der Arbeitgeber hat auch dann 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. <sup>2</sup>Diese Voraussetzungen sind z. B. erfüllt, wenn im Dienstleistungsgewerbe vom Kunden freiwillige Trinkgelder gezahlt werden. <sup>3</sup>Soweit der Arbeitgeber diese Bezüge nicht selbst ermitteln kann, hat der Arbeitnehmer sie ihm für jeden Lohnzahlungszeitraum schriftlich anzuzeigen (§ 38 Abs. 1 Satz 2 EStG). <sup>4</sup>Der Arbeitnehmer muss die Richtigkeit seiner Angaben durch Unterschrift bestätigen. <sup>5</sup>Der Arbeitgeber hat die Anzeige als Beleg zum Lohnkonto aufzubewahren und die bezeichneten Bezüge zusammen mit dem übrigen Arbeitslohn des Arbeitnehmers dem Lohnsteuerabzug zu unterwerfen. <sup>6</sup>Der 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. <sup>7</sup>Dasselbe gilt bei Bezügen, die nicht üblicherweise von einem Dritten oder nicht für eine Arbeitsleistung gezahlt werden. <sup>8</sup>Zahlt 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 (>R 146 Abs. 1).

### Trinkgelder usw. mit Rechtsanspruch

(3) <sup>1</sup>Trinkgelder, Bedienungszuschläge und ähnliche Zuwendungen, auf die der Arbeitnehmer einen Rechtsanspruch hat, z. B. der Bedienungszuschlag von 10 oder 15 % im

Gaststättengewerbe, unterliegen in voller Höhe dem Lohnsteuerabzug. <sup>2</sup>Ihre Höhe ist in einer arbeitsrechtlichen Anordnung oder in einer Vereinbarung zwischen dem Arbeitgeber und dem Trinkgeldgeber festgesetzt. <sup>3</sup>Der Arbeitgeber hat den ermittelten Betrag zusammen mit dem übrigen laufenden Arbeitslohn des Arbeitnehmers dem Lohnsteuerabzug zu unterwerfen.

#### **Freiwillige Trinkgelder**

(4) <sup>1</sup>Trinkgelder, auf die der Arbeitnehmer keinen Rechtsanspruch hat (freiwillige Trinkgelder), sind zusätzlicher Arbeitslohn, soweit sie **1 224 €** im Kalenderjahr übersteigen (>§ 3 Nr. 51 EStG). <sup>2</sup>Ein freiwilliges Trinkgeld ist auch der Betrag, um den der Trinkgeldgeber das Trinkgeld, auf das der Arbeitnehmer einen Rechtsanspruch hat, erhöht (Übertrinkgeld, Sondertrinkgeld). <sup>3</sup>Der Arbeitnehmer hat die ihm zugeflossenen freiwilligen Trinkgelder dem Arbeitgeber nach Absatz 2 Satz 3 und 4 anzuzeigen, wenn anzunehmen ist, dass der Freibetrag von **1 224 €** im Kalenderjahr überschritten wird. <sup>4</sup>Der Arbeitgeber hat die Anzeige als Beleg zum Lohnkonto aufzubewahren und den angegebenen Betrag, soweit er **102 €** monatlich, **23,80 €** wöchentlich oder **3,40 €** 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 zu wenig einbehalten hat.

### **R 107. Familienstand**

– unbesetzt –

### **R 108. Verfahren bei der Ausstellung der Lohnsteuerkarte**

#### **Grundlagen und Abschluss des allgemeinen Ausstellungsverfahrens**

(1) <sup>1</sup>Die Gemeinde hat die Lohnsteuerkarten auf Grund ihrer melderechtlichen Unterlagen, z. B. Melderegister oder Einwohnerkartei, auszustellen. <sup>2</sup>In 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. <sup>3</sup>Die Eintragung eines Künstlernamens ist möglich, sofern er in den melderechtlichen Unterlagen enthalten ist. <sup>4</sup>Die 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. <sup>5</sup>Die Ausstellung und Übermittlung der Lohnsteuerkarten ist so durchzuführen, dass sich die Lohnsteuerkarten spätestens am 31. Oktober im Besitz der Arbeitnehmer befinden. <sup>6</sup>Der Tag der Ausstellung der Lohnsteuerkarte ist auf der Lohnsteuerkarte zu vermerken.

#### **Antrag auf Änderung**

(2) <sup>1</sup>Ein einmal gestellter Antrag auf Eintragung einer ungünstigeren Steuerklasse oder Zahl der Kinderfreibeträge auf der Lohnsteuerkarte ist auch bei der Ausstellung der Lohnsteuerkarten für die Folgejahre solange zu berücksichtigen, bis er widerrufen wird.

#### **Bescheinigung von Kindern**

(3) <sup>1</sup>Kinder, die nicht in der Wohnung des Arbeitnehmers gemeldet sind, darf die Gemeinde nur berücksichtigen,

1. wenn ihr für dieses Kind eine steuerliche Lebensbescheinigung (>R 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 >R 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.

<sup>2</sup>Soweit die Gemeinde keine Kinderfreibeträge einzutragen hat, sind zwei Striche „–“ anzubringen.

### **Bescheinigung der Religionsgemeinschaft**

(4) <sup>1</sup>Aus 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. <sup>2</sup>Es sind die folgenden Abkürzungen zu verwenden:

ev = evangelisch (protestantisch),

rk = römisch-katholisch,

ak = altkatholisch.

<sup>3</sup>Die für die Finanzverwaltung zuständigen obersten Landesbehörden sowie die Oberfinanzdirektionen können weitere Abkürzungen zulassen. <sup>4</sup>Ist keine Kirchensteuer einzubehalten, so sind zwei Striche „—“ einzutragen. <sup>5</sup>Bei 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.

### **Eintragung des Gemeindegeschlüssels und der Nummer des Finanzamts**

(5) Auf der Lohnsteuerkarte ist neben der Gemeinde auch ihr amtlicher Gemeindegeschlüssel (AGS) und außer der Bezeichnung des Finanzamts auch dessen vierstellige Nummer nach dem bundeseinheitlichen Finanzamtsschlüssel anzugeben.

### **Eintragung der Pauschbeträge für Behinderte und Hinterbliebene**

(6) <sup>1</sup>Für die Eintragung der Pauschbeträge für Behinderte und Hinterbliebene sind den Gemeinden von dem zuständigen Finanzamt die betreffenden Arbeitnehmer und die erforderlichen Merkmale mitzuteilen. <sup>2</sup>Bei 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**

(7) <sup>1</sup>Auf Lohnsteuerkarten, auf denen die Steuerklasse V oder VI bescheinigt wird, ist die Zahl der Kinderfreibeträge nicht anzugeben; dagegen ist die Religionsgemeinschaft zu bezeichnen. <sup>2</sup>Im 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**

(8) <sup>1</sup>Wenn ein Gefangener oder Haftentlassener, der unter der Anschrift der Justizvollzugsanstalt (JVA) gemeldet ist, vermeiden will, dass seine Lohnsteuerkarte die Anschrift der JVA enthält, kann er auf die Ausstellung der Lohnsteuerkarte in Allgemeinen Ausstellungsverfahren verzichten. <sup>2</sup>Beantragt 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**

(9) <sup>1</sup>Die Gemeinde hat den Abschluss der Übermittlung der Lohnsteuerkarten öffentlich bekannt zu machen mit der Aufforderung, die Ausstellung etwa fehlender Lohnsteuerkarten zu beantragen. <sup>2</sup>Der 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. <sup>3</sup>Die 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**

(10) <sup>1</sup>Die 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. <sup>2</sup>Das Verzeichnis ist dem örtlich zuständigen Finanzamt auf Verlangen vorzulegen.

### **Sicherheitsmaßnahmen**

(11) <sup>1</sup>Aus 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. <sup>2</sup>Für die Aufbewahrung der Lohnsteuerkartenvordrucke haben die Gemeinden besondere Sicherheitsmaßnahmen zu treffen. <sup>3</sup>Ein Restbestand an Lohnsteuerkartenvordrucken ist unverzüglich nach Ablauf des Jahres, für das die Lohnsteuerkarten gelten, zu vernichten.

## **R 109. Änderungen und Ergänzungen der Lohnsteuerkarte**

### **Änderung unrichtiger Eintragungen**

(1) <sup>1</sup>Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte, denen die Verhältnisse zu Beginn des Kalenderjahrs zugrunde zu legen waren und die unrichtig sind, sind auf Antrag zu ändern. <sup>2</sup>Die 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.

### **Änderung der Steuerklassen**

(2) <sup>1</sup>Wird 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. <sup>2</sup>Das gilt nicht, wenn bei einer durch Scheidung oder Aufhebung aufgelösten Ehe der andere Ehegatte im selben Kalenderjahr wieder geheiratet hat, von seinem neuen Ehegatten nicht dauernd getrennt lebt und er und sein neuer Ehegatte unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind; in diesen Fällen ist die auf der Lohnsteuerkarte des nicht wieder verheirateten Ehegatten eingetragene Steuerklasse auf Antrag in Steuerklasse III zu ändern, wenn die Voraussetzungen des § 38b Nr. 3 Buchstabe c Doppelbuchstabe aa EStG erfüllt sind.

(3) <sup>1</sup>Wird 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. <sup>2</sup>Voraussetzung 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) <sup>1</sup>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. <sup>2</sup>Wird 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. <sup>3</sup>Zusätzlich ist das Wohnsitzfinanzamt (§ 19 AO) des Vaters zu unterrichten, sofern die Bescheinigung der Steuerklasse II nicht bereits durch dieses Finanzamt erfolgt. <sup>4</sup>Hat 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. <sup>5</sup>Wird eine auf Dauer erteilte Zustimmung mit Wirkung für das folgende Kalenderjahr zurückgenommen (§ 32 Abs. 7 Satz 5 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. <sup>6</sup>Zusätzlich ist das Wohnsitzfinanzamt des Vaters zu unterrichten. <sup>7</sup>Die 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. <sup>8</sup>§ 39 Abs. 4 EStG ist anzuwenden; die in § 39 Abs. 4 Satz 1 zweiter Halbsatz EStG enthaltene Ausnahmeregelung gilt nicht für die Zuordnung von Kindern. <sup>9</sup>Ist ein Kind bei der Mutter und einem Großelternteil gemeldet, gelten die Sätze 1 bis 8 entsprechend. <sup>10</sup>Die Sätze 1 bis 8 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) <sup>1</sup>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.

<sup>2</sup>Ein Steuerklassenwechsel darf frühestens mit Wirkung vom Beginn des Kalendermonats an erfolgen, der auf die Antragstellung folgt. <sup>3</sup>Der Antrag kann nur bis zum 30. November des Kalenderjahrs gestellt werden, für das die Lohnsteuerkarten gelten. <sup>4</sup>In einem Kalenderjahr kann jeweils nur ein Antrag gestellt werden. <sup>5</sup>Das gilt nicht, wenn eine Änderung der 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. <sup>6</sup>Eine nach Erhalt der Lohnsteuerkarten, aber vor Beginn des Kalenderjahrs, für das die Lohnsteuerkarten gelten, vorgenommene Steuerklassenänderung ist ebenso kein Steuerklassenwechsel wie die erstmalige Änderung der Steuerklassen aus Anlass der Eheschließung.

#### **Änderung der Eintragungen für Kinder durch die Gemeinde; steuerliche Lebensbescheinigung**

(6) <sup>1</sup>Wegen 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. <sup>2</sup>Diese darf nicht älter als drei Jahre sein (>R 108 Abs. 3 Satz 1). <sup>3</sup>Die 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. <sup>4</sup>In die Lebensbescheinigung sind Aussagen über ein Pflegekindschaftsverhältnis nur aufzunehmen, wenn hierüber eine Mitteilung des Finanzamts vorliegt. <sup>5</sup>Zuständig für die Ausstellung der Lebensbescheinigung ist die Gemeinde, bei der das Kind mit (Haupt-) Wohnung gemeldet ist. <sup>6</sup>Die Vordrucke für die Lebensbescheinigung werden den Gemeinden von den Finanzämtern kostenlos zur Verfügung gestellt. <sup>7</sup>Die Gemeinden können die Lebensbescheinigung auf eigene Kosten auch in anderer Form erteilen, wenn sie die in dem Vordruckmuster geforderten Angaben enthält. <sup>8</sup>Bei Ausstellung der Lebensbescheinigung hat die Gemeinde festzustellen,

1. ob sie dieses Kind in einer von ihr ausgestellten Lohnsteuerkarte mit dem Zähler 1 berücksichtigt hat oder
2. ob eine Mitteilung des Finanzamts über die Eintragung des Zählers 1 für dieses Kind vorliegt (>Absatz 9 Nr. 2 Buchstabe b).

<sup>9</sup>Gegebenenfalls 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) <sup>1</sup>Die 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,
3. wenn dem Arbeitnehmer für ein Kind statt des Kinderfreibetrags nach § 32 Abs. 6 Satz 1 EStG der Kinderfreibetrag nach § 32 Abs. 6 Satz 4 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 8 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.

<sup>2</sup>Ist 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. <sup>3</sup>Aus Vereinfachungsgründen kann das Finanzamt nach § 39 Abs. 6 Satz 3 EStG auch unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Kinder unter 18 Jahren eintragen, die von der Gemeinde zu bescheinigen wären, wenn der Arbeitnehmer die Berücksichtigung des Kindes im Rahmen seines Lohnsteuer-Ermäßigungsantrags geltend macht. <sup>4</sup>Ermäßigte 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) <sup>1</sup>Der 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. <sup>2</sup>Dem Finanzamt des anderen Elternteils ist die Übertragung erst mitzuteilen, wenn sie im Rahmen der Veranlagung des Arbeitnehmers erfolgt ist. <sup>3</sup>Der 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) <sup>1</sup>Die 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). <sup>2</sup>Als Zeitpunkt ist der Tag einzutragen, an dem alle Voraussetzungen für eine Änderung oder eine Ergänzung der Lohnsteuerkarte erstmalig erfüllt waren. <sup>3</sup>Es darf jedoch kein Tag eingetragen werden, der vor dem Beginn des Kalenderjahrs liegt, für das die Lohnsteuerkarte gilt. <sup>4</sup>Wegen des bei einer Steuerklassenänderung in den Fällen des § 32 Abs. 7 Satz 2 EStG einzutragenden Zeitpunkts >Absatz 4 Satz 1; der Zeitpunkt, zu dem die Zustimmung zur Zuordnung von Kindern erteilt wird, ist in diesem Zusammenhang unbeachtlich. <sup>5</sup>§ 39 Abs. 5 Satz 1 EStG bleibt unberührt.

### **Örtliche Zuständigkeit**

(11) Bei Änderungen und Ergänzungen der Lohnsteuerkarte gilt für die örtliche Zuständigkeit der Gemeinden Folgendes:

1. <sup>1</sup>**Bei** unverheirateten Arbeitnehmern und bei verheirateten Arbeitnehmern, deren Ehegatte nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist oder die von ihrem Ehegatten dauernd getrennt leben, **ist** 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. <sup>2</sup>Ist 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.
2. <sup>1</sup>**Bei** 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 im Zeitpunkt der Vorlage der Lohnsteuerkarte,
  - a) wenn sie insgesamt nur eine Wohnung haben, für diese eine gemeinsame Wohnung,
  - b) wenn sie mehrere Wohnungen haben, für eine gemeinsame Hauptwohnunggemeldet sind. <sup>2</sup>Sind die Ehegatten weder für eine gemeinsame Wohnung im Sinne des Buchstabens a noch im Fall des Buchstabens b 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.

## **R 110. Nachträgliche Ausstellung von Lohnsteuerkarten**

### **Allgemeines**

(1) <sup>1</sup>Die 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. <sup>2</sup>Nach Ablauf des Kalenderjahrs darf mit Wirkung für das abgelaufene Kalenderjahr eine Lohnsteuerkarte nicht mehr ausgestellt werden. <sup>3</sup>Die §§ 38b, 39 Abs. 2, 3, 3a und 3b EStG gelten auch für die nachträgliche Ausstellung von Lohnsteuerkarten.

### **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) <sup>1</sup>Wird 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. <sup>2</sup>Auf 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 6, § 39 Abs. 3, 3b und 4 EStG) bescheinigt werden. <sup>3</sup>Die 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 Steuer IV geändert wird und der Antrag gestellt wird, bevor der Ehegatte erstmals Arbeitslohn bezieht. <sup>4</sup>Wird der Antrag erst zu einem späteren Zeitpunkt gestellt, ist auf der Lohnsteuerkarte des Ehegatten mit Wirkung vom Beginn des Kalenderjahrs an die Steu-

erklasse 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) <sup>1</sup>Wird 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 §§ 38 b Nr. 3 bis 5, 39 Abs. 3, 3b und 5 EStG sowie nach vorstehendem Absatz 3 ohne die Auflösung der Ehe maßgebend gewesen wären; dasselbe gilt, wenn die Ehegatten im Laufe des Kalenderjahrs die dauernde Trennung herbeigeführt haben. <sup>2</sup>Abweichend 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) <sup>1</sup>Wird die Lohnsteuerkarte für einen Arbeitnehmer ausgestellt, dessen Ehegatte im Laufe des Kalenderjahrs verstorben ist, so hat die Gemeinde mit Wirkung vom Beginn des Kalenderjahrs an die Steuerklasse V und mit Wirkung vom Beginn des ersten, auf den Todestag des Ehegatten folgenden Kalendermonats an die Steuerklasse III und gegebenenfalls die Zahl der Kinderfreibeträge zu bescheinigen. <sup>2</sup>Wurde für den verstorbenen Ehegatten keine Lohnsteuerkarte ausgestellt, so hat die Gemeinde die Steuerklasse III und gegebenenfalls die Zahl der Kinderfreibeträge zu bescheinigen. <sup>3</sup>Voraussetzung 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.

### **R 111. Verfahren bei der Eintragung eines Freibetrags oder eines Hinzurechnungsbetrags auf der Lohnsteuerkarte**

#### **Allgemeines**

(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 (>R 108 Abs. 6), 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 Freibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG 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 Freibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG besteht.

#### **Antragsgrenze von 600 €**

(3) Für die Feststellung, ob die Antragsgrenze von **600 €** überschritten wird, gilt Folgendes:

1. Soweit für Werbungskosten bestimmte Beträge gelten, z. B. für Verpflegungsmehraufwendungen bei Dienstreisen, für **Wege** zwischen Wohnung und Arbeitsstätte >R 37 ff. und 42, sind diese maßgebend.
2. <sup>1</sup>Bei Sonderausgaben im Sinne von § 10 Abs. 1 Nr. 1a, 4 und 6 EStG sind die tatsächlichen Aufwendungen anzusetzen, auch wenn diese Aufwendungen geringer sind als der

Pauschbetrag. <sup>2</sup>Für 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 § 34g Nr. 1 EStG in Betracht kommt, nicht hingegen Mitgliedsbeiträge und Spenden an Vereine im Sinne des § 34g Nr. 2 EStG.
4. Bei außergewöhnlichen Belastungen allgemeiner Art (§ 33 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 (§§ 33a und 33b Abs. 6 EStG) sind dagegen nicht die Aufwendungen, sondern die wegen dieser Aufwendungen abziehbaren Beträge maßgebend.
5. Die in § 39a Abs. 1 Nr. 4 und 5 EStG bezeichneten Beträge sowie Vorsorgeaufwendungen (§ 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG), auch soweit sie die Vorsorgepauschale (§ 10c Abs. 2 und 3 EStG) übersteigen, bleiben außer Betracht.
6. <sup>1</sup>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. <sup>2</sup>Die **600-Euro**-Grenze ist bei Ehegatten nicht zu verdoppeln (§ 39a 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 **600-Euro**-Grenze nicht erneut zu prüfen.

(4) Die Antragsgrenze von **600 €** gilt nicht, soweit es sich um die Eintragung der in § 39a Abs. 1 Nr. 4 bis 6 EStG bezeichneten Beträge handelt.

(5) <sup>1</sup>Wird die Antragsgrenze von **600 €** 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. <sup>2</sup>Außerdem ist der Zeitpunkt, von dem an die Eintragung gilt, zu vermerken. <sup>3</sup>Bei der Berechnung des Jahresfreibetrags sind Werbungskosten nur zu berücksichtigen, soweit sie den Arbeitnehmer-Pauschbetrag von **1 044 €** jährlich übersteigen, Sonderausgaben mit Ausnahme der Vorsorgeaufwendungen nur anzusetzen, soweit sie den Sonderausgaben-Pauschbetrag von **36 €** bzw. **72 €** übersteigen, und außergewöhnliche Belastungen (§ 33 EStG) nur einzubeziehen, soweit sie die zumutbare Belastung (>Absatz 6) übersteigen. <sup>4</sup>Mitgliedsbeiträge und Spenden an politische Parteien sind auch zu berücksichtigen, soweit eine Steuerermäßigung nach § 34g Nr. 1 EStG in Betracht kommt, nicht hingegen Mitgliedsbeiträge und Spenden an Vereine im Sinne des § 34g Nr. 2 EStG.

#### **Freibetrag wegen außergewöhnlicher Belastung**

(6) <sup>1</sup>Die zumutbare Belastung ist vom voraussichtlichen Jahresarbeitslohn des Arbeitnehmers und gegebenenfalls seines von ihm nicht dauernd getrennt lebenden, unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Ehegatten gekürzt um den Altersentlastungsbetrag (§ 24a EStG), den Versorgungs-Freibetrag (§ 19 Abs. 2 EStG) und die Werbungskosten (§§ 9, 9a EStG) zu berechnen. <sup>2</sup>Steuerfreie Einnahmen sowie alle Bezüge, für die die Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz nach den §§ 40 bis 40b EStG erhoben wird, und etwaige weitere Einkünfte des Arbeitnehmers und seines Ehegatten bleiben außer Ansatz. <sup>3</sup>Bei der Anwendung der Tabelle in § 33 Abs. 3 EStG zählen als Kinder des Steuerpflichtigen die Kinder, für die er einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG oder Kindergeld erhält. <sup>4</sup>Bei der zumutbaren Belastung sind auch Kinder zu berücksichtigen, für die der Arbeitnehmer nach § 39 Abs. 3b Satz 2 EStG auf die Eintragung einer Kinderfreibetragszahl auf der Lohnsteuerkarte verzichtet hat oder Anspruch auf einen ermäßigten Freibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG besteht. <sup>5</sup>Ist im Kalenderjahr eine unterschiedliche Zahl von Kindern zu berücksichtigen, so ist von der höheren Zahl auszugehen.

#### **Freibetrag und Hinzurechnungsbetrag nach § 39a Abs.1 Nr. 7 EStG**

(7) <sup>1</sup>Arbeitnehmer mit mehr als einem Dienstverhältnis, deren Arbeitslohn aus dem ersten Dienstverhältnis niedriger ist als der Betrag, bis zu dem nach der Steuerklasse des ersten Dienstverhältnisses keine Lohnsteuer zu erheben ist, können die Übertragung bis zur Höhe dieses Betrags als Freibetrag auf die Lohnsteuerkarte mit der Steuerklasse VI beantragen. <sup>2</sup>Dabei kann der Arbeitnehmer den zu übertragenden Betrag selbst bestimmen. <sup>3</sup>Eine Verteilung auf mehrere Lohnsteuerkarten des Arbeitnehmers ist zulässig. <sup>4</sup>Auf der ersten

Lohnsteuerkarte wird in diesen Fällen ein Hinzurechnungsbetrag in Höhe der eingetragenen Freibeträge nach den Sätzen 1 bis 3 eingetragen oder ggf. mit einem Freibetrag nach § 39a Abs. 1 Nr. 1 bis 6 EStG verrechnet.

#### **Umrechnung des Jahresfreibetrags oder des Jahreshinzurechnungsbetrags**

(8) <sup>1</sup>Für die Umrechnung des Jahresfreibetrags in einen Freibetrag für monatliche Lohnzahlung ist der Jahresfreibetrag durch die Zahl der in Betracht kommenden Kalendermonate zu teilen. <sup>2</sup>Der Wochenfreibetrag ist mit 7/30 und der Tagesfreibetrag mit 1/30 des Monatsbetrags anzusetzen. <sup>3</sup>Der sich hiernach ergebende Monatsbetrag ist auf den nächsten vollen **Euro-Betrag**, der Wochenbetrag auf den nächsten durch 10 teilbaren **Centbetrag** und der Tagesbetrag auf den nächsten durch 5 teilbaren **Centbetrag** aufzurunden. <sup>4</sup>Die Sätze 1 bis 3 gelten für die Umrechnung des Jahreshinzurechnungsbetrags entsprechend.

#### **Änderung eines eingetragenen Freibetrags oder Hinzurechnungsbetrags**

(9) <sup>1</sup>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 Berücksichtigung der gesamten Aufwendungen und abziehbaren Beträge des Kalenderjahrs neu festgestellt und auf der Lohnsteuerkarte eingetragen; für die Berechnung des Monatsfreibetrags, Wochenfreibetrags usw. ist der Freibetrag um den Teil des bisherigen Freibetrags zu kürzen, der nach den Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte für den Zeitraum bis zur Wirksamkeit des neuen Freibetrags zu berücksichtigen war. <sup>2</sup>Der verbleibende Betrag ist auf die Zeit vom Beginn des auf die Antragstellung folgenden Kalendermonats bis zum Schluss des Kalenderjahrs gleichmäßig zu verteilen. <sup>3</sup>Die Sätze 1 und 2 gelten für den Hinzurechnungsbetrag entsprechend.

### **R 112. Freibetrag wegen negativer Einkünfte**

<sup>1</sup>In 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. <sup>2</sup>Das bedeutet, dass sich der Betrag der negativen Einkünfte des Arbeitnehmers z. B. um die positiven Einkünfte des Ehegatten vermindert. <sup>3</sup>Außer Betracht bleiben stets die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und positive Einkünfte aus Kapitalvermögen.

### **R 113. Freibeträge bei Ehegatten**

#### **Werbungskosten**

(1) <sup>1</sup>Werbungskosten werden für jeden Ehegatten gesondert ermittelt. <sup>2</sup>Von den für den einzelnen Ehegatten ermittelten Werbungskosten ist jeweils der Arbeitnehmer-Pauschbetrag von **1 044 €** abzuziehen.

#### **Sonderausgaben**

(2) <sup>1</sup>Sonderausgaben im Sinne des § 10 Abs.1 Nr.1, 1a, 4, 6 bis 9 EStG und des § 10b EStG sind bei Ehegatten, die beide unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind und nicht dauernd getrennt leben, einheitlich zu ermitteln. <sup>2</sup>Von diesen Sonderausgaben ist ein Pauschbetrag von **72 €** abzuziehen.

#### **Außergewöhnliche Belastungen**

(3) Bei Ehegatten, die beide unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind und nicht dauernd getrennt leben, genügt es für die Anwendung der §§ 33, 33a und 33b Abs. 6 EStG (außergewöhnliche Belastungen), dass die Voraussetzungen für die Eintragung eines Freibetrags in der Person eines Ehegatten erfüllt sind.

#### **Behinderten-Pauschbetrag**

(4) <sup>1</sup>Für die Gewährung eines Behinderten-Pauschbetrags nach § 33b EStG ist es bei Ehegatten, die beide unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind und nicht dauernd getrennt leben, unerheblich, wer von ihnen die Voraussetzungen erfüllt. <sup>2</sup>Liegen bei beiden Ehegatten die Voraussetzungen für die Gewährung eines Behinderten-Pauschbetrags vor, so ist für je-

den Ehegatten der in Betracht kommende Pauschbetrag zu gewähren; dies gilt auch, wenn nur ein Ehegatte Arbeitnehmer ist.

#### **Aufteilung des Freibetrags**

(5) <sup>1</sup>Bei 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 (§ 39a Abs. 3 Satz 3 EStG). <sup>2</sup>Eine Ausnahme gilt für einen Freibetrag wegen erhöhter Werbungskosten; dieser darf nur auf der Lohnsteuerkarte des Ehegatten eingetragen werden, dem die Werbungskosten entstanden sind. <sup>3</sup>Pauschbeträge, die von der Gemeinde nach § 39a 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. <sup>4</sup>Der Freibetrag bei Ehegatten ist vor der Berücksichtigung des Hinzurechnungsbetrags nach § 39a Abs. 1 Nr. 7 EStG aufzuteilen; der Hinzurechnungsbetrag selbst darf nicht aufgeteilt werden.

### **R 113a. Freistellungsbescheinigung für ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis**

(1) <sup>1</sup>Der Arbeitnehmer kann die Bescheinigung zur Freistellung des Arbeitslohns aus einem geringfügigen Beschäftigungsverhältnis (>R 21d) nur mit amtlich vorgeschriebenem Vordruck bei seinem Wohnsitzfinanzamt beantragen. <sup>2</sup>Bei beschränkt einkommensteuerpflichtigen Arbeitnehmern ist das Betriebsstättenfinanzamt des Arbeitgebers zuständig. <sup>3</sup>Der Antrag kann bis zum Ende des Kalenderjahrs gestellt werden. <sup>4</sup>Ist der Arbeitnehmer in mehreren geringfügigen Beschäftigungsverhältnissen tätig, erteilt das Finanzamt auf Antrag mehrere Freistellungsbescheinigungen, wenn die Summe der Arbeitslöhne aus allen geringfügigen Beschäftigungsverhältnissen **325 €** monatlich nicht übersteigt. <sup>5</sup>Andernfalls sind die Anträge insgesamt abzulehnen.

(2) <sup>1</sup>Die Freistellungsbescheinigung wirkt für das gesamte Kalenderjahr. <sup>2</sup>Ein Überschreiten der Geringfügigkeitsgrenze im Laufe des Kalenderjahrs führt nicht dazu, dass die Steuererfreiheit für die vorangegangenen Lohnzahlungszeiträume rückgängig gemacht werden muss. <sup>3</sup>Hier erfolgt die Korrektur gegebenenfalls im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung (>§ 46 Abs. 2a EStG).

### **R 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) <sup>1</sup>Vor 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. <sup>2</sup>Vor der Herausgabe hat der Arbeitgeber auf der Lohnsteuerkarte die Lohnsteuerbescheinigung auszuschreiben. <sup>3</sup>Kann die Lohnsteuerbescheinigung erst nach Beendigung des Dienstverhältnisses ausgeschrieben werden, so muss der Arbeitgeber die Lohnsteuerkarte bis zu diesem Zeitpunkt weiterhin aufbewahren (>§ 41b Abs. 1 EStG).

(3) <sup>1</sup>Abweichend 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). <sup>2</sup>Auch in diesem Fall hat der Arbeitgeber vor der Herausgabe der Lohnsteuerkarte auf der Lohnsteuerkarte die Lohnsteuerbescheinigung auszuschreiben. <sup>3</sup>Nach dem Steuerkartenwechsel ist der Lohnsteuerabzug nach den Eintragungen der neu vorgelegten Lohnsteuerkarte vorzunehmen; § 41c EStG ist nicht anzuwenden.

## R 115. Laufender Arbeitslohn und sonstige Bezüge

(1) Laufender Arbeitslohn ist der Arbeitslohn, der dem Arbeitnehmer regelmäßig fortlaufend zufließt, insbesondere:

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) <sup>1</sup>Ein sonstiger Bezug ist der Arbeitslohn, der nicht als laufender Arbeitslohn gezahlt wird. <sup>2</sup>Zu den sonstigen Bezügen gehören insbesondere einmalige Arbeitslohnzahlungen, die neben dem laufenden Arbeitslohn gezahlt werden, insbesondere:

1. dreizehnte und vierzehnte Monatsgehälter,
2. einmalige Abfindungen und Entschädigungen,
3. Gratifikationen und Tantiemen, die nicht fortlaufend gezahlt werden,
4. Jubiläumszuwendungen,
5. Urlaubsgelder, die nicht fortlaufend gezahlt werden, und Entschädigungen zur Abgeltung nicht genommenen Urlaubs,
6. Vergütungen für Erfindungen,
7. Weihnachtsgeldzuwendungen,
8. <sup>1</sup>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. <sup>2</sup>Nachzahlungen liegen auch vor, wenn Arbeitslohn für Lohnzahlungszeiträume des abgelaufenen Kalenderjahrs später als drei Wochen nach Ablauf dieses Jahres zufließt.

## R 116. Versorgungs-Freibetrag

(1) <sup>1</sup>Werden Versorgungsbezüge 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. <sup>2</sup>Dieser 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. <sup>3</sup>Dabei darf der sich hiernach ergebende Monatsbetrag auf den nächsten vollen **Euro**-Betrag, der Wochenbetrag auf den nächsten durch 10 teilbaren **Centbetrag** und der Tagesbetrag auf den nächsten durch 5 teilbaren **Centbetrag** aufgerundet werden, z. B. höchstens monatlich **256 €**, wöchentlich **59,80 €**, täglich **8,55 €**. <sup>4</sup>Der 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. <sup>5</sup>Eine Verrechnung des in einem Monat nicht ausgeschöpften Höchstbetrags mit den den Höchstbetrag übersteigenden Beträgen eines anderen Monats ist nicht zulässig. <sup>6</sup>Sätze 1 bis 5 gelten nicht in den Fällen des § 39b Abs. 2 Satz **13** EStG (permanenter Lohnsteuer-Jahresausgleich; >R 121). <sup>7</sup>Der Versorgungs-Freibetrag ist auch beim Lohnsteuerabzug nach der Steuerklasse VI zu berücksichtigen.

(2) <sup>1</sup>Werden Versorgungsbezüge als sonstige Bezüge gezahlt, so ist § 39b Abs. 3 EStG anzuwenden. <sup>2</sup>Danach darf der Versorgungs-Freibetrag von dem sonstigen Bezug nur abgezogen werden, soweit er bei der Feststellung des maßgebenden Jahresarbeitslohns nicht verbraucht ist. <sup>3</sup>Werden laufende Versorgungsbezüge erstmals gezahlt, nachdem im selben

Kalenderjahr bereits Versorgungsbezüge als sonstige Bezüge gewährt worden sind, so darf der Arbeitgeber den steuerfreien Höchstbetrag von **3 072 €** bei den laufenden Bezügen nur berücksichtigen, soweit er sich bei den sonstigen Bezügen nicht ausgewirkt hat. <sup>4</sup>Von Arbeitslohn, von dem die Lohnsteuer nach §§ 40 bis 40b 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.

### R 117. Altersentlastungsbetrag

(1) <sup>1</sup>Vom laufenden Arbeitslohn ist höchstens der sich aus § 24a EStG ergebende, auf den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum entfallende Anteil des Altersentlastungsbetrags abzuziehen. <sup>2</sup>Dieser 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. <sup>3</sup>Dabei darf der sich hiernach ergebende Monatsbetrag auf den nächsten vollen **Euro-Betrag**, der Wochenbetrag auf den nächsten durch 10 teilbaren **Centbetrag** und der Tagesbetrag auf den nächsten durch 5 teilbaren **Centbetrag** aufgerundet werden, z. B. höchstens monatlich **159 €**, wöchentlich **37,10 €**, täglich **5,30 €**. <sup>4</sup>R 116 Abs. 1 Satz 4 bis 7 gilt entsprechend. <sup>5</sup>Bei beschränkt einkommensteuerpflichtigen Arbeitnehmern ist ein Altersentlastungsbetrag nicht abzuziehen (>§ 50 Abs. 1 EStG).

(2) <sup>1</sup>Wird Arbeitslohn als sonstiger Bezug gezahlt, so ist § 39b Abs. 3 EStG anzuwenden. <sup>2</sup>Danach darf der Altersentlastungsbetrag von dem sonstigen Bezug nur abgezogen werden, soweit er bei der Feststellung des maßgebenden Jahresarbeitslohns nicht verbraucht ist. <sup>3</sup>Wird 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 **1 908 €** bei den laufenden Bezügen nur berücksichtigen, soweit er sich bei den sonstigen Bezügen nicht ausgewirkt hat. <sup>4</sup>Von Arbeitslohn, von dem die Lohnsteuer nach §§ 40 bis 40b 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.

### R 118. Einbehaltung der Lohnsteuer vom laufenden Arbeitslohn

#### Allgemeines

(1) <sup>1</sup>Der Arbeitgeber hat die Lohnsteuer grundsätzlich bei jeder Zahlung vom Arbeitslohn einzubehalten (>§ 38 Abs. 3 EStG). <sup>2</sup>Reichen die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohns nicht aus, so hat er die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten. <sup>3</sup>Der Lohnsteuerermittlung sind jeweils die auf der Lohnsteuerkarte eingetragenen Merkmale zugrunde zu legen, die für den Tag gelten, an dem der Lohnzahlungszeitraum endet.

#### Lohnzahlungszeitraum

(2) <sup>1</sup>Der Zeitraum, für den jeweils der laufende Arbeitslohn gezahlt wird, ist der Lohnzahlungszeitraum. <sup>2</sup>Ist ein solcher Zeitraum nicht feststellbar, so tritt an seine Stelle die Summe der tatsächlichen Arbeitstage oder der tatsächlichen Arbeitswochen (>§ 39b Abs. 5 Satz 4 EStG). <sup>3</sup>Solange das Dienstverhältnis fortbesteht, sind auch solche in den Lohnzahlungszeitraum fallende Arbeitstage mitzuzählen, für die der Arbeitnehmer keinen Lohn bezogen hat.

(3) <sup>1</sup>Wird der Arbeitslohn für einen Lohnzahlungszeitraum gezahlt, für den der steuerfreie Betrag oder der Hinzurechnungsbetrag aus der Lohnsteuerkarte nicht abgelesen werden kann, so hat der Arbeitgeber für diesen Lohnzahlungszeitraum den zu berücksichtigenden Betrag selbst zu berechnen. <sup>2</sup>Er hat dabei von dem auf der Lohnsteuerkarte für den monatli-

chen Lohnzahlungszeitraum eingetragenen – also aufgerundeten – steuerfreien Betrag auszugehen.

#### **Nachzahlungen, Vorauszahlungen**

(4) <sup>1</sup>Stellen Nachzahlungen oder Vorauszahlungen laufenden Arbeitslohn dar (>R 115 Abs. 1), so ist die Nachzahlung oder Vorauszahlung für die Berechnung der Lohnsteuer den Lohnzahlungszeiträumen zuzurechnen, für die sie geleistet werden. <sup>2</sup>Es bestehen jedoch keine Bedenken, diese Nachzahlungen und Vorauszahlungen, auch wenn sie **150 €** nicht übersteigen, als sonstige Bezüge nach R 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) <sup>1</sup>Zahlt der Arbeitgeber den Arbeitslohn für den üblichen Lohnzahlungszeitraum nur in ungefährender 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. <sup>2</sup>Die 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. <sup>3</sup>Wird 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. <sup>4</sup>Die einbehaltene Lohnsteuer ist aber für die Anmeldung und Abführung als Lohnsteuer des Kalendermonats bzw. Kalendervierteljahrs zu erfassen, in dem die Abrechnung tatsächlich vorgenommen wird.

## **R 119. Einbehaltung der Lohnsteuer von sonstigen Bezügen**

### **Allgemeines**

(1) <sup>1</sup>Von einem sonstigen Bezug ist die Lohnsteuer stets in dem Zeitpunkt einzubehalten, in dem er zufließt. <sup>2</sup>Der Lohnsteuerermittlung sind die auf der Lohnsteuerkarte eingetragenen Merkmale zugrunde zu legen, die für den Tag des Zuflusses gelten. <sup>3</sup>Der maßgebende Arbeitslohn (§ 39b Abs. 3 EStG) kann nach Abzug eines Freibetrags auch negativ sein.

### **Sonstige Bezüge bis 150 €**

(2) <sup>1</sup>Sonstige Bezüge, die neben laufendem Arbeitslohn gezahlt werden und innerhalb eines Lohnzahlungszeitraums insgesamt **150 €** nicht übersteigen, sind unbeschadet des § 40 EStG stets als laufender Arbeitslohn zu behandeln (>§ 39b Abs. 3 Satz 8 EStG). <sup>2</sup>Sie 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. <sup>3</sup>Für die Feststellung der **150-Euro-Grenze** sind nur die steuerpflichtigen sonstigen Bezüge und bei Pauschalierungen (>§ 40 Abs. 1 EStG) nur der nicht pauschalierte Teil der sonstigen Bezüge maßgebend.

### **Voraussichtlicher Jahresarbeitslohn**

(3) <sup>1</sup>Zur 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. <sup>2</sup>Dabei 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. <sup>3</sup>Statt 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. <sup>4</sup>Die im Kalenderjahr früher gezahlten sonstigen Bezüge im Sinne des § 39b Abs. 3 Satz 9 EStG sind nur mit einem Fünftel anzusetzen. <sup>5</sup>Künftige sonstige Bezüge, deren Zahlung bis zum Ablauf des Kalenderjahrs zu erwarten ist, sind nicht zu erfassen.

### **Sonstige Bezüge nach Ende des Dienstverhältnisses**

(4) <sup>1</sup>Werden 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. <sup>2</sup>Der sonstige Bezug ist dann nach § 39b Abs. 3 EStG unter Anwendung der Steuerklasse VI zu besteuern. <sup>3</sup>Bezieht 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. <sup>4</sup>Für die Feststellung des voraussichtlichen Jahresarbeitslohns kann dann der auf der ersten Lohnsteuerkarte eingetragene Arbeitslohn in einen Jahresarbeitslohn umgerechnet werden. <sup>5</sup>Ist 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 €** anzunehmen;
2. in anderen Fällen kann der auf der ersten Lohnsteuerkarte bescheinigte Arbeitslohn als voraussichtlicher Jahresarbeitslohn zugrunde gelegt werden.

<sup>6</sup>Enthält 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. <sup>7</sup>Soweit er sich nicht ohne weiteres aus dem Lohnkonto ergibt, ist seine Berechnung im Lohnkonto kenntlich zu machen.

#### **Zusammentreffen regulär und ermäßigt besteuert sonstiger Bezüge**

(5) 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 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.

## **R 120. Berücksichtigung der Vorsorgepauschale beim Lohnsteuerabzug**

### **Allgemeines**

(1) <sup>1</sup>Welche **Vorsorgepauschale zu berücksichtigen** ist, richtet sich grundsätzlich danach, ob der Arbeitnehmer in dem vorliegenden Dienstverhältnis rentenversicherungspflichtig ist oder nicht. <sup>2</sup>Bei rentenversicherungspflichtigen Arbeitnehmern ist stets **die Vorsorgepauschale nach § 10c Abs. 2 EStG (ungekürzte Vorsorgepauschale) zu berücksichtigen**. <sup>3</sup>Die **Vorsorgepauschale nach § 10c Abs. 3 EStG (gekürzte Vorsorgepauschale)** ist bei nicht rentenversicherungspflichtigen Arbeitnehmern nur dann **zu berücksichtigen**, wenn sie zum **dort genannten** Personenkreis gehören.

### **Ungekürzte Vorsorgepauschale**

(2) Die **ungekürzte Vorsorgepauschale gilt** insbesondere für

1. Arbeitnehmer, die einen Beitragsanteil zur gesetzlichen Rentenversicherung (Arbeitnehmeranteil) entrichten. <sup>2</sup>Das 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. <sup>2</sup>Dabei 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. <sup>2</sup>Das 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 **gekürzte Vorsorgepauschale berücksichtigen**, 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.

### **Gekürzte Vorsorgepauschale**

(3) Die **gekürzte Vorsorgepauschale gilt** insbesondere 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. <sup>2</sup>Dies gilt auch für weiterbeschäftigte Werkspensionäre, wenn der Arbeitslohn nicht der Rentenversicherungspflicht unterliegt. <sup>3</sup>Für Werkspension und Arbeitslohn ist der Lohnsteuerabzug insgesamt **unter Berücksichtigung der gekürzten Vorsorgepauschale** 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; **bei** Bezügen im Sinne des § 19 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 EStG, die nach dem Eintritt in den Ruhestand gezahlt werden, ist die **ungekürzte Vorsorgepauschale zu berücksichtigen** (>Absatz 2 Nr. 5).

## **R 121. Permanenter Lohnsteuer-Jahresausgleich**

<sup>1</sup>Nach § 39b Abs. 2 Satz 7 EStG darf die Oberfinanzdirektion zulassen, dass die Lohnsteuer nach dem voraussichtlichen Jahresarbeitslohn ermittelt wird (so genannter permanenter Lohnsteuer-Jahresausgleich). <sup>2</sup>Voraussetzung 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 (>§ 38a Abs. 2 EStG) nicht unterschritten wird,
5. der Arbeitnehmer kein Kurzarbeiter- oder Winterausfallgeld, keinen Zuschuss zum Mutterschaftsgeld nach dem Mutterschutzgesetz oder § 4a Mutterschutzverordnung oder einer entsprechenden Landesregelung, keine Entschädigung für Verdienstausschlag nach dem Infektionsschutzgesetz, 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. **im Kalenderjahr nicht sowohl die ungekürzte als auch die gekürzte Vorsorgepauschale zu berücksichtigen sind** und
8. der Arbeitnehmer keinen Arbeitslohn bezogen hat, der nach einem Doppelbesteuerungsabkommen oder nach dem Auslandstätigkeitserlass von der deutschen Lohnsteuer freigestellt ist.

<sup>3</sup>Auf die Steuerklasse des Arbeitnehmers kommt es nicht an. <sup>4</sup>Sind die in Satz 2 bezeichneten Voraussetzungen erfüllt, so gilt die Genehmigung der Oberfinanzdirektion grundsätzlich als erteilt, wenn sie nicht im Einzelfall widerrufen wird. <sup>5</sup>Die 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 R 119 anzuwenden. <sup>6</sup>Zur 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 x 3. <sup>7</sup>Von 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 nach Maßgabe der Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte ein etwaiger Jahresfreibetrag abzuziehen oder ein etwaiger Jahreshinzurechnungsbetrag hinzuzurechnen. <sup>8</sup>Für den verbleibenden Jahreslohn ist die **Jahreslohnsteuer** zu ermitteln. <sup>9</sup>Dabei ist die auf der Lohnsteuerkarte eingetragene Steuerklasse maßgebend. <sup>10</sup>Sodann ist der Teilbetrag der Jahreslohnsteuer zu ermitteln, der auf die abgelaufenen Lohnzahlungs- oder Lohnabrechnungszeiträume entfällt. <sup>11</sup>Von 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. <sup>12</sup>In 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. <sup>13</sup>In den Fällen, in denen ein Freibetrag oder Hinzurechnungsbetrag 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.

## R 122. Besteuerung des Nettolohns

(1) <sup>1</sup>Will 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. <sup>2</sup>Die Lohnsteuer ist aus dem Bruttoarbeitslohn zu berechnen, der nach Abzug der Lohnsteuer den ausgezahlten Nettobetrag ergibt. <sup>3</sup>Die aus dem Bruttoarbeitslohn berechnete Lohnsteuer ist vom Arbeitgeber abzuführen. <sup>4</sup>Übernimmt 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.

(2) <sup>1</sup>Aus 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. <sup>2</sup>Außerdem ist von dem so gekürzten Nettolohn nach Maßgabe der Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte ein etwaiger Freibetrag abzuziehen oder ein etwaiger Hinzurechnungsbetrag hinzuzurechnen.

(3) <sup>1</sup>Sonstige Bezüge, die netto gezahlt werden, z. B. Nettograttifikationen, sind nach § 39b Abs. 3 EStG zu besteuern. <sup>2</sup>R 119 ist mit folgender Maßgabe anzuwenden:

1. Bei der Ermittlung des maßgebenden Jahresarbeitslohns sind der voraussichtliche laufende Jahresarbeitslohn und frühere, netto gezahlte sonstige Bezüge mit den entsprechenden Bruttobeträgen anzusetzen.
2. Für die Anwendung der Vorschrift des § 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 **150 €** immer dann nicht überschritten wird, wenn der netto gezahlte sonstige Bezug **115 €** nicht übersteigt.
3. <sup>1</sup>Übernimmt der Arbeitgeber auch den auf den sonstigen Bezug entfallenden Solidaritätszuschlag, die Kirchensteuer und gegebenenfalls den Arbeitnehmeranteil am Gesamtsozialversicherungsbeitrag, so sind bei der Ermittlung des Bruttobetrags des sonstigen Bezugs außer der Lohnsteuer auch diese weiteren Lohnabzugsbeträge zu berücksichtigen. <sup>2</sup>Bruttobezug des sonstigen Bezugs ist in jedem Fall der Nettobetrag zuzüglich der tatsächlich abgeführten Beträge an Lohnsteuer, Solidaritätszuschlag, Kirchensteuer und übernommenem Arbeitnehmeranteil am Gesamtsozialversicherungsbeitrag. <sup>3</sup>Der hiernach ermittelte Bruttobetrag ist auch bei späterer Zahlung sonstiger Bezüge im selben Kalenderjahr bei der Ermittlung des maßgebenden Jahresarbeitslohns zugrunde zu legen.

(4) Im Lohnkonto und in den Lohnsteuerbescheinigungen sind in allen Fällen von Nettolohnzahlungen die nach den Absätzen 1 bis 3 ermittelten Bruttoarbeitslöhne anzugeben.

### **R 123. Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen**

<sup>1</sup>Ist die Steuerbefreiung nach einem Doppelbesteuerungsabkommen antragsunabhängig, hat das Betriebsstättenfinanzamt gleichwohl auf Antrag eine Freistellungsbescheinigung zu erteilen. <sup>2</sup>Das Finanzamt hat in der Bescheinigung den Zeitraum anzugeben, für den sie gilt. <sup>3</sup>Dieser Zeitraum darf 3 Jahre nicht überschreiten und soll mit Ablauf eines Kalenderjahrs enden. <sup>4</sup>Die Bescheinigung ist vom Arbeitgeber als Beleg zum Lohnkonto aufzubewahren. <sup>5</sup>Der Verzicht auf den Lohnsteuerabzug schließt die Berücksichtigung des Progressionsvorbehalts (>§ 32b EStG) bei einer Veranlagung des Arbeitnehmers zur Einkommensteuer nicht aus.

### **R 124. Nichtvorlage der Lohnsteuerkarte**

(1) <sup>1</sup>Die Ermittlung der Lohnsteuer nach der Steuerklasse VI wegen Nichtvorlage oder Nichtrückgabe der Lohnsteuerkarte setzt ein schuldhaftes Verhalten des Arbeitnehmers voraus. <sup>2</sup>Ein schuldhaftes Verhalten liegt vor, wenn der Arbeitnehmer vorsätzlich oder fahrlässig die Vorlage oder Rückgabe der Lohnsteuerkarte verzögert.

(2) <sup>1</sup>Der 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.

<sup>2</sup>Werden 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. <sup>3</sup>Der Nachweisbeleg ist zum Lohnkonto zu nehmen.

(3) <sup>1</sup>So 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. <sup>2</sup>Nach Vorlage oder Rückgabe der Lohnsteuerkarte ist § 41c EStG anzuwenden.

(4) <sup>1</sup>Wird 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 oder Jahreshinzurechnungsbetrag

bei monatlicher Lohnzahlung mit 1/12,

bei wöchentlicher Lohnzahlung mit 7/360 und

bei täglicher Lohnzahlung nur mit 1/360

zu berücksichtigen. <sup>2</sup>Dabei ist der so ermittelte Monatsbetrag auf den nächsten vollen **Euro-Betrag**, der Wochenbetrag auf den nächsten durch 10 teilbaren **Centbetrag** und der Tagesbetrag auf den nächsten durch 5 teilbaren **Centbetrag** aufzurunden.

## **R 124a. Durchführung des Lohnsteuerabzugs bei erweiterter unbeschränkter Einkommensteuerpflicht**

– unbesetzt –

## **R 125. Durchführung des Lohnsteuerabzugs für beschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer**

### **Allgemeines**

(1) <sup>1</sup>Beschränkt 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.

<sup>2</sup>Voraussetzung 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 mit Rücksicht auf ein gegenwärtiges oder früheres Dienstverhältnis gewährt wird.

(2) <sup>1</sup>Die nichtselbständige Arbeit wird im Inland ausgeübt, wenn der Arbeitnehmer im Geltungsbereich des Einkommensteuergesetzes persönlich tätig wird. <sup>2</sup>Sie wird im Inland verwertet, wenn der Arbeitnehmer das Ergebnis einer außerhalb des Geltungsbereichs des Einkommensteuergesetzes ausgeübten Tätigkeit im Inland seinem Arbeitgeber zuführt. <sup>3</sup>Zu 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.

<sup>4</sup>Unerheblich ist, ob der Arbeitslohn zu Lasten eines inländischen Arbeitgebers gezahlt wird.

<sup>5</sup>Arbeitgeber 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 **Doppelbesteuerungsabkommen** besteht und nach R 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.<sup>2</sup>Auf diesen Nachweis ist zu verzichten bei Arbeitnehmern, bei denen die Voraussetzungen des Auslandstätigkeitserlasses vorliegen.

(4) (weggefallen)

#### **Künstler, Berufssportler, Schriftsteller, Journalisten, Bildberichterstatter und Artisten**

(5)<sup>1</sup>Bezüge von beschränkt einkommensteuerpflichtigen Künstlern, Berufssportlern, Schriftstellern, Journalisten und Bildberichterstattern 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.<sup>2</sup>Von 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)<sup>1</sup>Aus Vereinfachungsgründen kann bei beschränkt einkommensteuerpflichtigen Artisten, deren nichtselbständige Arbeit im Inland ausgeübt oder verwertet wird, die darauf entfallende Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz erhoben werden.<sup>2</sup>Der Pauschsteuersatz beträgt

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

#### **Bescheinigungsverfahren**

(7)<sup>1</sup>Die nach § 39d Abs. 1 EStG auszustellende Bescheinigung kann auch vom Arbeitgeber beantragt werden, wenn dieser den Antrag im Namen des Arbeitnehmers stellt.<sup>2</sup>Bezieht 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.<sup>3</sup>Bei Nichtvorlage der Bescheinigung hat der Arbeitgeber den Lohnsteuerabzug nach Maßgabe des § 39c Abs. 1 und 2 EStG vorzunehmen.<sup>4</sup>R 124 ist entsprechend anzuwenden.

(8)<sup>1</sup>Nach § 39d Abs. 2 EStG ist ein Freibetrag oder ein Hinzurechnungsbetrag durch Aufteilung in Monatsfreibeträge, erforderlichenfalls in Wochen- und Tagesfreibeträge, jeweils auf die voraussichtliche Dauer des Dienstverhältnisses im Kalenderjahr gleichmäßig zu verteilen.<sup>2</sup>Dabei sind gegebenenfalls auch die im Kalenderjahr bereits abgelaufenen Zeiträume desselben Dienstverhältnisses einzubeziehen, es sei denn, der Arbeitnehmer beantragt die Verteilung des Betrags auf die restliche Dauer des Dienstverhältnisses.<sup>3</sup>Bei beschränkt einkommensteuerpflichtigen Arbeitnehmern, bei denen § 50 Abs. 1 **Satz 5** EStG anzuwenden ist, sind Werbungskosten und Sonderausgaben insoweit einzutragen, als sie die zeitanteiligen Pauschbeträge (>§ 50 Abs. 1 **Satz 6** EStG) übersteigen.

#### **Arbeitnehmer mit Wohnsitz in der Schweiz**

(9) Bei 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 % des steuerpflichtigen Arbeitslohns erhoben werden, wenn die erforderlichen Nachweise erbracht werden.

## R 126. Bemessung der Lohnsteuer nach besonderen Pauschalsteuersätzen (§ 40 Abs. 1 EStG)

### Größere Zahl von Fällen

(1) <sup>1</sup>Eine größere Zahl von Fällen ist ohne weitere Prüfung anzunehmen, wenn gleichzeitig mindestens 20 Arbeitnehmer in die Pauschalbesteuerung einbezogen werden. <sup>2</sup>Wird 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.

### Beachtung der 1 000-Euro-Grenze

(2) <sup>1</sup>Der Arbeitgeber hat anhand der Aufzeichnungen im Lohnkonto (>§ 4 Abs. 2 Nr. 8 Satz 1 LStDV) 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 **1 000 €** übersteigt. <sup>2</sup>Wird der Jahresbetrag durch diesen sonstigen Bezug überschritten, ist die Besteuerung dieses sonstigen Bezugs für den betreffenden Arbeitnehmer insoweit nach § 39b Abs. 3 EStG vorzunehmen, als der Betrag von **1 000 €** überschritten wird. <sup>3</sup>Hat der Arbeitgeber die Pauschalierungsgrenze mehrfach nicht beachtet, sind Anträge auf Lohnsteuerpauschalierung nach § 40 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG nicht zu genehmigen.

### Berechnung des durchschnittlichen Steuersatzes

(3) <sup>1</sup>Die 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, erhöht um den Hinzurechnungsbetrag,

ermittelt. <sup>2</sup>Werden die sonstigen Bezüge sowohl Arbeitnehmern gewährt, für die die **ungekürzte Vorsorgepauschale** gilt, als auch Arbeitnehmern, für die die **gekürzte Vorsorgepauschale** 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. <sup>3</sup>Aus Vereinfachungsgründen kann für die Ermittlungen nach Nummer 2 und 3 eine repräsentative Auswahl der betroffenen Arbeitnehmer zugrunde gelegt werden. <sup>4</sup>Zur Festsetzung eines Pauschalsteuersatzes für das laufende Kalenderjahr können für die Ermittlung nach Nummer 3 auch die Verhältnisse des Vorjahrs zugrunde gelegt werden. <sup>5</sup>Aus dem nach Nummer 3 ermittelten Betrag hat der Arbeitgeber den durchschnittlichen Jahresarbeitslohn der erfassten Arbeitnehmer zu berechnen. <sup>6</sup>Für 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. <sup>7</sup>Dabei 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 **216 ohne Rest teilbaren Euro-Betrag** aufzurunden. <sup>8</sup>Durch 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. <sup>9</sup>Das Finanzamt hat den Pauschalsteuersatz nach dieser Steuerbelastung so zu berechnen, dass unter Berücksichtigung der Übernahme der pauschalen Lohnsteuer durch den Arbeitgeber insgesamt nicht zu wenig Lohnsteuer erhoben

wird.<sup>10</sup> Die Vomhundertsätze der durchschnittlichen Steuerbelastung und des Pauschsteuersatzes sind mit einer Dezimalstelle anzusetzen, die nachfolgenden Dezimalstellen sind fortzulassen.

## **R 127. Bemessung der Lohnsteuer nach einem festen Pauschsteuersatz (§ 40 Abs. 2 EStG)**

### **Allgemeines**

(1) Die Lohnsteuer kann mit einem Pauschsteuersatz von 25 % 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 (>R 31 Abs. 7 Nr. 1 bis 3); gegebenenfalls ist der nach R 31 Abs. 7 Nr. 5 ermittelte Durchschnittswert der Besteuerung zugrunde zu legen.<sup>2</sup> Bei der Ausgabe von Essenmarken ist die Pauschalversteuerung nur zulässig, wenn die Mahlzeit mit dem maßgebenden Sachbezugswert zu bewerten ist (>R 31 Abs. 7 Nr. 4 Buchstabe a) oder der Verrechnungswert der Essenmarke nach R 31 Abs. 7 Nr. 4 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 (>R 72);
3. nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 EStG für Erholungsbeihilfen, soweit sie nicht ausnahmsweise als steuerfreie Unterstützungen anzusehen sind 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 Einsatzwechseltätigkeit 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 % übersteigen; die Pauschalversteuerung gilt nicht für die Erstattung von Verpflegungsmehraufwendungen wegen einer doppelten Haushaltsführung,
5. **nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 EStG für zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn unentgeltlich oder verbilligt übereignete Personalcomputer, Zubehör und Internetzugang sowie für zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gezahlte Zuschüsse des Arbeitgebers zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Internetnutzung.**

### **Verhältnis zur Pauschalierung nach § 40 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1**

(2) Die nach § 40 Abs. 2 EStG pauschal besteuerten sonstigen Bezüge werden nicht auf die Pauschalierungsgrenze von **1 000 €** (>R 126 Abs. 2) angerechnet.

### **Erholungsbeihilfen**

(3)<sup>1</sup> Bei 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.<sup>2</sup> Die Jahreshöchstbeträge für den Arbeitnehmer, seinen Ehegatten und seine Kinder sind jeweils gesondert zu betrachten.<sup>3</sup> Die Erholungsbeihilfen müssen für die Erholung dieser Personen bestimmt sein und verwendet werden.<sup>4</sup> Übersteigen die Erholungsbeihilfen im Einzelfall den maßgebenden Jahreshöchstbetrag, so ist auf sie insgesamt entweder § 39b Abs. 3 EStG mit Ausnahme des Satzes 9 oder § 40 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG anzuwenden.

### **Reisekosten**

(4)<sup>1</sup> Die Pauschalversteuerung mit einem Pauschsteuersatz von 25 % nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 EStG ist auf einen Vergütungsbetrag bis zur Summe der wegen der Auswärtstätigkeit anzusetzenden Verpflegungspauschalen begrenzt.<sup>2</sup> Für den darüber hinausgehenden Vergütungsbetrag kann weiterhin eine Pauschalversteuerung mit einem besonderen Pauschsteuersatz nach § 40 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG in Betracht kommen.<sup>3</sup> Zur Ermittlung des steuerfreien Vergütungsbetrags dürfen die einzelnen Aufwendungsarten zusammengefasst werden (>R 16 Satz 2).<sup>4</sup> Aus 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 % pauschal versteuert werden kann.<sup>5</sup> Einem Arbeitnehmer mit Einsatz-

wechseltätigkeit oder Fahrtätigkeit, der zudem einen beruflich veranlassten doppelten Haushalt führt, kann in den ersten drei Monaten nur eine (die höchste) Verpflegungspauschale steuerfrei gezahlt werden (>R 39 Abs. 2).<sup>6</sup> Wird in diesem Falle wegen der doppelten Haushaltsführung z. B. eine Verpflegungspauschale von **24 €** steuerfrei gezahlt, so kann dennoch ein Vergütungsmehrbetrag nur bis zur Höhe der wegen der Einsatzwechseltätigkeit oder Fahrtätigkeit anzusetzenden Verpflegungspauschalen von z. B. **6 oder 12 €** nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 EStG pauschal versteuert werden.

#### **Personalcomputer und Internet**

**(4a)** <sup>1</sup>Die Pauschalierung nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 Satz 1 EStG kommt bei Sachzuwendungen des Arbeitgebers in Betracht. <sup>2</sup>Hierzu rechnet die Übereignung von Hardware einschließlich technischem Zubehör und Software als Erstausstattung oder als Ergänzung, Aktualisierung und Austausch vorhandener Bestandteile. <sup>3</sup>Die Pauschalierung ist auch möglich, wenn der Arbeitgeber ausschließlich technisches Zubehör oder Software übereignet. <sup>4</sup>Telekommunikationsgeräte, die nicht Zubehör eines Personalcomputers sind oder nicht für die Internetnutzung verwendet werden können, sind von der Pauschalierung ausgeschlossen. <sup>5</sup>Hat der Arbeitnehmer einen Internetzugang, sind die Barzuschüsse des Arbeitgebers für die Internetnutzung des Arbeitnehmers nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 EStG pauschalierungsfähig. <sup>6</sup>Zu den Aufwendungen für die Internetnutzung in diesem Sinne gehören sowohl die laufenden Kosten (z. B. Grundgebühr für den Internetzugang, laufende Gebühren für die Internetnutzung, Flatrate), als auch die Kosten der Einrichtung des Internetzugangs (z. B. ISDN-Anschluss, Modem, Personalcomputer). <sup>7</sup>Aus Vereinfachungsgründen kann der Arbeitgeber den vom Arbeitnehmer erklärten Betrag für die laufende Internetnutzung (Gebühren) als pauschalierungsfähig ansetzen, soweit dieser 50 € im Monat nicht übersteigt, falls der Arbeitnehmer erklärt, einen Internetzugang zu besitzen und dafür im Kalenderjahr durchschnittlich Aufwendungen in der erklärten Höhe entstehen. <sup>8</sup>Der Arbeitgeber hat diese Erklärung als Beleg zum Lohnkonto aufzubewahren. <sup>9</sup>Bei höheren Zuschüssen zur Internetnutzung und zur Änderung der Verhältnisse gilt R 22 Abs. 2 sinngemäß. <sup>10</sup>Soweit die pauschal besteuerten Bezüge auf Werbungskosten entfallen, ist der Werbungskostenabzug grundsätzlich ausgeschlossen. <sup>11</sup>Zu Gunsten des Arbeitnehmers sind die pauschal besteuerten Zuschüsse zunächst auf den privat veranlassten Teil der Aufwendungen anzurechnen. <sup>12</sup>Aus Vereinfachungsgründen unterbleibt zu Gunsten des Arbeitnehmers eine Anrechnung auf seine Werbungskosten bei Zuschüssen bis zu 50 € im Monat.

#### **Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte**

(5) <sup>1</sup>Die Lohnsteuer kann nach § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG mit einem Pauschsteuersatz von 15 % erhoben werden:

1. für den nach R 31 Abs. 9 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 **0,36 € für die ersten 10 Kilometer und 0,40 € für jeden weiteren Kilometer** der Entfernung **multipliziert mit der Zahl der Arbeitstage**, an denen 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)
  - a) **bei behinderten Arbeitnehmern im Sinne des § 9 Abs. 2 EStG in vollem Umfang,**
  - b) **bei allen anderen Arbeitnehmern**

**aa) bei Benutzung eines eigenen oder zur Nutzung überlassenen Kraftfahrzeugs mit Ausnahme der Nummer 1 die Aufwendungen des Arbeitnehmers in Höhe der Entfernungspauschale nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG,**

**bb) bei der Benutzung anderer Verkehrsmittel in Höhe der tatsächlichen Aufwendungen des Arbeitnehmers, höchstens 5 112 €.**

<sup>2</sup>Als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte können bei einer Einsatzwechsellätigkeit auch die Fahrten zwischen Wohnung und Einsatzstelle berücksichtigt werden, soweit die Fahrtkosten nicht als Reisekosten angesetzt werden können (>R 38 Abs. 3). <sup>3</sup>Die pauschal besteuerten Bezüge mindern die nach R 42 abziehbaren Werbungskosten. <sup>4</sup>**Bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel im Linienverkehr und steuerfreier Sammelbeförderung kommt eine Pauschalierung nicht in Betracht.** <sup>5</sup>**Entsprechendes gilt bei Mitfahrern einer Fahrgemeinschaft, soweit diesen keine Aufwendungen entstehen.**

## R 128. Pauschalierung der Lohnsteuer für Teilzeitbeschäftigte

### Allgemeines

(1) <sup>1</sup>Die Pauschalierung der Lohnsteuer nach § 40a EStG ist sowohl für unbeschränkt als auch für beschränkt einkommensteuerpflichtige Teilzeitbeschäftigte zulässig. <sup>2</sup>Bei der Prüfung der Voraussetzungen für die Pauschalierung ist von den Merkmalen auszugehen, die sich für das einzelne Dienstverhältnis ergeben. <sup>3</sup>Es ist nicht zu prüfen, ob der Teilzeitbeschäftigte noch in einem Dienstverhältnis zu einem anderen Arbeitgeber steht. <sup>4</sup>Der Arbeitgeber darf die Pauschalbesteuerung nachholen, solange keine Lohnsteuerbescheinigung ausgeschrieben ist, eine Lohnsteuer-Anmeldung noch berichtigt werden kann und noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten ist. <sup>5</sup>Der Arbeitnehmer kann Aufwendungen, die mit dem pauschal besteuerten Arbeitslohn zusammenhängen, nicht als Werbungskosten abziehen.

### Gelegentliche Beschäftigung

**(1a) <sup>1</sup>Als gelegentliche, nicht regelmäßig wiederkehrende Beschäftigung ist eine ohne feste Wiederholungsabsicht ausgeübte Tätigkeit anzusehen. <sup>2</sup>Tatsächlich kann es zu Wiederholungen der Tätigkeit kommen. <sup>3</sup>Entscheidend ist, dass die erneute Tätigkeit nicht bereits von vornherein vereinbart worden ist. <sup>4</sup>Es kommt dann nicht darauf an, wie oft die Aushilfskräfte tatsächlich im Laufe des Jahres tätig werden.**

### Unvorhersehbarer Zeitpunkt

(2) <sup>1</sup>§ 40a Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG setzt voraus, dass das Dienstverhältnis dem Ersatz einer ausgefallenen oder dem akuten Bedarf einer zusätzlichen Arbeitskraft dient. <sup>2</sup>Die 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.

### Bemessungsgrundlage für die pauschale Lohnsteuer

(3) <sup>1</sup>Zur Bemessungsgrundlage der pauschalen Lohnsteuer gehören alle Einnahmen, die dem Arbeitnehmer aus der Teilzeitbeschäftigung zufließen (>§ 2 LStDV). <sup>2</sup>Auch Direktversicherungsbeiträge des Arbeitgebers zählen dazu, soweit sie nicht nach § 40b EStG besteuert werden. <sup>3</sup>Steuerfreie Einnahmen bleiben für die Lohnsteuererhebung außer Betracht. <sup>4</sup>Der Arbeitslohn darf für die Ermittlung der pauschalen Lohnsteuer nicht um den Altersentlastungsbetrag (§ 24a EStG) gekürzt werden .

### Pauschalierungsgrenzen

(4) <sup>1</sup>Bei der Prüfung der Pauschalierungsgrenzen des § 40a EStG ist Absatz 3 Satz 1, 3 und 4 entsprechend anzuwenden. <sup>2</sup>**Pauschal besteuerte Bezüge wie z. B. Direktversicherungsbeiträge und Gruppenunfallversicherungsbeiträge des Arbeitgebers sind bei der Prüfung der Pauschalierungsgrenzen zu berücksichtigen;** pauschal besteuerte Bezüge nach § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG bleiben **dagegen** bei dieser Prüfung außer Ansatz (**§ 40 Abs. 2 Satz 3 EStG**). <sup>3</sup>Werden sonstige Bezüge erst nach Ablauf des Kalenderjahrs gezahlt, in dem die entsprechende Arbeitsleistung erbracht worden ist, so sind sie nur bei den Pauschalierungsgrenzen des Lohnzahlungs- oder Lohnabrechnungszeitraums zu berücksichtigen, in dem sie gezahlt worden sind. <sup>4</sup>Ist bei der Pauschalierung nach § 40a Abs. 2 EStG in

einem Lohnzahlungs- oder Lohnabrechnungszeitraum die Lohngrenze überschritten worden, so darf für diesen Zeitraum das Pauschalierungsverfahren nicht angewendet werden; die Zulässigkeit des Pauschalierungsverfahrens für andere Zeiträume wird hiervon nicht berührt.

#### **Beschäftigungsdauer**

(5) <sup>1</sup>Zur Beschäftigungsdauer gehören auch solche Zeiträume, in denen der Arbeitslohn wegen Urlaubs, Krankheit oder gesetzlicher Feiertage fortgezahlt wird. <sup>2</sup>**Bei der Pauschalierung nach § 40a Abs. 2 EStG kommt es auf den zeitlichen Umfang der Beschäftigung nicht an.** <sup>3</sup>**Die Pauschalierung ist unabhängig von der Zahl der geleisteten Arbeitsstunden zulässig, wenn die Lohngrenzen des § 40a Abs. 2 Satz 2 und Abs. 4 Nr. 1 nicht überschritten werden.**

#### **Aushilfskräfte in der Land- und Forstwirtschaft**

(6) <sup>1</sup>Eine 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. <sup>2</sup>Für 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. <sup>3</sup>Werden die Aushilfskräfte zwar in einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb im Sinne des § 13 Abs. 1 Nr. 1 bis 4 EStG beschäftigt, üben sie aber keine typische land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit aus, z. B. Blumenbinder, Verkäufer, oder sind sie abwechselnd mit typisch land- und forstwirtschaftlichen und anderen Arbeiten betraut, z. B. auch im Gewerbebetrieb oder Nebenbetrieb desselben Arbeitgebers tätig, ist eine Pauschalierung der Lohnsteuer nach § 40a Abs. 3 EStG nicht zulässig.

#### **Aufzeichnungspflichten**

(7) <sup>1</sup>Die Erfüllung der Aufzeichnungspflichten dient dem Nachweis der Voraussetzungen für die Lohnsteuerpauschalierung nach § 40a EStG. <sup>2</sup>Bei sonstigen Bezügen muss deshalb auch deren Verteilung auf die Beschäftigungszeit aus den Aufzeichnungen ersichtlich sein.

## **R 129. Pauschalierung der Lohnsteuer bei bestimmten Zukunftssicherungsleistungen**

#### **Direktversicherung**

(1) <sup>1</sup>Eine 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 (>§ 1 Abs. 2 Satz 1 BetrAVG). <sup>2</sup>Dasselbe gilt für eine Lebensversicherung auf das Leben des Arbeitnehmers, die nach Abschluss durch den Arbeitnehmer vom Arbeitgeber übernommen worden ist. <sup>3</sup>Der 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. <sup>4</sup>Als Versorgungsleistungen können Leistungen der Alters-, Invaliditäts- oder Hinterbliebenenversorgung in Betracht kommen.

(2) <sup>1</sup>Es ist grundsätzlich gleichgültig, ob es sich um Kapitalversicherungen einschließlich Risikoversicherungen, um Rentenversicherungen oder fondsgebundene Lebensversicherungen handelt. <sup>2</sup>Kapitallebensversicherungen mit steigender Todesfallleistung sind als Direktversicherung anzuerkennen, wenn zu Beginn der Versicherung eine Todesfallleistung von mindestens 10 % der Kapitalleistung im Erlebensfall vereinbart und der Versicherungsvertrag vor dem 1.8.1994 abgeschlossen worden ist. <sup>3</sup>Bei einer nach dem 31.7.1994 abgeschlossenen Kapitallebensversicherung ist Voraussetzung für die Anerkennung, dass die Todesfallleistung über die gesamte Versicherungsdauer mindestens 50 % der für den Erlebensfall vereinbarten Kapitalleistung beträgt. <sup>4</sup>Eine nach dem 31.12.1996 abgeschlossene Kapitallebensversicherung ist als Direktversicherung anzuerkennen, wenn die Todesfallleistung während der gesamten Laufzeit des Versicherungsvertrags mindestens 60 % der Summe der Beiträge beträgt, die nach dem Versicherungsvertrag für die gesamte Vertragsdauer zu zahlen sind. <sup>5</sup>Kapitalversicherungen mit einer Vertragsdauer von weniger als 5 Jahren können nicht anerkannt werden, es sei denn, dass sie im Rahmen einer Gruppen-

versicherung nach dem arbeitsrechtlichen Grundsatz der Gleichbehandlung abgeschlossen worden sind.<sup>6</sup> Dasselbe 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.<sup>7</sup> Unfallversicherungen sind keine Lebensversicherungen, auch wenn bei Unfall mit Todesfolge eine Leistung vorgesehen ist.<sup>8</sup> Dagegen 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.<sup>9</sup> Die Bezugsberechtigung des Arbeitnehmers oder seiner Hinterbliebenen muss vom Versicherungsnehmer (Arbeitgeber) der Versicherungsgesellschaft gegenüber erklärt werden (>§ 166 VVG).<sup>10</sup> Die Bezugsberechtigung kann widerruflich oder unwiderruflich sein; bei widerruflicher Bezugsberechtigung sind die Bedingungen eines Widerrufs steuerlich unbeachtlich.<sup>11</sup> Unbeachtlich ist auch, ob die Anwartschaft des Arbeitnehmers arbeitsrechtlich bereits unverfallbar ist.

### **Rückdeckungsversicherung**

(3)<sup>1</sup> Für 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).<sup>2</sup> Deshalb 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. Zur 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.
- 3.<sup>1</sup> Nur der Arbeitgeber, nicht aber der Arbeitnehmer erlangt Ansprüche gegen die Versicherung.<sup>2</sup> Unschädlich 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.<sup>3</sup> Entsprechendes gilt für eine aufschiebend bedingte Abtretung des Rückdeckungsanspruchs, da die Abtretung rechtlich erst wirksam wird, wenn die Bedingung eintritt (§ 158 Abs. 1 BGB), und für die Abtretung des Rückdeckungsanspruchs zahlungshalber im Falle der Liquidation oder der Vollstreckung in die Versicherungsansprüche durch Dritte.

<sup>3</sup> Wird 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.<sup>4</sup> Entsprechendes gilt, wenn eine aufschiebend bedingte Abtretung rechtswirksam wird (>Nummer 3).

### **Pensionskasse**

(4)<sup>1</sup> Als Pensionskassen sind sowohl rechtsfähige Versorgungseinrichtungen im Sinne des § 1 Abs. 3 Satz 1 BetrAVG 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.<sup>2</sup> Es ist gleichgültig, ob die Kasse ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung innerhalb oder außerhalb des Geltungsbereichs des Einkommensteuergesetzes hat.<sup>3</sup> Absatz 1 Satz 4 gilt sinngemäß.

### **Barlohnkürzung**

(5) Für die Lohnsteuerpauschalierung nach § 40b EStG kommt es nicht darauf an, ob Beiträge oder Zuwendungen zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn oder auf Grund einer Vereinbarung mit dem **Arbeitnehmer durch Herabsetzung des individuell zu besteuern**den Arbeitslohns erbracht werden.

#### **Voraussetzungen der Pauschalierung**

(6) <sup>1</sup>Die 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 und
3. eine vorzeitige Kündigung des Versicherungsvertrags durch den Arbeitnehmer ausgeschlossen

worden ist. <sup>2</sup>Der Versicherungsvertrag darf keine Regelung enthalten, nach der die Versicherungsleistung für den Erlebensfall vor Ablauf des 59. Lebensjahrs fällig werden könnte. <sup>3</sup>Lässt 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. <sup>4</sup>Der 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."

<sup>5</sup>**Wird anlässlich der Beendigung des Dienstverhältnisses die Direktversicherung auf den ausscheidenden Arbeitnehmer übertragen, bleibt die Pauschalierung der Direktversicherungsbeiträge in der Vergangenheit hiervon unberührt. <sup>6</sup>Das gilt unabhängig davon, ob der Arbeitnehmer den Direktversicherungsvertrag auf einen neuen Arbeitgeber überträgt, selbst fortführt oder kündigt.** <sup>7</sup>Es ist nicht Voraussetzung, dass die Zukunftssicherungsleistungen in einer größeren Zahl von Fällen erbracht werden.

#### **Bemessungsgrundlage der pauschalen Lohnsteuer**

(7) <sup>1</sup>Die pauschale Lohnsteuer bemisst sich grundsätzlich nach den tatsächlichen Leistungen, die der Arbeitgeber für den einzelnen Arbeitnehmer erbringt. <sup>2</sup>Bei einer Verrechnung des Tarifbeitrags mit Überschussanteilen stellt deshalb der ermäßigte Beitrag die Bemessungsgrundlage für die pauschale Lohnsteuer dar. <sup>3</sup>Wird 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). <sup>4</sup>Werden Leistungen des Arbeitgebers für die tarifvertragliche Zusatzversorgung der Arbeitnehmer mit einem Vomhundertsatz der Bruttolohnsumme des Betriebs erbracht, so ist die Arbeitgeberleistung Bemessungsgrundlage der pauschalen Lohnsteuer. <sup>5</sup>Für die Feststellung der Pauschalierungsgrenze (>Absatz 8) bei zusätzlichen pauschal steuerbaren Leistungen für einzelne Arbeitnehmer ist die Arbeitgeberleistung auf die Zahl der durch die tarifvertragliche Zusatzversorgung begünstigten Arbeitnehmer aufzuteilen. <sup>6</sup>Sonderzahlungen an Pensionskassen (>Absatz 4), die der Arbeitgeber zur Finanzierung der Versorgungsleistungen zusätzlich leistet, sind den Arbeitnehmern zuzurechnen, die zu dem Arbeitgeber in einem gegenwärtigen Dienstverhältnis stehen.

#### **Pauschalierungsgrenze**

(8) <sup>1</sup>Die Pauschalierungsgrenze von **1 752 €** 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. <sup>2</sup>Soweit pauschal steuerbare Leistungen den Grenzbetrag von **1 752 €** überschreiten, müssen sie dem normalen Lohnsteuerabzug unterworfen werden.

#### **Durchschnittsberechnung**

(9) <sup>1</sup>Wenn mehrere Arbeitnehmer gemeinsam in einem Direktversicherungsvertrag oder in einer Pensionskasse versichert sind, so ist für die Feststellung der Pauschalierungsgrenze eine Durchschnittsberechnung anzustellen. <sup>2</sup>Ein 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. <sup>3</sup>Ein Rahmenvertrag, der z. B. nur den Beitragseinzug und die Beitragsabrechnung regelt, stellt keinen gemeinsamen Direktversicherungsvertrag dar. <sup>4</sup>Im Übrigen ist wie folgt zu verfahren:

1. <sup>1</sup>Sind in der Direktversicherung oder in der Pensionskasse Arbeitnehmer versichert, für die pauschal besteuerbare Leistungen von jeweils insgesamt mehr als **2 148 €** jährlich erbracht werden, so scheiden die Leistungen für diese Arbeitnehmer aus der Durchschnittsberechnung aus. <sup>2</sup>Das gilt z. B. auch dann, wenn mehrere Direktversicherungsverträge bestehen und die Beitragsanteile für den einzelnen Arbeitnehmer insgesamt **2 148 €** übersteigen. <sup>3</sup>Die Erhebung der Lohnsteuer auf diese Leistungen richtet sich nach Absatz 8 Satz 2.
2. <sup>1</sup>Die Leistungen für die übrigen Arbeitnehmer sind zusammenzurechnen und durch die Zahl der Arbeitnehmer zu teilen, für die sie erbracht worden sind. <sup>2</sup>Bei 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) <sup>1</sup>Übersteigt der so ermittelte Durchschnittsbetrag nicht **1 752 €**, so ist dieser für jeden Arbeitnehmer der Pauschalbesteuerung zugrunde zu legen. <sup>2</sup>Werden für den einzelnen Arbeitnehmer noch weitere pauschal besteuerbare Leistungen erbracht, so dürfen aber insgesamt nur **1 752 €** pauschal besteuert werden; im Übrigen gilt Absatz 8 Satz 2.
  - b) <sup>1</sup>Übersteigt der Durchschnittsbetrag **1 752 €**, so kommt er als Bemessungsgrundlage für die Pauschalbesteuerung nicht in Betracht. <sup>2</sup>Der Pauschalbesteuerung sind die tatsächlichen Leistungen zugrunde zu legen, soweit sie für den einzelnen Arbeitnehmer **1 752 €** nicht übersteigen; im Übrigen gilt Absatz 8 Satz 2.
3. <sup>1</sup>Ist 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. <sup>2</sup>In diese gemeinsame Durchschnittsbildung dürfen jedoch solche Verträge nicht einbezogen werden, bei denen wegen der **2 148 Euro**-Grenze (>Nummer 1) nur noch ein Arbeitnehmer übrig bleibt; in diesen Fällen liegt eine gemeinsame Versicherung, die in die Durchschnittsberechnung einzubeziehen ist, nicht vor.

(10) Werden die pauschal besteuerebaren 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 **2 148 €** 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 **1 752 €** im Kalenderjahr übersteigen wird.
3. <sup>1</sup>Die Pauschalierungsgrenze von **1 752 €** ist jeweils insoweit zu vermindern, als sie bei der Pauschalbesteuerung von früheren Leistungen im selben Kalenderjahr bereits ausgeschöpft worden ist. <sup>2</sup>Werden die Leistungen laufend erbracht, so darf die Pauschalie-

rungsgrenze mit dem auf den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum entfallenden Anteil berücksichtigt werden.

### **Vervielfältigungsregelung**

(11) <sup>1</sup>Die Vervielfältigung der Pauschalierungsgrenze nach § 40b Abs. 2 Satz 3 EStG steht in Zusammenhang mit der Beendigung des Dienstverhältnisses; ein solcher Zusammenhang ist insbesondere dann zu vermuten, wenn der Direktversicherungsbeitrag innerhalb von 3 Monaten vor dem Auflösungszeitpunkt geleistet wird. <sup>2</sup>Die Vervielfältigungsregelung gilt auch bei der Umwandlung von Arbeitslohn (>Absatz 5); nach Auflösung des Dienstverhältnisses kann sie ohne zeitliche Beschränkung angewendet werden, wenn die Umwandlung spätestens bis zum Zeitpunkt der Auflösung des Dienstverhältnisses vereinbart wird. <sup>3</sup>Die Gründe, aus denen das Dienstverhältnis beendet wird, sind für die Vervielfältigung der Pauschalierungsgrenze unerheblich. <sup>4</sup>Die Vervielfältigungsregelung kann daher auch in den Fällen angewendet werden, in denen ein Arbeitnehmer wegen Erreichens der Altersgrenze aus dem Dienstverhältnis ausscheidet. <sup>5</sup>Auf 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. <sup>6</sup>Dazu gehören auch die **1 752 €** übersteigenden personenbezogenen Beiträge, wenn sie nach § 40b Abs. 2 Satz 2 EStG in die Bemessungsgrundlage für die Pauschalsteuer einbezogen worden sind. <sup>7</sup>Ist bei Pauschalzuweisungen ein personenbezogener Beitrag nicht feststellbar, so ist als tatsächlicher Beitrag für den einzelnen Arbeitnehmer der Durchschnittsbetrag aus der Pauschalzuweisung anzunehmen.

### **Gruppenunfallversicherung**

(12) <sup>1</sup>Die Lohnsteuerpauschalierung nach § 40b Abs. 3 EStG ist nicht zulässig, wenn der steuerpflichtige Durchschnittsbeitrag – ohne Versicherungssteuer – **62 €** jährlich übersteigt; in diesem Fall ist der steuerpflichtige Durchschnittsbeitrag dem normalen Lohnsteuerabzug zu unterwerfen. <sup>2</sup>Bei 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. <sup>3</sup>Für die Abgrenzung einer gemeinsamen Unfallversicherung gilt Absatz 9 Satz 2 und 3 entsprechend.

### **Rückzahlung pauschal besterbarer Leistungen**

(13) <sup>1</sup>Arbeitslohnrückzahlungen 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. <sup>2</sup>Soweit hierbei Zinsen nach § 43 Abs. 1 **Satz 1** Nr. 4 EStG der Kapitalertragsteuer unterliegen, ist die Kapitalertragsteuer Bestandteil der Arbeitslohnrückzahlung. <sup>3</sup>Der Zeitpunkt der Arbeitslohnrückzahlung bestimmt sich nach dem Zeitpunkt der Gutschrift, Verrechnung oder Auszahlung der Gewinnanteile. <sup>4</sup>Aus Vereinfachungsgründen können Arbeitslohnrückzahlungen auch dann als negative Einnahmen berücksichtigt werden, wenn von Beitragsleistungen für Kalenderjahre vor 1990 der Zukunftssicherungsfreibetrag abgezogen worden ist.

(14) <sup>1</sup>Eine 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. <sup>2</sup>Der 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. <sup>3</sup>Dabei ist das verlorene Bezugsrecht mit dem entsprechenden geschäftsplanmäßigen Deckungskapital anzusetzen; Absatz 13 Satz 4 gilt entsprechend. <sup>4</sup>Zahlungen des Arbeitnehmers zum Wiedererwerb des verlorenen Bezugsrechts sind der Vermögenssphäre zuzurechnen; sie stellen keine Arbeitslohnrückzahlung dar.

(15) <sup>1</sup>Sind nach den Absätzen 13 und 14 Arbeitslohnrückzahlungen aus pauschal versteuerten Beitragsleistungen anzunehmen, mindern sie die gleichzeitig (im selben Kalenderjahr) anfallenden pauschal besterbaren Beitragsleistungen des Arbeitgebers. <sup>2</sup>Übersteigen die Arbeitslohnrückzahlungen die pauschal besterbaren Beitragsleistungen eines Kalenderjahrs, so kann der Arbeitgeber einen Lohnsteuer-Erstattungsanspruch geltend machen, sofern dadurch keine unangemessenen steuerlichen Vorteile erzielt werden. <sup>3</sup>Unangemessene Steuervorteile liegen insbesondere dann vor, wenn auf Grund der Ver-

tragsgestaltung 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.<sup>4</sup> Der Lohnsteuer-Erstattungsanspruch beträgt 20 % des Unterschiedsbetrags.<sup>5</sup> Der Arbeitnehmer kann negative Einnahmen aus pauschal versteuerten Beitragsleistungen nicht geltend machen.

(16)<sup>1</sup> Wenn Arbeitslohnrückzahlungen nach den Absätzen 13 und 14 aus teilweise individuell und teilweise pauschal versteuerten Beitragsleistungen herrühren, ist der Betrag entsprechend aufzuteilen.<sup>2</sup> Dabei kann aus Vereinfachungsgründen das Verhältnis zugrunde gelegt werden, das sich nach den Beitragsleistungen in den vorangegangenen fünf Kalenderjahren ergibt.<sup>3</sup> Maßgebend sind die tatsächlichen Beitragsleistungen; § 40b Abs. 2 Satz 2 EStG ist nicht anzuwenden.<sup>4</sup> Die 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.<sup>1</sup> Soweit 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.<sup>2</sup> Erzielt 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.

(17) Die Absätze 13 bis 16 gelten für Zuwendungen an Pensionskassen sinngemäß.

### **R 130. Aufzeichnungserleichterungen, Aufzeichnung der Religionsgemeinschaft**

(1)<sup>1</sup> Die 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.<sup>2</sup> Soweit die Lohnsteuerpauschalierung nach § 40b EStG auf der Grundlage des Durchschnittsbetrags durchgeführt wird (>§ 40b Abs. 2 Satz 2 EStG), ist dieser aufzuzeichnen.

(2)<sup>1</sup> Die 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.<sup>2</sup> Die 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)<sup>1</sup> Das Finanzamt hat Anträgen auf Befreiung von der Aufzeichnungspflicht nach § 4 Abs. 3 Satz 2 LStDV in Allgemeinen zu entsprechen, wenn es im Hinblick auf die betrieblichen Verhältnisse nach der Lebenserfahrung so gut wie ausgeschlossen ist, dass der Freibetrag von **1 224 €** (>§ 8 Abs. 3 EStG) oder die Freigrenze von **50 €** (>§ 8 Abs. 2 Satz 9 EStG) im Einzelfall überschritten wird.<sup>2</sup> Zusätzlicher Überwachungsmaßnahmen durch den Arbeitgeber bedarf es in diesen Fällen nicht.

(4)<sup>1</sup> Der Arbeitgeber hat die auf der Lohnsteuerkarte des Arbeitnehmers oder einer entsprechenden Bescheinigung eingetragene Religionsgemeinschaft im Lohnkonto aufzuzeichnen (§ 4 Abs. 1 Nr. 1 LStDV).<sup>2</sup> Erhebt 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).<sup>3</sup> Als Beleg gilt ein Vermerk des Arbeitgebers darüber, dass der Arbeitnehmer seine Nichtzugehörigkeit zu einer kirchensteuererhebenden Religionsgemeinschaft durch Vorlage der Lohnsteuerkarte nachgewiesen hat; der Vermerk muss die ausstellende Gemeindebehörde enthalten.<sup>4</sup> In den Fällen des § 40a EStG kann der Arbeitgeber auch eine Erklärung zur Religionszugehörigkeit nach amtlichem Muster als Beleg verwenden.

### **R 131. Aufzeichnung des Großbuchstaben U**

<sup>1</sup>Der Anspruch auf Arbeitslohn ist im Wesentlichen weggefallen, wenn z. B. lediglich vermögenswirksame Leistungen oder Krankengeldzuschüsse gezahlt werden, oder wenn während unbezahlter Fehlzeiten (z. B. Elternzeit) eine Beschäftigung mit reduzierter Arbeitszeit aufgenommen wird. <sup>2</sup>Der Großbuchstabe U ist je Unterbrechung einmal im Lohnkonto einzutragen. <sup>3</sup>Wird Kurzarbeitergeld, Winterausfallgeld, der Zuschuss zum Mutterschaftsgeld nach dem Mutterschutzgesetz, der Zuschuss nach § 4a der Mutterschutzverordnung oder einer entsprechenden Landesregelung, die Entschädigung für Verdienstaufschlag nach dem Infektionsschutzgesetz oder werden Aufstockungsbeträge nach dem Altersteilzeitgesetz gezahlt, ist kein Großbuchstabe U in das Lohnkonto einzutragen.

### **R 132. Betriebsstätte**

<sup>1</sup>Die 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. <sup>2</sup>Es kommt nicht darauf an, wo einzelne Lohnbestandteile ermittelt, die Berechnung der Lohnsteuer vorgenommen wird und die für den Lohnsteuerabzug maßgebenden Unterlagen aufbewahrt werden. <sup>3</sup>Ein selbständiges Dienstleistungsunternehmen, das für einen Arbeitgeber tätig wird, kann nicht als Betriebsstätte dieses Arbeitgebers angesehen werden. <sup>4</sup>Bei einer Arbeitnehmerüberlassung (>R 146) kann nach § 41 Abs. 2 Satz 2 EStG eine abweichende lohnsteuerliche Betriebsstätte in Betracht kommen.

### **R 133. Lohnsteuer-Anmeldung**

(1) Der Arbeitgeber ist von der Verpflichtung befreit, eine weitere Lohnsteuer-Anmeldung abzugeben, wenn er dem Betriebsstättenfinanzamt mitteilt, dass er im Lohnsteuer-Anmeldungszeitraum keine Lohnsteuer einzubehalten oder zu übernehmen hat, weil der Arbeitslohn nicht steuerbelastet ist.

(2) <sup>1</sup>Für jede Betriebsstätte (>§ 41 Abs. 2 EStG) und für jeden Lohnsteuer-Anmeldungszeitraum ist eine einheitliche Lohnsteuer-Anmeldung einzureichen. <sup>2</sup>Die 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.

(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 EStG).

(4) <sup>1</sup>Das Betriebsstättenfinanzamt hat den rechtzeitigen Eingang der Lohnsteuer-Anmeldung zu überwachen. <sup>2</sup>Es 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. <sup>3</sup>Das 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). <sup>4</sup>Pauschale Lohnsteuer kann im Schätzungswege ermittelt und in einem Steuerbescheid festgesetzt werden, wenn der Arbeitgeber mit dem Pauschalierungsverfahren einverstanden ist.

**(5) <sup>1</sup>Bemessungsgrundlage für den Steuereinbehalt nach § 41a Abs. 4 EStG ist die Lohnsteuer, die auf den für die Tätigkeit an Bord von Schiffen gezahlten Arbeitslohn entfällt, wenn der betreffende Arbeitnehmer mehr als 183 Tage bei dem betreffenden Reeder beschäftigt ist. <sup>2</sup>Der Lohnsteuereinbehalt durch den Reeder nach § 41a Abs. 4**

**ESStG gilt für den Kapitän und alle Besatzungsmitglieder – einschließlich des Servicepersonals –, die über ein Seefahrtsbuch verfügen und deren Arbeitgeber er ist.<sup>3</sup> Der Lohnsteuereinbehalt kann durch Korrespondent- oder Vertragsreederei nur vorgenommen werden, wenn diese mit der Bereederung des Schiffes in ihrer Eigenschaft als Mitgesellschafter an der Eigentümergesellschaft beauftragt sind.<sup>4</sup> Bei Vertragsreedern ist dies regelmäßig nicht der Fall.<sup>5</sup> Bei Korrespondentreedern ist der Lohnsteuereinbehalt nur für die Heuern der Seeleute zulässig, die auf den Schiffen tätig sind, bei denen der Korrespondentreederei auch Miteigentümer ist.**

## R 134. Abführung der Lohnsteuer

<sup>1</sup>Der Arbeitgeber hat die Lohnsteuer in einem Betrag an die Kasse des Betriebsstättenfinanzamts (>§ 41 Abs. 2 EStG) oder an eine von der obersten Finanzbehörde des Landes bestimmte öffentliche Kasse (>§ 41a Abs. 3 EStG) abzuführen. <sup>2</sup>Der Arbeitgeber muss auf dem Zahlungsabschnitt angeben oder durch sein Kreditinstitut angeben lassen: die Steuer-Nummer, die Bezeichnung der Steuer und den Lohnsteuer-Anmeldungszeitraum. <sup>3</sup>Eine Stundung der einzubehaltenden oder einbehaltenen Lohnsteuer ist nicht möglich (>§ 222 Satz 3 und 4 AO).

## R 135. Lohnsteuerbescheinigung

### Lohnsteuerbescheinigungen auf der Lohnsteuerkarte

(1) <sup>1</sup>Der Arbeitgeber ist verpflichtet, für Arbeitnehmer, deren Dienstverhältnis vor Ablauf des Kalenderjahrs endet, auf der Lohnsteuerkarte dieses Kalenderjahrs eine Lohnsteuerbescheinigung auszuschreiben. <sup>2</sup>Nach Ablauf eines jeden Kalenderjahrs hat der Arbeitgeber die Lohnsteuerbescheinigung auf den Lohnsteuerkarten dieses Kalenderjahrs für sämtliche Arbeitnehmer auszuschreiben, deren Lohnsteuerkarten ihm vorliegen. <sup>3</sup>Dabei hat der Arbeitgeber stets die Dauer des Dienstverhältnisses im Kalenderjahr und die Anzahl der im Lohnkonto vermerkten Großbuchstaben U (>R 131) anzugeben. <sup>4</sup>Der Arbeitnehmer darf die Eintragungen des Arbeitgebers nicht ändern.

### Bescheinigung des Bruttoarbeitslohns

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

1. <sup>1</sup>Es ist der Gesamtbetrag des Bruttoarbeitslohns – einschließlich des Werts der Sachbezüge – zu bescheinigen, den der Arbeitnehmer aus dem Dienstverhältnis im Kalenderjahr bezogen hat. <sup>2</sup>Bruttoarbeitslohn 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. <sup>3</sup>Netto gezahlter Arbeitslohn ist mit dem umgerechneten Bruttobetrag anzusetzen. <sup>4</sup>Der Bruttoarbeitslohn darf nicht um den Versorgungs-Freibetrag (>§ 19 Abs. 2 EStG) und den Altersentlastungsbetrag (>§ 24a EStG) gekürzt werden. <sup>5</sup>Auf der Lohnsteuerkarte eingetragene Freibeträge sind gleichfalls nicht abzuziehen und Hinzurechnungsbeträge nicht hinzuzurechnen. <sup>6</sup>Arbeitslöhne im Sinne des § 8 Abs. 3 EStG sind um den Rabatt-Freibetrag nach § 8 Abs. 3 Satz 2 EStG zu kürzen.
2. Bei der Bescheinigung des Bruttoarbeitslohns sind nicht anzugeben
  - a) ermäßigt besteuerte Entschädigungen und ermäßigt besteuerte Vergütungen für eine mehrjährige Tätigkeit im Sinne des § 34 EStG,
  - b) Bezüge, die nicht zum steuerpflichtigen Arbeitslohn gehören, z. B. steuerfreies Insolvenzgeld, steuerfreier Reisekostenersatz und Auslagenersatz, steuerfreie Umzugskostenvergütungen und Auslösungen sowie steuerfreie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit,
  - c) Bezüge, die auf Grund eines **Doppelbesteuerungsabkommens** oder auf Grund des Auslandstätigkeitserlasses von der Lohnsteuer freigestellt sind,
  - d) 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:

1. der Bruttobetrag der ermäßigt besteuerten Versorgungsbezüge, und zwar getrennt die als sonstige Bezüge besteuerten Nachzahlungen von Versorgungsbezügen, die zu mehreren Kalenderjahren gehören, und die übrigen Versorgungsbezüge,
2. ermäßigt besteuerte Entschädigungen und ermäßigt besteuerte Vergütungen für eine mehrjährige Tätigkeit im Sinne des § 34 EStG,
3. Bezüge, die auf Grund eines **Doppelbesteuerungsabkommens** oder auf Grund des Auslandstätigkeitserlasses von der Lohnsteuer freigestellt sind,
4. 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 Infektionsschutzgesetz) oder einem Aufstockungsbetrag nach dem Altersteilzeitgesetz. <sup>2</sup>Sind vom Arbeitnehmer ausgezahlte Beträge ganz oder teilweise zurückgefordert worden, so darf nur das um den Rückforderungsbetrag geminderte Kurzarbeitergeld oder Winterausfallgeld bescheinigt werden. <sup>3</sup>Ergibt die Verrechnung von ausgezahlten und zurückgeforderten Beträgen einen negativen Betrag, so ist dieser Betrag – als negativ gekennzeichnet – zu bescheinigen,
5. die **nach § 3 Nr. 34 EStG** steuerfreien und pauschal besteuerten Arbeitgeberleistungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte,
6. **die nach § 3 Nr. 63 EStG steuerfreien Beiträge des Arbeitgebers an eine Pensionskasse oder einen Pensionsfonds.**

#### **Bescheinigung der Steuerabzugsbeträge**

(4) Für die Bescheinigung der Steuerabzugsbeträge gilt Folgendes:

1. <sup>1</sup>Es sind die Lohnsteuer, der Solidaritätszuschlag und die Kirchensteuer zu bescheinigen, die der Arbeitgeber vom bescheinigten Bruttoarbeitslohn einbehalten hat. <sup>2</sup>Als einbehalten Lohnsteuer, einbehaltener Solidaritätszuschlag und einbehalten Kirchensteuer sind stets die Beträge zu bescheinigen, die sich nach Verrechnung mit den vom Arbeitgeber für das Kalenderjahr beim Lohnsteuer-Jahresausgleich erstatteten Steuerbeträgen ergeben. <sup>3</sup>Übersteigen 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 und von ermäßigt besteuerten Vergütungen für eine mehrjährige Tätigkeit im Sinne des § 34 EStG einbehalten hat.
3. Ist keine Lohnsteuer, kein Solidaritätszuschlag oder keine Kirchensteuer einbehalten worden, ist das für diese Eintragungen vorgesehene Feld durch einen waagerechten Strich auszufüllen.

#### **Anschrift und Betriebsstättenfinanzamt des Arbeitgebers**

(5) <sup>1</sup>Auf der Lohnsteuerkarte ist die vollständige Anschrift des Arbeitgebers einzutragen. <sup>2</sup>Hierbei 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. <sup>3</sup>Außerdem 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, Einsatzwechseltätigkeit, Fahrtätigkeit), die steuerfreien Arbeitgeberleistungen bei doppelter Haushaltsführung, die steuerfreien Arbeitgeberzuschüs-

se zu freiwilligen Krankenversicherungen und zur Pflegeversicherung sowie der auf den steuerpflichtigen Arbeitslohn entfallende Arbeitnehmeranteil am Gesamtsozialversicherungsbeitrag (Rentenversicherung, Krankenversicherung, Arbeitslosenversicherung und Pflegeversicherung) bescheinigt werden. <sup>2</sup>Entsprechendes gilt für steuerpflichtige Entschädigungen sowie Vergütungen für eine mehrjährige Tätigkeit, die im Lohnsteuer-Abzugsverfahren nicht ermäßigt besteuert wurden.

#### **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.

#### **Besondere Lohnsteuerbescheinigungen**

(9) <sup>1</sup>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. <sup>2</sup>Dies 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 (§ 39 d Abs. 3 Satz 5 EStG).

#### **Maschinelle Lohnsteuerbescheinigung**

(10) <sup>1</sup>Arbeitgeber mit maschineller Lohnabrechnung können die Lohnsteuerbescheinigung und die besondere Lohnsteuerbescheinigung maschinell erstellen. <sup>2</sup>Voraussetzung ist, dass die maschinell angefertigten Lohnsteuerbescheinigungen die in den amtlichen Vordrucken enthaltenen Angaben in gleicher Anordnung sämtlich enthalten. <sup>3</sup>Für die maschinelle Erstellung von Lohnsteuerbescheinigungen sind Vordrucke allgemein zugelassen worden. <sup>4</sup>Eine 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) <sup>1</sup>Das 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. <sup>2</sup>In 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.

#### **Verbleib der Lohnsteuerkarten und der Lohnsteuerbescheinigungen**

(12) 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.

(13) 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.

#### **Lohnsteuerbescheinigung für ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis**

(14) <sup>1</sup>Bei Beendigung des Beschäftigungsverhältnisses oder am Ende des Kalenderjahrs hat der Arbeitgeber dem geringfügig beschäftigten Arbeitnehmer auf der Freistellungsbescheinigung (>R 113a) eine Lohnsteuerbescheinigung zu erteilen und auszuhändigen. <sup>2</sup>Wird die Lohnsteuerbescheinigung maschinell erstellt, gilt Absatz 10 entsprechend.

### **R 136. Lohnsteuerbescheinigungen von öffentlichen Kassen**

<sup>1</sup>Wird 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 (>R 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. <sup>2</sup>Die nunmehr zuständige Kasse hat den der früher zuständigen Kasse erstatteten Teil des Arbeitslohns nicht in die Lohnsteuerbescheinigung aufzunehmen.

### **R 137. Änderung des Lohnsteuerabzugs**

(1) <sup>1</sup>Unabhängig 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. <sup>2</sup>Die Änderung ist zugunsten oder zuungunsten des Arbeitnehmers zulässig, ohne dass es dabei auf die Höhe der zu erstatten- den oder nachträglich einzubehaltenden Steuer ankommt. <sup>3</sup>Die für die Fälle der Nachforderung durch das Finanzamt bestehende Vorschrift, dass Beträge bis zu **10 €** nicht nachzufordern sind, gilt nicht für die nachträgliche Einbehaltung durch den Arbeitgeber.

(2) <sup>1</sup>Der Arbeitgeber ist zur Änderung des Lohnsteuerabzugs nur berechtigt, soweit die Lohnsteuer von ihm einbehalten worden ist oder einzubehalten war. <sup>2</sup>Bei Nettolöhnen (>R 122) gilt dies für die zu übernehmende Steuer. <sup>3</sup>Bei Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte eines Arbeitnehmers, die auf einen Zeitpunkt vor Beginn des Dienstverhältnisses zurückwirken, wird auf die Anzeigepflicht des Arbeitgebers (>R 138) verwiesen.

(3) <sup>1</sup>Die 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. <sup>2</sup>Die Änderung des Lohnsteuerabzugs ist ebenso zulässig, wenn der Arbeitgeber wegen Nichtvorlage der Lohnsteuerkarte den Lohnsteuerabzug gemäß § 39c 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. <sup>3</sup>Der Inhalt der nach §§ 39b Abs. 6, 39c Abs. 3 und 39d Abs. 1 EStG ausgestellten Bescheinigungen ist ebenso wie die Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte zu berücksichtigen.

(4) <sup>1</sup>Die 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. <sup>2</sup>Der Arbeitgeber darf in Fällen nachträglicher Einbehaltung von Lohnsteuer die Einbehaltung nicht auf mehrere Lohnzahlungen verteilen. <sup>3</sup>Die nachträgliche Einbehaltung ist auch insoweit zulässig, als dadurch die Pfändungsfreigrenzen unterschritten werden; wenn die nachträglich einzubehaltende Lohnsteuer den auszuzahlenden Barlohn übersteigt, ist die nachträgliche Einbehaltung insgesamt zu unterlassen und dem Finanzamt eine Anzeige nach § 41c Abs. 4 EStG zu erstatten.

(5) <sup>1</sup>Im Fall der Erstattung von Lohnsteuer hat der Arbeitgeber die zu erstattende Lohnsteuer dem Gesamtbetrag der von ihm abzuführenden Lohnsteuer zu entnehmen. <sup>2</sup>Als Antrag auf Ersatz eines etwaigen Fehlbetrags reicht es aus, wenn in der Lohnsteuer-Anmeldung der Erstattungsbetrag kenntlich gemacht wird. <sup>3</sup>Macht der Arbeitgeber von seiner Berechtigung zur Lohnsteuererstattung nach § 41c Abs. 1 und 2 EStG keinen Gebrauch, so kann der Arbeitnehmer die Erstattung nach § 37 Abs. 2 AO beim Finanzamt beantragen. <sup>4</sup>R 139 Abs. 4 Satz 2 gilt sinngemäß.

(6) <sup>1</sup>Nach 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. <sup>2</sup>Eine Erstattung darf aber nur im Lohnsteuer-Jahresausgleich unter den Voraussetzungen des § 42b EStG vorgenommen werden. <sup>3</sup>Wenn der Arbeitgeber nach § 42b 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. <sup>4</sup>Soweit 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) <sup>1</sup>Bei beschränkt Steuerpflichtigen ist auch nach Ablauf des Kalenderjahrs eine Änderung des Lohnsteuerabzugs nur für die Lohnzahlungszeiträume vorzunehmen, auf die sich die Änderungen beziehen. <sup>2</sup>Eine Änderung mit Erstattungsfolge kann in diesem Falle nur das Finanzamt durchführen (>§ 37 Abs. 2 AO).

### **R 138. Anzeigepflichten des Arbeitgebers**

(1) <sup>1</sup>Der Arbeitgeber hat die Anzeigepflichten nach §§ 38 Abs. 4, 41c Abs. 4 EStG unverzüglich zu erfüllen. <sup>2</sup>Sobald 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; dies gilt auch bei rückwirkender Gesetzesänderung. <sup>3</sup>Der Arbeitgeber hat die Anzeige über die zu geringe Einbehaltung der Lohnsteuer gegebenenfalls auch für die zurückliegenden vier Kalenderjahre zu erstatten. <sup>4</sup>Die Beschränkung von Lohnsteuer-Nachforderungen auf Beträge von mehr als **10 €** entbindet nicht von der Anzeigepflicht.

(2) <sup>1</sup>Die Anzeige ist schriftlich zu erstatten. <sup>2</sup>In 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 oder Hinzurechnungsbetrag, 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) <sup>1</sup>Das 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. <sup>2</sup>Das 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 (>§ 41c Abs. 3 Satz 2 EStG) eine Lohnsteuer-Nachforderung ergeben wird.

### **R 139. Nachforderung von Lohnsteuer**

(1) 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).

(2) In den Fällen der §§ 38 Abs. 4 und 41c Abs. 4 EStG ist das Betriebsstättenfinanzamt für die Nachforderung dann zuständig, wenn die zu wenig erhobene Lohnsteuer bereits im Laufe des Kalenderjahrs nachgefordert werden soll.

(3) <sup>1</sup>Im Falle des § 41c Abs. 4 EStG gilt für die Berechnung der nachzufordernden Lohnsteuer nach Ablauf des Kalenderjahrs R 137 Abs. 6 Satz 1 und Abs. 7 Satz 1 entsprechend. <sup>2</sup>In allen anderen Fällen 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 erzielenden Einkünfte erzielt hat.<sup>3</sup>Vom 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 33b EStG) und der Haushaltsfreibetrag (>§ 2 Abs. 5 i.V.m. § 32 Abs. 7 EStG) abzuziehen.<sup>4</sup>Die zu berücksichtigenden Beträge sind unabhängig von den beim Lohnsteuerabzug berücksichtigten Freibeträgen und unabhängig von der auf der Lohnsteuerkarte bescheinigten Steuerklasse festzustellen.<sup>5</sup>Die Jahreslohnsteuer ist danach wie folgt zu ermitteln:

1	Bruttoarbeitslohn
2	+ ermäßigt besteuerte Entschädigungen und ermäßigt besteuerte Vergütungen für mehrjährige Tätigkeit im Sinne des § 34 EStG
3	+ nachzuversteuernde Beträge nach § 19a Abs. 9 Nr. 4 EStG (§ 7 Abs. 4 LStDV)
<hr/>	
4	= Jahresarbeitslohn
5	- Versorgungs-Freibetrag (§ 19 Abs. 2 EStG)
6	- Werbungskosten, Arbeitnehmer-Pauschbetrag (§§ 9, 9a EStG)
7	- Altersentlastungsbetrag (§ 24 a EStG)
<hr/>	
8	= Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG)
9	- Sonderausgaben (§§ 10, 10b, 10 c EStG)
10	- außergewöhnliche Belastungen (§§ 33 bis 33b EStG)
<hr/>	
11	= Einkommen (§ 2 Abs. 4 EStG)
12	- Kinderfreibetrag und ggf. Betreuungsfreibetrag (nur für Kinder, für die kein Anspruch auf Kindergeld besteht; § 39a Abs. 1 Nr. 6 EStG)
13	- Haushaltsfreibetrag (§ 32 Abs. 7 EStG)
<hr/>	
14	= zu versteuerndes Einkommen (§ 2 Abs. 5 EStG)
15	- Entschädigungen und Vergütungen im Sinne des § 34 EStG (Zeile 2)
<hr/>	
16	= verbleibendes zu versteuerndes Einkommen
17	+ ein Fünftel der Entschädigungen und Vergütungen im Sinne des § 34 EStG (Zeile 2)
<hr/>	
18	= Summe
19	= Steuerbetrag für die Summe (Zeile 18) laut <b>Grundtarif/Splittingtarif</b>
20	- Steuerbetrag für das verbleibende zu versteuernde Einkommen (Zeile 16) laut <b>Grundtarif/Splittingtarif</b>
<hr/>	
21	= Unterschiedsbetrag

<sup>6</sup>Hat der Arbeitnehmer keine Entschädigungen und Vergütungen im Sinne des § 34 EStG bezogen, so ist der für das zu versteuernde Einkommen (Zeile 14) **nach dem Grundtarif/Splittingtarif** ermittelte Steuerbetrag die Jahreslohnsteuer (tarifliche Einkommensteuer – § 32a Abs. 1, 5 EStG).<sup>7</sup>Hat der Arbeitnehmer Entschädigungen und Vergütungen im Sinne des § 34 EStG bezogen, so ist der Steuerbetrag für das verbleibende zu versteuernde Einkommen (Zeile 20) zuzüglich des Fünffachen des Unterschiedsbetrags (Zeile 21) die Jahreslohnsteuer (tarifliche Einkommensteuer – § 32a Abs. 1, 5 EStG).

(4)<sup>1</sup>Will das Finanzamt zu wenig einbehaltene Lohnsteuer vom Arbeitnehmer nachfordern, so erlässt es gegen diesen einen Steuerbescheid.<sup>2</sup>Der 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.<sup>3</sup>Nach Ablauf des Kalenderjahrs kommt eine Nachforderung von Lohnsteuer oder Einkommensteuer gegebenenfalls auch durch erstmalige oder geänderte

Veranlagung zur Einkommensteuer in Betracht. <sup>4</sup>Die Nachforderung von Lohnsteuer oder Einkommensteuer erfolgt durch erstmalige oder geänderte Veranlagung zur Einkommenssteuer, wenn auf der Lohnsteuerkarte ein Hinzurechnungsbetrag eingetragen ist (>§ 46 Abs. 2 Nr. 2 EStG).

(5) <sup>1</sup>Außer im Fall des § 38 Abs. 4 EStG unterbleibt die Nachforderung, wenn die nachzufordernde Lohnsteuer **10 €** nicht übersteigt (Kleinbetragsgrenze). <sup>2</sup>Bezieht sich die Nachforderung auf mehrere Kalenderjahre, so ist für jedes Kalenderjahr gesondert festzustellen, ob die Kleinbetragsgrenze überschritten wird. <sup>3</sup>Treffen in einem Kalenderjahr mehrere Nachforderungsgründe zusammen, so gilt die Kleinbetragsgrenze für die insgesamt nachzufordernde Lohnsteuer.

## R 140. – 142.

– unbesetzt –

### R 143. Durchführung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs durch den Arbeitgeber

(1) <sup>1</sup>Der 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.

<sup>2</sup>In 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. <sup>3</sup>Beginnt oder endet die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht im Laufe des Kalenderjahrs, so darf der Arbeitgeber den Lohnsteuer-Jahresausgleich nicht durchführen.

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

(3) **(weggefallen)**

(4) Beantragt der Arbeitnehmer, Entschädigungen oder Vergütungen für mehrjährige Tätigkeit im Sinne des § 34 EStG in den Lohnsteuer-Jahresausgleich einzubeziehen (>§ 42b Abs. 2 Satz 2 EStG), so gehören die Entschädigungen und Vergütungen zum Jahresarbeitslohn, für den die Jahreslohnsteuer zu ermitteln ist.

#### **Lohnsteuer-Jahresausgleich**

(5) <sup>1</sup>**Bei 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 Lohnzahlungszeitraum zusammenfassen (>§ 42b Abs. 3 Satz 1 EStG).** <sup>2</sup>**Hierbei 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.** <sup>3</sup>**Übersteigt die ermittelte Jahreslohnsteuer die erhobene Lohnsteuer, so ist der Unterschiedsbetrag die Lohnsteuer, die für den letzten Lohnzahlungszeitraum des Ausgleichsjahrs einzubehalten ist.** <sup>4</sup>**Übersteigt 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.**

## R 144.

– unbesetzt –

## R 145. Inanspruchnahme des Arbeitgebers

### Allgemeines

(1) <sup>1</sup>Der Arbeitnehmer ist – vorbehaltlich § 40 Abs. 3 EStG – Schuldner der Lohnsteuer (§ 38 Abs. 2 EStG); dies gilt auch für den Fall einer Nettolohnvereinbarung (>R 122). <sup>2</sup>Für diese Schuld kann der Arbeitgeber als Haftender in Anspruch genommen werden, soweit seine Haftung reicht (§ 42d Abs. 1 und 2 EStG). <sup>3</sup>Dies gilt auch bei Lohnzahlung durch Dritte, soweit der Arbeitgeber zur Einbehaltung der Lohnsteuer verpflichtet ist (§ 38 Abs. 1 Satz 2 EStG; >R 106 Abs. 5).

### Haftung anderer Personen

(2) <sup>1</sup>Soweit 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). <sup>2</sup>Die Haftung kann sich z. B. aus §§ 69 bis 77 AO ergeben.

### Gesamtschuldner

(3) <sup>1</sup>Soweit Arbeitgeber, Arbeitnehmer und gegebenenfalls andere Personen Gesamtschuldner sind, schuldet jeder die gesamte Leistung (§ 44 Abs. 1 Satz 2 AO). <sup>2</sup>Das 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.

### Ermessensprüfung

(4) <sup>1</sup>Die Haftung des Arbeitgebers ist von einem Verschulden grundsätzlich nicht abhängig. <sup>2</sup>Ein 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. <sup>3</sup>Die 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. <sup>4</sup>Die Inanspruchnahme des Arbeitgebers kann ausgeschlossen sein, wenn er 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.

### Haftungsbescheid

(5) <sup>1</sup>Wird der Arbeitgeber nach § 42d EStG als Haftungsschuldner in Anspruch genommen, so ist, vorbehaltlich § 42d Abs. 4 Nr. 1 und 2 EStG, ein Haftungsbescheid zu erlassen. <sup>2</sup>Darin sind die für das Entschließungs- und Auswahlermessen maßgebenden Gründe anzugeben. <sup>3</sup>Hat der Arbeitgeber nach Abschluss einer Lohnsteuer-Außenprüfung eine Zahlungsverpflichtung schriftlich anerkannt, steht die Anerkenntniserklärung einer Lohnsteuer-Anmeldung gleich (§ 167 Abs. 1 Satz 3 AO). <sup>4</sup>Ein Haftungsbescheid lässt die Lohnsteuer-Anmeldungen unberührt.

### Nachforderungsbescheid

(6) <sup>1</sup>Wird pauschale Lohnsteuer nacherhoben, die der Arbeitgeber zu übernehmen hat (§ 40 Abs. 3 EStG), so ist ein Nachforderungsbescheid (Steuerbescheid) zu erlassen; Absatz 5 Satz 3 und 4 gilt entsprechend. <sup>2</sup>Der Nachforderungsbescheid bezieht sich auf bestimmte steuerpflichtige Sachverhalte. <sup>3</sup>Die Änderung ist hinsichtlich der ihm zugrunde liegenden Sachverhalte – außer in den Fällen der §§ 172 und 175 AO – wegen der Änderungssperre des § 173 Abs. 2 AO nur bei Steuerhinterziehung oder leichtfertiger Steuerverkürzung möglich.

### Zahlungsfrist

(7) Für die durch Haftungsbescheid (>Absatz 5) oder Nachforderungsbescheid (>Absatz 6) angeforderten Steuerbeträge ist eine Zahlungsfrist von einem Monat zu setzen.

## R 146. Haftung bei Arbeitnehmerüberlassung

### Allgemeines

(1) <sup>1</sup>Bei Arbeitnehmerüberlassung ist steuerrechtlich grundsätzlich der Verleiher Arbeitgeber der Leiharbeitnehmer (>R 66 Abs. 1 Satz 4). <sup>2</sup>Dies gilt für einen ausländischen Verleiher (>R 105 Abs. 1 Satz 2) selbst dann, wenn der Entleiher Arbeitgeber im Sinne eines Doppelbesteuerungsabkommens ist; die Arbeitgebereneigenschaft des Entleihers nach einem Doppelbesteuerungsabkommen hat nur Bedeutung für die Zuweisung des Besteuerungsrechts. <sup>3</sup>Wird der Entleiher als Haftungsschuldner in Anspruch genommen, so ist wegen der unterschiedlichen Voraussetzungen und Folgen stets danach zu unterscheiden, ob er als Arbeitgeber der Leiharbeitnehmer oder als Dritter nach § 42d Abs. 6 EStG neben dem Verleiher als dem Arbeitgeber der Leiharbeitnehmer haftet.

#### **Inanspruchnahme des Entleihers nach § 42d Abs. 6 EStG**

(2) <sup>1</sup>Der Entleiher haftet nach § 42d Abs. 6 EStG wie der Verleiher (Arbeitgeber), jedoch beschränkt auf die Lohnsteuer für die Zeit, für die ihm der Leiharbeitnehmer überlassen worden ist. <sup>2</sup>Die Haftung des Entleihers richtet sich deshalb nach denselben Grundsätzen wie die Haftung des Arbeitgebers. <sup>3</sup>Sie scheidet aus, wenn der Verleiher als Arbeitgeber nicht haften würde. <sup>4</sup>Die Haftung des Entleihers kommt nur bei gewerbsmäßiger Arbeitnehmerüberlassung nach § 1 AÜG in Betracht. <sup>5</sup>Die Arbeitnehmerüberlassung ist gewerbsmäßig, wenn die gewerberechtlichen Voraussetzungen vorliegen. <sup>6</sup>Gewerbsmäßig handelt danach derjenige Unternehmer (Verleiher), der Arbeitnehmerüberlassung nicht nur gelegentlich, sondern auf Dauer betreibt und damit wirtschaftliche Vorteile erzielen will. <sup>7</sup>Die 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. <sup>8</sup>Arbeitnehmerüberlassung 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. <sup>9</sup>In den Fällen des § 1 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 3 AÜG ist ebenfalls keine Arbeitnehmerüberlassung anzunehmen.

(3) <sup>1</sup>Zur rechtlichen Würdigung eines Sachverhalts mit drittbezogener Tätigkeit als Arbeitnehmerüberlassung und ihre Abgrenzung insbesondere gegenüber einem Werkvertrag ist entscheidend auf das Gesamtbild der Tätigkeit abzustellen. <sup>2</sup>Auf die Bezeichnung des Rechtsgeschäfts, z. B. als Werkvertrag, kommt es nicht entscheidend an. <sup>3</sup>Auf 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.

<sup>4</sup>Bei der Prüfung der Frage, ob Arbeitnehmerüberlassung vorliegt, ist die Auffassung der Bundesanstalt für Arbeit zu berücksichtigen. <sup>5</sup>Eine Inanspruchnahme des Entleihers kommt regelmäßig nicht in Betracht, wenn die Bundesanstalt für Arbeit gegenüber dem Entleiher die Auffassung geäußert hat, bei dem verwirklichten Sachverhalt liege Arbeitnehmerüberlassung nicht vor.

(4) <sup>1</sup>Ausnahmen von der Entleiherhaftung enthält § 42d Abs. 6 Satz 2 und 3 EStG. <sup>2</sup>Der Überlassung liegt eine Erlaubnis nach § 1 AÜG im Sinne des § 42d Abs. 6 Satz 2 EStG 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. <sup>3</sup>Der 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 AÜG unzulässig ist und sich die Erlaubnis nach § 1 AÜG auf solchen Verleih nicht erstreckt, es sei denn, die Überlassung erfolgt zwischen Betrieben des Baugewerbes, die von denselben Rahmen- und Sozialkassentarifverträgen oder von der Allgemeinverbindlichkeit erfasst werden. <sup>4</sup>Bei er-

laubtem Verleih durch einen inländischen Verleiher haftet der Entleiher nicht, wenn er die Arbeitnehmerüberlassung der zuständigen Krankenkasse nach §§ 28a bis 28c SGB IV gemeldet hat.<sup>5</sup> Es obliegt dem Entleiher, die Erfüllung der Melde- und Mitwirkungspflichten darzulegen und im Zweifelsfalle nachzuweisen.<sup>6</sup> Der Entleiher trägt auch die Feststellungslast, wenn er sich darauf beruft, dass er über das Vorliegen einer Arbeitnehmerüberlassung ohne Verschulden irrte (§ 42d Abs. 6 Satz 3 EStG).<sup>7</sup> Bei der Inanspruchnahme des Entleihers ist Absatz 3 zu berücksichtigen.<sup>8</sup> Im Bereich unzulässiger Arbeitnehmerüberlassung sind wegen des Verbots in § 1b AÜG strengere Maßstäbe anzulegen, wenn sich der Entleiher darauf beruft, ohne Verschulden einem Irrtum erlegen zu sein.<sup>9</sup> Dies gilt insbesondere, wenn das Überlassungsentgelt deutlich günstiger ist als dasjenige von anderen Anbietern.<sup>10</sup> Ob 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)<sup>1</sup> Die Höhe des Haftungsbetrags ist auf die Lohnsteuer begrenzt, die vom Verleiher gegebenenfalls anteilig für die Zeit einzubehalten war, für die der Leiharbeiter dem Entleiher überlassen war.<sup>2</sup> Hat 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 Leiharbeiters berücksichtigt hat, so mindert sich der Haftungsbetrag im Verhältnis von angemeldeter zu gezahlter Lohnsteuer.

(6)<sup>1</sup> Der Haftungsbescheid kann gegen den Entleiher ergehen, wenn die Voraussetzungen der Haftung erfüllt sind.<sup>2</sup> Auf 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 (§ 42d Abs. 6 Satz 6 EStG).<sup>3</sup> Eine vorherige Zahlungsaufforderung an den Arbeitnehmer oder ein Vollstreckungsversuch bei diesem ist nicht erforderlich (entsprechende Anwendung des § 219 Satz 2 AO).

#### **Inanspruchnahme des Verleihers nach § 42d Abs. 7 EStG**

(7)<sup>1</sup> Nach § 42d Abs. 7 EStG kann der Verleiher, der steuerrechtlich nicht als Arbeitgeber zu behandeln ist, wie ein Entleiher nach § 42d Abs. 6 EStG als Haftender in Anspruch genommen werden.<sup>2</sup> Insofern kann er erst nach dem Entleiher auf Zahlung in Anspruch genommen werden.<sup>3</sup> Davon zu unterscheiden ist der Erlass des Haftungsbescheids, der vorher ergehen kann.<sup>4</sup> Gegen 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 Leiharbeiter zu behandeln.

#### **Sicherungsverfahren nach § 42d Abs. 8 EStG**

(8)<sup>1</sup> Als Sicherungsmaßnahme kann das Finanzamt den Entleiher verpflichten, einen bestimmten **Euro-Betrag** oder einen als Vomhundertsatz bestimmten Teil des vereinbarten Überlassungsentgelts einzubehalten und abzuführen.<sup>2</sup> Hat der Entleiher bereits einen Teil der geschuldeten Überlassungsvergütung an den Verleiher geleistet, so kann der Sicherungsbetrag mit einem bestimmten **Euro-Betrag** oder als Vomhundertsatz bis zur Höhe des Restentgelts festgesetzt werden.<sup>3</sup> Die Sicherungsmaßnahme ist nur anzuordnen in Fällen, in denen eine Haftung in Betracht kommen kann.<sup>4</sup> Dabei 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 (>R 145 Abs. 5).

#### **Zuständigkeit**

(10)<sup>1</sup> Zuständig für den Haftungsbescheid gegen den Entleiher oder Verleiher ist das Betriebsstättenfinanzamt des Verleihers (§ 42d Abs. 6 Satz 9 EStG).<sup>2</sup> Wird bei einem Entleiher festgestellt, dass seine Inanspruchnahme als Haftungsschuldner nach § 42d Abs. 6 EStG in Betracht kommt, so ist das Betriebsstättenfinanzamt des Verleihers einzuschalten.<sup>3</sup> Bei 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.<sup>4</sup> Dies gilt grundsätzlich auch für eine Sicherungsmaßnahme.

me nach § 42d Abs. 8 EStG. <sup>5</sup>Darüber 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).

### **R 147. Anrufungsauskunft**

(1) <sup>1</sup>Einen Anspruch auf Auskunft haben sowohl der Arbeitgeber als auch der Arbeitnehmer. <sup>2</sup>In beiden Fällen ist das Betriebsstättenfinanzamt für die Erteilung der Auskunft zuständig; bei Anfragen eines Arbeitnehmers soll es jedoch seine Auskunft mit dessen Wohnsitzfinanzamt abstimmen. <sup>3</sup>Das Finanzamt soll die Auskunft unter ausdrücklichem Hinweis auf § 42e EStG schriftlich erteilen; das gilt auch, wenn der Beteiligte die Auskunft nur formlos erbeten hat. <sup>4</sup>Ein Rechtsbehelf ist nur gegeben, wenn das Finanzamt eine Auskunftserteilung ablehnt.

(2) <sup>1</sup>Hat ein Arbeitgeber mehrere Betriebsstätten, so hat das zuständige Finanzamt seine Auskunft mit den anderen Betriebsstättenfinanzämtern abzustimmen, soweit es sich um einen Fall von einigem Gewicht handelt und die Auskunft auch für die anderen Betriebsstätten von Bedeutung ist. <sup>2</sup>Bei Anrufungsauskünften grundsätzlicher Art informiert das zuständige Finanzamt die übrigen betroffenen Finanzämter.

(3) <sup>1</sup>Sind mehrere Arbeitgeber unter einer einheitlichen Leitung zusammengefasst (Konzernunternehmen), so bleiben für den einzelnen Arbeitgeber entsprechend der Regelung des § 42e Satz 1 und 2 EStG das Betriebsstättenfinanzamt bzw. das Finanzamt der Geschäftsleitung für die Erteilung der Anrufungsauskunft zuständig. <sup>2</sup>Sofern es sich bei einer Anrufungsauskunft um einen Fall von einigem Gewicht handelt und erkennbar ist, dass die Auskunft auch für andere Arbeitgeber des Konzerns von Bedeutung ist oder bereits Entscheidungen anderer Finanzämter vorliegen, ist insbesondere auf Antrag des Auskunftersuchenden die zu erteilende Auskunft mit den übrigen betroffenen Finanzämtern abzustimmen. <sup>3</sup>Dazu informiert das für die Auskunftserteilung zuständige Finanzamt das Finanzamt der Konzernzentrale. <sup>4</sup>Dieses koordiniert daraufhin die Abstimmung mit den Finanzämtern der anderen Arbeitgeber des Konzerns, die von der zu erteilenden Auskunft betroffenen sind.

### **R 148. Lohnsteuer-Außenprüfung**

(1) <sup>1</sup>Für die Lohnsteuer-Außenprüfung gelten die §§ 193 bis 207 AO. <sup>2</sup>Die §§ 5 bis 12, 20 bis 24, 29 und 30 Betriebsprüfungsordnung sind mit Ausnahme des § 5 Abs. 4 Satz 2 sinngemäß anzuwenden.

(2) <sup>1</sup>Der Lohnsteuer-Außenprüfung unterliegen sowohl private als auch öffentlich-rechtliche Arbeitgeber. <sup>2</sup>Prüfungen eines öffentlich-rechtlichen Arbeitgebers durch die zuständige Aufsichts- und Rechnungsprüfungsbehörde stehen der Zulässigkeit einer Lohnsteuer-Außenprüfung nicht entgegen.

(3) <sup>1</sup>Die 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. <sup>2</sup>Privathaushalte, in denen nur gering entlohnte Hilfen beschäftigt werden, sind in der Regel nicht zu prüfen.

(4) <sup>1</sup>Über das Ergebnis der Außenprüfung ist dem Arbeitgeber ein Prüfungsbericht zu übersenden (>§ 202 Abs. 1 AO). <sup>2</sup>Führt die Außenprüfung zu keiner Änderung der Besteuerungsgrundlagen, so genügt es, wenn dies dem Arbeitgeber schriftlich mitgeteilt wird (>§ 202 Abs. 1 Satz 3 AO). <sup>3</sup>In 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.

(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.

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

– unbesetzt –

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

– unbesetzt –

## **Artikel 2**

### **Anwendung der Lohnsteuer-Richtlinien 2001**

Die Lohnsteuer-Richtlinien in der Fassung vom 29. Oktober 1999 (Bundessteuerblatt I Sondernummer 1/1999) - geändert durch die Lohnsteuer-Änderungsrichtlinien 2001 vom 18. Oktober 2000 (BStBl I S. 1422) - werden aufgehoben. Sie sind mit den Abweichungen, die sich aus der Änderung von Rechtsvorschriften für die Zeit bis 31. Dezember 2001 ergeben, letztmals anzuwenden für Lohnzahlungszeiträume, die vor dem 1. Januar 2002 enden, und für sonstige Bezüge, die dem Arbeitnehmer vor dem 1. Januar 2002 zufließen.

Der Bundesrat hat zugestimmt.

Bonn, den . September 2001

Der Bundeskanzler

Der Bundesminister der Finanzen