

§ 38a

Höhe der Lohnsteuer

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch BeitrRLUmsG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592;
BStBl. I 2011, 1171)

(1) ¹Die Jahreslohnsteuer bemisst sich nach dem Arbeitslohn, den der Arbeitnehmer im Kalenderjahr bezieht (Jahresarbeitslohn). ²Laufender Arbeitslohn gilt in dem Kalenderjahr als bezogen, in dem der Lohnzahlungszeitraum endet; in den Fällen des § 39b Absatz 5 Satz 1 tritt der Lohnabrechnungszeitraum an die Stelle des Lohnzahlungszeitraums. ³Arbeitslohn, der nicht als laufender Arbeitslohn gezahlt wird (sonstige Bezüge), wird in dem Kalenderjahr bezogen, in dem er dem Arbeitnehmer zufließt.

(2) Die Jahreslohnsteuer wird nach dem Jahresarbeitslohn so bemessen, dass sie der Einkommensteuer entspricht, die der Arbeitnehmer schuldet, wenn er ausschließlich Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit erzielt.

(3) ¹Vom laufenden Arbeitslohn wird die Lohnsteuer jeweils mit dem auf den Lohnzahlungszeitraum fallenden Teilbetrag der Jahreslohnsteuer erhoben, die sich bei Umrechnung des laufenden Arbeitslohns auf einen Jahresarbeitslohn ergibt. ²Von sonstigen Bezügen wird die Lohnsteuer mit dem Betrag erhoben, der zusammen mit der Lohnsteuer für den laufenden Arbeitslohn des Kalenderjahres und für etwa im Kalenderjahr bereits gezahlte sonstige Bezüge die voraussichtliche Jahreslohnsteuer ergibt.

(4) Bei der Ermittlung der Lohnsteuer werden die Besteuerungsgrundlagen des Einzelfalls durch die Einreihung der Arbeitnehmer in Steuerklassen (§ 38b), Feststellung von Freibeträgen und Hinzurechnungsbeträgen (§ 39a) sowie Bereitstellung von elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmalen (§ 39e) oder Ausstellung von entsprechenden Bescheinigungen für den Lohnsteuerabzug (§ 39 Absatz 3 und § 39e Absatz 7 und 8) berücksichtigt.

Autor: Prof. Dr. Oliver **Tillmann**, Hochschule Osnabrück, Tecklenburg
Mitherausgeber: Dr. Winfried **Bergkemper**, Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 38a

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 38a	1	III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 38a	3
II. Rechtsentwicklung des § 38a	2	IV. Geltungsbereich des § 38a	4

	Anm.		Anm.
V. Verhältnis zu anderen Vorschriften 5		VI. Verfahren 6	

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Jahresarbeitslohn als Bemessungsgrundlage
der Jahreslohnsteuer**

	Anm.		Anm.
I. Arbeitslohn		2. Begriff des laufenden Arbeitslohns 17	
1. Definition des Arbeitslohns 13		3. Ermittlung des Lohnzahlungszeitraums 18	
2. Jahresarbeitslohn als Bemessungsgrundlage 14		III. Zeitliche Zuordnung für Abschlagszahlungen gem. § 39b Abs. 5 Satz 1 (Abs. 1 Satz 2 Halbs. 2) 20	
3. Begriff des Arbeitnehmers 15		IV. Zeitliche Zuordnung sonstiger Bezüge (Abs. 1 Satz 3) 21	
II. Zeitliche Zuordnung des laufenden Arbeitslohns (Abs. 1 Satz 2 Halbs. 1)			
1. Grundlagen 16			

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Sachliche Bemessung der Jahreslohnsteuer** 25

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:
Berechnung der Lohnsteuer**

	Anm.		Anm.
I. Bemessung der Lohnsteuer bei laufendem Arbeitslohn (Abs. 3 Satz 1) 26		II. Bemessung der Lohnsteuer bei sonstigen Bezügen (Abs. 3 Satz 2) 27	

**E. Erläuterungen zu Abs. 4:
Durchführung des Lohnsteuereinhalts** . 31

Schrifttum: BALS, Durchführung des Lohnsteuerabzugs ab 1975, BB 1974, 1572; REINHARD, Nochmals – Lohnsteuerliche Fragen bei verzögerter oder nicht vollständiger Auszahlung von Arbeitslohn, DB 1986, 2203; BERGKEMPER, Lohnsteuer-Merkblatt 2012, DB 2012, Beilage Nr. 3 zu Heft 10.

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 38a
I. Grundinformation zu § 38a

1

§ 38a regelt die zeitliche Zuordnung des Arbeitslohns für Zwecke des LStAbzugs. Die Vorschrift bringt das in § 25 statuierte Jahresprinzip der ESt. mit dem LStAbzugsverfahren in Einklang. Im Übrigen ist sie unselbständiger Teil des LStAbzugsverfahrens und hat weitgehend programmatischen Charakter. § 38a beschreibt in zeitlicher und sachlicher Hinsicht die Grundlagen für die Berechnung der LSt. als VorausZ auf die Jahressteuerschuld. Maßstab für die JahresLSt. ist dabei der Jahresarbeitslohn (laufender Arbeitslohn und sonstige Bezüge). Die Ausfüllung der Vorschrift ist weiteren Regelungen vorbehalten, insbes. § 39b.

II. Rechtsentwicklung des § 38a

2

Die LStBerechnung war – trotz der Notwendigkeit einer Bestimmung – zunächst nur unvollkommen geregelt. Sie beruhte auf einer Mischung aus gesetzlichen Regelungen und nicht kodifizierter Verwaltungspraxis. Erst durch das EStReformG 1974 wurde mit § 38a die heutige Regelung eingefügt.

EStG 1958 v. 23.9.1958 (BGBl. I 1958, 672; BStBl. I 1958, 661): Einf. des § 39 Abs. 1 Satz 1 als Vorläufer des § 38a Abs. 1 Satz 1. Darin wurde zunächst geregelt, dass sich die JahresLSt. nach dem laufenden Arbeitslohn richtet, den der ArbN im Kj. bezogen hat. Sonstige Bezügen unterlagen einem festen StStz. Die zeitliche Zuordnung von laufendem Arbeitslohn und sonstigen Bezügen war nicht kodifiziert, sondern erfolgte nach allgemeiner Verwaltungspraxis auf Grundlage des § 52 Abs. 1 EStG 1971 (EStG v. 1.12.1971, BGBl. I 1971, 1881; BStBl. I 1971, 584), des § 34 LStDV 1971 (LStDV v. 29.4.1971, BGBl. I 1971, 397; BStBl. I 1971, 271) und des § 6 JAVO 1971 (JAVO v. 16.3.1971, BGBl. I 1971, 195; BStBl. I 1971, 169). Vorläufer des § 38a Abs. 3 Satz 1 war § 41 Abs. 2 EStG 1958.

EStReformG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): Einfügung des § 38a mW ab VZ 1975.

StBereinG v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2601; BStBl. I 2000, 13): Redaktionelle Änderung durch Einf. eines Hinzurechnungsbetrags in Abs. 4.

StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): Redaktionelle Anpassung des Abs. 4 aufgrund der Aufhebung der Verpflichtung des BMF zur Aufstellung von LStTabellen ab 2001 und der damit einhergehenden Änderung des § 39b Abs. 2 und 3.

BeitrRLUMsG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171): Redaktionelle Änderung des Abs. 4 aufgrund des Wegfalls von LStKarten und der Einf. des Verfahrens der elektronischen LStAbzugsmerkmale (§§ 39, 39e).

III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 38a

3

Bedeutung: § 38a regelt in materiell-rechtlicher Hinsicht zusammen mit weiteren Vorschriften (§§ 38, 38b, 39 und 39a) die Grundsätze des LStAbzugsverfahrens. Die konkrete Berechnung der LSt. erfolgt nach Maßgabe der §§ 39b und 39c.

Verfassungsmäßigkeit: Systembedingt kommt es aufgrund der Zugrundelegung eines prognostizierten Jahresarbeitslohns bei schwankendem Arbeitslohn zu einer Übererhebung von LSt. Verfassungsrechtlich ist dies nicht zu beanstanden. Der mit dem LStAbzugsverfahren beabsichtigte Vereinfachungseffekt und die damit angestrebte Arbeitsentlastung für FinVerw. und ArbG rechtfertigen den begrenzten Zinsverlust des ArbN. Dieser hat die Möglichkeit, den Zinsverlust durch einen sog. permanenten LStJahresausgleich (§ 39b Abs. 2 Satz 12; R 39b. 8 LStR 2011) zu begrenzen. Im Übrigen erfolgt eine Korrektur über das Veranlagungsverfahren nach § 46. Ein Ausgleich der Nachteile gegenüber den EStVorauszahlern nach § 37, die ihre Zahlungen nach der (geschätzten) materiell richtigen ESt. ausrichten, könnte sich durch die Einf. einer umfassenden Verzinsungspflicht von Steuererstattungsansprüchen ergeben (s. § 37 Anm. 120 „Vollverzinsung“).

4

IV. Geltungsbereich des § 38a

Sachlicher Geltungsbereich: In sachlicher Hinsicht umfasst der Regelungsbereich nur den Zufluss von Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit iSd. § 19 Abs. 1 EStG, § 2 LStDV. Die Anordnungen in Abs. 1 Sätze 2 und 3 werden durch den Verweis in § 11 Abs. 1 Satz 4 auch für die Jahresbesteuerung übernommen (BFH v. 22.7.1993 – VI R 104/92, BStBl. II 1993, 795).

Persönlicher Geltungsbereich: § 38a bezieht sich in persönlicher Hinsicht auf beschr. und unbeschr. estpflichtige ArbN und richtet sich an den ArbG als LStAbführungsverpflichteten.

Werbungskosten: Für den Abfluss von WK ist § 38a – auch nicht analog – nicht anwendbar. Neben dem eindeutigen Wortlaut spricht die spezielle Regelung des § 39a gegen eine Einbeziehung von WK in den Regelungsbereich der Vorschrift (so auch TRZASKALIK in KSM, § 38a Rn. B2).

5

V. Verhältnis zu anderen Vorschriften

Lohnsteuerrecht: § 38a ist Teil des Grundtatbestands im LStAbzugsverfahren und wird durch §§ 38b, 39 und 39a ergänzt (s. § 38a Abs. 4). Weitere ergänzende Regelungen finden sich in §§ 39b und 39c. Die Vorschriften zum pauschalen LStEinbehalt (§§ 40 bis 40b) sind *leges specialis* zu § 38a. Die Anmeldung und Abführung der LSt. durch den ArbG richtet sich allein nach § 41a als Spezialvorschrift.

Zuflussprinzip: § 38a ist *lex specialis* zu § 11 Abs. 1 Satz 1 (BFH v. 15.12.2011 – VI R 26/11, DB 2012, 440; s. auch Anm. 16).

Sozialversicherungsrecht: Ähnlich wie das StRecht zwischen „laufendem Arbeitslohn“ und „sonstigen Bezügen“ unterscheidet, differenziert das Sozialversicherungsrecht zwischen „laufend gezahltem Arbeitsentgelt“ und „einmalig gezahltem Arbeitsentgelt“. Die Abgrenzung in beiden Rechtsgebieten ist allerdings nicht deckungsgleich. Die Definition des „einmalig gezahlten“ Arbeitsentgelts in § 23a SGB IV richtet sich nach dem Entgeltzahlungszeitraum und knüpft daher an andere Kriterien als das stl. Pendant an (zur sozialversicherungsrechtl. Abgrenzung s. BSG v. 7.12.2002 – B 12 KR 6/01 R, NZS 2002, 537). Anknüpfungspunkt und Bemessungsgrundlage im Sozialversicherungsrecht ist – anders als im StRecht – grds. bereits der Anspruch des ArbN, ohne dass es zu einem Zufluss kommen muss (BSG v. 30.9.2010 – B 10 EG 19/09 R, DB 2011, 538).

Elterngeld: Nach § 2 Abs. 7 Satz 2 BEEG (in der seit 2011 geltenden Fassung des BEEG) sind die im LStAbzugsverfahren nach § 38a Abs. 1 Satz 3 als sonstige Bezüge behandelte Einnahmen bei der Elterngeldberechnung nicht zu berücksichtigen (BTDrucks. 17/3030, 48; anders die Rechtslage vor 2011: BSG v. 3.12.2009 – B 10 EG 3/09 R, DB 2010, 848, betreffend Voraus- und Nachzahlungen iSv. R 39b.2 Abs. 2 Satz 2 Nr. 8 LStR 2011, die für Zeitabschnitte in einem anderen VZ erfolgen und deswegen als sonstige Bezüge versteuert werden; s. auch BSG v. 18.8.2011 – B 10 EG 5/11 R, SGB 2011, 573, mit der Abgrenzung zur Neufassung).

Solidaritätszuschlag: Der Solidaritätszuschlag nach dem SolZG 1995 v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4130) differenziert in § 3 Abs. 1 Nr. 3 SolZG ebenfalls zwischen laufendem Arbeitslohn und sonstigen Bezügen. Danach wird auf die jeweilige LSt. ein Zuschlag von 5,5 % erhoben.

VI. Verfahren

6

§ 38a regelt die materiell-rechtlichen Grundlagen für die Erhebung der LSt. Maßgebliche Größen für die Bestimmung sind der Lohnzahlungs- und der Lohnabrechnungszeitraum. Daher ist der ArbG verpflichtet, gem. § 41 Abs. 1 EStG iVm. § 4 LStDV für jeden ArbN ein Lohnkonto zu führen (zu Verfahrensfragen s. § 41 Anm. 6).

Einstweilen frei.

7–12

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Jahresarbeitslohn als Bemessungsgrundlage der Jahreslohnsteuer

I. Arbeitslohn

1. Definition des Arbeitslohns

13

Unter Arbeitslohn versteht man alle Einnahmen, die dem ArbN aus dem Dienstverhältnis zufließen (§ 2 Abs. 1 Satz 1 LStDV). Auf die Bezeichnung der Zahlung kommt es hierbei nicht an (zu Einzelheiten s. § 19 Anm. 150 ff.).

2. Jahresarbeitslohn als Bemessungsgrundlage

14

Entsprechend dem Jahressteuerprinzip (§ 2 Abs. 7) ist Ausgangsgröße der Arbeitslohn, den der ArbN im Kj. bezogen hat. Maßgeblich sind allein die Einnahmen aus § 19 Abs. 1. StBefreiungen nach den §§ 3, 3b und § 19a bleiben außer Betracht. Der Jahresarbeitslohn entspricht in der Höhe jedoch nicht unbedingt den Einnahmen aus § 19 des jeweiligen VZ:

- Atypische Drittzahlungen (§ 38 Abs. 1 Satz 3) und pauschal versteuerter Arbeitslohn (§§ 40 bis 40b) werden nicht in die Bemessungsgrundlage der LSt. einbezogen.

§ 38a Anm. 14–17 B. Abs. 1: Jahresarbeitslohn als Bemessungsgrundl.

- Der Jahresarbeitslohn als Bemessungsgrundlage für die LSt. wird zusätzlich noch durch § 38a Abs. 4 modifiziert.
- Wie bei allen VorausZ auf die Jahressteuerschuld kann es sich auch bei der LSt. nur um eine voraussichtliche Größe handeln, die im Wege der Vorschau zu ermitteln ist.
- Maßgeblich für die Berechnung der LSt. ist jedes einzelne Dienstverhältnis. Bestehen zu mehreren ArbG Beschäftigungsverhältnisse, so ist der Jahresarbeitslohn für jedes gesondert zu ermitteln. Es erfolgt keine Zusammenrechnung. Dies ergibt sich aus § 38a Abs. 4 iVm. § 38b Satz 2 Nr. 6, wonach für jedes Beschäftigungsverhältnis die LSt. getrennt ermittelt wird. Damit werden auch nicht die Einkünfte der Ehegatten zusammengerechnet, auch wenn diese beim gleichen ArbG beschäftigt sind.

15 3. Begriff des Arbeitnehmers

Für das StRecht ist die Definition des § 1 LStDV maßgeblich. ArbN sind demnach Personen, die angestellt sind und aus diesem Dienstverhältnis Arbeitslohn beziehen. Für die ArbN-Eigenschaft sprechen insbes. folgende Merkmale: Schulden der Arbeitskraft, persönliche Weisungsgebundenheit, Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des ArbG und Fehlen eines Unternehmerrisikos (BFH v. 22.7.2008 – VI R 51/05, BStBl. II 2008, 981 mwN; zu Einzelheiten vgl. § 19 Anm. 60).

II. Zeitliche Zuordnung des laufenden Arbeitslohns (Abs. 1 Satz 2 Halbs. 1)

16 1. Grundlagen

Abs. 1 Satz 2 Halbs. 1 fingiert, dass laufender Arbeitslohn als in dem Kj. bezogen gilt, in dem der Lohnzahlungszeitraum endet. Damit wird dem ArbG die Lohnabrechnung erleichtert, da zB Überstundenvergütungen erst nach Ablauf des Lohnzahlungszeitraums ermittelt und bezahlt werden (vgl. TRZASKALIK in KSM, § 38a Rn. B 2).

Die Vorschrift setzt einen tatsächlichen Zufluss iSd. § 11 Abs. 1 Satz 1 voraus. Das Entstehen eines tariflich geschuldeten, aber nicht ausgezahlten Arbeitslohns spielt bei der Ermittlung der Höhe der LSt. keine Rolle (BFH v. 29.5.2008 – VI R 57/05, BFH/NV 2008, 1597). Der Arbeitslohn wird abw. vom allgemeinen Zuflussprinzip (§ 11 Abs. 1 Satz 1) nach § 11 Abs. 1 Satz 4 iVm. § 38a Abs. 1 Satz 2 und 3 kalendermäßig zugeordnet.

17 2. Begriff des laufenden Arbeitslohns

Arbeitslohn: Eine gesetzliche Definition des Begriffs „laufender Arbeitslohn“ existiert nicht. Aus dem gesetzessystematischen Zusammenhang (§ 38a Abs. 3 und § 39b Abs. 2) lässt sich entnehmen, dass „laufender Arbeitslohn“ ein zeitraumbezogener Arbeitslohn ist (vgl. BALS, BB 1974, 1572 [1574]). Des Weiteren muss es sich um wiederkehrende Bezüge handeln, denn nur in diesem Fall ist die Umrechnung nach Abs. 3 auf einen Jahresbetrag gerechtfertigt. Dementspre-

chend definieren auch Verwaltung und hL den „laufenden Arbeitslohn“ als „Arbeitslohn, der dem ArbN regelmäßig fortlaufend zufließt“ (R 39b.2 Abs. 1 LStR 2011; DRENSECK in SCHMIDT XXX. § 38a Rn. 2). Beispiele für „laufenden Arbeitslohn“ sind (aus R 39b.2 Abs. 1 LStR 2011):

- Monatsgehälter,
- Wochen- und Tagelöhne,
- Mehrarbeitsvergütungen,
- Zuschläge und Zulagen,
- geldwerte Vorteile aus der ständigen Überlassung von Dienstwagen,
- Nach- und Vorauszahlungen, wenn diese sich ausschließlich auf Lohnzahlungszeiträume beziehen, die im Kj. der Zahlung enden.

Zum Arbeitslohn für Lohnzahlungszeiträume des abgelaufenen Kj., der im nachfolgenden Kj. zufließt, s. Anm. 18.

Laufende Zahlungen: Zahlungen werden auch dann „laufend“ getätigt, wenn sie in ihrer Höhe schwanken, zB weil die Arbeitsleistung unterschiedlich hoch war.

Sonstige Bezüge: Nicht zu den laufenden, sondern zu den sonstigen Bezügen gehören (nicht abschließend, s. Anm. 21):

- das dreizehnte oder vierzehnte Monatsgehalt,
- einmalige Abfindungen und Entschädigungen,
- Gratifikationen und Tantiemen, die nicht fortlaufend gezahlt werden (BFH v. 20.4.2010 – VI R 66/09, BFH/NV 2011, 1057),
- Jubiläumswendungen,
- Urlaubsgelder, die nicht fortlaufend gezahlt werden,
- Entschädigungen für nicht in Anspruch genommenen Urlaub,
- Erfindungsvergütungen,
- Weihnachtsgeld,
- Weihnachtswendungen,
- geldwerte Vorteile durch nicht weiterbelastete Haftungsübernahme durch den ArbG (BFH v. 21.2.1992 – VI R 41/88, BStBl. II 1992, 443),
- Ausgleichszahlungen bei vorzeitig beendetem Blockmodell (BFH v. 15.12.2011 – VI R 26/11, DB 2012, 440).

Einmalzahlungen: Auch wenn Zahlungen, die nur einmal im Jahr geleistet werden (zB Weihnachtsgeld), sich jedes Jahr in derselben Höhe wiederholen, gehören sie nicht zum laufenden Arbeitslohn, da sie sich prinzipiell nach den Verhältnissen des jeweiligen Kj. richten (zur Frage, ob unplanmäßige Lohnzahlungen „laufend“ getätigt werden, s. Anm. 18).

§ 39b Abs. 5 Satz 2 kommt bei sonstigen Bezügen auch nicht anders zur Anwendung (BFH v. 15.12.2011 – VI R 26/11, DB 2012, 440).

3. Ermittlung des Lohnzahlungszeitraums

18

Ende des Lohnzahlungszeitraums: Für den LStEinbehalt greift die gesetzliche Fiktion des Bezugs in dem Kj., „in dem der Lohnzahlungszeitraum endet“. Für den ArbG entfällt damit die Pflicht, bei Lohnzahlungen für kalenderüber-

§ 38a Anm. 18 B. Abs. 1: Jahresarbeitslohn als Bemessungsgrundl.

greifende Zahlungszeiträume den Arbeitslohn auf die verschiedenen VZ wirtschaftlich aufzuteilen (BFH v. 22.7.1993 – VI R 104/92, BStBl. II 1993, 795).

Dauer des Lohnzahlungszeitraums: Der Lohnzahlungszeitraum ist vom Monat oder Kj. unabhängig. Er kann sich auch über zwei Kj. erstrecken, zB vom 20. Dezember bis 19. Januar (BFH v. 11.6.1970 – VI R 67/68, BStBl. II 1970, 664; DRENSECK in SCHMIDT XXX. § 38a Rn. 3). Der Lohnzahlungszeitraum ergibt sich idR aus den einzel- oder tarifvertraglichen bzw. betrieblichen Vereinbarungen.

Verkürzter Lohnzahlungszeitraum: Der Lohnzahlungszeitraum besteht unabhängig davon, ob auch tatsächlich Lohn gezahlt wird. Gewährt der ArbG dem ArbN zB unbezahlten Urlaub, so beeinflusst dies nicht den Lohnzahlungszeitraum. Wird das Arbeitsverhältnis hingegen vorzeitig beendet oder wird der ArbN im laufenden Lohnzahlungszeitraum eingestellt (sog. Rumpf-Lohnzahlungszeitraum), so verkürzt sich der Lohnzahlungszeitraum entsprechend. Das Gleiche kann sich ergeben, wenn der Lohnzahlungszeitraum umgestellt wird, zB von monatlicher auf wöchentliche Zahlung.

Bei planmäßigen Lohnzahlungen ist die Ermittlung der LSt. durch die Anknüpfung an das Ende für den ArbG relativ einfach.

Beispiele:

- Erhält der ArbN zB sein Dezember-Monatsgehalt des Jahres 01 (lt. Vertrag für die Zeit vom 1. bis zum Letzten des Monats) erst am 10.1.02 des Folgejahrs, so ist der Lohn dem Jahr 01 zuzuordnen, da der Lohnzahlungszeitraum am 31.12.01 geendet hat.
- Der ArbN erhält sein Monatsgehalt grds. für die Zeit vom 16. eines Monats bis einschließlich 15. des Folgemonats. Sein Gehalt für die Zeit vom 16.12.01 bis zum 15.1.02 erhält der ArbN schon am 30.12.01 ausgezahlt. Der Lohn ist dem Jahr 02 zuzuordnen, da der Lohnzahlungszeitraum am 15.1.02 endet.

Bei unplanmäßigen Lohnzahlungen ist die Rechtslage umstritten, wenn die Zahlung erst sehr viel später als geplant erfolgt.

Beispiel: Der ArbN erhält sein Dezember-Monatsgehalt des Jahrs 01 (lt. Vertrag für die Zeit v. 1. bis zum Letzten des Monats) erst am 10.2.02 ausbezahlt.

Nach dem Wortlaut der Vorschrift müsste die Zahlung unabhängig von der tatsächlichen Zahlung dem Jahr 01 zuzuordnen sein (so auch das FG Münster v. 14.11.1990 – VII 3638/88 E, EFG 1991, 567, rkr., ausdrückl. offen gelassen in BFH v. 22.7.1993 – VI R 104/92, BStBl. II 1993, 795). In der Literatur wird dagegen darauf hingewiesen, dass eine solche Auslegung dem Zweck der Vorschrift nicht gerecht wird, der ausschließlich darin besteht, Schwierigkeiten bei der Lohnermittlung Rechnung zu tragen (TRZASKALIK in KSM, § 38a Rn. B 5); dem entspricht auch der Gedanke, dass die Abweichung von der Grundregel des § 11 Abs. 1 Satz 1 als reine Vereinfachungsregelung gedacht war (vgl. BTDrucks. VII/1470, 303).

Um einen zeitlich fest umrissenen Horizont als Grenze zu erhalten, wird die Frist des § 39b Abs. 5 (analog) für Abschlagszahlungen herangezogen (FG Nds. v. 8.12.2010 – 3 K 238/08, juris, rkr.; REINHARD, DB 1986, 2203 mwN; im Ergebnis ebenso DRENSECK in SCHMIDT XXX. § 38a Rn. 2; R 39b. 2 Abs. 1 Nr. 7, Abs. 2 Nr. 7 LStR 2011). Nach dieser Sicht wäre eine Drei-Wochen-Frist maßgeblich, die im obigen Beispiel überschritten wäre, so dass der Lohn dem Jahr 02 zuzuordnen wäre.

Stellungnahme: Für eine Begrenzung der Frist sprechen vor allem praktische Erwägungen, da auch andere mit dem LStAbzug im Zusammenhang stehende verfahrensrechtl. Regelungen Fristen unterliegen, zB der Abschluss des Lohnkontos nach § 41b Abs. 1 und der LStJahresausgleich durch den ArbG nach § 42b Abs. 3. Eine planwidrige und ausfüllungsbedürftige Regelungslücke, die zu einer analogen Anwendung des § 39b Abs. 5 führt, lässt sich uE nicht erken-

III. Zeitl. Zuord. Abschlagszahl. (Satz 2 Halbs. 2) Anm. 18–24 § 38a

nen. Dogmatisch ließe sich die Problematik über eine Auslegung des Tatbestandmerkmals „laufender“ Arbeitslohn entschärfen, indem verspätete Zahlungen als Abschlagszahlungen iSd. Abs. 1 Satz 2 Halbs. 2 qualifiziert werden (s. Anm. 20). Damit käme man zu einem vergleichbaren Ergebnis (s. FG Sachs.-Anh. v. 21.4.1999 – II 365/97, EFG 2000, 326, rkr.). Aus Rechtssicherheitsgründen sollte der ArbG die Frage im Vorfeld über eine Anrufungsauskunft (§ 42e) klären.

Einstweilen frei.

19

III. Zeitliche Zuordnung für Abschlagszahlungen gem. § 39b Abs. 5 Satz 1 (Abs. 1 Satz 2 Halbs. 2)

20

Für die zeitliche Zuordnung von Abschlagszahlungen kann nicht auf einen Lohnabrechnungszeitraum abgestellt werden, da dieser nach der Vorstellung des Gesetzgebers eine bestimmte Periode darstellt, für die der ArbG den geschuldeten Lohn ausbezahlt und endgültig abrechnet. Aus diesem Grunde stellt § 38a Abs. 1 Satz 2 Halbs. 2 iVm. § 39b Abs. 5 als Sonderregelung für die zeitliche Zuordnung darauf ab, in welchem Kj. der Lohnabrechnungszeitraum endet. Abrechnungszeitraum ist der Zeitraum, für den der ArbG mit dem ArbN endgültig abrechnet (§ 39b Abs. 5 Satz 1).

Lohnzahlungs- und Lohnabrechnungszeitraum sind nicht zwangsläufig identisch. Sie fallen auseinander, wenn der ArbG beispielsweise aus Vereinfachungsgründen dem ArbN wöchentlich Abschlagszahlungen auszahlt und erst am Monatsende eine genaue Abrechnung vornimmt (vgl. STACHE in BORDEWIN/BRANDT, § 38a Rn. 26).

IV. Zeitliche Zuordnung sonstiger Bezüge (Abs. 1 Satz 3)

21

Für sonstige Bezüge gilt nach Abs. 1 Satz 3 abw. von der Behandlung des laufenden Arbeitslohns das Zuflussprinzip.

Der sonstige Bezug ist gesetzlich nicht definiert. Er kann nur negativ zum laufenden Bezug abgegrenzt werden, dh., sonstige Bezüge sind solche Bezüge, die keine laufenden Bezüge sind (s. auch TRZASKALIK in KSM, § 38a Rn. B 7). In Abgrenzung zum laufenden Bezug wird der sonstige Bezug nicht für bestimmte aufeinander folgende Zeiträume gezahlt (s. Beispiele in Anm. 17).

Für die zeitliche Zuordnung gelten aufgrund der ausdrücklichen Regelung die Grundsätze des § 11 Abs. 1 Satz 1. Die Regelung des § 11 Abs. 1 Satz 2 ist ausgeschlossen, da § 38a Abs. 1 Satz 3 insoweit für das Abzugsverfahren *lex specialis* gegenüber der allgemeinen Regelung ist. Für die Veranlagung bleibt die Regelung des § 11 Abs. 1 Satz 4 iVm. § 38a Abs. 1 Satz 2 und 3 unberührt (R 38.2 Abs. 2 LStR 2011).

Einstweilen frei.

22–24

25

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Sachliche Bemessung der Jahreslohnsteuer**

Abs. 2 regelt den Maßstab für die JahresLSt. und ergänzt somit Abs. 1 Satz 1, der die Bemessungsgrundlage festlegt. Da die LSt. keine eigene Steuer ist, sondern eine besondere Erhebungsform der ESt., richtet sich der Jahresabzug nach dem EStTarif (§ 32a). Dabei gilt die Fiktion, dass der ArbN ausschließlich Einkünfte aus § 19 erzielt. Diese isolierte Berechnung, die bei jeder Lohnzahlung durchzuführen ist (Abs. 3), ist fiktiv, da erst aE des jeweiligen Kj. feststeht, in welcher Höhe der ArbN tatsächlich Arbeitslohn bezogen hat. Individuelle WK des ArbN können beim LStAbzug im Rahmen des LStErmäßigungsverfahrens (§ 39a) bzw. im Rahmen der übrigen Besteuerungsmerkmale (zB LStKlassen, s. Abs. 4) berücksichtigt werden. Mit dem Abzug gilt die ESt. nach § 46 Abs. 4 als abgegolten, soweit kein Veranlagungsgrund nach § 46 Abs. 2 vorliegt.

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:
Berechnung der Lohnsteuer**

26

**I. Bemessung der Lohnsteuer bei laufendem Arbeitslohn
(Abs. 3 Satz 1)**

Die Berechnung der LSt. bei den einzelnen Lohnzahlungen wird in Abs. 3 geregelt.

Da der laufende Arbeitslohn idR monatlich, wöchentlich oder täglich gezahlt wird, bestimmt Abs. 3 Satz 1, dass die LSt. mit dem auf den Lohnzahlungszeitraum entfallenden Teilbetrag der JahresLSt. erhoben wird, der sich aus der Hochrechnung des laufenden Arbeitslohns ergibt. Sonstige Bezüge bleiben bei der Berechnung außer Betracht. Dem ArbN können Nachteile entstehen, da diese Berechnungsmethode Lohnschwankungen unberücksichtigt lässt. Ein Ausgleich lässt sich lediglich durch den permanenten LStJahresausgleich nach § 39b Abs. 2 Satz 12 erreichen (R 38.1 LStR 2011).

27

**II. Bemessung der Lohnsteuer bei sonstigen Bezügen
(Abs. 3 Satz 2)**

Die Erhebung der LSt. von den sonstigen Bezügen (s. Anm. 21) ergibt sich aufgrund einer Vergleichsrechnung. Es wird die JahresLSt. mit und ohne sonstigen Bezug ausgerechnet. Die Differenz ist der sich ergebende LStAbzugsbetrag für den sonstigen Bezug. Einbezogen werden dabei auch noch die zu erwartenden laufenden Bezüge, die ggf. zu schätzen sind. Nicht in die Berechnung einbezogen werden hingegen noch nicht ausgezahlte sonstige Bezüge. Damit fließt in die Berechnung des LStAbzugs für das Urlaubsgeld zB nicht die zu erwartende Weihnachtsg Gratifikation ein, lediglich der in diesem Kj. noch zu erwartende laufende Arbeitslohn.

28–30 Einstweilen frei.

<p style="text-align: center;">E. Erläuterungen zu Abs. 4: Durchführung des Lohnsteuereinhalts</p>

31

Abs. 4 stellt deklaratorisch klar, dass die Ermittlung der LSt. nach § 38a nicht abschließend ist. Die Vorschrift verweist auf weitere zu berücksichtigende Tatbestände, und zwar auf die Einreihung des ArbN in LStKlassen (§ 38b), auf Frei- bzw. Hinzurechnungsbeträge iSd. § 39a oder auf die elektronischen LStAbzugsmerkmale iSd. § 39e. Die Aufzählung ist nicht abschließend. Ebenso sind beim LStAbzug je nach Fallgestaltung noch ergänzende Regelungen in § 39b (Durchführung des LStAbzugs) und in § 39c (Durchführung des LStAbzugs ohne LStAbzugsmerkmale) zu beachten.

§ 38a