

**d) Nichtselbständige Arbeit**  
 (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4)

**§ 19**

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),  
 zuletzt geändert durch StÄndG 2015 v. 2.11.2015  
 (BGBl. I 2015, 1834; BStBl. I 2015, 846)

- (1) <sup>1</sup>Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören
1. Gehälter, Löhne, Gratifikationen, Tantiemen und andere Bezüge und Vorteile für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst;
  - 1a. Zuwendungen des Arbeitgebers an seinen Arbeitnehmer und dessen Begleitpersonen anlässlich von Veranstaltungen auf betrieblicher Ebene mit gesellschaftlichem Charakter (Betriebsveranstaltung). <sup>2</sup>Zuwendungen im Sinne des Satzes 1 sind alle Aufwendungen des Arbeitgebers einschließlich Umsatzsteuer unabhängig davon, ob sie einzelnen Arbeitnehmern individuell zurechenbar sind oder ob es sich um einen rechnerischen Anteil an den Kosten der Betriebsveranstaltung handelt, die der Arbeitgeber gegenüber Dritten für den äußeren Rahmen der Betriebsveranstaltung aufwendet. <sup>3</sup>Soweit solche Zuwendungen den Betrag von 110 Euro je Betriebsveranstaltung und teilnehmenden Arbeitnehmer nicht übersteigen, gehören sie nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, wenn die Teilnahme an der Betriebsveranstaltung allen Angehörigen des Betriebs oder eines Betriebsteils offensteht. <sup>4</sup>Satz 3 gilt für bis zu zwei Betriebsveranstaltungen jährlich. <sup>5</sup>Die Zuwendungen im Sinne des Satzes 1 sind abweichend von § 8 Absatz 2 mit den anteilig auf den Arbeitnehmer und dessen Begleitpersonen entfallenden Aufwendungen des Arbeitgebers im Sinne des Satzes 2 anzusetzen;
  2. Wartegelder, Ruhegelder, Witwen- und Waisengelder und andere Bezüge und Vorteile aus früheren Dienstleistungen, auch soweit sie von Arbeitgebern ausgleichspflichtiger Personen an ausgleichsberechtigte Personen infolge einer nach § 10 oder § 14 des Versorgungsausgleichsgesetzes durchgeführten Teilung geleistet werden;
  3. laufende Beiträge und laufende Zuwendungen des Arbeitgebers aus einem bestehenden Dienstverhältnis an einen Pensionsfonds, eine Pensionskasse oder für eine Direktversicherung für eine betriebliche Altersversorgung. <sup>2</sup>Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören auch Sonderzahlungen, die der Arbeitgeber neben den laufenden Beiträgen und Zuwendungen an eine solche Versorgungseinrichtung leistet, mit Ausnahme der Zahlungen des Arbeitgebers
    - a) zur erstmaligen Bereitstellung der Kapitalausstattung zur Erfüllung der Solvabilitätskapitalanforderung nach den §§ 89, 213, auch in Verbindung mit den §§ 234 und 238 des Versicherungsaufsichtsgesetzes,
    - b) zur Wiederherstellung einer angemessenen Kapitalausstattung nach unvorhersehbaren Verlusten oder zur Finanzierung der Verstärkung der Rechnungsgrundlagen auf Grund einer unvorhersehbaren und nicht nur vorübergehenden Änderung der Verhältnisse,

wobei die Sonderzahlungen nicht zu einer Absenkung des laufenden Beitrags führen oder durch die Absenkung des laufenden Beitrags Sonderzahlungen ausgelöst werden dürfen,

- c) in der Rentenbezugszeit nach § 236 Absatz 2 des Versicherungsaufsichtsgesetzes oder
- d) in Form von Sanierungsgeldern;

Sonderzahlungen des Arbeitgebers sind insbesondere Zahlungen an eine Pensionskasse anlässlich

- a) seines Ausscheidens aus einer nicht im Wege der Kapitaldeckung finanzierten betrieblichen Altersversorgung oder
- b) des Wechsels von einer nicht im Wege der Kapitaldeckung zu einer anderen nicht im Wege der Kapitaldeckung finanzierten betrieblichen Altersversorgung.

<sup>3</sup>Von Sonderzahlungen im Sinne des Satzes 2 zweiter Halbsatz Buchstabe b ist bei laufenden und wiederkehrenden Zahlungen entsprechend dem periodischen Bedarf nur auszugehen, soweit die Bemessung der Zahlungsverpflichtungen des Arbeitgebers in das Versorgungssystem nach dem Wechsel die Bemessung der Zahlungsverpflichtung zum Zeitpunkt des Wechsels übersteigt. <sup>4</sup>Sanierungsgelder sind Sonderzahlungen des Arbeitgebers an eine Pensionskasse anlässlich der Systemumstellung einer nicht im Wege der Kapitaldeckung finanzierten betrieblichen Altersversorgung auf der Finanzierungs- oder Leistungsseite, die der Finanzierung der zum Zeitpunkt der Umstellung bestehenden Versorgungsverpflichtungen oder Versorgungsanwartschaften dienen; bei laufenden und wiederkehrenden Zahlungen entsprechend dem periodischen Bedarf ist nur von Sanierungsgeldern auszugehen, soweit die Bemessung der Zahlungsverpflichtungen des Arbeitgebers in das Versorgungssystem nach der Systemumstellung die Bemessung der Zahlungsverpflichtung zum Zeitpunkt der Systemumstellung übersteigt.

<sup>2</sup>Es ist gleichgültig, ob es sich um laufende oder um einmalige Bezüge handelt und ob ein Rechtsanspruch auf sie besteht.

(2) <sup>1</sup>Von Versorgungsbezügen bleiben ein nach einem Prozentsatz ermittelter, auf einen Höchstbetrag begrenzter Betrag (Versorgungsfreibetrag) und ein Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag steuerfrei. <sup>2</sup>Versorgungsbezüge sind

1. das Ruhegehalt, Witwen- oder Waisengeld, der Unterhaltsbeitrag oder ein gleichartiger Bezug
  - a) auf Grund beamtenrechtlicher oder entsprechender gesetzlicher Vorschriften,
  - b) nach beamtenrechtlichen Grundsätzen von Körperschaften, Anstalten oder Stiftungen des öffentlichen Rechts oder öffentlich-rechtlichen Verbänden von Körperschaften
 oder
2. in anderen Fällen Bezüge und Vorteile aus früheren Dienstleistungen wegen Erreichens einer Altersgrenze, verminderter Erwerbsfähigkeit oder Hinterbliebenenbezüge; Bezüge wegen Erreichens einer Altersgrenze gelten erst dann als Versorgungsbezüge, wenn der Steuer-

pflichtige das 63. Lebensjahr oder, wenn er schwerbehindert ist, das 60. Lebensjahr vollendet hat.

<sup>3</sup>Der maßgebende Prozentsatz, der Höchstbetrag des Versorgungsfreibetrags und der Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag sind der nachstehenden Tabelle zu entnehmen:

Jahr des Versorgungsbeginns	Versorgungsfreibetrag		Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag in Euro
	in % der Versorgungsbezüge	Höchstbetrag in Euro	
bis 2005	40,0	3 000	900
ab 2006	38,4	2 880	864
2007	36,8	2 760	828
2008	35,2	2 640	792
2009	33,6	2 520	756
2010	32,0	2 400	720
2011	30,4	2 280	684
2012	28,8	2 160	648
2013	27,2	2 040	612
2014	25,6	1 920	576
2015	24,0	1 800	540
2016	22,4	1 680	504
2017	20,8	1 560	468
2018	19,2	1 440	432
2019	17,6	1 320	396
2020	16,0	1 200	360
2021	15,2	1 140	342
2022	14,4	1 080	324
2023	13,6	1 020	306
2024	12,8	960	288
2025	12,0	900	270
2026	11,2	840	252
2027	10,4	780	234
2028	9,6	720	216
2029	8,8	660	198
2030	8,0	600	180
2031	7,2	540	162
2032	6,4	480	144
2033	5,6	420	126
2034	4,8	360	108
2035	4,0	300	90

Jahr des Versorgungsbeginns	Versorgungsfreibetrag		Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag in Euro
	in % der Versorgungsbezüge	Höchstbetrag in Euro	
2036	3,2	240	72
2037	2,4	180	54
2038	1,6	120	36
2039	0,8	60	18
2040	0,0	0	0

<sup>4</sup>Bemessungsgrundlage für den Versorgungsfreibetrag ist

a) bei Versorgungsbeginn vor 2005

das Zwölffache des Versorgungsbezugs für Januar 2005,

b) bei Versorgungsbeginn ab 2005

das Zwölffache des Versorgungsbezugs für den ersten vollen Monat, jeweils zuzüglich voraussichtlicher Sonderzahlungen im Kalenderjahr, auf die zu diesem Zeitpunkt ein Rechtsanspruch besteht. <sup>5</sup>Der Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag darf nur bis zur Höhe der um den Versorgungsfreibetrag geminderten Bemessungsgrundlage berücksichtigt werden. <sup>6</sup>Bei mehreren Versorgungsbezügen mit unterschiedlichem Bezugsbeginn bestimmen sich der insgesamt berücksichtigungsfähige Höchstbetrag des Versorgungsfreibetrags und der Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag nach dem Jahr des Beginns des ersten Versorgungsbezugs. <sup>7</sup>Folgt ein Hinterbliebenenbezug einem Versorgungsbezug, bestimmen sich der Prozentsatz, der Höchstbetrag des Versorgungsfreibetrags und der Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag für den Hinterbliebenenbezug nach dem Jahr des Beginns des Versorgungsbezugs. <sup>8</sup>Der nach den Sätzen 3 bis 7 berechnete Versorgungsfreibetrag und Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag gelten für die gesamte Laufzeit des Versorgungsbezugs. <sup>9</sup>Regelmäßige Anpassungen des Versorgungsbezugs führen nicht zu einer Neuberechnung. <sup>10</sup>Abweichend hiervon sind der Versorgungsfreibetrag und der Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag neu zu berechnen, wenn sich der Versorgungsbezug wegen Anwendung von Anrechnungs-, Ruhens-, Erhöhungs- oder Kürzungsregelungen erhöht oder vermindert. <sup>11</sup>In diesen Fällen sind die Sätze 3 bis 7 mit dem geänderten Versorgungsbezug als Bemessungsgrundlage im Sinne des Satzes 4 anzuwenden; im Kalenderjahr der Änderung sind der höchste Versorgungsfreibetrag und Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag maßgebend. <sup>12</sup>Für jeden vollen Kalendermonat, für den keine Versorgungsbezüge gezahlt werden, ermäßigen sich der Versorgungsfreibetrag und der Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag in diesem Kalenderjahr um je ein Zwölftel.

Autor: Dr. Hansjörg **Pflüger**, Kirchheim/Teck

Mitherausgeber: Dr. Winfried **Bergkemper**, Richter am BFH aD, Lenggries

Inhaltsübersicht

**A. Allgemeine Erläuterungen zu § 19 . . . 1**

	Anm.		Anm.
<b>I. Grundinformation zu § 19</b>	1	<b>1. Verhältnis zu anderen Einkunftsarten</b>	19
<b>II. Rechtentwicklung des § 19</b>	2	<b>2. Verhältnis zu familienrechtlichen Bezügen</b>	20
<b>III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 19</b>	8	<b>3. Verhältnis zu den lohnsteuerlichen Ergänzungs- und Verfahrensvorschriften</b>	21
<b>1. Bedeutung des § 19</b>	8	a) Verhältnis zum lohnsteuerlichen Abzugsverfahren (§§ 38 ff.)	21
a) Rechtssystematische Bedeutung	8	b) Verhältnis zur Lohnsteuerdurchführungsverordnung (LStDV)	22
b) Wirtschaftliche Bedeutung	9	<b>4. Abgrenzung der Lohnsteuer zu Umsatz- und Gewerbesteuer</b>	28
<b>2. Verfassungsmäßigkeit des § 19</b>	10		
<b>IV. Geltungsbereich des § 19</b>	13		
<b>V. Verhältnis des § 19 zu anderen Vorschriften</b>	19		

**B. Erläuterungen zu Abs. 1: Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit 51**

	Anm.		Anm.
<b>I. Zugehörigkeit zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Einleitungssatz)</b>	51	(2) Einzelfragen zum Arbeitgeber-Begriff	63
<b>1. Vorüberlegungen zum Einleitungssatz</b>	51	(3) Arbeitgeber bei Leiharbeitsverhältnissen (Arbeitnehmerüberlassung)	64
<b>2. Nichtselbständige Arbeit: In einem Dienstverhältnis tätige Arbeitnehmer</b>	52	d) Einzelne Merkmale des Dienstverhältnisses (Arbeitnehmerstellung)	71
a) Begriffselemente der nichtselbständigen Arbeit	52	aa) Schulden der Arbeitskraft	71
b) Dienstverhältnis	53	(1) Rechtsgrundlage (§ 1 Abs. 2 Satz 2 LStDV)	71
c) Personen des Dienstverhältnisses	60	(2) Fehlende Unternehmerinitiative	72
aa) Arbeitnehmer	60	(3) Fehlendes unternehmerisches Risiko	74
(1) Arbeitnehmerbegriff (§ 1 Abs. 1 LStDV) und seine Bedeutung	60	bb) Wille der Vertragsparteien	75
(2) Begriff des Arbeitnehmers in anderen Rechtsgebieten	61	cc) Arbeitnehmerstellung als Typusbegriff	76
bb) Arbeitgeber	62	(1) Vorüberlegungen zum Typusbegriff	76
(1) Arbeitgeberbegriff und seine Bedeutung	62	(2) Tätigkeit	77
		(3) Art und Form der Entlohnung	78

	Anm.		Anm.
(4) Ausgestaltung des Arbeitsplatzes .....	79	d) Erzielen der Einnahme (= Zufluss) .....	120
(5) Zivilrechtliche Ausgestaltung des Vertragsverhältnisses .....	80	aa) Überblick .....	120
(6) Steuerliche Ausgestaltungen des Vertragsverhältnisses .....	81	bb) Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht durch den Arbeitnehmer .....	123
(7) Standsrechtliche Vorgaben .....	82	(1) Grundfälle .....	123
(8) Sittlich-moralische Vorgaben, Sittenwidrigkeit ..	83	(2) Sonderfall: Gesetzlicher Forderungsübergang auf Sozialversicherungsträger .....	124
e) Neben-, Hilfs- und Aushilftätigkeiten .....	91	cc) Vermögensmehrung von außen .....	125
aa) Grundsatz getrennter Beurteilung .....	91	(1) Vorüberlegungen .....	125
bb) Nebentätigkeiten .....	92	(2) Darlehensgewährung durch Arbeitnehmer, Gehaltsverzicht .....	126
f) Dienstverhältnis mit Auslandsbezug .....	93	e) Fehlende Einnahmequalifikation bei nicht steuerbaren Zuwendungen ...	130
aa) Vorüberlegungen zum Dienstverhältnis mit Auslandsbezug .....	93	aa) Tatbestandsmerkmale, Gruppenbildung .....	130
bb) Unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer mit Auslandseinkünften ..	94	bb) Aufmerksamkeiten .....	135
cc) Beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer .....	95	cc) Ersatz von Auslagen für den Arbeitgeber, durchlaufende Gelder (§ 3 Nr. 50) .....	140
<b>3. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) .....</b>	<b>100</b>	<b>4. Zugehörigkeit zu den nichtselbständigen Einkünften .....</b>	<b>150</b>
a) Die Begriffe „Einkünfte“, „Einnahmen“ und „Arbeitslohn“ .....	100	a) Veranlassung der Einnahmen durch ein Dienstverhältnis .....	150
b) Einnahmen aus dem Dienstverhältnis (Arbeitslohn) .....	105	aa) Bedeutung und Inhalt des Veranlassungszusammenhangs .....	150
c) Einnahme (= Vermögensmehrung/Bereicherung) beim Arbeitnehmer .....	106	bb) Einnahmen für ein Dienstverhältnis .....	154
aa) Vermögensmehrung in Geld (§ 8 Abs. 1) .....	106	(1) Veranlassung durch das individuelle Dienstverhältnis .....	154
bb) Vermögensmehrung bei in Geldeswert bestehenden Gütern (Sachbezüge) .....	110	(2) Beurteilungsmaßstab für die Veranlassung .....	155
(1) Begriff und Bedeutung ..	110	cc) Ersatz von Aufwendungen, ersparte Aufwendungen .....	161
(2) Sachbezüge als Arbeitslohn .....	111	dd) Veranlassung durch ein künftiges Dienstverhältnis .....	165
(3) Bewertung von Sachbezügen .....	112	ee) Zahlung durch Dritte ...	170
cc) Objektive Bereicherung durch den Zufluss .....	113	(1) Vorüberlegungen .....	170
(1) Allgemeines zur objektiven Bereicherung .....	113	(2) Durch das Dienstverhältnis veranlasste Zahlungen Dritter .....	171
(2) Einzelfälle fehlender objektiver Bereicherung ...	114	(3) Gegenleistung für dem Arbeitgeber geschuldete Dienstleistung .....	172

	Anm.		Anm.
(4) Lohnsteuerverfahren (Einbehalt, Haftung) bei Zahlungen Dritter . . . . .	173	bb) Aufwandsentschädigungen, Beihilfen und Unterstützungen . . . . .	215
ff) Zuwendungen anlässlich besonderer Ereignisse (Gelegenheitsgeschenke)	176	cc) Prämien, Incentives . . . . .	235
b) Fehlende Veranlassung der Einnahmen durch das Dienstverhältnis . . . . .	180	(1) Begriff und Formen . . . . .	235
aa) Fehlende Veranlassung bei nicht steuerbaren Zuwendungen . . . . .	180	(2) Voraussetzungen für die Behandlung als steuerpflichtiger Arbeitslohn . . . . .	236
bb) Zuwendung im überwiegenden Eigeninteresse des Arbeitgebers . . . . .	185	(3) Höhe der Zuwendung, Besteuerungsverfahren . . . . .	237
(1) Vorüberlegungen . . . . .	185	dd) Mahlzeiten (Bewirtung) . . . . .	261
(2) Fallbeispiele zum weit überwiegenden Eigeninteresse des Arbeitgebers . . . . .	186	(1) Abgabe arbeitstäglichler Mahlzeiten . . . . .	261
cc) Zuwendung wegen anderer Rechtsbeziehungen . . . . .	190	(2) Mahlzeiten aus besonderem Anlass . . . . .	262
dd) Zuwendung wegen besonderer persönlicher Beziehung . . . . .	195	ee) Schadensersatz . . . . .	275
(1) Vorüberlegungen . . . . .	195	ff) Wohnungsüberlassung . . . . .	285
(2) Zuwendungen des Arbeitgebers von Todes wegen . . . . .	196	(1) Vorüberlegungen . . . . .	285
(3) Schenkungen unter Lebenden . . . . .	197	(2) Nutzungsüberlassung einer Wohnung, eines Hauses, eines Grundstücks oder einer Unterkunft als Arbeitslohn . . . . .	286
<b>II. Bezüge aus dem Dienstverhältnis (Abs. 1 Satz 1) . . . . . 200</b>		<b>2. Betriebsveranstaltungen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a) . . . . . 294</b>	
<b>1. Bezüge aus einem gegenwärtigen oder zukünftigen Dienstverhältnis (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1) . . . . . 200</b>		a) Bedeutung und Geltungsbereich des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a . . . . .	294
a) Vorüberlegungen zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 . . . . .	200	b) Begriff der Betriebsveranstaltung (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 1) . . . . .	295
b) Die einzelnen Bezüge (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1) . . . . .	206	c) Begriff der Zuwendung (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 2) . . . . .	296
aa) Gehälter, Löhne . . . . .	206	d) Freibetrag von 110 € (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 3) . . . . .	297
bb) Gratifikationen, Tantiemen . . . . .	207	e) Häufigkeit der Gewährung des Freibetrags (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 4) . . . . .	298
c) Wichtige Fälle anderer Bezüge und Vorteile iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 . . . . .	210	f) Bewertung der Zuwendungen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 5) . . . . .	299
aa) Anteile an Kapitalgesellschaften, vor allem Aktien und Aktienoptionen . . . . .	210	<b>3. Bezüge aus früheren Dienstleistungen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2) . . . . . 300</b>	
(1) Überlassung von Aktien . . . . .	210	a) Bedeutung und Geltungsbereich des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 . . . . .	300
(2) Überlassung von Aktienoptionen (stock options) . . . . .	213		
(3) Umwandlung von Barlohn in Anteile . . . . .	214		

	Anm.
aa) Vorbemerkungen zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 . . . . .	300
bb) Bedeutung von Satz 1 Nr. 2 . . . . .	303
cc) Geltungsbereich des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 . . . . .	306
b) Frühere Dienstleistungen (Arbeitnehmerstellung) . . . . .	312
c) Bezüge (Zufluss von Einkünften) . . . . .	318
aa) Beispielhafte Aufzählung	318
bb) Wartegelder, Ruhegelder	319
cc) Witwen- und Waisengelder . . . . .	320
dd) Andere Bezüge und Vor- teile . . . . .	321
ee) Leistungen im Rahmen eines Versorgungsaus- gleichs . . . . .	322
d) Veranlassung durch ein früheres Dienstverhält- nis . . . . .	323
aa) Bezüge aus früheren Dienstleistungen . . . . .	323
bb) Besonderheiten bei öffentlich-rechtlichem Versorgungsausgleich und bei Abtretung von Versorgungsansprüchen . . . . .	324
(1) Zurechnung beim „Qua- si-Rentensplitting“ nach § 1587 BGB iVm. dem Versorgungsausgleichs- gesetz (Vollzug des öf- fentlich-rechtlichen Ver- sorgungsausgleichs) . . . . .	324
(2) Zurechnung bei Abtre- tung von Versorgungs- ansprüchen nach § 1587i BGB (Vollzug des schuldrechtlichen Ver- sorgungsausgleichs) . . . . .	325
e) Ausnahme für die Ver- anlassung durch ein frü- heres Dienstverhältnis aufgrund eigener Bei- tragsleistungen nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 LStDV . . . . .	326
aa) Abgrenzungsvorschrift . . . . .	326
bb) Voraussetzungen des § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 LStDV . . . . .	328
<b>4. Sonderzahlungen des Ar- beitgebers bei Umstellung einer umlagefinanzierten</b>	

	Anm.
<b>Versorgungszusage (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Sätze 1 bis 4) . . . . .</b>	<b>331</b>
a) Bedeutung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 . . . . .	331
b) Laufende Beiträge an ei- nen Pensionsfonds sind Einkünfte aus nichtselb- ständiger Arbeit (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1) . . . . .	332
c) Sonderzahlungen des Ar- beitgebers sind Einkünf- te aus nichtselbständiger Arbeit . . . . .	333
aa) Sonderzahlungen als Ar- beitslohn (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 Teil 1) . . . . .	333
bb) Bestimmte Sonderzah- lungen sind kein Arbeits- lohn (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 Teil 2) . . . . .	334
cc) Definition der Sonder- zahlung (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 Teil 3) . . . . .	335
d) Einschränkung bei Son- derzahlungen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 3) . . . . .	336
e) Definition der Sanie- rungsgelder (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4) . . . . .	337

**III. Laufende oder einmalige  
Bezüge mit oder ohne  
Rechtsanspruch (Abs. 1  
Satz 2) . . . . . 340**

**IV. Anhang zu Abs. 1: Ein-  
kommensteuerliche Be-  
handlung der Zukunfts-  
sicherung bei  
Arbeitnehmern . . . . . 350**

<b>1. Allgemeine Erläuterungen zur einkommensteuer- lichen Behandlung der Zu- kunftssicherung bei Ar- beitnehmern . . . . .</b>	<b>350</b>
a) Vorbemerkungen . . . . .	350
b) Ausgaben des Arbeit- gebers zur Zukunfts- sicherung als sofortiger Arbeitslohn nach § 2 Abs. 2 Nr. 3 LStDV . . . . .	361
aa) Ausgaben des Arbeit- gebers zum Zweck der Zukunftssicherung nach § 2 Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 LStDV . . . . .	361

Anm.	Anm.		
bb) Zustimmung des Arbeitnehmers nach § 2 Abs. 2 Nr. 3 Satz 2 LStDV . . . . .	362	cc) Steuerliche Behandlung bei späterer Änderung der Rückdeckungsversicherung . . . . .	407
cc) Rechtsanspruch des Arbeitnehmers gegen die Versorgungseinrichtung . . . . .	363	dd) Im Versicherungsfall: Steuerpflicht der Leistungen des Arbeitgebers als Arbeitslohn . . . . .	410
dd) Zurechnung zusammengefasster Zukunftssicherungsausgaben auf die einzelnen Arbeitnehmer nach § 2 Abs. 2 Nr. 3 Satz 3 LStDV . . . . .	376	d) Direktversicherung . . . . .	420
c) Zuflusszeitpunkt . . . . .	377	aa) Begriff und Formen der Direktversicherung . . . . .	420
d) Steuererhebung auf Zukunftssicherungsausgaben . . . . .	378	bb) Besteuerung der Beiträge zur Direktversicherung als Arbeitslohn; Sonderausgabenabzug . . . . .	425
<b>2. Verschiedene Formen der Zukunftssicherung und ihre steuerliche Behandlung beim Arbeitnehmer . . . . .</b>	<b>385</b>	(1) Vorüberlegungen . . . . .	425
a) Fallgruppen . . . . .	385	(2) Einzelversicherung . . . . .	426
b) Pensionszusagen (ohne Rückdeckung) . . . . .	386	(3) Gruppenversicherung . . . . .	427
aa) Begriff und Finanzierung der Pensionszusage . . . . .	386	cc) Steuerliche Behandlung späterer Änderungen der Direktversicherung . . . . .	430
bb) Keine Steuerpflicht im Zeitpunkt der Pensionszusage . . . . .	387	(1) Grundsatz: Kein steuerpflichtiger Arbeitslohn . . . . .	430
cc) Steuerliche Behandlung bei späterer Änderung der Pensionszusage . . . . .	388	(2) Verlust von Versorgungsanswartschaften vor Unverfallbarkeit . . . . .	431
dd) Besteuerung der Leistungen aufgrund von Pensionszusagen als Arbeitslohn . . . . .	390	(3) Beleihung und Übertragung der Direktversicherung . . . . .	432
ee) Arbeitnehmerfinanzierte Pensionszusage (deferred compensation) . . . . .	391	dd) Steuerliche Behandlung der Leistungen aus Direktversicherungen: Besteuerung wiederkehrender Bezüge nach § 22 . . . . .	434
c) Rückdeckungsversicherung für Pensionszusagen des Arbeitgebers . . . . .	395	e) Unfallversicherung . . . . .	440
aa) Begriff und Anerkennung der Rückdeckungsversicherung . . . . .	395	aa) Begriff und Formen der Unfallversicherung, Grundsatz . . . . .	440
(1) Begriff der Rückdeckungsversicherung . . . . .	395	bb) Eigenversicherung des Arbeitnehmers . . . . .	441
(2) Voraussetzungen der steuerlichen Anerkennung von Rückdeckungsversicherungen . . . . .	396	cc) Versicherungen des Arbeitgebers . . . . .	442
(3) Abgrenzung zwischen Rückdeckungs- und Direktversicherung . . . . .	397	dd) Besonderheiten bei Gruppenunfallversicherungen . . . . .	450
bb) Keine Steuerpflicht der Beiträge zur Rückdeckungsversicherung . . . . .	406	f) Pensionskassen . . . . .	460
		aa) Zuwendungen an Pensionskassen als Arbeitslohn . . . . .	460
		bb) Steuerliche Behandlung späterer Änderungen . . . . .	462
		cc) Steuerliche Behandlung der Leistungen aus Pensionskassen: Wiederkehrende Bezüge nach § 22 . . . . .	463
		g) Unterstützungskasse . . . . .	470

	Anm.			Anm.	
aa)	Begriff der Unterstützungskassen . . . . .	470	cc)	Steuerliche Behandlung späterer Änderungen . . .	472
bb)	Keine Steuerpflicht der Zuwendungen an Unterstützungskassen . . . . .	471	dd)	Besteuerung der Leistungen aus Unterstützungskassen als Arbeitslohn . .	473

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:  
Versorgungsfreibetrag und Zuschlag  
zum Versorgungsfreibetrag . . . . . 500**

	Anm.			Anm.	
<b>I.</b>	<b>Vorbemerkungen . . . . .</b>	<b>500</b>	<b>VI.</b>	<b>Begrenzung des Zuschlags zum Versorgungsfreibetrag (Abs. 2 Satz 5) .</b>	<b>522</b>
1.	Grund und Bedeutung des Abs. 2 . . . . .	500	<b>VII.</b>	<b>Konkurrenz unterschiedlicher Versorgungsbezüge (Abs. 2 Satz 6) . . . . .</b>	<b>523</b>
2.	Verhältnis zu anderen Vorschriften . . . . .	501	<b>VIII.</b>	<b>Billigkeitsregelung für Hinterbliebenenbezug (Abs. 2 Satz 7) . . . . .</b>	<b>524</b>
<b>II.</b>	<b>Versorgungsfreibetrag und Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag (Abs. 2 Satz 1) . . . . .</b>	<b>510</b>	<b>IX.</b>	<b>Dauerhafte Festschreibung (Abs. 2 Satz 8) . . . . .</b>	<b>525</b>
1.	Versorgungsfreibetrag . . . . .	510	<b>X.</b>	<b>Keine Neuberechnung bei Regelanpassung der Versorgungsleistungen (Abs. 2 Satz 9) . . . . .</b>	<b>530</b>
2.	Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag . . . . .	511	<b>XI.</b>	<b>Neuberechnung der Freibeträge bei außergewöhnlichen Veränderungen (Abs. 2 Satz 10) . . . . .</b>	<b>531</b>
3.	Abzug der Freibeträge . . . . .	512	<b>XII.</b>	<b>Durchführung der Neuberechnung (Abs. 2 Satz 11) .</b>	<b>532</b>
<b>III.</b>	<b>Arten der Versorgungsbezüge (Abs. 2 Satz 2) . . .</b>	<b>515</b>	<b>XIII.</b>	<b>Unterjähriger Bezug der Versorgungsleistung (Abs. 2 Satz 12) . . . . .</b>	<b>533</b>
1.	Vorbemerkungen . . . . .	515			
2.	Versorgungsbezüge im öffentlichen Dienst (Abs. 2 Satz 2 Nr. 1) . . . . .	516			
3.	Versorgungsbezüge im privaten Dienst (Abs. 2 Satz 2 Nr. 2) . . . . .	517			
<b>IV.</b>	<b>Abschmelzung der Freibeträge (Abs. 2 Satz 3) . . .</b>	<b>520</b>			
<b>V.</b>	<b>Bemessungsgrundlage für den Versorgungsfreibetrag (Abs. 2 Satz 4) . . . . .</b>	<b>521</b>			

**D. ABC der Einkünfte aus  
nichtselbständiger Arbeit . . . . . 600**

## A. Allgemeine Erläuterungen zu § 19

## I. Grundinformation zu § 19

1

Durch § 19 werden in Ergänzung zu § 2 Abs. 1 Nr. 4 die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit definiert. Die Zuordnung von Einkünften zu solchen aus nichtselbständiger Arbeit löst im Regelfall die Anwendung der LStRegelungen als besondere Erhebungsform der ESt aus (§§ 38–42f). Die Vorschrift ist durch eine ausufernde Kasuistik gekennzeichnet (s. Anm. 8).

**Einnahmen, die zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören (Abs. 1):** Abs. 1 führt in Satz 1 beispielhaft verschiedene Einnahmen auf, die zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören, ohne den Begriff des Arbeitslohns zu definieren. Diese Definition erfolgt in § 2 Abs. 1 LStDV (s. Anm. 22). Im Einzelnen nennt

- Nr. 1 verschiedene Bezüge und Vorteile für eine Beschäftigung im öffentlichen und privaten Dienst,
- Nr. 1a die stfrei zuwendbaren Aufwendungen anlässlich von Betriebsveranstaltungen
- Nr. 2 Bezüge und Vorteile aus früheren Dienstleistungen.

Nr. 3 erweitert den Begriff des Arbeitslohns hinsichtlich der laufenden Zuwendungen des ArbG zugunsten des ArbN an eine Zukunftssicherungseinrichtung. In den Sätzen 2 bis 4 der Nr. 3 wird festgelegt, welche Einmal- und Sonderzahlungen des ArbG an die Zukunftssicherungseinrichtung als Arbeitslohn gelten.

Abs. 1 Satz 2 stellt für die Zuordnung zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit klar, dass es gleichgültig ist, ob es sich um laufende oder einmalige Beiträge mit oder ohne Rechtsgrund handelt.

**Besonderheiten der steuerlichen Behandlung von Versorgungsbezügen (Abs. 2):** Abs. 2 Satz 1 bestimmt den Abzug eines Versorgungsfreibetrages und eines Zuschlags zum Versorgungsfreibetrag, Abs. 2 Satz 2 definiert den Begriff der Versorgungsbezüge; Satz 3 enthält eine Übergangsregelung für die Abschaffung des Versorgungsfreibetrages und des Zuschlags zum Versorgungsfreibetrag bis zum VZ 2040 und die Sätze 4 bis 12 beschreiben das Verfahren zur Berechnung des Versorgungsfreibetrags sowie dessen Begrenzung.

## II. Rechtsentwicklung des § 19

2

**Vorläufer** des § 19 Abs. 1: § 9 Ziff. 1 EStG 1920, § 36 EStG 1925.

**Seit dem EStG 1934** blieb § 19 Abs. 1 unverändert. Abs. 2 enthielt eine negative Abgrenzung von den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit für durchlaufende Gelder und Auslagenersatz sowie für Ersatz von Reisekosten und Fahrtauslagen privater ArbN.

**StNG v. 16.12.1954** (BGBl. I 1954, 373; BStBl. I 1954, 575): Der Katalog des früheren Abs. 2 wurde um Trinkgelder erweitert.

**StÄndG v. 18.7.1958** (BGBl. I 1958, 473; BStBl. I 1958, 412): Der frühere Abs. 2 wurde durch § 3 Nr. 16, 50 und 51 ersetzt.

**StÄndG 1964 v. 16.11.1964** (BGBl. I 1964, 885; BStBl. I 1964, 533): § 19 wurde um einen neuen Abs. 2 erweitert (ArbN-Freibetrag).

**StÄndG v. 14.5.1965** (BGBl. I 1965, 377; BStBl. I 1965, 217): Um die Benachteiligung der Versorgungsbezüge gegenüber den Sozialrenten (s. Anm. 502) zu beseitigen (LÄNGSFELD/LUEDTKE, DB 1965, 565), wurde die Besteuerung der Versorgungsbezüge durch den in § 19 eingefügten Abs. 3 (in den EStG 1975 ff.: Abs. 2) teilweise gemildert.

**EStRG v. 5.8.1974** (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530):

► *Der Versorgungs-Freibetrag* wurde (unter Einführung dieses Begriffs ins Gesetz) in Abs. 2 statt in Abs. 3 geregelt; die Umstellung entsprach dem neuen Abs. 5, nach welchem der Versorgungs-Freibetrag vor den anderen beiden Freibeträgen abzuziehen war. Der Prozentsatz des Freibetrags wurde von 25 % auf 40 %, der Höchstbetrag von 2400 DM auf 4800 DM angehoben.

► *Der Weihnachts-Freibetrag* wurde statt in § 3 Nr. 17 in § 19 Abs. 3 geregelt, der Abzug des Freibetrags bereits bei Zahlung ab dem 8. November des jeweiligen KJ. zugelassen und Satz 2 betr. Abzug des Freibetrags bei der EStVeranlagung und beim LStJahresausgleich klarer gefasst.

► *Der Arbeitnehmer-Freibetrag* wurde in Abs. 4 statt in Abs. 2 geregelt und von 240 DM auf 480 DM erhöht (zum Ausgleich für den von der BReg. aus politischen Gründen und entgegen dem Leistungsfähigkeitsprinzip des EStRechts angestrebten, aber gegenüber dem BRat nicht durchgesetzten Abzug eines Betrags erst von der tariflichen Steuer; vgl. BTDrucks. 7/1470, 217, 7/2408, 4).

► *Die Konkurrenz der Freibetragsregelungen* in Abs. 2–4 wurde in einem neu eingefügten Abs. 5 geregelt.

► *Der Begriff „Arbeitslohn“* als Kurzform für „Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit“ wurde in das Gesetz eingeführt (Abs. 3–5).

**Gesetz zur Steuerentlastung und Investitionsförderung v. 4.11.1977** (BGBl. I 1977, 1965; BStBl. I 1977, 495): Der Weihnachts-Freibetrag wurde ab VZ 1977 von 100 DM auf 400 DM erhöht.

**Gesetz zur Steuerentlastung und Familienförderung (StEntlG 1981) v. 16.8.1980** (BGBl. I 1980, 1381; BStBl. I 1980, 534): Der Weihnachts-Freibetrag (Abs. 3) wurde ab VZ 1980 von 400 auf 600 DM erhöht.

**Gesetz zur Änderung und Vereinfachung des EStG und anderer Gesetze v. 18.8.1980** (BGBl. I 1980, 1537; BStBl. I 1980, 581): Die Altersgrenze für den Versorgungs-Freibetrag bei Versorgungsbezügen im privaten Dienst für Schwerbehinderte wurde ab VZ 1980 von 62 auf 60 Jahre herabgesetzt (Abs. 2 Nr. 2).

**Steuerreformgesetz 1990 v. 25.7.1988** (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): Streichung des bisherigen ArbN-Freibetrags (Abs. 3), des Weihnachts-Freibetrags (Abs. 4) sowie der Konkurrenzregel (Abs. 5) mW ab VZ 1990. Ab diesem Zeitpunkt Zusammenfassung von ArbN-Freibetrag, Weihnachtsfreibetrag und WK-Pauschbetrag zu einem einheitlichen ArbN-Pauschbetrag (§ 9a Nr. 1).

**Gesetz zur Neuregelung der Zinsbesteuerung (Zinsabschlaggesetz) v. 9.11.1992** (BGBl. I 1992, 1853; BStBl. I 1992, 682): Erhöhung des Versorgungs-Freibetrags (Abs. 2) von 4800 DM auf 6000 DM, erstmals ab VZ 1993.

**StBereinG 1999 v. 22.12.1999** (BGBl. I 1999, 2601; BStBl. I 2000, 13): In Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 wird die Angabe „62. Lebensjahr“ durch die Angabe „63. Lebensjahr“ ersetzt. Die Neuregelung gilt ab 1.1.2000 (§ 52 Abs. 1 idF des StBereinG 1999).

**StEuglG v. 19.12.2000** (BGBl. I 2000, 1790; BStBl. I 2001, 3): Umrechnung des Versorgungsfreibetrags in 3072 € durch das Gesetz zur Umrechnung und Glät-

tung steuerlicher Euro-Beträge (Steuer-Euroglättungsgesetz) im Zusammenhang mit der Einführung des Euro zum 1.1.2002.

**AltEinkG v. 5.7.2004** (BGBl. I 2004, 1427; BStBl. I 2004, 554): Um einer Aufl. des BVerfG nachzukommen, wird die Berechnung des Versorgungsfreibetrags im Zusammenhang mit der Neuordnung der Rentenbesteuerung durch das „Gesetz zur Neuregelung der einkommensteuerrechtlichen Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen“ umgestellt und ein Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag eingeführt (Abs. 2 Satz 1). Abs. 2 Satz 2 wird redaktionell an die Änderungen durch das Gesetz zur Reform der Renten wegen verminderter Erwerbsfähigkeit v. 20.12.2000 (BGBl. I 2000, 1827) angepasst. In Abs. 2 Sätze 3–12 wird die Berechnung und das langfristige völlige Abschmelzen des Versorgungsfreibetrags und des Zuschlags bis zum Jahr 2040 festgeschrieben.

**JSStG 2007 v. 13.12.2006** (BGBl. I 2006, 2876; BStBl. I 2007, 28): In Abs. 1 Satz 1 wird die neue Nr. 3 eingefügt. Mit der Ergänzung wird klargestellt, dass alle Beiträge und Zuwendungen des ArbG in Form von laufenden Leistungen an einen Pensionsfonds, eine Pensionskasse oder eine Direktversicherung für die bAV seiner ArbN bei diesen zu den Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit gehören.

**VAStrRefG v. 3.4.2009** (BGBl. I 2009, 700; BStBl. I 2009, 534): Durch das Gesetz zur Strukturreform des Versorgungsausgleichs wird Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 dahingehend ergänzt, dass Leistungen, die vom ArbG im Rahmen eines Versorgungsausgleichs an den ausgleichsberechtigten Ehegatten gezahlt werden, auch dann Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sind, wenn der empfangende Ehegatte kein ArbN des leistenden ArbG ist oder war (vgl. Anm. 322).

**ZollkodexAnpG v. 22.12.2014** (BGBl. I 2014, 2417; BStBl. I 2015, 58): Durch Art. 4 Nr. 3 wird Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 (Sonderzahlungen an Versorgungswerke) geändert, und durch Art. 4 Nr. 4 Buchst. c das Inkrafttreten dieser Änderung in dem neu eingefügten § 52 Abs. 26a geregelt. Durch Art. 5 Nr. 13 wird § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a (stl. Behandlung der Zuwendung anlässlich von Betriebsveranstaltungen) neu in das Gesetz eingefügt.

**FinModG v. 1.4.2015** (BGBl. I 2015, 434): In Art. 2 Abs. 7 Nr. 4 wird der bisherige Wortlaut des EStG an die neue Paragraphenfolge des Versicherungsaufsichtsgesetzes (VAG) angepasst. Der Gesetzgeber hat jedoch übersehen, dass die entsprechende Stelle in Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 bereits durch das ZollkodexAnpG v. 22.12.2014 (BGBl. I 2014, 2417; BStBl. I 2015, 58) geändert worden war, um missbräuchliche Gestaltungen zu unterbinden.

**StÄndG 2015 v. 2.11.2015** (BGBl. I 2015, 1834; BStBl. I 2015, 846): Durch Art. 13 wird das Gesetz zur Modernisierung der Finanzaufsicht wieder an die Fassung durch das ZollkodexAnpG v. 22.12.2014 (BGBl. I 2014, 2417; BStBl. I 2015, 58) angepasst, nunmehr jedoch mit der durch das FinModG v. 1.4.2015 (BGBl. I 2015, 434) geschaffenen neuen Paragraphenfolge des VAG.

**Zur Rechtsentwicklung der LStDV** s. Anm. 22.

Einstweilen frei.

3–7

### III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 19

#### 1. Bedeutung des § 19

**Schrifttum:** LANG, Die Einkünfte des Arbeitnehmers – Steuerrechtssystematische Grundlegung, DStJG 9 (1986), 15; HUNDSDOERFER/SOMMER, Wie hoch ist die Abgabenlast aus Steuern und Sozialversicherungsbeiträgen auf Arbeitsentgelt?, DB 2005, 1917.

#### 8 a) Rechtssystematische Bedeutung

**Kasuistik auf unzulänglicher Rechtsgrundlage:** Gemessen an der besonderen Bedeutung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (s. Anm. 9, 28) ist die gesetzliche Regelung dieser Einkunftsart mit ihrer lediglich beispielhaften Aufzählung der Einnahmen in Abs. 1 unzulänglich. Diese Beurteilung ändern auch nicht die ergänzenden Regelungen in den LStDV insbes. zum ArbN-Begriff und zu den Begriffen „Dienstverhältnis“ und „Arbeitslohn“ (s. Anm. 22) und die zahlreichen Vorschriften über Steuerbegünstigungen für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (s. Anm. 23).

**Konkretisierung des Steuergegenstands:** Durch § 19 wird der in § 2 Abs. 1 Nr. 4 generell genannte Steuergegenstand „Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit“ durch beispielhafte Umschreibung konkretisiert. Zwar enthält § 19 keine in sich geschlossene und abschließende Definition dessen, was Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sind, sondern vielmehr einen nur in Grenzen verallgemeinerungsfähigen Tatbestand („und andere Bezüge und Vorteile“). Gleichwohl ist § 19 eine der Vorschriften, durch welche bestimmt wird, „zu welcher Einkunftsart die Einkünfte im einzelnen Fall gehören“ (§ 2 Abs. 1 Satz 2; ausführl. s. § 2 Anm. 86).

**Materiell-rechtliche Regelung:** Die Vorschrift trifft zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nur materiell-rechtl. Regelungen. Ergänzend gelten §§ 1–2 LStDV (s. ferner die LStR, die zT materiell-rechtl. Regelungen enthalten, vgl. Anm. 215). Dabei beschränkt sich § 19 Abs. 1 auf die Aufzählung von Beispielen für Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit (s. auch Anm. 200). Es fehlt daher eine begriffliche Differenzierung durch den Gesetzgeber. Einen generell geltenden Zuordnungsmaßstab von Einnahmen zu einer nichtselbständigen Arbeit stellt dabei lediglich das im Wege der Rechtsfortbildung entwickelte Veranlassungsprinzip dar (vgl. Anm. 150 ff.).

**Keine formell-rechtliche Regelung:** Regelungen über die Erhebung der ESt auf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit durch Abzug in Form von LSt enthalten seit dem EStRG v. 5.8.1974 (s. Anm. 1) die §§ 38–42f EStG und § 4 LStDV (betr. Lohnkonto), s. Anm. 28.

**Bedeutung für Gewährung bestimmter Pauschalen und Vergünstigungen:** Die Einordnung von Einkünften als solche aus nichtselbständiger Arbeit hat Auswirkung auf bestimmte estl. Pauschalen (ArbN-Pauschbetrag, § 9a; Vorsorgepauschale, § 10c Abs. 2), und Vergünstigungen (vgl. Katalog in § 3; Altersentlastungsbetrag, § 24a), mit welchen vor allem die Nachteile des sofortigen StAbzugs und der praktisch vollständigen Erfassung der Einkünfte ausgeglichen werden sollen.

**b) Wirtschaftliche Bedeutung**

9

**Schrifttum:** BUNDESREGIERUNG (Hrsg.), Finanzbericht 2017 vom 12.8.2017, Bonn 2017.

**Wirtschaftliche Bedeutung für den Steuerpflichtigen:** Für die überwiegende Mehrzahl der berufstätigen EStpfl. sind die Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit die einzigen estpfl. Bezüge. Die auf diese Einkünfte (zur Unterscheidung vgl. Anm. 100) erhobene LSt ist die einzige direkte Steuer dieses Personenkreises. Durch die LSt wird direkt und unmittelbar in das verfügbare Einkommen der ArbN eingegriffen. Hinzu kommen die bei diesem Personenkreis ebenfalls anfallenden und an der Quelle einbehaltenen Sozialabgaben (Renten-, Kranken- und Arbeitslosen- sowie Pflegeversicherung).

**Wirtschaftliche Bedeutung für den Fiskus:** Seit dem 2. Weltkrieg stiegen die Einkünfte der ArbN weit stärker als diejenigen der Selbständigen (mit Einkünften aus LuF, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit). Dadurch stieg das Aufkommen aus der LSt weit stärker als dasjenige aus der veranlagten ESt (2016: LSt = 184 Mrd. €, veranlagte ESt = 53 Mrd. €). Hinzu kommt, dass das Besteuerungsverfahren bei den nichtselbständigen Einkünften durch Überwälzung der LStErhebung auf die ArbG (§ 38) für die FinVerw. arbeits- und kostenmäßig günstiger ist als bei anderen Einkunftsarten.

**2. Verfassungsmäßigkeit des § 19**

10

Die Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit wird – soweit ersichtlich – nirgends in Frage gestellt (BFH v. 17.7.2000 – IX B 57/00, BFH/NV 2000, 1471). Bedenken werden allenfalls gegen die Gewährung verschiedener StVergünstigungen ausschließlich an Bezücker von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (s. die Nachweise zB in § 3 Nr. 26 Anm. 3; § 3c Anm. 6) sowie gegen den ArbN-Pauschbetrag (s. Anm. 520; § 9a Anm. 5; vgl. aber BVerfG v. 10.4.1997 – 2 BvL 77/92, BStBl. II 1997, 518; aA noch BFH v. 19.2.1993 – VI R 74/91, BStBl. II 1993, 551 – Vorlagebeschluss, durch den BFH allerdings wieder zurückgenommen, vgl. BFH v. 20.6.1997 – VI R 74/91, BStBl. II 1998, 59) erhoben.

**Verfassungsrechtliche Bedenken zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 2** bestehen seit der Neuregelung nach der Entsch. des BVerfG v. 6.3.2002 (BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BStBl. II 2002, 618) und der Neuregelung der Rentenbesteuerung durch das AltEinkG v. 5.7.2004 (BGBl. I 2004, 1427; BStBl. I 2004, 554) mW ab VZ 2005 nicht mehr (BFH v. 7.2.2013 – VI R 83/10, BStBl. II 2013, 573, betr. beamtenrechtl. Versorgungsbezüge; BFH v. 7.2.2013 – VI R 12/11, BStBl. II 2013, 576, betr. Altersversorgung aufgrund privatrechtl. Direktzusage; vgl. ausführl. Anm. 506).

**Verfassungsmäßigkeit des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3:** Es wird die Ansicht vertreten, dass Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstößt, da einerseits ohne sachliche Rechtfertigung betrieblicher Aufwand des ArbG besteuert wird und andererseits die Ausnahme für Sanierungsgelder insbes. gegenüber den von der Norm erfassten Regelbeispielen (Gegenwert- und Ausgleichszahlung) ebenfalls sachlich nicht gerechtfertigt werden kann (BERGKEMPER, FR 2011, 1043 [1050]; BIRK/SPECKER, DB 2008, 488; GLASER, BB 2006, 2217; KRÜGER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 19, Rz. 94). Nach Ansicht der Kritik fließt den ArbN während der aktiven Phase kein Arbeitslohn zu, da mit den Beiträgen der ArbG in erster

Linie die Ansprüche der gegenwärtigen Versorgungsempfänger finanziert werden. Die ArbN erhielten lediglich einen Anspruch auf künftige Versorgung, der so unsicher und unbestimmbar sei, dass nicht von einer Bereicherung als Voraussetzung des Zuflusses von Arbeitslohn gesprochen werden könne. Zudem seien die Beitragszahlungen auch nicht durch das Dienstverhältnis veranlasst, da sie dem eigenbetrieblichen Interesse des ArbG an der Finanzierung der von ihm zugesagten Versorgungsansprüche dienten (BERGKEMPER, FR 2010, 1043 [1050]; BIRK/SPECKER, DB 2008, 488; wohl auch GESERICH in BLÜMICH, § 19 Rz. 298 [6/2017]).

Auch verstoße die Art der Besteuerung (pauschale Lohnbesteuerung ausschließlich durch den ArbG) gegen das Gebot der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit (BIRK/SPECKER, DB 2008, 488).

► *Stellungnahme:* Die Regelung ist uE verfassungsgemäß. Zahlungen die – vor allem wegen des demographischen Wandels – zur Sicherstellung der Zahlungsfähigkeit eines Versorgungssystems bei Ausscheiden des ArbG aus dem System notwendig sind, sind dem ArbN genauso als Arbeitslohn zugeflossen wie laufende Zahlungen, da sie die Anwartschaft des ArbN sichern und somit zu einem Zufluss führen und „für“ das individuelle Dienstverhältnis geleistet werden (vgl. ausführl. Anm. 332, 333). Dass die Sonderzahlungen dabei mit einem geringeren, pauschalen StSatz besteuert werden, ist Ausfluss des gesetzgeberischen Gestaltungsspielraums, eine Besteuerung einfach und pauschal durchzuführen. Auch dass der ArbG die pauschale Steuer übernehmen muss, stellt uE keinen Verstoß gegen das Gebot der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit dar, da zum einen der StSatz mit 15 % (vgl. § 40b Abs. 4) verhältnismäßig niedrig ist, und zum anderen der ArbG mit der Zahlung auch einer eigenen Verpflichtung, nämlich der Sicherstellung einer zugesagten Zusatzversorgung, nachkommt.

**Verfassungsmäßigkeit des Abs. 2:** Verfassungsrechtlich gebietet es der allgemeine Gleichheitssatz nicht, dass die nach beamtenrechtl. Vorschriften gewährten Versorgungsbezüge wie Renten aus der gesetzlichen Sozialversicherung nur mit dem Ertragsanteil besteuert werden (BFH v. 7.2.2013 – VI R 83/10, BStBl. II 2013, 573; BFH v. 16.9.2013 – VI R 67/12, BFH/NV 2014, 37).

11–12 Einstweilen frei.

13

#### IV. Geltungsbereich des § 19

**Sachlicher Geltungsbereich:** Die Besteuerung nach § 19 findet Anwendung auf die Einkünfte aus einem Dienstverhältnis; zur Abgrenzung s. Anm. 52–99. Jedoch nicht alle Einnahmen, die einem Stpfl. in irgendeinem Zusammenhang mit einem Dienstverhältnis zufließen, sind Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit. Vielmehr ist die Erfüllung weiterer Qualifikationsmerkmale erforderlich (s. Arbeitslohn Anm. 100–149).

**Persönlicher Geltungsbereich:** § 19 erfasst unbeschränkt und beschränkt Stpfl. Bei Letzteren sind jedoch nur bestimmte Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit stpfl., s. § 49 Abs. 1 Nr. 4 (s. § 49 Anm. 700 ff.). § 19 gilt nur für natürliche Personen. Unbeschränkte Geschäftsfähigkeit ist nicht erforderlich, s. auch Anm. 60, 62 und 80.

**Geltungsbereich bei Auslandsbeziehungen:** Siehe Anm. 94.

14–18 Einstweilen frei.

## V. Verhältnis des § 19 zu anderen Vorschriften

### 1. Verhältnis zu anderen Einkunftsarten

19

**Schrifttum:** WEBER-GRELLET, Kommt es auf den Willen an, Einkünfte zu erzielen, DB 2002, 2568; BECKER/FIGURA, Einkünfte eines Mannschaftssportlers – gewerbliche Einkünfte oder solche aus nichtselbständiger Tätigkeit?, BB 2012, 3046; BINNEWIES, Die Besteuerung von Gewinnen aus der Teilnahme an einer Fernsehshow, DSr 2012, 1586; KANZLER, Stundenzettel für Vater und Mutter, Anmerkung zu BFH v. 17.7.2013 (X R 31/12), FR 2014, 123; KOCH-SCHULTE, Veräußerungsgewinne aus Managementbeteiligungen sind Einkünfte aus Kapitalvermögen und kein Arbeitslohn, DB 2015, 2166.

**Abgrenzung zu den betrieblichen Einkunftsarten** (§ 13 LuF, § 15 Gewerbebetrieb, § 18 selbständige Arbeit):

► *Entscheidender Unterschied* ist, dass die genannten betrieblichen Einkunftsarten Selbständigkeit verlangen, § 19 dagegen Unselbständigkeit. Die Unselbständigkeit zeigt sich in der Anleitung durch einen anderen (den ArbG) und die Eingliederung in dessen geschäftlichen Organismus (s. im Einzelnen Anm. 73); selbständig handelt dagegen, wer eigenes Unternehmerrisiko trägt und mit Unternehmerinitiative handelt (s. Anm. 30).

► *Schwierigkeiten der Abgrenzung* ergeben sich bei der Beurteilung des maßgebenden Gesamtbilds der Tätigkeit (s. Anm. 54) und bei der Abgrenzung mehrerer, von einer Person gleichzeitig nebeneinander ausgeübter Tätigkeiten (s. Anm. 92).

**Abgrenzung zu den anderen Überschusseinkünften** (§ 20 Kapitalvermögen, § 21 Vermietung und Verpachtung, §§ 22, 23 sonstige Einkünfte): Auch zwischen ArbG und ArbN können neben dem Dienstverhältnis gesonderte Rechtsbeziehungen bestehen; sie sind dann stl. grds. getrennt zu beurteilen. Voraussetzung ist dabei nicht, dass es sich um vertragliche Beziehungen handelt, die unter den gleichen Bedingungen auch unabhängig vom Bestehen eines Dienstverhältnisses mit fremden Dritten abgeschlossen werden. Vielmehr sind auch solche Rechtsbeziehungen möglich, die nur mit ArbN abgeschlossen werden (vgl. BFH v. 16.9.2004 – VI R 25/02, BStBl. II 2006, 10, betr. Mietvertrag über häusliches Büro, vgl. Anm. 190).

► *Einkünfte aus Kapitalvermögen* (§ 20): Über Abgrenzung zwischen stiller Gesellschaft und Dienstverhältnis s. § 20 Anm. 486; BFH v. 7.12.1983 – I R 144/79, BStBl. II 1984, 373. Ein Teil des Gewinnanteils des stl. Gesellschafters kann Arbeitslohn bilden, vgl. BFH v. 14.2.1978 – VIII R 11/75, BStBl. II 1978, 427. Zur Abgrenzung zwischen vGA und Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit s. BFH v. 27.7.2016 – I R 8/15, BStBl. II 2017, 214; BFH v. 27.7.2016 – I R 12/15, BStBl. II 2017, 217; BFH v. 27.7.2016 – I R 71/15, BFH/NV 2017, 60; s. ausf. Anm. 600 „Gesellschafter“ „einer Kapitalgesellschaft“; zur Abgrenzung zwischen Kapitaleinkünften und Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit bei Darlehensgewährung s. Anm. 126; vgl. BFH v. 31.10.1989 – VIII R 210/83, BStBl. II 1990, 532; zur Abgrenzung bei Zinsen aus Genussrechten s. BFH v. 21.10.2014 – VIII R 44/11, BStBl. II 2015, 593; zur Abgrenzung bei der Veräußerung von Genussrechten s. BFH v. 5.11.2013 – VIII R 20/11, BStBl. II 2014, 275.

► *Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung* (§ 21): Der ArbG kann dem ArbN eine Wohnung aus Anlass des Dienstverhältnisses unentgeltlich oder verbilligt (s. Anm. 285–293) oder ohne Veranlassung durch das Dienstverhältnis, ausschließlich aufgrund eines Mietverhältnisses überlassen. Entsprechendes gilt hinsicht-

lich der Anmietung eines Arbeitszimmers im Haus des ArbN durch den ArbG (vgl. BFH v. 16.9.2004 – VI R 25/02, BStBl. II 2006, 10).

► *Sonstige Einkünfte* (§ 22): Zur Abgrenzung zwischen Versorgungsbezügen, die Arbeitslohn iSd. § 19 darstellen, und Leibrenten iSd. § 22 Nr. 1 s. Anm. 306; zu Abgeordnetenbezügen s. § 22 Nr. 4 und § 22 Anm. 291.

► *Spekulationsgewinn* (§ 23): Zur Abgrenzung von § 19 s. Anm. 600 „Unentgeltliche oder verbilligte Überlassung von Wirtschaftsgütern“.

► *Entschädigungen* (§ 24): § 24 enthält iVm. § 34 keine eigenständige Einkunftsart, sondern die Klarstellung, dass Ersatzleistungen für entgangene oder frühere Einnahmen zu den jeweiligen Einkunftsarten gehören, die Höhe der ESt aber nach einem besonderen Modus berechnet wird.

**Abgrenzung zu §§ 8 und 11:** Im Gegensatz zu § 19 definiert § 8 für den Bereich der Überschusseinkünfte den Begriff der Einnahmen, sagt aber nichts zur Steuerbarkeit des Vermögenszuwachses aus, was § 19 vorbehalten bleibt. Die Regelungen in § 11 ordnen die Steuerbarkeit in zeitlicher Hinsicht zu.

**Abgrenzung zur verdeckten Gewinnausschüttung (§ 8 Abs. 3 KStG):** Ob ein Zufluss aufgrund arbeitsvertraglicher Regelung oder aufgrund der Stellung als Gesellschafter einer KapGes. erfolgt, entscheidet sich danach, ob der ArbN überhaupt aufgrund seines Arbeitsvertrags zum Bezug des Vermögensvorteils berechtigt ist. Ist dies nicht der Fall, liegt eine vGA vor (BFH v. 23.4.2009 – VI R 81/06, BStBl. II 2012, 262; BFH v. 11.2.2010 – VI R 43/09, BStBl. II 2012, 266; BFH v. 21.3.2013 – VI R 46/11, BFH/NV 2013, 1302; BFH v. 27.7.2016 – I R 8/15, BStBl. II 2017, 214; BFH v. 27.7.2016 – I R 12.15, BStBl. II 2017, 217; BFH v. 27.7.2016 – I R 71/15, BFH/NV 2017, 60).

**Abgrenzung zur Liebhaberei:** Fehlt die Absicht, einen Totalüberschuss zu erzielen, kann auch bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit von einer stl. unbeachtlichen Liebhaberei ausgegangen werden (vgl. BFH v. 28.8.2008 – VI R 50/06, BStBl. II 2009, 243).

**Abgrenzung zu rechtswidrigen Vermögensvorteilen:** Keine Einkünfte nach § 19 liegen vor, wenn ein ArbN sich unberechtigt Beträge gutschreibt (veruntreut), die ihm arbeitsvertraglich nicht zustehen (BFH v. 13.11.2012 – VI R 38/11, BStBl. II 2013, 929; vgl. auch BERGKEMPER, jurisPR-SteuerR 14/2013 Anm. 3).

## 20 2. Verhältnis zu familienrechtlichen Bezügen

**Schrifttum:** KANZLER, Stundenzettel für Vater und Mutter, Anmerkung zu BFH v. 17.7.2013 (X R 31/12), FR 2014, 123.

**Häusliche Mitarbeit auf familienrechtlicher Grundlage:** Arbeitsverträge über die Mitarbeit von Familienangehörigen (Ehegatte, Kind, Eltern) sind stl. nur anzuerkennen, wenn die Arbeitsleistung von ihrem Aufwand und ihrer Eigenart über das üblicherweise aus familienrechtl. Verpflichtung zu Erbringende hinausgeht. Tätigkeiten, die wegen ihrer Geringfügigkeit und ihrer Eigenart üblicherweise nicht auf arbeitsrechtl. Grundlage, sondern von Angehörigen quasi bei Gelegenheit der privaten Lebensführung ausgeführt werden, sind nicht stbar (BFH v. 12.10.1988 – X R 2/86, BStBl. II 1989, 354; BFH v. 17.3.1988 – IV R 188/85, BStBl. II 1988, 632; BFH v. 9.12.1993 – IV R 14/92, BStBl. II 1994, 298; BFH v. 6.3.1995 – VI R 86/94, BStBl. II 1995, 394, jeweils mwN).

**Pflegeleistungen an Angehörige:** Erhalten Angehörige für Pflegeleistungen, die über das Übliche hinausgehen und mit welchen sie eine sittliche Pflicht iSd. § 33 Abs. 2 erfüllen, ein Entgelt nach § 37 SGB XI, sind diese Einnahmen steuerfrei (§ 3 Nr. 36); s. auch Anm. 83.

Entsprechendes gilt, wenn ein Stpfl. seinen pflegebedürftigen Angehörigen in seinem Haushalt aufnimmt und für seine Pflegeleistungen aus dem Vermögen des pflegebedürftigen Angehörigen Geldbeträge erhält (BFH v. 14.9.1999 – IX R 88/95, BStBl. II 1999, 776).

**Entgeltaufstockung nach dem Gesetz zur Vereinbarkeit von Pflege und Beruf** v. 6.12.2011 (BGBl. I 2011, 2564): Während der Familienpflegezeit des ArbN liegt ein Zufluss von stpfl. Arbeitslohn nur in Höhe des verringerten regulären Arbeitsentgelts und der durch den ArbG geleisteten Aufstockung vor. Wird in der Zeit nach der Pflege des Angehörigen bei voller Arbeitsleistung ein verringertes Entgelt ausbezahlt, führt nur dieses zu Arbeitslohn. Die Zahlungen des ArbG an die Familienpflegezeitversicherung, mit welchem die volle Arbeitsleistung des ArbN nach der Pflegephase abgesichert wird, sind kein Arbeitslohn (s. BMF v. 23.5.2012 – IV C 5 - S 1901/11/10005, BStBl. I 2012, 617).

### 3. Verhältnis zu den lohnsteuerlichen Ergänzungs- und Verfahrensvorschriften

#### a) Verhältnis zum lohnsteuerlichen Abzugsverfahren (§§ 38 ff.) 21

§§ 38–42f regeln im Wesentlichen das formelle Verfahren zur Erhebung der auf die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit entfallenden Steuer im lStl. Abzugsverfahren, sowie die Haftung des ArbG für die nicht oder falsch abgeführte LSt.

#### b) Verhältnis zur Lohnsteuerdurchführungsverordnung (LStDV) 22

##### Rechtsentwicklung:

► *Bis zum EStRG v. 5.8.1974* (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530) enthielten die LStDV in mehr als 70 Paragraphen (so noch LStDV 1971 v. 29.4.1971, BStBl. I 1971, 271) die wesentlichsten Regelungen des LStVerfahrens; diese wurden durch das EStRG v. 5.8.1974 in das EStG übernommen (§§ 38–42f).

► *Die LStDV 1975 v. 13.12.1974* (BGBl. I 1974, 3465; BStBl. I 1974, 1029) enthielt nur noch neun Paragraphen, darunter nur noch eine Verfahrensvorschrift (§ 7 Lohnkonto), sechs materiell-rechtl. Bestimmungen (§§ 1–6) sowie Regelungen des Anwendungszeitraums (§ 8) und die Berlin-Klausel (§ 9). Änderungen erfolgten durch VO v. 19.12.1977 (BGBl. I 1977, 2761; BStBl. I 1978, 24) und VO v. 21.2.1978 (BGBl. I 1978, 306; BStBl. I 1978, 81).

► *LStDV 1990 v. 10.10.1989* (BGBl. I 1989, 1848; BStBl. I 1989, 405): Weitgehende Neufassung der LStDV.

**Bedeutung:** Die LStDV enthält materiell- und formell-rechtl. Vorschriften in Ergänzung zu § 19 EStG (§§ 1–2 LStDV):

► *Definitionsnormen*, die nach höchstrichterlicher Rspr. eine zutreffende Auslegung der Vorschriften des § 19 enthalten, zum ArbN-Begriff (§ 1 Abs. 1 Satz 1; vgl. Anm. 60), zum Begriff des Dienstverhältnisses (§ 1 Abs. 2; vgl. Anm. 70) und zum Begriff des Arbeitslohns (§ 2 Abs. 1; vgl. Anm. 101 f.);

► *Ergänzende Regelungen* über den Umfang des Arbeitslohns iSd. § 19, wie die Bezüge des Rechtsnachfolgers aus früherem Dienstverhältnis seines Rechtsvorgängers (§ 1 Abs. 1 Satz 2; § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1; vgl. Anm. 312) und die Aufzäh-

lungen von bestimmten Bezügen, die zum Arbeitslohn iSd. § 19 gehören (§ 2 Abs. 2);

▶ *Formelle Vorschrift über das Lohnsteuer-Erhebungsverfahren:* §§ 4 und 5 enthalten eine Aufzählung über den Inhalt des vom ArbG zu führenden Lohnkontos und Mitteilungspflichten.

23–27 Einstweilen frei.

## 28 4. Abgrenzung der Lohnsteuer zu Umsatz- und Gewerbesteuer

**Die Unterscheidung zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit** hat besonders hinsichtlich der USt und GewSt Bedeutung: Beide Steuerarten setzen Selbständigkeit der Tätigkeit voraus (§ 2 Abs. 1 Satz 1 UStG; § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG iVm. § 2 Abs. 1 Nr. 2, § 15 EStG, § 1 Abs. 1 Satz 1 GewStDV).

**Einheitliche Beurteilung der Tätigkeit des Steuerpflichtigen:** Die Frage der Selbständigkeit oder Nichtselbständigkeit ist für die GewSt, USt und ESt einheitlich zu beantworten.

Vgl. zB BFH v. 3.10.1961 – I 200/59 S, BStBl. III 1961, 567; BFH v. 14.10.1976 – V R 137/73, BStBl. II 1977, 50; BFH v. 30.5.1996 – V R 2/95, BStBl. II 1996, 493, iVm. OFD München v. 20.3.1997, FR 1997, 392; Abschn. 11 Abs. 1 GewStR.

Folglich kann eine Tätigkeit nicht gleichzeitig einerseits zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, andererseits zu UStpflicht und/oder GewStpflicht führen.

RFH v. 1.6.1934, RStBl. 1934, 1029; RFH v. 3.4.1935, RStBl. 1935, 1096; RFH v. 15.5.1935, RStBl. 1935, 1306; RFH v. 14.8.1935, RStBl. 1935, 1511; RFH v. 27.11.1935, RStBl. 1936, 296; s. auch § 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG (korrespondierend mit § 1 Abs. 2 Satz 2 LStDV 1990), § 1 Abs. 3 LStDV 1990 (korrespondierend mit § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG); im Rahmen seines Unternehmens kann der Stpfl. nicht ArbN sein.

▶ *Mehrere Tätigkeiten* sind jede für sich zu beurteilen; der Stpfl. kann demzufolge mit einer Tätigkeit selbständig (und infolgedessen ustpfl. und gewstpfl.), mit einer anderen nichtselbständig (und infolgedessen weder ustpfl. noch gewstpfl.) sein. Dies gilt selbst dann, wenn das Entgelt für beide Tätigkeiten von derselben Person kommt (BFH v. 20.10.2010 – VIII R 34/08, BFH/NV 2011, 585), betr. einen GmbH-Geschäftsführer, der sowohl Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit wie auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb von derselben GmbH erhalten kann.

**Keine Bindungswirkung (iSd. § 182 AO) von Umsatzsteuer- oder Gewerbesteuerbescheiden für die Lohnsteuer (oder umgekehrt):** Verfahrensrechtlich ist die Beurteilung auf dem einen Rechtsgebiet für die Beurteilung auf den anderen beiden Gebieten nicht bindend (vgl. ROSER in LENSKI/STEINBERG, § 7 GewStG Rz. 7f. mwN [6/2018]; GESERICH in BLÜMICH, § 19 Rz. 27 [6/2017]). Einander widersprechende Beurteilungen des gleichen Sachverhalts durch verschiedene FÄ sind rechtl. nicht untersagt. Die bestandskräftige Veranlagung des Stpfl. zur USt und/oder GewSt durch ein FA hindert daher ein anderes FA rechtl. nicht, ein Dienstverhältnis anzunehmen und vom Auftraggeber des Beschäftigten LSt zu fordern; entsprechend umgekehrt. Über Beseitigung des Widerspruchs durch Aufhebung oder Änderung des fehlerhaften StBescheids auf Antrag des Stpfl. s. § 174 AO.

29–50 Einstweilen frei.

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:  
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit**

**I. Zugehörigkeit zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit  
(Einleitungssatz)**

**Schrifttum** zu den Begriffen „Arbeitnehmer“, „Arbeitgeber“ und „Dienstverhältnis“ s. vor Anm. 52; zum Begriff „Arbeitslohn“ s. vor Anm. 100; zum Begriff „Veranlassungszusammenhang“ s. vor Anm. 150.

**Schrifttum zum Lohnsteuerrecht (allgemein):** LANG, Die Einkünfte des Arbeitnehmers – Steuerrechtssystematische Grundlagen, DStJG 9 (1986), 15; VON BORNHAUPT, Verdeckte Gewinnausschüttung als lohn- und kapitalertragsteuerliches Problem, in KIRCHHOF/JAKOB/BEERMANN (Hrsg.), Steuerrechtsprechung, Steuergesetz, Steuerreform, FS Klaus Ofnerhaus, Köln 1999, 433; BRENNER/PORTEN, Zum lohnsteuerlichen Arbeitnehmerbegriff bei Notärzten, DB 2017, 2058; HILBERT/NOWOTNICK, Feststellung des wirtschaftlichen Arbeitgebers nach Abkommensrecht, DStR 2017, 922.

**Verwaltungsanweisungen:** Lohnsteuer-Richtlinien: LStR 2008 v. 10.12.2007, BStBl. I Sondernummer 1/2007, idF der LStÄR 2015 v. 22.10.2014, BStBl. I 2014, 1344.

**1. Vorüberlegungen zum Einleitungssatz**

51

**Tatbestandsumschreibung durch drei Begriffsmerkmale:** Was zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehört, wird in Abs. 1 nicht abstrakt definiert, sondern durch eine unvollständige Aufzählung von Beispielen in Nr. 1–3 umschrieben. Durch den Einleitungssatz zu Abs. 1 werden die drei Begriffsmerkmale aufgezählt, die eine Einnahme zu einer solchen aus nichtselbständiger Arbeit qualifizieren.

► *Nichtselbständige Arbeit:* Zunächst ist erforderlich, dass der Stpfl. „nichtselbständige Arbeit“ ausübt. Durch dieses Begriffsmerkmal werden bestimmte Qualitätsanforderungen an die Quelle, aus welcher der zu beurteilende Vermögenszufluss stammt, festgelegt. Durch das Merkmal „nichtselbständige Arbeit“ wird der Tatbestand des Abs. 1 daher in qualitativer Hinsicht umschrieben (vgl. Anm. 52).

► *Einkünfte:* Durch das im Einleitungssatz genannte weitere Begriffsmerkmal „Einkünfte“ erfolgt eine Umschreibung in quantitativer Hinsicht. Nur soweit „Einkünfte“ (Arbeitslohn) iSd. Einleitungssatzes zu Abs. 1 vorliegen, wird eine Vermögensmehrung durch § 19 erfasst (vgl. Anm. 100 ff.).

► *Veranlassung:* Das letzte Begriffsmerkmal des Einleitungssatzes zu Abs. 1 betrifft die Verknüpfung zwischen qualitativem (nichtselbständige Arbeit) und quantitativem (Einkünfte, Arbeitslohn) Tatbestandsmerkmal. Erforderlich ist, dass die Einkünfte „für“ die erbrachte nichtselbständige Arbeit bezogen werden („zu den ... gehören“), vgl. Anm. 150 ff.

**Eigenständige Beurteilung:** Jedes der drei Begriffsmerkmale ist eigenständiger Natur und für sich zu beurteilen. Nur wenn alle drei Kriterien vorliegen, ist ein Vermögenszufluss als „Einkunft aus nichtselbständiger Arbeit“ qualifiziert und nach § 19 stbar (zur Terminologie vgl. Anm. 105).

## 2. Nichtselbständige Arbeit: In einem Dienstverhältnis tätige Arbeitnehmer

**Schrifttum:** FALK, Arbeitnehmereigenschaft Dienstverhältnis, DStZ 1937, 1236; HEMMES, Begriffsbestimmung der Selbständigkeit und Unselbständigkeit im Steuerrecht, Diss., Köln 1941; HEUER, Mitunternehmer oder Angestellter, FR 1953, 82; LANG, Arbeitslohn in der neueren Rechtsprechung des BFH, DB 2006 Beilage 6, 16; SCHNEIDER, Die Arbeitnehmereinkünfte und weitere Einkünfte aus Rechtsbeziehungen zum Arbeitgeber in der Rechtsprechung des BFH, DB 2006, Beilage 6, 51; DEMME, Abgrenzungsfragen zwischen § 15 EStG und § 19 EStG und deren Behandlung in der aktuellen Rechtsprechung, BB 2008, 1540; PORTNER, Neue Vergütungsregeln für Manager – Welche Folgen ergeben sich daraus für die Besteuerung?, DStR 2010, 577; BECKER/FIGURA, Die Einkünfte eines Mannschaftssportlers – gewerbliche Einkünfte oder solche aus nichtselbständiger Tätigkeit?, BB 2012, 3046; KANZLER, Anmerkung zu BFH v. 22.2.2012 (X R 14/10), betr. Werbeeinkünfte eines Fußball-Nationalspielers, FR 2012, 731.

### 52 a) Begriffselemente der nichtselbständigen Arbeit

**Keine abschließende Definition:** Der Begriff der nichtselbständigen Arbeit wird im EStG nicht definiert, sondern durch Aufzählung bestimmter stpfl. Einnahmen in Abs. 1 Nr. 1 und 2 nur umschrieben (s. Anm. 200). Aus der Tatsache, dass das EStG die Begriffe „Einnahmen (oder Einkünfte) aus nichtselbständiger Arbeit“ und „Arbeitslohn“ im gleichen Sinn versteht und aus der Definition des Arbeitslohns in § 2 Abs. 1 LStDV (s. Anm. 105) ergibt sich, dass als „nichtselbständige Arbeit“ die Leistungen (Tätigkeiten) qualifiziert werden, die ein ArbN (s. Anm. 60) im Rahmen eines Dienstverhältnisses (s. Anm. 53) für einen ArbG (s. Anm. 62) erbringt.

**Umschreibung durch „Begriffe“:** Diese Begriffe („Dienstverhältnis“, „Arbeitnehmer“ und „Arbeitgeber“) prägen die „nichtselbständige Arbeit“ (GESERICH in BLÜMICH, § 19 Rz. 46 [6/2017]; KRÜGER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 19 Rz. 3). Sie umschreiben, wer nichtselbständige Arbeit ausübt (subjektive Elemente) und durch welche Merkmale das Verhältnis (die Stellung) dieser Personen zueinander bestimmt ist (objektive Elemente). Sie definieren den Tatbestand der nichtselbständigen Arbeit dadurch in qualitativer Hinsicht (s. Anm. 51):

► **Subjektive Tatbestandselemente:** Die Begriffe ArbN und ArbG sind die subjektiven Tatbestandselemente der nichtselbständigen Arbeit. Sie leiten sich aus dem Dienstverhältnis ab und sind keine selbständigen, sondern unselbständige Tatbestandselemente, die durch den Begriff des Dienstverhältnisses verknüpft werden. Die Person des ArbN wird zwar nicht immer durch ein spezifisches Dienstverhältnis gekennzeichnet, gleichwohl kann daraus nicht gefolgert werden, dass der Begriff des ArbN das Besteuerungssubjekt festschreibt und daher ein eigenständiges Tatbestandsmerkmal darstellt (glA GESERICH in BLÜMICH, § 19 Rz. 49 [6/2017]; aA BREINERSDORFER in KSM, § 19 Rz. B 61 ff. [4/2017], der den Begriff ArbN als eigenständiges Tatbestandsmerkmal sieht).

► **Objektive Tatbestandselemente** der nichtselbständigen Arbeit sind die „Merkmale“, mit welchen die Subjekte der nichtselbständigen Arbeit durch das zwischen ihnen bestehende Dienstverhältnis verknüpft werden. Es sind dies insbes. die Stellung der Personen zueinander (Eingliederung, Weisungsgebundenheit; s. Anm. 71 ff.), aber auch die Verteilung des geschäftlichen Risikos zwischen den an der nichtselbständigen Arbeit beteiligten Personen (s. Anm. 60–64; vgl. die Aufzählung der „Merkmale“ in BFH v. 22.2.2012 – X R 14/10, BStBl. II 2012, 511 Rz. 31).

**b) Dienstverhältnis**

Der Begriff „Dienstverhältnis“ wird in § 1 Abs. 2 LStDV bestimmt.

**Rechtsgültigkeit der Begriffsbestimmungen** des § 1 Abs. 1 und 2 LStDV: Die normative Form der Begriffsbestimmungen des ArbN und des Dienstverhältnisses wird durch die Ermächtigung des § 51 Abs. 1 Nr. 1 zum Erl. von RechtsVO wohl nicht gedeckt. § 1 Abs. 1 und 2 LStDV geben aber nach stRspr. eine zutreffende Auslegung des allgemeinen Rechtsbegriffs „Arbeitnehmer“ im Rahmen der Definition des Begriffs „nichtseltständige Arbeit“ iSd. § 19 (zB BFH v. 18.6.2015 – VI R 77/12, BStBl. II 2015, 904 mwN).

**Mängel der Begriffsbestimmung:** Inhaltlich ist die Beschreibung des Dienstverhältnisses in § 1 Abs. 2 LStDV (ungeachtet ihrer häufigen Wiederholung durch den BFH) insofern missglückt, als Unterstellung „unter die Leitung“ des ArbG und Verpflichtung, „seinen Weisungen zu folgen“, das Gleiche bedeuten; gemeint ist, dass abhängige Arbeit geschuldet wird (s. Anm. 71). Unter einem anderen (wenig aussagefähigen) Gesichtspunkt betrachtet § 1 Abs. 1 Satz 1 LStDV das Dienstverhältnis als Anstellung oder Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst, ebenso § 19 Abs. 1 Nr. 1 (s. Anm. 200).

**Kern der Begriffsbestimmung:** Ein Dienstverhältnis verlangt kurz gesagt, dass ein ArbN (s. Anm. 60) einem ArbG (s. Anm. 62) seine Arbeitskraft schuldet (s. Anm. 71).

**Bedeutung des Begriffs „Dienstverhältnis“:** Dass Einnahmen durch ein Dienstverhältnis veranlasst sein müssen (s. Anm. 150), ist neben der Bereicherung das entscheidende Kriterium für das Vorliegen von Arbeitslohn und damit für die Abgrenzung der Einkünfte aus nichtseltständiger Arbeit (s. Anm. 19, 155).

**Maßgebender Zeitpunkt** für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses:

► *Gegenwärtiges, früheres oder zukünftiges Dienstverhältnis:* Es ist ohne Bedeutung, ob das Dienstverhältnis im Zeitpunkt der Erzielung der Einkünfte noch besteht, noch nicht besteht (Vorschuss) oder bereits beendet ist (Nachzahlung, Zahlung an Rechtsnachfolger). Anders allerdings bei Zahlungen des Bundes als Ersatz nach Beendigung des Dienstverhältnisses in der ehemaligen DDR (BFH v. 14.4.2005 – VI R 134/01, BStBl. II 2005, 569).

► *Keine rückwirkende Begründung eines Dienstverhältnisses:* Das Dienstverhältnis – Schulden der Arbeitskraft, Unterordnung – ist ein tatsächlicher Zustand, der nicht rückwirkend hergestellt werden kann. Wird ein Dienstvertrag mit rückwirkender Kraft vereinbart, so hat dies stl. nur für diejenige Zeit Bedeutung, in der bereits tatsächlich ein Dienstverhältnis bestand und einzelne Fragen nach dem Willen der Parteien noch vertraglich geregelt werden sollten (vgl. BFH v. 27.11.1989 – GrS 1/88, BStBl. II 1990, 160; s. auch § 2 Anm. 172).

► *Schadensersatz* wegen schuldhaft verweigerter Wiedereinstellung zählt allerdings nicht zum Dienstverhältnis (BFH v. 6.7.2005 – XI R 46/04, BStBl. II 2006, 55), ist jedoch stpfl. nach § 24 Nr. 1 Buchst. a.

**Typenbegriff:** Der Begriff des Dienstverhältnisses ist (ähnlich wie der des Mitunternehmers) kein abstrakter Begriff, der durch Aufzählung einer begrenzten Anzahl von Abgrenzungsmerkmalen abschließend bestimmt werden kann, sondern ein sog. Typenbegriff, „der nur durch eine größere und unbestimmte Zahl von Merkmalen beschrieben werden kann“. Für den Begriff ist also ein Gesamtbild kennzeichnend (BFH v. 14.6.1985 – VI R 150–152/82, BStBl. II 1985, 661; BFH v. 22.2.2012 – X R 14/10, BStBl. II 2012, 511 Rz. 31; BFH v. 18.6.2015 –

VI R 77/12, BStBl. II 2015, 903 Rz. 13, jeweils mwN). Ob ein Dienstverhältnis besteht, hängt also vom Gesamtbild der tatsächlichen Beziehungen zwischen den Beteiligten ab.

**Würdigung des Gesamtbilds:** Ermittlung des „Gesamtbilds“ bedeutet, dass die gesamte rechtl., wirtschaftliche und soziale Stellung des Beschäftigten gegenüber seinem Auftraggeber in ihren einzelnen Komponenten gewürdigt wird (ZACH, Die Besteuerung des Arbeitslohns, 1975, 39) und dass die für und gegen ein Dienstverhältnis sprechenden Merkmale gegeneinander abgewogen werden müssen. Die gewichtigeren Merkmale sind entscheidend (zu den einzelnen Tatbestandsmerkmalen vgl. Anm. 71 ff.).

So zB BFH v. 18.1.1991 – VI R 122/87, BStBl. II 1991, 409; BFH v. 30.5.1996 – V R 2/95, BStBl. II 1996, 493; BFH v. 14.6.2007 – VI R 5/06, BFH/NV 2007, 1977; BFH v. 22.7.2008 – VI R 51/05, BStBl. II 2008, 981; BFH v. 20.11.2008 – VI R 4/06, BStBl. II 2009, 374; BFH v. 20.10.2010 – VIII R 34/08, BFH/NV 2011, 585; BFH v. 22.2.2012 – X R 14/10, BStBl. II 2012, 511; BFH v. 18.6.2015 – VI R 77/12, BStBl. II 2015, 903 Rz. 13.

**Abgrenzungsfragen:** Zu einzelnen Abgrenzungsmerkmalen s. Anm. 76 ff.; zu Nebentätigkeiten s. Anm. 90; zum ABC der nichtselbständigen Arbeit s. Anm. 600.

54–59 Einstweilen frei.

### c) Personen des Dienstverhältnisses

**Schrifttum:** FRECKMANN, Arbeitnehmerüberlassung und „Hartz“-Reform, DStR 2003, 294; REISERER, Wird durch die „Hartz“-Gesetze die Scheinselbständigkeit abgeschafft und die Selbständigkeit gefördert?, DStR 2003, 292; DEMME, Abgrenzungsfragen zwischen § 15 EStG und § 19 EStG und deren Behandlung in der aktuellen Rechtsprechung, BB 2008, 1540; PORTNER, Neue Vergütungsregeln für Manager – Welche Folgen ergeben sich daraus für die Besteuerung?, DStR 2010, 577; BECKER/FIGURA, Die Einkünfte eines Mannschaftssportlers – gewerbliche Einkünfte oder solche aus nichtselbständiger Tätigkeit?, BB 2012, 3046; BRIESE, Lohnzufluss an Gesellschafter-Geschäftsführer aufgrund Fiktionen, DB 2014, 1334; KANZLER, Stundenzettel für Vater und Mutter, Anmerkung zu BFH v. 17.7.2013 (X R 31/12), FR 2014, 123; BRENNER/PORTEN, Zum lohnsteuerlichen Arbeitnehmerbegriff bei Notärzten, DB 2017, 2058.

#### aa) Arbeitnehmer

#### 60 (1) Arbeitnehmerbegriff (§ 1 Abs. 1 LStDV) und seine Bedeutung

Der Begriff „Arbeitnehmer“ wird im EStG oft verwendet, jedoch nur in § 1 Abs. 1 LStDV definiert (zur Rechtsgültigkeit der LStDV vgl. Anm. 53).

**Mängel der Begriffsbestimmung:** Die Formulierung „Personen, die in öffentlichem oder privatem Dienst angestellt oder beschäftigt sind“ enthält ebenso wie § 19 Abs. 1 Nr. 1 eine wenig aussagekräftige Umschreibung des Begriffs Dienstverhältnis (s. Anm. 53, dort auch zu den einzelnen Begriffsmerkmalen). Der Bezug von Arbeitslohn ist nicht Tatbestandsmerkmal des ArbN-Begriffs, sondern Folge der Tätigkeit des ArbN, nämlich Empfang der Gegenleistung für eine durch das individuelle Dienstverhältnis veranlasste Beschäftigung.

**Kern der Begriffsbestimmung:** Aus § 1 Abs. 2 Satz 1 und 2 LStDV folgt, dass ArbN eine Person ist, die in einem „Dienstverhältnis“ steht. Setzt man für das Merkmal „angestellt oder beschäftigt“ in § 1 Abs. 1 Satz 1 LStDV die Begriffsbestimmung des Dienstverhältnisses aus § 1 Abs. 2 Satz 2 LStDV ein, so ergibt sich: ArbN ist eine Person, die „in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des ArbG steht oder im geschäftlichen Organismus des ArbG dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist“ (s. Anm. 72).

Zu ergänzen ist diese Begriffsbestimmung insofern, als ArbN im stl. Sinn auch derjenige ist (besser: als ArbN gilt), der Einnahmen aus einem früheren oder zukünftigen eigenen Dienstverhältnis oder als Rechtsnachfolger Einnahmen aus dem Dienstverhältnis eines Dritten erzielt (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 LStDV; vgl. ausführl. Anm. 311 f.).

**Bedeutung des Arbeitnehmerbegriffs:** Um ArbN im stl. Sinn zu sein, braucht der Stpfl. nicht selbst in einem Dienstverhältnis zu stehen; es genügt, dass er Einnahmen aus einem früheren Dienstverhältnis einer anderen Person bezieht (s. Anm. 336 „Witwenbezüge“). Entscheidend für die Eigenschaft von Einnahmen als solche aus nichtselbständiger Arbeit ist mithin allein, dass sie aus einem Dienstverhältnis fließen.

**Person des Arbeitnehmers:** Nur natürliche Personen können in einem Dienstverhältnis stehen. Dies gilt auch bei einer nur im Innenverhältnis bestehenden BGB-Gesellschaft (etwa beim sog. *Job-Sharing*; s. Anm. 13). Zwar können im Einzelfall auch juristische Personen Einkünfte aus einem Dienstverhältnis beziehen (zB Pflichtbeiträge an Sozialversicherungsträger, Pensionszahlung als Vermächtnis an einen Verein), die Leistung an die juristische Person geht aber immer auf das Dienstverhältnis einer natürlichen Person zurück.

► *Unbeschränkte Geschäftsfähigkeit* gehört nicht zur ArbN-Eigenschaft einer Person. Auch Geschäftsunfähige (zB in einer beschützenden Werkstatt tätige geistig Behinderte, FG Münster v. 24.11.1993 – 8 K 828/91 L, EFG 1994, 658, rkr.) und beschränkt Geschäftsfähige (zB Minderjährige) können ArbN sein. Bei einer Au-pair-Kraft wird es regelmäßig wegen der familiären Einbindung an der ArbN-Eigenschaft fehlen; s. Anm. 600 „Au-pair-Kraft“.

Auch dass ein ArbG gleichzeitig ArbN ist, kommt vor (s. Anm. 76 „Tätigkeit“ vgl. BFH v. 20.10.2010 – VIII R 34/08, BFH/NV 2011, 585, betr. einen GmbH-Geschäftsführer der gleichzeitig ArbN und selbständiger Unternehmer ist).

#### **Verhältnis zum Unternehmerbegriff:**

► *Umsatzsteuerlich:* Die Vereinnahmung von ustabaren Entgelten für Lieferungen und sonstige Leistungen innerhalb einer selbständig ausgeübten gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit im Inland schließt die Annahme von Arbeitslohn aus (BFH v. 30.5.1996 – V R 2/95, BStBl. II 1996, 493; s. auch Anm. 28).

► *Einkommensteuerlich:* Nicht ArbN ist, wer ein eigenes Unternehmerrisiko trägt (vgl. zB BFH v. 10.12.1988 – IV R 176/85, BStBl. II 1989, 273; BFH v. 13.12.1989 – I R 175/85, BFH/NV 1990, 667; BFH v. 18.1.1991 – VI R 122/87, BStBl. II 1991, 409; BFH v. 24.7.1992 – VI R 126/88, BStBl. II 1993, 155; BFH v. 2.12.1998 – X R 83/96, BStBl. II 1999, 534; BFH v. 13.12.2016 – X R 18/12, BStBl. II 2017, 450), dh. „wer sich auf eigene Rechnung und Gefahr betätigt“. Für ArbN-Stellung spricht nach der BFH-Rspr. vor allem die Weisungsabhängigkeit und die Eingliederung in ein Unternehmen (vgl. BFH v. 14.6.1985 – VI R 150–152/82, BStBl. II 1985, 661; BFH v. 20.4.1988 – X R 40/81, BStBl. II 1988, 804; BFH v. 18.1.1991 – VI R 122/87, BStBl. II 1991, 409); s. auch Anm. 74.

**Virtuelle Organisationskonzepte** stellen den klassischen ArbN-Begriff in Frage. So werden bei einer Auslagerung der Arbeit auf Heimarbeitsplätze die klassischen Begriffe ArbN und freier Mitarbeiter mehr und mehr verwischt. Zwar wird es den klassischen ArbN sicher auch in Zukunft geben. Daneben tritt aber in wachsendem Umfang ein Personenkreis, der weder in den geschäftlichen Organismus eines ArbG eingliedert, noch dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist (zur Problematik vgl. PORTNER, DStR 2010, 577). Insbesondere ist die Ver-

gütung der in virtuellen Arbeitsteams eingesetzten Mitarbeiter so stark erfolgsabhängig, dass hier von einem Unternehmerrisiko eigener Art gesprochen werden muss. Gleichwohl wird man in diesen Fällen, zumindest wenn die virtuellen Teams nicht am Markt werbend aktiv sind, noch von ArbN sprechen können (s. Anm. 74). Auf die Bezeichnung der in den Teams Tätigen in dem Vertragswerk, das sie an ihren Auftraggeber bindet, kommt es dabei nicht an (s. Anm. 75).

**Ehrenamtliche Betätigung** unterscheidet sich von der ArbN-Tätigkeit insbes. durch Art und Höhe der erhaltenen Vergütung (vgl. BFH v. 22.6.2008 – VI R 51/05, BStBl. II 2008, 981, betr. Tätigkeit für AStA; anders hingegen H 19.2 LStH 2017 bei einem Gemeindedirektor, der als Mitglied einer Schätzungskommission Aufwandsentschädigungen erhält; Entschädigung für ehrenamtliche Richter, vgl. BFH v. 31.1.2017 – IX R 10/16, BFHE 256, 250, zumindest dann, wenn sie als Entschädigung für Verdienstausschlag bezahlt wurde – aber Freibetrag nach § 3 Nr. 26).

**Ich-AG nach den sog. Hartz-Gesetzen:** Seit 2003 im Rahmen einer sog. Ich-AG tätige Personen beziehen keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Dies gilt, obwohl dieser Personenkreis in sozialversicherungsrechtl. Hinsicht wie ArbN behandelt wird (zB Rentenversicherungspflicht, Arbeitslosengeldzuschuss etc.; vgl. REISERER, DStR 2003, 292).

**Gesellschafter-Geschäftsführer** einer GmbH sind unabhängig von ihrer Stellung als Gesellschafter ArbN (BFH v. 26.6.1970 – VI R 193/67, BStBl. II 1970, 824); dies gilt auch bei einer Ein-Mann-GmbH. Sie unterliegen zwar im Geschäftsbetrieb der KapGes. nicht den Weisungen eines Dritten, wohl aber den Weisungen der Anteilseigner oder des diese vertretenden Organs (Aufsichtsrat, Beirat) und sind grds. wie die übrigen ArbN der Gesellschaft in den wirtschaftlichen Organismus der Gesellschaft eingegliedert. Allerdings kann ein GesGf. zeitgleich neben seiner nichtselbständigen Arbeit zusätzlich als Selbständiger tätig sein (vgl. BFH v. 20.10.2010 – VIII R 34/08, BFH/NV 2011, 585). Nach der Abberufung und der Eintragung dieser ins Handelsregister entfällt die gesetzliche Fiktion der ArbN-Stellung (OLG München v. 27.10.2014 – 7 W 2097/14, GmbHR 2014, 1263). Bei Streitigkeiten ist deshalb der Weg zu den ordentlichen Gerichten eröffnet.

**AStA-Vorsitzender:** Siehe BFH v. 22.7.2008 – VI R 51/05, BStBl. II 2008, 981.

## 61 (2) Begriff des Arbeitnehmers in anderen Rechtsgebieten

**Unterschiedliche Begriffsmerkmale:** Mit dem in anderen Rechtsgebieten verwendeten Begriff des ArbN deckt sich der estl. ArbN-Begriff nicht immer.

**Verhältnis zum Arbeitsrecht:** Der stl. ArbN-Begriff ist in erster Linie nach stl. Wertungsgesichtspunkten zu beurteilen (Erfassung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, die in der entgeltlichen Erbringung von Dienstleistungen zum Ausdruck kommt). Es kann im einzelnen Fall stl., aber nicht arbeitsrechtl. ein Dienstverhältnis vorliegen und umgekehrt (zB hoheitliches Dienstverhältnis der Beamten, Richter und Soldaten).

StRspr., zB BFH v. 13.2.1980 – I R 17/78, BStBl. II 1980, 303; BFH v. 19.4.1985 – VI R 131/81, BStBl. II 1985, 465; BFH v. 2.12.1998 – X R 83/96, BStBl. II 1999, 534; BAG v. 3.6.1998 – 5 AZR 656/97, NJW 1998, 3661; LAG Berlin v. 13.1.1992, DB 1992, 742, betr. ArbN-Eigenschaft von Mitgliedern ehemaliger DDR-Produktionsgemeinschaften (verneinend).

**Verhältnis zum Sozialversicherungsrecht:** Zwar hat das BSG entschieden, dass die Beurteilung als selbständige oder nichtselbständige Arbeit „in beiden Rechtsgebieten bei richtiger Rechtsanwendung in aller Regel zu dem gleichen

Ergebnis führen“ dürfte (BSG v. 29.8.1963 – 3 RK 103/63, BSGE 20, 6), der sozialrechtl. Begriff der Beschäftigung erfasst aber auch solche Tätigkeiten, die außerhalb des Arbeitsverhältnisses geleistet werden, dh., der sozialversicherungsrechtl. Schutz wird teilweise über den Bereich der ArbN im lStl. Sinn hinaus erweitert (vgl. BFH v. 2.12.1998 – X R 83/96, BStBl. II 1999, 534). Im Sozialversicherungsrecht werden dabei Haupttätigkeit und Nebentätigkeit beim gleichen ArbG ohne Rücksicht auf die arbeitsvertragliche Gestaltung als einheitliches Beschäftigungsverhältnis gewertet (BSG v. 16.2.1983 – 12 RK 26/81, DB 1984, 188). Andererseits kann die LStPflicht aber auch über die Sozialversicherungspflicht hinausgehen. So sind natürliche Personen als beherrschende GesGf. von KapGes. zwar ArbN iSd. EStG, sie stehen aber nicht in einem sozialversicherungspflichtigen Beschäftigungsverhältnis (krit: REISERER, DStR 2000, 31; anders hingegen juristische Personen als GesGf., vgl. BMF v. 31.5.2007 – IV A 5 - S 7100/07/0031, 2007/0222008, BStBl. I 2007, 503). Auch die einzelnen Bestandteile des Arbeitslohns können steuer- und sozialversicherungsrechtl. unterschiedlich gewürdigt werden. Abweichungen zwischen der stl. und der sozialversicherungsrechtl. Beurteilung können sich des Weiteren ergeben bei mitarbeitenden Familienangehörigen, bei dem in einer KG mitarbeitenden Kommanditisten und bei Heimarbeitern.

Von der Frage, ob das Sozialversicherungs- und das StRecht zu unterschiedlichen Ergebnissen bei der Einordnung einer Tätigkeit kommt zu unterscheiden ist allerdings die Frage, ob sozialversicherungsrechtl. Arbeitslohn vorliegt. Hier sind Entsch. des zuständigen Sozialversicherungsträgers stl. zu beachten (BFH v. 21.1.2010 – VI R 52/08, BStBl. II 2010, 703; vgl. auch BERGKEMPER, FR 2010, 763 [765]).

**Abkommensrechtlicher Arbeitnehmerbegriff:** Vom deutschen ArbN-Begriff unterscheiden können sich die entsprechenden Begriffsbestimmungen in anderen Rechtsordnungen (SCHWENKE in WASSERMEYER, DBA, Art. 15 OECD-MA Rz. 63 [1/2016]). Dies führt bei kurzfristigen Entsendungen von ArbN zu Problemen, da regelmäßig der Ansässigkeitsstaat die alleinige Besteuerungsbefugnis für nicht selbständige Einkünfte hat (sog. 183-Tageregelung). Verneint der Tätigkeitsstaat die ArbN-Eigenschaft, wird regelmäßig danach zu entscheiden sein, ob das Entgelt wirtschaftlich unmittelbar vom Auftraggeber im Tätigkeitsstaat ausbezahlt wird oder nur mittelbar über die im Ansässigkeitsstaat nach EStG als ArbG zu beurteilende Person; s. Anm. 93 ff.

## bb) Arbeitgeber

### (1) Arbeitgeberbegriff und seine Bedeutung

62

**Begriffsbestimmung in § 1 LStDV:** Der Begriff des ArbG ergibt sich aus der in § 1 LStDV enthaltenen Definition des ArbN und des den ArbG und ArbN verbindenden Dienstverhältnisses. Danach ist ArbG derjenige, dem der ArbN in seinem geschäftlichen Willen untergeordnet ist (oder war oder sein wird) oder in dessen geschäftlichem Organismus der ArbN eingeordnet ist (oder war oder sein wird) und nach dessen Weisungen er sich zu verhalten hat (oder hatte oder haben wird). ArbG ist darüber hinaus auch derjenige, der einen ArbN zur Arbeitsleistung an einen Dritten überlässt (vgl. Anm. 64).

Kennzeichnend für den Begriff des ArbG ist die wirtschaftliche Stellung, die ihn berechtigt und befähigt, einen ArbN einzustellen, zu entlassen und über seine Arbeitskraft zu verfügen. Nicht entscheidend ist, wer Vertragspartner des Arbeitsvertrags im rechtl. Sinn ist oder von wem der Arbeitslohn gezahlt wird (vgl.

BFH v. 11.7.1986 – VI R 163/82, BStBl. II 1987, 300; BFH v. 7.8.1987 – VI R 53/84, BStBl. II 1987, 822; BFH v. 17.2.1995 – VI R 41/92, BStBl. II 1995, 390; BFH v. 2.12.1998 – X R 83/96, BStBl. II 1999, 534; BFH v. 10.4.2014 – VI R 62/11, BStBl. II 2015, 191; aA BREINERSDORFER in KSM, § 19 Rz. B 125 [4/2017]).

**Bedeutung des Arbeitgeberbegriffs:** Praktische Bedeutung hat der Begriff des ArbG für das LStAbzugsverfahren (§§ 38, 39b–41c, 42b, 42d–42f) und für die Frage der Haftung.

**Inländischer Arbeitgeber:** Die Pflicht zum LStAbzug trifft nur inländ. ArbG iSd. § 38 (vgl. BFH v. 6.12.1991 – VI R 122/89, BStBl. II 1992, 441). Ob Wohnsitz, Sitz oder Geschäftsleitung des ArbG im Inland oder Ausland liegen, ist zwar für die Qualifizierung der Einkünfte des ArbN gleichgültig (vgl. Anm. 93). Die Pflicht zum LStAbzug trifft aber nur inländ. ArbG iSd. § 38, dh. ArbG mit Wohnsitz, gewöhnlichem Aufenthalt, Geschäftsleitung, Sitz, Betriebsstätte oder ständigem Vertreter im Inland (vgl. H 38.3 LStH 2013). Inländischer ArbG ist auch ein im Ausland ansässiger ArbG, der im Inland eine Betriebsstätte oder einen ständigen Vertreter hat.

**Ausländischer Arbeitgeber:** Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die der Stpfl. von einem ausländ. ArbG bezieht, werden durch EStVeranlagung erfasst (BFH v. 7.8.1959 – VI 299/57 U, BStBl. III 1959, 462). Dies gilt auch für Treueprämien einer ausländ. Muttergesellschaft für die Geschäftsführer ihrer inländ. Tochtergesellschaften. Von einem ausländ. ArbG freiwillig der LSt unterworfenen Lohnzahlungen können nicht ohne Weiteres auf einen Bruttobetrag hochgerechnet werden (vgl. BFH v. 6.12.1991 – VI R 122/89, BStBl. II 1992, 441; s. auch HILBERT/NOWOTNICK, DStR 2017, 922).

**Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)** haben eine eigene Begriffssprache. So muss der Begriff des ArbG, wenn er in dem DBA nicht definiert ist, zunächst nach Sinn und Zusammenhang des Abkommens ausgelegt werden. Erst dann können die innerstaatlichen Begriffsbestimmungen herangezogen werden (BFH v. 21.8.1985 – I R 63/80, BStBl. II 1986, 4; BFH v. 23.2.2005 – I R 46/03, BStBl. II 2005, 547). Zur Anwendung von DBA s. Anm. 15.

**Zur Arbeitgeber-Eigenschaft im Leiharbeitsverhältnis** vgl. § 38 Anm. 30 ff.

## 63 (2) Einzelfragen zum Arbeitgeber-Begriff

**Ehegatte als Arbeitgeber:** Zur Zulässigkeit allg. s. § 2 Anm. 172; zur Gehaltszahlung auf ein sog. Oder-Konto vgl. BVerfG v. 7.11.1995 – 2 BvR 802/90, BStBl. II 1996, 34. Bei Arbeitsverträgen zwischen nahen Angehörigen ist die Intensität der erforderlichen Prüfung der Fremdüblichkeit vom Anlass des Vertragsabschlusses abhängig. Dies gilt insbes., wenn die Entlohnung in keinem Verhältnis zur durch objektive Nachweise nicht aufgezeichneten Arbeitszeit steht (BFH v. 17.7.2013 – X R 31/12, BStBl. II 2013, 1015, mit Anm. KANZLER, FR 2014, 123).

**Ehegatten-/Familienangehörigen-Unterarbeitsverhältnis:** Zwischen Ehegatten und sonstigen Familienangehörigen ist ein Unterarbeitsverhältnis zwar möglich, wenn ein solches Arbeitsverhältnis allg. auch zwischen fremden Dritten üblich ist. Das Unterarbeitsverhältnis darf dabei aber insbes. nicht gegen die Pflicht zur höchstpersönlichen Arbeitsleistung verstoßen (BFH v. 6.3.1995 – VI R 86/94, BStBl. II 1995, 394, Unterarbeitsverhältnis einer Lehrerin mit ihrer Tochter, abgelehnt; FG Hamb. v. 2.12.1994 – V 80/92, EFG 1995, 427, rkr., Unterarbeitsverhältnis einer Pharmareferentin mit ihrem Ehemann, abgelehnt; zur höchstpersönlichen Arbeitsleistung vgl. auch Anm. 71).

**Gesellschaftsverhältnis:** Gemeinsame Betätigung mehrerer Personen kann ein Gesellschaftsverhältnis begründen, so dass keiner der Beteiligten ArbG eines anderen Beteiligten ist. Es kann aber auch sein, dass einer der Beteiligten (oder ein Teil von ihnen) ArbG der übrigen ist (Beispiel: Rechtsanwalt, der zusammen mit einem anderen RA tätig ist: Sozietät oder Dienstverhältnis; zur ArbG-Eigenschaft einer Anwaltssozietät BFH v. 17.2.1995 – VI R 41/92, BStBl. II 1995, 390; s. ferner Anm. 600 „Musiker als Gesellschafter“). Bei gemeinsamer Betätigung mehrerer ArbG können ihre ArbN zu ihnen in den bisherigen Dienstverhältnissen bleiben, es können aber auch neue Dienstverhältnisse zu der von den ArbG geschaffenen Gesellschaft bestehen (BFH v. 21.7.1955 – IV 165/54 U, BStBl. III 1955, 254, betr. Arbeitsgemeinschaft im Baugewerbe).

**Konkursverwalter, Testamentsvollstrecker, Treuhänder:** Konkursverwalter und Testamentsvollstrecker haben gegenüber den in ihrem Aufgabenbereich beschäftigten ArbN die Stellung von ArbG. Ausländische Treuhänder sind, wenn ein Inländer wirtschaftlicher Eigentümer des Arbeitsplatzes ist, nicht ArbG; ArbG ist vielmehr der Inländer (BFH v. 6.4.1977 – I R 252/74, BStBl. II 1977, 575).

**Organschaft:** Die ArbN einer OG stehen idR in einem Dienstverhältnis nur zur OG (Organ), nicht aber zum OT. Das gilt auch für Gesellschafter des OT, die Geschäftsführer des Organs sind (BFH v. 21.2.1986 – VI R 9/80, BStBl. II 1986, 768).

**Pensionskassen, Bundesanstalt für Arbeit:** ArbG kraft gesetzlicher Fiktion sind für die in § 3 Nr. 65 Sätze 2 und 3 bezeichneten Leistungen die sie erbringenden Pensionskassen oder Lebensversicherungsunternehmen.

**Auslandseinsatz:** Ein ArbN mit Wohnsitz in Deutschland, der neben seiner Tätigkeit in Deutschland auch für eine ausländ. Tochtergesellschaft des inländ. ArbG tätig wird, hierfür aber keine gesonderte Vergütung erhält, bleibt im Regelfall ArbN seines inländ. ArbG. Dies gilt selbst dann, wenn die ausländ. Tochtergesellschaft dem inländ. ArbG den Lohnaufwand intern ersetzt. Eine konzerninterne Entsendung führt nur dann zu einem Wechsel des ArbG, wenn der ArbN auch für das ausländ. Unternehmen tätig wird und nicht bloße Kontrollfunktionen für den inländ. ArbG übernimmt (BFH v. 23.2.2005 – I R 46/03, BStBl. II 2005, 547; HILBERT/NOWOTNICK, DStR 2017, 922).

### (3) Arbeitgeber bei Leiharbeitsverhältnissen (Arbeitnehmerüberlassung) 64

**Begriff des Leiharbeitsverhältnisses:** Unter einem Leiharbeitsverhältnis bzw. einer ArbN-Überlassung ist der Fall zu verstehen, wenn ein Unternehmer (Verleiher) Arbeitskräfte, mit denen er Arbeitsverträge geschlossen hat (Leih-ArbN), einem anderen Unternehmer (Entleiher) auf Zeit gegen Entgelt zur Verfügung stellt (zu den Abgrenzungskriterien vgl. BFH v. 20.4.1988 – X R 40/81, BStBl. II 1988, 804; BFH v. 18.1.1991 – VI R 122/87, BStBl. II 1991, 409).

**Arbeitnehmer im Leiharbeitsverhältnis:** Die verliehenen ArbN beziehen weiterhin Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit.

**Arbeitgeber im Leiharbeitsverhältnis** ist grds. der Verleiher (R 19.1 Satz 5 LStR 2015); dies gilt auch bei unerlaubter Arbeitsüberlassung. Der Entleiher kann jedoch nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Gestaltung der Beziehungen, insbes. bei Entlohnung der Leih-ArbN, stl. ArbG sein (BFH v. 2.4.1982 – VI R 34/79, BStBl. II 1982, 502). Zur Haftung des Entleihers neben dem ArbG für die LSt s. § 42d Anm. 285 ff.

Einstweilen frei.

65–70

**d) Einzelne Merkmale des Dienstverhältnisses (Arbeitnehmerstellung)**

**Schrifttum:** BECKER/FIGURA, Einkünfte eines Mannschaftssportlers – gewerbliche Einkünfte oder solche aus nichtselbständiger Tätigkeit?, BB 2012, 3046; BINNEWIES, Die Besteuerung von Gewinnen aus der Teilnahme an einer Fernsehshow, DStR 2012, 1586; KANZLER, Anmerkung zu BFH v. 22.2.2012 (X R 14/10), FR 2012, 731; BRENNER/PORTEN, Zum lohnsteuerlichen Arbeitnehmerbegriff bei Notärzten, DB 2017, 2058.

**aa) Schulden der Arbeitskraft****71 (1) Rechtsgrundlage (§ 1 Abs. 2 Satz 2 LStDV)**

**Weisungsgebundenheit/Eingliederung:** In § 1 Abs. 2 Satz 2 LStDV werden zwei Merkmale für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses alternativ aufgeführt:

- Unterstellung der tätigen Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter die Leitung des ArbG (Weisungsgebundenheit) oder
- Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des ArbG.

Die Unterscheidung ist wenig glücklich. Gemeinsam ist beiden Merkmalen, dass abhängige, dh. nichtselbständige Arbeit geschuldet wird (aA BREINERSDORFER in KSM, § 19 Rz. B 81 [4/2017], der keine Trennung zwischen den beiden Merkmalen vornimmt).

**Definition der Rechtsprechung:** Nach der höchstrichterlichen Rspr. liegt ein „Dienstverhältnis“ iSd. Abs. 1 vor, wenn der Angestellte (Beschäftigte) dem ArbG seine Arbeitskraft schuldet, was der Fall ist, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des ArbG steht oder im geschäftlichen Organismus des ArbG dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist. Demgegenüber ist nicht ArbN, wer Lieferungen und sonstige Leistungen innerhalb der von ihm selbständig ausgeübten gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit im Inland gegen Entgelt ausführt (zuletzt BFH v. 22.2.2012 – X R 14/10, BStBl. II 2012, 511).

**Gesamtbild der Verhältnisse:** Unter Beachtung dieser Begriffsbestimmungen ist die Frage, ob ein Stpfl. mit einer bestimmten Betätigung ArbN ist, nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen. Es handelt sich dabei um einen offenen Typusbegriff, der nur durch eine größere und unbestimmte Zahl von Merkmalen beschrieben werden kann. Im Rahmen der vorzunehmenden Gesamtwürdigung sind dabei insbes. die folgenden Merkmale von Bedeutung, die für eine ArbN-Eigenschaft sprechen können: persönliche Abhängigkeit, Weisungsgebundenheit hinsichtlich Ort, Zeit und Inhalt der Tätigkeit, feste Arbeitszeiten, Ausübung der Tätigkeit gleichbleibend an einem bestimmten Ort, feste Bezüge, Urlaubsanspruch, Anspruch auf sonstige Sozialleistungen, Fortzahlung der Bezüge im Krankheitsfall, Überstundenvergütung, zeitlicher Umfang der Dienstleistungen, Unselbständigkeit in Organisation und Durchführung der Tätigkeit, fehlendes Unternehmerrisiko, fehlende Unternehmerinitiative, kein Kapitaleinsatz, keine Pflicht zur Beschaffung von Arbeitsmitteln, Notwendigkeit der engen ständigen Zusammenarbeit mit anderen Mitarbeitern, Eingliederung in den Betrieb, geschuldet wird die Arbeitskraft, nicht aber ein Arbeitserfolg, und Ausführung von einfachen Tätigkeiten, bei denen eine Weisungsabhängigkeit die Regel ist.

BFH v. 14.6.1985 – VI R 152/82, BStBl. II 1985, 661; BFH v. 14.6.2007 – VI R 5/06, BStBl. II 2009, 931; BFH v. 29.5.2008 – VI R 11/07, BStBl. II 2008, 933; BFH v. 22.2.2012 – X R 14/10, BStBl. II 2012, 511 Rz. 31; BFH v. 18.6.2015 – VI R 77/12, BStBl. II 2015, 903.

**Reduzierung auf zwei Obermerkmale:** Alle diese Einzelmerkmale lassen sich zum Zweck der Systematisierung letztlich den beiden Oberbegriffen der „Unter-

nehmerinitiative“ und des „Unternehmerrisikos“ zuordnen. An der Unternehmerinitiative fehlt es – in Aufnahme der Kernmerkmale des § 1 Abs. 2 Satz 2 LStDV, wenn der Beschäftigte vom Auftraggeber persönlich abhängig, also hinsichtlich Ort, Zeit und Inhalt seiner Tätigkeit weisungsgebunden ist. Ferner muss er in den Betrieb des Auftraggebers und in die dortigen Organisationsabläufe eingegliedert sein. Für eine solche Eingliederung spricht wiederum die Notwendigkeit einer ständigen engen Zusammenarbeit mit anderen Mitarbeitern, die Ausübung der Tätigkeit zu festen Arbeitszeiten sowie gleichbleibend an einem bestimmten Ort und der zeitliche Umfang der Dienstleistungen, denn je kürzer die zeitliche Berührung des Auftragnehmers mit dem Betrieb des Auftraggebers ist, desto geringer wird der Grad von dessen Eingliederung und Weisungsunterworfenheit sein (BFH v. 14.6.2007 – VI R 5/06, BStBl. II 2009, 931, unter II.2 mwN).

## (2) Fehlende Unternehmerinitiative

72

**Unterstellung unter die Leitung des Arbeitgebers:** Die Weisungsbefugnis des Auftraggebers hinsichtlich Art, Ort und/oder Zeit der Arbeit bildet ein wesentliches Merkmal zur Beurteilung des Beschäftigungsverhältnisses (s. auch BRENNER/PORTEL, DB 2017, 2058). Entscheidend ist dabei nicht, ob der ArbG tatsächlich Weisungen erteilt; Weisungsgebundenheit liegt vielmehr dann vor, wenn der ArbN Weisungen des ArbG befolgen müsste (vgl. BFH v. 22.7.2008 – VI R 51/05, BStBl. II 2008, 981). Sie schafft die für das Dienstverhältnis charakteristische persönliche Abhängigkeit, weil der Beschäftigte „unter der Leitung“ des Auftraggebers steht (§ 1 Abs. 2 Satz 2 LStDV; stRspr., zB RFH v. 15.5.1935, RStBl. 1935, 1306; BFH v. 21.7.1972 – VI R 188/69, BStBl. II 1972, 738; BFH v. 14.12.1978 – I R 121/76, BStBl. II 1979, 188; vgl. ebenso arbeitsrechtl. BAG v. 3.6.1998 – 5 AZR 656/97, NJW 1998, 3661). Weitgehende Entscheidungsbefugnis des ArbN hinsichtlich der Einzelheiten der Durchführung der Arbeit steht der Annahme eines Dienstverhältnisses dabei nicht entgegen (vgl. BFH v. 11.11.1971 – IV R 241/70, BStBl. II 1972, 213, betr. mitarbeitenden Arzt eines Chefarztes; BFH v. 20.2.1979 – VIII R 52/77, BStBl. II 1979, 414, betr. Urlaubsvertreter von Apothekern; BFH v. 22.7.2008 – VI R 51/05, BStBl. II 2008, 981, betr. AStA-Referent im Verhältnis zum AStA als Organ der Studentenschaft).

**Wille des Arbeitgebers:** Entscheidendes Kriterium für das Vorliegen von Weisungsgebundenheit ist, ob die dem Beauftragten nach der Eigenart der Tätigkeit zukommende Bewegungsfreiheit Ausfluss seines eigenen Willens (selbständig) oder aber Ausfluss des Willens des Auftraggebers ist. In letzterem Fall liegt eine ArbN-Stellung vor (BFH v. 30.5.1996 – V R 2/95, BStBl. II 1996, 493; BFH v. 22.2.2012 – X R 14/10, BStBl. II 2012, 511, betr. einen Fußballspieler bei welchem die Mannschaftswerbung nicht Ausfluss seines eigenen Willens ist; BFH v. 18.6.2015 – VI R 77/12, BStBl. II 2015, 903, betr. Telefoninterviewer).

**Berichterstattung:** Regelmäßige Berichterstattung an den Auftraggeber führt nicht ohne Weiteres zur Annahme der Nichtselbständigkeit (BFH v. 19.2.1959 – IV 340/56 U, BStBl. III 1959, 425; BFH v. 27.4.1961 – IV 329/58 U, BStBl. III 1961, 315); sie kommt zB auch beim HV vor; s. auch Anm. 600 „Versicherungsvertreter“.

**Gefälligkeit** ohne Unterordnung unter die Weisungen des Auftraggebers ist keine Arbeitsleistung, das Entgelt hierfür kein Arbeitslohn (vgl. BFH v. 14.9.1999 – IX R 88/95, BStBl. II 1999, 776, betr. Pflegeleistung an Angehörigen). Keine Gefälligkeit, sondern Dienstleistung liegt vor bei „gemeinnütziger“ Tätigkeit

oder als Amateursportler/-künstler, wenn eine „Entschädigung“ gezahlt wird (vgl. BFH v. 4.8.1994 – VI R 94/93, BStBl. II 1994, 944, betr. Sanitätshelfer; BFH v. 23.10.1994 – VI R 59/91, BStBl. II 1994, 303, betr. Amateursportler).

**Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers** begründet ein Dienstverhältnis. Dies bedeutet, dass der Stpfl. auch dann ArbN im stl. Sinn ist, wenn er – wie die gesetzlichen Vertreter von KapGes. und die Vorstandsmitglieder öffentlich-rechtl. Körperschaften – zwar nicht den Weisungen konkreter Personen unterliegt, aber in einen rechtl. oder wirtschaftlichen (nicht nur „geschäftlichen“) Organismus eingegliedert ist. Er übt seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus, insofern also nichtselbständig aus (BFH v. 29.5.2008 – VI R 11/07, BStBl. II 2008, 933; BFH v. 22.7.2008 – VI R 51/05, BStBl. II 2008, 981).

Eingliederung des Beschäftigten in den Betrieb des Auftraggebers kann man mit dem Bestehen eines Dienstverhältnisses gleichsetzen, wenn man hierzu auch den Fall rechnet, dass der Beschäftigte zwar ohne organisatorische Eingliederung in den Betrieb seines Auftraggebers, aber unter dessen Leitung tätig ist (BFH v. 30.5.1996 – VI R 2/95, BStBl. II 1996, 493; BFH v. 2.12.1998 – X R 83/96, BStBl. II 1999, 534, betr. Rundfunkermittler; BFH v. 29.5.2008 – VI R 11/07, BStBl. II 2008, 933, betr. Telefoninterviewer; BFH v. 20.11.2008 – VI R 4/06, BStBl. II 2009, 374, betr. Servicekräfte des Produzenten in einem Warenhaus; BFH v. 18.6.2015 – VI R 77/12, BStBl. II 2015, 903; FinMin. NRW v. 7.8.1995, FR 1995, 717, betr. Reinigungspersonal der Deutschen Post AG). Dann ist „Eingliederung“ nicht bloß einer von mehreren Umständen, die zusammen für ein Dienstverhältnis sprechen, sondern mit dem Bestehen eines Dienstverhältnisses identisch und an Hand der einzelnen unten (s. Anm. 76) erwähnten Umstände zu prüfen (BFH v. 14.6.1985 – VI R 150-152/82, BStBl. II 1985, 661; BFH v. 20.4.1988 – X R 40/81, BStBl. II 1988, 804). Siehe allg. auch Anm. 53.

#### **Dauer der Beschäftigung:**

► *Ist ein Beschäftigungsverhältnis auf längere Dauer angelegt*, so spricht dies für ein Dienstverhältnis, auch wenn es laufend kurzfristig kündbar ist und wöchentlich nur wenige Stunden Arbeit zu leisten sind (BFH v. 4.12.1975 – IV R 180/72, BStBl. II 1976, 292).

► *Auch eine kurzfristige oder nur vorübergehende Tätigkeit* kann ein Arbeitsverhältnis im Sinne des LStRechts begründen, sofern wegen der Art der Arbeit eine Eingliederung in den Betrieb vollzogen werden muss.

So BFH v. 2.10.1968 – VI R 56/67, BStBl. II 1969, 71, Eingliederung bejahend zB bei Aushilfskellnern und Musikkapellen zur Unterhaltung in Gaststätten; ebenso BFH v. 24.11.1961 – VI 183/59 S, BStBl. III 1962, 37, betr. Aushilfskräfte; BFH v. 20.1.1972 – IV R 1/69, BStBl. II 1972, 214, betr. Filmschauspieler; BFH v. 28.2.1975 – VI R 28/73, BStBl. II 1976, 134, betr. Ferienhelfer; BFH v. 21.3.1975 – VI R 60/73, BStBl. II 1975, 513, betr. Berufssportler; BFH v. 20.2.1979 – VIII R 52/77, BStBl. II 1979, 414, betr. Urlaubsvertreter von Apothekern; BFH v. 18.1.1991 – VI R 122/87, BStBl. II 1991, 409, betr. hochqualifizierte Ingenieure und Wissenschaftler; BFH v. 9.11.2004 – VI B 150/03, BFH/NV 2005, 347, betr. Austräger von kostenlosen Wochenblättern.

Bei einer zeitlich nur kurzen Berührung mit dem Betrieb des Auftraggebers ist die Frage der Eingliederung aber besonders sorgfältig zu prüfen (BFH v. 3.8.1978 – VI R 212/75, BStBl. II 1979, 131; BFH v. 30.5.1996 – VI R 2/95, BStBl. II 1996, 493). Hier spielt die Eigenart der Tätigkeit eine entscheidende Rolle.

BFH v. 1.3.1973 – IV R 231/69, BStBl. II 1973, 458: Synchronsprecher idR selbständig; BFH v. 18.1.1974 – VI R 221/69, BStBl. II 1974, 301: für einige Stunden beschäf-

tigte Gelegenheitsarbeiter bei Verladearbeiten sind ArbN; BFH v. 21.3.1975 – VI R 60/73, BStBl. II 1975, 513; BFH v. 10.9.1976 – VI R 80/74, BStBl. II 1977, 178, betr. Musiker; BFH v. 18.1.1991 – VI R 122/87, BStBl. II 1991, 409, betr. hochqualifizierte Ingenieure und Hochschulabsolventen; verneinend BFH v. 14.6.2007 – VI R 5/06, BFH/NV 2007, 1977, betr. ausländ. Fotomodelle für Werbefilme; s. auch Anm. 600 „Bühnenkünstler“, „Fernsehen“, „Lehrfähigkeit“, „Musiker“, „Regisseur“, „Rundfunksprecher“).

**Vertretung:** Die Verpflichtung des Beschäftigten, für seine Vertretung bei Urlaub und Erkrankung zu sorgen, spricht für Selbständigkeit (BFH v. 3.7.1959 – VI 320/57 U, BStBl. III 1959, 344). Siehe aber BFH v. 24.7.1992 – VI R 126/88, BStBl. II 1993, 155, betr. einen Stromableser, der trotz eigenverantwortlicher Vertretungsregelung ArbN ist.

**Ein öffentlich-rechtliches Zwangsverhältnis** zur Leistung bestimmter Arbeiten begründet nach hM kein Dienstverhältnis iSd. §§ 1, 2 LStDV, zB bei Strafgefangenen. Ihre Tätigkeit ist nicht auf Einkunftserzielung gerichtet, sondern bildet Ableistung einer öffentlich-rechtl. Pflicht; Entgelt der Strafgefangenen und Entgelt der nach § 16 Abs. 3 SGB II zu gemeinnütziger Arbeit verpflichteten erwerbsfähigen Hilfsbedürftigen sind uE nicht „Ertrag“ oder „Frucht“ (s. Rspr. Anm. 150ff., Fehlen des Veranlassungszusammenhangs) einer Arbeit, sondern hoheitliche Fürsorgeleistungen.

Siehe die ausdrückliche Regelung in §§ 41 und 43 Strafvollzugsgesetz v. 16.3.1976 (BGBl. I 1976, 581, 2088); vgl. auch BAG v. 24.4.1969 – 5 AZR 438/68, DB 1969, 1514; aA KRÜGER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 19 Rz. 13; GESERIC in BLÜMICH, § 19 Rz. 59 (6/2017), der unter Hinweis auf neuere Rspr. des BFH trotz „Entlohnung“ aus sozialen Gründen ein Dienstverhältnis annimmt; idS wohl auch BREINERSDORFER in KSM, § 19 Rz. B 49 (4/2017).

Einstweilen frei.

73

### (3) Fehlendes unternehmerisches Risiko

74

**Schrifttum:** HASBARGEN/SCHMITT, Aktuelle Entwicklungen bei der Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungsmodellen, BB 2010, 1951; WEIDMANN/CURDT, Aktien- bzw. Optionsgewährung an Arbeitnehmer im Steuerrecht, BB 2012, 809; THOMAS, Lohngegenstand und Zuflusszeitpunkt bei der Übertragung von Aktien, DStR 2015, 263.

**Grundsatz:** Zweites Obermerkmal für die nichtselbständige Tätigkeit des ArbN ist das Fehlen eines eigenen „Unternehmerrisikos“, dh. die Betätigung auf Rechnung und Gefahr einer anderen Person (des ArbG, vgl. zB RFH v. 8.12.1938, RStBl. 1939, 197; BFH v. 20.4.1988 – X R 40/81, BStBl. II 1988, 804). Gegen die Annahme eines Dienstverhältnisses spricht daher regelmäßig ein verpflichtender Kapitaleinsatz vor Beginn der Tätigkeit sowie eine Beteiligung am Wertzuwachs des Unternehmens.

**Merkmale fehlenden Unternehmerrisikos:** Gegen die Annahme von Unternehmerrisiko spricht üblicherweise der Erhalt fester Bezüge, die gesonderte Vergütung von Mehrarbeit (Überstunden) und die Fortzahlung der Bezüge bei Urlaub und Krankheit. Auch werden bei fehlendem Unternehmerrisiko regelmäßig der Arbeitsplatz und die Arbeitsmittel gestellt und müssen normalerweise nicht vom ArbN beschafft werden.

**Erfolgsrisiko:** Zu unterscheiden vom Unternehmerrisiko ist allerdings das Erfolgsrisiko, dh. das Risiko eines höheren oder geringeren Entgelts. Das Erfolgsrisiko liegt aufgrund von erfolgsabhängigen Vergütungssystemen und Mitarbeiterbeteiligungsmodellen in jüngerer Zeit verstärkt auch beim ArbN (BFH v.

10.2.2005 – IX B 183/03, BFH/NV 2005, 1058; s. ausführl. Anm. 210 ff.). Das Erfolgsrisiko unterscheidet sich allerdings vom Unternehmerrisiko dadurch, dass keine negativen Einkünfte (Verluste) übernommen werden, sondern lediglich das über ein festes Sockelentgelt hinaus bezahlte Sonderentgelt mit einem Erfolgsrisiko behaftet ist.

**Das Risiko von Beteiligungsverlusten** spricht nicht gegen das fehlende Unternehmerrisiko des ArbN. Ist der ArbN am Unternehmen seines ArbG beteiligt oder hat er diesem ein Darlehen gewährt, steht der Verlust des Beteiligungsrechts bzw. der Darlehnsforderung der ArbN-Stellung nicht im Wege. Vielmehr kann der Verlust zu WK aus nichtselbständiger Arbeit führen (vgl. BFH v. 10.4.2014 – VI R 57/13, BStBl. II 2014, 850, betr. Verlust einer Darlehnsforderung; BFH v. 8.7.2015 – VI R 77/14, BStBl. II 2016, 60, betr. WK des ArbN aus Bürgschaftsverlusten bei ArbG-Insolvenz).

## 75 bb) Wille der Vertragsparteien

**Schrifttum:** WEBER-GRELLET, Kommt es auf den Willen an, Einkünfte zu erzielen, DB 2002, 2568.

**Vertragsbezeichnung im Regelfall unerheblich:** Allenfalls in Grenzfällen kann der übereinstimmende Wille der Parteien und die entsprechende Durchführung für die Einordnung maßgebend sein. So spricht zwar eine Gewerbeanmeldung für den Willen des Beschäftigten, als selbständig behandelt zu werden; entscheidend ist aber seine tatsächliche Stellung. Den Auftraggeber trifft dabei keine Ermittlungspflicht (BFH v. 10.9.1976 – VI R 80/74, BStBl. II 1977, 178; BFH v. 20.2.1979 – VIII R 52/77, BStBl. II 1979, 414; BFH v. 20.4.1988 – X R 40/81, BStBl. II 1988, 804).

## cc) Arbeitnehmerstellung als Typusbegriff

### 76 (1) Vorüberlegungen zum Typusbegriff

Die oben dargelegten Merkmale eines Dienstverhältnisses, nämlich Weisungsgebundenheit, Eingliederung, fehlendes Unternehmerrisiko und Parteiwille, kommen teilweise in Formen vor, die „typischerweise“ für oder gegen die Annahme eines Dienstverhältnisses sprechen. Entscheidend ist dabei allerdings nicht der Typ der Beschäftigungsform, sondern die Frage, ob in diesem Typus die oben dargestellten Merkmale eines Dienstverhältnisses enthalten sind. Die einzelnen Typen begründen daher nur eine widerlegbare Vermutung zur Annahme eines Dienstverhältnisses.

### 77 (2) Tätigkeit

**Art der Tätigkeit:** Es gibt Tätigkeiten, die typischerweise aufgrund eines Dienstverhältnisses ausgeübt werden, und andere, bei denen das Gegenteil der Fall ist. Insofern kann im einzelnen Fall eine (widerlegbare) Vermutung für oder gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen (BFH v. 10.9.1976 – VI R 80/74, BStBl. II 1977, 178; BFH v. 3.8.1978 – VI R 212/75, BStBl. II 1979, 131; BFH v. 18.1.1991 – VI R 122/87, BStBl. II 1991, 409; BFH v. 24.7.1992 – VI R 126/88, BStBl. II 1993, 155). Von entscheidender Bedeutung ist aber nicht die Art der Tätigkeit, sondern die Stellung des Tätigen.

► *Bei Werbetätigkeit von Mannschafts-Berufssportlern* ist zu unterscheiden, ob die Werbetätigkeit gemeinsam mit anderen Vereinskollegen erfolgt. Ist dies der Fall, ist der Sportler hinsichtlich Zeit und Ort durch die Notwendigkeit gemeinsamen

Auftretens gebunden. Tritt ein Mannschaftssportler alleine ohne seine Vereinskollegen auf, besteht diese Bindung nicht (BFH v. 19.11.1985 – VIII R 104/85, BStBl. II 1986, 424; BFH v. 22.2.2012 – X R 14/10, BStBl. II 2012, 511; BECKER/FIGURA, BB 2012, 3046; KANZLER, FR 2012, 731 [738]).

**Ort der Tätigkeit:** Im Zuge zunehmender Heimarbeitsmöglichkeiten (vgl. Telearbeit) kommt dem Ort der Tätigkeit nur noch geringe Bedeutung für die Frage der ArbN-Stellung zu (BFH v. 19.10.2001 – VI R 131/00, BStBl. II 2002, 300; BFH v. 18.6.2015 – VI R 77/12, BStBl. II 2015, 903, betr. Telefoninterviewer; s. auch Anm. 600 „Heimarbeiter“).

**Persönliche Verrichtung der Tätigkeit:**

► *Für Nichtselbständigkeit* spricht es, wenn der Beschäftigte die Arbeit persönlich verrichten muss (BFH v. 20.2.1979 – VIII R 52/77, BStBl. II 1979, 414; BFH v. 13.2.1980 – I R 17/78, BStBl. II 1980, 303).

► *Für Selbständigkeit* spricht es zwar, wenn er andere Personen heranziehen kann, allerdings qualifiziert der BFH einen Stromableser als ArbN, obwohl er Aushilfskräfte beschäftigt (BFH v. 24.7.1992 – VI R 126/88, BStBl. II 1993, 155).

**Abhängigkeit der Höhe der Bezahlung von der aufgewendeten Arbeitszeit:** Für Nichtselbständigkeit spricht es, wenn der Beschäftigte die Rentierlichkeit seiner Tätigkeit nur bedingt durch einen größeren oder geringeren Arbeitseinsatz beeinflussen kann, zB weil er einen fixen Stücklohn für die ihm zugewiesenen Arbeiten erhält (BFH v. 13.2.1980 – I R 17/78, BStBl. II 1980, 303; BFH v. 2.12.1998 – X R 83/96, BStBl. II 1999, 534). Allerdings spricht die Vereinbarung von Stücklohn nicht generell gegen die Annahme nichtselbständigen Arbeit (s. Anm. 78).

**(3) Art und Form der Entlohnung**

78

**Art der Entlohnung:** Im Hinblick auf die zunehmende Flexibilisierung der Entlohnung kommt der Art der Bemessung des Entgelts für die Frage, ob eine ArbN-Stellung vorliegt, nur geringe Bedeutung zu (aA BFH v. 2.12.1998 – X R 83/96, BStBl. II 1999, 534, wo für die Beurteilung überwiegend auf die Entlohnung nach dem Arbeitseinsatz abgestellt wird). Gleichwohl können die folgenden Anhaltspunkte gelten:

► *Vergütung nach Arbeitszeit*, besonders die Zahlung eines gleichbleibenden Entgelts in gleichbleibenden, kurzen Zeitabständen und im Wesentlichen unabhängig vom Erfolg der Tätigkeit, spricht für ein Dienstverhältnis, auch wenn daneben eine gewinn- oder umsatzabhängige Tantieme, Sachbezüge usw. gewährt werden; vgl. aber BFH v. 23.1.1986 – IV R 24/84, BStBl. II 1986, 398, betr. nebenberuflichen Unterricht an Volkshochschulen. Nichtselbständig ist allerdings die Aufsichtsführung bei schriftlichen Prüfungsarbeiten.

Gegen die Annahme eines Dienstverhältnisses spricht allerdings nicht, wenn der ArbN sog. Stücklohn erhält, dh. für die Anzahl der von ihm produzierten gleichartigen Produkte entlohnt wird (Akkord). Entscheidend ist in diesem Zusammenhang, dass der ArbN in einen vom ArbG organisierten Produktionsprozess integriert ist.

► *Vergütung nach dem Ergebnis der Arbeit* spricht nach der Rspr. für Selbständigkeit (BFH v. 2.12.1998 – X R 83/96, BStBl. II 1999, 534, betr. Rundfunkermittler; BFH v. 20.2.2013 – GrS 1/12, BStBl. II 2013, 441, betr. Prostituierte; vgl. allerdings BFH v. 18.2.2005 – VI B 86/04, BFH/NV 2005, 1062, wo der BFH Prostituierte als ArbN beurteilt).

► *Kostentragung durch den Beschäftigten*: Zahlung eines Entgelts, von dem der Beschäftigte die mit seiner Tätigkeit zusammenhängenden, ins Gewicht fallenden Kosten decken muss, spricht für Selbständigkeit; s. auch Anm. 600 „Handelsvertreter“.

► *Abdeckung des Aufwands*: Es kann gegen ein Dienstverhältnis sprechen, wenn nur der entstehende Aufwand abgedeckt werden soll. Wird einem Amateursportler allerdings ein regelmäßiges Entgelt bezahlt, welches dessen Aufwand übersteigt, liegt ArbN-Eigenschaft vor (vgl. BFH v. 23.10.1992 – VI R 59/91, BStBl. II 1993, 303). Entsprechendes gilt bei Sanitätshelfern des Roten Kreuzes (BFH v. 4.8.1994 – VI R 94/93, BStBl. II 1994, 944).

**Ausgestaltung der Entlohnung**: Für die Annahme eines Dienstverhältnisses kann die Ausgestaltung der Entlohnung sprechen. Barzahlung oder Sachbezüge kann für die Beurteilung des Beschäftigungsverhältnisses von Bedeutung sein; Sachbezüge, besonders laufende, kommen meistens bei Dienstverhältnissen vor.

► *Geschäftswert*: Gegen Selbständigkeit spricht es, wenn der durch die Tätigkeit des Beschäftigten geschaffene Geschäftswert bei Beendigung seiner Tätigkeit dem Auftraggeber verbleibt;

► *Tarifvertrag* als Bezugsgrundlage der Vereinbarung über die Beschäftigung, zB bezüglich Bezahlung von Feiertagen und Urlaub, spricht für ein Dienstverhältnis (BFH v. 28.4.1972 – VI R 71/69, BStBl. II 1972, 617; BFH v. 4.5.1972 – IV R 35/69, BStBl. II 1972, 618), das Fehlen eines Tarifvertrags aber nicht dagegen (BFH v. 20.1.1972 – IV R 1/69, BStBl. II 1972, 214).

**Sozialleistungen**: Die Gewährung von Sozialleistungen spricht regelmäßig für ein Dienstverhältnis. Dies gilt hinsichtlich Zahlungen für betriebliche Sozialfürsorge, Altersversorgung und Bezahlung von Feiertagen (Dienstverhältnis, BFH v. 28.4.1972 – VI R 71/69, BStBl. II 1972, 617; BFH v. 4.5.1972 – IV R 35/69, BStBl. II 1972, 618; BFH v. 4.12.1975 – IV R 180/72, BStBl. II 1976, 292), Urlaub (Dienstverhältnis, stRspr., zB BFH v. 2.2.1968 – VI 127/65, 1968, BStBl. II 1968, 430, betr. Helfer in Gemeindesachen; BFH v. 30.5.1996 – V R 92/95, BStBl. II 1996, 493; s. auch Anm. 600 „Lehrtätigkeit“).

Das Fehlen eines Urlaubsanspruchs spricht allerdings nicht gegen ein Dienstverhältnis, wenn der Stpfl. nur jeweils während eines Teils des Monats (zB im Rahmen eines geringfügig entlohnten Arbeitsverhältnisses) arbeiten muss.

#### 79 (4) Ausgestaltung des Arbeitsplatzes

**Arbeitsplatz**: Kostentragung durch ArbG spricht für ein Dienstverhältnis (vgl. BFH v. 19.10.2001 – VI R 131/00, BStBl. II 2002, 300). Allerdings lassen sich, insbes. im Hinblick auf die zunehmende Heimarbeit und die Flexibilisierung der Arbeitswelt, Sachverhaltsgestaltungen denken, die auch bei Kostentragung durch den ArbN zur Annahme eines Dienstverhältnisses führen (zB Genehmigung eines Heimarbeitsplatzes nur bei Verpflichtung zur Einrichtung eines häuslichen Arbeitszimmers und einer entsprechenden EDV-Ausstattung).

**Arbeitsgerät, Arbeitsmaterial**: Gestellung durch den Auftraggeber spricht für ein Dienstverhältnis (BFH v. 13.2.1980 – I R 17/78, BStBl. II 1980, 303; BFH v. 14.6.1985 – VI R 150–152/82, BStBl. II 1985, 661); Gestellung durch den Beschäftigten kann für Selbständigkeit sprechen (BFH v. 3.7.1959 – VI 320/57 U, BStBl. III 1959, 344, betr. Knappschaftszahnarzt; BFH v. 24.11.1961 – VI 87/60 U, BStBl. III 1962, 69, betr. Hopfentreter; BFH v. 24.11.1961 – VI 28/60, StRK EStG § 19 Abs. 1 Ziff. 1 R. 223, betr. Heimarbeiter).

**Arbeitskleidung:** Ihre Gestellung durch den Auftraggeber kann ein Indiz für ein Dienstverhältnis sein; vgl. allerdings das einheitliche Erscheinungsbild bei selbständigen Verkaufsfahrern.

**Büro:** Unterhaltung eines Büros oder sonstiger Geschäftsräume auf eigene Kosten durch den Beschäftigten spricht gegen ein Dienstverhältnis (zB BFH v. 19.10.2001 – VI R 131/00, BStBl. II 2002, 300; BFH v. 13.12.2016 – X R 18/12, BStBl. II 2017, 450).

#### (5) Zivilrechtliche Ausgestaltung des Vertragsverhältnisses

80

**Vertragsbezeichnung** ist im Regelfall unerheblich für die Einordnung als Dienstverhältnis (vgl. Anm. 75). Entsprechendes gilt für das Auftreten gegenüber außenstehenden Dritten (BFH v. 14.12.1978 – I R 121/76, BStBl. II 1979, 188; BFH v. 20.2.1979 – VIII R 52/77, BStBl. II 1979, 414).

**Zivilrechtliche Wirksamkeit** des Vertragsverhältnisses ist für die Annahme einer ArbN-Stellung nicht erforderlich. Auch Schwarzarbeit steht der Annahme eines Dienstverhältnisses nicht entgegen (BFH v. 11.1.1980 – VI R 130/79, nv.; vgl. auch BFH v. 21.3.1975 – VI R 60/73, BStBl. II 1975, 513, der im konkreten Einzelfall allerdings unter Hinweis auf die Möglichkeit der freien Arbeitseinteilung bei Bauhandwerkern Selbständigkeit annimmt).

#### (6) Steuerliche Ausgestaltungen des Vertragsverhältnisses

81

**Lohnsteuer und Sozialversicherungsbeiträge:** Ihre Einbehaltung und Abführung durch den Auftraggeber spricht dafür, dass er und ggf. auch der Beschäftigte ein Dienstverhältnis angenommen haben (so zB BFH v. 20.2.1979 – VIII R 52/77, BStBl. II 1979, 414; BFH v. 20.4.1988 – X R 40/81, BStBl. II 1988, 804). Allerdings kann die Abführung von Sozialversicherungsbeiträgen zu Recht erfolgt, trotzdem aber ein Dienstverhältnis zu verneinen sein (s. Anm. 61).

#### (7) Standesrechtliche Vorgaben

82

**Unerheblichkeit standesrechtlicher Regelungen:** Standesrechtliche Vorgaben sind für die Annahme eines Dienstverhältnisses regelmäßig ohne Bedeutung. Allerdings kann daraus, dass eine Person die standesrechtl. Voraussetzungen für die Ausübung einer bestimmten Tätigkeit nicht erfüllt, regelmäßig auf ein Dienstverhältnis geschlossen werden (zB Arzt im Praktikum, Referendar, Meisterschüler).

**Das standesrechtliche Verbot,** eine bestimmte Tätigkeit auszuüben, hat regelmäßig den Verlust der Selbständigkeit zur Folge. Wird die Tätigkeit gleichwohl – verbotenerweise – ausgeübt, ändert sich allerdings nichts an der stl. Einordnung dieser Tätigkeit (s. Anm. 83 „Sittenwidrigkeit“).

#### (8) Sittlich-moralische Vorgaben, Sittenwidrigkeit

83

**Moralische Verpflichtung** zur Leistung führt nicht automatisch zur Verneinung eines Dienstverhältnisses. Die häusliche Pflege von Angehörigen ist nach § 3 Nr. 36 stbefreit. Die StFreiheit gilt zunächst nur bis zur Höhe des von der Sozialversicherung oder dem privaten Versicherungsträger gezahlten Pflegegeldes (§ 37 SGB XI; § 57 SGB V); s. Erläuterungen zu § 3 Nr. 36. Werden darüber hinaus Zahlungen an den pflegenden Angehörigen aus dem Vermögen des Pflegebedürftigen geleistet, sind diese nicht stbar (BFH v. 14.9.1999 – IX R 88/95, BStBl. II 1999, 776).

**Sittenwidrigkeit:** Entsprechend führt Sittenwidrigkeit nicht automatisch zur Verneinung eines Dienstverhältnisses (BGH v. 6.10.1989 – 3 StR 80/89, wistra

1990, 100, betr. die Arbeit von Prostituierten). Zwar sind die Einnahmen einer Prostituierten nach BFH (BFH v. 20.2.2013 – GrS 1/12, BStBl. II 2013, 441) – in Änderung der bisherigen stRspr. – regelmäßig als gewerbliche Einkünfte (§ 15) zu erfassen. Dies schließt jedoch nach BFH (BFH v. 18.2.2005 – VI B 86/04, BFH/NV 2005, 1062) nicht aus, dass Prostituierte in einen Bordellbetrieb so eingegliedert sind, dass sie eine ArbN-Stellung innehaben. Entsprechendes gilt für Darsteller in Peep-Shows (FG Münster v. 26.7.1995 – 11 V 2035/95, EFG 1996, 440, rkr.); s. Anm. 600 „Prostituierte“; vgl. auch BFH v. 13.11.2012 – VI R 38/11, BStBl. II 2013, 929, zur Steuerbarkeit veruntreuter Geldbeträge. Übt ein angestellter Rechtsanwalt forensische Tätigkeiten aus, obwohl ihm dies von der zuständigen Aufsichtsbehörde (Rechtsanwaltskammer) untersagt wurde, bezieht er gleichwohl Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

84–90 Einstweilen frei.

### e) Neben-, Hilfs- und Aushilfstätigkeiten

#### 91 aa) Grundsatz getrennter Beurteilung

**Getrennte Beurteilung von Haupt- und Nebentätigkeit:** Die Einordnung in bestimmte Einkunftsarten hat für Haupttätigkeit und Nebentätigkeit grds. unabhängig voneinander zu erfolgen.

StRspr., vgl. zB BFH v. 29.1.1987 – IV R 189/85, BStBl. II 1987, 783; BFH v. 20.10.2010 – VIII R 34/08, BFH/NV 2011, 65; s. auch H 19.2 LStH 2017.

Die Ausnutzung von Kenntnissen und Fertigkeiten, die der Stpfl. bei seiner Haupttätigkeit benötigt und verwendet, bei einer weiteren Tätigkeit gibt für sich allein dieser weiteren Tätigkeit nicht die gleiche Einkunftsqualifizierung, wie sie die Haupttätigkeit besitzt (BFH v. 21.3.1975 – VI R 60/73, BStBl. II 1975, 513, betr. Bauhandwerker). Auch dass dem Stpfl. eine Nebentätigkeit wegen seiner hauptberuflichen Stellung übertragen worden ist, wirkt auf die stl. Beurteilung der Nebentätigkeit nicht ein. So kann zB ein Richter oder ein Lehrer nebenbei freiberuflich Unterricht für Referendare erteilen. Entsprechendes gilt für die Tätigkeit eines Landrates im Verwaltungsrat einer Kreissparkasse, der er kraft Amtes angehört. Entscheidend ist, ob der Stpfl. so in den geschäftlichen Organismus des Auftraggebers eingegliedert ist, dass er bei der Ausübung der Nebentätigkeit dessen Weisungen unterliegt (s. allg. Anm. 72).

#### 92 bb) Nebentätigkeiten

**Schrifttum:** WENGEROFKY, Arbeitslohn von dritter Seite – Eine Bestandsaufnahme unter besonderer Berücksichtigung des BMF-Schreibens v. 20.1.2015, DStR 2015, 806.

**Nebentätigkeit eines Arbeitnehmers für einen Dritten:** Ist der ArbN außer für den ArbG der Haupttätigkeit für einen Dritten tätig, so bereitet die stl. Einordnung seiner Einkünfte aus der Nebentätigkeit idR keine Schwierigkeiten. Die Nebentätigkeit ist für sich allein aufgrund der allgemeinen Merkmale zu beurteilen (zur Nebentätigkeit bei einer Volkshochschule vgl. HORLEMANN, DStZ 1991, 395).

#### **Nebentätigkeit eines Arbeitnehmers für seinen Arbeitgeber:**

► *Selbständige Nebentätigkeit des Arbeitnehmers für seinen Arbeitgeber ist möglich* (vgl. zB BFH v. 25.11.1971 – IV R 126/70, BStBl. II 1972, 212). Bietet der ArbG seinem ArbN die Möglichkeit, Fähigkeiten, die seiner nichtselbständigen Arbeit dienen oder die der Stpfl. bei deren Ausübung erworben hat, außerhalb der vereinbarten

Dienstleistung zu verwerten, so erfüllt der Stpfl. idR keine Nebenpflichten aus seinem Dienstverhältnis. Leistungen, die nach dem Dienstverhältnis nicht geschuldet werden, führen nicht zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, selbst wenn die Vergütung für diese Leistungen vom ArbG gezahlt wird (zB Unterricht für Referendare durch Lehrer/Richter). Die geringe Dauer der Lehrtätigkeit kann dabei ein Indiz für Selbständigkeit sein (BFH v. 4.10.1984 – IV R 131/82, BStBl. II 1985, 51; R 19.2 Satz 3 LStR 2015, wo die Grenze bei sechs Stunden pro Woche gezogen wird). Eine Prüfungstätigkeit ist – trotz besonderer Vergütung – dann selbständig, wenn sie nicht zu den Dienstobliegenheiten gehört und der ArbN bei Ausübung der Nebentätigkeit nicht weisungsgebunden ist (BFH v. 29.1.1987 – IV R 189/85, BStBl. II 1987, 783, betr. Prüfungstätigkeit eines Hochschullehrers). Die während der Dienstzeit ausgeübte Aufsichtstätigkeit bei Prüfungen ist regelmäßig nichtselbständig.

► *Nichtselbständige Nebentätigkeit des Arbeitnehmers für seinen Arbeitgeber* liegt mangels gesonderter Qualifikation vor, wenn die Nebentätigkeit mit der Ausübung der Haupttätigkeit unmittelbar zusammenhängt und sie zur Voraussetzung hat.

StRspr., zB BFH v. 29.1.1987 – IV R 189/85, BStBl. II 1987, 783; BFH v. 29.1.1987 – IV R 189/85, BStBl. II 1987, 783; BFH v. 20.12.2000 – XI R 32/00, BStBl. II 2001, 496, betr. Honorar eines leitenden Angestellten für die Beratung seines ArbG bei der Veräußerung eines Betriebs; BFH v. 23.2.2005 – I R 46/03, BStBl. II 2005, 547; BFH v. 5.10.2005 – VI R 152/01, BStBl. II 2006, 94, betr. chefärztliche Nebenleistungen.

Ein unmittelbarer Zusammenhang ist stets anzunehmen, wenn die Nebentätigkeit zu den Dienstobliegenheiten des ArbN aus seiner Haupttätigkeit gehört. Die Ausübung der Nebenpflichten muss der Weisung und Kontrolle des ArbG unterliegen (BFH v. 25.11.1971 – IV R 126/70, BStBl. II 1972, 212; BFH v. 8.2.1972 – VI R 7/69, BStBl. II 1972, 460; BFH v. 23.2.2005 – I R 46/03, BStBl. II 2005, 547; BFH v. 5.10.2005 – VI R 152/01, BStBl. II 2006, 94). Darüber hinaus ist eine freiwillig übernommene Nebentätigkeit, die mit der Haupttätigkeit unmittelbar so eng zusammenhängt, dass sie diese voraussetzt und gewissermaßen als deren Hilfstätigkeit erscheint, der Haupttätigkeit zuzuordnen (vgl. BFH v. 4.12.1975 – IV R 162/72, BStBl. II 1976, 291).

**Pauschalierung der Sozialabgaben und der Lohnsteuer:** Zwei nichtselbständige Beschäftigungsverhältnisse eines ArbN zum gleichen ArbG können nicht in ein pauschal versteuertes geringfügiges Arbeitsverhältnis einerseits und in ein dem normalen LStAbzug unterliegendes Arbeitsverhältnis andererseits aufgeteilt werden (§ 40a Abs. 4; BFH v. 27.7.1990 – VI R 20/89, BStBl. II 1990, 931; BFH v. 8.7.1993 – VI R 78/91, BFH/NV 1994, 22).

**Ehrenamtliche Richter:** Die den ehrenamtlichen Richtern nach den Justizverwaltungsgesetzen der Länder gezahlten Entschädigungen sind zumindest dann nach § 19 stbar, wenn sie als Entschädigung für Verdienstausschlag bezahlt werden (BFH v. 31.1.2017 – IX R 10/16, BFH/NV 2017, 680).

**Vermittlungsprovisionen,** die Bank- oder Versicherungsangestellten zusätzlich zu ihrem Arbeitslohn gezahlt werden, sind – auch bei Vermittlung institutsfremder Verträge – regelmäßig nichtselbständig erworben (vgl. BFH v. 23.8.2007 – VI R 44/05, BStBl. II 2008, 52). Dies gilt auch für sog. Remunerationen, die Vorstandsmitglieder kooperierender Geldinstitute erhalten (BMF v. 26.10.1996 – IV C 5 - S 2360 - 2/98, FR 1998, 1144). Entsprechendes gilt für Werbepremien, die nichtselbständige Zeitungsausträger zusätzlich zum Lohn erhalten (FG Düss. v. 22.7.1980 – II 30/74 L, EFG 1981, 176, rkr.). Erwirbt ein Bankangestellter selbst eine Anlage und erhält er hierfür eine Vermittlungsprovision, so stellt diese stpfl. Arbeitslohn dar (BFH v. 22.5.1992 – VI R 178/87, BStBl. II

1992, 840); s. auch BMF v. 20.1.2015 – IV C 5 - S 2360/12/10002, BStBl. I 2015, 143; WENGEROFSKY, DStR 2015, 806.

#### f) Dienstverhältnis mit Auslandsbezug

**Schrifttum:** WASSERMEYER, Besteuerung von inländischen Berufskraftfahrern mit luxemburgischem Arbeitgeber, IStR 2001, 470; GÖRL, Steuerliche Probleme bei der Mitarbeiterentsendung, IStR 2002, 443; GRAMS/MOLENAAR, Zur Besteuerung von beschränkt steuerpflichtigen Künstlern vor und nach der Entscheidung des EuGH vom 12.6.2003, DStR 2003, 1245; STROHNER/MENNEN, Zweifelsfragen zur Anwendung des § 50d Abs. 8 EStG bei Arbeitseinkünften im Inland steuerpflichtiger Arbeitnehmer mit Tätigkeit im Inland – zugleich Anmerkung zu dem BMF-Schreiben v. 21.7.2005, DStR 2005, 1713; WELLSCH/NÄTH, Lohnbesteuerung in Deutschland bei internationalen Mitarbeiterentsendungen, IStR 2005, 433; RETZLAFF/PREISING, Nettolohnvereinbarung bei Mitarbeiterentsendung, DB 2010, 980; ZILLMER, Internationale Arbeitnehmerentsendung: Besteuerung der Altersversorgung beim Zuzug ausländischer Arbeitskräfte, BB 2012, 2345; NEYER, Einkommensteuerliche Behandlung der Europäischen Zentralbank, BB 2013, 1244; PORTNER, Keine beschränkte Steuerpflicht für im Ausland ansässige Bezieher von Leistungen aus einer Direktzusage, BB 2015, 854; SCHMITT/MEYER, Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den DBA, DB 2015, 769; SCHUSTEK, Einkommensteuerliche Behandlung von Leistungen ausländischer Altersversorgungseinrichtungen am Beispiel Schweizer Pensionskassen, DStR 2016, 447; HILBERT/NOWOTNICK, Feststellung des wirtschaftlichen Arbeitgebers nach Abkommensrecht, DStR 2017, 922; NEYER, Deutscher Steuerzugriff auf Entschädigungszahlungen an international mobile Arbeitnehmer – Neuregelung ab 1.1.2017, DStR 2017, 1632; NEYER, Entlassungsentschädigung nach internationaler Geschäftsführertätigkeit – Beschränkte und unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland, DB 2018, 1362.

**Verwaltungsanweisungen:** BMF v. 19.8.2013 – IV C 3 - S 2221/12/10010:004, IV C 5 - S 2345/08/0001, 2013/0760735, BStBl. I 2013, 1087, betr. die Besteuerung der von internationalen Organisationen gezahlten Pensionen; BMF v. 27.7.2016 – IV C 3 - S 2255/07/10005:004, IV C 5 - S 2333/13/10003, BStBl. I 2016, 759, betr. die einkommensteuerliche Behandlung der Beiträge und Leistungen der schweizerischen Altersvorsorge.

#### 93 aa) Vorüberlegungen zum Dienstverhältnis mit Auslandsbezug

**Ort der Tätigkeit nicht entscheidend:** Die Qualifizierung einer Rechtsbeziehung als Dienstverhältnis wird durch den Ort der Tätigkeit nicht beeinflusst. Sind die Begriffsmerkmale verwirklicht, ist es gleichgültig, ob ArbG und ArbN in unterschiedlichen Staaten ansässig sind. Dies gilt auch, wenn die Beurteilung nach ausländ. Recht zu einer anderen Qualifizierung führen würde (zB zur Beurteilung eines Stpfl., der ArbN iSd. § 19 ist, als Gesellschafter oder selbständig Tätiger).

StRSpr.: BFH v. 29.11.1966 – I 216/64, BStBl. III 1967, 392; BFH v. 6.10.1971 – I R 207/66, BStBl. II 1972, 88; BFH v. 24.3.1999 – I R 64/98, BStBl. II 2000, 41.

**Beschränkte und unbeschränkte Steuerpflicht:** Die StPflcht der Einkünfte kann jedoch davon abhängen, ob der ArbN unbeschränkt oder beschränkt stpfl. ist und ob er bei unbeschränkter StPflcht seine Tätigkeit im Inland oder Ausland ausübt. Zur Abgrenzung zwischen unbeschränkter und beschränkter StPflcht s. § 1 Anm. 52 ff. Zur StPflcht der von ihrem ArbG zum Einsatz bei ausländ. Tochtergesellschaften entsandten ArbN s. Anm. 600 „Expatriate“.

**Gastprofessoren, Gastlehrer, Studenten und Auszubildende:** Zur Frage der ArbN-Eigenschaft von Gastprofessoren, Gastlehrern, Studenten und Auszubildenden nach dem DBA Deutschland/USA vgl. BMF v. 20.9.1999 – IV B 4 - S 1301 USA - 81/99, BStBl. I 1999, 957.

**bb) Unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer mit Auslandseinkünften** 94

**Grundsätzliche Steuerpflicht:** Unbeschränkt stpfl. ArbN sind mit ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit stpfl., ohne Rücksicht darauf, wo die Arbeit ausgeübt oder verwertet wird (BFH v. 12.4.1978 – I R 100/75, BStBl. II 1978, 425; BFH v. 6.8.1998 – IV R 75/97, BStBl. II 1998, 732; Wohnsitzprinzip).

**Steuerbefreiungen** können sich dadurch ergeben, dass nach dem Völkerrecht anstelle des Wohnsitzprinzips das Arbeitsortprinzip tritt:

► *Doppelbesteuerungsabkommen* gehen dem innerdeutschen Recht vor (§ 2 AO). Sie weisen (entsprechend Art. 15 Abs. 1 OECD-MA) das Besteuerungsrecht im Regelfall demjenigen Vertragsstaat zu, in dem die Arbeit ausgeübt wird. Liegen Ausübung und Verwertung in verschiedenen Staaten und kommt es nach dem DBA darauf an, aus welchem Staat die Einkünfte stammen, so ist der Ort der Ausübung maßgebend (BFH v. 2.5.1969 – I R 176/66, BStBl. II 1969, 579). Die Arbeit wird dort ausgeübt, wo der Stpfl. tätig wird. Regelmäßig ist das der Ort, an dem er während der Arbeit körperlich anwesend ist (BFH v. 12.8.1960 – VI 300/58 S, BStBl. III 1960, 441; vgl. aber dort und BFH v. 15.11.1971 – GrS 1/71, BStBl. II 1972, 68, über gesetzliche Vertreter von KapGes.; BFH v. 29.3.2017 – I R 48/16, BFH/NV 2017,1316); s. ausführl. SCHMITT/MEYEN, DB 2015, 769.

► *Ausnahmen:* Die meisten DBA enthalten jedoch (entsprechend Art. 15 Abs. 2 und 4 OECD-MA) Ausnahmen bei einem Aufenthalt bis zu 183 Tagen (Rückkehr zum Wohnsitzprinzip), ferner (entsprechend Art. 15 Abs. 3 OECD-MA) bei Schiffspersonal (der Ort der Arbeit liegt nicht in dem Staat, dessen Flagge das Schiff führt, sondern in dem Staat, in dem der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Schifffahrtenunternehmens liegt, BFH v. 8.2.1995 – I R 42/94, BStBl. II 1995, 405, betr. Besteuerungsrecht der Heuer der auf einem vercharterten Schiff eingesetzten Matrosen).

► *Zum Lohnsteuerabzug* vgl. BFH v. 10.5.1989 – I R 50/85, BStBl. II 1989, 755; R 39b.10 LStR 2015: Er darf nur unterbleiben, wenn dem ArbG eine Freistellungsbescheinigung des BSFA vorliegt.

► *Progressionsvorbehalt:* Siehe § 32b Abs. 1 Nr. 2. Zu Anrechnung oder Abzug ausländ. ESt s. § 34c Abs. 1–3 und 6.

► *Krankentagegeld*, das ein im Inland ansässiger Grenzgänger zur Schweiz erhält, ist kein Arbeitslohn iSd. § 19 (BFH v. 26.5.1998 – VI R 9/96, BStBl. II 1998, 581).

► *Zur Besteuerung eines Berufskraftfahrers*, der täglich mehrere Länder durchquert, s. FG Rhld.-Pf. v. 4.4.2001 – 1 K 2597/00, EFG 2001, 1105, rkr.

► *Mitarbeiter von EU-Einrichtungen*, die aus ihren Heimatländern ins Inland verziehen und ihr Gehalt von der EU-Institution erhalten, erhalten fiktiv ihren bisherigen (ausländ.) Wohnsitz bei. Das von der EU-Institution (zB Europäische Zentralbank) gezahlte Gehalt ist nach dem „Protokoll über die Vorrechte und Befreiungen der Europäischen Union“ v. 8.4.1965 (ABl. EG 1967 Nr. L 152, 13; Neufassung v. 13.12.2007, ABl. EU 2007 Nr. C 306, 165) im Inland stfrei und wird nur mit einer EU-Steuer belastet, die vom ArbG einbehalten wird (vgl. NEYER, BB 2013, 1244).

► *Vereinte Nationen:* Die an ehemalige Mitarbeiter der Vereinten Nationen gezahlte Altersrente wird vom BFH rechtsvergleichend als Altersrente beurteilt (BFH v. 5.4.2017 – X R 50/14, BStBl. II 2017, 1187).

► *Versorgungsbezüge*: Zur Besteuerung der Versorgungsbezüge von internationalen Organisationen gezahlten Pensionen vgl. BMF v. 19.8.2013 – IV C 3 - S 2221/12/10010:004, IV C 5 - S 2345/08/0001, 2013/0760735, BStBl. I 2013, 1087 Rz. 168 ff.; zur Besteuerung von Versorgungsbezügen der schweizerischen Altersversorgung an in Deutschland ansässige ArbN BMF v. 27.7.2016 – IV C 3 - S 2255/07/10005:004, IV C 5 - S 2333/13/10003, BStBl. I 2016, 759; SCHUSTER, DStR 2016, 447.

**Innerstaatliche Regelungen** stellen uU die nicht im Inland erzielten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit stfrei:

- § 3 Nr. 64 gewährt StFreiheit eines für eine Auslandstätigkeit an öffentlich Bedienstete ausbezahlten Kaufkraftausgleichs.
- Der Auslandstätigkeitserlass des BMF v. 31.10.1983 (BStBl. I 1983, 470) sieht gem. § 34c Abs. 5 und § 50 Abs. 7 unter bestimmten Voraussetzungen von der Besteuerung des Arbeitslohns ab. Zur Konkurrenz zwischen DBA und Auslandstätigkeitserlass vgl. BFH v. 11.9.1987 – VI R 19/84, BStBl. II 1987, 856.

### 95 cc) Beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer

**Steuerpflicht im Inland:** Beschränkt stpfl. ArbN sind im Inland mit solchen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit stpfl., die im Inland (Begriff s. § 1 Anm. 57) ausgeübt oder verwertet werden oder verwertet worden sind (§ 49 Abs. 1 Nr. 4, § 49 Anm. 750 ff.) und mit Einkünften aus deutschen öffentlichen Kassen einschließlich der Deutschen Bundesbank (s. § 49 Anm. 762 ff.).

**Steuerabzug vom Arbeitslohn:** Bei beschränkt Stpfl. mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit wird die Steuer vom Arbeitslohn einbehalten (§ 39d). Dies gilt auch für künstlerische und sportliche Tätigkeiten, wenn der Künstler in einem Arbeitsverhältnis steht. Steht der Künstler/Sportler in keinem Arbeitsverhältnis, erfolgt der StAbzug nach § 50a. Kann der LStAbzug nicht erhoben werden, weil kein inländ. ArbG iSd. § 38 Abs. 1 Nr. 1 vorhanden ist, hat der ausländ. Vergütungsschuldner den StAbzug nach § 50a Abs. 4 Nr. 2 vorzunehmen (zur Zulässigkeit der Besteuerung nach § 50a Abs. 4 vgl. EuGH v. 12.6.2003 – C-234/01, DStR 2003, 1112; GRAMS/MOLENAAR, DStR 2003, 1245).

**Selbständige Klagebefugnis:** Bei fehlerhaftem LStAbzug kann ein beschränkt stpfl. ArbN die LStAnmeldung des ArbG – soweit sie ihn betrifft – aus eigenem Recht anfechten. Nach Eintritt der formellen Bestandskraft kann er eine Änderung der LStAnmeldung nach § 164 Abs. 2 AO beantragen (BFH v. 21.10.2009 – I R 70/08, BStBl. II 2012, 493).

**Im Ausland tätige deutsche öffentlich Bedienstete:** Steuerpflicht besteht bei bestimmten von deutschen Staatsangehörigen im Ausland bezogenen Einkünften aus deutschen öffentlichen Kassen (§ 1 Abs. 2; vgl. BFH v. 22.2.2006 – I R 60/05, BStBl. II 2007, 106, Mitarbeiter des Goethe-Instituts nicht); s. § 1 Anm. 150 ff. Entsprechend kann in Deutschland EStFreiheit für aus öffentlichen Kassen anderer Staaten bezogene Einkünfte gelten; vgl. BFH v. 1.2.1989 – I R 74/86, BStBl. II 1990, 4, betr. StPflicht bei italienischen Staatsbürgern, die für eine italienische jPÖR (italienische Sparkasse) im Inland tätig sind.

**Antragsgebundene unbeschränkte Steuerpflicht in Sonderfällen:** Vor allem Grenzpendler können unter den Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 (mehr als 90 % der Einkünfte aus Deutschland bezogen) unbeschränkt stpfl. Sein (fiktive unbeschränkte StPflicht; s. § 1 Anm. 230 ff.).

96–99 Einstweilen frei.

### 3. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn)

**Schrifttum:** OFFERHAUS, Auslagenersatz – Werbungskostenersatz, BB 1990, 2017; THOMAS, Lohnsteuerfreier Aufwendungsersatz durch den Arbeitgeber, StbJb. 1990/91; KLOUBERT, Dritteleistungen beim Lohnsteuerabzug am Beispiel der Trinkgeldzahlung, DStR 2000, 231; KLOUBERT, Was ist Arbeitslohn?, FR 2000, 46; HOMBURG, Arbeitslohn bei Leistung einer Gruppenunfallversicherung, DStR 2005, 2152; SEEGER, Lohnsteuerpflicht von Umlage- und Gegenwertzahlungen an Zusatzversorgungseinrichtungen?, DB 2005, 1588; HEGER, Die steuerliche Behandlung von Sonderzahlungen des Arbeitgebers an Zusatzversorgungskassen, BB 2006, 1598; RÖSSLER, Sofortiger Zufluss von Arbeitslohn bei unentgeltlicher Überlassung einer Jahresnetzkarte der Bahn durch den Arbeitgeber?, DStR 2008, 708; GESERICHT, Beiträge des Arbeitgebers für die eigene Berufs- oder Betriebshaftpflichtversicherung kein Arbeitslohn, DStR 2016, 441.

Siehe auch Schrifttum vor Anm. 51.

#### a) Die Begriffe „Einkünfte“, „Einnahmen“ und „Arbeitslohn“

100

**Einnahmen statt Einkünfte:** Abs. 1 Nr. 1 bis 3 zählen beispielhaft auf, was zu den „Einkünften“ aus nichtselbständiger Arbeit gehört. Die Bezeichnung ist ungenau. Was in Abs. 1 genannt wird, sind nicht Einkünfte, sondern Einnahmen (zur ungenauen Verwendung der beiden Begriffe s. ausführl. § 2 Anm. 55). Die stpfl. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 und Abs. 2 Satz 1 Nr. 2) ergeben sich erst nach dem Ausschneiden streifer Einnahmen (§ 3) sowie nach Abzug der WK (§ 9) bzw. des ArbN-Pauschbetrags (§ 9a Nr. 1 Buchst. a) und uU des Freibetrags nach Abs. 2 von den Einnahmen iSd. Abs. 1. Seit dem EStG 1920 werden die (jetzt in Abs. 1 beispielhaft aufgezählten) Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit auch unter dem Begriff „Arbeitslohn“ zusammengefasst. Dieser Begriff ist nicht im EStG, wohl aber in § 2 LStDV definiert. Er bezeichnet Einnahmen, die durch ein Dienstverhältnis (s. Anm. 53) veranlasst (s. Anm. 150) sind und nicht zu den nicht stbaren Zuwendungen des ArbG gehören.

Zur Liebhaberei bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit s. § 2 Anm. 444. Vgl. auch BFH v. 22.7.1993 – VI R 122/92, BStBl. II 1994, 510, betr. Liebhaberei bei Nebentätigkeit eines Musikpädagogen; BFH v. 5.11.1993 – VI R 24/93, BStBl. II 1994, 238, in Aufhebung von FG Köln v. 10.10.1992 – 8 K 4276/87, EFG 1993, 373, betr. die Forschungstätigkeit einer emeritierten Professorin; BFH v. 4.8.1994 – VI R 94/93, BStBl. II 1994, 944, betr. karitative Tätigkeit als Rote-Kreuz-Helfer; BFH v. 28.8.2008 – VI R 50/06, BFH/NV 2009, 261.

**Arbeitslohn (§ 2 Abs. 1 LStDV):** Der jetzige Text des § 2 Abs. 1 LStDV geht auf die VO v. 10.10.1989 (BGBl. I 1989, 1849) zurück. Danach gilt, dass Arbeitslohn alle Einnahmen sind, die dem ArbN aus dem Dienstverhältnis zufließen. Dabei ist es unerheblich, unter welcher Bezeichnung oder in welcher Form die Einnahmen gewährt werden. Nicht in § 2 Abs. 1 LStDV ausgeführt ist, dass nach dem Wortlaut des § 19 Arbeitslohn nur dann vorliegt, wenn die Einnahme „für“ die Zurverfügungstellung der Arbeitskraft gewährt wird. Auch bestehen gegen die Definition des Arbeitslohns durch die LStDV erhebliche Bedenken, da § 51 Abs. 1 Nr. 1 nur eine nicht ausreichende Ermächtigungsgrundlage enthalte.

► *Begriffsbestimmung durch den BFH:* BFH v. 17.7.1981 – VI R 205/78, BStBl. II 1981, 733, und die Grundsatzentscheidung BFH v. 17.9.1982 – VI R 75/79, BStBl. II 1983, 39, bejahen Arbeitslohn, wenn eine Einnahme (= Vorteil) „sich im weitesten Sinne als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen („für die Beschäftigung“) der individuellen Arbeitskraft (Dienste) erweist“. An dieser Rspr. hat der BFH in der Folgezeit festgehalten.

Vgl. zB BFH v. 7.12.1984 – VI R 164/79, BStBl. II 1985, 164; BFH v. 22.3.1985 – VI R 170/82, BStBl. II 1985, 529; BFH v. 11.3.1988 – VI R 106/84, BStBl. II 1988, 726; BFH v. 2.2.1990 – VI R 15/86, BStBl. II 1990, 472; BFH v. 13.11.2012 – VI R 38/11, BStBl. II 2013, 929; BFH v. 14.11.2012 – VI R 56/11, BStBl. II 2013, 382; BFH v. 15.5.2014 – VI R 44/11, BStBl. II 2014, 589; BFH v. 26.6.2014 – VI R 41/12, BStBl. II 2015, 39; BFH v. 18.6.2015 – VI R 37/11, BStBl. II 2016, 751; BFH v. 10.3.2016 – VI R 58/12, BStBl. II 2016, 621; vgl. die Darstellungen bei OFFERHAUS, BB 1990, 2017; VON BORNHAUPT, DSzZ 1990, 496, jeweils mwN.

Änderungen gegenüber der früheren Rspr. haben sich durch diese weite und umfassende Auslegung des Begriffs „Arbeitslohn“ insbes. bei der Einordnung von Gelegenheitsgeschenken und durch die Aufgabe der Rspr. zu den sog. Annehmlichkeiten ergeben. Der BFH versucht, die dadurch erwachsene Problematik mit den Begriffen „Aufmerksamkeiten“, „Zuwendung zur Ausgestaltung des Arbeitsplatzes“ und „Zuwendung im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers“ in den Griff zu bekommen (vgl. Anm. 130 ff.).

► *Kern der Begriffsbestimmung:* Arbeitslohn ist jeder gewährte Vorteil, der im weitesten Sinne durch das individuelle (gegenwärtige, frühere oder künftige) Dienstverhältnis veranlasst ist (s. Anm. 150 ff.) und keine nicht stbare Zuwendung des ArbG darstellt (s. Anm. 130). Maßgeblich für den Arbeitslohn sind also die Merkmale Bereicherung und Veranlassungszusammenhang mit dem Dienstverhältnis (= Entlohnung; s. BFH v. 15.2.2006 – VI R 92/04, BStBl. II 2006, 528).

101–104 Einstweilen frei.

#### 105 b) Einnahmen aus dem Dienstverhältnis (Arbeitslohn)

**Schrifttum:** THOMAS, Das Zusätzlichkeitserfordernis – Steuervergünstigung nur gegen mehr Lohn?, DSzR 2011, 789; OBERMAIER, Zuschüsse zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn, DSzR 2013, 1118.

**Allgemeiner Einnahmebegriff (§ 8 Abs. 1):** Der Begriff der Einnahmen als Bestandteil des Arbeitslohnbegriffs ist derselbe wie auch sonst im EStRecht: „Einnahmen sind alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen und dem Steuerpflichtigen ... zufließen“ (§ 8 Abs. 1). Sie „sind innerhalb des Kalenderjahrs bezogen, in dem sie zugeflossen sind“ (§ 11 Abs. 1 Satz 1). Zum Begriff der Einnahme allg. s. § 8 Anm. 21 ff. Der Einnahmebegriff wird also wertmäßig durch § 8 Abs. 1 („Güter in Geld oder Geldeswert“) und hinsichtlich seiner zeitlichen Dimension durch § 11 Abs. 1 („zugeflossen sind“) bestimmt.

**Bereicherung:** Von der Frage, ob dem ArbN eine Einnahme zugeflossen ist, ist die Frage zu unterscheiden, ob der ArbN durch diese auch bereichert ist, dh. eine objektive Vermögensmehrung erhalten hat (dazu s. ausführl. Anm. 113).

**Veranlassung durch das Dienstverhältnis:** Die Frage, ob ein Vermögenszufluss eine Einnahme ist, ist zu unterscheiden von der Frage, ob der Vermögenszufluss durch das Dienstverhältnis veranlasst wird (s. Anm. 52). Entsprechend ist es ohne Einfluss auf die Qualifizierung als Einnahme, ob es sich um eine Vermögensmehrung aufgrund nichtselbständiger Arbeit handelt. Die Einordnung als Einnahme aus nichtselbständiger Arbeit ergibt sich aus der Veranlassung durch das Dienstverhältnis (s. Anm. 150).

**Zu laufenden oder einmaligen Einnahmen mit oder ohne Rechtsanspruch** s. ausführl. Abs. 1 Satz 2 (Anm. 340 f.).

**Nicht steuerbare und steuerbefreite Zuwendungen (uneinheitliche Terminologie):** Keine Einnahmen iSd. § 8 Abs. 1 sind die nicht stbaren Zuwendungen

des ArbG an den ArbN. Diese Zuwendungen bilden schon begrifflich keine Einnahme (vgl. Anm. 130), da eines oder mehrere der Tatbestandsmerkmale (zB Einnahmequalifikation, Veranlassung durch das Dienstverhältnis) fehlen.

Die Terminologie des EStG ist in diesem Zusammenhang teilweise uneinheitlich. In Anlehnung an das UStRecht hat sich folgende differenzierende Terminologie herausgebildet:

► *Nicht steuerbare Zuwendungen* sind Zuflüsse beim ArbN, die begrifflich nicht Arbeitslohn bilden, weil es sich zwar um Zuwendungen des ArbG an seine ArbN handelt, sie aber nicht „durch das Dienstverhältnis veranlasst sind“ (s. Anm. 150–199) oder sie dem ArbN mangels objektiver Bereicherung nicht zufließen (vgl. Anm. 130 ff.).

► *Steuerbare Einnahmen* sind Einnahmen, die durch das Dienstverhältnis veranlasst, also Arbeitslohn sind; dabei ist zu unterscheiden zwischen

- steuerpflichtigen Einnahmen und
- steuerfreien Einnahmen, das sind Einnahmen, die zwar alle Tatbestandsmerkmale erfüllen und begrifflich Arbeitslohn bilden, aber durch Gesetz (zB § 3 Nr. 16 oder § 3 Nr. 39, bis 31.3.2009 auch § 19a etc.) stbefreit sind.

GIA VON BORNSHAUPT, *StuW* 1990, 46; aA GESERICH in BLÜMICH, § 19 Rz. 154 (6/2017).

### c) Einnahme (= Vermögensmehrung/Bereicherung) beim Arbeitnehmer

#### aa) Vermögensmehrung in Geld (§ 8 Abs. 1)

106

**Grundsatz:** Regelfall ist, dass dem ArbN die Einnahmen in Form von Geld zufließen. Dabei kommt sowohl die Vereinnahmung von Bargeld in Betracht wie auch die Übergabe eines Schecks mit anschließender Gutschrift des Betrags auf einem Konto des ArbN oder die Überweisung durch den ArbG auf ein Konto des ArbN. Der Zeitpunkt des Zuflusses errechnet sich regelmäßig danach, wann der ArbN die Verfügungsmacht über das zugeflossene Geld erhält (BFH v. 4.5.2006 – VI R 17/03, BStBl. II 2006, 830; BFH v. 4.5.2006 – VI R 33/03, BStBl. II 2006, 911; zu den Formen des Zuflusses ausführl. § 11 Anm. 45 ff.).

**Bewertung mit dem Nennwert:** Die Höhe der Geldeinnahmen ergibt sich aus dem Nennwert (Nominalwertprinzip; vgl. Einf. ESt. Anm. 550, § 2 Anm. 12). Ausländische und inoffizielle, dh. nichtamtliche Zahlungsmittel (zB Gutscheine, Essenmarken), rechnen begrifflich zu den geldwerten Gütern, da bei ihnen keine Bewertung mit dem Nennwert möglich ist (s. Anm. 111).

**Ausländische Währung:** Wird der Arbeitslohn in einer fremden Währung ausbezahlt, ist dies nur dann eine „Vermögensmehrung in Geld“ wenn es sich um eine gängige frei konvertible und im Inland gängige ausländ. Währung handelt (BFH v. 3.12.2009 – VI R 4/08, BStBl. II 2010, 698). Nicht frei handelbare oder nicht gängige, exotische Währungen sind Sachbezüge, die entsprechend bewertet werden (s. Anm. 110).

**Auf Euro lautende Gutscheine:** Gewährt der ArbG den Arbeitslohn in Form eines auf Euro lautenden Gutscheins, der bei einem oder mehreren bestimmten Geschäften eingelöst werden kann und zum Bezug einer Ware (zB Benzin) oder einer Dienstleistung (zB Kinobesuch) berechtigt, so handelt es sich nicht um eine Vermögensmehrung in Geld, sondern um die Gewährung eines Sachbezugs (BFH v. 11.11.2010 – VI R 21/09, BStBl. II 2011, 384; BFH v. 11.11.2010 – VI R 27/09, BStBl. II 2011, 386; BFH v. 11.11.2010 – VI R 41/10, BStBl. II 2011, 389). Damit hat der BFH die bisherige Rspr., die von einer Geldzuwendung aus-

ging (BFH v. 27.10.2004 – VI R 51/03, BStBl. II 2005, 137) ausdrücklich aufgehoben (s. ausführl. Anm. 110). Barlohn liegt bei Gutscheinen danach nur noch vor, wenn der ArbN anstatt der Ware oder Dienstleistung vom ArbG oder den zwischengeschalteten Unternehmern auch die Barauszahlung verlangen kann.

**Nettolohnvereinbarung:** Eine Nettolohnvereinbarung wird stl. anerkannt

BFH v. 8.11.1985 – VI R 238/80, BStBl. II 1986, 186; BFH v. 13.11.1987 – VI R 4/84, BFH/NV 1988, 566; BFH v. 28.2.1992 – VI R 146/87, BStBl. II 1992, 733; BFH v. 18.6.1993 – VI R 67/90, BStBl. II 1994, 182; BFH v. 13.12.2007 – VI R 57/04, BStBl. II 2008, 434; BFH v. 21.1.2010 – VI R 02/08, BStBl. II 2010, 639; BFH v. 3.9.2015 – VI R 1/14, BStBl. II 2016, 31.

Keine Nettolohnvereinbarung liegt vor, wenn die an der Vereinbarung beteiligten Parteien lediglich irrtümlich den LStAbzug unterlassen, weil sie von einer „freien Mitarbeit“ ausgehen (BFH v. 23.4.1997 – VI R 12/96 und 99/96, BFH/NV 1997, 656). Bei der Nettolohnvereinbarung verpflichtet sich der ArbG gegenüber dem ArbN, sämtliche Abgaben (LSt, Sozialabgaben etc.) zu tragen. Diese werden dem Nettolohn hinzugerechnet und sind Einnahmen (vgl. BFH v. 6.12.1991 – VI R 122/89, BStBl. II 1992, 441, mwN; BFH v. 23.6.1992 – VI R 102/90, BStBl. II 1993, 47; BFH v. 3.9.2015 – VI R 1/14, BStBl. II 2016, 31). Etwas anderes gilt allerdings, wenn ein ArbN tatsächlich nur den als „netto“ bezeichneten Betrag erhält und der ArbG, ohne dass der ArbN dies weiß, keine LSt und keine Beiträge zur Sozialversicherung entrichtet (BFH v. 18.6.1993 – VI R 67/90, BStBl. II 1994, 182). Hier ist lediglich der tatsächlich zugeflossene Betrag stl. als Arbeitslohn zu erfassen (s. aber unten „Keine Nettolohnvereinbarung bei gemeinsamer Hinterziehung“).

▶ *Arbeitnehmer als Steuerschuldner:* Das öffentlich-rechtl. Steuerschuldverhältnis wird durch eine Nettolohnvereinbarung nicht berührt. Der ArbN bleibt daher weiterhin Steuerschuldner. Die aus einer LStÜberzahlung resultierenden Erstattungsansprüche stehen daher im Regelfall dem ArbN zu. Etwas anderes gilt allerdings, wenn der ArbG im Rahmen einer Nettolohnvereinbarung zu viel LSt abgeführt hat. In diesem Fall können die aufgrund einer Abtretung des Erstattungsanspruchs an den ArbG zurückfließenden Steuerbeträge bei der Veranlagung des ArbN nicht steuermindernd berücksichtigt werden (BFH v. 22.6.1990 – VI R 162/86, BFH/NV 1991, 156).

▶ *Höhe des Lohnzuflusses:* Bei einer Nettolohnvereinbarung werden die vom ArbG übernommenen Abzugsbeträge dem Nettolohn zur Steuerermittlung hinzugerechnet. Soweit der ArbG kein maschinelles Verfahren für die Nettolohnabrechnung verwendet, hat er den maßgebenden Bruttoarbeitslohn durch Abtasten der entsprechenden LStTabelle zu ermitteln. Nach der Übermittlung der LStBescheinigung ist eine Korrektur dabei nicht mehr möglich (BFH v. 13.12.2007 – VI R 57/04, BStBl. II 2008, 434; BFH v. 3.9.2015 – VI R 1/14, BStBl. II 2016, 31).

▶ *Rechtsweg:* Zum Rechtsweg bei unzutreffender Bescheinigung s. BFH v. 13.12.2007 – VI R 57/04, BStBl. II 2008, 434, Rechtsweg zu den Arbeitsgerichten.

**Keine Nettolohnvereinbarung bei gemeinsamer Hinterziehung:** Wirken ArbG und ArbN einvernehmlich an einer Hinterziehung der LSt und der Gesamtbeiträge zur Sozialversicherung zusammen, kann hierin keine Nettolohnvereinbarung gesehen werden (BFH v. 21.2.1992 – VI R 41/88, BStBl. II 1992, 443).

**Zufluss ohne Rechtsgrund:** Ein Zufluss ist auch dann zu bejahen, wenn die Zahlung des ArbG ohne Rechtsgrund geleistet und später zurückgefordert wird

(BFH v. 4.5.2006 – VI R 17/03, BStBl. II 2006, 830; BFH v. 14.4.2016 – VI R 13/14, BStBl. II 2016, 778).

Einstweilen frei.

107–109

## bb) Vermögensmehrung bei in Geldeswert bestehenden Gütern (Sachbezüge)

**Schrifttum:** GÜNTHER, Besteuerung von Zinsersparnissen bei Arbeitgeberdarlehen, GStB 2003, 256; PLENKER/SCHAFFHAUSEN, Steuerliche Behandlung von Gutscheinen und Tankkarten unter Beachtung der 44 EUR-Sachbezugsfreigrenze, DB 2008, 1346; ALBERT, Urteilsanmerkung, FR 2011, 380; BALMES, Nutzungswertbesteuerung des Automobils, BB 2011, 2263; KOLLER/REHN, Mitarbeitergutscheine als steuerfreier Sachlohn, DStR 2011, 555; THOMAS, Das Zusätzlichkeitserfordernis – Steuervergünstigung nur gegen mehr Lohn?, DStR 2011, 789; TIGEMEYER, Zur steuerlichen Behandlung von Arbeitgeberzuwendungen, DStZ 2011, 251; STROHNER, Firmenwagenbesteuerung, Anscheinsbeweis und die Mär vom Fahrtenbuch, DB 2013, 1986; GESERICH, Beiträge des Arbeitgebers für eigene Berufs- und Betriebshaftpflichtversicherung kein Arbeitslohn, DStR 2016, 441; NIEMANN, Lohnsteuerliche Behandlung der Überlassung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs, DB 2018, 914.

### (1) Begriff und Bedeutung

110

**Güter in Geldeswert** können Einnahmen bilden (§ 8 Abs. 1 EStG, § 2 Abs. 1 Satz 2 LStDV; s. allg. § 8 Anm. 23). Sie werden, namentlich wenn sie einen Teil des Arbeitslohns bilden, als Sachbezüge bezeichnet. Als Sachbezüge kommen neben Wohnung und Kost (§ 8 Abs. 2) auch der Bezug von freier Kleidung, von Deputaten und die verbilligte Überlassung von Waren und Dienstleistungen durch den ArbG an den ArbN (§ 8 Abs. 3, vgl. zB Anm. 280, § 8 Anm. 60 ff. zu verbilligten Lieferungen und Leistungen; Anm. 285–293 betr. Wohnung; § 8 Anm. 70 ff. zur Nutzungsüberlassung eines Kfz.) in Betracht. Als Güter in Geldeswert gelten auch Zuwendungen in ausländ. Währung (s. Anm. 106; § 8 Anm. 22).

**Barablösung von Sachbezügen und Barzuschüsse zur Beschaffung von Sachwerten** durch den ArbN bilden keine Sachbezüge, sondern baren Arbeitslohn (vgl. BFH v. 6.11.2001 – VI R 54/00, BStBl. II 2002, 164, betr. Erstattung sämtlicher Pkw-Kosten); vgl. aber Anm. 140 über nicht stbare Zuwendungen des ArbG als durchlaufende Posten.

**Gutscheine:** Gewährt der ArbG dem ArbN auf Euro lautende Gutscheine, die den ArbN zum Bezug von Waren oder Dienstleistungen entweder beim ArbG selbst oder bei einem anderen Unternehmer berechtigen, handelt es sich um Sachlohn, wenn der ArbN ausschließlich den Bezug einer Sache oder einer Dienstleistung beanspruchen kann (BFH v. 11.11.2010 – VI R 21/09, BStBl. II 2011, 384; BFH v. 11.11.2010 – VI R 27/09, BStBl. II 2011, 386; BFH v. 11.11.2010 – VI R 41/10, BStBl. II 2011, 389). Ist der ArbN auch berechtigt, Bargeld zu wählen, liegt Barlohn selbst dann vor, wenn sich der ArbN für eine Sache oder Dienstleistung entscheidet (TIGEMEYER, DStZ 2011, 251; KOLLER/REHN, DStR 2011, 555; ALBERT, FR 2011, 380 [388]). Nicht entscheidend ist, ob der Gutschein auf den Bezug einer bestimmten, konkreten Sache gerichtet ist oder ob er berechtigt, eine beliebige Sache aus dem Warenangebot eines Dritten auszuwählen. Für die Annahme eines Sachbezugs nicht entscheidend ist zudem, ob ein Höchstbetrag vermerkt ist und ob der ArbN bei Bezug der Sache oder Dienstleistung eine vertragliche Beziehung begründet. Die bisherige Rspr. (BFH v. 27.10.2004 – VI R 51/03, BStBl. II 2005, 137) zu Gutscheinen als Arbeitslohn ist überholt.

**Bedeutung der Unterscheidung** zwischen Barleistungen und Sachbezügen:

► *Barleistungen* bilden regelmäßig stpfl., uU stfreien Arbeitslohn. Bei der Bewertung einer Barleistung findet das Nominalwertprinzip Anwendung (s. Anm. 107).

► *Bei Sachleistungen* kann eher als bei Geldleistungen der Charakter einer Gegenleistung für die Dienstleistung des ArbN oder für die Erhöhung seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit fehlen; s. besonders Anm. 135 (Aufmerksamkeiten), Anm. 225–230 (Betriebsveranstaltungen) oder Zuwendung im überwiegenden Interesse des ArbG (s. Anm. 185) etc. Außerdem ergeben sich bei der Bewertung der Sachleistung regelmäßig Schwierigkeiten, die in der Praxis teilweise nur dadurch befriedigend gelöst werden können, dass kein dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entsprechender Wert des Sachbezugs angesetzt wird (zB Besteuerung der Nutzung eines Fahrzeugs der gehobenen Mittelklasse durch angestellten Geschäftsführer, vgl. § 8 Anm. 75 f.).

**Barlohnumwandlung:** Um die stl. günstigere Bewertung der Sachbezüge gegenüber der Barlohnleistung nutzen zu können, ist eine Umwandlung von Barlohn in Sachbezüge dem Grunde nach möglich (BFH v. 20.8.1997 – VI B 83/97, FR 1998, 14; BFH v. 6.3.2008 – VI R 6/05, BStBl. II 2008, 530). Dies gilt auch, wenn die StFreiheit der Sachbezüge davon abhängt, dass diese zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn geleistet werden (BMF v. 22.5.2013 – IV C 5 - S 2388/11/10001 - 02, BStBl. I 2013, 728, in Klarstellung zu BFH v. 19.9.2012 – VI R 55/11, BStBl. I 2013, 398; BFH v. 1.10.2009 – VI R 41/07, BStBl. II 2010, 487; THOMAS, DSrR 2011, 789; s. ausführl. Anm. 105; NIEMANN, DB 2017, 510; vgl. auch Anm. 600 „Deferred compensation“).

## 111 (2) Sachbezüge als Arbeitslohn

**Bereicherung des Arbeitnehmers:** Ein Sachbezug liegt nur vor, wenn der ArbN dadurch wirtschaftlich bereichert ist (BFH v. 10.6.1966 – VI 261/64, BStBl. III 1966, 607, betr. sog. Hausbrand; s. Anm. 121). Ob diese Voraussetzung erfüllt ist, wird nach objektiven Merkmalen beurteilt. Ein Sachbezug liegt daher grds. auch dann vor, wenn der ArbN den geldwerten Vorteil nicht wünscht oder für unangemessen hält (vgl. zB BFH v. 22.10.1976 – VI R 26/74, BStBl. II 1977, 99, betr. unentgeltliches Telefonieren). BFH (BFH v. 9.3.1990 – VI R 48/87, BStBl. II 1990, 711) lehnt es auch ab, bei besonders aufwendigen sog. Incentive-Reisen einen Luxuskostenanteil auszuschneiden (s. ausführl. Anm. 237; s. aber auch Anm. 122 über aufgedrängten Vorteil).

**Nicht steuerbare Sachzuwendungen** (zur Terminologie vgl. Anm. 105) fließen dem ArbN zwar zu, bereichern diesen aber nicht (s. Anm. 130 ff., 180 ff.).

**Steuerbefreite Sachzuwendungen** fließen dem ArbN zu und bereichern diesen, sind aber durch gesetzliche Regelung stbefreit: Siehe zB § 3 Nr. 4 (Sachbezüge von Polizisten und Soldaten etc.), § 3 Nr. 46 (Bergmannsprämien), § 19a (Vermögensbeteiligungen).

## 112 (3) Bewertung von Sachbezügen

Für die Bewertung von Sachbezügen kommen nach § 8 Abs. 2 und 3 vier Möglichkeiten in Betracht:

- die Sozialversicherungsentgeltverordnung, SvEV (früher SachbezugsVO, iSd. § 17 Nr. 3 SGB IV), soweit die VO für die Sachbezüge von ArbN Werte bestimmt (§ 8 Abs. 2 Satz 6); das ist nur für die Überlassung von Kost, Wohnung und Unterkunft der Fall, hier zwingende Anwendung der Sachbezugs-

VO (jetzt SvEV), vgl. BFH v. 23.8.2007 – VI R 74/04, BStBl. II 2007, 948; s. § 8 Anm. 123 ff.;

- ergänzend die Festsetzungen der obersten FinBeh. der Länder für bestimmte Sachbezüge als Durchschnittswerte der üblichen Mittelpreise des Verbrauchsorts (sog. amtliche Sachbezugswerte; § 8 Abs. 2 Satz 8), s. § 8 Anm. 136 ff.;
- werden den ArbN Waren oder Dienstleistungen überlassen, die vom ArbG nicht überwiegend für den Bedarf seiner ArbN hergestellt, vertrieben oder erbracht werden (Belegfahrergewährung), richtet sich die Bewertung nach § 8 Abs. 3 (vgl. BFH v. 5.9.2006 – VI R 41/02, BStBl. II 2007, 309; ausführl. § 8 Anm. 157 ff.). Hersteller einer Ware kann dabei derjenige sein, der die Gegenstände von einem Dritten nach seinen Plänen bauen lässt (BFH v. 1.10.2009 – VI R 22/07, BStBl. II 2010, 204).
- Für die Bewertung des Nutzungsvorteils aus der Überlassung eines betrieblichen Pkw. auch für private Fahrten und für die Fahrten zum Arbeitsplatz enthält § 8 Abs. 2 Sätze 2–5 eine umfangreiche Spezialregelung (vgl. § 8 Anm. 70 ff.; vgl. auch BERGKEMPER, FR 2006, 836); zur Gestellung von Elektroleasingfahrrädern vgl. BMF v. 17.11.2017 – IV C 5 - S 2334/12/10002 - 04, DB 2017, 2773. Die Gestellung eines Fahrers auch für private Fahrten und für die Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte ist allerdings nach dem üblichen Endpreis am Abgabeort zu bewerten (§ 8 Abs. 1; vgl. BFH v. 15.5.2013 – VI R 44/11, BStBl. II 2014, 589). Keine Überlassung eines Kfz. durch den ArbG liegt allerdings vor, wenn das Fahrzeug dem ArbN zuzurechnen ist; dem ArbN dabei eingeräumte – nur dem ArbG zustehende – Sonderkonditionen führen nicht zu Arbeitslohn (BFH v. 18.12.2014 – VI R 75/13, BStBl. II 2015, 670).
- In allen anderen Fällen richtet sich der Wert des Sachbezugs nach dem im Einzelfall zu ermittelnden üblichen Endpreis am Abgabeort (§ 8 Abs. 2 Satz 1); s. § 8 Anm. 60 ff. Für diese Fälle gewährt § 8 Abs. 2 Satz 9 eine Freigrenze iHv. 44 € pro Monat; s. im Einzelnen § 8 Anm. 140 f.; zur Bewertung von zinsverbilligten Darlehen des ArbG s. BFH v. 4.5.2006 – VI R 67/03, BStBl. II 2006, 914; BFH v. 4.5.2006 – VI R 28/05, BStBl. II 2006, 781; BMF v. 1.10.2008 – IV C 5 - S 2334/07/0009, BStBl. I 2008, 892.

**Zuzahlung durch Arbeitnehmer (Nutzungsentgelt):** Gewährt der ArbG dem ArbN einen Sachbezug (private Nutzung des betrieblichen Kfz.) und leistet der ArbN aus eigenem Vermögen einen Betrag an den ArbG, damit dieser ein teureres Kfz. erwerben und dem ArbN zur Verfügung stellen kann, ist dies bei der Berechnung des geldwerten Vorteils mindernd zu berücksichtigen (vgl. BFH v. 30.11.2016 – VI R 2/15, BStBl. II 2017, 1014). Dies führt allerdings zu keiner Änderung der Bewertungsmethode. Dies gilt

- sowohl wenn der ArbG das aufwendigere Fahrzeug zunächst aus eigenen Mitteln erwirbt und der ArbN später ein einmaliges Nutzungsentgelt an den ArbG zahlt
- als auch wenn der ArbN einzelne laufende Kosten (Treibstoffkosten) übernimmt.

Eine Minderung der pauschalen Besteuerung des Sachbezugs kann auch erfolgen, wenn ein laufendes pauschales Nutzungsentgelt (zB Kilometerpauschale) zwischen ArbG und ArbN vereinbart wurde (BMF v. 19.4.2013 – IV C 5 - S 2334/11/10004, BStBl. I 2013, 513). Zur Behandlung von Fahrzeugen, die dem ArbN zuzurechnen sind, allerdings verbilligt durch einen nur dem ArbG eingeräumten Rabatt erworben wurden, vgl. BFH v. 18.12.2014 – VI R 75/13, BStBl. II 2015, 670: keine Anwendung des § 8 Abs. 1 Nr. 4 Sätze 2 bis 5. Ausführlich vgl. NIEMANN, DB 2017, 510.

**Überlassung mehrerer Fahrzeuge:** Zur Bewertung des geldwerten Vorteils, wenn ein ArbG seinem ArbN mehrere Fahrzeuge zur privaten Nutzung überlässt, vgl. BFH v. 13.6.2013 – VI R 17/12, BStBl. II 2014, 340: Anwendung der 1 %-Regelung für jedes Fahrzeug.

### cc) Objektive Bereicherung durch den Zufluss

**Schrifttum:** THOMAS, Nutzungsvorteile beim Dienstwagen – die Kunst ergebnisorientierter Argumentation, DStR 2011, 1341; PAUS, Pkw-Gestellung für einzelne Fahrten zur Arbeitsstätte – Angreifbare Begründung für das einzig sachgerechte Ergebnis, FR 2011, 655; SCHNEIDER, Der Erwerb und die Nutzung von Kraftfahrzeugen aus lohnsteuerrechtlicher Sicht, FR 2011, 1060.

#### 113 (1) Allgemeines zur objektiven Bereicherung

**Bereicherung:** Das Vermögen des ArbN muss wirtschaftlich objektiv vermehrt worden sein (zB BFH v. 21.7.1987 – VIII R 211/82, BFH/NV 1988, 224; s. § 8 Anm. 36). Das folgt aus dem der Einkommensbesteuerung zugrunde liegenden Prinzip, dass die Erhöhung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besteuert werden soll. Eine ideelle Bereicherung genügt nicht (vgl. Anm. 135; aber Anm. 140 über ersparte Aufwendungen), wohl dagegen jeder geldwerte Vorteil.

► *Keine Bereicherung* des ArbN und damit kein Arbeitslohn liegt vor

- bei Aufwendungen des ArbG für durchlaufende Gelder (Auslagenersatz; s. § 3 Nr. 50 Anm. 2; dagegen sind Zuwendungen zum Ersatz von WK des ArbN Arbeitslohn);
- bei einer bloßen Möglichkeit (Chance), später vielleicht einmal einen geldwerten Vorteil zu erhalten; die Möglichkeit bildet nicht schon ihrerseits einen geldwerten Vorteil;
- bei teilweisem Verzicht auf Arbeitslohn zur Erhaltung des Arbeitsplatzes (s. aber Anm. 125 über Einräumung einer Darlehensforderung gegen den ArbG); kein Verzicht auf Arbeitslohn ist allerdings die Barlohnnumwandlung (vgl. Anm. 110);
- bei Hinzurechnungen, die bei Ermittlung des Gewinns aus LuF nach Durchschnittssätzen (§ 13a) für den Wert der Arbeitsleistung vorgenommen werden (§ 13a Abs. 6 Nr. 3).

**Objektive Bereicherung** bedeutet: Es ist objektiv, dh. nach der allgemeinen Verkehrsauffassung, nicht aus der Sicht des ArbN (zB seinen Beschaffungsmöglichkeiten) zu beurteilen, ob er bereichert ist (BFH v. 18.10.1974 – VI R 249/71, BStBl. II 1975, 182, mwN; BFH v. 7.11.2006 – VI R 58/04, BStBl. II 2007, 128; s. auch Anm. 285–293). Ebenso bei Vermietung (BFH v. 2.10.1968 – VI R 64/68, BStBl. II 1969, 73; BFH v. 17.8.1973 – VI R 8/70, BStBl. II 1974, 8, betr. Schönheitsreparaturen in Werkwohnungen; s. auch Anm. 291). Bei kostenloser Überlassung eines Pkw. zur privaten Nutzung s. § 8 Anm. 70 ff. (vgl. aber BFH v. 28.8.2008 – VI R 52/07, BStBl. II 2009, 280, mit Nichtanwendungserlass BMF v. 12.3.2009 – IV C 5 - S 2334/08/10010, BStBl. I 2009, 500).

**Bloße Nutzungsmöglichkeit** genügt für die Annahme einer objektiven Bereicherung. Nach BFH (BFH v. 21.3.2013 – VI R 31/10, BStBl. II 2013, 700) führt die unentgeltliche oder verbilligte Überlassung eines betrieblichen Pkw. an einen ArbN für dessen private Nutzung selbst dann zu einer Bereicherung, wenn unklar ist, ob und in welchem Umfang der ArbN den Pkw. tatsächlich privat genutzt hat. Die bloße Einräumung einer privaten Nutzungsmöglichkeit des betrieblichen Pkw. führt zur Annahme eines Sachbezugs. Für die Annahme von

Arbeitslohn erforderlich ist allerdings, dass ein Fahrzeug auch tatsächlich zur freien privaten Nutzung überlassen wird (BFH v. 21.3.2012 – VI R 42/12, BStBl. II 2013, 918). Es gibt keinen allgemeinen Erfahrungssatz, dass ein Fahrzeug immer privat genutzt wird (BFH v. 18.4.2012 – VI R 23/12, BStBl. II 2013, 920). Die bloße Überlassung für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte genügt hierfür nicht (BFH v. 6.10.2011 – VI R 56/10, BStBl. II 2012, 362).

**Verbotswidrige private Nutzung von betrieblichen Kraftfahrzeugen:** Nutzt ein Geschäftsführer einer GmbH, der gleichzeitig Gesellschafter der KapGes. ist, ein der GmbH gehörendes Fahrzeug, obwohl im Anstellungsvertrag ausdrücklich ein Verbot der privaten Nutzung festgehalten ist, liegt nicht in jedem Fall ein lsl. Sachbezug vor, sondern uU eine gesellschaftsrechtl. veranlasste vGA (BFH v. 23.4.2009 – VI R 81/06, BStBl. II 2012, 262; BMF v. 3.4.2012 – IV C 2 - S 2742/08/10001, BStBl. I 2012, 478).

Zu Aufwendungen des ArbG im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse vgl. Anm. 185.

## (2) Einzelfälle fehlender objektiver Bereicherung

114

**Aufgedrängter Vorteil:** „Wird einem Arbeitnehmer ein ‚Vorteil‘ aufgedrängt, ohne dass er sich ihm, wenn er keine Nachteile in Kauf nehmen will, entziehen kann, so spricht dies gegen die Annahme von steuerpflichtigem Arbeitslohn“, dh. gegen eine Veranlassung durch das Dienstverhältnis (BFH v. 17.9.1982 – VI R 75/79, BStBl. II 1983, 39 [42], betr. Vorsorgeuntersuchungen, die der ArbG im eigenen betrieblichen Interesse vornehmen ließ; aA GESERICH in BLÜMICH, § 19 Rz. 168 [6/2017]). Klarstellend BFH (BFH v. 2.2.1990 – VI R 15/86, BStBl. II 1990, 472): Die verbilligte Überlassung fabrikneuer Fahrzeuge eines bestimmten Herstellers an Mitarbeiter des Generalvertreters ist keine aufgedrängte Bereicherung, sondern stpfl. Arbeitslohn; die verbilligte Überlassung liegt auch nicht im eigenbetrieblichen Interesse des ArbG (BFH v. 15.5.1992 – VI R 106/88, BStBl. II 1993, 840); Übernahme der Mitgliedskosten in Vereinen ist keine aufgedrängte Bereicherung, sondern Arbeitslohn (BFH v. 9.3.1990 – VI R 48/87, BStBl. II 1990, 711). Dies gilt auch für den Mitgliedsbeitrag bei einer berufsständischen Kammer eines Freiberuflers (BFH v. 17.1.2008 – VI R 26/06, BStBl. II 2008, 378). Auch erfolgt kein Luxusabschlag trotz einer besonders aufwendigen und teuren Incentive-Reise (vgl. Anm. 235 ff.). Keine Bereicherung stellen allerdings solche Vorteile dar, die notwendigerweise als Begleiterscheinung der Arbeitsleistung anfallen (zB Polizeieinsatz bei Fußballspiel).

**Die Einräumung einer Chance** ist für sich allein genommen noch keine Bereicherung und stellt noch keinen Zufluss dar (s. Anm. 236; BFH v. 11.3.1988 – VI R 106/84, BStBl. II 1988, 726; BFH v. 25.11.1993 – VI R 45/93, BStBl. II 1994, 254; BFH v. 24.1.2001 – I R 119/98, BStBl. II 2001, 512; BFH v. 24.1.2001 – I R 100/98, BStBl. II 2001, 509; BFH v. 14.11.2012 – VI R 56/09, BStBl. II 2013, 382, betr. die Chance eine verbilligte Jahresfahrkarte zu erwerben: Zufluss erst bei Kauf der Karte). Entsprechendes gilt auch bei der Möglichkeit, ein betriebliches Fahrzeug für private Zwecke zu nutzen. Entscheidend ist auch hier die bloße Möglichkeit, nicht die tatsächliche Nutzung (BFH v. 21.3.2013 – VI R 31/10, BStBl. II 2013, 700). Allerdings sieht der BFH unter bestimmten Umständen auch bei der Einräumung einer bloßen Loschance bereits einen Zufluss, wenn lediglich Vertriebsmitarbeiter eine bestimmte Anzahl von Losen, die einen „Gewinn“ garantieren, erhalten (vgl. BFH v. 2.9.2008 – X R 25/07, BStBl. II 2009, 63). Entsprechendes gilt nach Ansicht des BFH auch bei der bloßen Möglichkeit, ein betriebliches Fahrzeug privat zu nutzen (BFH v. 21.3.2013 – VI R

42/12, BStBl. II 2013, 918). Ob tatsächlich eine private Nutzung erfolgt, ist für die Annahme eines geldwerten Vorteils (Bereicherung) ohne Bedeutung.

Zur Kritik an dieser Rspr. vgl. KRÜGER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 19 Rz. 33, der insbes. deshalb Bedenken hat, da bei Gewinneinkünften nach wie vor die tatsächliche private Nutzung betrieblicher Gegenstände Voraussetzung für die Annahme einer Privatentnahme ist.

UE ist die bloße Möglichkeit für die Annahme einer Bereicherung ausreichend, da sich die Vorgänge im privaten Bereich abspielen und nur bei Mitwirkung des ArbN aufgeklärt werden können. Für die FinVerw. ist es im Massenbetrieb nicht möglich, eine tatsächliche private Nutzung zu überprüfen. Ist eine private Nutzung vom ArbG allerdings ausdrücklich untersagt und überprüft dies der ArbG zB durch die Pflicht zum Führen eines Fahrtenbuchs, kann von der FinVerw. keine „illegale“ private Nutzung unterstellt werden.

**Fehlende Marktgängigkeit** steht der Annahme einer objektiven Bereicherung entgegen. Hier fehlt es an der Möglichkeit, einen ortsüblichen Endpreis am Abgabeort ermitteln zu können. Wendet der ArbG dem ArbN einen solchen nicht marktgängigen Vorteil zu (zB Bildband über die Firma zu Weihnachten, Medaille [ohne Metallwert, s.u.] mit Firmensymbol zum Dienstjubiläum), so liegt kein Arbeitslohn vor, sondern die Zuwendung erfolgt im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des ArbG an einem angenehmen Betriebsklima. Teilweise kann in diesem Zusammenhang auch von einem aufgedrängten Vorteil gesprochen werden (s.o.). Der objektive Wert der Zuwendung spielt dabei eine entscheidende Rolle; vgl. Anm. 176 „Gelegenheitsgeschenke“ (vgl. BFH v. 21.9.1990 – VI R 97/86, BStBl. II 1991, 262, betr. Zuwendung von Vorteilen im Wert von 7,10 DM). Keine fehlende Marktgängigkeit liegt allerdings vor, wenn die einzelne Zuwendung zwar nicht im Handel erhältlich ist, gleichwohl aber einen erheblichen Wert verkörpert (zB Goldmedaille mit Firmensymbol; vgl. BFH v. 7.11.2006 – VI R 58/04, BStBl. II 2007, 128).

**Übliche Rabatte:** Rabatte, die ein ArbG nicht nur seinen ArbN, sondern auch fremden Dritten einräumt, begründen keinen Arbeitslohn (BFH v. 26.7.2012 – VI R 27/11, BStBl. II 2013, 403; BFH v. 10.4.2014 – VI R 62/11, BStBl. II 2015, 191). Der Endpreis ist dabei der aE des Verkaufsprozesses als letztes Angebot stehende Preis (BMF v. 20.1.2015 – IV C 5 - S 2360/12/10002, BStBl. I 2015, 143, Rabatterlass).

115–119 Einstweilen frei.

#### d) Erzielen der Einnahme (= Zufluss)

##### 120 aa) Überblick

**Tatbestandsmerkmale des Zufließens:** Erforderlich ist, dass das Geld oder die geldwerten Güter (Sachbezüge) dem ArbN zufließen im Sinne einer durch ihn erzielten Vermögensmehrung von außen (vgl. ausführl. § 8 Anm. 35 ff.; § 11 Anm. 18 ff.). Der Zufluss von Geld oder geldwerten Gütern setzt demnach voraus:

- die Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht durch den ArbN oder die Verschaffung eines unmittelbaren und unentziehbaren Rechtsanspruchs gegen einen Dritten (BFH v. 23.6.2005 – VI R 124/99, BStBl. II 2005, 766; s. Anm. 123) und
- eine Vermögensverschiebung von außen in die Einflussosphäre des ArbN (s. Anm. 125).

**Hilfsmittel zur periodengerechten Zuordnung:** Die tatbestandsmäßige Verwirklichung des Zuflusses von Vermögenswerten (s. § 11 Anm. 41) ist bei den Überschusseinkünften (§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2) auch entscheidendes Kriterium für die Zuordnung zu einem bestimmten VZ (s. § 11 Anm. 35).

**Gestaltungsmöglichkeit:** Der Zeitpunkt des Zuflusses kann von den Beteiligten (ArbG und ArbN) frei gestaltet werden. Durch zivilrechtl. wirksame Vereinbarung kann der Zufluss einer Abfindung auf einen späteren Zeitpunkt verschoben werden (BFH v. 11.11.2009 – IX R 1/09, BStBl. II 2010, 746). Eine Tantieme fließt im Normalfall mit der Feststellung des Jahresabschlusses zu; auch dieser Zeitpunkt kann aber durch zivilrechtl. wirksame Vereinbarung verschoben werden (BFH v. 3.2.2011 – VI R 66/09, BFH/NV 2011, 1057).

**Arbeitslohn für mehrjährige Tätigkeit:** Arbeitslohn, der für einen Zeitraum von mehr als 12 Monaten und veranlagungszeitraumübergreifend geleistet wird, kann als Vergütung für mehrjährige Tätigkeit nach der sog. Fünftelregelung (§ 34) zu besteuern sein (BFH v. 7.5.2015 – VI R 44/13, BStBl. II 2015, 890).

Einstweilen frei.

121–122

## bb) Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht durch den Arbeitnehmer

### (1) Grundfälle

123

**Wirtschaftliche Verfügungsmacht** bedeutet, dass der Zuflussempfänger (ArbN) über die zugeflossenen Vermögensgegenstände Verfügungsmacht erhält. Wirtschaftliche Verfügungsmacht ist idR zu dem Zeitpunkt erlangt, zu dem der Leistungserfolg eingetreten ist oder die Möglichkeit besteht, den Leistungserfolg herbeizuführen (BFH v. 23.6.2005 – VI R 124/99, BStBl. II 2005, 766; BFH v. 13.11.2012 – VI R 20/10, BStBl. II 2013, 405; BFH v. 15.5.2013 – VI R 24/12, BFH/NV 2013, 1694; s. § 11 Anm. 36).

**Einräumung der Nutzungsmöglichkeit** reicht aus, um die Verfügungsmacht zu erlangen. Es ist nicht erforderlich, dass der ArbN den ihm zugewendeten Gegenstand auch tatsächlich für private Zwecke nutzt (vgl. BFH v. 21.4.2013 – VI R 31/10, BStBl. II 2013, 700). Erforderlich ist allerdings, dass der ArbN die ihm gebotene Chance auch nutzt (vgl. BFH v. 14.11.2012 – VI R 56/11, BStBl. II 2013, 382). Keine wirtschaftliche Verfügungsmacht erlangt derjenige welcher sich zB nicht an der Auslobung eines Kfz. zur Nutzung für ein Wochenende beteiligt, welches der umsatzstärkste Verkäufer erhält.

**Gutschrift auf einem Beteiligungskonto:** Wenn auf Beteiligungskonten Beteiligungskapital gutgeschrieben wird, ist der Zufluss von Arbeitslohn bereits zu diesem Zeitpunkt anzunehmen. Dies gilt auch, wenn der ArbN längerfristig in der freien Verwendung der gutgeschriebenen Beträge beschränkt ist (BFH v. 11.2.2010 – VI R 47/08, BFH/NV 2010, 1094). Entsprechendes gilt beim Verzicht auf eine werthaltige Pensionszusage die als verdeckte Einlage dem Kapitalkonto einer GmbH (§ 27 KStG) gutgeschrieben wird (BFH v. 23.8.2017 – VI R 4/16, BStBl. II 2018, 208).

**Zahlung an Dritte:** Durch Zahlung an Dritte, gleich aus welchem Rechtsgrund, wird die Zurechnung des Arbeitslohns beim ArbN nicht berührt (s. Anm. 30). Entscheidend ist dabei, dass die Zahlung mit einer konkreten Verwendungsaufgabe verknüpft ist und zu einer Schuldbefreiung des ArbN aus einem konkreten Schuldverhältnis führt (s. § 11 Anm. 36). Im Gegensatz dazu der allgemeine Lohnverzicht, s. Anm. 126 „Gehaltsverzicht“.

► *Jobticket (Jahresnetzkarte)*: Vereinbarung der ArbG mit einem Dritten die Möglichkeit, dass seine ArbN verbilligte Bahntickets erwerben können, welche von den ArbN auch privat genutzt werden, liegt der Zufluss erst vor, wenn der ArbN das Ticket auch tatsächlich erwirbt (BFH v. 14.11.2012 – VI R 56/11, BStBl. II 2013, 382; vgl. auch BERGKEMPER, FR 2013, 472 [474], Urteilsanmerkung).

**Abtretung und Pfändung** verschaffen dem ArbN die wirtschaftliche Verfügungsmacht:

► *Bei entgeltlicher Abtretung* einer Lohnforderung des ArbN wird Zufluss von Arbeitslohn in Höhe des vom Abtretungsempfänger an den ArbN gezahlten Entgelts angenommen, nämlich eine „Entschädigung, die dem Arbeitnehmer als Ersatz für entgangenen oder entgehenden Arbeitslohn gewährt wird“ (§ 2 Abs. 2 Nr. 4 LStDV). Das vertraglich frei vereinbarte Abtretungsentgelt fällt ebenfalls unter den Begriff der „Entschädigung“ iSd. § 2 Abs. 2 Nr. 4 LStDV und des dieser Vorschrift zugrunde liegenden § 24 Nr. 1 (s. § 24 Anm. 19; aA GILoy, BB 1979, 624). Hier liegt der Zufluss des Arbeitslohns allerdings erst in der Zahlung seitens des ArbG an den Abtretungsempfänger. Nach beiden Auffassungen muss der ArbG bei der Zahlung LSt nach den bei ELStAM hinterlegten LSt Merkmalen des ArbN vom Bruttoarbeitslohn einbehalten. Die einbehaltene LSt wird dem abtretenden ArbN bei der EStVeranlagung angerechnet.

► *Bei unentgeltlicher Abtretung* der Forderung auf Arbeitslohn (zB Spende des Zehnten zugunsten einer Religionsgemeinschaft) bleibt der Arbeitslohn ebenfalls stpfl. Der Arbeitslohn fließt ihm im Zeitpunkt der Zahlung an den Dritten (oder der Gutschrift) zu (RFH v. 9.3.1927, RStBl. 1927, 161; RFH v. 14.5.1930, RStBl. 1930, 704).

► *Bei Einbehalt der gesetzlichen Sozialversicherung* durch den ArbG und Abführung an die Kassen der gesetzlichen Sozialversicherung liegt hinsichtlich des ArbN-Anteils Lohnzufluss vor. Zum Zufluss bei fehlerhafter Berechnung der Sozialversicherungsbeiträge vgl. BFH v. 27.3.1992 – VI R 35/89, BStBl. II 1992, 663: Rückzahlung zu viel entrichteter ArbG-Anteile kein Arbeitslohn; BFH v. 21.2.1992 – VI R 41/88, BStBl. II 1992, 443: Einvernehmliche Hinterziehung der Sozialbeiträge durch ArbG und ArbN führt im Fall der Nachzahlung durch den ArbG zu Arbeitslohn; BFH v. 29.10.1993 – VI R 4/87, BStBl. II 1994, 194: Nachentrichtung zu wenig einbehaltener Beiträge durch den ArbG ist nur bei Nettolohnvereinbarung Arbeitslohn; BFH v. 13.9.2007 – VI R 54/03, BStBl. II 2008, 58: Nachentrichtung von Sozialbeiträgen bei vorheriger Hinterziehung (Schwarzarbeit); Beiträge des Bundes an die Versicherungsträger ehemaliger ArbN von DDR-Betrieben stellen keinen Arbeitslohn dar: BFH v. 14.4.2005 – VI R 134/01, BStBl. II 2005, 569.

► *Zu Sonderzahlungen des Arbeitgebers an Zusatzversorgungskassen*, die wegen der fehlenden Deckung des Versorgungsanspruchs des ArbN notwendig werden, vgl. Abs. 1 Satz 3 Halbs. 2 und Satz 3 (Anm. 331 ff.; aA noch BFH v. 14.9.2005 – VI R 148/98, BStBl. II 2006, 532; BFH v. 14.9.2005 – VI R 32/04, BStBl. II 2006, 500);

► *Arbeitgeber-Zuschuss zu einer privaten Krankenversicherung* ist Arbeitslohn, allerdings stfrei nach § 3 Nr. 62; vgl. BFH v. 16.1.2007 – IX R 69/04, BStBl. II 2007, 579; BFH v. 22.7.2008 – VI R 56/05, BStBl. II 2008, 894.

► *Beitragszahlungen in ein Versorgungswerk*, auf dessen Leistung die Zahlungen der gesetzlichen Sozialversicherung angerechnet werden, stellen allerdings keinen Arbeitslohn dar: BFH v. 5.9.2006 – VI R 38/04, BStBl. II 2007, 181.

► *Bei Lohnpfändung*, aufgrund derer der ArbG den Lohn an den pfändenden Gläubiger zahlt, gelten die gleichen Grundsätze. Die LSt ist so einzubehalten, als ob die Lohnzahlung auch weiterhin an den ArbN erfolgt (BFH v. 15.7.1964 – I 376/60 U, BStBl. III 1964, 621), ebenso bei Hinterlegung des Arbeitslohns durch den ArbG wegen Pfändung zugunsten mehrerer Gläubiger (§ 853 ZPO) und bei Hinterlegung wegen Annahmeverzugs des ArbN unter Verzicht auf das Rücknahmerecht (§§ 372, 378 BGB).

► *Versorgungsausgleich* zwischen geschiedenen Ehegatten: Siehe Anm. 317.

► *Zahlungen aufgrund von Verträgen zugunsten Dritter*: Arbeitslohn sind auch Zahlungen des ArbG aufgrund von Verträgen zugunsten Dritter (zugunsten der ArbN) an Versorgungseinrichtungen (§ 2 Abs. 2 Nr. 3 LStDV; nicht an UKassen, s. Anm. 471); s. im Einzelnen Anm. 360–378, 425–439, 442, 444, 446, 450, 461.

► *An unterhaltsberechtigten Angehörigen des Arbeitnehmers* (oder zu deren Gunsten) erbrachte Leistungen des ArbG können Arbeitslohn sein und unmittelbar dem ArbN zugerechnet werden (zB Ferienaufenthalt des Kindes auf Kosten des ArbG).

**Gehaltsverzicht:** Verzichtet der Geschäftsführer einer GmbH gegenüber der Gesellschaft auf bestehende oder künftige Entgeltansprüche, so fließen ihm insoweit keine Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit zu, wenn er tatsächlich eine Vermögensminderung erleidet (BFH v. 3.2.2011 – VI R 4/10, BFH/NV 2011, 904). Dasselbe gilt für „normale“ ArbN, die auf Teile des Gehalts verzichten. Der Erhalt des Arbeitsplatzes ist kein Vorteil, der iSd. Abs. 1 zufließt. Allerdings fließt dem Geschäftsführer Lohn zu, wenn er zugunsten seiner GmbH auf eine werthaltige Pensionszusage verzichtet und die rückgestellten Beträge der GmbH als verdeckte Einlage auf dem Einlagekonto gutgeschrieben werden (BFH v. 23.8.2017 – VI R 14/16, BStBl. II 2018, 208). Entsprechendes gilt, wenn einem Geschäftsführer auf einem Zeitwertkonto Arbeitszeit gutgeschrieben wird, welche er zu einem späteren Zeitpunkt als Freizeitausgleich nehmen kann (BFH v. 11.11.2015 – I R 26/15, BStBl. II 2016, 489).

**Aufhebung von Sonderzahlungen:** Kein Zufluss von Arbeitslohn liegt vor, wenn die arbeitsvertragliche Zusage von Weihnachts- und Urlaubsgeld vor dem Zeitpunkt der Entstehung (üblicherweise der Jahresanfang) einvernehmlich aufgehoben wurde (BFH v. 15.5.2013 – VI R 24/12, BFH/NV 2013, 1694).

**Rechtsnachfolge:** Der Gesamtrechtsnachfolger des verstorbenen ArbN, dem Arbeitslohn aus dessen Dienstverhältnis zufließt (zB Nachzahlungen, Tantiemen, Ruhegeld, Sterbegeld), ist stl. ArbN (§ 1 Abs. 1 Satz 2 LStDV) und bezieht Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 Abs. 1 Nr. 2 EStG, § 2 Abs. 2 Nr. 2 LStDV); s. Anm. 300–337.

**Rückzahlung von Arbeitslohn**, der den erfolgten Zufluss aufhebt, liegt nur vor, wenn der ArbN dem ArbG die Leistungen, die als Lohnzahlungen zu qualifizieren waren, zurückzahlt. Erhält der ArbN statt Geldes einen Kaufvertrag über eine ETWohnung des ArbG und kommt der Vermögensübergang wegen der fehlenden grundbuchrechtl. Eintragung nicht zustande, liegt im Verkauf der Wohnung keine Lohnrückzahlung (BFH v. 10.8.2010 – VI R 1/08, BStBl. II 2010, 1074).

## (2) Sonderfall: Gesetzlicher Forderungsübergang auf Sozialversicherungsträger

124

**Schrifttum:** WELLISCH/QUAST, Die steuer- und sozialversicherungsrechtliche Behandlung von Arbeitgeberzuschüssen in ein Arbeitszeitkonto, DStR 2007, 54; MICHEL/HERNLER,

Rechtsverhältnisse zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer – Einkünftequalifizierung insbesondere im Hinblick auf Management-Investments, BB 2009, 193.

**Kraft Gesetz auf den Sozialleistungsträger übergegangene Forderungen** bilden beim ArbN stpfl. Arbeitslohn. Zuflusszeitpunkt ist allerdings nicht der Übergang der Forderung, sondern erst die Zahlung des ArbG an den Forderungsinhaber, durch die der ArbN von seiner Schuld frei wird.

Die in der Praxis bedeutendsten Überleitungsvorschriften sind

▶ § 115 SGB X: Danach geht der Arbeitsentgeltanspruch auf den Träger der Sozialleistung über, wenn dieser trotz Anspruch des ArbN auf Arbeitsentgelt Leistungen erbracht hat. Bei Zahlung des ArbG an den Sozialleistungsträger fließt dem ArbN dann zu diesem Zeitpunkt ein geldwerter Vorteil in Höhe der Zahlung zu (BFH v. 16.3.1993 – XI R 52/88, BStBl. II 1993, 507, betr. Zahlung von Arbeitslohn nach gewonnenem Arbeitsgerichtsprozess, nachdem während der Prozessdauer Arbeitslosengeld bezogen wurde; BFH v. 15.11.2007 – VI R 66/03, BStBl. II 2008, 375).

▶ *Insolvenzgeld* (§ 187 SGB III betr. den gesetzlichen Übergang bei Zahlung von Insolvenzgeld): Leistet die Bundesagentur für Arbeit Insolvenzgeld an die ArbN eines in Insolvenz gefallenen Betriebs, geht deren Anspruch auf Arbeitslohn gegen die Insolvenzmasse auf die Agentur für Arbeit über. Leistet der Insolvenzverwalter Zahlungen an die Agentur für Arbeit, stellen diese Zahlungen stpfl. Entgeltzufluss bei den ArbN dar (MÜLLER, BB 1997, 2050; URBAN, DB 1989, 1438; REINECKE, DB 1984, 865; GILOY, BB 1986, 1482).

### cc) Vermögensmehrung von außen

#### 125 (1) Vorüberlegungen

**Vermögensverschiebung:** Die Vermögensmehrung muss von außen in die Vermögenssphäre des ArbN hineinkommen (s. § 8 Anm. 36). Bloße Wertsteigerungen im vorhandenen Vermögen erfüllen den Tatbestand der Einnahme aus nichtselbständiger Arbeit nicht.

**Weiterveräußerung verbilligt oder kostenlos überlassener Gegenstände:** Die Weiterveräußerung verbilligt überlassener Gegenstände zu einem höheren Preis an Dritte (zB Veräußerung eines sog. Jahreswagens nach einem Jahr an einen Fremden zu einem höheren Preis als der ursprüngliche Kaufpreis) führt zu keiner Einnahme aus nichtselbständiger Arbeit, da die Vermögensmehrung nicht aus einer Vermögensverschiebung zwischen ArbN und ArbG stammt (möglicherweise Einnahme aus privater Veräußerung, §§ 22 Nr. 2, 23; hat der „Handel“ des ArbN einen gewissen Umfang angenommen und wird er nachhaltig betrieben, möglicherweise Einnahme nach § 15). Entsprechendes gilt, wenn der ArbN eine Kapitalbeteiligung am Betrieb seines ArbG (Aktien, GmbH-Anteil, Genossenschaftsanteile, Kommanditanteil) oder ein ihm vom ArbG an dessen Betrieb eingeräumtes Darlehen an einen Dritten veräußert.

**Die Zahlung durch Dritte** (zB Trinkgeld) führt zu einer Einnahme, auch wenn es zu keiner direkten Vermögensverschiebung zwischen ArbG und ArbN kommt (allerdings stfrei, vgl. § 3 Nr. 51; s. ausführl. Anm. 170 ff.).

#### 126 (2) Darlehensgewährung durch Arbeitnehmer, Gehaltsverzicht

**Darlehensgewährung durch den Arbeitnehmer an den Arbeitgeber:** Die Umwandlung einer Forderung auf Arbeitslohn in ein Darlehen bedeutet wirtschaftlich Zahlung des Arbeitslohns durch den ArbG und Rückgewähr des Be-

trags als Darlehen. Dadurch wird Zufluss von Arbeitslohn bewirkt (BFH v. 31.10.1989 – VIII R 210/83, BStBl. II 1990, 532). Etwas anderes kann gelten, wenn die in ein Darlehen umgewandelte Forderung nicht werthaltig ist, da sich der ArbG in finanziellen Schwierigkeiten befindet und das Darlehen zur Sicherung des Arbeitsplatzes gewährt wird. In diesen Fällen kann in der Darlehensgewährung ein Gehaltsverzicht liegen (s.u.). Die Hingabe des zugeflossenen Arbeitslohnes als Darlehen kann zu WK aus nichtselbständiger Arbeit führen (BFH v. 3.9.2015 – VI R 58/13, BStBl. II 2016, 305).

#### **Einzelfragen bei Darlehensgewährung:**

► *Zinszahlungen* aus dem Darlehen durch den ArbG führen zu Einkünften aus Kapitalvermögen (BFH v. 31.10.1989 – VIII R 210/83, BStBl. II 1990, 532).

► *Darlehensrückzahlung* durch den ArbG führt nicht zu Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit, da durch die Darlehensrückzahlung das Vermögen des ArbN nicht vermehrt, sondern nur umgeschichtet wird (BFH v. 8.10.1969 – I R 94/67, BStBl. II 1970, 44; BFH v. 6.3.1974 – I R 203/72, BStBl. II 1974, 341). Etwas anderes kann gelten, wenn der Darlehensanspruch zunächst objektiv nicht werthaltig war, und der ArbN mit der Rückzahlung zum Zeitpunkt der Hingabe nicht rechnen konnte. In diesen Fällen stellt die Darlehensrückzahlung nachträglichen Arbeitslohn dar.

► *Mitunternehmerschaft* (iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2) kann durch die Darlehenshingabe begründet werden, wenn diese kapitalersetzenden Charakter hat und der ArbN ähnliche Mitwirkungs- und Beteiligungsrechte eingeräumt bekommt wie ein atypisch stiller Gesellschafter. In diesen Fällen wird die Darlehensforderung einschließlich der möglicherweise aufgelaufenen Zinsen BV der ArbN. Die aufgelaufenen Zinsen fließen in dem Moment zu, in welchem von einer Mitunternehmerschaft auszugehen ist (FELIX/STRECK, DStR 1976, 246).

► *Wandelarbeitslohn* führen bei Hingabe des Darlehens durch den ArbN noch nicht zum Zufluss von Arbeitslohn (BFH v. 23.6.2005 – VI R 10/03, BStBl. II 2005, 770).

► *Verlust der Darlehensforderung* durch Uneinbringlichkeit führt beim ArbN zu WK bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Dies gilt allerdings entsprechend Veranlassungsgrundsätzen idR nur, wenn der ArbN bei der Hingabe des Darlehens das Risiko des Darlehensverlustes aus beruflichen Gründen bewusst auf sich genommen hat.

BFH v. 7.5.1993 – VI R 38/91, BStBl. II 1993, 663; BFH v. 7.2.2008 – VI R 75/06, BFH/NV 2008, 863; BFH v. 25.11.2010 – VI R 34/08, BStBl. II 2012, 24; aA noch BFH v. 19.10.1983 – VIII R 97/79, BStBl. II 1983, 295.

Ist der ArbN gleichzeitig Gesellschafter des ArbG (Geschäftsführer einer GmbH), führt der Darlehensverzicht bei Hingabe des Darlehens vor dem 28.9.2017 zu nachträglichen AK der gesellschaftsrechtl. Beteiligung (BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307). Dies ist der Fall, wenn das Darlehen in der Krise hingegeben wurde (BFH v. 24.4.1997 – VIII R 16/94, BFH/NV 1998, 102), von Anfang an zur Krisenfinanzierung bestimmt war (BFH v. 24.4.1997 – VIII R 16/94, BStBl. II 1999, 339) oder es sich um ein Finanzplandarlehen handelt (BFH v. 4.11.1997 – VIII R 18/94, BStBl. II 1999, 344). Bei Darlehenshingabe nach dem 28.9.2017 stellt der Ausfall des Darlehens keine nachträglichen AK mehr dar (BFH v. 11.7.2017 – IX R 36/15, BFHE 258, 427).

**Gehaltsverzicht** durch den ArbN stellt nur dann einen Zufluss von außen dar, wenn der ArbN den Verzicht mit konkreten Verwendungsaufgaben hinsichtlich der freiwerdenden Mittel verknüpft (BFH v. 30.7.1993 – VI R 87/92, BStBl. II

1993, 884). Ein bedingungsloser Gehaltsverzicht, ohne dass der ArbN dem ArbG Anweisung über die Verwendung des nicht ausbezahlten Gehalts macht, führt nicht zu einer Vermögensmehrung von außen und damit nicht zu Arbeitslohn (BFH v. 5.12.1990 – I R 5/88, BStBl. II 1991, 308). Ob tatsächlich ein echter Verzicht ausgeübt wurde, kann nur im Einzelfall anhand der konkreten Vereinbarung entschieden werden. Dabei gilt:

► *Gehaltsverzicht für satzungsmäßige Aufgaben* führt nach Ansicht des BFH nicht zur Annahme von Arbeitslohn, wenn einem ArbN von seinem Grundgehalt ein entsprechender Vorabzug einbehalten wird (RFH v. 19.7.1932, RStBl. 1932, 926, betr. Opfergeld von Priestern zugunsten von Geistlichen in der Diaspora; BFH v. 30.7.1993 – VI R 87/92, BStBl. II 1993, 884, betr. allgemeinen Gehaltsverzicht von Priestern zugunsten der Schaffung neuer Pfarrstellen; BFH v. 25.11.1993 – VI R 115/92, BStBl. II 1994, 424, betr. Schwesternschaft des Roten Kreuzes).

**Pensionsverzicht, Pensionsablösung:** Verzichtet ein ArbN auf die ihm vom ArbG zugesagte Pension, führt dies im Hinblick auf die Entsch. des Großen Senats des BFH (BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307) und die darauf aufbauende Rspr. (BFH v. 15.10.1997 – I R 58/93, BStBl. II 1998, 305; BFH v. 23.8.2017 – VI R 4/16, BStBl. II 2018, 208) in Höhe des noch werthaltigen Teils der Pensionszusage zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Entsprechendes gilt, wenn der ArbG die erteilte Pensionszusage durch eine Einmalzahlung ablöst (BFH v. 12.4.2007 – VI R 6/02, BStBl. II 2007, 581).

127–129 Einstweilen frei.

#### e) Fehlende Einnahmequalifikation bei nicht steuerbaren Zuwendungen

##### 130 aa) Tatbestandsmerkmale, Gruppenbildung

Nicht stbar sind Zuwendungen, bei denen nicht alle Tatbestandsmerkmale der Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit erfüllt sind,

- sei es, dass keine Einnahmen vorliegen, besonders weil der Stpfl. nicht objektiv wirtschaftlich bereichert worden ist, weil es sich lediglich um immaterielle, ideelle Vorteile handelt (zB zur Ausgestaltung des Arbeitsplatzes, s. Anm. 135) oder dass Auslagenersatz in Form eines durchlaufenden Postens vorliegt (s. Anm. 140);
- sei es, dass zwischen Einnahme und Dienstverhältnis kein Veranlassungszusammenhang besteht (s. Anm. 180 ff.).

**Teilweise schwierige Einordnung:** Probleme bei der Abgrenzung ergeben sich in zweifacher Hinsicht. Zum einen bereitet die Abgrenzung der nicht stbaren Zuwendungen von den Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit Schwierigkeiten, und zum andern kann es zu Überschneidungen bei der Beantwortung der Frage kommen, welches der zwei Tatbestandsmerkmale (objektive Bereicherung mit Entlohnungscharakter; wirtschaftliche Verfügungsmacht) einer Zuwendung nicht erfüllt ist.

► *Allgemeine Abgrenzung Zuwendung – Einnahme:* Die Rspr. geht bei der Abgrenzung der nicht stbaren Zuwendungen von den Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit von einer streng am Wortlaut des Gesetzes orientierten Auslegung aus. Entscheidend ist ausschließlich, ob ein geldwerter Vorteil „für“ das Dienstverhältnis hingegeben wurde (BFH v. 17.9.1982 – VI R 75/79, BStBl. II 1983, 39; BFH v. 22.3.1985 – VI R 170/82, BStBl. II 1985, 529). Neben dem objektiven Wert des Vorteils ist entscheidendes Kriterium für die Zuordnung dabei die Interessenlage, welche der Zuordnung zugrunde liegt.

► *Überschneidung der Einordnung:* Zu Überschneidungen kann es auch bei der Frage kommen, welches Tatbestandsmerkmal im Einzelfall nicht vorliegt. Insbesondere bei der Zahlung von Schadensersatz (s. Anm. 275), bei Gelegenheitsgeschenken (s. Anm. 176) und bei Betriebsveranstaltungen (s. Abs. 1 Nr. 1a, Anm. 331 ff.) kann sowohl die Frage des geldwerten Vorteils zweifelhaft sein als auch die Frage, ob die Veranlassung für die Gewährung des Vorteils im konkreten Dienstverhältnis zu suchen ist. Teilweise liegt keines der beiden Tatbestandsmerkmale vor (zB bei Zahlung von Schmerzensgeld oder bei Schadensersatz aus deliktischem Anspruch durch den ArbG; s. Anm. 275). Praktische Bedeutung hat die Frage, welches der beiden Tatbestandsmerkmale fehlt, in diesem Fall allerdings nicht.

**Gruppenbildung:** Zuwendungen, denen die Qualifikation als Einnahme fehlt, lassen sich insgesamt in zwei Gruppen einteilen:

► *Aufmerksamkeiten:* Zuwendungen, die zu einer nur ideellen, immateriellen Bereicherung führen. Hier erlangt der ArbN zwar einen geldwerten Vorteil, der uU sogar bewertet werden könnte, der ArbN nimmt diesen Vorteil jedoch nicht als geldwert wahr, sondern sieht in ihm eine bloße Aufmerksamkeit (s. Anm. 135).

► *Durchlaufende Posten:* Zuwendungen, die zu keiner objektiven Bereicherung führen, weil sie als durchlaufender Posten lediglich dem Auslagenersatz dienen (s. Anm. 140).

Einstweilen frei.

131–134

## bb) Aufmerksamkeiten

135

**Begriff der Aufmerksamkeit:** Der Begriff der nicht stbaren Aufmerksamkeit ist durch drei Merkmale gekennzeichnet.

► *Geringer oder fehlender geldwerter Vorteil:* Eine nicht stbare bloße Aufmerksamkeit hat für den ArbN keinen oder nur einen geringen materiellen Wert. Der fehlende geldwerte Vorteil ist dabei nicht so zu verstehen, dass die Zuwendung nicht bewertbar wäre oder dem ArbG keine Kosten verursacht hätte. Entscheidend ist in diesem Zusammenhang vielmehr die allgemeine objektive Verkehrsanschauung, die einen geldwerten Vorteil erst ab einem bestimmten materiellen Gehalt annimmt (BFH v. 21.9.1990 – VI R 97/86, BStBl. II 1991, 262, EC-Karte und Scheckvordrucke mit durchschnittlichem Wert von 7,10 DM, vgl. aber Nichtanwendungserlass BMF v. 13.3.1991 – IV B 6 - S 2334 - 51/91, BStBl. I 1991, 388).

► *Fehlende Marktgängigkeit:* Zweites entscheidendes Merkmal für die Annahme einer bloßen Aufmerksamkeit ist die fehlende Marktgängigkeit des zugewendeten Vorteils. Die Zuwendung besitzt für den ArbN nur einen ideellen, immateriellen Wert, da er diese nur in dem ihm vom ArbG zur Verfügung gestellten Rahmen zeitlich und tatsächlich nutzen kann und sie in ihrer Verwendung nicht – wie bei Arbeitslohn – frei ist. So kann er die zugewendete Aufmerksamkeit insbes. nicht veräußern oder tauschen, sondern lediglich von ihr Gebrauch machen (OFFERHAUS, BB 1990, 2017). Auch führt die Aufmerksamkeit im Regelfall zu keiner oder doch nur zu einer geringen Ersparnis.

► *Kein Instrument der Belohnung:* Drittes Merkmal einer bloßen Aufmerksamkeit ist, dass sie allen ArbN eines ArbG in gleichem Umfang zugutekommt. Der ArbG wendet die bloßen Aufmerksamkeiten nach gleichen Kriterien allen ArbN zu und setzt sie nicht als Instrument zur Privilegierung einzelner ArbN oder bestimmter ArbN-Gruppen (zB der leitenden Angestellten) ein (BFH v. 31.1.1975

– VI R 130/74, BStBl. II 1975, 423). Allerdings kann eine Zuwendung, die nur bestimmten ArbN-Gruppen zugutekommt, gleichwohl nicht stbar sein, falls sie im überwiegenden Interesse des ArbG erfolgt (vgl. Anm. 185; zB BFH v. 17.9.1982 – VI R 75/79, BStBl. II 1983, 39, betr. Vorsorgeuntersuchung ausschließlich von Führungskräften).

**Ohne Einfluss** auf die Qualifikation als bloße Aufmerksamkeit ist, ob eine tarifvertragliche Regelung des Vorteils vorliegt (BFH v. 31.1.1975 – VI R 30/74, BStBl. II 1975, 423, betr. Hausrunk), oder ob dem ArbG tatsächlich Aufwendungen entstehen (BFH v. 22.10.1976 – VI R 26/74, BStBl. II 1977, 99, betr. kostenloses Telefonieren von Mitarbeitern eines Telekommunikationsunternehmens).

**Als Aufmerksamkeit anerkannte Zuwendungen:**

▶ *Arbeitskleidung, typische Berufskleidung:* Überlassung typischer Berufskleidung (Arbeitsschutzkleidung), die im privaten Rahmen nicht oder jedenfalls nicht typischerweise getragen werden kann, ist gem. § 3 Nr. 31 stfrei (vgl. auch R 3.31 LStR 2015); zur Problematik Steuerbarkeit/Steuerbefreiung s. § 3 Nr. 31 Anm. 2; bei Polizei, Bundeswehr, Bundespolizei ist die Gestellung von Uniformen – auch solchen, die im Privatbereich getragen werden – stfrei nach § 3 Nr. 4; entsprechendes gilt für Kleidung im Gesundheitswesen (weiße Kittel) auch wenn diese zu Hause als Arbeitsschutzkleidung getragen werden kann.

▶ *Aufenthaltsräume, Sozialräume,* um die Einnahme einer mitgebrachten Mahlzeit während der Mittagspause zu ermöglichen.

▶ *Ausgestaltung des Arbeitsplatzes:* Sachzuwendungen zur Verbesserung der Arbeitsbedingungen, die der Belegschaft im Ganzen gewährt werden, etwa eine besonders gute Ausstattung der Arbeitsplätze, Bereitstellung von Aufenthalts-, Wasch-, Dusch- und anderen Sozialräumen, und die Bereitstellung solcher Sachleistungen, welche es den ArbN ermöglichen, die Arbeiten überhaupt durchführen und ohne Gesundheitsschäden beenden zu können, zB Werkzeuge, Arbeits- und Schutzkleidung, Schutzbrillen, Gummistiefel in Nassbetrieben, sowie Maßnahmen zur Verhinderung oder Beseitigung typischer Berufskrankheiten (vgl. BFH v. 10.11.1961 – VI 197/60 U, BStBl. III 1962, 50; BFH v. 24.1.1975 – VI R 242/71, BStBl. II 1975, 340; BFH v. 19.9.1975 – VI R 161/73, BStBl. II 1975, 888).

▶ *Bahncard:* Private Nutzungsmöglichkeit ist unbeachtlich, wenn der ArbN die Bahncard auch in erheblichem Umfang für Dienstreisen nutzt (FinVerw., DStR 1993, 19; HARTMANN, Inf. 1993, 195).

▶ *Berufliche Fort- und Weiterbildungsleistungen* des ArbG, durch welche die Einsatzfähigkeit des ArbN erhöht wird, erfolgen im überwiegenden Interesse des ArbG und stellen keinen Arbeitslohn dar (R 19.7 LStR 2015).

▶ *Berufshaftpflichtversicherung:* Übernahme der Kosten ist Arbeitslohn (BFH v. 19.11.2015 – VI R 47/14, BStBl. II 2015, 301, betr. Betriebsshaftpflicht angestellter Krankenhausärzte; BFH v. 19.11.2015 – VI R 74/14, BStBl. II 2015, 303, betr. Berufshaftpflicht angestellter Rechtsanwälte; BFH v. 10.3.2016 – VI R 58/14, BStBl. II 2016, 621, betr. Rechtsanwälte einer GbR; FinSen. Berlin v. 22.9.2016, DStR 2017, 604; aA noch BFH v. 26.7.2007 – VI R 64/06, BStBl. II 2007, 892).

▶ *Berufskrankheiten:* Beugt eine Maßnahme des ArbG einer spezifischen berufsbedingten Beeinträchtigung der Gesundheit des ArbN vor, ist das kein Arbeitslohn (BFH v. 30.5.2001 – VI R 177/99, BStBl. II 2001, 671, betr. Einzelmassagen bei Arbeit an Bildschirmarbeitsplatz).

▶ *Betriebsveranstaltungen:* Zuwendungen bei Betriebsveranstaltungen sind im Rahmen bestimmter Höchstbeträge nicht stbar, allerdings nicht als bloße Aufmerk-

samkeit, sondern weil sie als Instrument zur Förderung sozialer Kontakte (Betriebsklima) im überwiegenden Interesse des ArbG liegen (s. Anm. 185, 225–230).

► *Bewachung des Arbeitnehmers* durch Personenschutz bildet keinen Arbeitslohn; es ist dabei unerheblich, in welche Gefährdungsstufe der ArbN einzuordnen ist (BMF v. 30.6.1997 – IV B 6 - S 2334 - 148/97, BStBl. I 1997, 696). Soweit das Schutzpersonal neben der Bewachung noch andere Dienstleistungen erbringt (zB Fahrertätigkeit), liegt allerdings ein geldwerter Vorteil aus dem Arbeitsverhältnis vor (BFH v. 27.9.1996 – VI R 84/95, BStBl. II 1997, 147). Im Regelfall sind bauliche Sicherungsmaßnahmen am Wohngebäude des ArbN allerdings keine Aufmerksamkeiten (s.u.).

► *Pauschale Fehlgeldentschädigungen* für im Kassendienst tätige ArbN, soweit sie 16 € im Monat nicht übersteigen (R 19.3 Abs. 1 Nr. 4 LStR 2015).

► *Ferienhelfer*: Freie Unterkunft und Verpflegung ist nach BFH (BFH v. 28.2.1975 – VI R 28/73, BStBl. II 1976, 134) nicht stbar, weil die Ferienhelfer beaufsichtigt werden müssten; uE zu weitgehend und durch die neuere Rspr. wohl überholt (zB BFH v. 4.8.1994 – VI R 94/93, BStBl. II 1994, 944).

► *Firmenwerkzeuge*: Die private Nutzung von Firmenwerkzeugen (nicht Betriebs-einrichtungen) ist, wenn sie nur in geringem Rahmen erfolgt (zB Überlassung einer Bohrmaschine über das Wochenende), nicht stbare bloße Aufmerksamkeit; s. aber Anm. 600 „Betriebseinrichtungen“.

► *Freie Verpflegung*: Stellt der ArbG im Rahmen einer Arbeitsbesprechung freie Verpflegung in geringem Rahmen zur Verfügung, liegt eine bloße Aufmerksamkeit vor (BFH v. 5.5.1994 – VI R 55, 56/92, BStBl. II 1994, 771; R 19.6 Abs. 2 Satz 2 LStR 2015; s. aber BFH v. 30.4.2009 – VI R 55/07, BFH/NV 2009, 1314); s. auch Anm. 185.

► *Freitabakwaren (Zigaretten, Zigarren, Pfeifentabak)*, die ArbN in tabakverarbeitenden Betrieben während der Arbeitszeit zum eigenen Verbrauch im Betrieb erhalten, sind als bloße Aufmerksamkeit nicht stbar (BFH v. 26.4.1963 – VI 291/62 U, BStBl. III 1963, 329; BFH v. 2.10.1968 – VI R 295/67, BStBl. II 1969, 115). Gleiches gilt für Tabakwaren, die anlässlich von Besprechungen gereicht werden. Sog. Deputate, dh. frei verfügbare Tabakwaren (Haustabak), sind grds. stpfl. Arbeitslohn (BFH v. 27.3.1991 – VI R 126/87, BStBl. II 1991, 720); Tabakwaren, die ArbN anlässlich von Betriebsveranstaltungen erhalten, sind im Rahmen der Freigrenze nicht stbar (s. Anm. 229).

► *Freitrunke*: Die unentgeltliche oder verbilligte Überlassung von alkoholfreien Getränken zum eigenen Verbrauch im Betrieb ist nicht stbare bloße Aufmerksamkeit (BFH v. 5.7.1957 – VI 103/56 U, BStBl. III 1957, 279; BFH v. 17.7.1959 – VI 107/57 U, BStBl. III 1959, 412; BFH v. 2.10.1968 – VI R 295/67, BStBl. II 1969, 115; R 19.6 Abs. 2 Satz 1 LStR 2015). Bei freier Überlassung zum häuslichen Verzehr (Haustrunk) liegt Arbeitslohn vor (BFH v. 27.3.1991 – VI R 126/87, BStBl. II 1991, 720).

► *Gelegenheitsgeschenke* bis zum Wert von 44 € sind nicht stbar (R 19.6 Abs. 1 LStR 2015, s. ausführl. Anm. 176), wenn sie aus Anlass eines besonderen persönlichen Ereignisses zugewendet werden (Geburtstag, Geburt, Hochzeit).

► *Gesundheitsfördernde Maßnahmen* wie die Überlassung von Getränken (Milch) an unter erschwerten Bedingungen tätige ArbN und die Ausgabe von Medikamenten, zB Jodtabletten an in Kernkraftwerken tätige ArbN, sind Aufmerksamkeiten (BFH v. 24.1.1975 – VI R 242/71, BStBl. II 1975, 340; BFH v. 30.5.2001 –

VI R 177/99, BStBl. II 2001, 671); zu gesundheitsfördernden Maßnahmen s. auch Anm. 186.

▶ *Kreditkarte*: Die Nutzung einer Firmenkreditkarte (Corporate-Card) zu privaten Zwecken ist bloße Aufmerksamkeit, wenn die Firmenkarte überwiegend zur Bezahlung von Dienststreifen verwendet wird (BMF v. 29.9.1998 – IV C 5 - S 2334 - 1/98, BB 1998, 2461).

▶ *Parkplätze* zum Abstellen von Pkw. und Fahrrädern an der Arbeitsstelle sind bloße Aufmerksamkeiten; aA FG Köln v. 15.3.2006 – 11 K 5680/04, EFG 2006, 1516, rkr., mit Nichtanwendungsregelung OFD Münster v. 25.6.2007, DB 2007, 1498. Arbeitslohn ist hingegen die Kostenübernahme für einen Park-and-Ride-Parkplatz an einem Bahnhof.

▶ *Sportgeräte, Sportstätten* (Stadien, Hallenbäder), die der ArbG seinen ArbN zur Verfügung stellt, sind nicht stbare bloße Aufmerksamkeiten, wenn sie allen ArbN nach gleichen Kriterien offenstehen (OFFERHAUS, BB 1982, 1068; aA BFH v. 27.9.1996 – VI R 44/96, BStBl. II 1997, 146, wonach die Überlassung angemieteter Sportstätten immer zu einem geldwerten Vorteil führt; uE zu eng, da vergleichbar mit Gesundheitsförderung).

▶ *Tageszeitung*: Die kostenlose Überlassung einer Tageszeitung zur Lektüre im Betrieb ist bloße Aufmerksamkeit; Übernahme der Kosten eines Hausabonnements ist Arbeitslohn (BFH v. 3.3.1983 – VI R 2/81, BStBl. II 1983, 715).

▶ *Verwarnungsgelder*, welche der ArbG übernimmt, sind keine Aufmerksamkeiten (BFH v. 14.11.2013 – VI R 36/12, BStBl. II 2014, 278; anders noch BFH v. 7.7.2004 – VI R 29/00, BStBl. II 2005, 367). Die Übernahme einer Geldstrafe wurde vom BFH allerdings immer als Arbeitslohn beurteilt (BFH v. 22.7.2008 – VI R 47/06, BStBl. II 2009, 151). Gehört das nicht unter „Keine Aufmerksamkeit“?

▶ *Waschgelegenheiten* sind als Maßnahme der arbeitgeberlichen Fürsorge selbst dann nicht stbar, wenn die ArbN dadurch Kosten einsparen.

**Keine Aufmerksamkeit**, sondern ein geldwerter Vorteil sind hingegen:

▶ *Arbeitnehmer-Beförderung Wohnung-Arbeitsstätte* ist grds. stbar, aber StBefreiung gem. § 3 Nr. 32.

▶ *Beiträge zu Berufskammern* sind auch dann Arbeitslohn, wenn die Mitgliedschaft Voraussetzung für die Ausübung des Berufs ist (BFH v. 17.1.2008 – VI R 26/06, BStBl. II 2008, 378).

▶ *Beiträge an Vereine* sind grds. stpfl. Arbeitslohn (BFH v. 15.5.1992 – VI R 106/88, BStBl. II 1993, 840).

▶ *Betriebseinrichtungen*: Das unentgeltliche oder verbilligte Zurverfügungstellen von Betriebseinrichtungen, Maschinen, Werkzeugen usw. an den ArbN zur außerdienstlichen Benutzung ist ein geldwerter Vorteil, der als Sachbezug zum Arbeitslohn gehört; vgl. zB die Nutzung von Hochschuleinrichtungen für Gutachtertätigkeit (BFH v. 13.11.1969 – VI R 1/68, BStBl. II 1970, 117).

▶ *Deputate*: Im Unterschied zum Freitrunck etc. sind Deputate als Haustrunk etc. marktgängig, da sie der ArbN zu Hause im Familien- und Freundeskreis frei verwenden/verkaufen kann; vgl. aber § 8 Abs. 2 Satz 9: Freigrenze von 44 €.

▶ *Fahrergestellung* ist regelmäßig Arbeitslohn (BFH v. 15.5.2013 – VI R 44/11, BStBl. II 2014, 589); Ausnahme, wenn der Fahrer auch die Bewachung einer gefährdeten Person übernimmt (s.o.).

- ▶ *Freikarten* für den unentgeltlichen Besuch von Museen, Sportstätten und kulturellen Einrichtungen sind stbar (überholt die aA Nds. FG v. 29.6.1965 – IV L 48-53/65, IV L 48/65, IV L 49/65, IV L 50/65, IV L 51/65, IV L 52/65, IV L 53/65, EFG 1966, 33, rkr.: zwei Eintrittskarten in Kino des ArbG nicht stbar); ggf. ist der Rabatffreibetrag zu gewähren (§ 8 Abs. 3; s. § 8 Anm. 145 ff.).
- ▶ *Geldleistungen*: Unabhängig davon, wofür der ArbN das Geld erhält, liegt keine nicht stbare Aufmerksamkeit vor, da Geld immer marktgängig ist. Entsprechendes gilt für Gutscheine, die auch in Geld eingetauscht werden können (BFH v. 11.11.2010 – VI R 21/09, BStBl. II 2011, 383).
- ▶ *Gutscheine* für den Bezug einer Sache oder einer Dienstleistung sind – auch wenn sie nicht in Geld eingetauscht werden können – keine Aufmerksamkeit, sondern Sachbezug (s. Anm. 110 mwN).
- ▶ *Jobticket* (Jahresnetzkarte, die auch zu privaten Fahrten berechtigt (s. Anm. 123; BFH v. 14.11.2012 – VI R 56/11, BStBl. II 2013, 382; vgl. auch BERGKEMPER, FR 2013, 472 [474], Urteilsanmerkung).
- ▶ *Kinderbetreuungseinrichtungen* (Kindergärten, Kindertagesstätten) sind uE keine nur immateriellen, rein ideellen Vorteile, sondern stpfl. Arbeitslohn (glA OFFERHAUS, BB 1990, 2017); aA noch BFH v. 26.4.1963 – VI 291/62 U, BStBl. III 1963, 329, betr. Beaufsichtigung eines Kindes; allerdings StBefreiung nach § 3 Nr. 33 seit VZ 1992.
- ▶ *PC-Nutzung* stellt uE keine bloße Aufmerksamkeit dar, ist aber grds. stfrei (vgl. § 3 Nr. 45).
- ▶ *Telekommunikationseinrichtungen des Arbeitgebers*, die unentgeltlich durch den ArbN genutzt werden können, stellen uE keine bloße Aufmerksamkeit dar, sind aber stfrei, vgl. § 3 Nr. 45; idS wohl auch BFH v. 21.6.2006 – XI R 50/05, BStBl. II 2006, 715.
- ▶ *Bauliche Sicherungsmaßnahmen* am Wohngebäude des ArbN, die vom ArbG übernommen werden, sind nur dann bis zur Höhe von 15000 € pro Objekt als nicht stbare Aufmerksamkeiten zu beurteilen, wenn der ArbN zum Kreis der konkret positionsgefährdeten Personen gehört. Eine bloße abstrakte Positionsgefährdung reicht nicht aus. Die Positionsgefährdung ist ggf. durch die Stellungnahme der zuständigen Polizeibehörde nachzuweisen (BMF v. 30.6.1997 – IV B 6 - S 2334 - 148/97, BStBl. I 1997, 696; BFH v. 5.4.2006 – IX R 109/00, BStBl. II 2006, 541).

Einstweilen frei.

136–139

### cc) Ersatz von Auslagen für den Arbeitgeber, durchlaufende Gelder (§ 3 Nr. 50) 140

**§ 3 Nr. 50 nur deklaratorische Bedeutung:** Durchlaufende Gelder und Ersatz von Auslagen des ArbN für den ArbG sind keine Einnahmen, da sie zu keiner Bereicherung des ArbN führen. Die Regelung des § 3 Nr. 50 hat nur deklaratorische Bedeutung (s. ausführl. § 3 Nr. 50 Anm. 2). Die Bezeichnung in § 3 Nr. 50 als stfrei ist rechtssystematisch verfehlt. Durchlaufende Posten sind nicht stbare Zuwendungen (BFH v. 28.3.2006 – VI R 24/03, BStBl. II 2006, 473).

**Tatbestandsvoraussetzungen:** Nach der Legaldefinition in § 3 Nr. 50 sind durchlaufende Gelder „Beträge, die der ArbN vom ArbG erhält, um sie für ihn auszugeben“; Auslagenersatz sind „Beträge, durch die Auslagen des Arbeitnehmers für den ArbG ersetzt werden“. Beide Tatbestandsvoraussetzungen unterscheiden sich nur dadurch, dass bei durchlaufenden Geldern der ArbG in Vor-

leistung tritt, während dies beim Auslagenersatz der ArbN tut. Zu den Einzelheiten s. § 3 Nr. 50 Anm. 4.

**Auslagenersatz/Werbungskostenersatz:** Zum Unterschied zwischen nicht stbarem Auslagenersatz und stbarem WK-Ersatz s. Anm. 161.

**Einzelfälle von durchlaufenden Geldern/Auslagenersatz:** Siehe die Aufstellung in § 3 Nr. 50 Anm. 10.

141–149 Einstweilen frei.

#### 4. Zugehörigkeit zu den nichtselbständigen Einkünften

##### a) Veranlassung der Einnahmen durch ein Dienstverhältnis

**Schrifttum:** OFFERHAUS, Was gehört zum Arbeitslohn?, BB 1982, 1061; OFFERHAUS, Werbungskostenersatz künftig regelmäßig steuerpflichtiger Arbeitslohn, BB 1988, 1796; OFFERHAUS, Auslagenersatz – Werbungskostenersatz, BB 1990, 2017; GERSCH, Das ganz überwiegend eigenbetriebliche Interesse des Arbeitgebers an Zuwendungen, in KIRCHHOF/OFFERHAUS/SCHÖBERLE (Hrsg.), Steuerrecht – Verfassungsrecht – Finanzpolitik, FS Franz Klein, Köln 1994, 889; ALBERT, Zur Steuerpflicht von Dienstreisen, insbesondere ins Ausland, DStR 1998, 1449; ABELN, Besteuerung der Outplacementberatung?, BB 1999, 721; ALBERT, Die aktuelle Lage bei der Besteuerung von Betriebsveranstaltungen, DB 2006, 809; ZINNKANN/ADRIAN, Lohnsteuerliche Behandlung der Parkplatzgestaltung, DB 2006, 2256; BERGKEMPER, Lohnsteuer-Merkblatt 2011, DB 2011, Beilage 2; KRÜGER, Arbeitslohn und ganz überwiegend eigenbetriebliches Interesse, DStR 2013, 2029; STROHNER, Kein Arbeitslohn mehr bei Rabatten, DB 2015, 580; KUHN, Einkommensteuerliche Aspekte des arbeitgebergeförderten Sports, BB 2016, 1951.

**Verwaltungsanweisung:** BMF v. 20.1.2015 – IV C 5 - S 2360/12/10002, BStBl. I 2015, 143, Rabatterlass.

##### 150 aa) Bedeutung und Inhalt des Veranlassungszusammenhangs

**Veranlassungszusammenhang als einheitlicher Abgrenzungsmaßstab:** Die höchstrichterliche Rspr. versucht seit BFH v. 17.9.1982 (BFH v. 17.9.1982 - VI R 75/79, BStBl. II 1983, 39), die Bestimmung des Arbeitslohnbegriffs (= Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit) durch das sog. Veranlassungsprinzip vorzunehmen. Es handelt sich um einen allgemeinen im StRecht zu findenden Abgrenzungs- und Zuordnungsmaßstab (Trennung Erwerbs- von Privatsphäre), der im Wege der Rechtsfortbildung innerhalb des gesetzlichen Rahmens eine sachgerecht wertende Zuordnung von Aufwendungen und Einnahmen ermöglichen soll. Nachdem die höchstrichterliche Rspr. zunächst den WK-Begriff des § 9 Abs. 1 Satz 1 über seinen finalen Wortlaut hinaus weiterentwickelt hatte, wurde das Zuordnungsprinzip der Veranlassung auch für die Einnahmeseite (insbes. § 19) zur Anwendung gebracht.

**Inhalt des Veranlassungszusammenhangs:** Nach der Rspr. des BFH (ausgehend vom Grundsatzurteil BFH v. 17.9.1982 – VI R 75/79, BStBl. II 1983, 39) setzt der Arbeitslohnbegriff voraus, „dass der geldwerte Vorteil durch das individuelle Dienstverhältnis des Arbeitnehmers veranlasst ist“ und „für“ eine Beschäftigung gewährt wird. Das auf Einkünfteerzielung ausgerichtete Dienstverhältnis – Bindeglied zwischen Einnahme und Einkunftsart – muss letztlich der „auslösende Beweggrund“ für die dem ArbN zufließenden Bezüge sein. Die durch das Dienstverhältnis veranlassten Einnahmen umfassen somit alle Zuwendungen, die sich im weitesten Sinne als Gegenleistung für die Zurverfügungstellung der individuellen Arbeitskraft erweisen; sie müssen allerdings keine Gegen-

leistung für eine konkrete (einzelne) Dienstleistung des ArbN sein (zu Einzelheiten s. Anm. 154). Der durch das Veranlassungsprinzip geprägte Arbeitslohnbegriff setzt folglich

- Bezüge oder sonstige Vorteile beim ArbN aufgrund des individuellen Dienstverhältnisses (Zuwendung an ArbN) sowie
- eine Entlohnung des ArbN durch den ArbG im Sinne einer Gegenleistung (Funktion der Zuwendung)

voraus. Dies erfordert Zuordnungswertungen, die im Zeitablauf unterschiedlich ausfallen können, sich aber nach einem einheitlichen Beurteilungsmaßstab – dem Veranlassungsprinzip – richten (s. Anm. 155); dabei sind sämtliche Umstände des Einzelfalls objektiv zu würdigen. Kein stpfl. Arbeitslohn liegt ua. vor bei Leistungen im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des ArbG (s. Anm. 180 ff.). Im Übrigen sind Leistungen, die zwar durch das individuelle Arbeitsverhältnis veranlasst sind, zu ihm also in einem unmittelbaren sachlichen Zusammenhang stehen, aber keinen eigentlichen Entlohnungscharakter haben, kein Arbeitslohn (GESERICH in BLÜMICH, § 19 Rz. 190 [6/2017]; KRÜGER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 19 Rz. 45; BERGKEMPER, FR 2005, 899).

**Problematische Einzelfragen des Veranlassungszusammenhangs:** Die Entscheidung, ob eine Leistung des ArbG letztlich durch das individuelle Arbeitsverhältnis veranlasst wird, kann problematisch sein, wenn

- Aufwendungen des ArbN durch die Zuwendung ersetzt oder erspart werden (WK-Ersatz; s. Anm. 160–162);
- Zahlungen im Hinblick auf ein aktuell nicht bestehendes Dienstverhältnis erfolgen (künftiges Dienstverhältnis, s. Anm. 165; früheres Dienstverhältnis, s. Anm. 300–339);
- Zahlungen durch Dritte an den ArbN geleistet werden (s. Anm. 170–173) oder
- ein anderer Rechtsgrund als das Dienstverhältnis für die Zuwendung zumindest ursächlich ist (Gelegenheitsgeschenke, s. Anm. 176, 177).

**Kein Veranlassungszusammenhang** in Bezug auf das konkrete Dienstverhältnis besteht bei

- Zuwendungen im überwiegenden Eigeninteresse des ArbG (s. Anm. 185, 186),
- Zuwendungen aus einem anderen Rechtsgrund als dem Dienstverhältnis (s. Anm. 190) oder
- Zuwendungen wegen besonderer persönlicher Beziehungen (s. Anm. 195–197).

Es handelt sich insoweit um nicht stbare Zuwendungen an den ArbN (kein stpfl. Arbeitslohn).

Einstweilen frei.

151–153

## bb) Einnahmen für ein Dienstverhältnis

### (1) Veranlassung durch das individuelle Dienstverhältnis

154

**Gegenleistung für die Zurverfügungstellung der Arbeitskraft:** Die Frage nach der (steuerspezifischen) Veranlassung von Einnahmen durch das auf Einkünfteerzielung ausgerichtete Dienstverhältnis erfordert eine wertende Betrachtung der Gesamtumstände des Einzelfalls unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten. Es kommt entscheidend darauf an, ob sich der zu beurteilende Bezug im

weitesten Sinne als Gegenleistung für die Zurverfügungstellung der Dienstleistung des ArbN erweist und nicht etwa im eigenbetrieblichen Interesse des ArbG erfolgt, also notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzungen ist (vgl. BFH v. 7.2.1997 – VI R 34/36, BStBl. II 1997, 363, betr. Abgrenzung Dienstreise von Incentive-Reise; BFH v. 5.9.2006 – VI R 65/03, BStBl. II 2007, 312; GESERIC in BLÜMICH, § 19 Rz. 190 [6/2017]; KRÜGER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 19 Rz. 45).

**Maßgeblichkeit der „Veranlassung“:** Ziel der § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4, § 19 ist es, die Erhöhung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Stpfl. zu erfassen, die durch seine Dienstleistungen eintritt. Daraus folgt, dass die auf Einkunfts-erzielung ausgerichtete (Dienst-)Leistung das auslösende Moment der Einnahme sein muss; die Leistung des Stpfl. ist folglich das Bindeglied zwischen Einnahme und betroffener Einkunftsart. Für die Frage, wann Einnahmen der Einkunftsart „nichtselbständige Arbeit“ zuzuordnen sind, kommt es daher weder auf das Mittel-Zweck-Verhältnis von Dienstleistung und Arbeitslohn (finale Betrachtung) noch auf eine Verursachung im Sinne der Äquivalenz- oder Adäquanztheorie an. Nach der Rspr. sowie hM im Schrifttum ist nach Maßgabe der Veranlassung allein entscheidend, ob die Einnahmen für die Dienstleistung des Stpfl. gewährt werden.

BFH v. 17.9.1982 – VI R 75/79, BStBl. II 1983, 39; BFH v. 26.7.2007 – VI R 64/06, BStBl. II 2007, 892; BFH v. 17.1.2008 – VI R 26/06, BStBl. II 2008, 378; BFH v. 11.3.2010 – VI R 7/08, BStBl. II 2010, 763; BFH v. 20.5.2010 – VI R 12/08, BStBl. II 2010, 1069; BFH v. 11.5.2011 – VI R 65/09, BStBl. II 2011, 946; BFH v. 18.10.2012 – VI R 64/11, BFH/NV 2013, 131; BFH v. 10.4.2014 – VI R 62/11, BStBl. II 2015, 191; BFH v. 18.6.2015 – VI R 37/14, BStBl. II 2016, 751. Zur Entwicklung der Rspr. s. Anm. 153; VON BORNHAUPT, DStZ 1990, 496; OFFERHAUS, BB 1990, 2017; OFFERHAUS, BB 1988, 1796; GESERIC in BLÜMICH, § 19 Rz. 190 (6/2017); KRÜGER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 19 Rz. 45, jeweils mwN.

▶ *Veranlassung der Einnahme durch Dienstverhältnis als wertende Zuordnung:* Als durch das Dienstverhältnis veranlasst gilt eine Einnahme, die „für eine Beschäftigung“ gewährt wird, wenn sie „sich im weitesten Sinne als Gegenleistung für die Zurverfügungstellung der individuellen Arbeitskraft erweist“, also als Frucht der Arbeitsleistung für den ArbN zu betrachten ist.

StRspr., zB BFH v. 20.5.1983 – VI R 39/81, BStBl. II 1983, 712; BFH v. 27.3.1991 – VI R 126/87, BStBl. II 1991, 720; BFH v. 4.6.1993 – VI R 95/92, BStBl. II 1983, 687; BFH v. 24.10.1997 – VI R 23/94, FR 1998, 107; BFH v. 14.9.2004 – VI R 25/99, BStBl. II 2006, 10; BFH v. 6.10.2004 – X R 36/03, BFH/NV 2005, 682; BFH v. 11.4.2006 – VI R 60/02, BStBl. II 2006, 691.

Auf die Freiwilligkeit oder Rechtsverbindlichkeit der Zuwendung kommt es unter Veranlassungsaspekten nicht an (BFH v. 24.5.2007 – VI R 73/05, BStBl. II 2007, 766). Neben dem durch die Dienstleistung veranlassten Arbeitslohn steht zum einen die unentgeltliche Zuwendung des ArbG, die durch andere – betriebliche oder private – Umstände veranlasst ist und demzufolge nicht „für“ die Dienstleistung erbracht wird (s. eingehend Anm. 180–199). Zum anderen bilden Vergütungen keinen Arbeitslohn, falls sie zwar mit dem Dienstverhältnis in Zusammenhang stehen, aber – wie etwa Streikunterstützungen – nicht für eine Arbeitsleistung gezahlt werden (so BFH v. 24.10.1990 – X R 161/88, BStBl. II 1991, 337).

▶ *Ausschließliche oder ganz überwiegende Veranlassung von Einnahmen durch das Dienstverhältnis:* Eine durch das Arbeitsverhältnis veranlasste Einnahme ist Abs. 1 liegt nur vor, wenn der Vorteil gewährt wurde, weil der ArbN sich in einem Dienstverhältnis befindet, ihm der Vorteil also mit Rücksicht auf das Dienstver-

hältnis eingeräumt wird. Die Zuwendung muss dabei nicht ausschließlich wegen des Dienstverhältnisses gewährt werden. Es genügt vielmehr eine ganz überwiegende Mitveranlassung (vgl. BFH v. 28.6.2007 – VI B 23/07, BFH/NV 2007, 1870; BFH v. 19.6.2008 – VI R 4/05, BStBl. II 2008, 826). Entscheidend ist, dass das Dienstverhältnis in bewertbarem, aus der Sicht des ArbG zu beurteilendem Rahmen mit auslösend ist (s. Anm. 155, 190) und der ArbN die Zuwendung als solche aus seinem Dienstverhältnis begreift (s. Anm. 185). Dies schließt allerdings nicht generell aus, einzelne abgrenzbare, im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des ArbG liegende Kostenanteile aus der Arbeitslohnqualifikation herauszunehmen (so BFH v. 7.2.1997 – VI R 34/36, BStBl. II 1997, 363, betr. Ausscheiden abgrenzbarer Kostenanteile mit ausschließlich betriebsfunktionaler Zielsetzung bei einer als *Incentive*-Reise ausgestalteten Führungskonferenz auf einem Kreuzfahrtschiff; BFH v. 11.3.2010 – VI R 7/08, BStBl. II 2010, 763). Ansonsten ist die veranlassungsbezogene Wertungsüberlegung idR einheitlich zu treffen (zu *Incentives* allg. vgl. Anm. 235 ff.).

► *Keine finale Betrachtung*: Der Begriff des Arbeitslohns als Gegenleistung des ArbG für die Dienstleistung des ArbN ist nach hM nicht final bestimmt, denn stpfl. sind auch freiwillige Zahlungen des ArbG (s. Abs. 1 Satz 2) oder Dritter (s. Anm. 170) und ebenso der Ersatz für entgangene Einnahmen (§ 24 Nr. 1 Buchst. a). Der Zweck der Zuwendung an den Stpfl. (etwa Belohnung, Ansporn oder soziale Erwägungen) ist unter Veranlassungsaspekten idR unbeachtlich.

► *Keine adäquate oder äquivalente Kausalität erforderlich*: Nach hM erfordert das Veranlassungsprinzip steuerspezifische Zuordnungswertungen, die unabhängig sind von naturwissenschaftlichen oder aus anderen Rechtsgebieten stammenden Kausalitätstheorien. Weder Überlegungen zur äquivalenten Kausalität (alle Bedingungen sind gleichwertig; Ursache ist jede Bedingung, die nicht weggedacht werden kann, ohne dass der Erfolg entfiel) noch zur adäquaten Kausalität (Ursache ist nur diejenige Bedingung, die im allgemeinen und nicht nur unter besonders eigenartigen, unwahrscheinlichen und nach dem gewöhnlichen Verlauf der Dinge außer Betracht zu lassenden Umständen geeignet ist, einen Erfolg dieser Art herbeizuführen) sind unter Veranlassungsaspekten bedeutsam.

**Keine Zuordnung zu konkreter Dienstleistung erforderlich**: Unter Veranlassungsaspekten ist die Zuordnung zu einer konkreten Dienstleistung des ArbN (Arbeitsstunde, produziertes Werkstück) nicht erforderlich. Es genügt vielmehr, dass sich die Zuwendung im Erg. als Ertrag für eine Arbeitsleistung erweist, somit durch das Dienstverhältnis selbst veranlasst ist (ähnlich BFH v. 7.12.1984 – VI R 164/79, BStBl. II 1985, 164).

**Nicht durch das individuelle Dienstverhältnis veranlasst sind**

► *„bei Gelegenheit“ der Dienstleistung erzielte Einnahmen*, sofern deren Auslöser im privaten Bereich liegt und nur äußerlich ein Zusammenhang mit der Leistungsbeziehung besteht. Grundsätzlich müssen die als Arbeitslohn zu qualifizierenden Einnahmen mit Wissen und Wollen des ArbG gewährt werden (BFH v. 24.10.1997 – VI R 23/94, FR 1998, 107, betr. für eine Arbeitsleistung gezahlte Trinkgelder). Vorteile, die sich ein ArbN durch Veruntreuung, Unterschlagung oder Diebstahl verschafft, sind nicht Arbeitslohn; s. Anm. 600 „Diebstahl“.

► *Leistungen der Arbeitgeber kraft öffentlich-rechtlicher Verpflichtung*: Zwar werden diese Leistungen aufgrund des Arbeitsverhältnisses durch den ArbG erbracht (zB ArbG-Beiträge zur Sozialversicherung, s. § 3 Nr. 62 Anm. 1; Kindergeldauszahlung; ArbN-Sparzulage). Sie erfolgen jedoch nicht für die Zurverfügungstellung der individuellen Arbeitskraft (BFH v. 30.5.2001 – VI R 159/99, BStBl. II 2001, 815; KRü-

GER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 19 Rz. 48). Der Gesetzgeber hat vielmehr aus verwaltungsökonomischen Gründen den Zahlungsweg über den ArbG gewählt. Durch das Dienstverhältnis veranlasster Arbeitslohn entsteht dadurch nicht.

► *Leistungen im eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers*: Siehe ausführl. Anm. 180.

## 155 (2) Beurteilungsmaßstab für die Veranlassung

**Die Beurteilung aus der Sicht des Arbeitgebers** ist uE wegen des Gegenleistungscharakters des Arbeitslohns entscheidend (glA OFFERHAUS, BB 1982, 1063). Ob eine Einnahme aus nichtselbständiger Arbeit vorliegt, hängt davon ab, ob der ArbG zu seiner Leistung durch das Dienstverhältnis veranlasst worden ist. Der ArbG und nicht der ArbN bestimmt, ob Dienstleistungen entgolten werden oder außerhalb dieses Motivs eine Zuwendung aus anderen Gründen erbracht wird (vgl. GESERICHT in BLÜMICH, § 19 Rz. 193 [6/2017]; KRÜGER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 19 Rz. 45; OFFERHAUS, DSzJG 9 [1986], 118 [121]).

► *Bei Verfolgung eines überwiegenden eigenbetrieblichen Interesses des Arbeitgebers* liegt nach der Rspr. trotz Bereicherung des ArbN kein Arbeitslohn vor. Es fehlt am Gegenleistungscharakter der Zuwendung. In Betracht dafür kommen aber nur solche Tatbestände, bei denen eindeutig die Bereicherung des ArbN gegenüber dem vom ArbG angestrebten Arbeitserfolg zurücktritt (s. ausführl. Anm. 185).

So BFH v. 24.1.1975 – VI R 242/71, BStBl. II 1975, 340, betr. Kreislauftrainingskuren (s. Anm. 218–222); BFH v. 17.9.1982 – VI R 75/79, BStBl. II 1983, 39; BFH v. 25.7.1986 – VI R 203/83, BStBl. II 1986, 868; BFH v. 9.3.1990 – VI R 48/87, BStBl. II 1990, 711; BFH v. 25.5.1992 – VI R 91/89, BStBl. II 1992, 655; BFH v. 4.6.1993 – VI R 95/92, BStBl. II 1993, 687; BFH v. 14.8.2001 – XI R 22/00, BStBl. II 2002, 180; BFH v. 22.6.2006 – VI R 21/05, BStBl. II 2006, 915; BFH v. 5.9.2006 – VI R 65/03, BStBl. II 2006, 312; BFH v. 4.7.2007 – VI B 78/06, BFH/NV 2007, 1874.

**Die Beurteilung aus der Sicht des Arbeitnehmers** ist nach der neueren Rspr. nicht mehr entscheidend. Unerheblich ist insbes. der Einwand des ArbN, er habe auf den Vorteil keinen Wert gelegt und würde ihn sich anderenfalls nicht verschafft haben (s. zB Anm. 122 betr. aufgedrängte Bereicherung).

**Beurteilung nach objektiven Maßstäben**: Das auslösende Moment für eine Zuwendung an den ArbN (eigenbetriebliches Interesse des ArbG oder Gegenleistung für Arbeitstätigkeit) muss für den Rechtsanwender nach den objektiv erkennbaren Umständen nachvollziehbar sein. Es gelten die objektiven Regeln der Beweislast. Dabei spricht die Lebenserfahrung dafür, dass im Verhältnis zwischen einem ArbG und einem von ihm beschäftigten ArbN alle Zuwendungen im Zweifel unter dem Gesichtspunkt des Austauschs von Dienstleistung und Gegenleistung erfolgen. So sind auch als Geschenke bezeichnete Zuwendungen gewöhnlich Arbeitslohn, denn sie werden im Allgemeinen mit Rücksicht auf das Arbeitsverhältnis als zusätzliches Entgelt gewährt. Allenfalls bei naher Verwandtschaft zwischen ArbG und ArbN oder besonders enger Beziehung (zB bei Hausangestellten) besteht eine Vermutung für Schenkung bzw. für eine private/gesellschaftliche Veranlassung (s. Anm. 195).

Die Rspr. und Teile des Schrifttums wollen für die Beurteilung der Frage, ob Zuwendungen für eine Beschäftigung gewährt werden, eine objektive Beurteilung im Sinne einer Beweislastregelung anwenden.

Vgl. BFH v. 21.2.1986 – VI R 21/84, BStBl. II 1986, 406; BFH v. 11.3.1988 – VI R 106/84, BStBl. II 1988, 726; BFH v. 2.2.1990 – VI R 15/86, BStBl. II 1990, 472; GESERICHT in BLÜMICH, § 19 Rz. 190 (6/2017); BAREIN in LBP, § 19 Rz. 145.

**Unerhebliche Beurteilungsmerkmale sind:**

► *Zeitlicher Zusammenhang*: Der Zeitpunkt einer Zahlung ist auf die Natur einer Einnahme als Arbeitslohn ohne Einfluss, s. auch Anm. 600 „Nachzahlung“, „Vorschüsse“; zur Abgrenzung zwischen Vorschüssen und Darlehen s. Anm. 600 „Darlehen des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer“. Ob es sich um ein gegenwärtiges, früheres (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, § 2 Abs. 1 Satz 1 LStDV; s. Anm. 325–337) oder zukünftiges Dienstverhältnis (s. Anm. 165) handelt, aus dem die Einnahmen herrühren, ist gleichgültig.

► *Rechtlicher Zusammenhang*: Auch solche Einnahmen, auf die kein Rechtsanspruch besteht, können durch das Dienstverhältnis veranlasst sein (Abs. 1 Satz 2, s. Anm. 340; BFH v. 13.4.1976 – VI R 216/72, BStBl. II 1976, 694, mwN; BFH v. 4.5.2006 – VI R 19/03, BStBl. II 2006, 832). Deshalb gehören auch üblicherweise von einem Dritten für eine Arbeitsleistung gezahlte Trinkgelder zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (allerdings stfrei, s. § 3 Nr. 51).

► „*Unmittelbarer Zusammenhang*“ der Einnahmen mit dem Dienstverhältnis ist uE als weiteres Beurteilungsmerkmal des Arbeitslohns entbehrlich und bietet Anlass zu Zweifeln; s. auch § 8 Anm. 43 (zust. OFFERHAUS, BB 1982, 1064).

► *Zahlung direkt durch den Arbeitgeber oder Zahlung durch Dritte*: Siehe BFH v. 18.10.2012 – VI R 64/11, BStBl. II 2015, 184; BFH v. 10.4.2014 – VI R 62/11, BStBl. II 2015, 191. S. ausf. Anm. 170 ff.

► *Weitere unmaßgebliche Beurteilungsmerkmale* für die Qualifizierung von Einnahmen als Arbeitslohn sind ferner die Fragen,

- ▷ *wie der Arbeitslohn bemessen ist* (Stunden, Tage, Wochen, Monate, Jahre);
- ▷ *ob bestimmte Dienstleistungen* durch die Einnahmen abgegolten werden;
- ▷ *ob Betriebsausgaben* vorliegen. Betriebsausgaben des Gebers sind nicht schon wegen ihrer Abziehbarkeit Arbeitslohn des Empfängers, auch wenn sie diesem zugutekommen;
- ▷ *wie die Einnahmen bezeichnet sind und in welcher Form sie geleistet werden* (glA BOECK, Der Arbeitslohn im Lohnsteuerrecht, 1968, 47);
- ▷ *wie die Arbeitskraft des Arbeitnehmers durch den Arbeitgeber eingesetzt worden ist*; auch die Verpflichtung des ArbN zu seiner eigenen Aus- oder Weiterbildung erfüllt uE das Merkmal des Schuldens seiner Arbeitskraft (s. Anm. 600 „Auszubildender (Lehrling)“, „Beamtenanwärter“, „Referendar“); s. ferner Anm. 335 über Wartegelder.

Einstweilen frei

156–160

**cc) Ersatz von Aufwendungen, ersparte Aufwendungen**

161

**Werbungskostenersatz als steuerpflichtiger Arbeitslohn**: Werbungskostenersatz ist anzunehmen, wenn der ArbG Aufwendungen ersetzt, die ihrer Natur nach WK iSd. § 9 sind. Werbungskostenersatz ist grds. als zusätzliche Einnahme aus nichtselbständiger Arbeit anzusetzen. Zu beachten ist in diesem Zusammenhang allerdings der Katalog der in § 3 enthaltenen StBefreiungen (s.u.; vgl. auch § 3 Nr. 16 Anm. 3).

**Abgrenzung vom Auslagenersatz**: Der WK-Ersatz ist abzugrenzen vom nicht stbaren Auslagenersatz (s. Anm. 140; vgl. § 3 Nr. 50 Anm. 2). Auslagenersatz ist nur gegeben, wenn der ArbN vom ArbG Beträge erhält, um diese für ihn, den ArbG, auszugeben (durchlaufender Posten). Dies ist der Fall, wenn der ArbG

dem ArbN Ausgaben ersetzt, die der ArbN entweder im Namen und für Rechnung des ArbG oder im eigenen Namen, aber für Rechnung des ArbG getätigt hat (vgl. BFH v. 29.11.1968 – VI R 279/67, BStBl. II 1968, 173; BFH v. 19.1.1976 – VI R 227/72, BStBl. II 1976, 231). Die Ausgaben müssen ausschließlich oder doch bei Weitem überwiegend durch die Belange des ArbG bedingt, von diesem veranlasst oder zumindest gebilligt sein. Weitere Voraussetzungen sind, dass über die Aufwendungen einzeln abgerechnet wird (BFH v. 28.2.1975 – VI R 28/73, BStBl. II 1976, 134) und dass keine Beträge ersetzt werden, die beim ArbN Kosten der Lebensführung darstellen (§ 12 Nr. 1; BFH v. 19.1.1976 – VI R 227/72, BStBl. II 1976, 231; BFH v. 15.5.1992 – VI R 106/88, BStBl. II 1993, 840). Vom Erfordernis der Einzelabrechnung kann bei solchen – kleineren – Beträgen abgesehen werden, die erfahrungsgemäß den durchschnittlichen Aufwand nicht übersteigen (zB pauschale Spesen, Tagelöhner etc., vgl. BFH v. 28.2.1975 – VI R 28/73, BStBl. II 1976, 134).

Dazu ausführl. § 3 Nr. 50 Anm. 2; OFFERHAUS, BB 1990, 2017; OFFERHAUS, BB 1988, 1796; GESERICH in BLÜMICH, § 19 Rz. 215 (6/2017).

Trotz dieser Definition des Auslagenersatzes ist die Abgrenzung vom WK-Ersatz im Einzelfall nicht immer einfach. So ist es zB schwierig festzustellen, in wessen überwiegendem Interesse ein ArbN die Ausgaben getätigt hat. Auch hat der Gesetzgeber durch die StBefreiung manchen WK-Ersatzes in § 3 Nr. 13, 16, 30–32 und 34 und die dazu gegebenen Begr. nicht immer für Klarheit gesorgt. Entscheidend für die richtige Einordnung ist, ob dieses Geschäft in der Sphäre des ArbG (= Auslagenersatz) oder in der Sphäre des ArbN (= WK-Ersatz) liegt (zu Beispielen s. § 3 Nr. 50 Anm. 10).

**Steuerfreier Werbungskostenersatz:** Durch die in § 3 Nr. 13, 16, 30–32 und 34 enthaltenen Befreiungsvorschriften wird ein Teil des WK-Ersatzes stfrei. Die in § 3 Nr. 33 enthaltene StBefreiung für Zuschüsse des ArbG zur Betreuung nicht schulpflichtiger Kinder führt beim ArbN seit VZ 2009 zum Abzug wie WK nach § 9c Abs. 1 Satz 1 iVm. § 9 Abs. 5 Satz 1 (bis einschl. VZ 2008 noch SA-Abzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 5 und Nr. 8), die rechtl. Situation ist aber vergleichbar (s. Anm. 135; vgl. auch OFFERHAUS, BB 1990, 2017).

**Saldierung bei Werbungskostenersatz zulässig:** Eine Saldierung von Einnahmen und Ausgaben in der Weise, dass beide bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit unberücksichtigt bleiben, bewirkt, dass die Ausgaben nicht auf den ArbN-Pauschbetrag angerechnet werden, so dass diese Pauschbeträge bei ArbN im einzelnen Fall zu Vergünstigungen werden.

**Verfassungsrechtliche Bedenken** bestehen gegen die durch § 3 Nr. 13 und 16 eröffnete Saldierungsmöglichkeit uE nicht (BVerfG v. 10.4.1997 – 2 BvL 77/92, BStBl. II 1997, 518).

162–164 Einstweilen frei.

#### 165 dd) Veranlassung durch ein künftiges Dienstverhältnis

Die Veranlassung der Einnahmen durch ein künftiges Dienstverhältnis genügt (§ 2 Abs. 2 Nr. 1 LStDV); dh., zur Zeit des Zuflusses der Einnahmen braucht noch kein Dienstverhältnis zu bestehen oder bestanden zu haben (zum Erfordernis eines zivilrechtl. gültigen Arbeitsverhältnisses s. Anm. 80). § 2 Abs. 2 Nr. 1 LStDV enthält insoweit eine zutreffende Auslegung und Konkretisierung von § 19 Abs. 1 (vgl. BFH v. 23.10.1992 – VI R 59/91, BStBl. II 1993, 303; vgl. ausführl. Anm. 53, 102).

**Vorschuss als Arbeitslohn:** Sowohl Wortlaut wie auch Sinn und Zweck des Abs. 1 Satz 1 Einleitungssatz umfassen Vorleistungen auf künftige Arbeitsverhältnisse:

► *Wortlaut des Abs. 1 Satz 1:* Abs. 1 enthält nur eine beispielhafte Aufzählung („gehören“).

► *Sinn und Zweck:* Abs. 1 Satz 1 erfasst die Erhöhung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, die der Stpfl. durch seine nichtselbständige Arbeit erzielt. Diese Voraussetzung ist auch dann erfüllt, wenn der Stpfl. Einnahmen bereits aus Veranlassung einer erst künftig zu erbringenden Arbeit erzielt (glA STRUTZ, EStG 1925, § 36 Rz. 9). Das gilt auch, wenn die Einnahme auf den nach Antritt des Dienstes zu zahlenden Arbeitslohn nicht angerechnet wird (sog. Handgeld und dergleichen).

**Liebhabe bei nichtselbständiger Arbeit** ist grds. möglich (BFH v. 28.8.2008 – VI R 50/06, BFH/NV 2009, 261, betr. Bewerbungskosten für Stelle, die nicht angetreten wird). Abzustellen ist dabei auf eine Totalüberschussprognose über einen längeren Zeitraum (im Regelfall sieben Jahre) einschließlich der aus dem Arbeitsverhältnis resultierenden Ruhegehaltsbezüge.

Einstweilen frei.

166–169

### ee) Zahlung durch Dritte

**Schrifttum:** ALBERT, Lohnzahlung Dritter unter besonderer Berücksichtigung von Rabatten und Vorteilen, DB 1992, 1954; KNOBBE-KEUK, Die Einkommensteuerpflicht gewerkschaftlicher Streik- und Aussperrungszahlungen, BB 1992, Beilage 6; VON BORNHAUPT, Freiflüge von Arbeitnehmern nach dem Miles & More-Programm der Lufthansa als Arbeitslohn, FR 1993, 326; VON BORNHAUPT, Rabattgewährung und Rabatffreibetrag bei Arbeitnehmern im Konzernbereich, BB 1993, 912; VON BORNHAUPT, Arbeitnehmern von dritter Seite gewährte Preisvorteile als Arbeitslohn, BB 1993, 2493; FELIX, Besteuerung des Personalrats-Handels, StBp. 1993, 7; MUTTER, Vielfliegerbonus und Einkommensteuer, MDR 1993, 614; E. SCHMIDT, Schadensersatz und Lohnsteuer, DB 1993, 957; STRÖMER, Der Vielflieger – Bonuspunkte fürs Finanzamt, BB 1993, 705; KUHSEL, Haftungsprobleme bei der Gewährung von Konzernrabatten in der Versicherungswirtschaft, DB 1994, 2265; THOMAS, Die Besteuerung von Sachprämien aus Kundenbindungsprogrammen – eine gesetzgeberische Glanzleistung?, DStR 1997, 305; VÖLLEMEKE, Probleme bei der Trinkgeldbesteuerung, DStR 1998, 157; KLOUBERT, Die Steuerbarkeit von Drittleistungen beim Lohnsteuerabzug am Beispiel der Trinkgeldzahlung, DStR 2000, 231; STROHNER, Kein Arbeitslohn mehr bei Rabatten, DB 2015, 580.

**Verwaltungsanweisung:** BMF v. 20.1.2015 – IV C 5 - S 2360/12/10002, BStBl. I 2015, 143, Rabatterlass.

### (1) Vorüberlegungen

170

Durch das Dienstverhältnis veranlasste Einnahmen bilden Arbeitslohn, s. Anm. 154. Diese Voraussetzung kann auch dann erfüllt werden, wenn der Stpfl. von einer anderen Person als von seinem ArbG Einnahmen erhält und diese ein Entgelt für eine Leistung bilden, die er im Rahmen seines Dienstverhältnisses für den ArbG erbringt, erbracht hat oder erbringen soll. Dem ArbN muss sich die Zuwendung des Dritten wirtschaftlich als Frucht der Dienstleistung für seinen ArbG darstellen.

Vgl. zB BFH v. 23.10.1992 – VI R 62/88, BStBl. II 1993, 117, betr. Trinkgeld; BFH v. 15.1.1993 – VI R 32/92, BStBl. II 1993, 356, betr. Zuwendung durch konzernverbundenes Unternehmen; BFH v. 23.4.2009 – VI R 39/08, BFH/NV 2009, 1189, betr. Preisgeld aus dem Nachwuchsförderpreis (Arbeitslohn); BFH v. 18.10.2012 – VI R 64/11, BStBl. II 2015, 184; BFH v. 28.2.2013 – VI R 58/11, BStBl. II 2013, 642; BFH v. 10.4.2014 – VI R 62/11, BStBl. II 2015, 191.

Wirtschaftlich kann die Leistung des Dritten eine Leistung an den ArbG und von diesem an den ArbN bilden; sie wird aber stl. beim ArbG nicht als Einnah-

me erfasst, weil ihr eine gleich hohe BA gegenübersteht. So zB die Zahlung von Trinkgeld an den ArbG durch Kreditkarte und die Weiterleitung an den ArbN (BFH v. 18.6.2015 – VI R 37/14, BStBl. II 2016, 751, betr. Tronc bei Spielbanken). Umgekehrt wird eine UKasse ohne Rechtsanspruch der Leistungsempfänger als Erfüllungsgehilfe des ArbG betrachtet.

Voraussetzung für die Annahme von Arbeitslohn durch Dritte ist, dass die Zahlung des Dritten

- durch das Dienstverhältnis veranlasst ist, wobei der ArbN mehrere ArbG haben kann (Anm. 171) und
- es sich um Entgelt für Leistungen zugunsten des ArbG handelt (s. Anm. 172).

### 171 (2) Durch das Dienstverhältnis veranlasste Zahlungen Dritter

**Sicht des Dritten entscheidend:** Aus Sicht des Dritten muss beurteilt werden, ob der dem ArbN zugewendete Vorteil mit dem Dienstverhältnis in Zusammenhang steht und sich wirtschaftlich als Frucht der Dienstleistung für den ArbG darstellt. Entscheidend ist, ob die Zuwendung ihrem Grunde nach im weitesten Sinne in dem Dienstverhältnis wurzelt oder ob sie aufgrund eines anderen, außerhalb des Dienstverhältnisses liegenden Rechtsgrunds gewährt wird.

BFH v. 23.2.1951 – IV 171/50 S, BStBl. III 1951, 80; BFH v. 2.3.1962 – VI 255/60 U, BStBl. III 1962, 214; BFH v. 22.2.1963 – VI 165/61 U, BStBl. III 1963, 306; BFH v. 13.3.1974 – VI R 212/70, BStBl. II 1974, 411; BFH v. 23.10.1992 – VI R 62/88, BStBl. II 1993, 117; BFH v. 23.4.2009 – VI R 39/08, BStBl. II 2009, 668; zur Istd. Beurteilung der Überlassung von ArbN („Leiharbeitsverhältnis“) s. Anm. 64.

**Die Art der Rechtsbeziehungen** des zahlenden Dritten zum ArbG oder ArbN ist für die Entsch., ob die Zuwendungen Arbeitslohn bilden, nicht ausschlaggebend; s. auch Anm. 172. Allerdings ist für die Annahme von (stfreiem) Trinkgeld (§ 3 Nr. 51) erforderlich, dass ein Mindestmaß an persönlicher Beziehung zwischen dem Dritten und dem ArbN besteht (BFH v. 14.5.2015 – VI R 37/14, BStBl. II 2016, 751; aA noch BFH v. 18.12.2008 – VI R 49/06, BStBl. II 2009, 820, betr. Zahlungen, die aus dem Tronc einer Spielbank finanziert werden).

**Nicht durch das Dienstverhältnis veranlasst** sind Einnahmen, wenn sie auf eigenen, unmittelbaren rechtl. oder wirtschaftlichen Beziehungen zwischen dem ArbN und dem Dritten beruhen oder keine unmittelbare Beziehung zwischen Geldleistung und dem individuellen Arbeitsverhältnis besteht (BFH v. 30.5.2001 – VI R 159/99, BStBl. II 2001, 815, betr. Zuschuss des Bundes an Bahnversicherungsanstalt; BFH v. 21.2.2003 – VI R 74/00, BStBl. II 2003, 496, betr. Entschädigungszahlungen der Urlaubskasse der Bauwirtschaft; BFH v. 14.4.2005 – VI R 74/01, BFH/NV 2005, 1301, betr. Ausgleichszahlungen des Bundes an landwirtschaftliche Alterskasse). Vgl. auch Anm. 90–92 über Nebentätigkeit; s. aber Anm. 172 „Streikgelder“.

**Mehrere Arbeitgeber:** Der einzelne ArbN kann gleichzeitig in rechtl. selbständigen Dienstverhältnissen zu mehreren ArbG stehen (zB der Prokurist einer KG, der gleichzeitig Geschäftsführer einer OG dieser KG ist). Es kommt vor, dass in Fällen dieser Art der Arbeitslohn nur von einem Betrieb geleistet und mit dem anderen Betrieb intern anteilig verrechnet wird. Hier handelt es sich nicht um die Überlassung des ArbN vom anderen an den zahlenden Betrieb (Leiharbeit), sondern um die Vorlage von Zahlungen, die der andere Betrieb aufgrund eigener Rechtsbeziehungen dem ArbN schuldet; ArbG sind in diesem Fall beide Betriebe (vgl. BFH v. 15.1.1993 – VI R 32/92, BStBl. II 1993, 356).

**Ein ehemaliger Arbeitgeber**, der anlässlich der Veräußerung des Unternehmens an einen neuen Anteilseigner den ArbN eine freiwillige Zuwendung zukommen lässt, wendet Arbeitslohn zu. Entscheidend ist dabei, dass sich für den ArbN die Zahlung als für das Arbeitsverhältnis darstellt (BFH v. 28.2.2013 – VI R 58/11, BStBl. II 2013, 642).

### (3) Gegenleistung für dem Arbeitgeber geschuldete Dienstleistung

172

**Kenntnis des Arbeitgebers** von der Zuwendung ist für das Vorliegen von Arbeitslohn nicht erforderlich, wohl aber für die LStEinbehaltungspflicht (s. Anm. 173). Entscheidend ist nur, dass eine Zuwendung für die dem ArbG geschuldete Dienstleistung erfolgt.

► *Ausnahme Schmiergelder*: Das Entgelt ist ausnahmsweise nicht durch das Dienstverhältnis veranlasst, wenn es für eine Leistung des ArbN erbracht wird, mit der er gegen seine Dienstpflichten verstößt, zB bei Schmiergeldannahme durch den ArbN (Einnahme nach § 22 Nr. 3; aA LANG, DSStJG 9 [1986], 15 [50 ff., 59], der das Bestehen eines Dienstverhältnisses genügen lässt); vgl. BFH v. 3.9.1991 – X R 163–164/83, BStBl. II 1991, 802, betr. Bankangestellte, die rechtswidrig eigene Wertpapiergeschäfte betreiben.

**Trinkgelder** stellen in stRspr. stpfl. Arbeitslohn dar, allerdings besteht seit VZ 2002 StFreiheit (BFH v. 3.5.2007 – VI R 37/05, BStBl. II 2007, 712; vgl. § 3 Nr. 51). Trinkgelder, die aus dem Tronc einer Spielbank finanziert werden, sind Arbeitslohn (BFH v. 18.6.2015 – BStBl. II 2016, 751), allerdings stfrei.

**Streikgelder** bilden nach stRspr. keinen Arbeitslohn und sind auch kein Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen (§ 24 Nr. 1 Buchst. a). Dass Streikgelder kein Arbeitslohn sind, da sie nicht durch das individuelle Dienstverhältnis, sondern aufgrund gesonderter Mitgliedschaft in einer Gewerkschaft gewährt werden, ist allg. anerkannt. Streitig ist allerdings, ob die gewerkschaftlichen Unterstützungsleistungen als Ersatz iSd. § 24 Nr. 1 Buchst. a zu werten sind (nein: BFH v. 24.10.1990 – X R 161/88, BStBl. II 1991, 337; aA KNOBBE-KEUK, BB 1992, Beilage 6, mit wenig überzeugenden Argumenten in einem reinen Parteigutachten).

**Preisgeld**, welches ein ArbN von einem Dritten erhält, ist durch das Dienstverhältnis veranlasst, wenn die Preisverleihung nicht in erster Linie eine Ehrung der Persönlichkeit des Preisträgers darstellt, sondern den Charakter eines leistungsbezogenen Entgelts hat (BFH v. 23.4.2009 – VI R 39/08, BStBl. II 2009, 668).

**Bei Rabatten, die Arbeitnehmern von dritter Seite eingeräumt werden** (zB sog. Beamtentarif der Kfz-Versicherung, Rabatte von Autoherstellern für bestimmte Mitarbeiter im öffentlichen Dienst, Rabatte mancher Fluggesellschaften für Vielflieger) ist danach zu unterscheiden, ob sich die Zuwendung als durch den Dritten vermittelter Arbeitslohn des ArbG darstellt oder als aus eigenwirtschaftlichen Gründen des Dritten gewährter Vorteil.

Drittrabatte gehören nicht allein deshalb zum Arbeitslohn, weil der ArbG an der Verschaffung der Rabatte mitgewirkt hat. Zwar kann die Mitwirkung des ArbG an solchen Preisvorteilen dafür sprechen, dass die Drittzuwendung wirtschaftlich betrachtet Arbeitslohn ist. Zwingend ist dies allerdings nicht.

Die Rspr. des BFH (vgl. BFH v. 18.10.2012 – VI R 64/11, BStBl. II 2015, 184; BFH v. 10.4.2014 – VI R 62/11, BStBl. II 2015, 191) sowie das BMF-Schreiben v. 20.1.2015 (BMF v. 20.1.2015 – IV C 5 - S 2360/12/10002, BStBl. I 2015, 143) stellen für das Vorliegen von Arbeitslohn entscheidend darauf ab, ob es sich bei der Zuwendung des Dritten um eine Prämie oder Belohnung für eine Leistung,

die der ArbN im Rahmen seines Arbeitsverhältnisses für den ArbG erbracht hat, handelt. Abgestellt wird also auf die Gesamtumstände des Einzelfalls.

Im Regelfall wird der Dritte ein wirtschaftliches Interesse an der Gewährung des Rabatts haben, so dass im Regelfall kein Arbeitslohn anzunehmen ist. Typisierend kann von Folgendem ausgegangen werden:

▶ *Genereller Rabatt*: Wird der Rabattvorteil dem Grunde nach allen Kunden eingeräumt, ohne dass der ArbG oder der Personalrat in irgendeiner Weise in die Rabattgewährung eingeschaltet wird, liegt kein Arbeitslohn vor.

▶ *Personalrat*: Auch wenn nicht der ArbG, sondern die Personalvertretung oder eine ArbN-Selbsthilfeorganisation (Gewerkschaft etc.) an der Rabattvergabe durch Rahmenverträge mitgewirkt hat, liegt kein Arbeitslohn vor.

▶ *Großer Kreis an Begünstigten*: Wird der Rabatt einem großen Personenkreis gewährt (mehrere verbundene Unternehmen; dem öffentlichen Dienst allgemein etc.), dürfte das Interesse des Dritten an der Öffnung neuer Absatzmöglichkeiten dafür sprechen, dass kein Arbeitslohn vorliegt.

▶ *Bloß duldende Mitwirkung des Arbeitgebers*, zB das bloße Zurverfügungstellen von Räumlichkeiten zur Präsentation von Aktionsware (zB zur Durchführung einer Weinprobe), sprechen ebenfalls gegen Arbeitslohn.

▶ *Mitwirkung des Arbeitgebers an der Rabattgewährung*, zB durch Inkassotätigkeit, soll nach BMF ein Indiz für Arbeitslohn sein. Diese rein formale Betrachtung ist wenig überzeugend, denn entscheidend ist die Entlohnung „für“ Arbeitsleistung; dies liegt bei Inkasso nicht immer vor.

▶ *Weitergabe eines Vorteils durch den Arbeitgeber*: Gibt der ArbG einen Vorteil, den er von einem Dritten erhalten hat, an seine ArbN weiter, kann hier ein Lohnbestandteil und damit Arbeitslohn gesehen werden.

▶ *Zuwendungen des Arbeitgebers an einen Dritten*, zB in Form von pauschalen Zahlungen oder im Gegenseitigkeitsverhältnis (ArbG gewährt den beim Dritten beschäftigten ArbN ebenfalls Rabatte), sprechen nach den Gesamtumständen für Arbeitslohn.

**Zahlung von Beihilfen durch Ausgleichskassen**: Werden durch Ausgleichskassen, in welche die ArbG im Umlageverfahren Zahlungen leisten, Beihilfen unmittelbar an den ArbN geleistet, liegt eine stbare Zahlung von dritter Seite vor (FinMin. Sachs.-Anh. v. 24.3.1992, StEK EStG § 19 Nr. 246, betr. Winterbeihilfe in der Bauwirtschaft; zum gleichen Thema FinMin. Rhld.-Pf. v. 26.3.1992, StEK EStG § 19 Nr. 247; OFD Münster v. 26.4.1991, FR 1991, 401).

**Auszahlung angesparter Arbeitszeitkonten**: Von der Deutschen Rentenversicherung übernommene und an den ArbN ausgezahlte Leistungen aus Arbeitszeitkonten stellen stpfl. Arbeitslohn dar (§ 3 Nr. 53).

#### 173 (4) Lohnsteuerverfahren (Einbehalt, Haftung) bei Zahlungen Dritter

Die Verpflichtung eines Dritten zum Einbehalt der LSt ist in § 38 Abs. 1 Satz 3 geregelt, wonach der ArbG der Verpflichtung zum Einbehalt der LSt für Leistungen, die der ArbN von einem Dritten bezogen hat, dann unterliegt, wenn der ArbG weiß oder erkennen kann, dass derartige Leistungen erbracht wurden (ausführl. § 38 Anm. 40; vgl. auch BERGKEMPER, FR 2006, 836).

**Zur Verpflichtung der Deutschen Rentenversicherung**, bei Auszahlung von Arbeitszeitkonten LSt einzubehalten, vgl. § 38 Anm. 46.

174–175 Einstweilen frei.

**ff) Zuwendungen anlässlich besonderer Ereignisse (Gelegenheitsgeschenke)**

**Regelmäßig Steuerpflicht unentgeltlicher Zuwendungen:** Gelegentliche Zuwendungen des ArbG an den ArbN sind selbst dann durch das Dienstverhältnis veranlasst, wenn sie zu einem besonderen Ereignis erfolgen. Sie bilden auch dann Arbeitslohn, wenn sie sich nicht als spezielles, der einzelnen Arbeitsleistung zuzurechnendes Entgelt darstellen und deshalb als „unentgeltlich“ bezeichnet werden. Auch als „Geschenke“ bezeichnete Geld- oder Sachzuwendungen sind gewöhnlich Arbeitslohn, denn sie würden im Allgemeinen nicht gewährt, wenn das Arbeitsverhältnis nicht bestünde.

Insbesondere liegt Arbeitslohn vor, wenn alle ArbN unter bestimmten Voraussetzungen einen Anspruch auf das „Geschenk“ haben, zB beim Ausscheiden aus dem Betrieb aus Altersgründen (so im Fall BFH v. 17.7.1981 – VI R 205/78, BStBl. II 1981, 773).

**Ausnahmen vom Grundsatz der Steuerpflicht** werden nur anerkannt, wenn sie gesetzlich hinreichend bestimmt sind oder es sich um Sachzuwendungen im Wert von bis zu 60 € oder um Jubiläumsfeiern bis zu 110 € je Teilnehmer handelt. Gesetzliche StBefreiungen unentgeltlicher Zuwendungen sind:

- Trinkgelder (§ 3 Nr. 51);
- Vermögensbeteiligungen (§ 3 Nr. 39; bis 31.3.2009 auch § 19a).

Überschreitet eine aus einem solchen Anlass gemachte Zuwendung den jeweiligen Freibetrag, so stellt der übersteigende Betrag stpfl. Arbeitslohn dar.

**Aufmerksamkeiten im Wert bis zu 60 €** je Geschenk erkennt die Verwaltung darüber hinaus als nicht stbar an, wenn es sich um Sachzuwendungen handelt, die dem ArbN oder seinem Angehörigen aus Anlass eines besonderen persönlichen Ereignisses zugewendet werden (R 19.6 Abs. 1 LStR 2015; zu Aufmerksamkeiten s. Anm. 135); zur Wertermittlung s. § 8 Anm. 60 ff.

► *Rechtsnatur der 60 €-Grenze:* Die in R 19.6 Abs. 1 LStR 2015 genannte Grenze für die Anerkennung eines nicht stbaren Gelegenheitsgeschenks ist keine Freigrenze (wie zB die Sachbezugsfreigrenze in § 8 Abs. 2 Satz 9), sondern eine bloße verwaltungsinterne Nichtbeanstandungsgrenze, die ausschließlich der Verwaltungsvereinfachung dient. Sie bindet die Gerichte allerdings unter dem Gesichtspunkt der Gleichbehandlung (Art. 3 GG).

► *Zusätzliche Zahlung zum regelmäßigen Arbeitslohn:* Die StFreiheit gesetzlich möglicher Zuwendungen greift nur, wenn es sich um eine zusätzlich zu den regelmäßig gezahlten – tariflichen – Bezügen gezahlte Zuwendung handelt. Die Umwandlung eines Teils der monatlichen Bezüge in eine stfreie Zuwendung ist selbst dann nicht möglich, wenn der Tarifvertrag eine sog. Öffnungsklausel enthält, die besagt, dass für bestimmte Leistungen des ArbG vorhandene betriebliche Systeme unberührt bleiben (BFH v. 12.3.1993 – VI R 71/92, BStBl. II 1993, 521, teilweise gegen BFH v. 31.10.1986 – VI R 52/81, BStBl. II 1987, 139).

► *Zahlung nur anlässlich eines besonderen Ereignisses,* das im persönlichen Umfeld des ArbN liegen muss. In Frage kommen Geburtstag des ArbN oder seiner Ehefrau, Geburt eines Kindes, Hochzeitstage, Konfirmation/Kommunion des Kindes etc.

**Jubiläumsfeiern,** die anlässlich der Dienst Einführung, eines Funktionswechsels, eines runden Arbeitsjubiläums oder der Verabschiedung des ArbN vom ArbG ausgerichtet werden: Es ist zu unterscheiden:

► *Betriebsinterne Feier*: Nehmen an der Feier nur Firmenangehörige und deren Angehörige teil, sind Sachzuwendungen von max. 110 € je Teilnehmer steuerfrei. Dem Jubilar anlässlich der Feier überreichte Geschenke sind bis zu 60 € kein Arbeitslohn, der Wert ist aber in der 110 €-Freigrenze zu berücksichtigen (vgl. R 19.3 Abs. 2 Nr. 4 LStR 2015; KRÜGER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 19 Rz. 110 „Bewirtung“). Hinsichtlich der Rechtsnatur der Richtlinienregelung gelten die obigen Ausführungen zu den Gelegenheitsgeschenken (rein verwaltungsinterne Nichtbeanstandungsgrenze).

► *Öffentliche Feier*: Nehmen neben Mitarbeitern und Angehörigen auch Vertreter des öffentlichen Lebens oder/und Geschäftsfreunde und die Presse an der Amtseinführung, Verabschiedung o.Ä. teil, erfolgt die Zuwendung im überwiegenden Eigeninteresse des ArbG und ist kein Arbeitslohn (vgl. BFH v. 11.1.2007 – VI R 52/03, BStBl. II 2007, 317). Es handelt sich dann um ein Fest des ArbG (BFH v. 28.1.2003 – VI R 48/99, BStBl. II 2003, 724).

**Gewerkschaften** sind Einrichtungen, die ein Geschäftsjubiläum begehen können (BFH v. 19.9.1997 – VI R 32/97, BStBl. II 1998, 62). Entsprechend gelten die obigen Grundsätze auch für Geschenke und Feiern anlässlich des Jubiläums der Mitgliedschaft in einer Gewerkschaft.

177–179 Einstweilen frei.

## b) Fehlende Veranlassung der Einnahmen durch das Dienstverhältnis

### 180 aa) Fehlende Veranlassung bei nicht steuerbaren Zuwendungen

Nicht steuerbar sind Zuwendungen, bei denen nicht alle Tatbestandsmerkmale der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erfüllt sind,

- sei es, dass keine Einnahmen vorliegen (s. Anm. 130–149);
- sei es, dass zwischen Einnahme und Dienstverhältnis kein Veranlassungszusammenhang besteht.

**Ein Fehlen des Veranlassungszusammenhangs** zwischen Einnahme und Dienstverhältnis liegt nicht bereits dann vor, wenn die Zuwendung ohne rechtl. Grund geleistet wird (Abs. 1 Satz 2; s. Anm. 154). Es genügt, wenn ein tatsächlicher Zusammenhang besteht, wenn sich die Einnahme im weitesten Sinne als Entgelt für die individuelle Dienstleistung darstellt (BFH v. 17.9.1982 – VI R 75/79, BStBl. II 1983, 39; BFH v. 5.9.2006 – VI R 65/03, BStBl. II 2007, 312). Dieser Zusammenhang kann aus den unterschiedlichsten Gründen nicht vorliegen. So kann die Zuwendung statt für die Dienstleistung

- im ganz überwiegenden Eigeninteresse des ArbG (s. Anm. 185–189),
- aus anderen gesetzlichen (rechtl.) Gründen (s. Anm. 190–194) oder
- aus besonderen persönlichen (privaten) Gründen (s. Anm. 195–199) erfolgen.

**Aufteilung einheitlicher Leistungen**: Werden Leistungen sowohl für die Zurverfügungstellung der individuellen Arbeitskraft als auch aus sonstigen Gründen erbracht, ist eine Aufteilung grds. möglich, wenn die Zuwendungen bei Würdigung aller Umstände des Einzelfalls gemischt veranlasst sind (BFH v. 18.8.2005 – VI R 32/03, BStBl. II 2006, 30; BFH v. 16.11.2005 – VI R 118/01, BStBl. II 2006, 444; BFH v. 30.4.2009 – VI R 55/07, BFH/NV 2009, 1314; BFH v. 11.3.2010 – VI R 7/08, BStBl. II 2010, 763).

181–184 Einstweilen frei.

**bb) Zuwendung im überwiegenden Eigeninteresse des Arbeitgebers**

**Schrifttum:** OFFERHAUS, Was gehört zum Arbeitslohn, BB 1982, 1061; ALBERT/HEITMANN, Das überwiegend eigenbetriebliche Interesse als Abgrenzungskriterium des Arbeitslohns, DB 1985, 2524; LANG, Die Einkünfte des Arbeitnehmers – Steuerrechtssystematische Grundlegung, DStJG 9 (1986), 63; OFFERHAUS, Gesetzlose Steuerbefreiungen im Lohnsteuerrecht, DStJG 9 (1986), 118; THOMAS, Lohnsteuerrechtlicher Aufwendungsersatz durch den Arbeitgeber, StbJb. 1990/91, 183; GLOY, Reizpunkte des Lohnsteuerrechts, StVj. 1991, 44; GERSCH, Das ganz überwiegend eigenbetriebliche Interesse des Arbeitgebers an Zuwendungen – Lohnsteuerrecht im Wandel, in KIRCHHOF/OFFERHAUS/SCHÖBERLE (Hrsg.), Steuerrecht – Verfassungsrecht – Finanzpolitik, FS Franz Klein, Köln 1994, 889; ALBERT, Zur Steuerpflicht von Dienstreisen, insbesondere ins Ausland, DStR 1998, 1449; ABELN, Besteuerung der Outplacementberatung?, BB 1999, 721; HILBERT/SPERANDIO, Fahrgestellung bei Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte sowie bei Familienheimfahrten – geldwerter Vorteil?, DStR 2011, 1121; KRÜGER, Arbeitslohn und ganz überwiegend eigenbetriebliches Interesse, DStR 2013, 2029; HEGER, Sachzuwendungen des Arbeitgebers an seine Arbeitnehmer im „ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse“, DB 2014, 1277; STROHNER, Fortentwicklung des ganz überwiegenden eigenbetrieblichen Interesses nötig, DStR 2014, 731; KUHN, Einkommensteuerliche Aspekte des arbeitgeberfinanzierten Sports, BB 2016, 1951; GESERICH, Beiträge des Arbeitgebers für eine eigene Berufs- und Betriebshaftpflichtversicherung sind kein Arbeitslohn, DStR 2016, 411.

**(1) Vorüberlegungen**

185

Überwiegendes Eigeninteresse des ArbG an einer Zuwendung führt zur Nichtsteuerbarkeit des gewährten Vorteils. Unter Zuwendung im ganz überwiegenden Eigeninteresse des ArbG sind solche Zuwendungen zu verstehen, die keine Gegenleistung für eine vom ArbN erbrachte oder zu erbringende Arbeitsleistung darstellen, sondern überwiegend im Hinblick auf die Funktionsfähigkeit des Betriebs als Ganzes erbracht werden. Derartige Zuwendungen sind zwar durch den Betrieb veranlasst, nicht aber durch das individuelle Dienstverhältnis. Sie erfolgen unabhängig von der individuellen Arbeitsleistung, zur Ausgestaltung des Arbeitsplatzes, zur Förderung des Betriebsklimas oder als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzungen und nicht in erster Linie zur Entlohnung des ArbN.

Vgl. zB BFH v. 25.7.1985 – VI R 203/83, BStBl. II 1985, 868; BFH v. 18.3.1986 – VI R 49/84, BStBl. II 1986, 575; BFH v. 9.3.1990 – VI R 48/87, BStBl. II 1990, 711; BFH v. 25.5.1992 – VI R 85/90, BStBl. II 1992, 655; BFH v. 7.7.2004 – VI R 29/00, BStBl. II 2005, 367; BFH v. 18.8.2005 – VI R 32/03, BStBl. II 2006, 30; BFH v. 5.9.2006 – VI R 65/00, BStBl. II 2007, 312; BFH v. 1.2.2007 – VI R 25/03, BStBl. II 2007, 459; BFH v. 22.7.2008 – VI R 47/06, BStBl. II 2009, 151.

**Begriffsbestimmung:** Der Begriff der Zuwendung im weit überwiegenden Eigeninteresse des ArbG ist nicht im Sinne eines negativen Tatbestandsmerkmals des Begriffs der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu verstehen, sondern als Hilfsmittel zur Abgrenzung der durch das Dienstverhältnis veranlassten Einnahmen von den sonstigen (nicht stbaren) Zuwendungen (idS vgl. GESERICH in BLÜMICH, § 19 Rz. 201 [6/2017]; THOMAS, StbJb. 1990/91, 183). Der Begriff ist daher nicht abschließend, sondern durch ihn werden die Abgrenzungskriterien umschrieben, die zur Verneinung des Veranlassungszusammenhangs zwischen Zuwendung und Dienstverhältnis und damit zur Nichtsteuerbarkeit führen. Die Zuwendung erfolgt dann nicht „für“ die Beschäftigung.

**Eigenwirtschaftliches Interesse:** Vom eigenbetrieblichen Interesse zu unterscheiden ist das eigenwirtschaftliche Interesse des ArbG. Dieses ist von der Absicht des ArbG getragen, im unternehmerischen Interesse liegende Aufwendun-

gen an ArbN zu erbringen; etwa bestimmten ArbN mit erfolgsabhängigen Bezügen besondere Vorteile zukommen zu lassen, um diese zu höheren Leistungen zu motivieren, um betrieblichen Umsatz und Gewinn zu steigern. Diese im eigenwirtschaftlichen Interesse des ArbG liegenden Zuwendungen führen – im Gegensatz zu den im ganz überwiegenden Eigeninteresse geleisteten – wegen der den ArbN zufließenden Bereicherung zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (BFH v. 18.3.1986 – VI R 49/84, BStBl. II 1986, 575; BFH v. 9.3.1990 – VI R 48/87, BStBl. II 1990, 711).

**Die Sicht des Arbeitgebers** ist entscheidend, denn ausschließlich aus seinem Blickwinkel kann entschieden werden, ob eine Zuwendung in seinem eigenbetrieblichen Interesse erfolgt oder mit Entlohnungsabsicht.

**Abgrenzungskriterien**, durch welche sich die Aufwendungen für die Entlohnung von solchen im ganz überwiegenden Interesse der ArbG unterscheiden, sind nur unbestimmt. Sie sind nicht als absolute Tatbestandsumschreibungen des Begriffs „ganz überwiegendes Eigeninteresse des Arbeitgebers“ zu verstehen, sondern als „Merkmale“ für eine Beurteilung aller Umstände des Gesamtfalles (vgl. zur Gesamtwürdigung etwa BFH v. 11.5.2006 – VI R 60/02, BStBl. II 2006, 691; BFH v. 26.7.2007 – VI R 64/06, BStBl. II 2007, 892; BFH v. 12.2.2009 – VI R 32/08, BFH/NV 2009, 830). Entscheidend ist die Frage, ob der Vorteil dem ArbN notwendigerweise zugewendet wird, ob die Zuwendung nur einen geringen Wert hat, ob sie der Optimierung betrieblicher Arbeitsabläufe dient und ob Zuwendungen dieser Art typischerweise der ArbG trägt. Gesichtspunkte für eine Abgrenzung sind:

▶ *Die Art der Zuwendung* ist entscheidend, denn nur wenn die Zuwendung einen außerhalb des Arbeitsverhältnisses liegenden Vorteil für den ArbN hat, kann ein Entlohnungscharakter gegeben sein (vgl. BFH v. 12.2.2009 – VI R 32/07, BStBl. II 2009, 462, betr. Übernahme der Beiträge zum Anwaltsverein bei einer angestellten Anwältin). Ist die Art des Vorteils auf den betrieblichen Ablauf beschränkt, erfolgt sie im Regelfall im Eigeninteresse des ArbG.

▶ *Die Höhe der Zuwendung* kann für eine Entlohnungsabsicht sprechen. Wird Mitgliedern der Geschäftsführung besonders hochwertige Markenkleidung zugewendet, um das Unternehmen nach außen hin zu repräsentieren, spricht dies nach BFH für Entlohnungscharakter (BFH v. 11.4.2006 – VI R 60/02, BStBl. II 2006, 691). Anders hingegen Arbeitsschutzkleidung, die aus hygienischen Gründen oder einheitliche Kleidung mit Firmenlogo, die zur Erreichung eines einheitlichen Erscheinungsbilds den ArbN zugewendet wird (BFH v. 22.6.2006 – VI R 21/05, BStBl. II 2006, 991).

▶ *Das Interesse des Arbeitgebers*, die Aufwendungen für den reibungslosen Ablauf des Betriebs zu erbringen: Ausschlaggebend für die Annahme eines überwiegenden Eigeninteresses des ArbG ist also die Frage nach dem Beweggrund des ArbG, seinen ArbN gerade diese Zuwendung zukommen zu lassen: Soll der Vorteil dem Ansporn der ArbN dienen (dann Arbeitslohn) oder soll ein angenehmes, schnelles und für den ArbG umsatz- und gewinnsteigerndes Arbeiten ermöglicht werden.

▶ *Die Marktgängigkeit* der Bereicherung des ArbN durch die vom ArbG erbrachte Aufwendung ist Indiz für die Bereicherungsabsicht des ArbG. Frei verfügbare, marktgängige Sachzuwendungen, die beim ArbN zu einer privaten Ersparnis führen, erfolgen regelmäßig nicht im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des ArbG, sondern mit der Absicht der bewussten Vorteilsgewährung

(vgl. BFH v. 11.4.2006 – VI R 60/02, BStBl. II 2006, 691, betr. Gestellung hochwertiger bürgerlicher Kleidung).

► *Die Verfügbarkeit* ist Indiz für weit überwiegendes Eigeninteresse, wenn der Genuss des Vorteils nur in dem vom ArbG gesetzten zeitlichen und örtlichen Rahmen möglich ist (zB Kleidung für einheitliches Erscheinungsbild mit Firmenlogo).

► *Die Zwangsläufigkeit* der dem ArbN zukommenden „Begünstigung“ ist Merkmal einer im eigenbetrieblichen Interesse erfolgten Zuwendung. Kann sich der ArbN dem Vorteil ohne Nachteile in Kauf zu nehmen nicht entziehen, tritt sein Bereicherungsinteresse hinter das ArbG-Interesse zurück (BFH v. 17.9.1982 – VI R 75/79, BStBl. II 1983, 39; BFH v. 16.9.1986 – VI B 93/86, BStBl. II 1987, 37; BFH v. 2.2.1990 – VI R 15/86, BStBl. II 1990, 472).

► *Die Auswahl und die Anzahl* der durch die Zuwendung begünstigten ArbN ist Indiz für die Interessenlage. Kommt der Vorteil nur einem kleinen Teil der bei einem ArbG beschäftigten ArbN zugute, spricht dies für Entlohnungsabsicht und nicht für eine nicht stbare Zuwendung.

**Keine relevanten Abgrenzungskriterien** sind hingegen:

► *Der äußere Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis*: Sowohl stbarer Arbeitslohn als auch die in überwiegend betrieblichem Interesse geleisteten Zuwendungen haben ihren formellen Grund im bestehenden Dienstverhältnis. Sie kommen Personen gerade deshalb zugute, weil sie ArbN sind. Der formell bestehende Zusammenhang ist letztlich unter Veranlassungsgesichtspunkten zu werten (s. Anm. 154, 155).

► *Die absolute Höhe* der Zuwendung kann zwar einen Anhaltspunkt für das Bereicherungsinteresse des ArbN bieten. Es können jedoch auch wertvolle Zuwendungen ausschließlich im Eigeninteresse des ArbG erfolgen (zB Vorsorgeuntersuchungen, BFH v. 17.9.1982 – VI R 75/79, BStBl. II 1983, 39; Fernreisen eines Vertriebsbeauftragten, vgl. BFH v. 16.4.1993 – VI R 6/89, BStBl. II 1993, 640, im verschiedenen Einzelfall verneint). Insofern unterscheidet sich die Zuwendung im überwiegenden Eigeninteresse des ArbG von der bloßen Aufmerksamkeit (s. Anm. 135).

## (2) Fallbeispiele zum weit überwiegenden Eigeninteresse des Arbeitgebers

186

Die von Rspr. und Schrifttum bislang behandelten Fälle lassen sich in vier Gruppen einteilen:

**Zuwendungen zur Förderung des Betriebsklimas** können im überwiegenden Interesse des ArbG liegen.

► *Übliche Zuwendungen bei Betriebsveranstaltungen*: Siehe Abs. 1 Nr. 1a; s. Anm. 299.

► *Aufwendungen für den Betriebssport* erfolgen üblicherweise im überwiegenden Eigeninteresse des ArbG zur Förderung des Betriebsklimas. Sie stellen allerdings, wenn es sich um bloße Aufmerksamkeiten handelt (zB Zurverfügungstellung einer Tischtennisplatte) keine Einnahme dar. Aufwendungen für die Zurverfügungstellung von Sportstätten (auch Tennis- und Golfplätze, Hallenbäder) dienen der Förderung des Betriebsklimas und sind im überwiegenden Eigeninteresse des ArbG, wenn der Zugang allen Betriebsangehörigen nach gleichen Kriterien offensteht (aA BFH v. 27.9.1996 – VI R 44/96, BStBl. II 1997, 146, wo uE zu formell argumentiert wird). Nicht im überwiegenden Interesse des ArbG liegt die Mitgliedschaft seiner ArbN in allg. zugänglichen Sportver-

einen (BFH v. 15.5.1992 – VI R 106/88, BStBl. II 1993, 840). Hier überwiegt die Begünstigung des ArbN durch die dadurch ermöglichte Teilnahme am allgemeinen gesellschaftlichen Leben.

▶ *Teambildungsmaßnahmen* erfolgen ebenfalls im überwiegenden Interesse des ArbG und dienen der Förderung des Betriebsklimas (zB Survivalkurse, Gruppenseminare; aA ALBERT, FR 2003, 1153).

**Zuwendungen zur Gesundheitsförderung** können aufgrund gesetzlicher Vorschriften erfolgen und sind dann nicht durch das Dienstverhältnis veranlasst (Augenuntersuchung der an Bildschirmgeräten eingesetzten Mitarbeiter, Regeluntersuchung von Mitarbeitern in Kernkraftwerken usw.). Darüber hinaus können ärztliche Leistungen, auch wenn der ArbN nicht zur Annahme verpflichtet ist, im überwiegenden Interesse des ArbG liegen (BFH v. 17.9.1982 – VI R 75/79, BStBl. II 1983, 39; BFH v. 30.5.2001 – VI R 177/99, BStBl. II 2001, 671; vgl. auch BFH v. 4.7.2007 – VI B 78/06, BFH/NV 2007, 1874).

▶ *Neuregelung JStG 2009 v. 19.12.2008* (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74): Durch die Neuregelung in § 3 Nr. 34 hat der Streit allerdings insoweit an Bedeutung verloren, als ab 1.1.2009 zugewendete Gesundheitsmaßnahmen bis zum jährlichen Wert von 500 € stfrei sind.

▶ *Medikamentenabgabe*: Gleiches gilt für die Abgabe von Medikamenten (zB Vitamintabletten) oder Reihenimpfungen (zB Grippeimpfungen). Auch die Bereitstellung von teuren ergonomischen Arbeitsmitteln (zB Stühle) liegt im überwiegenden Interesse des ArbG.

▶ *Lösegeldzahlungen*: Keine Zuwendung aus überwiegend betrieblichem Interesse stellt uE die Zahlung von Lösegeld dar (BFH v. 30.10.1980 – IV R 27/77, BStBl. II 1981, 303; BFH v. 30.10.1980 – IV R 5/77, BStBl. II 1981, 307). Das gilt auch bei Zahlung für im Ausland entführte ArbN (aA WUNDERLICH, DStR 1996, 2003). Ob im Einzelfall ein geldwerter Vorteil vorliegt oder möglicherweise eine Schenkung unter Lebenden, hängt von den Umständen des Einzelfalls ab.

**Fortbildung des Arbeitnehmers** liegt regelmäßig im ganz überwiegenden Eigeninteresse des ArbG. Das Interesse des ArbG an der Fortbildungsmaßnahme ist insbes. dann zu bejahen, wenn durch die Lehrgänge oder Kurse die konkrete Einsatzfähigkeit des ArbN erhöht wird. Das weit überwiegende Interesse des ArbG ist nicht deshalb zu verneinen, weil der ArbN uU selbst ein Interesse an der beruflichen Weiterbildung hat. Ausnahmen sollen dann gelten, wenn die Weiterbildungsmaßnahme in der Freizeit stattfindet und überwiegend der Allgemeinbildung (zB Fremdsprachen) dient (ALBERT/HEITMANN, FR 1989, 427, uE zu eng).

Entscheidendes Abgrenzungskriterium ist uE die Frage, ob der ArbN die erlernten Fähigkeiten direkt auch außerhalb der beruflichen Sphäre einsetzen und nutzen kann (zu verneinen bei Lkw-Führerschein und bei Fremdsprachen, regelmäßig zu bejahen bei Pkw-Führerschein und bei allgemeinem Computerkurs); zu Führerscheinkosten s. Anm. 600 „Führerschein“.

▶ *Ausbildung des Arbeitnehmers* ist von der Fortbildung zu unterscheiden. Erfolgt die Ausbildung im Rahmen des Dienstverhältnisses (Lehre, Studium an der dualen Hochschule) und werden die Ausbildungskosten vom ArbG übernommen, liegt immer ein überwiegendes eigenbetriebliches Interesse des ArbG vor, so dass kein Arbeitslohn anzunehmen ist. Erfolgt die Ausbildung außerhalb des Dienstverhältnisses, liegt ein überwiegendes eigenbetriebliches Interesse des ArbG nur vor, wenn durch die Ausbildung die Einsatzfähigkeit des ArbN im

Betrieb des ArbG erhöht werden soll (BMF v. 13.4.2012, BStBl. I 2012, 531; R 19.7 Abs. 2 LStR 2015).

► *Mitgliedschaft in einem wissenschaftlichen Fachverein* dient beruflicher Fortbildung und Informationsaustausch, sie liegt daher im überwiegenden Eigeninteresse des ArbG (BFH v. 20.9.1985 – VI R 120/82, BStBl. II 1985, 719).

► *Beiträge zur Berufshaftpflichtversicherung und zur Berufskammer* erfolgen regelmäßig im überwiegenden Eigeninteresse des ArbG (BFH v. 19.11.2015 – VI R 74/14, BStBl. II 2016, 303; BFH v. 19.11.2015 – VI R 47/14, BStBl. II 2016, 301; aA noch BFH v. 26.7.2007 – VI R 64/06, BStBl. II 2007, 892, betr. Berufshaftpflichtversicherung; BFH v. 17.1.2008 – VI R 26/03, BStBl. II 2008, 378, betr. Kammerbeiträge; s. Anm. 135).

► *Beiträge zu einer Directors & Officer Versicherung* können im überwiegenden Eigeninteresse des ArbG erfolgen, wenn dieser durch Abschluss der Versicherung gegen ihn gerichtet Ansprüche aus Fehlverhalten seines Führungspersonals abwenden möchte. Sollen hingegen Ansprüche gegen den ArbN aus Fehlverhalten (strafrechtl. oder persönlich) aufgefangen werden, liegt in der Zahlung der Beiträge durch den ArbG ein geldwerter Vorteil aus dem Arbeitsverhältnis (s. auch GESERICH, DStR 2016, 411).

► *Outplacementberatung für von der Entlassung bedrohte Arbeitnehmer* zur beruflichen Neuorientierung und Fortbildung erfolgen im Interesse des ArbG und stellen keinen Arbeitslohn dar (BFH v. 14.8.2001 – XI R 22/00, BStBl. II 2002, 180).

**Betriebsfunktionale Zielsetzungen (sog. Begünstigungsreflex):** Zuwendungen erfolgen im Regelfall im weit überwiegenden Interesse des ArbG, wenn sie dem reibungslosen Ablauf des Betriebs dienen. Sie können jedoch im Einzelfall eine Bereicherung des ArbN zur Folge haben, und zwar vor allem, wenn in der Wechselwirkung der Interessenlagen das aus der Sicht des ArbG zu beurteilende eigenbetriebliche Interesse geringer zu werten ist als das ArbN-Interesse an einer Bereicherung. Die Bereicherung des ArbN erfolgt dabei gleichsam als „Begünstigungsreflex“ der betrieblich veranlassten Zuwendung. Als Beispiel gelten

► *Geburtsstagsfeiern* des ArbG für den ArbN, wenn hierzu Geschäftsfreunde, Repräsentanten des öffentlichen Lebens und Vertreter von Verbänden eingeladen werden und der Aspekt der Öffentlichkeitsarbeit des ArbG im Vordergrund steht (BFH v. 28.1.2003 – VI R 48/99, BStBl. II 2003, 724, betr. Vorstandsvorsitzenden einer Genossenschaftsbank).

► *Geschäftsreisen*, die in auch von Touristen bevorzugte Gebiete führen und/oder zudem touristische Aspekte aufweisen, erfolgen nicht im überwiegenden Eigeninteresse des ArbG, wenn dieser nicht sein betriebliches Interesse an der Reise nachweist (BFH v. 16.4.1993 – VI R 6/89, BStBl. II 1993, 640; ALBERT, DStR 1998, 1449). Allerdings liegt kein Arbeitslohn vor, wenn der ArbN während der Reise überwiegend Kunden und Geschäftsfreunde betreut (BFH v. 5.9.2006 – VI R 65/03, BStBl. II 2007, 312).

► *Bewirtungsaufwendungen* anlässlich von Geschäftsessen führen regelmäßig zum Zufluss eines geldwerten Vorteils (BFH v. 4.8.1994 – VI R 61/92, BStBl. II 1995, 59). Werden im Rahmen von Dienstbesprechungen Speisen und Getränke unentgeltlich zur Verfügung gestellt, kann das eigenbetriebliche Interesse des ArbG überwiegen (BFH v. 5.5.1994 – VI R 55, 56/92, BStBl. II 1994, 771).

► *Freie Verpflegung von Bordpersonal* eines Flussschiffes ist eine Aufmerksamkeit, da sie im Interesse des ArbG an einem reibungslosen Betriebsablauf liegt (BFH v. 21.1.2010 – VI R 51/09, BStBl. II 2010, 700).

- ▶ *Die Teilnahme an künstlerischen oder sportlichen Ereignissen*, die ArbN im Zusammenhang mit der Betreuung von Geschäftsfreunden ermöglicht wird, führt im Regelfall zu einer Bereicherung. Allenfalls bei mehrmaliger Teilnahme an demselben oder ähnlichen Ereignissen kann das Interesse des ArbG das Interesse des ArbN an der Bereicherung überwiegen (s. Anm. 600 „Eintrittskarten“).
- ▶ *Überlassung hochwertiger repräsentativer Kleidung* führt regelmäßig zur Annahme von Arbeitslohn (BFH v. 1.4.2006 – VI R 60/02, BStBl. II 2006, 691); nicht hingegen mit Firmenlogo versehene bürgerliche Kleidung um ein einheitliches Erscheinungsbild der ArbN zu gewährleisten (BFH v. 22.6.2006 – VI R 21/05, BStBl. II 2006, 915).
- ▶ *Repräsentatives Fahrzeug und Dienstwohnung*: Die Gestellung eines repräsentativen Fahrzeugs oder einer ebensolchen Dienstwohnung führt regelmäßig zu einem geldwerten Vorteil aus dem Arbeitsverhältnis. Ein „Luxusabschlag“ kommt nicht in Frage (BFH v. 9.3.1990 – VI R 48/87, BStBl. II 1990, 711; BFH v. 19.8.2004 – VI R 33/97, BStBl. II 2004, 1076, zur Bemessung des geldwerten Vorteils bei Überlassung einer Luxuswohnung; zur Fahrzeuggestellung s. Anm. 247; zur Wohnungsüberlassung s. Anm. 285–293).
- ▶ *Fabergestellung durch den Arbeitgeber* wird vom BFH als Vorteil gesehen, der nicht im eigenbetrieblichen Interesse des ArbG liegt (BFH v. 27.9.1996 – VI R 84/95, BStBl. II 1997, 147). Allenfalls wenn der Fahrer zusätzliche Sicherungsaufgaben bei gefährdeten Personen übernimmt, kann die Gestellung eines Fahrers im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des ArbG liegen (vgl. BFH v. 22.9.2010 – VI R 54/09, BStBl. II 2011, 354; HILBERT/SPERANDIO, DStR 2011, 1121).
- ▶ *Sicherungsmaßnahmen* am Wohngebäude sind bei allenfalls abstrakter berufsbedingter Gefährdung Arbeitslohn (BFH v. 5.4.2006 – IX R 109/00, BStBl. II 2006, 541).
- ▶ *Vereinsmitgliedschaft* in allg. zugänglichen Vereinen und Organisationen (zB Rotary- oder Golfclub) erfolgt nicht im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des ArbG (BFH v. 15.5.1992 – VI R 106/88, BStBl. II 1993, 840).
- ▶ *Parkplatzgestellung* am Arbeitsplatz erfolgt im überwiegenden Eigeninteresse des ArbG und ist nicht stbare Zuwendung. Dies gilt auch für den Ersatz von Garagenkosten (BFH v. 7.6.2002 – VI R 145/99, BFH/NV 2002, 1386).
- ▶ *Übernahme der Steuerberatkungskosten* durch den ArbG erfolgt nicht im überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse des ArbG. Dies gilt auch bei einem ausländ. Mitarbeiter, der vorübergehend nach Deutschland entsendet wurde (Japaner) und der Sprache nicht ausreichend mächtig ist (BFH v. 21.1.2010 – VI R 2/08, BStBl. II 2010, 639). Anders hingegen uE bei Mitarbeitern, die ins Ausland entsendet werden und den dortigen Steuergesetzen unterliegen.
- ▶ *Verwarnungsgelder* dienen nicht dem reibungslosen Betriebsablauf und erfolgen daher nicht im überwiegenden Interesse des ArbG (BFH v. 14.11.2013 – VI R 36/12, BStBl. II 2014, 278; anders noch BFH v. 7.7.2004 – VI R 29/00, BStBl. II 2005, 367).
- ▶ *Betriebsveranstaltungen*: Siehe ausführl. Abs. 1 Nr. 1a, Anm. 294 ff.

187–189 Einstweilen frei.

### 190 cc) Zuwendung wegen anderer Rechtsbeziehungen

Kein Arbeitslohn liegt vor, wenn die Zuwendung wegen anderer Rechtsbeziehungen oder wegen sonstiger, nicht auf dem Dienstverhältnis beruhender Bezie-

hungen zwischen ArbG und ArbN gewährt wird (BFH v. 1.2.2007 – VI R 72/05, BFH/NV 2007, 898; BFH v. 19.6.2008 – VI R 4/05, BStBl. II 2008, 826; KRÜGER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 19 Rz. 29; SCHNEIDER, DB 2006, Beilage 6, 51). In Betracht kommen öffentlich-rechtl. (zB BFH v. 30.5.2001 – VI R 159/99, BStBl. II 2001, 815; BFH v. 6.6.2002 – VI R 178/97, BStBl. II 2003, 34) und privatrechtl. Rechtsbeziehungen (BFH v. 28.2.2013 – VI R 58/11, BStBl. II 2013, 642).

#### **Andere öffentlich-rechtliche Rechtsbeziehungen:**

- ▶ *Gewerberechtliche Vorschriften*, etwa die Vorschrift, nach welcher der Betrieb eines bestimmten Gewerbes bestimmte bauliche Vorschriften erfordert (Größe eines Ladens, Anzahl der Sanitäreinrichtungen, Umweltschutzauflagen etc.) oder den Mitarbeitern gewisse, dem Gesundheitsschutz dienende Zuwendungen (ärztliche Untersuchungen etc.) zuteilwerden (vgl. GERSCH, FS Klein, 1994, 893);
- ▶ *Bürgerlich-rechtliche Vorschriften*, etwa das Deliktsrecht, das unabhängig vom Bestehen einer (arbeits-)vertraglichen Verpflichtung Schadensersatz oder Schmerzensgeldansprüche begründet (s. Anm. 275; BFH v. 20.9.1996 – VI R 57/95, BStBl. II 1997, 144);
- ▶ *Urheberrecht*: Zahlt ein ArbG (Musiktheater) seinen angestellten Orchestermusikern Vergütungen für die Übertragung von Leistungsschutzrechten betr. Fernsehaufführungen, so handelt es sich nicht um Arbeitslohn, sondern um Einkünfte aus selbständiger Arbeit, wenn die Leistungsschutzrechte nicht bereits aufgrund des Arbeitsvertrags auf den ArbG übergegangen sind (BFH v. 6.3.1995 – VI R 63/94, BStBl. II 1995, 471; BFH v. 26.7.2006 – VI R 49/02, BStBl. II 2006, 917); vgl. aber die Rspr. zu den Einnahmen von Mannschaftssportlern aus ihrer mannschaftsbezogenen Werbetätigkeit (s. Anm. 77; vgl. BFH v. 22.2.2012 – X R 14/10, BStBl. II 2012, 511; BECKER/FIGURA, BB 2012, 3046; KANZLER, FR 2012, 738).

#### **Andere privatrechtliche Rechtsbeziehungen können sein:**

- ▶ *Mietverhältnis*, das zwischen ArbG und ArbN besteht (BFH v. 1.9.1998 – VIII R 3/97, BStBl. II 1999, 213, betr. Wohnungsvermietung neben Dienstverhältnis; BFH v. 19.10.2001 – VI R 131/00, BStBl. II 2002, 300; BFH v. 7.6.2002 – VI R 145/99, BFH/NV 2002, 1386, betr. Garagengeld für Firmenfahrzeug; BFH v. 16.9.2004 – VI R 25/02, BStBl. II 2006, 10, betr. Arbeitszimmer in der Wohnung des ArbN, das vom ArbG angemietet und dem ArbN zur Verfügung gestellt wird; BFH v. 11.5.2011 – VI R 65/09, BStBl. II 2011, 946).
- ▶ *Darlehensverhältnis* zwischen ArbG und ArbN führt zu Einkünften aus Kapitalvermögen (BFH v. 28.7.2007 – VI B 23/07, BFH/NV 2007, 1870; s. Anm. 126).
- ▶ *Aktienankauf- und Optionsrechte* können sowohl Ausfluss des Arbeitsverhältnisses sein als auch aufgrund einer Sonderrechtsbeziehung zwischen ArbG und ArbN bestehen (BFH v. 19.6.2008 – VI R 4/05, BStBl. II 2008, 827; BFH v. 20.5.2010 – VI R 12/08, BStBl. II 2010, 1069, betr. Veräußerung einer Wandelanleihe).
- ▶ *Veräußerung von Anteilen an einer GmbH (§ 17)*, wenn der Geschäftsführer einer GmbH, der gleichzeitig Gesellschafter des Unternehmens ist, Anteile an dem Unternehmen veräußert. Die Steuerbarkeit des Veräußerungsgewinns nach § 17 oder § 19 entscheidet sich danach, ob der Veräußerungsgewinn seinen Ursprung in der Zurverfügungstellung der Arbeitskraft hat oder aber durch die gesellschaftsrechtl. Stellung veranlasst ist (BFH v. 30.6.2011 – VI R 80/10, BStBl. II 2011, 948).

Einstweilen frei.

191–194

**dd) Zuwendung wegen besonderer persönlicher Beziehung**

**Schrifttum:** HARTMANN, Unentgeltliche Zuwendungen an Arbeitnehmer unterliegen der Schenkungsteuer, FR 2000, 1014.

195 **(1) Vorüberlegungen**

Private, persönliche Gründe können für eine Zuwendung ausschlaggebend sein, obwohl zwischen Schenker (oder Erblasser) und Beschenktem (oder Erben) ein Dienstverhältnis besteht (bzw. bestanden hat). Private Zuwendungen kommen dabei im Einzelfall bei verwandtschaftlichen Beziehungen zwischen ArbG und ArbN in Betracht, aber auch, wenn ein besonders enges, persönliches Verhältnis, wie zB mit Hausangestellten, vorliegt. Abgrenzungskriterien sind:

**Private Veranlassung:** wenn ArbG und ArbN verwandt sind; ein besonderes Vertrauensverhältnis besteht; völlig außergewöhnliche Zuwendungen erfolgen; Kinderlosigkeit des ArbG besteht (Nachfolgeregelung); mit der Zuwendung besondere persönliche Auflagen verbunden sind.

**Veranlassung durch das Dienstverhältnis:** wenn die Zuwendung alle ArbN erhalten; bei Ausscheiden des ArbN gezahlt wird (Abfindung); an leitende Angestellte erfolgt (Belohnung, Gewinnbeteiligung).

Die Aufzählung ist nicht als abschließend oder ausschließlich zu verstehen. Entscheidend ist immer der Einzelfall.

196 **(2) Zuwendungen des Arbeitgebers von Todes wegen**

**Keine Beendigung des Dienstverhältnisses durch Tod des Arbeitgebers:** Das Dienstverhältnis wird durch den Tod des ArbG nicht unmittelbar berührt, es wird mit den Erben fortgesetzt. Die Erben treten in die bestehenden Rechte und Pflichten des ArbG ein, sie schulden dem ArbN weiterhin den vereinbarten Arbeitslohn. Erbschaftsteuerliche Wirkungen ergeben sich insoweit nicht, selbst wenn der Erblasser die Erben im Testament angewiesen hat, bestimmte ArbN weiter zu beschäftigen.

**Letztwillige Zuwendung kein Arbeitslohn:** Zuwendungen des ArbG an einen ArbN durch letztwillige Verfügung sind idR erbstpfl. Sie bilden nur dann Arbeitslohn, wenn sich dies aus der Verfügung oder den Umständen des Falls unter Veranlassungsaspekten ergibt (BFH v. 15.5.1986 – IV R 119/84, BStBl. II 1986, 609; BFH v. 30.11.1989 – I R 19/87, BStBl. II 1990, 246 aE).

Wenn ein Ruhegehaltsanspruch nicht besteht und das Dienstverhältnis auch nicht weitergeführt werden soll, wird man im Zweifel davon auszugehen haben, dass aufgrund des Testaments nicht Arbeitslohn nachgezahlt, sondern eine freigebige Zuwendung an den ArbN gemacht werden soll (glA BFH v. 15.5.1986 – IV R 119/84, BStBl. II 1986, 609; BFH v. 30.11.1989 – I R 19/87, BStBl. II 1990, 246). Das gilt regelmäßig auch, wenn der Erblasser als Motiv für seine Zuwendung unzureichende Entlohnung oder Sicherung für das Alter angibt (zur Anerkennung früherer Dienstleistung als Erblässerschuld BFH v. 9.11.1994 – II R 110/91, BStBl. II 1995, 62).

197 **(3) Schenkungen unter Lebenden**

**Nicht durch das Dienstverhältnis veranlasste Zuwendungen** an einen gegenwärtigen oder früheren ArbN oder dessen Erben neben dem Entgelt für die Arbeitsleistung sind möglich, wenn sie nicht als Gegenleistung für die Arbeit des ArbN, sondern aus anderen – privaten – Gründen gewährt werden.

► *Als Geschenk* gewährte Zuwendungen können nicht als Gegenleistung für die Arbeitsstätigkeit angesehen werden (BFH v. 23.2.1951 – IV 171/50 S, BStBl. III 1951, 80). Arbeitslohn kann daher zu verneinen sein, wenn einzelnen Personen unter Prüfung ihrer besonderen Beziehung zum ArbG nach individuellen Gesichtspunkten Zuwendungen gemacht werden, die über das allg. Übliche hinausgehen. Unterstützungen, die aufgrund bestimmter Richtlinien an eine breitgestreute Gruppe von ArbN geleistet werden, gehören allerdings grds. zum Arbeitslohn.

► *Die Form der Zuwendung* kann in Zweifelsfällen ein Unterscheidungsmerkmal dafür bilden, ob eine persönliche Zuwendung oder eine Entlohnung vorliegt. Für Schenkung kann sprechen, dass der Zuwendende den Vorgang selbst als Schenkung versteuert und die entsprechende SchenkungSt übernimmt. Entsprechendes gilt, wenn der ArbG dem ArbN aus „versteuertem Geld“ etwas bezahlt. Wesentlich für die Unterscheidung zwischen Schenkung und Arbeitslohn sind stets Anlass und Beweggrund für die Zuwendung.

**Schenkungssteuer:** Liegt eine Schenkung vor, so ist unter den Voraussetzungen des ErbStG SchenkungSt zu erheben. Eine doppelte Besteuerung des gleichen Rechtsvorgangs nach dem EStG und dem ErbStG schließt sich aus, da der Anlass der Zuwendung nur entweder im Dienstverhältnis oder außerhalb desselben liegen kann (glA RFH v. 8.11.1937, RStBl. 1938, 274).

Einstweilen frei.

198–199

## II. Bezüge aus dem Dienstverhältnis (Abs. 1 Satz 1)

### 1. Bezüge aus einem gegenwärtigen oder zukünftigen Dienstverhältnis (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1)

**Schrifttum:** Siehe allg. vor Anm. 51; zu Arbeitslohn allg. s. vor Anm. 100; zu den einzelnen Bezügen und Vorteilen s. die Hinweise in Anm. 209–299.

#### a) Vorüberlegungen zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 1

200

**Deklaratorische Ergänzung des Einleitungssatzes:** Die Bedeutung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 erschöpft sich weitgehend in einer ergänzenden Bestätigung der im Einleitungssatz des Abs. 1 dargelegten Tatbestandsvoraussetzungen. Die drei Merkmale, welche zur Annahme von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führen (s. Anm. 51) werden lediglich wiederholt:

- „Bezüge und Vorteile“ entspricht dabei den Einnahmen (vgl. Anm. 100 ff.);
- „für“ entspricht dem Veranlassungszusammenhang (vgl. Anm. 150 ff.) und
- „Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst“ entspricht dem Dienstverhältnis (vgl. Anm. 52 ff.).

**Ein selbständiger Regelungsgehalt** des Satzes 1 Nr. 1 erschließt sich lediglich aus einem Vergleich mit Nr. 1a, 2 und 3 (Zuwendungen anlässlich von Betriebsveranstaltungen, vgl. Anm. 294 ff.; Einnahmen aus einem früheren Dienstverhältnis, vgl. Anm. 300 ff., und Zuwendungen an eine Pensionskasse, vgl. Anm. 338 f.).

**Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst** entspricht einer Umschreibung des Begriffs „Dienstverhältnis“. Die Unterscheidung soll die Gleich-

rangigkeit für Zwecke der Besteuerung klarstellen. Entscheidend ist, dass die Beschäftigung in abhängiger Stellung geleistet wird.

201–205 Einstweilen frei.

### b) Die einzelnen Bezüge (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1)

#### 206 aa) Gehälter, Löhne

Als Gehalt wird im Allgemeinen das monatlich oder in größeren Abständen, als Lohn das in kürzeren Abständen (Tagen, Wochen) gezahlte (oder abgerechnete) Entgelt für geleistete Arbeit bezeichnet. Die Unterscheidung ist für die stl. Einordnung ohne Bedeutung.

#### 207 bb) Gratifikationen, Tantiemen

**Gratifikation** ist eine Sondervergütung, die der ArbG – regelmäßig freiwillig – gewährt. Sie ist Arbeitslohn und gehört zu den sonstigen Bezügen (s. § 39b Abs. 3 Satz 8).

**Tantieme** ist eine nach dem Umsatz oder Gewinn des Unternehmens oder eines Teilbetriebs bemessene Arbeitsvergütung. Sie gehört grds. ebenfalls zu den sonstigen Bezügen. Die unterschiedlichen Begriffe wie Gewinnbeteiligungen, Ergebnislöhne (zB Umsatzprovisionen) und dergleichen bedeuten nur eine Modalität der Arbeitslohnzahlung (BFH v. 19.1.1976 – VI R 67/75, BStBl. II 1976, 286).

**Zeitpunkt der steuerlichen Erfassung:** Gratifikationen und Tantiemen bilden stets Arbeitslohn desjenigen Jahres, in dem sie dem ArbN zufließen, nicht des Jahres, nach dessen Umsatz oder Gewinn sie sich bemessen (zum Zeitpunkt des Zuflusses allg. s. § 11 Anm. 88). Deshalb können ArbG und ArbN durch übereinstimmende Vereinbarung den Zuflusszeitpunkt festlegen (BFH v. 11.11.2009 – VI R 1/09, BStBl. II 2010, 746; BFH v. 15.5.2013 – VI R 24/12, BFH/NV 2013, 1694). Die Rückstellung eines Betrags bei Aufstellung der Bilanz des ArbG ist bei normalen ArbN, die nicht gleichzeitig Geschäftsführer sind, nicht als Zufluss zu werten (§ 11 Anm. 27f.).

**Bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern** fließt die Tantieme allerdings bereits zu dem Zeitpunkt zu, zu dem sie beschlossen wird und der beherrschende GesGf. damit die Möglichkeit der Auszahlung hat (BFH v. 14.6.1985 – VI R 127/81, BStBl. II 1986, 62; BFH v. 8.5.2001 – VII B 252/00, BFH/NV 2001, 1222; BFH v. 3.2.2011 – VI R 66/09, BFH/NV 2011, 1057); s. auch Anm. 600 „Gesellschafter“.

208–209 Einstweilen frei.

### c) Wichtige Fälle anderer Bezüge und Vorteile iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1

#### aa) Anteile an Kapitalgesellschaften, vor allem Aktien und Aktienoptionen

**Schrifttum:** THOMAS, Lohnsteuerliche Aspekte bei Aktienoptionen, DStZ 1999, 710; FOX/HÜTTICHE, Mitarbeiterbeteiligung an der GmbH, GmbHR 2000, 521; EGNER/WILDNER, Besteuerung von Stock-Options – Überbesteuerung oder Besteuerungslücke?, FR 2001, 62; HAGEN, Besteuerung von Aktienoptionen als Arbeitslohn bei einem unbeschränkt Steuerpflichtigen, FR 2001, 726; HERZIG/LACHMANN, Der Besteuerungszeitpunkt von Stock-Options, DB 2001, 1436; HOFFMANN, Zur Besteuerung von Stock Options in der Baisse, DStR 2001, 1789; HÖRETH/ZIPFEL, Änderungen bei der Besteuerung von Aktien- und Umtauschanleihen, DStZ 2001, 653; PORTNER, Neueste Rechtsprechung des BFH zur Besteuerung von Arbeitnehmer-Aktienoptionen – sind damit die steuerlichen Fragen

beantwortet?, DStR 2001, 1331; PORTNER, Besteuerung von Stock Options – Zeitpunkt der Bewertung des Sachbezugs, DB 2002, 235; FRITSCHE/BÄUMLER, Der Besteuerungszeitpunkt von Stock-Options: fortlaufende Probleme nach den Urteilen des BFH aus dem Jahre 2001, DStR 2003, 1005; HAUNHORST, Der Lohnzufluss bei Gewährung handelbarer Aktienoptionen – oder wie aus dem Traum vom günstigen Aktienbezug ein Alptraum werden kann, DB 2003, 1864; LEUNER, Vorschlag zu einer Verbesserung der Stock Option-Besteuerung in Deutschland, DStR 2003, 669; HASBARGEN/SCHMITT/BETZ, Aktuelle Entwicklungen bei der Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungsmodellen, BB 2010, 1951; HEURUNG/HILBERT/ENGEL, Lohnsteuerrechtlicher Zufluss bei dinglichen Verfügungsbeschränkungen unterliegenden Aktien, DStR 2011, 2436; WEIDMANN/CURDT, Aktien- bzw. Optionsgewährung an Arbeitnehmer im Steuerrecht, BB 2012, 809; HEURUNG/HILBERT/ENGEL, Lohnsteuerlicher Zufluss bei Gewährung vinkulierter GmbH-Anteile, FR 2013, 184; KOCH-SCHULTE, Veräußerungsgewinne aus Managementbeteiligungen sind Einkünfte aus Kapitalvermögen und kein Arbeitslohn, DB 2015, 2166; THOMAS, Lohngegenstand und Zuflusszeitpunkt bei der Übertragung von Aktien, DStR 2015, 263; GESERICH, BFH: Bewertung des geldwerten Vorteils aus dem Erwerb von Aktien im Rahmen eines Management-Beteiligungsprogramms, DStR 2017, 47; GRAEFE, Zeitwertkonten und Zuflussprinzip bei Organen von Kapitalgesellschaften – zum aktuellen Stand der Rechtsprechung, DStR 2017, 2199; PRUSKO, Die Anrufungsauskunft bei Mitarbeiter- und Managementbeteiligungsprogrammen, DB 2018, 1044.

### (1) Überlassung von Aktien

210

Die unentgeltliche oder verbilligte Überlassung von Aktien ist Arbeitslohn iSd. § 19, wenn

- die Veranlassung für die Überlassung der Kapitalanteile im Dienstverhältnis wurzelt und
- durch die Überlassung ein geldwerter Vorteil zugewendet wird.

**Durch das Dienstverhältnis veranlasst** muss die Überlassung sein, damit Arbeitslohn vorliegt (s. Anm. 150 ff.; BFH v. 23.6.2005 – VI R 10/03, BStBl. II 2005, 770; BFH v. 23.6.2005 – VI R 124/99, BStBl. II 2005, 766; BFH v. 20.11.2008 – VI R 25/05, BStBl. II 2009, 382; BFH v. 7.5.2014 – VI R 73/12, BStBl. II 2014, 904; BFH v. 1.9.2016 – VI R 67/14, BStBl. II 2017, 69). Das ist nicht immer der Fall (s. Anm. 190; BFH v. 19.6.2008 – VI R 4/05, BStBl. II 2008, 826; BFH v. 20.11.2008 – VI R 25/05, BStBl. II 2009, 382; BFH v. 17.6.2009 – VI R 69/06, BStBl. II 2010, 69). Stellt sich der Anteilserwerb als Erwerb einer eigenständigen Einkunftsquelle dar, liegen keine Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit vor. Unterscheidungskriterium ist insbes., ob der Erwerb der Anteile Entlohnungscharakter hat, dem ArbN also bereits einen vermögensmäßigen Vorteil bringt, oder ob durch den Erwerb eine eigenständige Einkunftsquelle erworben werden soll. Nicht entscheidend ist in diesem Zusammenhang, ob die Beteiligung nur ArbN des Unternehmens angeboten wird (vgl. BFH v. 17.6.2009 – VI R 69/06, BStBl. II 2010, 69).

**Erwerb durch Gesellschafter:** Ist der ArbN bereits Gesellschafter, so kann die Vorteilszuwendung auf dem Gesellschaftsverhältnis beruhen und daher eine vGA bilden. Zu Aktienoptionen durch Konzernmutter s. BFH v. 4.4.2006 – VI R 11/03, BStBl. II 2006, 668.

**Künftiger Geschäftsführer:** Erfolgt der verbilligte Erwerb der Beteiligung im Hinblick auf eine künftige Beschäftigung als Geschäftsführer, ist dies ebenfalls als Arbeitslohn zu berücksichtigen (BFH v. 26.7.2014 – VI R 94/13, BStBl. II 2014, 865, mit Anm. BERGEMPER, FR 2014, 992).

**Geldwerter Vorteil:** Wenn der ArbG Aktien an ArbN zu einem Vorzugskurs oder kostenlos überlässt, stellt dies eine Einnahme iSd. Einleitungssatzes zu

Abs. 1 in Form eines Sachbezugs dar (vgl. Anm. 110; BFH v. 7.4.1989 – VI R 47/88, BStBl. II 1989, 608; BFH v. 7.4.1989 – VI R 73/86, BStBl. II 1989, 927; zum Verzicht gegen Entgelt s. BFH v. 19.6.2008 – VI R 4/05, BStBl. II 2008, 826; BFH v. 18.9.2012 – VI R 90/10, BStBl. II 2013, 289; zur Bewertung von nicht börsennotierten Aktien vgl. BFH v. 29.7.2010 – VI R 30/07, BStBl. II 2011, 68).

**Zuflusszeitpunkt:** Der geldwerte Vorteil fließt zu dem Zeitpunkt zu, in dem der Anspruch auf die Verschaffung der Verfügungsmacht über die Aktien erfüllt wird, also im Zeitpunkt der Ausübung des Ankaufsrechts (BFH v. 14.6.2005 – VI R 47/03, BFH/NV 2005, 2181; BFH v. 4.5.2006 – VI R 19/03, BStBl. II 2006, 832; BFH v. 30.9.2008 – VI R 67/05, BStBl. II 2009, 282; BFH v. 18.9.2012 – VI R 90/10, BStBl. II 2013, 289). Dies gilt auch, wenn der ArbN noch längerfristig in der freien Verfügung über die gutgeschriebenen Beträge beschränkt ist (BFH v. 11.2.2010 – VI R 47/08, BFH/NV 2010, 1094).

▶ *Wandeldarlehen:* Gewährt der ArbN dem ArbG ein Darlehen, das mit einem Wandlungsrecht zum Bezug von Aktien ausgestattet ist, erfolgt der Zufluss erst bei Umwandlung des Darlehens (BFH v. 23.6.2005 – VI R 10/03, BStBl. II 2005, 770; BFH v. 20.5.2010 – VI R 12/08, BStBl. II 2010, 1069).

▶ *Genussrechte:* Kann ein ArbN die von seinem ArbG erworbenen Genussrechte nur dadurch verwerten, dass er sie am Ablaufende an diesen zurückveräußert, liegt Arbeitslohn vor. Der geldwerte Vorteil fließt dem ArbN allerdings erst zu, wenn ihm das Entgelt für die Rücknahme ausgezahlt wird (BFH v. 5.11.2013 – VIII R 20/11, BStBl. II 2014, 275).

**Bewertung des geldwerten Vorteils:** Die Höhe des Zuflusses richtet sich bei nicht börsennotierten Beteiligungen nach § 11 Abs. 2 BewG (BFH v. 1.9.2016 – VI R 16/15, BStBl. II 2017, 149). Ein geldwerter Vorteil fließt damit zu in Höhe der Differenz zwischen dem vom ArbN gezahlten Preis und dem „üblichen Endpreis am Abgabeort“ (vgl. § 8 Abs. 2 Satz 1; zu WK s. BFH v. 3.5.2007 – VI R 36/05, BStBl. II 2007, 647; BERGKEMPER, FR 2007, 979).

**Sonderfall: Überlassung von Aktien mit Sperrfrist:** Eine Sperrfrist (zeitweiliges Veräußerungsverbot) schiebt den Zeitpunkt des Zufließens der Aktie nicht hinaus, wenn der ArbN durch einen Verstoß gegen das Veräußerungsverbot lediglich Schadensersatzpflichten auslöst. Der ArbN kann in diesen Fällen zwar erst nach Ablauf der Sperrfrist über die Aktie frei verfügen, rechtl. und wirtschaftlich ist er jedoch bereits von dem Augenblick an Inhaber der Aktie, in dem sie auf ihn übertragen oder auf seinen Namen im Depot einer Bank hinterlegt wird (BFH v. 30.9.2008 – VI R 67/05, BStBl. II 2009, 282; vgl. auch § 11 Anm. 105 „Aktienüberlassung“). Ist eine Verfügung innerhalb der Sperrfrist hingegen ausgeschlossen (zB bei vinkulierten Namensaktien), ist ein Zufluss innerhalb der Sperrfrist nicht anzunehmen, da sich die Vinkulierung unmittelbar auf die Wirksamkeit der Übertragung auswirkt (BFH v. 30.6.2011 – VI R 37/09, BStBl. II 2011, 923; s. auch BERGKEMPER, FR 2011, 1175).

▶ *Bewertung:* Eine Wertminderung der Aktie gegenüber dem Börsenkurs infolge der dem ArbN auferlegten Sperrfrist wird von der Rspr. abgelehnt (BFH v. 16.11.1984 – VI R 39/80, BStBl. II 1986, 136; BFH v. 7.4.1989 – VI R 47/88, BStBl. II 1989, 608; BFH v. 30.9.2008 – VI R 67/05, BStBl. II 2009, 282). Dies gilt auch für den Bezug von Genussrechten, deren Veräußerung einer Sperrfrist unterliegt (BFH v. 7.4.1989 – VI R 73/86, BStBl. II 1989, 927).

▶ *Nachzahlung wegen Veräußerung innerhalb der Sperrfrist:* Veräußert der ArbN Aktien während der Sperrfrist und muss er deshalb dem ArbG eine Nachzahlung

auf den Erwerbspreis der Aktien leisten, so bildet die Nachzahlung eine Rückzahlung von Arbeitslohn; s. dazu allg. § 9 Anm. 80 ff., insbes. für den Fall, dass der in der Überlassung der Aktien liegende Vorteil ganz oder teilweise stfrei war.

**Sonderfall: Veräußerung von GmbH-Anteilen:** Veräußert ein ArbN Anteile an der GmbH, deren Geschäftsführer er ist, an einen die GmbH übernehmenden Konzern gegen Gewährung von Aktien dieses Konzerns, so ist der Vorteil bei Veräußerung der Aktien nicht für das Dienstverhältnis gewährt worden, sondern für die Veräußerung der GmbH-Anteile (BFH v. 30.6.2011 – VI R 80/10, BStBl. II 2011, 949).

Einstweilen frei.

211–212

## (2) Überlassung von Anteilsoptionen (stock options)

213

**Begriff und Erscheinungsformen der Anteilsoption (stock options):** Die Grundidee der *stock options* besteht in allen Gestaltungsvarianten darin, einem ArbN das Recht einzuräumen, eine bestimmte Anzahl von Anteilen des arbeitgebenden Unternehmens zu einem festgelegten Preis (Basispreis) zu erwerben, der dem gemeinen Wert (Börsenkurs, Teilwert) zum Zeitpunkt der Einräumung der Option entspricht oder darunter liegt. Die Option kann während eines bestimmten Zeitraums oder auch zu einem bestimmten Zeitpunkt ausgeübt werden (zur Funktionsweise der *stock options* s. ausführl. BREDOW, DStR 1996, 2033; PORTNER/BÖDEFELD, DStR 1995, 629). Es kann bei der estl. Behandlung grds. unterschieden werden zwischen

- an einer amtlichen Wertpapierbörse gehandelten und damit jederzeit marktgängigen Optionen und
- individuellen, zwischen ArbG und ArbN vereinbarten und deshalb nicht frei handelbaren ArbN-Optionen.

**Marktgängige, gehandelte Optionen** sind selbständige WG. Räumt ein ArbG seinen ArbN das Recht ein, eine solche Aktien-Option zu erwerben, so liegt – ähnlich wie bei der Einräumung eines Bezugsrechts (s. Anm. 211) – stpfl. Arbeitslohn in Form eines Sachbezugs vor.

► **Zuflusszeitpunkt** einer handelbaren Option ist der Zeitpunkt, zu welchem der ArbN entweder das Recht auf Bezug einer Aktie ausübt (BFH v. 20.11.2008 – VI R 25/05, BStBl. II 2009, 382, mwN; aA PORTNER, DStR 2001, 1331), oder aber anderweitig über das Optionsrecht verfügt. Eine anderweitige Verfügung liegt dabei insbes. vor, wenn der ArbN das Aktienbezugsrecht auf einen Dritten überträgt (BFH v. 18.9.2012 – VI R 90/10, BStBl. II 2013, 289).

► **Höhe des geldwerten Vorteils:** Die Höhe des Vorteils ergibt sich aus der Differenz zwischen dem am Tag der Einräumung des Optionsrechts an der amtlichen Börse festgestellten Kurs und dem vom ArbN tatsächlich für den Optionsschein bezahlten Preis.

**Individuelle Arbeitnehmer-Optionen** sind nach der Rspr. keine WG, da sie regelmäßig nicht frei handelbar und damit nicht jederzeit disponibel sind. Zum Zeitpunkt der Einräumung der Option wird dem ArbN daher lediglich eine – nicht bewertbare – Chance überlassen (BFH v. 24.1.2001 – I R 119/98, BStBl. II 2001, 512; BFH v. 24.1.2001 – I R 100/98, BStBl. II 2001, 509; BFH v. 20.6.2001 – VI R 105/99, BStBl. II 2001, 689; BMF v. 10.3.2003 – IV C 5 - S 2332 - 11/03, BStBl. I 2003, 234).

► **Zuflusszeitpunkt** des nicht handelbaren Optionsrechts ist wie bei einem handelbaren erst der Zeitpunkt, zu dem der ArbN tatsächlich aufgrund des Options-

rechts eine Aktie erwirbt (BFH v. 20.6.2001 – VI R 105/99, BStBl. II 2001, 689; BFH v. 20.11.2008 – VI R 25/05, BStBl. II 2009, 382).

▶ *Im Gegenzug* hat der ArbG zum Zeitpunkt der Ausgabe der Aktienoption noch keinen gewinnwirksamen Lohnaufwand (BFH v. 25.8.2010 – I R 103/09, BStBl. II 2011, 215).

▶ *Höhe des Zuflusses*: Der durch das Arbeitsverhältnis veranlasste stpfl. Vorteil errechnet sich aus der Differenz zwischen dem Wert des Anteils zum Zeitpunkt der Ausübung der Option (Erwerb des Anteils) und den dem ArbN bei Übertragung der Option tatsächlich entstandenen Kosten (s. Anm. 211).

▶ *Zuschüsse an einen Dritten* zur Übernahme des Kursrisikos führen ebenfalls zu Arbeitslohn (BFH v. 13.9.2007 – VI R 26/04, BStBl. II 2008, 204).

▶ *Ausländisches Besteuerungsrecht*: Hält sich der ArbN während des Optionszeitraums ganz oder teilweise im Ausland auf, ist der auf diesen Zeitraum entfallende anteilige Wertzuwachs der Option stfrei (BFH v. 24.1.2001 – I R 119/98, BStBl. II 2001, 512; BFH v. 24.1.2001 – I R 100/98, BStBl. II 2001, 509). Der inländ. Besteuerung wird nur der anteilige geldwerte Vorteil unterworfen.

▶ *Tarifiermäßigung nach § 34* (Fünftelregelung) kommt dann in Betracht, wenn das Optionsrecht vor dem Kauf der Aktie mehrere Jahre gehalten wird. Sie verkörpert dann Arbeitslohn für mehrere Jahre (BFH v. 19.12.2006 – VI R 136/01, BStBl. II 2007, 456; BFH v. 18.12.2007 – VI R 62/05, BStBl. II 2008, 294; zur Ermäßigung bei Entlohnung für mehrjährige Tätigkeit allg. BFH v. 7.5.2015 – VI R 44/13, BStBl. II 2015, 890).

### 214 (3) Umwandlung von Barlohn in Anteile

**Barlohnnumwandlung**: Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit liegen grds. auch dann vor, wenn Anteile an KapGes. (Aktien, Genossenschaftsanteile, GmbH-Anteile etc.) ganz oder teilweise durch sog. Barlohn-Umwandlung, dh. anstelle von Arbeitslohn, gewährt werden (BFH v. 12.3.1993 – VI R 71/92, BStBl. II 1993, 521; zur Problematik der sog. *deferred compensation* vgl. Anm. 391).

**Anteilsübernahme wegen schlechter wirtschaftlicher Situation**: Übernehmen ArbN Anteile ihres Betriebs, um trotz schlechter wirtschaftlicher Situation den Betrieb fortzuführen und ihren Arbeitsplatz dadurch zu erhalten, so stellt dies, sofern die ArbN dafür auf ihnen zustehenden Arbeitslohn verzichten und die übernommenen Anteile werthaltig sind, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dar (zu Wandeldarlehensverträgen vgl. BFH v. 23.6.2005 – VI R 10/03, BStBl. II 2005, 770; BFH v. 20.5.2010 – VI R 12/08, BStBl. II 2010, 1069; zur Darlehensgewährung durch ArbN s. Anm. 126; zur beruflich veranlassten Beteiligung von ArbN WAGNER, BB 1997, 150; SCHMIDT, FR 1992, 401).

**Bürgschaft zugunsten des Arbeitgebers** führt bei einer Inanspruchnahme zu WK aus § 19 (BFH v. 3.9.2015 – VI R 58/13, BStBl. II 2016, 305).

### 215 bb) Aufwandsentschädigungen, Beihilfen und Unterstützungen

**Aufwandsentschädigungen** dienen der Abgeltung von dienstlich veranlassten Aufwendungen persönlicher und sachlicher Art des ArbN, die ihrem Wesen nach WK sind. Zum Begriff der Aufwandsentschädigung s. auch § 3 Nr. 12 Anm. 8. Zu Aufwandsentschädigungen an AstA-Mitglieder als stbare Einnahmen s. BFH v. 22.7.2008 – VI R 51/05, BStBl. II 2008, 981.

▶ *Von öffentlichen Kassen gezahlte Aufwandsentschädigungen* sind nach § 3 Nr. 12 bei Erfüllung der dort genannten Voraussetzungen ganz oder teilweise stfrei (s. § 3

Nr. 12 Anm. 7). Die allgemeine Stellenzulage für Polizeivollzugsbeamte ist keine stbefeite Aufwandsentschädigung (BFH v. 8.10.1993 – VI R 9/93, BFH/NV 1994, 312). Entsprechendes gilt für die Gefahrenzulage an Mitarbeiter der Kampfmittelbeseitigung (BFH v. 15.9.2011 – VI R 6/09, BStBl. II 2012, 144; s. auch BERGKEMPER, jurisPR-SteuerR 49/2011 Anm. 1).

► *Aus privaten Kassen gezahlte Aufwandsentschädigungen* zur Bestreitung des durch den Dienst veranlassten Aufwands sind grds. Teil des Arbeitslohns. Aufwandsentschädigungen privater ArbG können aber durchlaufende Gelder oder Auslagenersatz und damit nicht stbar sein (s. ausführl. § 3 Nr. 16 Anm. 8 ff.; § 3 Nr. 50 Anm. 2). Liegen die Voraussetzungen für die Nichtsteuerbarkeit aber nicht vor, so ist die unterschiedliche Behandlung öffentlicher und privater Aufwandsentschädigungen nicht verfassungswidrig (BVerfG v. 10.4.1997 – 2 BvL 77/92, BStBl. II 1997, 518).

► *Ehrenamtliche Helfer*: Die StPflcht von Aufwandsentschädigungen gilt auch für die ehrenamtlichen Helfer gemeinnütziger Organisationen. In diesen Fällen besteht die Möglichkeit, dass die Aufwandsentschädigung Entlohnungscharakter hat (BFH v. 4.8.1994 – VI R 94/93, BStBl. II 1994, 944).

**Beihilfen und Unterstützungen** sind Zuwendungen des ArbG an den ArbN, um diesen von bestimmten, ihm erwachsenden Aufwendungen (zB Krankheitskosten) zu entlasten, um ihn vor bestimmten Aufwendungen zu bewahren (zB durch eine Vorsorgekur) oder um ihm bestimmte Aufwendungen (zB Ausbildungskosten) zu ermöglichen (vgl. § 3 Nr. 11). Es wird unterschieden:

► *Aus öffentlichen Kassen gezahlte Beihilfen und Unterstützungen* sind stfrei (§ 3 Nr. 11); zu Einzelheiten s. Erläuterungen zu § 3 Nr. 11.

► *Durch private Arbeitgeber gewährte Beihilfen und Unterstützungen* sind grds. stpfl. Sie sind nur dann stfrei, wenn dies durch das Gesetz im Einzelnen bestimmt ist. Teilweise werden Beihilfen aber auch durch Verordnung stfrei gestellt:

▷ *Eine gesetzliche Steuerbefreiung* enthält noch § 3 Nr. 35 hinsichtlich der von den nunmehr privatisierten Postunternehmen (Telekom, Deutsche Post AG) den bei ihnen beschäftigten Beamten gewährten Beihilfen und Unterstützungen (zu Einzelheiten vgl. § 3 Nr. 35 Anm. 1 ff.).

▷ *Steuerbefreiung durch Verwaltungsanordnung (R 3.11 Abs. 2 LStR 2015)*: Für bestimmte stbare Unterstützungen aus öffentlichen Kassen oder aus Mitteln einer öffentlichen Stiftung enthält R 3.11 Abs. 2 LStR 2015 eine StBefreiung (vgl. § 3 Nr. 11 Anm. 6).

▷ *Zur Rechtsgültigkeit der richtlinienbegründeten Steuerbefreiung* vgl. § 3 Nr. 11 Anm. 3.

**Erholungsbeihilfen privater Arbeitgeber** sind grds. stpfl. Arbeitslohn (vgl. H 3.11 „Beihilfen von einem Dritten“ LStH). Zu Gesundheitsleistungen des ArbG aus überwiegendem Eigeninteresse s. Anm. 186.

Einstweilen frei.

216–234

## cc) Prämien, Incentives

**Schrifttum:** OFFERHAUS, Was gehört zum Arbeitslohn?, BB 1982, 1061; THOMAS, Die einkommenssteuerliche Erfassung von Incentivereisen, DSStR 1996, 1678; HARTMANN, Incentive-Reisen – ein Beispiel kumulativer Besteuerung, DSStR 1997, 1061; THOMAS, Die Besteuerung von Sachprämien aus Kundenbindungsprogrammen – eine gesetzgeberische Glanzleistung?, DSStR 1997, 305; ALBERT, Bewertung von Sachzuwendungen, insbesondere von Incentive-Reisen, FR 2002, 712; ALBERT, Zur Besteuerung sog. gemischter Reisen als Arbeitslohn, FR 2010, 1032.

235 (1) **Begriff und Formen**

**Die Erscheinungsformen** von Incentives sind vielfältig. Neben Geldgeschenken kommen Reisen oder sonstige Sachzuwendungen in Betracht. *Incentives* kommen dabei neben eigenen ArbN auch Geschäftspartnern, deren ArbN sowie Kunden zu Gute. Sie sind im Regelfall stpfl. (bei ArbN als Arbeitslohn, bei Geschäftspartnern als Einkommen aus gewerblicher oder selbständiger Tätigkeit):

StRspr.: BFH v. 9.3.1990 – VI R 48/87, BStBl. II 1990, 771; BFH v. 25.3.1993 – VI R 58/92, BStBl. II 1993, 639; BFH v. 23.6.1993 – VI R 14/93, BStBl. II 1993, 806; BFH v. 25.11.1993 – VI R 45/93, BStBl. II 1994, 254; BFH v. 4.8.1994 – VI R 24/94, BStBl. II 1994, 954; BFH v. 26.9.1995 – VIII R 35/93, BStBl. II 1996, 273; BFH v. 5.7.1996 – VI R 10/96, BStBl. II 1996, 545; BFH v. 9.8.1996 – VI R 88/93, BStBl. II 1997, 97; BFH v. 18.8.2005 – VI R 32/03, BStBl. II 2006, 30; BFH v. 18.8.2005 – VI R 7/03, BFH/NV 2006, 271; BFH v. 5.9.2006 – VI R 49/05, BFH/NV 2007, 217; BFH v. 11.1.2007 – VI R 69/02, BFH/NV 2007, 708.

**Geld und sonstige Prämie:** Die Zuwendung einer Geldprämie an ArbN für eine besondere Leistung ist grds. stpfl. Arbeitslohn beim begünstigten Empfänger. Die Behandlung von Sachzuwendungen oder sonstigen Vorteilen (zB Reisen, Events, Teilnahme an sportlichen oder künstlerischen Veranstaltungen etc.) richtet sich nach den unten angeführten Kriterien.

236 (2) **Voraussetzungen für die Behandlung als steuerpflichtiger Arbeitslohn**

**Arbeitnehmer:** Voraussetzung für die Zurechnung eines geldwerten Vorteils ist die ArbN-Eigenschaft des Zuwendungsempfängers.

► *Zuwendung durch Dritten:* Nicht entscheidend ist, ob die Zuwendung vom ArbG des Incentive-Empfängers wirtschaftlich getragen wird. Nimmt ein ArbN an einer vom Geschäftspartner seines ArbG veranstalteten vorwiegend touristisch ausgerichteten Reise teil, ist der Wert des zugewendeten Vorteils als Arbeitslohn des ArbN zu erfassen (BFH v. 5.7.1996 – VI R 10/96, BStBl. II 1996, 545; BFH v. 24.8.2010 – VI B 14/10, BFH/NV 2011, 24).

► *Zuwendungen an beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer:* Ist der Incentive-Empfänger alleiniger oder ggf. mit Familienangehörigen beherrschender GesGf. einer KapGes., ist nicht von einem geldwerten Vorteil aus dem Arbeitsverhältnis, sondern von einer vGA auszugehen. Dies gilt auch, wenn das Incentive von einem Geschäftspartner zugewendet wird (vgl. BMF v. 29.4.2008 – IV B 2 - S 2297 - b/07/0001, BStBl. I 2008, 566). Zur Zuwendung eines Incentives an einen Einzelunternehmer oder den Gesellschafter einer PersGes. vgl. BMF v. 14.10.1996 – IV B 2 - S 2143 - 23/96, BStBl. I 1996, 1192.

**Veranlassung durch das Dienstverhältnis:** Die Zuwendung einer Prämie ist durch das Dienstverhältnis ausgelöst, falls es sich um die Belohnung einer kleinen Gruppe von ArbN für deren besonderen Arbeitseinsatz handelt.

► *Einzelfallabhängige Bewertung:* Die Unterscheidung, ob eine Reise oder eine Mahlzeit nicht betriebsfunktionale Ziele wie Geschäftsabschlüsse, Beratungsleistungen, Kundenbetreuung etc. hat, also im weit überwiegenden Eigeninteresse des ArbG erfolgt (vgl. ausführl. Anm. 185 ff.), sondern das Ziel verfolgt, dem Teilnehmer einen Vorteil zuzuwenden, kann im Einzelfall schwierig sein. Entscheidend ist eine Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalls. Abzustellen ist dabei nicht auf die subjektiven Vorstellungen des ArbN, sondern maßgebend ist die Beurteilung eines neutralen Dritten unter Veranlassungsgesichtspunkten.

StRspr.: BFH v. 22.7.1988 – II R 175/85, BStBl. II 1988, 995; BFH v. 20.4.1989 – IV R 106/87, BStBl. II 1989, 641; BFH v. 9.3.1990 – VI R 48/87, BStBl. II 1990, 711; BFH v. 25.3.1993 – VI R 58/92, BStBl. II 1993, 639; BFH v. 16.4.1993 – VI R 6/89,

BStBl. II 1993, 640; BFH v. 30.4.1993 – VI R 94/90, BStBl. II 1993, 674; BFH v. 26.9.1995 – VIII R 35/93, BStBl. II 1996, 273; BFH v. 5.7.1996 – VI R 10/96, BStBl. II 1996, 545; BFH v. 7.2.1997 – VI R 17/94, BStBl. II 1997, 363; BFH v. 5.9.2006 – VI R 65/03, BStBl. II 2007, 312.

► *Aufteilung der entstandenen Kosten*: Eine Aufteilung von Sachzuwendungen an ArbN in Arbeitslohn und Zuwendung im eigenbetrieblichen Interesse ist grds. möglich (BFH v. 18.8.2005 – VI R 32/03, BStBl. II 2006, 30; BFH v. 16.11.2005 – VI R 118/01, BStBl. II 2006, 444; KRÜGER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 19 Rz. 100 „Incentivereisen“).

**Einnahme aus dem Dienstverhältnis**: Dem ArbN fließt durch die Zuwendung des Incentives ein geldwerter Vorteil aus dem Arbeitsverhältnis zu (s. allg. Anm. 120 ff.).

► *Ein nicht steuerbarer aufgedrängter Vorteil* kann nur dann angenommen werden, wenn sich der ArbN der Zuwendung des Sachpreises nicht entziehen kann, ohne gleichzeitig berufliche Nachteile in Kauf zu nehmen und der zugewendete Sachpreis für den ArbN keinen objektiven wirtschaftlichen Wert hat. Bei der Zuwendung einer Reise ist immer von einem wirtschaftlichen Wert auszugehen, auch wenn der ArbN zB das gebotene touristische Programm bereits anlässlich einer früheren Reise gesehen hat. Der BFH (BFH v. 9.3.1990 – VI R 48/87, BStBl. II 1990, 711) lehnt es allerdings ab, bei besonders aufwendigen sog. Incentive-Reisen einen Luxuskostenanteil auszuschneiden.

► *Keine Bereicherung* des ArbN liegt vor, wenn als Prämie eine bloße Aufmerksamkeit im Wert bis zu 60 € zugewendet wird (R 19.6 LStR 2015). Wird als Prämie ein Essen gewährt, ist der Entlohnungscharakter immer dann zu verneinen, wenn der ArbG das Essen wegen der günstigen Gestaltung des Arbeitsergebnisses gewährt hat (BFH v. 5.5.1994 – VI R 55-56/92, BStBl. II 1994, 771; BFH v. 4.8.1994 – VI R 61/92, BStBl. II 1995, 59).

► *Bloße Gewinnchance noch kein Vorteil*: Die bloße Möglichkeit, zB durch Teilnahme an einem betriebsinternen Wettbewerb eine Prämie zu erhalten, ist uE noch kein geldwerter Vorteil (so auch BFH v. 11.3.1988 – VI R 106/84, BStBl. II 1988, 726; BFH v. 25.11.1993 – VI R 45/93, BStBl. II 1994, 254; zu BE BFH v. 2.9.2008 – X R 25/07, BFH/NV 2009, 63).

► *Die Übernahme der Reiseleitung* führt zumindest dann zur Annahme eines erheblichen Eigeninteresses des ArbN an der Teilnahme und zu einer Bereicherung, wenn der Ehegatte des ArbN an der Reise teilnimmt (BFH v. 25.3.1993 – VI R 58/92, BStBl. II 1993, 639). Allerdings liegt kein Arbeitslohn vor, wenn der ArbN während der Reise überwiegend Kunden und Geschäftsfreunde betreut (BFH v. 5.9.2006 – VI R 65/03, BStBl. II 2007, 312).

### (3) Höhe der Zuwendung, Besteuerungsverfahren

237

**Allgemeine Bewertungsregeln**: Die Art des dem ArbN gewährten Incentives (Sachzuwendung) bestimmt die Höhe des als Arbeitslohn zu erfassenden Vorteils (vgl. ausführl. ALBERT, FR 2002, 712). Bei einer Geldzuwendung erfolgt die Besteuerung des Nennwerts, bei einer Sachzuwendung kann die Bewertung anhand der Kosten des ArbG vorgenommen werden (s. auch ALBERT, DStR 2005, 2150). Verpflegungsaufwendungen sind dabei nur mit dem die gesetzlichen Pauschbeträge übersteigenden Teil anzusetzen (GESERICH in BLÜMICH, § 19 Rz. 280 „Incentive-Reisen“ [6/2017]).

► *Kein Luxusabschlag*: Wird dem ArbN eine besonders aufwendige Prämie, zB in Form einer besonders luxuriösen Reise zugewendet, so hat es der BFH abge-

lehnt, einen sog. Luxuskostenanteil auszuscheiden (BFH v. 7.12.1984 – VI R 164/79, BStBl. II 1985, 164; BFH v. 9.3.1990 – VI R 48/87, BStBl. II 1990, 711).

► *Kosten der Preisverleihung:* Erfolgt die Übergabe der Prämie im Rahmen einer Betriebsveranstaltung, an der alle ArbN des Betriebs teilnehmen können, so sind diese Kosten der Prämie nicht zuzurechnen (aber max. Kosten von 110 € je Teilnehmer). Etwas anderes gilt allerdings, wenn die Prämie im Rahmen einer aufwendigen Veranstaltung nur für geladene Gäste überreicht wird. Hier sind die auf den ArbN und eventuell seine Angehörigen entfallenden Kosten der Prämie zuzurechnen.

**Besteuerungsverfahren:** Die Lohnversteuerung des geldwerten Vorteil aus der Zuwendung der Prämie erfolgt als sonstiger Bezug nach § 39b Abs. 3 Sätze 5 ff. Eine Pauschalierung durch den ArbG nach § 40 Abs. 1 kann in Betracht kommen (R 40.2 Abs. 1 Nr. 2 LStR 2015).

238–260 Einstweilen frei.

#### dd) Mahlzeiten (Bewertung)

**Schrifttum:** ALBERT, Mahlzeiten im Lohn- und Einkommensteuerrecht, FR 2010, 267.

#### 261 (1) Abgabe arbeitstäglichlicher Mahlzeiten

**Begriff:** Arbeitstäglichliche Mahlzeiten sind solche Mahlzeiten, die der ArbG an jedem Arbeitstag (zB durch eine selbst betriebene Kantine) an seine ArbN abgibt. Auch die Abgabe von Mahlzeiten, die der ArbG von Großküchen bezieht oder die der ArbN in Gaststätten deshalb einnehmen kann, weil der ArbG aufgrund vertraglicher Vereinbarungen durch Barzuschüsse an die Gaststätte zur Verbilligung der Mahlzeit beiträgt, gehören hierher.

**Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit:** Der geldwerte Vorteil aus der unentgeltlichen oder verbilligten Gewährung von Mahlzeiten oder von Essensmarken zur Einnahme von Mahlzeiten innerhalb oder außerhalb des Betriebs und von Barzuschüssen bildet grds. stpfl. Arbeitslohn (BFH v. 7.12.1984 – VI R 164/79, BStBl. II 1985, 164). Die Bewertung des dem einzelnen ArbN zugewendeten geldwerten Vorteils erfolgt nach der Sozialversicherungsentgeltverordnung (SvEV v. 21.12.2006, BStBl. I 2006, 782, früher Sachbezugsverordnung) deren Werte regelmäßig angepasst werden (zuletzt durch die 10. VO zur Änderung der SvEV v. 7.12.2017, BGBl. I 2017, 3906) mW ab 1.1.2018; s. § 8 Anm. 122 ff.

#### 262 (2) Mahlzeiten aus besonderem Anlass

**Begriff:** Unter der Abgabe einer Mahlzeit aus besonderem Anlass wird nur die nicht arbeitstäglichliche Abgabe solcher Mahlzeiten verstanden, die der ArbN vom ArbG selbst oder auf Veranlassung des ArbG von einem Dritten erhält. Werden Mahlzeiten weder vom ArbG noch auf dessen Veranlassung von einem Dritten an den ArbN abgegeben, liegt keine Veranlassung durch das Dienstverhältnis und schon deshalb kein stbarer Einkommenszufluss vor. Daran ändert sich selbst dadurch nichts, dass bei der Mahlzeit ein Bezug zum Dienstverhältnis bestand (zB: ArbN wird vom Geschäftsfreund des ArbG zum Essen eingeladen). Entsprechend den unterschiedlichen Anlässen, zu denen Mahlzeiten aus besonderem Anlass abgegeben werden können, wird in verschiedene Fallgruppen unterschieden:

– Mahlzeiten im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse des ArbG;

- Mahlzeiten zur üblichen Verköstigung von ArbN während einer Dienstreise, Fahrtätigkeit oder Einsatzwechselfähigkeit oder im Rahmen der doppelten Haushaltsführung;
- Mahlzeiten als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft.

**Überwiegend eigenbetriebliches Interesse** an der Mahlzeitenabgabe führt dazu, dass durch die Mahlzeit kein geldwerter Vorteil gewährt wird. Überwiegend eigenbetriebliches Interesse an der Mahlzeitenabgabe wird in drei Fällen angenommen:

► *Übliche Betriebsveranstaltung*: Steuerfreiheit wegen überwiegend betrieblichem Interesse des ArbG besteht zum einen dann, wenn der ArbN an einer üblichen Betriebsveranstaltung teilnimmt s. Anm. 294 ff.).

► *Außergewöhnlicher Arbeitseinsatz*: Die Rspr. hat ein überwiegendes Eigeninteresse des ArbG (zum Begriff s. ausführl. Anm. 185 ff.) an der Mahlzeitenabgabe ferner dann bejaht, wenn diese anlässlich eines außergewöhnlichen Arbeitseinsatzes erfolgt und das Essen der Beschleunigung des Arbeitsablaufs dient (BFH v. 4.8.1994 – VI R 61/92, BStBl. II 1995, 59; s. auch R 19.6 Abs. 2 LStR 2015). Ein außergewöhnlicher Arbeitseinsatz liegt uE nur dann vor, wenn unvorhergesehene und seltene Arbeiten bewältigt werden müssen (zB Katastrophenhilfe durch Bedienstete der Feuerwehr, Schutz des Firmengeländes bei Hochwasser, Umstellung der Computeranlage am Wochenende etc.) Die Ableistung von Überstunden allein begründet noch keine Außergewöhnlichkeit, die eine Mahlzeitenabgabe im überwiegend betrieblichen Interesse des ArbG belegt (vgl. LEICHTLE, DB 1998, 277). Der Beschleunigung des Arbeitsablaufs dient die Mahlzeitenabgabe insbes. dann, wenn sie an abgelegenen Orten oder zu ungewöhnlichen Uhrzeiten erfolgt.

► *Kundenessen*: Nach der Rspr. liegt eine überwiegend betriebliche Veranlassung der Mahlzeitenabgabe auch vor, wenn der ArbN an der Bewirtung eines Geschäftsfreundes des ArbG teilnimmt (BFH v. 5.5.1994 – VI R 55-56/92, BStBl. II 1994, 771). Solche Bewirtungsaufwendungen sind beim ArbG nur zu 70 % als BA abziehbar (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2; zur Bewirtung durch ArbN s. BFH v. 19.6.2008 – VI R 33/07, BStBl. II 2009, 11).

**Auswärtstätigkeit**: Mahlzeiten, die vom ArbG oder auf Veranlassung des ArbG während einer Dienstreise (zB Verpflegung im Flugzeug), einer Fahrtätigkeit oder im Rahmen der doppelten Haushaltsführung an einen ArbN abgegeben werden, sind seit 1996 als geldwerter Vorteil zu erfassen (zur Bedeutung s. BFH v. 19.11.2008 – VI R 80/06, BFH/NV 2009, 29). Die dem ArbN zustehende Verpflegungspauschale ist ab VZ 2014 durch die im Rahmen einer Auswärtstätigkeit vom ArbG oder auf dessen Veranlassung hin von einem Dritten zur Verfügung gestellte Mahlzeit zu kürzen, und zwar 20 % für ein Frühstück und je 40 % für ein Mittag- oder Abendessen (§ 9 Abs. 4a Satz 8 idF des Gesetzes zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts v. 20.2.2013, BGBl. I 2013, 285; BStBl. I 2013, 188).

**Mahlzeit als Gegenleistung** für die Zurverfügungstellung der Arbeitskraft liegt vor, wenn der Belohnungscharakter der Mahlzeitenabgabe überwiegt. Eine Mahlzeit als Gegenleistung ist regelmäßig dann anzunehmen, wenn die Abgabe anlässlich regelmäßig stattfindender Dienstbesprechungen erfolgt (BFH v. 6.2.1987 – VI R 34/84, BStBl. II 1987, 355; H 8.1 (8) „Individuell zu versteuernde Mahlzeiten“ LStH 2018). In diesen Fällen ist ein geldwerter Vorteil aus dem Ar-

beitsverhältnis anzunehmen. Die Bewertung des Vorteils erfolgt mit dem tatsächlichen Wert der Mahlzeit, allerdings findet hier die Freigrenze des § 8 Abs. 2 Satz 9 Anwendung (44 €; BMF v. 9.7.1997 – IV B 6 - S 2334 - 138/97, BStBl. I 1997, 735). Von der Mahlzeitenabgabe als Gegenleistung für die Zurverfügungstellung der Arbeitskraft zu unterscheiden ist die Darreichung von Erfrischungen (Plätzchen etc.) während einer Besprechung, die nicht den Umfang einer Mahlzeit haben: bloße nicht stbare Aufmerksamkeit (s. Anm. 135).

263–274 Einstweilen frei.

## 275 ee) Schadensersatz

**Schrifttum:** Gosch, Zum Verzicht auf Schadensersatz als Arbeitslohn, StBp. 1992, 243; E. SCHMIDT, Schadensersatz und Lohnsteuer, DB 1993, 957; STRUNK, Einkommensteuerliche Behandlung von Entlassungsschädigungen an Arbeitnehmer, DStR 1994, 1249; BIEBELHEIMER, Einkommensteuerliche Behandlung der Schadensersatzleistungen des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer, BB 1997, 1446.

**Grundsatz:** Ersatzleistungen des ArbG und Dritter für Schäden, die dem ArbN erwachsen sind, gehören zum Arbeitslohn, wenn die Tatbestandsmerkmale des Arbeitslohnbegriffs erfüllt sind (BFH v. 28.2.1975 – VI R 29/72, BStBl. II 1975, 520; s. aber BFH v. 20.9.1996 – VI R 57/95, BStBl. II 1997, 144; zum Schadensersatz allg. s. § 8 Anm. 180 „Schadensersatz“).

**Arbeitnehmerstellung:** Der Begünstigte muss ArbN sein. Dies ist er nicht mehr, wenn durch den Schadensersatz eine schuldhaft verweigerter Wiedereinstellung entschädigt werden soll (BFH v. 6.7.2005 – XI R 46/04, BStBl. II 2006, 55). Die StPflcht der Entschädigung ergibt sich hier allerdings aus § 24 Nr. 1 Buchst. a.

**Objektive Bereicherung:** Die Ersatzleistung muss den ArbN objektiv bereichern (s. allg. Anm. 121), dh., der ArbN muss nach der Schadensersatzleistung ein Mehr an Vermögen haben als vor dem schadenstiftenden Ereignis. Keine Bereicherung liegt daher vor, wenn lediglich ein Schaden repariert wird. Eine objektive Vermögensmehrung ist allerdings bei einem Ersatz neu für alt gegeben.

**Keine objektive Bereicherung,** mithin kein Arbeitslohn ist etwa anzunehmen bei

▶ *Unfallschäden:* Ersatz bestimmter Unfallschäden durch den ArbG (Saldierung von Arbeitslohn und WK), s. § 8 Anm. 180 „Schadensersatz“. Zu den Fällen, in denen Aufwendungen und Ersatzleistungen Dritter in verschiedene VZ fallen, s. § 9 Anm. 57.

▶ *Leistungen einer Unfallversicherung:* Ersatzleistungen aus einer vom ArbG getragenen Unfallversicherung, aus der der ArbN unmittelbar bezugsberechtigt ist (s. Anm. 443; über Autoinsassen-Unfallversicherung s. Anm. 450–452).

▶ *Leistungen einer Unfallversicherung ohne eigenen Anspruch des Arbeitnehmers:* Erhält ein ArbN Leistungen aus einer ausschließlich vom ArbG finanzierten Unfallversicherung, gegen die er keinen eigenen unentziehbaren Anspruch hat, sind diese kein Arbeitslohn. Allerdings führen die vom ArbG bis zum Unfallzeitpunkt entrichteten Beiträge – begrenzt auf die Höhe der Versicherungsleistung – zu nachträglichem Arbeitslohn (vgl. BFH v. 11.12.2008 – VI R 9/05, BStBl. II 2009, 385).

▶ *Verzicht des Arbeitgebers* auf Schadensersatz kann zu Arbeitslohn führen (BFH v. 24.5.2007 – VI R 73/05, BStBl. II 2007, 766).

**Veranlassung durch das Dienstverhältnis** verlangt einen qualifizierten „Zusammenhang“ mit dem Dienstverhältnis (BFH v. 19.2.1993 – VI R 42/92, BStBl. II 1993, 519; BFH v. 30.11.1993 – VI R 21/92, BStBl. II 1994, 256; s. Anm. 154).

**Fehlender Veranlassungszusammenhang:** Kein Arbeitslohn, weil nicht durch das Dienstverhältnis veranlasst, liegt zB vor bei gesetzlicher Verpflichtung des ArbG zB aufgrund unerlaubter Handlung oder Gefährdungshaftung, besonders Ersatz von Heilkosten und Zahlung von Schmerzensgeld (BFH v. 28.2.1975 – VI R 29/72, BStBl. II 1975, 520; BFH v. 20.9.1996 – VI R 57/95, BStBl. II 1997, 144).

**Steuerpflicht bei vom Arbeitgeber bezahlten Versicherungen:** Ersatzleistungen der von einem ArbG bezahlten Reisegepäckversicherung, die dem ArbN unmittelbare Ansprüche einräumt, sind nach § 3 Nr. 16 stbefreit, wenn sich der Versicherungsschutz auf Dienstreisen beschränkt (BFH v. 19.2.1993 – VI R 42/92, BStBl. II 1993, 519). Dies gilt aber nur, wenn sich der Schaden als die Konkretisierung einer reisespezifischen Gefährdung erweist und nicht nur gelegentlich der Reise eingetreten ist (BFH v. 30.11.1993 – VI R 21/92, BStBl. II 1994, 256).

Einstweilen frei.

276–284

#### ff) Wohnungsüberlassung

**Schrifttum:** NIERMANN, Wohnungsüberlassung an Arbeitnehmer als „Steuersparmodell“, DB 1996, 1842.

##### (1) Vorüberlegungen

285

**Grundsätzlich steuerpflichtiger Arbeitslohn:** Zuwendungen, die der ArbG oder ein Dritter (BFH v. 7.11.2006 – VI R 70/02, BFH/NV 2007, 425) dem ArbN oder zu seinen Gunsten einem Dritten im Zusammenhang mit der Beschaffung, Unterhaltung, Ausstattung, Räumung usw. einer Wohnung (Mietwohnung, ETWohnung oder Eigenheim) gewährt, können zum stpfl. Arbeitslohn gehören, unabhängig davon, ob es Barzuwendungen oder Sachbezüge sind. Voraussetzung für die Annahme von Arbeitslohn ist neben der Veranlassung der Überlassung durch das Dienstverhältnis der Zufluss eines wirtschaftlichen Vorteils (Bereicherung).

**Unterschiedliche Zuwendungsarten:** Zuwendungen können insbes. bestehen in

- der unentgeltlichen oder verbilligten Nutzungsüberlassung einer dem ArbG gehörenden oder von ihm gemieteten Wohnung oder eines Baugrundstücks (s. Anm. 286–290),
- der Übernahme von Aufwendungen des ArbG für die Wohnung des ArbN (s. Anm. 291),
- der unentgeltlichen oder verbilligten Übereignung eines Wohnhauses, einer ETWohnung oder eines Baugrundstücks (s. Anm. 292),
- der Bestellung eines Wohnrechts (s. Anm. 293).

##### (2) Nutzungsüberlassung einer Wohnung, eines Hauses, eines Grundstücks oder einer Unterkunft als Arbeitslohn

286

**Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit:** Die unentgeltliche oder verbilligte Überlassung einer dem ArbG gehörenden oder durch ihn gemieteten oder

entliehenen usw. Wohnung an den ArbN bildet eine Einnahme aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe des dem ArbN dadurch zufließenden wirtschaftlichen Vorteils. Zahlt der ArbN verbilligte Miete, so erhält er Arbeitslohn, soweit die Miete hinter dem ortsüblichen Mietpreis zurückbleibt.

► *Überlassung von Diensträumen durch den Arbeitgeber:* Arbeitslohn liegt nur insoweit vor, wie dem ArbN Räume zur Befriedigung seines persönlichen Wohnbedürfnisses überlassen werden, nicht dagegen, soweit die Räume zur Erledigung von Dienstgeschäften benutzt werden.

► *Schlafstelle am Arbeitsplatz* ist keine Unterkunft, ihre Überlassung kein Sachbezug (FG Hamb. v. 13.11.1981 – VI 134/79, EFG 1982, 298, rkr.).

**Bewertung der Bereicherung:** Zu unterscheiden ist zwischen Marktmiete oder den in der Sozialversicherungsentgeltordnung (SvEV v. 21.12.2006, BGBl. I 2006, 3385; BStBl. I 2006, 782) festgesetzten Werten.

► *Wohnungsüberlassung:* Die Bewertung einer frei oder verbilligt überlassenen Wohnung erfolgt mit dem ortsüblichen Mietpreis (§ 8 Abs. 2 Satz 6) unter Berücksichtigung der sich aus der Lage der Wohnung zum Betrieb ergebenden Beeinträchtigungen. Die Nebenkosten sind in diesen Fällen ebenfalls mit dem üblichen Mittelpreis des Verbrauchsorts anzusetzen (BFH v. 11.5.2011 – VI R 65/09, BStBl. II 2011, 946). Der Rabattfreibetrag kommt dabei dann zur Anwendung, wenn der ArbG vergleichbare Wohnungen auch an fremde Dritte vermietet (BFH v. 16.2.2005 – VI R 46/03, BStBl. II 2005, 530). Überlässt der ArbG eine Wohnung zu einem Mietpreis, der innerhalb der Mietpreisspanne des Mietpreisspiegels der Gemeinde liegt, scheidet die Annahme eines geldwerten Vorteils durch die verbilligte Wohnraumüberlassung aus (BFH v. 17.8.2005 – IX R 10/05, BStBl. II 2006, 71; BFH v. 11.5.2011 – VI R 65/09, BStBl. II 2011, 946).

► *Unterkunftsüberlassung:* Wird lediglich eine Unterkunft (keine vollwertige abgeschlossene Wohnung, sondern ein Zimmer oder eine Schlafstelle) überlassen, erfolgt die Bewertung mit den in der SvEV v. 21.12.2006 (BGBl. I 2006, 3365; BStBl. I 2006, 782) festgelegten regelmäßig angepassten Werten (§ 2 Abs. 3 SvEV). Nach der 10. VO zur Änderung der SvEV v. 7.12.2017 (BGBl. I 2017, 3906) werden ab 1.1.2018 hierfür 246 € je Monat angesetzt (vgl. BFH v. 23.8.2007 – VI R 74/04, BStBl. II 2007, 948; zu Luxuswohnung s. BFH v. 19.8.2004 – VI R 33/97, BStBl. II 2004, 1076).

Zu den Einzelheiten der Bewertung der Nutzungsüberlassung vgl. ausführl. § 8 Anm. 130. Insbesondere ist zu beachten:

► *Bei repräsentativen Einfamilienhäusern,* die leitenden Angestellten als Dienstwohnung zugewiesen werden, rechtfertigt der Repräsentationszweck keinen Abschlag vom ortsüblichen Mietpreis (so BFH v. 8.3.1968 – VI R 175/66, BStBl. II 1968, 435).

► *Zeitpunkt des Zuflusses:* Zuwendungen im Zusammenhang mit der Wohnung des ArbN sind bei diesem im Kj. des Zufließens zu versteuern. Bei Vermietung gegen einen zu niedrigen Mietzins fließt dem ArbN der kapitalisierte Wert der Ermäßigung also nicht bereits zur Zeit des Abschlusses des Mietvertrags zu (zur Nutzung durch Wohnrecht s. BFH v. 19.8.2004 – VI R 33/97, BStBl. II 2004, 1076).

► *Auslandswohnungen:* Überlässt der ArbG dem ArbN im Rahmen einer Auslandstätigkeit eine Wohnung im Ausland, deren ortsübliche Miete 18 % des Arbeitslohns ohne Kaufkraftausgleich übersteigt, so ist diese Wohnung mit 18 % des Arbeitslohns ohne Kaufkraftausgleich zuzüglich 10 % der darüber hinausgehenden ortsüblichen Miete zu bewerten (R 8.1 Abs. 6 Satz 10 LStR 2015).

► *Dienstzimmerentschädigung*: Die Entschädigung für die Bereitstellung und Bewirtschaftung dienstlich genutzter Räume gehört nicht zum stpfl. Arbeitslohn, auch wenn die Räume in einem verbilligt überlassenen Wohngebäude bereitgehalten werden (BFH v. 19.10.2001 – VI R 131/00, BStBl. II 2002, 300).

**Veranlassung durch das Dienstverhältnis** liegt regelmäßig vor, wenn die unentgeltliche oder verbilligte Überlassung der Wohnung nur im Hinblick auf das individuelle Beschäftigungsverhältnis erfolgt und sich im weitesten Sinne als Gegenleistung für die Zurverfügungstellung der individuellen Arbeitskraft des ArbN erweist (allg. s. Anm. 150). Im Einzelfall wird die Abgrenzung schwierig sein. Generell kann von einer Veranlassung durch das Arbeitsverhältnis ausgegangen werden, wenn alternativ

- die überlassene Wohnung speziell auf die Tätigkeit zugeschnitten ist, weil zB Hausmeisterdienste erledigt werden,
- die Überlassung der Wohnung gemeinsam mit der Anstellung geregelt wird, und die Wohnung bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses geräumt werden muss,
- Teile der überlassenen Wohnung für Repräsentationszwecke genutzt werden.

Einstweilen frei.

287–290

### (3) Aufwendungen des Arbeitgebers für die Wohnung des Arbeitnehmers 291

**Vom Arbeitnehmer eigengenutztes Gebäude**: Aufwendungen, die ein ArbG für das dem ArbN gehörende und von diesem eigengenutzte Wohnhaus oder dessen ETWohnung macht (zB Reparaturen, Baumaßnahmen, Gartenpflege), bilden Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit. Dies gilt auch für Sicherungsmaßnahmen bei einer nur abstrakten Gefährdung des ArbN (BMF v. 30.6.1997 – IV B 6 - S 2334 - 148/97, BStBl. I 1997, 696; BFH v. 5.4.2006 – IX R 109/00, BStBl. II 2006, 541).

**Dem Arbeitnehmer gehörende Mietwohnung**: Aufwendungen des ArbG für eine Mietwohnung des ArbN bilden ebenfalls Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit, zB Schönheitsreparaturen, die der ArbN anderenfalls hätte selbst tragen müssen (BFH v. 17.8.1973 – VI R 8/70, BStBl. II 1974, 8: ersparte Aufwendungen).

**Anmietung von Räumen** in der Wohnung des ArbN durch den ArbG führt zu Einkünften aus VuV (BFH v. 19.10.2001 – VI R 131/00, BStBl. II 2002, 300; BFH v. 16.9.2004 – VI R 25/02, BStBl. II 2006, 10, betr. Arbeitszimmer in der Wohnung des ArbN, das vom ArbG angemietet und dem ArbN zur Verfügung gestellt wird, allerdings mit wenig überzeugenden Argumenten)

### (4) Übereignung eines Wohnhauses oder einer Eigentumswohnung 292

**Arbeitslohn**: Die unentgeltliche oder verbilligte Übereignung eines Gebäudes seitens des ArbG an seinen ArbN bildet Arbeitslohn, wenn durch das Dienstverhältnis veranlasst (BFH v. 25.5.1992 – VI R 18/90, BStBl. II 1993, 45; BFH v. 10.8.2010 – VI R 1/08, BStBl. II 2010, 1074). Das gilt auch bei Übereignung eines unbebauten oder bebauten Grundstücks oder einer ETWohnung. Scheitert die Übertragung des Eigentums an der Wohnung (zB weil der ArbN im Grundbuch nicht als Eigentümer eingetragen wird), so ist die anschließende Veräußerung der Wohnung durch den ArbG keine Rückzahlung von Arbeitslohn (BFH v. 10.8.2010 – VI R 1/08, BStBl. II 2010, 1074).

**Bewertung**: Die Einnahme aus nichtselbständiger Arbeit besteht in solchen Fällen im Unterschied zwischen dem vom ArbN bezahlten Preis und dem örtlichen End-

preis, den der ArbN bei Erwerb von einem Dritten hätte aufwenden müssen (§ 8 Abs. 2 Satz 1; BFH v. 19.4.1974 – VI R 107/70, BStBl. II 1975, 383; Ein Preisnachlass von 6 100 DM bildet auch kein Gelegenheitsgeschenk); s. allg. Anm. 176, 190.

**Verkauf ehemals staatlich geförderter Wohnungen:** Übereignet ein ArbG ein Hausgrundstück zu einem nach § 64 Abs. 2 II. WohnBauG „angemessenen“ Preis, der unter dem ortsüblichen Verkehrswert liegt, so ist der darin liegende Vorteil für den ArbN kein Arbeitslohn (BFH v. 25.5.1992 – VI R 18/90, BStBl. II 1993, 45).

### 293 (5) Einräumung eines Wohnrechts (Nießbrauch)

**Einnahme aus nichtselbständiger Arbeit:** Räumt ein ArbG seinem ArbN ein unentgeltliches oder verbilligtes dingliches Nutzungsrecht an einer Wohnung ein, so bildet der wirtschaftliche Vorteil, wenn die Überlassung des dinglichen Rechts auf dem Dienstverhältnis beruht, stpfl. Arbeitslohn (BFH v. 22.1.1988 – VI R 135/84, BStBl. II 1988, 525; BFH v. 26.5.1993 – VI R 118/92, BStBl. II 1993, 686).

**Bewertung:** Die Einnahme aus nichtselbständiger Arbeit besteht in solchen Fällen im Unterschied zwischen dem vom ArbN bezahlten Preis und dem örtlichen Endpreis. Insofern ergeben sich zur unentgeltlichen oder verbilligten Übereignung einer Wohnung keine Unterschiede (s. Anm. 292).

**Zeitpunkt der Bereicherung:** Dem ArbN fließt der geldwerte Vorteil aus der unentgeltlichen oder verbilligten Überlassung des dinglichen Wohnrechts oder des Nießbrauchs nicht bereits im Zeitpunkt der Bestellung, sondern erst laufend mit der Nutzung zu (BFH v. 22.1.1988 – VI R 135/84, BStBl. II 1988, 525; BFH v. 26.5.1993 – VI R 118/92, BStBl. II 1993, 686; BFH v. 19.8.2004 – VI R 33/97, BStBl. II 2004, 1076; aA für den Fall einer Erbbaurechtsbestellung BFH v. 10.6.1983 – VI R 15/80, BStBl. II 1983, 642).

## 2. Betriebsveranstaltungen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a)

**Schrifttum:** ALBERT, Auswirkungen der neuen Rechtsprechung des BFH v. 16.5.2013 zu Betriebsveranstaltungen, FR 2013, 1071; BOLIK/ZÖLLER/KINDLER, Alle Jahre wieder: Jahresendralle des Steuergesetzgebers – das JStG 2015 heißt ZollkodexAnpG, BB 2014, 2974; GEBERTH/BARTELT, Zollkodexanpassungsgesetz passiert den Bundestag, DB 2014, 2861; EISMANN, Die lohnsteuerliche Behandlung von Betriebsveranstaltungen nach der gesetzlichen Neuregelung in § 19 Abs. 1 Nr. 1a EStG, DStR 2015, 1429; HÖRSTER, Der Bundesrat stimmt dem Zollkodex-Anpassungsgesetz („JStG 2015“) zu, NWB 2015, 92; MÖLLER, Update zum Zollkodex-AnpG, Das „verkappte JStG 2015“ ist in Kraft, BB 2015, 97; ORTMANN-BABEL/GAUB, Zollkodexanpassungsgesetz verabschiedet, DB 2015, 13; PLENKER, LStR 2015 unter Berücksichtigung des Zollkodexanpassungsgesetzes, DB 2015, 94; PLENKER, BMF Schreiben zu Arbeitslohn bei Betriebsveranstaltungen nach der gesetzlichen Neuregelung zum 1.1.2015, DB 2015, 2530; REILING/BRUCKER/LOOSER, Steuerliche Behandlung von Betriebsveranstaltungen, DB 2017, 2436.

**Verwaltungsanweisung:** BMF v. 14.10.2015 – IV C 5 - S 2332/15/10001, BStBl. I 2015, 832.

### 294 a) Bedeutung und Geltungsbereich des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a

**Überblick über die gesetzliche Neuregelung ab 1.1.2015:** Durch die gesetzliche Neuregelung der stl. Abzugsfähigkeit von Aufwendungen anlässlich von Betriebsveranstaltungen wird die bisherige lediglich durch LStR geregelte Rechtslage wiederhergestellt und fortentwickelt:

- In Satz 1 wird die Betriebsveranstaltung definiert,
- in Satz 2 wird der Umfang dessen umschrieben, was dem ArbN anlässlich einer Betriebsveranstaltung stl. zugewendet wird,
- durch Satz 3 wird ein stl. Freibetrag für diese Zuwendungen iHv. 110 € festgelegt,
- nach Satz 4 gilt der Freibetrag für bis zu zwei Betriebsveranstaltungen jährlich,
- Satz 5 regelt die stl. Bewertung der anlässlich von Betriebsveranstaltungen zugewendeten geldwerten Vorteile.

**Rechtssystematische Bedeutung der Regelung:** Die gesetzliche Neuregelung soll der Rechtssicherheit dienen, da der BFH in seiner zuvor veröffentlichten Rspr. (zB BFH v. 16.5.2013 – VI R 94/10, BStBl. II 2015, 186; BFH v. 16.5.2013 – VI R 7/11, BStBl. II 2015, 189) die seit Langem bestehenden, allerdings bislang nur in den LStR geregelten Verwaltungsgrundsätze zur stl. Behandlung der bei Betriebsveranstaltungen einem ArbN gewährten geldwerten Vorteile teilweise abgelehnt und dies zu einer unsicheren und diffusen Rechtslage mit einer Vielzahl von Prozessen geführt hat (vgl. BRDrucks. 426/14, 53). Auch sollen durch die Rspr. des BFH eröffnete Steuerausfälle vermieden werden (vgl. BRDrucks. 426/14, 54).

**Bedeutung und Zulässigkeit der Neuregelung:** Mit der gesetzlichen Neuregelung wird die bislang nur durch Richtlinienregelung festgelegte stl. Abzugsfähigkeit der Zuwendungen des ArbG an seine ArbN anlässlich von Betriebsveranstaltungen gesetzlich geregelt. Ganz offensichtlich soll dadurch auch eine inhaltliche Überprüfung der Regelung durch die Finanzgerichtsbarkeit erschwert werden, da eine gesetzliche Regelung nur durch das BVerfG aufgehoben werden kann. Sie dient allerdings der Verwaltungsökonomie und der Rechtssicherheit im Massenverfahren des LStEinbehalts.

**Verfassungsrechtliche Bedenken** gegen die Neuregelung bestehen keine. Es ist anzuerkennen, wenn die Steuergerichte zu Gunsten einer Vielzahl von Steuerbürgern stl. Erleichterungen judizieren. Die Regelung ist dem Grunde nach jedoch gleichwohl zu begrüßen, da nur durch eine explizite gesetzliche Regelung Rechtssicherheit geschaffen werden kann und Grundsätze der Einzelgerechtigkeit hinter den verwaltungsökonomischen Überlegungen in einem Massenverfahren wie dem LStAbzug mit stl. überschaubaren Auswirkungen beim Einzelnen zurücktreten können.

**Zeitlicher Anwendungsbereich:** Nach Art. 16 Abs. 2 ZollkodexAnpG tritt die Neuregelung der stl. Berücksichtigung von Zuwendungen des ArbG an seine ArbN anlässlich von Betriebsveranstaltungen am 1.1.2015 in Kraft und findet auf die nach diesem Termin stattfindenden Betriebsveranstaltungen Anwendung.

**Zur Pauschalierung** nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, wenn die anlässlich der Betriebsveranstaltung zugewendeten Vorteile 110 € übersteigen, s. BFH v. 15.1.2009 – VI R 22/06, BFH/NV 2009, 820; s. § 40 Anm. 38.

#### b) Begriff der Betriebsveranstaltung (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 1)

295

**Bezug zum Betrieb:** Die Art der Veranstaltung muss einen Bezug zum Betrieb haben. Nicht erforderlich ist, dass sie in betrieblichen Räumen stattfindet, denkbar ist auch ein Gasthaus oder eine angemietete Halle. Erschöpft sich die Veranstaltung jedoch in dem bloßen Besuch eines frei zugänglichen kulturellen oder

sportlichen Ereignisses (Opernbesuch, Bundesligaspiel etc.), liegt keine Betriebsveranstaltung vor (BFH v. 21.2.1986 – VI R 21/84, BStBl. II 1986, 406). Unschädlich ist die Teilnahme betriebsfremder Personen (Geschäftsfreunde, Kunden etc.; vgl. BFH v. 28.1.2003 – VI R 48/99, BStBl. II 2003, 724, betr. Vorstandsvorsitzenden einer Genossenschaftsbank).

**Gesellschaftlicher Charakter:** Die Art der Veranstaltung muss erkennen lassen, dass sie gesellschaftlichen Charakter hat und das Betriebsklima fördern soll. Auch eine Jubiläumsveranstaltung, in der ausschließlich ein bestimmter ArbN geehrt oder aus dem Arbeitsleben verabschiedet wird, dient dem Ziel, das Betriebsklima zu fördern (anders noch BFH v. 16.9.1986 – VI B 93/86, BStBl. II 1987, 37; BFH v. 9.3.1990 – VI R 48/87, BStBl. II 1990, 711; BFH v. 9.3.1990 – VI R 49/87, BFH/NV 1991, 22).

**Eine Betriebsveranstaltung** unterscheidet sich von den sonstigen betrieblichen Veranstaltungen demnach durch zwei Kriterien, nämlich

- nach der Art der Veranstaltung (sachliche Abgrenzung) und
- nach dem teilnahmeberechtigten Personenkreis (personelle Abgrenzung).

**Sachliche Abgrenzungskriterien** sind:

▶ *Die Dauer der Veranstaltung:* Eine Betriebsveranstaltung muss eine gewisse Dauer haben, um eine „Veranstaltung“ zu bilden. Eine kurze Arbeitsunterbrechung für eine bloße Geschenkverteilung genügt nicht. Unschädlich ist hingegen eine zweitägige Veranstaltung, vgl. BFH v. 16.11.2005 – VI R 157/98, BStBl. II 2006, 437; BFH v. 16.11.2005 – VI R 151/99, BStBl. II 2006, 439.

▶ *Die Art der Veranstaltung* muss erkennen lassen, dass sie das Betriebsklima fördern soll. Erschöpft sich die Veranstaltung in dem bloßen Besuch eines frei zugänglichen kulturellen oder sportlichen Ereignisses (Opernbesuch, Bundesligaspiel etc.), liegt keine Betriebsveranstaltung vor (BFH v. 21.2.1986 – VI R 21/84, BStBl. II 1986, 406).

▶ *Reine Arbeitssessen* sind ebenfalls keine Betriebsveranstaltung (BFH v. 5.5.1994 – VI R 55–56/92, BStBl. II 1994, 771), sie können jedoch aus anderen Gründen im überwiegenden Interesse des ArbG liegen und daher nicht stbare Zuwendungen oder stbefreit sein (§ 3 Nr. 16; BFH v. 4.8.1994 – VI R 61/92, BStBl. II 1995, 59).

▶ *Ehrung nur eines Mitarbeiters:* Jubiläumsveranstaltungen, in denen ausschließlich ein bestimmter ArbN geehrt oder aus dem Arbeitsleben verabschiedet wird, dienen selbst dann nicht dem Ziel, das Betriebsklima zu fördern, wenn anlässlich der Veranstaltung alkoholische Getränke gereicht werden (BFH v. 16.9.1986 – VI B 93/86, BStBl. II 1987, 37; BFH v. 9.3.1990 – VI R 48/87, BStBl. II 1990, 711; BFH v. 9.3.1990 – VI R 49/87, BFH/NV 1991, 22). Allerdings kann, wenn in großem Umfang Geschäftsfreunde eingeladen werden, gleichwohl das Interesse des ArbG weit überwiegen (BFH v. 28.1.2003 – VI R 48/99, BStBl. II 2003, 724, betr. Vorstandsvorsitzenden einer Genossenschaftsbank).

▶ *Alleiniger Anlass* für das Zusammentreffen braucht die Betriebsveranstaltung nicht zu sein. Die Verbindung der Betriebsveranstaltung mit der vorgeschriebenen jährlichen Personalversammlung ist unschädlich.

**Personelle Abgrenzung** von Teilen der Betriebsangehörigen (Abteilung) ist möglich und ändert nichts am Charakter einer Betriebsveranstaltung. Auch braucht die Teilnahmeberechtigung nicht ausschließlich auf Betriebsangehörige beschränkt zu sein. Möglich ist:

- ▶ *Teilnahme betriebsfremder Personen* (Geschäftsfreunde, Kunden etc.; vgl. BFH v. 28.1.2003 – VI R 48/99, BStBl. II 2003, 724, betr. Vorstandsvorsitzenden einer Genossenschaftsbank).
- ▶ *Teilnahme naber Angehöriger* der ArbN (Ehegatten, Kinder, Lebensgefährten etc.), wenn diese Teilnahme allen ArbN angeboten wird (BFH v. 5.3.1976 – VI R 76/73, BStBl. II 1976, 392; BFH v. 25.5.1992 – VI R 85/90, BStBl. II 1992, 655; BFH v. 16.5.2013 – VI R 7/11, BFH/NV 2013, 1848).
- ▶ *Beschränkung auf einen Teil der Arbeitnehmer* ist unschädlich, wenn darin keine Bevorzugung bestimmter Gruppen von ArbN und kein individuelles Entgelt für Dienstleistungen (zB der leitenden Angestellten) liegt (vgl. BFH v. 15.1.2009 – VI R 22/06, BStBl. II 2009, 476). Das Recht zur Teilnahme darf nicht von der Stellung des ArbN, von seiner Gehaltsgruppe, der Dauer seiner Betriebszugehörigkeit oder von seinen besonderen Leistungen abhängig sein (zu Incentive-Veranstaltungen s. Anm. 235 ff.). Unschädlich sind zB
  - ▷ *Märchenveranstaltungen* für alle ArbN mit Kindern bis zu einem bestimmten Alter (BFH v. 5.3.1976 – VI R 16/73, BStBl. II 1976, 392; OFFERHAUS, StBp. 1986, 117: vertikale Unterscheidung).
  - ▷ *Veranstaltungen für eine Organisationseinheit* des Betriebs, zB Abteilung, falls gleichartige Veranstaltungen zu anderen Zeiten auch für die anderen Abteilungen durchgeführt werden (BFH v. 18.3.1986 – VI R 49/84, BStBl. II 1986, 575, letzter Satz; BFH v. 4.8.1994 – VI R 61/92, BStBl. II 1995, 59); es ist ausreichend, dass die anderen Organisationseinheiten gleichartige Veranstaltungen durchführen dürfen, auch wenn dies tatsächlich nicht geschieht.
  - ▷ *Veranstaltung mit den Pensionären des Unternehmens*, weil die Verbundenheit mit dem Unternehmen und untereinander gepflegt wird und nicht frühere Dienstleistungen entgolten werden (BFH v. 16.9.1986 – VI B 93/86, BStBl. II 1987, 37; OFFERHAUS, DB 1985, 1909; OFFERHAUS, StBp. 1986, 117).
  - ▷ *Veranstaltung für Arbeitnehmer, die bereits ein rundes Arbeitsjubiläum gefeiert haben* („Veteranentreffen“, BFH v. 15.1.2009 – VI R 22/06, BStBl. II 2009, 476), wobei es unschädlich ist, wenn zB die engsten Mitarbeiter des Jubilars eingeladen sind.
  - ▷ *Veranstaltung mit den Jubilaren des Unternehmens* (BFH v. 16.9.1986 – VI B 93/86, BStBl. II 1987, 37); zu Feiern mit einzelnen Jubilaren s.o.

**c) Begriff der Zuwendung (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 2)**

296

**Grundsatz:** Zuwendungen sind alle Aufwendungen des ArbG einschließlich USt. Unerheblich ist, ob es sich bei diesen Aufwendungen um Aufwendungen handelt, die einem ArbN individuell zurechenbar sind oder ob die Aufwendungen in einem rechnerischen Anteil an den Gemeinkosten bestehen.

**Einbeziehung der vom Arbeitnehmer unmittelbar konsumierbaren Leistungen:** Der ArbN muss durch die Leistungen des ArbG anlässlich der Betriebsveranstaltung objektiv bereichert sein. Zu einer objektiven Bereicherung führen dabei nur solche Leistungen, die von den teilnehmenden ArbN unmittelbar konsumiert werden können, also vor allem Speisen, Getränke und künstlerische Darstellungen (Musiker, Zauberkünstler, Akrobaten etc.). Die Bewertung erfolgt dabei in Abweichung zu § 8 Abs. 2 Satz 1 mit den dem ArbG tatsächlich entstehenden Kosten (s. ausf. Anm. 299). Diejenigen Aufwendungen des ArbG, die der Ausgestaltung der Betriebsveranstaltung dienen, zB die Miete und Dekoration der Räumlichkeiten, Beauftragung eines Eventveranstalters etc. bereichern

die teilnehmenden ArbN nicht objektiv und sind daher auszuschneiden. Ebenfalls nicht in die Kosten mit einzubeziehen sind:

► *Fahrtkosten* sind nach Ansicht der Verwaltung nur insoweit einzubeziehen, als sie für den Ablauf der Veranstaltung notwendig waren. Die den einzelnen ArbN entstandenen und vom ArbG ersetzten Aufwendungen für die Fahrt zum Ausgangspunkt der Betriebsveranstaltung sind Reisekosten (R 19.5 Abs. 4 LStR 2015 im Gegensatz zu BFH v. 25.5.1992 – VI R 91/89, BStBl. II 1992, 856) und nicht in die Berechnung einzubeziehen; Entsprechendes gilt für notwendige Übernachtungskosten.

► *Geschenke von bleibendem Wert*, die bei Gelegenheit der Betriebsveranstaltung überreicht werden und für sich – als unübliche Zuwendung – bereits stpfl. Arbeitslohn darstellen, werden nicht mit einbezogen (HARTMANN, Inf. 1992, 545).

**Rechnerischer Anteil an den nicht individuell zurechenbaren Kosten** der Veranstaltung sind Aufwendungen, die nicht oder nur mit großem Aufwand individuell zu erfassen sind (zB Speisen in Buffetform, freie Getränke auf dem Tisch). Hierzu gehören auch die Aufwendungen für den äußeren Rahmen der Veranstaltung (Saalmiete, Musikkapelle). Die ermittelten, nicht individuell zurechenbaren Kosten sind auf die Teilnehmer der Betriebsveranstaltung aufzuteilen. Dabei gilt:

- Teilnehmende Familienangehörige der ArbN werden diesen zugerechnet, was zu einem höheren Aufwand pro Teilnehmer führt (ALBERT, FR 1992, 533; krit. HARTMANN, Inf. 1992, 545);
- Arbeitnehmer, die zwar eingeladen sind, aber an der Veranstaltung nicht teilnehmen, sind in die zu berücksichtigende Teilnehmerzahl einzubeziehen und führen bei den Teilnehmern also nicht zu höheren Zuwendungen. Dies ergibt sich aus der Überlegung, dass die Kosten für den äußeren Rahmen der Veranstaltung (Saalmiete, Musikkapelle, Omnibus etc.) durch die nicht erschienenen Teilnehmer nicht vermindert werden.

**Barzuwendungen**, die statt der bei einer Betriebsveranstaltung üblichen Sachzuwendungen und geldwerten Vorteile (ausnahmsweise) gewährt werden, sind diesen gleichgestellt, wenn ihre zweckentsprechende Verwendung sichergestellt ist (BFH v. 16.11.2005 – VI R 157/98, BStBl. II 2006, 437; R 19.5 Abs. 5 Nr. 2 LStR 2015).

#### 297 d) Freibetrag von 110 € (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 3)

**Freibetrag:** Anlässlich einer – auch mehrtägigen – Betriebsveranstaltung den Teilnehmern zugewendete Vorteile sind nur soweit sie den Wert von 110 € nicht übersteigen im weit überwiegenden Interesse des ArbG geleistet. Die darüber liegenden Zuwendungen führen zu stpfl. Arbeitslohn und sind der LSt zu unterwerfen. Die Umwandlung der bisherigen Freigrenze in einen Freibetrag erfolgte, um die Zahl der Streitfälle zu reduzieren (BTDrucks. 18/3441, 60) und um auch aufwendigere Betriebsveranstaltungen zu ermöglichen und diese nicht gänzlich von der stl. Vergünstigung auszuschließen.

**Veranstaltungsbezogener Freibetrag je Arbeitnehmer:** Der Freibetrag gilt pro Veranstaltung und pro ArbN. Begleitpersonen sind dem ArbN zuzurechnen, sein Freibetrag erhöht sich dadurch nicht.

**Vorliegen einer Betriebsveranstaltung** (s. Anm. 295) ist Voraussetzung für die Gewährung des Freibetrags.

**e) Häufigkeit der Gewährung des Freibetrags (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 4)** 298

**Maximal zwei Veranstaltungen im Jahr:** Nach Satz 4 gilt der Freibetrag des Satzes 3 für bis zu zwei Veranstaltungen jährlich iHv. jeweils 110 € je Veranstaltung und teilnehmendem ArbN. Dies entspricht der bisherigen Richtlinienregelung und war von der Rspr. akzeptiert (BFH v. 22.3.1985 – VI R 82/83, BStBl. II 1985, 532; BFH v. 25.5.1992 – VI R 85/90, BStBl. II 1992, 655; BFH v. 16.1.2005 – VI R 68/00, BStBl. II 2006, 440);

► *Ausnahme:* Der ArbN eines großen Betriebs muss aus betrieblichen Gründen an mehreren Betriebsveranstaltungen der Unterorganisationen teilnehmen (zB Teilnahme von Personalchef, Betriebsrat usw. an mehr als zwei Veranstaltungen). Von solchen Ausnahmen abgesehen sind nur die ersten zwei Veranstaltungen im Jahr als Betriebsveranstaltungen anzuerkennen, die Aufwendungen für die weiteren bilden Arbeitslohn.

**Die Dauer der Veranstaltung** ist ohne Einfluss. Auch eine mehrtägige Veranstaltung kann eine Betriebsveranstaltung sein. Allerdings darf der Höchstbetrag von 110 € insgesamt nicht überschritten werden (BFH v. 16.11.2005 – VI R 151/89, BStBl. II 2006, 439; aA noch BFH v. 25.5.1992 – VI R 146/88, BStBl. II 1992, 700).

**f) Bewertung der Zuwendungen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 5)** 299

Der geldwerte Vorteil für die Zuwendungen an die ArbN im Rahmen von Betriebsveranstaltungen ist in Abweichung von § 8 Abs. 2 mit den dem ArbG entstandenen tatsächlichen Kosten (einschließlich USt) zu bewerten. Die Vergünstigungen des § 8 Abs. 2 finden keine Anwendung.

**3. Bezüge aus früheren Dienstleistungen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2)**

**Schrifttum:** BERGKEMPER, Lohnzuwendungen im Bereich der betrieblichen Altersvorsorge, FR 2011, 1043; KIRSCHENMANN, Betriebliche Altersvorsorge – Aktuelle Übersicht zur geltenden Rechtslage, BB 2011, 1606; PORTNER, Steuerliche Aspekte der betrieblichen Altersversorgung bei international mobilen Arbeitnehmer, BB 2012, 351; SCHANZ, Entgeltumwandlung in der betrieblichen Altersversorgung, DB 2013, 1432 (Teil 1); DB 2013, 1501 (Teil 2); PORTNER, Keine beschränkte Steuerpflicht für im Ausland ansässige Bezieher von Leistungen aus einer Direktzusage, BB 2015, 854; SCHMITT/MEYEN, Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach DBA, DB 2015, 769; SCHUSTEK, Einkommensteuerliche Behandlung von Leistungen aus ausländischen Altersversorgungseinrichtungen am Beispiel von Schweizer Pensionskassen, DStR 2016, 447; NEYER, Deutscher Steuerzugriff auf Entschädigungszahlungen an den international mobilen Arbeitnehmer – Neuregelung ab 1.1.2017, DStR 2017, 1632.

**a) Bedeutung und Geltungsbereich des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2**

**aa) Vorbemerkungen zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 2** 300

**Zufluss in späterem Zeitraum:** Arbeitslohn sind nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 auch „Bezüge ... aus früheren Dienstleistungen“. Anders als in Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 handelt es sich also nicht um die Gegenleistung für Dienstleistungen, die im gleichen Zeitraum geschuldet und erbracht werden (BFH v. 6.2.2013 – VI R 28/11, BStBl. II 2013, 572; s. Anm. 325). Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 enthält dabei zT eine Erweiterung des Merkmals des Veranlassungszusammenhangs für bestimmte, einzeln aufgeführte Einkünfte auf den Rechtsnachfolger. Dies ändert jedoch

nichts daran, dass alle drei Merkmale des § 19 auch hier erfüllt sein müssen, nämlich:

- die Arbeitnehmerstellung (Dienstverhältnis, vgl. Anm. 312),
- die zu einem Vermögenszufluss führt (vgl. Anm. 319),
- der aus einem Dienstverhältnis stammt (Veranlassungszusammenhang, vgl. Anm. 323).

301–302 Einstweilen frei.

### 303 bb) Bedeutung von Satz 1 Nr. 2

**Rechtssystematische Bedeutung:** Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 erfasst vor allem Versorgungsbezüge (insbes. Beamten- und Geschäftsführerpensionen sowie die sog. Betriebsrenten), ist aber nicht auf diese beschränkt, sondern bezieht sich auf alle Bezüge aus früheren Dienstleistungen (zB auch auf die Auszahlung rückständiger Arbeitslöhne). Die Vorschrift ist eine spezialgesetzliche Ausprägung der in § 24 Nr. 2 verankerten StPflcht „nachträglicher Einkünfte“. Soweit sie den tätig gewesenen StPfl. selbst betrifft, hat sie (wie § 24 Nr. 2) nur klarstellende Bedeutung (vgl. § 24 Anm. 10). Soweit sie Rechtsnachfolger und Hinterbliebene betrifft, wirkt Satz 1 Nr. 2 (iVm. § 24 Nr. 2) rechtsbegründend und verankert eine Ausnahme von dem Grundsatz, dass Einkünfte aus Arbeit stets dem zuzurechnen sind, der sie durch eigene Arbeit erwirtschaftet (vgl. BIERGANS, FS Schmidt, 1993, 84; s. auch Anm. 312).

Zu dem bei Versorgungsbezügen abzuziehenden Versorgungsfreibetrag und zum Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag s. Abs. 2.

304–305 Einstweilen frei.

### 306 cc) Geltungsbereich des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2

**Örtlicher Geltungsbereich:** Versorgungsbezüge, die unbeschränkt StPfl. aus anderen Staaten erhalten, können der Besteuerung nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 unterliegen (offen gelassen von BFH v. 14.8.1991 – I R 133/90, BStBl. II 1992, 88, betr. das an arbeitslos gewordene ehemalige niederländische Staatsbedienstete gezahlte „Uitkering“; BFH v. 22.11.2006 – X R 29/05, BStBl. II 2007, 402, zu Ruhegeldzahlungen der NATO). Das Besteuerungsrecht ergibt sich für Ruhegehälter des privaten Dienstes aus dem Wohnsitzprinzip des Art. 18 OECD-MA, für Versorgungsbezüge des öffentlichen Dienstes bei deutscher Staatsangehörigkeit aus dem eingeschränkten Kassenstaatsprinzip des Art. 19 Abs. 2 OECD-MA (s. § 49 Anm. 711, 712).

Im Ausland ansässige StPfl., welche von ihrem ehemaligen inländ. ArbG Altersbezüge erhalten, unterliegen der deutschen Besteuerung (BFH v. 12.1.2011 – I R 49/10, BStBl. II 2011, 446, betr. den an in Frankreich lebende ArbN während der Freistellungsphase der Altersteilzeit gezahlten Arbeitslohn).

**Verhältnis zu § 22 Nr. 1, Leibrenten (sachlicher Geltungsbereich):** Nicht zu den Einkünften nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 gehören Bezüge, die ganz oder teilweise auf früheren Beitragsleistungen des Bezugsberechtigten oder des Rechtsvorgängers beruhen (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 LStDV, s. Anm. 326–329). Solche (nicht unter Satz 1 Nr. 2 fallenden) Bezüge (insbes. Sozialversicherungsrenten) werden unter den Voraussetzungen des § 22 Nr. 1 (Leibrenten) nur mit dem Ertragsanteil oder nach § 22 Nr. 5 (sog. Riester-Rente) bei staatlicher Förderung in voller Höhe besteuert.

► *Zahlungen von Erben* aufgrund letztwilliger Verfügung an einen früheren ArbN des Erblassers können Ruhegehalt oder freigebige Zuwendung oder teils das eine, teils das andere sein; „welche dieser beiden Möglichkeiten vorliegt, ist im Einzelfall unter Berücksichtigung aller Umstände festzustellen“ (BFH v. 20.8.1965 – VI 156/64 U, BStBl. III 1965, 706; vgl. Anm. 196).

**Verhältnis zur Erbschaftsteuer:** Geht der Anspruch eines ArbN auf bereits verdienten Arbeitslohn durch Gesamtrechtsnachfolge auf einen Dritten über, so bleibt gleichwohl die Qualifizierung der Einnahme beim Rechtsnachfolger als Einnahme aus nichtselbständiger Arbeit bestehen, da es sich um eine Einnahme „aus früheren Dienstleistungen“ handelt (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2; § 1 Abs. 1 Satz 2 LStDV; BFH v. 29.7.1960 – VI 265/58 U, BStBl. III 1960, 404; s. allg. § 2 Anm. 161, § 24 Anm. 96 ff.). Dem steht nicht entgegen, dass der Anspruch des ArbN zu seinem Nachlass gehört und daher ggf. bei seinen Erben der ErbSt unterliegt. Die Erben sind insoweit ArbN im Sinne des LStRechts (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 LStDV). Hier kann also eine Doppelbelastung des gleichen Betrags durch ErbSt und LSt eintreten (s. Einf. ESt. Anm. 412), wobei die Doppelbesteuerung durch den erbschaftstl. Versorgungs-Freibetrag (§ 17 ErbStG) zumindest beim überlebenden Ehegatten und bei Kindern weitgehend beseitigt wird.

Einstweilen frei.

307–311

### b) Frühere Dienstleistungen (Arbeitnehmerstellung)

312

**Frühere Dienstleistungen** – nicht „frühere Dienstverhältnisse“ – verlangt Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (BFH v. 12.2.2009 – VI R 50/07, BFH/NV 2009, 829). Im Unterschied zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 darf es sich nicht um die Gegenleistung für Dienstleistungen handeln, „die im gleichen Zeitraum geschuldet und erbracht werden“ (BFH v. 5.11.1993 – VI R 24/93, BStBl. II 1994, 238; s. Anm. 150–199).

**Erweiterung des persönlichen Anwendungsbereichs des § 19:** Nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 LStDV gehören „Bezüge ... für eine frühere Dienstleistung“, die dem Rechtsnachfolger des ArbN zufließen, zum Arbeitslohn. Die LStDV enthält insoweit eine zutreffende Auslegung des § 19 (vgl. Anm. 53 zu § 2 Abs. 1 LStDV), hier iVm. § 24 Nr. 2. Aus § 24 Nr. 2 folgt, dass der Arbeitslohn in diesen Fällen dem Rechtsnachfolger zuzurechnen ist („wenn sie dem Steuerpflichtigen als Rechtsnachfolger zufließen“, BFH v. 19.12.1975 – VI R 157/72, BStBl. II 1976, 322, mwN). Der Rechtsnachfolger gilt als ArbN (vgl. § 1 Abs. 1 Satz 2 LStDV). Dies ergibt sich für Witwen- und Waisengelder unmittelbar aus der Aufzählung des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (s. Anm. 320). Beim Übergang eines bereits entstandenen Anspruchs auf Arbeitslohn auf den Rechtsnachfolger und bei den Hinterbliebenenbezügen werden dem Empfänger der Einnahmen Einkünfte zugerechnet, ohne dass er selbst den Tatbestand der Einkunftserzielung verwirklicht hat (vgl. auch § 2 Anm. 161; vgl. BIERGANS, FS Schmidt, 1993, 85). Insoweit sind eventuell derivative Einkünfte denkbar (s. ausführl. § 2 Anm. 160). Entsprechend erfolgt der LStEinbehalt nach den individuellen Merkmalen des Rechtsnachfolgers.

**Rechtsnachfolger:** Der Begriff des Rechtsnachfolgers umfasst zivilrechtl. (und ebenso in § 24 Nr. 2) den Einzel- und den Gesamtrechtsnachfolger (s. § 24 Anm. 102). Das gilt uE auch für § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 LStDV). Darüber hinaus erfasst § 24 Nr. 2 auch den aus einem Vertrag zugunsten Dritter (§ 328 BGB) Berechtigten (vgl. BFH v. 25.3.1976 – IV R 174/73, BStBl. II 1976, 487); s. auch Anm. 320. Wie sich aus der Aufzählung in § 19

Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (Witwen- und Waisengelder) ergibt, werden Bezüge aus früheren Dienstleistungen Hinterbliebenen ohne Rücksicht darauf zugerechnet, ob sie Erben (Gesamtrechtsnachfolger) sind, die Bezüge aus eigenem Recht oder freiwillig (zB Gnadenbezüge) erhalten (s. Anm. 320) oder aus vertraglicher Vereinbarung (Berechtigter aufgrund Vertrags zugunsten Dritter; vgl. § 2 Anm. 160).

**Mehrere Rechtsnachfolger** eines ArbN müssen die Einkünfte aus dem Dienstverhältnis ihres Rechtsvorgängers grds. jeder für sich mit dem auf sie entfallenden Teil versteuern. Bei einer größeren Zahl von Rechtsnachfolgern lässt die FinVerw. aber Istrechtl. zu, dass einer der Rechtsnachfolger den gesamten Einkunftsbeitrag nach seinen Besteuerungsmerkmalen versteuert und die an die übrigen Rechtsnachfolger weitergegebenen Anteile als negative Einnahmen (uE WK, s. § 9 Anm. 80) geltend macht; vgl. H 19.9 „Weiterleitung von Arbeitslohn an Miterben“ LStH 2013. Bei den Empfängern können die weitergegebenen Beträge dann allerdings nur durch Veranlagung erfasst werden.

313–317 Einstweilen frei.

### c) Bezüge (Zufluss von Einkünften)

#### 318 aa) Beispielhafte Aufzählung

Die Aufzählung ist nicht abschließend und wird insbes. vom Veranlassungszusammenhang (s. Anm. 323) begrenzt, da nur diejenigen Einnahmen, die als Ausfluss der früheren Dienstverhältnisses anzusehen sind, also für eine frühere nichtselbständige Tätigkeit geleistet werden, durch § 19 erfasst werden. Neben den in Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 genannten Bezügen gehören auch rückständiger Arbeitslohn oder Übergangsgelder (BFH v. 21.6.1990 – X R 45/86, BFH/NV 1991, 88; BFH v. 6.3.2002 – XI R 51/00, BStBl. II 2002, 516) zum Anwendungsbereich des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2.

#### 319 bb) Wartegelder, Ruhegelder

**Wartegelder** sind etwa Einnahmen aus einem Dienstverhältnis, dessen normale Lohnzahlung eingestellt oder das aufgelöst ist, das aber entweder in der bisherigen oder in einer anderen Weise fortgesetzt oder neu geschlossen oder durch eine Versorgungsregelung ersetzt werden soll. Wartegelder sind zB das Übergangsgeld, das eine ArbN wegen beantragten Ausscheidens innerhalb von drei Monaten nach ihrer Niederkunft erhält (§ 62 Abs. 3 BAT, vgl. BFH v. 21.6.1990 – X R 45/86, BFH/NV 1991, 88).

**Ruhegelder** sind Beträge, die als Versorgung des ArbN nach Auflösung seines Dienstverhältnisses gezahlt werden (BFH v. 6.3.2002 – XI R 51/00, BStBl. II 2002, 516).

▶ *Auch eine Karenzentschädigung* – Zahlung für Einhaltung eines Wettbewerbsverbots durch den ArbN nach Beendigung des Dienstverhältnisses – ist eine Einnahme aus nichtselbständiger Arbeit, denn sie ist als Nebenabrede des Dienstvertrags vereinbart worden und daher durch das Dienstverhältnis veranlasst (BFH v. 9.11.1977 – I R 254/75, BStBl. II 1978, 195).

▶ *Entsprechendes gilt für Unterhaltsbeiträge nach § 38 BeamtVG*, mit denen Nachteile ausgeglichen werden sollen, die einem früheren Beamten durch einen Dienstunfall entstehen (FinMin. Bayern v. 18.8.1989, StEK EStG § 19 Nr. 197).

**cc) Witwen- und Waisengelder**

320

Durch den Tod des ArbN endet das Dienstverhältnis. Jedoch können Rechtsbeziehungen zwischen dem ArbG und der Witwe oder den Abkömmlingen des ArbN bestehen bleiben, wenn der ArbG Hinterbliebenenbezüge gewährt. Die Zahlung von Witwen- und Waisengeldern und anderen Bezügen an die Rechtsnachfolger des verstorbenen ArbN ist noch durch das Dienstverhältnis veranlasst und bildet daher bei den Rechtsnachfolgern Arbeitslohn (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, § 2 Abs. 2 Nr. 2 LStDV). Diese Regelung entspricht § 24 Nr. 2 iVm. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4, wonach Einkünfte aus ehemaliger nichtselbständiger Arbeit den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit auch dann zuzurechnen sind, wenn sie dem Rechtsnachfolger zufließen (s. § 24 Anm. 97).

**Zurechnung:** Hinterbliebenenbezüge sind den Empfängern, nicht den Erben zuzurechnen (s. Anm. 312 „Gesamtrechtsnachfolge“ betr. Gnadenbezüge).

► *Kinderzuschläge*, die bei Bemessung der Pension an die Witwe gezahlt werden, gehören zum Arbeitslohn der Empfängerin.

► *Waisengeld* ist (anders als ein Kinderzuschlag, s.o.) Arbeitslohn des Kindes und wird daher bei Berechnung der LSt nicht dem Witwengeld der Mutter hinzugezählt. Bezieher von Waisengeld müssen eine eigene LStKarte vorlegen.

**Behandlung der Empfänger als Arbeitnehmer** (s. Anm. 312): Eine Witwe, die aufgrund der ihrem verstorbenen Ehemann zu Lebzeiten gewährten Versorgungszusage ein Witwengehalt bezieht, wird so behandelt, als sei sie selbst ArbN (RFH v. 14.5.1930, RStBl. 1930, 704). Die Bezüge werden dem LStAbzug aufgrund einer eigenen LStKarte der Witwe unter Berücksichtigung der für sie (nicht für ihren verstorbenen Ehemann) maßgebenden Merkmale unterworfen (BFH v. 29.7.1960 – VI 265/58 U, BStBl. III 1960, 404).

Zu mehreren Empfängern s. Anm. 312 aE „Mehrere Rechtsnachfolger oder Hinterbliebene“.

**dd) Andere Bezüge und Vorteile**

321

**Generalklausel:** Die Bezeichnung „andere Bezüge und Vorteile“ in Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bildet die Generalklausel für die Erfassung aller durch ein früheres Dienstverhältnis veranlassten Einnahmen, soweit es sich nicht bereits um Wartegelder, Ruhegelder oder Witwen- und Waisengelder handelt. Als Beispiele kommen in Betracht:

- einmalige Versorgungsleistungen,
- rückständiger Arbeitslohn,
- Übergangsgelder (BFH v. 21.6.1990 – X R 45/86, BFH/NV 1991, 88; BFH v. 6.3.2002 – XI R 51/00, BStBl. II 2002, 516),
- Vorruhestandsleistungen aufgrund einer vor dem 1.1.2006 geschlossenen Vereinbarung, die an unbeschränkt Stpfl. gewährt werden, wenn sie die durch § 3 Nr. 9 begünstigten Höchstbeträge übersteigen; zu Einzelheiten s. § 3 Nr. 9 Anm. 11,
- Beihilfeleistungen die an nicht beamtete Versorgungsempfänger ausbezahlt werden (BFH v. 6.2.2013 – VI R 28/11, BStBl. II 2013, 572),
- Entlassungsentschädigungen (vgl. BMF v. 24.5.2004 – IV A 5 - S 2290 - 20/04, FR 2004, 795),
- Bezüge aus einem angesparten Arbeitszeitkonto (vgl. BMF v. 17.6.2009 – IV C 5 - S 2332/07/0004, BStBl. I 2009, 1286).

Siehe auch die Aufzählung in R 19.8 Abs. 1 LStR 2015.

322 **ee) Leistungen im Rahmen eines Versorgungsausgleichs**

**Fiktive Arbeitnehmer-Eigenschaft des ausgleichsberechtigten geschiedenen Ehegatten:** Durch die Ergänzung in Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 wird ab 1.1.2009 klargestellt, dass es sich auch bei den Leistungen, die die ausgleichsberechtigte Person aufgrund der Teilung einer Direktzusage oder der Leistungen aus einer UKasse unmittelbar vom ArbG oder der UKasse erhält, um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit handelt.

**Voraussetzung** ist:

- eine nach § 10 Versorgungsausgleichsgesetz (VersAusglG v. 3.4.2009, BGBl. I 2009, 700) vom Familiengericht durchgeführte „interne“ Teilung bestehender Versorgungsansprüche der ausgleichsverpflichteten Person zulasten dieser, mit welcher ein Anrecht in Höhe des Ausgleichswerts bei demselben Versorgungsträger zugunsten des Ausgleichsberechtigten begründet wurde;
- oder
- eine nach § 11 VersAusglG vom Familiengericht durchgeführte „externe“ Teilung bestehender Versorgungsansprüche der ausgleichsverpflichteten Person zulasten dieser, mit welcher ein Anrecht der ausgleichsberechtigten Person in Höhe des Ausgleichswerts bei einem anderen Versorgungsträger begründet wurde.

**Rechtsfolge** ist bei Teilung eines Anspruchs auf betriebliche Altersversorgung, dass die ausgleichsberechtigte Person, wenn sie Zahlungen aus der Direktversicherung oder der UKasse erhält, fiktiv als ArbN des früheren oder aktiven ArbG des ausgleichsverpflichteten ArbN behandelt wird. Dies gilt auch dann, wenn die ausgleichsberechtigte Person nie in einem Dienstverhältnis zu diesem ArbG gestanden hat.

**Die Besteuerung** mit dem entsprechenden LStEinbehalt erfolgt dabei erst zum Zeitpunkt der Auszahlung der übertragenen Versorgungsansprüche und noch nicht zum Zeitpunkt der Begründung des Versorgungsanspruchs durch eine Entsch. des Familiengerichts; vgl. die Freistellung bei Begründung des Anspruchs durch § 3 Nr. 55a (interner Ausgleich) und § 3 Nr. 55b (externer Ausgleich).

**d) Veranlassung durch ein früheres Dienstverhältnis**323 **aa) Bezüge aus früheren Dienstleistungen**

Die Bezüge müssen durch die früheren Dienstleistungen – bzw. richtiger durch ein (früheres oder gegenwärtiges) Dienstverhältnis (s. Anm. 300 „Frühere Dienstleistungen“) – veranlasst sein (s. BFH v. 5.11.1993 – VI R 24/93, BStBl. II 1994, 238; BFH v. 6.3.2002 – XI R 51/00, BStBl. II 2002, 516; BFH v. 14.4.2005 – VI R 74/01, BFH/NV 2005, 1301).

**bb) Besonderheiten bei öffentlich-rechtlichem Versorgungsausgleich und bei Abtretung von Versorgungsansprüchen**324 **(1) Zurechnung beim „Quasi-Rentensplitting“ nach § 1587 BGB iVm. dem Versorgungsausgleichsgesetz (Vollzug des öffentlich-rechtlichen Versorgungsausgleichs)**

**Grundsatz:** Bei Scheidung eines Versorgungsberechtigten (zB Beamter) ergeben sich zunächst keine unmittelbaren estl. Folgen durch die Begr. der Rentenanwartschaft des Ehegatten, da sie in der Vermögenssphäre (Scheidung des ArbN) liegt (vgl. BMF v. 20.7.1981 – IV B 1 - S 1900 - 25/80, BStBl. I 1981,

567). Steuerliche Folgen ergeben sich allerdings, wenn der Ausgleichsberechtigte die Altersbezüge aus der übertragenen Anwartschaft bezieht. Hätte der Ausgleichsverpflichtete sich nicht scheiden lassen und würde er die Leistungen des früheren ArbG in eigener Person beziehen, lägen unzweifelhaft Einkünfte iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 vor. Durch die Scheidung und die Begr. der Anwartschaft des Ausgleichsberechtigten ergeben sich jedoch die im Folgenden dargestellten Besonderheiten.

**Folgen beim Ausgleichsverpflichteten im Pensionsfall:** Der Dienstherr oder ArbG muss die dem Träger der gesetzlichen Rentenversicherung später tatsächlich entstehenden Aufwendungen erstatten (§ 225 SGB VI, § 83b Abs. 2 AVG). Die Pension des Ausgleichsverpflichteten wird entsprechend gekürzt (§ 57 BeamtVG). Der Ausgleichsverpflichtete kann an den Dienstherrn oder ArbG Zahlungen zur ganzen oder teilweisen Abwendung der Kürzung leisten (§ 58 BeamtVG). Diese Zahlungen bilden WK bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, „weil sie den ungeschmälernten Zufluss der nachträglichen Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit sicherstellen sollen“ (BFH v. 8.3.2006 – IX R 107/00, BStBl. II 2006, 446; BFH v. 8.3.2006 – IX R 78/01, BStBl. II 2006, 448). Die dem Ausgleichsberechtigten zufließende Rente ist nicht auch dem Ausgleichsverpflichteten als Einnahme aus nichtselbständiger Arbeit zuzurechnen (R 19.8 Abs. 3 LStR 2015). Die Kürzung der Versorgungsbezüge beim Ausgleichsverpflichteten nebst Erstattung der Leistungen aus der gesetzlichen Rentenversicherung durch den Dienstherrn an den Versicherungsträger bildet keine estl. unbeachtliche sog. Einkommensverwendung, sondern führt zu einer echten Schmälerung der Einkunftsquelle beim Ausgleichsverpflichteten.

**Folgen beim Ausgleichsberechtigten im Pensionsfall:** Der Ausgleichsberechtigte erhält eine eigene Einkunftsquelle (Rentenanwartschaft), die nach ihrer Begr. unabhängig ist vom weiteren Bestehen und von der Höhe der Beamtenversorgung des Ausgleichsverpflichteten. Die Unterhaltszahlungen bilden daher nicht Bezüge aus dem Dienst- oder Arbeitsverhältnis des Ausgleichsverpflichteten, sondern eine Leibrente, die nur mit dem Ertragsanteil stpfl. ist (§ 22 Nr. 1 Buchst. a). Während also die Beamtenbezüge ohne Scheidung in vollem Umfang als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit stpfl. wären, führt das Quasi-Rentensplitting dazu, dass ein Teil der Bezüge nur noch mit dem Ertragsanteil stpfl. ist. Ob die Ehegatten allerdings durch Scheidung und spätere Wiederheirat tatsächlich eine günstigere Besteuerung erzielen können, kann im Hinblick auf § 42 AO fraglich sein.

**Folgen beim Quasi-Rentensplitting nach § 1 Abs. 3 VAHRG:** Diese Regelung erfasst besonders Versorgungsansprüche aus berufsständischen Versorgungseinrichtungen, aus der Zusatzversorgung des öffentlichen Dienstes, aus der Höhrversicherung der gesetzlichen Rentenversicherung und aus der Versorgung der Abgeordneten. Die Versorgungsleistungen fallen sowohl beim Ausgleichsverpflichteten als auch beim Ausgleichsberechtigten unter § 22 Nr. 1 Buchst. a, im Fall der Abgeordneten unter § 22 Nr. 4.

## (2) Zurechnung bei Abtretung von Versorgungsansprüchen nach § 1587i BGB (Vollzug des schuldrechtlichen Versorgungsausgleichs) 325

**Grundsatz:** Keine estl. Folgen der Abtretung.

**Steuerliche Folgen beim Ausgleichsverpflichteten:** Dem Ausgleichsverpflichteten sind die geleisteten Versorgungsbezüge auch insoweit stl. zuzurechnen, als sie wegen der Abtretung der Versorgungsansprüche nicht ihm, sondern

dem Ausgleichsberechtigten zufließen. Die sog. Einkunftsquelle wird daher durch die Abtretung nicht gespalten, die Abtretung begründet für den Ausgleichsberechtigten keine eigene Einkunftsquelle; s. auch § 2 Anm. 150 über eine sog. Verfügung über künftige Einkünfte. Die dem Ausgleichsberechtigten zufließenden Zahlungen bilden aber andererseits beim Ausgleichsverpflichteten eine dauernde Last iSd. § 10 Abs. 1a (Schrifttum s. § 10 Anm. 225).

**Steuerliche Folgen beim Ausgleichsberechtigten:** Beim Ausgleichsberechtigten entstehen aus abgetretenen Versorgungsbezügen wiederkehrende Bezüge iSd. § 22 Nr. 1 Satz 1.

**e) Ausnahme für die Veranlassung durch ein früheres Dienstverhältnis aufgrund eigener Beitragsleistungen nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 LStDV**

326 **aa) Abgrenzungsvorschrift**

Eigene frühere Beitragsleistungen des Bezugsberechtigten (oder seines Rechtsvorgängers) bewirken, dass die ganz oder teilweise auf diesen Beiträgen beruhenden Versorgungsleistungen nicht Arbeitslohn bilden (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 LStDV). Kapitalabfindungen sind dann stfrei; Renten nur mit dem Ertragsanteil stpfl., § 22 Nr. 1 Satz 1 (BFH v. 21.10.1996 – VI R 46/96, BStBl. II 1997, 127; BFH v. 6.3.2002 – XI R 51/00, BStBl. II 2002, 516). Die LStDV enthält insofern nach stRspr. eine verfassungskonforme Auslegung der Voraussetzungen für die Annahme von Arbeitslohn (BFH v. 14.6.1985 – VI R 150–152/82, BStBl. II 1985, 611). Zu Kritik an der LStDV s. Anm. 100.

327 Einstweilen frei.

328 **bb) Voraussetzungen des § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 LStDV**

**Beitragsleistungen** iSd. § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 LStDV liegen nur vor, wenn der ArbN Ausgaben hat, dh. wenn Geld oder Geldeswert aus seinem Vermögen abfließt (s. § 11 Anm. 101). Das ist der Fall, wenn er an den ArbG oder an die Versorgungseinrichtung Zahlungen leistet, zB ArbN-Anteile zur gesetzlichen Sozialversicherung, aber auch Beiträge des ArbN im Rahmen der betrieblichen Altersversorgung bAV (s. Anm. 329).

► *Sonderfall der Verrechnung mit Arbeitslohn:* Die Zahlungen können durch Verrechnung mit Arbeitslohn ersetzt werden; dies setzt voraus, dass die Leistungen des ArbN als Arbeitslohn behandelt werden, insbes. also grds. LSt davon einbehalten wird (BFH v. 7.7.1972 – VI R 116/69, BStBl. II 1972, 890). Über die Finanzierung betrieblicher Altersversorgung bAV aus einbehaltenem Arbeitslohn s. Anm. 329, 386.

► *Keine Beitragsleistung bei Herabsetzung des Arbeitslohns:* Keine Verrechnung mit Arbeitslohn und daher keine Beitragsleistung liegt vor, wenn der dem ArbN zu zahlende Arbeitslohn vereinbarungsgemäß herabgesetzt wird und der ArbG andererseits Leistungen an die Versorgungseinrichtung erbringt oder seine Versorgungszusage erhöht (BFH v. 25.10.1968 – VI R 33/66, BStBl. II 1969, 187).

► *Ausgaben des Arbeitgebers zur Zukunftssicherung, die Arbeitslohn darstellen,* stehen wirtschaftlich einer Beitragszahlung des ArbN gleich; daher bilden die Versorgungsleistungen keinen Arbeitslohn (glA HEINICKE in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 22 Rz. 15; s. auch Anm. 380); dies gilt zB für Pensionskassenleistungen (s. Anm. 463) und Leistungen aus Direktversicherungen (s. Anm. 434).

► *Als Sonderausgaben abziehbare Beiträge erforderlich:* Nur als SA abziehbare und der Zukunftssicherung dienende Beiträge des ArbN fallen unter § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 LStDV, nicht aber als WK abgezogene Beiträge (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 letzter Halbs. LStDV).

**Frühere Leistung der Beiträge:** Die Beiträge zu der Versorgungseinrichtung müssen früher, dh. vor Beginn der Ruhegeldzahlungen geleistet sein. Wird durch eine Einmalzahlung eine sofortige Ruhegeldzahlung erreicht, handelt es sich insoweit nicht um eine frühere Beitragszahlung.

**Ganzes oder teilweises Beruhen der Bezüge auf den Beitragsleistungen** des Stpfl. oder seines Rechtsvorgängers: Der BFH geht dabei von der Teilbarkeit der von einem einzigen Versorgungsträger bezogenen Bezüge aus (BFH v. 7.2.1990 – X R 36/86, BStBl. II 1990, 1062, unter 4. aE, mit Hinweis auf BFH v. 20.11.1987 – VI R 91/84, BFH/NV 1988, 564; BFH v. 21.10.1996 – VI R 46/96, BStBl. II 1997, 127).

**Beispiele für nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 LStDV von der Besteuerung nach § 19 angenommene Bezüge** sind eher selten, da sie Lohnzufluss während des Ansparzeitraums voraussetzen. Die modernen betrieblichen Altersversorgungssysteme sind jedoch im Regelfall so konstruiert, dass während der Ansparphase gerade kein Lohnzufluss angenommen und erst in der Auszahlphase die Besteuerung durchgeführt wird. Weder bei Pensionszusagen (vgl. § 6a Anm. 10) noch bei der Ansammlung von Arbeitszeit auf sog Arbeitszeitkonten (Flexi II-Gesetz v. 21.12.2008, BGBl. I 2008, 2940) ist im Regelfall von eigenen Beiträgen des ArbN auszugehen. In diesen erfolgt daher regelmäßig eine stl. Erfassung erst beim Zufluss. Nur wenn entsprechende betriebliche Regelungen „verunglücken“ und sofortiger Lohnzufluss angenommen wird, kann die Ausnahmebestimmung des § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 letzter Halbs. LStDV in Betracht kommen.

Einstweilen frei.

329–330

#### 4. Sonderzahlungen des Arbeitgebers bei Umstellung einer umlagefinanzierten Versorgungszusage (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Sätze 1 bis 4)

**Schrifttum:** SEEGER, Lohnsteuerpflicht von Umlage- und Gegenwertzahlungen an Zusatzversorgungseinrichtungen?, DB 2005, 1588; GLASER, Verfassungsfragen zur lohnsteuerlichen Behandlung von Sonderzahlungen im Bereich der Zusatzversorgung nach dem Reformkonzept des JStG 2007, BB 2006, 2217; HEGER, Die steuerliche Behandlung von Sonderzahlungen des Arbeitgebers an Zusatzversorgungskassen, BB 2006, 1598; BERGKEMPER, Das Jahressteuergesetz 2007 – Änderungen im Bereich des Lohnsteuerrechts, juris PraxisReport Steuerrecht 1/2007; BIRK/SPECKER, Die Erweiterung des Arbeitslohnbegriffs in § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG, DB 2008, 488; HÖLZER, Umlagezahlungen des Arbeitgebers an Zusatzversorgungskassen des öffentlichen Dienstes steuerpflichtiger Arbeitslohn?, FR 2010, 501; BERGKEMPER, Lohnzuwendungen im Bereich der betrieblichen Altersvorsorge, FR 2011, 1043; BOLIK/ZÖLLER/KINDLER, Alle Jahre wieder: Jahresendrally des Steuergesetzgebers – das JStG 2015 heißt ZollkodexAnpG, BB 2014, 2974; GEBERTH/BARTELT, Zollkodexanpassungsgesetz passiert den Bundestag, DB 2014, 2861; HÖRSTER, Der Bundesrat stimmt dem Zollkodex-Anpassungsgesetz („JStG 2015“) zu, NWB 2015, 92; MÖLLER, Update zum Zollkodex-AnpG, Das „verkappte JStG 2015“ ist in Kraft, BB 2015, 97; ORTMANN-BABEL/GAUB, Zollkodexanpassungsgesetz verabschiedet, DB 2015, 13.

331 a) **Bedeutung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3**

**Der Begriff des Arbeitslohns** wird durch Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 geändert und ausdrücklich erweitert (vgl. BERGKEMPER, FR 2011, 1043 [1050], der von einer „Erweiterung des Einkünftebestandes“ spricht; ebenso GESERICH in BLÜMICH, § 19 Rz. 296 [6/2017]; aA KRÜGER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 19 Rz. 86: „gesetzliche Lohnfiktion“):

- Satz 1 legt dabei fest, dass laufende Beiträge und laufende Zuwendungen des ArbG aus einem bestehenden Dienstverhältnis an einen Pensionsfonds, eine Pensionskasse oder an eine Direktversicherung für eine betriebliche Altersversorgung bAV zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören (s. Anm. 332).
- Satz 2 Teil 1 regelt, dass Sonderzahlungen des ArbG in Regelfall ebenfalls laufender Arbeitslohn sind (s. Anm. 333).
- Satz 2 Teil 2 regelt die Ausnahmen, dass bestimmte Sonderzahlungen und Sanierungsgelder ausnahmsweise kein Arbeitslohn sind (s. Anm. 334).
- Satz 2 Teil 3 definiert die Sonderzahlungen (s. Anm. 335).
- Satz 3 schränkt die Begünstigung von Sonderzahlungen ein (s. Anm. 336).
- Satz 4 regelt die Frage, was begünstigte Sanierungsgelder sind (s. Anm. 337).

**Grund der Regelung** in den Sätzen 2 bis 4 ist die Rspr. des BFH, wonach bestimmte Sonderzahlungen des ArbG nicht zu stpfl. Arbeitslohn führen.

BFH v. 30.5.2001 – VI R 159/99, BStBl. II 2001, 815, betr. Zuschüsse wegen Umstellung des Bahnversorgungswerks; BFH v. 12.9.2001 – VI R 154/99, BStBl. II 2002, 22, betr. Auffüllung des Deckungskapitals wegen neuen Solvabilitätsanforderungen; BFH v. 14.9.2005 – VI R 148/98, BStBl. II 2006, 532, betr. Zuzahlung wegen Wechsel zu anderer umlagefinanzierter Zusatzversorgungskasse; BFH v. 14.9.2005 – VI R 32/04, BStBl. II 2006, 500, betr. Sonderzahlung wegen Schließung des Umlagesystems; BFH v. 15.2.2006 – VI R 92/04, BStBl. II 2006, 528, betr. Zahlungen an ArbN bei Ausscheiden aus der Versorgungskasse; s. auch BFH v. 13.6.2013 – VI R 1/11, BFH/NV 2013, 1569.

**Die erstmalige Regelung** ab 23.8.2006 (s. Anm. 2) soll verhindern, dass die vom ArbG zur Sicherung der Altersversorgung seiner ArbN geleisteten Finanzierungsbeiträge in großem Umfang vollständig unbesteuert bleiben und soll die sog. vorgelagerte Besteuerung im Bereich der umlagefinanzierten Versorgungssysteme für diesen Teil der erworbenen Versorgungssysteme grds. aufrecht erhalten. Zu diesem Zweck wurden die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit durch Legaldefinition um diese ArbG-Zahlungen erweitert. Hierdurch wurde der BFH-Rspr. entgegengewirkt und es wird sichergestellt, dass nahezu alle Finanzierungsleistungen an nicht kapitalgedeckte Versorgungssysteme in der Ansparphase voll und in der Auszahlphase nur mit dem Ertragswert (§ 22) besteuert werden.

332 b) **Laufende Beiträge an einen Pensionsfonds sind Einkünfte aus nicht-selbständiger Arbeit (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1)**

**Grundsatz:** In Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 wird klargestellt, dass laufende Zuwendungen des ArbG aus einem bestehenden Dienstverhältnis an eine Pensionskasse, einen Pensionsfonds oder eine Direktversicherung Arbeitslohn darstellen. Dies entspricht der Rspr. des BFH, dass im Umlageverfahren (im Gegensatz hierzu: Kapitaldeckungsverfahren) finanzierte Versorgungswerke der bAV zum Zeitpunkt der Ausgabe beim ArbG während der aktiven Tätigkeit des ArbN bei Letzterem zu Arbeitslohn führen. Erhält der ArbN zu einem späteren Zeitpunkt

Zahlungen aus dem umlagefinanzierten Versorgungssystem, führen diese zu sonstigen Einkünften (§ 22). Wirtschaftlich betrachtet stellt der ArbG dem ArbN die Beiträge zur Verfügung und dieser verwendet sie zum Erwerb der ihm gehörenden, ihn berechtigenden Altersversorgung (BFH v. 20.7.2005 – VI R 165/01, BStBl. II 2005, 890; BFH v. 14.9.2005 – VI R 32/04, BStBl. II 2006, 500, jeweils mwN).

**Erwerb eines unverfallbaren Anwartschaftsrechts:** Die Finanzierung späterer Versorgungsleistungen durch Umlagen der beteiligten ArbG stellt Arbeitslohn dar, wenn der ArbN einen eigenständigen unverfallbaren Anspruch auf Zahlung der Versorgungsleistung erwirbt. Der aktiv tätige ArbN hat durch die versicherungsmathematisch errechneten Umlagen Anwartschaftsrechte auf eine zukünftige Versorgung erworben. Unschädlich ist dabei, dass zwischen der Anwartschaft und dem versicherungsmathematischen Barwert keine Deckungsgleichheit besteht (BFH v. 14.9.2005 – VI R 32/04, BStBl. II 2006, 500; BFH v. 7.5.2009 – VI R 8/07, BFH/NV 2009, 1504).

### c) Sonderzahlungen des Arbeitgebers sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

#### aa) Sonderzahlungen als Arbeitslohn (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 Teil 1) 333

**Grundsatz:** Sonderzahlungen, die neben den laufenden Beiträgen an eine Versorgungseinrichtung geleistet werden, sind ebenfalls Arbeitslohn. Damit setzt sich der Gesetzgeber bewusst in Gegensatz zur jüngeren Rspr. des BFH, die Sonderzahlungen gerade nicht als Arbeitslohn angesehen hat, da sie nicht zu einem unmittelbaren geldwerten Vorteil beim ArbN führten, weil sie keinen Zufluss zur Folge hätten (vgl. BTD Drucks. 16/2712 v. 25.9.2006, 45 f.; BFH v. 14.9.2005 – VI R 148/98, BStBl. II 2006, 532, betr. Zuzahlung wegen Wechsel zu anderer umlagefinanzierter Zusatzversorgungskasse; BFH v. 14.9.2005 – VI R 32/04, BStBl. II 2006, 500, betr. Sonderzahlung wegen Schließung des Umlagesystems; BFH v. 15.2.2006 – VI R 92/04, BStBl. II 2006, 528, betr. Zahlungen an ArbN bei Ausscheiden aus der Versorgungskasse). Welche Zahlungen dabei als Sonderzahlungen anzusehen sind, wird in den Regelbeispielen im dritten Teil von Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 ausgeführt (vgl. Anm. 335; BFH v. 7.5.2009 – VI R 8/07, BStBl. II 2010, 194; vgl. auch OFD Rhld. v. 2.12.2016, Kurzinformation LSt Nr. 04/2016, DB 2016, 2933; s. auch die ausf. Darstellung in § 3 Nr. 56).

**Zufluss von Arbeitslohn:** Bei umlagefinanzierten Versorgungssystemen ist das Interesse des ArbN nicht nur darauf gerichtet, Versorgungsanwartschaften aufzubauen. Vielmehr liegt sein Interesse auch darin, erworbene Anwartschaften zu sichern. Dies stellt einen wesentlichen Vorteil dar, der sich in einem Vermögenszufluss manifestiert (aA BFH v. 14.9.2005 – VI R 148/98, BStBl. II 2006, 532, sowie Teile der Literatur, vgl. die Darstellung in BIRK/SPECKER, DB 2008, 488). Bei wirtschaftlicher Betrachtung sind die Sonderzahlungen für den ArbN Schlusszahlungen in das Umlagesystem und damit der letzte Zufluss in die erworbene Anwartschaft. In Sicherung und Abrundung der Versorgungsanwartschaft kann uE ein Zufluss gesehen werden, da hiervon letztendlich überwiegend der ArbN profitiert.

**Pauschalierungsmöglichkeit:** Die Besteuerung der Sonderzahlungen erfolgt nicht beim ArbN, sondern nach § 40b Abs. 4 – es handelt sich um eine Pflichtsteuerschuld des ArbG – pauschaliert mit einem StSatz von 15 % beim ArbG. Die pauschalierte StErhebung wirkt dabei wie eine Nettolohnvereinbarung und bedeutet für den ArbG eine echte Mehrbelastung.

**Veranlassung durch die Arbeitnehmerstellung (Zufluss „für“ Dienstleistung):** Problematisch erscheint die Beantwortung der Frage, ob die Sonderzahlung im weitesten Sinne als Entlohnung „für“ das Arbeitsverhältnis angesehen werden kann oder ob diese nicht im weitgehenden Eigeninteresse des ArbG erfolgt, um von seiner Verpflichtung aus der zugesagten Anwartschaft frei zu kommen. Das Interesse des ArbN an einer zur allgemeinen Sozialversicherung zusätzlichen Versorgung ist uE im Hinblick auf Altersarmut und demographischen Wandel hoch einzuschätzen. Ein überwiegendes Eigeninteresse des ArbG an einer Erfüllung der von ihm eingegangenen Verpflichtung kann daher nicht angenommen werden.

**Regelbeispiele für Sonderzahlungen:** Siehe Anm. 335.

### 334 bb) Bestimmte Sonderzahlungen sind kein Arbeitslohn (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 Teil 2)

**Ausnahmen:** Von der Qualifikation der Sonderzahlungen als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sind vier Fälle ausgenommen. Diese Zahlungen sind BA des ArbG, ohne beim ArbN zu entsprechendem Einkommen aus nichtselbständiger Arbeit zu führen:

- Zahlungen des ArbG zur erstmaligen Erfüllung der Solvabilitätsvorschriften nach § 53c und § 114 Versicherungsaufsichtsgesetz (VAG v. 21.12.2004, BGBl. I 2004, 3610);
- Zahlungen zur Wiederherstellung einer angemessenen Kapitalausstattung (Solvabilitätsspanne) nach unvorhergesehenen Ereignissen;
- Zahlungen in der Rentenbezugszeit nach § 236 Abs. 2 VAG;
- Sanierungsgelder.

Änderungen durch das ZollkodexAnpG haben sich nur bei den ersten beiden Ausnahmen ergeben.

► *Zahlungen zur erstmaligen Erfüllung der Solvabilitätsanforderungen der §§ 53c und 114 VAG (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 Buchst. a):* Nach den Bestimmungen des VAG sind Versorgungswerke etc. immer verpflichtet, zur Sicherstellung der dauernden Erfüllbarkeit der Verträge stets über freie unbelastete Eigenmittel mindestens in Höhe der geforderten Solvabilitätsspanne zu verfügen, die sich nach dem gesamten Geschäftsumfang bemisst. Ein Drittel der geforderten Solvabilitätsspanne gilt dabei als Garantiefonds (§ 53c VAG). Entsprechendes gilt für Pensionsfonds, die zur Sicherstellung der dauernden Erfüllbarkeit der Verträge stets über freie unbelastete Eigenmittel mindestens in Höhe der geforderten Solvabilitätsspanne verfügen müssen, die sich nach dem gesamten Geschäftsumfang bemisst (§ 114 VAG). Ist die Zahlungsfähigkeit eines Versorgungssystems bedroht, muss dieses von seinen Mitgliedern Sonderzahlungen anfordern. Im Gegensatz zur Regelung bis zum 22.12.2014 führen jetzt nur noch solche Zahlungen nicht zu Arbeitslohn, die bei Neugründungen von Versorgungswerken der erstmaligen Ausstattung mit ausreichenden Eigenmitteln dienen. Andere Zahlungen der ArbG, mit welchen der demographische Wandel aufgefangen werden soll, oder die wegen Fehlberechnungen notwendig werden, sind Arbeitslohn und entsprechend zu versteuern. Dies gilt auch für modellhafte Gestaltungen, bei denen den Versorgungssystemen bewusst Geld entzogen wird, um anschließend durch früher begünstigte Sonderumlagen wieder aufgefüllt zu werden. Im Einzelnen gilt dabei, dass

- nach § 89 VAG VU immer über genügend Eigenmittel verfügen müssen, um mögliche Ansprüche von Versicherungsnehmern befriedigen zu können;

- nach § 213 VAG dies insbes. auch für kleinere Versicherungen gilt, die über Eigenmittel in Höhe der durch RVO nach § 217 VAG festgelegten Solvabilitätskapitalanforderung verfügen müssen;
  - nach § 234 VAG die schärferen Anforderungen für kleinere Versicherungen auch für Pensionskassen gelten;
  - nach § 238 VAG dies auch für Pensionsfonds gilt, die stets über Eigenmittel in Höhe der Solvabilitätskapitalanforderungen verfügen müssen.
- *Erhöhung der Eigenmittel wegen Geschäftsausweitung*: Ebenfalls kein Arbeitslohn ist eine Erhöhung der Solvabilitätsspanne, die auf Neugeschäften oder vertraglich vereinbarten laufenden Beiträgen oder Zuwendungen beruht. Eine angemessene Kapitalausstattung liegt jedenfalls bei einer Bedeckung der Solvabilitätsspanne von 100 % vor und kann bis zu einem Bedeckungsgrad von 115 % reichen. Dies entspricht zum einen den aufsichtsrechtl. Vorgaben und zum anderen liegt der höhere Bedeckungsgrad immer noch unter dem durchschnittlichen Bedeckungsgrad von Pensionskassen und Lebensversicherungsunternehmen in den letzten Jahren, gibt den Unternehmen aber Handlungsspielraum, um weitere Verluste abzufedern (vgl. BRDrucks. 432/14, 42).

**Zahlungen zur Wiederherstellung einer angemessenen Kapitalausstattung (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 Buchst. b):** Eine angemessene Kapitalausstattung liegt jedenfalls bei einer Bedeckung der Eigenmittelvorgabe (Solvabilitätsspanne) von 100 % vor und kann bis zu einem Bedeckungsgrad von 115 % reichen (vgl. BRDrucks. 432/14, 42). Dies entspricht den aufsichtsrechtl. Vorgaben. Wenn diese Vorgabe unterschritten wird, besteht die Verpflichtung des ArbG, durch Sonderumlage die Zahlungsfähigkeit des Versorgungswerks sicherzustellen.

► *Fehlende Vorhersehbarkeit der Notwendigkeit einer Sonderzahlung*: Eine Sonderzahlung führt nur dann nicht zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, wenn die Gründe für die Zahlung zur Wiederherstellung der angemessenen versicherungsrechtl. Eigenmittelvorgabe (Solvabilitätsspanne) nicht vorhersehbar war oder auf einer dauerhaften Veränderung der Verhältnisse beruht und kein Gestaltungsmodell ist.

- ▷ *Unvorhersehbare Verluste*: Als unvorhersehbare Verluste sind in Anlehnung an den Begriff der „unvorhersehbaren Verluste“ in § 56b Abs. 1 Satz 2 VAG Verluste zu verstehen, die die Unternehmen nicht zu vertreten haben. Typische Beispiele für unvorhersehbare Verluste sind ein hoher Abschreibungsbedarf infolge eines Einbruchs am Kapitalmarkt, wie er bei einer Finanzkrise zu beobachten ist und ein plötzlicher Anstieg der Invaliditätsfälle infolge neuer Rspr. der Sozialgerichte. Die Verluste aus einzelnen Kapitalanlagen eines Unternehmens sind laufende Verluste und nicht unvorhersehbar, da mit Schwankungen auf dem Kapitalmarkt regelmäßig zu rechnen ist.
- ▷ *Dauerhafte Veränderung der Verhältnisse*: Die gestiegene Lebenserwartung und das Niedrigzinsumfeld führen zu Finanzierungslücken. Sonderzahlungen des ArbG, mit denen diese Lücken geschlossen werden sind den Sonderzahlungen zur Wiederherstellung einer angemessenen Kapitalausstattung wegen unvorhergesehener Verluste gleichzustellen. Das gilt insbes. auch im Fall des Bedarfsdeckungsverfahrens, das unterstellt, dass sich im langjährigen Mittel Überschüsse und Verluste ausgleichen.
- ▷ *Keine korrespondierende Absenkung der laufenden Beiträge*: Gestaltungen wird dadurch entgegengewirkt, dass die Sonderzahlungen nicht zu einer Absenkung des laufenden Beitrags führen dürfen oder umgekehrt durch die Absenkung des laufenden Beitrags eine Sonderzahlung ausgelöst wird; Istpfl. Beiträge

können deshalb nicht durch unversteuerte Zahlungen ersetzt werden. Insbesondere bei den Bedarfsdeckungsverfahren ist dies von Bedeutung, weil dort die laufenden Beiträge im Zeitablauf schwanken können.

**Zahlungen in der Rentenbezugszeit nach § 236 Abs. 2 VAG (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 Buchst. c):** Pensionsfonds können Altersversorgungsleistungen erbringen, solange Beitragszahlungen durch den ArbG auch in der Rentenbezugszeit vorgesehen sind. Ein fester Termin für das Ende der Zahlungen darf nicht vorgesehen werden (§ 112 Abs. 1a VAG). Notwendig werden solche Zu- zahlungen insbes., wenn sich – bedingt durch den demographischen Wandel und die gestiegene Lebenserwartung – ein Finanzierungseingpass beim Versorgungssystem ergibt.

**Zahlung in Form von Sanierungsgeldern (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 Buchst. d):** Zur Frage, was begünstigte Sanierungsgelder sind, s. Anm. 337.

### 335 cc) Definition der Sonderzahlung (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 Teil 3)

**Regelbeispiele für Sonderzahlungen:** Was Sonderzahlungen iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 sind, wird anhand von Regelbeispielen definiert. Dabei ist die Aufzählung der Regelbeispiele nicht abschließend, sondern nur beispielhaft („insbesondere“). Gemeinsam ist den Regelbeispielen dabei, dass Sonderzahlungen entstehen, wenn ein ArbG aus einem Versorgungswerk ausscheidet oder in ein anderes wechselt. Dies ist insbes. der Fall, wenn im Wege der Privatisierung frühere öffentlich Bedienstete in private Unternehmen wechseln und ihre zum Zeitpunkt des Wechsels bereits zugesagten Versorgungsanswartschaften nicht mehr durch öffentlich-rechtl. Versorgungsanstalten, sondern durch privatrechtl. organisierte Versorgungswerke übernommen werden. Die Regelbeispiele betreffen dabei explizit die vom BFH anders entschiedenen Fälle und konterkarieren diese Rspr. (s. Anm. 331).

**Ausscheiden aus einem nicht nach dem Kapitaldeckungssystem finanzierten Versorgungswerk (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 Buchst. a):** Das erste Regelbeispiel umfasst das Ausscheiden des ArbG aus einem umlagefinanzierten Versorgungswerk. Dies betrifft die Fälle, in denen öffentlich-rechtl. organisierte ArbG ihre Versorgungszusagen schließen, bzw. im Zuge der „Privatisierung“ einfrieren. Die in diesen Fällen erforderliche Abschlusszahlung zB an die Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder ist eine Sonderzahlung, die Arbeitslohn darstellt.

**Wechsel in ein anderes Versorgungswerk (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 Buchst. b):** Beim Wechsel von einem umlagefinanzierten Versorgungssystem in ein anderes umlagefinanziertes Versorgungssystem stellen die erforderlichen Nachzahlungen ebenfalls Arbeitslohn dar. Als Sonderzahlung gelten dabei sowohl laufende als auch einmalige Zahlungen, die in dem Systemwechsel begründet sind (zur Bemessung der Höhe der Sonderzahlung vgl. Anm. 336).

**Ausscheiden aus einem Versorgungswerk** führt nicht dazu, dass der ArbN Arbeitslohn zurückzahlt (BFH v. 7.5.2009 – VI R 37/08, BStBl. II 2010, 135; BFH v. 7.5.2009 – VI R 5/08, BStBl. II 2010, 133).

### 336 d) Einschränkung bei Sonderzahlungen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 3)

**Vereinfachungsregelung, nur höhere Bemessungsgrundlage ist Sonderzahlung:** Von Sonderzahlungen kann nur ausgegangen werden, soweit die Bemessung der neuen Zahlungsverpflichtungen des ArbG nach dem Wechsel die alten Zahlungsverpflichtungen vor dem Wechsel übersteigt. Dies gilt sowohl für

Einmal- als auch für periodische Zahlungen. Es handelt sich hier um eine Vereinfachungsregelung, da eine versicherungsmathematische Berechnung der zusätzlich notwendigen Sonderzahlung zu aufwendig wäre und nur einzelfallbezogen durchgeführt werden könnte.

**e) Definition der Sanierungsgelder (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4)**

337

**Sanierungsgelder kein Arbeitslohn:** Von der gesetzlichen Annahme von Arbeitslohn ausdrücklich ausgenommen sind Sanierungsgelder (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 Buchst. d). Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 enthält eine Definition des Begriffs Sanierungsgelder:

**Legaldefinition des Begriffs Sanierungsgelder:** Sanierungsgelder sind Sonderzahlungen an eine Pensionskasse anlässlich der Systemumstellung einer nicht im Wege der Kapitaldeckung finanzierten betrieblichen Altersversorgung auf der Finanzierungs- oder Leistungsseite, die der Finanzierung der zum Zeitpunkt der Umstellung bestehenden Versorgungsverpflichtungen oder Versorgungsanwartschaften dienen. Bei laufenden und wiederkehrenden Zahlungen entsprechend dem periodischen Bedarf ist nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 Teil 3 von Sanierungsgeldern auszugehen, soweit die Bemessung der Zahlungsverpflichtungen des ArbG in das Versorgungssystem nach der Systemumstellung die Bemessung der Zahlungsverpflichtung zum Zeitpunkt der Systemumstellung übersteigt. Das heißt, dass als Sanierungsgelder nur die Zahlungen anzusehen sind, die durch eine Systemumstellung innerhalb des umlagefinanzierten Versorgungssystems zusätzlich vom ArbG erbracht werden müssen. Eine solche Systemumstellung ist notwendig, wenn sich die Berechnungsgrundlagen durch arbeitsvertragliche Veränderungen, bspw. durch den Wechsel des ArbG in privatrechtl. Organisationsformen, ergeben. Zahlungen, die auch vor der systembedingten Umstellung in das Umlagesystem hätten erbracht werden müssen, sind keine Sanierungsgelder.

Einstweilen frei.

338–339

**III. Laufende oder einmalige Bezüge mit oder ohne Rechtsanspruch (Abs. 1 Satz 2)**

340

**Bedeutung der Vorschrift:** Abs. 1 Satz 2 enthält ergänzende Merkmale, die für die Einordnung als Einnahme aus nichtselbständiger Arbeit ohne Bedeutung sind. Die Aufzählung ist weder abschließend noch konstitutiv. Die in Abs. 1 Satz 2 enthaltenen Tatbestandsmerkmale ergeben sich bereits aus Abs. 1 Satz 1 Einleitungssatz und aus den in Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 aufgelisteten Beispielen (zur Bedeutung s. Anm. 50); s. mit abweichendem Wortlaut, aber ähnlichem Regelungsgehalt auch § 2 Abs. 1 Satz 2 LStDV.

**Laufende oder einmalige Bezüge:**

- ▶ *Laufende Einnahmen* sind Vergütungen, die für den regelmäßigen Lohnzahlungszeitraum gezahlt werden, wie Lohn, Gehalt, Pension (s. Anm. 206).
- ▶ *Einmalige Einnahmen* sind zB Gratifikationen, Tantiemen, Belohnungen für besondere Leistungen, Jubiläumszuwendungen, Weihnachtsgeld, Urlaubsgeld, Heirats- und Geburtsbeihilfen und Entlassungsentschädigungen (s. Anm. 207).

**Einnahmen mit oder ohne Rechtsanspruch:**

- ▶ *Einnahme ohne Rechtsanspruch:* Einnahmen sind nicht nur das durch – mündlichen oder schriftlichen – Vertrag vereinbarte Entgelt, sondern alles, was nach

der Verkehrsauffassung als Frucht oder Ertrag aus nichtselbständiger Arbeit anzusehen ist, im weitesten Sinne also alles, was im Rahmen des Arbeitsverhältnisses aus Anlass und als Ausfluss dieser Tätigkeit dem ArbN zufließt.

StRspr., zB. RFH v. 24.10.1934, RStBl. 1935, 335; BFH v. 17.9.1982 – VI R 75/79, BStBl. II 1983, 39; BFH v. 7.12.1984 – VI R 164/79, BStBl. II 1985, 164; BFH v. 11.3.1988 – VI R 106/84, BStBl. II 1988, 726; BFH v. 23.10.1992 – VI R 62/88, BStBl. II 1993, 117, betr. Trinkgelder.

▶ *Eine Einnahme liegt auch vor*, wenn der ArbG an seinen ArbN eine Zahlung ohne Rechtsgrund erbringt (BFH v. 4.5.2006 – VI R 19/03, BStBl. II 2006, 832; zum Zeitpunkt des WK-Abzugs bei Rückzahlung vgl. BFH v. 7.11.2006 – VI R 2/05, BStBl. II 2007, 315).

▶ *Zuschüsse zum obnehin geschuldeten Arbeitslohn* sind Arbeitslohn. Wird eine stl. Vergünstigung nur gewährt, wenn ein Zuschuss zusätzlich zum obnehin geschuldeten Arbeitslohn bezahlt wird (zB § 3 Nr. 33, Kindergartenbetreuung uÄ; § 3 Nr. 34, Aufwendungen zur Gesundheitsförderung; § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5, Überlassung von Datenverarbeitungsgeräten; § 40 Abs. 2 Satz 2, Zuschuss für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte), verlangt der BFH (BFH v. 1.10.2009 – VI R 41/07, BStBl. II 2010, 487; BFH v. 19.9.2012 – VI R 55/11, BStBl. II 2013, 398), dass die Zuschüsse auf freiwilliger Basis erfolgen müssen, mithin der ArbN keinen Rechtsanspruch auf Auszahlung hat. Das BMF (BMF v. 22.5.2013 – IV C 5 - S 2388/11/10001-02, BStBl. I 2013, 728) stellt allerdings klar, dass eine zusätzliche Leistung auch dann vorliegt, wenn diese aufgrund einer arbeitsrechtl. Grundlage (zB Betriebsvereinbarung) bezahlt wird und der ArbN einen Rechtsanspruch auf den Zuschuss hat (so auch R 3.33 Abs. 5 LStR 2015; vgl. THOMAS, DStR 2011, 789; OBERMAIER, DStR 2013, 1118). Keine zusätzliche Leistung des ArbG liegt allerdings im Fall der Gehaltsumwandlung vor.

**Zuzahlungen zum Kurzarbeitergeld**, welches der bisherige ArbG an einen gekündigten und nunmehr bei einer Beschäftigungs- und Qualifizierungs-Gesellschaft beschäftigten ArbN zusätzlich zum von der Agentur für Arbeit gezahlten Kurzarbeitergeld leistet, ist laufender Arbeitslohn und keine Abfindung zum früheren Dienstverhältnis (BFH v. 20.7.2010 – IX R 23/09, BStBl. II 2011, 218).

341–349 Einstweilen frei.

#### IV. Anhang zu Abs. 1: Einkommensteuerliche Behandlung der Zukunftssicherung bei Arbeitnehmern

**Schrifttum: Sammelwerke:** BLOMEYER/ROLFS/OTTO, Kommentar zum Betriebsrentengesetz, München, 6. Aufl. 2015; ABA – ARBEITSGEMEINSCHAFT FÜR BETRIEBLICHE ALTERSVERSORGUNG e.V., Handbuch der betrieblichen Altersfürsorge, Wiesbaden, Loseblatt; AHREND/FÖRSTER/RÖSSLER, Steuerrecht der betrieblichen Altersversorgung, Köln, Loseblatt; HÖFER/VEIT/VERHUVEN, Betriebsrentenrecht (BetrAVG), Kommentar, Bd. II, Steuerrecht/Sozialabgaben/HGB/IFRS, München, Loseblatt.

**Einzeldarstellungen ab 2000 (auszugsweise):** GOSCH, Aktuelle Rechtsprechung des BFH zur betrieblichen Altersversorgung, BetrAV 2000, 33; HEGER, Die Besteuerung von Altersbezügen, BB 2003, 130; HEUBECK/SEYBOLD, Zur Besteuerung der betrieblichen Altersversorgung nach dem Alterseinkünftegesetz, DB 2007, 592; FÖRSTER, Das Alterseinkünftegesetz auf dem Prüfstand des Bundesfinanzhofs, DB 2009, 141; NIERMANN, Lohnsteuerliche Behandlung von arbeitgeberfinanzierten Unfallversicherungen, DB 2009, 2516; NIERMANN, Steuerliche Förderung von Mitarbeiterbeteiligungen durch das neue Mit-

arbeiterkapitalbeteiligungsgesetz, DB 2009, 473; HÖFER, Negative Einnahmen des Arbeitnehmers bei Versorgung mit Überschussverwendung zugunsten des Arbeitgebers, DB 2010, 2360; BERGKEMPER, Lohnzuwendungen im Bereich der betrieblichen Altersvorsorge, FR 2011, 1043; FÖRSTER/CISCH/KARST, Betriebsrentengesetz, München 2011; KIRSCHENMANN, Betriebliche Altersvorsorge – Aktuelle Übersicht zur geltenden Rechtslage, BB 2011, 1607; KILLAT, Update zur betrieblichen Altersversorgung, DB 2013, 1925; DILLER/RISSE, Die im Aufhebungsvertrag versehentlich abgetretene Rückdeckungsversicherung, DB 2016, 890; BECKER/BRUNNER/KRÄH, Ausgleichszahlungen zwischen beherrschten GmbHs für die Übernahme von Pensionszusagen als Arbeitslohn, DStR 2016, 1648; BRIESE, Zur lohnsteuer- und sozialversicherungsrechtlichen Anerkennung von Entgeltumwandlungen, DStR 2018, 899.

**Verwaltungsanweisung:** BMF v. 24.5.2017 – IV C 3 - S 2221/16/10001:004, BStBl. I 2017, 820, Einkommensteuerliche Behandlung von Vorsorgeaufwendungen.

## 1. Allgemeine Erläuterungen zur einkommensteuerlichen Behandlung der Zukunftssicherung bei Arbeitnehmern

### a) Vorbemerkungen

350

**Unterschiedlicher Zuflusszeitpunkt:** Die verschiedenen Maßnahmen der Zukunftssicherung für ArbN (s. Überblick in Anm. 385, ferner Anm. 361) führen – je nachdem, wann beim ArbN ein geldwerter Vermögenswert zufließt – in unterschiedlichen Zeitpunkten zu Arbeitslohn. Es bestehen daher in der Praxis für den Aufbau der Altersversorgung erhebliche Gestaltungsmöglichkeiten.

► *Arbeitslohn im Zeitpunkt der Verausgabung* durch den ArbG (s. Anm. 361) bei umlagefinanzierten Versorgungssystemen, bei denen der ArbN auf die künftigen Leistungen einen eigenständigen unmittelbaren Rechtsanspruch hat, zB bei Direktversicherung und Pensionskassen (zur StFreiheit für bestimmte Zukunftssicherungsausgaben s. Anm. 360; zur LStPauschalierung s. Anm. 378) sowie bei Krankenversicherungsbeiträgen (BFH v. 14.4.2011 – VI R 24/10, BStBl. II 2011,767): Spätere Leistungen sind kein Arbeitslohn, Kapitalzahlungen sind stfrei, Renten mit dem Ertragsanteil gem. § 22 Nr. 1 Buchst. a stpfl.;

► *Arbeitslohn im Zeitpunkt der Leistung der Versorgungseinrichtung* an den ArbN, wenn

- die Zuwendung des ArbG noch kein Arbeitslohn war, zB bei kapitalgedeckten Versorgungssystemen wie Pensionszusagen oder bei umlagefinanzierten Versorgungssystemen ohne eigenen Rechtsanspruch des ArbN wie UKassen-Leistungen,
- die Leistungen nicht ganz oder teilweise auf Beitragsleistungen des ArbN beruhen,
- keine StFreiheit eingreift, vgl. den Überblick in Anm. 380 und
- aufgrund staatlicher Förderung eine besondere Zuweisung erfolgt (zB sog. Riester-Rente).

**Keine einheitliche gesetzliche Regelung:** Die Frage, unter welchen Bedingungen zu welchem Zeitpunkt Arbeitslohn zufließt, ist nicht gesetzlich geregelt. Die Verwaltung nimmt als Grundlage die Aussage in § 2 Abs. 2 Nr. 3 LStDV, die nach Ansicht der Rspr. eine zutreffende Auslegung des Begriffs der nichtselbständigen Arbeit enthält (BFH v. 14.6.1985 – VI R 150–152/82, BStBl. II 1985, 661; vgl. Anm. 100 mit Kritik an dieser Sichtweise).

Einstweilen frei.

351–360

**b) Ausgaben des Arbeitgebers zur Zukunftssicherung als sofortiger Arbeitslohn nach § 2 Abs. 2 Nr. 3 LStDV**361 **aa) Ausgaben des Arbeitgebers zum Zweck der Zukunftssicherung nach § 2 Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 LStDV**

**Ausgaben liegen vor** bei Beitragsleistung an eine Versorgungseinrichtung; das sind zB Zuschüsse zur Höherversicherung in der gesetzlichen RV (ArbG-Anteile zur gesetzlichen RV sind gem. § 3 Nr. 62 stfrei, desgleichen freiwillige ArbG-Zuschüsse zu bestimmten Versicherungen für ArbN, die von der RV befreit sind), Zuwendungen an Pensionskassen (s. Anm. 461) und Beiträge zu Direktversicherungen (s. Anm. 425–427; bei Beiträgen zu Rückdeckungsversicherungen fehlt es für den Ansatz als Arbeitslohn am Rechtsanspruch des ArbN, s. Anm. 400); zu UKassen s. Anm. 470, 471.

**Ausgaben liegen nicht vor** bei Pensionszusagen (s. Anm. 387).

**Arbeitgeber:** Die Ausgaben müssen beim ArbG BA darstellen (zum Begriff des ArbG s. Anm. 62).

**Zukunftssicherung** ist die Sicherstellung eines ArbN oder ihm nahestehender Personen durch den ArbG für den Fall der Krankheit, des Unfalls, der Invalidität, des Alters oder des Todes (§ 2 Abs. 2 Nr. 3 LStDV). Ein besonderes Merkmal der Zukunftssicherung ist das Vorhandensein eines Versicherungswagnisses. Kennzeichnend dafür ist die Abhängigkeit der Zahlungsverpflichtung von nicht vorhersehbaren und auch rechnerisch nicht von vornherein zu ermittelnden Ereignissen, wie zB dem Eintritt der Invalidität oder des Todes. Ausgaben zugunsten des ArbN, denen ein solches Wagnis nicht anhaftet, gehören daher nicht in den Bereich der „Zukunftssicherung“.

**Keine Zukunftssicherungsausgaben** iSd. § 2 Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 LStDV sind zB:

- Zahlungen auf ein Sparkonto des ArbG oder ArbN, das bis zum Eintritt bestimmter Ereignisse (Erreichen eines bestimmten Alters) gesperrt bleibt;
- Beteiligung des ArbN am BV des ArbG (zur StFreiheit bei Überlassung von Vermögensbeteiligungen s. § 3 Nr. 39 Anm. 1 ff.).

362 **bb) Zustimmung des Arbeitnehmers nach § 2 Abs. 2 Nr. 3 Satz 2 LStDV**

**Kenntnis oder Kennenmüssen:** Der ArbN muss der Zukunftssicherung ausdrücklich oder zumindest stillschweigend zustimmen (§ 2 Abs. 2 Nr. 3 Satz 2 LStDV). Wenn er über die Maßnahmen des ArbG unterrichtet ist oder sie den Umständen nach kennen muss, kann sein Stillschweigen im Allgemeinen als Zustimmung zu werten sein.

363 **cc) Rechtsanspruch des Arbeitnehmers gegen die Versorgungseinrichtung**

**Unmittelbarer Rechtsanspruch:** Der ArbN muss gegen die Versorgungseinrichtung einen unmittelbaren Rechtsanspruch auf künftige Leistungen haben. Unverfallbarkeit der Versorgungsanwartschaft nach § 61 Abs. 1 BetrAVG ist nicht Voraussetzung, dh., das bis zur Unverfallbarkeit bestehende Widerrufsrecht des ArbG steht der Behandlung als Arbeitslohn nicht entgegen.

BFH v. 27.5.1993 – VI R 19/92, BStBl. II 1994, 246, unter Aufgabe der früheren Rspr., vgl. BFH v. 16.5.1975 – VI R 165/72, BStBl. II 1975, 642 (644); BFH v. 20.11.1987 – VI R 91/84, BFH/NV 1988, 564.

Arbeitslohn wegen Rechtsanspruchs des ArbN liegt daher vor

- bei Beiträgen des ArbG im Fall der Direktversicherung (s. Anm. 425–427) und

#### IV. Anhang zu Abs. 1: Zukunftssicherung ArbN Anm. 363–377 § 19

– bei Zuwendungen des ArbG an Pensionskassen (s. Anm. 461).

Zur Rechtslage bei UKassen s. Anm. 470, 471.

**Wegfall der Anwartschaft oder Berechtigung** des ArbN (zB wegen vorzeitigen Ausscheidens aus dem Dienst) führt nach § 1b Betriebsrentengesetz (BetrAVG) im Regelfall nicht zum Verfall der Ansprüche aus der betrieblichen Altersversorgung (nur bei unter 21-Jährigen).

Einstweilen frei.

364–375

#### dd) Zurechnung zusammengefasster Zukunftssicherungsausgaben auf die einzelnen Arbeitnehmer nach § 2 Abs. 2 Nr. 3 Satz 3 LStDV 376

**Grundsatz der Einzelzurechnung:** Bei einer zusammengefassten Zukunftssicherungsausgabe für mehrere ArbN ist grds. der auf den einzelnen ArbN entfallende Teil zu ermitteln. Ist das nicht möglich, so ist die Ausgabe nach der Zahl der gesicherten ArbN auf diese aufzuteilen. Zu berücksichtigen sind alle begünstigten ArbN, auch wenn sie nur eine Anwartschaft haben. So ist es zB bei einer Pensionskasse unerheblich, ob der Pensionsanwärter selbst auch Mitglied der Kasse ist. Zur Zurechnung auf Ruhegeldempfänger s. Anm. 461.

#### c) Zuflusszeitpunkt 377

**Steuerpflichtiger Arbeitslohn zum Zeitpunkt der Ausgabe beim Arbeitgeber:** Zufluss bereits zum Zeitpunkt der BA beim ArbG liegt vor, wenn dem ArbN zu diesem Zeitpunkt ein geldwerter Vorteil zufließt. Anhaltspunkte hierfür können sein:

► *Beitragsleistungen durch den Arbeitnehmer*, ggf. neben denjenigen des ArbG, sprechen im Zweifel dafür, dass dem ArbN die Beiträge des ArbG bereits zugeflossen sind und deshalb Arbeitslohn bilden.

Vgl. allerdings BFH v. 7.2.1990 – X R 36/86, BStBl. II 1990, 1062, betr. den Einkauf in das Versorgungswerk des ArbG mit eigenen Mitteln des ArbN: Die Entscheidung lässt zwar ausdrücklich offen, wann ein Zufluss beim ArbN vorliegt (vgl. Entscheidungsgründe unter 3.c), führt allerdings aus, dass spätestens mit Wegfall der Verwendungssperre Arbeitslohn zugeflossen ist. Die Versorgungsbezüge sind daher später, dh. im Versorgungsfall, im Schätzungsweg in ein nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 stbbares Ruhegeld und eine nur mit dem Ertragsanteil zu besteuern Leibrente aufzuteilen.

► *Arbeitslohn bereits im Zeitpunkt der Verausgabung durch den Arbeitgeber* liegt insbes. vor bei Direktversicherung (s. Anm. 425–427, 434).

**Steuerpflichtiger Arbeitslohn zum Zeitpunkt der Einnahme durch den Arbeitnehmer:** Leistungen aus der Zukunftssicherung stellen Arbeitslohn dar, wenn bei Zusage oder Beitragsleistung durch den ArbG noch kein Arbeitslohn vorlag, weil es an einer der Voraussetzungen der Zugehörigkeit von Ausgaben der Zukunftssicherung zum Arbeitslohn fehlt,

– weil entweder noch gar keine Ausgabe des ArbG vorlag (s. Anm. 360, 361) wie im Fall von Pensionszusagen des ArbG mit oder ohne Rückdeckung (s. Anm. 387, 406) oder

– weil mit der Beitragsleistung durch den ArbG kein Rechtsanspruch des ArbN entsteht (s. Anm. 363) wie im Fall von Unfallversicherungen ohne direkten Anspruch des ArbN und von UKassen (vgl. BFH v. 11.12.2008 – VI R 9/05, BStBl. II 2009, 385; ausführl. Anm. 471, 473).

Dem ArbN fließt in diesen Fällen erst mit den Leistungen ein geldwerter Vorteil zu, der durch das Dienstverhältnis veranlasst ist, und zwar vom ArbG (im Fall

der Pensionszusage mit oder ohne Rückdeckung) oder von einem Dritten (im Fall von UKassen).

**Keinen Arbeitslohn** stellen die Leistungen aus der Zukunftssicherung dar, soweit sie auf einer Beitragsleistung des ArbN beruht (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 LStDV, s. Anm. 326–329). Bei der sog. Riester-Rente ergibt sich die StPflicht zum Zeitpunkt der Versicherungsleistung aus § 22 Nr. 5.

378 **d) Steuererhebung auf Zukunftssicherungsausgaben**

**Steuerfreiheit von Zukunftssicherungsausgaben:** Trotz Vorliegens von Arbeitslohn sind Zukunftssicherungsausgaben teilweise von der LSt befreit. Dies gilt insbes. hinsichtlich der aufgrund gesetzlicher Verpflichtung geleisteten Zukunftssicherungsausgaben des ArbG (BFH v. 16.1.2007 – IX R 69/04, BStBl. II 2007, 579; BFH v. 22.7.2008 – VI R 56/05, BStBl. II 2008, 894) und bei Übertragung der Anwartschaft auf einen anderen Altersversorgungsvertrag (§ 3 Nr. 55); zu den Ausnahmen von der StFreiheit vgl. ausführl. R 3.62 LStR 2015 und § 3 Nr. 62 Anm. 1 ff.).

**Lohnsteuerpauschalierung:**

▶ *Pauschalierung bei Direktversicherungsbeiträgen und Zuwendungen an Pensionskassen (§ 40b):* Siehe § 40b Anm. 1 ff.

▶ *Zukunftssicherungsausgaben für Teilzeitbeschäftigte, Aushilfskräfte:* Pauschalierung nach § 40b ist bei ArbN, deren Barlohn nach § 40a pauschal besteuert wird, nur zulässig, wenn es sich dabei um ihr erstes Dienstverhältnis handelt (BFH v. 8.12.1989 – VI R 165/86, BStBl. II 1990, 398; s. auch § 40b Anm. 6).

▶ *Keine Pauschalierung bei zweitem Arbeitsverhältnis:* Nach BFH (BFH v. 12.8.1996 – VI R 27/96, BStBl. II 1997, 143) ist eine Pauschbesteuerung von Zukunftssicherungsleistungen ausgeschlossen, wenn der ArbG nach der ELStAM-Mitteilung des BZSt. Hauptarbeitgeber des ArbN ist.

▶ *Voraussetzungen der Pauschalierung nach § 40b:* Siehe § 40b Anm. 21 ff.

**Einzelhebung der Lohnsteuer:** Soweit keine LStPauschalierung vorgenommen wird, erfolgt Einzelhebung der LSt, und zwar zusammen mit dem laufenden Arbeitslohn.

379–384 Einstweilen frei.

**2. Verschiedene Formen der Zukunftssicherung und ihre steuerliche Behandlung beim Arbeitnehmer**

385 **a) Fallgruppen**

**Gruppenbildung:** Die nachfolgenden Anmerkungen behandeln in sechs Abschnitten die drei verschiedenen Maßnahmen der Zukunftssicherung für ArbN:

1. Gruppe: Innerbetriebliche Maßnahmen	Pensionszusage des ArbG (ohne Rückdeckungsversicherung)	s. Anm. 386–391
2. Gruppe: Einschaltung von Versicherungsunternehmen	Rückdeckungsversicherung (für Pensionszusagen)	s. Anm. 395–410
	Direktversicherung	s. Anm. 420–434
	Unfallversicherung	s. Anm. 440–450
3. Gruppe: Betriebliche Versorgungseinrichtungen	Pensionskassen	s. Anm. 460–463
	UKassen	s. Anm. 470–473

► *Aufbau der Darstellung:* Die Darstellung folgt jeweils dem Schema:

1. Begriff der betreffenden Zukunftssicherungsmaßnahme,
2. stl. Behandlung bei Zusage bzw. Beitrag oder Zuwendung,
3. stl. Behandlung bei späterer Änderung,
4. stl. Behandlung der Leistungen.

**Steuerliche Behandlung beim Arbeitgeber:** Die drei Gruppen von Maßnahmen der Zukunftssicherung finden auch auf der Ebene des ArbG eine unterschiedliche Behandlung (ausgegangen wird von bilanzierenden Stpfl.):

► *Innerbetriebliche Maßnahmen:* Rechtsverbindliche Pensionszusagen werden nach Maßgabe des § 6a passiviert (zu Recht oder Pflicht zur Passivierung s. § 6a Anm. 150–163).

► *Maßnahmen unter Einschaltung von Versicherungsunternehmen:*

▷ *Direktversicherungen:* Siehe § 4b mit Erläuterungen.

▷ *Rückdeckungsversicherungen* des ArbG zur Abdeckung des Risikos aus Pensionszusagen (s.o.): Siehe § 6a Anm. 106, 107.

▷ *Unfallversicherungen:* Aufwendungen sind BA, vgl. BMF v. 17.7.2000 – IV C 5 - S 2332 - 67/00, BStBl. I 2000, 1204.

► *Betriebliche Versorgungseinrichtungen* (Pensionskassen, UKassen): Zum Abzug der Zuwendungen als BA s. §§ 5 4c, 4d mit Erläuterungen. Die AK der Beteiligung des ArbG (des Trägerunternehmens) an der Kasse sind zu aktivieren.

## b) Pensionszusagen (ohne Rückdeckung)

### aa) Begriff und Finanzierung der Pensionszusage

386

Pensionszusage ist die Erklärung eines ArbG gegenüber seinem ArbN, diesem oder ihm nahestehenden Personen bestimmte Leistungen zu erbringen, wenn der ArbN wegen Todes, Alters, Invalidität oder aus ähnlichen Gründen aus dem Dienst ausscheidet. Ob die Zusage einen Rechtsanspruch des ArbN erzeugt, ist für die stl. Behandlung beim ArbN gleichgültig. Wesensmerkmal der Pensionszusage ist die Unsicherheit, mit der die zugesagten Versorgungsleistungen behaftet sind (BFH v. 18.9.1962 – I 176/61 U, BStBl. III 1963, 98; BFH v. 23.1.1991 – I R 113/88, BStBl. II 1991, 379); s. näher § 6a Anm. 121–124; AHREND/FÖRSTER/RÖSSLER, Steuerrecht der betrieblichen Altersversorgung, 2. Teil, Rz. 2 ff. (10/2015). Zu Details s. § 6a Anm. 10 ff.

### bb) Keine Steuerpflicht im Zeitpunkt der Pensionszusage

387

**Kein Zufluss von Arbeitslohn:** Beim ArbN bildet die Entstehung der Anwartschaft auf Versorgungsleistungen noch keinen Zufluss eines geldwerten Vorteils; es fehlt an einer „Ausgabe“ des ArbG und damit begriffsnotwendig auch an einem Zufluss beim ArbN. Ungeachtet der Bildung einer Pensionsrückstellung (s. § 6a Anm. 171 ff.) fließt noch kein in Geldeswert bestehendes Gut (§ 2 Abs. 1 LStDV) aus dem Vermögen des ArbG ab (BFH v. 31.10.1957 – VI 1/54 U, BStBl. III 1958, 4; BFH v. 3.7.1964 – VI 262/63 U, BStBl. III 1965, 83). Das gilt bei der Zusage laufender Leistungen wie auch bei einer Einmalzahlung; zu Arbeitslohn bei Abschluss einer Rückdeckungsversicherung vgl. Anm. 395 ff. Entsprechendes gilt auch, wenn der ArbG innerhalb seines BV einen Versorgungsfonds o.Ä (Rücklage) bildet, über den er allein verfügen kann. Gegenwärtiger Arbeitslohn liegt selbst dann nicht vor, wenn der ArbG Leistungen an eine Versorgungseinrichtung leistet und ArbG und ArbN die spätere Altersversorgung

auf die Höhe der von der Versorgungseinrichtung geleisteten Beträge beschränken, dem ArbN aber kein direkter Rechtsanspruch gegen die Versorgungseinrichtung eingeräumt wird (BFH v. 27.5.1993 – VI R 19/92, BStBl. II 1994, 246).

**Arbeitslohn als Ausnahme:** Arbeitslohn fließt dem ArbN allerdings dann zu, wenn der Fonds aus dem BV des ArbG ausscheidet und rechtl. verselbständigt wird (zB als Stiftung) oder nicht der alleinigen Verfügung des ArbG (sondern zB auch der Verfügung des Betriebsrats) unterliegt oder wenn in anderer Weise sichergestellt ist, dass der Fonds ausschließlich für Versorgungszwecke verwendet wird. In diesen Fällen gilt für die stl. Behandlung der Zuweisung an den Fonds Entsprechendes wie für Beiträge aufgrund einer Direktversicherung zugunsten des ArbN (s. Anm. 425), nur ist die LStPauschalierung nach § 40b nicht möglich.

**Pensionszusage anstelle von Arbeitslohn:** Siehe Anm. 391 (*deferred compensation*).

### 388 cc) Steuerliche Behandlung bei späterer Änderung der Pensionszusage

**Erlöschen der Pensionszusage** ist für sich allein beim ArbN ohne stl. Auswirkung, es sei denn, die Pensionszusage war mit Zuweisungen an einen innerbetrieblichen Fonds verbunden und die Zuweisungen sind ursprünglich als Arbeitslohn behandelt worden, s. Anm. 387; der Wegfall der Anwartschaft auf die Leistungen aus dem Fonds bildet Rückzahlung von Arbeitslohn an den ArbG (s. § 9 Anm. 84; BMF v. 14.8.2012 – IV C 2 - S 2743/10/10001:001, BStBl. I 2012, 874). Zur anteiligen Auszahlung aus dem Fonds an den ausscheidenden ArbN s. Anm. 390.

**Verzicht des beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers** auf eine ihm von der KapGes. erteilte Pensionszusage führt zu Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe der bei der KapGes. angesammelten noch werthaltigen Pensionsrückstellung (Teilwert; vgl. BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 302; BFH v. 23.8.2017 – VI R 4/16, BStBl. II 2018, 208).

**Abfindungen zur Abgeltung einer Pensionsanwartschaft** sind als Arbeitslohn (sonstige Bezüge) zu versteuern. Dies gilt selbst dann, wenn die Abfindung mit der Auflage des ArbN verbunden war, die angesammelten Geldmittel in gleicher Höhe einem Dritten für die Übernahme der Pensionsverpflichtung zu zahlen (BFH v. 24.4.1991 – XI R 9/87, BStBl. II 1991, 723; BFH v. 12.4.2007 – VI R 6/02, BStBl. II 2007, 581); keine Abfindung allerdings bei Übertragung der Pensionsverpflichtung nach § 3 Nr. 66 auf einen überbetrieblichen Pensionsfonds oder nach § 3 Nr. 55 auf eine Schwestergesellschaft (BFH v. 18.8.2016 – VI R 18/13, BStBl. II 2017, 730; BFH v. 18.8.2016 – VI R 46/13, BFH/NV 2017, 16, betr. sog. Rentner-GmbH).

#### **Änderung in eine andere Form der Altersversorgung:**

► **Pensionskasse, Direktversicherung:** Die Übernahme der betrieblichen Ruhegeldverpflichtung des ArbG durch eine Pensionskasse oder ein anderes VU (durch den Abschluss eines Direktversicherungsvertrags zugunsten des ArbN) hat keine stl. Auswirkungen (vgl. § 3 Nr. 66 Anm. 1 ff. und § 4c Anm. 1 ff.).

► **Unterstützungskasse:** Wird eine Pensionszusage wegen Insolvenz des ArbG aufgehoben und die Versorgung durch Zuweisung an eine UKasse ohne Rechtsanspruch der Leistungsempfänger sichergestellt, so hat dies für den ArbN stl. keine Auswirkungen; § 3 Nr. 65 Satz 2; s. auch Anm. 352.

**Arbeitsplatzwechsel:** Die Pensionszusage bleibt erhalten (§ 1b BetrAVG), stl. Auswirkungen beim ArbN ergeben sich nicht.

389 Einstweilen frei.

**dd) Besteuerung der Leistungen aufgrund von Pensionszusagen als Arbeitslohn** 390

**Arbeitslohn:** Laufende und einmalige (Abs. 1 Satz 2) Bezüge, die der ArbN aufgrund einer Versorgungszusage des ArbG erhält, sind Arbeitslohn (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG; § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 LStDV). Es ist gleichgültig, ob sie an den zunächst bezugsberechtigten ArbN oder an seinen Rechtsnachfolger gezahlt werden.

**Einmalige Abfindungen** für entstandene Versorgungsansprüche stellen grds. keine tarifbegünstigten Entschädigungen gem. § 24 Nr. 1 Buchst. a iVm. § 34 Abs. 1, 2 dar (BFH v. 24.4.1991 – XI R/87, BStBl. II 1991, 723). Dies gilt insbes. auch dann nicht, wenn der Pensionsberechtigte die Abfindung begehrt hat, wenn er zwischen laufender und einmaliger Auszahlung wählen kann oder wenn die Pensionszusage von vornherein auf eine einmalige Abfindung angelegt war (BFH v. 15.12.1989 – VI R 4/85, BFH/NV 1990, 429; BFH v. 27.2.1991 – XI R 8/87, BStBl. II 1991, 703).

**ee) Arbeitnehmerfinanzierte Pensionszusage (deferred compensation)** 391

**Schrifttum:** BRIESE, Zur lohnsteuer- und sozialversicherungsrechtlichen Anerkennung von Entgeltumwandlungen, DStR 2018, 899.

**Aufgeschobene Vergütung:** Im Hinblick auf die progressionsbedingte höhere Steuerbelastung aktiv tätiger ArbN im Verhältnis zu Ruheständlern sind vermehrt Überlegungen im Gange, die Versteuerung des Arbeitslohns in den Ruhestand zu verschieben. Unter dem Stichwort *deferred compensation* handelt es sich um eine arbeitnehmerfinanzierte betriebliche Altersversorgung, die durch Verzicht auf künftiges Gehalt finanziert wird (ausführl. AHREND/FÖRSTER/RÖSSLER, Steuerrecht der betrieblichen Altersversorgung, 2. Teil, Rz. 1640 ff. [7/2016]).

**Voraussetzung der deferred compensation:** Das BMF (BMF v. 31.3.2010 – IV C 3 - S 2222/09/10041, BStBl. I 2010, 270; BMF v. 13.9.2010 – IV C 3 - S 2222/09/10041, BStBl. I 2010, 681) hat solche Gestaltungen unter bestimmten Bedingungen grds. anerkannt:

- Herabsetzung nur künftigen, noch nicht fälligen Arbeitslohns;
- die vereinbarte Altersversorgung muss iSd. BetrAVG ein biometrisches Risiko beim ArbG belassen;
- die Untergrenze für das Ausscheiden aus dem aktiven Arbeitsleben beträgt 60 Jahre;
- die vereinbarte arbeitnehmerfinanzierte betriebliche Altersversorgung ist nicht auf die Nachkommen des ArbN vererbbar.

► **Stellungnahme:** Das BMF ist uE mit seiner Einschränkung, nur nicht vererbare Vermögensanlagen als stl. zulässige Vermögensanlagen im Sinne einer *deferred compensation* anzuerkennen, hinter dem Wünschenswerten zurückgeblieben. Die fehlende Vererblichkeit ist im Rahmen arbeitnehmerfinanzierter betrieblicher Altersversorgung ansonsten kein Abgrenzungskriterium für die stl. Anerkennung – dies umso mehr, als § 19 einer Besteuerung von Arbeitslohn aus früheren Dienstverhältnissen bei Hinterbliebenen nicht entgegensteht (vgl. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2; s. ausführl. Anm. 321).

Einstweilen frei.

392–394

**c) Rückdeckungsversicherung für Pensionszusagen des Arbeitgebers****aa) Begriff und Anerkennung der Rückdeckungsversicherung**395 **(1) Begriff der Rückdeckungsversicherung**

**Unterschiedliche Formen** der Rückdeckung bestehen entweder für die Auszahlung der Pension generell (anstatt der Bildung einer Rückstellung = Lebensversicherung) oder zur Abdeckung des Invaliditätsrisikos (= Unfallversicherung); s. § 2 Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 LStDV. Die Rückdeckungsversicherung ist selbst keine Maßnahme der betrieblichen Altersversorgung, sondern dient zu deren Sicherung und Finanzierung; sie ist von der sog. Direktversicherung zu unterscheiden (zur Abgrenzung s. Anm. 397; zu Direktversicherungen s. Anm. 420 und § 4b Anm. 39 ff.; vgl. auch BFH v. 27.5.1993 – VI R 19/92, BStBl. II 1994, 246).

**Zustimmung des Arbeitnehmers** zum Abschluss des Vertrags ist versicherungsrechtl. sowohl bei der Rückdeckungsversicherung als auch bei der Direktversicherung erforderlich (§ 156 VVG). Die Erteilung der Zustimmung bildet daher kein Unterscheidungsmerkmal für die eine oder andere Versicherungsform.

396 **(2) Voraussetzungen der steuerlichen Anerkennung von Rückdeckungsversicherungen**

**Anzuerkennen** sind Rückdeckungsversicherungen nach der Rspr. bei:

- ausreichend bestimmter Versorgungszusage aus Mitteln des ArbG;
- Leistung der Versicherungsbeiträge ausschließlich aus Mitteln des ArbG;
- unmittelbarem Anspruch des ArbG.

Vgl. besonders BFH v. 20.11.1987 – VI R 91/84, BFH/NV 1988, 564; BFH v. 27.5.1993 – VI R 19/92, BStBl. II 1994, 246; R 40b.1 Abs. 4 LStR 2015.

**Eine ausreichend bestimmte Versorgungszusage** liegt vor, wenn dem ArbN ausreichend bestimmt eine spätere Versorgung aus Mitteln des ArbG zugesagt ist, dh., es darf nicht so liegen, dass die Versorgungspflicht durch die Versicherung selbst erfüllt wird. Die Auszahlung muss über den ArbG führen.

**Leistung der Versicherungsbeiträge aus Mitteln des Arbeitgebers:** Die Versicherung darf nicht (auch nicht zum Teil) durch Beiträge des ArbN finanziert werden, auch nicht durch Zahlung über den ArbG (RFH v. 1.2.1934, RStBl. 1934, 550; RFH v. 25.7.1940, RStBl. 1940, 906). Keine eigenen Beiträge des ArbN liegen allerdings vor, wenn der ArbG seine Beiträge zur Rückdeckungsversicherung ganz oder teilweise durch eine mit dem ArbN vereinbarte Gehaltskürzung finanziert und zwischen den Beteiligten Einigkeit darüber besteht, dass die späteren Versorgungsbezüge lstopf. sind (BFH v. 14.2.1964 – VI 179/62 U, BStBl. III 1964, 243; vgl. aber BFH v. 27.5.1993 – VI R 19/92, BStBl. II 1994, 246).

**Unmittelbarer Anspruch des Arbeitgebers:** Unmittelbare Ansprüche gegenüber dem Versicherer dürfen nach dem Versicherungsvertrag nur dem ArbG, nicht dem ArbN zustehen. Eine Versicherung, aus der der ArbN selbst Ansprüche herleiten kann, ist keine Rückdeckungs-, sondern eine Direktversicherung.

397 **(3) Abgrenzung zwischen Rückdeckungs- und Direktversicherung**

**Arbeitgeber muss Bezugsberechtigter sein:** Der ArbG selbst muss Versicherungsnehmer und Bezugsberechtigter der Rückdeckungsversicherung sein. Aber auch dann kann die Versicherung wirtschaftlich als Direktversicherung zu be-

#### IV. Anhang zu Abs. 1: Zukunftssicherung ArbN Anm. 397–407 § 19

handeln sein. Die vom BFH entwickelten Merkmale für die Abgrenzung zwischen Rückdeckungsversicherung und Direktversicherung sind ungeachtet der Begriffsbestimmung der Direktversicherung in § 1 Abs. 2 BetrAVG (Bezugsberechtigung des ArbN oder seiner Hinterbliebenen maßgebend) anzuwenden, da jene Begriffsbestimmung nur einen Teil der Versicherungen erfasst, die ArbG auf das Leben ihrer ArbN abschließen und deren Prämien den ArbN als Arbeitslohn zugerechnet werden müssen.

Eine Rückdeckungsversicherung liegt nach BFH (BFH v. 27.5.1993 – VI R 19/92, BStBl. II 1994, 246) auch vor, wenn durch die Beteiligten (ArbN und ArbG) die Versorgungszusage auf die vom Träger der Rückdeckung später tatsächlich erbrachte Leistung beschränkt wird. Seine früher vertretene Auffassung, in diesen Fällen liege eine Direktversicherung vor (vgl. BFH v. 20.11.1987 – VI R 91/84, BFH/NV 1988, 564), hat das Gericht ausdrücklich aufgegeben. Dies gilt auch in den Fällen, in denen früher LSt von den Versicherungsbeiträgen einbehalten wurde.

**Verpfändung an Arbeitnehmer unschädlich:** Unschädlich für die stl. Anerkennung als Rückdeckungsversicherung ist die Verpfändung der Ansprüche aus der Versicherung an den ArbN, da durch ein Pfandrecht keine unmittelbaren Rechte erworben werden, die einen Zugriff auf die Versicherung und die darin angesammelten Vermögenswerte ermöglichen. Entsprechendes gilt für eine aufschiebend bedingte Abtretung des Rückdeckungsanspruchs, da die Abtretung rechtl. erst mit Eintritt der Bedingung wirksam wird (§ 158 Abs. 1 BGB).

**Folgen der Nichtanerkennung:** Sind die Voraussetzungen einer Rückdeckungsversicherung nicht erfüllt, so liegt entweder eine Direktversicherung vor mit der Folge, dass die Beiträge des ArbG Arbeitslohn bilden (s. Anm. 425–427), oder es besteht – zB wenn eine Versorgungszusage fehlt – weder eine Rückdeckung noch eine Direktversicherung, sondern eine betriebsinterne Finanzierungsmaßnahme des ArbG (zB zur Sicherung gegen die Nachteile bei Tod des ArbN) ohne stl. Auswirkungen für den ArbN.

Zur Frage der Interessenabwägung s. ausführl. AHREND/FÖRSTER/RÖSSLER, Steuerrecht der betrieblichen Altersversorgung, 2. Teil, Rz. 1651 (7/2016).

Einstweilen frei.

398–405

#### bb) Keine Steuerpflicht der Beiträge zur Rückdeckungsversicherung 406

**Kein Arbeitslohn:** Die Beiträge des ArbG zur Rückdeckungsversicherung bilden keinen Arbeitslohn und gehören daher nicht zu den Aufwendungen iSd. § 2 Abs. 2 Nr. 3 LStDV.

BFH v. 27.5.1993 – VI R 19/92, BStBl. II 1994, 246.

Hat das FA die Beiträge des ArbG zur Rückdeckungsversicherung zu Unrecht als Arbeitslohn behandelt, so ist es hieran nach TuG gebunden, dh., es darf die späteren Versorgungsleistungen, soweit sie der Versicherung entsprechen, nicht nochmals als Arbeitslohn behandeln (BFH v. 11.2.1966 – VI 229/63, BStBl. III 1966, 486; BFH v. 27.5.1993 – VI R 19/92, BStBl. II 1994, 246).

**Behandlung beim Arbeitgeber:** Siehe § 6a Anm. 106–107.

#### cc) Steuerliche Behandlung bei späterer Änderung der Rückdeckungsversicherung 407

**Abtretung der Ansprüche** aus der Rückdeckungsversicherung an den ArbN in der Weise, dass der ArbG Versicherungsnehmer bleibt, aber der ArbN bezugs-

berechtigt wird, bedeutet Umwandlung der Rückdeckungsversicherung in eine Direktversicherung. Die Versicherung kann aber auch ganz auf den ArbN als Versicherungsnehmer zur eigenen weiteren Versicherung übertragen werden. In beiden Fällen bildet der in Form der Versicherung auf den ArbN übergehende Vermögenswert Arbeitslohn. Wenn es sich um eine Kapitalversicherung handelt, erfolgt der Zufluss stets im Zeitpunkt der Abtretung. In diesem Fall ist als Arbeitslohn der Wert des Versicherungsanspruchs zu erfassen; uE ist das Deckungskapital maßgebend (zu der Problematik ausführlich AHREND/FÖRSTER/RÖSSLER, Steuerrecht der betrieblichen Altersversorgung, 2. Teil, Rz. 1421 ff. [7/2016]).

**Verpfändung der Ansprüche** des ArbG aus der Versicherung an den ArbN (§§ 1279–1290 BGB), um seine Ansprüche aus der Versorgungszusage zu sichern, ändert nicht den Charakter der Versicherung als Rückdeckungsversicherung (R 40b.1 Abs. 4 Nr. 3 Satz 2 LStR 2015).

**Abtretung der Ansprüche:** Tritt der ArbG allerdings seine Ansprüche gegen die Rückdeckungsversicherung an den ArbN ab und leistet der ArbG im Anschluss daran weitere Beiträge an die Rückdeckungsversicherung, sind diese Arbeitslohn (BFH v. 5.7.2012 – VI R 11/11, BStBl. II 2013, 190). Die bloß rückgedeckte Pensionszusage hat sich durch die Abtretung in eine Direktversicherung gewandelt.

**Arbeitsplatzwechsel:** Bei Übertragung des Versicherungsvertrags auf einen anderen ArbG wegen Arbeitsplatzwechsels des ArbN bleibt grds. eine Rückdeckung bestehen. Jedoch kann die Versicherung beim neuen ArbG zu einer Direktversicherung (s. Anm. 420) werden, wenn sie nämlich nunmehr überwiegend im Interesse des ArbN liegt, besonders wenn der ArbG sich zur Übernahme und Fortführung der Versicherung verpflichtet hat.

408–409 Einstweilen frei.

#### 410 dd) Im Versicherungsfall: Steuerpflicht der Leistungen des Arbeitgebers als Arbeitslohn

**Zufluss beim Arbeitnehmer erst nach Erhalt der Zahlungen:** Beim ArbN bilden nicht die Versicherungsleistungen an den ArbG, sondern erst dessen Leistungen an den ArbN aus der Versorgungszusage Arbeitslohn, zB die Zahlung einer Kapitalversicherung, die wegen Todes des ArbN fällig geworden ist, vom VU unmittelbar an die Erben des ArbN auf Veranlassung des ArbG.

Zur Behandlung beim ArbG s. § 6a Anm. 106.

411–419 Einstweilen frei.

### d) Direktversicherung

#### 420 aa) Begriff und Formen der Direktversicherung

**Begriff** und weitere gesetzliche Regelungen: Siehe § 1 Abs. 2 Satz 1 BetrAVG v. 19.12.1974 (BGBl. I 1974, 3610; BStBl. I 1975, 22); vgl. die ausführliche Darstellung in § 40b Anm. 35 und § 3 Nr. 63.

#### **Einzelfragen:**

► *Umwandlung einer Lebensversicherung des Arbeitnehmers* in eine Direktversicherung des ArbG ist möglich (s. § 4b Anm. 49).

► *Schließt der Arbeitnehmer selbst als Versicherungsnehmer* (und Bezugsberechtigter) eine LV ab und zahlt der ArbG die Beiträge für diese Versicherung oder gewährt er dem ArbN entsprechende Zuschüsse, so fallen die Ausgaben des ArbG unter

#### IV. Anhang zu Abs. 1: Zukunftssicherung ArbN Anm. 420–425 § 19

zwei Voraussetzungen unter die Zukunftssicherungsausgaben iSd. § 2 Abs. 2 Nr. 3 LStDV:

- Der ArbG muss sich zur Zahlung der Beiträge im Rahmen des Arbeitsvertrags zusätzlich zum Arbeitslohn verpflichtet haben,
- er muss die Beiträge unmittelbar an das VU leisten, oder es muss sichergestellt sein, dass die dem ArbN übergebenen Beträge tatsächlich zur Zahlung der Versicherungsbeiträge verwendet werden.

Dagegen liegen keine Zukunftssicherungsausgaben des ArbG, sondern Ausgaben des ArbN vor, wenn der ArbG auf Wunsch des ArbN Teile des Arbeitslohns an das VU zahlt (glA Giloy, DStZ 1976, 76).

► *Sind Arbeitgeber und Arbeitnehmer anteilig zur Zahlung der Versicherungsbeiträge verpflichtet*, so ist die Versicherung entsprechend dem auf den ArbG entfallenden Teil als Direktversicherung, im Übrigen als eigene LV des ArbN (ohne Auswirkungen auf seine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) zu behandeln. Zum SA-Abzug s. Anm. 425.

► *Wenn Lebensversicherungsunternehmen* die betriebliche Altersversorgung von bei ihnen beschäftigten ArbN versicherungstechnisch wie Direktversicherungen für andere ArbN durchführen und abwickeln, können die für Direktversicherungen bestehenden stl. Regelungen angewendet werden. Zu beachten ist allerdings, dass Vergünstigungen gegenüber anderen Versicherungsnehmern nur im Rahmen des § 8 Abs. 3 stl. berücksichtigt werden können.

Einstweilen frei.

421–424

#### bb) Besteuerung der Beiträge zur Direktversicherung als Arbeitslohn; Sonderausgabenabzug

##### (1) Vorüberlegungen

425

**Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit:** Die Beiträge des ArbG bilden beim ArbN Arbeitslohn (zur Behandlung beim ArbG s. § 4b). Der Vorgang wird so angesehen, als zahle der ArbG dem ArbN Lohn, den der ArbN selbst als Prämie auf seine Versicherung verwendet (BFH v. 12.4.2007 – VI R 55/05, BStBl. II 2007, 619, mwN; s. auch Anm. 461). Dies gilt ohne Rücksicht darauf, ob der Anspruch des ArbN auf die Versicherungsleistungen gesichert ist oder nicht. Es ist daher ohne Bedeutung, wenn der Anspruch des ArbN aufschiebend oder auflösend bedingt ist (zB bei Abhängigkeit des Anspruchs von einer Wartezeit, Verfallbarkeit des Anspruchs bei vorzeitiger Auflösung des Dienstverhältnisses; s. aber § 1 Abs. 2 BetrAVG – Anm. 420 – über Unverfallbarkeit). Entscheidend ist, dass der ArbN bei normalem Verlauf mit der Versicherungsleistung rechnen kann (BFH v. 16.5.1975 – VI R 165/72, BStBl. II 1975, 642). Es spielt keine Rolle, ob laufende Prämien oder eine Einmalprämie gezahlt werden und ob der ArbN einen Teil der Prämien selbst zahlt. Der Zufluss erfolgt regelmäßig im Zeitpunkt der Leistung des ArbG an den Versicherer; s. § 11 Anm. 69 und 105 „Versicherungen“.

Soweit Zahlungen in eine Direktversicherung unter dem Gesichtspunkt der Überversorgung nicht als BA des ArbG anerkannt werden, stellen sie beim ArbN auch keine Einkünfte iSd. § 19 dar.

**Lohnsteuerliche Behandlung:** Zur Erhebung der LSt besonders durch Pauschalierung s. BFH v. 12.4.2007 – VI R 55/05, BStBl. II 2007, 619; s. auch Anm. 378.

**Sonderausgabenabzug** ist beim ArbN unter den Voraussetzungen des § 10 zulässig.

#### 426 (2) Einzelversicherung

**Begriff:** Um eine Einzelversicherung handelt es sich, wenn der ArbG auf das Leben des einzelnen ArbN eine Versicherung abschließt, aus der diesem unmittelbare Ansprüche gegenüber dem Versicherer zustehen. Ein unbedingter Rechtsanspruch des ArbN auf die spätere Versicherungsleistung ist nicht notwendig; es genügt das Bestehen einer Anwartschaft (s. Anm. 420).

**Bedingte Direktversicherung:** Gemäß § 1 Abs. 2 BetrAVG (s. Anm. 420) ist eine Vereinbarung, nach der das Bezugsrecht des ArbN auch dann durch die Beendigung des Arbeitsverhältnisses auflösend bedingt ist, wenn die in § 1 Abs. 1 Satz 1 BetrAVG genannten Voraussetzungen erfüllt sind, arbeitsrechtl. unwirksam.

**Gespaltene Bezugsberechtigung:** Die Bezugsberechtigung aus einer LV auf das Leben eines ArbN kann teils (zB im Erlebensfall) beim ArbN, teils (zB im Todesfall) beim ArbG liegen. Zur stl. Behandlung vgl. näher § 4b Anm. 58 und AHREND/FÖRSTER/RÖSSLER, Steuerrecht der betrieblichen Altersversorgung, 4. Teil, Rz. 190 ff. (2/2013). Im Fall der Aufteilung bildet nur der auf die Bezugsberechtigung des ArbN entfallende Teil der Prämie Arbeitslohn.

#### 427 (3) Gruppenversicherung

**Begriff:** Bei der Gruppenversicherung handelt es sich um Lebensversicherungsverträge zugunsten bestimmter Gruppen von ArbN in Form der Sammelversicherung (der äußerlichen Zusammenfassung von Einzelversicherungen) oder der Pauschalversicherung (Kollektivversicherung zugunsten aller ArbN des ArbG). Die Gruppenversicherung bietet idR günstigere, kostensparende Bedingungen. Im Übrigen unterscheidet sie sich nicht von der Einzel-Direktversicherung.

**Die steuerliche Behandlung** der Gruppenversicherung ist grds. die Gleiche wie die der Einzelversicherung; s. Anm. 425, 426.

Zur Aufteilung der Versicherungsbeiträge des ArbG auf die einzelnen ArbN s. § 40b Abs. 2 Satz 2 EStG, § 2 Abs. 2 Nr. 3 Satz 3 LStDV (im Zweifel nach Köpfen); s. auch Anm. 376.

428–429 Einstweilen frei.

#### cc) Steuerliche Behandlung späterer Änderungen der Direktversicherung

#### 430 (1) Grundsatz: Kein steuerpflichtiger Arbeitslohn

##### Gewinnanteile (Überschussanteile, sog. Versicherungsdividenden):

###### ► *Auszahlung an den Arbeitnehmer:*

- Die Auszahlung bildet beim ArbN keinen Arbeitslohn (BFH v. 11.10.1974 – VI R 173/71, BStBl. II 1975, 275, betr. Einzelversicherung); ebenso, wenn die Gewinnanteile zur Erhöhung der dem ArbN zustehenden Versicherungsleistung beim VU angesammelt oder zur Abkürzung der Versicherungsdauer verwendet werden.
- Über etwaige Verrechnung mit gleichartigen SA des gleichen Jahres s. § 10 Anm. 130 „Arbeitgeberbeiträge zur Zukunftssicherung der Arbeitnehmer“.
- Soweit aber in den Gewinnanteilen außerrechnungsmäßige und rechnungsmäßige Zinsen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 6 stecken, die der KapErtrSt unterliegen

#### IV. Anhang zu Abs. 1: Zukunftssicherung ArbN Anm. 430–431 § 19

(§ 43 Abs. 1 Nr. 4), bilden diese beim ArbN Einnahmen aus Kapitalvermögen; die KapErtrSt ist bei einer EStVeranlagung des ArbN auf die ESt anzurechnen.

► *Zugunsten des Arbeitgebers angesammelte, verrechnete oder ausgezahlte Gewinnanteile:* Rückzahlung von Arbeitslohn.

BFH v. 11.10.1974 – VI R 173/71, BStBl. II 1975, 275, nahm bei den Gewinnanteilen einer Gruppenversicherung keine BE des ArbG und keinen Arbeitslohn der gruppenversicherten ArbN an, wenn die Gewinnanteile nach dem Versicherungsvertrag nur zur Deckung von Verlusten oder zur Erhöhung der Versicherungsleistungen verwendet oder mit fälligen Beiträgen verrechnet werden durften.

**Abfindung unverfallbarer Versorgungsanwartschaften:** Nach § 3 Abs. 1 BetrAVG kann einem ArbN, der aus einem Arbeitsverhältnis ausscheidet, für eine Anwartschaft auf eine betriebliche Altersversorgung mit seiner Zustimmung eine Abfindung gewährt werden. Hatte der ArbG eine Direktversicherung abgeschlossen und leistet das VU für diese eine Abfindung, so bildet diese beim ArbN keinen Arbeitslohn; die Abfindung lässt auch eine vorausgegangene pauschale LStErhebung von den Beiträgen für die Direktversicherung unberührt. In der Abfindung enthaltene außerrechnungsmäßige und rechnungsmäßige Zinsen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 6 bilden Einkünfte aus Kapitalvermögen und unterliegen der KapErtrSt (§ 43 Abs. 1 Nr. 4).

#### (2) Verlust von Versorgungsanwartschaften vor Unverfallbarkeit

431

**Übergang auf den Arbeitgeber:** Scheidet der ArbN vor Eintritt der gesetzlichen oder vertraglichen Unverfallbarkeit einer Versorgungsanwartschaft aus dem Arbeitsverhältnis aus und widerruft daraufhin der ArbG die Bezugsberechtigung des ArbN, so verliert der ArbN seine Versorgungsanwartschaft, das Bezugsrecht geht auf den ArbG über (s. § 4b Anm. 56 und 86; zur Aufrechterhaltung des Bezugsrechts unter Zahlung des Rückkaufswerts an den ArbG s. am Ende dieser Anm. „Aufrechterhaltung des Bezugsrechts“; zur Übertragung der Versicherung auf einen anderen ArbN s. Anm. 432 aE).

**Rückzahlung von Arbeitslohn:** Da die Zahlung der Versicherungsbeiträge durch den ArbG wirtschaftlich als Lohnzahlung des ArbG an den ArbN und als Beitragszahlung durch den ArbN an das VU gedeutet wird (s. Anm. 425), ist der Übergang des Bezugsrechts vom ArbN auf den ArbG wirtschaftlich als Rückzahlung von Arbeitslohn durch den ArbN aufzufassen (zB wenn der ArbN ohne unverfallbaren Anspruch vor Eintritt eines Versorgungsfalls ausscheidet und er keine Abfindung nach § 3 Abs. 1 BetrAVG erhält, aber auch, wenn bei Verbleib im Unternehmen die Direktversicherung durch eine Pensionszusage ersetzt wird; vgl. aber BFH v. 7.5.2009 – VI R 5/08, BFH/NV 2009, 1511; BFH v. 7.5.2009 – VI R 37/08, BFH/NV 2009, 1513; BFH v. 7.5.2009 – VI R 16/07, BFH/NV 2009, 1508; uE fraglich).

**Insolvenz des Arbeitgebers:** Der Verlust des durch die Direktversicherung eingeräumten Bezugsrechts bei Insolvenz des ArbG führt wegen des Ersatzanspruchs nicht zu einer Arbeitslohnrückzahlung (BFH v. 5.7.2007 – VI R 58/05, BStBl. II 2007, 774).

**Abzug als Werbungskosten oder negative Einnahmen:** Beim ArbN ist bei dieser Beurteilung im Jahr des Abflusses – des Übergangs des Bezugsrechts – die Rückzahlung des Arbeitslohns als WK oder negative Einnahmen zu berücksichtigen.

**Der Zeitpunkt der Arbeitslohnrückzahlung** bestimmt sich nach dem Zeitpunkt, in dem die den Verlust des Bezugsrechts begründenden Willenserklärungen (zB Kündigung oder Widerruf) wirksam geworden sind (R 40b.1 Abs. 13 LStR 2015). Besteht das Dienstverhältnis zu dem ArbG, der die Versicherungsbeiträge geleistet hat, in jenem Zeitpunkt noch, so kann der ArbG die Arbeitslohnrückzahlung mit dem Arbeitslohn des Kj. der Rückzahlung verrechnen und nur den so verminderten Arbeitslohn der LSt unterwerfen.

**Aufrechterhaltung des Bezugsrechts bei vorzeitigem Ausscheiden**, aber unter Zahlung des Rückkaufswerts an den ArbG bedeutet Rückfluss von Arbeitslohn in Höhe und zur Zeit der Zahlung und damit WK (oder negative Einnahme).

**Kein Abzug nach Lohnsteuerpauschalierung:** Bei Pauschalierung der LSt auf Zukunftssicherungsausgaben des ArbG bleiben der pauschal besteuerte Arbeitslohn und die LSt beim LStJA durch den ArbG und bei der EStVeranlagung des ArbN außer Ansatz (§ 40 Abs. 3 Satz 3). Soweit daher die Versicherungsbeiträge pauschal versteuert wurden, kann der ArbN beim Wegfall des Bezugsrechts keine WK oder negativen Einnahmen geltend machen, sondern der ArbG kann Erstattung der pauschal abgeführten LSt unter den Voraussetzungen des § 37 AO verlangen (R 40b.1 Abs. 14 LStR 2015).

#### 432 (3) Beleihung und Übertragung der Direktversicherung

##### **Beleihung der Direktversicherung:**

▶ *Beleihung der Ansprüche aus dem Direktversicherungsvertrag durch den Arbeitgeber* nebst Abtretung der Ansprüche an den Kreditgeber steht uE der weiteren Behandlung der ArbG-Beiträge zur Versicherung als Arbeitslohn nicht entgegen.

▶ *Beleihung und vorherige Abtretung der Versicherungsansprüche durch den Arbeitnehmer* ist möglich. Zwar ist der ArbN nicht Versicherungsnehmer – dies ist der ArbG –, sondern Bezugsberechtigter. Eine Abtretung oder Beleihung der unverfallbaren Ansprüche durch den Bezugsberechtigten ist aber dem Grunde nach möglich (s. § 4b Anm. 103). Allerdings ist nach R 40b.1 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 LStR 2015 eine Pauschalierung der auf die Direktversicherung zu zahlenden LSt nur möglich, wenn im Versicherungsvertrag auf die Abtretung verzichtet wird.

##### **Übertragung der Direktversicherung**

▶ *auf ein anderes Versicherungsunternehmen* hat wirtschaftlich nicht die Bedeutung, dass dem ArbN der Wert der Versicherung zufließt und er den gleichen Betrag nur beschränkt als SA abziehen kann. Seine wirtschaftliche Stellung ändert sich nicht, er behält die gleiche Zukunftssicherung (vgl. auch BFH v. 18.8.2016 – VI R 18/13, BStBl. II 2017, 730; BFH v. 18.8.2016 – VI R 46/13, BFH/NV 2017, 16, betr. sog. Rentner-GmbH).

▶ *auf einen anderen Arbeitnehmer* bildet bei Letzterem Arbeitslohn, und zwar uE entsprechend dem Abfluss beim bisher versicherten ArbN in Höhe des Deckungskapitals; nach BFH v. 22.2.1967 – I 283/63, BStBl. III 1967, 328, betr. Übertragung einer bisherigen Rückdeckungsversicherung auf einen GesGf. in Höhe des Rückkaufswerts (s. zu diesem Urt. Anm. 407). Hatte dagegen der ArbG die pauschale LSt nach § 40b übernommen, so entfällt (wegen der Eigenart der pauschalen LSt nach § 40b als Unternehmenssteuer) die neue Besteuerung; der ArbG hat dann aber auch keinen Erstattungsanspruch der pauschal abgeführten LSt.

433 Einstweilen frei.

**dd) Steuerliche Behandlung der Leistungen aus Direktversicherungen: Besteuerung wiederkehrender Bezüge nach § 22** 434

**Behandlung beim Arbeitgeber:** Dort wirken sich die Versicherungsleistungen nicht aus, da er nicht bezugsberechtigt ist. Die Zahlungen fließen unmittelbar dem ArbN zu.

**Behandlung beim Arbeitnehmer:**

► *Kapitalzahlungen* gehören nicht zum Arbeitslohn, da der Anspruch dem ArbN unmittelbar zusteht. Soweit die außerrechnungsmäßigen und rechnungsmäßigen Zinsen aus der Versicherung nicht bereits während der Laufzeit der Versicherung gem. § 20 Abs. 1 Nr. 6 beim ArbN als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu behandeln waren, fließen sie dem ArbN bei der Kapitalzahlung zu.

► *Rentenzahlungen* bilden beim ArbN sonstige Einkünfte und sind als Leibrenten nur mit dem Ertragsanteil stpfl. (§ 22 Nr. 1 Buchst. a). Das gilt auch, wenn der ArbG von seinen Versicherungsbeiträgen zu Unrecht keine LSt einbehalten hatte – es sei denn, dass die Beteiligten für die unrichtige Behandlung gekämpft hatten, denn dann verstoßen sie gegen TuG, wenn sie sich mit ihrem früheren Verhalten in Widerspruch setzen (BFH v. 3.3.1961 – VI 163/60 U, BStBl. III 1961, 191; BFH v. 13.4.1962 – VI 45/61, StRK AO § 222 R. 108; vgl. auch BFH v. 21.2.1992 – VI R 41/88, BStBl. II 1992, 443, betr. die stl. Folgen beim Zusammenwirken von ArbG und ArbN bei der Hinterziehung von LSt).

► *Abfindung für Direktversicherung:* Siehe Anm. 430.

Einstweilen frei.

435–439

**e) Unfallversicherung**

**Schrifttum:** BREINERSDORFER, Zufluss von Arbeitslohn bei der Gruppenunfallversicherung, DB 2009, 1264; NIEMANN, Lohnsteuerliche Behandlung von arbeitgeberfinanzierten Unfallversicherungen, DB 2009, 2516; THOMAS, Lohngegenstand und Werbungskostenabzug bei Zukunftssicherungsleistungen am Beispiel Gruppenunfallversicherung, DStR 2009, 2349; BERGEMPER, Urteilsanmerkung, FR 2009, 676.

**Verwaltungsanweisung:** BMF v. 28.10.2009 – IV C 5 - S 2332/09/10004, BStBl. I 2009, 1275.

**aa) Begriff und Formen der Unfallversicherung, Grundsatz**

440

**Versicherungsformen:** Zu den Ausgaben für die Zukunftssicherung des ArbN gehören auch Zahlungen, die geleistet werden, um den ArbN (oder seine Angehörigen) bei einem Unfall abzusichern (§ 2 Abs. 2 Nr. 3 LStDV). Diese Unfallversicherungen kommen dabei in den unterschiedlichsten Formen vor:

- Eigenversicherung des ArbN, deren Kosten vom ArbG übernommen werden, oder als eigene Versicherung des ArbG (s. Anm. 441, 442);
- Absicherung ausschließlich von Dienstunfällen oder alle – auch Freizeitunfälle im privaten Bereich – werden abgesichert;
- Abschluss als Einzelversicherung oder Gruppenversicherung (BFH v. 13.4.1976 – VI R 87/73, BStBl. II 1976, 599; vgl. Anm. 450);
- Versicherung auf fremde Rechnung des ArbG, bei der die Ausübung der Rechte aus der Versicherung ausschließlich dem ArbG zusteht (BFH v. 16.4.1999 – VI R 60/96, BStBl. II 2000, 406) oder der ArbN erhält bei dieser Versicherungsform einen eigenen Anspruch (s. Anm. 442).

Alle Versicherungsformen können als gewöhnliche Unfallversicherung oder als Versicherung mit Prämienrückgewähr ausgestaltet sein. Die Unfallversicherung ähnelt bei vereinbarter Rückgewähr der LV (zur Abgrenzung von der LV vgl. AHREND/FÖRSTER/RÖSSLER, Steuerrecht der betrieblichen Altersversorgung, 4. Teil, Rz. 21 [2/2013]; s. Anm. 446).

**Grundsatz:** Werden die Prämien für die Unfallversicherung vom ArbG geleistet, wird hinsichtlich der stl. Behandlung der Beitragszahlungen und der Leistungen aus einer freiwilligen Unfallversicherung, die der ArbG für seine ArbN abgeschlossen hat, danach unterschieden, wer die Rechte aus dem Versicherungsvertrag ausüben kann. Zum Zeitpunkt der Zahlung der Prämie durch den ArbG liegt nur dann Lohnzufluss vor, wenn der ArbN einen unentziehbaren Rechtsanspruch gegen die Versicherung hat. Ein Lohnzufluss erst bei Leistung der Versicherung an den ArbN liegt hingegen dann vor, wenn die Rechte aus dem Versicherungsvertrag ausschließlich dem ArbG zustehen. Begrenzt ist der Lohnzufluss der Höhe nach allerdings auf die in der Vergangenheit vom ArbG geleisteten Prämien (vgl. BFH v. 11.12.2008 – VI R 9/05, BStBl. II 2009, 385; BFH v. 11.12.2008 – VI R 19/06, BFH/NV 2009, 905).

**Nicht zu Unfallversicherungen** führen die beamtenrechtl. Vorschriften für ein erhöhtes Unfallruhegehalt (vgl. BFH v. 29.5.2008 – VI R 25/07, BStBl. II 2009, 150). Zahlungen aufgrund von § 37 BeamtVG führen daher immer zu Arbeitslohn, der nicht nach § 3 Nr. 6 stbefreit ist.

**Steuerliche Behandlung beim Arbeitgeber:** Beim ArbG bilden alle Beitragsleistungen (Prämien) auf Unfallversicherungen zugunsten von betrieblich beschäftigten ArbN stets BA.

#### 441 bb) Eigenversicherung des Arbeitnehmers

**Aufteilung der Prämien in Werbungskosten und Sonderausgaben:** Die stl. Behandlung von Aufwendungen des ArbN für eine Versicherung zum Schutz vor Unfällen unterscheidet sich danach, ob alle Unfälle, lediglich private außerberufliche oder lediglich beruflich bedingte Unfälle abgedeckt werden.

▶ *Werbungskosten:* Aufwendungen des ArbN für Unfallversicherungen zur Abdeckung lediglich beruflicher Unfälle sind WK.

▶ *Sonderausgaben:* Aufwendungen des ArbN für Unfallversicherungen zur Abdeckung lediglich privater außerberuflicher Unfälle sind SA.

▶ *Aufteilung:* Aufwendungen des ArbN für Unfallversicherungen zur Abdeckung des Risikos aller Unfälle sind aufzuteilen (BFH v. 22.6.1990 – VI R 2/87, BStBl. II 1990, 901). Maßgebend für die Aufteilung sind dabei die Angaben des VU. Fehlen solche Angaben, ist es nach BMF (BMF v. 28.10.2009 – IV C 5 - S 2332/09/10004, BStBl. II 2009, 1275 Rz. 1.3) nicht zu beanstanden, wenn von einem Aufteilungsmaßstab von 50 % zu 50 % ausgegangen wird.

**Übernahme der Kosten durch den Arbeitgeber:** Soweit der ArbG die Kosten einer vom ArbN selbst abgeschlossenen Unfallversicherung übernimmt, liegt generell Arbeitslohn vor. Wegen der unterschiedlichen Behandlung berufsbedingter und außerberuflicher Unfälle gilt allerdings:

▶ *Berufsbedingte Unfälle:* Da Aufwendungen eines ArbN für eine Unfallversicherung, die sich nur auf berufsbedingte Unfälle erstreckt, WK bilden (s. § 9 Anm. 331), können die vom ArbG gezahlten Prämien für eine Unfallversicherung, die sich nur auf Unfälle bei Dienstreisen des ArbN erstreckt, als Reise-nebenkostenersatz stfrei bleiben (§ 3 Nr. 13 und 16; s. Anm. 161).

► *Berufsbedingte und außerberufliche Unfälle*: Deckt die Versicherung neben den berufsbedingten auch außerdienstliche (private) Unfälle des ArbN ab, kann dieser den Istpf. Teil der Prämie (falls nicht die LSt gem. § 40 Abs. 1 Nr. 1 pauschaliert worden ist, s. § 40 Abs. 3 Satz 3) nur dann als SA gem. § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a geltend machen, wenn objektive Merkmale und Unterlagen eine zutreffende und leicht nachprüfbare Trennung ermöglichen und außerdem der berufliche Nutzungsanteil nicht von untergeordneter Bedeutung ist; idR sind diese Voraussetzungen nicht erfüllt (BFH v. 13.4.1976 – VI R 87/73, BStBl. II 1976, 599). Allerdings lässt das BMF (BMF v. 28.10.2009 – IV C 5 - S 2332/09/10004, BStBl. I 2009, 1275 Rz. 1.4) im Wege der Billigkeit eine Aufteilung von 40 % beruflicher Bereich und 60 % außerberuflicher Bereich zu. Entsprechend ist von einem stfreien WK-Ersatz von 40 % der erstatteten Kosten und einem Istpf. 60 %-Anteil auszugehen.

► *Ausschließlich außerberufliche Unfälle*: Deckt die Versicherung ausschließlich außerberufliche Unfälle ab, bilden die vom ArbG übernommenen Prämien immer Istpf. Arbeitslohn.

**Versicherungsleistungen** aus vom ArbN abgeschlossenen Unfallversicherungen gehören unabhängig davon, ob die Beiträge vom ArbG übernommen wurden, zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, soweit sie Entschädigungen für entgangene oder entgehende Einnahmen iSd. § 24 Nr. 1 Buchst. a sind, der Unfall im beruflichen Bereich eingetreten ist und die Prämien zumindest teilweise WK (bzw. stfreier WK-Ersatz) waren. Ein LStAbzug ist nicht vorzunehmen. Der als Entschädigung nach § 24 Nr. 1 Buchst. a stpf. Anteil ist im Rahmen der EStVeranlagung zu schätzen (s. § 24 Anm. 41 mwN). Wiederkehrende Leistungen (Unfallrenten) gehören zu den Einkünften nach § 22 Nr. 1.

#### cc) Versicherungen des Arbeitgebers

442

**Versicherung auf fremde Rechnung**: Schließt der ArbG im Namen des ArbN, aber auf seine eigene Rechnung eine Unfallversicherung ab, so ist der Versicherungsnehmer und Prämienzahler bei der Fremdversicherung der ArbG. Der ArbN ist aber materieller Träger des Rechtsanspruchs gegenüber dem Versicherer (§§ 179 Abs. 2, 75–79 VVG). Unterschieden wird dabei, ob

- der ArbG die Rechte gegenüber dem VU ausschließlich selbst geltend machen kann oder
- der ArbN den Versicherungsanspruch unmittelbar gegenüber dem VU geltend machen kann.

**Steuerliche Behandlung der Prämien**: Die Beitragsleistungen des ArbG werden je nach Ausgestaltung des Versicherungsvertrags unterschiedlich behandelt:

► *Die Rechte aus dem Versicherungsvertrag stehen ausschließlich dem Arbeitgeber zu*: Hier handelt es sich bei der Prämienzahlungen nicht um Arbeitslohn (BFH v. 16.4.1999 – VI R 60/96, BStBl. I 2000, 406). Dem ArbN fließt kein geldwerter Vorteil zu, da er nur dann in den Genuss einer Versicherungsleistung kommt, wenn der ArbG seine Rechte geltend macht. Selbst wenn private Unfallrisiken für außerdienstliche Unfälle durch die Versicherung abgedeckt werden, liegt kein Arbeitslohn vor.

► *Die Rechte können unmittelbar vom Arbeitnehmer geltend gemacht werden*: Können die Rechte aus der Unfallversicherung vom ArbN unmittelbar gegenüber dem VU geltend gemacht werden, fließt dem ArbN bereits zum Zeitpunkt der Prämienzahlung ein geldwerter Vorteil aus dem Arbeitsverhältnis zu. Die Prämienzahlungen sind in diesem Fall je nachdem, ob ausschließlich berufsbedingte Unfall-

risiken oder auch außerberufliche Unfälle abgedeckt werden, in einen stfreien und einen stpfl. Anteil aufzuteilen. Für die Aufteilung gelten die oben dargestellten Vereinfachungsregeln (s. Anm. 441; vgl. BMF v. 28.10.2009 – IV C 5 - S 2332/09/10004, BStBl. I 2009, 1275 Rz. 2.2).

**Steuerliche Behandlung der Leistungen der Unfallversicherung:** Hier wird unterschieden, ob dem ArbG oder dem ArbN die Rechte aus dem Versicherungsvertrag zustehen.

► *Stehen diese Rechte dem Arbeitnehmer zu*, so gelten dieselben Grundsätze wie in Anm. 441 dargestellt (Entschädigung nach § 24 Nr. 1 Buchst. a, soweit der Unfall im beruflichen Bereich eingetreten ist, die Prämien zumindest teilweise WK waren und die Versicherungsleistungen Entschädigungen für entgangene oder entgehende Einnahmen darstellen). Liegen die Voraussetzungen nicht vor, ergibt sich die StPflicht aus § 22.

► *Stehen die Rechte ausschließlich dem Arbeitgeber zu*, so gehören die vom ArbG an den ArbN ausgekehrten Leistungen aus der Unfallversicherung in voller Höhe zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Dies gilt unabhängig davon, ob der Unfall im beruflichen oder aber im außerberuflichen Bereich eingetreten ist. Allerdings ist der Zufluss der Höhe nach auf die Zahlungen der Prämien in der Vergangenheit beschränkt (BFH v. 11.12.2008 – VI R 9/06, BStBl. II 2009, 385). Hierzu sind alle seit Bestehen des Arbeitsverhältnisses geleisteten Zahlungen des ArbG zu berücksichtigen. Sie unterliegen dem LStAbzug. Erhält der ArbN die Versicherungsleistungen in mehreren Teilbeträgen oder rätierlich, so ist der LStAbzug so lange vorzunehmen, bis die Versicherungsleistungen die Summe der auf den Versicherungsschutz geleisteten Beiträge des ArbG erreicht haben (BMF v. 28.10.2009 – IV C 5 - S 2332/09/10004, BStBl. I 2009, 1275 Rz. 2.1.2 mit Beispiel).

**Sachbezug:** Bei den auf die in der Vergangenheit geleisteten Prämien gedeckelten Leistungen der Unfallversicherung handelt es sich um einen Sachbezug, dessen Bewertung sich nach § 8 Abs. 2 Satz 1 richtet, da diese Leistung Ausfluss der früheren Prämienzahlung des ArbG ist (GESERICH in BLÜMICH, § 19 Rz. 322 [6/2017]; aA BERGKEMPER, FR 2009, 676; BMF v. 28.10.2009 – IV C 5 - S 2332/09/10004, BStBl. I 2009, 1275 Rz. 2.1.2: Annahme von Barlohn). Es ist allerdings fraglich, ob die monatliche Freigrenze des § 8 Abs. 1 Satz 9 (44 €) auf die Prämienzahlungen in der Vergangenheit oder aber die laufenden Leistungen der Unfallversicherung in der Gegenwart Anwendung findet.

443–449 Einstweilen frei.

#### 450 dd) Besonderheiten bei Gruppenunfallversicherungen

**Begriff:** Bei einer Gruppenversicherung werden für eine bestimmte Gruppe mit ähnlichen oder vergleichbaren Risikostrukturen technische Durchschnittsprämien kalkuliert. Dadurch werden die Prämien im Regelfall günstiger als bei einer Einzelbewertung der Prämien oder bei einer Bewertung nach allgemeinen Durchschnittssätzen, welche die besonderen Risikostrukturen bestimmter Berufszweige nicht erfassen.

Hinsichtlich der Behandlung als Arbeitslohn gelten die allgemeinen Grundsätze (s. Anm. 442; vgl. BFH v. 16.4.1999 – VI R 60/96, BStBl. II 2000, 406; BFH v. 11.12.2008 – VI R 9/05, BStBl. II 2009, 385; BMF v. 28.10.2009 – IV C 5 - S 2332/09/10004, BStBl. I 2009, 1275 Rz. 2.1.2). Wird die Prämie zur Gruppenunfallversicherung in einem Betrag festgesetzt, so ist sie nach der Zahl der versicherten ArbN auf diese aufzuteilen.

Einstweilen frei.

451–459

**f) Pensionskassen**

**Schrifttum:** SCHMALENBACH-GESELLSCHAFT, ARBEITSKREIS „FINANZIERUNG“, Betriebliche Altersversorgung mit Pensionsrückstellungen oder Pensionsfonds – Analyse unter finanzwirtschaftlichen Gesichtspunkten, DB 1998, 321.

**aa) Zuwendungen an Pensionskassen als Arbeitslohn**

460

**Begriff der Pensionskasse:** Siehe R 40b.1 Abs. 4 LStR 2015; s. ausführl. § 40b Anm. 29 und § 3 Nr. 56 Anm. 4.

**Zuwendungen als Arbeitslohn:** Da die begünstigten ArbN einen Rechtsanspruch gegen die Pensionskasse auf Leistung besitzen, fließen ihnen durch die Zuwendungen des ArbG Leistungen aus einem Dienstverhältnis zu. Es liegt wirtschaftlich so, als hätte der ArbG die Zahlungen an den ArbN und dieser sie an die Pensionskasse geleistet (BFH v. 15.7.1977 – VI R 109/74, BStBl. II 1977, 761). Die Zuwendungen bilden daher als Ausgaben für die Zukunftssicherung der ArbN Arbeitslohn und sind stpfl.

So BFH v. 31.10.1957 – VI 1/54 U, BStBl. III 1958, 4; BFH v. 28.3.1958 – VI 104/56 U, BStBl. III 1958, 267; BFH v. 2.8.1963 – VI 93/61 S, BStBl. III 1963, 485; BFH v. 6.12.1963 – VI 168/62 S, BStBl. III 1964, 198; BFH v. 16.5.1975 – VI R 165/72, BStBl. II 1975, 642; auch Zuwendungen eines ausländ. ArbG an eine ausländ. Pensionskasse; im letzteren Punkt ebenso R 40b.1 Abs. 4 LStR 2015.

Einstweilen frei.

461

**bb) Steuerliche Behandlung späterer Änderungen**

462

**Auflösung einer Pensionskasse** und Auszahlung des Kassenvermögens an die ArbN: Siehe Anm. 472.

**Verlust der Anwartschaft:** Wenn eine Pensionszusage an die Stelle der Anwartschaft des ArbN auf Leistungen der Pensionskasse tritt oder die Anwartschaft ersatzlos wegfällt, sind die dem ArbN bisher als Arbeitslohn zugerechneten Beträge als WK (s. § 9 Anm. 80 ff.) zu behandeln; s. Anm. 430 „Verlust von Versorgungsanwartschaften vor Unverfallbarkeit“.

Zur Direktversicherung durch den ArbG als Abfindung für Ansprüche gegen eine Pensionskasse s. Anm. 425.

**cc) Steuerliche Behandlung der Leistungen aus Pensionskassen: Wiederkehrende Bezüge nach § 22**

463

**Zugehörigkeit zum Arbeitslohn:** Da die Zuwendungen des ArbG an die Pensionskasse wirtschaftlich wie Zahlungen des ArbG an den ArbN und von diesem an die Kasse betrachtet werden, bilden die Leistungen der Kasse, auch wenn sie ausschließlich auf Zuwendungen des ArbG an die Kasse beruhen, kein Entgelt für Dienstleistungen, sondern Gegenleistung für wirtschaftlich vom ArbN erbrachte Beiträge (glA BFH v. 27.3.1958 – VI D 1/57 S, BStBl. III 1958, 258; BFH v. 7.7.1972 – VI R 116/69, BStBl. II 1972, 890; aA ALTEHOEFER, Inf. 1973, 534; kein Arbeitslohn nur, wenn auch der ArbN Beiträge an die Kasse geleistet hat; s. Anm. 326).

► *Bezüge, die unmittelbar vom früheren Arbeitgeber gezahlt werden*, sind grds. Arbeitslohn; sie beruhen nicht auf eigenen Beiträgen des ArbN, auch nicht, wenn der ArbG die Erteilung einer Versorgungszusage vom Beitritt des ArbN zu einer

Pensionskasse abhängig gemacht hat (BFH v. 14.8.1964 – VI 125/63 U, BStBl. III 1964, 579).

#### **Steuerliche Behandlung:**

▶ *Kapitalzahlungen* sind stfrei.

▶ *Leibrenten* sind nur mit dem Ertragsanteil stpfl. (§ 22 Nr. 1 Buchst. a). Die Abfindung einer Rente durch eine Kapitalzahlung ist ebenfalls stfrei (s. § 22 Anm. 104 „Abfindung“). Das gilt auch bei Auszahlung an die ArbN aus einer aufgelösten Pensionskasse. Die bei Auflösung der Kasse an die ArbN gezahlten Zinsen sind folgerichtig Einnahmen aus Kapitalvermögen iSd. § 20.

▶ *Unrichtige Behandlung der Zuwendungen:* Sind die Zuwendungen des ArbG an die Pensionskasse zu Unrecht nicht als Arbeitslohn behandelt worden, so schließt das nicht aus, die wiederkehrenden Bezüge des ArbN aus der Pensionskasse nur als Leibrenten iSd. § 22 Nr. 1 Buchst. a mit dem Ertragsanteil (statt voll als Arbeitslohn) zu besteuern, es sei denn, ArbG und ArbN hätten mit Erfolg gegen die Behandlung der Zuwendungen des ArbG als Arbeitslohn gekämpft (s. Anm. 434, zur Folge bei der unrichtigen Behandlung von Zuwendungen an Versorgungseinrichtungen vgl. BFH v. 27.5.1993 – VI R 19/92, BStBl. II 1994, 246).

464–469 Einstweilen frei.

#### **g) Unterstützungskasse**

**Schrifttum:** PORTNER, Besteuerung der Versorgungsleistungen aus einer (rückgedeckten) Unterstützungskasse, BB 2014, 91.

#### **470 aa) Begriff der Unterstützungskassen**

**Sondervermögen des Arbeitgebers:** Eine betriebliche UKasse ist eine mit einem Sondervermögen (eigenem Vermögen) ausgestattete, rechtl. selbständige Einrichtung, die von einem oder mehreren Unternehmen oder sonstigen Organisationen (Trägerunternehmen) getragen wird und die ihren Zugehörigen laufende und/oder einmalige Leistungen ohne Rechtsanspruch gewährt (ausführl. AHREND/FÖRSTER/RÖSSLER, Steuerrecht der betrieblichen Altersversorgung, 3. Teil [10/2016]).

**Rechtsform:** Nach § 1 Abs. 4 BetrAVG v. 19.12.1974 (BGBl. I 1974, 3610; BStBl. I 1975, 22) gehört Rechtsfähigkeit zu dem dort verwendeten Begriff der UKasse; in Betracht kommen als Rechtsformen: eingetragener Verein, GmbH und Stiftung. Unterstützungskassen bestehen indessen auch in der Rechtsform des nicht eingetragenen Vereins (nicht rechtsfähig). Diese Unterscheidung hat aber estl. nur für die Behandlung der Zuwendungen des ArbG bei ihm selbst Bedeutung (Abziehbarkeit als BA gem. § 4d). Für die lstl. Behandlung dagegen ist das Fehlen eines Rechtsanspruchs gegen die – rechtsfähige oder nicht rechtsfähige – Kasse entscheidend.

**Kein Rechtsanspruch des Arbeitnehmers:** Nach § 1 Abs. 4 BetrAVG gewähren UKassen keinen Rechtsanspruch; sie unterliegen daher nicht der Versicherungsaufsicht (vgl. § 1 VAG). Dies bedeutet indes nur, dass ein rechtsgeschäftlicher Anspruch auf Leistungen ausgeschlossen sein muss; arbeitsrechtl. Grenzen für die Ausübung des Widerrufsrechts, wie sie sich aus der Rspr. des BAG ergeben (vgl. BAG v. 17.5.1973 – 3 AZR 381/72, BB 1973, 1308: Bindung an TuG; einschränkend aber BVerfG v. 19.10.1983 – 2 BvR 298/81, DB 1984, 190), stehen dem nicht entgegen. Jedenfalls bedeutet die durch die BAG-Rspr.

verstärkte Rechtsstellung der Begünstigten von UKassen nicht, dass bereits die Zuwendungen an die UKasse (s. Anm. 471) und nicht erst deren Leistungen (s. Anm. 473) stpfl. Arbeitslohn darstellen (vgl. BFH v. 22.1.1958 – I 14/57 S, BStBl. III 1958, 186; BFH v. 28.3.1958 – VI 233/56 S, BStBl. III 1958, 268). Vielmehr hat uE der Gesetzgeber die traditionelle Unterscheidung zwischen Pensionskassen (mit Rechtsanspruch) und UKassen (ohne Rechtsanspruch) hinsichtlich der unterschiedlichen stl. Folgen in seinen Willen aufgenommen (vgl. §§ 4c, 4d, 40b); dies folgt insbes. daraus, dass nach § 40b für Zuwendungen an UKassen (anders als an Pensionskassen) keine LStPauschalierung gewährt werden kann.

**bb) Keine Steuerpflicht der Zuwendungen an Unterstützungskassen** 471

Infolge des „Fehlens eines Rechtsanspruchs“ des ArbN (s. Anm. 470) gegen die Kasse fließt ihm durch Zuweisungen des ArbG an die Kasse noch kein geldwerter Vorteil zu. Die Zuweisungen sind daher kein Arbeitslohn (BFH v. 28.3.1958 – VI 233/56 S, BStBl. III 1958, 268). Das gilt auch für Zuwendungen an UKassen, aus denen nur einmalige Zahlungen (zB Notstandsbeihilfen) gewährt werden. Auch Zuwendungen an solche UKassen, die über eine Rückdeckungsversicherung abgesichert sind, führen zum Zeitpunkt der Zuwendung zu keinem Arbeitslohn beim ArbN (BMF v. 31.5.1994 – IV B 2 - S 2144c - 18/94, FR 1994, 482).

**Übertragung von Pensionsverpflichtungen** des ArbG auf eine UKasse unter Eingehung einer subsidiären Pensionsverpflichtung des ArbG hat keine lsl. Folgen; vgl. RAU, DB 1979, 521.

**cc) Steuerliche Behandlung späterer Änderungen** 472

**Abfindung** für die Anwartschaft auf Versorgung aus der UKasse: Siehe Anm. 473.

**Die Auflösung** der UKasse führt bei den begünstigten ArbN nur insoweit zu Arbeitslohn, als sie Leistungen erhalten.

**Ausscheiden des Arbeitnehmers aus dem Dienstverhältnis:** Siehe Anm. 473.

**Ersetzung**

- der Anwartschaft durch eine Versorgungszusage des ArbG wirkt sich beim ArbN nicht aus, es sei denn, er erhält bei dieser Gelegenheit Leistungen aus der UKasse;
- einer Versorgungszusage durch Versorgung aus einer UKasse: Soweit überhaupt möglich (Unwiderruflichkeit der Zusage), fließt dem ArbN durch diesen Vorgang kein Arbeitslohn zu;
- der Anwartschaft durch eine Direktversicherung bedeutet Zufluss von Arbeitslohn beim begünstigten ArbN wegen Erwerbs eines Rechtsanspruchs.

**Übertragung des Vermögens der Unterstützungskasse auf eine Pensionskasse** bedeutet Zufluss von Arbeitslohn in Höhe des Teilwerts der übertragenen Anwartschaft bei den begünstigten ArbN, da sie nunmehr statt einer Anwartschaft einen unmittelbaren Rechtsanspruch gegen die Kasse besitzen.

**Eine Verschmelzung von Unterstützungskassen** wirkt sich bei den Begünstigten nicht aus, da ihnen kein geldwerter Vorteil zufließt.

473 **dd) Besteuerung der Leistungen aus Unterstützungskassen als Arbeitslohn**

Die Leistungen an die ArbN sind Arbeitslohn, soweit sie nicht als Unterstützungen stfrei sind (AHREND/FÖRSTER/RÖSSLER, Steuerrecht der betrieblichen Altersversorgung, 3. Teil, Rz. 525 ff. [10/2016]). Das gilt auch für die Abfindung solcher Leistungen.

**Pauschbesteuerung:** Die Regelungen des § 40a können auf die Empfänger von Leistungen aus UKassen sinngemäß angewendet werden, wenn die Unterstützungsleistungen monatlich 400 € nicht übersteigen. Dies bedeutet, dass unter Verzicht auf die Vorlage einer LStKarte bei den bezeichneten Unterstützungsempfängern die LSt mit einem Pauschsteuersatz von 20 % erhoben werden kann. Dabei ist § 40 Abs. 3 anzuwenden.

474–499 Einstweilen frei.

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:  
Versorgungsfreibetrag und Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag**

### I. Vorbemerkungen

**Schrifttum:** HAHHAUS/MITTELSTEIN/SCHIED, Reform der Altersbesteuerung: Das neue Alterseinkünftegesetz, DStZ 2004, 591; HORLEMANN, Überblick über das Alterseinkünftegesetz, FR 2004, 1049; RISTHAUS, Die Änderungen in der privaten Altersversorgung durch das Alterseinkünftegesetz, DB 2004, 1329, 1383; SCHNEIDER, Neuordnung der einkommensteuerrechtlichen Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen, StWa. 2004, 151; WEBER-GRELLET, Das Alterseinkünftegesetz, DStR 2004, 1721; MUSIL, Verfassungs- und europarechtliche Probleme des Alterseinkünftegesetzes, StuW 2005, 278; HEUBECK/SEYBOLD, Zur Besteuerung der betrieblichen Altersversorgung nach dem Alterseinkünftegesetz, DB 2007, 592; DILLER/RISSE, Die im Aufhebungsvertrag versehentlich abgetretene Rückdeckungsversicherung, DB 2016, 890.

#### 500 1. Grund und Bedeutung des Abs. 2

**Ursprüngliche Bedeutung des Abs. 2:** Ursprünglich diente der in Abs. 2 geregelte Versorgungsfreibetrag der stl. Gleichstellung derjenigen ArbN, die Versorgungsleistungen durch ihren ArbG erhalten, mit denjenigen, welche ihre Altersversorgung durch die staatliche Rentenversicherung erhalten. Während Sozialrentner durch die bloße Besteuerung des Ertragsanteils begünstigt werden (§ 23), müssen Versorgungsempfänger, insbes. Beamte, erhebliche Nachteile dadurch in Kauf nehmen, dass sie ihre gesamten Altersbezüge versteuern müssen. Durch den Versorgungsfreibetrag sollte hier ein geringer Ausgleich geschaffen werden. Seit der Neuregelung der Besteuerung aller Altersbezüge durch das Alterseinkünftegesetz (AltEinkG) mW ab VZ 2005 beinhaltet Abs. 2 eine Übergangsregelung bis zur endgültigen Angleichung der Besteuerung der verschiedenen Altersversorgungssysteme im VZ 2040.

**Rechtsprechung des BVerfG:** Die verfassungsrechtl. nicht länger hinnehmbare Benachteiligung der Versorgungsempfänger, insbes. der Beamten, durch

die volle Besteuerung ihrer Versorgungsbezüge im Gegensatz zur bloßen Ertragswertbesteuerung der Rentempfänger, wurde bereits in BVerfG v. 26.3.1980 (BVerfG v. 26.3.1980 – 1 BvR 121/76, BStBl. II 1980, 545) beanstandet und der Gesetzgeber aufgefordert, die Ungleichbehandlung zu beenden. Nachdem dieser nicht reagiert hatte, setzte ihm BVerfG v. 6.3.2002 (BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BStBl. II 2002, 618) eine Frist bis zum 31.12.2004, um die Benachteiligung der Versorgungs- gegenüber den Rentempfängern zu beseitigen.

**Schrittweise Angleichung der Altersversorgungssysteme:** Nach der Vorgabe des BVerfG musste sich der Gesetzgeber bei der Besteuerung der Beitragszahlungen zur Alterssicherung einerseits und der späteren Leistungen aus der Alterssicherung andererseits für ein Lösungsmodell entscheiden, das eine doppelte Besteuerung vermeidet. Mit dem AltEinkG entschied sich der Gesetzgeber dabei für die schrittweise Einf. der nachgelagerten Besteuerung, also der StFreistellung der Beiträge zur Altersversorgung und der damit korrespondierenden Besteuerung bei Zufluss der Alterseinnahmen. Damit wird die bisherige Besteuerungspraxis der Versorgungsempfänger bis 2040 auf alle Alterseinkünfte ausgedehnt. Deren Empfänger – insbes. die Beamten – haben in ihrer aktiven Zeit fiktive Beiträge für ihre Versorgung dadurch geleistet, dass ihr Dienstherr seit der Besoldungsreform 1957 geringere Bezüge an die aktiven Beamten bezahlt und damit unbesteuert lässt (vgl. ausführl. BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BStBl. II 2002, 618, unter C.V).

**Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag:** Erstmals eingeführt wird ein Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag, um einen Ausgleich für den Wegfall des ArbN-Pauschetrags (§ 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. b) zu schaffen. Hierdurch soll die Gleichbehandlung der Versorgungsempfänger und der Rentempfänger sichergestellt werden.

**Abschmelzen von Freibetrag, Zuschlag und Höchstbetrag:** Der Versorgungsfreibetrag wird in den Jahren 2006 bis 2020 von 40 % um jährlich 1,6 Prozentpunkte auf 16 % abgeschmolzen. In den Folgejahren bis 2040 schmilzt er jährlich um jeweils 0,8 Prozentpunkte weiter ab, so dass er im Jahr 2040 entfällt. In gleicher Weise wird der Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag abgeschmolzen, so dass dieser im Jahr 2040 ebenfalls bei 0 € ankommt. Auch der Höchstbetrag wird abgebaut, in den ersten 15 Jahren – von 2005 bis 2020 – wird er in Schritten von jeweils 120 von 3000 € auf 1200 € zurückgenommen. Bis zum Jahr 2040 schmilzt er danach in Jahresschritten von jeweils 60 € auf 0 € ab. Ab dem Jahr 2040 wird dann für alle Alterseinkünfte die nachgelagerte Besteuerung voll eingeführt sein.

**Kohortenregelung:** Die Abschmelzung von Versorgungsfreibetrag, Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag und der entsprechenden Höchstbeträge erfolgt jahrgangs- (kohorten-)weise, was bedeutet, dass die einmal aufgrund des Beginns der Versorgungsleistungen errechneten Freibeträge dauerhaft Anwendung finden, im Regelfall also bis zum Tod des Versorgungsempfängers. Es erfolgt keine jährliche Anpassung, sondern es werden aufgrund des Zeitpunktes des Beginns der Versorgungsleistungen Kohorten gebildet, die „ihre“ Freibeträge der Höhe nach behalten (Abs. 2 Satz 8, Anm. 525). Zu den Ausnahmen vgl. Abs. 2 Satz 10 und 11 (s. Anm. 532f.).

## 501 2. Verhältnis zu anderen Vorschriften

**Verhältnis zu § 9a:** Von den Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit, soweit es sich um Versorgungsbezüge iSd. § 19 Abs. 2 handelt, ist ein Pauschbetrag von 102 € abzuziehen. Bei den übrigen Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit beträgt der Pauschbetrag 1 000 €.

**Verhältnis zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 2:** Während Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 die Besteuerung verschiedener Einnahmen aus nicht mehr aktiven Beschäftigungsverhältnissen regelt, begünstigt Abs. 2 einen Teil dieser Einnahmen durch Gewährung verschiedener Freibeträge.

**Verhältnis zu § 22 Nr. 4:** Werden Abgeordnetenbezüge als Versorgungsbezüge gezahlt, ist die Vorschrift des § 19 Abs. 2 nur bezüglich des Versorgungsfreibetrags anzuwenden. Der Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag wird nicht gewährt. Ein Ausgleich ist nicht erforderlich, da der Personenkreis nicht von der Senkung des WK-Pauschbetrags betroffen ist.

**Verhältnis zu § 39b:** Für die Einbehaltung der LSt bei unbeschränkt estpfl. ArbN ist der Versorgungsfreibetrag zuzüglich des Zuschlags zum Versorgungsfreibetrag wie bisher, aber in der geänderten Höhe zu berücksichtigen.

**Verhältnis zu § 46:** Weil bei mehreren Versorgungsbezügen mit Beginn in verschiedenen Jahren nach 2005 der Freibetrag nach der gesetzlichen Vorschrift für die Bemessung im Erstjahr berechnet wird, die ehemaligen ArbG für den zweiten bzw. die weiteren Versorgungsbezüge die entsprechenden Daten aber nicht kennen, muss die günstigere Anknüpfung an den Erstpensionszeitpunkt im ESt-Veranlagungsverfahren vollzogen werden (Pflichtveranlagungsfall; BTDrucks. 15/2150, 39).

502–509 Einstweilen frei.

## II. Versorgungsfreibetrag und Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag (Abs. 2 Satz 1)

## 510 1. Versorgungsfreibetrag

**Bestimmter Prozentsatz der Versorgungsbezüge:** Steuerfrei ist ein bestimmter Prozentsatz der Versorgungsbezüge. Bemessungsgrundlage ist das Zwölfte der monatlichen Versorgungszahlungen zuzüglich Sonderzahlungen (Abs. 2 Satz 4; s. Anm. 521). Der Prozentsatz ergibt sich aus der in Satz 3 angeführten Tabelle. Maßgebend ist dabei immer die erstmalige Zahlung der Versorgungsleistung. Bei Beginn der Versorgungszahlungen im Jahr 2005 oder früher beträgt der Versorgungsfreibetrag 40 % der Versorgungsbezüge.

**Höchstbetrag des Versorgungsfreibetrags:** Der Versorgungsfreibetrag ist auf einen Höchstbetrag beschränkt, der sich ebenfalls nach dem Beginn der Versorgungszahlungen richtet (Abs. 2 Satz 3; s. Anm. 520). Beginnen die Versorgungszahlungen im Jahr 2005 oder früher, beträgt der Höchstbetrag 3 000 €.

**Festschreibung auf Dauer:** Der bei Beginn der Versorgungszahlungen ermittelte Versorgungsfreibetrag wird für die gesamte Dauer des Bezugs der Versorgungsleistungen festgeschrieben (vgl. Abs. 2 Satz 8, s. Anm. 525). Eine Änderung erfolgt lediglich bei bestimmten außergewöhnlichen Änderungen der Versorgungsleistungen (Abs. 2 Satz 10, s. Anm. 531).

**Personenbezogener Betrag:** Der Versorgungsfreibetrag ist personenbezogen. Beziehen beide Ehegatten Versorgungsbezüge, so wird der Versorgungsfreibetrag für jeden der Ehegatten getrennt ermittelt; zur Höhe des Versorgungsfreibetrags bei Hinterbliebenen s. Abs. 2 Satz 7; s. Anm. 524.

## 2. Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag

511

**Ersatz für Arbeitnehmer-Pauschbetrag:** Bis einschließlich VZ 2004 erhielten auch Versorgungsempfänger den ArbN-Pauschbetrag (§ 9a) iHv. 1000 €. Ab VZ 2005 wurde der ArbN-Pauschbetrag für Versorgungsempfänger auf 102 € gesenkt (§ 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. b). Als Ausgleich für den weitgehenden Wegfall des ArbN-Pauschbetrags erhalten Versorgungsempfänger deshalb zusätzlich zum Versorgungsfreibetrag einen Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag. Auch dieser wird entsprechend dem Zeitpunkt des Beginns der Zahlung der Versorgungsleistung – kohortenartig – abgeschmolzen.

**Die Höhe des Zuschlags** zum Versorgungsfreibetrag richtet sich nach dem Zeitpunkt des Beginns der Versorgungszahlungen. Bei einem Beginn im VZ 2005 oder früher beträgt der Zuschlag 900 €. Zusammen mit dem ermäßigten ArbN-Pauschbetrag von 102 € (§ 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. b) und dem Versorgungsfreibetrag von 3000 € werden somit im VZ 2005 Versorgungsbezüge von höchstens 4002 € von der Besteuerung freigestellt. Zum Vergleich: Im VZ 2004 betrug die maximale Freistellung 3992 €, nämlich 3072 € Versorgungsfreibetrag und 920 € ArbN-Pauschbetrag.

**Festschreibung auf Dauer:** Der bei Beginn der Versorgungszahlungen ermittelte Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag wird für die gesamte Dauer des Bezugs der Versorgungsleistung festgeschrieben (vgl. Abs. 2 Satz 8, s. Anm. 525). Eine Änderung erfolgt auch bei einer Erhöhung der Versorgungszahlungen nicht mehr.

**Personenbezogener Betrag:** Auch der Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag ist personenbezogen. Beziehen beide Ehegatten Versorgungsbezüge, wird der Zuschlag für jeden getrennt ermittelt; Hinterbliebene, die Versorgungsbezüge des Verstorbenen erhalten, behalten den Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag in der bisherigen Höhe bei.

## 3. Abzug der Freibeträge

512

**Berücksichtigung der Freibeträge:** Der Versorgungsfreibetrag und der Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag finden sowohl im StAbzugsverfahren wie auch im Veranlagungsverfahren Berücksichtigung, nicht jedoch bei der Pauschbesteuerung.

**Unterjähriger Bezug der Versorgungsleistungen:** Bezieht der Stpfl. nicht während des gesamten Jahres Versorgungsleistungen, wird der Versorgungsfreibetrag und der Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag nur anteilig gewährt (vgl. Abs. 2 Satz 12, s. Anm. 534).

**Abzug bei mehreren früheren Dienstverhältnissen:** Bezieht ein ArbN aus mehreren früheren Dienstverhältnissen Versorgungsbezüge, so hat jeder ArbG den sich nach Abs. 2 ergebenden stfreien Teil aus den von ihm gezahlten Versorgungsbezügen zu berechnen. Dabei kann es zu Schwierigkeiten kommen, wenn die Versorgungsleistungen in unterschiedlichen Jahren beginnen und der

ArbG die Höhe der Freibeträge nicht kennt. Um in diesen Fällen ungerechtfertigte Vorteile auszugleichen, ist hier immer eine Veranlagung durchzuführen.

**Pauschbesteuerung** nach §§ 40–40b schließt den Abzug des Versorgungsfreibetrags vom pauschal besteuerten Arbeitslohn aus, weil dieser (und die pauschale LSt) bei einer Veranlagung zur ESt (und beim LStJA durch den ArbG) außer Ansatz bleibt (§§ 40a Abs. 4, 40b Abs. 3 Satz 1, 40 Abs. 3 Satz 3).

**Lohnsteuerbescheinigung** (§ 41b Abs. 1): Der Bruttoarbeitslohn (also der nicht um die Freibeträge gekürzte Lohn) ist auf der LStBescheinigung zu vermerken. Die Versorgungsbezüge sind dabei als solche kenntlich zu machen und werden in Ziffer 8 des amtlichen Vordrucks gesondert angegeben.

513–514 Einstweilen frei.

### III. Arten der Versorgungsbezüge (Abs. 2 Satz 2)

#### 515 1. Vorbemerkungen

**Unterscheidung zwischen öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Versorgungsbezügen:** Versorgungsbezüge werden einerseits aufgrund gesetzlicher Bestimmungen den Beamten und anderen Bediensteten des öffentlichen Dienstes bzw. den öffentlich Bediensteten gleichgestellten Personen gewährt (Abs. 2 Satz 2 Nr. 1) und andererseits als Leistungen für ehemalige Arbeitsverhältnisse aufgrund privatrechtl. Verpflichtung (Abs. 2 Satz 2 Nr. 2) bezahlt. Versorgungsbezüge sind demnach alle im öffentlichen (Nr. 1) und privaten Dienst (Nr. 2) gewährten Bezüge und Vorteile aus früheren Dienstleistungen, die ein ArbN, der aus dem aktiven Dienst ausgeschieden ist, oder seine Rechtsnachfolger als Ruhegehalt, Wartegeld, Unterhaltsbeitrag, Witwen- oder Waisengeld (s. Anm. 320) oder als gleichartigen Bezug erhält.

**Versorgungszweck:** Versorgungsbezüge sind also dadurch gekennzeichnet, dass sie ihren wirtschaftlichen Ursprung in früheren Dienstleistungen haben und dass sie einem Versorgungszweck dienen. Unerheblich ist dabei

- die Höhe der Bezüge: Ein Ruhegehalt ist deshalb auch dann Versorgungsbezug, wenn es die vorherigen aktiven Dienstbezüge übersteigt (BFH v. 19.6.1974 – VI R 37/70, BStBl. II 1975, 23);
- ob die Zahlung während kürzerer oder längerer Zeit erfolgt.  
Vgl. zB R 19.9 Abs. 3 Nr. 3 Nr. 3 LStR 2015 betr. Sterbegeld.

**Ergebnis der Arbeitnehmereigenschaft:** Die früheren Dienstleistungen müssen in einem Arbeitsverhältnis erbracht worden sein. Dies ist zB nicht der Fall bei einem Ruhegeld beziehenden Knappschaftsarzt, wenn seine frühere Tätigkeit als selbständig iSd. § 18 zu beurteilen war. Entsprechendes gilt bei einem Syndikusanwalt, der als freier Mitarbeiter tätig war und nach der Zuruhesetzung noch Ruhegehalt des Unternehmens erhält.

#### 516 2. Versorgungsbezüge im öffentlichen Dienst (Abs. 2 Satz 2 Nr. 1)

**Versorgungsbezüge und gleichartige Leistungen (Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a):** Versorgungsbezüge im öffentlichen Dienst (s. Anm. 203) sind Bezüge, die unmittelbar aufgrund beamtenrechtl. oder entsprechender gesetzlicher Vorschriften (zB Bundesbeamtengesetz, Bundesministergesetz, Soldatenversor-

gungsgesetz; BFH v. 12.2.2009 – VI R 50/07, BStBl. II 2009, 460, zur sog. 58a-Regelung) dem ArbN oder seinen Hinterbliebenen von einem öffentlichen Dienstherrn gewährt werden und dem Versorgungszweck dienen. Das ist bei dem im Rahmen der Altersteilzeit nach dem Blockmodell in der Freistellungsphase bezogenen Gehalt nicht der Fall (BFH v. 21.3.2013 – VI R 5/12, BStBl. II 2013, 611).

Die Regelung in Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a knüpft als Rechtsfolge unmittelbar an das öffentliche Dienstrecht an. Eine selbständige stl. Abgrenzung der Versorgungsbezüge im öffentlichen Dienst ist daher nicht möglich. Deshalb ist in den stl. Bestimmungen auch keine Altersgrenze vorgesehen (kein Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 GG; BFH v. 7.2.2013 – VI R 12/11, BStBl. II 2013, 576). Sie ergibt sich aus den jeweiligen beamtenrechtl. Regelungen.

**Beamtenähnliche Versorgung (Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Buchst. b):** Von Körperschaften, Anstalten oder Stiftungen des öffentlichen Rechts oder öffentlich-rechtl. Verbänden aufgrund von beamtenrechtl. Grundsätzen geleistete Versorgungsbezüge sind ebenfalls nach Abs. 2 begünstigte Versorgungsbezüge. Die Versorgung erfolgt hier nicht unmittelbar aufgrund eines Gesetzes, sondern aufgrund der Satzung der öffentlich-rechtl. Körperschaft etc., die im Regelfall auf die gesetzlichen Grundsätze der Beamtenversorgung verweist.

► *Einzelfälle beamtenähnlicher Versorgung* (s. auch R 19.8 LStR 2015, H 19.8 LStH 2011):

- ▷ *Zahlungen ausländischer Arbeitgeber* sind nach Abs. 2 begünstigt, wenn es sich begrifflich um Versorgungsbezüge handelt (BFH v. 14.8.1991 – I R 133/90, BStBl. II 1992, 88, betr. *Uitkering*, das an ehemalige niederländische Staatsbedienstete bezahlt wird). Ist der ausländ. ArbG nicht zur Vornahme des StAbzugs vom Arbeitslohn verpflichtet, so wird die Begünstigung im Rahmen der notwendigen Veranlagung gewährt (Pflichtveranlagungsfall).
- ▷ *Zahlungen internationaler Organisationen*: Zahlungen der NATO an ihre ehemaligen Bediensteten, vgl. BFH v. 22.11.2006 – X R 29/05, BStBl. II 2007, 402; Bedienstete der Europäischen Zentralbank, vgl. NEYER, BB 2013, 1244; zur stl. Behandlung der von internationalen Organisationen gezahlten Pensionen vgl. BMF v. 19.8.2013 – IV C 3 - S 2221/12/10010:004, IV C 5 - S 2345/08/0001, 2013/0760735, BStBl. I 2013, 1087 Rz. 168 ff.
- ▷ *Entschädigungen* bei Auflösung eines Arbeitsverhältnisses (BFH v. 6.3.2002 – XI R 51/00, BStBl. II 2002, 516).
- ▷ *Übergangsgebühren* nach § 17 BundespolizeibeamtenG, die ein Polizeivollzugsbeamter auf Widerruf nach Beendigung seiner Dienstzeit bezieht.
- ▷ *Wartegelder* der in den einstweiligen Ruhestand versetzten Beamten (BFH v. 19.6.1974 – VI R 37/70, BStBl. II 1975, 23).
- ▷ *Übergangsgeld*, das einen Berufswechsel erleichtern soll, zB Übergangsgebühren nach § 11 Soldatenversorgungsg (BFH v. 1.3.1974 – VI R 47/71, BStBl. II 1974, 490).
- ▷ *Fahrvergünstigungen*, welche die Deutsche Bahn AG ihren Ruhestandsbeamten gewährt, Anwendung des Rabattdreibetrags (§ 8 Abs. 3; BFH v. 26.6.2014 – VI R 41/13, BStBl. II 2015, 39).

## 517 3. Versorgungsbezüge im privaten Dienst (Abs. 2 Satz 2 Nr. 2)

**Unterscheidung:** Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 unterscheidet bei der Begünstigung von Versorgungsbezügen im privaten Dienst (s. Anm. 203) zwischen

- Bezügen wegen Erreichens einer Altersgrenze (Mindestalter erforderlich) und
- Bezügen wegen Berufs- oder Erwerbsunfähigkeit sowie Hinterbliebenenbezügen (kein Mindestalter erforderlich).

**Altersbezüge:**

► *Die grundsätzliche Mindestgrenze von 63 Jahren* dient der Angleichung an die Behandlung der beamtenrechtl. Ruhegehälter iSd. Abs. 2 Satz 2 Nr. 1, da seit dem 1.7.1997 nach den beamtenrechtl. Grundsätzen (Gesetz zur Reform des öffentlichen Dienstrechts v. 24.2.1997, BGBl. I 1997, 322) die Versetzung in den Ruhestand nach Vollendung des 63. Lebensjahres ohne Angabe von Gründen beantragt werden kann (s. Anm. 515). Diese Altersgrenze brauchte in Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 nicht bestimmt zu werden, da in jenen Fällen die Voraussetzungen für die Gewährung des Ruhegehalts gesetzlich geregelt sind, während sie in der Privatwirtschaft frei vereinbart werden können.

► *Die Mindestgrenze von 60 Jahren für Schwerbehinderte* beruht auf dem Gesetz v. 18.8.1980 (BGBl. I 1980, 1537; BStBl. I 1980, 581). Sie gilt seit VZ 1980 (§ 52 Abs. 20b EStG 1979). Grund der Änderung: Gleichstellung mit den Beamten, die aufgrund des Gesetzes zur Änderung dienstrechtl. Vorschriften v. 30.7.1979 (BGBl. I 1979, 1301) seit 1980 auf Antrag bereits mit Vollendung des 60. Lebensjahres in den Ruhestand treten können, wenn sie Schwerbehinderte sind. Schwerbehinderte sind grds. Körperbehinderte, die in ihrer Erwerbsfähigkeit um mindestens 50 % gemindert sind.

► *Beihilfen im Krankheitsfall*, die an nicht beamtete Versorgungsempfänger gezahlt werden, sind Versorgungsbezüge und daher nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 zu berücksichtigen (BFH v. 6.2.2013 – VI R 28/11, BStBl. II 2013, 572).

**Verfassungsrechtlich** ist die unterschiedliche Behandlung der Hinterbliebenenbezüge nicht zu beanstanden. Insbesondere gebietet es der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 GG nicht, dass Leistungen zur Altersversorgung bereits vor den in Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 Halbs. 2 genannten Altersgrenzen als begünstigte Versorgungsbezüge anerkannt werden (BFH v. 7.2.2013 – VI R 12/11, BStBl. II 2013, 576).

**Berufs- oder Erwerbsunfähigkeit, Hinterbliebenenbezüge:** Der Versorgungs-Freibetrag gilt ohne Rücksicht auf das Alter des Stpfl. Die Anerkennung der Berufs- oder Erwerbsunfähigkeit iSd. Abs. 2 Nr. 2 erfolgt nach den im Bereich der Sozialversicherung entwickelten Grundsätzen und den beamtenrechtl. Vorschriften.

**Gewährung „wegen“ Erreichens der Altersgrenze bzw. Berufsunfähigkeit:** Dies verlangt Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 für die Anerkennung des Versorgungsfreibetrags ausdrücklich. Daher abl. FG Nürnberg. (FG Nürnberg. v. 6.3.1985 – V 206/84, EFG 1985, 607, rkr.) bei freiwilliger Weiterzahlung von Gehalt nach Einstellung der Arbeit vor Erreichen der vereinbarten Altersgrenze von 65 Jahren: Die Zahlung erfolgte nicht „wegen“ Erreichens der Altersgrenze, sondern im Hinblick auf die frühere Tätigkeit des ArbN – dh. wohl: nicht zur Versorgung (aufgrund einer Änderung des Anstellungsvertrags mit Vorverlagerung der Altersgrenze), sondern als eine Art Nachzahlung von Gehalt (vgl. auch BFH v. 7.2.2013 – VI R 12/11, BStBl. II 2013, 576).

**Einzelfälle nicht begünstigter Bezüge:**

- ▶ *Bezüge für einen Zeitraum vor dem Ausscheiden aus dem aktiven Dienst*, zB Gratifikationen, Provisionen und Tantiemen (BFH v. 27.1.1972 – I R 37/70, BStBl. II 1972, 459; R 19.9 Abs. 3 Nr. 1 und Abs. 3 Nr. 2 LStR 2015);
- ▶ *aufgeschobene Zahlung von Arbeitslohn*, auf dessen Zahlung bei Fälligkeit der ArbN verzichtet hatte (s. § 11 Anm. 57);
- ▶ *Übergangsgeld*, das einem unfreiwillig ausscheidenden ArbN die Zeit bis zur Erlangung einer neuen Beschäftigung erleichtern soll (BFH v. 21.8.1974 – VI R 243/71, BStBl. II 1975, 62);
- ▶ *Nachzahlungen von Versorgungsbezügen* an nicht versorgungsberechtigte Erben eines Versorgungsberechtigten (R 19.9 Abs. 2 Satz 2 LStR 2015);
- ▶ *Renten aus der gesetzlichen Sozialversicherung und aus privaten Lebensversicherungen* einschließlich Pensionskassen; sie sind, soweit es sich nicht um stfreie Zahlungen iSd. § 3 handelt, nach § 22 zu versteuern.

Einstweilen frei.

518–519

**IV. Abschmelzung der Freibeträge (Abs. 2 Satz 3)**

520

**Abschmelzungsschritte:** Im Rahmen der bis VZ 2040 reichenden Übergangsregel werden Versorgungsfreibetrag und Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag (s. Anm. 510) abgeschmolzen. Damit für die Gesetzesanwender einfach erkennbar ist, welcher Prozentsatz, welcher Höchstbetrag und welcher Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag im Jahr des Versorgungsbeginns gilt, wurden die jeweils maßgebenden Werte in tabellarischer Form unmittelbar in das Gesetz aufgenommen.

**Der Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag** wurde für den Zeitpunkt der Einf. der Regelung im Jahr 2005 aus Gründen der Praktikabilität für die jährlich sinkenden Beträge auf einen durch 50 teilbaren Betrag festgelegt (900 €). Die Summe aus dem Zuschlag von 900 €, dem Höchstbetrag des Versorgungsfreibetrags von 3 000 € und dem WK-Pauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. b) von 102 € (insgesamt 4 002 €) entspricht im Jahr 2005 in etwa der Summe aus ArbN-Pauschbetrag nach dem HBeglG 2004 von 920 € und dem im VZ 2004 geltenden Höchstbetrag des Versorgungsfreibetrags von 3 072 € (insgesamt 3 992 €). Ab diesem Zeitpunkt ermäßigt sich die Summe jährlich.

**V. Bemessungsgrundlage für den Versorgungsfreibetrag (Abs. 2 Satz 4)**

521

**Erster voller Monat des Bezugs:** Ausgangswert für die Ermittlung des Versorgungsfreibetrags ist der Versorgungsbezug für den ersten vollen Monat oder bei Versorgungsbezügen, die bereits vor Inkrafttreten der Neuregelung gezahlt wurden, der Versorgungsbezug für Januar 2005. Wegen des LStAbzugs bei Versorgungsbezügen ist der Versorgungsfreibetrag unmittelbar im Monat des Bezugs zu berücksichtigen und muss daher aus dem Zwölffachen des Monatsbezugs, einschließlich voraussichtlicher Sonderzahlungen im Kj., auf die zu diesem Zeitpunkt ein Rechtsanspruch besteht, ermittelt werden. Sonderzahlungen werden in die Bemessungsgrundlage mit einbezogen.

**Beispiel:** A erhält ab 1.3.2018 monatlich 400 € Versorgungsbezüge, die unter § 19 fallen (Betriebsrente). Ab 1.7.2018 erhöhen sie sich auf 480 €. Im November 2018 wird eine Sonderzahlung (Weihnachtsgeld) iHv. 240 € gezahlt.

<b>Versorgungsbezüge 2018</b>		
4 × 400 €	1 600 €	
6 × 480 €	2 880 €	
Weihnachtsgeld	240 €	<b>4 720 €</b>
<b>Versorgungsfreibetrag</b>		
12 × 400 €	4 800 €	
Weihnachtsgeld	240 €	
Summe	5 040 €	
davon laut Tabelle (Abs. 2 Satz 3) 19,2 %		<b>978 €</b>

Im VZ 2018 berücksichtigt wird der Versorgungsfreibetrag jedoch nur iHv. 10/12, da erst ab März Versorgungsbezüge bezogen wurden (Abs. 2 Satz 12; Anm. 533).

Da der Höchstbetrag laut Tabelle von 1 440 € nicht überschritten wird, erhält A auch keinen Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag (Abs. 2 Satz 5, s. Anm. 522). Der Versorgungsfreibetrag für den VZ 2018 iHv. 978 € wird für die Zukunft als jährlich zu gewählender Freibetrag festgeschrieben und ermäßigt die Einkünfte des A. Zusätzlich erhält A noch einen ArbN-Pauschbetrag von 102 € (§ 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. b).

**Bruttobezüge als Ausgangswert:** Als LStAbzugsmerkmal zu berücksichtigende Beträge (§ 39) werden erst vom stpfl. Teil der Versorgungsbezüge abgezogen. Das gilt auch für den ArbN-Pauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. b). Bei Bemessung des Altersentlastungsbetrags (§ 24a) bleiben dagegen Versorgungsbezüge iSd. § 19 Abs. 2 außer Betracht (§ 24a Satz 2). Bei Kürzung der Versorgungsbezüge aus beamten- oder arbeitsrechtl. Gründen, weil der Versorgungsberechtigte zusätzlich Arbeitslohn aus einem gegenwärtigen Dienstverhältnis bezieht, ist nur der gekürzte Versorgungsbezug nach Abs. 2 begünstigt (R 19.8 Abs. 3 Satz 1 LStR 2015).

**Nachzahlung:** Bei Nachzahlung von Versorgungsbezügen für mehrere Jahre (und ggf. Verteilung gem. § 34 Abs. 3) kann der Freibetrag nicht mehrfach, sondern nur einmal berücksichtigt werden. Das Gleiche gilt bei Abfindung von Versorgungsansprüchen (BFH v. 23.7.1974 – VI R 116/72, BStBl. II 1974, 680).

**Neuberechnung** der Freibeträge erfolgt bei Erhöhung oder Kürzung der Versorgungsbezüge (s. Abs. 2 Satz 9, Anm. 530).

**Zeitanteilige Gewährung** der Freibeträge erfolgt bei unterjährigem Beginn der Versorgungszahlungen (Abs. 2 Satz 12, Anm. 534).

## 522 VI. Begrenzung des Zuschlags zum Versorgungsfreibetrag (Abs. 2 Satz 5)

**Keine negativen Einkünfte:** Der Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag kann nur bis zur Höhe der um den Versorgungsfreibetrag geminderten Bemessungsgrundlage berücksichtigt werden. Damit wird verhindert, dass sich – entsprechend der früheren Regelung beim ArbN-Pauschbetrag – durch den Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag negative Einkünfte ergeben können. Dies ist im Hinblick auf die relativ geringen Versorgungsleistungen der betrieblichen Altersversorgung bAV häufiger der Fall (s. Beispiel in Anm. 521).

### VII. Konkurrenz unterschiedlicher Versorgungsbezüge (Abs. 2 Satz 6)

523

**Freibetrag bei mehreren früheren Dienstverhältnissen:** Bezieht ein ArbN aus mehreren früheren Dienstverhältnissen Versorgungsbezüge mit unterschiedlichem Bezugsbeginn, so sind der Versorgungsfreibetrag und der Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag zunächst entsprechend dem Jahr des Beginns des jeweiligen Versorgungsbezugs nach der Tabelle in Abs. 2 Satz 3 von jedem ArbG zu ermitteln. Diese isolierte Berücksichtigung ist aus praktischen Gründen geboten, da ein ArbG nicht wissen kann, ob ein weiterer Versorgungsbezug gezahlt wird. Allerdings kann sich dadurch im Kj. insgesamt ein höherer stfreier Betrag als die in Abs. 2 Satz 3 vorgesehenen Höchstbeträge ergeben. Eine Berücksichtigung ist aber insgesamt nur bis zum einmaligen Ausschöpfen des Höchstbetrags des Versorgungsfreibetrags und des Zuschlags zum Versorgungsfreibetrag möglich. Der Ausgleich hat dabei im EStVeranlagungsverfahren zu erfolgen (BTDrucks. 15/2150, 39; s. Anm. 512).

**Billigkeitsregelung:** Da bei Beginn des Versorgungsbezugs in verschiedenen Jahren unterschiedliche Höchstbeträge gelten, regelt Abs. 2 Satz 6 zugunsten der Empfänger von Versorgungsbezügen, dass sich der Höchstbetrag des Versorgungsfreibetrags und der Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag nach der Zurechnungsperiode (Kohorte) des ersten Versorgungsbezugs bestimmen. Diese Begrenzung kann nur im Veranlagungsverfahren zur ESt geprüft werden. Der Versorgungsempfänger erfüllt dabei, da er Versorgungsbezüge von verschiedenen ehemaligen ArbG erhält, wie bisher einen Pflichtveranlagungsstatbestand.

### VIII. Billigkeitsregelung für Hinterbliebenenbezug (Abs. 2 Satz 7)

524

**Beibehaltung von Prozentsatz, Höchstbetrag und Zuschlag:** Aus Gründen der Gleichbehandlung mit den Rentenempfängern werden Hinterbliebene in dieselbe „Kohorte“ eingereiht wie der ursprüngliche Versorgungsempfänger. Entsprechend bleiben der dem ursprünglichen Versorgungsempfänger gewährte Prozentsatz für den Versorgungsfreibetrag, der Höchstbetrag des Versorgungsfreibetrags und der Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag erhalten. Diese sind bei der Neuberechnung der Freibeträge entsprechend zu berücksichtigen.

**Beispiel:** Sachverhalt wie in Anm. 521 mit der Maßgabe, dass A im März 2019 stirbt. Seine Witwe erhält eine verminderte betriebliche Altersversorgung bAV von monatlich 320 €.

#### Versorgungsbezüge 2019

9 × 320 €	2 880 €	
Weihnachtsgeld	<u>240 €</u>	<b>3 120 €</b>
<b>Versorgungsfreibetrag</b>		
12 × 320 €	3 840 €	
Weihnachtsgeld	<u>240 €</u>	
Summe	4 080 €	
davon laut Tabelle 19,2 % (keine Absenkung auf 17,6 % wegen Billigkeitsregelung in Abs. 2 Satz 7)		<b>784 €</b>

Im Jahr 2019 berücksichtigt wird der Versorgungsfreibetrag jedoch nur iHv. 9/12, da nur während neun Monaten Hinterbliebenenversorgung ausbezahlt wurde (Abs. 2 Satz 12, s. Anm. 533).

525

**IX. Dauerhafte Festschreibung (Abs. 2 Satz 8)**

**Keine individuelle Abschmelzung:** Der Versorgungsfreibetrag und der Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag werden als fester Jahresfreibetrag für die gesamte Laufzeit der Versorgungsleistung festgeschrieben. Eine individuelle Anpassung an Veränderungen erfolgt im Regelfall nicht (zu den Ausnahmen s. Abs. 2 Sätze 10 und 11; Anm. 531 f.).

**Keine gesonderte Feststellung:** Obwohl die Berechnung des Versorgungsfreibetrags zuzüglich des Zuschlags zum Versorgungsfreibetrag nur einmal im Zeitpunkt der erstmaligen Zahlung von Versorgungsbezügen bzw. in Fällen, in denen der Stpfl. bereits vor dem 1.1.2005 Versorgungsbezüge erhalten hat, einmal in 2005 erfolgt, geschieht dies nicht im Rahmen einer einheitlichen und gesonderten Feststellung. Der ermittelte Wert ist vom FA lediglich festzuhalten und bei allen weiteren Veranlagungen mit Versorgungsbezügen zugrunde zu legen. Aus Gründen der Rechtssicherheit und -klarheit hätte sich solch eine Regelung mit einem förmlichen Grundlagenbescheid angeboten, denn in der Praxis kann die nicht förmliche Festschreibung zu Schwierigkeiten führen, da dieser Betrag sich bis zum Tod des Versorgungsempfängers bzw. seiner Witwe auswirken kann.

526–529 Einstweilen frei.

**530 X. Keine Neuberechnung bei Regelanpassung der Versorgungsleistungen (Abs. 2 Satz 9)**

**Regelmäßige Anpassungen** des Versorgungsbezugs, wie zB die Anpassungen nach § 16 BetrAVG, führen nicht zu einer Neuberechnung des Versorgungsfreibetrags und des Zuschlags zum Versorgungsfreibetrag. Vielmehr wird der zu Beginn der Versorgungsleistung festgeschriebene Versorgungsfreibetrag und der Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag auch für die neuen, möglicherweise erhöhten Bezüge beibehalten (vgl. Beispiel in Anm. 521). Die Anpassung unterbleibt allerdings nur, wenn sich weder der Grund für die Versorgungsleistung noch die Berechnungsgrundlage der Versorgungsbezüge verändert. Bei einer Veränderung des Versorgungsbezugs dem Grunde nach gelten Abs. 2 Sätze 10 und 11.

**531 XI. Neuberechnung der Freibeträge bei außergewöhnlichen Veränderungen (Abs. 2 Satz 10)**

**Vorliegen bestimmter Umstände:** Abs. 2 Sätze 10 und 11 sehen bei Änderungen des Versorgungsbezugs aufgrund besonderer Umstände eine Ausnahme von der Festschreibung des Versorgungsfreibetrags und des Zuschlags zum Versorgungsfreibetrag für die Zukunft vor.

**Anwendungsfälle:** In einer nicht geringen Anzahl von Fällen ändert sich die Höhe eines Versorgungsbezugs im Laufe der Zeit durch besondere Umstände. Der Bezug kann aber auch von Anfang an gemindert sein. So werden beamtenrechtl. Versorgungsbezüge gemindert, wenn ein Versorgungsberechtigter daneben anderes Einkommen bezieht. Dies sind insbes. Erwerbs- oder Erwerbsersatz Einkommen (§ 53 BeamtVG), andere Versorgungsbezüge (§ 54 BeamtVG), Renten (§ 55 BeamtVG) oder Versorgungsbezüge aus zwischenstaatlicher und überstaatlicher Verwendung (§ 56 BeamtVG). Bei Wegfall solcher Anrechnungstatbestände erhöht sich der Versorgungsbezug entsprechend. Neben dem Zusammentreffen mit anderem Einkommen haben auch Kürzun-

gen mit familienrechtl. Ursprung Eingang in das Versorgungsrecht gefunden (§ 57 BeamtVG). Bei nicht beamtenrechtl. Versorgungsbezügen können aus ähnlichen Rechtsgründen ebenfalls Kürzungen oder Erhöhungen eintreten (§ 5 BetrAVG). Entscheidend ist, dass es sich nicht um eine regelmäßige, mechanische Veränderung des Versorgungsbezugs handelt, sondern um eine Veränderung der Berechnungsgrundlage.

**Beispiele** für eine durchzuführende Neuberechnung sind

- Gewährung eines zusätzlichen weiteren Versorgungsbezugs,
- Erhöhung des Versorgungsbezugs beim Übertritt vom Vorruhestand in den regulären Ruhestand (im Regelfall nach Vollendung des 65. Lebensjahres),
- Scheidung mit entsprechendem Versorgungsausgleich,
- Anerkennung zusätzlicher Versorgungszeiten erst ab einem bestimmten Lebensjahr,
- Beendigung einer neben dem Versorgungsbezug geleisteten Arbeit, deren Einkommen auf die Versorgungsleistungen angerechnet wurden.

## XII. Durchführung der Neuberechnung (Abs. 2 Satz 11)

532

**Beibehaltung der Berechnungsperiode (Kohorte):** Bemessungsgrundlage für die Neuberechnung ist der geänderte Versorgungsbezug. Für die Bestimmung des Prozentsatzes, des Höchstbetrags des Versorgungsfreibetrags und des Zuschlags zum Versorgungsfreibetrag bleibt dabei das Jahr des Beginns des Versorgungsbezugs maßgebend (Kohortenprinzip). Zu einer betragsmäßigen Änderung kommt es im Erg. somit nur, wenn der Versorgungsbezug unterhalb der Grenze liegt oder aufgrund der Anrechnung die Grenze unterschreitet, bei der der Höchstbetrag des Versorgungsfreibetrags erreicht wird. Dies ist bei einem Versorgungsbezug von 7 500 € jährlich der Fall (zB bei Versorgungsbeginn 2018: 19,2 % von 7 500 € = 1 440 €). Bei unterschiedlicher Höhe von Versorgungsfreibetrag und Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag im Kj. der Änderung ist für das Kj. der höchste Betrag anzuwenden. Dies dient der Vereinfachung, insbes. bei der Veranlagung.

**Keine Bagatellgrenze:** Von einer betragsmäßigen Mindestgrenze für die Neuberechnung wurde abgesehen, weil eine solche Grenze das Verfahren bei maschineller Berechnung der Versorgungsbezüge erschweren würde.

**Keine monatsmäßige Aufteilung:** Offen ist die Frage, wie die Differenz zwischen einem neuen Versorgungsfreibetrag und dem bisherigen Versorgungsfreibetrag im Fall einer Neuberechnung zu behandeln ist. Zum einen enthält das Gesetz die Regelung, dass eine Kürzung für jeden vollen Kalendermonat, für den keine Versorgungsbezüge gezahlt werden, vorzunehmen ist (Abs. 2 Satz 12; s. Anm. 534). Abs. 2 Satz 10 regelt dagegen ausdrücklich, dass in Neuberechnungsfällen bei geänderter Pensionshöhe der höchste Versorgungsfreibetrag zu gewähren ist. Hier geht uE die speziellere Regelung des Abs. 2 Satz 10 vor, so dass es bei einer Veränderung der Freibeträge nicht zu einer monatsmäßigen Aufteilung des Versorgungsfreibetrags innerhalb des VZ kommt.

**Berücksichtigung zwischenzeitlicher regelmäßiger Anpassungen:** Im Schrifttum wird die Ansicht vertreten, dass bei einer Neuberechnung der Freibeträge wegen außergewöhnlicher Veränderungen die zwischenzeitlich angefallenen regelmäßigen Anpassungen nicht zu berücksichtigen sind (vgl. RISTHAUS, DB 2004, 1329). Unter Hinweis auf die für Versorgungsrenten in § 22 Nr. 1

Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa ausdrücklich getroffene Regelung, dass solche Änderungen keine Berücksichtigung finden, wird dies auch für Versorgungsleistungen gefordert. Die FinVerw. hat in diesem Punkt allerdings mit dankenswerter Klarheit die unter Gründen der Verwaltungsvereinfachung begrüßenswerte Einbeziehung zwischenzeitlicher, allgemeiner Veränderungen verfügt, dass als Bemessungsgrundlage für die Neuberechnung von der aktuellen Versorgungsleistung auszugehen ist (BMF v. 24.2.2005 – IV C 3 - S 2255 - 51/05, BStBl. I 2005, 429 Rz. 65).

533

### XIII. Unterjähriger Bezug der Versorgungsleistung (Abs. 2 Satz 12)

**Zwölfteilung:** Der Versorgungsfreibetrag und der Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag sind anteilig für die Monate zu kürzen, in denen keine Versorgungsbezüge gezahlt werden. Damit wird ausgeschlossen, dass in Jahren, in denen solche Zahlungen nur in wenigen Monaten erfolgen, unvertretbar geringe oder sogar negative Einkünfte entstehen können. Bei Zahlung mehrerer Versorgungsbezüge erfolgt eine Kürzung nur für Monate, für die keiner der Versorgungsbezüge geleistet wird (vgl. BMF v. 24.2.2005 – IV C 3 - S 2255 - 51/05, BStBl. I 2005, 429 Rz. 65). Damit hat die FinVerw. klargestellt, dass in Fällen der Anpassung der Freibeträge im VZ der Anpassung regelmäßig die höheren Freibeträge zu gewähren sind.

534–599 Einstweilen frei.

600

### D. ABC der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

**Abfälle** aus dem Herstellungsprozess, die dem ArbN unentgeltlich überlassen werden, bilden Arbeitslohn; bei der Verwertung von Abfällen ohne Wissen des ArbG fehlt allerdings der Veranlassungszusammenhang zwischen ArbN-Stellung und Einnahme (vgl. BFH v. 13.11.2012 – VI R 38/11, BFH/NV 2013, 647; s. Anm. 154, 155); allerdings Sammeln von Cola-Flaschen selbständige Tätigkeit (BFH v. 6.6.1973 – I R 203/71, BStBl. II 1973, 727).

**Abfindung:** Siehe auch Anm. 275 (Schadensersatz).

▶ *Zugehörigkeit zum Arbeitslohn:* Die Entschädigung, die ein ArbN oder sein Rechtsnachfolger als Ersatz für entgangenen oder entgehenden Arbeitslohn (einschließlich Versorgungsansprüche, BFH v. 24.4.1991 – XI R 9/87, BStBl. II 1991, 723) oder für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit erhält, gehört grds. zum stpfl. Arbeitslohn (§ 24 Nr. 1 EStG; § 2 Abs. 2 Nr. 2 LStDV). Anders allerdings die Entschädigung für schuldhaft verweigerter Wiedereinstellung: kein Arbeitslohn (BFH v. 6.7.2005 – IX R 46/04, BStBl. II 2006, 55).

▶ *Zugehörigkeit zu anderen Einkünften:* Keine Abfindung für entgehenden Arbeitslohn, sondern eine sonstige Einnahme (§ 22 Nr. 3) liegt vor bei Entgelt für ein umfassendes Wettbewerbsverbot (BFH v. 12.6.1996 – XI R 43/94, BStBl. II 1996, 516).

**Abgeordnete** des Deutschen BTag und der Landtage stehen in dieser Eigenschaft nicht in einem Dienstverhältnis (vgl. ausführl. § 22 Anm. 295 ff.). Bezüge,

die Mitglieder des BTag für ihre Tätigkeiten als Vorstandsmitglieder, Parlamentarische Geschäftsführer oder Vorsitzende von Arbeitskreisen der Fraktionen erhalten, sind – je nach den Umständen des einzelnen Falls – Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit oder sonstige Einnahmen iSd. § 22 (s. § 22 Anm. 291). Entschädigungszahlungen für die Übernahme eines Regierungsamts sind Arbeitslohn (BFH v. 6.3.2002 – XI R 51/00, BStBl. II 2002, 516).

Assistenten von Abgeordneten sind deren ArbN (o.V., FR 1984, 364).

**Abschlussgebühren** für Bausparverträge, die Bausparkassen gegenüber ihren Mitarbeitern erlassen, sind Arbeitslohn (BMF v. 28.3.1994 – IV B 6 - S 2334 - 46/94, BStBl. I 1994, 233), s. aber zum Rabatffreibetrag § 8 Anm. 145 ff.

**Abtretung:**

► *Abtretung einer Forderung des Arbeitnehmers auf Arbeitslohn* an einen Dritten und Lohnpfändung: Siehe Anm. 123. Die Abtretung bewirkt dabei nicht, dass der Zessionar den Tatbestand der Einkünfteerzielung erfüllt (BFH v. 23.1.1985 – I R 64/81, BStBl. II 1985, 330).

► *Abtretung einer Forderung des Arbeitgebers gegen einen Dritten* an den ArbN zur Befriedigung von dessen Arbeitslohnanspruch:

▷ *Abtretung zahlungshalber (erfüllungshalber)*: Im Regelfall der Abtretung zahlungshalber sind erst die Zahlungen, die der Zessionar (ArbN) vom Schuldner erhält, Arbeitslohn, so als hätte der ArbG selbst den Lohn erst jetzt gezahlt.

▷ *Abtretung an Zahlungs statt*: Tritt der ArbG die Forderung ausnahmsweise an Zahlungen statt ab, so ist bereits die Abtretung der Forderung ein geldwerter Vorteil, der dem ArbN im Zeitpunkt der Abtretung in Höhe des gemeinen Werts der Forderung zufließt; s. § 11 Anm. 58.

**Adressenschreiber**: Siehe „Heimarbeiter“.

**Agent**: Siehe „Handelsvertreter“, „Versicherungsvertreter“.

**Aktien als Arbeitslohn**: Siehe Anm. 210; StBefreiung für unentgeltliche oder verbilligte Überlassung von Aktien nach § 3 Nr. 39.

**Aktioptionen (stock options)**: Zur Überlassung von Aktioptionen als Arbeitslohn s. Anm. 213.

**Allgemeiner Studentenausschuss**: Siehe „ASTA“.

**Altersteilzeit**: Bei der Altersteilzeit nach dem sog. Blockmodell wird während einer bestimmten Zeit voll gearbeitet, aber nur ein reduziertes Gehalt bezahlt. Anschließend erfolgt eine Freistellung bis zum offiziellen Rentenbeginn. Während dieser Freistellung wird der restliche Teil des zuvor angesparten Gehalts ausbezahlt (Freistellungsphase). Die in der Freistellungsphase der Altersteilzeit bezahlten Bezüge sind keine Versorgungsbezüge, sondern reguläres Gehalt (BFH v. 21.3.2011 – VI R 5/12, BStBl. II 2013, 611). Zusätzliche staatliche Leistungen nach dem Altersteilzeitgesetz v. 23.7.1996 (BGBl. I 1996, 1078) können stfrei gem. § 3 Nr. 28; s. § 3 Nr. 28 Anm. 2 f.

**Altersversorgungsbeiträge** des ArbN bewirken, dass die ganz oder teilweise auf diesen Beiträgen beruhenden Versorgungsleistungen nicht Arbeitslohn sind; s. Anm. 326f.

**Amateursportler** ist im Regelfall ArbN (BFH v. 23.10.1992 – VI R 59/91, BStBl. II 1993, 303); s. auch „Sportler“.

**Amtseinführung**: Ganz oder teilweise Übernahme der Kosten für die Feier durch den ArbG sind nur dann Arbeitslohn, wenn sie den Rahmen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a übersteigen (zu einer ausführlichen Darstellung vgl. Anm. 294 ff.).

**Angehörige:** Zu Arbeitsverhältnissen zwischen Ehegatten s. § 2 Anm. 172.

**Ankaufsrecht** (Optionsrecht): zur Überlassung von Anteilsoptionen (*stock options*): Siehe ausführl. Anm. 213; s. auch „Vorkaufsrecht“.

**Annahmestelle** (Lotto- und Toto-Annahmestelle s. § 18 Anm. 246, 247): Annahmestelle eines Reinigungs- oder Wäschereibetriebs idR gewerblich tätig.

**Annehmlichkeiten:** Siehe „Aufmerksamkeiten“; s. Anm. 135.

**Anwaltsvertreter** als Vertreter eines anderen Rechtsanwalts oder Notars ist in aller Regel selbständig.

**Anzeigenblätter:** Siehe „Zusteller von Anzeigenblättern“.

**Anzeigenwerber:** Selbständig, wenn es ihm überlassen bleibt, ob und wann er gegen Provision tätig wird, und wenn insbes. über die Dauer seiner Tätigkeit nichts vereinbart worden ist. Er kann aber auch nach dem Gesamtbild der Verhältnisse unselbständig sein, selbst wenn er gegen Provision arbeitet, ein gewisses Unternehmerrisiko trägt, für seine Kosten zT selbst aufkommen muss und der auftraggebende Verlag es ablehnt, Sozialversicherungsbeiträge zu leisten (BFH v. 28.7.1977 – V R 98/76, DB 1977, 2170).

**Apothekervertreter:** Selbständiger Apotheker als Urlaubsvertreter eines Apothekers ist nichtselbständig (vgl. BFH v. 20.2.1979 – VIII R 52/77, BStBl. II 1979, 414: Haupt- und Nebentätigkeit sind grds. getrennt voneinander zu beurteilen).

**Arbeitgeber:** Begriffsbestimmung des ArbG s. Anm. 62 ff.; Ehegatte als ArbG s. Anm. 63.

**Arbeitgeberbeiträge** zur Sozialversicherung sind stfrei, s. § 3 Nr. 62 Anm. 1 ff.; s. auch „Baugewerbe“.

**Arbeitnehmer:** Begriffsbestimmung des ArbN s. Anm. 60 ff.; ArbN als ArbG eines anderen ArbN s. Anm. 63; Ehegatte als ArbN s. Anm. 63.

**Arbeitnehmerbeiträge** zur gesetzlichen Sozialversicherung, die der ArbG übernimmt, sind Arbeitslohn, beim ArbN allerdings als SA berücksichtigungsfähig; Ausnahme: kein Arbeitslohn, wenn der ArbG wegen zunächst fehlerhafter Berechnung zur Nachentrichtung herangezogen wird (BFH v. 29.10.1993 – VI R 4/87, BStBl. II 1994, 194).

**Arbeitnehmerkammer** (Pflichtzusammenschluss aller Arbeiter und Angestellten (seit 2001) im Bundesland Bremen): Übernahme der Beiträge durch den ArbG bildet Arbeitslohn, jedoch kann der ArbN in gleicher Höhe WK geltend machen (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 3).

**Arbeitnehmersparzulage** nach dem 5. VermBG gehört nicht zu den stpfl. Einnahmen (§ 13 Abs. 3 des 5. VermBG).

**Arbeitnehmerüberlassung:** Siehe Anm. 64.

**Arbeitsessen**, das ein ArbG im Hinblick auf den günstigen Verlauf eines Arbeitseinsatzes seinen ArbN gewährt, kann im überwiegenden Interesse des ArbG erfolgen und stellt dann keinen Arbeitslohn dar (BFH v. 5.5.1994 – VI R 55–56/92, BStBl. II 1994, 771); s. ausführl. Anm. 186.

**Arbeitsförderung:** Leistungen nach dem SGB III sind stfrei, vgl. § 3 Nr. 2, § 3 Nr. 2 Anm. 2.

**Arbeitskleidung (Berufskleidung):** Die Überlassung typischer Berufskleidung ist grds. stfrei; vgl. § 3 Nr. 31 Anm. 2, bei bestimmten Angehörigen des öffentlichen Dienstes (Bundeswehr, Bundesgrenzschutz, Polizei, Feuerwehr) vgl. § 3 Nr. 4 Anm. 6. Zu Fällen durchlaufender Gelder und des Auslagenersatzes s. § 3 Nr. 50 Anm. 3. Zur Überlassung von bürgerlicher Kleidung s. Anm. 186. Über-

lassung bürgerlicher Kleidung, welche mit einem Logo des ArbG versehen ist, kann im Hinblick auf das einheitliche Erscheinungsbild im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des ArbG liegen (s. Anm. 185).

**Arbeitslohn:** Zum Begriff des Arbeitslohns s. Anm. 101 ff.

**Arbeitslosengeld** nach dem SGB III ist stfrei, s. § 3 Nr. 2 Anm. 3; aber ProgrVorb., s. § 32b Anm. 66.

**Arbeitsmittel:** Bereitstellung durch den ArbG ist kein Arbeitslohn; Arbeitslohn eventuell die Überlassung zum privaten Gebrauch, s. allg. Anm. 135 „Betriebs-einrichtungen“.

**Arbeitsplatz:** Aufwendungen des ArbG für die Ausgestaltung des Arbeitsplatzes des ArbN erfolgen im überwiegenden Interesse des ArbG und bilden keinen Arbeitslohn (s. allg. Anm. 185, 186).

**Arbeitssicherstellungsgesetz:** Nach § 17 Abs. 1 Sätze 1 und 2 ArbeitssicherstellungsG v. 9.7.1968 (BGBl. I 1968, 787) wird Bürgern, die im Verteidigungsfall oder in Spannungszeiten in ein Arbeitsverhältnis verpflichtet werden, in bestimmtem Umfang die Minderung ihres Nettoeinkommens erstattet. Diese Leistungen sind stfrei (§ 17 Abs. 1 Satz 3 ArbeitssicherstellungsG); uE nur klarstellend, da die Arbeitsleistung aufgrund eines öffentlich-rechtl. Zwangsverhältnisses erfolgt (s. Anm. 72).

**Arbeitszeitkonto:** Zunächst nicht ausgezahlt, sondern auf dem Arbeitszeitkonto gutgeschriebener Lohn fließt erst mit der Auszahlung beim ArbN zu (BMF v. 17.6.2009 – IV C 5 - S 2332/07/0004, BStBl. I 2009, 1286). Dies gilt allerdings nach FinVerw. nicht bei Organen von Körperschaften (aA KRÜGER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 19 Rz. 100, Arbeitszeitkonten). Das Guthaben aus dem Arbeitszeitkonto fließt uE dann zu, wenn der ArbN darüber verfügen kann; dies ist aufgrund der beherrschenden Stellung eines beherrschenden GesGf. bereits bei der Gutschrift auf dem Konto der Fall.

► *Zuschüsse* des ArbG zum Arbeitszeitkonto des ArbN führen erst bei Auszahlung an den ArbN zu Arbeitslohn (glA WELLSCH/QUAST, DStR 2007, 54).

**Arbeitszimmer:** Mietet der ArbG einen Raum im Haus des ArbN, um diesen dem ArbN als häusliches Arbeitszimmer zur Verfügung zu stellen, handelt es sich nicht um Arbeitslohn, sondern um Miete (BFH v. 19.10.2001 – VI R131/00, BStBl. II 2002, 300). Dies ist uE zu formalistisch, denn die Vereinbarung über das Arbeitszimmer wurde aufgrund des Arbeitsverhältnisses begründet und steht in unmittelbarem Zusammenhang mit diesem.

**Artist,** der sich auf Wochen oder Monate zu einem täglichen Auftreten verpflichtet, ist idR nichtselbständig (vgl. auch BMF v. 5.10.1990 – IV B 6 - S 2332 - 73/90, BStBl. I 1990, 638, betr. einmalige Mitarbeit bei einer Produktion).

**Arzneimittel:** Siehe „Medikamente“.

**Arzt:** Siehe auch „Arztvertreter“, „Gefängnisarzt“, „Krankenhausarzt“. Ein niedergelassener Arzt mit eigener Praxis ist regelmäßig selbständig tätig. Ein in einem Krankenhaus oder bei einer Behörde (Amtsarzt, Universitätsdozent) angestellter Arzt übt regelmäßig nichtselbständige Arbeit aus. Die Beurteilung von Nebentätigkeiten richtet sich nach Aufgabe der sog. Abfärbetheorie durch den BFH (vgl. Anm. 91) nicht mehr nach der Haupttätigkeit. Gutachten können von angestellten Ärzten in selbständiger oder nichtselbständiger Arbeit erstattet werden. Für die Einordnung der Gutachtertätigkeit eines angestellten Arztes ist uE entscheidend, ob der Arzt das Gutachten für seinen ArbG (nichtselbständig)

oder in eigener Verantwortung unter eigenem Namen (selbständig) erstellt; s. auch „Pooling von Einnahmen“.

**Ärztepropagandist** kann ArbN sein, wenn er nur für ein Unternehmen tätig ist und festes Gehalt bezieht (BFH v. 14.6.1985 – VI R 150–152/82, BStBl. II 1985, 661); zur Selbständigkeit eines Ärztepropagandisten vgl. BFH v. 27.4.1961 – IV 329/58 U, BStBl. III 1961, 315.

**Ärztliche Betreuung** der Belegschaft zum Erhalt der Gesundheit und damit der Arbeitsleistung ist nicht durch das Dienstverhältnis veranlasst, sondern liegt im überwiegenden Eigeninteresse des ArbG; s. Anm. 186.

**Arztvertreter** ist regelmäßig selbständig (RFH v. 8.6.1934, RStBl. 1934, 1041; BFH v. 10.4.1953 – IV 429/52 U, BStBl. III 1953, 142). Dies gilt auch für einen Arztvertreter ohne eigene Praxis (o.V., FR 1979, 319); s. aber BFH v. 22.3.1968 – VI R 228/67, BStBl. II 1968, 455; BFH v. 11.11.1971 – IV R 241/70, BStBl. II 1972, 213.

**AStA** (Allgemeiner Studentenausschuss): AStA-Referenten sind zB stl. ArbN (BFH v. 22.6.2008 – VI R 51/05, BStBl. II 2008, 981; vgl. Anm. 60).

**Aufdrängen eines Vorteils** aufgrund der abhängigen ArbN-Stellung kann dazu führen, dass die Zuwendung im weit überwiegenden Interesse des ArbG erfolgt, s. Anm. 185, 186.

**Aufenthaltsräume:** Ihre Bereitstellung bildet auch bei überdurchschnittlich guter Ausstattung nur eine bloße Aufmerksamkeit, keinen Arbeitslohn (s. allg. Anm. 135).

**Aufgabe der Arbeit** gegen Entgelt: Siehe Anm. 275 Schadenersatz, „Abfindung“.

**Aufmerksamkeiten** (geringer oder fehlender geldwerter Vorteil, fehlende Marktgängigkeit, kein Belohnungscharakter) sind grds. nicht stbar; s. ausführl. Anm. 135.

**Aufsichtsratsmitglied:** Grundsätzlich selbständig tätig (§ 18 Abs. 1 Nr. 3; § 18 Anm. 268), auch als ArbN-Vertreter (BFH v. 27.7.1972 – V R 136/71, BStBl. II 1972, 810; BFH v. 9.10.1980 – VI R 81/76, BStBl. II 1981, 29).

**Aufstockungsbeträge** nach dem Altersteilzeitgesetz v. 20.12.1988 (BGBl. I 1988, 2343; BStBl. I 1989, 40) bei gleitendem Übergang in den Ruhestand sind stfrei; s. § 3 Nr. 28 Anm. 2.

**Aufwandsentschädigungen:** Siehe Anm. 215; vgl. auch § 3 Nr. 13 Anm. 10; § 3 Nr. 16 Anm. 5; § 3 Nr. 26 Anm. 5.

**Au-pair-Mädchen**, das nicht in den geschäftlichen Organismus oder Haushalt, sondern in die Familie integriert war und nur Taschengeld erhielt, wurde nicht als ArbN angesehen von FG Hamb. v. 17.5.1982 – VI 198/79, EFG 1983, 21, rkr. (krit. Risse, BB 1983, 680).

**Ausbildungsbeihilfen** (s. auch „Beamtenanwärter“):

► *Ausbildungsbeihilfen aus öffentlichen Mitteln* können gem. § 3 Nr. 11 oder 44 stfrei sein;

► *Beihilfen des Arbeitgebers* zur Ausbildung oder Fortbildung seiner ArbN sind, wie die unmittelbaren Aufwendungen für die Fortbildung auch, zwar durch das Dienstverhältnis veranlasst, erfolgen aber im Zweifel im überwiegenden Interesse des ArbG (s. Anm. 185, 186); zum Abzug eines entsprechenden Betrags als WK, wenn ausnahmsweise Arbeitslohn anzunehmen ist (zB Erwerb des Pkw-Führerscheins), s. § 9 Anm. 268–279.

BFH v. 11.8.1972 – VI R 274/70, BStBl. II 1972, 917; BFH v. 11.10.1973 – VIII R 187/71, BStBl. II 1974, 200; BFH v. 16.1.1974 – I R 81/72, BStBl. II 1974, 291 (293); BFH v. 7.7.1976 – I R 180/74, BStBl. II 1976, 753 (755); BFH v. 13.2.1980 – I R 178/78, BStBl. II 1980, 386 (388 f.).

Im Hinblick auf ein künftiges Dienstverhältnis geleistete Ausbildungsbeihilfen (Studienbeihilfen), die nicht aus öffentlichen Mitteln fließen (s.o.), sind Arbeitslohn, können aber auch, wenn sie zurückbezahlt werden müssen, Darlehen bilden.

#### **Ausgleichszahlungen**

- die der Stpfl. während seiner Beurlaubung bei einem ArbG und seiner Tätigkeit für einen anderen ArbG von einem Dritten erhält, bilden Arbeitslohn im Rahmen des zweiten Dienstverhältnisses.
- zum Ausgleich erhöhter Lebenshaltungskosten im Ausland (Kaufkraftausgleich): Siehe § 3 Nr. 64, R 3.64 LStR 2015.
- eines geschiedenen ArbN zum Erhalt seiner Versorgungsanwartschaften sind sofort abziehbare WK (s. Anm. 312).

**Aushilfskräfte:** Die Tätigkeit von Aushilfskräften ist ohne Rücksicht auf die Haupttätigkeit zu beurteilen. Regelmäßig liegt ArbN-Stellung vor, wenn nur einfache Arbeiten geleistet werden und eine Eingliederung in den Betrieb des ArbG gegeben ist (BFH v. 18.1.1974 – VI R 221/69, BStBl. II 1974, 301).

**Auslagenersatz:** Siehe Anm. 140.

**Auslandsreise:** Zur Behandlung von Auslandsreisen, die auch unter touristischem Aspekt von Interesse für den ArbN sind, s. Anm. 235–239.

**Auslösungen:** Siehe Anm. 161; vgl. § 3 Nr. 16 Anm. 1 ff.

**Aussperrungsunterstützungen,** die ein ArbN von seiner Gewerkschaft erhält, sind ebenso zu beurteilen wie eine Streikunterstützung (kein Arbeitslohn), s. Anm. 171, 172.

**Auszubildender (Lehrling)** ist stl. ArbN des Ausbildenden (BFH v. 18.7.1985 – VI R 93/80, BStBl. II 1985, 644); aA allerdings die arbeitsgerichtliche Rspr.: BAG v. 12.6.1986 – 6 ABR 8/83, BB 1986, 2061; vgl. auch „Praktikanten“.

**Bäder:** Ihre Bereitstellung im Betrieb erfolgt im überwiegenden Interesse des ArbG (s. Anm. 186), nicht hingegen die gelegentliche Überlassung von Eintrittskarten zu öffentlichen Badeanstalten (aber möglicherweise unter Freigrenze, § 8 Abs. 2 Satz 9); Barzuwendungen zum Erwerb von Eintrittskarten für die Benutzung öffentlicher Bäder: Arbeitslohn.

**Bahncard:** Gewährung durch den ArbG kann stfrei sein, wenn zu Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte eingesetzt; vgl. § 3 Nr. 34 Anm. 7.

► *Bahn AG:* Freifahrkarten bilden einen Sachbezug und werden entsprechend § 8 Abs. 3 besteuert (s. § 8 Anm. 145 ff., 180 „Freifahrten und Freiflüge“); Ausnahme: unentgeltliche Fahrten zwischen der Wohnung und Arbeitsstätte: stbefreit gem. § 3 Nr. 34.

► *Sammelbeförderung* zB von Bautrups zu ihren Einsatzstellen: stbefreit nach § 3 Nr. 32; s. § 3 Nr. 32 Anm. 2.

**Bahnversicherungsanstalt** (ehemals Bundesbahnversicherungsanstalt): Die von der Bahnversicherungsanstalt gezahlten Zusatzrenten sind nur mit dem Ertragsanteil stbare Leibrenten und keine Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit (BFH v. 24.7.1996 – X R 105/95, BStBl. II 1996, 650; BFH v. 30.5.2001 – VI R 159/99, BStBl. II 2001, 815).

**Bankangestellter:** Siehe „Provision“, „Vermittlungstätigkeit“.

**Barablösungen** des ArbG sind grds. Arbeitslohn; ggf. liegen beim ArbN WK vor (vgl. BFH v. 6.11.2001 – VI R 54/00, BStBl. II 2002, 164, betr. die Barablösung von Kfz-Kosten).

**Bardamen** (Animierdamen): Siehe „Prostituierte“.

**Baudarlehen** des ArbG an den ArbN: Zum Zinsverzicht als Arbeitslohn s. „Zinsersparnis“.

**Baugewerbe:** Saisonkurzarbeitergeld (früher Schlechtwetter- oder Wintergeld), Fahrtkostenersatz, Trennungsbeihilfe und sonstige Leistungen nach dem SGB III sind stfrei (§ 3 Nr. 2 Anm. 1 ff.); s. aber § 32b (ProgrVorb.). Baustellenzulagen wegen ungünstiger Unterkunft oÄ können Auslösungen sein; als sog. Erschwerniszuschläge sind sie stpfl. Arbeitslohn (§ 2 Abs. 2 Nr. 7 LStDV).

**Bausparkasse:** Zum Verzicht auf die Abschlussgebühr beim Abschluss von Bausparverträgen mit den eigenen Mitarbeitern der Bausparkasse s. „Provision“.

**Beamte** sind ungeachtet ihrer öffentlich-rechtl. Stellung ArbN im stl. Sinne. Sie können aber daneben selbständig tätig werden, zB als Schriftsteller, Ausbilder und Fachvortragender (s. Anm. 91 f.).

**Beamtenanwärter** ist ArbN (BFH v. 21.1.1972 – VI R 337/70, BStBl. II 1972, 261, betr. Finanzanwärter); s. auch „Referendar“ und „Unterhaltszuschüsse“.

**Bedingter Arbeitslohn:** Eine auflösende Bedingung ändert nichts an der Natur der Einnahme als Arbeitslohn. Zahlungen, die während der Dauer eines Ausbildungslehrgangs geleistet werden mit der Verpflichtung zur Rückzahlung, falls der ArbN aus dem Dienstverhältnis innerhalb bestimmter Zeit ausscheidet, sind daher Arbeitslohn; s. § 11 Anm. 29, dort auch über „aufschiebende Bedingung“.

**Beerdigung:** Die Kosten der Beerdigung eines ArbN sind grds. von seinen Erben zu tragen. Aufwendungen des ArbG für die Beerdigung eines ArbN bilden daher Arbeitslohn der Erben (Einnahmen aus einem früheren Dienstverhältnis, § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, § 2 Abs. 2 Nr. 2 LStDV).

**Behinderte**, die in Werkstätten für Behinderte beschäftigt werden, sind ArbN und die an sie gezahlten Beträge Arbeitslohn; nicht jedoch, wenn der Behinderte aufgrund richterlicher Anordnung in einer geschlossenen Anstalt verwahrt wird und dort aus therapeutischen Gründen arbeitet (öffentlich-rechtl. Zwangsverhältnis, s. Anm. 72 aE).

**Beihilfen (Unterstützungen):** Siehe Anm. 215. An nicht beamtete Versorgungsempfänger gezahlte Beihilfen im Krankheitsfall sind Versorgungsbezüge (s. Anm. 517; BFH v. 6.2.2013 – VI R 28/11, BStBl. II 2013, 572).

**Belegschaftsrabatte:** Zur Bewertung von Belegschaftsrabatten als Sachbezüge s. § 8 Abs. 3; § 8 Anm. 145 ff.

**Belohnungen**, die für gute Leistungen gewährt werden, gehören zum Arbeitslohn (s. Anm. 235 ff.); zB auch Prämien, die nach einer bestimmten Zeit oder Fahrleistung für unfallfreies Fahren gewährt werden (glA OFFERHAUS, BB 1964, 673). Ebenso Fangprämien für Ladendiebe etc.

► *Zuwendungen Dritter:* Zu Zahlungen Dritter als Arbeitslohn s. allg. Anm. 170–173. Belohnung, die der ArbN von einem Kunden seines ArbG für gute Arbeit erhält, ist Arbeitslohn (Trinkgeld), allerdings stfrei, vgl. § 3 Nr. 51, s. § 3 Nr. 51 Anm. 1 ff.

**Beigarbeiter:** Sachbezüge werden mit dem üblichen Wert am Abgabeort bewertet; es gilt der Freibetrag von 44 € (§ 8 Abs. 2).

Leistungen aus öffentlichen Mitteln an ArbN des Steinkohlen- und Erzbergbaus aus Anlass von Stilllegungs-, Einschränkungs-, Umstellungs- oder Rationalisierungsmaßnahmen sind stfrei; s. § 3 Nr. 61 Anm. 1 ff.

**Bergmannsprämien** sind stbarer Arbeitslohn, aber stbefreit, s. § 3 Nr. 46 Anm. 1 ff.

**Berufshaftpflichtversicherung:** Übernimmt der ArbG die Beiträge eines angestellten Rechtsanwalts oder Steuerberaters, liegt Arbeitslohn vor (BFH v. 26.7.2007 – VI R 64/06, BStBl. II 2007, 892; BFH v. 17.1.2008 – VI R 26/06, BStBl. II 2008, 378; s. Anm. 186).

**Berufskleidung:** Siehe „Arbeitskleidung (Berufskleidung)“.

**Berufskrankheit:** Zu Beihilfen s. Anm. 218–221; zu Erholungsbeihilfen s. Anm. 222.

**Bestechungsgeld:** Siehe „Schmiergeld“.

**Beteiligung** des ArbN an Gewinn oder Umsatz des ArbG steht der Annahme von Arbeitslohn nicht entgegen; s. Anm. 78, 207.

► *Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft:* Siehe allg. Anm. 210–214. Beim *Management-buy-out* liegt Arbeitslohn vor in Höhe der Differenz zwischen dem ortsüblichen Preis (Teilwert) der übernommenen Anteile und dem Wert, den die ArbN für diese Anteile tatsächlich bezahlen müssen. Die Veranlassung durch das Arbeitsverhältnis ergibt sich beim klassischen *Management-buy-out* durch den Wunsch, den Arbeitsplatz zu erhalten.

► *Beteiligung an den Einnahmen anderer Steuerpflichtiger:* Siehe „Poolung von Einnahmen“.

**Betreute Werkstatt:** Siehe „Behinderte“.

**Betriebliche Altersversorgung:** Siehe Anm. 350–499.

**Betriebsarzt**, der auch eine eigene Praxis betreibt, kann gleichwohl nichtselbständig tätig sein. Entscheidend ist der Einzelfall; s. Anm. 92.

**Betriebsärztliche Betreuung** liegt idR im überwiegenden Interesse des ArbG (Nichtsteuerbarkeit beim ArbN) oder beruht auf gesetzlichen Vorschriften (nicht durch Dienstverhältnis veranlasst); s. Anm. 186.

**Betriebsausflug:** Siehe Anm. 294 ff.

**Betriebseinrichtungen:** Zur unentgeltlichen oder verbilligten Zurverfügungstellung von Betriebseinrichtungen, Maschinen, Werkzeugen usw. an den ArbN zur außerdienstlichen Benutzung als geldwerter Vorteil, der als Sachbezug zum Arbeitslohn gehört, s. Anm. 135.

**Betriebsrat:** Ersatz der Aufwendungen von Betriebsratsmitgliedern durch den ArbG gehört zum Arbeitslohn, soweit nicht als Auslagenersatz nicht stbar (s. Anm. 140; § 3 Nr. 50; vgl. auch „Aufsichtsratsmitglied“).

**Betriebs sport:** Zu Zuwendungen an Einrichtungen des Betriebssports als im überwiegenden Eigeninteresse des ArbG geleistete Zahlungen s. Anm. 186.

**Betriebsveranstaltungen:** Siehe Anm. 294 ff.

**Betriebsversammlungen** können den ArbN Fahrtkosten durch eine zusätzliche Fahrt verursachen. Aufwendungen für die Benutzung eines eigenen Kfz. können dabei bis zu den für Dienstreisen maßgebenden Km-Pauschbeträgen stfrei ersetzt werden, wenn die Betriebsversammlung/-veranstaltung außerhalb des Betriebs stattfindet (BFH v. 25.5.1992 – VI R 91/89, BStBl. II 1992, 856).

**Betrüger:** Ein ArbN, der seinen ArbG in fortgesetzter Weise betrügt und auf eigene Rechnung Geschäfte im Namen des ArbG abschließt, kann insofern selbständig tätig sein (vgl. BFH v. 3.7.1991 – X R 163–164/87, BStBl. II 1991, 802).

**Bewachung** der Wohnung des ArbN auf Kosten des ArbG bildet uE keinen Arbeitslohn, s. Anm. 135, vgl. auch „Lösegeld“.

**Bewirtung:**

▶ *Teilnahme des Arbeitnehmers* an einer betrieblich veranlassten Bewirtung von Geschäftsfreunden des ArbG iSd. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2: Siehe Anm. 140, § 3 Nr. 50.

▶ *Arbeitsessen* mit Kollegen kann eine nicht stbare Aufmerksamkeit sein, wenn das Essen der Beschleunigung des Arbeitsablaufs dient (s. BFH v. 5.5.1994 – VI R 55–56/92, BStBl. II 1994, 771; BFH v. 4.8.1994 – VI R 61/92, BStBl. II 1995, 59).

▶ *Bewirtung in der Wohnung des Arbeitnehmers* ist untrennbar mit einer privaten Veranlassung verbunden. Der Nachweis einer beruflichen Veranlassung ist durch § 12 Nr. 1 verwehrt. Dies gilt auch für Betriebsleiter oder Vorstandsvorsitzende einer AG, vgl. BFH v. 10.6.1966 – VI 261/64, BStBl. III 1966, 607.

▶ *Bewirtung auf Dienstreise* ist nach Maßgabe des § 3 Nr. 16 stfrei; zu den Einzelheiten s. § 3 Nr. 16 Anm. 1 ff.

▶ *Bewirtung während Dienstreise uÄ durch den Arbeitgeber* ist nach dem maßgeblichen Wert der Sozialversicherungsentgeltverordnung (SvEV) anzusetzen (R 8.1 Abs. 8 Nr. 2 LStR 2015).

**Bezirksleiter** öffentlich-rechtl. Bausparkassen wurden versicherungsrechtl. als selbständig beurteilt (BSG v. 21.1.1981 – 12 RK 46/79, BB 1983, 447; BSG v. 29.1.1981 – 12 RK 63/79, BB 1981, 2074); das gilt uE auch stl.

**Bezirksstellenleiter** bei Toto-, Lotto- und ähnlichen Unternehmen werden als selbständig beurteilt (s. § 18 Anm. 246).

**Bezugsrecht** bei Kapitalerhöhung als Arbeitslohn: Siehe Anm. 213.

**Binnenschiffer:** Die sog. Landgangelder bei Auslandsfahrten sind Arbeitslohn, aber uU als Auslösungen (s. § 3 Nr. 16) stfrei. Die Gewährung von Unterkunft und Verpflegung auf dem Schiff ist als Sachbezug stpfl.

**Blattgeld** der Musiker: stpfl. Arbeitslohn als WK-Ersatz; kein stfreies Werkzeuggeld (§ 3 Nr. 30).

**Blockmodell:** Siehe „Altersteilzeit“.

**Brauereiarbeiter** (s. auch „Freitrunk“): Hefegelder der Braumeister aus dem Verkauf von Hefe sind stpfl. Arbeitslohn.

**Bruchgeld**, das der ArbN vom ArbG wegen der bei der Arbeit möglichen Beschädigung von Gegenständen erhält, bildet Arbeitslohn, s. Anm. 145.

**Bühnenbildner** einer Fernsehanstalt: Für ein Dienstverhältnis spricht es, wenn er die betriebsübliche Arbeitszeit einhält und seine Arbeit an einem betrieblichen Arbeitsplatz verrichtet (BAG v. 3.10.1975 – 5 AZR 445/74, DB 1976, 392). Zur freien Mitarbeit (selbständige Tätigkeit) s. BMF v. 5.10.1990 – IV B 6 - S 2332 - 73/90, BStBl. I 1990, 638.

**Bühnenkünstler** (s. auch „Fernsehen“, „Filmschauspieler“, „Gastschauspieler, Gastsänger“, „Opernsänger“): Spielzeitverpflichtete Künstler sind nichtselbständig (vgl. BMF v. 5.10.1990 – IV B 6 - S 2332 - 73/90, BStBl. I 1990, 638; vgl. auch BAG v. 3.10.1975 – 5 AZR 445/74, DB 1976, 392); anders hingegen bei Verpflichtung zu einem einmaligen Gastspiel.

**Bundesagentur für Arbeit** ist ArbG für bestimmte Leistungen an ArbN im Vorruhestand (§ 12 Gesetz zur Förderung von Vorruhestandsleistungen).

**Bundesfreiwilligendienst:** Bezüge, die Personen erhalten, die einen Bundesfreiwilligendienst leisten, sind stfrei (§ 3 Nr. 5 Buchst. f idF des AmtshilfeRLUMsG v. 26.6.2013, BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802).

**Bundesversorgungsgesetz:** Bezüge nach dem BundesversorgungsgG sind stfrei, s. § 3 Nr. 6 Anm. 1 ff.

**Bundeswehr:** Berufs- und Zeitsoldaten stehen in einem Dienstverhältnis:

► *Steuerpflichtiger Arbeitslohn* sind bei Zeit- und Berufssoldaten auch Gemeinschaftsunterkunft (Sachbezug, s. § 8 Anm. 129, 135); Verpflichtungsprämien an länger dienende Angehörige der Bundeswehr (sonstiger Bezug, keine Verteilung auf mehrere Jahre).

► *Steuerbefreiungen:* Zur StFreiheit bestimmter Bezüge von Angehörigen der Bundeswehr (Soldaten auf Zeit und Berufssoldaten) s. § 3 Nr. 4; zur StFreiheit von Ausbildungszuschüssen s. § 3 Nr. 11 Anm. 1 ff.

**Bürgermeister:** Die Stellung der ehrenamtlichen Bürgermeister hängt von landesrechtl. Bestimmungen ab. Sind die ehrenamtlichen Bürgermeister bloße Repräsentanten des Rats einer Gemeinde (zB in NRW), so sind sie nicht ArbN der Gemeinden (BFH v. 3.12.1965 – VI 27/64 U, BStBl. III 1966, 130; BFH v. 3.12.1987 – IV R 41/85, BStBl. II 1988, 266). Anders in Bundesländern, in denen die Bürgermeister Exekutivaufgaben haben (BFH v. 5.2.1971 – VI R 82/68, BStBl. II 1971, 353, betr. Bayern).

**Bürgerschaft:** Entgelt, das ein ArbN von seinem ArbG für die Übernahme einer Bürgerschaft zugunsten des ArbG erhält, bildet nur Arbeitslohn, wenn die Übernahme der Bürgerschaft durch das Dienstverhältnis veranlasst ist; anderenfalls bildet das Entgelt Einkünfte iSd. § 22 (s. § 22 Anm. 270 „Bürgerschaftsprovisionen“).

Bei der Leistung des ArbG wegen Inanspruchnahme aus einer für den ArbN eingegangenen Bürgerschaft kommt es für die Beurteilung der Einkunftsart beim ArbN ebenfalls darauf an, ob die Eingehung durch das Dienstverhältnis oder durch persönliche Umstände veranlasst war.

**Choreograph** bei Film und Fernsehen ist im Allgemeinen selbständig tätig (BMF v. 5.10.1990 – IV B 6 - S 2332 - 73/90, BStBl. I 1990, 638), kann im Ausnahmefall aber auch in einem Arbeitsverhältnis tätig sein.

**Darlehen des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer:** Gewährt der ArbG ein zinsverbilligtes Darlehen an seinen ArbN, ist die Zinersparnis Arbeitslohn. Der Rabattfreibetrag (§ 8 Abs. 3) findet nur Anwendung, wenn der ArbG vergleichbare Darlehen auch an fremde Dritte vergibt, die nicht ArbN sind (BFH v. 9.10.2002 – VI R 164/01, BStBl. II 2003, 373).

**Darlehen des Arbeitnehmers an den ArbG:** Siehe Anm. 126.

**Dauer der Beschäftigung** als Merkmal der Eingliederung in ein Dienstverhältnis: Siehe Anm. 72.

**Deferred compensation:** Steuergünstiges Versorgungsmodell mittels Pensionszusage an Stelle von Arbeitslohn; s. Anm. 391. Unter dem Begriff *deferred compensation* werden die in angelsächsischen Ländern häufig gebrauchten Modelle bezeichnet, mit denen Teile des während des aktiven Berufslebens hoch versteuerten Gehalts in Form einer arbeitnehmerfinanzierten Pensionszusage in die durch die Progression geringer besteuerte Zeit niedrigerer Alterseinkünfte verlagert wird. Ob sich ein solches Modell im individuellen Einzelfall „lohnt“,

hängt von einer Vielzahl individueller Faktoren ab (vgl. SCHANZ, DB 2013, 1432 und 1501). Die stl. Belastung ist dabei nur ein Faktor. Entscheidend dürfte in diesem Zusammenhang insbes. die Frage sein, ob es gelingt, eine insolvenzsichere Gestaltung zu finden.

**Deichläufer** im Katastrophenschutz stehen in keinem Dienstverhältnis, FG Brandenb. v. 17.5.2001 – 6 K 331/00, EFG 2001, 1280, rkr.

**Deputate in der Land- und Forstwirtschaft** (Sachbezüge): Begriff s. § 8 Anm. 180 „Deputate“. Bewertung nach den allgemeinen Vorschriften des § 8 Abs. 2 und 3, s. § 8 Anm. 137.

#### **Deutsches Rotes Kreuz:**

► *Dienstverhältnis:* Ein Dienstverhältnis kann im Verhältnis des DRK zu seinen Schwestern, Sanitätshelfern vorliegen, auch wenn dieses Rechtsverhältnis nicht den arbeitsrechtl. Bestimmungen unterliegt (BFH v. 25.11.1993 – VI R 115/92, BStBl. II 1994, 424; BFH v. 4.8.1994 – VI R 94/93, BStBl. II 1994, 944). Das Arbeitsverhältnis besteht idR nicht zur Außenstelle (Krankenhaus, Sozialstation), auf der die Schwester eingesetzt ist (s. „Ordensangehörige“), sondern zur Schwesternschaft des Roten Kreuzes.

► *Vorabzug,* den eine Rote-Kreuz-Schwester von ihrem Gehalt an die Schwesternschaft des Roten Kreuzes bezahlen muss, gehört nicht zum Arbeitslohn (BFH v. 25.11.1993 – VI R 115/92, BStBl. II 1994, 424).

► *Aufwandsentschädigungen* ehrenamtlicher Mitarbeiter sind stpfl. Arbeitslohn, nicht stfrei gem. § 3 Nr. 12, da nicht aus öffentlichen Kassen (BFH v. 4.8.1994 – VI R 94/93, BStBl. II 1994, 944).

► *Freie Kost und Logis:* Für freie Station der in Krankenhäusern eingesetzten Schwestern gelten amtliche Sachbezugswerte. Diese können auch dann zugrunde gelegt werden, wenn an die Schwestern für die Urlaubszeit an Stelle der Sachbezüge Barvergütungen gewährt werden.

**Diakonieschwester:** Siehe „Deutsches Rotes Kreuz“.

**Diebstahl** oder Unterschlagung des ArbN zu Lasten des ArbG führt nicht zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (BFH v. 13.11.2012 – VI R 38/11, BFH/NV 2013, 647). Derartige Handlungen begründen aber eine Forderung des ArbG gegenüber dem ArbN, und ihr Erlass kann Arbeitslohn bilden.

**Diebstahlersatz:** Ersetzt der ArbG dem ArbN den Schaden, der ihm durch Diebstahl während einer Dienstreise entstanden ist, liegt stbefreiter Reisekostenersatz (§ 3 Nr. 16) vor, wenn der Schaden sich als Konkretisierung einer reise-spezifischen Gefährdung erweist (BFH v. 30.11.1993 – VI R 21/92, BStBl. II 1994, 256) und die Entschädigung nicht über den fiktiven Buchwert des entwendeten Gegenstands hinausgeht; s. „Reisegepäckversicherung“.

**Dienstkleidung:** Siehe „Arbeitskleidung (Berufskleidung)“.

**Dienstwagen:** Siehe „Pkw-Überlassung durch den Arbeitgeber auch für private Fahrten des Arbeitnehmers“ sowie § 8 Anm. 70 ff.

**Dienstwohnung:** Siehe Anm. 285 ff.

**Dienstzimmerentschädigung:** Die an ArbN gezahlten Entschädigungen für das Bereitstellen eines Dienstzimmers im eigengenutzten Wohnhaus sind bis zur Höhe von 175 € stfrei (§ 3 Nr. 12 Satz 2; R 3.12 Abs. 3 Satz 3 LStR 2015).

**Diplomatische Vertreter:** Gehalt und Bezüge diplomatischer Vertreter fremder Mächte, der ihnen zugewiesenen Beamten und der in ihren Diensten stehenden Personen ohne deutsche Staatsangehörigkeit, sowie Gehälter und Bezüge der

Berufskonsuln, der Konsulatsangehörigen und deren Personal (soweit Angehörige des Entsendestaats) sind gem. § 3 Nr. 29 stbefreit; zu Einzelheiten s. § 3 Nr. 29 Anm. 1 ff.

**Directors- und Officers Versicherungen (D&O Insurance)**, die der ArbG abgeschlossen hat, um Fehlentscheidungen der Vorstandsmitglieder einer AG abzusichern und diese vor Regress zu bewahren, führen uE erst dann zum Zufluss von Arbeitslohn, wenn sie Leistungen unmittelbar an den ArbN erbringen um diesen von persönlicher Haftung zu befreien (aA KÄSTNER, DB 2001, 195). Nach BMF liegt Zufluss vor, wenn die Versicherung aufgrund einzelvertraglicher Vereinbarung für ein Vorstandsmitglied abgeschlossen wird; wird allerdings der ganze Vorstand versichert, liegt kein Arbeitslohn vor, da ganz überwiegendes Interesse des ArbG bejaht wird (OFD Koblenz v. 26.2.2002, DStR 2002, 678). Teilweise wird die Ansicht vertreten eine D&O Versicherung führe nie zum Zufluss beim begünstigten ArbN, da der ArbG im überwiegenden Eigeninteresse tätig werde (GESERICH, DStR 2016, 441). Dies ist uE zu weitgehend. Abzustellen ist darauf, ob der ArbN Versicherungsnehmer ist oder der ArbG. Ist der ArbN Versicherungsnehmer, dh., die D&O Versicherung schützt diesen vor einer direkten Inanspruchnahme durch den ArbG oder außenstehende Dritte, liegt ein Vorteil aus dem Arbeitsverhältnis vor und der ArbN bezieht daher Arbeitslohn. Ist hingegen nur der ArbG Begünstigter der Versicherung, erfolgt die Prämienzahlung im überwiegenden Eigeninteresse des ArbG und führt nicht zu Arbeitslohn (s. Anm. 185 ff.).

**Direktversicherung:** Allgemein s. Anm. 420 ff.

**Dirigent:** Die nebenberuflichen Leiter eines Orchesters oder eines Chores, welche nur einmal wöchentlich im Rundfunk spielen und dessen wechselnde Mitglieder auch für andere Auftraggeber tätig sind, sind nicht ArbN der Rundfunkanstalt. Der Dirigent eines aus Amateuren bestehenden Musik- oder Gesangsvereins ist regelmäßig selbständig tätig. Gastdirigenten sind bei einmaligen Auftritten im Regelfall selbständig tätig.

**Dolmetscher,** die tageweise beim Europarat beschäftigt sind, sind ArbN. Ihre Vergütung ist nicht stbefreit (BFH v. 6.8.1998 – IV R 75/97, BStBl. II 1998, 732).

**Doppelbesteuerungsabkommen:** Zur Anwendung des § 19 im Rahmen von DBA s. Anm. 93 ff. Die Begriffsbestimmungen des Abkommensrechts (zB ArbN, ArbG, Dienstverhältnis) sind andere als die des § 19 (BFH v. 24.3.1999 – I R 64/98, BStBl. II 2000, 41). Die Beurteilung, ob ein Dienstverhältnis iSd. EStG vorliegt, ist eine andere als die nach dem DBA.

**Dritte:** Zu Zahlungen von Dritten an den ArbN als Arbeitslohn s. Anm. 170–173.

**Durchlaufende Gelder:** Siehe Anm. 140 sowie § 3 Nr. 50 Anm. 1 ff.

**E-Bike:** Die Überlassung durch den ArbG führt zu einem nach der 1 %-Regelung zu bewertenden Zufluss aus dem Arbeitsverhältnis (Arbeitslohn, vgl. BMF v. 23.11.2013 – IV D 3 - S 7344/13/10002, BStBl. I 2013, 1224). Erwirbt der ArbN das Fahrrad nach Beendigung der Überlassung zu einem geringeren Preis als der Endpreis, ist der Differenzbetrag Arbeitslohn von dritter Seite (§ 8 Abs. 2 Satz 1). Grundsätzlich zur Besteuerung der Nutzungsüberlassung von E-Bikes BMF v. 17.11.2017 – IV C 5 - S 2334/12/10002 - 05, BStBl. I 2017, 1546.

**EDV-Berater** können sowohl selbständig als auch nichtselbständig tätig sein. Zu den Abgrenzungsmerkmalen vgl. BFH v. 12.10.1988 – X R 18/87, BFH/NV 1989, 366.

**Ehrenamt:**

▶ *Nichtselbständige Arbeit:* Die Ausübung eines Ehrenamts ist nichtselbständige Arbeit, wenn sie entweder

- in so enger Verbindung mit einem ohnehin vorhandenen Dienstverhältnis steht, dass sie als Teil jener Tätigkeit anzusehen ist (städtischer Beamter als Geschäftsführer einer städtischen Stiftung), oder
- die gezahlte Entschädigung übersteigt die durch das Ehrenamt verursachten Aufwendungen erheblich (BFH v. 4.8.1994 – VI R 94/93, BStBl. II 1994, 944, betr. Sanitätshelfer des Roten Kreuzes).

▶ *Selbständige Tätigkeit:* Im Allgemeinen wird ein Ehrenamt selbständig ausgeübt. Insbesondere sprechen Geringfügigkeit der Entschädigung und der Tätigkeit gegen ein Dienstverhältnis. Bei Selbständigkeit können aber Entschädigungen für Verdienstausfall bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit stpfl. nach § 24 Nr. 1 Buchst. a sein. In diesen Fällen bilden die Zuwendungen Einkünfte iSd. § 24 Nr. 1 Buchst. a (bei Vorliegen der Voraussetzung bis zu 2400 € stfrei; § 3 Nr. 26). Der Ersatz der notwendigen Aufwendungen eines Ehrenamtlichen begründet kein Dienstverhältnis (vgl. § 3 Nr. 26a). Dabei ist es unschädlich, wenn die Erstattungsbeträge die tatsächlichen Aufwendungen nur unwesentlich übersteigen.

**Ehrengabe:** Siehe Anm. 176 ff. zu Gelegenheitsgeschenken.

**Eigeninteresse:** Zuwendungen im überwiegenden Eigeninteresse des ArbG sind kein Arbeitslohn, allg. s. Anm. 185 ff.

**Eilbotendienst:** Siehe „Verkaufsfahrer“; Anm. 79 „Arbeitsgerät“.

**Einbehaltene Lohnteile:** Im Einzelnen gilt:

▶ *Vertragsstrafen* bilden keine Einnahme aus nichtselbständiger Arbeit (BFH v. 25.4.1968 – VI R 2/66, BStBl. II 1968, 545).

▶ *Disziplinarstrafe* gegen einen Beamten: Bei Gehaltskürzung ist nur das verminderte Gehalt Arbeitslohn; bei Geldbuße ist die LSt aus den nicht um die Geldbuße verminderten Gehaltsbezügen zu berechnen.

▶ *Aufrechnung:* Eine Kürzung des zu versteuernden Arbeitslohns ist unzulässig, wenn wegen einer außerhalb des Dienstverhältnisses begründeten Verbindlichkeit eine Aufrechnung erfolgt. Dazu zählen zB auch Ersatzansprüche des ArbG wegen einer Unterschlagung des ArbN (BFH v. 30.10.1964 – VI 55/64, BStBl. III 1965, 68).

▶ *Zukunftssicherung:* Zur stl. Behandlung von Lohnteilen, die als Beiträge des ArbN zur Zukunftssicherung einbehalten werden, s. Anm. 326 ff.

**Einkauf** des ArbN beim ArbG zu ermäßigten Preisen: Siehe § 8 Anm. 145 ff.

**Einmalprämie** für eine Direktversicherung des ArbG zugunsten des ArbN ist Arbeitslohn; s. allg. Anm. 425.

**Einmalzahlungen** eines ArbN, um das Ruhegeld des ArbG in ungekürzter Höhe in Anspruch nehmen zu können, führen dazu, dass die späteren Zahlungen Leibrenten iSd. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a sind und keine Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit; ggf. ist das Ruhegeld aufzuteilen (BFH v. 21.10.1996 – VI R 46/96, BStBl. II 1997, 127). Zur Pensionszusage allg. s. Anm. 385 ff.

**Eintrittskarten** zu Sportveranstaltungen, Schwimmbädern, Theatern, Kinos, Konzerten, Museen usw.: Ihre unentgeltliche oder verbilligte Überlassung bildet grds. stpfl. Arbeitslohn (s. Anm. 135). Möglicherweise erfolgt aber aus Vereinfachungsgründen keine Besteuerung (Sachbezugsfreigrenze gem. § 8 Abs. 2 Satz 9, s. § 8 Anm. 140).

Kein stpfl. Arbeitslohn liegt vor, wenn der ArbN die Vorstellungen oder Veranstaltungen aus dienstlichen Gründen besucht oder besuchen muss (zB Polizist in Fußballstadion).

**Eltern** als ArbN der Kinder: Siehe § 2 Anm. 172.

**Energielieferungen:** Der Preisvorteil bei Lieferungen von Strom durch Elektrizitätswerke an ihre ArbN zu ermäßigten Preisen ist stpfl. Arbeitslohn, auch wenn die Stromlieferung durch ein befreundetes Unternehmen erfolgt (s. Anm. 172; BFH v. 15.1.1993 – VI R 32/92, BStBl. II 1993, 356); allerdings Rabattfreibetrag (§ 8 Abs. 3 Satz 2).

**Entführung:** Siehe „Lösegeld“.

**Entführungsversicherung:** Siehe „Lösegeld“.

**Entlassungentschädigung:** Zur Tarifbegünstigung einer Entlassungentschädigung, die wegen der Übernahme eines Regierungsamts bezahlt wird, vgl. BFH v. 6.3.2002 – XI R 51/00, BStBl. II 2002, 516.

**Entwicklungshelfer:** Zur Behandlung des Arbeitslohns vgl. § 3 Nr. 61 zur StFreiheit bestimmter Leistungen nach dem EntwHelferG v. 18.6.1969 (BGBl. I 1969, 549).

**Erbbaurecht** (s. auch „Grundstück“): Wird das Erbbaurecht zu einem unangemessen niedrigen Erbbauzins überlassen und ist die Preisermäßigung durch das Dienstverhältnis veranlasst, so bildet diese Arbeitslohn. Dieser fließt dem ArbN im Jahr der Bestellung des Erbbaurechts zu (so BFH v. 10.6.1983 – VI R 15/80, BStBl. II 1983, 642).

**Erbe**, dem Einnahmen aus einem Dienstverhältnis des Erblassers zufließen (zB eine Tantieme), steht zwar nicht deshalb selbst in einem Dienstverhältnis zum ArbG, bezieht aber Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit „aus früheren Dienstleistungen“ (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2; s. Anm. 312); ebenso bei dem Erbe von Witwen und Waisen, denen rückständiges Witwen- oder Waisengeld zufließt (BFH v. 29.7.1960 – VI 265/58 U, BStBl. III 1960, 404). Zum Verhältnis der ESt zur ErbSt s. Einf. ESt. Anm. 411.

**Erlass** (Forderungsverzicht) einer Forderung des ArbG führt zu Arbeitslohn (BFH v. 25.1.1985 – VI R 173/80, BStBl. II 1985, 437). Dies gilt auch bei Verzicht des ArbG als Haftender für nicht abgeführte LSt (BFH v. 29.10.1993 – VI R 4/87, BStBl. II 1994, 194).

**Erschwerniszuschläge** gehören zum Arbeitslohn. Die Zuschläge sind nicht deshalb stfrei, weil der ArbN etwa entsprechende Aufwendungen machen muss; diese kann er nur als WK geltend machen (s. allg. Anm. 161).

**Erziehungsbeihilfen** aus öffentlichen Mitteln können stfrei sein gem. § 3 Nr. 11; zu Ausnahmen für bestimmte Kinderzuschläge und Kinderbeihilfen s. § 3 Nr. 11 Anm. 5.

**Erziehungsgeld** ist nach § 3 Nr. 67 stbefreit, s. § 3 Nr. 67 Anm. 1 ff.

**Essenmarken:** Sachbezug, vgl. Anm. 261. Zur stl. Behandlung von Essenmarken vgl. R 8.1 Abs. 7 LStR 2015; s. § 8 Anm. 127.

**Essenzuschüsse:** Siehe § 8 Anm. 127.

**Expatriate** ist ein im Konzernverbund an ausländ. Tochtergesellschaften entsandter ArbN, der zwar für die ausländ. Tochtergesellschaft arbeitet, sein Gehalt aber vom Mutterhaus bekommt. Es ist zu unterscheiden:

► *Beibehaltung des inländischen Wohnsitzes* führt zur unbeschränkten StPflicht. Der ArbG kann allerdings vom LStAbzug absehen, wenn nach dem einschlägigen

DBA eine StBefreiung greift (§ 39b Abs. 6). Aus haftungsrechtl. Gründen empfiehlt es sich für den ArbG, vor dem Verzicht auf den LStAbzug beim zuständigen FA (BSFA) eine Freistellungsbescheinigung einzuholen (Vordruck, 2-243). Besteht zwischen Deutschland und dem Staat, in welchem der Expatriate tätig ist, kein DBA, richtet sich der LStAbzug nach den allgemeinen Vorschriften (§§ 38 ff.). Nach BMF (BMF v. 3.6.1996 – IV C 7 - S 1320 - 8/96, BStBl. I 1996, 644) haben die FÄ bei Entsendung innerhalb der EU die vollständige Erfassung der Einkünfte durch Spontanauskünfte sicherzustellen.

► *Behält der Arbeitnehmer keinen Wohnsitz im Inland bei*, ist er nur beschränkt stpfl. Ein StAbzug ist nur dann vorzunehmen, wenn die Tätigkeit des ArbN im Inland ausgeübt oder verwertet wird (§ 49 Abs. 1 Nr. 4). Sind diese Voraussetzungen erfüllt (zB Controller berichtet ausschließlich der inländ. Muttergesellschaft), richtet sich der LStAbzug nach dem einschlägigen DBA. Liegt kein DBA vor, ist der StAbzug nach § 39d vorzunehmen. Da der Expatriate im Regelfall mangels inländ. Wohnsitzes keine LStAbzugsmerkmale hat (§ 39 Abs. 1), erteilt das für die Besteuerung des ArbG zuständige BSFA auf Antrag eine Bescheinigung mit den entsprechenden Besteuerungsmerkmalen (ledig, verheiratet, Kinderzahl etc.).

► *Expatriates im öffentlichen Dienst ohne Wohnsitz in Deutschland* (Diplomaten, Entwicklungshelfer, Ruhestandsbeamte), die im Ausland wohnen und Bezüge aus inländ. öffentlichen Kassen beziehen, können zur fiktiven unbeschränkten StPflcht optieren (§ 1 Abs. 3); Voraussetzung: über 90 % der Einkünfte kommen aus deutschen Einkunftsquellen.

**Fahrgestellung** als geldwerter Vorteil aus dem Arbeitsverhältnis: BFH v. 15.5.2013 – VI R 44/11, BFH/NV 2013, 1691; s. § 8 Anm. 88.

**Fahrradentschädigung:** Siehe „E-Bike“.

**Fahrschullehrer** ohne Fahrschulerlaubnis sind stets als ArbN der beschäftigenden Fahrschule anzusehen (OFD Frankfurt v. 5.11.1990, StEK EStG § 19 Nr. 217).

**Fahrtkostenersatz:** Zum Ersatz von Reisekosten s. § 3 Nr. 13 Anm. 1 ff. und § 3 Nr. 16 Anm. 1 ff.

**Fahrzeugüberlassung:** Überlassung des betrieblichen Pkw. auch für private Fahrten ist regelmäßige Arbeitslohn; vgl. § 8 Abs. 2 Sätze 2–5; s. § 8 Anm. 70–114.

**Fahrzeugzubehör:** Erstattung der Kosten für Sicherheitszubehör (Winterreifen, Feuerlöscher etc.) führt zu Arbeitslohn (FG Hamb. v. 13.3.1997 – II 164/95, EFG 1997, 856, rkr.).

**Familienpflegezeit:** Arbeitslohn liegt vor in Höhe des verringerten Arbeitsentgelts und der Aufstockung durch den ArbG nach § 3 Abs. 1 Nr. 1b Familienpflegezeitgesetz (v. 6.12.2011, BGBl. I 2011, 2564). Erstattungen des ArbN führen zu negativem Arbeitslohn (BMF v. 23.5.2012 – IV C 5 - S 1901/11/10005, BStBl. I 2012, 617).

**Fehlgeldentschädigungen:** Siehe Anm. 135.

**Feiertage:** Zur Bezahlung der Feiertage als Merkmal für Vorliegen eines Dienstverhältnisses s. Anm. 78.

**Feiertagsarbeit:** Zur StFreiheit s. § 3b Anm. 1 ff.

**Ferienhaus:** Überlassung an ArbN führt zu Arbeitslohn. Der ArbG kann seine Aufwendungen als BA abziehen (BFH v. 9.4.1997 – I R 20/96, BStBl. II 1997, 539); zu Ferienreisen allg. s. Anm. 235 f.

**Ferienhelfer**, die Jugendliche auf Ferienreisen betreuen: Die Gewährung freier Kost und Logis stellt einen geldwerten Vorteil aus dem Arbeitsverhältnis dar, da sie weit über den Begriff der Aufmerksamkeit hinausgeht. Auch liegt kein außerordentlicher und ungewöhnlicher Arbeitseinsatz vor (vgl. BFH v. 4.8.1994 – VI R 61/92, BStBl. II 1995, 59), da die ganztägige Erziehungs- und Aufsichtsfunktion einer Tätigkeit als Ferienhelfer immanent ist.

**Ferienreise:** Siehe Anm. 294 ff. zu Betriebsveranstaltungen.

**Fernsehen:** Eine von Beginn auf Dauer angelegte Tätigkeit eines „freien Mitarbeiters“ ist regelmäßig nichtselbständig (zB Journalist für Serie). Dies gilt auch dann, wenn nach jeder Folge abgerechnet wird. Werden hingegen Mitarbeiter nur für eine Sendung (einen Film) engagiert, sind sie in der Regel selbständig tätig.

**Fernsehgerät:** Unentgeltliche oder verbilligte Überlassung eines Fernsehgeräts zu Eigentum oder Nutzung bildet Sachbezug; Bewertung mit den üblichen Endpreisen des Abgabeorts.

**Fernsprechanschluss:** Übernahme der Kosten von Festanschluss oder Mobilgerät durch ArbG ist Arbeitslohn;

► *Ausnahmen:*

- Einrichtung des Fernsprechanschlusses erfolgt im überwiegenden Interesse des ArbG (zB Rufbereitschaft, s. Anm. 186);
- bei der Erstattung handelt es sich um Auslagenersatz (§ 3 Nr. 50; s. Anm. 140);
- bei der Erstattung handelt es sich um Reisenebenkosten (R 9.8 LStR 2015);
- bei der Erstattung handelt es sich um Umzugskosten (R 9.9 LStR 2015) oder um Mehraufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung (R 9.11 LStR 2015).

► *Private Nutzung eines Fernsprechanschlusses des Arbeitgebers durch den Arbeitnehmer:* grds. stfrei (§ 3 Nr. 45, s. § 3 Nr. 45 Anm. 1 ff.).

**Feuerwehr:** Ersatz von Verdienstausschlag durch Dritte (zB Gemeinde) ist Arbeitslohn (vgl. BFH v. 4.8.1994 – VI R 94/93, BStBl. II 1994, 944, betr. die vergleichbare Situation bei Sanitätshelfern). Allerdings möglicherweise StFreiheit nach § 3 Nr. 12, s. § 3 Nr. 12 Anm. 1 ff.

**Filmschauspieler**, die an Spielfilmen, Fernsehproduktionen etc. mitwirken, sind regelmäßig ArbN.

BFH v. 27.11.1962 – I 116/61 U, BStBl. III 1963, 95; BFH v. 30.11.1966 – I 215/64, BStBl. III 1967, 400; BFH v. 9.9.1970 – I R 19/69, BStBl. II 1970, 867, betr. Spielfilm; BFH v. 6.10.1971 – I R 207/66, BStBl. II 1972, 88; BFH v. 20.1.1972 – IV R 1/69, BStBl. II 1972, 214; s. auch „Gastschauspieler, Gastsänger“.

**Firmenkreditkarte:** Übernahme der Jahresgebühr, wenn Kreditkarte auch für private Einkäufe genutzt wird, ist bloße Aufmerksamkeit (s. Anm. 135).

**Flugzeug** (s. auch „Freiflüge“): Die unentgeltliche Überlassung eines Flugzeugs durch den ArbG an seinen ArbN zur privaten Benutzung bildet Arbeitslohn. Der geldwerte Vorteil ist „mit den üblichen Endpreisen des Abgabeorts“ zu bewerten (§ 8 Abs. 2 Satz 1). Zur Behandlung der Vergütungen nach dem *Miles and More*-Programm der Lufthansa und ähnlicher Programme anderer Fluggesellschaften s. Anm. 172.

**Forderungsübergang** kraft Gesetzes auf den Sozialleistungsträger bildet beim ArbN stpfl. Arbeitslohn, s. Anm. 124.

**Forderungsverzicht durch den Arbeitgeber:** Siehe „Erläss“.

**Forstwirtschaft:** Jagdaufwandsentschädigungen können gem. § 3 Nr. 12 Satz 1 stfrei sein. Wildabschüsse stellen einen geldwerten Vorteil dar. Die Höhe des Vorteils errechnet sich nach den allgemeinen Regeln: Endpreis am Abgabeort (§ 8 Abs. 2 Satz 1), wenn die Berechtigung zum Abschuss durch die Waldeigentümergeinschaft erfolgt, unter Berücksichtigung des Personalrabatts (§ 8 Abs. 3), wenn die Berechtigung durch den ArbG, zB die Landesforstverwaltung, eingeräumt wird (allg. s. SCHINDLER, StBp. 1989, 90).

**Fortbildung:** Siehe Anm. 186.

**Fotomodell** (s. auch „Mannequin“): Nicht ArbN, sondern selbständig, wenn es nur von Fall zu Fall und vorübergehend zu Werbeaufnahmen herangezogen wird (BFH v. 8.6.1967 – IV 62/65, BStBl. III 1967, 618).

**Freie Wohnung:** Siehe Anm. 286.

**Freier Mitarbeiter:** Siehe allg. zur Abgrenzung von der nichtselbständigen Tätigkeit Anm. 52 ff. sowie „Fernsehen“, „Juristische Mitarbeiter“.

**Freifahrten** sind Arbeitslohn, s. Anm. 235; zu Freifahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte s. auch „Fahrtkostensatz“, „Freiflüge“.

**Freiflüge**, die Luftverkehrsgesellschaften ihren ArbN gewähren, sind Arbeitslohn. Die Höhe des Vorteils errechnet sich dabei nach § 8 Abs. 3; s. aber „Standby-Flüge“; zu den Vergünstigungen nach den Vielfliegerprogrammen der Fluggesellschaften s. Anm. 170 ff.

**Freigänger:** Kein Arbeitsverhältnis zur Gefängnisverwaltung, sondern ggf. zum Unternehmer, mit dem ein Dienstverhältnis vereinbart wurde. Freigänger können aber auch selbständig tätig sein. Zur Problematik vgl. JAKOB, Stbg 1990, 135; s. „Strafgefangene“.

**Freikarten:** Siehe „Eintrittskarten“, „Freifahrten“, „Freiflüge“.

**Freistellungsphase:** Die in der Freistellungsphase der Altersteilzeit nach dem Blockmodell bezahlten Bezüge sind keine Versorgungsbezüge, sondern regulärer Arbeitslohn (BFH v. 21.3.2013 – VI R 5/12, BStBl. II 2013, 611).

**Freitabakwaren:** grds. Arbeitslohn; Ausnahme: ArbN in tabakverarbeitenden Betrieben bei Verbrauch im Betrieb (BFH v. 27.3.1991 – VI R 126/87, BStBl. II 1991, 720).

**Freitrunke:** Überlassung von nicht alkoholischen Getränken im Betrieb ist bloße Aufmerksamkeit; allg. s. Anm. 135; s. auch „Getränke“, „Haustrunk“.

**Führerschein:** Macht ein ArbG dafür Aufwendungen, dass der bei ihm beschäftigte ArbN den Führerschein erwirbt, um ein Betriebsfahrzeug (zB Werkstattwagen) führen zu können, so bilden diese Aufwendungen nicht Arbeitslohn, sondern erfolgen im überwiegenden Interesse des ArbG (berufliche Fortbildung, s. Anm. 186).

**Fürsorge:** Regelmäßig kein Arbeitslohn; vgl. allg. Anm. 185, 186; im Einzelnen s. zB „Ärztliche Betreuung“, „Arbeitskleidung (Berufskleidung)“, „Aufenthaltsräume“, „Bäder“, „Berufskrankheit“, „Getränke“, „Medikamente“, „Soziale Leistungen“.

**Garagengeld** für die Unterstellung eines Firmenfahrzeugs in einer dem ArbN gehörenden Garage ist kein Arbeitslohn (BFH v. 7.6.2002 – VI R 145/99, BFH/NV 2002, 1386).

**Garderobenfrau** in Gaststätte: nichtselbständig, auch wenn sie von ihrem Trinkgeld einen Teil als og. Pacht abführen muss.

**Gastschauspieler, Gastsänger** (s. auch „Dirigent“, „Regisseur“): vgl. BMF v. 5.10.1990 – IV B 6 - S 2332 - 73/90, BStBl. I 1990, 638, mit Hinweis auf BFH v. 24.5.1973 – IV R 118/72, BStBl. II 1973, 636, betr. Gastspiel eines Opersängers: selbständig, auch bei einem Gastspiel von mehr als sieben Tagen, falls er sich nur für die Übernahme einer einzigen Rolle, wenn auch in mehreren Aufführungen während der Spielzeit, verpflichtet; er war in dem betreffenden Fall nicht in den Theaterbetrieb eingegliedert. Auf die Dauer des Gastspiels kommt es dann nicht an. Über einen Fall der Eingliederung vgl. BFH v. 6.11.1970 – VI 385/65, BStBl. II 1971, 22, betr. Sängerin.

**Geburtstagsfest** eines ArbG für den runden Geburtstag eines ArbN ist keine Sachzuwendung, wenn auch Geschäftsfreunde eingeladen werden (BFH v. 28.1.2003 – VI R 48/99, BStBl. II 2003, 724).

**Geburtstagsgeschenke:** Siehe Anm. 176, 177.

**Gefährdete Arbeitnehmer:** Siehe „Sicherheitsaufwendungen“.

**Gefahrenzulagen** sind stpfl. Arbeitslohn (BFH v. 15.9.2011 – VI R 6/09, BStBl. II 2012, 144).

**Gefangene:** Siehe „Strafgefangene“.

**Gefängnisarzt:** Nebeneinkünfte, die ein freiberuflich tätiger Facharzt als Gefängnisarzt hat, sind idR Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

**Geistliche:** Siehe auch „Messstipendien“, „Pfarrhaushalterinnen“. Zu Aufwandsentschädigungen s. R 3.12 LStR 2015; die Regelung ist auch auf ständige Diakone der Kirche anzuwenden.

► *Gebaltsverzicht von Geistlichen* zur Schaffung neuer Pfarrerstellen führt zur Minderung des Arbeitslohns (BFH v. 30.7.1993 – VI R 87/92, BStBl. II 1993, 884).

► *Versorgungswerke:* Zahlungen von katholischen Geistlichen an die bischöfliche Ruhegehaltskasse, die Haushälterinnen-Zusatzversorgung und das Diaspora-Priesterhilfswerk sind dann keine eigenen Beiträge der Geistlichen, wenn diese aus einer Bistumskasse besoldet werden. Die Pflichtbeiträge unterliegen in diesen Fällen nicht dem LStAbzug. Werden die Geistlichen hingegen als Geistliche im Schul-, Universitäts- oder Krankenhausdienst aus einer anderen Kasse besoldet, unterliegen die Pflichtbeiträge dem LStAbzug (BMF v. 6.12.1994 – IV B 6 - S 2332 - 48/94, FR 1995, 35).

**Geldbußen:** Siehe „Geldstrafen“, „Verwarnungsgelder“.

**Geldstrafen:** Übernahme durch den ArbG ist grds. Arbeitslohn (BFH v. 22.7.2008 – VI R 47/06, BStBl. II 2009, 151). Dies gilt auch, wenn sich der ArbN auf Weisung des ArbG strafbar gemacht hat (zB durch Überladen eines Lkw., zu schnelles oder zu langes Fahren); Ersatzleistung des ArbG ist kein Auslagenerersatz (s. Anm. 140; § 3 Nr. 50); s. auch „Verwarnungsgelder“.

**Gelegenheitsgeschenke:** Siehe Anm. 176.

**Gemeinderatsmitglied** bezieht Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit (§ 18 Abs. 1 Nr. 3).

**Gemeinschaftsunterkunft** von Angehörigen der Bundeswehr, des Bundesgrenzschutzes und der Polizei: Für den Sachbezugswert der Unterkunft gilt die Sozialversicherungsentgeltordnung (SvEV, s. § 8 Anm. 135).

**Genussmittel**, die der ArbG den ArbN zum eigenen Verbrauch im Betrieb unentgeltlich oder verbilligt überlässt, sind als bloße Aufmerksamkeiten begrifflich nicht Arbeitslohn (s. Anm. 135; R 19.6 Abs. 2 LStR 2015); s. auch „Getränke“, „Haustrunk“.

**Genussrechte, Genussscheine:** Unentgeltliche oder verbilligte Überlassung durch den ArbG ist Arbeitslohn; uU stfrei nach § 3 Nr. 39 (bei Zuwendung vor dem 1.4.2009 noch § 19a).

**Geschäftswert:** Zum Verbleiben des Geschäftswerts nach Beendigung der Tätigkeit beim Auftraggeber als Merkmal nichtselbständiger Arbeit s. Anm. 78.

**Geschenke:** Siehe „Bewirtung“; s. Anm. 176, 197.

**Gesellschafter:**

▶ *einer Kapitalgesellschaft:* Ein Dienstverhältnis zwischen einer KapGes. und einem die Gesellschaft beherrschenden Gesellschafter wird auch bei Einmanngesellschaft anerkannt, nur insoweit, als von vornherein getroffene, ggf. mündliche klare und nachweisbare Abmachungen vorliegen.

▶ *einer Personengesellschaft:* Arbeitsverhältnis zwischen PersGes. und Gesellschafter ist nicht möglich: Einkünfte nach § 15 oder nach § 18 (Freiberufler).

**Gesetzlicher Forderungsübergang** auf Sozialleistungsträger als Zufluss von Arbeitslohn: Siehe Anm. 124.

**Gesetzlicher Vertreter einer Kapitalgesellschaft** ist ArbN, s. Anm. 60 (s. auch „Vorstandsmitglieder“).

▶ *Unternehmensberater:* Freiberufliche Tätigkeit für eine GmbH trotz handelsregisterlicher Eintragung als Geschäftsführer, vgl. FG Hamb. v. 14.12.1981 – II 17/79, EFG 1982, 374, rkr.; aA GESERICH in BLÜMICH, § 19 Rz. 120 (6/2014): gesetzliche Vertreter einer KapGes.

**Gesundheitsförderung:** Über Zuwendungen zur Förderung der Gesundheit der ArbN als im überwiegenden Eigeninteresse des ArbG geleistete Zahlungen s. Anm. 186.

**Getränke:** Getränke aller Art (alkoholische und nicht alkoholische), die der ArbG den ArbN unentgeltlich oder verbilligt zur freien Verfügung (auch zu Hause) überlässt, sind grds. Arbeitslohn. Ausnahmen: Nichtalkoholische Getränke zum Verzehr im Betrieb (bloße Aufmerksamkeit im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des ArbG), bei Bewirtung aus geschäftlichen Gründen (s. „Bewirtung“), Betriebsveranstaltungen (s. Anm. 294 ff.) und Gelegenheitsgeschenken (s. Anm. 176), sowie als bloße Aufmerksamkeiten (s. Anm. 135).

**Gewerkschaftsbund:** Zu Streikgeldern s. Anm. 172.

**Gewinnbeteiligung:** Siehe Anm. 78, 207.

**Goethe-Institut:** Mitarbeiter des Goethe-Instituts mit Wohnsitz im Ausland sind nicht unbeschränkt estpfl. (BFH v. 22.2.2006 – I R 60/05, BStBl. II 2007, 106).

**Goldmünzen:** Übergabe im Rahmen einer Betriebsveranstaltung ist Arbeitslohn; keine pauschale Besteuerung möglich (BFH v. 7.11.2006 – VI R 58/04, BStBl. II 2007, 128).

**Gratifikationen:** (regelmäßig freiwillige) Sondervergütung des ArbG; gehört als sonstiger Bezug zum Arbeitslohn, s. Anm. 207.

**Grenzgänger:** Zur Besteuerung von Grenzgängern vgl. Anm. 94f. Zum Auskunfts austausch über die Arbeitslöhne von in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen und in anderen EU-Mitgliedstaaten tätigen ArbN vgl. BMF v. 3.6.1996 – IV C 7 - S 1320 - 8/96, BStBl. I 1996, 644.

**Grundstück:** Zur unentgeltlichen oder verbilligten Überlassung eines Grundstücks s. Anm. 286, zur verbilligten Übereignung eines Grundstücks vgl. Anm. 292.

**Gutachten:** Zur Gutachtertätigkeit von angestellten Krankenhausärzten s. „Arzt“; bei Verwaltungsbeamten und Hochschullehrern liegt idR selbständige Tätigkeit vor.

**Handelsvertreter** kann sowohl selbständig als auch nichtselbständig tätig sein. Entscheidend ist, ob der Handelsvertreter so in das Unternehmen des Auftraggebers eingegliedert ist, dass er dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist. Ein geschäftliches Risiko bildet dabei eines der Beurteilungsmerkmale, ist aber zusammen mit anderen Merkmalen zu werten. Die Eingliederung kann nicht wegen der bei Handelsvertretern üblichen freien Zeiteinteilung von vornherein verneint werden. Es ist weniger der Umfang der Freiheit als vielmehr die Frage entscheidend, ob die Freiheit Ausfluss eigener Macht des Handelsvertreters ist oder dem Willen des Auftraggebers entspringt. Ohne Bedeutung ist die Bezeichnung des zwischen dem Handelsvertreter und dem Auftraggeber geschlossenen Vertrags und die Zusammensetzung des Entgelts (nur Provision, Fixum oder Mischberechnung des Entgelts).

**Handy:** Übernahme der Kosten ist Arbeitslohn; Ausnahme überwiegendes Eigeninteresse des ArbG zB bei Bereitschaftsdiensten etc. s. „Fernsprechanschluss“.

**Hartz-Gesetze:** Zuwendungen nach den sog. Hartz-Gesetzen sind stfrei nach § 3 Nr. 2, 2a und 2b. Zur Behandlung der Einnahmen aus einer sog. Ich-AG vgl. Anm. 60; zur Behandlung von Zuwendungen aufgrund der Verpflichtung zu gemeinnütziger Tätigkeit vgl. Anm. 72 aE (öffentlich-rechtl. Zwangsverhältnis).

**Hausbrand** (unentgeltliche oder verbilligte Überlassung von Feuerungsmaterial durch den ArbG) ist grds. stpfl. Sachbezug (vgl. BFH v. 10.6.1966 – VI 261/64, BStBl. III 1966, 607).

**Hausgewerbetreibende:** Siehe „Heimarbeiter“.

**Haushaltshilfe** (s. auch „Au-pair-Mädchen“): ArbN, wenn sie zu festgelegten Zeiten nach Weisungen des Auftraggebers arbeitet, auch wenn für mehrere Haushalte tätig.

**Haustrunk** (unentgeltliche oder verbilligte Überlassung von Getränken durch ArbG an ArbN zum häuslichen Verzehr; im Unterschied zum Freitrunke im Betrieb, s. „Freitrunke“) ist grds. stpfl. (BFH v. 27.3.1991 – VI R 126/87, BStBl. II 1991, 720).

**Hauswart (Hausmeister)**, der zu persönlichen Leistungen verpflichtet ist (Reinigen von Hausfluren und Treppen, Heizen, Rasenmähen, Kleinreparaturen uÄ), ist idR ArbN. Eine selbständige Nebentätigkeit ist möglich, zB wenn der Hausmeister einer Fabrik nebenher Getränke an die Belegschaft verkauft. Über Hauswartwohnung als Sachbezug s. Anm. 285 ff.

**Heimarbeiter:** Unter Heimarbeit versteht man die Ausführung von Arbeiten in der eigenen Wohnung. Die Tätigkeit kann selbständig oder nichtselbständig ausgeübt werden. Das Heimarbeitsgesetz (HAG) unterscheidet Hausgewerbetreibende und Heimarbeiter (§ 2 Abs. 1 und 2) sowie Zwischenmeister (§ 2 Abs. 3: Zwischenmeister ist, wer die ihm von Gewerbetreibenden übertragenen Arbeiten an Heimarbeiter oder Hausgewerbetreibende weitergibt). Zur Unterscheidung zwischen Heimarbeiter und Hausgewerbetreibenden s. H 15.1 „Hausgewerbetreibender“ EStH 2012.

Für die stl. Abgrenzung zwischen beiden Gruppen sind aber die Begriffsbestimmungen des HAG nur Beurteilungsmerkmale, nicht bindend; vielmehr gelten

die allgemeinen Grundsätze für die Unterscheidung zwischen Selbständigkeit und Nichtselbständigkeit (s. Anm. 71 ff.):

► *Für Selbständigkeit* sprechen besonders: freie Zeiteinteilung, Tragung der Kosten und des unternehmerischen Risikos, besonders bei wertvollen Betriebsmitteln, Beschäftigung von Hilfskräften, Tätigkeit für mehrere Auftraggeber oder doch zumindest die Befugnis dazu, Vergütung nach dem Arbeitserfolg.

► *Gegen Selbständigkeit* sprechen: vorgeschriebene Arbeitszeit, Verpflichtung zur persönlichen Arbeitsleistung, Tragung der Kosten und des unternehmerischen Risikos durch den Auftraggeber, Arbeit nur für einen Auftraggeber, Stundenlohn nach einem Tarif für Arbeiter.

**Helfer von Wohlfahrtsverbänden** (ehrenamtliche Helfer, die Kinder und Jugendliche auf Ferienreisen betreuen): Bei erheblich über den eigenen Aufwendungen liegender Vergütung keine Liebhaberei (BFH v. 4.8.1994 – VI R 94/93, BStBl. II 1994, 944), vielmehr ArbN (BFH v. 28.2.1975 – VI R 28/73, BStBl. II 1976, 134: eingegliedert in die Organisation, daher weisungsgebunden).

**Herbergsvater** ist ArbN des Trägers der Herberge (Herbergsverband usw.), soweit er die Herberge zu verwalten hat; dagegen selbständig, soweit er in der Herberge eine Gastwirtschaft betreibt.

**Hinterbliebene:** Siehe Anm. 312, 336.

**Hochschullehrer:** Zur Abgrenzung zwischen nichtselbständiger Arbeit und selbständiger Tätigkeit s. „Lehrtätigkeit von Lehrern, Dozenten, Professoren usw.“ und „Prüfungstätigkeit“. Zu den Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit gehört außer dem Gehalt auch die Möglichkeit zur Benutzung von Einrichtungen der Hochschule für außerhalb des Dienstverhältnisses liegende Tätigkeiten (BFH v. 13.11.1969 – IV R 1/68, BStBl. II 1970, 117: Sachbezug, der ggf. andererseits als BA bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit abziehbar ist; s. allg. Anm. 135).

**Hostessen**, die in Warenhäusern oder auf Messen Produkte bewerben, sind idR nichtselbständig; s. ausführl. „Werber“.

**Hundekosten:** Kostenerstattung für das Halten eines Hundes ist im Regelfall durchlaufender Posten, wenn es sich um einen Wachhund handelt und dieser außerhalb der Einsatzzeiten vom Hundeführer gehalten wird (s. Anm. 186 „Betriebsfunktionale Zielsetzungen (sog. Begünstigungsreflex)“). Die Möglichkeit der Freizeitgestaltung mit dem Hund ist zwingender Reflex, da der Hund eine ständige Bezugsperson braucht, um seiner Aufgabe (Bewachung etc.) nachkommen zu können (s. „Wachhund“).

**Incentives und Prämien:** Siehe ausführl. Anm. 235 ff.

**Ingenieur:** Ein hochqualifizierter Ingenieur, der im Betrieb seines Auftraggebers arbeitet, kann selbständiger Erfüllungsgehilfe (Subunternehmer) oder nichtselbständiger Erfüllungsgehilfe (ArbN) sein (vgl. BFH v. 18.1.1991 – VI R 122/87, BStBl. II 1991, 409; zu den Abgrenzungskriterien s. dort).

**Insolvenz des Arbeitgebers:** Zum Forderungsübergang des Lohnanspruchs auf den Träger des Ausfallgeldes s. Anm. 124.

**Insolvenzgeld** nach § 183 SGB III ist stfrei gem. § 3 Nr. 2, s. § 3 Nr. 2 Anm. 14 sowie R 3.2 Abs. 2 LStR 2015.

**Insolvenzsicherung:** Beiträge zur Insolvenzsicherung sind stfrei, s. § 3 Nr. 65; R 3.65 LStR 2015.

**Insolvenzverwalter** steht nicht in einem Dienstverhältnis zur Justizverwaltung (BFH v. 5.7.1973 – IV R 127/69, BStBl. II 1973, 730); zum Konkursverwalter als ArbG s. Anm. 63.

**Instrumentengeld** der Musiker: Siehe „Werkzeuggeld“.

**Jagd:** Überlässt der ArbG dem ArbN die private Ausübung der Jagd, so liegt darin ein geldwerter Vorteil in Höhe der Aufwendungen, die der ArbN erspart, soweit er von der Befugnis tatsächlich und freiwillig Gebrauch macht. Ist er jedoch im Rahmen seines Dienstverhältnisses zur Jagdausübung verpflichtet, so liegt darin kein geldwerter Vorteil, selbst wenn die Verpflichtung als angenehm empfunden wird (FG München v. 14.12.1971 – II 143/70, EFG 1972, 228, rkr.).

**Job-Ticket:** Erstattung der Kosten für die mit öffentlichen Verkehrsmitteln durchgeführten Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte ist stfrei nach § 3 Nr. 34, s. § 3 Nr. 34 Anm. 1 ff.

**Jubiläumsgeschenke:** teilweise stfrei bis VZ 1998, vgl. § 3 Nr. 52 Anm. 1 ff.

**Juristische Mitarbeiter** (s. auch „Anwaltsvertreter“, „Rechtspraktikanten“, „Referendare“), insbes. Assessoren und Referendare, stehen in einem Dienstverhältnis, wenn sie in den Dienstbetrieb der Kanzlei eingegliedert sind.

► *Dafür spricht:* Arbeit in der Kanzlei in festgelegter Zeit nach den Weisungen des Rechtsanwalts gegen festes Honorar; Referendare müssen dieses Honorar zusätzlich zur vom Staat bezahlten Unterhaltsbeihilfe erhalten.

► *Dagegen sprechen:* Bearbeitung einzelner Fälle außerhalb der Kanzlei in freier Zeiteinteilung gegen Honorar für den einzelnen Fall; die Tatsache der Erledigung einer anspruchsvollen geistigen und persönlichen Arbeit; hier selbständige Tätigkeit.

BFH v. 22.3.1968 – VI R 228/67, BStBl. II 1968, 455, unter Aufgabe der früheren Ansicht in BFH v. 27.9.1957 – VI 20/54 U, BStBl. III 1957, 426; BFH v. 20.4.1972 – IV R 7/72, BStBl. II 1972, 615.

**Kapitalabfindungen** aufgrund der gesetzlichen RV der Arbeiter und Angestellten, aus der Knappschaftsversicherung und aufgrund der Beamten-(Pensions-)Gesetze sind stfrei gem. § 3 Nr. 3, s. § 3 Nr. 3 Anm. 1 ff.

**Karitative Organisation:** Bei Tätigkeit für eine karitative Organisation liegt Liebhaberei vor, wenn das Entgelt die eigenen Aufwendungen des Tätigen nicht oder nur unwesentlich übersteigt. Ansonsten Dienstverhältnis (BFH v. 4.8.1994 – VI R 94/93, BStBl. II 1994, 944; vgl. zu den Aufwandsentschädigungen für ehrenamtliche Helfer WAGNER, FR 1990, 683).

**Kaufkraftausgleich:** Siehe § 3 Nr. 64 Anm. 1 ff.

**Kindergarten:** Zuwendungen des ArbG an den ArbN zur Unterbringung von dessen Kindern in einem Kindergarten oder einer ähnlichen Einrichtung sind stbefreit; s. § 3 Nr. 33 Anm. 1 ff.

**Kirchenbedienstete:** Die Tätigkeit für eine Religionsgemeinschaft kann in abhängiger Stellung als ArbN oder in unmittelbarer Erfüllung kirchlicher Aufgaben als Mitglied der Gemeinschaft geleistet werden. Der erste Fall bildet die Regel (zB evangelische und katholische Pfarrer; s. auch „Messstipendien“); der zweite Fall ist besonders bei Ordensangehörigen und idR bei Diakonissen gegeben (s. „Ordensangehörige“, „Diakonieschwester“).

► *Kirchenmusiker:* Organisten und Chorleiter von Kirchenchören sind bei nebenberuflicher Ausübung dieser Tätigkeit selbständig; zum Übungsleiterfreibetrag vgl. § 3 Nr. 26 Anm. 1 ff.

**Kleidung, Kleidergeld:** Siehe „Arbeitskleidung (Berufskleidung)“.

**Knappschaftsarzt:** Siehe „Betriebsarzt“.

**Kontoeröffnungsgebühr:** Ihr Ersatz durch den ArbG bei bargeldloser Lohnzahlung bildet stpfl. Arbeitslohn, nicht einen gem. § 3 Nr. 50 stfreien Auslagenersatz, da die Eröffnung des Kontos auch im Interesse des ArbN liegt (R 19.3 Abs. 3 Nr. 1 LStR 2015).

**Kontoführungsgebühr:** Ersatz durch den ArbG ist stpfl. Arbeitslohn, s. R 19.3 Abs. 3 Nr. 1 LStR 2015; OFFERHAUS, BB 1990, 2022. Kontoführungsgebühren sind jedenfalls WK, vgl. BFH v. 9.5.1984 – VI R 63/80, BStBl. II 1984, 560.

**Korrekturassistenten** an Universitäten können je nach der Gestaltung des Vertragsverhältnisses selbständig oder nichtselbständig sein.

**Kost:** Siehe Anm. 261; vgl. auch „Bewirtung“.

**Kraftfahrzeug:** Siehe „Pkw-Überlassung durch den Arbeitgeber auch für private Fahrten des Arbeitnehmers“.

**Krankengeldzuschüsse:** Zahlt der ArbG freiwillig oder aufgrund arbeitsvertraglicher Abmachungen, zB nach Ablauf der Lohnfortzahlungspflicht, Krankengeldzuschüsse, so handelt es sich dabei um stpfl. Arbeitslohn, der im Rahmen des normalen Lohnfortzahlungszeitraums zu versteuern ist.

**Krankenhausarzt:** Ärzte in Kliniken und Krankenhäusern der Universitäten, Kreise und Städte sowie in privaten Krankenanstalten sind idR nichtselbständig. Chefarzte und ärztliche Direktoren können neben ihrer nichtselbständigen Tätigkeit auch selbständig tätig sein. Es ist von Fall zu Fall zu prüfen, welche Tätigkeiten vorliegen und ob und wie weit diese Tätigkeiten im Einzelnen selbständig oder nichtselbständig (dh. weisungsgebunden bzw. eingegliedert) ausgeübt werden. Maßgebend sind jeweils das Innenverhältnis des Beauftragten zum Auftraggeber und das Gesamtbild der für die verschiedenen Tätigkeiten gegebenen Einzelmerkmale. Dabei gilt:

▶ *Behandlung von „Privatpatienten“:* Regelmäßig bezieht ein angestellter Chefarzt, auch wenn er zum Krankenhaus in einem Dienstverhältnis steht, aus der Behandlung von Privatpatienten Arbeitslohn (BFH v. 5.10.2005 – VI R 152/01, BStBl. II 2006, 94; OFD Karlsruhe v. 24.4.2006, DStR 2006, 1041).

Ein nichtselbständig tätiger Oberarzt einer Universitätsklinik, der Privatpatienten des Klinikdirektors in dessen Vertretung behandelt, ist in die privatärztliche Praxis des Chefarztes derart eingegliedert, dass ein Dienstverhältnis zwischen ihm und dem Chefarzt anzunehmen ist (BFH v. 11.11.1971 – IV R 241/70, BStBl. II 1972, 213).

▶ *Beteiligung der Mitarbeiter eines Krankenhauses an seinen Honoraren:* Siehe „Poolung von Einnahmen“.

**Krankenschwester** (s. auch „Deutsches Rotes Kreuz“, „Ordensangehörige“, „Pflegerkräfte“): Steht in einem Dienstverhältnis, wenn bei Arzt, Krankenhaus, Diakoniestation etc. angestellt oder als Aushilfe tätig (s. „Aushilfskräfte“); auch ein Dienstverhältnis zu einem einzelnen pflegebedürftigen Patienten ist denkbar. Sonst selbständig, zB als Hauspflegerin für mehrere Patienten, wenn die Schwestern die Pflege auf eigene Verantwortung durchführen, sie ablehnen können, weitere Pflegefälle selbst ermitteln und übernehmen können und die Vergütungen unmittelbar von dem in Betracht kommenden Dritten erhalten.

**Krankenversicherung:** Leistungen aus der gesetzlichen Krankenversicherung sind stfrei gem. § 3 Nr. 1 Buchst. a (s. § 3 Nr. 1 Anm. 11).

**Krankheitskosten:**

► *Privater Dienst:* Siehe Anm. 218–222: Unterstützungen und Erholungsbeihilfen, außerdem wurden nicht stbare Aufwendungen im überwiegenden Interesse des ArbG (s. Anm. 186) angenommen bei der unentgeltlichen medizinischen Betreuung der ArbN im Betrieb durch einen Betriebsarzt, allgemeinen Vorsorgeuntersuchungen sowie bei der kostenlosen Verabreichung von Arzneien im betrieblichen Bereich (BFH v. 14.1.1954 – IV 303/53 U, BStBl. III 1954, 86, betr. Maßnahmen zur Verhinderung oder Beseitigung typischer Berufskrankheiten; BFH v. 24.1.1975 – VI R 242/71, BStBl. II 1975, 340, betr. Kreislauftrainingskuren; BFH v. 17.9.1982 – VI R 75/79, BStBl. II 1983, 39, betr. Vorsorgeuntersuchungen; BFH v. 31.10.1986 – VI R 73/83, BStBl. II 1987, 142).

► *Öffentlicher Dienst* ist stbefreit nach § 3 Nr. 11; s. § 3 Nr. 11 Anm. 12.

**Kreditkarte:** Die Übernahme der Kreditkartengebühr durch den ArbG ist in voller Höhe nach § 3 Nr. 16 stfrei, wenn der ArbN die Kreditkarte ausschließlich zur Abrechnung von Reisekosten und Auslagenersatz einsetzt. Werden mit der überlassenen Kreditkarte auch andere – private – Umsätze getätigt, so ist die Gebühr in einen stfreien und einen stpfl. Anteil aufzuteilen (BMF v. 29.9.1998 – IV C 5 - S 2334 - 1/98, BB 1998, 2461).

**Kulturinstitute:** Die ausländ. Mitarbeiter ausländ. Kulturinstitute, die in der Bundesrepublik tätig sind, unterliegen nur dann der deutschen Besteuerung, wenn das Kulturinstitut nicht in der Trägerschaft des Entsendestaats steht. Entsprechendes gilt umgekehrt für deutsche Mitarbeiter der Goethe-Institute, die im Ausland eingesetzt werden; diese unterliegen der deutschen Besteuerung (zur Besteuerung von Ortskräften der italienischen Kulturinstitute vgl. OFD Nürnberg v. 16.6.1997, FR 1997, 658).

**Kundenbindungsprogramme:** Das JStG 1997 v. 20.12.1996 (BGBl. I 1996, 2049; BStBl. I 1996, 1523) enthielt erstmals Regelungen für die Besteuerung von Sachprämien aus Kundenbindungsprogrammen (zB *Miles and More*-Programm der Lufthansa); Freibetrag von 1088 €; vgl. § 3 Nr. 38 Anm. 2.

Zur Zuwendung von Leistungen an den ArbN durch Dritte vgl. ausführl. Anm. 170 ff.

**Künftiges Dienstverhältnis:** Siehe Anm. 165.

**Künstler:** Zur Abgrenzung zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit s. BMF v. 5.10.1990 – IV B 6 - S 2332 - 73/90, BStBl. I 1990, 687, sog. „Künstlererlass“; s. auch Anhang 10 LStH 2018.

**Kurzarbeitergeld** ist stfrei gem. § 3 Nr. 2; vgl. aber § 32b (ProgrVorb.).

**Lehrabschlussprämien** (Zuwendungen anlässlich des Abschlusses der Lehrzeit als Auszubildender): grds. Arbeitslohn, jedoch können Sachzuwendungen als Gelegenheitsgeschenke nicht stbare Zuwendungen bilden, s. Anm. 176.

**Lehrling:** Siehe „Auszubildender (Lehrling)“.

**Lehrtätigkeit von Angehörigen anderer Berufe** (Grundsätze s. „Lehrtätigkeit von Lehrern, Dozenten, Professoren usw.“ dort „Lehrtätigkeit als Nebentätigkeit“; s. auch „Prüfungstätigkeit“): Unabhängig von der Stellung des Lehrenden (freiberuflich, ArbN etc.) bildet eine nebenberufliche Lehrtätigkeit in aller Regel eine selbständige Tätigkeit.

**Lehrtätigkeit von Lehrern, Dozenten, Professoren usw.:** Eine Lehrtätigkeit kann als Haupt- oder als Nebentätigkeit ausgeübt werden (zur Nebentätigkeit s. allg. Anm. 90–92). Als Nebentätigkeit kommt die Lehrtätigkeit neben einer selbständigen oder einer als ArbN ausgeübten Haupttätigkeit vor.

- ▶ *Hauptamtliche Lebrtätigkeit*: Hauptamtlich angestellte Lehrer an öffentlichen und privaten Schulen stehen in einem Dienstverhältnis. Auch zu einer Privatperson kann ein Dienstverhältnis bestehen (Hauslehrer; s. auch „Privatunterricht“).
- ▷ *Hochschullehrer und Privatdozenten ohne Lebrauftrag* an Hochschulen sind ArbN. Zu ihrem Arbeitslohn rechnen das Gehalt und weitere mit ihrer Haupttätigkeit in Zusammenhang stehende Einnahmen, zB aus Gutachten, wenn diese von der Hochschule verlangt und unter deren Namen erstattet werden. Fehlt es an diesen Voraussetzungen, so sind Einnahmen aus Gutachtertätigkeit Einkünfte aus selbständiger Arbeit.
- ▷ *Emeritierte Hochschullehrer* üben mit einer freiwillig übernommenen Lehrtätigkeit (nicht aber mit einer Prüfungstätigkeit) eine nichtselbständiger Arbeit aus (FinMin. Nds. v. 30.12.1981, FR 1982, 91). Zur Forschungstätigkeit emeritierter Hochschullehrer vgl. BFH v. 5.11.1993 – VI R 24/93, BStBl. II 1994, 238.
- ▷ *Lebrtätigkeit als zusätzliche Tätigkeit* über die von einem ArbN im Hauptberuf normalerweise ausgeübte Tätigkeit hinaus bildet einen Teil der Haupttätigkeit, wenn sie zu den eigentlichen Dienstobliegenheiten des ArbN gehört (R 19.2 LStR 2015). Das gilt auch, wenn der ArbN hauptberuflich nicht lehrt (zB Unterricht von Auszubildenden durch ArbN des betreffenden Betriebs).
- ▷ *Lehrer, die (an der eigenen Schule) über ihre Pflichtstunden hinaus* Unterricht erteilen, üben diese Tätigkeit im Rahmen ihrer Haupttätigkeit aus. Das gilt auch für einen gesondert vereinbarten Sonderturnunterricht für Kinder mit Haltungsschäden uÄ. Auch der Unterricht eines Lehrers an einer fremden Schule ist nichtselbständige Tätigkeit, wenn er im Rahmen der Pflichtstundenzahl erteilt wird.
- ▶ *Lebrtätigkeit als Nebentätigkeit* (s. auch „Privatunterricht“): Als Nebentätigkeit – außerhalb der eigentlichen Dienstobliegenheiten des Beschäftigten – wird eine Lehrtätigkeit regelmäßig selbständig ausgeübt (H 19.2 LStH 2011), auch wenn der Beschäftigte im Hauptberuf Lehrer ist. Ohne Bedeutung ist der Umfang der Lehrtätigkeit.

**Leichenträger** sind keine ArbN des Bestattungsunternehmers, wenn sie für jede Beerdigung beauftragt werden und es ihnen freisteht, den Auftrag anzunehmen (FG Saarl. v. 8.11.1995 – 2 K 43/94, EFG 1996, 98, rkr.).

**Leiharbeitsverhältnisse**: Siehe Anm. 64.

**Leistungszuschläge** sind stpfl. Arbeitslohn, s. Anm. 207.

**Letztwillige Verfügung** des ArbG: Siehe Anm. 196.

**Liebhabelei** ist auch bei Einkünften aus § 19 denkbar, wenn kein Gesamtüberschuss angestrebt wird (BFH v. 28.8.2008 – VI R 50/06, BStBl. II 2009, 243); s. Anm. 165.

**Liquidator**: Das Vorstandsmitglied oder der Geschäftsführer einer KapGes., der kraft Gesetzes ihre Liquidation durchführt (s. bes. § 265 AktG, §§ 66 GmbHG, § 83 GenG), übt auch diese Tätigkeit als ArbN aus.

**Lohnfortzahlung** im Krankheitsfall bildet gewöhnlichen, nach den allgemeinen Vorschriften zu behandelnden Arbeitslohn.

**Lohnpfändung**: Siehe Anm. 123.

**Lohnsteuer**:

- ▶ *Nettolohn*: Die Übernahme der LSt durch den ArbG bildet zusätzlichen Arbeitslohn (s. allg. Anm. 106; BFH v. 16.8.1979 – VI R 13/77, BStBl. II 1979, 771; BFH v. 3.9.2015 – VI R 1/14, BStBl. II 2016, 31).

► **Pauschsteuern:** Übernimmt der ArbG die sog. variable Pauschsteuer iSd. § 40 Abs. 1, so ist die LSt auf einen Nettosteuersatz hochzurechnen (§ 40 Abs. 1 Satz 2; R 40.1 LStR 2015). Die Übernahme fester Pauschsteuern (§ 40 Abs. 2, § 40a, § 40b) durch den ArbG bildet dagegen keinen Arbeitslohn.

**Lohnsteuerpauschalierung** bei sonstigen Bezügen und von LStNachforderungen nach § 40, für Teilzeitbeschäftigte nach § 40a und für bestimmte Zukunftssicherungsausgaben nach § 40b: Siehe jeweils dort und Anm. 378.

**Lohnzahlung durch Dritte:** Siehe Anm. 170.

**Lohnzuschläge** sind grds. stpfl. Arbeitslohn; s. auch „Erschwerniszuschläge“. Zur StFreiheit von Zuschlägen für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit s. § 3b Anm. 1 ff.

**Lose** einer vom ArbG (oder von einem mit ihm wirtschaftlich verbundenen Dritten) veranstalteten Verlosung bilden als Zuwendung einer bloßen Gewinnchance noch keinen Arbeitslohn (s. allg. Anm. 113 ff.; vgl. auch BFH v. 25.11.1993 – VI R 45/93, BStBl. II 1994, 255, in Änderung der in BFH v. 19.7.1974 – VI R 114/71, BStBl. II 1975, 181, vertretenen Rechtsansicht; aA BFH v. 2.9.2008 – X R 25/07, BStBl. II 2009, 63, allerdings bei selbständig tätigen Handelsvertretern).

**Lösegeld**, das der ArbG für einen von Erpressern entführten ArbN zahlt, um sich die Arbeitskraft zu erhalten oder um seiner Fürsorgepflicht zu genügen, verschafft dem ArbN mit der persönlichen Freiheit einen immateriellen, uE aber nicht geldwerten Vorteil, es fehlt an einer Einnahme. Man kann solche Aufwendungen des ArbG für die persönliche Sicherheit des ArbN auch zu den Aufwendungen, die der ArbG im eigenen betrieblichen Interesse macht, rechnen. Dies gilt insbes. bei der Entführung anlässlich einer Dienstreise in ein Land mit erheblichem Risiko (s. Anm. 185,186; für Zurechnung zu den Aufwendungen zur Ausgestaltung des Arbeitsplatzes KRÜGER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 19 Rz. 100 „Lösegeld“). Prämie für eine Entführungsrisikoversicherung ist kein Arbeitslohn, wenn durch die Versicherung lediglich das Risiko der Entführung anlässlich von Dienstreisen in Länder mit erheblicher Gefährdung für die persönliche Sicherheit des ArbN abgedeckt wird (vgl. WUNDERLICH, DStR 1996, 2003).

**Lotterieteilnahme** als bloße Chance zur Vermögensmehrung ist noch keine Bereicherung, s. Anm. 123.

**Luftfahrtunternehmen:** Zur Bewertung des Rabatts, den Luftfahrtunternehmen ihren ArbN auf Flüge gewähren, s. FinMin. Nds. v. 7.12.2000 – S 2334 – 17 - 35, BStBl. I 2000, 1572; s. auch „Standby-Flüge“.

**Mahlzeiten** im Betrieb bilden grds. Arbeitslohn, s. Anm. 261.

**Maigeld:** Zahlungen des ArbG zum 1. Mai sind stpfl. Arbeitslohn (BFH v. 30.8.1972 – VI R 300/69, BStBl. II 1973, 64).

**Management-buy-out** erfolgt mitunter durch spezifische Preisnachlässe im Verhältnis zum Verkehrswert der Beteiligung. Dies kann zu stpfl. Arbeitslohn führen; s. „Beteiligung“.

**Mankogeld:** Siehe Anm. 135.

**Mannequin** (Vorfürdame; s. auch „Fotomodell“): Ob selbständig oder nichtselbständig, ist nach dem Einzelfall zu entscheiden. Nur gelegentlich bei Modenschauen Mitwirkende sind keine ArbN. Vorfürdamen dagegen, die in regelmäßigen Zeitabständen über einen längeren Zeitraum hin sich in den Betriebsräumen des Unternehmens oder auf verschiedenen Messen zur Verfügung eines Unternehmens aufhalten, um den dort erscheinenden Kunden

Kleider zu zeigen, sind ArbN (s. BFH v. 14.6.1985 – VI R 150–152/83, BStBl. II 1985, 661, zur gleichgelagerten Problematik bei Werbedamen).

**Maskenbildner**, der seine Arbeitskraft einer Filmfirma für bestimmte Zeit zur Verfügung stellt, ist ArbN. Wenn er neben der nichtselbständigen Tätigkeit des Maskengestaltens, Schminkens und Frisierens auch notwendige Materialien sowie selbstgefertigte Perücken und andere Dinge liefert, liegt insoweit eine (selbständige) gewerbliche Tätigkeit vor (BMF v. 5.10.1990 – IV B 6 - S 2332 - 73/90, BStBl. I 1990, 638).

**Masseur**: Bei eigener Praxis selbständig, bei Anstellung in einem Krankenhaus, Kurhaus o.Ä. im Allgemeinen ArbN.

**Mautgebühren**: Übernahme durch ArbG für Privatfahrt ist Arbeitslohn (BFH v. 14.9.2005 – VI R 37/03, BFH/NV 2005, 2302).

**Medikamente**: Ihre unentgeltliche Verabreichung durch den ArbG im betrieblichen Bereich zur Gesunderhaltung der Belegschaft erfolgt im überwiegenden Interesse des ArbG (s. Anm. 186; vgl. auch BFH v. 24.1.1975 – VI R 242/71, BStBl. II 1975, 340).

**Medizinische Betreuung**: Siehe „Ärztliche Betreuung“, „Medikamente“.

**Messstipendien** und Stolgebühren sind Arbeitslohn. Veranlagung als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (vgl. § 18 Anm. 600 „Geistlicher“).

**Metergelder** der Möbeltransportarbeiter sind stpfl. Arbeitslohn (s. „Trinkgelder“; allg. Anm. 171, 172).

**Mietkostenzuschuss**, den der ArbG dem ArbN gewährt, ist stpfl. Arbeitslohn, unabhängig von der Auflage, den Zuschuss bei vorzeitigem Ausscheiden aus dem Dienstverhältnis zurückzahlen; uU liegt Darlehen vor, die Rückzahlung ist im Kj. der Zahlung negative Einnahme.

► *Wohnen im Ausland*: Zur StBefreiung eines Mietkostenzuschusses s. § 3 Nr. 64 Anm. 1 ff. (Kaufkraftausgleich).

► *Umzugskostenvergütung*: Mietbeiträge des ArbG können nicht als Umzugskostenvergütung nach § 3 Nr. 13 stfrei belassen werden, selbst wenn sie aufgrund des § 15 Abs. 2 Bundesumzugskostengesetz gezahlt werden (BFH v. 16.7.1971 – VI R 160/68, BStBl. II 1971, 772).

► *Zahlung an Dritte*: Ein Mietkostenzuschuss, den der ArbG einem Dritten gewährt, um dem ArbN eine Wohnung zu beschaffen, bildet beim ArbN nicht ohne Weiteres Arbeitslohn; dass der ArbN eine Wohnung mieten kann, bildet für sich allein keinen geldwerten Vorteil. Ein solcher liegt aber insoweit vor, als die Miete wegen des Zuschusses unter der ortsüblichen Miete liegt.

**Mietvorauszahlung**, die der ArbG dem ArbN zur Wohnungsbeschaffung gewährt und die der ArbN laufend in Höhe der Mietzinsverbilligung zurückzahlen muss, ist wie ein Darlehen zu behandeln; s. „Mietkostenzuschuss“.

**Mietzahlungen** des ArbG für Büro im Haus des ArbN können Einkünfte aus VuV sein (BFH v. 16.9.2004 – VI R 25/02, BStBl. II 2006, 10; s. Anm. 190).

**Mitgliedsbeiträge**, die der ArbG zugunsten des ArbN an gesellige Vereinigungen zahlt, sind Arbeitslohn; sie können nicht als Auslagenersatz oder durchlaufende Gelder anerkannt werden, auch wenn der ArbN aus beruflichen Gründen Mitglied ist (BFH v. 15.5.1992 – VI R 106/88, BStBl. II 1993, 840). Der BFH lehnt für den Regelfall wegen der Untrennbarkeit der beruflichen und der privaten Veranlassung (§ 12 Nr. 1 Satz 2) auch den ganzen oder teilweisen Abzug des als Arbeitslohn behandelten Betrags als WK ab. Auch Beiträge des ArbG an

einen Sportverein, um ArbN die Sportausübung zu ermöglichen, erfolgen nicht im überwiegenden Interesse des ArbG (s. Anm. 186; BFH v. 15.5.1992 – VI R 106/88, BStBl. II 1993, 840). Beiträge zu berufsständischen Kammern sind Arbeitslohn, vgl. Anm. 135.

**Musiker** (s. auch „Dirigent“; zu Kirchenmusikern s. „Kirchenbedienstete“): Einzelmusiker und Orchestermusiker können je nach der Art ihrer Berufsausübung ArbN des Musikbestellers oder eines Kapellen- oder Orchesterleiters oder selbständig (ggf. als Gesellschafter) sein. Die Beurteilung hängt weitgehend von den Verhältnissen des Einzelfalls ab. Das gilt auch für die Fragen, wer bei Nichtselbständigkeit der ArbG ist und ob bei Selbständigkeit eine freiberufliche oder gewerbliche Tätigkeit ausgeübt wird.

► *Musiker sind Arbeitnehmer des Musikbestellers* (zB Oper, Theater, Gastwirt, Tanzbar), wenn sie in seinen geschäftlichen Betrieb eingegliedert sind. Das setzt voraus, dass sie seinen Weisungen zu folgen verpflichtet sind und die Musikdarbietungen zum Betriebszweck des Musikbestellers gehören. Ein Gastwirt oder ähnlicher Veranstalter, der gewerbsmäßig musikalische Veranstaltungen darbietet, ist ArbG der Musiker, wenn diese so sehr in den Betrieb eingegliedert sind, dass sie nicht anders als das übrige Betriebspersonal (Kellner, Koch etc.) beurteilt werden können. Maßgebend sind die Beziehungen der Musiker zum Gastwirt (sog. Innenverhältnis); auf ihr Auftreten nach außen hin kommt es nicht entscheidend an (vgl. BFH v. 10.9.1976 – VI R 80/74, BStBl. II 1977, 178).

► *Die Erfüllung der steuerlichen Verpflichtungen*, die dem Musiker oder Kapellenleiter obliegen (insbes. Gewinnfeststellung für die Gesellschaft oder Abführung von LSt durch den Kapellenleiter), spricht zwar für Selbständigkeit der Kapelle gegenüber dem Gastwirt, bildet aber nicht das einzige Abgrenzungsmerkmal; entscheidend ist der Vertragswille der Parteien anhand des zwischen ihnen geschlossenen Vertrags (BFH v. 10.9.1976 – VI R 80/74, BStBl. II 1977, 178).

► *Verein als Musikbesteller*: Es besteht keine Eingliederung der Musiker in den Betrieb des Bestellers, wenn dieser ein ideeller Verein (Schützenverein, Sportverein usw.) ist, also selbst nur einen losen Zusammenschluss von Personen ohne wirtschaftlichen Zweck bildet. Soweit der Verein im Rahmen eines von ihm selbst unterhaltenen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs Musiker beschäftigt, gilt das Gleiche wie bei Beschäftigung durch einen Gastwirt.

► *Orchestermusiker sind Arbeitnehmer des Kapellenleiters*, wenn dieser als Unternehmer mit der Kapelle konzertiert. Dies setzt voraus, dass der Kapellenleiter das Risiko für die laufende Beschäftigung der Musiker trägt und die Musiker in die Kapelle fest eingegliedert sind. Eine solche Gestaltung ist typisch bei festgeschlossenen, unter dem Namen des Dirigenten bekannten Orchestern, die eine bestimmte musikalische Stilrichtung vertreten.

► *Mitglieder ständiger Orchester*, zB der Länder, Gemeinden sowie der Rundfunk- und Fernsehanstalten (s. „Rundfunk“), sind ArbN des Trägers des Orchesters. Jedoch werden Kapellen der Polizei, des Bundesgrenzschutzes, der Bundeswehr, Feuerwehr usw., soweit sie außerdienstlich tätig werden, als Mitunternehmern angesehen.

► *Musiker sind selbständig*, wenn sie weder in einem Dienstverhältnis zum Musikbesteller noch zum Kapellenleiter stehen. Dies ist der Fall:

▷ *Aushilfsmusiker*: Musiker, die nur aushilfsweise in einem festgeschlossenen Orchester oder in einem nur für eine einzelne Darbietung zusammengestellten Orchester mitwirken, sind selbständig (BFH v. 10.9.1976 – VI R 80/74,

BStBl. II 1977, 178, betr. Feier einer Privatperson; s. auch Anm. 90–92 über Nebentätigkeit).

- ▷ *Das einmalige Auftreten als Solist* in einem Konzert begründet kein Dienstverhältnis. Das Entgelt, das ein Orchestermusiker dafür bezieht, dass er mit dem Orchester, dem er angehört, als Solist auftritt, kann zu den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit gehören (BFH v. 25.11.1971 – IV R 126/70, BStBl. II 1972, 212).
- ▷ *Von Fall zu Fall festgelegte Musikdarbietungen* von Orchestermusikern außerhalb ihrer Tätigkeit im Orchester, zB bei Schallplattenaufnahmen oder bei Festspielen, bilden eine selbständige Nebentätigkeit (BFH v. 25.11.1971 – IV R 126/70, BStBl. II 1972, 212).
- ▶ *Leistungsschutzrechte*: Einnahmen aus selbständiger Tätigkeit liegen auch dann vor, wenn ein Musiktheater an seine angestellten Musiker Vergütungen für die Übertragung von Leistungsschutzrechten betr. Fernsehübertragungen zahlt (s. Anm. 190; BFH v. 6.3.1995 – VI R 63/94, BStBl. II 1995, 471).
- ▶ *Nebenberufliche Konzerttätigkeit als Liebhaberei*: Zur Frage, wann die nebenberuflich ausgeübte Orchestertätigkeit eines angestellten Musikpädagogen mangels Einkunftserzielungsabsicht die Voraussetzungen der Einkunftsart des § 18 nicht mehr erfüllt, vgl. BFH v. 22.7.1993 – VI R 122/92, BStBl. II 1994, 510.

**Mutterschaftsgeld** nach § 13 MuSchG und § 200 RVO ist gem. § 3 Nr. 1 Buchst. d stfrei.

**Nachhilfestunden**: Siehe „Privatunterricht“.

**Nachtarbeit**: Zur StFreiheit s. § 3b.

**Nachzahlung** von Arbeitslohn: Auch verspätet oder erst nach Beendigung des Dienstverhältnisses nachgezahlter Arbeitslohn gehört zu den Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, § 2 Abs. 2 Nr. 2 LStDV).

**Nahrungsmittel**: Siehe „Getränke“, „Kost“, „Mahlzeiten“.

**Nahverkehrsbetriebe**: Freifahrten ihrer ArbN bilden stpfl. Sachbezug; zu Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte s. § 9 Abs. 4; s. „Freifahrten“.

**Nebentätigkeit**: Siehe Anm. 90–92.

**Nettolohn**: Siehe Anm. 106. Unterbleibt der LStAbzug, weil die Beteiligten eines Dienstverhältnisses irrtümlich von freier Mitarbeit ausgehen, sind die zugeflossenen Einnahmen (Barlohn und Sachbezüge) zu erfassen und nicht ein hochgerechneter Bruttolohn, der sich ergäbe, wenn den zugeflossenen Beträgen die LSt hinzugerechnet wird (BFH v. 23.4.1997 – VI R 99/96, BFH/NV 1997, 656). Wenn bei einer Nettolohnvereinbarung der ArbG eine EStNachzahlung für einen vorangegangenen VZ leistet, handelt es sich um Arbeitslohn (BFH v. 3.9.2015 – VI R 1/14, BStBl. II 2016, 31).

**Nießbrauch**: Seine unentgeltliche oder verbilligte Einräumung kann Arbeitslohn bilden; vgl. Anm. 293.

**Notar**: Grundsätzlich selbständig, auch als Notarverweser (BFH v. 12.9.1968 – V 174/65, BStBl. II 1968, 811). Zu Ausnahmen bei den württembergischen Bezirksnotaren, die bis zum 31.12.2017 möglich waren, vgl. BFH v. 20.2.1953 – V 57/51 U, BStBl. III 1953, 123: Als festbesoldeter Beamter nach Landesrecht grds. ArbN; zu dieser Tätigkeit gehören die Verwaltung des Nachlass- und Vormundschaftsgerichts, die Verrichtungen des Grundbuchbeamten und öffentlich-rechtl. Beurkundungen; dagegen ist er selbständig hinsichtlich der unter die notarische Rechtsbetreuung fallenden Raterteilung und der Anfertigung von Ur-

kundenentwürfen ohne nachfolgende Beurkundung oder Beglaubigung. Seit 1.1. 2018 wurden die württembergischen Amtsnotariate aufgelöst, Notare sind seither auch in Württemberg freiberuflich tätig.

**Notstandsbeihilfen:** Siehe Anm. 215.

**Nutzungsüberlassung** des betrieblichen Pkw. auch für Privatfahrten führt zu Arbeitslohn. Zur Bewertung vgl. § 8 Abs. 2 Sätze 2–5; s. § 8 Anm. 70–114.

**Opernsänger** können selbständig oder nichtselbständig tätig sein. Bei der Frage, ob eine gastspielverpflichtete Opernsängerin in einen Theaterbetrieb eingegliedert ist, kann nicht einseitig auf die Verpflichtung zur Teilnahme an den Proben abgestellt werden (BFH v. 30.5.1996 – V R 2/95, BStBl. II 1996, 493; OFD München v. 20.3.1997, FR 1997, 392).

**Optionsrecht:** Siehe „Ankaufsrecht“. Zum Optionsrecht auf Bezug junger Aktien s. Anm. 213.

**Ordensangehörige:** Zwischen einem katholischen Orden und seinen Ordensangehörigen besteht kein Dienstverhältnis, sondern ein familienähnliches Verhältnis eigener Art, das auf dem aus religiösen Gründen geleisteten Gelübde der Diakonisse gegründet ist. Das gilt auch bei Tätigkeit des Ordensmitglieds in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb des Ordens (Brauerei, Brennerei). Selbst wenn die für das Ordensmitglied aufgewandten Unterhaltsleistungen bei der Gewinnermittlung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs als BA abgezogen werden, führt dies nicht dazu, ein Dienstverhältnis zwischen dem Ordensangehörigen und dem Orden anzunehmen.

► *Bei Gestellung eines Ordensangehörigen* durch den Orden zur Dienstleistung für Dritte kommen folgende Fälle in Betracht:

▷ *Der Ordensangehörige selbst schließt einen Dienstvertrag* mit der anfordernden Stelle (Außenstelle), zB dem Krankenhaus; hier ist der Ordensangehörige ArbN des Krankenhauses. Das ist aber nur dann der Fall, wenn bürgerlich-rechtl. und tatsächlich unmittelbare Rechte und Pflichten zwischen dem Krankenhaus und dem Ordensangehörigen begründet und gewollt werden. Der Arbeitslohn ist dem Ordensangehörigen selbst zuzurechnen. Eine etwaige gänzliche oder teilweise Abführung des Arbeitslohns an den Orden ist als Festsetzung eines niedrigeren Gehalts zu verstehen (BFH v. 25.11.1993 – VI R 115/92, BStBl. II 1994, 424).

▷ *Der Orden verpflichtet sich aufgrund eines zwischen ihm und der Außenstelle geschlossenen Vertrags* zur Gestellung eines „auswechselbaren“ oder eines bestimmten Ordensangehörigen. Durch Verträge dieser Art wird ein Dienstverhältnis zwischen der Außenstelle und dem Ordensangehörigen nicht begründet (BFH v. 8.7.1971 – V R 1/68, BStBl. II 1972, 70).

► *Anwendung bei anderen religiösen Gemeinschaften:* Die dargestellten Grundsätze gelten nicht nur bei katholischen Orden, sondern auch bei evangelischen Gemeinschaften (Diakonieverband, Diakonissen-Mutterhaus), Freikirchen und religiösen Sekten.

**Ordnungsstrafen:** Siehe „Geldstrafen“; „Verwarnungsgelder“.

**Organschaft:** Zur ArbN-Eigenschaft in einer Organschaft s. Anm. 63.

**Outplacement-Beratung** erfolgt im Regelfall im überwiegenden Eigeninteresse des ArbG, s. Anm. 186.

**Parkplatz:** Zur unentgeltlichen Überlassung durch den ArbG s. Anm. 186.

**Parlamentarische Geschäftsführer** der Fraktionen des Deutschen Bundestags: Siehe „Abgeordnete“.

**PC-Nutzung** des betrieblichen PC durch ArbN ist stfrei (§ 3 Nr. 45). Kein Verstoß gegen Art. 3 GG (BFH v. 21.6.2006 – XI R 50/05, BStBl. II 2006, 715).

**Pension:** Siehe Anm. 300–340, 390. Zu Bezügen aus Pensionskassen s. Anm. 463, aus UKassen s. Anm. 473. Zum Einfluss eigener Beiträge des ArbN s. Anm. 326–329.

**Pensionskassen:** Allgemein s. Anm. 460; zur stl. Behandlung der Leistungen aus Pensionskassen s. Anm. 463.

**Pensionszusagen (ohne Rückdeckung):** Zum Begriff der Pensionszusage s. Anm. 386; StPflicht bei Pensionszusage s. Anm. 387; Pensionszusage anstelle von Arbeitslohn s. Anm. 387; Änderung der Pensionszusage s. Anm. 388; Besteuerung der Leistungen aufgrund einer Pensionszusage s. Anm. 390.

**Pfändung von Arbeitslohn:** Siehe Anm. 123.

**Pfarrhaushälterinnen:** Zu ihrer Entlohnung erhalten römisch-katholische Geistliche von den Diözesen Zuschüsse. Diese werden von der FinVerw. als unmittelbare Lohnzahlungen der Diözesen an die Haushälterinnen angesehen und deshalb bei der Besteuerung der Dienstbezüge der Geistlichen außer Betracht gelassen, wenn der Zuschuss die Hälfte des vom Pfarrer an die Haushälterin gezahlten Arbeitslohns nicht übersteigt (FinMin. Rhld.-Pf. v. 21.4.1977, FR 1977, 278). Der Pfarrer muss aber die LSt aus dem Gesamtbezug berechnen. Die Zuschüsse der Diözese zu der Zusatzversorgung der Pfarrhaushälterinnen stellen bei diesen keinen Arbeitslohn dar. Leistungen aus der Zusatzversorgung stellen eine mit dem Ertragsanteil anzusetzende Leibrente nach § 22 Nr. 1 dar.

**Pflege eines Angehörigen:** Zahlungen aus dem Vermögen eines pflegebedürftigen Angehörigen sind kein Arbeitslohn (BFH v. 14.9.1999 – IX R 88/95, BStBl. II 1999, 776).

**Pflegekräfte** (s. auch „Krankenschwester“, „Deutsches Rotes Kreuz“): Wenn sie von einer Gemeinde von Fall zu Fall mit der Pflege kranker oder hilfloser Personen beauftragt werden, sind sie nicht ArbN.

**Pkw-Überlassung durch den Arbeitgeber auch für private Fahrten des Arbeitnehmers** führt regelmäßig zu Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit (Sachbezug; vgl. BFH v. 23.10.1992 – VI R 1/92, BStBl. II 1993, 195). Die Bewertung erfolgt nach der sog. 1 %-Regelung oder nach den tatsächlichen Kosten (vgl. § 8 Abs. 2 Sätze 2–5; s. § 8 Anm. 70–114). Zuzahlungen des ArbN zur Anschaffung des überlassenen Pkw. können WK sein (BFH v. 18.9.2007 – VI R 59/06, BStBl. II 2009, 200). Entsprechendes gilt, wenn der ArbN einen Teil der Betriebskosten (Benzin etc.) selbst bezahlt (BFH v. 18.10.2007 – VI R 57/06, BStBl. II 2009, 199).

#### **Pooling von Einnahmen:**

▶ *Grundsatz:* Sammeln mehrere ArbN ihre Einnahmen (zB Trinkgelder) in einem Pool und verteilen diese dann untereinander nach einem bestimmten Schlüssel, so ändert dies nichts an der Natur der Einnahmen; Tronc-Einnahmen können Trinkgelder sein (BFH v. 18.6.2015 – VI R 37/14, BStBl. II 2016, 751; aA noch BFH v. 18.12.2008 – VI R 49/06, BStBl. II 2009, 820).

▶ *Besonderheiten bei Krankenhausärzten:* Die Chefärzte (leitenden Abteilungsärzte usw.), die zu einer selbständigen ärztlichen Nebentätigkeit und entsprechender privater Liquidation bei den Patienten berechtigt sind, beteiligen mitunter die bei Ausübung dieser Nebentätigkeit herangezogenen Personen an den Einnah-

men. Geschieht dies aufgrund eines vom Mitarbeiter mit dem Chefarzt freiwillig geschlossenen Vertrags, so entsteht dadurch ein Dienstverhältnis unmittelbar zwischen den Beteiligten (BFH v. 11.11.1971 – IV R 241/70, BStBl. II 1972, 213); uU kommt eine Pauschalierung nach § 40a in Betracht.

Stehen dagegen die Mitarbeiter, wie dies die Regel ist, aufgrund ihres Arbeitsverhältnisses zum Krankenhausträger den Chefarzten für deren Nebentätigkeit zur Verfügung, so bilden die ihnen von den Chefarzten gezahlten Honoraranteile Zahlungen eines Dritten iSd. § 38 Abs. 1 Satz 2 und sind somit Teil des vom Krankenhausträger dem LStAbzug zu unterwerfenden Arbeitslohns (Kenntnis über Höhe der Vergütung beim Krankenhausträger erforderlich). Dabei ist es unerheblich, ob die Vergütungen vom liquidationsberechtigten Arzt aufgrund einer besonderen Verpflichtung oder freiwillig erbracht und ob sie direkt oder aus einem Mitarbeiterfonds (Liquidationspool) gewährt werden.

**Postbedienstete (ehemalige):** Die im Rahmen der Umwandlung der Bundespost in privatrechtl. Strukturen von den neuen AG an ihre Mitarbeiter gezahlten – früher ebenfalls stfreien – Einnahmen (Reisekosten etc.) sind stfrei, vgl. § 3 Nr. 35.

**Praktikanten** sind ArbN. Die Bezüge von Verwaltungspraktikanten sind keine stfreien Unterhaltsbeihilfen iSd. § 3 Nr. 11 (vgl. § 3 Nr. 11 Anm. 8).

**Prämien und Incentives:** Allgemein s. Anm. 235 ff.

**Preise:** Siehe „Belohnungen“, „Lose“.

**Preisgelder,** die in Zusammenhang mit der nichtselbständigen Tätigkeit stehen, sind Einnahmen iSd. § 19 (zB Preis für das Forschungsergebnis eines Universitätsprofessors). Kein Zusammenhang mit der Einkunftsart besteht bei Preisgeldern, die für ein Lebenswerk, die Persönlichkeit, die Grundhaltung oder ein vorbildliches Verhalten eines Stpfl. gezahlt werden (zB Lebensrettung durch einen Kraftfahrer während einer Dienstreise). Zur Behandlung von Preisgeldern allg. s. BMF v. 5.9.1996 – IV B 1 - S 2121 - 34/96, FR 1996, 723.

**Preisnachlass:** Siehe § 8 Abs. 3; § 8 Anm. 145 ff.

**Privatdozent** an Hochschulen sind ArbN (s. „Lehrtätigkeit von Lehrern, Dozenten, Professoren usw.“).

**Privatunterricht** durch Schullehrer oder Schüler (Nachhilfestunden) ist selbständige Tätigkeit (s. § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2). Privatlehrer im Haushalt zur Unterrichtung und Erziehung der Kinder ist dagegen ArbN des Haushaltsvorstands. Auch wenn ein Schullehrer aufgrund besonderer Arbeitsverträge behinderten Kindern Hausunterricht in den gleichen Fächern erteilt, in denen er auch sonst unterrichtet, steht er in Dienstverhältnissen zu den Eltern der Kinder (BFH v. 26.1.1968 – VI R 224/66, BStBl. II 1968, 362, geht von dieser Rechtslage stillschweigend aus).

**Prostituierte** können ArbN eines Bordellinhabers sein. Voraussetzung ist, dass sie in den Betrieb des Bordells eingegliedert sind (so BGH v. 6.10.1989 – 3 StR 80/89, wistra 1990, 100). Unsittlichkeit einer Tätigkeit schließt nicht aus, dass stl. ein Dienstverhältnis vorliegt. Zur Problematik vgl. auch BFH v. 20.2.2013 – GrS 1/12, BStBl. II 2013, 441: selbständig tätige Prostituierte haben Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

**Provision** (s. auch „Vermittlungstätigkeit“): grds. Arbeitslohn, wenn die Zahlung der Provision durch das Dienstverhältnis veranlasst ist. Dabei gilt:

► *Vermittlungsleistungen des Arbeitnehmers zugunsten des Arbeitgebers:* Die Provision wird idR durch das Dienstverhältnis veranlasst, insbes. wenn der ArbN ständigen Kundenkontakt hat und es zu seinen Aufgaben gehört, Verträge, für welche die

Provisionen ausgeschüttet werden, zu vermitteln. Dies gilt auch, wenn Verträge von verbundenen Unternehmen vermittelt werden (BFH v. 23.8.2007 – VI R 44/05, BStBl. II 2008, 52). Bei ArbN ohne direkten Kundenkontakt wird dann von einer Veranlassung durch das Dienstverhältnis auszugehen sein, wenn der mit der Provision bezahlte Vertrag während der Arbeitszeit vermittelt wird. Nicht durch das Dienstverhältnis veranlasst sind Provisionen für Eigenverträge der ArbN.

► *Verzicht des Arbeitgebers zugunsten des Arbeitnehmers auf Provisionen:* Bei ArbN von Kreditinstituten bildet die provisionsfreie oder provisionermäßigte Abrechnung von Wertpapiergeschäften insoweit Arbeitslohn, als der Vorteil über den Nachlass hinausgeht, den das Kreditinstitut auch Dritten gewährt (BFH v. 15.3.1974 – VI R 25/70, BStBl. II 1974, 413, unter Anwendung der Grundsätze, die für den verbilligten Warenbezug gelten).

#### **Prozesskosten:**

► *Arbeitsgerichtliche Prozesse:* Bei einem zwischen ArbN und ArbG geführten Rechtsstreit bildet der Kostenersatz des unterliegenden ArbG keinen Arbeitslohn, auch wenn über Arbeitslohn gestritten wurde, da die Ersatzleistung nicht durch das Dienstverhältnis veranlasst ist, sondern auf Gesetz beruht.

**Prüfungstätigkeit** von ArbN, die hauptberuflich nicht als Prüfer tätig sind, außerhalb ihrer eigentlichen Dienstobliegenheiten ist freiberufliche Tätigkeit (BFH v. 14.3.1958 – VI 36/55 U, BStBl. III 1958, 255; BFH v. 2.4.1958 – IV 230/57 U, BStBl. III 1958, 293). Das gilt zB für die beamteten Mitglieder von Prüfungsausschüssen für die große juristische Staatsprüfung und für Hochschullehrer in Bayern als Mitglieder eines staatlichen Ausschusses für ärztliche Prüfungen (BFH v. 19.1.1968 – VI R 83/66, BStBl. II 1968, 309). Ebenso führt die Mitwirkung eines Hochschullehrers an Staatsprüfungen zu Einkünften aus selbständiger Arbeit (BFH v. 29.1.1987 – IV R 189/85, BStBl. II 1987, 783). Die Aufsicht bei schriftlichen Prüfungen ist regelmäßig Ausfluss der Haupttätigkeit und daher nichtselbständig; vgl. FinMin. Brandenb. v. 9.2.1993, FR 1993, 247.

► *Emeritierte Hochschulprofessoren:* Prüfungsvergütungen emeritierter Hochschullehrer sind Einkünfte aus selbständiger Arbeit, da emeritierte Hochschullehrer nicht zu Prüfungen verpflichtet sind.

► *Prüfungstätigkeit von Angestellten der Ortskrankenkassen* in Prüfungsausschüssen der kassenärztlichen Vereinigungen gehört zur nichtselbständigen Haupttätigkeit (FG Düss./Köln v. 31.10.1969 – VII 209/68 L, EFG 1970, 70, rkr.).

**Putzfrau:** Siehe „Haushaltshilfe“.

**Rabatt:** Siehe „Unentgeltliche oder verbilligte Überlassung von Wirtschaftsgütern (oder Leistungen)“.

**Rabattfreibetrag** nach § 8 Abs. 3: Siehe § 8 Anm. 176.

**Rechtsanwalt** (s. auch „Anwaltsvertreter“, „Prüfungstätigkeit“, ferner Anm. 92 zu Nebentätigkeit) kann zu einem anderen Unternehmen (als sog. Syndikusanwalt), aber auch zu einem anderen RA in einem Dienstverhältnis stehen. Die Vereinbarung einer festen Vergütung bei der Aufnahme in eine Sozietät ist für sich allein kein Beweis für ein Dienstverhältnis. Das BSG hat ein Dienstverhältnis bejaht bei einem Rechtsanwalt, der sein durch feste Vergütung, Weisungsgebundenheit und Beschränkung in der freien Verfügung über Arbeitszeit und Arbeitsort gekennzeichnetes Beschäftigungsverhältnis, das er als Anwaltsassessor eingegangen war, nach seiner Zulassung fortführte (BSG v. 17.10.1969 – 3 RK 67/66, HFR 1970, 246 = BB 1969, 1481; uE zutr.).

Rechtsanwälte, die in den neuen Bundesländern bei den Ämtern zur Regelung offener Vermögensfragen beschäftigt sind, sind selbständig (FinMin. Sachsen v. 11.1.1993, FR 1993, 251; FinMin. Sachs.-Anh. v. 3.6.1993, StEK EStG § 18 Nr. 180; BAG v. 3.6.1998 – 5 AZR 656/97, NJW 1998, 3661).

**Rechtspraktikanten** der einphasigen Juristenausbildung sind ArbN.

BFH v. 19.4.1985 – VI R 131/81, BStBl. II 1985, 465; BFH v. 27.6.1986 – VI R 170/83, BFH/NV 1986, 662; BFH v. 10.10.1986 – VI R 71/83, BFH/NV 1987, 87; E. SCHMIDT, BB 1983, 1092, und E. SCHMIDT, BB 1984, 191: Nichtvorliegen eines Dienstverhältnisses.

**Referendar** im juristischen Vorbereitungsdienst ist nach stRspr. ArbN, da er Dienstleistungen schuldet (BFH v. 12.8.1983 – VI R 155/80, BStBl. II 1983, 718). Zu Nebentätigkeit s. „Juristische Mitarbeiter“.

**Regisseur** von Fernsehfilmen ist nichtselbständig, wenn er über einen längeren Zeitraum Fernsehfilme bei derselben Rundfunkanstalt bearbeitet. Dies gilt auch, wenn er nach jedem einzelnen Film entlohnt wird (BMF v. 5.10.1990 – IV B 6 - S 2332 - 73/90, BStBl. I 1990, 638; FG Berlin v. 28.6.1972 – VI 39–40/72, VI 39/72, VI 40/72, EFG 1972, 614, rkr.). Ein Gastregisseur ist selbständig, wenn ihm, vor allem in der Zeiteinteilung, größere Freiheit eingeräumt wird. Er ist allerdings ArbN, wenn er die Regie für mehrere Bühnenstücke übernimmt.

**Reinigungsarbeiten:** Siehe „Haushaltshilfe“.

**Reisebüros:** Zu Provisionen der ArbN für Vermittlung von Versicherungen s. „Vermittlungstätigkeit“.

► *Fahrpreismäßigungen*, die ArbN eines Reisebüros von ihrem ArbG für öffentliche Verkehrsmittel erhalten, bilden stpfl. Arbeitslohn, soweit sie für private Fahrten verwendet werden. Das gilt auch, wenn die Ermäßigungen den ArbN unmittelbar von den Verkehrsunternehmen gewährt werden (s. allg. Anm. 170 ff.); s. auch „Freifahrten“, „Freiflüge“.

► *Rabattfreibetrag* nach § 8 Abs. 3 findet bei der Berechnung des gewährten Vorteils nur Anwendung, wenn eine vom Reisebüro selbst veranstaltete Reise verbilligt an den ArbN abgegeben wird. Werden von ArbG nur vermittelte Reisen an den ArbN verbilligt abgegeben, wird der Rabattfreibetrag nur auf den Teil angewendet, der auf die Vermittlungsprovision entfällt (OFD Berlin v. 17.12.1996, FR 1997, 276). Eine Bewertung der zugewendeten Reise mit den amtlichen Durchschnittssätzen nach BMF (BMF v. 22.12.1994 – S 2334/21, BStBl. I 1994, 926, Nr. 5) ist nur zulässig, wenn der Flug den dort genannten Beschränkungen im Reservierungsstatus unterliegt.

► *Informations- und Studienreisen* von ArbN in Reisebüros: Es gelten die üblichen Regelungen (s. Anm. 235–239).

**Reisegepäckversicherung:** Schließt der ArbG für seine ArbN eine Reisegepäckversicherung ab, aus der den ArbN ein eigener Anspruch gegenüber dem Versicherer zusteht, so führt die Zahlung der Prämien durch den ArbG zu Arbeitslohn, der nur dann gem. § 3 Nr. 16 stbefreit ist, wenn sich der Versicherungsschutz auf Dienstreisen beschränkt. Bezieht sich der Versicherungsschutz auf sämtliche Reisen (auch private), ist eine Aufteilung nur zulässig, wenn der Versicherer eine Auskunft über die Kalkulation des Preises erteilt (BFH v. 19.2.1993 – VI R 42/92, BStBl. II 1993, 519).

**Reisekostenersatz** ist stfrei gem. § 3 Nr. 13 und 16; s. § 3 Nr. 13 Anm. 1 ff. und § 3 Nr. 16 Anm. 1 ff. Zu Reisekostenersatz für Reisen, die auch einen touristischen Aspekt haben, s. Anm. 235–239.

**Reiseleiter**, der Reisende bei Rundfahrten in betriebseigenen Autobussen des Reiseunternehmens betreut und bei der Gestaltung des Tagesablaufs im Großen und Ganzen an das vom Unternehmen vorgegebene Rahmenprogramm gebunden ist, ist ArbN (BSG v. 26.5.1982 – 2 RU 67/82, BB 1983, 1731). Anders ein Reiseleiter, der in seiner Reise- und Programmgestaltung frei ist und sich lediglich an den Wünschen seiner Kunden orientiert.

**Reporter** bei Funk und Fernsehen: Ob selbständig oder nichtselbständig, ist Frage des Einzelfalls. Auch wenn ein Reporter von einem Fernsehsender für jeden Einzelfall seiner Mitwirkung als sog. freier Mitarbeiter verpflichtet und nach jedem Einzelfall entlohnt wird, kann er nichtselbständig sein, sofern er überwiegend über einen von vornherein feststehenden längeren Zeitraum für denselben Sender tätig wird; vgl. BMF v. 5.10.1990 – IV B 6 - S 2332 - 73/90, BStBl. I 1990, 638, s. auch „Fernsehen“.

**Repräsentationskosten** (s. auch „Mitgliedsbeiträge“), zB dem Ansehen des arbeitgebenden Unternehmens angemessene Wohnung, Kleidung, gesellschaftliche Verpflichtungen, für Spenden, für Geschenke an Mitarbeiter, Bewirtung von Geschäftsfreunden des ArbG im Privathaushalt: grds. nicht als WK abziehbar; s. § 9 Anm. 750 „Repräsentationsaufwendungen“, „Bewirtungskosten“. Ihr Ersatz durch den ArbG bildet daher idR stpfl. Arbeitslohn und nur ausnahmsweise Auslagenersatz oder durchlaufende Posten iSd. § 3 Nr. 50 (allg. s. Anm. 140, 161). Bei ArbN im öffentlichen Dienst ist der Ersatz von Repräsentationskosten insoweit stfrei, als Aufwandsentschädigungen gezahlt werden und die für eine Stfreiheit erforderlichen Voraussetzungen vorliegen; s. § 3 Nr. 12 Anm. 1 ff.

**Restaurantscheck:** Siehe „Essenmarken“.

**Rettungsschwimmer** der DLRG sind keine ArbN (Schl.-Holst. FG v. 12.8.1980 – I 124/75, EFG 1981, 96, rkr.), wenn die Aufwandsentschädigung die eigenen Aufwendungen nicht wesentlich übersteigt. Ist dies der Fall, s. BFH v. 4.8.1994 – VI R 94/93, BStBl. II 1994, 944, betr. Sanitätshelfer.

**Rote-Kreuz-Schwester:** Siehe „Deutsches Rotes Kreuz“.

**Rückdeckungsversicherung für Pensionszusagen:** Zum Begriff der Rückdeckungsversicherung s. Anm. 395; zu Besonderheiten der Rückdeckung bei GesGf. s. Anm. 405; zur stl. Behandlung der Beiträge zu einer Rückdeckungsversicherung s. Anm. 406.

**Rückzahlung von Arbeitslohn:** Siehe allg. § 9 Anm. 80–84. Irrtümlich bezahlter Arbeitslohn, der zurückbezahlt wird, ist auch bei beherrschenden GesGf. erst zum Zeitpunkt der Rückzahlung WK (vgl. BFH v. 14.4.2016 – VI R 13/14, BStBl. II 2016, 778). Im Übrigen gilt, dass zwischen versteuertem und (zu Recht oder Unrecht) stfrei belassenem Arbeitslohn zu unterscheiden ist:

▶ *Zahlt der Arbeitnehmer Arbeitslohn, der nicht als steuerpflichtig behandelt wurde, zurück*, so kann er im Jahr der Rückzahlung weder WK noch negative Einnahmen geltend machen. Ebenso wenig ist eine Verrechnung mit laufendem Arbeitslohn möglich.

▶ *Zahlt dagegen der Arbeitnehmer als steuerpflichtig behandelten Arbeitslohn zurück*, so bildet die Rückzahlung uE WK (aA negative Einnahme), s. ausführl. § 9 Anm. 84.

**Ruhegelder:** Siehe allg. Anm. 335.

**Rundfunk** (s. auch „Rundfunksprecher“, „Fernsehen“, „Musiker“): Arbeitsrechtlich werden die sog. freien Mitarbeiter bei Rundfunk- und Fernsehanstalten regelmäßig als oder wie ArbN behandelt (BAG v. 7.5.1980 – 5 AZR 293/78, StRK LStDV 1975 § 1 R. 17, betr. Hörfunkkorrespondent). Ausnahme zB: Ein

Musikbearbeiter, der innerhalb der von der Rundfunkanstalt gesetzten Bearbeitungsfristen seine Arbeitszeit frei einteilen kann, ist regelmäßig nicht ArbN (BAG v. 21.9.1977 – 5 AZR 373/76, StRK LStDV 1975 § 1 R. 12; DB 1978, 596).

**Rundfunkermittler**, der im Auftrag einer Rundfunkanstalt Schwarz Hörer ermittelt, wurde als selbständig beurteilt (BFH v. 2.12.1998 – XI R 83/96, BStBl. II 1999, 534).

**Rundfunkgerät**: Zu leihweiser Überlassung s. „Fernsehgerät“.

**Rundfunksprecher** ist idR nichtselbständig tätig (vgl. BFH v. 14.10.1976 – V R 137/73, BStBl. II 1977, 50). Dies gilt auch dann, wenn er von der Rundfunkanstalt für jeden Einzelfall seiner Mitwirkung als sog. freier Mitarbeiter verpflichtet wird, ihr aber auf Dauer zur Verfügung steht und für sie überwiegend oder fast ausschließlich tätig wird; allg. vgl. BMF v. 5.10.1990 – IV B 6 - S 2332 - 73/90, BStBl. I 1990, 638.

**Sachbezüge**: Siehe Anm. 110 ff., § 8 Anm. 23.

**Sachverständiger**: Bei Abgrenzung der selbständigen von der nichtselbständigen Tätigkeit spielen Unternehmerrisiko und -initiative infolge der Eigenart der Sachverständigentätigkeit für die Beurteilung eine untergeordnete Rolle.

**Saisonkurzarbeitergeld** ersetzt das Schlechtwettergeld, welches früher an Bauarbeiter im Winter gezahlt wurde; stfrei nach § 3 Nr. 2; s. „Baugewerbe“.

**Salary split** (Aufteilung eines Gesamtgehalts in Gehaltsteile) bei einem in einer internationalen Unternehmensgruppe länderübergreifend tätigen ArbN setzt separate Arbeitsverträge, angemessene Gehaltsaufteilungen und entsprechende Nachweise durch ArbN und ArbG voraus. Das Besteuerungsrecht für die einzelnen Gehaltsteile steht – in Abhängigkeit von der Einzelsituation – uU unterschiedlichen Ländern zu, wodurch sich ggf. Vorteile in der Gesamtsteuerbelastung für den ArbN erzielen lassen. In der Praxis finden sich *Salary split*-Gestaltungen häufig gekoppelt mit Steuerkompensationsvereinbarungen; dadurch soll sichergestellt werden, dass die weltweite StBelastung des ArbN nicht größer ist, als wenn er im Entsendestaat verblieben wäre; s. weiterhin auch „Expatriate“.

**Sammelbeförderung**: Unentgeltliche oder verbilligte Sammelbeförderung des ArbN zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ist seit VZ 1994 stfrei gem. § 3 Nr. 32.

**Schadensersatz**: Siehe Anm. 275.

**Schauspieler**: Siehe BMF v. 5.10.1990 – IV B 6 - S 2332 - 73/90, BStBl. I 1990, 638; „Bühnenkünstler“, „Fernsehen“, „Gastschauspieler, Gastsänger“, „Opernsänger“.

**Schenkung unter Lebenden** an ArbN: Siehe Anm. 197.

**Schiedsrichter**: Die nebenberufliche Tätigkeit eines Richters bei einem öffentlich-rechtl. Schiedsgericht (für landwirtschaftliche Marktregelung) ist als selbständig zu beurteilen. Schiedsrichter, die im Auftrag eines Sportverbands regelmäßig Liga-Turniere leiten, sind uE ebenfalls selbständig und nicht ArbN des Verbands. Dies gilt auch, wenn sie eine regelmäßige nicht nur unerhebliche Vergütung erhalten, die über ihren eigenen Aufwendungen liegt.

**Schiffspersonal**: Besteuerung nach dem Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Schifffahrtsunternehmens, s. Anm. 93.

**Slechtwettergeld**: Siehe „Saisonkurzarbeitergeld“, „Baugewerbe“.

**Schmerzensgeld**: Regelmäßig kein Arbeitslohn, s. Anm. 275.

**Schmiergeld:** Derartige Zahlungen an den ArbN – ohne Wissen und Wollen des ArbG – um den ArbN zu einer Verletzung seiner Dienstpflichten zu veranlassen, sind nicht durch das Dienstverhältnis, sondern durch ein besonderes rechtl. oder wirtschaftliches Verhältnis zum Zahlenden veranlasst und daher nicht Arbeitslohn, sondern Einkünfte aus Leistungen iSd. § 22 Nr. 3 und durch Veranlagung zu erfassen, s. Anm. 172.

**Schmuzzulagen:** Steuerpflichtiger Arbeitslohn (§ 2 Abs. 2 Nr. 7 LStDV).

**Schrott:** Siehe „Abfälle“.

**Schuldbefreiung** des ArbN durch den ArbG, ohne dass der ArbG vom ArbN eine entsprechende Erstattung verlangt, bildet Arbeitslohn, wenn durch das Dienstverhältnis veranlasst.

**Schuldzinsen:** Siehe „Zinsen“, „Zinersparnis“.

**Schulung:** Siehe Anm. 186.

**Schutzkleidung:** Siehe „Arbeitskleidung (Berufskleidung)“.

**Schwarzarbeiter** (besonders ArbN des Bau- und Baunebengewerbes, die in baurechtl., gewerberechtl. usw. unzulässiger Weise Arbeiten ausführen) sind idR nicht ArbN des Auftraggebers, da sie hinsichtlich Art und Zeit der Arbeit nicht seinen Weisungen unterliegen, die Arbeit auf Hilfskräfte übertragen können und das Unternehmerrisiko mindestens zusammen mit dem Auftraggeber tragen (BFH v. 21.3.1975 – VI R 60/73, BStBl. II 1975, 513). Ausnahmen sind möglich, etwa wenn ein ungelernter Arbeiter dem Auftraggeber nach dessen Weisungen zu bestimmten Zeiten im Stundenlohn hilft.

**Schwimmbad:** Die Überlassung eines betriebseigenen Schwimmbads zur Benutzung durch die ArbN des Betriebs erfolgt im überwiegenden Eigeninteresse des ArbG (s. Anm. 186), da die Zurverfügungstellung nur der Verbesserung der Arbeitsbedingungen innerhalb des Betriebs (Kommunikation, Gesundheit) dient; die Überlassung von Eintrittskarten für ein Schwimmbad außerhalb des Betriebs bildet dagegen Arbeitslohn; s. auch „Eintrittskarten“.

**Seeschiffahrt:** Die Unterbringung von ArbN an Bord ist als Sachbezug ein geldwerter Vorteil. Für die Bewertung gilt die Sozialversicherungsentgeltordnung (SvEV). Für die Verpflegung erfolgt jährlich Festsetzung von Durchschnittswerten, s. § 8 Anm. 137.

**Sicherheitsaufwendungen:** Bei Aufwendungen für die Sicherheit – vermeintlich oder tatsächlich – gefährdeter ArbN wird nach BMF v. 30.6.1997 – IV B 6 - S 2334 - 148/97, BStBl. I 1997, 696, unterschieden:

▶ *Aufwendungen des Arbeitgebers für ausschließlich mit dem Personenschutz befasstes Personal* erfolgen im Regelfall im überwiegenden Eigeninteresse des ArbG und führen beim ArbN zu keiner Bereicherung.

▶ *Bei Aufwendungen für den Einbau von Sicherheitseinrichtungen* wird unterschieden nach ArbN, für welche die zuständigen Sicherheitsbehörden eine konkrete Positiongefährdung annehmen (hier erfolgen die Aufwendungen im überwiegenden Eigeninteresse des ArbG), und solchen ArbN, bei denen die Sicherheitsbehörden lediglich eine abstrakte Positiongefährdung sehen (hier ist von einem geldwerten Vorteil aus dem Dienstverhältnis auszugehen).

Zur Unterscheidung zwischen Zuwendungen im überwiegenden Eigeninteresse des ArbG und Arbeitslohn vgl. Anm. 185 ff.

**Sonntagsarbeit:** Entgelt hierfür bildet Arbeitslohn (§ 2 Abs. 2 Nr. 6 LStDV); zur StFreiheit s. § 3b.

**Soziale Leistungen** des ArbG können nicht stbare Zuwendungen bilden, s. bes. Anm. 135 über sog. bloße Aufmerksamkeiten, Anm. 176, 177 über Gelegenheitsgeschenke und Anm. 185, 186 über Zuwendungen im überwiegenden Eigeninteresse des ArbG; anderenfalls sind sie Arbeitslohn, soweit nicht ausdrücklich stbefreit.

**Sozialversicherung:** Die ArbG-Anteile der Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung sind kein Arbeitslohn (§ 3 Nr. 62 Satz 1). Über gleichgestellte Zuschüsse des ArbG s. § 3 Nr. 62 Sätze 2–4, § 3 Nr. 62 Anm. 6.

**Sozialversicherungsnachzahlungen** Scheidet ein Beamter aus dem öffentlich-rechtl. Dienstverhältnis aus und ist der Dienstherr nach §§ 8, 181 ff. SGB VI verpflichtet, ihn bei der gesetzlichen Rentenversicherung nachzuversichern, so stellt der volle Nachversicherungsbetrag einen Beitrag zur gesetzlichen Rentenversicherung dar, rechnet also nicht zum Arbeitslohn. Eine Aufteilung in einen stpfl. ArbN-Anteil und einen nicht zum Arbeitslohn zu rechnenden ArbG-Anteil wird nicht vorgenommen.

**Sportler** sind nichtselbständig, wenn sie ihre Arbeitskraft einem Unternehmer (Verein) für bestimmte Zeit zur Verfügung stellen. Dies gilt auch für sog. Amateursportler, deren Aufwandsentschädigung die eigenen Aufwendungen regelmäßig übersteigt (BFH v. 23.10.1992 – VI R 59/91, BStBl. II 1993, 303). Sportler sind dagegen selbständig, wenn sie sich nur zum Auftreten bei einzelnen Veranstaltungen (zB Tennis-Cup) verpflichten.

► *Werbetätigkeit* eines ehemaligen Berufssportlers (Autogrammstunden, Werbefilme, Fotoreklame, Pressekonferenzen) behandelte BFH (BFH v. 3.11.1982 – I R 39/80, BStBl. II 1983, 182) als gewerbliche Tätigkeit. Das gilt uE auch für aktive Berufssportler, sofern die Tätigkeit nicht im Rahmen des Dienstverhältnisses zum Auftraggeber (Verein usw.) ausgeübt wird (s. BFH v. 22.2.2012 – X R 14/10, BStBl. II 2012, 511; s. Anm. 19).

► *Sportler im öffentlichen Dienst* (etwa Zollbeamte, Bundeswehrsoldaten) üben ihre Sportaktivitäten (sowohl Training als auch Teilnahme an Wettbewerben) uE im Rahmen ihres Dienstverhältnisses aus und erzielen insoweit Einkünfte nach § 19. Aufwendungen für Training, Wettkampfverpflichtungen, Sportgeräte und sonstige durch den Sport veranlasste Kosten sind demzufolge WK gem. § 9 Abs. 1 Satz 1; das Abzugsverbot für Repräsentationskosten gem. § 12 Nr. 1 Satz 2 greift nicht ein.

**Sportmöglichkeiten:** Die Bereitstellung von Sportstätten und Sportgeräten auf dem Betriebsgelände erfolgt im überwiegenden Eigeninteresse des ArbG, wenn es sich um die Überlassung von im Privateigentum des ArbG liegenden Anlagen handelt. Anders hingegen, wenn der ArbG die Anlagen anmietet und dann seinen ArbN überlässt (vgl. BFH v. 27.9.1996 – VI R 44/96, BStBl. II 1997, 146; BFH v. 8.11.1996 – VI R 74/96, BFH/NV 1997, 473); s. auch „Schwimmbad“. Beiträge des ArbG an einen Sportverein, um seinen ArbN die Sportausübung zu ermöglichen, stellen grds. ebenfalls stpfl. Arbeitslohn dar (BFH v. 15.5.1992 – VI R 106/88, BStBl. II 1993, 840).

**Standby-Flüge:** Durch Mitarbeiter von Luftfahrtunternehmen in Anspruch genommene Standby-Flüge sind nach § 8 Abs. 2 ohne Berücksichtigung des Rabattfreibetrags zu bewerten (Hess. FG v. 2.8.1996 – 13 K 539/95, EFG 1997, 229, rkr.).

**Sterbegeld** ist regelmäßig Arbeitslohn. Der LStAbzug erfolgt nach den Merkmalen des Empfängers (Hinterbliebenen).

Sterbegeld an Personen, die die Kosten der letzten Krankheit oder der Bestattung des Beamten getragen haben, ist bei Zahlung aus öffentlichen Mitteln (zB Tod eines Beamten, Sozialhilfeempfänger) stfrem gem. § 3 Nr. 11 (R 3.11 Abs. 1 Nr. 1 und 2 LStR 2015). Zahlungen von privaten ArbG können nach R 3.11 Abs. 2 LStR 2015 stfrem sein (vgl. Anm. 215).

Zu Sterbegeld als Versorgungsbezug s. Anm. 510.

**Steuerfreie Einnahmen:** Allgemein zur StBefreiung durch Gesetz s. § 3 Allg. Anm. 10.

**Stiftung:** Zur Beurteilung von Zuwendungen einer Stiftung als Arbeitslohn, wenn die Stiftung selbst als Kommanditistin an einem Unternehmen beteiligt ist, vgl. BFH v. 10.5.1960 – I 205/59 U, BStBl. III 1960, 335.

**Stille Gesellschaft:** Die unentgeltliche oder verbilligte Einräumung einer Beteiligung als stiller Gesellschafter an einen ArbN durch den ArbG bildet, wenn durch das Dienstverhältnis veranlasst, in Höhe der Preisermäßigung Arbeitslohn; zur StFreiheit s. § 3 Nr. 39 und bei Einräumung vor dem 1.4.2009 s. auch § 19a.

**Stillelegung:** Siehe „Bergarbeiter“; s. § 3 Nr. 60 Anm. 1 ff.

**Stock options (Anteils Optionen):** Zur Überlassung von *stock options* an ArbN als Arbeitslohn s. Anm. 213.

**Strafe:** Siehe „Geldstrafen“, „Verwarnungsgelder“.

**Strafgefangene** stehen nicht in einem Arbeitsverhältnis, sondern in einem öffentlich-rechtl. Gewaltverhältnis zur Gefängnisverwaltung (LAG Hamm v. 27.8.1968, DB 1968, 1763; BAG v. 24.4.1969 – 5 AZR 438/68, DB 1969, 1514; BAG v. 3.10.1978 – 6 ABR 46/76, DB 1979, 1186). Daher besteht auch stl. kein Dienstverhältnis (FinMin. Bayern v. 31.7.1979, StEK EStG § 19 Nr. 79). Der für Zwecke der Sozialversicherung fingierte Lohn ist kein Arbeitslohn im stl. Sinn (BMF v. 25.5.1972, DB 1972, 1141); aA GESERICH in BLÜMICH, § 19 Rz. 120 (6/2017) „Strafgefangene“. Zur Problematik der ArbN-Eigenschaft von Freigängern s. JAKOB, Stbg 1990, 135.

**Strafverfahren:** Siehe „Geldstrafen“, „Prozesskosten“.

**Streikgelder** bilden nach stRspr. keinen Arbeitslohn und sind auch kein Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen (§ 24 Nr. 1 Buchst. a); s. Anm. 172.

**Strom:** Siehe „Energielieferungen“.

**Stromableser** der Elektrizitätswerke sind selbst dann ArbN, wenn sie als „freie Mitarbeiter“ bezeichnet werden und in geringem Umfang Vertreter und Aushilfen beauftragen können (BFH v. 24.7.1992 – VI R 126/88, BStBl. II 1993, 155).

**Studienbeihilfe:** Siehe „Ausbildungsbeihilfen“.

**Synchronsprecher** (s. auch „Fernsehen“ betr. Filmschauspieler, „Rundfunksprecher“) ist selbständig, wenn er für die Synchronisation eines Films engagiert wird. Nichtselbständig ist ein Synchronsprecher, wenn er eine ganze Serie über einen längeren Zeitraum synchronisiert. Dies gilt auch, wenn nach jeder Folge der Serie abgerechnet wird.

BFH v. 27.11.1962 – I 116/61 U, BStBl. III 1963, 95; BFH v. 1.3.1973 – IV R 231/69, BStBl. II 1973, 458; BFH v. 3.8.1978 – VI R 212/75, BStBl. II 1979, 131; BFH v. 12.10.1978 – IV R 1/77, BStBl. II 1981, 706; BMF v. 5.10.1990 – IV B 6 - S 2332 - 73/90, BStBl. I 1990, 638.

**Tabakwaren:** Siehe „Freitabakwaren“.

**Tageszeitungen:** Die kostenlose Überlassung von Tageszeitungen an die ArbN zur Lektüre im Betrieb ist bloße Aufmerksamkeit (s. Anm. 135). Nicht hingegen die „freie“ Lieferung nach Hause, hier liegt stpfl. Sachbezug (Arbeitslohn) vor; vgl. zur Problematik BFH v. 3.3.1983 – VI R 2/81, BStBl. II 1983, 715.

**Tantiemen:** Siehe Anm. 207.

**Tarifliche Zuschläge** bilden grds. stpfl. Arbeitslohn, s. auch „Erschwerniszuschläge“.

**Tarifvertrag** als Grundlage der Tätigkeit spricht für Annahme eines Dienstverhältnisses, s. Anm. 78.

**Taxikosten:** Die Übernahme der Taxikosten für Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte durch den ArbG ist stets Arbeitslohn, FG Hamb. v. 24.7.2002 – VI 226/99, EFG 2003, 89, rkr.

**Telefon:** Siehe „Fernsprechanschluss“.

**Telefoninterviewer** können sowohl selbständig als auch nichtselbständig sein (BFH v. 29.5.2008 – VI R 11/07, BStBl. II 2008, 933); s. Anm. 53.

**Testamentarische Zuwendung** des ArbG: Siehe Anm. 196.

**Theaterkarten:** Siehe „Eintrittskarten“.

**Trinkgelder:** Zu Zahlungen Dritter als Arbeitslohn s. allg. Anm. 170–173; stfrei nach § 3 Nr. 51, s. dort.

**Tronc:** Einnahmen aus dem Tronc einer Spielbank können bspw. Trinkgelder sein (BFH v. 18.6.2015 – VI R 37/14, BStBl. II 2016, 751; aA noch BFH v. 18.12.2008 – VI R 49/06, BStBl. II 2009, DB 2009, 207); s. „Pooling von Einnahmen“.

**Türsteher** eines Lokals oder einer Diskothek sind idR ArbN, auch wenn sie kein Festgehalt beziehen, sondern an den Einnahmen des Lokals, der Diskothek etc. beteiligt werden.

**Tutor** eines Studentenwohnheims einer Universität steht nach BFH (BFH v. 21.7.1972 – VI R 188/69, BStBl. II 1972, 738) nicht in einem Dienstverhältnis zur Universität. Der BFH hat im zweiten Rechtsgang zu diesem Verfahren für den unterschiedenen Fall sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 1 Buchst. b, nicht Einkünfte aus selbständiger Arbeit iSd. § 18 angenommen (BFH v. 28.2.1978 – VIII R 116/75, BStBl. II 1978, 387; dagegen WEBER-GRELLET, DStZ 1978, 453; § 18; RÖSSLER, DStZ 1979, 78; § 19; wie der BFH FinMin. Bayern v. 5.2.1982, StEK EStG § 22 Nr. 58; aA für NRW grds. FinMin. NRW v. 13.12.1972 und v. 2.11.1981, StEK EStG § 19 Nr. 118). Tutoren für Unterrichtsveranstaltungen an der Universität sind ArbN der Universität.

**Übergangsbeihilfen, Übergangsgelder** nach § 20 ff. SGB VI sind stfrei gem. § 3 Nr. 1 Buchst. c (s. § 3 Nr. 1 Anm. 20).

**Übernahme der Lohnsteuer** durch den ArbG: Siehe „Lohnsteuer“. Zum Verzicht des ArbG auf Rückgriff gegen den ArbN bei einer LStNachforderung s. Anm. 110 „Nettolohnvereinbarung“.

**Übersetzer**, der für seinen ArbG in der Freizeit gesondert honorierte Übersetzungen ausführt, ist insoweit selbständig (FG Nürnberg. v. 29.4.1960 – II 184–185/59, EFG 1961, 23, Nr. 30, rkr.).

**Überstunden:** Entgelt hierfür bildet Arbeitslohn (§ 2 Abs. 2 Nr. 6 LStDV). Zur StFreiheit s. § 3b.

**Übungsleiterfreibetrag** ist stfrei bis 2400 € (ab VZ 2013) je VZ nach § 3 Nr. 26 (s. § 3 Nr. 26 Anm. 1 ff.).

**Umwandlung von Arbeitslohn** in andersartige Zuwendungen: Grundsätzlich steht es den Beteiligten frei, wie sie die aufgrund des Dienstverhältnisses zu leistenden Vergütungen regeln. So kann zB der laufende Arbeitslohn ermäßigt und dafür eine Pensionszusage erhöht werden (s. Anm. 387); s. auch „Verzicht“. Es kann jedoch sein, dass laufender Arbeitslohn nur unter anderer, unrichtiger Bezeichnung gezahlt wird.

**Umzugskosten:** Zum Ersatz der Umzugskosten durch den ArbG bei Beschäftigung im öffentlichen Dienst s. § 3 Nr. 13 Anm. 1 ff.; zur Beschäftigung bei privatem ArbG s. § 3 Nr. 16 Anm. 1 ff.

**Unentgeltliche oder verbilligte Überlassung von Wirtschaftsgütern (oder Leistungen)** vom ArbG an den ArbN zu Eigentum oder zur Nutzung bildet einen geldwerten Vorteil und damit regelmäßig stpfl. Arbeitslohn (Gegenleistung für die Arbeit und insofern nicht unentgeltlich), sofern nicht eine bloße Aufmerksamkeit (s. Anm. 135), eine Zuwendung im überwiegenden Interesse des ArbG (s. Anm. 185, 186), ein Gelegenheitsgeschenk (s. Anm. 176) oder eine Schenkung oder letztwillige Zuwendung (s. Anm. 195–199) vorliegt oder eine StBefreiung (zB nach § 3 Nr. 39 oder § 19a) eingreift. Die Bewertung erfolgt, falls nicht die SachbezugsVO, Sachbezugswerte der FinVerw. oder die Bewertung gem. § 8 Abs. 3 Anwendung finden, nach dem üblichen Endpreis am Abgabort (§ 8 Abs. 2 Satz 1, allg. s. § 8 Anm. 60 ff.).

**Unfall:** Erhält ein ArbN anlässlich eines Unfalls vom Schädiger oder dessen Versicherung den Verdienstausschlag ersetzt, den er dadurch erleidet, dass er infolge der Verletzung zeitweise oder dauernd erwerbsunfähig oder erwerbsbeschränkt ist, so sind solche Entschädigungen und Kapitalabfindungen als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen zu behandeln. Sie unterliegen nach § 24 Nr. 1 Buchst. a der ESt und sind derjenigen Einkunftsart zuzurechnen, zu der sie wirtschaftlich gehören, hier also zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Entschädigungen, die für die Kosten der Heilung, der Beerdigung und als Schmerzensgeld gezahlt werden, unterliegen dagegen als echte Schadensersatzleistungen nicht der ESt (s. Anm. 190, 275).

**Unfallfürsorgeleistungen** an Beamte: Zur StFreiheit gem. § 3 Nr. 6 s. § 3 Nr. 6 Anm. 1 ff.; s. auch R 3.6 LStR 2015.

**Unfallschäden:** Ersatzleistungen des ArbG zu ihrer Beseitigung, zu denen der ArbG kraft Gesetzes (zB nach BGB) verpflichtet ist, sind nicht stbar (s. Anm. 190, 275). Ersetzt der ArbG den Unfallschaden freiwillig, liegt im Regelfall stpfl. Arbeitslohn vor; Ausnahme: BFH v. 30.11.1993 – VI R 21/92, BStBl. II 1994, 256, betr. Schäden auf Dienstreisen, wenn sich der Schaden als Konkretisierung einer reisespezifischen Gefährdung erweist.

**Unfallverhütung:** Siehe „Belohnungen“.

**Unfallversicherung:** Zur Behandlung der Unfallversicherung im Rahmen von Zukunftssicherungsmaßnahmen des ArbG s. Anm. 326–329, 440–450. Für Leistungen aus einer vom ArbN selbst abgeschlossenen Unfallversicherung gilt das Gleiche wie für Leistungen aus einer vom ArbG zugunsten des ArbN abgeschlossenen Unfallversicherung (Fremdversicherung), s. Anm. 443; zur Gruppenunfallversicherung s. Anm. 452.

► *Gesetzliche Unfallversicherung:* Leistungen aus der gesetzlichen Unfallversicherung sind stfrei, § 3 Nr. 1 Buchst. a.

**Uniform:** Siehe „Arbeitskleidung (Berufskleidung)“.

**Unterhaltszuschüsse** an Referendare und Beamtenanwärter im Vorbereitungsdienst sind Arbeitslohn; s. „Referendar“, „Beamtenanwärter“.

**Unterkunft:** Überlassung durch den ArbG stellt stpfl. Arbeitslohn dar; zur Bewertung vgl. Sozialversicherungsentgeltverordnung (SvEV), s. § 8 Anm. 129.

**Unternehmensberater** ist idR selbständig als Freiberufler oder Gewerbetreibender; s. aber „Gesetzlicher Vertreter einer Kapitalgesellschaft“.

**Unternehmerrisiko:** Zum fehlenden Unternehmerrisiko als Merkmal der nicht-selbständigen Arbeit s. Anm. 74.

**Unterschlagung:** Siehe „Diebstahl“.

**Unterstützungen und Beihilfen an Arbeitnehmer:** Siehe Anm. 215.

**Unterstützungskassen:** Allgemein s. Anm. 470; zur stl. Behandlung der Leistungen an UKassen s. Anm. 471; zur stl. Behandlung der Leistungen aus UKassen s. Anm. 473.

**Untreue des Arbeitnehmers:** Untreuehandlungen des ArbN zu Lasten des ArbG führen nicht zu Arbeitslohn, vgl. BFH v. 13.11.2012 – VI R 38/11, BFH/NV 2013, 647.

**Urheberrechtliche Vergütungen** sind grds. Einnahmen aus selbständiger Tätigkeit, kein Arbeitslohn (ausführl. s. Anm. 190; vgl. BFH v. 6.3.1995 – VI R 63/94, BStBl. II 1995, 471).

**Urlaub:** Zur Gewährung von bezahltem Urlaub als Merkmal für die Annahme eines Dienstverhältnisses s. Anm. 78.

**Urlaubsgelder** sind stpfl. Arbeitslohn. Werden Urlaubsgelder nach dem vorher gezahlten Arbeitslohn bemessen und sind in diesem stfreie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit enthalten, so sind diese Zuschläge nicht stfrei. Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit sind bei Vorliegen der übrigen in § 3b bezeichneten Voraussetzungen nur dann stfrei, wenn sie für tatsächlich geleistete Arbeit an Sonntagen, Feiertagen oder während der Nacht gezahlt werden (vgl. BFH v. 28.6.1957 – VI 84/56 U, BStBl. III 1957, 302; vgl. auch BFH v. 3.5.1974 – VI R 211/71, BStBl. II 1974, 646).

**Urlaubsvertreter:** Siehe „Vertreter“.

**Verbesserungsvorschläge:** Prämien des ArbG für Verbesserungsvorschläge bilden grds. Arbeitslohn.

**Verbilligte Überlassung** von WG an den ArbN: Siehe „Unentgeltliche oder verbilligte Überlassung von Wirtschaftsgütern (oder Leistungen)“.

**Verein** (s. auch „Ehrenamt“, „Vorstandsmitglieder“): Personen, die für ihre Tätigkeit bei Sportvereinen (zB als Kassierer, Platzwart, Hallenwart) Entgelte erhalten, üben regelmäßig eine nichtselbständige Arbeit aus. Hier gelten dieselben Beurteilungskriterien (Entschädigung, die regelmäßig über den eigenen Aufwendungen liegt) wie bei Amateursportlern und Sanitätshelfern (vgl. BFH v. 23.10.1992 – VI R 59/91, BStBl. II 1993, 303; BFH v. 4.8.1994 – VI R 94/93, BStBl. II 1994, 944).

**Vereinsbeiträge:** Siehe „Mitgliedsbeiträge“.

**Vergleich:** Leistet jemand – nach Streit über das Bestehen eines Dienstverhältnisses – auf den geltend gemachten Arbeitslohn im Weg des (gerichtlichen oder außergerichtlichen) Vergleichs eine Zahlung, so bildet dies Arbeitslohn. Es ist uE stets zu prüfen, ob das geltend gemachte Beschäftigungsverhältnis, sein Bestehen und einen daraus herrührenden Vergütungsanspruch unterstellt, nicht-selbständig oder selbständig gewesen wäre.

**Verkaufsfahrer:** Die Verwendung von Fahrzeugen des Auftraggebers kann Be-weiszeichen für das Vorliegen nichtselbständiger Tätigkeit sein, wenngleich ein nicht immer zuverlässiges, s. Anm. 79. Auch Umsatzprovision spricht nicht mit Sicherheit für Selbständigkeit. Entscheidend ist vielmehr die gewöhnlich gegebene Weisungsgebundenheit bezüglich Zeit, Ort und Art der Tätigkeit, die zu Nichtselbständigkeit führt (vgl. BFH v. 30.8.1963 – VI 66/62, StRK EStG [bis 1974] § 38 R. 48).

**Verkaufsleiter,** der in einem bestimmten Bezirk gegen Provision unter Selbst-tragung von Spesen tätig ist und sich dabei von ihm ausgesuchter und überwach-ter, aber nur im Vertragsverhältnis zu seinem Auftraggeber stehender Vertreter bedient: Ob selbständig oder nichtselbständig, hängt neben den bürgerlich-rechtl. Vereinbarungen vor allem davon ab, ob er ein Unternehmerrisiko trägt.

**Verlosung:** Siehe „Lose“.

**Vermächtnis:** Siehe Anm. 196.

**Vermietung,** verbilligte, an den ArbN: Siehe Anm. 285–293.

**Vermittlungstätigkeit:** (s. auch „Provision“)

- ▶ *Anzeigenvermittler:* Siehe „Anzeigenwerber“;
- ▶ *des Arbeitnehmers* für seinen ArbG: Auf eigene Kosten betriebene, gelegent-liche, freiwillige Vermittlung von Aufträgen außerhalb der Dienstzeit und der sonstigen Tätigkeit für den ArbG gegen Provisionen wurde als selbständige Tä-tigkeit beurteilt von FG Nürnberg v. 23.6.1978 – III 321/77, EFG 1979, 30, rkr.;
- ▶ *von Arbeitsvermittlern:* Siehe Anm. 64 über sog. Leiharbeitsverhältnis;
- ▶ *von Bankangestellten:* Beim Wertpapierverkauf gehört die Vermittlung zur Haupttätigkeit, die Provision der Bank zum Arbeitslohn (R 19.4 Abs. 1 LStR 2015); zur Wertung der Provisionszahlungen, die Bausparkassen an Bankange-stellte bezahlen, vgl. R 19.4 Abs. 2 LStR 2015);
- ▶ *von Fliesenlegern* bei Fliesenlieferungen ist selbständige (gewerbliche) Tätigkeit;
- ▶ *von Reisebüroangestellten* beim Abschluss von Reisegepäck- und Unfallversiche-rungen gehört zur Haupttätigkeit, die Provision des ArbG daher zum Arbeits-lohn (BFH v. 31.8.1962 – VI 120/61 U, BStBl. III 1962, 490);
- ▶ *von Versicherungsangestellten* im Innendienst beim Abschluss von Versicherun-gen und von Angestellten des Kreditgewerbes beim Abschluss von Bausparver-trägen und Versicherungen kann zur Haupttätigkeit gehören (H 19.4 LStH 2013). Auf die Bemessung der Vergütung, insbes. auf den Umstand, dass der Angestellte nach einem anderen Provisionstarif bezahlt wird als betriebsfremde Personen, kommt es nach BFH v. 7.10.1954 – IV 405/53 U, BStBl. III 1955, 17, nicht an;
- ▶ *von Zeitungsausträgern* zum Werben von Beziehern kann selbständig oder nicht-selbständig ausgeübt werden; s. „Zeitungsausträger“.

**Vermögenswirksame Leistungen** des ArbG: Siehe 5. VermBG v. 4.3.1994 (BGBl. I 1994, 406; BStBl. I 1994, 237).

**Verpflegung:** Zu Zuwendungen des ArbG s. „Freitrunke“, „Haustrunke“, „See-schiffahrt“; s. Anm. 260 betr. Mahlzeiten. Zum Ersatz von Mehrverpflegungs-aufwand auf Dienstreisen und Dienstgängen s. § 3 Nr. 13 Anm. 1 ff. und § 3 Nr. 16 Anm. 1 ff.

**Verschmelzung:** Die Entschädigung, die ein ArbN dafür erhält, dass sich seine betriebliche Stellung infolge der Verschmelzung der ihn beschäftigenden Kap-Ges. mit einer anderen Gesellschaft verschlechtert, ist Arbeitslohn.

**Versetzung:** Siehe Anm. 275 betr. Schadensersatz; s. § 3 Nr. 13 Anm. 1 ff. und § 3 Nr. 16 Anm. 1 ff.

**Versicherungsvermittlung:** Siehe „Provision“.

**Versicherungsvertreter:** Nach der Rspr. des BFH kann die Tätigkeit nur einheitlich selbständig oder nichtselbständig sein. Bei der Einordnung kommt es dabei auf das Gesamtbild der Tätigkeit an.

**Versorgungsanstalt** der deutschen Bühnen usw.: Zu Anpassungsabgaben der ArbG s. Anm. 460. Nach den dort erwähnten Verwaltungsanordnungen bilden die Leistungen jener Versorgungsanstalten keinen Arbeitslohn (da sie zT auf eigenen Beitragsleistungen der ArbN beruhen, s. Anm. 325), sondern Renten iSd. § 22 Nr. 1 (s. Anm. 463).

**Versorgungsausgleich** zwischen geschiedenen Ehegatten: Siehe Anm. 123, 324 f.

**Versorgungsbezüge** als Arbeitslohn: Siehe Anm. 300–340, 510–516; Freibetrag s. Anm. 501–507.

**Versorgungsfreibetrag:** Siehe Anm. 500 ff.

**Vertragsarzt:** Siehe „Betriebsarzt“, „Gefängnisarzt“.

**Vertragsstrafe:** Siehe „Einbehaltene Lohnteile“, „Wettbewerbsverbot“.

**Vertrauensmann** eines Dritten, der dessen ArbN ist und von ihm (zB als Gläubiger oder Gesellschafter) zur Beaufsichtigung oder Beratung in den Betrieb des Stpfl. entsandt wird, bleibt idR ArbN des Dritten, weil dessen Weisungen unterworfen, auch wenn der Arbeitslohn vom Stpfl. gezahlt wird. Vertrauensmann einer Buchgemeinschaft ist nicht ArbN (BFH v. 11.3.1960 – VI 186/58 U, BStBl. III 1960, 215).

**Vertreter:** Siehe „Handelsvertreter“, „Vermittlungstätigkeit“, „Versicherungsvertreter“. Zur Stellung des Vertreters eines freiberuflich Tätigen in seinem Beruf s. „Anwaltsvertreter“, „Arztvertreter“.

**Verwarnungsgelder:** Übernahme durch den ArbG ist stets Arbeitslohn (BFH v. 14.11.2013 – VI R 36/12, BStBl. II 2014, 278; aA noch BFH v. 7.7.2004 – VI R 29/00, BStBl. II 2005, 367; s. Anm. 185).

**Verwirkter Arbeitslohn:** Siehe „Einbehaltene Lohnteile“.

#### **Verzicht:**

► *Verzicht des Arbeitgebers auf Schadensersatz* bei alkoholbedingtem Unfall ist Arbeitslohn (BFH v. 24.5.2007 – VI R 73/05, BStBl. II 2007, 766).

► *Verzicht des Arbeitgebers auf Dienstleistung:* Fortgezahlte Bezüge bilden stpfl. Arbeitslohn (s. Anm. 335).

► *Verzicht des Arbeitnehmers gegenüber dem Arbeitgeber:* Siehe allg. Anm. 126; eine vertragliche Herabsetzung fälligen oder künftigen Arbeitslohns ist stl. zu berücksichtigen. Zum Verzicht auf Arbeitslohn zugunsten einer Pensionszusage s. Anm. 391. Verzicht des Gesellschafters einer KapGes. auf eine Pensionszusage gegen Abfindung und Zahlung der Abfindung durch die inzwischen in eine KG umgewandelte Gesellschaft bildet Arbeitslohn, nicht Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Gesellschafter (BFH v. 11.12.1980 – IV R 91/77, BStBl. II 1981, 422).

▷ *Barabgeltung:* Verzicht des ArbN auf geldwerte Vorteile gegen Ersatz durch Barabgeltung führt zur Annahme von Arbeitslohn; dies gilt auch für eine Barablösung bloßer Aufmerksamkeiten (s. Anm. 135) oder im überwiegenden Interesse des ArbG geleisteter Zuwendungen (s. Anm. 185, 186).

- ▷ *Späterer Verzicht*: Verzicht auf Arbeitslohn nach Zufluss des Lohns bewirkt nicht rückwirkenden Wegfall des Zuflusses (BFH v. 16.8.1979 – VI R 13/77, BStBl. II 1979, 771), sondern Rückgewähr des Arbeitslohns, die erst im Jahr des Abflusses zu berücksichtigen ist, und zwar uE als negative Einnahme des ArbN (s. § 9 Anm. 80–84).
- ▷ *Erhebung der Lohnsteuer*: Bei freiwilligem Gehaltsverzicht sind die StAbzugsbeträge mangels Zuflusses nur von den geminderten Bezügen zu erheben (FinMin. NRW v. 8.12.1982, FR 1983, 42, betr. Verzicht zur Sanierung des ArbG; allg. s. OFD Erfurt v. 19.12.1996, FR 1997, 240).
- ▷ *Verzicht des Arbeitnehmers zugunsten Dritter* (Anweisung an den ArbG zur Zahlung an Dritte) beeinträchtigt nicht die Höhe des Arbeitslohns und seine Zurechnung beim ArbN, s. Anm. 123.

**Verzugszinsen**: Siehe Anm. 275 betr. Schadensersatz.

**Virtuelle Arbeitsplätze** können zu Abgrenzungsproblemen hinsichtlich der ArbN-Stellung eines an einem virtuellen Arbeitsplatz tätigen Mitarbeiters führen; s. ausführl. Anm. 60.

**Volkshochschule**: Siehe „Lehrtätigkeit von Lehrern, Dozenten, Professoren usw.“, s. auch ausführl. HORLEMANN, DStZ 1991, 395.

**Vorkaufrecht**: Siehe „Ankaufrecht“.

**Vorruhestandsleistungen** unterliegen als Einnahmen aus einem früheren Dienstverhältnis iSd. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 grds. dem LStAbzug (BMF v. 3.9.1984 – IV B 6 - S 2340 - 5/84, BStBl. I 1984, 498 Rz. 1).

**Vorschüsse** (Vorauszahlungen, Abschlagszahlungen) auf erst später fällig werdenden Arbeitslohn bilden regelmäßig Lohnzahlungen; sie unterliegen dem LStAbzug. Dabei wird unterstellt, dass der Vorschuss dem ArbN wirklich als Arbeitslohn zusteht und bei ihm verbleibt. Ergibt sich, dass ein Vorschuss zu Unrecht gewährt wurde, so handelt es sich insoweit um nicht verdienten Lohn, der bei seiner Rückzahlung (Verrechnung) als negative Einnahme (oder WK, s. zu dieser Frage § 9 Anm. 80–84) behandelt werden kann.

Vorauszahlungen kommen besonders in der Weise vor, dass das in einem Monat fällige Gehalt bereits aE des vorhergehenden Monats gezahlt wird. Es ist damit zugeflossen; stirbt der Empfänger nach dem Zufluss und muss sein Erbe das Gehalt zurückzahlen, so bildet die Rückzahlung eine negative Einnahme (BFH v. 19.12.1975 – VI R 157/72, BStBl. II 1976, 322; ob negative Einnahme oder WK, s. § 9 Anm. 80–84).

Über Vorauszahlungen als laufender Arbeitslohn oder sonstige Bezüge s. R 39b.2 Abs. 2 Nr. 8 LStR 2015.

**Vorsorge**: Zu Vorsorgekuren und Vorsorgeuntersuchungen s. Anm. 215 f.; zu Vorsorgemaßnahmen des ArbG für den ArbN (Zukunftssicherung) s. Anm. 350–473.

**Vorstandsmitglieder** (s. auch „Gesetzlicher Vertreter einer Kapitalgesellschaft“)

- ▶ *einer Berufsgenossenschaft* sind in dieser Eigenschaft nicht ArbN (BFH v. 3.12.1965 – VI 167/63 U, BStBl. III 1966, 153);
- ▶ *einer Genossenschaft* sind – auch bei nur ehrenamtlicher Tätigkeit – nichtselbständig (BFH v. 2.10.1968 – VI R 25/68, BStBl. II 1969, 185);
- ▶ *einer Stiftung* sind nichtselbständig (vgl. BFH v. 31.1.1975 – VI R 230/71, BStBl. II 1975, 358; BFH v. 27.2.1975 – V R 139/70, BStBl. II 1975, 400);

► *eines Vereins*: Für Selbständigkeit spricht bloß ehrenamtliche Tätigkeit gegen geringes, im Wesentlichen nur Ersatz von Kosten und Zeitaufwand bildendes Entgelt; gegen Selbständigkeit sprechen zB Anstellung, ins Gewicht fallende Vergütung, stärkere Inanspruchnahme der Arbeitskraft (vgl. auch die Rspr. zu Vereinshelfern, BFH v. 4.8.1994 – VI R 94/93, BStBl. II 1994, 944);

► *eines wirtschaftlichen Vereins* sind – auch bei nur ehrenamtlicher Tätigkeit – nichtselbständig (Nds. FG v. 30.11.1966 – IV L 45/66, IV L 46/66, IV L 47/66, IV L 48/66, EFG 1967, 402, rkr.).

**Wachhund:** Beträge, die die ArbG im Bewachungsgewerbe an die ArbN für die Hege und Pflege einschließlich Futtermittelbeschaffung der dem ArbG gehörenden Wachhunde zahlen, sind bis zu 3 € täglich als nicht stbarer Auslagenersatz iSd. § 3 Nr. 50 (s. Anm. 140) anzusehen, wenn ein tatsächlicher Aufwand des ArbN in dieser Höhe glaubhaft gemacht wird (BMF v. 24.4.1990 – IV B 6 - S 2342 - 14/90, FR 1990, 317). Wachhunde sind keine Werkzeuge iSd. § 3 Nr. 30 (BMF v. 24.4.1990 – IV B 6 - S 2342 - 14/90, FR 1990, 317). Bis zu 3 € sind Zahlungen des ArbG nicht stbarer Auslagenersatz (§ 3 Nr. 50).

**Waisengelder:** Siehe Anm. 320.

**Warenbezug:** Siehe „Unentgeltliche oder verbilligte Überlassung“; § 8 Anm. 157.

**Warengutscheine:** Erhält ein ArbN einen Warengutschein, der ihn zum Einkauf bei seinem ArbG berechtigt (Gutschein für Goldbarren eines Bankangestellten, allg. Warengutschein für Warenhausangestellte), so kommt für den Bezug des Warengutscheins der Rabattdreibetrag (§ 8 Abs. 3) nur in Betracht, wenn der ArbN nicht statt des Warengutscheins auch die Barauszahlung des Werts verlangen kann. Kann der ArbN zwischen Warengutschein und Barauszahlung frei wählen und entscheidet er sich für den Warengutschein, ist von Istpfl. Einkommenszufluss und Einkommensverwendung auszugehen.

**Wartegelder:** Siehe Anm. 335.

**Wäschegeld:** Kleidergeld für erhöhten Verschleiß bürgerlicher Kleidung im Dienst ist grds. Arbeitslohn; Wäschegeld als Ersatz für vom ArbG zu stellende Wäsche ist idR als Leistung der betrieblichen Fürsorge stfrei (vgl. Anm. 130 ff.).

**Waschgelegheiten** als Aufmerksamkeit: Siehe Anm. 135.

**Wegezeitschädigung** ist Arbeitslohn.

**Wehrdienst:** Siehe „Bundeswehr“.

**Wehrdienstbeschädigte:** Bezüge, die aufgrund gesetzlicher Vorschriften aus öffentlichen Mitteln versorgungshalber an Wehr- und Zivildienstbeschädigte oder ihre Hinterbliebenen gezahlt werden, sind stfrei gem. § 3 Nr. 6.

**Wehrersatzdienst:** Siehe „Bundeswehr“.

**Wehrübung:** Wird einem Beamten, der eine Wehrübung ableistet, das Gehalt um den Wehrsold gekürzt, so bildet nur das gekürzte Gehalt Arbeitslohn; der Wehrsold ist gem. § 3 Nr. 5 stfrei (BFH v. 30.10.1964 – VI 55/64 U, BStBl. III 1965, 68).

**Weihnachtszuwendungen** sind im Rahmen einer Betriebsveranstaltung stfrei (s. allg. Anm. 294ff); ansonsten stpfl. Arbeitslohn.

**Weisungsgebundenheit** des ArbN: Siehe Anm. 72.

**Werbeprämien:** Siehe „Provision“.

**Werber** (Propagandist), der von Fall zu Fall für kurzfristige Werbeaktionen beschäftigt wird, für verschiedene Auftraggeber tätig ist, ein gewisses Unterneh-

merrisiko trägt, die Aufträge persönlich erfüllen muss und bei Verhinderung kein Entgelt erhält, ist selbständig tätig (BFH v. 14.6.1985 – VI R 150–152/82, BStBl. II 1985, 661; BFH v. 20.11.2008 – VI R 4/06, BStBl. II 2009, 374). Er kann – unter anderen Voraussetzungen – auch nichtselbständig tätig sein (BFH v. 14.6.1985 – VI R 150–152/82, BStBl. II 1985, 661, wo eine ganze Reihe von Abgrenzungskriterien dargelegt wird).

**Werbungskostenersatz:** Siehe Anm. 161.

**Werksarzt:** Siehe „Betriebsarzt“.

**Werksfeuerwehr:** Siehe „Feuerwehr“.

**Werkswohnung:** Siehe Anm. 285–293.

**Werkszeitung:** Bezieht ein ArbN Honorare für die Mitarbeit an einer Werkszeitung seines Betriebs, so ist zu unterscheiden, ob die Zeitung im Verlag des ArbG oder in einem fremden Verlag erscheint. Im letzteren Fall wird es sich im Allgemeinen um Einkünfte aus einer selbständigen Nebentätigkeit handeln. Im ersten Fall kommt es auf die Einzelumstände, insbes. darauf an, ob die Mitarbeit an der Zeitung ausdrücklich zum Arbeitsgebiet des ArbN gehört oder freiwillig ist.

**Werkzeuggeld** ist stfrei gem. § 3 Nr. 30; s. § 3 Nr. 30 Anm. 1 ff. Instrumenten-, Saiten-, Rohr- und Blattgelder für Musiker sind kein Werkzeuggeld iSd. § 3 Nr. 30, da Musikinstrumente keine Werkzeuge im Sinne der Vorschrift sind (§ 3 Nr. 30 Anm. 2).

**Wertpapiere:** Preisnachlass bei der Überlassung von Wertpapieren ist Arbeitslohn. Zur Ermäßigung der Provision bei Wertpapiergeschäften s. „Provision“. Zur Überlassung von Aktien s. Anm. 209–213; zur StFreiheit s. § 3 Nr. 39; bei Überlassung vor dem 1.4.2009 s. § 19a.

**Wettbewerbsverbot:** Seine Einhaltung kann Gegenstand eines Dienstverhältnisses sein. Das Entgelt, das ein ausgeschiedener ArbN vom früheren ArbG bei oder nach dem Ausscheiden für die Einhaltung des Wettbewerbsverbots erhält (sog. Karenzenschädigung), gehört nach neuerer Rspr. des BFH zu den sonstigen Einnahmen iSv. § 22 Nr. 3 (BFH v. 12.6.1996 – XI R 43/94, BStBl. II 1996, 516). Die frühere Rspr., nach der ein sonstiger anderer Bezug und Vorteil iSd. § 19 Abs. 1 Nr. 1 vorlag (BFH v. 9.11.1977 – I R 254/75, BStBl. II 1978, 195), wurde ausdrücklich aufgegeben. Zu den Geldleistungen bei Ausscheiden eines ArbN allg. s. OFFERHAUS, DB 1991, 2456.

**Wohltätigkeitsorganisation:** Siehe „Karitative Organisation“.

**Wohnrecht:** Siehe Anm. 293.

**Wohnung:** Unentgeltliche oder teilentgeltliche Überlassung einer Wohnung an den ArbN (oder nahestehende Personen) führt idR zu stpfl. Arbeitslohn; s. allg. Anm. 285 ff. Durch das Wohnungsbauförderungsgesetz 1994 v. 6.6.1994 (BGBl. I 1994, 1184; BStBl. I 1994, 585) wurde die StBefreiungsvorschrift des § 3 Nr. 59 in das EStG eingefügt. Dadurch werden Vorteile aus der mietweisen Überlassung einer Wohnung im Zusammenhang mit einem Dienstverhältnis teilweise von der Besteuerung freigestellt (s. ausführl. § 3 Nr. 59 Anm. 9 ff.); zur gestaltungsmäßigen Nutzung s. NIERMANN, DB 1996, 1842.

**Wohnungswechsel:** Siehe „Versetzung“.

**Zahlung des Arbeitslohns an Dritte** als Verschaffung wirtschaftlicher Verfügungsmacht: Siehe Anm. 123.

**Zahlung durch Dritte:** Allgemein s. Anm. 170 ff.

**Zehrgeld** (Entschädigung für dienstlichen Verpflegungsaufwand): Grundsätzlich stpfl. Arbeitslohn, aber idR stfrei als Reisekostenersatz oder Auslösung (s. § 3 Nr. 16), als Zuschlag für Sonntags-, Feiertags- oder Nacharbeit (s. § 3b) oder als Aufwandsentschädigung aus öffentlichen Kassen (s. § 3 Nr. 12).

**Zeitungen:** Siehe „Tageszeitungen“.

**Zeitungsausträger** ist idR ArbN, selbst wenn er das Inkassorisiko trägt, sich vertreten lassen darf, neue Bezieher gegen Prämien werben kann (s. „Vermittlungstätigkeit“) und keinem Wettbewerbsverbot unterliegt (vgl. BFH v. 24.7.1992 – VI R 126/88, BStBl. II 1993, 155, betr. Stromableser). Arbeits- und sozialversicherungsrechtl. werden die vom Auftraggeber einzeln und unmittelbar eingesetzten Zeitungsausträger als ArbN angesehen (vgl. BSG v. 24.2.1971 – 3 RK 41/68, DB 1971, 1532). Eine andere Beurteilung ergibt sich möglicherweise bei einer Agentur, die ihrerseits Austräger auf eigenes Risiko beschäftigt (vgl. BAG v. 29.3.1974 – 1 ABR 27/73, DB 1974, 1342); die arbeitsrechtl. Beurteilung ist zwar stl. nicht bindend (s. Anm. 61), ihr kommt aber eine Indizwirkung zu.

Werbung neuer Bezieher kann Teil der nichtselbständigen Arbeit oder selbständige Nebentätigkeit sein; die Entscheidung hängt von den Umständen des einzelnen Falls ab (BFH v. 22.11.1996 – VI R 59/96, BStBl. II 1997, 254). Für selbständige Tätigkeit spricht, wenn keine ausdrückliche oder stillschweigende rechtl. Verpflichtung zur Werbung besteht (BFH v. 22.11.1996 – VI R 59/96, BStBl. II 1997, 254).

**Zeitungsverkäufer**, die in Gaststätten oder auf der Straße Zeitungen verkaufen, sind nichtselbständig, wenn sie fest in die Organisation des Zeitungsvertriebs integriert sind. Die Art der Entlohnung (Fixgehalt, Stückentgelt) ist in diesem Fall zweitrangig.

**Zeitverlust:** Entschädigung hierfür ist grds. stpfl. Arbeitslohn, ggf. als Ersatz für entgangene Einnahmen (§ 24 Nr. 1 Buchst. a EStG, § 2 Abs. 2 Nr. 6 LStDV). Die StBefreiung des § 3 Nr. 12 findet keine Anwendung.

**Zeitwertkonten:** Der Arbeitslohn für die auf Zeitwertkonten gutgeschriebene Arbeitszeit fließt dem ArbN erst dann zu, wenn er ihn ausbezahlt erhält, also im Regelfall wenn er den Freizeitausgleich für die gutgeschriebene Arbeitszeit erhält (BMF v. 17.6.2009 – IV C 5 - S 2332/07/0004, BStBl. I 2009, 1286).

► *Ausnahme:* Bei beherrschenden GesGf. werden Zeitwertkonten nicht anerkannt, vielmehr handelt es sich um vGA (BFH v. 11.11.2015 – I R 26/15, BStBl. II 2016, 489; aA GRAEFE, DStR 2017, 2199, mit Nachweisen in der finanzgerichtlichen Rspr., der Arbeitslohn annimmt, diesen aber bereits mit der Gutschrift auf dem Zeitwertkonto als zugeflossen betrachtet).

Unseres Erachtens hat der beherrschende GesGf. eine so überragende Stellung in einer KapGes., dass insbes. Gründe der Nachprüfbarkeit dafür sprechen, eine vGA anzunehmen.

**Zeugengebühr** ist Entschädigung des ArbN für Verdienstaufschlag und bildet daher stpfl. Arbeitslohn (§ 24 Nr. 1 Buchst. a). Erfassung erfolgt durch Veranlagung gem. § 46 Abs. 2 Nr. 1.

**Zigaretten, Zigarren:** Siehe „Freitabakwaren“.

**Zinsen**, die der ArbG dem ArbN für geschuldeten Arbeitslohn in angemessener Höhe zahlt, bilden beim ArbN Einnahmen aus Kapitalvermögen, nicht Arbeitslohn (s. auch Anm. 126, 190). In der Überhöhung einer Zinszahlung kann aber verdeckter Arbeitslohn liegen. Kreditinstituten wird man allerdings zubilligen

müssen, ihren ArbN Zinsen in gleicher Höhe zu bewilligen wie Großkunden und Dauerkunden; s. „Provision“ über provisionsfreie oder provisionsermäßigte Abrechnung von Wertpapiergeschäften.

**Zinersparnis:**

► *Grundsatz:* Gewährt der ArbG dem ArbN ein zinsloses oder zinsverbilligtes Darlehen, so liegt in der Zinersparnis ein geldwerter Vorteil und daher, wenn diese Zuwendung durch das Dienstverhältnis veranlasst ist, grds. stpfl. Arbeitslohn (BMF v. 1.10.2008 – IV C 5 - S 2334/07/0009, BStBl. I 2008, 892).

► *Steuerbefreiung:* In bestimmtem Umfang kommt aber StBefreiung in Betracht. Bei nach dem 1.1.2008 begründeten unentgeltlichen oder verbilligten Darlehensverhältnissen errechnet sich die Zinersparnis nach § 8 Abs. 3 (vgl. ausführl. § 8 Anm. 180 „Zinersparnis“).

**Zufluss des Lohns** beim ArbN als Tatbestandsmerkmal der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit: Allgemein s. Anm. 120.

**Zukunftssicherung bei Arbeitnehmern:** Siehe Anm. 351 ff.

**Zukunftssicherungsausgaben** des ArbG: Allgemein s. Anm. 350–473; zu Erhebung der LSt auf Zukunftssicherungsausgaben und Pauschalbesteuerung s. Anm. 378.

**Zurechnung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:** Siehe Anm. 123, 170.

**Zuschläge** sind grds. stpfl. Arbeitslohn; s. auch „Erschwerniszuschläge“.

**Zusteller von Anzeigenblättern** sind im Regelfall ArbN, Nds. FG v. 6.5.1999 – XI 679/97, EFG 1999, 1015, rkr.; aA FG Münster v. 23.5.2001 – 8 K 158/98 L, EFG 2001, 1200, rkr.: Zeitschriftenverteiler ist selbständig.

**Zuwendung von Todes wegen** an ArbN: Siehe Anm. 196.

**Zwangsverhältnis:** Öffentlich-rechtliches Zwangsverhältnis begründet kein Dienstverhältnis, s. Anm. 72 aE; vgl. auch „Bundeswehr“, „Strafgefangene“.