

§ 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 Abs. 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 nichtselbständiger 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 aD, Lenggries

Anm. | Anm.

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 38a

I. Grundinformation zu § 38a	1	IV. Geltungsbereich des § 38a	4
II. Rechtsentwicklung des § 38a	2	V. Verhältnis des § 38a zu anderen Vorschriften	5
III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 38a	3	VI. Verfahren	6

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

I. Arbeitslohn		II. Zeitliche Zuordnung des laufenden Arbeitslohns (Abs. 1 Satz 2 Halbs. 1)	
1. Definition des Arbeitslohns	13	1. Grundlagen	16
2. Jahresarbeitslohn als Bemessungsgrundlage	14	2. Begriff des laufenden Arbeitslohns	17
3. Begriff des Arbeitnehmers	15		

	Anm.		Anm.
3. Ermittlung des Lohnzahlungs- zeitraums	18	Abs. 5 Satz 1 (Abs. 1 Satz 2 Halbs. 2)	20
III. Zeitliche Zuordnung für Abschlagszahlungen gem. § 39b		IV. Zeitliche Zuordnung sonstiger Bezüge (Abs. 1 Satz 3)	21
C. Erläuterungen zu Abs. 2: Sachliche Bemessung der Jahreslohnsteuer			
D. Erläuterungen zu Abs. 3: Berechnung der Lohnsteuer			
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			

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 38a

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; *Kirchhof*, Die Überforderung der Arbeitgeber durch den Lohnsteuerabzug, FR 2015, 773; *Bergkemper*, Lohnsteuer-Merkblatt, DB 2016, Beilage 2, 1.

1 I. Grundinformation zu § 38a

§ 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 Vorauszahlung 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.

2 II. Rechtsentwicklung des § 38a

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): Einführung 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 Bezüge unterlagen einem festen StSatz. 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 Einführung 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 Einführung des Verfahrens der elektronischen LStAbzugsmerkmale (§§ 39, 39e).

III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 38a

3

Bedeutung: § 38a regelt in materiell-rechtl. 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 Sätze 12 ff.; R 39b. 8 LStR 2015) 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 Einführung einer umfassenden Verzinsungspflicht von Steuererstattungsansprüchen ergeben (s. § 37 Anm. 120 „Vollverzinsung“).

IV. Geltungsbereich des § 38a

4

Sachlicher Geltungsbereich: In sachlicher Hinsicht umfasst der Regelungsbereich nur den Zufluss von Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit iSd. § 19 Abs. 1 EStG, § 2 LStDV. Er gilt sowohl für den LStAbzug durch den ArbG als auch bei LStNachforderungen durch das FA (vgl. die Einzelfälle unter H 41c.3 LStH 2018). 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 beschränkt und unbeschränkt estpfl. ArbN und richtet sich an den ArbG als LStAbführungsverpflichteten.

Werbungskosten: Für den Abfluss von WK ist § 38a nicht anwendbar – auch nicht analog. Neben dem eindeutigen Wortlaut spricht die spezielle Regelung des § 38a gegen eine Einbeziehung von WK in den Regelungsbereich der Vorschrift (so auch *Thürmer* in *Blümich*, § 38a Rz. 27 [11/2019]).

5 V. Verhältnis des § 38a zu anderen Vorschriften

Verhältnis zum 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.

Verhältnis zum 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).

Verhältnis zum Sozialversicherungsrecht: Ähnlich wie das StRecht zwischen „laufendem Arbeitslohn“ und „sonstigen Bezügen“ unterscheidet, differenziert das Sozialversicherungsrecht zwischen „laufend gezahltem Arbeitsentgelt“ und „einmalig gezahltem Arbeitsentgelt“ (BSG v. 14.12.2017 – B 10 EG 7/17 R, DStR 2018, 819). 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. 7.2.2002 – B 12 KR 6/01 R, NZS 2002, 537, siehe aber zum BEEG BSG v. 14.12.2017 – B 10 EG 7/17 R, DStR 2018, 819). 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; BSG v. 20.5.2014 – B 10 EG 11/13 R –, SozR 4-7837 § 2 Nr. 26).

Verhältnis zum Elterngeld: Nach der Neustrukturierung durch das Gesetz zur Vereinfachung des Elterngeldvollzugs wurden 2012 die bis dato in § 2 BEEG geregelte Berechnungsgrundlage der Bemessungsgrundlagen unter den neu eingeführten §§ 2a ff. BEEG neu geregelt. Gemäß §§ 2c, 2e BEEG sind die im LStAbzugsverfahren nach § 38a Abs. 1 Satz 3 als sonstige Bezüge behandelten Einnahmen bei der Elterngeldberechnung nicht zu berücksichtigen (BTDrucks. 17/3030, 48). Anders als nach der strechtl. Beurteilung gelten Voraus- und Nachzahlungen nach dem BEEG indes nicht als „sonstige Bezüge“ und sind somit in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen (so BSG v. 30.4.2015 – B 10 EG 17/14 B, juris; BSG v. 26.3.2014 – B 10 EG 14/13 R, BSGE 115, 198, zum insoweit deckungsgleichen § 2 Abs. 7 BEEG aF). Seit 2015 werden nunmehr Einnahmen von der Bemessungsgrundlage des Elterngeldes ausgeschlossen, die im LStAbzugsverfahren nach den lStl. Vorgaben als sonstige Bezüge zu behandeln sind (§ 2c Abs. 1 Satz 2 BEEG; vgl. BT-Drucks. 18/2583, 24, 25 und BSG v. 14.12.2017 – B 10 EG 7/17 R, DStR 2018, 819 mwN). Das Sozialrecht richtet sich bei der Frage, inwieweit ein sonstiger Bezug vorliegt, seit neuer Rspr. des BSG nach dem LStRecht (BSG v. 12.2.2020 – B 10 EG 11/19 B, juris).

Verhältnis zum Solidaritätszuschlag: Der SolZ nach dem SolZG 1995 v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4130) differenziert in § 3 Abs. 1 Nr. 3 SolZG ebenfalls zwi-

schen laufendem Arbeitslohn und sonstigen Bezügen. Danach wird auf die jeweilige LSt ein Zuschlag von 5,5 % erhoben.

VI. Verfahren

6

§ 38a regelt die materiell-rechtl. 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. Das nach den §§ 183 ff. SGB III gezahlte Insolvenzgeld ist kein Arbeitslohn, ebenso wie die Zuwendungen wegen anderer Rechtsbeziehungen oder wegen sonstiger, nicht auf dem Dienstverhältnis beruhender Beziehungen zwischen ArbN und ArbG (BFH v. 1.12.2012 – VI R 4/11, BStBl. II 2012, 596; 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. Steuerbefreiungen 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.
- Der Jahresarbeitslohn als Bemessungsgrundlage für die LSt wird zusätzlich noch durch § 38a Abs. 4 modifiziert.
- Wie bei allen Vorauszahlungen 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.

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; anders im Sozialrecht, s. Anm. 5). Der Arbeitslohn wird abweichend vom allgemeinen Zuflussprinzip (§ 11 Abs. 1 Satz 1) nach § 11 Abs. 1 Satz 4 iVm. § 38a Abs. 1 Sätze 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. Dementsprechend definieren auch Verwaltung und hL den „laufenden Arbeitslohn“ als „Arbeitslohn, der dem Arbeitnehmer regelmäßig fortlaufend zufließt“ (R 39b.2 Abs. 1 LStR 2015; *Krüger in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 38a Rz. 2). Beispiele für „laufenden Arbeitslohn“ sind (R 39b.2 Abs. 1 LStR 2015):

- 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. Hingegen gehören solche Zahlungen nicht dazu, deren Zahlungszeiträume von dem vorgesehenen Zahlungsturnus für Arbeitslohn deutlich abweichen. Einen sonstigen Bezug stellen demnach Zahlungen dar, die entweder nicht für bestimmte, aufeinanderfolgende Zeiträume erfolgen oder solche, die den üblichen (arbeitsrechtl. relevanten) Lohnzahlungszeitraum erheblich überschreiten (BSG v. 14.12.2017 – B 10 EG 7/17 R, DStR 2018, 819; *Stache* in *B/B*, EStG [3/2020]; *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 38a Rz. 2).

Rückzahlung von Arbeitslohn: Die Regelung des § 38a Abs. 1 Satz 2 gilt nicht für die Rückzahlung von ursprünglich als laufende Bezüge gewährtem Arbeitslohn. Hierfür ist die Zuordnung nach § 11 Abs. 2 Satz 1 maßgeblich (BFH v. 7.11.2006 – VI R 2/05, BStBl. II 2007, 315).

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

- das 13. oder 14. 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,
- Weihnachtswendungen,
- geldwerte Vorteile durch nicht weiterbelastete Haftungsübernahme durch den ArbG (BFH v. 21.2.1992 – VI R 41/88, BStBl. II 1992, 443),
- Arbeitslohn aus der Übernahme der persönlichen EStSchuld durch den ArbG bei einer Nettolohnvereinbarung (BFH v. 3.9.2015 – VI R 1/14, DStR 2015, 2913),
- Ausgleichszahlungen bei vorzeitig beendetem Blockmodell (BFH v. 15.12.2011 – VI R 26/11, BStBl. II 2012, 415),
- „Corona“-Beihilfen und -Unterstützungen (vgl. BMF v. 9.4.2020 – IV C 5 - S 2342/20/10009, BStBl. I 2020, 503).

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 kalenderübergreifende 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 von 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; *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 38a Rz. 3). Er muss nicht zwangsläufig mit dem Lohnabrechnungszeitraum identisch sein (s. § 39b Abs. 5). 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 (1):

- Erhält der ArbN zB sein Dezember-Monatsgehalt des Jahres 01 (laut Vertrag für die Zeit vom 1. bis zum Letzten des Monats) erst am 10.1.02 des Folgejahres, 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 2:

Der ArbN erhält sein Dezember-Monatsgehalt des Jahres 01 (laut Vertrag für die Zeit vom 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., ausdrücklich 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 (*Thürmer* in *Blümich*, § 38a Rz. 30 [11/2019]); 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 Abschlusszahlungen herangezogen (Nds. FG v. 8.12.2010 – 3 K 238/08, juris, rkr.; offen gelassen von BFH v. 15.12.2011 – VI R 26/11, DStR 2012, 402; *Reinhard*, DB 1986, 2203 mwN; im Erg. ebenso die FinVerw., R 39b.2 Abs. 1 Nr. 7, Abs. 2 Nr. 7 LStR 2015). 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 erkennen. 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 Erg. (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.

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

21

Für sonstige Bezüge gilt nach Abs. 1 Satz 3 abweichend 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. 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. Maßgeblich ist die Erlangung des wirtschaftlichen Eigentums und nicht das bloße Versprechen des ArbG (BFH v. 5.11.2013 – VIII R 20/11, BStBl. II 2014, 275).

Die Regelung des § 11 Abs. 1 Satz 2 ist ausgeschlossen, da § 38a Abs. 1 Satz 3 insofern 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 Sätze 2 und 3 unberührt (R 38.2 Abs. 2 LStR 2015).

22–24 Einstweilen frei.

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 ESTarif (§ 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 am Ende 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. Die Umrechnung des Arbeitslohns auf die mutmaßliche Jahressteuer erfolgt mit den Faktoren 12 bei monatlichem, 360/7 bei wöchentlichem, oder 360 bei täglichem Lohnzahlungszeitraum, § 39b Abs. 2 Satz 2.

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 2015).

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 sonstigem Bezug und ohne 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 Weihnachtsgratifikation ein, lediglich der in diesem Kj. noch zu erwartende laufende Arbeitslohn.

Einstweilen frei.

28–30

E. Erläuterungen zu Abs. 4: Durchführung des Lohnsteuer- einbehalts

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.

