

**15.09.22**

Fz

## **Allgemeine Verwaltungsvorschrift der Bundesregierung**

---

### **Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Besteuerung des Arbeitslohns 2023 (Lohnsteuer-Richtlinien 2023 - LStR 2023)**

#### **A. Problem und Ziel**

Die Lohnsteuer-Richtlinien sind eine allgemeine Verwaltungsvorschrift der Bundesregierung, die aufgrund ihrer Bindungswirkung für die Verwaltung eine einheitliche Anwendung der Rechtsvorschriften für die Arbeitnehmerbesteuerung durch die Finanzämter gewährleistet.

Die Lohnsteuer-Richtlinien sind teilweise veraltet und überarbeitungsbedürftig. Die letzte größere Überarbeitung erfolgte durch die Lohnsteuer-Änderungsrichtlinien 2015 vom 22. Oktober 2014 (BStBl I S. 1344). Die letzte Neufassung erfolgte in Gestalt der Lohnsteuer-Richtlinien 2008 vom 10. Dezember 2007 (BStBl I Sondernummer 1/2007). Auf aktuelle Ereignisse hat die Finanzverwaltung in der jüngeren Vergangenheit vor allem durch den Erlass einheitlicher Verwaltungsgrundsätze nach § 21a Finanzverwaltungsgesetz (BMF-Schreiben) reagiert. Die Lohnsteuer-Richtlinien sind für die Rechtsanwendung aber nach wie vor von erheblicher Bedeutung. Es ist daher an der Zeit, die Lohnsteuer-Richtlinien grundlegend zu überarbeiten, um diese an die aktuellen Entwicklungen in Form von Gesetzen, Gerichtsentscheidungen, BMF-Schreiben und Beschlüssen von Bund und Ländern anzupassen.

Darüber hinaus sind umfangreiche redaktionelle wie sprachliche Änderungen erforderlich. Ziel der Überarbeitung ist es auch, dass die Rechtsanwendung erleichtert wird. Insbesondere soll auch eine Übereinstimmung mit dem Basisregelwerk „Bürgernahe und geschlechtergerechte Sprache der Steuerverwaltung“ erreicht werden.

#### **B. Lösung**

Die Bundesregierung hat die Lohnsteuer-Richtlinien im Rahmen einer Neufassung grundlegend überarbeitet.

Im Hinblick auf die in den zurückliegenden Jahren stetig gewachsene Bedeutung von BMF-Schreiben enthält die Neufassung der Lohnsteuer-Richtlinien trotz der grundlegenden Überarbeitung kaum echte Neuregelungen. Die Bundesregierung hat davon abgesehen, den Inhalt neuerer BMF-Schreiben in die Richtlinien zu übernehmen. Allerdings wurden diese teilweise an zwischenzeitlich ergangene BMF-Schreiben angepasst. Dies gilt insbesondere für die Richtlinien zu § 8 Einkommensteuergesetz (EStG). Darüber hinaus beinhaltet die Neufassung zahlreiche redaktionelle Änderungen.

## **C. Alternativen**

Keine.

## **D. Haushaltsausgaben ohne Erfüllungsaufwand**

Die Regelungen führen zu geringfügigen Auswirkungen auf das Steueraufkommen.

## **E. Erfüllungsaufwand**

### **E.1 Erfüllungsaufwand für Bürgerinnen und Bürger**

Die Regelungen sind mit keinem zusätzlichen Erfüllungsaufwand für die Bürgerinnen und Bürger verbunden.

### **E.2 Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft**

Die Regelungen sind mit keinem zusätzlichen Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft verbunden.

### **E.3 Erfüllungsaufwand der Verwaltung**

Die Regelungen sind mit keinem zusätzlichen Erfüllungsaufwand für die Verwaltung verbunden.

## **F. Weitere Kosten**

Keine.

**15.09.22**

Fz

**Allgemeine  
Verwaltungsvorschrift  
der Bundesregierung**

---

**Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Besteuerung des  
Arbeitslohns 2023 (Lohnsteuer-Richtlinien 2023 - LStR 2023)**

Bundesrepublik Deutschland  
Der Bundeskanzler

Berlin, 15. September 2022

An den  
Präsidenten des Bundesrates  
Herrn Ministerpräsidenten  
Bodo Ramelow

Sehr geehrter Herr Präsident,

hiermit übersende ich die von der Bundesregierung beschlossene

Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Besteuerung des Arbeitslohns 2023  
(Lohnsteuer-Richtlinien 2023 – LStR 2023)

mit Begründung und Vorblatt.

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

Federführend ist das Bundesministerium der Finanzen.

Mit freundlichen Grüßen  
Olaf Scholz



# Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Besteuerung des Arbeitslohns 2023 (Lohnsteuer-Richtlinien 2023 – LStR 2023)

Vom ...

Nach Artikel 108 Absatz 7 des Grundgesetzes erlässt die Bundesregierung folgende allgemeine Verwaltungsvorschrift:

## Lohnsteuer-Richtlinien 2023 – LStR 2023

### Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis

Einführung

- R 3.2 Leistungen nach dem Dritten Buch Sozialgesetzbuch (§ 3 Nr. 2 EStG)
- R 3.4 Überlassung von Dienstkleidung und anderen Leistungen an bestimmte Angehörige des öffentlichen Dienstes (§ 3 Nr. 4 EStG)
- R 3.6 Gesetzliche Bezüge der Wehr- und Zivildienstbeschädigten, Kriegsbeschädigten, ihrer Hinterbliebenen und der ihnen gleichgestellten Personen (§ 3 Nr. 6 EStG)
- R 3.11 Beihilfen und Unterstützungen, die wegen Hilfsbedürftigkeit gewährt werden (§ 3 Nr. 11 EStG)
- R 3.12 Aufwandsentschädigungen aus öffentlichen Kassen (§ 3 Nr. 12 Satz 2 EStG)
- R 3.13 Reisekostenvergütungen, Umzugskostenvergütungen und Trennungsgelder aus öffentlichen Kassen (§ 3 Nr. 13 EStG)
- R 3.16 Steuerfreie Leistungen für Reisekosten, Umzugskosten und Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung außerhalb des öffentlichen Dienstes (§ 3 Nr. 16 EStG)
- R 3.26 Steuerbefreiung für nebenberufliche Tätigkeiten (§ 3 Nr. 26 EStG)
- R 3.28 Leistungen nach dem AltTZG (§ 3 Nr. 28 EStG)
- R 3.30 Werkzeuggeld (§ 3 Nr. 30 EStG)
- R 3.31 Überlassung typischer Berufskleidung (§ 3 Nr. 31 EStG)
- R 3.32 Sammelbeförderung von Arbeitnehmern zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (§ 3 Nr. 32 EStG)
- R 3.33 Unterbringung und Betreuung von nicht schulpflichtigen Kindern (§ 3 Nr. 33 EStG)

- R 3.45 Betriebliche Datenverarbeitungs- und Telekommunikationsgeräte (§ 3 Nr. 45 EStG)
- R 3.50 Durchlaufende Gelder, Auslagenersatz (§ 3 Nr. 50 EStG)
- R 3.58 Zuschüsse und Zinsvorteile aus öffentlichen Haushalten (§ 3 Nr. 58 EStG)
- R 3.59 Steuerfreie Mietvorteile (§ 3 Nr. 59 EStG)
- R 3.62 Zukunftssicherungsleistungen (§ 3 Nr. 62 EStG, § 2 Abs. 2 Nr. 3 LStDV)
- R 3.64 Kaufkraftausgleich (§ 3 Nr. 64 EStG)
- R 3.65 Insolvenzversicherung (§ 3 Nr. 65 EStG)
- R 3b Steuerfreiheit der Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit (§ 3b EStG)
- R 8.1 Bewertung der Sachbezüge (§ 8 Abs. 2 EStG)
- R 8.2 Belegschaftsrabatte (§ 8 Abs. 3 EStG)
- R 9.1 Werbungskosten
- R 9.2 Aufwendungen für die Aus- und Fortbildung
- R 9.3 Ausgaben im Zusammenhang mit Berufsverbänden
- R 9.4 Reisekosten
- R 9.5 Fahrtkosten als Reisekosten
- R 9.6 Verpflegungsmehraufwendungen als Reisekosten
- R 9.7 Übernachtungskosten
- R 9.8 Reisenebenkosten
- R 9.9 Umzugskosten
- R 9.10 Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie Fahrten nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 EStG
- R 9.11 Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung
- R 9.12 Arbeitsmittel
- R 9.13 Werbungskosten bei Heimarbeitern
- R 19.1 Arbeitgeber
- R 19.2 Nebentätigkeit und Aushilftätigkeit
- R 19.3 Arbeitslohn
- R 19.4 Vermittlungsprovisionen
- R 19.5 Zuwendungen bei Betriebsveranstaltungen

- R 19.6      Aufmerksamkeiten
- R 19.7      Berufliche Fort- oder Weiterbildungsleistungen des Arbeitgebers
- R 19.8      Versorgungsbezüge
- R 19.9      Zahlung von Arbeitslohn an die Erben oder Hinterbliebenen eines verstorbenen Arbeitnehmers
- R 38.1      Steuerabzug vom Arbeitslohn
- R 38.2      Zufluss von Arbeitslohn
- R 38.3      Einbehaltungspflicht des Arbeitgebers
- R 38.4      Lohnzahlung durch Dritte
- R 38.5      Lohnsteuerabzug durch Dritte
- R 39.1      Lohnsteuerabzugsmerkmale
- R 39.2      Änderungen und Ergänzungen der Lohnsteuerabzugsmerkmale
- R 39.3      Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug
- R 39.4      Lohnsteuerabzug bei beschränkter Einkommensteuerpflicht
- R 39.5      Anwendung von DBA
- R 39a.1      Verfahren bei Bildung eines Freibetrags oder eines Hinzurechnungsbetrags
- R 39a.2      Freibetrag wegen negativer Einkünfte
- R 39a.3      Freibeträge bei Ehegatten
- R 39b.1      – unbesetzt –
- R 39b.2      Laufender Arbeitslohn und sonstige Bezüge
- R 39b.3      Freibeträge für Versorgungsbezüge
- R 39b.4      Altersentlastungsbetrag beim Lohnsteuerabzug
- R 39b.5      Einbehaltung der Lohnsteuer vom laufenden Arbeitslohn
- R 39b.6      Einbehaltung der Lohnsteuer von sonstigen Bezügen
- R 39b.7      – unbesetzt –
- R 39b.8      Permanenter Lohnsteuer-Jahresausgleich
- R 39b.9      Besteuerung des Nettolohns
- R 39c      Lohnsteuerabzug durch Dritte ohne Lohnsteuerabzugsmerkmale
- R 40.1      Bemessung der Lohnsteuer nach besonderen Pauschsteuersätzen (§ 40 Abs. 1 EStG)

- R 40.2 Bemessung der Lohnsteuer nach einem festen Pauschsteuersatz (§ 40 Abs. 2 EStG)
- R 40a.1 Kurzfristig Beschäftigte und Aushilfskräfte in der Land- und Forstwirtschaft
- R 40a.2 Geringfügig entlohnte Beschäftigte
- R 40b.1 Pauschalierung der Lohnsteuer bei Beiträgen zu Direktversicherungen und Zuwendungen an Pensionskassen für Versorgungszusagen, die vor dem 01.01.2005 erteilt wurden
- R 40b.2 Pauschalierung der Lohnsteuer bei Beiträgen zu einer Gruppenunfallversicherung
- R 41.1 Aufzeichnungserleichterungen, Aufzeichnung der Religionsgemeinschaft
- R 41.2 Aufzeichnung des Großbuchstabens U
- R 41.3 Betriebsstätte
- R 41a.1 Lohnsteuer-Anmeldung
- R 41a.2 Abführung der Lohnsteuer
- R 41b Abschluss des Lohnsteuerabzugs
- R 41c.1 Änderung des Lohnsteuerabzugs
- R 41c.2 Anzeigepflichten des Arbeitgebers
- R 41c.3 Nachforderung von Lohnsteuer
- R 42b Durchführung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs durch den Arbeitgeber
- R 42d.1 Inanspruchnahme des Arbeitgebers
- R 42d.2 Haftung bei Arbeitnehmerüberlassung
- R 42d.3 Haftung bei Lohnsteuerabzug durch einen Dritten
- R 42e Anrufungsauskunft
- R 42f Lohnsteuer-Außenprüfung

## Abkürzungsverzeichnis

<b>Abs.</b>	=	Absatz
<b>abzgl.</b>	=	abzüglich
<b>AfA</b>	=	Absetzung für Abnutzung
<b>AltTZG</b>	=	Altersteilzeitgesetz
<b>Amtsbl.</b>	=	Amtsblatt
<b>AO</b>	=	Abgabenordnung
<b>ArbMedVV</b>	=	Verordnung zur arbeitsmedizinischen Vorsorge
<b>ArbSchG</b>	=	Gesetz über die Durchführung von Maßnahmen des Arbeitsschutzes, zur Verbesserung der Sicherheit und des Gesundheitsschutzes der Beschäftigten bei der Arbeit
<b>AÜG</b>	=	Arbeitnehmerüberlassungsgesetz
<b>ausschl.</b>	=	ausschließlich
<b>AUV</b>	=	Auslandsumzugskostenverordnung
<b>AVG</b>	=	Angestelltenversicherungsgesetz
<b>BBesG</b>	=	Bundesbesoldungsgesetz
<b>BBG</b>	=	Bundesbeamtengesetz
<b>BeamtVG</b>	=	Beamtenversorgungsgesetz
<b>BetrAVG</b>	=	Gesetz zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung
<b>BetrKV</b>	=	Verordnung über die Aufstellung von Betriebskosten
<b>BfA</b>	=	Bundesagentur für Arbeit
<b>BGB</b>	=	Bürgerliches Gesetzbuch
<b>BGBI.</b>	=	Bundesgesetzblatt
<b>BMF</b>	=	Bundesministerium der Finanzen
<b>BRKG</b>	=	Bundesreisekostengesetz
<b>bspw.</b>	=	beispielsweise
<b>BStBl I</b>	=	Bundessteuerblatt Teil I
<b>BStBl II</b>	=	Bundessteuerblatt Teil II
<b>Buchst.</b>	=	Buchstabe

<b>BUKG</b>	=	Bundesumzugskostengesetz
<b>BVG</b>	=	Bundesversorgungsgesetz
<b>BWGöD</b>	=	Gesetz zur Regelung der Wiedergutmachung national sozialistischen Unrechts
<b>bzw.</b>	=	beziehungsweise
<b>DKfAG</b>	=	Dienstrechtliches Kriegsfolgen-Abschlussgesetz
<b>DBA</b>	=	Doppelbesteuerungsabkommen
<b>Doppelbuchst.</b>	=	Doppelbuchstabe
<b>einschl.</b>	=	einschließlich
<b>EStDV</b>	=	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
<b>EStG</b>	=	Einkommensteuergesetz
<b>EStR</b>	=	Einkommensteuer-Richtlinien
<b>GBI.</b>	=	Gesetzblatt
<b>gem.</b>	=	gemäß
<b>ggf.</b>	=	gegebenenfalls
<b>GVBl.</b>	=	Gesetz- und Verordnungsblatt
<b>i. d. F.</b>	=	in der Fassung
<b>i. d. R.</b>	=	in der Regel
<b>i. H. d.</b>	=	in Höhe des/der
<b>i. H. v.</b>	=	in Höhe von
<b>i. S. d.</b>	=	im Sinne des/der
<b>i. V. m.</b>	=	in Verbindung mit
<b>KVBEVO</b>	=	Krankenversicherungsbeitragsanteil-Ermittlungsverordnung
<b>Kfz</b>	=	Kraftfahrzeug
<b>Kj.</b>	=	Kalenderjahr
<b>KStG</b>	=	Körperschaftsteuergesetz
<b>LStDV</b>	=	Lohnsteuer-Durchführungsverordnung
<b>LStR</b>	=	Lohnsteuer-Richtlinien
<b>Nr.</b>	=	Nummer
<b>o. Ä.</b>	=	oder Ähnliche

<b>PC</b>	=	Personalcomputer
<b>R</b>	=	Richtlinie
<b>s.</b>	=	siehe
<b>S.</b>	=	Seite
<b>sog.</b>	=	sogenannt/e
<b>SGB</b>	=	Sozialgesetzbuch
<b>Stpfl.</b>	=	Steuerpflichtiger
<b>SvEV</b>	=	Sozialversicherungsentgeltverordnung
<b>SVG</b>	=	Soldatenversorgungsgesetz
<b>TV-L</b>	=	Tarifvertrag für den öffentlichen Dienst der Länder
<b>u. a.</b>	=	unter anderem
<b>VVG</b>	=	Versicherungsvertragsgesetz
<b>VZ</b>	=	Veranlagungszeitraum
<b>WoFG</b>	=	Wohnraumförderungsgesetz
<b>z. B.</b>	=	zum Beispiel
<b>ZDG</b>	=	Zivildienstgesetz
<b>zzgl.</b>	=	zuzüglich
<b>&gt;</b>	=	siehe

## Einführung

(1) <sup>1</sup>Die Lohnsteuer-Richtlinien 2023 behandeln Anwendungs- und Auslegungsfragen von allgemeiner Bedeutung, um eine einheitliche Anwendung des Lohnsteuerrechts durch die Finanzbehörden sicherzustellen. <sup>2</sup>Sie geben außerdem zur Vermeidung unbilliger Härten und aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung Anweisungen an die Finanzämter, wie in bestimmten Fällen zu verfahren ist.

(2) <sup>1</sup>Die Lohnsteuer-Richtlinien 2023 treten am Tag nach der Veröffentlichung in Kraft und sind ab dem 1. Januar 2023 anzuwenden. <sup>2</sup>Sie ersetzen die Lohnsteuer-Richtlinien 2008 vom 10. Dezember 2007 (BStBl I Sondernummer 1/2007), zuletzt geändert durch die Lohnsteuer-Änderungsrichtlinien 2021 vom 3. Juni 2021 (BStBl I S. 776).

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

R 3.2

(1) <sup>1</sup>Steuerfrei sind das Arbeitslosengeld und das Teilarbeitslosengeld nach dem SGB III. <sup>2</sup>Etwaige spätere Zahlungen des Arbeitgebers an die Agentur für Arbeit aufgrund 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 § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 oder 3 SGB III vorliegt. <sup>3</sup>Hat die Agentur für Arbeit in den Fällen der § 157 Abs. 3 und § 158 Abs. 4 SGB III zunächst Arbeitslosengeld gezahlt und zahlt der Arbeitnehmer dieses aufgrund dieser Vorschriften der Agentur für Arbeit zurück, bleibt die Rückzahlung mit Ausnahme des Progressionsvorbehalts (>R 32b EStR) ohne steuerliche Auswirkung (§ 3c EStG); der dem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber nachgezahlte Arbeitslohn ist steuerpflichtig.

(2) Steuerfrei sind außerdem das Insolvenzgeld (§ 165 SGB III) und Leistungen des Insolvenzverwalters oder des ehemaligen Arbeitgebers aufgrund von § 169 Satz 1 SGB III an die Bundesagentur oder Leistungen der Einzugsstelle an die Agentur für Arbeit aufgrund von § 175 Abs. 2 SGB III.

(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 für jede aus Arbeitszeitguthaben ausgeglichene Ausfallstunde (zur Vermeidung der Inanspruchnahme des Saison-Kurzarbeitergeldes) gezahlt wird (§ 102 SGB III).

(4) Steuerfrei sind auch das Übergangsgeld und der Gründungszuschuss, die Menschen mit Behinderungen oder von Behinderung bedrohten Menschen nach den §§ 65 bis 72 SGB IX bzw. § 49 Abs. 3 Nr. 6 SGB IX geleistet werden, weil es sich um Leistungen i. S. d. SGB III, SGB VI, SGB VII sowie des BVG bzw. ab 01.01.2024 i. S. d. SGB XIV handelt.

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

R 3.4

<sup>1</sup>Die Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 4 Buchst. 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 der Bundespolizei i. S. d. § 3 Nr. 4 EStG gehören nicht die Zivilbediensteten.

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

R 3.6

(1) <sup>1</sup>Steuerfreie Bezüge nach § 3 Nr. 6 EStG sind die Leistungen nach dem BVG ohne Rücksicht darauf, ob sie sich unmittelbar aus diesem oder aus Gesetzen, die es für anwendbar erklären, ergeben, ferner Leistungen nach § 41 Abs. 2, den §§ 63, 63a, 63b, 63e, 63f, 85 und 86 SVG sowie nach § 35 Abs. 5 und nach § 50 ZDG. <sup>2</sup>Zu den Gesetzen, die das BVG für anwendbar erklären, gehören

1. das SVG (§§ 80, 81b, 81e, 81f des Gesetzes),
2. das ZDG (§§ 47, 47b des Gesetzes),
3. das Häftlingshilfegesetz (§§ 4, 5 des Gesetzes i. V. m. § 86 BVG),
4. das Gesetz über den Bundesgrenzschutz vom 18.08.1972 in der jeweils geltenden Fassung (§ 59 Abs. 1 des Gesetzes i. V. m. dem SVG),
5. das Gesetz zur Regelung der Rechtsverhältnisse der unter Artikel 131 des Grundgesetzes fallenden Personen (§§ 66, 66a des Gesetzes) unter Beachtung der Anwendungsregelung des § 2 Dienstrechtliches Kriegsfolgen-Abschlußgesetz,

6. das Gesetz zur Einführung des BVG im Saarland vom 16.08.1961 (§ 5 Abs. 1 des Gesetzes),
7. das Gesetz über die Entschädigung für Opfer von Gewalttaten (§§ 1, 10a des Gesetzes),
8. das Infektionsschutzgesetz (§ 60 des Gesetzes),
9. das Strafrechtliche Rehabilitierungsgesetz (§§ 21, 22 des Gesetzes),
10. das Verwaltungsrechtliche Rehabilitierungsgesetz (§§ 3, 4 des Gesetzes).

(2) Zu den nach § 3 Nr. 6 EStG versorgungshalber gezahlten Bezügen, die nicht aufgrund 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 aufgrund der §§ 32 bis 35, 38, 40, 41, 43 und 43a BeamtVG, Unterhaltsbeiträge nach § 38a BeamtVG oder vergleichbarem Landesrecht, die einmalige Unfallentschädigung und die entsprechende Entschädigung für Hinterbliebene nach § 20 Abs. 4 und 5 des Einsatz-Weiterverwendungsgesetzes,
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/Amtes für Nationale Sicherheit (VSO-MfS/AfNS) sowie der Dienstbeschädigungsausgleich, der ab dem 01.01.1997 nach dem Gesetz über einen Ausgleich für Dienstbeschädigungen im Beitrittsgebiet vom 11.11.1996 (BGBl. I S. 1676) anstelle der vorbezeichneten Renten gezahlt wird,
4. Leistungen durch den Dienstherrn bei Schmerzensgeldansprüchen gegen Dritte nach § 78a BBG oder vergleichbarem Landesrecht.

R 3.11
--------

### **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- oder Todesfällen nach den Beihilfavorschriften des Bundes oder der Länder sowie Unterstützungen in besonderen Notfällen, die aus öffentlichen Kassen gezahlt werden;
2. Beihilfen in Krankheits-, Geburts- oder Todesfällen oder Unterstützungen in besonderen Notfällen an Arbeitnehmer von Körperschaften, Anstalten oder Stiftungen des öffentlichen Rechts aufgrund von Beihilfavorschriften (Beihilfegrundsätzen) oder Unterstützungsvorschriften (Unterstützungsgrundeätzen) 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 ausschl. 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 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 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 des Satzes 2 Nr. 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 Kj. 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; drohende oder bereits eingetretene Arbeitslosigkeit begründet für sich keinen besonderen Notfall im Sinne dieser Vorschrift. <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.

### **Aufwandsentschädigungen aus öffentlichen Kassen (§ 3 Nr. 12 Satz 2 EStG)**

R 3.12

(1) <sup>1</sup>Öffentliche Dienste leisten i. d. R. alle Personen, die im Dienst einer juristischen Person des öffentlichen Rechts stehen und hoheitliche (einschl. schlichter Hoheitsverwaltung) Aufgaben ausüben, die nicht der Daseinsvorsorge zuzurechnen sind. <sup>2</sup>Keine öffentlichen Dienste i. S. d. § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG 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 abziehbarer 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 Stpfl. alle seine dienstlichen Aufwendungen bis ins Kleinste nachweist.<sup>5</sup> Entscheidend ist auch nicht, welche Aufwendungen einem einzelnen Stpfl. in einem einzelnen Jahr tatsächlich erwachsen sind, sondern ob Personen in gleicher dienstlicher Stellung im Durchschnitt der Jahre abziehbare 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, sind sie nicht nach § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG steuerfrei, soweit sie auch den Aufwand an Zeit und Arbeitsleistung sowie den entgangenen Arbeitsverdienst und das Haftungsrisiko abgelten oder den abziehbaren 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, ist die Aufwandsentschädigung

1. bei hauptamtlich tätigen Personen in voller Höhe steuerfrei,
2. bei ehrenamtlich tätigen Personen i. H. v. 1/3 der gewährten Aufwandsentschädigung, mindestens 250 € monatlich, steuerfrei.

<sup>3</sup> Sind die Anspruchsberechtigten und der Betrag oder auch ein Höchstbetrag nicht durch Gesetz oder Rechtsverordnung bestimmt, kann bei hauptamtlich und ehrenamtlich tätigen Personen i. d. R. ohne weiteren Nachweis ein steuerlich anzuerkennender Aufwand von 250 € monatlich angenommen werden.<sup>4</sup> Ist die Aufwandsentschädigung niedriger als 250 € monatlich, 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> Soweit der steuerfreie Monatsbetrag von 250 € nicht ausgeschöpft wird, ist eine Übertragung in andere Monate dieser Tätigkeiten im selben Kj. möglich.<sup>9</sup> Maßgebend für die Ermittlung der Anzahl der in Betracht kommenden Monate ist die Dauer der ehrenamtlichen Funktion bzw. Ausübung im Kj.<sup>10</sup> Die für die Finanzverwaltung zuständige oberste Landesbehörde kann im Benehmen mit dem BMF 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 abziehbaren 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 Falle 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 8 € 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.

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

R 3.13

(1) <sup>1</sup>Nach § 3 Nr. 13 EStG sind Leistungen (Geld und Sachbezüge) steuerfrei, die als Reisekostenvergütungen, Umzugskostenvergütungen oder Trennungsgelder aus einer öffentlichen Kasse gewährt werden; dies gilt nicht für Mahlzeiten, die dem Arbeitnehmer während einer beruflichen Auswärtstätigkeit oder im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung vom Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten zur Verfügung gestellt werden. <sup>2</sup>Die Steuerfreiheit von Verpflegungszuschüssen ist auf die nach § 9 Abs. 4a EStG maßgebenden Beträge begrenzt. <sup>3</sup>R 3.16 Satz 1 bis 3 ist entsprechend anzuwenden.

(2) <sup>1</sup>Reisekostenvergütungen sind die als solche bezeichneten Leistungen, die dem Grunde und der Höhe nach unmittelbar nach Maßgabe der reisekostenrechtlichen Vorschriften des Bundes oder der Länder gewährt werden. <sup>2</sup>Reisekostenvergütungen liegen auch vor, soweit sie aufgrund von Tarifverträgen oder anderen Vereinbarungen (z. B. öffentlich-rechtliche Satzung) gewährt werden, die den reisekostenrechtlichen Vorschriften des Bundes oder eines Landes dem Grund und der Höhe nach vollumfänglich entsprechen. <sup>3</sup>§ 12 Nr. 1 EStG bleibt unberührt.

(3) <sup>1</sup>Werden bei Reisekostenvergütungen aus öffentlichen Kassen die reisekostenrechtlichen Vorschriften des Bundes oder der Länder nicht oder nur teilweise angewendet, können auf diese Leistungen, die zu § 3 Nr. 16 EStG erlassenen Verwaltungsvorschriften angewendet werden. <sup>2</sup>Im Übrigen kann auch eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 12, 26, 26a oder 26b EStG in Betracht kommen (>R 3.12 und 3.26).

(4) <sup>1</sup>Die 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 Verpflegungszuschüsse nach dem BUKG gewährt, sind diese nur im Rahmen der zeitlichen Voraussetzungen des § 9 Abs. 4a EStG steuerfrei. <sup>3</sup>Trennungsgeld, das bei täglicher Rückkehr zum Wohnort gewährt wird, ist nur in den Fällen des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 1 EStG steuerfrei. <sup>4</sup>Trennungsgeld, das bei Bezug einer Unterkunft am Ort der ersten Tätigkeitsstätte gewährt wird, ist regelmäßig nach Maßgabe von § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 und Abs. 4a EStG steuerfrei. <sup>5</sup>R 9.9 Abs. 2 Satz 1 ist entsprechend anzuwenden.

**Steuerfreie Leistungen für Reisekosten, Umzugskosten und Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung außerhalb des öffentlichen Dienstes (§ 3 Nr. 16 EStG)**

R 3.16

<sup>1</sup>Zur Ermittlung der steuerfreien Leistungen (Geld und Sachbezüge) für Reisekosten dürfen die einzelnen Aufwendungsarten zusammengefasst werden; die Leistungen sind steuerfrei, soweit sie die Summe der nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 1, 2 und 4, Nr. 5a und 5b und Abs. 4a EStG sowie R 9.7 Abs. 3 und R 9.8 zulässigen Leistungen nicht übersteigen. <sup>2</sup>Hierbei können mehrere Reisen zusammengefasst abgerechnet werden. <sup>3</sup>Dies gilt sinngemäß für Umzugskosten und für Mehraufwendungen bei einer doppelten Haushaltsführung. <sup>4</sup>Wegen der Höhe der steuerfrei zu belassenden Leistungen für Reisekosten, Umzugskosten und Mehraufwendungen bei einer doppelten Haushaltsführung >§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG sowie R 9.7 bis 9.9 und R 9.11.

R 3.26

## **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 Menschen, kranker Menschen oder von Menschen mit Behinderungen 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 § 71 SGB XII (z. B. Hilfe bei der Wohnungs- und Heimplatzbeschaffung sowie in Fragen der Inanspruchnahme altersgerechter Dienste), die nicht auf die bloße Beförderungsleistung beschränkte Tätigkeit eines Fahrers im Hol- und Bringdienst von bzw. zu einer Tagespflege und Hilfsdienste 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 Menschen, kranker Menschen oder von Menschen mit Behinderungen ist, ist keine begünstigte Tätigkeit, auch wenn sie die übrigen Voraussetzungen des § 3 Nr. 26 EStG erfüllt. <sup>6</sup>Nicht begünstigt ist z. B. eine Tätigkeit als Vorstandsmitglied, als Vereinskassierer oder als Geräewart bei einem Sportverein bzw. als ehrenamtlich tätiger Betreuer (§ 1814 BGB), als Vormund (§ 1774 BGB) oder als Pfleger (§§ 1809 ff. BGB, 1882 ff. BGB); ggf. ist § 3 Nr. 26a bzw. 26b EStG anzuwenden.

### **Nebenberuflichkeit**

(2) <sup>1</sup>Eine Tätigkeit wird nebenberuflich ausgeübt, wenn sie – bezogen auf das KJ. – nicht mehr als 1/3 der Arbeitszeit eines vergleichbaren Vollzeitberufs in Anspruch nimmt oder die regelmäßige Wochenarbeitszeit nicht mehr als 14 Stunden beträgt. <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 Stpfl. mehrere verschiedenartige Tätigkeiten i. S. d. § 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 1/3 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 bspw. 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 i. S. d. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG gehören Körperschaften, Personenvereinigungen, Stiftungen und Vermögensmassen, die nach der Satzung oder dem Stiftungsgeschäft und nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschl. und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen. <sup>4</sup>Nicht zu den begünstigten Einrichtungen gehören bspw. Berufsverbände (Arbeitgeberverband, Gewerkschaft) oder Parteien. <sup>5</sup>Fehlt es an einem begünstigten Auftraggeber/Arbeitgeber, kann der Freibetrag 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. <sup>2</sup>Eine Tätigkeit dient auch dann der selbstlosen Förderung begünstigter Zwecke, wenn sie diesen Zwecken nur mittelbar zugutekommt.

(5) <sup>1</sup>Wird die Tätigkeit im Rahmen der Erfüllung der Satzungszwecke einer Körperschaft ausgeübt, die wegen Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke steuerbegünstigt ist, ist im 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 sog. Zweckbetrieb i. S. d. §§ 65 bis 68 AO ausgeübt wird, z. B. als nebenberuflicher Übungsleiter bei sportlichen Veranstaltungen nach § 67a Abs. 1 AO, als nebenberuflicher Erzieher in einer Einrichtung über Tag und Nacht (Heimerziehung) oder sonstigen betreuten Wohnform nach § 68 Nr. 5 AO. <sup>3</sup>Eine Tätigkeit in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb einer im Übrigen steuerbegünstigten Körperschaft (§§ 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 Stpfl. Einnahmen, die teils für eine Tätigkeit, die unter § 3 Nr. 26 EStG fällt, und teils für eine andere Tätigkeit gezahlt werden, ist lediglich für den entsprechenden Anteil nach § 3 Nr. 26 EStG der Freibetrag zu gewähren. <sup>2</sup>Die Steuerfreiheit von Bezügen nach anderen Vorschriften, z. B. nach § 3 Nr. 12, 13, 16 EStG, bleibt unberührt; wenn auf bestimmte Bezüge sowohl § 3 Nr. 26 EStG als auch andere Steuerbefreiungsvorschriften anwendbar sind, sind die Vorschriften in der Reihenfolge anzuwenden, die für den Stpfl. am günstigsten ist.

### **Höchstbetrag**

(8) <sup>1</sup>Der Freibetrag nach § 3 Nr. 26 EStG ist ein Jahresbetrag. <sup>2</sup>Dieser wird auch dann nur einmal gewährt, wenn mehrere begünstigte Tätigkeiten ausgeübt werden. <sup>3</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 möglich, soweit die Ausgaben die steuerfreien Einnahmen aus der Tätigkeit übersteigen. <sup>2</sup>Dadurch entstehende Verluste bzw. Werbungskostenüberschüsse können anerkannt werden, wenn die Tätigkeit mit Einkunftserzielungsabsicht ausgeübt wird. <sup>3</sup>Übersteigen sowohl die Einnahmen als auch die Ausgaben den steuerfreien Höchstbetrag, ist der den Höchstbetrag übersteigende Teil der Ausgaben gem. § 3 Nr. 26 Satz 2 EStG abweichend von § 3c Abs. 1 EStG voll abziehbar. <sup>4</sup>In Arbeitnehmerfällen ist 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 nicht erforderlich; das gilt auch dann, wenn feststeht, dass das Dienstverhältnis nicht bis zum Ende des KJ. besteht. <sup>2</sup>Werden nacheinander oder gleichzeitig mehrere nach § 3 Nr. 26 EStG begünstigte Tätigkeiten ausgeübt, kann der Jahresbetrag auf die einzelnen Dienst- oder Auftragsverhältnisse beliebig aufgeteilt werden. <sup>3</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>4</sup>Diese Erklärung ist zum Lohnkonto zu nehmen.

**R 3.28****Leistungen nach dem AltTZG (§ 3 Nr. 28 EStG)**

(1) <sup>1</sup>Aufstockungsbeträge und zusätzliche Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung i. S. d. § 3 Abs. 1 Nr. 1 AltTZG sowie Aufwendungen i. S. d. § 4 Abs. 2 AltTZG sind steuerfrei, wenn die Voraussetzungen des § 2 AltTZG, 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. Lebensjahres. <sup>5</sup>Die Steuerfreiheit kommt nicht mehr in Betracht mit Ablauf des Kalendermonats, in dem der Arbeitnehmer die Altersteilzeitarbeit beendet oder die für ihn geltende gesetzliche Altersgrenze für die Regelaltersrente erreicht hat (§ 5 Abs. 1 Nr. 1 AltTZG).

(2) <sup>1</sup>Die Leistungen sind auch dann steuerfrei, wenn der Förderanspruch des Arbeitgebers an die BfA nach § 5 Abs. 1 Nr. 2 und 3, Abs. 2 bis 4 AltTZG erlischt, nicht besteht oder ruht, z. B. wenn der frei gewordene Voll- oder Teilarbeitsplatz nicht wieder besetzt wird. <sup>2</sup>Die Leistungen sind auch dann steuerfrei, wenn mit der Altersteilzeit erst nach dem 31.12.2009 begonnen wurde und diese nicht durch die BfA nach § 4 AltTZG gefördert wird (§ 1 Abs. 3 Satz 2 AltTZG). <sup>3</sup>Durch eine vorzeitige Beendigung der Altersteilzeit (Störfall) ändert sich der Charakter der bis dahin erbrachten Arbeitgeberleistungen nicht, weil das AltTZG keine Rückzahlung vorsieht. <sup>4</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 AltTZG 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 39b.6 Abs. 2 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 3.30****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 Datenverarbeitungs- und Telekommunikationsgeräte sowie deren Zubehör 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 regelmäßige AfA der Werkzeuge,
  2. die üblichen Betriebs-, Instandhaltungs- und Instandsetzungskosten der Werkzeuge sowie
  3. die Kosten der Beförderung der Werkzeuge
- 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.

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

R 3.31

(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 (§ 8 Abs. 4 EStG), 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 regelmäßige AfA und die üblichen Instandhaltungs- und Instandsetzungskosten der typischen Berufskleidung abgelten. <sup>4</sup>Aufwendungen für die Reinigung gehören regelmäßig nicht zu den Instandhaltungs- und Instandsetzungskosten der typischen Berufsbekleidung.

### **Sammelbeförderung von Arbeitnehmern zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (§ 3 Nr. 32 EStG)**

R 3.32

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 oder
2. der Arbeitsablauf eine gleichzeitige Arbeitsaufnahme der beförderten Arbeitnehmer erfordert.

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

R 3.33

(1) <sup>1</sup>Steuerfrei sind zusätzliche Arbeitgeberleistungen (§ 8 Abs. 4 EStG) zur Unterbringung (einschl. Unterkunft und Verpflegung) und Betreuung von nicht schulpflichtigen Kindern des Arbeitnehmers in Kindergärten oder vergleichbaren Einrichtungen. <sup>2</sup>Dies gilt auch, wenn der nicht beim Arbeitgeber beschäftigte Elternteil die Aufwendungen trägt. <sup>3</sup>Leistungen für die Vermittlung einer Unterbringungs- und Betreuungsmöglichkeit durch Dritte sind nicht nach § 3 Nr. 33 EStG steuerfrei, können aber unter bestimmten Voraussetzungen nach § 3 Nr. 34a EStG steuerfrei sein. <sup>4</sup>Zuwendungen des Arbeitgebers an einen Kindergarten oder eine 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>Ob ein Kind schulpflichtig ist, richtet sich nach dem jeweiligen landesrechtlichen Schulgesetz. <sup>3</sup>Die Schulpflicht ist aus Vereinfachungsgründen nicht zu prüfen bei Kindern, die

1. das sechste Lebensjahr noch nicht vollendet haben oder
2. im laufenden KJ. das sechste Lebensjahr nach dem 30.06. vollendet haben, es sei denn, sie sind vorzeitig eingeschult worden, oder
3. im laufenden KJ. das sechste Lebensjahr vor dem 01.07. vollendet haben, in den Monaten Januar bis Juli dieses Jahres.

<sup>4</sup>Den nicht schulpflichtigen Kindern stehen schulpflichtige Kinder gleich, solange sie mangels Schulreife vom Schulbesuch zurückgestellt oder noch nicht eingeschult 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 3.45**

### **Betriebliche Datenverarbeitungs- und Telekommunikationsgeräte (§ 3 Nr. 45 EStG)**

<sup>1</sup>Die Privatnutzung betrieblicher Datenverarbeitungs- 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 bspw. auch für Mobiltelefone im Auto oder PC in der Wohnung des Arbeitnehmers. <sup>4</sup>Die Steuerfreiheit gilt nur für die Überlassung zur Nutzung durch den Arbeitgeber oder aufgrund 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 aufgrund einer Vereinbarung mit dem Arbeitgeber über die Herabsetzung von Arbeitslohn erbracht werden.

**R 3.50**

### **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 19.3). <sup>4</sup>Durchlaufende Gelder oder Auslagenersatz werden immer zusätzlich gezahlt, da sie ihrem Wesen nach keinen Arbeitslohn darstellen. <sup>5</sup>Sie können daher auch keinen anderen Arbeitslohn ersetzen.

(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 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.

### **Zuschüsse und Zinsvorteile aus öffentlichen Haushalten (§ 3 Nr. 58 EStG)**

R 3.58

<sup>1</sup>Öffentliche Haushalte i. S. d. § 3 Nr. 58 EStG sind die Haushalte des Bundes, der Länder, der Gemeinden, der Gemeindeverbände, der kommunalen Zweckverbände und der Sozialversicherungsträger. <sup>2</sup>Zu den öffentlichen Haushalten i. S. d. § 3 Nr. 58 EStG gehören auch die Haushalte der Körperschaften des öffentlichen Rechts, sofern deren Mittel haushaltsmäßig erfasst werden und hinsichtlich ihrer Verwendung der öffentlichen Kontrolle unterliegen.

### **Steuerfreie Mietvorteile (§ 3 Nr. 59 EStG)**

R 3.59

<sup>1</sup>Steuerfrei sind Mietvorteile, die im Rahmen eines Dienstverhältnisses gewährt werden und die auf der Förderung nach dem Zweiten Wohnungsbaugesetz, dem Wohnungsbaugesetz für das Saarland, nach dem WoFG oder den Landesgesetzen zur Wohnraumförderung 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 in Satz 1 genannten Gesetze 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 in Satz 1 genannten Gesetzen 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 in Satz 1 genannten Gesetzen 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.

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

### Leistungen aufgrund 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 § 172a 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 nach § 168 Abs. 1 Nr. 1b oder 1c, § 172 Abs. 3 oder 3a oder § 276a Abs. 1 SGB VI für geringfügig Beschäftigte. <sup>2</sup>Dies gilt auch für solche Beitragsanteile, die aufgrund 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 § 3 Abs. 3 Satz 3 SvEV übernommene Arbeitnehmeranteile am Gesamtsozialversicherungsbeitrag sowie Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge, die der Arbeitgeber nach § 9 der Mutterschutz- und Elternzeitverordnung oder nach entsprechenden Rechtsvorschriften der Länder erstattet. <sup>4</sup>Zukunftssicherungsleistungen aufgrund einer tarifvertraglichen Verpflichtung sind dagegen nicht nach § 3 Nr. 62 EStG steuerfrei.

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

1. <sup>1</sup>Die Beitragsteile und Zuschüsse des Arbeitgebers zur gesetzlichen Krankenversicherung und zur sozialen Pflegeversicherung eines gesetzlich krankenversicherungspflichtigen Arbeitnehmers sind steuerfrei, soweit der Arbeitgeber zur Tragung der Beiträge verpflichtet ist (§ 249 SGB V, § 58 SGB XI); das gilt auch für den Zusatzbeitrag (§ 242 SGB V). <sup>2</sup>Der Beitragszuschlag für Kinderlose (§ 55 Abs. 3 SGB XI) ist vom Arbeitnehmer allein zu tragen und kann deshalb vom Arbeitgeber nicht steuerfrei erstattet werden.
2. <sup>1</sup>Zuschüsse des Arbeitgebers zur gesetzlichen Krankenversicherung und zur sozialen Pflegeversicherung oder privaten Pflege-Pflichtversicherung eines nicht gesetzlich 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>Soweit bei Beziehen von Kurzarbeitergeld ein fiktives Arbeitsentgelt maßgebend ist, bleiben die Arbeitgeberzuschüsse in voller Höhe steuerfrei (§ 257 Abs. 1 i. V. m. § 249 Abs. 2 SGB V). <sup>3</sup>Übersteigt das Arbeitsentgelt nur aufgrund von einmalig gezahltem Arbeitsentgelt die Beitragsbemessungsgrenze und hat der Arbeitnehmer deshalb für jeden Monat die Höchstbeiträge an die Kranken- und Pflegekasse zu zahlen, sind die Arbeitgeberzuschüsse aus Vereinfachungsgründen entsprechend der Höchstbeiträge steuerfrei. <sup>4</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.
3. <sup>1</sup>Zuschüsse des Arbeitgebers zu den Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträgen eines nicht gesetzlich krankenversicherungspflichtigen Arbeitnehmers, der eine private Kranken- und Pflege-Pflichtversicherung 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 den Leistungen des SGB V entsprechen. <sup>3</sup>Die Höhe des Arbeitgeberzuschusses bemisst sich nach § 257 Abs. 2 Satz 2 SGB V. <sup>4</sup>Eine leistungsbezogene Begrenzung des Zuschusses sieht § 257 Abs. 2 Satz 2 SGB V nicht vor, sodass Beiträge zur privaten Krankenversicherung im Rahmen des § 257 SGB V zuschussfähig sind, auch wenn der Krankenversicherungsvertrag

Leistungserweiterungen enthält (§ 11 Abs. 1, § 257 Abs. 2 Satz 1 SGB V).<sup>5</sup>Die für Zwecke des Sonderausgabenabzugs bestehenden Regelungen der KVBEVO bilden keine Grundlage für die Bemessung des Arbeitgeberzuschusses.<sup>6</sup>Nummer 2 Satz 3 und 4 gilt entsprechend.<sup>7</sup>Für die private Pflege-Pflichtversicherung gilt, dass der Versicherungsschutz Leistungen zum Inhalt haben muss, die nach Art und Umfang den Leistungen der sozialen Pflegeversicherung nach dem SGB XI entsprechen (§ 61 Abs. 2 Satz 1 SGB XI).<sup>8</sup>Die Höhe des Arbeitgeberzuschusses bemisst sich nach § 61 Abs. 2 Satz 2 SGB XI.<sup>9</sup>Der Arbeitgeber darf Zuschüsse zu einer privaten Krankenversicherung und zu einer privaten Pflege-Pflichtversicherung des Arbeitnehmers nur dann steuerfrei lassen, wenn der Arbeitnehmer eine Bescheinigung des Versicherungsunternehmens vorlegt, in der bestätigt wird, dass die Voraussetzungen des § 257 Abs. 2a SGB V und des § 61 Abs. 6 SGB XI vorliegen und dass es sich bei den vertraglichen Leistungen um Leistungen i. S. d. SGB V und SGB XI handelt.<sup>10</sup>Die Bescheinigung muss außerdem Angaben über die Höhe des für die vertraglichen Leistungen i. S. d. SGB V und SGB XI zu zahlenden Versicherungsbeitrags enthalten.<sup>11</sup>Der Arbeitgeber hat die Bescheinigung als Unterlage zum Lohnkonto aufzubewahren.<sup>12</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 Pflege-Pflichtversicherungsbeiträge nach Ablauf eines jeden Kj. nachzuweisen; der Arbeitgeber hat diese Bescheinigung als Unterlage zum Lohnkonto aufzubewahren.<sup>13</sup>Diese Bescheinigung kann mit der Bescheinigung nach den Sätzen 9 und 10 verbunden werden.<sup>14</sup>Ab dem 01.01.2024 wird das Bescheinigungsverfahren nach den Sätzen 9 bis 13 i. d. R. durch ein elektronisches Datenübermittlungsverfahren ersetzt.<sup>15</sup>Die für den steuerfreien Zuschuss und die Lohnsteuerberechnung erforderlichen Angaben über die Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge werden dem Arbeitgeber dann als Lohnsteuerabzugsmerkmale nach § 39 Abs. 4 Nr. 4 Buchst. a und b EStG zum elektronischen Abruf bereitgestellt.

### **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 aufgrund 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 13.08.1952 (BGBl. I S. 437),
2. Artikel 2 § 1 des Angestelltenversicherungs-Neuregelungsgesetzes vom 23.02.1957 (BGBl. I S. 88, 1074) oder Artikel 2 § 1 des Knappschaftsrentenversicherungs-Neuregelungsgesetzes vom 21.05.1957 (BGBl. I S. 533), jeweils in der bis zum 30.06.1965 geltenden Fassung,
3. § 7 Abs. 2 AVG i. d. F. des Artikels 1 des Angestelltenversicherungs-Neuregelungsgesetzes vom 23.02.1957 (BGBl. I S. 88, 1074),
4. Artikel 2 § 1 des Angestelltenversicherungs-Neuregelungsgesetzes oder Artikel 2 § 1 des Knappschaftsrentenversicherungs-Neuregelungsgesetzes, jeweils i. d. F. des Rentenversicherungs-Änderungsgesetzes vom 09.06.1965 (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 i. d. F. 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 i. d. F. des Dritten Rentenversicherungs-Änderungsgesetzes vom 28.07.1969 (BGBl. I S. 956),
8. § 20 des Gesetzes über die Sozialversicherung vom 28.06.1990 (GBl. der Deutschen Demokratischen Republik I Nr. 38 S. 48) i. V. m. § 231a SGB VI i. d. F. des Gesetzes zur Herstellung der Rechtseinheit in der gesetzlichen Renten- und Unfallversicherung (Renten-Überleitungsgesetz – RÜG) vom 25.07.1991 (BGBl. I S. 1606).
- <sup>2</sup>Zuschüsse des Arbeitgebers i. S. d. § 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 allgemeinen Rentenversicherung stehen im Übrigen Beiträge für die freiwillige Versicherung in der knappschaftlichen Rentenversicherung oder für die Selbstversicherung/Weiterversicherung 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 30.04. des folgenden KJ. nachzuweisen. <sup>3</sup>Die Bescheinigung ist als Unterlage zum Lohnkonto aufzubewahren, sofern die Daten ab dem 01.01.2024 nicht als Lohnsteuerabzugsmerkmale aufzuzeichnen sind (>Absatz 2 Nr. 3 Satz 14 und 15).

R 3.64

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

(1) <sup>1</sup>Wird einem Arbeitnehmer außerhalb des öffentlichen Dienstes von einem inländischen Arbeitgeber ein Kaufkraftausgleich gewährt, 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 i. S. d. § 8 AO oder gewöhnlichen Aufenthalt i. S. d. § 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 BStBl 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 einschl. 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, 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, ist der Arbeitgeber berechtigt, die bereits abgeschlossenen Lohnabrechnungen insoweit wiederaufzurollen und bei der jeweils nächstfolgenden Lohnzahlung die ggf. 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.

### Insolvenzversicherung (§ 3 Nr. 65 EStG)

R 3.65

(1) <sup>1</sup>Die Steuerbefreiung gilt für etwaige Beiträge des Trägers der Insolvenzversicherung an ein Lebensversicherungsunternehmen zur Versicherung seiner Verpflichtungen im Sicherheitsfall (§ 8 Abs. 1 BetrAVG). <sup>2</sup>Sie gilt auch für die Übertragung von Direktzusagen oder für Zusagen, die von einer Unterstützungskasse erbracht werden sollen, wenn die Betriebstätigkeit eingestellt und das Unternehmen liquidiert wird (§ 4 Abs. 4 BetrAVG). <sup>3</sup>Im Falle der Liquidation einer Kapitalgesellschaft greift die Steuerbefreiung auch bei der Übertragung von Versorgungszusagen, die an Gesellschafter-Geschäftsführer gegeben worden sind; dies gilt auch dann, wenn es sich um Versorgungszusagen an beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer handelt. <sup>4</sup>Die Sätze 2 und 3 gelten nicht bei einer Betriebsveräußerung, wenn das Unternehmen vom Erwerber fortgeführt wird.

(2) <sup>1</sup>Die Mittel für die Durchführung der Insolvenzversicherung werden aufgrund öffentlich-rechtlicher Verpflichtung durch Beiträge aller Arbeitgeber aufgebracht, die Leistungen der betrieblichen Altersversorgung unmittelbar zugesagt haben oder eine betriebliche Altersversorgung über eine Unterstützungskasse, eine Direktversicherung, einen Pensionsfonds oder eine Pensionskasse durchführen (§ 10 BetrAVG). <sup>2</sup>Die Beiträge an den Träger der Insolvenzversicherung gehören damit als Ausgaben des Arbeitgebers für die Zukunftssicherung des Arbeitnehmers, die aufgrund gesetzlicher Verpflichtung geleistet werden, zu den steuerfreien Einnahmen i. S. d. § 3 Nr. 62 EStG.

(3) <sup>1</sup>Durch die Insolvenzversicherung 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 Insolvenzversicherung bzw. bei Rückversicherung der Pensionskasse oder des Lebensversicherungsunternehmens behalten deshalb 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 nicht-selbständiger Arbeit gehören.

(4) In den Fällen der Übertragung oder Umwandlung einer Rückdeckungsversicherung (>R 40b.1 Abs. 3) ist § 3 Nr. 65 Satz 1 Buchst. c EStG nicht anwendbar, aber ggf. § 3 Nr. 65 Satz 1 Buchst. d EStG.

## 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>Bei einer Nettolohnvereinbarung ist der Zuschlag nur steuerfrei, wenn er neben dem vereinbarten Nettolohn gezahlt wird. <sup>4</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>5</sup>Auf die Bezeichnung der Lohnzuschläge kommt es nicht an. <sup>6</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>7</sup>§ 3b EStG ist auch bei Arbeitnehmern anwendbar, deren Lohn nach § 40a EStG pauschal versteuert wird.

### 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 aufgrund 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 39b.2 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>Zum Grundlohn gehören Ansprüche auf Sachbezüge, Aufwendungszuschüsse, vermögenswirksame Leistungen und die nach § 3 Nr. 56 oder 63 EStG steuerfreien Beiträge des Arbeitgebers, 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 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 und nach § 40 EStG pauschal besteuerte Bezüge.

#### 2. Ermittlung des Grundlohnanspruchs für den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum

- a) <sup>1</sup>Es ist der für den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum vereinbarte Grundlohn i. S. d. 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 i. S. d. 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 Buchst. a) und Grundlohnzusätze (Nummer 2 Buchst. 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; er ist für die Berechnung des steuerfreien Anteils der Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit maßgebend, soweit er die Stundenlohnhöchstgrenze nach § 3b Abs. 2 Satz 1 EStG nicht übersteigt. <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, ist bei der Ermittlung des steuerfreien Zuschlags für diesen Zeitraum der Grundlohn entsprechend zu kürzen.

5. Bei einer Beschäftigung nach dem AltTZG ist der Grundlohn nach § 3b Abs. 2 EStG so zu berechnen, als habe eine Vollzeitbeschäftigung bestanden.

### Nachtarbeit 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 Nachtarbeit 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 Nachtarbeit mit dem steuerfreien Zuschlagssatz für Sonntags- oder Feiertagsarbeit auch dann zusammenzurechnen, wenn nur ein Zuschlag gezahlt wird. <sup>3</sup>Ob ein gesetzlicher Feiertag vorliegt, richtet sich nach dem Ort der Arbeitsstätte; dies ist der Ort, an dem der Arbeitnehmer jeweils beruflich tätig wird. <sup>4</sup>Zu den gesetzlichen Feiertagen i. S. d. § 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>5</sup>Wenn für die einem Sonn- oder Feiertag folgende oder vorausgehende Nachtarbeit ein Zuschlag für Sonntags- oder Feiertagsarbeit gezahlt wird, ist dieser als Zuschlag für Nachtarbeit zu behandeln.

### 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 Nachtarbeit und auf Zuschläge für Mehrarbeit und wird Mehrarbeit als Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit geleistet, sind folgende Fälle zu unterscheiden:

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

5. Es wird ein einheitlicher Zuschlag (Mischzuschlag) gezahlt, der höher ist als die Summe der jeweils in Betracht kommenden Zuschläge.

<sup>2</sup>In den Fällen des Satzes 1 Nr. 1 und 2 ist von den gezahlten Zuschlägen der Betrag als Zuschlag für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit zu behandeln, der dem arbeitsrechtlich jeweils in Betracht kommenden Zuschlag entspricht. <sup>3</sup>Im Falle des Satzes 1 Nr. 3 liegt ein Zuschlag i. S. d. § 3b EStG nicht vor. <sup>4</sup>In den Fällen des Satzes 1 Nr. 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 Nachtarbeit kein Zuschlag vereinbart, weil z. B. Pförtner oder Nachtwächter ihre Tätigkeit regelmäßig zu den begünstigten Zeiten verrichten, 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 Nachtarbeit gezahlt werden. <sup>2</sup>Zur vereinbarten und vergüteten Arbeitszeit gehörende Waschzeiten, Schichtübergabezeiten und Pausen gelten als begünstigte Arbeitszeit i. S. d. § 3b EStG, soweit sie in den begünstigten Zeitraum fallen. <sup>3</sup>Die tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit ist i. d. R. im Einzelfall nachzuweisen. <sup>4</sup>Wird eine einheitliche Vergütung für den Grundlohn und die Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit, ggf. unter Einbeziehung der Mehrarbeit und Überarbeit, gezahlt, weil Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit üblicherweise verrichtet wird, und werden deshalb die sonntags, feiertags oder nachts tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden nicht aufgezeichnet, bleiben die in der einheitlichen Vergütung enthaltenen Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeiten nicht nach § 3b EStG steuerfrei. <sup>5</sup>Zu einem erleichterten Nachweis >Absatz 7. <sup>6</sup>Sind die Einzelanschreibung und die Einzelbezahlung der geleisteten Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit wegen der Besonderheiten der Arbeit und der Lohnzahlungen nicht möglich, darf das Betriebsstättenfinanzamt den Teil der Vergütung, der als steuerfreier Zuschlag für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit 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 vorgesetzten Behörde treffen. <sup>8</sup>Die Weisung ist der obersten Landesfinanzbehörde vorbehalten, wenn die für den in Betracht kommenden Berufszweig maßgebende Regelung nicht nur im Bezirk der für das Betriebsstättenfinanzamt zuständigen vorgesetzten Behörde 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 Zuschläge**

(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 aufgrund von Einzelberechnungen zu zahlen wären, erst später vorgenommen, 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 Prozentsätzen berechnet wird,
2. der steuerfreie Betrag nach dem durchschnittlichen Grundlohn und der durchschnittlichen im Zeitraum des Kj. 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 Kj. 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 Prozentsätzen 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 aufgrund der tatsächlich geleisteten Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit zustehende Zuschlag im Kj. höher ist als die Pauschalzahlung, 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 i. d. R. 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 (sog. Blockmodelle).

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

R 8.1

### **Allgemeines**

R 8.1 (1)

(1) <sup>1</sup>Fließt dem Arbeitnehmer Arbeitslohn in Form von Sachbezügen zu, sind diese ebenso wie Barlohnzahlungen entweder dem laufenden Arbeitslohn oder den sonstigen Bezügen zuzuordnen (>R 39b.2). <sup>2</sup>Für die Besteuerung unentgeltlicher Sachbezüge ist deren Geldwert maßgebend. <sup>3</sup>Erhält der Arbeitnehmer die Sachbezüge nicht unentgeltlich, 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 8.2), sowie nach § 19a Abs. 1 Satz 5 EStG und § 3 Nr. 39 Satz 4 EStG für den Bezug von Vermögensbeteiligungen. <sup>6</sup>Die Auszahlung von Arbeitslohn in Fremdwährung ist kein Sachbezug.

### **Einzelbewertung von Sachbezügen**

R 8.1 (2)

(2) <sup>1</sup>Sachbezüge, für die keine amtlichen Sachbezugswerte (>Absatz 4) festgesetzt sind, die nicht nach § 8 Abs. 2 Satz 2 bis 5 EStG (>Absatz 9 und 10) zu bewerten sind, und die nicht nach § 8 Abs. 3 EStG bewertet werden (>R 8.2), sind nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG mit den um übliche Preisnachlässe geminderten üblichen Endpreisen am Abgabeort im Zeitpunkt der Abgabe anzusetzen. <sup>2</sup>Bei einem umfangreichen Warenangebot, von dem fremde Letztverbraucher ausgeschlossen sind, kann der übliche Preis einer Ware auch aufgrund repräsentativer Erhebungen über die relative Preisdifferenz für die gängigsten Einzelstücke jeder Warengruppe ermittelt werden. <sup>3</sup>Erhält der Arbeitnehmer eine Ware oder Dienstleistung, die nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG zu bewerten ist, kann sie aus Vereinfachungsgründen mit 96 % des Endpreises bewertet werden, zu dem sie der Abgebende oder

dessen Abnehmer fremden Letztverbrauchern im allgemeinen Geschäftsverkehr anbietet. <sup>4</sup>Wird die konkrete Ware oder Dienstleistung nicht zu vergleichbaren Bedingungen an Letztverbraucher am Markt angeboten, ist es nicht zu beanstanden, wenn der Sachbezug stattdessen in Höhe der entsprechenden Aufwendungen des Arbeitgebers einschl. Umsatzsteuer und sämtlicher Nebenkosten angesetzt wird. <sup>5</sup>Satz 3 gilt nicht, wenn als Endpreis der günstigste Preis am Markt angesetzt oder ein Warengutschein i. S. d. § 8 Abs. 1 Satz 3 EStG mit Betragsangabe hingegeben wird sowie in den Fällen des Satzes 4.

#### R 8.1 (3) **Freigrenze nach § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG (Sachbezugsfreigrenze)**

(3) <sup>1</sup>Bei der Prüfung der Sachbezugsfreigrenze bleiben die nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG zu bewertenden Vorteile, die nach §§ 37b, 40 EStG pauschal versteuert werden, außer Ansatz; für Gutscheine und Geldkarten i. S. d. § 8 Abs. 1 Satz 3 EStG gilt die Sachbezugsfreigrenze nur, wenn sie zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden (§ 8 Abs. 4 EStG). <sup>2</sup>Für die Feststellung, ob die Sachbezugsfreigrenze überschritten ist, sind die in einem Kalendermonat zufließenden und nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG zu bewertenden, ggf. um den Bewertungsabschlag nach § 8 Abs. 2 Satz 12 EStG geminderten Vorteile (>Absatz 6a) zusammenzurechnen, auch soweit hierfür Lohnsteuer nach § 39b Abs. 2 und 3 EStG einbehalten worden ist. <sup>3</sup>Außer Ansatz bleiben Vorteile, die nach § 8 Abs. 2 Satz 2 bis 10 oder Abs. 3, § 3 Nr. 39 oder nach § 19a EStG zu bewerten sind. <sup>4</sup>Bei der monatlichen Überlassung einer Zeitfahrkarte oder einer monatlichen Fahrberechtigung für ein Job-Ticket, das für einen längeren Zeitraum gilt, ist die Sachbezugsfreigrenze anwendbar, soweit nicht § 3 Nr. 15 EStG anwendbar ist.

#### R 8.1 (4) **Amtliche Sachbezugswerte**

(4) <sup>1</sup>Amtliche Sachbezugswerte werden durch die SvEV oder durch Erlasse der obersten Landesfinanzbehörden nach § 8 Abs. 2 Satz 10 EStG festgesetzt. <sup>2</sup>Die amtlichen Sachbezugswerte sind, soweit nicht zulässigerweise § 8 Abs. 3 EStG angewandt wird, 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, ist die Barvergütung der Besteuerung zugrunde zu legen.

#### R 8.1 (5) **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 SvEV maßgebend, soweit nicht zulässigerweise § 8 Abs. 3 EStG angewandt wird. <sup>2</sup>Dabei ist der amtliche Sachbezugswert auch dann anzusetzen, wenn der Arbeitgeber die dem Arbeitnehmer überlassene Unterkunft gemietet und ggf. mit Einrichtungsgegenständen ausgestattet hat. <sup>3</sup>Eine Gemeinschaftsunterkunft liegt vor, wenn die Unterkunft bspw. durch Gemeinschaftswaschräume oder Gemeinschaftsküchen Wohnheimcharakter hat oder Zugangsbeschränkungen unterworfen ist.

R 8.1 (6) (6) <sup>1</sup>Soweit nicht zulässigerweise § 8 Abs. 3 EStG angewandt wird, ist für die Bewertung einer Wohnung der ortsübliche Mietwert maßgebend, bei Vorliegen der Voraussetzungen gemindert um den Bewertungsabschlag nach § 8 Abs. 2 Satz 12 EStG (>Absatz 6a). <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>Bei Anwendung eines Mietspiegels ist die Vergleichsmiete der niedrigste Mietwert der Mietpreisspanne des Mietspiegels für vergleichbare

Wohnungen zzgl. der nach der BetrKV umlagefähigen Kosten, die konkret auf die überlassene Wohnung entfallen.<sup>7</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>8</sup> Die Vergleichsmiete gilt unabhängig davon, ob die Wohnung z. B. als Werks- und Dienstwohnung im Eigentum des Arbeitgebers oder dem Arbeitgeber aufgrund eines Belegungsrechts zur Verfügung steht oder von ihm angemietet worden ist.<sup>9</sup> Gesetzliche Mietpreisbeschränkungen sind zu beachten.<sup>10</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>11</sup> Überlässt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer im Rahmen einer Auslandstätigkeit eine Wohnung im Ausland, deren ortsübliche Miete 18 % des Arbeitslohns ohne Kaufkraftausgleich übersteigt, ist diese Wohnung mit 18 % des Arbeitslohns ohne Kaufkraftausgleich zzgl. 10 % der darüberhinausgehenden ortsüblichen Miete zu bewerten; dieser Wert gilt für die Anwendung des § 8 Abs. 2 Satz 12 EStG als ortsüblicher Mietwert.

### **Bewertungsabschlag nach § 8 Abs. 2 Satz 12 EStG**

R 8.1 (6a)

(6a)<sup>1</sup> Der Bewertungsabschlag beträgt 1/3 vom ortsüblichen Mietwert, wenn dieser nicht mehr als 25 € je Quadratmeter ohne umlagefähige Kosten i. S. d. BetrKV beträgt.<sup>2</sup> Die nach Anwendung des Bewertungsabschlags ermittelte Vergleichsmiete ist Bemessungsgrundlage für die Bewertung der Mietvorteile.<sup>3</sup> Die Mietvorteile bleiben außer Ansatz, wenn sie zusammen mit anderen nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG zu bewertenden Sachbezügen die Sachbezugsfreigrenze nicht überschreiten.<sup>4</sup> Überlässt der Arbeitgeber Wohnungen überwiegend an fremde Dritte, besteht ein Wahlrecht zwischen den Bewertungsmethoden nach § 8 Abs. 2 EStG (mit Bewertungsabschlag) und § 8 Abs. 3 EStG (mit Rabatt-Freibetrag).

### **Kantinenmahlzeiten und Zuschüsse in Form von Essenmarken**

R 8.1 (7)

(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 SvEV (Sachbezugswert) zu bewerten.<sup>2</sup> Alternativ kommt eine Bewertung mit dem Endpreis i. S. d. § 8 Abs. 3 EStG in Betracht, 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 Sachbezugswert zu bewerten, wenn der Arbeitgeber aufgrund vertraglicher Vereinbarung durch Zuschüsse 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 einschl. Umsatzsteuer den Sachbezugswert unterschreitet.
4. Bestehen die Leistungen des Arbeitgebers im Falle der Nummer 2 aus arbeitstäglichen Zuschüssen zu Mahlzeiten in Form von Papier-Essenmarken (z. B. Essensgutscheine, Restaurantschecks) oder digitalen Essenmarken (z. B. aufladbare Geldkarten, Apps), die in einer Annahmestelle (z. B. Restaurant, Lebensmitteleinzelhandel) beim Erwerb einer Mahlzeit in Zahlung genommen werden, gilt Folgendes:
  - a) <sup>1</sup> Es ist nicht der Zuschuss, sondern die Mahlzeit mit dem Sachbezugswert zu bewerten, wenn
    - aa) tatsächlich arbeitstäglich eine Mahlzeit (Frühstück, Mittag- oder Abendessen) durch den Arbeitnehmer erworben wird.<sup>2</sup> Lebensmittel sind nur dann als Mahlzeit anzuerkennen, wenn sie zum unmittelbaren Verzehr geeignet oder zum Verbrauch während der Essenspausen bestimmt sind.<sup>3</sup> Einzelne

Bestandteile einer Mahlzeit können auch bei verschiedenen Akzeptanzstellen erworben werden. <sup>4</sup>Erwirbt der Arbeitnehmer am selben Tag weitere Mahlzeiten für andere Tage auf Vorrat, sind hierfür gewährte Zuschüsse als Barlohn zu erfassen,

- bb) für jede Mahlzeit lediglich ein Zuschuss arbeitstäglich (ohne Krankheitstage, Urlaubstage und – vorbehaltlich Doppelbuchst. ee) – Arbeitstage, an denen der Arbeitnehmer eine Auswärtstätigkeit ausübt) beansprucht werden kann,
- cc) der Zuschuss den Sachbezugswert der Mahlzeit um nicht mehr als 3,10 € übersteigt,
- dd) der Zuschuss den tatsächlichen Preis der Mahlzeit nicht übersteigt und
- ee) der Zuschuss nicht von Arbeitnehmern beansprucht werden kann, die eine Auswärtstätigkeit ausüben, bei der die ersten drei Monate (§ 9 Abs. 4a Satz 6 und 7 EStG) noch nicht abgelaufen sind.

<sup>2</sup>Dies gilt auch dann, wenn zwischen dem Arbeitgeber und der Annahmestelle, die die bezuschusste Mahlzeit abgibt, keine unmittelbaren vertraglichen Beziehungen bestehen, weil z. B. ein Unternehmen eingeschaltet ist, das die Zuschüsse verwaltet.

<sup>3</sup>Der Arbeitgeber hat die vorstehenden Voraussetzungen nachzuweisen; der Nachweis der Verwendung des Zuschusses ausschl. zum Erwerb einer Mahlzeit i. S. d. Doppelbuchst. aa kann dabei auch durch Vorlage entsprechender vertraglicher Vereinbarungen zwischen dem Unternehmen, das die bezuschusste Mahlzeit abgibt, und dem Arbeitgeber oder dem mit der Verwaltung der Zuschüsse beauftragten Unternehmen geführt werden. <sup>4</sup>Zur Erfüllung der Voraussetzungen nach Doppelbuchst. bb hat der Arbeitgeber für jeden Arbeitnehmer die Tage der Abwesenheit festzustellen und sicherzustellen, dass die Zahl der Tage, für die Zuschüsse gewährt werden, im Kj. die Zahl der vereinbarten Arbeitstage abzgl. der Abwesenheitstage nicht überschreitet. <sup>5</sup>Die Pflicht zur Feststellung der Abwesenheitstage und zur Anpassung der Zahl der Zuschüsse entfällt für Arbeitnehmer, die im Kj. durchschnittlich an nicht mehr als drei Arbeitstagen je Kalendermonat Auswärtstätigkeiten ausüben, wenn keiner dieser Arbeitnehmer im Kalendermonat mehr als 15 Zuschüsse zu Mahlzeiten (insgesamt für Frühstück, Mittag- und Abendessen) erhält.

- b) Bestehen die Leistungen des Arbeitgebers ausschl. in der Hingabe von Essenmarken, ist auch unter den Voraussetzungen des Buchst. 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 Zuschüsse erhält, vermindert sich dadurch der Barlohn in entsprechender Höhe. <sup>2</sup>Die Zuschüsse sind mit dem Wert anzusetzen, der sich nach den Buchst. a oder b ergibt. <sup>3</sup>Ohne Änderung des Arbeitsvertrags führt der Austausch von Barlohn durch Zuschüsse nicht zu einer Herabsetzung des steuerpflichtigen Barlohns. <sup>4</sup>In diesem Falle ist der Betrag, um den sich der ausgezahlte Barlohn verringert, als Entgelt für die Mahlzeit anzusehen und von dem nach Buchst. a oder b maßgebenden Wert abzusetzen.
  - d) <sup>1</sup>Dem Arbeitgeber bleibt es unbenommen, entweder die ihm vom Arbeitnehmer vorgelegten Einzelbelegnachweise manuell zu überprüfen oder sich entsprechender elektronischer Verfahren zu bedienen (z. B. wenn ein Anbieter die Belege vollautomatisch digitalisiert, prüft und eine monatliche Abrechnung an den Arbeitgeber übermittelt, aus der sich dieselben Erkenntnisse wie aus Einzelbelegnachweisen gewinnen lassen). <sup>2</sup>Die von Annahmestellen eingelösten Papier-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 Papier-Essenmarken mit welchem Verrechnungswert eingelöst worden sind, und diese 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, sind diese Mahlzeiten nicht in die Durchschnittsberechnung einzubeziehen. <sup>4</sup>Unterhält der Arbeitgeber mehrere Kantinen, 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 i. d. R. 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 Sachbezugswert nicht unterschreitet oder
  - bb) nach Nummer 4 der Zuschuss als Arbeitslohn zu erfassen ist oder
- b) wenn der Arbeitgeber die Durchschnittsberechnung nach Nummer 5 anwendet.

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

R 8.1 (8)

(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 ein sog. Arbeitsessen i. S. d. R 19.6 Abs. 2 sowie für die Beteiligung von Arbeitnehmern an einer geschäftlich veranlassten Bewirtung i. S. d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG; für Mahlzeiten im Rahmen von Betriebsveranstaltungen gilt § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG.
2. <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. <sup>2</sup>Dies gilt z. B. für eine während einer beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit oder doppelten Haushaltsführung gestellte Mahlzeit, deren Preis die 60-€-Grenze i. S. d. § 8 Abs. 2 Satz 8 EStG übersteigt. <sup>3</sup>Ein vom Arbeitnehmer an den Arbeitgeber oder an den Dritten gezahltes Entgelt ist auf den tatsächlichen Preis anzurechnen. <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 tatsächlichen Preis der Mahlzeit anzurechnen.

#### **Gestellung von Kfz**

R 8.1 (9)

(9) Überlässt der Arbeitgeber oder aufgrund des Dienstverhältnisses ein Dritter dem Arbeitnehmer ein Kfz zur privaten Nutzung, gilt Folgendes:

1. <sup>1</sup>Der Arbeitgeber hat den privaten Nutzungswert mit monatlich 1 % des inländischen Listenpreises des Kfz anzusetzen. <sup>2</sup>Kann das Kfz zu Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte genutzt werden, ist i. d. R. diese Nutzungsmöglichkeit unabhängig von der Nutzung des Fahrzeugs zu Privatfahrten mit monatlich 0,03 % des inländischen Listenpreises des Kfz für jeden Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte zu bewerten und dem Arbeitslohn zuzurechnen. <sup>3</sup>Wird das Kfz zu Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung genutzt, ist für jeden Kilometer der Entfernung zwischen der ersten Tätigkeitsstätte und dem Ort des eigenen Hausstands ein Nutzungswert von 0,002 % des inländischen Listenpreises für jede Fahrt anzusetzen, für die der Werbungskostenabzug nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 5 EStG ausgeschlossen ist. <sup>4</sup>Die Monatswerte nach den Sätzen 1 und 2 sind auch dann anzusetzen, wenn das Kfz dem Arbeitnehmer im Kalendermonat nur zeitweise zur Verfügung steht oder nur zeitweise oder gar nicht genutzt wird. <sup>5</sup>Kürzungen der Werte, z. B. wegen einer Beschriftung des Kfz, oder wegen eines privaten Zweitwagens sind nicht zulässig. <sup>6</sup>Listenpreis i. S. d. Sätze 1 bis 3 ist – auch bei gebraucht erworbenen oder geleasten

Fahrzeugen – die auf volle hundert € abgerundete unverbindliche Preisempfehlung des Herstellers für das genutzte Kfz im Zeitpunkt seiner Erstzulassung zzgl. der Kosten für werkseitig im Zeitpunkt der Erstzulassung eingebaute Sonderausstattungen (z. B. Navigationsgeräte, Diebstahlsicherungssysteme) und der Umsatzsteuer; der Wert eines Autotelefon einchl. Freisprecheinrichtung sowie der Wert eines weiteren Satzes Reifen einchl. Felgen bleiben außer Ansatz. <sup>7</sup>Bei einem Kfz, das 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. <sup>8</sup>Kann das Kfz auch im Rahmen einer anderen Einkunftsart genutzt werden, ist diese Nutzungsmöglichkeit mit dem Nutzungswert nach Satz 1 abgegolten. <sup>9</sup>Nummer 2 Satz 9 bis 17 gilt entsprechend.

2. <sup>1</sup>Der Arbeitgeber kann den privaten Nutzungswert abweichend von Nummer 1 mit den für das Kfz entstehenden Aufwendungen ansetzen, die auf die nach Nummer 1 zu erfassenden privaten Fahrten entfallen, wenn die 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 Fahrstrecken gesondert und laufend im Fahrtenbuch nachzuweisen. <sup>3</sup>Für dienstliche Fahrten sind i. d. R. die folgenden Angaben erforderlich:

- a) Datum und Kilometerstand zu Beginn und am Ende jeder einzelnen Auswärtstätigkeit,
- 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 erster Tätigkeitsstätte 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>Das Fahrtenbuch kann auch elektronisch geführt werden, wenn sich daraus dieselben Erkenntnisse wie aus einem manuell geführten Fahrtenbuch gewinnen lassen und nachträgliche Veränderungen der aufgezeichneten Angaben technisch ausgeschlossen oder dokumentiert werden. <sup>7</sup>Der private Nutzungswert ist der Anteil an den Gesamtkosten des Kfz, der dem Verhältnis der Privatfahrten zur Gesamtfahrtstrecke entspricht. <sup>8</sup>Die insgesamt durch das Kfz entstehenden Aufwendungen i. S. d. § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG (Gesamtkosten) sind als Summe der Nettoaufwendungen zzgl. Umsatzsteuer zu ermitteln. <sup>9</sup>Zu den Gesamtkosten gehören nur solche Kosten, die dazu bestimmt sind, unmittelbar dem Halten und dem Betrieb des Kfz zu dienen und im Zusammenhang mit seiner Nutzung typischerweise entstehen. <sup>10</sup>Die AfA ist stets in die Gesamtkosten einzubeziehen; ihnen sind die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten einchl. Umsatzsteuer zugrunde zu legen. <sup>11</sup>Nicht zu den Gesamtkosten gehören z. B. Beiträge für einen auf den Namen des Arbeitnehmers ausgestellten Schutzbrief, Straßen- oder Tunnelbenutzungsgebühren und Unfallkosten. <sup>12</sup>Verbleiben nach Erstattungen durch Dritte Unfallkosten bis zur Höhe von 1.000 € zzgl. Umsatzsteuer je Schaden ist es aber nicht zu beanstanden, wenn diese als Reparaturkosten in die Gesamtkosten einbezogen werden; Satz 15 ist sinngemäß anzuwenden. <sup>13</sup>Ist der Arbeitnehmer gegenüber dem Arbeitgeber wegen Unfallkosten nach allgemeinen zivilrechtlichen Regeln schadensersatzpflichtig (z. B. Privatfahrten, Trunkenheitsfahrten) und verzichtet der Arbeitgeber (z. B. durch arbeitsvertragliche Vereinbarungen) auf diesen Schadensersatz, liegt i. H. d. Verzichts ein gesonderter geldwerter Vorteil vor (§ 8 Abs. 2 Satz 1 EStG). <sup>14</sup>Erstattungen durch Dritte (z. B. Versicherung) sind unabhängig vom Zahlungszeitpunkt zu berücksichtigen, so dass der geldwerte Vorteil regelmäßig i. H. d. vereinbarten Selbstbehalts anzusetzen ist. <sup>15</sup>Hat der Arbeitgeber auf den Abschluss einer Versicherung verzichtet oder eine Versicherung mit einem Selbstbehalt von mehr als 1.000 € abgeschlossen, ist aus Vereinfachungsgründen so zu verfahren, als bestünde eine Versicherung mit einem Selbstbehalt von 1.000 €, wenn es bei bestehender Versicherung zu einer Erstattung gekommen wäre. <sup>16</sup>Liegt keine Schadensersatzpflicht des Arbeitnehmers vor (z. B. Fälle höherer Gewalt, Verursachung des Unfalls durch einen Dritten) oder ereignet sich der Unfall auf einer beruflich veranlassten Fahrt (Auswärtstätigkeit, die wöchentliche Familienheimfahrt bei doppelter Haushaltsführung oder Fahrten zwischen Wohnung und

- erster Tätigkeitsstätte), liegt vorbehaltlich Satz 13 kein geldwerter Vorteil vor. <sup>17</sup>Vom Arbeitnehmer selbst getragene Kosten fließen nicht in die Gesamtkosten ein und erhöhen nicht den Nutzungswert; es wird nicht beanstandet, wenn diese Kosten in die Gesamtkosten einbezogen werden und zudem als Nutzungsentgelt den Nutzungswert mindern.
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 Kj. festlegen; das Verfahren darf bei demselben Kfz während des Kj. nicht gewechselt werden. <sup>2</sup>Eine rückwirkende Änderung des Lohnsteuerabzugs (Wechsel von der pauschalen Nutzungswertmethode zur Fahrtenbuchmethode oder umgekehrt für das gesamte Kalenderjahr) ist vor Übermittlung oder Ausschreibung der Lohnsteuerbescheinigung jedoch im Rahmen des § 41c EStG möglich. <sup>3</sup>Soweit die genaue Erfassung des privaten Nutzungswerts nach Nummer 2 monatlich nicht möglich ist, kann der Erhebung der Lohnsteuer monatlich 1/12 des Vorjahresbetrags zugrunde gelegt werden. <sup>4</sup>Nach Ablauf des Kj. oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses ist der tatsächlich zu versteuernde Nutzungswert zu ermitteln und eine etwaige Lohnsteuerdifferenz nach Maßgabe der §§ 41c, 42b EStG auszugleichen. <sup>5</sup>Bei der Veranlagung zur Einkommensteuer ist der Arbeitnehmer nicht an das für die Erhebung der Lohnsteuer gewählte Verfahren gebunden; Satz 1 zweiter Halbsatz gilt entsprechend.
  4. <sup>1</sup>Zahlt der Arbeitnehmer an den Arbeitgeber oder auf dessen Weisung an einen Dritten zur Erfüllung einer Verpflichtung des Arbeitgebers (abgekürzter Zahlungsweg) für die außerdienstliche Nutzung (Nutzung zu privaten Fahrten, zu Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte und zu Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung) des Kfz ein Nutzungsentgelt (z. B. Monatspauschale, Kilometerpauschale, vom Arbeitnehmer übernommene Leasingraten), mindert dies den Nutzungswert. <sup>2</sup>Nutzungsentgelt i. d. S. sind auch zeitraumbezogene (Einmal-)Zahlungen des Arbeitnehmers für die außerdienstliche Nutzung. <sup>3</sup>Diese Zahlungen sind bei der Bemessung des geldwerten Vorteils auf den Zeitraum, für den sie geleistet werden, gleichmäßig zu verteilen und vorteilsmindernd zu berücksichtigen. <sup>4</sup>Rückzahlungen von Nutzungsentgelten sind Arbeitslohn, soweit die Nutzungsentgelte den privaten Nutzungswert gemindert haben.
  - 4a. <sup>1</sup>(Einmal-)Zahlungen des Arbeitnehmers zu den Anschaffungskosten eines ihm auch zur außerdienstlichen Nutzung überlassenen Kfz sind bei der Bemessung des geldwerten Vorteils auf den Zeitraum, für den sie geleistet werden, gleichmäßig zu verteilen und vorteilsmindernd zu berücksichtigen, wenn arbeitsvertragliche Vereinbarungen hinsichtlich des Zuzahlungszeitraums bestehen. <sup>2</sup>Bestehen keine arbeitsvertraglichen Vereinbarungen hinsichtlich des Zuzahlungszeitraums, ist es nicht zu beanstanden, wenn (Einmal-) Zahlungen des Arbeitnehmers im Zahlungsjahr sowie in den darauffolgenden Kj. auf den privaten Nutzungswert für das jeweilige Kfz bis auf 0 € angerechnet werden. <sup>3</sup>Bei Leasingsonderzahlungen ist entsprechend Satz 1 und 2 zu verfahren. <sup>4</sup>In den Fällen der Nummer 2 gilt Satz 1 und 2 nur, wenn die für die AfA-Ermittlung maßgebenden Anschaffungskosten nicht um die Zuschüsse gemindert worden sind. <sup>5</sup>Zuschussrückzahlungen sind Arbeitslohn, soweit die Zuschüsse den privaten Nutzungswert gemindert haben.
  5. Die Nummern 1 bis 4a gelten bei Fahrten nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 EStG entsprechend.
  6. Die Sonderregelungen für Elektro- und Hybridelektrofahrzeuge nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 und 3 EStG sind bei der Ermittlung des Nutzungswerts zu beachten.

### **Gestellung eines Kfz mit Fahrer**

(10) <sup>1</sup>Wenn ein Kfz mit Fahrer zur Verfügung gestellt wird, ist der geldwerte Vorteil aus der Fahrgestellung zusätzlich zum Wert nach Absatz 9 Nr. 1 oder 2 als Arbeitslohn zu erfassen. <sup>2</sup>Dieser geldwerte Vorteil bemisst sich i. d. R. nach dem Endpreis i. S. d. § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG einer vergleichbaren von fremden Dritten erbrachten Leistung. <sup>3</sup>Es ist aus Vereinfachungsgründen nicht zu beanstanden, wenn der geldwerte Vorteil abweichend von Satz 2 wie folgt ermittelt wird:

R 8.1 (10)

1. <sup>1</sup>Stellt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte oder Fahrten nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 EStG ein Kfz mit Fahrer zur Verfügung, ist der für diese Fahrten nach Absatz 9 Nr. 1 oder 2 ermittelte Nutzungswert des Kfz um 50 % zu erhöhen. <sup>2</sup>Für die zweite und jede weitere Familienheimfahrt im Rahmen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung erhöht sich der auf die einzelne Familienheimfahrt entfallende Nutzungswert nur dann um 50 %, wenn für diese Fahrt ein Fahrer in Anspruch genommen worden ist.
2. Stellt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer für andere Privatfahrten ein Kfz mit Fahrer zur Verfügung, ist der entsprechende private Nutzungswert des Kfz wie folgt zu erhöhen:
  - a) um 50 %, wenn der Fahrer überwiegend in Anspruch genommen wird,
  - b) um 40 %, wenn der Arbeitnehmer das Kfz häufig selbst steuert,
  - c) um 25 %, wenn der Arbeitnehmer das Kfz weit überwiegend oder ausschl. selbst steuert.
3. Bei Begrenzung des pauschalen Nutzungswertes i. S. d. § 8 Abs. 2 Satz 2, 3 und 5 EStG auf die Gesamtkosten ist der anzusetzende Nutzungswert um 50 % zu erhöhen, wenn das Kfz mit Fahrer zur Verfügung gestellt worden ist.
4. <sup>1</sup>Wenn einem Arbeitnehmer aus Sicherheitsgründen ein sondergeschütztes (gepanzertes) Kfz, das zum Selbststeuern nicht geeignet ist, mit Fahrer zur Verfügung gestellt wird, ist von der steuerlichen Erfassung der Fahrergestellung abzusehen. <sup>2</sup>Es ist dabei unerheblich, in welcher Gefährdungstufe der Arbeitnehmer eingeordnet ist.

## R 8.2

**Belegschaftsrabatte (§ 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 aufgrund seines Dienstverhältnisses zufließen. <sup>2</sup>Steht der Arbeitnehmer im Kf. nacheinander oder nebeneinander in mehreren Dienstverhältnissen, 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 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 z. B. elektrischer Strom oder 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 2 Satz 1 EStG gleichzeitig vorliegen, kann zwischen der Pauschalbesteuerung, der Anwendung des § 8 Abs. 3 EStG (mit Bewertungsabschlag und Rabatt-Freibetrag) und der Anwendung des § 8 Abs. 2 EStG (ohne Bewertungsabschlag und Rabatt-Freibetrag) 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 Hausrunk 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 Entgeltminderung 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 ggf. als Lohnzahlungen durch Dritte zu versteuern.

(2) <sup>1</sup>Der steuerlichen Bewertung des Sachbezugs, der die Voraussetzungen des Absatzes 1 erfüllt, ist i. d. R. der Endpreis einschl. Umsatzsteuer zugrunde zu legen, zu dem der Arbeitgeber die konkrete Ware oder Dienstleistung fremden Letztverbrauchern im

allgemeinen Geschäftsverkehr am Ende von Verkaufsverhandlungen durchschnittlich anbietet. <sup>2</sup>Bei der Gewährung von Versicherungsschutz als Sachbezug sind es die Beiträge, die der Arbeitgeber als Versicherer von fremden Versicherungsnehmern für diesen Versicherungsschutz durchschnittlich verlangt. <sup>3</sup>Tritt der Arbeitgeber mit Letztverbrauchern außerhalb des Arbeitnehmerbereichs nicht in Geschäftsbeziehungen, ist i. d. R. der Endpreis zugrunde zu legen, zu denen der dem Abgabeort des Arbeitgebers nächstansässige Abnehmer die konkrete Ware oder Dienstleistung fremden Letztverbrauchern anbietet. <sup>4</sup>Dies gilt auch in den Fällen, in denen der Arbeitgeber nur als Kommissionär tätig ist. <sup>5</sup>R 8.1 Abs. 2 Satz 2 ist sinngemäß anzuwenden. <sup>6</sup>Für die Preisfeststellung ist i. d. R. jeweils der Kalendertag maßgebend, an dem die Ware oder Dienstleistung an den Arbeitnehmer abgegeben wird. <sup>7</sup>Fallen Bestell- und Liefertag auseinander, sind die Verhältnisse am Bestelltag für die Ermittlung des Angebotspreises maßgebend. <sup>8</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>9</sup>Arbeitslöhne dieser Art aus demselben Dienstverhältnis bleiben steuerfrei, soweit sie insgesamt den Rabatt-Freibetrag nach § 8 Abs. 3 EStG nicht übersteigen.

### Werbungskosten

R 9.1

(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 i. V. m. § 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 Auswärtstätigkeit.

(2) <sup>1</sup>Aufwendungen für Ernährung, Kleidung und Wohnung sowie Repräsentationsaufwendungen sind i. d. R. Aufwendungen für die Lebensführung i. S. d. § 12 Nr. 1 EStG. <sup>2</sup>Besteht bei diesen Aufwendungen ein Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit des Arbeitnehmers, 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 aussch. beruflich veranlasst, z. B. Aufwendungen für typische Berufskleidung (>R 3.31), 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, ist dieser Teil der Aufwendungen als Werbungskosten abziehbar; er kann ggf. geschätzt werden.
3. <sup>1</sup>Ein Abzug der Aufwendungen kommt insgesamt nicht in Betracht, wenn die – für sich gesehen jeweils nicht unbedeutenden – beruflichen und privaten Veranlassungsbeiträge so ineinandergreifen, dass eine Trennung nicht möglich und eine Grundlage für die Schätzung nicht erkennbar ist. <sup>2</sup>Das ist insbesondere der Fall, wenn es an objektivierbaren Kriterien für eine Aufteilung fehlt.
4. <sup>1</sup>Aufwendungen für die Ernährung gehören i. d. R. 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 9.6) oder wegen einer aus beruflichem Anlass begründeten doppelten Haushaltsführung (>R 9.11) so gut wie aussch. durch die berufliche Tätigkeit veranlasst sind.

(3) Die Annahme von Werbungskosten setzt nicht voraus, dass im selben Kj., 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, 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, auch soweit sie von einem Dritten – z. B. der Agentur für Arbeit – gezahlt werden, 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 VZ 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 VZ zugrunde gelegt werden. <sup>6</sup>Nach R 3.50 Abs. 2 steuerfrei ersetzte Telekommunikationsaufwendungen mindern den als Werbungskosten abziehbaren Betrag.

**R 9.2****Aufwendungen für die Aus- und Fortbildung**

<sup>1</sup>Aufwendungen für den erstmaligen Erwerb von Kenntnissen, die zur Aufnahme eines Berufs befähigen, bzw. für ein erstes Studium (Erstausbildung) sind Kosten der Lebensführung und nur als Sonderausgaben im Rahmen von § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG abziehbar. <sup>2</sup>Werbungskosten liegen dagegen nach § 9 Abs. 6 EStG vor, wenn der Arbeitnehmer zuvor bereits eine Erstausbildung abgeschlossen hat oder wenn die Berufsausbildung oder das Studium Gegenstand eines Dienstverhältnisses (Ausbildungsdienstverhältnis) ist. <sup>3</sup>Unabhängig davon, ob ein Dienstverhältnis besteht, sind die Aufwendungen für die Fortbildung in dem bereits erlernten Beruf und für die Umschulungsmaßnahmen, die einen Berufswechsel vorbereiten, als Werbungskosten abziehbar. <sup>4</sup>Das gilt auch für die Aufwendungen für ein weiteres Studium, wenn dieses in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Zusammenhang mit späteren steuerpflichtigen Einnahmen aus der angestrebten beruflichen Tätigkeit steht.

**R 9.3****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.

## Reisekosten

R 9.4

<sup>1</sup>Reisekosten sind Fahrtkosten (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a EStG, >R 9.5), Verpflegungsmehraufwendungen (§ 9 Abs. 4a EStG, >R 9.6), Übernachtungskosten (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a EStG, >R 9.7) und Reisenebenkosten (>R 9.8), soweit diese durch eine beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit (§ 9 Abs. 4a Satz 2 und 4 EStG) des Arbeitnehmers entstehen. <sup>2</sup>Eine beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit ist auch der Vorstellungsbuch eines Stellenbewerbers. <sup>3</sup>Erledigt der Arbeitnehmer im Zusammenhang mit der beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit auch in einem mehr als geringfügigen Umfang private Angelegenheiten, sind die beruflich veranlassten von den privat veranlassten Aufwendungen zu trennen. <sup>4</sup>Ist das nicht – auch nicht durch Schätzung – möglich, gehören die gesamten Aufwendungen zu den nach § 12 EStG nicht abziehbaren Aufwendungen für die Lebensführung (z. B. Bekleidungskosten oder Aufwendungen für andere allgemeine Reiseausrüstungen). <sup>5</sup>Die berufliche Veranlassung der Auswärtstätigkeit, die Reisedauer und den Reiseweg hat der Arbeitnehmer aufzuzeichnen und anhand geeigneter Unterlagen, z. B. Fahrtenbuch (>R 8.1 Abs. 9 Nr. 2 Satz 3), Tankquittungen, Hotelrechnungen, Schriftverkehr, nachzuweisen oder glaubhaft zu machen.

## Fahrtkosten als Reisekosten

R 9.5

### 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 einschl. etwaiger Zuschläge anzusetzen. <sup>3</sup>Benutzt der Arbeitnehmer sein Fahrzeug, 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 aufgrund 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>Abweichend von Satz 3 können die Fahrtkosten auch mit den pauschalen Kilometersätzen gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 2 EStG angesetzt werden. <sup>6</sup>Aufwendungen für Fahrten nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 EStG gehören nicht zu den Reisekosten.

### Erstattung durch den Arbeitgeber

(2) <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 5 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>Wird dem Arbeitnehmer für die Auswärtstätigkeit im Rahmen seines Dienstverhältnisses ein Kfz zur Verfügung gestellt, darf der Arbeitgeber die pauschalen Kilometersätze nicht – auch nicht teilweise – steuerfrei erstatten.

## Verpflegungsmehraufwendungen als Reisekosten

R 9.6

### Allgemeines

(1) <sup>1</sup>Die dem Arbeitnehmer tatsächlich entstandenen, beruflich veranlassten Mehraufwendungen für Verpflegung sind unter den Voraussetzungen des § 9 Abs. 4a EStG mit den dort genannten Pauschbeträgen anzusetzen. <sup>2</sup>Der Einzelnachweis von Verpflegungsmehraufwendungen berechtigt nicht zum Abzug höherer Beträge.

### Konkurrenzregelung

(2) Soweit für denselben Kalendertag Verpflegungsmehraufwendungen wegen einer Auswärtstätigkeit oder wegen einer doppelten Haushaltsführung (>R 9.11 Abs. 7) anzuerkennen sind, ist jeweils nur der höchste Pauschbetrag anzusetzen (§ 9 Abs. 4a Satz 12 zweiter Halbsatz EStG).

### Besonderheiten bei Auswärtstätigkeiten im Ausland

(3) <sup>1</sup>Für den Ansatz von Verpflegungsmehraufwendungen bei Auswärtstätigkeiten im Ausland gelten nach Staaten unterschiedliche Pauschbeträge (Auslandstagegelder), die vom BMF im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder auf der Grundlage der höchsten Auslandstagegelder nach dem BRKG bekannt gemacht werden. <sup>2</sup>Für die in der Bekanntmachung nicht erfassten Staaten ist der für Luxemburg geltende Pauschbetrag maßgebend; für die in der Bekanntmachung nicht erfassten Übersee- und Außengebiete eines Staates ist der für das Mutterland geltende Pauschbetrag maßgebend. <sup>3</sup>Werden an einem Kalendertag Auswärtstätigkeiten im In- und Ausland 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 Staat 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, ist für die Tage, die zwischen dem Tag des Abflugs und dem Tag der Landung liegen, das für Österreich geltende Tagegeld maßgebend.
2. <sup>1</sup>Bei Schiffsreisen ist das für Luxemburg geltende Tagegeld maßgebend. <sup>2</sup>Für das Personal auf deutschen Staatsschiffen sowie für das Personal auf Schiffen der Handelsmarine unter deutscher Flagge auf Hoher See gilt das Inlandstagegeld. <sup>3</sup>Für die Tage der Einschiffung und Ausschiffung ist das für den Hafenort geltende Tagegeld maßgebend.

R 9.7

## Übernachungskosten

### 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>Ist die Unterkunft am auswärtigen Tätigkeitsort die einzige Wohnung/Unterkunft des Arbeitnehmers, liegt kein beruflich veranlasster Mehraufwand i. S. d. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a EStG vor.

### Werbungskostenabzug

(2) Die tatsächlichen Übernachtungskosten können bei einer Auswärtstätigkeit als Reisekosten angesetzt und als Werbungskosten abgezogen werden, soweit sie nicht vom Arbeitgeber nach § 3 Nr. 13 oder 16 EStG steuerfrei ersetzt werden.

### Erstattung durch den Arbeitgeber

(3) <sup>1</sup>Für jede Übernachtung im Inland darf der Arbeitgeber ohne Einzelnachweis einen Pauschbetrag von 20 € steuerfrei erstatten. <sup>2</sup>Bei Übernachtungen im Ausland dürfen die Übernachtungskosten ohne Einzelnachweis der tatsächlichen Aufwendungen mit Pauschbeträgen (Übernachtungsgelder) steuerfrei erstattet werden. <sup>3</sup>Die Pauschbeträge werden vom BMF im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder auf der Grundlage der höchsten Auslandsübernachtungsgelder nach dem BRKG bekannt gemacht. <sup>4</sup>Sie richten sich nach dem Ort, der nach R 9.6 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 9.6 Abs. 3 Satz 2 anzuwenden. <sup>6</sup>Die Pauschbeträge dürfen nicht steuerfrei erstattet werden, wenn dem Arbeitnehmer die Unterkunft vom Arbeitgeber oder aufgrund seines Dienstverhältnisses von einem Dritten unentgeltlich oder teilweise unentgeltlich zur Verfügung gestellt wurde. <sup>7</sup>Auch

bei Übernachtung in einem Fahrzeug ist die steuerfreie Zahlung der Pauschbeträge nicht zulässig.<sup>8</sup> Bei Benutzung eines Schlafwagens oder einer Schiffskabine dürfen die Pauschbeträge nur dann steuerfrei gezahlt werden, wenn die Übernachtung in einer anderen Unterkunft begonnen oder beendet worden ist.

## Reisenebenkosten

R 9.8

### Allgemeines

(1) Reisenebenkosten werden unter den Voraussetzungen von R 9.4 Abs. 1 in tatsächlicher Höhe berücksichtigt und können als Werbungskosten abgezogen werden, soweit sie nicht vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet wurden.

### Steuerfreiheit der Arbeitgebererstattungen

(2)<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.

## Umzugskosten

R 9.9

### 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 i. d. R. bis zur Höhe der Beträge als Werbungskosten abgezogen werden, die nach dem BUKG und der AUV als Umzugskostenvergütung höchstens gezahlt werden könnten, mit Ausnahme der Pauschalen nach §§ 19, 21 AUV und der Auslagen (insbesondere Maklergebühren) für die Anschaffung einer eigenen Wohnung (Wohneigentum) nach § 9 Abs. 1 BUKG; die Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen nach § 9 Abs. 4a EStG sind zu beachten.<sup>2</sup> Werden die umzugskostenrechtlich festgelegten Grenzen eingehalten, ist nicht zu prüfen, ob die Umzugskosten Werbungskosten darstellen.<sup>3</sup> Die dienstrechtliche Beschränkung des § 13 Abs. 2 Nr. 4 BUKG hat für den Bereich des Werbungskostenabzugs keine Gültigkeit.<sup>4</sup> Auch im Fall des Umzugs vom Ausland ins Inland können die dem Arbeitnehmer entstandenen sonstigen Umzugsauslagen als Werbungskosten nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG in Höhe der sich aus § 18 Abs. 1 und 2 AUV ergebenden Pauschbeträge für Auslandsumzüge vergleichbarer Beamter geschätzt werden.<sup>5</sup> Die Werbungskosten sind nicht in entsprechender Anwendung des § 18 Abs. 4 AUV zu kürzen.<sup>6</sup> Werden höhere Umzugskosten im Einzelnen nachgewiesen, 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>7</sup> Anstelle der in § 10 BUKG pauschal erfassten Umzugskosten können auch die im Einzelfall nachgewiesenen höheren Umzugskosten als Werbungskosten abgezogen werden.<sup>8</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 9.10**

### **Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie Fahrten nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 EStG**

#### **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 erste Tätigkeitsstätte 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, können Wege von und zu der von der ersten Tätigkeitsstätte weiter entfernt liegenden Wohnung nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 6 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 ohne nähere Prüfung berücksichtigt werden, wenn sie der Arbeitnehmer mindestens sechsmal im KJ. 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 unabhängig davon, ob sich der Lebensmittelpunkt im Inland oder im Ausland befindet.

#### **Fahrten mit einem zur Nutzung überlassenen Kfz**

(2) <sup>1</sup>Ein Kfz ist dem Arbeitnehmer zur Nutzung überlassen, wenn es dem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber unentgeltlich oder teilentgeltlich überlassen worden ist (>R 8.1 Abs. 9) oder wenn es der Arbeitnehmer von dritter Seite geliehen, gemietet oder geleast hat. <sup>2</sup>Wird ein Kfz von einer anderen Person als dem Arbeitnehmer, dem das Kfz von seinem Arbeitgeber zur Nutzung überlassen ist, für Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte benutzt, kann die andere Person die Entfernungspauschale nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG geltend machen. <sup>2</sup>Entsprechendes gilt für den Arbeitnehmer, dem das Kfz von seinem Arbeitgeber überlassen worden ist, für Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte im Rahmen eines anderen Dienstverhältnisses.

#### **Menschen mit Behinderungen i. S. d. § 9 Abs. 2 Satz 3 EStG**

(3) <sup>1</sup>Ohne Einzelnachweis der tatsächlichen Aufwendungen können die Fahrtkosten nach den Regelungen in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 2 EStG angesetzt werden. <sup>2</sup>Wird ein Arbeitnehmer mit Behinderungen im eigenen oder ihm zur Nutzung überlassenen Kfz arbeitstäglich von einem Dritten, z. B. dem Ehegatten zu seiner ersten Tätigkeitsstätte gefahren und wieder abgeholt, können auch die Kfz-Kosten, die durch die Ab- und Anfahrten des Fahrers – die sog. Leerfahrten – entstehen, in tatsächlicher Höhe oder in sinngemäßer Anwendung von § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 2 EStG als Werbungskosten abgezogen werden. <sup>3</sup>Für den Nachweis der Voraussetzungen des § 9 Abs. 2 Satz 3 EStG ist § 65 EStDV entsprechend anzuwenden. <sup>4</sup>Für die Anerkennung der tatsächlichen Aufwendungen oder der Kilometersätze aus § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 2 EStG und für die Berücksichtigung von Leerfahrten ist bei rückwirkender Festsetzung oder Änderung des Grads der Behinderung das Gültigkeitsdatum des entsprechenden Nachweises maßgebend.

**Sammelpunkt oder weiträumiges Tätigkeitsgebiet i. S. d. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 EStG**

(4) Die Absätze 1 bis 3 gelten bei Fahrten nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 EStG entsprechend.

**Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung**

**R 9.11**

**Doppelte Haushaltsführung**

**R 9.11 (1)**

(1) <sup>1</sup>Eine doppelte Haushaltsführung liegt nur vor, wenn der Arbeitnehmer außerhalb des Ortes seiner ersten Tätigkeitsstätte einen eigenen Hausstand unterhält (Hauptwohnung) und auch am Ort der ersten Tätigkeitsstätte wohnt (Zweitwohnung); die Anzahl der Übernachtungen ist dabei unerheblich. <sup>2</sup>Eine doppelte Haushaltsführung liegt nicht vor, solange die auswärtige Beschäftigung als Auswärtstätigkeit anzuerkennen ist.

**Berufliche Veranlassung**

**R 9.11 (2)**

(2) <sup>1</sup>Das Beziehen einer Zweitwohnung ist regelmäßig bei einem Wechsel des Ortes der ersten Tätigkeitsstätte aufgrund einer Versetzung, des Wechsels oder der erstmaligen Begründung eines Dienstverhältnisses beruflich veranlasst. <sup>2</sup>Beziehen beiderseits berufstätige Ehegatten am Ort der ersten Tätigkeitsstätte eine gemeinsame Zweitwohnung, liegt ebenfalls eine berufliche Veranlassung vor. <sup>3</sup>Auch die Mitnahme des nicht berufstätigen Ehegatten an den Ort der ersten Tätigkeitsstätte 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. <sup>5</sup>Eine aus beruflichem Anlass begründete doppelte Haushaltsführung liegt auch dann vor, wenn ein Arbeitnehmer seinen Haupthausstand aus privaten Gründen vom Ort der ersten Tätigkeitsstätte wegverlegt und er darauf in einer Wohnung am Ort der ersten Tätigkeitsstätte einen Zweithaushalt begründet, um von dort seiner Beschäftigung weiter nachgehen zu können. <sup>6</sup>In den Fällen, in denen bereits zum Zeitpunkt der Wegverlegung des Lebensmittelpunktes vom Ort der ersten Tätigkeitsstätte ein Rückumzug an den Ort der ersten Tätigkeitsstätte geplant ist oder feststeht, handelt es sich hingegen nicht um eine doppelte Haushaltsführung i. S. d. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG.

**Eigener Hausstand**

**R 9.11 (3)**

(3) <sup>1</sup>Ein eigener Hausstand setzt eine eingerichtete, den Lebensbedürfnissen entsprechende Wohnung des Arbeitnehmers sowie die finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung (laufende Kosten der Lebensführung) 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 Ort der ersten Tätigkeitsstätte mitnimmt oder der Arbeitnehmer nicht verheiratet ist. <sup>4</sup>Die Wohnung muss außerdem der auf Dauer angelegte Mittelpunkt der Lebensinteressen des Arbeitnehmers sein. <sup>5</sup>Bei größerer Entfernung zwischen dieser Wohnung und der Zweitwohnung, insbesondere bei einer Wohnung im Ausland, reicht bereits eine Heimfahrt im KJ. 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 von zwei Jahren mindestens eine Heimfahrt unternommen wird.

**R 9.11 (4) Ort der Zweitwohnung**

(4) Eine Zweitwohnung in der Nähe des Ortes der ersten Tätigkeitsstätte steht einer Zweitwohnung am Ort der ersten Tätigkeitsstätte gleich.

**R 9.11 (5) Notwendige Mehraufwendungen**

(5) <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 Haushalts (>Absatz 6) oder Aufwendungen für wöchentliche Familien-Ferngespräche,
2. Verpflegungsmehraufwendungen (>Absatz 7),
3. Aufwendungen für die Zweitwohnung (>Absatz 8) und
4. Umzugskosten (>Absatz 9).

<sup>2</sup>Führt der Arbeitnehmer mehr als eine Heimfahrt wöchentlich durch, kann er wählen, ob er die nach Satz 1 in Betracht kommenden Mehraufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung oder die Fahrtkosten nach R 9.10 geltend machen will. <sup>3</sup>Der Arbeitnehmer kann das Wahlrecht bei derselben doppelten Haushaltsführung für jedes KJ. nur einmal ausüben.

<sup>4</sup>Hat der Arbeitgeber die Zweitwohnung unentgeltlich oder teilentgeltlich zur Verfügung gestellt, sind die abziehbaren Fahrtkosten um diesen Sachbezug mit dem nach R 8.1 Abs. 5 und 6 maßgebenden Wert zu kürzen.

**R 9.11 (6) Notwendige Fahrtkosten**

(6) 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 § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 1 und 2 EStG, R 9.5 Abs. 1 anzuwenden; zusätzlich können etwaige Nebenkosten nach Maßgabe von R 9.8 berücksichtigt werden,
2. die Entfernungspauschale nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 9 EStG für jeweils eine tatsächlich durchgeführte Heimfahrt wöchentlich. <sup>2</sup>Aufwendungen für Fahrten mit einem im Rahmen des Dienstverhältnisses zur Nutzung überlassenen Kfz können nicht angesetzt werden (>Absatz 10 Satz 7 Nr. 1).<sup>3</sup>Aufwendungen für Besuchsfahrten der mit dem Arbeitnehmer in der Hauptwohnung lebenden Personen an den Ort der ersten Tätigkeitsstätte des den doppelten Haushalt führenden Arbeitnehmers sind Werbungskosten, wenn der Arbeitnehmer aus beruflichen Gründen an einer Familienheimfahrt gehindert ist.

**R 9.11 (7) Notwendige Verpflegungsmehraufwendungen**

(7) <sup>1</sup>Die dem Arbeitnehmer im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung tatsächlich entstandenen, beruflich veranlassten Mehraufwendungen für Verpflegung sind unter den Voraussetzungen des § 9 Abs. 4a Satz 12 und 13 EStG mit den dort genannten Pauschbeträgen anzusetzen. <sup>2</sup>Ist der Tätigkeit am Ort der ersten Tätigkeitsstätte eine Auswärtstätigkeit an diesem Ort der ersten Tätigkeitsstätte unmittelbar vorausgegangen, ist deren Dauer auf die Dreimonatsfrist anzurechnen (§ 9 Abs. 4a Satz 13 EStG).

**R 9.11 (8) Notwendige Aufwendungen für die Zweitwohnung**

(8) <sup>1</sup>Bei einer doppelten Haushaltsführung im Inland sind die tatsächlichen Kosten für die Zweitwohnung im Rahmen des Höchstbetrags nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 EStG anzuerkennen. <sup>2</sup>Aufwendungen für eine im Ausland gelegene Zweitwohnung sind zu berücksichtigen, soweit sie notwendig und angemessen sind. <sup>3</sup>Steht die Zweitwohnung im Ausland im Eigentum des Arbeitnehmers, 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.

## Umzugskosten

R 9.11 (9)

(9) <sup>1</sup>Umzugskosten anlässlich der Begründung, Beendigung oder des Wechsels einer doppelten Haushaltsführung sind vorbehaltlich des Satzes 4 Werbungskosten, wenn der Umzug beruflich veranlasst ist. <sup>2</sup>Der Nachweis der Umzugskosten i. S. d. § 10 BUKG ist notwendig, weil für sie keine Pauschalierung möglich ist. <sup>3</sup>Dasselbe gilt für die sonstigen Umzugsauslagen i. S. d. § 18 AUV bei Beendigung einer doppelten Haushaltsführung durch den Rückumzug eines Arbeitnehmers in das Ausland. <sup>4</sup>Verlegt der Arbeitnehmer seinen Lebensmittelpunkt i. S. d. Absatzes 3 aus privaten Gründen (>Absatz 2 Satz 5) vom Ort der ersten Tätigkeitsstätte weg und begründet in seiner bisherigen Wohnung am Ort der ersten Tätigkeitsstätte einen Zweithaushalt, um von dort seiner Beschäftigung weiter nachgehen zu können, sind diese Umzugskosten keine Werbungskosten, sondern Kosten der privaten Lebensführung. <sup>5</sup>Entsprechendes gilt für Umzugskosten, die nach Wegverlegung des Lebensmittelpunktes vom Ort der ersten Tätigkeitsstätte durch die endgültige Aufgabe der Zweitwohnung am Ort der ersten Tätigkeitsstätte entstehen; es sei denn, dass dieser Umzug wie z. B. im Falle eines Arbeitsplatzwechsels aussch. beruflich veranlasst ist. <sup>6</sup>Für Umzugskosten, die nach Wegverlegung des Lebensmittelpunktes vom Ort der ersten Tätigkeitsstätte für den Umzug in eine andere, aussch. aus beruflichen Gründen genutzte Zweitwohnung am Ort der ersten Tätigkeitsstätte entstehen, gelten die Sätze 1 bis 3 entsprechend.

## Erstattung durch den Arbeitgeber oder Werbungskostenabzug

R 9.11 (10)

(10) <sup>1</sup>Die notwendigen Mehraufwendungen nach den Absätzen 5 bis 9 können als Werbungskosten abgezogen werden, soweit sie nicht vom Arbeitgeber nach den folgenden Regelungen steuerfrei erstattet werden. <sup>2</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 als Werbungskosten abgezogen werden können. <sup>3</sup>Dabei kann der Arbeitgeber bei Arbeitnehmern in den Steuerklassen III, IV oder V ohne weiteres unterstellen, dass sie einen eigenen Hausstand haben, an dem sie sich auch finanziell beteiligen. <sup>4</sup>Bei anderen Arbeitnehmern darf der Arbeitgeber einen eigenen Hausstand nur dann anerkennen, wenn sie schriftlich erklären, dass sie neben einer Zweitwohnung am Ort der ersten Tätigkeitsstätte außerhalb des Ortes der ersten Tätigkeitsstätte einen eigenen Hausstand unterhalten, an dem sie sich auch finanziell beteiligen, und die Richtigkeit dieser Erklärung durch Unterschrift bestätigen. <sup>5</sup>Diese Erklärung ist als Beleg zum Lohnkonto aufzubewahren. <sup>6</sup>Das Wahlrecht des Arbeitnehmers nach Absatz 5 hat der Arbeitgeber nicht zu beachten. <sup>7</sup>Darüber hinaus gilt Folgendes:

1. Hat der Arbeitgeber oder für dessen Rechnung ein Dritter dem Arbeitnehmer ein Kfz zur Durchführung der Heimfahrten unentgeltlich überlassen, kommen ein Werbungskostenabzug und eine Erstattung von Fahrtkosten nicht in Betracht.
2. Verpflegungsmehraufwendungen dürfen nur bis zu den nach Absatz 7 maßgebenden Pauschbeträgen steuerfrei erstattet werden.
3. <sup>1</sup>Die notwendigen Aufwendungen für die Zweitwohnung an einem Ort der ersten Tätigkeitsstätte im Inland dürfen ohne Einzelnachweis für einen Zeitraum von drei Monaten mit einem Pauschbetrag von 20 € und für die Folgezeit mit einem Pauschbetrag von 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 Auswärtstätigkeit geltenden ausländischen Übernachtungspauschbetrag und für die Folgezeit mit 40 % dieses Pauschbetrags steuerfrei erstattet werden.
4. Bei der Erstattung der Mehraufwendungen durch den Arbeitgeber dürfen unter Beachtung von Nummer 1 bis 3 die einzelnen Aufwendungsarten zusammengefasst werden; in diesem Falle ist die Erstattung steuerfrei, soweit sie die Summe der nach Absatz 5 Nr. 1 bis 4 zulässigen Einzelerstattungen nicht übersteigt.

R 9.12

**Arbeitsmittel**

<sup>1</sup>Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Arbeitsmitteln einschl. der Umsatzsteuer können im Jahr der Anschaffung oder Herstellung in voller Höhe als Werbungskosten abgesetzt werden, wenn sie ausschl. der Umsatzsteuer für das einzelne Arbeitsmittel die Grenze für geringwertige Wirtschaftsgüter nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 Satz 2 EStG nicht übersteigen. <sup>2</sup>Höhere Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind auf die Kj. der voraussichtlichen gesamten Nutzungsdauer des Arbeitsmittels zu verteilen und in jedem dieser Jahre anteilig als Werbungskosten zu berücksichtigen. <sup>3</sup>Wird ein als Arbeitsmittel genutztes Wirtschaftsgut veräußert, ist ein sich eventuell ergebender Veräußerungserlös bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nicht zu erfassen.

R 9.13

**Werbungskosten bei Heimarbeitern**

(1) Bei Heimarbeitern i. S. d. Heimarbeitsgesetzes können Aufwendungen, die unmittelbar durch die Heimarbeit veranlasst sind, z. B. Miete und Aufwendungen für Heizung und Beleuchtung der Arbeitsräume, Aufwendungen für Arbeitsmittel und Zutaten sowie für den Transport des Materials und der fertig gestellten 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 % des Grundlohns nicht übersteigen. <sup>2</sup>Die oberste Finanzbehörde eines Landes kann mit Zustimmung des BMF den Prozentsatz für bestimmte Gruppen von Heimarbeitern an die tatsächlichen Verhältnisse anpassen.

R 19.1

**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>Bei internationaler Arbeitnehmerentsendung ist das in Deutschland ansässige aufnehmende Unternehmen inländischer Arbeitgeber, wenn es den Arbeitslohn für die ihm geleistete Arbeit wirtschaftlich trägt oder nach dem Fremdvergleichsgrundsatz hätte tragen müssen. <sup>5</sup>Arbeitgeber ist i. d. R. auch, wer einem Dritten (Entleiher) einen Arbeitnehmer (Leiharbeitnehmer) zur Arbeitsleistung überlässt (Verleiher). <sup>6</sup>Zahlt im Falle unerlaubter Arbeitnehmerüberlassung der Entleiher anstelle des Verleihers den Arbeitslohn an den Arbeitnehmer, ist der Entleiher regelmäßig nicht Dritter, sondern Arbeitgeber i. S. d. § 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG (>R 42d.2 Abs. 1). <sup>7</sup>Im Übrigen kommt es nicht darauf an, ob derjenige, dem die Arbeitskraft geschuldet wird, oder ein Dritter Arbeitslohn zahlt (>R 38.4).

R 19.2

**Nebentätigkeit und Aushilfstätigkeit**

<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 i. d. R. 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, 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.

### Arbeitslohn

R 19.3

(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 aufgrund des § 7 Abs. 5 SVG gezahlte Einarbeitungszuschuss,
4. pauschale Fehlgeldentschädigungen, die Arbeitnehmern im Kassen- und Zählendienst gezahlt werden, soweit sie 16 € im Monat übersteigen,
5. Trinkgelder, Bedienungszuschläge und ähnliche Zuwendungen, auf die der Arbeitnehmer einen Rechtsanspruch hat.

(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 aufgrund gesetzlicher Verpflichtung nach § 3 Abs. 2 Nr. 1 und Abs. 3 ArbSchG i. V. m. der ArbMedVV übernommenen angemessenen Kosten für eine spezielle Sehhilfe, wenn aufgrund einer Untersuchung der Augen und des Sehvermögens durch eine fachkundige Person i. S. d. ArbMedVV 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 oder der Verabschiedung eines Arbeitnehmers; betragen die Aufwendungen des Arbeitgebers einschl. Umsatzsteuer mehr als 110 € je teilnehmender Person, sind die Aufwendungen dem Arbeitslohn des Arbeitnehmers hinzuzurechnen; auch Geschenke bis zu einem Gesamtwert von 60 € sind in die 110 €-Grenze einzubeziehen,
4. übliche Sachleistungen bei einem Empfang anlässlich eines runden Geburtstages eines Arbeitnehmers, wenn es sich unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalles um ein Fest des Arbeitgebers (betriebliche Veranstaltung) handelt. <sup>2</sup>Die anteiligen Aufwendungen des Arbeitgebers, die auf den Arbeitnehmer selbst, seine Familienangehörigen sowie private Gäste des Arbeitnehmers entfallen, gehören jedoch zum steuerpflichtigen Arbeitslohn, wenn die Aufwendungen des Arbeitgebers mehr als 110 € je teilnehmender Person betragen; auch Geschenke bis zu einem Gesamtwert von 60 € sind in die 110 €-Grenze einzubeziehen,
5. 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, bspw. durch die Übernahme der Vermittlung von Betreuungspersonen für Familienangehörige; im Gegensatz dazu führen individuelle Zahlungen des Arbeitgebers zu Arbeitslohn und sind im Rahmen des § 3 Nr. 34a EStG steuerfrei.

(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 erster Tätigkeitsstätte.

R 19.4

**Vermittlungsprovisionen**

(1) <sup>1</sup>Erhalten Arbeitnehmer von ihren Arbeitgebern Vermittlungsprovisionen, sind diese 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 19.5

**Zuwendungen bei Betriebsveranstaltungen**

– unbesetzt –

R 19.6

**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 60 €, z. B. Blumen, Genussmittel, ein Buch oder ein Tonträger, die dem Arbeitnehmer oder in seinem Haushalt lebenden 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 Arbeitsablaufes unentgeltlich oder teilentgeltlich überlässt und deren Wert 60 € nicht überschreitet.

R 19.7

**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. <sup>4</sup>Ist der Arbeitnehmer Rechnungsempfänger, ist dies für ein ganz überwiegend betriebliches Interesse des Arbeitgebers unschädlich, wenn der Arbeitgeber die Übernahme bzw. den Ersatz der Aufwendungen allgemein oder für die besondere Bildungsmaßnahme vor Vertragsabschluss schriftlich zugesagt hat.

(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, gehört der nach § 8 Abs. 2 EStG zu ermittelnde Wert der vom Arbeitgeber erbrachten Fort- oder Weiterbildungsleistung zum Arbeitslohn, der ggf. steuerfrei nach § 3 Nr. 19 EStG ist. <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 9.2) oder im Rahmen des § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG als Sonderausgaben geltend machen.

(3) Auch wenn Fort- oder Weiterbildungsleistungen nach den vorstehenden Regelungen nicht zu Arbeitslohn führen, können die Aufwendungen des Arbeitgebers, wie z. B. Reisekosten, die neben den Kosten für die eigentliche Fort- oder Weiterbildungsleistung anfallen und durch die Teilnahme des Arbeitnehmers an der Bildungsveranstaltung veranlasst sind, nach § 3 Nr. 13, 16 EStG (>R 9.4 bis R 9.8 und R 9.11) zu behandeln sein.

### Versorgungsbezüge

R 19.8

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

1. Sterbegeld i. S. d. § 18 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 1 und Abs. 3 BeamtVG sowie entsprechende Bezüge im privaten Dienst. <sup>2</sup>Nicht zu den steuerbegünstigten Versorgungsbezügen gehören Bezüge, die für den Sterbemonat aufgrund des Arbeitsvertrages 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 oder diesen ergänzenden, ändernden oder ersetzenden Tarifverträgen sowie Übergangszahlungen nach § 47 Nr. 3 TV-L 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, einschl. des an Hinterbliebene zu zahlenden monatlichen Ausgleichsbetrages und einschl. des Ausgleichs, der neben der Übergangsversorgung 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 § 47 Abs. 4 Satz 2 BBG) sowie entsprechender Vorschriften der Beamten-gesetze der Länder gekürzten Dienstbezüge,
5. die Unterhaltsbeiträge nach den §§ 15 und 26 BeamtVG sowie nach § 69 BeamtVG oder entsprechenden landesrechtlichen Vorschriften,
6. die Versorgungsbezüge der vorhandenen, ehemals unter das G 131 und das BWGöD fallenden früheren Angehörigen des öffentlichen Dienstes und ihrer Hinterbliebenen nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 DKfAG i. V. m. den §§ 69, 69a BeamtVG,
7. die Versorgungsbezüge der politischen Wahlbeamten auf Zeit,
8. das Ruhegehalt und der Ehrensold der ehemaligen Regierungsmitglieder einschl. der entsprechenden Hinterbliebenenbezüge, nicht dagegen das Übergangsgeld nach § 14 des Bundesministergesetzes sowie entsprechende Leistungen aufgrund von Gesetzen der Länder,
9. – unbesetzt –

10. Verschollenheitsbezüge nach § 29 Abs. 2 BeamtVG sowie entsprechende Leistungen nach den Beamtengesetzen der Länder,
11. Abfindungsrenten nach § 69 BeamtVG oder entsprechenden landesrechtlichen Vorschriften,
12. Unterhaltsbeihilfen nach den §§ 5 und 6 des baden-württembergischen Gesetzes zur einheitlichen Beendigung der politischen Säuberung vom 13.07.1953 (GBl. S. 91),
13. 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 19.06.1987 (GBl. S. 281),
14. Ehrensold der früheren Bürgermeister und früheren Bezirkstagspräsidenten nach Artikel 59 des bayerischen Gesetzes über kommunale Wahlbeamte und Wahlbeamtinnen,
15. das Ruhegeld der vorhandenen, ehemals unter das G 131 und das BWGöD fallenden früheren Angestellten und Arbeiter der Freien und Hansestadt Hamburg nach § 2 Abs. 1 Nr. 5 DKfAG i. V. m. dem Hamburgischen Zusatzversorgungsgesetz,
16. Ehrensold der früheren ehrenamtlichen Bürgermeister und Kassenverwalter sowie ihrer Hinterbliebenen nach der hessischen Verordnung über die Aufwandsentschädigung und den Ehrensold der ehrenamtlichen Bürgermeisterinnen und ehrenamtlichen Bürgermeister vom 07.12.2016 (GVBl. I S. 242),
17. Ehrensold der früheren ehrenamtlichen Bürgermeister, Beigeordneten und Ortsvorsteher nach dem rheinland-pfälzischen Ehrensoldgesetz vom 18.12.1972 (GVBl. S. 376),
18. Ruhehalt und Versorgungsbezüge, die aufgrund 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,
19. die Bezüge der im Saarland nach dem 08.05.1945 berufenen Amtsbürgermeister und Verwaltungsvorsteher, die nach dem Gesetz zur Ergänzung der Gemeindeordnung vom 10.07.1953 (Amtsbl. S. 415) in den Ruhestand versetzt worden sind,
20. Ehrensold der früheren ehrenamtlichen Bürgermeister, Beigeordneten und Amtsvorsteher nach dem saarländischen Gesetz Nr. 987 vom 06.03.1974 (Amtsbl. S. 357),
21. Vorruhestandsleistungen, z. B. i. S. d. Vorruhestandsgesetzes, soweit der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum das 63., bei Schwerbehinderten das 60. Lebensjahr vollendet hat,
22. Ehrensold der früheren ehrenamtlichen Bürgermeister nach § 155b des Sächsischen Beamtengesetzes,
23. Ehrensold der früheren ehrenamtlichen Bürgermeister nach § 8 des Thüringer Gesetzes über kommunale Wahlbeamte.

(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 aufgrund der Beamtengesetze der Länder sowie das Übergangsgeld nach § 47a BeamtVG,
2. das Übergangsgeld nach § 14 des Bundesministergesetzes und entsprechende Leistungen aufgrund 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, 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.

### 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 i. d. R. 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 Falle für den Erben auszustellen und zu übermitteln.

(2) <sup>1</sup>Zahlt der Arbeitgeber den Arbeitslohn an einen Erben oder einen Hinterbliebenen aus, 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 Kj. der Weitergabe negative Einnahmen dar. <sup>3</sup>Handelt es sich dabei um Versorgungsbezüge i. S. d. § 19 Abs. 2 EStG, 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 den beim Lohnsteuerabzug berücksichtigten Freibeträgen für Versorgungsbezüge und den auf den verbleibenden Anteil des Zahlungsempfängers entfallenden Freibeträgen für Versorgungsbezüge zu kürzen. <sup>4</sup>Die Auseinandersetzungszahlungen sind bei den Empfängern – ggf. vermindert um die Freibeträge für Versorgungsbezüge (§ 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 i. S. d. § 19 Abs. 2 EStG dar. <sup>2</sup>Besteht dagegen ein Anspruch auf Lohnzahlung nur bis zum Todestag, handelt es sich bei den darüberhinausgehenden 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 sind die Freibeträge für Versorgungsbezüge nicht zu berücksichtigen.
3. <sup>1</sup>Das Sterbegeld ist ein Versorgungsbezug und stellt 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 Einmalbetrages handelt. <sup>3</sup>Die laufende Zahlung von Witwen- oder Hinterbliebenengeldern i. S. d. § 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 bei beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern beim Steuerabzug nach den für Lohnzahlungen geltenden Vorschriften zu verfahren; wegen der Besonderheiten wird auf § 38b Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. b, § 39 Abs. 2 und 3, § 39a Abs. 2 und 4, § 39b Abs. 1 und 2 und § 39c Abs. 2 EStG hingewiesen. <sup>2</sup>Dabei ist jedoch zu beachten, dass aufgrund eines DBA das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat zustehen kann.

**R 38.1****Steuerabzug vom Arbeitslohn**

<sup>1</sup>Der Lohnsteuer unterliegt jeder von einem inländischen Arbeitgeber oder ausländischen Verleiher gezahlte Arbeitslohn (>R 38.3). <sup>2</sup>Es ist gleichgültig, ob es sich um laufende oder um einmalige Bezüge handelt und in welcher Form sie gewährt werden. <sup>3</sup>Der Arbeitgeber hat Lohnsteuer unabhängig davon einzubehalten, ob der Arbeitnehmer zur Einkommenssteuer 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 sog. permanente Lohnsteuer-Jahresausgleich nach § 39b Abs. 2 Satz 12 ff. EStG durchgeführt wird (>R 39b.8).

**R 38.2****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 4 i. V. m. § 38a Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG) bleibt unberührt.

(3) <sup>1</sup>Der Zufluss des Arbeitslohns erfolgt bei einem Gutschein, der bei einem Dritten einzulösen ist, mit Hingabe des Gutscheins, weil der Arbeitnehmer zu diesem Zeitpunkt einen Rechtsanspruch gegenüber dem Dritten erhält. <sup>2</sup>Ist der Gutschein beim Arbeitgeber einzulösen, fließt Arbeitslohn erst bei Einlösung des Gutscheins zu.

**R 38.3****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 Bautrupps 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 i. S. d. § 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG anzusehen, gleichgültig ob die Bauausführung oder Montage nach dem DBA eine Betriebsstätte begründet. <sup>2</sup>Begründet die Bauausführung oder Montage nach dem anzuwendenden DBA keine Betriebsstätte, sind die Arbeitslöhne, die an die im Inland eingesetzten ausländischen Arbeitnehmer gezahlt werden, i. d. R. von der Lohnsteuer freizustellen, wenn sie sich höchstens an 183 Tagen im Kj., bei bestimmten DBA in einem Zwölfmonatszeitraum, im Inland aufhalten.

(5) <sup>1</sup>In den Fällen der internationalen Arbeitnehmerentsendung ist inländischer Arbeitgeber i. S. d. § 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG auch das in Deutschland ansässige Unternehmen, das den Arbeitslohn für die ihm geleistete Arbeit wirtschaftlich trägt oder nach dem Fremdvergleichsgrundsatz hätte tragen müssen (§ 38 Abs. 1 Satz 2 EStG). <sup>2</sup>Hiervon ist insbesondere dann auszugehen, wenn die von dem anderen Unternehmen gezahlte Arbeitsvergütung dem deutschen Unternehmen weiterbelastet wird. <sup>3</sup>Die Erfüllung der Arbeitgeberpflichten setzt nicht voraus, dass das inländische Unternehmen den Arbeitslohn im eigenen Namen und für eigene Rechnung auszahlt. <sup>4</sup>Die Lohnsteuer entsteht bereits im Zeitpunkt der

Arbeitslohnzahlung an den Arbeitnehmer, wenn das inländische Unternehmen aufgrund der Vereinbarung mit dem ausländischen Unternehmen mit einer Weiterbelastung rechnen kann; in diesem Zeitpunkt ist die Lohnsteuer vom inländischen Unternehmen zu erheben.

### **Lohnzahlung durch Dritte**

**R 38.4**

#### **Unechte Lohnzahlung durch Dritte**

(1) <sup>1</sup>Eine unechte Lohnzahlung eines Dritten ist dann anzunehmen, wenn der Dritte lediglich als Leistungsmittler fungiert. <sup>2</sup>Das ist z. B. der Fall, wenn der Dritte im Auftrag des Arbeitgebers leistet oder die Stellung einer Kasse des Arbeitgebers innehat. <sup>3</sup>Der den Dritten als Leistungsmittler einsetzende Arbeitgeber bleibt der den Arbeitslohn Zahlende und ist daher zum Lohnsteuerabzug verpflichtet (§ 38 Abs. 1 Satz 1 EStG).

#### **Echte Lohnzahlung durch Dritte**

(2) <sup>1</sup>Eine echte Lohnzahlung eines Dritten liegt dann vor, wenn dem Arbeitnehmer Vorteile von einem Dritten eingeräumt werden, die ein Entgelt für eine Leistung sind, die der Arbeitnehmer im Rahmen seines Dienstverhältnisses für den Arbeitgeber erbringt. <sup>2</sup>Hierzu gehören z. B. geldwerte Vorteile, die der Leiharbeiter aufgrund des Zugangs zu Gemeinschaftseinrichtungen oder -diensten des Entleihers erhält (§ 13b AÜG). <sup>3</sup>In diesen Fällen hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer einzubehalten und die damit verbundenen sonstigen Pflichten zu erfüllen, wenn er weiß oder erkennen kann, dass derartige Vergütungen erbracht werden (§ 38 Abs. 1 Satz 3 EStG). <sup>4</sup>Die dem Arbeitgeber bei der Lohnzahlung durch Dritte auferlegte Lohnsteuerabzugspflicht erfordert, dass dieser seine Arbeitnehmer auf ihre gesetzliche Verpflichtung (§ 38 Abs. 4 Satz 3 EStG) hinweist, ihm am Ende des jeweiligen Lohnzahlungszeitraums die von einem Dritten gewährten Bezüge anzugeben. <sup>5</sup>Kommt der Arbeitnehmer seiner Angabepflicht nicht nach und kann der Arbeitgeber bei der gebotenen Sorgfalt aus seiner Mitwirkung an der Lohnzahlung des Dritten oder aus der Unternehmensverbundenheit mit dem Dritten erkennen, dass der Arbeitnehmer zu Unrecht keine Angaben macht oder seine Angaben unzutreffend sind, hat der Arbeitgeber die ihm bekannten Tatsachen zur Lohnzahlung von dritter Seite dem Betriebsstättenfinanzamt anzuzeigen (§ 38 Abs. 4 Satz 3 zweiter Halbsatz EStG). <sup>6</sup>Die Anzeige hat unverzüglich zu erfolgen.

### **Lohnsteuerabzug durch Dritte**

**R 38.5**

<sup>1</sup>Die Übertragung der Arbeitgeberpflichten nach § 38 Abs. 3a Satz 2 ff. EStG auf einen Dritten kann vom Finanzamt auf schriftlichen Antrag zugelassen werden. <sup>2</sup>Die Zustimmung kann nur erteilt werden, wenn der Dritte für den gesamten Arbeitslohn des Arbeitnehmers die Lohnsteuerabzugspflicht übernimmt.

### **Lohnsteuerabzugsmerkmale**

**R 39.1**

– unbesetzt –

R 39.2

## Änderungen und Ergänzungen der Lohnsteuerabzugsmerkmale

### Änderung der Steuerklassen

(1) <sup>1</sup>Wird die Ehe eines Arbeitnehmers durch Scheidung oder Aufhebung aufgelöst oder haben die Ehegatten die dauernde Trennung herbeigeführt, dürfen die gebildeten Steuerklassen im laufenden Kj. nicht geändert werden; es kommt nur ein Steuerklassenwechsel nach Absatz 2 in Betracht. <sup>2</sup>Das gilt nicht, wenn bei einer durch Scheidung oder Aufhebung aufgelösten Ehe der andere Ehegatte im selben Kj. 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 beim nicht wieder verheirateten Ehegatten gebildete Steuerklasse auf Antrag in Steuerklasse III zu ändern, wenn die Voraussetzungen des § 38b Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 Buchst. c EStG erfüllt sind.

### Steuerklassenwechsel

(2) Bei Ehegatten sind auf gemeinsamen Antrag der Ehegatten die gebildeten Steuerklassen wie folgt zu ändern:

1. Ist bei beiden Ehegatten die Steuerklasse IV gebildet worden, kann diese bei einem Ehegatten in Steuerklasse III und beim anderen Ehegatten in Steuerklasse V geändert werden.
2. Ist bei einem Ehegatten die Steuerklasse III und beim anderen Ehegatten die Steuerklasse V gebildet worden, können diese bei beiden Ehegatten in Steuerklasse IV geändert werden, wobei dieser Wechsel auch auf Antrag nur eines Ehegatten möglich ist (§ 38b Abs. 3 Satz 2 EStG).
3. Ist bei einem Ehegatten die Steuerklasse III und beim anderen Ehegatten die Steuerklasse V gebildet worden, kann die Steuerklasse III des einen Ehegatten in Steuerklasse V und die Steuerklasse V des anderen Ehegatten in Steuerklasse III geändert werden.
4. <sup>1</sup>Gehören beide Ehegatten in die Steuerklasse IV, kann diese jeweils in die Steuerklasse IV i. V. m. einem Faktor geändert werden (§ 39f Abs. 1 Satz 1 EStG), wenn beide Ehegatten Arbeitslohn beziehen. <sup>2</sup>Neben dem in § 39 Abs. 6 Satz 4 EStG geregelten Fall können Ehegatten auch ohne Angabe von Gründen innerhalb eines Kj. weitere Änderungen der Steuerklassen beantragen (§ 39 Abs. 6 Satz 3 EStG).

### Zahl der Kinderfreibeträge in den Fällen des § 32 Abs. 6 Satz 4 EStG

(3) Bei der Zahl der Kinderfreibeträge sind ermäßigte Kinderfreibeträge für nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Kinder nicht zu berücksichtigen.

R 39.3

### Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug

<sup>1</sup>Ein Antrag nach § 39e Abs. 8 Satz 1 EStG ist bis zum 31.12. des Kj. zu stellen, für das die Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug gilt. <sup>2</sup>Die Bescheinigung kann auch der Arbeitgeber beantragen, wenn der Arbeitnehmer ihn dazu bevollmächtigt hat (§ 39e Abs. 8 Satz 2 EStG). <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>Für Arbeitnehmer,

1. die nach § 1 Abs. 2 EStG erweitert unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind,
2. die nach § 1 Abs. 3 EStG auf Antrag wie unbeschränkt einkommensteuerpflichtig zu behandeln sind,
3. die nach § 1 Abs. 4 EStG beschränkt einkommensteuerpflichtig sind und bei denen ein Freibetrag nach § 39a EStG berücksichtigt wird oder
4. deren Arbeitslohn nach den Regelungen in DBA auf Antrag von der Besteuerung ganz oder teilweise freigestellt wird,

hat das lohnsteuerliche Betriebsstättenfinanzamt des Arbeitgebers auf Antrag eine Papierbescheinigung für den Lohnsteuerabzug auszustellen und den Arbeitgeberabruf zu

sperrern. <sup>5</sup>Der Arbeitgeber hat in diesen Fällen den Lohnsteuerabzug anhand der Papierbescheinigung vorzunehmen.

## **Lohnsteuerabzug bei beschränkter Einkommensteuerpflicht**

R 39.4

### **Freibetrag oder Hinzurechnungsbetrag bei beschränkter Einkommensteuerpflicht**

(1) <sup>1</sup>Nach § 39a Abs. 2 Satz 8 i. V. m. Abs. 4 EStG ist ein vom Arbeitnehmer zu beantragender Freibetrag oder Hinzurechnungsbetrag durch Aufteilung in Monatsbeträge, erforderlichenfalls in Wochen- und Tagesbeträge, jeweils auf die voraussichtliche Dauer des Dienstverhältnisses im KJ. gleichmäßig zu verteilen. <sup>2</sup>Dabei sind ggf. auch die im KJ. 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.

### **Ausübung oder Verwertung (§ 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a EStG)**

(2) <sup>1</sup>Die nichtselbständige Arbeit wird im Inland ausgeübt, wenn der Arbeitnehmer im Geltungsbereich des EStG persönlich tätig wird. <sup>2</sup>Sie wird im Inland verwertet, wenn der Arbeitnehmer das Ergebnis einer außerhalb des Geltungsbereichs des EStG 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 i. S. d. 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 EStG ausgeübten nichtselbständigen Arbeit bleiben bei der Besteuerung außer Ansatz,

1. wenn zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Wohnsitzstaat ein DBA besteht und nach R 39b.10 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.

### **Künstler, Berufssportler, unterhaltend und ähnlich darbietende Personen sowie Artisten**

(4) <sup>1</sup>Bezüge von beschränkt einkommensteuerpflichtigen Berufssportlern, darbietenden Künstlern (z. B. Musikern), werkschaffenden Künstlern (z. B. Schriftstellern, Journalisten und Bildberichterstatlern), anderen unterhaltend oder ähnlich Darbietenden sowie Artisten unterliegen dem Lohnsteuerabzug, wenn sie zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören und von einem inländischen Arbeitgeber i. S. d. § 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG gezahlt werden. <sup>2</sup>Von den Vergütungen der Berufssportler, darbietenden Künstler, Artisten und unterhaltend oder ähnlich darbietenden Personen (§ 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG) wird die Einkommensteuer nach Maßgabe der §§ 50a, 50d EStG erhoben, wenn diese nicht von einem inländischen Arbeitgeber gezahlt werden.

R 39.5

### Anwendung von DBA

<sup>1</sup>Ist die Steuerbefreiung nach einem DBA 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 drei Jahre nicht überschreiten und soll mit Ablauf eines KJ. 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. <sup>6</sup>Die Nachweispflicht nach § 50d Abs. 8 EStG betrifft nicht das Lohnsteuerabzugsverfahren.

R 39a.1

### Verfahren bei Bildung eines Freibetrags oder eines Hinzurechnungsbetrags

#### Allgemeines

(1) Soweit die Gewährung eines Freibetrags wegen der Aufwendungen für ein Kind davon abhängt, dass der Arbeitnehmer für dieses Kind einen Anspruch auf einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG oder auf Kindergeld erhält, ist diese Voraussetzung auch erfüllt, wenn dem Arbeitnehmer im Lohnsteuer-Abzugsverfahren ein Kinderfreibetrag zusteht, er aber auf die an sich mögliche Bildung einer Kinderfreibetragszahl für dieses Kind verzichtet hat oder Anspruch auf einen ermäßigten Freibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG besteht.

#### Antragsgrenze

(2) Für die Feststellung, ob die Antragsgrenze nach § 39a Abs. 2 Satz 4 EStG überschritten wird, gilt Folgendes:

1. Soweit für Werbungskosten bestimmte Beträge gelten, z. B. für Verpflegungsmehraufwendungen und pauschale Kilometersätze bei Auswärtstätigkeit, für Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (§ 9 EStG), sind diese maßgebend.
2. <sup>1</sup>Bei Sonderausgaben i. S. d. § 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG und § 10 Abs. 1a Nr. 2 bis 4 EStG sind die tatsächlichen Aufwendungen anzusetzen, auch wenn diese Aufwendungen geringer sind als der Pauschbetrag. <sup>2</sup>Für Sonderausgaben i. S. d. § 10 Abs. 1 Nr. 5, 7 und 9 EStG sowie § 10 Abs. 1a Nr. 1 EStG sind höchstens die nach diesen Vorschriften berücksichtigungsfähigen Aufwendungen anzusetzen.
3. Zuwendungen an politische Parteien sind als Sonderausgaben auch zu berücksichtigen, soweit eine Steuerermäßigung nach § 34g Satz 1 Nr. 1 EStG in Betracht kommt, nicht hingegen Zuwendungen an Vereine i. S. d. § 34g Satz 1 Nr. 2 EStG.
4. Bei außergewöhnlichen Belastungen nach § 33 EStG ist von den dem Grunde und der Höhe nach anzuerkennenden Aufwendungen auszugehen; bei außergewöhnlicher Belastung nach § 33a und § 33b Abs. 6 EStG sind dagegen nicht die Aufwendungen, sondern die wegen dieser Aufwendungen abziehbaren Beträge maßgebend.
5. Vorsorgeaufwendungen (§ 10 Abs. 1 Nr. 2, 3 und 3a EStG) bleiben in jedem Fall außer Betracht, auch soweit sie die Vorsorgepauschale (§ 39b Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 EStG) übersteigen.
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 Antragsgrenze ist bei Ehegatten nicht zu verdoppeln.
7. Ist für beschränkt antragsfähige Aufwendungen bereits ein Freibetrag gebildet worden, ist bei einer Änderung dieses Freibetrags die Antragsgrenze nicht erneut zu prüfen.

(3) Die Antragsgrenze gilt nicht, soweit es sich um die Bildung eines Freibetrags für die in § 39a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 bis 7 EStG bezeichneten Beträge handelt.

(4) <sup>1</sup>Wird die Antragsgrenze überschritten oder sind Beträge i. S. d. Absatzes 3 zu berücksichtigen, hat das Finanzamt den Jahresfreibetrag festzustellen. <sup>2</sup>Bei der Berechnung des Jahresfreibetrags sind Werbungskosten nur zu berücksichtigen, soweit sie den

maßgebenden Pauschbetrag für Werbungskosten nach § 9a Satz 1 Nr. 1 EStG übersteigen, Sonderausgaben mit Ausnahme der Vorsorgeaufwendungen nur anzusetzen, soweit sie den Sonderausgaben-Pauschbetrag (§ 10c EStG) übersteigen, und außergewöhnliche Belastungen (§ 33 EStG) nur einzubeziehen, soweit sie die zumutbare Belastung (> Absatz 5) übersteigen. <sup>3</sup>Zuwendungen an politische Parteien sind auch zu berücksichtigen, soweit eine Steuerermäßigung nach § 34g Satz 1 Nr. 1 EStG in Betracht kommt, nicht hingegen Zuwendungen an Vereine i. S. d. § 34g Satz 1 Nr. 2 EStG.

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

(5) <sup>1</sup>Die zumutbare Belastung ist vom voraussichtlichen Jahresarbeitslohn des Arbeitnehmers und ggf. seines von ihm nicht dauernd getrennt lebenden, unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Ehegatten gekürzt um den Altersentlastungsbetrag (§ 24a EStG), die Freibeträge für Versorgungsbezüge (§ 19 Abs. 2 EStG) und die Werbungskosten (§§ 9 und 9a EStG) zu berechnen. <sup>2</sup>Steuerfreie Einnahmen sowie alle Bezüge, für die die Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz nach den §§ 37a, 37b, 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 Stpfl. die Kinder, für die er einen Anspruch auf einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG oder auf Kindergeld erhält. <sup>4</sup>Bei der zumutbaren Belastung sind auch Kinder zu berücksichtigen, für die der Arbeitnehmer auf die Bildung einer Kinderfreibetragszahl verzichtet hat oder Anspruch auf einen ermäßigten Freibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG besteht. <sup>5</sup>Ist im Kj. eine unterschiedliche Zahl von Kindern zu berücksichtigen, ist von der höheren Zahl auszugehen.

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

(6) <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 im zweiten Dienstverhältnis 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 weitere Dienstverhältnisse des Arbeitnehmers ist zulässig. <sup>4</sup>Für das erste Dienstverhältnis wird in diesen Fällen ein Hinzurechnungsbetrag in Höhe der abgerufenen Freibeträge nach den Sätzen 1 bis 3 gebildet oder ggf. mit einem Freibetrag nach § 39a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 6 und 8 EStG verrechnet.

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

(7) <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 zehn teilbaren Centbetrag und der Tagesbetrag auf den nächsten durch fünf teilbaren Centbetrag aufzurunden. <sup>4</sup>Die Sätze 1 bis 3 gelten für die Umrechnung des Jahreshinzurechnungsbetrags entsprechend.

#### **Änderung eines gebildeten Freibetrags oder Hinzurechnungsbetrags**

(8) <sup>1</sup>Ist bereits ein Jahresfreibetrag gebildet worden und beantragt der Arbeitnehmer im Laufe des Kj. die Berücksichtigung weiterer Aufwendungen oder abziehbarer Beträge, wird der Jahresfreibetrag unter Berücksichtigung der gesamten Aufwendungen und abziehbaren Beträge des Kj. neu festgestellt; für die Berechnung des Monatsfreibetrags, Wochenfreibetrags usw. ist der Freibetrag um den Teil des bisherigen Freibetrags zu kürzen, der 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 Kj. gleichmäßig zu verteilen. <sup>3</sup>Die Sätze 1 und 2 gelten für den Hinzurechnungsbetrag entsprechend.

R 39a.2

**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 und die sonstigen Einkünfte einzubeziehen, die der Arbeitnehmer und sein von ihm nicht dauernd getrennt lebender unbeschränkt einkommensteuerpflichtiger Ehegatte voraussichtlich erzielen werden; negative Einkünfte aus Kapitalvermögen werden nur berücksichtigt, wenn sie nicht unter das Verlustausgleichsverbot des § 20 Abs. 6 Satz 1 EStG fallen (§ 32d Abs. 2 EStG). <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 39a.3

**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 maßgebende Pauschbetrag für Werbungskosten nach § 9a Satz 1 Nr. 1 EStG abzuziehen.

**Sonderausgaben**

(2) <sup>1</sup>Sonderausgaben i. S. d. § 10 Abs. 1 Nr. 4, 5, 7 und 9, § 10 Abs. 1a und § 10b EStG sind bei Ehegatten, die beide unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind und nicht dauernd getrennt leben, einheitlich zu ermitteln. <sup>2</sup>Hiervon ist der Sonderausgaben-Pauschbetrag für Ehegatten 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.

**Pauschbeträge für Menschen mit Behinderungen**

(4) <sup>1</sup>Für die Gewährung eines Pauschbetrags für Menschen mit Behinderungen 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 Pauschbetrags für Menschen mit Behinderungen vor, ist für jeden Ehegatten der in Betracht kommende Pauschbetrag zu gewähren; dies gilt auch, wenn nur einer von ihnen Arbeitnehmer ist.

**Aufteilung des Freibetrags**

(5) <sup>1</sup>Bei Ehegatten, die beide unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind, nicht dauernd getrennt leben und für die beide Lohnsteuerabzugsmerkmale gebildet werden, ist der Freibetrag je zur Hälfte aufzuteilen; 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 bei dem Ehegatten berücksichtigt werden, dem die Werbungskosten entstanden sind. <sup>3</sup>Pauschbeträge für Menschen mit Behinderungen und Hinterbliebene dürfen abweichend von Satz 1 bei demjenigen als Freibetrag gebildet 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 Satz 1 Nr. 7 EStG aufzuteilen; der Hinzurechnungsbetrag selbst darf nicht aufgeteilt werden.

– unbesetzt –

R 39b.1

### **Laufender Arbeitslohn und sonstige Bezüge**

R 39b.2

(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 aussch. auf Lohnzahlungszeiträume beziehen, die im Kj. der Zahlung enden,
7. Arbeitslohn für Lohnzahlungszeiträume des abgelaufenen Kj., der innerhalb der ersten drei Wochen des nachfolgenden Kj. 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, z. B.:

1. 13. und 14. Monatsgehälter,
2. einmalige Abfindungen und Entschädigungen,
3. Gratifikationen und Tantiemen, die nicht fortlaufend gezahlt werden,
4. Jubiläumswendungen,
5. Urlaubsgelder, die nicht fortlaufend gezahlt werden, und Entschädigungen zur Abgeltung nicht genommenen Urlaubs,
6. Vergütungen für Erfindungen,
7. Weihnachtswendungen, die nicht fortlaufend gezahlt werden,
8. Nachzahlungen und Vorauszahlungen, wenn sich der Gesamtbetrag oder ein Teilbetrag der Nachzahlung oder Vorauszahlung auf Lohnzahlungszeiträume bezieht, die in einem anderen Jahr als dem der Zahlung enden, oder, wenn Arbeitslohn für Lohnzahlungszeiträume des abgelaufenen Kj. später als drei Wochen nach Ablauf dieses Jahres zufließt,
9. Ausgleichszahlungen für die in der Arbeitsphase erbrachten Vorleistungen aufgrund eines Altersteilzeitverhältnisses im Blockmodell, das vor Ablauf der vereinbarten Zeit beendet wird,
10. Zahlungen innerhalb eines Kj. als viertel- oder halbjährliche Teilbeträge,
11. steuerpflichtige Reisekostenerstattungen, die nicht fortlaufend gezahlt werden.

### **Freibeträge für Versorgungsbezüge**

R 39b.3

(1) <sup>1</sup>Werden Versorgungsbezüge als sonstige Bezüge gezahlt, ist § 39b Abs. 3 EStG anzuwenden. <sup>2</sup>Danach dürfen die Freibeträge für Versorgungsbezüge von dem sonstigen Bezug nur abgezogen werden, soweit sie bei der Feststellung des maßgebenden Jahresarbeitslohns nicht verbraucht sind. <sup>3</sup>Werden laufende Versorgungsbezüge erstmals gezahlt, nachdem im selben Kj. bereits Versorgungsbezüge als sonstige Bezüge gewährt worden sind, darf der Arbeitgeber die maßgebenden Freibeträge für Versorgungsbezüge bei den laufenden Bezügen nur berücksichtigen, soweit sie sich bei den sonstigen Bezügen nicht ausgewirkt haben. <sup>4</sup>Von Arbeitslohn, von dem die Lohnsteuer nach §§ 40 bis 40b EStG mit Pauschsteuersätzen erhoben wird, dürfen die Freibeträge für Versorgungsbezüge nicht abgezogen werden.

(2) Durch die Regelungen des Absatzes 1 wird die steuerliche Behandlung der Versorgungsbezüge beim Lohnsteuer-Jahresausgleich durch den Arbeitgeber oder bei einer Veranlagung zur Einkommensteuer nicht berührt.

**R 39b.4****Altersentlastungsbetrag beim Lohnsteuerabzug**

(1) Der Altersentlastungsbetrag ist auch bei beschränkt einkommensteuerpflichtigen Arbeitnehmern abzuziehen (§ 50 Abs. 1 Satz 4 EStG).

(2) <sup>1</sup>Wird Arbeitslohn als sonstiger Bezug gezahlt, 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 KJ. ein Altersentlastungsbetrag bereits bei sonstigen Bezügen berücksichtigt worden ist, darf der Arbeitgeber den maßgebenden steuerfreien Höchstbetrag 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 39b.5****Einbehaltung der Lohnsteuer vom laufenden Arbeitslohn****Allgemeines**

(1) <sup>1</sup>Der Arbeitgeber hat die Lohnsteuer i. d. R. 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, hat er die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten. <sup>3</sup>Der Lohnsteuerermittlung sind jeweils die Lohnsteuerabzugsmerkmale (§ 39 EStG) zugrunde zu legen, die für den Tag gelten, an dem der Lohnzahlungszeitraum endet; dies gilt auch bei einem Wechsel des ersten Arbeitgebers (Hauptarbeitgeber) im Laufe des Lohnzahlungszeitraums. <sup>4</sup>Für Lohnzahlungen vor Ende des betreffenden Lohnzahlungszeitraums sind zunächst die zu diesem Zeitpunkt bereitgestellten Lohnsteuerabzugsmerkmale (§ 39e Abs. 5 EStG) zugrunde zu legen. <sup>5</sup>Werden nach einer solchen Lohnzahlung Lohnsteuerabzugsmerkmale bekannt, die auf den Lohnzahlungszeitraum zurückwirken, ist § 41c Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG anzuwenden.

**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, 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 Arbeitslohn bezogen hat (z. B. Ablauf der Lohnfortzahlung im Krankheitsfall oder Übergang zum Elterngeldbezug). <sup>4</sup>Arbeitstage, an denen der Arbeitnehmer Arbeitslohn bezogen hat, der nicht dem inländischen Lohnsteuerabzug unterliegt, sind nicht mitzuzählen (z. B. Bezug von steuerfreiem Arbeitslohn nach DBA oder tageweise Beschäftigung im Inland).

(3) <sup>1</sup>Wird der Arbeitslohn für einen Lohnzahlungszeitraum gezahlt, für den der steuerfreie Betrag oder der Hinzurechnungsbetrag den Lohnsteuerabzugsmerkmalen nicht unmittelbar entnommen werden kann, hat der Arbeitgeber für diesen Lohnzahlungszeitraum den zu berücksichtigenden Betrag selbst zu berechnen. <sup>2</sup>Er hat dabei von dem für den monatlichen Lohnzahlungszeitraum geltenden – also aufgerundeten – steuerfreien Betrag auszugehen.

### **Nachzahlungen, Vorauszahlungen**

(4) <sup>1</sup> Stellen Nachzahlungen oder Vorauszahlungen laufenden Arbeitslohn dar (>R 39b.2 Abs. 1), 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 als sonstige Bezüge nach R 39b.6 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, 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 Kj. erst im nachfolgenden Kj., aber noch innerhalb der Dreiwochenfrist vorgenommen, 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 Kj. zu erfassen. <sup>4</sup> Die einbehaltene Lohnsteuer ist aber für die Anmeldung und Abführung als Lohnsteuer des Kalendermonats bzw. Kalendervierteljahres zu erfassen, in dem die Abrechnung tatsächlich vorgenommen wird.

## **Einbehaltung der Lohnsteuer von sonstigen Bezügen**

**R 39b.6**

### **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 Lohnsteuerabzugsmerkmale zugrunde zu legen, die zum Ende des Kalendermonats des Zuflusses gelten. <sup>3</sup> Der maßgebende Arbeitslohn (§ 39b Abs. 3 EStG) kann nach Abzug eines Freibetrags auch negativ sein.

### **Voraussichtlicher Jahresarbeitslohn**

(2) <sup>1</sup> Zur Ermittlung der von einem sonstigen Bezug einzubehaltenden Lohnsteuer ist jeweils der voraussichtliche Jahresarbeitslohn des Kj. zugrunde zu legen, in dem der sonstige Bezug dem Arbeitnehmer zufließt. <sup>2</sup> Dabei sind der laufende Arbeitslohn, der für die im Kj. bereits abgelaufenen Lohnzahlungszeiträume zugeflossen ist, und die in diesem Kj. bereits gezahlten sonstigen Bezüge mit dem laufenden Arbeitslohn zusammenzurechnen, der sich voraussichtlich für die Restzeit des Kj. ergibt. <sup>3</sup> Stattdessen kann der voraussichtlich für die Restzeit des Kj. zu zahlende laufende Arbeitslohn durch Umrechnung des bisher zugeflossenen laufenden Arbeitslohns ermittelt werden. <sup>4</sup> Künftige sonstige Bezüge, deren Zahlung bis zum Ablauf des Kj. zu erwarten ist, sind nicht zu erfassen.

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

(3) <sup>1</sup> Werden sonstige Bezüge gezahlt, nachdem der Arbeitnehmer aus dem Dienstverhältnis ausgeschieden ist, sind der Lohnsteuerermittlung die Lohnsteuerabzugsmerkmale zugrunde zu legen, die zum Ende des Kalendermonats des Zuflusses gelten. <sup>2</sup> Der voraussichtliche Jahresarbeitslohn ist auf der Grundlage der Angaben des Arbeitnehmers zu ermitteln. <sup>3</sup> Macht der Arbeitnehmer keine Angaben, ist der beim bisherigen Arbeitgeber zugeflossene Arbeitslohn auf einen Jahresbetrag hochzurechnen. <sup>4</sup> Eine Hochrechnung ist nicht erforderlich, wenn mit dem Zufließen von weiterem Arbeitslohn im Laufe des Kj., z. B. wegen Alters oder Erwerbsunfähigkeit, nicht zu rechnen ist.

**Zusammentreffen regulär und ermäßigt besteuerteter sonstiger Bezüge**

(4) Trifft ein sonstiger Bezug i. S. d. § 39b Abs. 3 Satz 1 bis 7 EStG mit einem sonstigen Bezug i. S. d. § 39b Abs. 3 Satz 9 EStG zusammen, ist zunächst die Lohnsteuer für den sonstigen Bezug i. S. d. § 39b Abs. 3 Satz 1 bis 7 EStG und danach die Lohnsteuer für den anderen sonstigen Bezug zu ermitteln.

**Regulär zu besteuerte Entschädigungen**

(5) <sup>1</sup>Liegen bei einer Entschädigung i. S. d. § 24 Nr. 1 EStG die Voraussetzungen für die Steuerermäßigung nach § 34 EStG nicht vor, ist die Entschädigung als regulär zu besteuender sonstiger Bezug zu behandeln. <sup>2</sup>Es ist aus Vereinfachungsgründen nicht zu beanstanden, wenn dieser sonstige Bezug bei der Anwendung des § 39b Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 Buchst. a bis c EStG berücksichtigt wird.

R 39b.7

– unbesetzt –

R 39b.8

**Permanenter Lohnsteuer-Jahresausgleich**

(1) <sup>1</sup>Nach § 39b Abs. 2 Satz 12 EStG darf das Betriebsstättenfinanzamt zulassen, dass die Lohnsteuer nach dem voraussichtlichen Jahresarbeitslohn ermittelt wird (sog. permanenter Lohnsteuer-Jahresausgleich). <sup>2</sup>Voraussetzung für den permanenten Lohnsteuer-Jahresausgleich ist, dass

1. der Arbeitnehmer unbeschränkt oder beschränkt (§ 42b Abs. 1 Satz 1 EStG) einkommensteuerpflichtig ist,
2. der Arbeitnehmer seit Beginn des Kj. ständig in einem Dienstverhältnis gestanden hat,
3. die zutreffende Jahreslohnsteuer (§ 38a Abs. 2 EStG) nicht unterschritten wird,
4. bei der Lohnsteuerberechnung kein Freibetrag oder Hinzurechnungsbetrag zu berücksichtigen war,
5. das Faktorverfahren nicht angewandt wurde,
6. der Arbeitnehmer kein Kurzarbeitergeld einschl. Saison-Kurzarbeitergeld, keinen Zuschuss zum Mutterschaftsgeld nach dem Mutterschutzgesetz oder § 3 der Mutterschutz- und Elternzeitverordnung oder einer entsprechenden Landesregelung, keine Entschädigung für Verdienstausschluss nach dem Infektionsschutzgesetz, keine Aufstockungsbeträge nach dem AltTZG und keine Zuschläge aufgrund § 6 Abs. 2 BBesG bezogen hat,
7. im Lohnkonto oder in der Lohnsteuerbescheinigung kein Großbuchstabe U eingetragen ist,
8. im Kj. im Rahmen der Vorsorgepauschale jeweils nicht nur zeitweise Beträge nach § 39b Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 Buchst. a bis d EStG oder der Beitragszuschlag nach § 39b Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 Buchst. c EStG berücksichtigt wurden und – bezogen auf den Teilbetrag der Vorsorgepauschale für die Rentenversicherung – der Arbeitnehmer innerhalb des Kj. durchgängig zum Anwendungsbereich nur einer Beitragsbemessungsgrenze (West oder Ost) gehörte und – bezogen auf den Teilbetrag der Vorsorgepauschale für die Rentenversicherung oder die gesetzliche Kranken- und soziale Pflegeversicherung – innerhalb des Kj. durchgängig ein Beitragssatz anzuwenden war,
9. der Arbeitnehmer keinen Arbeitslohn bezogen hat, der nach einem DBA 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, gilt die Genehmigung des Betriebsstättenfinanzamts 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 39b.6 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 multipliziert mit drei. <sup>7</sup>Von dem Jahresbetrag sind die Freibeträge für Versorgungsbezüge (§ 19 Abs. 2 EStG) und der Altersentlastungsbetrag (§ 24a EStG) abzuziehen, wenn die Voraussetzungen für den Abzug jeweils erfüllt sind. <sup>8</sup>Für den verbleibenden Jahreslohn ist die Jahreslohnsteuer zu ermitteln. <sup>9</sup>Dabei ist die für den Lohnzahlungszeitraum geltende 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 Kj. 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>Liegen die Voraussetzungen für den permanenten Lohnsteuer-Jahresausgleich für nachfolgende Lohnzahlungszeiträume nicht mehr vor, bleibt ein in den vorangegangenen Lohnzahlungszeiträumen vorgenommener Lohnsteuer-Jahresausgleich hiervon unberührt.

(2) Auf Antrag kann das Betriebsstättenfinanzamt bei kurzfristig Beschäftigten mit Steuerklasse VI und ohne Freibetrag nach § 39a EStG einen permanenten Lohnsteuer-Jahresausgleich zulassen (§ 39b Abs. 2 Satz 13 ff. EStG).

### **Besteuerung des Nettolohns**

**R 39b.9**

(1) <sup>1</sup>Will der Arbeitgeber aufgrund einer Nettolohnvereinbarung die auf den Arbeitslohn entfallende Lohnsteuer, den Solidaritätszuschlag, die Kirchensteuer und den Arbeitnehmeranteil am Gesamtsozialversicherungsbeitrag selbst tragen, 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 Minderung um die übernommenen Abzugsbeträge den Nettobetrag ergibt. <sup>3</sup>Dies gilt sinngemäß, wenn der Arbeitgeber nicht alle Abzugsbeträge übernehmen will. <sup>4</sup>Ein beim Lohnsteuerabzug zu berücksichtigender Freibetrag, die Freibeträge für Versorgungsbezüge, der Altersentlastungsbetrag und ein Hinzurechnungsbetrag sind beim Bruttoarbeitslohn zu berücksichtigen. <sup>5</sup>Führen mehrere Bruttoarbeitslöhne zum gewünschten Nettolohn, kann der niedrigste Bruttoarbeitslohn zugrunde gelegt werden.

(2) <sup>1</sup>Sonstige Bezüge, die netto gezahlt werden, z. B. Nettograttifikationen, sind nach § 39b Abs. 3 EStG zu besteuern. <sup>2</sup>R 39b.6 ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass bei der Ermittlung des maßgebenden Jahresarbeitslohns der voraussichtliche laufende Jahresarbeitslohn und frühere, netto gezahlte sonstige Bezüge mit den entsprechenden Bruttobeträgen nach Absatz 1 anzusetzen sind. <sup>3</sup>Diese Bruttobeträge sind auch bei späterer Zahlung sonstiger Bezüge im selben Kj. bei der Ermittlung des maßgebenden Jahresarbeitslohns zugrunde zu legen.

(3) <sup>1</sup>Bei der manuellen Berechnung der Lohnsteuer anhand von Lohnsteuertabellen wird eine Nettolohnvereinbarung mit steuerlicher Wirkung nur anerkannt, wenn sich gegenüber der maschinellen Lohnsteuerberechnung keine Abweichungen ergeben. <sup>2</sup>Geringfügige Abweichungen aufgrund des Lohnstufenabstands (§ 51 Abs. 4 Nr. 1a EStG) sind hier jedoch unbeachtlich.

(4) Im Lohnkonto und in den Lohnsteuerbescheinigungen sind die nach den Absätzen 1 und 2 ermittelten Bruttoarbeitslöhne anzugeben.

R 39c

**Lohnsteuerabzug durch Dritte ohne Lohnsteuerabzugsmerkmale**

<sup>1</sup>Ist ein Dritter zum Lohnsteuerabzug verpflichtet, weil er tarifvertragliche Ansprüche eines Arbeitnehmers eines anderen Arbeitgebers unmittelbar zu erfüllen hat (§ 38 Abs. 3a Satz 1 EStG), kann der Dritte die Lohnsteuer für einen sonstigen Bezug unter den Voraussetzungen des § 39c Abs. 3 EStG mit 20 % unabhängig von den für den Arbeitnehmer geltenden Lohnsteuerabzugsmerkmalen ermitteln. <sup>2</sup>Es handelt sich dabei nicht um eine pauschale Lohnsteuer i. S. d. §§ 40 ff. EStG. <sup>3</sup>Schuldner der Lohnsteuer bleibt im Falle des § 39c Abs. 3 EStG der Arbeitnehmer. <sup>4</sup>Der versteuerte Arbeitslohn ist im Rahmen einer Einkommensteuerveranlagung des Arbeitnehmers zu erfassen und die pauschal erhobene Lohnsteuer auf die Einkommensteuerschuld anzurechnen. <sup>5</sup>Der Dritte hat der zuständigen Finanzbehörde für jeden Arbeitnehmer eine elektronische Lohnsteuerbescheinigung zu übermitteln (§ 41b Abs. 1 Satz 2 EStG).

R 40.1

**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, 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 Pauschalierungsgrenze**

(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 Kj. 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, die Pauschalierungsgrenze nach § 40 Abs. 1 Satz 3 EStG übersteigt. <sup>2</sup>Wird diese Pauschalierungsgrenze durch den sonstigen Bezug überschritten, ist der übersteigende Teil nach § 39b Abs. 3 EStG zu besteuern. <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 3 EStG abziehbaren Freibeträge und den Entlastungsbetrag für Alleinerziehende bei der Steuerklasse II (ohne Erhöhungsbeträge für weitere Kinder), erhöht um den Hinzurechnungsbetrag,

ermittelt. <sup>2</sup>Hierbei kann aus Vereinfachungsgründen davon ausgegangen werden, dass die betroffenen Arbeitnehmer in allen Zweigen der Sozialversicherung versichert sind und keinen Beitragszuschlag für Kinderlose (§ 55 Abs. 3 SGB XI) leisten; die individuellen Verhältnisse aufgrund des Faktorverfahrens nach § 39f EStG bleiben unberücksichtigt. <sup>3</sup>Außerdem kann für die Ermittlungen nach Satz 1 Nr. 2 und 3 eine repräsentative Auswahl der

betroffenen Arbeitnehmer zugrunde gelegt werden. <sup>4</sup>Zur Festsetzung eines Pauschsteuersatzes für das laufende KJ. können für die Ermittlung nach Satz 1 Nr. 3 auch die Verhältnisse des Vorjahres zugrunde gelegt werden. <sup>5</sup>Aus dem nach Satz 1 Nr. 3 ermittelten Betrag hat der Arbeitgeber den durchschnittlichen Jahresarbeitslohn der erfassten Arbeitnehmer zu berechnen. <sup>6</sup>Für jede der in Satz 1 Nr. 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 hinzuge-rechnet wird. <sup>7</sup>Dabei ist für die Gruppe nach Satz 1 Nr. 2 Buchst. a die Steuerklasse I, für die Gruppe nach Satz 1 Nr. 2 Buchst. b die Steuerklasse III und für die Gruppe nach Satz 1 Nr. 2 Buchst. c die Steuerklasse V maßgebend; der Durchschnittsbetrag der pauschal zu steuernden 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 Durchschnittsbetrag der pauschal zu steuernden Bezüge ist hiernach die durchschnittliche Steuerbelastung zu berechnen, der die pauschal zu steuernden Bezüge unterliegen. <sup>9</sup>Das Finanzamt hat den Pauschsteuersatz nach dieser Steuerbelastung so zu berechnen, dass unter Berücksichtigung der Übernahme der pauschalen Lohnsteuer durch den Arbeitgeber insgesamt nicht zu wenig Lohnsteuer erhoben wird. <sup>10</sup>Die Prozentsätze der durchschnittlichen Steuerbelastung und des Pauschsteuersatzes sind mit einer Dezimalstelle anzusetzen, die nachfolgenden Dezimalstellen sind fortzulassen.

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

R 40.2

#### **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 8.1 Abs. 7 Nr. 1 bis 3); ggf. ist der nach R 8.1 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 amtlichen Sachbezugswert zu bewerten ist (>R 8.1 Abs. 7 Nr. 4 Buchst. a) oder der Verrechnungswert der Essenmarke nach R 8.1 Abs. 7 Nr. 4 Buchst. b anzusetzen ist;
  - 1a. nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1a EStG für Mahlzeiten, die der Arbeitgeber oder auf seine Veranlassung ein Dritter den Arbeitnehmern bei einer Auswärtstätigkeit zur Verfügung stellt, wenn die Mahlzeit mit dem amtlichen Sachbezugswert anzusetzen ist, z. B., weil die Abwesenheit von mehr als acht Stunden nicht erreicht oder nicht dokumentiert wird (eintägige Auswärtstätigkeit) oder der Dreimonatszeitraum abgelaufen ist;
  2. nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG für Zuwendungen bei Betriebsveranstaltungen;
  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;
  4. nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 EStG für Vergütungen für Verpflegungsmehraufwendungen, die anlässlich einer Auswärtstätigkeit mit einer Abwesenheitsdauer von mehr als acht Stunden oder für den An- und Abreisetag einer mehrtägigen Auswärtstätigkeit mit Übernachtung gezahlt werden, soweit die Vergütungen die in § 9 Abs. 4a Satz 3 bis 6 EStG bezeichneten ungekürzten 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 Datenverarbeitungsgeräte, Zubehör und Internetzugang sowie für zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gezahlte

Zuschüsse des Arbeitgebers zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Internetnutzung;

6. nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 6 EStG für die zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn unentgeltlich oder verbilligt übereignete Ladevorrichtung für Elektro- oder Hybridelektrofahrzeuge sowie für zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gezahlte Zuschüsse des Arbeitgebers zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für den Erwerb und die Nutzung dieser Ladevorrichtung;
7. nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG für ein zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn unentgeltlich oder verbilligt übereignetes betriebliches Fahrrad oder Elektrofahrzeug, das verkehrsrechtlich nicht als Kfz einzuordnen ist.

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

(2) Die nach § 40 Abs. 2 EStG pauschal besteuerten sonstigen Bezüge werden nicht auf die Pauschalierungsgrenze (>R 40.1 Abs. 2) angerechnet.

### **Erholungsbeihilfen**

(3) <sup>1</sup>Bei der Feststellung, ob die im Kj. 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>Davon kann i. d. R. ausgegangen werden, wenn die Erholungsbeihilfe im zeitlichen Zusammenhang mit einem Urlaub des Arbeitnehmers gewährt wird. <sup>5</sup>Übersteigen die Erholungsbeihilfen im Einzelfall den maßgebenden Jahreshöchstbetrag, 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 ungekürzten Verpflegungspauschalen nach § 9 Abs. 4a Satz 3 bis 6 EStG begrenzt. <sup>2</sup>Für den darüberhinausgehenden 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 3.16 Satz 1). <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.

### **Datenverarbeitungsgeräte und Internet**

(5) <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 einschl. technischem Zubehör und Software als Erstausrüstung oder als Ergänzung, Aktualisierung und Austausch vorhandener Bestandteile. <sup>3</sup>Die Pauschalierung ist auch möglich, wenn der Arbeitgeber ausschl. technisches Zubehör oder Software übereignet. <sup>4</sup>Telekommunikationsgeräte, die nicht Zubehör eines Datenverarbeitungsgerätes 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. Anschluss, Modem, PC). <sup>7</sup>Aus Vereinfachungsgründen kann der Arbeitgeber den vom Arbeitnehmer erklärten Betrag für die laufende Internetnutzung (Gebühren) pauschal versteuern, soweit dieser 50 € im Monat nicht übersteigt. <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 3.50 Abs. 2 sinngemäß. <sup>10</sup>Soweit die pauschal besteuerten Bezüge auf Werbungskosten entfallen, ist der Werbungskostenabzug i. d. R. ausgeschlossen. <sup>11</sup>Zugunsten des Arbeitnehmers sind die pauschal besteuerten Zuschüsse zunächst auf den privat veranlassten Teil der Aufwendungen anzurechnen. <sup>12</sup>Aus Vereinfachungsgründen unterbleibt zugunsten des Arbeitnehmers eine Anrechnung auf seine Werbungskosten bei Zuschüssen bis zu 50 € im Monat.

### **Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte zu einem Sammelpunkt oder einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet**

(6) <sup>1</sup>Die Lohnsteuer kann für nicht nach § 3 Nr. 15 EStG steuerfreie Sachbezüge oder Zuschüsse des Arbeitgebers nach § 40 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 EStG mit einem Pauschsteuersatz von 15 % erhoben werden. <sup>2</sup>Maßgeblich für die Höhe des pauschalierbaren Betrages sind die tatsächlichen Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte oder Fahrten nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 EStG, jedoch höchstens der Betrag, den der Arbeitnehmer nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4, Abs. 2 EStG als Werbungskosten geltend machen könnte. <sup>3</sup>Anstelle der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 15 EStG kann der Arbeitgeber die Lohnsteuer für alle dort genannten Sachbezüge und Zuschüsse eines Kj. nach § 40 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 EStG mit einem Pauschsteuersatz von 25 % erheben. <sup>4</sup>Die Anwendung des Pauschsteuersatzes von 25 % ist auch möglich, wenn die Bezüge dem Arbeitnehmer nicht zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden. <sup>5</sup>Maßgeblich für die Höhe des pauschalierbaren Betrages sind die Aufwendungen des Arbeitgebers einschl. Umsatzsteuer.

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

R 40a.1

### **Allgemeines**

(1) <sup>1</sup>Die Pauschalierung der Lohnsteuer nach § 40a Abs. 1 und 3 EStG ist sowohl für unbeschränkt als auch für beschränkt einkommensteuerpflichtige Aushilfskräfte 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 die Aushilfskraft 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**

(2) <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. <sup>5</sup>Ob sozialversicherungsrechtlich eine kurzfristige Beschäftigung vorliegt oder nicht, ist für die Pauschalierung nach § 40a Abs. 1 EStG ohne Bedeutung.

### **Unvorhersehbarer Zeitpunkt**

(3) <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 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**

(4) <sup>1</sup>Zur Bemessungsgrundlage der pauschalen Lohnsteuer gehören alle Einnahmen, die dem Arbeitnehmer aus der Aushilfsbeschäftigung zufließen (§ 2 LStDV). <sup>2</sup>Steuerfreie Einnahmen bleiben außer Betracht. <sup>3</sup>Der Arbeitslohn darf für die Ermittlung der pauschalen Lohnsteuer nicht um den Altersentlastungsbetrag (§ 24a EStG) gekürzt werden.

### **Pauschalierungsgrenzen**

(5) <sup>1</sup>Bei der Prüfung der Pauschalierungsgrenzen des § 40a Abs. 1 und 3 EStG ist Absatz 4 entsprechend anzuwenden. <sup>2</sup>Pauschal besteuerte Bezüge mit Ausnahme des § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG sind bei der Prüfung der Pauschalierungsgrenzen zu berücksichtigen. <sup>3</sup>Zur Beschäftigungsdauer gehören auch solche Zeiträume, in denen der Arbeitslohn wegen Urlaubs, Krankheit oder gesetzlicher Feiertage fortgezahlt wird.

### **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 i. S. d. § 13 Abs. 1 EStG beschäftigt werden. <sup>2</sup>Für Aushilfskräfte, die in einem Gewerbebetrieb i. S. d. § 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; eine Pauschalierung der Lohnsteuer ist zulässig, wenn ein Betrieb, der Land- und Forstwirtschaft betreibt, nur wegen seiner Rechtsform oder der Abfärbetheorie (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG) als Gewerbebetrieb gilt. <sup>3</sup>Werden die Aushilfskräfte zwar in einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb i. S. d. § 13 Abs. 1 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.

#### **R 40a.2**

### **Geringfügig entlohnte Beschäftigte**

<sup>1</sup>Die Erhebung der einheitlichen Pauschsteuer nach § 40a Abs. 2 EStG knüpft allein an die sozialversicherungsrechtliche Beurteilung als geringfügige Beschäftigung an und kann daher nur dann erfolgen, wenn eine abhängige Beschäftigung i. S. d. Sozialversicherungsrechts vorliegt und der Arbeitgeber einen pauschalen Beitrag zur gesetzlichen Rentenversicherung von 15 % bzw. 5 % (geringfügig Beschäftigte im Privathaushalt) zu entrichten hat. <sup>2</sup>Die Pauschalierung der Lohnsteuer nach § 40a Abs. 2a EStG kommt in Betracht, wenn der Arbeitgeber für einen Beschäftigten, dessen Beschäftigungsverhältnis für sich genommen als geringfügige Beschäftigung nach § 8 Abs. 1 Nr. 1, § 8a SGB IV einzuordnen ist, keinen pauschalen Beitrag zur gesetzlichen Rentenversicherung zu entrichten hat (z. B. aufgrund der Zusammenrechnung mehrerer geringfügiger Beschäftigungsverhältnisse). <sup>3</sup>Bemessungsgrundlage für die einheitliche Pauschsteuer (§ 40a Abs. 2 EStG) und den Pauschsteuersatz nach § 40a Abs. 2a EStG ist das sozialversicherungsrechtliche Arbeitsentgelt, unabhängig davon, ob es steuerpflichtiger oder steuerfreier Arbeitslohn ist. <sup>4</sup>Für Lohnbestandteile, die nicht zum sozialversicherungsrechtlichen Arbeitsentgelt gehören, ist die Lohnsteuerpauschalierung nach § 40a Abs. 2 und 2a EStG nicht zulässig; sie unterliegen der Lohnsteuererhebung nach den allgemeinen Regelungen.

**Pauschalierung der Lohnsteuer bei Beiträgen zu  
Direktversicherungen und Zuwendungen an Pensionskassen  
für Versorgungszusagen, die vor dem 01.01.2005 erteilt wurden**

### **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 (§ 1b 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 gleichgültig, ob es sich um Kapitalversicherungen einschl. 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 01.08.1994 abgeschlossen worden ist. <sup>3</sup>Bei einer nach dem 31.07.1994 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 fünf Jahren können nicht anerkannt werden, es sei denn, dass sie im Rahmen einer Gruppenversicherung nach dem arbeitsrechtlichen Grundsatz der Gleichbehandlung abgeschlossen worden sind. <sup>6</sup>Dasselbe gilt für Rentenversicherungen mit Kapitalwahlrecht, bei denen das Wahlrecht innerhalb von fünf Jahren nach Vertragsabschluss wirksam werden kann, und für Beitragserhöhungen bei bereits bestehenden Kapitalversicherungen mit einer Restlaufzeit von weniger als fünf Jahren; aus Billigkeitsgründen können Beitragserhöhungen anerkannt werden, wenn sie im Zusammenhang mit der Anhebung der Pauschalierungsgrenzen durch das Steuer-Euroglättungsgesetz 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 (§ 159 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 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 i. S. d. § 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 i. d. R. dem geschäftsplanmäßigen Deckungskapital zzgl. einer bis zu diesem Zeitpunkt zugeteilten Überschussbeteiligung i. S. d. § 153 VVG der Versicherung entspricht; § 3 Nr. 65 Satz 1 Buchst. c EStG ist nicht anwendbar. <sup>4</sup>Die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 65 Satz 1 Buchst. d EStG kann in Betracht kommen. <sup>5</sup>Entsprechendes gilt, wenn eine aufschiebend bedingte Abtretung rechtswirksam wird (>Satz 2 Nr. 3).

### **Pensionskasse**

(4) <sup>1</sup>Als Pensionskassen sind sowohl rechtsfähige Versorgungseinrichtungen i. S. d. § 1b Abs. 3 Satz 1 BetrAVG als auch nichtrechtsfähige Zusatzversorgungseinrichtungen des öffentlichen Dienstes i. S. d. § 18 BetrAVG 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 EStG 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 aufgrund 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. Lebensjahres 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. Lebensjahres fällig werden könnte.

<sup>3</sup>Lässt der Versicherungsvertrag z. B. die Möglichkeit zu, Gewinnanteile zur Abkürzung der Versicherungsdauer zu verwenden, muss die Laufzeitverkürzung bis zur Vollendung des 59. Lebensjahres 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 i. d. R. nach den tatsächlichen Leistungen, die der Arbeitgeber für den einzelnen Arbeitnehmer erbringt. <sup>2</sup>Gewinnausschüttungen an den Arbeitgeber oder eine Verrechnung des Tarifbeitrags mit Überschussanteilen stellen keine Arbeitslohnrückzahlungen dar und mindern die Bemessungsgrundlage für die pauschale Lohnsteuer nicht. <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, 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 Prozentsatz der Bruttolohnsumme des Betriebs erbracht, ist die Arbeitgeberleistung Bemessungsgrundlage der pauschalen Lohnsteuer. <sup>5</sup>Für die Feststellung der Pauschalierungsgrenze (>Absatz 8) bei zusätzlichen pauschal besteuerten Leistungen für einzelne Arbeitnehmer ist die Arbeitgeberleistung auf die Zahl der durch die tarifvertragliche Zusatzversorgung begünstigten Arbeitnehmer aufzuteilen.

### **Pauschalierungsgrenze**

(8) <sup>1</sup>Die Pauschalierungsgrenze von 1.752 € nach § 40b Abs. 2 Satz 1 EStG i. d. F. am 31.12.2004 kann auch in den Fällen voll ausgeschöpft werden, in denen feststeht, dass dem Arbeitnehmer bereits aus einem vorangegangenen Dienstverhältnis im selben Kj. pauschal besteuerte Zukunftssicherungsleistungen zugeflossen sind. <sup>2</sup>Soweit pauschal besteuerte 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, 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>Bei der Durchschnittsberechnung bleiben Beiträge des Arbeitgebers unberücksichtigt, die nach § 3 Nr. 63 EStG steuerfrei sind oder wegen der Ausübung des Wahlrechts nach § 3 Nr. 63 Satz 2 zweite Alternative EStG individuell besteuert werden. <sup>5</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 besteuerte Leistungen von jeweils insgesamt mehr als 2.148 € (§ 40b Abs. 2 Satz 2 EStG i. d. F. am 31.12.2004) jährlich erbracht werden, 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 Abs. 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 €, ist dieser für jeden Arbeitnehmer der Pauschalbesteuerung zugrunde zu legen. <sup>2</sup>Werden für den einzelnen Arbeitnehmer noch weitere pauschal besteuerebare Leistungen erbracht, dürfen aber insgesamt nur 1.752 € pauschal besteuert werden; im Übrigen gilt Abs. 8 Satz 2.
    - b) <sup>1</sup>Übersteigt der Durchschnittsbetrag 1.752 €, 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 Abs. 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, 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-€-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, 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 Kj. 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 Kj. 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 Kj. bereits ausgeschöpft worden ist. <sup>2</sup>Werden die Leistungen laufend erbracht, darf die Pauschalierungsgrenze mit dem auf den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum entfallenden Anteil berücksichtigt werden.

### Vervielfältigungsregelung

(11) <sup>1</sup>Die Vervielfältigung der Pauschalierungsgrenze kann nach § 40b Abs. 2 Satz 3 EStG erfolgen, wenn sie im sachlichen und zeitlichen Zusammenhang mit der Beendigung des Dienstverhältnisses steht; ein solcher Zusammenhang ist insbesondere dann zu vermuten, wenn der Direktversicherungsbeitrag innerhalb von zwölf Monaten vor dem Auflösungszeitpunkt geleistet wird. <sup>2</sup>Nach Auflösung des Dienstverhältnisses kann sie ohne zeitliche Beschränkung angewendet werden, wenn sie im sachlichen Zusammenhang mit der Auflösung des Dienstverhältnisses steht. <sup>3</sup>Die Vervielfältigungsregelung gilt auch bei der Umwandlung von Arbeitslohn (>Absatz 5). <sup>4</sup>Die Gründe, aus denen das Dienstverhältnis beendet wird, sind für die Vervielfältigung der Pauschalierungsgrenze unerheblich. <sup>5</sup>Die Vervielfältigungsregelung kann daher auch in den Fällen angewendet werden, in denen ein

Arbeitnehmer wegen Erreichens der Altersgrenze aus dem Dienstverhältnis ausscheidet.<sup>6</sup>Auf die vervielfältigte Pauschalierungsgrenze sind die für den einzelnen Arbeitnehmer in dem Kj., in dem das Dienstverhältnis beendet wird, und in den sechs vorangegangenen Kj. tatsächlich entrichteten Beiträge und Zuwendungen anzurechnen, die nach § 40b Abs. 1 EStG pauschal besteuert wurden.<sup>7</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>8</sup>Ist bei Pauschalzuweisungen ein personenbezogener Beitrag nicht feststellbar, ist als tatsächlicher Beitrag für den einzelnen Arbeitnehmer der Durchschnittsbetrag aus der Pauschalzuweisung anzunehmen.<sup>9</sup>Die Sätze 1 bis 3 gelten für ab dem 1. Januar 2023 erbrachte pauschal besteuerbare Leistungen auch dann, wenn das Dienstverhältnis vor dem 1. Januar 2023 beendet wurde.

### **Rückzahlung pauschal steuerbarer Leistungen**

(12) – unbesetzt –

(13)<sup>1</sup>Eine Arbeitslohnrückzahlung (negative Einnahme) ist anzunehmen, wenn der Arbeitnehmer sein Bezugsrecht aus einer Direktversicherung (z. B. bei vorzeitigem Ausscheiden aus dem Dienstverhältnis) ganz oder teilweise ersatzlos verliert und das Versicherungsunternehmen als Arbeitslohn versteuerte Beiträge an den Arbeitgeber zurückzahlt.<sup>2</sup>Zahlungen des Arbeitnehmers zum Wiedererwerb des verlorenen Bezugsrechts sind der Vermögenssphäre zuzurechnen; sie stellen keine Arbeitslohnrückzahlung dar.

(14)<sup>1</sup>Sind nach Absatz 13 Arbeitslohnrückzahlungen aus pauschal versteuerten Beitragsleistungen anzunehmen, mindern sie die gleichzeitig (im selben Kj.) anfallenden pauschal steuerbaren Beitragsleistungen des Arbeitgebers.<sup>2</sup>Übersteigen in einem Kj. die Arbeitslohnrückzahlungen betragsmäßig die Beitragsleistungen des Arbeitgebers, ist eine Minderung der Beitragsleistungen im selben Kj. nur bis auf Null möglich.<sup>3</sup>Eine Minderung von Beitragsleistungen des Arbeitgebers aus den Vorjahren ist nicht möglich.<sup>4</sup>Der Arbeitnehmer kann negative Einnahmen aus pauschal versteuerten Beitragsleistungen nicht geltend machen.

(15)<sup>1</sup>Wenn Arbeitslohnrückzahlungen nach Absatz 13 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 Kj. 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, kann der Arbeitgeber die Arbeitslohnrückzahlung mit dem Arbeitslohn des Kj. 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 maßgebenden Pauschbetrags für Werbungskosten nach § 9a Satz 1 Nr. 1 EStG – als Freibetrag (§ 39a EStG) bilden 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, kann er diesen mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgleichen oder unter den Voraussetzungen des § 10d EStG den Verlustabzug beanspruchen.

(16) Die Absätze 13 bis 15 gelten für Zuwendungen an Pensionskassen sinngemäß.

### **Pauschalierung der Lohnsteuer bei Beiträgen zu einer Gruppenunfallversicherung**

R 40b.2

<sup>1</sup>Die Lohnsteuerpauschalierung nach § 40b Abs. 3 EStG ist nicht zulässig, wenn der steuerpflichtige Durchschnittsbeitrag – ohne Versicherungsteuer – 100 € jährlich übersteigt;

in diesem Falle 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> Ein gemeinsamer Unfallversicherungsvertrag i. S. d. § 40b Abs. 3 EStG 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>4</sup> Ein Rahmenvertrag, der z. B. nur den Beitragseinzug und die Beitragsabrechnung regelt, stellt keinen gemeinsamen Unfallversicherungsvertrag dar.

R 41.1

### **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 i. d. R. 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> Das Betriebsstättenfinanzamt kann 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 im Allgemeinen zu entsprechen, wenn es im Hinblick auf die betrieblichen Verhältnisse nach der Lebenserfahrung so gut wie ausgeschlossen ist, dass der Rabattfreibetrag (§ 8 Abs. 3 EStG) oder die Freigrenze nach § 8 Abs. 2 Satz 11 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 Religionsgemeinschaft im Lohnkonto aufzuzeichnen (§ 4 Abs. 1 Nr. 1 LStDV).<sup>2</sup> Erhebt der Arbeitgeber von pauschal besteuerten Bezügen (§§ 37a, 37b, 40, 40a Abs. 1, 2a und 3, § 40b EStG) keine Kirchensteuer, weil der Arbeitnehmer keiner Religionsgemeinschaft angehört, für die die Kirchensteuer von den Finanzbehörden erhoben wird, 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> In den Fällen der §§ 37a, 37b und des § 40a Abs. 1, 2a und 3 EStG kann der Arbeitgeber auch eine Erklärung zur Religionszugehörigkeit nach amtlichem Muster als Beleg verwenden.

R 41.2

### **Aufzeichnung des Großbuchstabens 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 einschl. Saison-Kurzarbeitergeld, der Zuschuss zum Mutterschaftsgeld nach dem Mutterschutzgesetz, der Zuschuss nach § 3 der Mutterschutz- und Elternzeitverordnung oder einer entsprechenden Landesregelung, die Entschädigung für Verdienstausschluss nach dem Infektionsschutzgesetz oder werden Aufstockungsbeträge nach dem AltTZG gezahlt, ist kein Großbuchstabe U in das Lohnkonto einzutragen.

### 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>Bei einem ausländischen Arbeitgeber mit Wohnsitz und Geschäftsleitung im Ausland, der im Inland einen ständigen Vertreter (§ 13 AO) hat, aber keine Betriebsstätte unterhält, gilt als Mittelpunkt der geschäftlichen Leitung der Wohnsitz oder der gewöhnliche Aufenthalt des ständigen Vertreters. <sup>4</sup>Ein selbständiges Dienstleistungsunternehmen, das für einen Arbeitgeber tätig wird, kann nicht als Betriebsstätte dieses Arbeitgebers angesehen werden. <sup>5</sup>Bei einer Arbeitnehmerüberlassung (>R 42d.2) kann nach § 41 Abs. 2 Satz 2 EStG eine abweichende lohnsteuerliche Betriebsstätte in Betracht kommen. <sup>6</sup>Erlangt ein Finanzamt von Umständen Kenntnis, die auf eine Zentralisierung oder Verlegung von lohnsteuerlichen Betriebsstätten in seinem Zuständigkeitsbereich hindeuten, hat es vor einer Äußerung gegenüber dem Arbeitgeber die anderen betroffenen Finanzämter unverzüglich hierüber zu unterrichten und sich mit ihnen abzustimmen.

### Lohnsteuer-Anmeldung

(1) <sup>1</sup>Der Arbeitgeber ist von der Verpflichtung befreit, eine weitere Lohnsteuer-Anmeldung einzureichen, wenn er dem Betriebsstättenfinanzamt mitteilt, dass er im Lohnsteuer-Anmeldungszeitraum keine Lohnsteuer einzubehalten oder zu übernehmen hat, weil der Arbeitslohn nicht steuerbelastet ist. <sup>2</sup>Dies gilt auch, wenn der Arbeitgeber nur Arbeitnehmer beschäftigt, für die er lediglich die Pauschsteuer nach § 40a Abs. 2 EStG an die Deutsche Rentenversicherung Knappschaft-Bahn-See entrichtet.

(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 den §§ 37a, 37b, 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 nach § 38 Abs. 3 EStG im Zeitpunkt der Zahlung einbehaltenen und übernommenen Lohnsteuer ohne Kürzung um das ihr entnommene Kindergeld (§ 72 Abs. 7 EStG).

(4) <sup>1</sup>Das Betriebsstättenfinanzamt hat den rechtzeitigen Eingang der Lohnsteuer-Anmeldung zu überwachen. <sup>2</sup>Bei nicht rechtzeitigem Eingang der Lohnsteuer-Anmeldung ist i. d. R. ein Verspätungszuschlag nach § 152 AO festzusetzen; erforderlichenfalls kann die Abgabe der Lohnsteuer-Anmeldung mit Zwangsmitteln nach §§ 328 bis 335 AO durchgesetzt werden. <sup>3</sup>Wird eine Lohnsteuer-Anmeldung nicht eingereicht, kann das Finanzamt 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. <sup>2</sup>Der Lohnsteuereinbehalt durch den Reeder nach § 41a Abs. 4 EStG gilt für den Kapitän und alle Besatzungsmitglieder – einschl. des Servicepersonals –, die über eine Dienstbescheinigung verfügen und deren Arbeitgeber er ist. <sup>3</sup>Der Lohnsteuereinbehalt kann durch Korrespondent- oder Vertragsreeder 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 Korrespondentreeeder auch Miteigentümer ist.

**R 41a.2****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 mit der Zahlung angeben oder durch sein Kreditinstitut angeben lassen: die Steuernummer, 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 41b****Abschluss des Lohnsteuerabzugs****Lohnsteuerbescheinigungen**

(1) Die Lohnsteuerbescheinigung richtet sich nach § 41b EStG und der im BStBl I bekannt gemachten Datensatzbeschreibung für die elektronische Übermittlung sowie dem entsprechenden Vordruckmuster.

**Lohnsteuerbescheinigungen von öffentlichen Kassen**

(2) <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, hat die früher zuständige Kasse in der Lohnsteuerbescheinigung (>Absatz 1) 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 die Freibeträge für Versorgungsbezüge (§ 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 41c.1****Änderung des Lohnsteuerabzugs**

(1) <sup>1</sup>Unabhängig von der Verpflichtung des Arbeitgebers, nach § 39c Abs. 1 und 2 EStG den Lohnsteuerabzug für vorangegangene Monate zu überprüfen und 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 oder verpflichtet. <sup>2</sup>Die Änderung ist zugunsten oder zuungunsten des Arbeitnehmers zulässig, ohne dass es dabei auf die Höhe der zu erstattenden oder nachträglich einzubehaltenden Steuer ankommt. <sup>3</sup>Für die nachträgliche Einbehaltung durch den Arbeitgeber gilt der Mindestbetrag für die Nachforderung durch das Finanzamt (§ 41c Abs. 4 Satz 2 EStG) nicht.

(2) <sup>1</sup>Der Arbeitgeber ist zur Änderung des Lohnsteuerabzugs nur berechtigt oder verpflichtet, soweit die Lohnsteuer von ihm einbehalten worden ist oder einzubehalten war. <sup>2</sup>Bei Nettolöhnen (>R 39b.9) gilt dies für die zu übernehmende Steuer.

(3) <sup>1</sup>Die Änderung des Lohnsteuerabzugs aufgrund rückwirkender Lohnsteuerabzugsmerkmale ist nicht auf die Fälle beschränkt, in denen das Finanzamt die Lohnsteuerabzugsmerkmale mit Wirkung von einem zurückliegenden Zeitpunkt an ändert oder ergänzt. <sup>2</sup>Die Änderung des Lohnsteuerabzugs ist ebenso zulässig, wenn der Arbeitgeber wegen fehlender Lohnsteuerabzugsmerkmale den Lohnsteuerabzug gemäß § 39c Abs. 1 Satz 1 bis 3

oder Abs. 2 Satz 1 EStG vorgenommen hat und dem Arbeitgeber erstmals Lohnsteuerabzugsmerkmale zur Verfügung gestellt werden bzw. der Arbeitnehmer erstmals eine Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug vorlegt oder wenn bei Vorauszahlung des Arbeitslohns der Geltungsbeginn der Lohnsteuerabzugsmerkmale in einen bereits abgerechneten Lohnzahlungszeitraum fällt.

(4) <sup>1</sup>Die Änderung des Lohnsteuerabzugs ist, sofern der Arbeitgeber von seiner Berechtigung hierzu Gebrauch macht, bei der nächsten Lohnzahlung vorzunehmen, die dem Abruf von rückwirkenden Lohnsteuerabzugsmerkmalen oder auf die Vorlage einer Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug mit den rückwirkenden Eintragungen oder dem 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 i. H. d. auszuzahlenden Barlohns vorzunehmen und dem Finanzamt für den übersteigenden Betrag eine Anzeige nach § 41c Abs. 4 EStG zu erstatten.

(5) <sup>1</sup>Im Falle 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, kann der Arbeitnehmer die Erstattung beim Finanzamt beantragen.

(6) <sup>1</sup>Nach Ablauf des Kj. 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 aufgrund einer Änderung des Lohnsteuerabzugs nach Ablauf des Kj. nachträglich Lohnsteuer einbehält, handelt es sich um Lohnsteuer des abgelaufenen Kj., die zusammen mit der übrigen einbehaltenen Lohnsteuer des abgelaufenen Kj. in einer Summe in der Lohnsteuerbescheinigung zu übermitteln oder anzugeben ist. <sup>5</sup>Die nachträglich einbehaltene Lohnsteuer ist, getrennt nach den Kj., in denen der Arbeitslohn bezogen wird oder als bezogen gilt, für den Anmeldezeitraum anzugeben und abzuführen, in dem sie einbehalten wurde.

(7) <sup>1</sup>Hat der Arbeitgeber die Lohnsteuerbescheinigung übermittelt oder ausgestellt, ist eine Änderung des Lohnsteuerabzugs nicht mehr möglich. <sup>2</sup>Die bloße Korrektur eines zunächst unrichtig übermittelten Datensatzes ist zulässig. <sup>3</sup>Die Anzeigeverpflichtung nach § 41c Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG bleibt unberührt.

(8) <sup>1</sup>Liegen bei einem beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmer die Voraussetzungen gem. § 42b EStG nicht vor, ist auch nach Ablauf des Kj. 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.

### **Anzeigepflichten des Arbeitgebers**

**R 41c.2**

(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

ggf. auch für die zurückliegenden vier Kj. zu erstatten. <sup>4</sup>Die Anzeigepflicht besteht unabhängig von dem Mindestbetrag (§ 41c Abs. 4 Satz 2 EStG) für die Nachforderung durch das Finanzamt.

(2) <sup>1</sup>Die Anzeige ist schriftlich zu erstatten. <sup>2</sup>In ihr sind der Name, Anschrift, Geburtsdatum und Identifikationsnummer des Arbeitnehmers, seine Lohnsteuerabzugsmerkmale, nämlich Steuerklasse/Faktor, Zahl der Kinderfreibeträge, Kirchensteuermerkmal und ggf. 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 abzusehen ist, ob sich bei Änderung des Lohnsteuerabzugs nach Ablauf des Kj. (§ 41c Abs. 3 Satz 2 EStG) eine Lohnsteuer-Nachforderung ergeben wird.

<b>R 41c.3</b>
----------------

### Nachforderung von Lohnsteuer

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

(2) <sup>1</sup>Im Falle des § 41c Abs. 4 EStG gilt für die Berechnung der nachzufordernden Lohnsteuer nach Ablauf des Kj. R 41c.1 Abs. 6 Satz 1 und Abs. 8 Satz 1 entsprechend. <sup>2</sup>In anderen Fällen ist die Jahreslohnsteuer wie folgt zu ermitteln:

1	Bruttoarbeitslohn
2	+ ermäßigt besteuerte Entschädigungen und ermäßigt besteuerte Vergütungen für mehrjährige Tätigkeit i. S. d. § 34 EStG
<hr/>	
3	= Jahresarbeitslohn
4	– Freibeträge für Versorgungsbezüge (§ 19 Abs. 2 EStG)
5	– Werbungskosten, maßgebender Pauschbetrag für Werbungskosten (§§ 9, 9a EStG)
6	– Altersentlastungsbetrag (§ 24a EStG)
7	– Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (Summe der Beträge nach § 24b Abs. 2 EStG)
<hr/>	
8	= Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG)
9	– Sonderausgaben (§§ 10, 10b, 10c, 39b Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 EStG)
10	– außergewöhnliche Belastungen (§§ 33 bis 33b EStG)
<hr/>	
11	= Einkommen (§ 2 Abs. 4 EStG)
12	– Freibeträge für Kinder (nur für Kinder, für die kein Anspruch auf Kindergeld besteht; § 39a Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 EStG)
<hr/>	
13	= zu versteuerndes Einkommen (§ 2 Abs. 5 EStG)
14	– Entschädigungen und Vergütungen i. S. d. § 34 EStG (Zeile 2)
<hr/>	
15	= verbleibendes zu versteuerndes Einkommen
16	+ 1/5 der Entschädigungen und Vergütungen i. S. d. § 34 EStG (Zeile 2)
<hr/>	
17	= Summe

18 =	Steuerbetrag für die Summe (Zeile 17) laut Grundtarif/Splittingtarif
19 –	Steuerbetrag für das verbleibende zu versteuernde Einkommen (Zeile 15) laut Grundtarif/Splittingtarif
<hr/>	
20 =	Unterschiedsbetrag

<sup>3</sup>Hat der Arbeitnehmer keine Entschädigungen und Vergütungen i. S. d. § 34 EStG bezogen, ist der für das zu versteuernde Einkommen (Zeile 13) nach dem Grundtarif/Splittingtarif ermittelte Steuerbetrag die Jahreslohnsteuer (tarifliche Einkommensteuer – § 32a Abs. 1, 5 EStG). <sup>4</sup>Hat der Arbeitnehmer Entschädigungen und Vergütungen i. S. d. § 34 EStG bezogen, ist der Steuerbetrag für das verbleibende zu versteuernde Einkommen (Zeile 19) zzgl. des Fünffachen des Unterschiedsbetrags (Zeile 20) die Jahreslohnsteuer (tarifliche Einkommensteuer – § 32a Abs. 1, 5 EStG).

(3) <sup>1</sup>Will das Finanzamt zu wenig einbehaltene Lohnsteuer vom Arbeitnehmer nachfordern, erlässt es gegen diesen einen Steuerbescheid. <sup>2</sup>Nach Ablauf des Kj. kommt eine Nachforderung von Lohnsteuer oder Einkommensteuer ggf. auch durch erstmalige oder geänderte Veranlagung zur Einkommensteuer in Betracht. <sup>3</sup>Die Nachforderung von Lohnsteuer oder Einkommensteuer erfolgt durch erstmalige oder geänderte Veranlagung zur Einkommensteuer, wenn ein Hinzurechnungsbetrag als Lohnsteuerabzugsmerkmal gebildet wurde (§ 46 Abs. 2 Nr. 2 EStG).

(4) <sup>1</sup>Außer im Falle des § 38 Abs. 4 EStG unterbleibt die Nachforderung, wenn die nachzufordernde Lohnsteuer den Mindestbetrag nach § 41c Abs. 4 Satz 2 EStG nicht übersteigt. <sup>2</sup>Bezieht sich die Nachforderung auf mehrere Kj., ist für jedes Kj. gesondert festzustellen, ob der Mindestbetrag überschritten wird. <sup>3</sup>Treffen in einem Kj. mehrere Nachforderungsgründe zusammen, gilt der Mindestbetrag für die insgesamt nachzufordernde Lohnsteuer.

### **Durchführung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs durch den Arbeitgeber**

**R 42b**

(1) <sup>1</sup>Der Arbeitgeber darf den Lohnsteuer-Jahresausgleich nur für Arbeitnehmer durchführen,

1. die während des Ausgleichsjahres ständig in einem zu ihm bestehenden Dienstverhältnis gestanden haben,
2. die am 31.12. des Ausgleichsjahres in seinen Diensten stehen oder zu diesem Zeitpunkt von ihm Arbeitslohn aus einem früheren Dienstverhältnis beziehen und
3. bei denen kein Ausschlussstatbestand nach § 42b Abs. 1 Satz 3 EStG vorliegt.

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

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

(3) <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, ist der Unterschiedsbetrag die Lohnsteuer, die für den letzten Lohnzahlungszeitraum des Ausgleichsjahres einzubehalten ist. <sup>4</sup>Übersteigt die erhobene Lohnsteuer die ermittelte Jahreslohnsteuer, ist der Unterschiedsbetrag dem Arbeitnehmer zu erstatten; § 42b Abs. 3 Satz 2 und 3 sowie Abs. 4 EStG ist hierbei anzuwenden.

R 42d.1

## 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 39b.9). <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); die Haftung entfällt auch in den vom Arbeitgeber angezeigten Fällen des § 38 Abs. 4 Satz 3 EStG. <sup>3</sup>Dies gilt auch bei Lohnzahlung durch Dritte, soweit der Arbeitgeber zur Einbehaltung der Lohnsteuer verpflichtet ist (§ 38 Abs. 1 Satz 3 EStG), und in Fällen des § 38 Abs. 3a EStG.

### 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 ggf. 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 i. d. R. 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 und vor Dritten (>R 42d.1 Abs. 2) in Anspruch genommen werden darf, hängt wesentlich von den Gesamtumständen des Einzelfalles 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. <sup>5</sup>In den Fällen einer Nettolohnvereinbarung handelt das Finanzamt ermessensfehlerfrei, wenn es den Arbeitgeber vorrangig als Haftungsschuldner in Anspruch nimmt, da der Arbeitnehmer gegenüber dem Arbeitgeber einen arbeitsrechtlichen Anspruch auf Befreiung von den Lohnsteuerabzugsbeträgen hat.

### Haftungsbescheid

(5) <sup>1</sup>Wird der Arbeitgeber nach § 42d EStG als Haftungsschuldner in Anspruch genommen, ist, vorbehaltlich § 42d Abs. 4 Satz 1 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), 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.

## Haftung bei Arbeitnehmerüberlassung

R 42d.2

### Allgemeines

(1) <sup>1</sup>Bei Arbeitnehmerüberlassung ist steuerrechtlich i. d. R. der Verleiher Arbeitgeber der Leiharbeitnehmer (>R 19.1 Satz 5). <sup>2</sup>Dies gilt für einen ausländischen Verleiher (>R 38.3 Abs. 1 Satz 2) selbst dann, wenn der Entleiher Arbeitgeber im Sinne eines DBA ist; die Arbeitgebereneigenschaft des Entleihers nach einem DBA hat nur Bedeutung für die Zuweisung des Besteuerungsrechts. <sup>3</sup>Wird der Entleiher als Haftungsschuldner in Anspruch genommen, 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 Arbeitnehmerüberlassung nach § 1 AÜG in Betracht. <sup>5</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>6</sup>In den Fällen des § 1 Abs. 1a Satz 1 und Abs. 3 AÜG ist ebenfalls keine Arbeitnehmerüberlassung anzunehmen.

(3) <sup>1</sup>Zu der rechtlichen Würdigung eines Sachverhalts mit drittbezogener Tätigkeit als Arbeitnehmerüberlassung und ihrer 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 aufgrund 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 BfA zu berücksichtigen. <sup>5</sup>Eine Inanspruchnahme des Entleihers kommt regelmäßig nicht in Betracht, wenn die BfA 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 i. S. d. § 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 zwölf Monaten nach Erlöschen der Erlaubnis für die Abwicklung der erlaubt abgeschlossenen Verträge.<sup>3</sup> Der Überlassung liegt jedoch keine Erlaubnis zugrunde, wenn Arbeitnehmer im Rahmen einer wirtschaftlichen Tätigkeit an 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 erlaubtem Verleih durch einen inländischen Verleiher haftet der Entleiher nicht.<sup>5</sup> Der Entleiher trägt die Feststellungslast, wenn er sich darauf beruft, dass er über das Vorliegen einer Arbeitnehmerüberlassung ohne Verschulden irrte (§ 42d Abs. 6 Satz 3 EStG).<sup>6</sup> Bei der Inanspruchnahme des Entleihers ist Absatz 3 zu berücksichtigen.<sup>7</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>8</sup> Dies gilt insbesondere, wenn das Überlassungsentgelt deutlich günstiger ist als dasjenige von anderen Anbietern.<sup>9</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 bei der Regionaldirektion der BfA erfahren oder überprüfen.

(5)<sup>1</sup> Die Höhe des Haftungsbetrags ist auf die Lohnsteuer begrenzt, die vom Verleiher ggf. 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, 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> Insoweit 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 aufgrund 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 Prozentsatz bestimmten Teil des vereinbarten Überlassungsentgelts einzubehalten und abzuführen.<sup>2</sup> Hat der Entleiher bereits einen Teil der geschuldeten Überlassungsvergütung an den Verleiher geleistet, kann der Sicherungsbetrag mit einem bestimmten Euro-Betrag oder als Prozentsatz 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, ist ein Haftungsbescheid zu erlassen (>R 42d.1 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, 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 Verleihers nach § 41 Abs. 2 Satz 2 EStG zuständig; Zentralzuständigkeiten sind zu beachten. <sup>4</sup>Dies gilt i. d. R. auch für eine Sicherungsmaßnahme 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).

## Haftung bei Lohnsteuerabzug durch einen Dritten

R 42d.3

<sup>1</sup>In den Fällen der Lohnzahlung durch Dritte haftet der Dritte in beiden Fallgestaltungen des § 38 Abs. 3a EStG neben dem Arbeitgeber (§ 42d Abs. 9 EStG). <sup>2</sup>Es besteht eine Gesamtschuldnerschaft zwischen Arbeitgeber, dem Dritten und dem Arbeitnehmer. <sup>3</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. <sup>4</sup>Eine Haftungsanspruchnahme des Arbeitgebers unterbleibt, wenn beim Arbeitnehmer selbst eine Nachforderung unzulässig ist, weil der Mindestbetrag nach § 42d Abs. 5 EStG nicht überschritten wird. <sup>5</sup>Für die durch Haftungsbescheid angeforderten Steuerbeträge ist eine Zahlungsfrist von einem Monat zu setzen.

## Anrufungsauskunft

R 42e

– unbesetzt –

## Lohnsteuer-Außenprüfung

R 42f

(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 wurden und alle zum Arbeitslohn gehörigen Einnahmen, gleichgültig in welcher Form sie gewährt wurden, dem Steuerabzug unterworfen wurden und ob bei der Berechnung der Lohnsteuer von der richtigen Lohnhöhe ausgegangen wurde. <sup>2</sup>Privathaushalte, in denen nur gering entlohnte Hilfen beschäftigt werden, sind i. d. R. 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, 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 aufgrund einer Außenprüfung nach § 204 AO nicht entgegen.

Der Bundesrat hat zugestimmt.

## **Begründung**

### **A. Allgemeiner Teil**

Die Lohnsteuer-Richtlinien sind eine allgemeine Verwaltungsvorschrift der Bundesregierung, die aufgrund ihrer Bindungswirkung für die Verwaltung eine einheitliche Anwendung der Rechtsvorschriften für die Arbeitnehmerbesteuerung durch die Finanzämter gewährleistet.

Die Lohnsteuer-Richtlinien sind teilweise veraltet und überarbeitungsbedürftig. Die letzte größere Überarbeitung erfolgte durch die Lohnsteuer-Änderungsrichtlinien 2015 vom 22. Oktober 2014 (BStBl I S. 1344). Die letzte Neufassung erfolgte in Gestalt der Lohnsteuer-Richtlinien 2008 vom 10. Dezember 2007 (BStBl I Sondernummer 1/2007). Auf aktuelle Ereignisse hat die Finanzverwaltung in der jüngeren Vergangenheit vor allem durch den Erlass einheitlicher Verwaltungsgrundsätze nach § 21a Finanzverwaltungsgesetz (BMF-Schreiben) reagiert. Die Lohnsteuer-Richtlinien sind für die Rechtsanwendung aber nach wie vor von erheblicher Bedeutung. Es ist daher an der Zeit, die Lohnsteuer-Richtlinien grundlegend zu überarbeiten, um diese an die aktuellen Entwicklungen in Form von Gesetzen, Gerichtsentscheidungen, BMF-Schreiben und Beschlüssen von Bund und Ländern anzupassen.

Darüber hinaus sind umfangreiche redaktionelle wie sprachliche Änderungen erforderlich. Ziel der Überarbeitung ist es auch, dass die Rechtsanwendung erleichtert wird. Insbesondere soll auch eine Übereinstimmung mit dem Basisregelwerk „Bürgernahe und geschlechtergerechte Sprache der Steuerverwaltung“ erreicht werden.

Die Bundesregierung hat die Lohnsteuer-Richtlinien im Rahmen einer Neufassung grundlegend überarbeitet.

Im Hinblick auf die in den zurückliegenden Jahren stetig gewachsene Bedeutung von BMF-Schreiben enthält die Neufassung der Lohnsteuer-Richtlinien trotz der grundlegenden Überarbeitung kaum echte Neuregelungen. Die Bundesregierung hat davon abgesehen, den Inhalt neuerer BMF-Schreiben in die Richtlinien zu übernehmen. Allerdings wurden diese teilweise an zwischenzeitlich ergangene BMF-Schreiben angepasst. Dies gilt insbesondere für die Richtlinien zu § 8 Einkommensteuergesetz (EStG). Darüber hinaus beinhaltet die Neufassung zahlreiche redaktionelle Änderungen.

## **B. Besonderer Teil**

Die wesentlichen Änderungen der Neufassung im Vergleich zur vorherigen Fassung der Lohnsteuer-Richtlinien sind die folgenden:

### **R 3.26 (Steuerbefreiung für nebenberufliche Tätigkeiten)**

Absatz 2 (Nebenberuflichkeit): Die aus Vereinfachungsgründen zu berücksichtigende 14-Stunden-Grenze (Bund-Länder-Beschluss aus dem Jahr 2015) hat Regelungscharakter und wird daher in die Lohnsteuer-Richtlinien aufgenommen.

In Absatz 9 (Verluste aus ehrenamtlicher Tätigkeit) erfolgt die Klarstellung, dass Verluste bzw. Werbungskosten-Überschüsse aus ehrenamtlicher Tätigkeit anerkannt werden können, wenn die Tätigkeit mit Einkunftserzielungsabsicht ausgeübt wird. Die Richtlinie wird an die in Hinweis (H) 3.26 (Verluste aus einer ehrenamtlichen Tätigkeit) der Lohnsteuer-Hinweise (LStH) aufgeführten Urteile des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 20. Dezember 2017 (BStBl. 2019 II S. 469) und vom 20. November 2018 (BStBl. 2019 II S. 422) angepasst. In Absatz 9 Satz 1 wird zunächst der Grundfall des § 3c EStG geregelt, der Fall der Entstehung eines Verlustes sodann in Satz 2. Der Fall des § 3 Nummer 26 Satz 2 EStG wird ebenfalls aufgenommen.

Absatz 10 (Lohnsteuerverfahren): Die Richtlinie wird an die in H 3.26 (Aufteilung des steuerfreien Höchstbetrags im Lohnsteuerverfahren) LStH aufgeführten Beispiele angepasst.

### **R 3.30 (Werkzeuggeld)**

Zur Klarstellung wird die Aufzählung der Gegenstände, die nicht als Werkzeug im Sinne des § 3 Nummer 30 EStG gelten, um die Telekommunikationsgeräte sowie die Zubehöerteile für Datenverarbeitungs- und Telekommunikationsgeräte erweitert.

### **R 3.62 Absatz 2 Nummer 3 Satz 14, 15 (Bescheinigungsverfahren der Versicherungsunternehmen bei Zuschüssen des Arbeitgebers zur Kranken- oder Pflegeversicherung)**

Es erfolgt eine Ergänzung, wonach ab dem Jahr 2024 das elektronische Datenübermittlungsverfahren gilt.

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

R 3b Absatz 2 zur Abgrenzung des Grundlohns wird im Sinne der Anwenderfreundlichkeit besser strukturiert.

In R 3b Absatz 3 Satz 3 wird der Begriff der Arbeitsstätte im Sinne einer eindeutigen Regelung näher bestimmt.

### **R 8.1 und 8.2 (Bewertung der Sachbezüge und Bezug von Waren und Dienstleistungen)**

R 8 wird insgesamt umfangreich geändert, um die Richtlinie insbesondere an Änderungen des Gesetzes und an Änderungen von BMF-Schreiben anzupassen.

Es wird ein neuer R 8.1 Absatz 6 Satz 6 mit Erläuterung der Vergleichsmiete bei Anwendung eines Mietspiegels aufgenommen.

Es wird ein neuer R 8.1 Absatz 6a mit Erläuterung zum Bewertungsabschlag bei Wohnraumüberlassung nach § 8 Absatz 2 Satz 12 EStG aufgenommen.

In R 8.1 Absatz 7 Nummer 4 (Zuschüsse des Arbeitgebers zu Mahlzeiten in Form von Essenmarken) werden mit Blick auf das BMF-Schreiben zur Mahlzeitengestellung einige Änderungen vorgenommen.

Mit Blick auf ein entsprechendes BMF-Schreiben erfolgen diverse Änderungen in R 8.1 Absatz 9 (Gestellung von Kfz).

### **R 9.11 Absatz 6 (Besuchsfahrten des Ehegatten bei doppelter Haushaltsführung)**

Bislang ist unklar, in welchen Fällen „umgekehrte Fahrten“ des Ehegatten als Werbungskosten anzuerkennen sind. Der BFH hat dies für die doppelte Haushaltsführung noch nicht entschieden. R 9.11 Absatz 6 Nummer 2 Satz 3 der Neufassung der Lohnsteuer-Richtlinien regelt zum Thema Besuchsfahrten des Ehegatten neu, dass Werbungskosten vorliegen, wenn der Arbeitnehmer aus beruflichen Gründen an einer Familienheimfahrt gehindert ist.

### **R 19.6 (Aufmerksamkeiten)**

Die Regelung zu den nicht steuerbaren Aufmerksamkeiten wird angepasst, indem der Begriff der Angehörigen auf die im Haushalt des Arbeitnehmers lebenden Angehörigen beschränkt wird.

### **R 39b.2 Absatz 2 Nummer 11 (Laufender Arbeitslohn und sonstige Bezüge)**

Die nicht abschließende Aufzählung der Fälle sonstiger Bezüge wird zur Klarstellung ergänzt um steuerpflichtige Reisekostenerstattungen, die nicht fortlaufend gezahlt werden. Dadurch wird in diesen Fällen eine Pauschalierung gemäß § 40 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 EStG möglich. Dagegen sind Reisekostenerstattungen, die fortlaufend gezahlt werden, als laufender Arbeitslohn zu versteuern.

### **R 39b.5 Absatz 2 (Lohnzahlungszeitraum bei beschränkter Steuerpflicht)**

Nach der Ergänzung von Satz 4 sind künftig Arbeitstage, an denen der Arbeitnehmer Arbeitslohn bezogen hat, der nicht dem inländischen Lohnsteuerabzug unterliegt, bei der Bestimmung des Lohnzahlungszeitraums nicht mitzuzählen. Zweck ist die zutreffende Besteuerung.

**R 39c Satz 5 (Lohnsteuerabzug durch Dritte ohne Lohnsteuerabzugsmerkmale)**

Der Dritte, der die Lohnsteuer ausnahmsweise ohne Lohnsteuerabzugsmerkmale mit 20% pauschaliert, hat der zuständigen Finanzbehörde künftig anstelle der besonderen eine elektronische Lohnsteuerbescheinigung zu übermitteln.

**R 40a.2 (Geringfügig entlohnte Beschäftigte)**

In Satz 1 erfolgt eine Klarstellung, wonach eine Pauschalierung nur dann in Betracht kommt, wenn es sich um eine abhängige Beschäftigung im Sinne des Sozialversicherungsrechts handelt.

**R 40b.1 Absatz 7 (Bemessungsgrundlage der pauschalen Lohnsteuer)**

Der neue Satz 2 regelt, dass Gewinnausschüttungen an den Arbeitgeber oder eine Verrechnung des Tarifbeitrags mit Überschussanteilen keine Arbeitslohnrückzahlungen darstellen und die Bemessungsgrundlage der pauschalen Lohnsteuer nicht mindern. Mit der Änderung wird eine entsprechende BFH-Rechtsprechung umgesetzt (BFH-Urteil vom 12. November 2009, VI R 20/07, BStBl. 2010 II S. 845).

**R 40b.1 Absatz 11 (Vervielfältigungsregelung)**

Nach Auflösung des Dienstverhältnisses kann die Regelung zur Vervielfältigung der Pauschalierungsgrenze künftig ohne zeitliche Beschränkung angewendet werden, wenn die Beitragszahlung im sachlichen Zusammenhang mit der Auflösung des Dienstverhältnisses steht.

**R 42e (Anrufungsauskunft)**

R 42e wird gestrichen, da ein umfassenderes BMF-Schreiben zur Anrufungsauskunft vorhanden ist. Auf das BMF-Schreiben vom 12. Dezember 2017 (BStBl. I S. 1656) wird im Übrigen in H 42e Bezug genommen.

**Redaktionelle bzw. sprachliche Änderungen**

Der Begriff „grundsätzlich“ wird in Übereinstimmung mit dem Basisregelwerk „Bürgernahe und geschlechtergerechte Sprache der Steuerverwaltung“ in allen Fällen entweder durch die Wendung „i. d. R.“ ersetzt, um ein Regel-Ausnahme-Verhältnis zum Ausdruck zu bringen, oder ersatzlos gestrichen, soweit es keine Ausnahmen gibt.

Die Fußnoten im Text der Lohnsteuer-Richtlinien werden bei der Neufassung aufgelöst und in den Fließtext integriert.

Abkürzungen werden unter Anpassung des Abkürzungsverzeichnisses im Lohnsteuer-Handbuch künftig umfangreicher als bisher verwendet.

Infolge gesetzlicher Änderungen überholte Begriffe werden ersetzt, etwa „Beschäftigungs-ort“ durch „Ort der ersten Tätigkeitsstätte“ in R 9.11 (Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung).