

§ 40a Pauschalierung der Lohnsteuer für Teilzeitbeschäftigte und geringfügig Beschäftigte

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), zuletzt geändert durch JStG 2022 v. 16.12.2022 (BGBl. I 2022, 2294; BGBl. I 2023, 7)

(1) ¹Der Arbeitgeber kann unter Verzicht auf den Abruf von elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmalen (§ 39e Absatz 4 Satz 2) oder die Vorlage einer Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug (§ 39 Absatz 3 oder § 39e Absatz 7 oder Absatz 8) bei Arbeitnehmern, die nur kurzfristig beschäftigt werden, die Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz von 25 Prozent des Arbeitslohns erheben. ²Eine kurzfristige Beschäftigung liegt vor, wenn der Arbeitnehmer bei dem Arbeitgeber gelegentlich, nicht regelmäßig wiederkehrend beschäftigt wird, die Dauer der Beschäftigung 18 zusammenhängende Arbeitstage nicht übersteigt und

1. der Arbeitslohn während der Beschäftigungsdauer 150 Euro durchschnittlich je Arbeitstag nicht übersteigt oder
2. die Beschäftigung zu einem unvorhersehbaren Zeitpunkt sofort erforderlich wird.

(2) Der Arbeitgeber kann unter Verzicht auf den Abruf von elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmalen (§ 39e Absatz 4 Satz 2) oder die Vorlage einer Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug (§ 39 Absatz 3 oder § 39e Absatz 7 oder Absatz 8) die Lohnsteuer einschließlich Solidaritätszuschlag und Kirchensteuern (einheitliche Pauschsteuer) für das Arbeitsentgelt aus geringfügigen Beschäftigungen im Sinne des § 8 Absatz 1 Nummer 1 oder des § 8a des Vierten Buches Sozialgesetzbuch, für das er Beiträge nach § 168 Absatz 1 Nummer 1b oder 1c (geringfügig versicherungspflichtig Beschäftigte) oder nach § 172 Absatz 3 oder 3a (versicherungsfrei oder von der Versicherungspflicht befreite geringfügig Beschäftigte) oder nach § 276a Abs. 1 (versicherungsfrei geringfügig Beschäftigte) des Sechsten Buches Sozialgesetzbuch zu entrichten hat, mit einem einheitlichen Pauschsteuersatz in Höhe von insgesamt 2 Prozent des Arbeitsentgelts erheben.

(2a) Hat der Arbeitgeber in den Fällen des Absatzes 2 keine Beiträge nach § 168 Absatz 1 Nummer 1b oder 1c oder nach § 172 Absatz 3 oder 3a oder nach § 276a Absatz 1 des Sechsten Buches Sozialgesetzbuch zu entrichten, kann er unter Verzicht auf den Abruf von elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmalen (§ 39e Absatz 4 Satz 2) oder die Vorlage einer Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug (§ 39 Absatz 3 oder § 39e Absatz 7 oder Absatz 8) die Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz in Höhe von 20 Prozent des Arbeitsentgelts erheben.

(3) ¹Abweichend von den Absätzen 1 und 2a kann der Arbeitgeber unter Verzicht auf den Abruf von elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmalen (§ 39e Absatz 4 Satz 2) oder die Vorlage einer Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug (§ 39 Absatz 3 oder § 39e Absatz 7 oder Absatz 8) bei Aushilfskräften, die in Betrieben der Land- und Forstwirtschaft im Sinne des § 13 Absatz 1 Nummer 1 bis 4 ausschließlich mit typisch land- oder forstwirtschaftlichen Arbeiten beschäftigt werden, die Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz von 5 Prozent des Arbeitslohns erheben. ²Aushilfskräfte im Sinne dieser Vorschrift sind Personen, die für die Ausführung und für die Dauer von Arbeiten, die nicht ganz-

jährig anfallen, beschäftigt werden; eine Beschäftigung mit anderen land- und forstwirtschaftlichen Arbeiten ist unschädlich, wenn deren Dauer 25 Prozent der Gesamtbeschäftigungsdauer nicht überschreitet. ³Aushilfskräfte sind nicht Arbeitnehmer, die zu den land- und forstwirtschaftlichen Fachkräften gehören oder die der Arbeitgeber mehr als 180 Tage im Kalenderjahr beschäftigt.

(4) Die Pauschalierungen nach den Absätzen 1 und 3 sind unzulässig

1. bei Arbeitnehmern, deren Arbeitslohn während der Beschäftigungsdauer durchschnittlich je Arbeitsstunde 19 Euro übersteigt,
2. bei Arbeitnehmern, die für eine andere Beschäftigung von demselben Arbeitgeber Arbeitslohn beziehen, der nach § 39b oder § 39c dem Lohnsteuerabzug unterworfen wird.

(5) Auf die Pauschalierungen nach den Absätzen 1 bis 3 und 7 ist § 40 Absatz 3 anzuwenden.

(6) ¹Für die Erhebung der einheitlichen Pauschsteuer nach Absatz 2 ist die Deutsche Rentenversicherung Knappschaft-Bahn-See zuständig. ²Die Regelungen zum Steuerabzug vom Arbeitslohn sind entsprechend anzuwenden. ³Für die Anmeldung, Abführung und Vollstreckung der einheitlichen Pauschsteuer sowie die Erhebung eines Säumniszuschlags und das Mahnverfahren für die einheitliche Pauschsteuer gelten dabei die Regelungen für die Beiträge nach § 168 Absatz 1 Nummer 1b oder 1c oder nach § 172 Absatz 3 oder 3a nach § 276a Absatz 1 des Sechsten Buches Sozialgesetzbuch. ⁴Die Deutsche Rentenversicherung Knappschaft-Bahn-See hat die einheitliche Pauschsteuer auf die erhebungsberechtigten Körperschaften aufzuteilen; dabei entfallen aus Vereinfachungsgründen 90 Prozent der einheitlichen Pauschsteuer auf die Lohnsteuer, 5 Prozent auf den Solidaritätszuschlag und 5 Prozent auf die Kirchensteuern. ⁵Die erhebungsberechtigten Kirchen haben sich auf eine Aufteilung des Kirchensteueranteils zu verständigen und diesen der Deutschen Rentenversicherung Knappschaft-Bahn-See mitzuteilen. ⁶Die Deutsche Rentenversicherung Knappschaft-Bahn-See ist berechtigt, die einheitliche Pauschsteuer nach Absatz 2 zusammen mit den Sozialversicherungsbeiträgen beim Arbeitgeber einzuziehen.

(7) ¹Der Arbeitgeber kann unter Verzicht auf den Abruf von elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmalen (§ 39e Absatz 4 Satz 2) die Lohnsteuer für Bezüge von kurzfristigen, im Inland ausgeübten Tätigkeiten beschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer, die einer ausländischen Betriebsstätte dieses Arbeitgebers zugeordnet sind, mit einem Pauschsteuersatz von 30 Prozent des Arbeitslohns erheben. ²Eine kurzfristige Tätigkeit im Sinne des Satzes 1 liegt nur vor, wenn die im Inland ausgeübte Tätigkeit 18 zusammenhängende Arbeitstage nicht übersteigt.

Autor: Dr. Klaus J. Wagner, Präsident des FG Düsseldorf, Wegberg
Mitherausgeber: Dr. Winfried Bergkemper, Richter am BFH aD, Lenggries

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 40a

I. Grundinformation zu § 40a	1	4. Verhältnis zu § 49 Abs. 1 Nr. 4, § 50 Abs. 2	9a
II. Rechtsentwicklung und zeitlicher Geltungsbereich des § 40a .	2	5. Verhältnis zur Energiepreispauschale, §§ 112 ff.	9b
III. Bedeutung des § 40a	3	6. Verhältnis zu kirchensteuerrechtlichen Vorschriften	10
IV. Geltungsbereich des § 40a	4	7. Verhältnis zum Solidaritätszuschlag	11
V. Verhältnis des § 40a zu anderen Vorschriften		8. Verhältnis zur Arbeitnehmer-Sparzulage nach dem 5. VermBG .	12
1. Verhältnis zu anderen lohnsteuerrechtlichen Vorschriften		9. Verhältnis zu steuerfreien Einnahmen	13
a) Verhältnis zu den anderen Pauschalierungsvorschriften . .	5	10. Verhältnis zu Leistungsgesetzen . .	14
b) Verhältnis zum Regelbesteuerungsverfahren	6	11. Verhältnis zum Mindestlohn-gesetz	14a
2. Verhältnis zu Vorschriften der Sozialversicherung	8	VI. Verfahrensfragen zu § 40a	15
3. Verhältnis zur Pauschalierung der Einkommensteuer durch Dritte nach § 37a	9		

B. Erläuterungen zu Abs. 1:

Lohnsteuerpauschalierung bei kurzfristig beschäftigten Arbeitnehmern

I. Voraussetzungen und Rechtsfolgen der Pauschalierung bei kurzfristiger Beschäftigung (Abs. 1 Satz 1)		a) Gesetzlich bestimmter Steuersatz von 25 %	20
1. Pauschalierung durch den Arbeitgeber unter Verzicht auf den Abruf von Lohnsteuerabzugsmerkmalen nach § 39e Abs. 4 Satz 2 oder die Vorlage einer Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug nach § 39 Abs. 3, § 39e Abs. 7 oder 8 (Abs. 1 Satz 1 Teilsatz 1)		b) Arbeitslohn als Bemessungsgrundlage	21
a) Pauschalierungswahlrecht des Arbeitgebers	17	c) Einzelfragen zum Arbeitslohn-begriff	22
b) Verzicht auf Abruf der Lohnsteuerabzugsmerkmale	18	II. Begriff der kurzfristigen Beschäftigung des Arbeitnehmers beim Arbeitgeber (Abs. 1 Satz 2)	
2. Arbeitnehmer, die nur kurzfristig beschäftigt werden (Abs. 1 Satz 1 Teilsatz 2)	19	1. Legaldefinition des Abs. 1 Satz 2 .	25
3. Rechtsfolge: Pauschalierung mit 25 % des Arbeitslohns (Satz 1 letzter Teilsatz)		2. Gelegentliche Beschäftigung	26
		3. Nicht regelmäßig wiederkehrende Beschäftigung	27
		4. Beschäftigungsdauer	28
		5. Arbeitslohngrenze (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1)	29
		6. Beschäftigung wird zu einem unvorhersehbaren Zeitpunkt sofort erforderlich (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2) .	30

C. Erläuterungen zu Abs. 2:**Einheitliche Pauschsteuer bei geringfügiger Beschäftigung mit
Verpflichtung zur Entrichtung pauschaler Sozialversicherungsbeiträge**

I. Verhältnis zu anderen Pauschalierungsfällen	34	2. Arbeitsentgelt aus einer geringfügigen Beschäftigung	
II. Voraussetzungen der Pauschalierung bei geringfügiger Beschäftigung		a) Geringfügige Beschäftigung in Unternehmen	37
1. Pauschalierungswahlrecht des Arbeitgebers unter Verzicht auf Abruf der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale nach § 39e Abs. 4 Satz 2 oder die Vorlage einer Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug nach § 39 Abs. 3, § 39e Abs. 7 oder Abs. 8	35	b) Geringfügige Beschäftigung in Privathaushalten	38
		3. Verpflichtung zur Entrichtung pauschaler Rentenversicherungsbeiträge	39
		III. Rechtsfolgen der Pauschalierung bei geringfügiger Beschäftigung .	40

D. Erläuterungen zu Abs. 2a:**Pauschalierung der Lohnsteuer bei geringfügiger Beschäftigung ohne
Verpflichtung zur Entrichtung pauschaler Rentenversicherungsbeiträge**

I. Verhältnis zu Abs. 1 und Abs. 2 . .	41	III. Rechtsfolge: Pauschalierung mit 20 % des Arbeitsentgelts	43
II. Voraussetzungen der Pauschalierung	42		

E. Erläuterungen zu Abs. 3:**Lohnsteuerpauschalierung für Aushilfskräfte in der Land- und Forstwirtschaft**

I. Voraussetzungen und Rechtsfolgen der Pauschalierung bei Aushilfskräften in der Land- und Forstwirtschaft (Abs. 3 Satz 1)		II. Begriff der Aushilfskraft (Abs. 3 Satz 2)	
1. Pauschalierung durch den Arbeitgeber unter Verzicht auf Abruf der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale nach § 39e Abs. 4 Satz 2 oder die Vorlage einer Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug nach § 39 Abs. 3, § 39e Abs. 7 oder Abs. 8 (Abs. 3 Satz 1 Teilsatz 1) . .	48	1. Legaldefinition des Begriffs der Aushilfskraft (Abs. 3 Satz 2 Halbs. 1)	51
2. Beschäftigung im Betrieb der Land- und Forstwirtschaft (Abs. 3 Satz 1 Teilsatz 2)	49	2. Unschädliche Beschäftigung mit anderen land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeiten (Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2)	52
3. Rechtsfolge: Pauschalierung mit 5 % des Arbeitslohns (Abs. 3 Satz 1 letzter Teilsatz)	50	III. Ausschlussstatbestände für die Pauschalierung (Abs. 3 Satz 3)	
		1. Keine Pauschalierung bei land- und forstwirtschaftlichen Fachkräften (Abs. 3 Satz 3 Halbs. 1)	53
		2. 180-Tage-Grenze (Abs. 3 Satz 3 Halbs. 2)	54

F. Erläuterungen zu Abs. 4: Pauschalierungsausschlüsse

I. Stundenlohnbezogene Pauschalierungsgrenze bei Pauschalierungen nach Abs. 1 und 3 (Abs. 4 Nr. 1)	55	II. Pauschalierungsausschluss bei im Regelbesteuerungsverfahren besteuertem Arbeitslohnbezug vom selben Arbeitgeber (Abs. 4 Nr. 2)	56
--	----	--	----

G. Erläuterungen zu Abs. 5: Anwendung des § 40 Abs. 3 58

H. Erläuterungen zu Abs. 6: Erhebung der einheitlichen Pauschsteuer

I. Bedeutung des Abs. 6	60	II. Regelungsinhalt des Abs. 6	61
-----------------------------------	----	--	----

I. Erläuterungen zu Abs. 7: Lohnsteuerpauschalierung bei kurzfristigen Tätigkeiten im Inland

I. Bedeutung des Abs. 7	65	der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale nach § 39e Abs. 4 Satz 2 (Abs. 7 Satz 1)	66
II. Voraussetzungen und Rechtsfolgen der Pauschalierung bei kurzfristiger Tätigkeit im Inland		2. Kurzfristige Tätigkeiten (Abs. 7 Satz 2)	67
1. Pauschalierung durch den Arbeitgeber unter Verzicht auf den Abruf		3. Rechtsfolgen	68

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 40a

Schrifttum: *Albert*, Neuregelung der geringfügigen Beschäftigung im Steuerrecht, FR 1999, 693; *Niermann/Plenker*, Die Neuregelung der geringfügigen Beschäftigungsverhältnisse aus steuerlicher Sicht, DB 1999, 768; *Harder-Buschner*, Die neue steuerliche Behandlung von geringfügig entlohten Beschäftigungsverhältnissen, Inf. 2003, 218; *Niermann/Plenker*, Die Neuregelung der geringfügigen Beschäftigungsverhältnisse ab 1.4.2003, DB 2003, 304; *Rolfs*, Die Neuregelung der geringfügigen Beschäftigung, ZIP 2003, 141; *Buddemeier*, Geringfügige Beschäftigung in der Praxis, Berlin 2006; *Bergkemper*, Gegenseitiger Ausschluss von Nachforderungen pauschaler Lohnsteuer und Haftung für Lohnsteuer, FR 2009, 624; *Foerster*, Geringfügige Beschäftigung, Berlin 2009; *Foerster*, Neues Recht für geringfügig entlohten Beschäftigungsverhältnisse, SteuK 2013, 1; *Hanau*, Mini- und Midijobs – neue Regelung und altes Rätsel, ZIP 2013, 1752; *Waltermann*, Mini-Jobs – Ausweiten oder Abschaffen?, NJW 2013, 118; *Bergkemper*, Keine Festsetzung negativer pauschaler Lohnsteuer, FR 2016, 1141; *Marburger*, Kurzzeitig beschäftigte Arbeitnehmer im Bereich des öffentlichen Dienstes, DÖD 2016, 151; *Eggert*, Compliance-Ermittlungen und Korrektur von Erklärungen bei der Besteuerung von Arbeitnehmern, BB 2017, 1495; *Besgen*, Aktuelles zum Arbeitsrecht zu Nebentätigkeiten und Minijobs, b+p 2018, 667; *Mader*, Nebentätigkeit und Minijobs – lohnsteuerliche Hinweise, b+p 2018, 694; *Seifert*, Dienstwagen und geringfügig entlohtes Beschäftigungsverhältnis, AktStR 2019, 221; *Hey*, Vereinfachungszwecknormen im Lohnsteuerrecht: Anspruch und Wirklichkeit, FR 2020, 1; *Hick*, Neue Vorschrift zur Pauschalversteuerung beschränkt steuerpflichtiger Arbeitslohnzahlungen, DB 2020, 23; *Niermann*, Rechtsänderungen im Bereich der Arbeitnehmerbesteuerung ab 2020, DB 2020, 299; *Mader*, BFH zur Berücksichtigung von zeitraumbezogenen Zuzahlungen des Arbeitnehmers für ein ihm auch zur Privatnutzung überlassenes betriebliches Kfz, b+p 2021, 618; *Zapf*, Das Steuer-

entlastungsgesetz 2022 – ein erster Überblick mit praktischen Hinweisen, BB 2022, 1623; Latzel, Zeitgeringfügige Beschäftigung und Berufsmäßigkeit – Insbesondere zur Sozialversicherungspflicht ausländischer Saisonarbeiter, NZS 2022, 281; Koppernack, „Minjobs“ – ein deutscher Sonderweg auf dem Arbeitsmarkt, NZS 2022, 364.

Verwaltungsanweisungen: R 40a LStR; H 40a LStH; Gleichlautender Erlass der obersten Finanzbehörden der Bundesländer betr. Kirchensteuer bei Pauschalierung der Lohnsteuer v. 8.8.2016, BStBl. I 2016, 773; BMI, Geringfügige Beschäftigung nach § 8 SGB IV und Beschäftigungsverhältnisse in der Gleitzone nach § 20 Abs 2 SGB IV v. 7.5.2013, GMBL 2013, 490; Richtlinien für die versicherungsrechtliche Beurteilung von geringfügigen Beschäftigungen (Geringfügigkeits-Richtlinien) v. 16.8.2022, www.minijob-zentrale.de.

1 I. Grundinformation zu § 40a

§ 40a regelt für verschiedene Gruppen von ArbN die Erhebung der LSt mit gesetzlich vorgegebenen festen Pauschsteuersätzen. Der in der Überschrift genannte Begriff des Teilzeitbeschäftigten wird in der Norm nicht wieder aufgegriffen und bleibt ohne Begriffsbestimmung. Die Vorschrift ergänzt die in § 40 geregelten Pauschalierungsmöglichkeiten. Allen Pauschalierungsmöglichkeiten des § 40a ist gemeinsam, dass der ArbG auf den Abruf von elektronischen LStAbzugsmerkmalen (§ 39e Abs. 4 Satz 2) oder die Vorlage einer Bescheinigung für den LStAbzug (§ 39 Abs. 3 oder § 39e Abs. 7 oder Abs. 8) verzichten kann. Die Vorschrift enthält für geringfügig Beschäftigte in Abs. 2 und Abs. 2a mehrfache Bezugnahmen zum Sozialversicherungsrecht.

Pauschalierungsmöglichkeiten für unterschiedliche Gruppen von Teilzeitbeschäftigten: Das Gesetz differenziert zwischen kurzfristig Beschäftigten (Abs. 1), geringfügig Beschäftigten (Abs. 2 und 2a), Aushilfskräften in der LuF (Abs. 3) sowie beschränkt stpfl. ArbN, die einer ausländ. BS des ArbG zugeordnet sind und kurzfristig ihre Tätigkeit für den gleichen ArbG im Inland ausüben (Abs. 7). Abs. 1, 2a, 3 und 7 sehen Pauschsteuersätze vor, und zwar von 25 % für kurzfristige Beschäftigung, 20 % bei geringfügiger Beschäftigung, 5 % bei Aushilfskräften in der LuF und 30 % bei kurzfristiger Tätigkeit beschränkt stpfl. ArbN im Inland. Abweichend von der üblichen stl. Systematik normiert Abs. 2 unter Bezugnahme auf sozialversicherungsrechtl. Regelungen für bestimmte Arten geringfügiger Beschäftigung eine sog. einheitliche Pauschsteuer mit einem StSatz von 2 %, in dem KiSt und SolZ bereits enthalten sind (Abs. 6 Satz 4).

Pauschalierungsgrenzen und -ausschlüsse für Abs. 1 und 3 ergeben sich aus Abs. 4. Die Pauschalierung ist zum einen ausgeschlossen, wenn der Arbeitslohn je Arbeitsstunde durchschnittlich 19 € übersteigt (Abs. 4 Nr. 1), zum anderen, wenn der ArbN von demselben ArbG Arbeitslohn bezieht, der dem LStAbzug zu unterwerfen ist (Abs. 2 Nr. 4). Für die Pauschalierungen nach Abs. 2 und 2a gelten diese Beschränkungen nicht. Für die Pauschalierung bei Aushilfskräften nach Abs. 3 gelten weitere Einschränkungen (Abs. 3 Satz 3). Danach zählen nicht zum Kreis der Aushilfskräfte ArbN, die zu den land- und forstw. Fachkräften gehören oder die der ArbG an mehr als 180 Tagen im Kj. beschäftigt. Für Pauschalierungen nach Abs. 7 gelten die Ausschlüsse und Pauschalierungsgrenzen nach Abs. 4 nicht.

Rechtsfolgen und Verfahrensregelungen: Hinsichtlich der Rechtsfolgen und des Verfahrens – Übernahme der Steuer durch den ArbG – verweist Abs. 5 auf § 40 Abs. 3 als Grundnorm. Eine Sonderstellung nimmt die einheitliche Pauschsteuer nach Abs. 2 ein, deren Erhebung in Abs. 6 geregelt ist. Für die Erhebung und Ver-

waltung der Steuer ist eine zentrale Zuständigkeit der Deutschen Rentenversicherung Knappschaft-Bahn-See als zentrale Einzugsstelle begründet.

II. Rechtsentwicklung und zeitlicher Geltungsbereich des § 40a

2

Zur Rechtsentwicklung der Pauschalierungsvorschriften allgemein s. § 40 Anm. 2.

EStReformG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): § 40a erhielt seine heutige Gestalt als Pauschalierungsvorschrift. Die Regelung geht inhaltlich auf § 42a Abs. 2 Nr. 3 EStG idF vor 1975, § 35b Abs. 1 Nr. 1 LStDV 1971, Abschn. 52c LStR 1972 sowie im Bereich der LuF auf Ländererlasse zurück.

Gesetz zur Änderung und Vereinfachung des EStG v. 18.8.1980 (BGBl. I 1980, 1537; BStBl. I 1980, 581): Es entfiel die Ermächtigung der FinVerw., die Pauschalierung bei offensichtlicher Abweichung von der Regelbesteuerung zu untersagen.

2. HStruktG v. 22.12.1981 (BGBl. I 1981, 1523; BStBl. I 1982, 235) führte das Erfordernis einer Pauschalierungsbescheinigung ein. Praktische Bedeutung hat diese Vorschrift nie erlangt, da die FinVerw. bereits vor Inkrafttreten der Regelung auf die Vorlage der Bescheinigung verzichtete.

Gesetz zur Vereinfachung der Lohnsteuerpauschalierung für Teilzeitbeschäftigte v. 16.12.1982 (BGBl. I 1982, 1738; BStBl. I 1982, 993) hob das Erfordernis der Pauschalierungsbescheinigung wieder auf.

StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): Differenzierte Anhebung der StSätze auf 25 % bzw. 15 %. Erstmalig wurde ein unterschiedlicher StSatz für die Pauschalbesteuerung bei kurzfristig beschäftigten (25 %) und geringfügig beschäftigten ArbN eingeführt (15 %). Die Tagesarbeitslohngrenzen wurden – in Anpassung an neuere Wirtschaftsentwicklungen – von 42 DM auf 120 DM erhöht und die Pauschalierungsgrenzen bei geringfügiger Beschäftigung, die bis dahin auf wöchentliche Lohnzahlungszeiträume bezogen waren (20 Stunden und 120 DM wöchentlich), auf monatliche Zeiträume festgelegt (86 Stunden und 520 DM monatlich). Ferner wurde die Stundenlohngrenze für alle Pauschalierungsfälle von 12 DM auf 18 DM angehoben.

StÄndG v. 25.2.1992 (BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 145): In Abs. 2 Satz 2 ist die Pauschalierungsvoraussetzung entfallen, dass der ArbN bei dem ArbG laufend beschäftigt sein muss.

StMBG v. 21.12.1993 (BGBl. I 1993, 2310; BStBl. I 1994, 50): Die festen Arbeitslohngrenzen in Abs. 2 Satz 2 und Abs. 4 wurden durch eine Verweisung auf die monatlichen Bezugsgrößen des § 18 Abs. 1 SGB IV an die Arbeitsentgeltgrenze für die Sozialversicherungsfreiheit angeglichen.

JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): Der StSatz für geringfügig Beschäftigte (Abs. 2 Satz 1) wurde von 15 % auf 20 % erhöht. Abs. 4 wurde um einen weiteren Pauschalierungsausschluss ergänzt. Die Pauschalierung ist ausgeschlossen bei ArbN, die für eine andere Beschäftigung von demselben ArbG Arbeitslohn beziehen, der nach §§ 39b–39d dem LStAbzug unterworfen wird.

JStG 1997 v. 20.12.1996 (BGBl. I 1996, 2049; BStBl. I 1996, 1523): Abs. 3 betreffend die LStPauschalierung für Aushilfskräfte in der LuF wurde mW ab VZ 1997 neu gefasst. Der Pauschsteuersatz wurde von 3 % auf 5 % angehoben. Ferner wurde die Legaldefinition der land- und forstw. Aushilfskräfte präzisiert.

Gesetz zur Neuregelung der geringfügigen Beschäftigungsverhältnisse v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 388; BStBl. I 1999, 302): Entfall der Dynamisierung der Arbeitslohngrenzen durch Anknüpfung an die Bezugsgrenzen des § 18 Abs. 1 SGB IV. Die Arbeitslohngrenze für die Pauschalierung wurde auf 630 DM bei monatlicher Lohnzahlung und 147 DM wöchentlich bei kürzeren Lohnzahlungszeiträumen festgeschrieben. Die Arbeitszeitgrenzen wurden aufgehoben. Die für alle Pauschalierungsfälle des § 40a anzuwendende Arbeitslohngrenze des Abs. 4 Nr. 1 wurde auf 22 DM festgeschrieben. Die Neuregelung fand ab dem 1.4.1999 Anwendung.

StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): In § 40 Abs. 3 Satz 2 wird klargestellt, dass auf den ArbN abgewälzte pauschale LSt als zugeflossener Arbeitslohn gilt und die Bemessungsgrundlage nicht mindert (s. § 40 Anm. 43). Wegen der Verweisung in Abs. 5 gilt die Neuregelung auch für die Pauschalierungsfälle des § 40a.

StEuglG v. 19.12.2000 (BGBl. I 2000, 1790; BStBl. I 2001, 3): Anpassung der DM-Beträge mW ab dem 1.1.2002. Dabei wurde die frühere 630-DM-Grenze geringfügig auf 325 € erhöht. Zugleich entfiel die Wochenlohngrenze in Abs. 2.

2. Gesetz für moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt v. 23.12.2002 (BGBl. I 2002, 4621; BStBl. I 2003, 3): Abs. 2 wurde für laufende Bezüge für nach dem 31.3.2003 endende Lohnzahlungszeiträume und für sonstige Bezüge für Zuflüsse nach dem 31.3.2003 neu gefasst und eine sog. einheitliche Pauschsteuer von 2 % des Arbeitsentgelts für die Fälle eingeführt, in denen der ArbG zur Entrichtung pauschaler Rentenversicherungsbeiträge verpflichtet ist. Die Arbeitslohngrenze wurde durch eine Bezugnahme auf sozialversicherungsrechtl. Vorschriften ersetzt und im Rahmen der Verweisung auf 400 € angehoben. Abs. 2a wurde eingefügt und enthält in Anlehnung an die frühere Regelung des Abs. 2 eine Pauschalierungsmöglichkeit von 20 % für geringfügige Beschäftigungsverhältnisse, in denen keine pauschalen Rentenversicherungsbeiträge zu entrichten sind. In Abs. 4 wurde die Verweisung auf Abs. 1 und 3 beschränkt. Abs. 6, der die Erhebung der einheitlichen Pauschsteuer regelt, wurde neu eingefügt.

RVOrgG v. 9.12.2004 (BGBl. I 2004, 3242; BStBl. I 2005, 1156): Die „Bundesknappschaft“ wurde durch „Deutsche Rentenversicherung Knappschaft-Bahn-See“ ersetzt.

EURLUMsG v. 9.12.2004 (BGBl. I 2004, 3310; BStBl. I 2004, 1158): Redaktionelle Änderung zur Anpassung der Verweisung in Abs. 3 Satz 1.

JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): In Abs. 6 Satz 3 wird der Verweis auf das Vollstreckungsverfahren ergänzt. Ferner wurden die vH-Werte durch Prozentsätze ersetzt.

BeitrRLUMsG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171): Abs. 1 bis 3 wurden an die Umstellung des LStAbzugsverfahrens auf das sog. ELStAM-Verfahren angepasst. Die geänderte Fassung trägt dem Fortfall der LStKarte und der Einführung der elektronischen LStAbzugsmerkmale Rechnung.

Gesetz zur Änderung im Bereich der geringfügigen Beschäftigung v. 5.12.2012 (BGBl. I 2012, 2474): Erhöhung der Entgeltgrenze in § 8 Abs. 1 Nr. 1 SGB IV von 400 € auf 450 €, die wegen der Verweisung in Abs. 2, Abs. 2a zugleich eine Anhebung der Pauschalierungsgrenze bedeutet.

AmtshilfeRLUMsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 188): Redaktionelle Anpassung von Abs. 6 Sätze 1, 4 und 5 an § 28i SGB IV. In Abs. 6 Satz 3 Übernahme der sozialrechtl. Verfahrensregelungen auch auf die Erhebung von

Säumniszuschlägen und das Mahnverfahren für die einheitliche Pauschsteuer. Neufassung der Übergangsregelung des § 52b zur Einführung der elektronischen LStAbzugsmerkmale.

KroatienAnpG v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126): Redaktionelle Folgeänderungen in Abs. 2, 2a und 6 aufgrund des Gesetzes zu Änderungen im Bereich der geringfügigen Beschäftigung durch Verweisungen auf § 276a SGB VI.

Bürokratieentlastungsgesetz v. 28.7.2015 (BGBl. I 2015, 1400): Mit Wirkung ab VZ 2015 Anhebung der täglichen Arbeitslohngrenze des Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 auf 68 € (entsprechend 8,50 €, ausgehend von einem 8-Stunden-Arbeitstag; 8 Stunden $\times$ 8,50 = 68 €) als Folge der Einführung des Mindestlohns durch das MindestlohnG v. 11.8.2014 (BGBl. I 2014, 1348).

2. BürokratieEntlG v. 30.6.2017 (BGBl. I 2017, 2143; BStBl. I 2017, 890): Mit Wirkung ab VZ 2017 Anhebung der täglichen Arbeitslohngrenze des Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 auf 72 € infolge der Erhöhung des gesetzlichen Mindestlohns (BRDrucks. 437/16, 3) auf 8,84 €/Stunde (8 Stunden $\times$ 8,84 € = 70,72 €).

3. BürokratieEntlG v. 22.11.2019 (BGBl. I 2019, 1746; BStBl. I 2019, 1313): Mit Wirkung ab VZ 2020 erneute Anhebung der täglichen Arbeitslohngrenze des Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 auf 120 €. Damit ist sichergestellt, dass ausgehend von einem achtstündigen Arbeitstag ein Stundenlohn von bis zu 15 € gezahlt und die darauf entfallende LSt im Wege der Pauschalierung entrichtet werden kann. Damit wurde vermieden, dass die Grenze alsbald wieder an den regelmäßig steigenden Mindestlohn (ab 1.7.2022: 10,45 €; ab 1.10.2022: 12 €) angepasst werden musste. Die Anhebung der Stundenlohngrenze in Abs. 4 Nr. 1 auf 15 € korrespondiert mit der Anhebung der Tageslohngrenze (BRDrucks. 454/19, 31). Mit Abs. 7 ist ebenfalls mW ab dem 1.1.2020 (BTDrucks. 19/14421, 31) eine weitere Pauschalierungsmöglichkeit mit einem Pauschsteuersatz von 30 % für die kurzfristige Beschäftigung beschränkt stpfl. ArbN im Inland geschaffen worden, die vor allem große ArbG, wie Banken und VU ansprechen soll (BRDrucks. 454/19, 32).

JSStG 2020 v. 21.12.2020 (BGBl. I 2020, 3096; BStBl. I 2021, 6): Abs. 5 wird um die im Rahmen der Einf. des Abs. 7 unterbliebene Verweisung auf Abs. 7 ergänzt.

JSStG 2022 v. 16.12.2022 (BGBl. I 2022, 2294; BStBl. I 2023, 7): Ab dem VZ 2023 ist die Tageslohngrenze in Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 auf 150 € angehoben worden, so dass ausgehend von einem achtstündigen Arbeitstag ein Stundenlohn von bis zu 18,75 € gezahlt und die darauf entfallende LSt im Wege der Pauschalierung entrichtet werden kann. Damit kann auch bei einem Stundenlohn, der den im Jahr 2023 maßgeblichen Mindestlohn von 12 € deutlich übersteigt, eine Pauschalierung erfolgen. Mit der Erhöhung der Grenze um 25% soll sichergestellt werden, dass die Pauschalversteuerungsoption ihre bisherige praktische Bedeutung auch in Zukunft, insb. bei weiteren Erhöhungen des Mindestlohns, behält. Korrespondierend wird ist auch die Stundenlohngrenze in Abs. 4 Nr. 1 erneut, nunmehr auf 19 €, angehoben worden. Damit sollen auch anspruchsvollere Tätigkeiten in die Pauschalierung einbezogen werden können (BTDrucks. 20/3879, 93).

III. Bedeutung des § 40a

3

§ 40a räumt dem ArbG für abschließend aufgezählte Fallgruppen in den Bereichen der Teilzeitbeschäftigung und der geringfügigen Beschäftigung Pauschalierungsmöglichkeiten ein.

Gesetzessystematik: § 40a ist wie § 40 dem Abschnitt „Steuererhebung“ im EStG zugeordnet und damit eine Sondervorschrift zum LStAbzugsverfahren. Anstelle der individuellen Besteuerung der Bezüge aufgrund arbeitnehmerbezogener Besteuerungsmerkmale treten feste StSätze. Die in Abs. 2, 6 normierte Erhebung einer einheitlichen Pauschsteuer von 2 % des Arbeitsentgelts, die zugleich auch die Zuschlagsteuern erfasst, ist ein Bruch innerhalb des Systems der Pauschalierungsvorschriften. Hinsichtlich der Rechtsfolgen verweist Abs. 5 auf § 40 Abs. 3.

Vereinfachungszweck: Die Besteuerung des Arbeitslohns mit festen StSätzen dient der Verfahrenvereinfachung. Der ArbG erhält für bestimmte Gruppen von ArbN, die unter dem Oberbegriff Teilzeitbeschäftigte zusammengefasst sind, nämlich kurzfristig Beschäftigte (Abs. 1), geringfügig Beschäftigte (Abs. 2 und 2a), Aus Hilfskräfte LuF (Abs. 3), kurzfristig im Inland tätige beschränkt Stpfl. (Abs. 7) die Möglichkeit, einer Verpflichtung zur Erhebung der LSt unabhängig von LSt Merkmalen und den Besonderheiten beschränkter StPfl. nachzukommen. Ein weiterer Vereinfachungseffekt zugunsten des ArbG folgt aus den gemilderten Aufzeichnungspflichten (s. Anm. 15). Für den ArbN wird damit eine weitgehend formlose Eingehung eines Arbeitsverhältnisses ermöglicht und durch die Nichtberücksichtigung persönlicher Besteuerungsmerkmale die Offenbarung persönlicher Verhältnisse erspart. Die Einschaltung der Deutschen Rentenversicherung Knappschaft-Bahn-See in die Erhebung der einheitlichen Pauschsteuer läuft dem Vereinfachungszweck zwar insoweit zuwider, als eine weitere Behörde mit LStPauschalierung befasst wird, hat aber den Vorteil, dass Rentenversicherungsbeiträge und Steuer von einer Stelle eingezogen werden. Für die FinVerw. entfällt wegen Abs. 5 iVm. § 40 Abs. 3 die Einbeziehung der nach § 40a pauschal besteuerten Bezüge in das Veranlagungsverfahren des ArbN. Allerdings machen die inzwischen fünf nacheinander bestehenden unterschiedlichen Pauschsteuersätze die Vorschrift recht unübersichtlich.

Förderungszweck: Die Pauschalbesteuerung nach § 40a beinhaltet in mehrfacher Weise Steuervergünstigungen, insoweit hat die Vorschrift Subventionscharakter.

- ▶ *Der Steuersatz von 25 % (Abs. 1) bei kurzfristiger Beschäftigung* führt für den ArbN jedenfalls dann zu einer StErsparnis, wenn der individuelle (Grenz-)Steuersatz den Pauschsteuersatz übersteigt.
- ▶ *Der besonders niedrige Steuersatz von 2 % (Abs. 2)* ist Folge der Verknüpfung des Pauschalierungstatbestands mit der Verpflichtung zur Abführung pauschaler Rentenversicherungsbeiträge. Die sog. Mini-Jobs sollen mit ihrer Gesamtbelastung von Rentenversicherungsbeiträgen und Steuer attraktiv bleiben. Dieser Lenkungszweck ist verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden (BFH v. 27.2.2008 – VI B 59/07, BFH/NV 2008, 981; FG Ba.-Württ. v. 21.7.2015 – 11 K 366/13, EFG 2015, 2074, rkr.).

▷ *Gesamtbelastung in den Fällen des Abs. 2:*

- Bei gewerblich beschäftigten ArbN errechnet sich die Gesamtbelastung aus
- der Pauschalsteuer zzgl. Rentenversicherungs- und Krankenversicherungsbeiträgen – letztere sofern der ArbN gesetzlich krankenversichert versichert ist –,
 - der Umlage zum Ausgleich von ArbG-Aufwendungen bei Krankheit und Mutterschaft (Umlagen U1, U2) und ggf.
 - der Insolvenzgeldumlage,

- dem Beitrag zur gesetzlichen Unfallversicherung.

Bei Mini-Jobs in Privathaushalten ergibt sich die Gesamtbelastung aus

- der Pauschalsteuer zzgl. pauschaler Rentenversicherungs- sowie Krankenversicherungsbeiträge – Letztere sofern der Minijobber gesetzlich krankenversichert ist,
- den Umlagen zum Ausgleich von ArbG-Aufwendungen bei Krankheit und Mutterschaft (Umlagen U1, U2),
- dem Beitrag zur gesetzlichen Unfallversicherung.

Zu aktuellen Werten vgl. www.minijob-zentrale.de.

- *Der Steuersatz von 20 % (Abs. 2a)* bei geringfügiger Beschäftigung liegt höher als der Eingangssteuersatz. Gleichwohl kann die Pauschalierung für eine Vielzahl von ArbN vorteilhaft bleiben (s. auch Anm. 38). Für die ArbG soll die Vorschrift einen Anreiz dafür schaffen, Teilzeitbeschäftigte bei Personalengpässen (zB wegen krankheitsbedingter Ausfälle) oder für laufende Aushilfsarbeiten einzustellen (FG Münster v. 29.11.1983 – XI 1497/82 E, EFG 1984, 290, rkr.).
- *Der niedrige Steuersatz von 5 % (Abs. 3)* in den Pauschalierungsfällen bei land- und forstw. Aushilfskräften ist eine rechtspolitisch bedenkliche Subvention. Sie wird damit gerechtfertigt, dass auf diese Weise dem im Bereich der Landwirtschaft saisonbedingt stark wechselnden Bedarf an Arbeitskräften Rechnung getragen wird (BFH v. 8.5.2008 – VI R 76/04, BStBl. II 2009, 40). Zugleich werden stl. günstige Beschäftigungsmöglichkeiten für bestimmte Personengruppen geschaffen (zB Einsatz von Schülern, Studenten als Erntehelfer), bei denen über das Jahr gesehen keine ESt anfällt (vgl. BFH v. 17.2.1995 – VI R 51/94, BStBl. II 1995, 392).
- *Der im mittleren Steuersatzbereich liegende Steuersatz von 30 % (Abs. 7)* bei kurzfristigen Tätigkeiten beschränkt Stpfl. im Inland belegt, dass dieser Pauschalierungsmöglichkeit vor allem der Vereinfachungsgedanke zugrunde liegt und sie keine Subventionswirkung entfalten soll. Der „Pauschalierungsgewinn“ für die Beteiligten besteht vor allem in der Abgeltungswirkung der Besteuerung und der Vermeidung individueller Besteuerungsverfahren.

§ 40a bedeutet außerdem eine StBegünstigung für diejenigen ArbN, die selbst oder – bei gemeinsamer Veranlagung – deren Ehegatten weitere Einkünfte beziehen. Durch die Pauschalierung wird die Zusammenrechnung sämtlicher erzielter Einkünfte vermieden und damit die Progressionswirkung des EStTarifs teilweise ausgeschaltet.

Die mit der Pauschalierung verbundenen StBegünstigungen sind vom Gesetzgeber zur Förderung der Teilzeitbeschäftigung gewollt. Insoweit verfolgt die Vorschrift auch arbeitsmarktpolitische Ziele (glA BFH v. 3.6.1982 – VI R 48/79, BStBl. II 1982, 710; FG Ba.-Württ. v. 21.7.2015 – 11 K 366/13, EFG 2015, 2074, rkr.; *Trzaskalik* in KSM, § 40a Rz. A 1 [4/2003]; *Thürmer* in *Brandis/Heuermann*, § 40a Rz. 3 [10/2021]).

Tabellarische Übersicht über die steuerlichen Pauschalierungstatbestände:

Fallgruppe	Unterscheidungsmerkmal		Besonderheit
Abs. 1 kurzfristig Beschäftigte	StSatz	25 %	
	Beschäftigungshöchstdauer	18 Tage	
	Arbeitslohngrenze, Satz 2 Nr. 1 (durchschnittlich je Arbeitstag)	150 €	
Abs. 2 Geringfügig versicherungspflichtig Beschäftigte, versicherungsfrei, von der Versicherungspflicht befreite geringfügig Beschäftigte oder versicherungsfrei geringfügig Beschäftigte	einheitlicher Pauschsteuersatz	2 %, einschließlich KiSt und SolZ	Erhebung durch Knappschaft-Bahn-See (Abs. 6)
	Arbeitslohngrenze (monatlich)	520 €	Geringfügigkeitsgrenze des § 8 Abs. 1a SGB IV
Abs. 2a Geringfügig Beschäftigte ohne Sozialversicherungsbeiträge	StSatz	20 %	
	Beschäftigungshöchstdauer	Keine	
	Arbeitslohngrenze (monatlich)	520 €	Geringfügigkeitsgrenze des § 8 Abs. 1a SGB IV
Abs. 3 LuF-Aushilfskräfte	StSatz	5 %	
	maximale Beschäftigungsdauer im Kj.	180 Tage	
Abs. 4 Allgemeine Pauschalierungsgrenze für Abs. 1 und 3	Höchstarbeitslohn je Arbeitsstunde	19 €	
Abs. 5 und 6	Rechtsfolgen und Verfahrensfragen		
Abs. 7 kurzfristig im Inland tätige beschränkt Stpfl.	StSatz	30%	Beschränkt stpfl. ArbN
	Beschäftigungshöchstdauer	18 Tage	

4 IV. Geltungsbereich des § 40a

Sachlicher Geltungsbereich: Die Pauschalierungsfälle nach § 40a sind arbeitnehmerbezogen, der Teilzeitbeschäftigte muss eine nichtselbständige Tätigkeit iSd. § 19 ausüben. In den Fällen der Abs. 2 und 2a kommt es wegen der Bezugnahme auf die sozialversicherungsrecht. Regelungen auf den sozialrechtl. Beschäftigungsbegriff an (s. Anm. 37).

Persönlicher Geltungsbereich: Wie die Pauschalierung nach § 40 kann der ArbG die Pauschalbesteuerung sowohl bei unbeschränkt als auch bei beschränkt stpfl. ArbN wählen (s. § 40 Anm. 4). Zur Problematik der pauschalen LKiSt bei Teilzeitbeschäftigten, die nicht zu einer steuererhebungsberechtigten Religionsgemeinschaft gehören, s. Anm. 58 sowie § 40 Anm. 62–64.

V. Verhältnis des § 40a zu anderen Vorschriften

1. Verhältnis zu anderen lohnsteuerrechtlichen Vorschriften

a) Verhältnis zu den anderen Pauschalierungsvorschriften

5

Verhältnis zu § 40 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Abs. 2:

- ▶ *Anwendbarkeit von § 40 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Abs. 2 neben § 40a:* Gewährt der ArbG Teilzeitbeschäftigten sonstige Bezüge, ist neben der Pauschalierung nach § 40a eine Pauschalversteuerung nach § 40 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 oder nach § 40 Abs. 2 möglich. § 40a enthält – anders als § 40b – keine Sperrvorschrift gegenüber § 40. Das bestätigt § 40 Abs. 2 Satz 3. Danach sind die nach § 40 Abs. 2 Satz 2 pauschal besteuerten ArbG-Leistungen nicht auf die Pauschalierungsgrenzen des § 40a Abs. 1–4 anzurechnen. Enthält danach § 40 eine spezielle Vorschrift über die Anrechnung bestimmter pauschal besteuerten sonstiger Bezüge auf die Pauschalierungsgrenzen des § 40a, lässt dies den Schluss zu, dass § 40 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Abs. 2 neben § 40a anwendbar sind (glA *Thürmer* in *Brandis/Heuermann*, § 40a Rz. 12 [10/2021]; aA *Stickan* in *LBP*, § 40a Rz. 19 [4/2015]). Der ArbG kann die günstigste Pauschalierungsmöglichkeit wählen.
- ▶ *Anrechnung sonstiger nach § 40 besteuerten Bezüge auf die Pauschalierungsgrenzen des § 40a:* Da nach § 40 Abs. 2 Satz 3 Halbs. 2 nur die nach § 40 Abs. 2 Satz 2 pauschal besteuerten Bezüge nicht auf die Arbeitslohn Grenzen des § 40a angerechnet werden müssen, folgt daraus im Umkehrschluss, dass die übrigen nach § 40 pauschal besteuerten Bezüge auf die Pauschalierungsgrenzen des § 40a anzurechnen sind. Damit soll vermieden werden, dass die Arbeitslohn Grenzen durch die Gewährung sonstiger Bezüge unterlaufen werden (*Thürmer* in *Brandis/Heuermann*, § 40a Rz. 12 [10/2021]; *Trzaskalik* in *KSM*, § 40a Rz. A 5 [4/2003]; *Eisgruber* in *Kirchhoff/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 40a Rz. 4). Die sonstigen Bezüge sind auf die Pauschalierungsgrenzen anzurechnen, sobald sie dem ArbN zufließen (FG Berlin v. 30.5.1980 – III 276/79, EFG 1980, 564, rkr.; aA FG Rhld.-Pf. v. 28.10.1985 – 5 K 89/85, EFG 1986, 202, rkr.).

Verhältnis zu § 40 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2: Hat der ArbG für ArbN die LSt in einer größeren Zahl von Fällen nicht ordnungsgemäß einbehalten, kann er wählen, ob die Nachversteuerung nach § 40a oder nach § 40 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 erfolgt, sofern die Voraussetzungen beider Pauschalierungsmöglichkeiten erfüllt sind. Hat der ArbG zu Unrecht nach § 40a pauschaliert, etwa weil die Arbeitslohn Grenzen überschritten oder die persönlichen Voraussetzungen des § 40a Abs. 3 in der Person des ArbN nicht erfüllt sind, kann der ArbG den gesamten gewährten Arbeitslohn nach § 40 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 nachversteuern (*Thürmer* in *Brandis/Heuermann*, § 40a Rz. 13 [10/2021]). Eine Nachversteuerung nur des die Pauschalierungsgrenzen überschreitenden Lohnanteils kommt allerdings nicht in Betracht, da das Überschreiten der Grenzen die Pauschalierung nach § 40a vollständig ausschließt; dies gilt auch bereits bei einem geringfügigen Überschreiten. Die Nachversteuerung nach § 40 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ist auch möglich, wenn der ArbG unzutreffenderweise eine Pauschalierung nach Abs. 2 vorgenommen hat; hinsichtlich der an die Deutsche Rentenversicherung Knappschaft-Bahn-See entrichteten einheitlichen Pauschsteuer steht dem ArbG ein Erstattungsanspruch zu. Kommt eine Nachversteuerung im Wege der Pauschalierung nicht in Betracht, ist der Arbeitslohn der Regelbesteuerung zu unterwerfen (BFH v. 7.10.2015 – VI B 49/15, BFH/NV 2016, 38; s. auch Anm. 15).

Verhältnis zu § 40b: § 40a schließt die Pauschalbesteuerung für Zukunftssicherungsleistungen bei Teilzeitbeschäftigten nach § 40b nicht aus. Allerdings trägt der ArbG das Haftungsrisiko für den Umstand, ob das Teilzeitarbeitsverhältnis als erstes Dienstverhältnis iSd. § 40b Abs. 2 Satz 1 anzusehen ist (BFH v. 8.12.1989 – VI R 165/86, BStBl. II 1990, 398). Die nach § 40b pauschal besteuerten Bezüge sind mangels einer § 40 Abs. 2 Satz 3 Halbs. 2 vergleichbaren Ausnahmenvorschrift auf die Arbeitslohngrenzen des § 40a anzurechnen (BFH v. 13.1.1989 – VI R 66/87, BStBl. II 1989, 1030; v. 26.11.2002 – VI R 68/01, BStBl. II 2003, 492).

6 b) Verhältnis zum Regelbesteuerungsverfahren

Pauschalierungswahlrecht des Arbeitgebers: Aufgrund des Pauschalierungswahlrechts steht dem ArbG frei, ob er nach § 40a pauschaliert oder den Arbeitslohn nach den allgemeinen Vorschriften besteuert (s. auch Anm. 17). Der ArbN-Pauschbetrag gem. § 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a kommt nicht zur Anwendung; die Pauschalierung schließt den WKAbzug beim ArbN generell aus.

Einheitliche Behandlung der Bezüge eines Arbeitnehmers:

- **Grundsatz:** Dem ArbG steht nur das Wahlrecht zu, ob er den gezahlten Lohn insgesamt dem Regelbesteuerungsverfahren unterwirft oder pauschal versteuert. Das Beschäftigungsverhältnis kann nicht in ein dem normalen StAbzug unterliegendes Arbeitsverhältnis und ein Pauschalierungsarbeitsverhältnis aufgespalten werden (BFH v. 27.7.1990 – VI R 20/89, BStBl. II 1990, 931; v. 8.7.1993 – VI R 78/91, BFH/NV 1994, 22; FG Münster v. 10.2.1994 – 3 K 6464/91 L, EFG 1995, 220, rkr.). Dies ist durch Abs. 4 Nr. 2 gesetzlich klaggestellt; danach ist die Pauschalierung in den Fällen der Abs. 1 und 3 (nicht bei Pauschalierungen nach Abs. 2, 2a) ausgeschlossen, wenn der ArbN für eine andere Beschäftigung von demselben ArbG Arbeitslohn bezieht, der nach §§ 39b oder 39c dem LStAbzug unterworfen wird (s. Anm. 56). Ein die Pauschalierung ausschließendes einheitliches Beschäftigungsverhältnis ist anzunehmen, wenn bei Abschluss mehrerer Arbeitsverträge die Vertragsparteien identisch waren (glA *Thürmer in Brandis/Heuermann*, § 40a Rz. 7 [10/2021]; *Trzaskalik in KSM*, § 40a Rz. B 5 [4/2003]). Die Pauschalierungseinschränkung gilt auch, wenn der ArbN in verschiedenen Betrieben eines ArbG in unterschiedlichen Tätigkeitsbereichen beschäftigt wird, da der ArbG-Begriff nicht betriebsbezogen zu verstehen ist (Nds. FG v. 26.9.2017 – 14 K 241/16, EFG 2018, 572, rkr.; aA FG Münster v. 21.2.2003 – 11 K 1158/01 L, EFG 2003, 864, rkr.).
- **Geringfügige Beschäftigung:** Bei geringfügig Beschäftigten nach Abs. 2, 2a findet Abs. 4 Nr. 2 ausdrücklich keine Anwendung. Da die sozialversicherungsrechtl. Regelung (§ 8 SGB IV) jedoch eine Zusammenrechnung mehrerer geringfügiger Beschäftigungen vorsieht, ergibt sich damit auch für Abs. 2, 2a eine Zusammenrechnung der Bezüge, so dass – auch arbeitgeberübergreifend – die Pauschalierungsvoraussetzungen durch eine Aufteilung eines Arbeitsverhältnisses in mehrere geringfügige Beschäftigungen nicht unterlaufen werden können. Allerdings sieht § 8 Abs. 2 Satz 1 SGB IV von einer Zusammenrechnung ab, wenn eine nicht geringfügige mit einer oder mehreren geringfügigen Beschäftigungen zusammentrifft. Damit ist nach dem Gesetzeswortlaut nicht ausgeschlossen, dass die geringfügige Nebentätigkeit auch beim ArbG der Haupttätigkeit ausgeübt werden kann. Allerdings wird zumindest eine nach objektiven Kriterien vorzunehmende Abgrenzbarkeit der Tätigkeiten erforderlich sein.

- *Verhältnis von Versorgungsbezügen zu Einnahmen aus laufender Beschäftigung:* Erhält der ArbN neben den Arbeitslohnzahlungen aus einer noch ausgeübten Tätigkeit Versorgungsbezüge aus einer früheren Tätigkeit beim selben ArbG, ist die Pauschalierung der laufenden Bezüge aus aktiver Tätigkeit trotz der Regelung in Abs. 4 Nr. 2 auch in den Pauschalierungsfällen nach Abs. 1 und 3 zulässig (s. Anm. 56).

Wechsel der Erhebungsart: Trotz des Pauschalierungswahlrechts (s. Anm. 17) darf der ArbG nicht beliebig innerhalb eines Kj. zwischen Pauschalierung und Regelbesteuerung wechseln, sofern der Wechsel nur dazu dienen soll, den ArbN-Pauschbetrag auszunutzen (BFH v. 20.12.1991 – VI R 32/89, BStBl. II 1992, 695; BFH v. 26.11.2003 – VI R 10/99, BStBl. II 2004, 195; FG Ba.-Württ. v. 13.4.1989 – II K 55/87, EFG 1989, 540, rkr.). Ein Wechsel aus im Arbeitsverhältnis wurzelnden triftigen Gründen ist möglich, etwa weil die Arbeitslohngrenzen über- oder unterschritten werden oder der ArbN in den Ruhestand oder Vorruhestand tritt und ein neues Teilzeitarbeitsverhältnis begründet wird. Bei in der Höhe wechselnden Bezügen ist nach dem Wortlaut des § 40a ein mehrfacher Wechsel der Erhebungsart nicht ausgeschlossen; hier ist jedoch stets zu prüfen, ob die wechselnden Bezüge nicht auf einer unzulässigen Spaltung eines einheitlichen Arbeitsverhältnisses beruhen. Es liegt kein missbräuchlicher Wechsel der Erhebungsart vor, wenn der ArbG sich nach Ablauf des VZ entscheidet, statt der Pauschalierung das Regelbesteuerungsverfahren durchzuführen. Voraussetzung ist aber, dass hinsichtlich des Steueranspruchs noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten ist und eine Änderung des LStAbzugs noch möglich ist, also die LStBescheinigung noch nicht übermittelt oder ausgeschrieben ist (§ 41c Abs. 3 Satz 1; BFH v. 26.11.2003 – VI R 10/99, BStBl. II 2004, 195; vgl. FG Brandenb. v. 16.7.1998 – 4 K 1917/97 L, EFG 1998, 1409, rkr.; FG Nürnberg v. 16.10.2014 – 6 K 178/13, EFG 2015, 732, rkr.).

Einstweilen frei.

7

2. Verhältnis zu Vorschriften der Sozialversicherung

8

Die Abgabenbelastung von Teilzeitbeschäftigten wird zum einen durch die StBelastung, zum anderen durch die Höhe der auf den Arbeitslohn entfallenden Sozialversicherungsabgaben bestimmt. Die Kriterien, unter welchen Voraussetzungen Arbeitslohn einerseits stfrei oder pauschalierungsfähig ist und andererseits der Sozialversicherungspflicht unterliegt, sind trotz wiederholter Gesetzesänderungen nicht deckungsgleich.

Abgrenzung zur geringfügigen Beschäftigung: Sozialversicherungsrechtlich sind die Pauschalierungsfälle der Abs. 1, 2 und 2a unter dem Begriff der geringfügigen Beschäftigung zusammengefasst (§ 8 Abs. 1 Nr. 1 und 2 und § 8a SGB IV). Die Regelungen lauten wie folgt:

§ 8 SGB IV Geringfügige Beschäftigung und geringfügige selbständige Tätigkeit

idF der Bekanntmachung v. 12.11.2009 (BGBl. I 2009, 3710), zuletzt geändert durch Gesetz zur Erhöhung des Schutzes durch den gesetzlichen Mindestlohn und zu Änderungen im Bereich der geringfügigen Beschäftigung v. 28.6.2022 (BGBl. I 2022, 969)

(1) Eine geringfügige Beschäftigung liegt vor, wenn

1. das Arbeitsentgelt aus dieser Beschäftigung regelmäßig die Geringfügigkeitsgrenze nicht übersteigt,

2. die Beschäftigung innerhalb eines Kalenderjahres auf längstens drei Monate oder 70 Arbeitstage nach ihrer Eigenart begrenzt zu sein pflegt oder im Voraus vertraglich begrenzt ist, es sei denn, dass die Beschäftigung berufsmäßig ausgeübt wird und die Geringfügigkeitsgrenze übersteigt.

(1a) ¹Die Geringfügigkeitsgrenze im Sinne des Sozialgesetzbuchs bezeichnet das monatliche Arbeitsentgelt, das bei einer Arbeitszeit von zehn Wochenstunden zum Mindestlohn nach § 1 Absatz 2 Satz 1 des Mindestlohngesetzes in Verbindung mit der auf der Grundlage des § 11 Absatz 1 Satz 1 des Mindestlohngesetzes jeweils erlassenen Verordnung erzielt wird. ²Sie wird berechnet, indem der Mindestlohn mit 130 vervielfacht, durch drei geteilt und auf volle Euro aufgerundet wird. ³Die Geringfügigkeitsgrenze wird jeweils vom Bundesministerium für Arbeit und Soziales im Bundesanzeiger bekannt gegeben.

(1b) Ein unvorhersehbares Überschreiten der Geringfügigkeitsgrenze steht dem Fortbestand einer geringfügigen Beschäftigung nach Absatz 1 Nummer 1 nicht entgegen, wenn die Geringfügigkeitsgrenze innerhalb des für den jeweiligen Entgeltabrechnungszeitraum zu bildenden Zeitjahres in nicht mehr als zwei Kalendermonaten um jeweils einen Betrag bis zur Höhe der Geringfügigkeitsgrenze überschritten wird.

(2) Bei der Anwendung des Absatzes 1 sind mehrere geringfügige Beschäftigungen nach Nummer 1 oder Nummer 2 sowie geringfügige Beschäftigungen nach Nummer 1 mit Ausnahme einer geringfügigen Beschäftigung nach Nummer 1 und nicht geringfügige Beschäftigungen zusammenzurechnen. Eine geringfügige Beschäftigung liegt nicht mehr vor, sobald die Voraussetzungen des Absatzes 1 entfallen. Wird beim Zusammenrechnen nach Satz 1 festgestellt, dass die Voraussetzungen einer geringfügigen Beschäftigung nicht mehr vorliegen, tritt die Versicherungspflicht erst mit dem Tag ein, an dem die Entscheidung über die Versicherungspflicht nach § 37 des Zehnten Buches durch die Einzugsstelle nach § 28i Satz 5 oder einen anderen Träger der Rentenversicherung bekannt gegeben wird. Dies gilt nicht, wenn der Arbeitgeber vorsätzlich oder grob fahrlässig versäumt hat, den Sachverhalt für die versicherungsrechtliche Beurteilung der Beschäftigung aufzuklären.

...

§ 8a SGB IV Geringfügige Beschäftigung in Privathaushalten

idF der Bekanntmachung v. 12.11.2009 (BGBl. I 2009, 3710)

¹Werden geringfügige Beschäftigungen ausschließlich in Privathaushalten ausgeübt, gilt § 8.

²Eine geringfügige Beschäftigung im Privathaushalt liegt vor, wenn diese durch einen privaten Haushalt begründet ist und die Tätigkeit sonst gewöhnlich durch Mitglieder des privaten Haushalts erledigt wird.

Tabellarische Übersicht:

Kurzfristige Beschäftigung		Geringfügige Beschäftigung	
§ 40a Abs. 1	§ 8 Abs. 1 Nr. 2 SGB IV	§ 40a Abs. 2, 2a	§ 8 Abs. 1 Nr. 1, § 8a SGB IV
gelegentliche, nicht regelmäßig wiederkehrende Beschäftigung	Beschäftigung innerhalb eines Jahres seit ihrem Beginn auf längstens drei Monate oder 70 Arbeitstage	Arbeitslohn darf bei monatlicher Lohnzahlung 520 € (Geringfügigkeitsgrenze) nicht übersteigen	Arbeitslohn darf 520 € (Geringfügigkeitsgrenze, § 8 Abs. 1a SGB IV) monatlich regelmäßig nicht übersteigen
Dauer der Beschäftigung übersteigt 18 Tage nicht	keine berufsmäßige Ausübung		

Kurzfristige Beschäftigung		Geringfügige Beschäftigung	
§ 40a Abs. 1	§ 8 Abs. 1 Nr. 2 SGB IV	§ 40a Abs. 2, 2a	§ 8 Abs. 1 Nr. 1, § 8a SGB IV
Arbeitslohn übersteigt während der Beschäftigungsdauer 150 € je Arbeitstag nicht oder die Beschäftigung wird zu einem unvorhergesehenen Zeitpunkt sofort erforderlich	Arbeitslohn darf 520 € (Geringfügigkeitsgrenze) im Monat nicht übersteigen		
Arbeitslohngrenze 19 € durchschnittlich je Arbeitsstunde			

Alle geringfügigen Beschäftigungsverhältnisse sind in das sozialversicherungsrechtl. Meldeverfahren integriert. Zuständig ist die Deutsche Rentenversicherung Knappschaft-Bahn-See. Für die ArbN sind die geringfügigen Beschäftigten in weitem Umfang sozialversicherungsfrei. Stattdessen fallen pauschale ArbG-Beiträge an.

Krankenversicherung: Für geringfügig entlohnte Beschäftigten iSd. § 8 Abs. 1 Nr. 1 SGB IV sind vom ArbG pauschale Krankenversicherungsbeiträge iHv. 13 % des Arbeitsentgelts zu entrichten, für Beschäftigten in Privathaushalten iSd. § 8a SGB IV beträgt der Beitragssatz 5 % (§ 249b SGB V). Da sowohl die Verpflichtung zur Entrichtung von Krankenversicherungsbeiträgen als auch die Pauschalierungsvoraussetzungen an die Regelung in § 8 Abs. 1 Nr. 1 SGB IV anknüpfen, kommt es sowohl sozialversicherungsrechtl. als auch strechtl. zu einer einheitlichen Beurteilung.

Bei kurzfristigen Beschäftigten iSv. § 8 Abs. 1 Nr. 2 SGB IV fallen keine Krankenversicherungsbeiträge an. Da der sozialversicherungsrechtl. Begriff der kurzfristigen Tätigkeit wegen der unterschiedlichen Tatbestandsvoraussetzungen – Abs. 1 verweist anders als Abs. 2, Abs. 2a nicht auf § 8 SGB IV – nicht mit dem strechtl. identisch ist, kann es bei Pauschalierungen nach Abs. 1 zu einer Sozialversicherungspflicht kommen, sofern zwar die lstrechtl. Pauschalierungsvoraussetzungen erfüllt sind, nicht aber die sozialversicherungsrechtl. Grenzen eingehalten sind. So kann zB bei wiederholter Beschäftigung unter 18 Tagen eine Pauschalversteuerung zulässig sein (s. Anm. 28), während die sozialversicherungsrechtl. Beitragsfreiheit wegen Überschreitung der auf das Kj. bezogenen 70-Tage-Grenze entfällt. Die gleiche Problematik ergibt sich bei Pauschalierungen iSv. Abs. 3, da das Sozialversicherungsrecht keine Sonderregelungen für Aushilfskräfte in der LuF vorsieht.

Rentenversicherung: Bei geringfügig entlohten Beschäftigten wird zwischen geringfügig versicherungspflichtig Beschäftigten (§ 168 Abs. 1 Nr. 1b und 1c SGB VI) und versicherungsfrei Beschäftigten (§ 172 Abs. 3 und 3a SGB VI) oder von der Versicherungspflicht befreiten geringfügig Beschäftigten (§ 276a SGB VI) unterschieden. §§ 168 Abs. 1 Nr. 1b und 1c, § 172 Abs. 3 und 3a und § 276a SGB VI haben folgenden Wortlaut:

§ 168 SGB VI Beitragstragung bei Beschäftigten

idF der Bekanntmachung v. 19.2.2002 (BGBl. I 2002, 754), zuletzt geändert durch Gesetz zur Erhöhung des Schutzes durch den gesetzlichen Mindestlohn und zu Änderungen im Bereich der geringfügigen Beschäftigung v. 28.6.2022, BGBl. I 2022, 969)

(1) Die Beiträge werden getragen

...

- 1b. bei Personen, die gegen Arbeitsentgelt geringfügig versicherungspflichtig beschäftigt werden, von den Arbeitgebern in Höhe des Betrages, der 15 vom Hundert des der Beschäftigung zugrunde liegenden Arbeitsentgelts entspricht, im Übrigen vom Versicherten,
- 1c. bei Personen, die gegen Arbeitsentgelt in Privathaushalten geringfügig versicherungspflichtig beschäftigt werden, von den Arbeitgebern in Höhe des Betrages, der 5 vom Hundert des der Beschäftigung zugrunde liegenden Arbeitsentgelts entspricht, im Übrigen vom Versicherten,

...

§ 172 SGB VI Arbeitgeberanteil bei Versicherungsfreiheit und Befreiung von der Versicherungspflicht

idF der Bekanntmachung v. 19.2.2002 (BGBl. I 2002, 754), zuletzt geändert durch Flexientengesetz v. 8.12.2016 (BGBl. I 2016, 2838)

...

(3) ¹Für Beschäftigte nach § 8 Abs. 1 Nr. 1 des Vierten Buches, die in dieser Beschäftigung nach § 6 Absatz 1b oder nach anderen Vorschriften von der Versicherungspflicht befreit sind oder die nach § 5 Abs. 4 versicherungsfrei sind, tragen die Arbeitgeber einen Beitragsanteil in Höhe von 15 vom Hundert des Arbeitsentgelts, das beitragspflichtig wäre, wenn die Beschäftigten versicherungspflichtig wären. ²Dies gilt nicht für Personen, die während der Dauer eines Studiums als ordentliche Studierende einer Fachschule oder Hochschule ein Praktikum ableisten, das nicht in ihrer Studienordnung oder Prüfungsordnung vorgeschrieben ist.

(3a) Für Beschäftigte in Privathaushalten nach § 8a Satz 1 des Vierten Buches, die in dieser Beschäftigung nach § 6 Absatz 1b oder nach anderen Vorschriften von der Versicherungspflicht befreit sind oder die nach § 5 Abs. 4 versicherungsfrei sind, tragen die Arbeitgeber einen Beitragsanteil in Höhe von 5 vom Hundert des Arbeitsentgelts, das beitragspflichtig wäre, wenn die Beschäftigten versicherungspflichtig wären.

...

§ 276a SGB VI Arbeitgeberanteil bei Versicherungsfreiheit

idF des Gesetzes zu Änderungen im Bereich der geringfügigen Beschäftigung v. 5.12.2012 (BGBl. I 2012, 2474), zuletzt geändert durch EM-Leistungsverbesserungsgesetz v. 17.7.2017 (BGBl. I 2017, 2509)

(1) ¹Für geringfügig Beschäftigte nach § 8 Absatz 1 Nummer 1 des Vierten Buches, die in dieser Beschäftigung nach § 230 Absatz 8 versicherungsfrei sind, tragen die Arbeitgeber einen Beitragsanteil in Höhe von 15 Prozent des Arbeitsentgelts, das beitragspflichtig wäre, wenn die Beschäftigten versicherungspflichtig wären. ²Für geringfügig Beschäftigte in Privathaushalten nach § 8a Satz 1 des Vierten Buches, die in dieser Beschäftigung nach § 230 Absatz 8 versicherungsfrei sind, tragen die Arbeitgeber einen Beitragsanteil in Höhe von 5 Prozent des Arbeitsentgelts, das beitragspflichtig wäre, wenn die Beschäftigten versicherungspflichtig wären.

...

Für den ArbG ist die Unterscheidung, ob eine versicherungsfreie oder versicherungspflichtige geringfügige Beschäftigung vorliegt, ohne Auswirkung. In beiden

Fällen hat er den Beitrag iHv. 15 % des Arbeitsentgelts zu tragen. Bei geringfügig Beschäftigten in Privathaushalten vermindert sich der Beitrag auf 5 %. Sind die Voraussetzungen der pauschalen Beitragspflicht erfüllt, liegen wegen der Verweisung auf § 8 Abs. 1 Nr. 1, § 8a SGB IV zugleich die Pauschalierungsvoraussetzungen nach Abs. 2 vor. Fallen keine pauschalen Beiträge an, zB bei nach § 5 Abs. 3 SGB VI versicherungsfreien Studierenden, für die nach § 172 Abs. 3 Satz 2 SGB VI keine pauschalen Rentenversicherungsbeiträge zu entrichten sind, ist die Pauschalierung nach Abs. 2a möglich.

Bei kurzfristigen Beschäftigungen iSv. § 8 Abs. 1 Nr. 2 SGB IV entsteht keine Beitragspflicht zur Rentenversicherung. Auch hier besteht aber keine Kongruenz zwischen den sozialversicherungsrechtl. Regelungen und den Pauschalierungsvoraussetzungen, so dass – wie bei den Krankenversicherungsbeiträgen – neben der pauschalen LSt auch Sozialversicherungsbeiträge anfallen können. Gleiches gilt für die Pauschalierung bei land- und forstw. Aushilfskräften nach Abs. 3.

Mehrere geringfügige Beschäftigungen sind sowohl für die Beitragspflicht zur Krankenkasse als auch zur Rentenversicherung zusammenzurechnen, so dass bei Überschreiten der Geringfügigkeitsgrenze von 450 € „normale“ Beitragspflicht entsteht (s. auch Anm. 6).

Dabei kann sich der ArbG nicht darauf berufen, er habe von der weiteren Beschäftigung keine Kenntnis gehabt (BSG v. 23.2.1988 – 12 RK 43/87, DB 1988, 716; BAG v. 18.11.1988 – 8 AZR 12/86, BB 1989, 847; BAG v. 27.4.1995 – 8 AZR 382/94, NZA 1995, 935).

Arbeitslosenversicherung: In der Arbeitslosenversicherung bleiben pauschal besteuerte Bezüge versicherungsfrei, wenn sie als geringfügige Beschäftigung iSd. § 8 SGB IV zu qualifizieren sind; dabei werden – anders als bei der Beitragspflicht zur Renten- und Krankenversicherung – geringfügige und nicht geringfügige Beschäftigungen nicht zusammengerechnet (§ 27 Abs. 2 SGB III). Auch insoweit ist der sozialversicherungsrechtl. Begriff der kurzzeitigen/geringfügigen Beschäftigung nicht immer mit den vergleichbaren Begriffen des § 40a identisch, so dass bei pauschal versteuerten Bezügen eine Beitragspflicht zur Arbeitslosenversicherung entstehen kann.

Zur Bemessungsgrundlage der Steuer nach § 40a, sofern der ArbG die Beiträge zur Sozialversicherung übernimmt, s. Anm. 21.

Zu Einzelheiten bei sozialversicherungsrechtl. Fragen vgl. die Geringfügigkeitsrichtlinien v. 16.8.2022, veröffentlicht unter www.minijob-zentrale.de.

3. Verhältnis zur Pauschalierung der Einkommensteuer durch Dritte nach § 37a

9

Sachprämien, die von Dritten gewährt werden und die von diesen wegen Überschreitung des Freibetrags (§ 3 Nr. 38) nach § 37a pauschal versteuert werden, sind nicht in die Berechnung der Pauschalierungsgrenzen des § 40a einzubeziehen. Dies folgt aus der nach § 37a Abs. 2 Satz 1 angeordneten entsprechenden Anwendung des § 40 Abs. 3. Da die Steuer bei der Veranlagung des ArbN außer Ansatz bleibt, weil sie durch das prämiengewährende Unternehmen zu übernehmen ist, erfasst die Abgeltungswirkung auch die Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage der Pauschalierungsgrenzen (s. § 37a Anm. 31).

9a **4. Verhältnis zu § 49 Abs. 1 Nr. 4, § 50 Abs. 2**

Wird die LSt für kurzfristig im Inland tätige ArbN pauschaliert (Abs. 1), finden die Regelungen des § 50 Abs. 2 keine Anwendung. Die Abgeltungswirkung des Abs. 5 geht dem Besteuerungsverfahren und dem abgeltenden LStAbzug nach § 50 Abs. 2 vor.

9b **5. Verhältnis zur Energiepreispauschale, §§ 112ff.**

Nach §§ 112ff wird für den Veranlagungszeitraum 2022 eine einmalige steuerpflichtige Energiepreispauschale i. H. v. 300 Euro gewährt. Nach § 113 anspruchsberechtigt sind alle nach § 1 Abs. 1 EStG unbeschränkt Steuerpflichtigen, die u.a. Einkünfte auch nichtselbständiger Arbeit erzielen. Dazu gehören auch ArbN, die am Stichtag (1.9.2022) **pauschal besteuerten Arbeitslohn** nach **Abs. 2** beziehen (§ 117 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2). Die Auszahlung erfolgt grundsätzlich im September 2022 (§ 117 Abs. 2 Satz 1) durch den ArbG in voller Höhe von 300 Euro, d.h. ohne Steuerabzug. Voraussetzung ist allerdings, dass der ArbN dem ArbG schriftlich bestätigt, dass es sich um das erste Dienstverhältnis handelt (§ 117 Abs. 1 Satz 3). In den Fällen des § 41a Abs. 2 Satz 2 2. Halbs. (jährlicher LSt-Anmeldungszeitraum) kann der ArbG auf die Auszahlung an den ArbN verzichten (§ 117 Abs. 3 Satz 3). § 119 Abs. 1 Satz 2 ordnet ausdrücklich an, dass die Energiepreispauschale bei den Mini-Jobs nach Abs. 2 nicht als Einnahme zu berücksichtigen ist. Insoweit sieht das Gesetz eine – systemwidrige – Steuerbefreiung vor, die nur für Einkünfte nach § 40a Abs. 2 gilt (zum Verfahren vgl. auch *Zapf*, BB 2022, 1623).

Da die ArbG die Energiepreispauschale zwar auszahlen, aber nicht wirtschaftlich mit ihr belastet werden sollen, können die ArbG die ausgezahlte Energiepreispauschale vom dem LSt-Betrag, der im Anmeldungszeitraum abzuführen ist, in Abzug bringen. Übersteigt die ausgezahlte Energiepreispauschale die einbehaltene und abzuführende LSt, hat der ArbG einen Erstattungsanspruch gegenüber dem FA (§ 117 Abs. 2 Satz 3).

10 **6. Verhältnis zu kirchensteuerrechtlichen Vorschriften**

Wird die LSt nach § 40a pauschaliert, so ist auch die KiSt mit einem Pauschsteuersatz zu erheben. Einzelheiten hat die FinVerw. in einem gleichlautenden Erlass der obersten Finanzbehörden der Bundesländer v. 8.8.2016 (BStBl. I 2016, 773; s. Anm. 58) geregelt. Zur KiStPauschalierung s. ausführlich § 40 Anm. 62–64.

11 **7. Verhältnis zum Solidaritätszuschlag**

Zusätzlich zur pauschalen LSt sieht das Solidaritätszuschlaggesetz 1995 (s. Anhang zu § 51a) für laufenden Arbeitslohn und für sonstige Bezüge die Erhebung eines Zuschlags zu der auf den Arbeitslohn zu erhebenden LSt vor. Daran hat auch das Gesetz zur teilweisen Rückführung des SolZ nichts geändert. Der Zuschlagsatz beträgt derzeit (seit VZ 1998) 5,5 %. Bei der LStPauschalierung ist Bemessungsgrundlage die auf den Arbeitslohn entfallende LSt.

Bei der einheitlichen Pauschsteuer des Abs. 2 wird der SolZ nicht zusätzlich als Zuschlag erhoben; er ist bereits in der einheitlichen Pauschsteuer enthalten und beträgt 5 % des Steuerbetrags (Abs. 2, Abs. 6 Satz 4).

8. Verhältnis zur Arbeitnehmer-Sparzulage nach dem 5. VermBG

12

Bezüge, die nach § 40a pauschal versteuert werden, sind nicht in die Berechnung der Einkunftsgrenzen für die Gewährung der Arbeitnehmersparzulage einzubeziehen (Abs. 5 iVm. § 40 Abs. 3: Pauschal besteuerte Bezüge bleiben bei einer Veranlagung zur ESt und beim LStJahresausgleich außer Ansatz).

9. Verhältnis zu steuerfreien Einnahmen

13

Steuerfreie Einnahmen haben auf die Pauschalierungsgrenzen keinen Einfluss. So kann der ArbN zB Einnahmen aus nebenberuflicher Tätigkeit erzielen, die nach § 3 Nr. 26 oder 26a stfrei sind, ohne dass die Pauschalierungsmöglichkeiten verloren gehen.

Zur Berücksichtigung von WKersatz s. Anm. 22.

10. Verhältnis zu Leistungsgesetzen

14

Auch wenn die pauschal besteuerten Bezüge im Rahmen der EStVeranlagung außer Ansatz bleiben, können sie sich außersteuerlich zum Nachteil des Stpfl. auswirken. So können die Einnahmen bei Leistungsgesetzen anspruchsmindernd oder gebührenerhöhend wirken, wenn sie in die Berechnung von Einkunftsgrenzen für einen Leistungsbezug (oder in die Bemessungsgrundlage für die Erhebung von Beiträgen) einbezogen werden (zB Elternbeiträge, VG Münster v. 17.9.2015 – 3 K 675/14, ECLI:DE:VGMS:2015:0917.3K675.14.0A). Pauschal besteuerte Einmalzahlungen sind bei der Elterngeldberechnung nicht als anspruchsminderndes Einkommen anzusetzen (BSG v. 8.3.2018 – B 10 EG 8/16 R, BSGE 125, 162).

11. Verhältnis zum Mindestlohngesetz

14a

Auch in den Pauschalierungsfällen des § 40a darf der Mindestlohn (seit dem 1.10.2022: 12 €) nach dem Mindestlohngesetz nicht unterschritten werden.

Kurzfristige Beschäftigung (Abs. 1 Satz 2): Bislang wurde jeweils die Pauschalierungsgrenze des Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 an die Entwicklung des Mindestlohns angepasst (s. Anm. 2), allerdings auf eine dynamische Anpassung verzichtet. Das bedeutet derzeit: Bei der Pauschalierung für kurzfristig Beschäftigte (Abs. 1 Satz 2) wird die Arbeitslohn­grenze von 150 € bei einem achtstündigen Arbeitstag auch bei einem Mindestlohn von 12 € deutlich unterschritten (96 €).

Stundenlohn­grenze (Abs. 4 Satz 1): Die Pauschalierungsgrenze des Abs. 4 Satz 1 (Stundenlohn­höchstgrenze) für alle Pauschalierungen nach Abs. 1 und 3 beträgt 19 €.

Geringfügig Beschäftigte (Abs. 2, 2a): Bei geringfügig Beschäftigten (Abs. 2) wird die sozialrechtl. vorgegebene Pauschalierungsgrenze seit dem 1.10.2022 aus dem gesetzlichen Mindestlohn abgeleitet (§ 8a Abs. 1a SGB IV). Die Grenze beträgt derzeit (2023) 520 € monatlich.

VI. Verfahrensfragen zu § 40a

15

Aufzeichnungspflichten des Arbeitgebers: In allen Pauschalierungsfällen des § 40a ist der Abruf der elektronischen LStAbzugsmerkmale oder die Vorlage einer

Bescheinigung für den LStAbzug nach § 39 Abs. 3, § 39e Abs. 7 oder 8 entbehrlich (s. Anm. 18). Der ArbG hat die nach § 40a pauschal besteuerten Bezüge auf dem Lohnkonto zu erfassen (§ 4 Abs. 2 Nr. 8 LStDV). Dies gilt auch für die einheitliche Pauschsteuer, da Abs. 6 Satz 2 anordnet, dass die Regelungen über den StAbzug vom Arbeitslohn entsprechende Anwendung finden.

Neben der allgemein für die Pauschalierung zugelassenen Führung eines Sammelkontos reicht es aus, wenn sich aus den Aufzeichnungen Name und Anschrift des ArbN, Dauer der Beschäftigung, Tag der Zahlung, Höhe des Arbeitslohns und in den Fällen des Abs. 3 (Aushilfskraft im Betrieb der LuF) auch die Art der Beschäftigung ergeben. Die Aufzeichnungen müssen eine Nachprüfung ermöglichen, ob die Voraussetzungen der Pauschalierung erfüllt sind. Pauschale Angaben zu geleisteten Arbeitsstunden reichen nicht aus. Der ArbG muss die Zahl der vom einzelnen ArbN geleisteten Arbeitsstunden in den entsprechenden Lohnzahlungszeiträumen festhalten (BFH v. 10.9.1976 – VI R 220/75, BStBl. II 1977, 17; FG Rhld.-Pf. v. 18.1.1988 – 5 K 285/87, EFG 1988, 260, rkr.). Zum Nachweis können vom ArbN unterzeichnete Bescheinigungen über die geleisteten Arbeitsstunden hilfreich sein. Kommt der ArbG seinen Aufzeichnungspflichten nicht oder nicht ausreichend nach, macht dies die Pauschalierung nicht unzulässig, da die Aufzeichnungen keine materiell-rechtl. Voraussetzung der Pauschalierung sind. Der ArbG muss dann in anderer Weise nachweisen, ob die Voraussetzungen der Pauschalierung erfüllt sind (Hess. FG v. 23.7.1992 – 4 K 2470/91, EFG 1993, 610, rkr.). Erbringt der ArbG den Nachweis nicht, ist das FA berechtigt, die LSt zu schätzen und durch Haftungsbescheid gegenüber dem ArbG geltend zu machen. In Betracht kommt auch eine Pauschalierung nach § 40 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (s. § 40 Anm. 5).

Zu Aufzeichnungen im Zusammenhang mit der auf die pauschale LSt entfallenden KiSt s. Anm. 58.

Verwaltungsverfahren: Die Entsch., ob bestimmte Bezüge pauschal besteuert werden sollen, trifft der ArbG („Pauschalierungswahlrecht“). Dies gilt auch für die einheitliche Pauschsteuer nach Abs. 2 (s. Anm. 17). Das FA oder in den Fällen des Abs. 2 die Deutsche Rentenversicherung Knappschaft-Bahn-See kann die Pauschalierung nur untersagen, wenn die Tatbestandsvoraussetzungen der Abs. 1–3 nicht erfüllt sind. Der ArbG kann nicht zur Durchführung der Pauschalierung gezwungen werden (zum Erlass eines Pauschalierungsbescheids nach einer Außenprüfung s. § 40 Anm. 15). Entscheidet sich der ArbG für die Durchführung der Pauschalierung, hat er die pauschale LSt anzumelden und abzuführen. Zuständig ist in den Fällen der Abs. 1, 2a und 3 das BS-FA, in den Fällen des Abs. 2 die Deutsche Rentenversicherung Knappschaft-Bahn-See (s. Anm. 60).

Fehlgeschlagene Pauschalierung: Hält der ArbG irrtümlich die Pauschalierungsvoraussetzungen mit dem StStatz von 2 % (Abs. 2), 5 % (Abs. 3), 20 % (Abs. 2a) oder 30 % (Abs. 7) für gegeben, kann der ArbG nicht im Wege eines unterstellten Einverständnisses als Schuldner der nach einem anderen StStatz oder nach § 40 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 zu erhebenden Steuer angesehen werden. Eine Inanspruchnahme kann nur erfolgen, wenn der ArbG in Kenntnis der neuen Umstände seine Bereitschaft zur Pauschalierung erklärt. Verweigert der ArbG seine Zustimmung, kann er im Haftungswege für die individuell anfallende LSt in Anspruch genommen werden (BFH v. 25.5.1984 – VI R 223/80, BStBl. II 1984, 569; BFH v. 14.6.1985 – VI R 22/81, BFH/NV 1985, 55; BFH v. 24.9.2015 – VI R 69/14, BStBl. II 2016, 176). Der StBetrag ist nach den allgemeinen Vorschriften zu ermitteln (vgl. BFH v. 20.3.2006 – VII B 230/05, BFH/NV 2006, 1292; BFH v. 20.11.2008 – VI R

4/06, BStBl. II 2009, 374; BFH v. 7.10.2015 – VI B 49/15, BFH/NV 2016, 38). Kann der StBetrag nicht ermittelt werden, etwa weil die individuellen Besteuerungsmerkmale des ArbN nicht bekannt sind, ist der StBetrag zu schätzen; der Ansatz des Pauschsteuersatzes ist nicht zulässig. Vgl. im Übrigen zur fehlgeschlagenen Pauschalierung § 40 Anm. 57.

Einstweilen frei.

16

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Lohnsteuerpauschalierung bei kurzfristig beschäftigten Arbeitnehmern

I. Voraussetzungen und Rechtsfolgen der Pauschalierung bei kurzfristiger Beschäftigung (Abs. 1 Satz 1)

1. Pauschalierung durch den Arbeitgeber unter Verzicht auf den Abruf von Lohnsteuerabzugsmerkmalen nach § 39e Abs. 4 Satz 2 oder die Vorlage einer Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug nach § 39 Abs. 3, § 39e Abs. 7 oder 8 (Abs. 1 Satz 1 Teilsatz 1)

a) Pauschalierungswahlrecht des Arbeitgebers

17

Ermessensentscheidung des Arbeitgebers: Dem ArbG steht es frei, ob er von der Möglichkeit der Pauschalierung Gebrauch macht (Pauschalierungswahlrecht; vgl. BFH v. 20.11.2008 – VI R 4/06, BStBl. II 2009, 374). Die Pauschalierung darf auch dann nicht durch das FA untersagt werden, wenn im Vergleich zum Regelbesteuerungsverfahren erhebliche Steuervorteile entstehen. Einer Zustimmung des ArbN zur Pauschalierung bedarf es nicht, so dass die Pauschalierung auch gegen den Willen des ArbN erfolgen kann. Entgegenstehende arbeitsvertragliche Vereinbarungen zwischen ArbG und ArbN schränken das strechtl. Wahlrecht nicht ein. Zu arbeitsrechtl. Fragen s. Anm. 18.

Keine einheitliche Ausübung des Wahlrechts bei mehreren Beschäftigten: Der ArbG ist nicht verpflichtet, das Pauschalierungswahlrecht bei mehreren ArbN einheitlich auszuüben. Etwa entstehende Steuerausfälle in den Fällen, in denen der ArbG das Regelbesteuerungsverfahren wählt, weil die Gesamtbezüge des ArbN im VZ den Grundfreibetrag nicht überschreiten, hat der Gesetzgeber bewusst in Kauf genommen (BFH v. 3.6.1982 – VI R 48/79, BStBl. II 1982, 710). Der ArbG kann daher für jeden ArbN die günstigste Erhebungsform wählen.

Keine Zwangspauschalierung durch das Finanzamt: Wegen des Pauschalierungswahlrechts darf das FA nicht von sich aus einen Pauschalierungsbescheid erlassen (BFH v. 20.11.2008 – I R 4/06, BStBl. II 2009, 374). Dies gilt auch im Anschluss an Außenprüfungen, auch wenn das FA feststellt, dass die Voraussetzungen der Pauschalversteuerung erfüllt waren. Zur fehlgeschlagenen Pauschalierung s. Anm. 15 und § 40 Anm. 57.

b) Verzicht auf Abruf der Lohnsteuerabzugsmerkmale

18

Steuerrechtliche Bedeutung: Der ArbG kann im Pauschalierungsverfahren gem. Abs. 1 Satz 1 auf den Abruf der elektronischen LStAbzugsmerkmale oder die Vorlage einer Bescheinigung für den LStAbzug nach § 39 Abs. 3, § 39e Abs. 7 oder 8 verzichten. Ihm steht es frei zu bestimmen, ob und von welchem ArbN er auf die

LStAbzugsmerkmale verzichtet (*Krüger in Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 40a Rz. 1). Auch nachdem der ArbG die LStAbzugsmerkmale abgerufen hat oder ihm eine Bescheinigung für den LStAbzug vorliegt, kann er das Pauschalierungsverfahren wählen; der Abruf schränkt das Pauschalierungswahlrecht nicht ein (noch zur LStKarte: FG Nürnberg v. 13.12.1988 – I 245/86, EFG 1989, 313, rkr.). Wählt der ArbG das Pauschalierungsverfahren und liegen die LStAbzugsmerkmale vor, kann das LStAbzugsmerkmal der Religionszugehörigkeit bei der Abführung der auf die pauschale LSt entfallenden KiSt von Bedeutung sein (s. § 40 Anm. 63f.).

Arbeitsrechtliche Bedeutung: Das im Verhältnis zum FA uneingeschränkte Wahlrecht des ArbG zur Durchführung der Pauschalierung ist im Verhältnis zwischen ArbG und ArbN durch den arbeitsrechtl. Anspruch der ArbN beschränkt, dass der ArbG das Regelbesteuerungsverfahren durchführt (BAG v. 5.8.1987 – AZR 22/86, NJW 1988, 1165). Führt der ArbG dennoch das Pauschalierungsverfahren durch, kann dies zu Schadensersatzansprüchen des ArbN führen. In der Regel hat der ArbN aber keinen Anspruch gegen den ArbG auf Auszahlung der vom ArbG getragenen Steuerbeträge; dies kommt nur in Betracht, wenn der ArbN eine entsprechende (Netto-)Lohnvereinbarung nachweisen kann (BAG v. 1.2.2006 – 5 AZR 628/04, DB 2006, 1059; BAG v. 21.7.2009 – 1 AZR 167/08, NZA 2009, 66; BAG v. 23.9.2020 – 5 AZR 251/19, NZA 2021, 341). Dem ArbN steht auch dann kein zivilrechtl. Anspruch gegen den ArbG auf Durchführung des Pauschalierungsverfahrens zu, wenn sich der ArbN bereit erklärt, die vom ArbG im Verhältnis zum FA geschuldete pauschale LSt im Innenverhältnis zu tragen. Der ArbG ist auch unter Fürsorgeaspekten nicht verpflichtet, den ArbN über die Vor-/Nachteile der Pauschalierung hinzuweisen oder die für den ArbN günstigste Erhebungsform zu wählen (BAG v. 13.11.2014 – 8 AZR 817/13, DStR 2015, 433).

Wechsel der Erhebungsart: Trotz des Pauschalierungswahlrechts kann der ArbG nicht beliebig zwischen der Pauschalierung und der Regelbesteuerung wechseln, sondern nur, wenn triftige, im Arbeitsverhältnis wurzelnde Gründe den Wechsel nicht als rechtsmissbräuchlich erscheinen lassen (s. Anm. 6).

19 2. Arbeitnehmer, die nur kurzfristig beschäftigt werden (Abs. 1 Satz 1 Teilsatz 2)

Die Pauschalierungsmöglichkeit des Abs. 1 Satz 1 erstreckt sich auf ArbN, die nur kurzfristig beschäftigt werden; zur Abgrenzung gegenüber geringfügig Beschäftigten iSd. Abs. 2 s. Anm. 35.

Arbeitnehmerbegriff: Wer ArbN iSd. Abs. 1 ist, bestimmt sich nach der allgemeinen Definition in § 1 Abs. 1 LStDV (s. § 19 Anm. 21), allerdings stellt Abs. 1 auf eine tatsächlich ausgeübte Beschäftigung ab (s. Anm. 6). Deshalb können zB Versorgungsbezüge nicht nach Abs. 1 pauschal besteuert werden. Bei Heimarbeitern oder bei am häuslichen Arbeitsplatz ausgeübter Telearbeit ist eine Pauschalierung möglich (s. Anm. 28).

Kurzfristige Beschäftigung: Die Pauschalierung ist möglich, sofern es sich um nur kurzfristig beschäftigte ArbN handelt. Eine mehrfache kurzfristige Beschäftigung beim selben ArbG steht einer Pauschalierung nicht grds. entgegen (s. Anm. 27); hingegen ist die Pauschalierung stets ausgeschlossen, wenn der ArbN Arbeitslohn vom selben ArbG bezieht, der im Regelbesteuerungsverfahren dem LStAbzug unterliegt (s. Anm. 56). Die Legaldefinition der kurzfristigen Beschäftigung enthält Abs. 1 Satz 2 (s. Anm. 25–30).

3. Rechtsfolge: Pauschalierung mit 25 % des Arbeitslohns (Satz 1 letzter Teilsatz)

a) Gesetzlich bestimmter Steuersatz von 25 %

20

Bei der Pauschalierung nach Abs. 1 beträgt der StSatz kraft gesetzlicher Typisierung 25 % des Arbeitslohns. Da der Pauschsteuersatz von 25 % höher liegt als der Eingangsteuersatz im Regelbesteuerungsverfahren, tritt eine Steuermehrbelastung ein, sofern der individuelle StSatz des ArbN niedriger ist als der Pauschsteuersatz. Dies sollte bei der Entsch. zur Pauschalierung bedacht werden, insbes. wenn der ArbG die StLast auf den ArbN überwälzt (s. § 40 Anm. 43).

Wegen des Verhältnisses zur KiSt s. Anm. 56; zum SolZ s. Anm. 11.

b) Arbeitslohn als Bemessungsgrundlage

21

Bemessungsgrundlage für den Pauschsteuersatz ist der Arbeitslohn. Der Arbeitslohnbegriff des § 40a entspricht grds. den Begriffsbestimmungen des § 19 Abs. 1 und des § 2 LStDV. Da die Pauschalierung nach Abs. 1 jedoch nur bei tatsächlich ausgeübten Tätigkeiten in Betracht kommt (s. Anm. 6), können nur diejenigen Bezüge als Bemessungsgrundlage angesetzt werden, die im Zusammenhang mit dem aktiven Dienstverhältnis gewährt werden. Zur Berechnung der arbeitslohnbezogenen Pauschalierungsgrenzen s. Anm. 29.

Steuerpflichtiger Arbeitslohn: Der Pauschalbesteuerung unterliegt der stpfl. Arbeitslohn. Dazu gehören alle Einnahmen, die dem ArbN aus der Beschäftigung zufließen, also laufender Arbeitslohn und sonstige Bezüge (vgl. R 40a.1 Abs. 4 LStR).

► *Verteilung von Sonderzahlungen:* Sonderzahlungen sind zum Zweck der Pauschalbesteuerung auf den Beschäftigungszeitraum zu verteilen, für den sie gewährt werden. Eine Verteilung über das Kj. hinaus ist grds. nicht zulässig (BFH v. 13.1.1989 – VI R 52/87, BFH/NV 1990, 490; v. 21.7.1989 – VI R 157/87, BStBl. II 1989, 1032). Zur Berechnung der Pauschalierungsgrenzen bei Sonderzahlungen und gelegentlichem Überschreiten der Grenze s. Anm. 37.

c) Einzelfragen zum Arbeitslohnbegriff

22

Auslagenersatz und durchlaufende Gelder: Nach § 3 Nr. 50 sind durchlaufende Gelder und Auslagenersatz stfrei. Diese Beträge bleiben auch bei der Bemessung der pauschalen LSt außer Ansatz. Allerdings stellen Auslagenersatz und durchlaufende Gelder bereits begrifflich keinen Arbeitslohn, sondern nicht stbare Zuwendungen außerhalb des Arbeitslohns dar (s. § 3 Nr. 50 Anm. 2).

Werbungskostenersatz: Vom ArbG ersetzte WK zählen zum stpfl. Arbeitslohn. Deshalb sind die gezahlten Beträge in die Bemessungsgrundlage nach Abs. 1 einzu-beziehen. Ausgenommen ist kraft gesetzlicher Regelung des § 40 Abs. 2 Satz 3 Halbs. 2 der pauschal besteuerte Fahrtkostenersatz. Diese Bezüge bleiben, obwohl es sich um einen speziellen Fall des WKersatzes handelt, bei der Anwendung der Abs. 1 bis 4 außer Ansatz (s. § 40 Anm. 48). Darüber hinaus gehören nach der Rspr. (BFH v. 15.12.1972 – VI R 146/69, BStBl. II 1973, 421) vom ArbG ersetzte WK dann nicht zur Bemessungsgrundlage des Abs. 1, wenn der WKersatz durch gesetzliche Regelungen oder aufgrund von Verwaltungsvorschriften stfrei ist. Dem folgt die FinVerw. (R 40a Abs. 4 Satz 2 LStR). Dagegen sieht die allgemeine Auffassung im Schrifttum den WKersatz, der nicht durch gesetzliche Regelungen stbe-

freit ist, als Teil der Bemessungsgrundlage des Abs. 1 an (*Thürmer in Brandis/Heuermann*, § 40a Rz. 27 [10/2021]; *Eisgruber in Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 40a Rz. 3; *Krüger in Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 40a Rz. 2; *Stickan in LBP*, § 40a Rz. 24 [4/2015]). Da die FinVerw. von einer für den Stpfl. günstigen Regelung ausgeht, wirkt sich dieser Meinungsstreit in der Praxis nicht aus.

Sonstige steuerfreie Einnahmen bleiben bei der Bemessungsgrundlage außer Ansatz, da – abgesehen vom Sonderfall des WKersatzes – die StBefreiung nicht allein auf Vereinfachungserwägungen beruht. Dies gilt gleichermaßen für nach § 3 Nr. 26, 26a stfreie Einnahmen aus nebenberuflicher Tätigkeit wie auch für stfreie Sachprämien Dritter nach § 3 Nr. 38. Auch soweit Sachprämien Dritter nach § 37a pauschal versteuert werden, sind diese nicht in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen (s. Anm. 9).

Werbungskostenpauschbetrag, Altersentlastungsbetrag: Gesetzlich vorgesehene Frei- und Pauschbeträge, die bei individueller Besteuerung zu berücksichtigen sind, mindern die Bemessungsgrundlage der pauschalen LSt nicht, da Abs. 1 ausdrücklich auf den tatsächlich gezahlten Arbeitslohn abstellt und im Übrigen die Frei- und Pauschbeträge auf das Individualbesteuerungsverfahren zugeschnitten sind (BFH v. 13.1.1989 – VI R 52/87, BFH/NV 1990, 490).

Vom Arbeitgeber entrichtete Sozialversicherungsbeiträge: Es ist streitig, ob vom ArbG entrichtete Sozialversicherungsbeiträge für kurzfristig Beschäftigte (zur Sozialversicherungspflicht pauschal besteuerten Arbeitslohns s. Anm. 8) in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind. Nach FG Hamb. (FG Hamb. v. 15.6.1981 – I 105/79, EFG 1982, 100, rkr.) und *Krüger* (in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 40a Rz. 2) gehören die Beträge nicht zum Arbeitslohn, während *Thürmer* (in *Brandis/Heuermann*, § 40a Rz. 18 [10/2021]) die Zuwendung von Arbeitslohn annimmt.

► **Stellungnahme:** Der Streitfrage kommt wegen der weitgehenden Beitragsfreiheit der Einnahmen aus einer kurzfristigen Beschäftigung (s. Anm. 8) nur selten Bedeutung zu. Fallen ausnahmsweise Sozialversicherungsbeiträge an, sind uE die vom ArbG gezahlten Sozialversicherungsbeiträge Arbeitslohn, denn in der Übernahme der Beiträge, die ansonsten der ArbN zu entrichten hätte, liegt ein geldwerter Vorteil des ArbN (FG Düss. v. 17.12.2008 – K 4861/07 E, EFG 2010, 151, rkr.). Die Gegenauffassung führt zu einer Benachteiligung derjenigen ArbN, die ihre Beiträge aus dem pauschal versteuerten Arbeitslohn selbst entrichten müssen.

Vom Arbeitgeber auf den Arbeitnehmer überwälzte pauschale Lohnsteuer: Überwälzt der ArbG die von ihm übernommene pauschale LSt auf den ArbN, ändert dies die Bemessungsgrundlage nicht; s. § 40 Anm. 53.

23–24 Einstweilen frei.

II. Begriff der kurzfristigen Beschäftigung des Arbeitnehmers beim Arbeitgeber (Abs. 1 Satz 2)

25 1. Legaldefinition des Abs. 1 Satz 2

Abs. 1 Satz 2 enthält die Legaldefinition des Begriffs „kurzfristige Beschäftigung“. Sie liegt vor,

- wenn der ArbN bei dem ArbG gelegentlich, nicht regelmäßig wiederkehrend beschäftigt wird (s. Anm. 26f.),
- die Dauer der Beschäftigung 18 zusammenhängende Tage nicht übersteigt (s. Anm. 28) und
- der Arbeitslohn nicht mehr als 150 € je Arbeitstag beträgt (s. Anm. 29) oder (= alternativ)
- die Beschäftigung zu einem unvorhersehbaren Zeitpunkt sofort erforderlich wird (s. Anm. 30).

Materiell-rechtlich bedeutsam ist die Abgrenzung zur geringfügigen Beschäftigung gem. Abs. 2 (s. Anm. 35).

Der in Abs. 1 Satz 2 definierte Begriff der kurzfristigen Beschäftigung ist nicht mit dem sozialversicherungsrechtl. Begriff identisch (s. Anm. 8).

2. Gelegentliche Beschäftigung

26

Das Tatbestandsmerkmal „gelegentlich“ soll der Abgrenzung zur laufenden Beschäftigung des ArbN beim ArbG nach Abs. 2 dienen. Dieser unbestimmte Rechtsbegriff ist nicht zu eng auszulegen, da er nur vermeiden soll, dass bei nicht geringfügigen Dauerarbeitsverhältnissen eine Pauschalierung ausgeschlossen wird. Deshalb steht es der Annahme einer gelegentlichen Beschäftigung nicht entgegen, wenn die Wiederholung des Beschäftigungsverhältnisses vorhersehbar oder beabsichtigt war (FG Ba.-Württ. v. 28.1.1987 – VII K 10/84, EFG 1987, 378, aus anderen Gründen aufgehoben durch BFH v. 24.8.1990 – VI R 79/87, BFH/NV 1991, 443; *Thürmer* in *Brandis/Heuermann*, § 40a Rz. 40 [10/2021]; *K. Wagner*, Die Pauschalierung der Lohn- und Lohnkirchensteuer, 1988, 45). Hingegen kommt eine Pauschalierung nicht in Betracht, wenn der ArbN im Rahmen eines bestehenden Arbeitsverhältnisses nur in größeren zeitlichen Abständen, etwa auf Abruf, tätig wird. Ob ein Dauerarbeitsverhältnis mit Unterbrechungen oder die Begründung gelegentlicher Beschäftigungsverhältnisse vorliegt, bestimmt sich nach den Umständen des Einzelfalls. Den vertraglichen Vereinbarungen zwischen ArbG und ArbN sowie der Anzahl der Beschäftigungen im Kj. kommt indizielle Bedeutung zu. Maßgeblich ist indes die tatsächliche Durchführung; es ist stets zu prüfen, ob nicht trotz anderslautender Vereinbarungen faktisch ein Dauerarbeitsverhältnis begründet wurde.

3. Nicht regelmäßig wiederkehrende Beschäftigung

27

Eine Beschäftigung wird auch ohne Vorliegen eines Dauerarbeitsverhältnisses nicht mehr als gelegentlich iSd. Abs. 1 Satz 2 angesehen, sofern die Beschäftigung auch unter Begründung jeweils neuer Beschäftigungsverhältnisse regelmäßig wiederholt wird. Wann eine Beschäftigung als regelmäßig wiederkehrend anzusehen ist, ist im Gesetz nicht geregelt. Es kommt darauf an, dass die erneute Tätigkeit nicht von vornherein vereinbart war. Unerheblich ist, wie oft der ArbN im Jahr tatsächlich tätig wird (R 40a.1 Abs. 2). Der Anzahl der Beschäftigungen kann aber bei der notwendigen Einzelfallbetrachtung Indizwirkung zukommen.

28 4. Beschäftigungsdauer

18-Tage-Grenze: Die Beschäftigungsdauer des ArbN beim ArbG darf gem. Abs. 1 Satz 2 je Beschäftigungsverhältnis 18 zusammenhängende Arbeitstage nicht überschreiten. Es handelt sich um eine allein nach den tatsächlichen Verhältnissen zu beurteilende Pauschalierungsvoraussetzung. Auf die vertraglichen Vereinbarungen kommt es nicht an. Wird die 18-Tage-Grenze überschritten, ist – soweit nicht eine Pauschalierung als geringfügiges Beschäftigungsverhältnis nach Abs. 2, 2a möglich ist – das Regelbesteuerungsverfahren durchzuführen. Dies führt dazu, dass ein einmaliges Beschäftigungsverhältnis von 19 Tagen zur Regelbesteuerung führen kann, während unter Beachtung der 18-Tage-Grenze und der Möglichkeit einer mehrfachen Tätigkeit pro Kj. (s. Anm. 27) eine Beschäftigung bei einer hohen Gesamtbeschäftigungsdauer bei einem ArbG noch pauschal versteuert werden kann. Bei mehrfachem Wechsel der ArbG kann der ArbN während eines Kj. lückenlos tätig sein, ohne der Regelbesteuerung zu unterliegen, da das Gesetz eine Höchstdauer der Gesamtbeschäftigung im Kj. nicht vorsieht.

Begriff des Arbeitstags: Der Begriff „Arbeitstag“ entspricht grds. dem Begriff „Kalendertag“ (H 40a.1 „Arbeitstag“ LStH). Arbeitstag kann aber auch eine Früh-, Spät- oder Nachtschicht sein, die über den Wechsel des Kalendertags hinausgeht; es kommt auf die Arbeitseinheit an (vgl. BFH v. 28.1.1994 – VI R 51/93, BStBl. II 1994, 421).

Zusammenhängend sind Arbeitstage, wenn sie ohne Unterbrechung aufeinander folgen. Allgemein arbeitsfreie Tage (Sonntage und gesetzliche Feiertage) sowie betriebs- oder ortsübliche arbeitsfreie Tage (Samstage, Ruhetage im Gaststättengewerbe, regional bestimmte Karnevalstage) zählen nicht mit, es sei denn, der ArbN wird an diesen Tagen tatsächlich tätig oder der Arbeitslohnanspruch besteht auch an diesen Tagen fort. Demgegenüber sind zB Krankheitstage, Urlaubstage oder Streikstage als Arbeitstage zu zählen, soweit sie nicht auf die ohnehin arbeitsfreien Tage fallen (differenzierend FG Hamb. v. 9.12.1977 – I 192/76, EFG 1978, 335, rkr.; Thürmer in *Brandis/Heuermann*, § 40a Rz. 41 [10/2021]; Trzaskalik in *KSM*, § 40a Rz. B 8 [4/2003]; *Eisgruber* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 40a Rz. 5). Maßgebend ist, ob der ArbN an den betreffenden Arbeitstagen seine Arbeitskraft schuldet oder er jedenfalls den Anspruch auf Lohnzahlung behält.

Heimarbeiter können typischerweise ihre Arbeitszeit selbst bestimmen, da sie nicht zu einer kontinuierlichen Arbeitsleistung verpflichtet sind. Ob die 18-Tage-Grenze eingehalten ist, kann daher nur anhand entsprechender Einzelnachweise des ArbN hinsichtlich seiner Tätigkeit geprüft werden. Fehlen solche Aufzeichnungen, kann bei Heimarbeitern nicht ohne Weiteres davon ausgegangen werden, dass sie an allgemein arbeitsfreien Tagen nicht tätig werden. In diesem Fall dürfte es aus Praktikabilitätserwägungen angebracht sein, auf Kalendertage abzustellen.

Telearbeiter können wie Heimarbeiter idR ihre Arbeitszeit frei einteilen. Deshalb setzt auch eine Pauschalierung bei Telearbeitsverhältnissen die Führung detaillierter Tätigkeitsnachweise voraus.

29 5. Arbeitslohngrenze (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1)

Satz 2 Nr. 1 verlangt für eine kurzfristige Beschäftigung, dass der Arbeitslohn während der Beschäftigungsdauer 150 € durchschnittlich je Arbeitstag nicht übersteigt.

Wird die Arbeitslohngrenze überschritten, ist die Pauschalierung ausgeschlossen, wenn nicht die Voraussetzungen von Satz 2 Nr. 2 erfüllt sind (s. Anm. 30).

Arbeitslohn als Pauschalierungsgrenze: Satz 2 Nr. 1 stellt zur Ermittlung der Pauschalierungsgrenze ebenso wie bei der Bemessungsgrundlage der pauschalen LSt auf den Arbeitslohn ab. Dementsprechend sind sämtliche Bezüge zu berücksichtigen, die in die Bemessungsgrundlage der pauschalen LSt selbst einzubeziehen sind (s. Anm. 21).

Berechnung der Pauschalierungsgrenze: Der für die Pauschalierung maßgebliche durchschnittliche Tagesverdienst ist das rechnerische Erg. aus dem Gesamtarbeitslohn und der Zahl der Arbeitstage. Wegen der Durchschnittsberechnung ist es unschädlich, wenn die Arbeitslohngrenze an einzelnen Arbeitstagen überschritten wird, sofern an den anderen Arbeitstagen ein entsprechend geringerer Arbeitslohn anfällt. Im Erg. darf die Summe des Arbeitslohns während der Beschäftigungsdauer nicht größer sein als die Zahl der Arbeitstage vervielfacht mit 150 €. Die der Berechnung zugrunde zu legende Beschäftigungsdauer ist die jeweilige Tätigkeitsphase während des einzelnen Beschäftigungsverhältnisses, da das Gesetz weder auf den Lohnzahlungszeitraum noch auf den Lohnabrechnungszeitraum abstellt (glA *Thürmer in Brandis/Heuermann*, § 40a Rz. 42 [10/2021]). Deshalb ist es für die Berechnung unerheblich, wenn sich die Beschäftigungsdauer über das Ende des KJ. hinaus erstreckt. Auf den jeweiligen Beschäftigungszeitraum ist auch abzustellen, wenn der ArbN bei einem ArbG mehrfach tätig wird.

Zu beachten ist, dass neben der Arbeitslohngrenze des Satz 2 Nr. 1 auch die Grenze des Abs. 4 Nr. 1 eingehalten sein muss, der durchschnittliche Arbeitslohn pro Arbeitsstunde also 19 € nicht übersteigen darf (s. Anm. 55).

Mindestlohn: Auch bei kurzfristiger Beschäftigung darf der Mindestlohn nach dem Mindestlohngesetz nicht unterschritten werden. Dementsprechend wurde die Pauschalierungsgrenze wiederholt an die Anhebung des Mindestlohns angepasst. Auch wenn der der ArbG den Mindestlohn in der ab dem 1.10.2022 festgesetzten Höhe von 12 € zahlt, wird die Arbeitslohngrenze bei einem achtstündigen Arbeitstag weiterhin unterschritten ($8 \times 12 \text{ €} = 96 \text{ €}$).

Heimarbeit und Telearbeit: Bei Heimarbeitern und bei Telearbeit ist auf die jeweilige Beschäftigungsperiode, dh. auf die jeweils zusammenhängenden Arbeitstage abzustellen (s. auch Anm. 28). Zur Berechnung, ob die Grenze von 150 € je Arbeitstag überschritten ist, ist dabei der für die Periode insgesamt gezahlte Arbeitslohn zu addieren und durch die Anzahl der Arbeitstage zu dividieren. Zur Berechnung der Stundenlohngrenze s. Anm. 55.

6. Beschäftigung wird zu einem unvorhersehbaren Zeitpunkt sofort erforderlich (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2)

30

Die Arbeitslohngrenze des Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 muss nicht eingehalten werden, wenn die Beschäftigung zu einem unvorhersehbaren Zeitpunkt sofort erforderlich wird (Satz 2 Nr. 2). Auch bei Vorliegen der Voraussetzung des Satzes 2 Nr. 2 müssen die übrigen Pauschalierungsvoraussetzungen des Abs. 1 erfüllt sein. Darüber hinaus ist die allgemeine Pauschalierungsgrenze des Abs. 4 zu beachten (s. Anm. 55).

Unvorhersehbarer Zeitpunkt: Unvorhersehbar ist der Bedarf an Arbeitskräften, wenn er einer Planung unzugänglich war. Dies ist auch dann der Fall, wenn der Eintritt des den Arbeitskräftebedarf auslösenden Ereignisses zwar abstrakt vorher-

sehbar, der Zeitpunkt des Ereignisses jedoch nicht kalkulierbar war (FG Hamb. v. 5.4.1991 – IV 51/87 N, EFG 1991, 775, rkr.). Maßgeblich ist, dass der ArbG nicht von vornherein mit der Notwendigkeit einer Einstellung zu einem bestimmten Zeitpunkt rechnen konnte. Bei dieser Beurteilung kommt es nicht auf die subjektive Vorstellung des ArbG, sondern darauf an, ob ein Dritter bei Würdigung der objektiven Umstände einen zusätzlichen Arbeitskräftebedarf konkret vorhergesehen hätte. Satz 2 Nr. 2 soll nicht eine Pauschalierung bei Fehleinschätzungen des ArbG ermöglichen.

- ▶ *Vorhersehbar* ist ein zusätzlicher Arbeitskräftebedarf zB bei Messen, Sonderveranstaltungen, Inventur, Schluss- und Räumungsverkäufen oder wenn der ArbG regelmäßig mit rufbereiten ArbN arbeitet (Nds. FG v. 25.8.1992 – XI 366/91, EFG 1993, 344, rkr.; R 40a.1 Abs. 3 LStR).
- ▶ *Nicht vorhersehbar* ist zB der krankheitsbedingte Ausfall von ArbN, auch wenn es sich bei diesen ArbN um Aushilfskräfte handelt, die Beschäftigung von ArbN zur Beseitigung von Schäden bei Betriebsunfällen oder ungewöhnlichen Witterungseinflüssen, ebenso bei witterungsbedingtem starken Ausflugsverkehr im Gaststättengewerbe (FG Hamb. v. 5.4.1991 – IV 51/87 N, EFG 1991, 755, rkr.).

Sofort erforderlich wird die Beschäftigung der zusätzlichen ArbN, wenn deren Einstellung in unmittelbarem zeitlichen Zusammenhang mit dem Eintritt des den Arbeitskräftebedarf auslösenden Ereignisses erfolgt. Dieser unmittelbare Zusammenhang kann auch noch gegeben sein, wenn die Einstellung nicht am Tag des Eintritts des Ereignisses erfolgt. Auch nach Ablauf von drei Tagen ist eine Pauschalierung im Einzelfall noch möglich (aA FG Ba.-Württ. v. 25.1.1991 – 9 K 109/89, EFG 1991, 628, rkr.). Abzustellen ist auf die Umstände, die zum plötzlichen Arbeitskräftebedarf führen; darüber hinaus muss auch die für die Suche geeigneter Arbeitskräfte benötigte Zeit angemessen berücksichtigt werden. Deshalb kann zB bei der Schadensbeseitigung nach Betriebsunfällen größeren Ausmaßes auch die Einstellung nach einer Woche noch als sofort angesehen werden, wenn erst zu diesem Zeitpunkt der Einsatz der Kräfte notwendig und durchführbar wird.

31–33 Einstweilen frei.

C. Erläuterungen zu Abs. 2: Einheitliche Pauschsteuer bei geringfügiger Beschäftigung mit Verpflichtung zur Entrichtung pauschaler Sozialversicherungsbeiträge

34 I. Verhältnis zu anderen Pauschalierungsfällen

Verhältnis zu Abs. 1: Während Abs. 1 eine Pauschalierungsmöglichkeit ausschließlich für kurzfristige Beschäftigungen eröffnet, lässt Abs. 2 die Pauschalierung auch bei Dauerbeschäftigungen zu. Da „Dauerarbeitsverhältnis“ aber kein Tatbestandsmerkmal ist, kann eine kurzfristige Beschäftigung iSd. Abs. 1 grds. auch eine geringfügige Beschäftigung iSv. Abs. 2 sein. Abs. 2 knüpft mit seinen Tatbestandsvoraussetzungen an die sozialversicherungsrechtl. Begriffsbestimmungen an und übernimmt damit auch die sozialversicherungsrechtl. Unterscheidung zwischen kurzfristiger und geringfügiger Beschäftigung nach § 8 Abs. 1 SGB IV; damit können kurzfristige Beschäftigungen, die zugleich die Voraussetzungen von

§ 8 Abs. 1 Nr. 2 SGB IV erfüllen, nicht nach Abs. 2 pauschal versteuert werden. Dies folgt zwar nicht unmittelbar aus § 8 Abs. 1 SGB IV, aber aus dem Umstand, dass bei kurzfristigen Beschäftigungen iSd. § 8 Abs. 1 Nr. 2 SGB IV keine pauschalen Beiträge zur Rentenversicherung anfallen (s. Anm. 8). Folglich kann sich eine Tatbestandskonkurrenz zwischen Abs. 1 und Abs. 2 nur noch ergeben, wenn eine kurzfristige Beschäftigung nach Abs. 1 nicht zugleich auch eine kurzfristige Beschäftigung iSv. § 8 Abs. 1 Nr. 2 SGB IV ist. Dies kann zB der Fall sein, wenn die Beschäftigung die sozialversicherungsrechtl. Grenze von 70 Tagen im Kj. überschreitet, aber noch die Voraussetzungen einer geringfügigen Beschäftigung iSv. § 8 Abs. 1 Nr. 1 SGB IV erfüllt. Bei dieser Konstellation geht Abs. 2 der Pauschalierung nach Abs. 1 vor, wenn pauschale Beiträge zur Rentenversicherung anfallen. Insoweit steht dem ArbG kein Wahlrecht zwischen den Pauschalierungstatbeständen zu.

Verhältnis zu Abs. 2a: Abs. 2a nimmt Bezug auf Abs. 2 und lässt die Pauschalierung bei geringfügigen Beschäftigungen zu, für die keine pauschalen Rentenversicherungsbeiträge anfallen.

Verhältnis zu Abs. 6: Während Abs. 2 die materiellen Voraussetzungen und Rechtsfolgen der Pauschalierung regelt, enthält Abs. 6 eine spezielle Verfahrensvorschrift für die Erhebung der einheitlichen Pauschsteuer (s. Anm. 60).

II. Voraussetzungen der Pauschalierung bei geringfügiger Beschäftigung

1. Pauschalierungswahlrecht des Arbeitgebers unter Verzicht auf Abruf der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale nach § 39e Abs. 4 Satz 2 oder die Vorlage einer Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug nach § 39 Abs. 3, § 39e Abs. 7 oder Abs. 8 35

Abs. 2 sieht – wie die anderen Pauschalierungsfälle auch – ein Pauschalierungswahlrecht des ArbG vor (s. allgemein Anm. 17). Der ArbG kann demnach, auch wenn er sozialversicherungsrechtl. zur Abführung pauschaler Rentenversicherungsbeiträge verpflichtet ist, das Regelbesteuerungsverfahren wählen. In diesem Fall entfällt die einheitliche Pauschsteuer von 2 %; die anfallende LSt ist im Regelbesteuerungsverfahren an des FA abzuführen. Dies kann zu einer geringeren StBelastung führen, wenn für den ArbN im Kj. keine ESt anfällt, weil zB der Grundfreibetrag unterschritten ist. In der Praxis ist diese Vorgehensweise aber wegen des nur geringen Vorteils von maximal 10,40 € im Monat (= 520 € × 2 %) ohne Bedeutung.

Da Abs. 2 auf § 8 Abs. 1 Nr. 1 und § 8a SGB IV Bezug nimmt, ist entsprechend der sozialrechtl. Differenzierung zu unterscheiden zwischen:

- geringfügiger Beschäftigung und geringfügiger selbständiger Beschäftigung idR in Unternehmen (§ 8 Abs. 1 Nr. 1 SGB IV)
- geringfügiger Beschäftigung in Privathaushalten (§ 8a SGB IV).

Die Pauschalierung umfasst damit nur die Fälle der sozialrechtl. Entgeltgeringfügigkeit.

Einstweilen frei.

36

2. Arbeitsentgelt aus einer geringfügigen Beschäftigung

37 a) Geringfügige Beschäftigung in Unternehmen

Arbeitsentgelt: Die Pauschalierung setzt voraus, dass Arbeitsentgelt gezahlt wird. Der geringfügig Beschäftigte muss als ArbN anzusehen sein. Der ArbN-Begriff entspricht dem in Abs. 1 (s. Anm. 19), modifiziert durch den sozialrechtl. Begriff des „Beschäftigten“. Da der Alleingesellschafter-Geschäftsführer einer KapGes. kein Beschäftigter im sozialversicherungsrechtl. Sinne ist, scheidet eine Pauschalierung nach Abs. 2 oder Abs. 2a aus (FG Rhld.-Pf. v. 27.2.2014 – 3 K 314/13, EFG 2014, 901, rkr.). Im Übrigen ist bei Geschäftsführern eine Pauschalierung möglich, wenn sie sich in einer (arbeitnehmerähnlichen) Position persönlicher Abhängigkeit befinden. Daran fehlt es jedenfalls, wenn der Geschäftsführer zu mehr als 50 % an der Gesellschaft beteiligt ist (FG Ba.-Württ. v. 21.7.2015 – 11 K 3633/13, EFG 2015, 2075, rkr.). Für geringfügig selbständig Tätige iSv. § 8 Abs. 3 SGB IV findet Abs. 2 keine Anwendung.

Arbeitsentgeltbegriff: Da die Vorschrift ausdrücklich von „Arbeitsentgelt“ und nicht von „Arbeitslohn“ spricht, ist nicht der Arbeitslohnbegriff des § 19 maßgeblich, sondern der Arbeitsentgeltbegriff des § 14 SGB IV. Steuerfreie Einnahmen sind dann nicht dem Arbeitsentgelt zuzurechnen, wenn sie ltstfrei sind. Dies gilt auch für stfreie Aufwandsentschädigungen nach § 3 Nr. 26 und 26a (s. auch Rz. 2.2.1.5 und 2.2.1.6 der Geringfügigkeitsrichtlinien). Die einheitliche Pauschsteuer ist kein Teil des Arbeitsentgelts (*Eisgruber in Kirchhoff/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 40a Rz. 10).

Geringfügige Beschäftigung: Abs. 2 knüpft an die Regelungen des Sozialversicherungsrechts an. Es muss sich um eine geringfügige Beschäftigung iSv. § 8 Abs. 1 Nr. 1 SGB IV handeln (s. Anm. 8). Nach dieser Vorschrift ist ausschließliche Voraussetzung einer geringfügigen Beschäftigung, dass das Arbeitsentgelt aus dieser Beschäftigung die Geringfügigkeitsgrenze (derzeit = 2023: 520€) monatlich nicht übersteigt. Die Arbeitslohngrenze des Abs. 4 Nr. 1 findet keine Anwendung, so dass auch ein höherer durchschnittlicher Arbeitslohn als 19 € vereinbart werden kann.

520 €-Grenze (Geringfügigkeitsgrenze): Es handelt sich um eine monatslohnbezogene Grenze, die seit dem 1.10.2022 an die Höhe des Mindestlohns nach dem MindestlohnG gekoppelt ist. Bei kürzeren Lohnzahlungszeiträumen sind die auf den Monat entfallenden Zahlungen zusammenzurechnen. Monat ist der Kalendermonat. Beginnt oder endet die Beschäftigung im Laufe eines Kalendermonats, ist ein anteiliger Monatswert zu errechnen ($[520 \text{ €} : 30] \times \text{Kalendertage}$). Bei vom Kalendermonat abweichenden Lohnzahlungszeiträumen ist die Summe der anteiligen Monatswerte anzusetzen. Für die Prüfung, ob die Geringfügigkeitsgrenze überschritten ist, kommt es auf den regelmäßigen Arbeitslohn an. Dabei ist zunächst auf das Arbeitsentgelt abzustellen, auf das der ArbN aufgrund seines Arbeitsvertrags einen Rechtsanspruch hat. Dieser Anspruch kann sich aus dem Vertrag, aber auch aus tarifvertraglichen Regelungen und Betriebsvereinbarungen ergeben. Ein (teilweiser) Verzicht auf das geschuldete Arbeitsentgelt soll die Höhe des Arbeitsentgelts nicht mindern. Die Höhe des regelmäßigen Arbeitslohns ist grds. aufgrund einer Jahresbetrachtung zu ermitteln, so dass also faktisch von einem Jahresgrenzbetrag von 6.240 € im Kj. auszugehen ist. Bei kürzerer Beschäftigungsdauer ist der Betrag entsprechend zu kürzen. Bei schwankender Höhe des Arbeitsentgelts und in Fällen, in denen im Rahmen eines Dauerarbeitsverhältnisses sai-

sonbedingt unterschiedliche Arbeitsentgelte erzielt werden, ist der regelmäßige Betrag nach den Grundsätzen zu ermitteln, die für die Schätzung des Jahresarbeitsentgelts in der Krankenversicherung bei schwankenden Bezügen gelten. Der so festgestellte Betrag bleibt für die Vergangenheit auch dann maßgebend, wenn er infolge nicht sicher voraussehbarer Umstände mit den tatsächlich gezahlten Arbeitsentgelten nicht übereinstimmt (BSG v. 27.9.1961 – 3 K 12/57, SozR Nr. 6 zu § 168 RVO; BSG v. 23.11.1966 – 3 RK 56/64, USK 6698; BSG v. 23.4.1974 – 4 RJ 335/72, USK 7443). Diese für das Sozialversicherungsrecht entwickelten Grundsätze sind wegen der Bezugnahme auf die sozialversicherungsrechtl. Vorschriften auch für die Pauschalierung nach Abs. 2 maßgeblich. Zu Einzelheiten s. Rz. 2.2.1. der Geringfügigkeitsrichtlinien.

Sonderzahlungen – Überschreiten der Geringfügigkeitsgrenze: Nach BFH (BFH v. 13.1.1989 – VI R 66/87, BStBl. II 1989, 1030; BFH v. 21.7.1989 – VI R 157/87, BStBl. II 1989, 1032; BFH v. 29.5.2008 – VI R 57/05, BStBl. II 2009, 147, ebenso FG Ba.-Württ. v. 20.10.2005 – 8 K 317/02, EFG 2006, 332, rkr.) sind vom ArbG gewährte sonstige Bezüge, also vor allem Sonderzahlungen (zB Weihnachtsgeld, Urlaubsgeld, Prämien, Gratifikationen) auf die Lohnzahlungs-Zeiträume zu verteilen, für die sie erbracht wurden. Voraussetzung ist aber, dass die Sonderzuwendungen bei vorausschauender Betrachtung zu erwarten sind. Dies ist zB bei tarifvertraglich geschuldeten Leistungen der Fall. Geht man von einer kalenderjahrbezogenen Höchstbetragsberechnung aus, darf die Summe von laufenden Zahlungen und Sonderzahlungen den Betrag von 6240 € nicht übersteigen. Diese Ansicht ist durch die gesetzliche Regelung in § 8 Abs. 1 Nr. 1 SGB IV gedeckt. Da auf das „regelmäßige“ Arbeitsentgelt abzustellen ist, ist eine über den Lohnzahlungszeitraum hinaus gerichtete Betrachtung zulässig (FG Münster v. 19.2.2007 – 13 K 556/02 L, EFG 2008, 525, rkr.; s. auch Rz. 2.2.1. der Geringfügigkeitsrichtlinien). Mit der Einführung des § 8 Abs. 1b SGB IV ist seit dem 1.10.2022 gesetzlich geregelt, dass eine nur gelegentliche und nicht vorhersehbare Überschreitung der Geringfügigkeitsgrenze bis zum Doppelten der Geringfügigkeitsgrenze (1040 €) nicht zur Beendigung der geringfügig entlohten Beschäftigung führt. Als gelegentlich ist dabei ein Zeitraum von bis zu zwei Kalendermonaten (zwei Entgeltabrechnungszeiträumen) innerhalb eines Zeitjahres anzusehen (§ 8 Abs. 1b SGB IV). Ein unvorhersehbares Überschreiten kann bei Vergütungen für Krankheitsvertretungen oder durch Erfolgsprämien anzunehmen sein. Bei Jubiläumszuwendungen kann es an der Unvorhersehbarkeit fehlen, wenn die Zuwendungen arbeits- oder tarifvertraglich vorgesehen sind oder es eine betriebliche Übung gibt, nach der mit den Zuwendungen gerechnet werden kann. Insoweit kann weiterhin auf die Rspr. zur möglichen Unschädlichkeit von Sonderzahlungen zurückgegriffen werden. Damit bleibt die Pauschalierung also möglich, wenn das Jahresarbeitsentgelt zusammen mit den beiden möglichen unvorhersehbaren Überschreitungen nicht mehr als 7280 € beträgt (s. auch Rz. 3.1.3. der Geringfügigkeitsrichtlinien. Nicht selten steht damit erst am Ende eines Kj. fest, ob die Pauschalierungsgrenze eingehalten ist (FG Ba.-Württ. v. 20.10.2005 – 8 K 317/02, EFG 2006, 332, rkr.).

Zuzahlungen des Arbeitnehmers für eine private Kfz-Nutzung können dazu führen, dass eine Pauschalversteuerung des geldwerten Vorteils möglich bleibt; dabei kann eine einmalige Zahlung gleichmäßig über den Nutzungszeitraum verteilt werden. Dies ist auch dann nicht rechtsmissbräuchlich, wenn erst durch die Zuzahlung die Pauschalierungsmöglichkeit eröffnet wird (BFH v. 16.12.2020 – VI R 19/18, BStBl. II 2021, 761).

Schwankendes Arbeitsentgelt: Bei unvorhersehbar schwankenden Entgelten oder im Falle saisonal bedingter vorhersehbarer Schwankungen kann der regelmäßige Betrag durch eine Schätzung oder eine Durchschnittsberechnung ermittelt werden (s. auch Rz. 2.2.1.2 der Geringfügigkeitsrichtlinien).

Mehrere Beschäftigungen: Da die Pauschalierung unmittelbar an die sozialversicherungsrechtl. Regelungen anknüpft, gelten die Bestimmungen über die Zusammenrechnung bei mehreren Beschäftigungsverhältnissen auch für die Pauschalierung nach Abs. 2 (s. Anm. 6).

38 b) Geringfügige Beschäftigung in Privathaushalten

Lohnsteuerrechtlich sind geringfügige Beschäftigungen im Privathaushalten den geringfügigen Beschäftigungen in Unternehmen gleichgestellt, da § 8a SGB IV unmittelbar auf § 8 SGB IV verweist und Abs. 2 in gleicher Weise auf beide Vorschriften Bezug nimmt. Unterschiede ergeben sich nur bei der Erhebung der einheitlichen Pauschsteuer (s. Anm. 60). Die Pauschalierungsmöglichkeit ist auf haushaltsnahe Dienstleistungen beschränkt, dh., das Beschäftigungsverhältnis wird mit einem privaten Haushalt begründet und die Tätigkeit wird sonst gewöhnlich durch Mitglieder des privaten Haushalts erledigt. Die Beschäftigung bei zwischengeschalteten Vermittlern oder Serviceagenturen, die die ArbN an die privaten Haushalte entsenden, ist nicht begünstigt (*Krüger in Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 40a Rz. 4).

39 3. Verpflichtung zur Entrichtung pauschaler Rentenversicherungsbeiträge

Pauschale Rentenversicherungsbeiträge bei Versicherungspflicht: Abs. 2 knüpft zum einen an die Verpflichtung zur Entrichtung pauschaler Rentenversicherungsbeiträge bei Versicherungspflicht gem. § 168 Abs. 1 Nr. 1b oder 1c SGB VI (geringfügig versicherungspflichtig Beschäftigte) an (s. Anm. 8). Diese Konstellation kommt zB in Betracht beim Zusammentreffen einer geringfügigen Beschäftigung mit einem versicherungspflichtigen Beschäftigungsverhältnis oder bei Beschäftigungsverhältnissen mit Personen, die in besonderer Weise sozial schutzbedürftig sind, zB bei Behinderten in geschützten Werkstätten.

Pauschale Rentenversicherungsbeiträge bei Versicherungsfreiheit: Zum anderen lässt Abs. 2 die Pauschalierung zu, wenn sich eine Verpflichtung zur Entrichtung pauschaler Rentenversicherungsbeiträge aus § 172 Abs. 3 oder 3a SGB VI (versicherungsfrei oder von der Versicherungsfreiheit befreite geringfügig Beschäftigte) oder nach § 276a Abs. 1 (versicherungsfrei geringfügig Beschäftigte) ergibt (s. Anm. 8). Dies ist der Hauptanwendungsfall der Pauschalierung nach Abs. 2, weil die geringfügigen Beschäftigungsverhältnisse grds. versicherungsfrei sind.

40 III. Rechtsfolgen der Pauschalierung bei geringfügiger Beschäftigung

Der ArbG kann (Pauschalierungswahlrecht, s. Anm. 35) eine sog. einheitliche Pauschsteuer mit einem StSatz von 2 % des Arbeitsentgelts (s. Anm. 37, 43) erheben. Anders als in den übrigen Pauschalierungsfällen ist der SolZ und die KiSt in dem Pauschsteuersatz enthalten. Die Aufteilung des Aufkommens ist in Abs. 6 Satz 4 geregelt (s. Anm. 60). Wie bei den anderen Pauschalierungen nach § 40a hat der ArbG

die pauschale Steuer zu übernehmen; bei der Veranlagung des ArbN bleibt sie außer Ansatz (Abs. 5; s. Anm. 58). Zum Lenkungszweck der Regelung s. Anm. 3.

D. Erläuterungen zu Abs. 2a: Pauschalierung der Lohnsteuer bei geringfügiger Beschäftigung ohne Verpflichtung zur Entrichtung pauschaler Rentenversicherungsbeiträge

I. Verhältnis zu Abs. 1 und Abs. 2

41

Sofern der ArbG für geringfügig Beschäftigte keine pauschalen Rentenversicherungsbeiträge nach Abs. 2 entrichtet, kann der Pauschsteuersatz von 20 % des Arbeitsentgelts eingreifen.

Verhältnis zu Abs. 1: Da Abs. 2a auf Abs. 2 verweist, gelten die Ausführungen zum Konkurrenzverhältnis zu Abs. 1 entsprechend (s. Anm. 34).

Verhältnis zu Abs. 2: Abs. 2a knüpft an die Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 2 an. Die Vorschrift normiert einen Auffangtatbestand für die Fälle, in denen keine Verpflichtung zur Entrichtung pauschaler Rentenversicherungsbeiträge besteht.

II. Voraussetzungen der Pauschalierung

42

Bezugnahme auf Abs. 2: Da Abs. 2a auf die Fälle des Abs. 2 verweist, erfasst die Bezugnahme sämtliche geringfügigen Beschäftigungsverhältnisse, sowohl nach § 8 Abs. 1 Nr. 1 SGB IV als auch in Privathaushalten nach § 8a SGB IV.

Keine Verpflichtung zur Entrichtung pauschaler Rentenversicherungsbeiträge: Abs. 2a erfasst die Fälle, in denen bei geringfügigen Beschäftigungen keine pauschalen Rentenversicherungsbeiträge gem. § 168 Abs. 1 Nr. 1b oder 1c SGB VI oder gem. § 172 Abs. 3 oder 3a SGB VI oder § 276a Abs. 1 SGB VI zu zahlen sind. Dies ist vor allem dann der Fall, wenn wegen der sozialversicherungsrechtl. Zusammenrechnungsvorschrift des § 8 Abs. 2 SGB IV (s. Anm. 6) die Geringfügigkeitsgrenze überschritten ist und somit eine Pauschalierung nach Abs. 2 ausscheidet. Anders als bei der Pauschalierung nach Abs. 2 hat nämlich die sozialversicherungsrechtl. Zusammenrechnung auf die Pauschalierung nach Abs. 2a keinen Einfluss. Es bleibt bei dem Grundsatz, dass für die LStPauschalierung weiterhin auf das einzelne Beschäftigungsverhältnis abzustellen ist (*Niermann/Plenker*, DB 2003, 304). Auf diese Weise ist sichergestellt, dass von der Pauschalierung nach Abs. 2 nicht erfasstes Arbeitsentgelt einer Pauschalierung zugänglich ist. Dass in diesen Fällen eine Doppelbelastung mit Sozialversicherungsabgaben und pauschaler LSt entsteht, ist vom Gesetzgeber gewollt.

520 €-Grenze (Geringfügigkeitsgrenze): Wegen der isolierten Betrachtung der Beschäftigungsverhältnisse ist für jedes Beschäftigungsverhältnis zu prüfen, ob das Arbeitsentgelt die Geringfügigkeitsgrenze nicht überschreitet. Wegen der Verweisung kommt es auch bei Abs. 2a darauf an, dass das Arbeitsentgelt die Grenze nicht regelmäßig überschreitet. Deshalb gelten die Ausführungen zu Abs. 2 auch im Anwendungsbereich des Abs. 2a (s. Anm. 37). Die Arbeitsentgeltgrenze des Abs. 4, nach der das Arbeitsentgelt nicht mehr als 19 € durchschnittlich je Arbeitsstunde betragen darf, findet wegen der fehlenden Verweisung in Abs. 4 keine Anwendung.

43 **III. Rechtsfolge: Pauschalierung mit 20 % des Arbeitsentgelts**

Gesetzlich bestimmter Steuersatz von 20 %: Der vom Gesetz vorgesehene Pauschalsteuersatz von 20 % liegt höher als der Eingangssteuersatz im Regelbesteuerungsverfahren. Damit entsteht ein Steuervorteil nur, wenn die Einbeziehung der pauschal besteuerten Bezüge in das Regelbesteuerungsverfahren wegen des progressiv steigenden StSatzes zu einer höheren Belastung als der Eingangssteuersatz führt. Stets ungünstiger als das Regelbesteuerungsverfahren ist die Pauschalierung, wenn der ArbN mit seinem Jahreseinkommen den Grundfreibetrag nicht überschreitet, so dass sich bei der Besteuerung im Regelbesteuerungsverfahren eine StLast von 0 € ergibt. Dies wird regelmäßig der Fall sein, wenn neben dem Pauschalierungsarbeitsverhältnis keine dem Regelbesteuerungsverfahren zu unterwerfenden Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit bezogen werden und der ArbN keine Einkünfte aus anderen Einkunftsarten erhalten hat. Es ist daher für den ArbN vor allem in Fällen der Überwälzung der pauschalen LSt stets zu bedenken, ob er nicht mit seinem ArbG die Durchführung des Regelbesteuerungsverfahrens vereinbart. Auf der anderen Seite ermöglicht Abs. 2 die Pauschalierung mit 20 % auch bei mehreren Arbeitsverhältnissen, wodurch sich ein ArbN trotz insgesamt vergleichsweise hoher Gesamteinkünfte dem Steuerzugriff entziehen kann.

Arbeitsentgelt als Bemessungsgrundlage: Der Arbeitsentgeltbegriff des Abs. 2a entspricht dem des Abs. 2. Es gelten die Ausführungen in Anm. 37 entsprechend.

44–47 Einstweilen frei.

E. Erläuterungen zu Abs. 3: Lohnsteuerpauschalierung für Aushilfskräfte in der Land- und Forstwirtschaft

I. Voraussetzungen und Rechtsfolgen der Pauschalierung bei Aushilfskräften in der Land- und Forstwirtschaft (Abs. 3 Satz 1)

- 48 **1. Pauschalierung durch den Arbeitgeber unter Verzicht auf Abruf der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale nach § 39e Abs. 4 Satz 2 oder die Vorlage einer Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug nach § 39 Abs. 3, § 39e Abs. 7 oder Abs. 8 (Abs. 3 Satz 1 Teilsatz 1)**

Abweichend von Abs. 1 und 2a darf der ArbG die Pauschalversteuerung bei Aushilfskräften in der LuF vornehmen. Damit ist klargestellt, dass bei der Anwendung des Abs. 3 die zeitlichen und betragsmäßigen Pauschalierungsgrenzen für kurzfristig und geringfügig Beschäftigte nicht zur Anwendung kommen.

Zum Pauschalierungswahlrecht des ArbG und zum Verzicht auf den Abruf der elektronischen LStAbzugsmerkmale (§ 39e Abs. 4 Satz 2) oder die Vorlage einer Bescheinigung über den LStAbzug (§ 39 Abs. 3 oder § 39a Abs. 7 oder 8) s. Anm. 17f.

Aushilfskraft: Anders als Abs. 1 und 2 verwendet Abs. 3 nicht den Begriff des ArbN. Dennoch setzt die Pauschalierung voraus, dass es sich bei den Aushilfskräften um ArbN handelt, da die Entstehung von LSt die ArbN-Eigenschaft voraussetzt. Setzt der ArbG Subunternehmer ein, ist stets zu prüfen, ob es sich um verdeckte Arbeitsverhältnisse handelt. In diesem Fall wird eine Pauschalierung wegen fehlender Ausübung des Pauschalierungswahlrechts regelmäßig ausscheiden, da der ArbG keine Lohnversteuerung vorgenommen hat. Der Begriff der Aushilfs-

kraft ist in Abs. 3 Satz 2 definiert, s. Anm. 51. Obgleich der Begriff „Aushilfskräfte“ verwendet wird, kommt die Pauschalierung auch bei nur einer einzigen Arbeitskraft in Betracht.

2. Beschäftigung im Betrieb der Land- und Forstwirtschaft (Abs. 3 Satz 1 Teilsatz 2)

49

Die Pauschalierung des Abs. 3 Satz 1 ist nur möglich bei Aushilfskräften, „die in Betrieben der Land- und Forstwirtschaft im Sinne des § 13 Abs. 1 Nr. 1 bis 4 ausschließlich mit typisch land- und forstwirtschaftlichen Arbeiten beschäftigt werden“.

Betrieb der Land- und Forstwirtschaft iSd. § 13 Abs. 1 Nr. 1 bis 4: Zur Bestimmung, ob die Aushilfskraft in einem Betrieb der LuF tätig wird, verweist Abs. 3 Satz 1 auf § 13 Abs. 1 Nr. 1–4. Die Verweisung dient ausschließlich der Begriffsbestimmung und bedeutet nicht, dass die Pauschalierung nur zulässig ist, wenn der Betrieb Einkünfte aus LuF erzielt. Abs. 3 ist eine auf die Tätigkeit der Aushilfskraft bezogene spezifische Istrechl. Vorschrift, die die Vergünstigung nicht von der Qualifizierung der Einkünfte des ArbG abhängig macht. Deshalb ist die Pauschalierung auch zulässig, wenn die Aushilfskraft in einem LuF-Betrieb tätig wird, dessen Einkünfte lediglich wegen seiner Rechtsform als gewerblich zu qualifizieren sind (hM, vgl. BFH v. 5.9.1980 – VI R 183/77, BStBl. II 1981, 76; BFH v. 14.9.2005 – VI R 89/98, BStBl. II 2006, 92; Krüger in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 40a Rz. 6; Thürmer in *Brandis/Heuermann*, § 40a Rz. 68 [10/2021]). Umgekehrt kommt eine Pauschalierung nicht in Betracht, wenn der Betrieb aufgrund seiner Tätigkeitsmerkmale nicht als LuF-Betrieb, sondern als Gewerbebetrieb anzusehen ist; dies gilt selbst dann, wenn einzelne Neben- oder Teilbetriebe für sich allein einen Betrieb der LuF darstellen (BFH v. 3.8.1990 – VI R 22/89, BStBl. II 1990, 1002; BFH v. 14.9.2005 – VI R 89/98, BStBl. II 2006, 92; R 40a.1 Abs. 6 LStR) und der einzelne ArbN nur mit typisch land- und forstw. Arbeiten beschäftigt wird (glA Thürmer in *Brandis/Heuermann*, § 40a Rz. 68 [10/2021]).

Ausschließlich mit typisch land- und forstwirtschaftlichen Arbeiten müssen die Aushilfskräfte zur Anwendung der Pauschalierungsregelung beschäftigt werden. Die Ausschließlichkeit ist schon bei geringfügiger anderweitiger Beschäftigung nicht mehr gegeben. Die erforderliche Abgrenzung hängt davon ab, welche Tätigkeiten noch als typisch land- und forstw. Arbeiten anzusehen sind. Eine Beschäftigung mit anderen land- und forstw. Arbeiten steht aber der Pauschalierung nicht entgegen, sofern deren Dauer 25 % der Gesamtbeschäftigungsdauer nicht überschreitet (Abs. 3 Satz 2; s. auch Anm. 52).

Typisch land- und forstwirtschaftliche Tätigkeiten sind alle Arbeiten, die bei der Bewirtschaftung eines land- und forstw. Betriebs im Rahmen der sog. Urproduktion anfallen. Zu den landwirtschaftlichen Betrieben gehören auch Weinbau- und Veredelungsbetriebe. Die Arbeiten müssen in unmittelbarem Zusammenhang mit der land- und forstw. Produktion stehen. Deshalb kann zB auch die Schaffung von Zufahrts- und Abtransportmöglichkeiten zu den steuerbegünstigten Tätigkeiten gehören, sofern sie ausschließlich dem LuF-Betrieb dienen (BFH v. 12.6.1986 – VI R 167/83, BStBl. II 1986, 681; Wegebau). Der Zusammenhang mit der Produktion fehlt, wenn die Aushilfskraft bei Buchführungsarbeiten oder bei der Direktvermarktung tätig wird. Auch die Weiterverarbeitung von land- und forstw. Produkten gehört nicht mehr zum begünstigten Bereich land- und forstw. Urproduktion

(BFH v. 8.5.2008 – VI R 76/04, BStBl. II 2009, 40; Spargelschälen; *Krüger* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 40a Rz. 6). Die Abgrenzung hängt von den Umständen des Einzelfalls ab. Nachweispflichtig ist der ArbG, der also das Risiko für das Vorliegen der Pauschalierungsvoraussetzungen trägt (s. Anm. 15).

50 **3. Rechtsfolge: Pauschalierung mit 5 % des Arbeitslohns
(Abs. 3 Satz 1 letzter Teilsatz)**

Der StSatz von 5 % ist gesetzlich vorgegeben. Bemessungsgrundlage ist der Arbeitslohn (s. Anm. 21, 22). Der niedrige StSatz soll seine Rechtfertigung darin finden, dass als Aushilfskräfte in der LuF vorwiegend Personen in Betracht kommen, deren Einkommen unterhalb des Grundfreibetrags bleibt, wie zB Schüler und Studenten. Kritisch zum Subventionscharakter des StSatzes s. Anm. 3.

II. Begriff der Aushilfskraft (Abs. 3 Satz 2)

51 **1. Legaldefinition des Begriffs der Aushilfskraft (Abs. 3 Satz 2 Halbs. 1)**

Legaldefinition:

► *Abs. 3 Satz 2 Halbs. 1* enthält die Legaldefinition des in Abs. 3 Satz 1 genannten Begriffs der Aushilfskraft. Danach sind Aushilfskräfte im Sinne dieser Vorschrift die Personen, die

- für die Ausführung und
- für die Dauer
- von Arbeiten, die nicht ganzjährig anfallen, beschäftigt werden.

Diese Tatbestandsmerkmale müssen kumulativ erfüllt sein und sind mangels konkreter Begrenzungen tendenziell unbestimmt.

► *Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2* sieht eine Beschäftigung mit anderen land- und forstw. Arbeiten in geringem Umfang (25 %) für den Begriff der Aushilfskraft als unschädlich an (s. Anm. 52).

► *Abs. 3 Satz 3* schränkt die Begriffsbestimmung durch den Ausschluss bestimmter Personengruppen (s. Anm. 53) ein. Anders als bei der Pauschalierung nach Abs. 1 werden Arbeitslohngrenzen (zB als Tages-, Wochen- oder Monatslohngrenzen) nicht genannt. Allerdings findet die Stundenlohngrenze des Abs. 4 Anwendung (s. Anm. 55).

Aushilfskräfte im Sinne dieser Vorschrift: Diese Formulierung stellt klar, dass die Begriffsbestimmung nur für die Anwendung des Abs. 3 gilt. Damit enthält Abs. 3 einen spezifisch auf die Pauschalierung in der LuF zugeschnittenen, typisierenden (*Thürmer in Brandis/Heuermann*, § 40a Rz. 70 [10/2021]) Begriff der Aushilfskraft.

Für die Ausführung von Arbeiten muss die Aushilfskraft in das Beschäftigungsverhältnis treten. Die Einstellung hat zur Erledigung konkret anfallender Arbeiten zu erfolgen. Die durch die Aushilfskraft auszuübende Tätigkeit muss ihrer Art nach von vornherein bestimmt sein. Erforderlich ist eine konkrete Bezeichnung der vorzunehmenden Arbeiten (zB Erntehilfe, Rodungsarbeiten). Es empfiehlt sich, die Tätigkeitsbeschreibung in den Arbeitsvertrag aufzunehmen. Wird kein schriftlicher Vertrag geschlossen, kann auch aus den Umständen der Tätigkeit der

Rückschluss darauf gezogen werden, dass die Einstellung für eine bestimmte Tätigkeit erfolgt ist. Eine nur pauschale Bezeichnung – wie zB landwirtschaftliche Saisonarbeiten – genügt den Anforderungen an eine im Voraus bestimmte Tätigkeit nicht. Ebenso wenig reicht aus, wenn die Aushilfskraft ursprünglich für eine die Pauschalierung ausschließende Mischtaetigkeit eingestellt wurde und für einen begrenzten Zeitraum ausschließlich eine bestimmte Tätigkeit zugewiesen erhält. Dementsprechend ist eine Kraft, deren Tätigkeitsbereich im Einstellungszeitpunkt noch nicht feststeht, sondern die für jeweils anfallende Tätigkeiten eingestellt wird, nicht als Aushilfskraft anzusehen. Eine Pauschalierung ist unzulässig. Im Zweifel trägt der ArbG die Feststellungslast, dass die Einstellung der Kraft zur Ausführung bestimmter land- und forstw. Tätigkeiten erfolgt ist.

Für die Dauer der Arbeiten muss das Beschäftigungsverhältnis begründet werden. Dieses Tatbestandsmerkmal dient der Abgrenzung zu einer laufenden Tätigkeit. Eine Pauschalierung ist nur so lange zulässig, wie der ArbN im Rahmen der Arbeiten tätig ist, für die er in das Dienstverhältnis getreten ist. Wird das Dienstverhältnis dennoch fortgeführt, stellt sich die Frage, ob damit die Pauschalierung von Anfang an unzulässig wird oder ob sie erst ab dem Zeitpunkt der Fortführung des Dienstverhältnisses ausgeschlossen ist. Bei der Beurteilung kommt es uE auf die Vereinbarungen zwischen ArbG und ArbN bei der Begründung des Dienstverhältnisses an. War das Dienstverhältnis zivilrechtl. auf die konkret anfallenden Arbeiten beschränkt und setzt die Weiterbeschäftigung die Begründung eines neuen Dienstverhältnisses voraus, bleibt die Pauschalierung für das erste Dienstverhältnis zulässig. War hingegen das Dienstverhältnis nicht auf die konkreten Tätigkeiten beschränkt oder zugunsten des ArbN eine Verlängerungsoption begründet, fehlt es an einer Beschäftigung „für“ die Dauer der bestimmten Arbeiten. Die Pauschalierung ist insgesamt unzulässig. Da in der Besteuerungspraxis gerade bei Aushilfsarbeiten in der LuF nur selten entsprechende schriftliche Vereinbarungen getroffen werden, wird dem ArbG für den Fall der Fortdauer der Beschäftigung nur selten der Nachweis gelingen, dass diese nicht von vornherein beabsichtigt war. Er trägt jedoch die Feststellungslast für das Vorliegen der Pauschalierungsvoraussetzungen.

Wie sich die Dauer der Arbeiten bestimmt, hängt davon ab, wie die Tätigkeit konkretisiert ist. So ist zB bei einer Beschäftigung als „Erntehelfer“ die gleiche Tätigkeit gegeben, wenn sich die Tätigkeit über mehrere ineinander übergehende Erntezeiträume erstreckt. Hingegen ist zB bei einer Tätigkeitsbezeichnung „Erntehelfer Kartoffelernte“ auf die Dauer der Kartoffelernte abzustellen. Je nach Tätigkeitsbeschreibung kann es also zu Abgrenzungsschwierigkeiten kommen. Letztlich hängt die Möglichkeit der Pauschalierung davon ab, wie die zu leistenden Arbeiten bei der Aufnahme der Tätigkeit konkretisiert werden. Je weiter die Tätigkeitsbeschreibung gefasst ist, desto verschiedener können die ausgeübten Tätigkeiten sein; zugleich steigt aber bei einer weiten Tätigkeitsbeschreibung das Risiko, dass sich nicht mehr feststellen lässt, wodurch sich die Dauer der Tätigkeit bestimmt. Um solchen Schwierigkeiten entgegenzuwirken, kann es sich empfehlen, für konkret zu bezeichnende Arbeiten jeweils zivilrechtl. ein neues Beschäftigungsverhältnis einzugehen, da eine wiederkehrende Beschäftigung der Pauschalierung nicht entgegensteht. Allerdings darf ein Beschäftigungsverhältnis nicht ständig fortbestehen oder von vornherein auf unbestimmte Dauer angelegt sein (Nds. FG v. 20.5.1980 – VI L 328/78, EFG 1980, 519, rkr.; FG Saarl. v. 28.7.1981 – II 472/80, EFG 1982, 375, rkr.; FG Düss. v. 27.7.1989 – 8 K 309/85 L, EFG 1990, 37, rkr.). Bei wiederkeh-

render Beschäftigung innerhalb eines KJ. ist die 180-Tage-Grenze des Abs. 3 Satz 3 zu beachten (s. Anm. 54).

Für Arbeiten, die nicht ganzjährig anfallen, muss die Beschäftigung der Aushilfskraft erfolgen. Damit ist gesetzlich klargestellt, dass – abgesehen von der in Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2 normierten Ausnahme – eine Pauschalierung bei Arbeiten nicht in Betracht kommt, die keinen erkennbaren Abschluss in sich tragen, sondern das ganze Jahr über anfallen. Folglich kommt eine Pauschalierung nur bei saisonbedingtem Arbeitsanfall in Betracht (BFH v. 7.3.2002 – VI B 133/99, nv., juris; BFH v. 25.10.2005 – VI R 60/03, BStBl. II 2006, 206). Deshalb ist zB bei Stall- oder Büroarbeiten eine Pauschalierung ausgeschlossen. Hauptanwendungsfall der Pauschalierung nach Abs. 3 dürfte der Einsatz als Erntehelfer/Saisonarbeiter sein.

52 2. Unschädliche Beschäftigung mit anderen land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeiten (Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2)

Nach Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2 ist es für die Eigenschaft des ArbN als Aushilfskraft unschädlich, wenn er mit anderen land- und forstw. Tätigkeiten beschäftigt wird, sofern deren Dauer 25 % der Gesamtbeschäftigungsdauer nicht überschreitet.

Andere land- und forstwirtschaftliche Arbeiten im Sinne der Vorschrift sind diejenigen, die an sich nach Abs. 3 Satz 2 zu einem Pauschalierungsausschluss führen würden. Auch bei den anderen Arbeiten muss es sich nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut um land- und forstw. Arbeiten handeln. Folglich ist die Pauschalierung stets ausgeschlossen, wenn der ArbN – auch nur in geringem Umfang – Arbeiten ausführt, die nicht als land- und forstw. zu qualifizieren sind.

25 %-Grenze: Die Beschäftigung mit anderen land- und forstw. Tätigkeiten ist nur so lange unschädlich, wie deren Dauer 25 % der Gesamtbeschäftigungsdauer nicht überschreitet. Für die Berechnung, ob die Pauschalierungsgrenze überschritten ist, stellt das Gesetz allein auf die Gesamtbeschäftigungsdauer und die Dauer der pauschalierungsschädlichen land- und forstw. Tätigkeiten ab (BFH v. 25.10.2005 – VI R 60/03, BStBl. II 2006, 206). Maßgeblich ist die tatsächlich geleistete Arbeitszeit der einzelnen ArbN für die verrichteten Tätigkeiten, nicht etwa eine vertraglich festgelegte regelmäßige Arbeitszeit. Eine Durchschnittsberechnung für alle bei dem ArbG beschäftigten Aushilfskräfte ist nicht vorgesehen. Die Notwendigkeit einer Berechnung hat zur Folge, dass der ArbG zur Vermeidung von Nachweisschwierigkeiten gehalten ist, nicht nur die insgesamt abgeleistete Arbeitszeit festzuhalten, sondern darüber hinaus auch aufzuzeichnen, mit welchen Tätigkeiten die Arbeitszeit ausgefüllt war. Damit geht der mit den Pauschalierungsmöglichkeiten auch verbundene Vereinfachungszweck zu einem nicht unerheblichen Teil verloren. Hinzu kommt, dass während des Beschäftigungszeitraums eine erhebliche Unsicherheit entstehen kann, ob die Pauschalierungsvoraussetzungen erfüllt sind. Dies gilt vor allem, wenn die Gesamtdauer der Tätigkeit nicht von vornherein festgelegt ist, wie dies häufig bei Erntearbeiten der Fall sein kann, die zB durch Schlechtwetterperioden verzögert oder durch anhaltend gutes Wetter beschleunigt werden können, denn in diesen Fällen kann der ArbG – sofern er nicht täglich eine Vergleichsrechnung anstellen will – erst am Ende des Beschäftigungszeitraums das Verhältnis zwischen Gesamtbeschäftigungsdauer und schädlichen Tätigkeiten endgültig ermitteln. Für die Besteuerungspraxis sollte die FinVerw. im Regelfall auf einen Einzelnachweis verzichten und es ausreichen lassen, wenn der ArbG glaubhaft darlegt, warum die Grenze eingehalten ist. Im Zweifelsfall wird

der ArbG den geforderten Nachweis jedoch erbringen müssen, will er die Möglichkeit der Pauschalierung nicht verlieren.

- **Überschreiten der 25 %-Grenze:** Ist die 25 %-Grenze überschritten, ist der betreffende ArbN nicht mehr als Aushilfskraft iSd. Abs. 3 anzusehen, so dass eine Pauschalierung unzulässig ist. Es ist das Regelbesteuerungsverfahren durchzuführen, sofern nicht die Pauschalierungsvoraussetzungen der Abs. 1, 2 oder 2a erfüllt sind.

III. Ausschlusstatbestände für die Pauschalierung (Abs. 3 Satz 3)

1. Keine Pauschalierung bei land- und forstwirtschaftlichen Fachkräften (Abs. 3 Satz 3 Halbs. 1)

53

Abs. 3 Satz 3 Halbs. 1 schränkt den Begriff „Aushilfskräfte“ ein. Eine land- und forstw. Fachkraft kann nicht Aushilfskraft iSd. Abs. 3 sein. Gehört der ArbN zu den Fachkräften, kommt nur eine Pauschalierung nach Abs. 1 oder 2 in Betracht. Der Ausschluss der Fachkräfte lässt sich damit rechtfertigen, dass diese typischerweise nicht zu dem als förderungswürdig angesehenen Personenkreis gehören (s. Anm. 3, 50).

Abgrenzung Aushilfskraft gegenüber Fachkraft: Ob ein ArbN zu den land- und forstw. Fachkräften gehört, hängt von der Art der Tätigkeit und den Kenntnissen ab, die der ArbN zu ihrer Verrichtung erworben hat (FG Rhld.-Pf. v. 11.1.1990 – 6 K 47/87, EFG 1990, 474, rkr.). Unerheblich ist, ob der ArbN die Kenntnisse im Rahmen einer Berufsausbildung erworben hat oder ob er im Laufe der Zeit angelernt worden ist. Sobald der ArbN aufgrund der angelernten Kenntnisse in der Lage ist, eine ausgebildete Fachkraft zu ersetzen, ist er selbst als land- und forstw. Fachkraft zu qualifizieren. Die Pauschalierung ist ausgeschlossen (glA BFH v. 12.6.1986 – VI R 167/83, BStBl. II 1986, 681; BFH v. 25.10.2005 – VI R 59/03, BStBl. II 2006, 204; BFH v. 25.10.2005 – VI R 77/02, BStBl. II 2006, 208; *Thürmer in Brandis/Heuermann*, § 40a Rz. 70 [10/2021]).

2. 180-Tage-Grenze (Abs. 3 Satz 3 Halbs. 2)

54

Eine Person ist nicht mehr als Aushilfskraft iSd. Abs. 3 anzusehen, wenn der ArbG sie mehr als 180 Tage im Kj. beschäftigt. Die 180-Tage-Grenze dient der Abgrenzung der Aushilfstätigkeit gegenüber einer laufenden Beschäftigung.

Beschäftigung durch den Arbeitgeber: Arbeitgeber ist derjenige, mit dem das Beschäftigungsverhältnis zivilrechtl. eingegangen wird; ArbG-Identität liegt auch dann vor, wenn zB infolge von Rechtsnachfolge, Unternehmensverkauf oder Rechtsformwechsel ein formeller Wechsel des ArbG erfolgt.

Ermittlung der 180-Tage-Grenze: 180 Tage im Kj. ist die Höchstdauer, die ein ArbN bei demselben ArbG beschäftigt sein darf. Ist der ArbN bei mehreren ArbG tätig, gilt die Grenze in jedem Beschäftigungsverhältnis. Auf die Grenze sind alle Tage anzurechnen, in denen das Beschäftigungsverhältnis zivilrechtl. bestand. Es kommt nicht auf die Anzahl der tatsächlich geleisteten Arbeitstage an. Dies folgt aus dem Gesetzeswortlaut, der nicht von der Gesamtbeschäftigungsdauer spricht, sondern allein auf die Beschäftigung, dh. das Beschäftigungsverhältnis, abstellt. Dementsprechend sind auch Krankheits- und Urlaubstage sowie andere freie Tage in die Berechnung einzubeziehen. Wird der ArbN in einem Kj. mehrfach für den

gleichen ArbG tätig, sind die Beschäftigungszeiten zusammenzurechnen. Da die Verhältnisse des Kj. maßgeblich sind, beginnt bei einem Jahreswechsel die Berechnung jeweils neu, so dass bei Beschäftigungen über den Jahreswechsel hinaus die Gesamtbeschäftigungsdauer der laufenden Tätigkeit mehr als 180 Tage betragen kann. Auf der anderen Seite können in einem Jahr nicht „verbrauchte“ Tage nicht in das Folgejahr übertragen werden.

Überschreiten der 180-Tage-Grenze: Übersteigt die Beschäftigungsdauer die Höchstgrenze, gehört der jeweilige ArbN nicht mehr zu den Aushilfskräften iSd. Abs. 3. Die Pauschalierung ist in diesem Kj. unzulässig. Es ist das Regelbesteuerungsverfahren durchzuführen, sofern nicht die Pauschalierungsvoraussetzungen des Abs. 1, 2 oder 2a erfüllt sind. Stand die Beschäftigungsdauer zu Beginn des Beschäftigungsverhältnisses noch nicht fest oder wird die Grenze erst im Rahmen einer weiteren Tätigkeit überschritten und hatte der ArbG die bereits gezahlten Bezüge pauschal versteuert, wird die Pauschalierung in dem Zeitpunkt insgesamt unzulässig, in dem die Grenze überschritten wird. Insoweit fehlerhafte LStAnmeldungen sind entsprechend zu berichtigen; ggf. kann der ArbG auch im Haftungswege für die zu niedrig erhobene Steuer in Anspruch genommen werden (s. Anm. 15; § 40 Anm. 57).

F. Erläuterungen zu Abs. 4: Pauschalierungsausschlüsse

55 I. Stundenlohnbezogene Pauschalierungsgrenze bei Pauschalierungen nach Abs. 1 und 3 (Abs. 4 Nr. 1)

Abs. 4 stellt nur für die Pauschalierungsfälle nach Abs. 1 und 3 die zusätzliche Voraussetzung auf, dass der Arbeitslohn während der Beschäftigungsdauer 19 € durchschnittlich je Arbeitsstunde nicht übersteigen darf. Für die Pauschalierungsfälle nach Abs. 2, 2a gilt die Arbeitslohngrenze nicht.

Beschäftigungsdauer: Abs. 4 greift zur Bestimmung der Pauschalierungsgrenze aller Pauschalierungsvorschriften den in Abs. 1 und 3 verwandten Begriff der Beschäftigungsdauer auf. Für alle Pauschalierungsfälle ist eine auf den jeweiligen Pauschalierungstatbestand bezogene Auslegung vorzunehmen (vgl. *Thürmer in Brandis/Heuermann*, § 40a Rz. 76 [10/2021]). Es ist also jeweils auf die nach den Voraussetzungen des Pauschalierungstatbestands ermittelte Gesamtdauer des Beschäftigungsverhältnisses abzustellen. Ob die Arbeitslohngrenze überschritten ist, lässt sich demnach dadurch ermitteln, dass der während des Beschäftigungszeitraums gezahlte Arbeitslohn addiert und durch die Anzahl der Arbeitsstunden dividiert wird.

Arbeitslohngrenze je Arbeitsstunde: Der durchschnittliche Stundenlohn darf 19 € nicht übersteigen. Die Pauschalierungsgrenze ist bundeseinheitlich gesetzlich festgeschrieben.

Begriff der Arbeitsstunde: Da der Stundenlohn durch Division des gezahlten Entgelts durch die Anzahl der geleisteten Arbeitszeit zu ermitteln ist, bedarf der Begriff der Arbeitsstunde der Auslegung. Maßgeblich ist die Anzahl der geleisteten Zeitstunden, da nur auf diese Weise eine einheitliche Anwendung des § 40a gewährleistet ist (BFH v. 10.8.1990 – VI R 89/88, BStBl. II 1990, 1092). Dementsprechend ist bei Lohnzahlung nach von der Zeitstunde abweichenden Zeiteinheiten der geschuldete Arbeitslohn auf die Zeitstunde hoch- bzw. herunterzurechnen. Er-

hält der ArbN keine zeiteinheitbezogene Vergütung, zB bei Vereinbarung eines Fixums ohne Zeitbasis, ist die tatsächliche Arbeitszeit für die Berechnung heranzuziehen und in den Fällen des Abs. 1 und 3 auf die gesamte Beschäftigungsdauer umzurechnen.

Vorbereitungszeiten sind in die Berechnung nur dann einzubeziehen, wenn sie dienstvertraglich geschuldet und entlohnt werden (BFH v. 29.3.1985 – VI R 23/80, BFH/NV 1986, 492; *Eisgruber* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 40a Rz. 18). Dies mag im Hinblick auf vorbereitungsintensive Tätigkeiten zwar unbefriedigend erscheinen (krit. daher *Trzaskalik* in *KSM*, § 40a Rz. E 1 [4/2003]), ist jedoch im Hinblick auf die Rechtssicherheit unerlässlich, da ansonsten die Stundenlohngrenze allein durch Ansatz der Vorbereitungszeiten beeinflussbar wäre.

Heimarbeit: Bei Heimarbeit ist zunächst auf die vertraglich geschuldete Arbeitszeit abzustellen. Lässt sich diese nicht ermitteln, ist die Berechnung aufgrund der tatsächlichen Arbeitszeit vorzunehmen. Diese kann ggf. auch im Schätzungswege ermittelt werden. Dabei kann als Schätzungsgrundlage auf die Ermittlung der wöchentlichen Arbeitszeit aufgrund der für viele Branchen festgelegten Mindeststundenentgelte zurückgegriffen werden (vgl. LSG Düss. v. 27.1.1986, NZA 1987, 503; *Otten*, BB 1983, 258; *Otten*, NZA 1987, 478). Seit der Einführung des Mindestlohns kann auch der Mindeststundenlohn angesetzt werden. Ist auch auf diese Weise eine Berechnung nicht möglich, trägt der ArbG die Feststellungslast für die Frage, ob die Pauschalierungsvoraussetzungen erfüllt sind (s. Anm. 15).

Telearbeit: Für die Beurteilung, ob die Stundenlohngrenze bei häuslicher Telearbeit überschritten ist, lassen sich die Grundsätze zur Heimarbeit entsprechend heranziehen.

II. Pauschalierungsausschluss bei im Regelbesteuerungsverfahren besteuertem Arbeitslohnbezug vom selben Arbeitgeber (Abs. 4 Nr. 2)

56

Die Pauschalierung ist in den Pauschalierungsfällen des Abs. 1 und 3 bei ArbN ausgeschlossen, die für eine andere Beschäftigung von demselben ArbG Arbeitslohn beziehen, der nach §§ 39b oder 39c dem LStAbzug unterworfen wird. Mit diesem Ausschlussstatbestand ist klargestellt, dass ein einheitliches Beschäftigungsverhältnis nicht in ein dem normalen LStAbzug und ein der Pauschalierung unterliegendes Arbeitsverhältnis aufgeteilt werden kann, sondern die Bezüge insgesamt dem Regelbesteuerungsverfahren zu unterwerfen sind. Die Regelung soll missbräuchlichen Gestaltungen entgegenwirken und Abgrenzungsprobleme bei der Frage vermeiden, ob durch eine Aufteilung eines einheitlichen Arbeitsverhältnisses Pauschalierungsmöglichkeiten geschaffen werden können. Für den in der Praxis wichtigsten Fall der Pauschalierung bei geringfügig Beschäftigten (Abs. 2, 2a) findet der Pauschalierungsausschluss keine Anwendung (s. Anm. 6). Da der Pauschalierungsausschluss sich ausdrücklich nur auf eine „Beschäftigung“, dh. auf eine aktive Tätigkeit, bezieht, steht die Zahlung von Versorgungsbezügen für eine ehemalige Tätigkeit der Pauschalierung von Arbeitslohn aus aktiver Tätigkeit nach § 40a nicht entgegen (glA *Krüger* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 40a Rz. 7).

Einstweilen frei.

57

58 G. Erläuterungen zu Abs. 5: Anwendung des § 40 Abs. 3

Rechtsfolgenverweis auf § 40 Abs. 3: Wegen der Rechtsfolgen der Pauschalierung gem. Abs. 1–3 und 7 verweist Abs. 5 auf § 40 Abs. 3 (sog. Rechtsfolgenverweis; zum Sonderfall pauschalierter LKiSt bei Abs. 2 s. „Sonderfall KiSt bei einheitlicher Pauschsteuer“). Ausführlich zu den Rechtsfolgen s. § 40 Anm. 50–59.

Erhebung von pauschalierter Lohnkirchensteuer: Infolge der Pauschalierung der LSt ist der ArbG auch verpflichtet, die auf die pauschale LSt entfallende KiSt zu übernehmen (s. § 40 Anm. 62). Die FinVerw. (gleichlautender Erlass der obersten Finanzbehörden der Bundesländer betr. Kirchensteuer bei Pauschalierung der LSt v. 8.8.2016, BStBl. I 2016, 773) hat die Grundsätze zur Erhebung der KiSt bei pauschaler LSt wie folgt geregelt: Danach ist zu unterscheiden zwischen einem vereinfachten Verfahren und einem Nachweisverfahren, zwischen denen der ArbG wählen kann. Das Wahlrecht kann der ArbG nur einheitlich für alle ArbN des Betriebs ausüben, so dass beide Verfahren nicht nebeneinander zur Anwendung kommen können. Ein Wechsel der Verfahren ist jedoch möglich; eine zeitliche Bindung an eines der Verfahren besteht nicht. Zu den Einzelheiten s. § 40 Anm. 62 ff.

Sonderfall Kirchensteuer bei einheitlicher Pauschsteuer: Für die Erhebung der sog. einheitlichen Pauschsteuer des Abs. 2 finden die Regelungen zum Abzug der KiSt keine Anwendung, da die KiSt bereits durch die gesetzliche Regelung des Abs. 2 in dem einheitlichen Pauschsteuersatz enthalten ist. Demnach besteht für den ArbG auch dann keine Möglichkeit, die KiSt-Erhebung zu vermeiden, wenn er den Nachweis führt, dass einzelne ArbN keiner kirchensteuererhebungsberechtigten Religionsgemeinschaft angehören. Wie beim vereinfachten Verfahren kommt es also auch bei der einheitlichen Pauschsteuer zu einer KiSt-Erhebung bei ArbN, die keiner steuererhebungsberechtigten Religionsgemeinschaft angehören (s. § 40 Anm. 63). Hierin ist kein verfassungswidriger Verstoß gegen das Gebot der weltanschaulichen Neutralität des Staats bei der KiSt-Erhebung zu sehen sein, da der ArbG die Besteuerung vermeiden kann, indem er sein Pauschalierungsrecht nicht ausübt. Zudem handelt es sich nur um geringfügige Beträge. So beträgt der KiSt-Anteil bei einem Arbeitsentgelt von 520 € nur 0,52 € ($[520 € \times 2 \%] \times 5 \%$), da nur 5 % der einheitlichen Pauschsteuer auf die KiSt entfallen (Abs. 6 Satz 4; s. Anm. 60).

59 Einstweilen frei.

H. Erläuterungen zu Abs. 6: Erhebung der einheitlichen Pauschsteuer

60 I. Bedeutung des Abs. 6

Abs. 6 ist eine besondere Verfahrensvorschrift, deren Anwendungsbereich sich ausschließlich auf die Erhebung der einheitlichen Pauschsteuer nach Abs. 2 für geringfügig Beschäftigte beschränkt. Die Vorschrift stellt innerhalb des LSt-Erhebungsverfahrens einen systemwidrigen Fremdkörper dar, indem sie die Zuständigkeit für die Steuererhebung von der FinVerw. weg verlagert und zudem diverse Verteilungsregeln hinsichtlich der einheitlichen Pauschsteuer enthält. Die Zuständigkeitsverlagerung auf die Deutsche Rentenversicherung Knappschaft-Bahn-See als Einzugsstelle soll der Verfahrensvereinfachung dienen, weil nur eine Behörde mit der Einziehung von Sozialversicherungsbeiträgen und Steuer befasst werden

soll. Daneben enthalten Abs. 6 Sätze 4, 5 Regelungen über die Aufteilung des Aufkommens aus der einheitlichen Pauschsteuer; dies hat mit der verfahrensrechtl. Bedeutung des Abs. 6 in Bezug auf Pauschalierungszwecke nichts zu tun.

II. Regelungsinhalt des Abs. 6

61

Abs. 6 Satz 1 bestimmt, dass für die Erhebung der einheitlichen Pauschsteuer gem. Abs. 2 die Deutsche Rentenversicherung Knappschaft-Bahn-See zuständig ist. Mit der Regelung wird für das LStErhebungsverfahren eine bundesweite Zuständigkeit einer nicht zur FinVerw. gehörenden Behörde begründet. Die Regelung korrespondiert mit § 5 Nr. 20 FVG, wonach der Einzug der einheitlichen Pauschsteuer zwar dem BZSt. obliegt, dieses sich aber zur Durchführung dieser Aufgabe der Deutschen Rentenversicherung Knappschaft-Bahn-See im Wege der Organleihe bedient. Es handelt sich um eine ausschließliche Zuständigkeit. Eine subsidiäre Zuständigkeit örtlicher (Finanz-)Behörden ist nicht vorgesehen. Als zentrale Einzugsstelle wird die Deutsche Rentenversicherung Knappschaft-Bahn-See unter der Bezeichnung Minijob-Zentrale tätig (vgl. Hinweise bei www.minijob-zentrale.de).

Abs. 6 Sätze 2 und 3 regeln das Verfahren der Anmeldung und Abführung der einheitlichen Pauschsteuer. Dabei werden die im Grundsatz entsprechend anzuwendenden Regelungen über den StAbzug vom Arbeitslohn (Abs. 6 Satz 2) durch die Regelungen für die Entrichtung der Beiträge nach § 168 Abs. 1 Nr. 1b oder 1c oder nach § 172 Abs. 3 oder 3a SGB VI oder § 267a Abs. 1 SGB VI modifiziert (Abs. 6 Satz 3).

- ▶ *Abs. 6 Satz 2* hat wegen der in Abs. 6 Satz 3 folgenden Einschränkung nur geringe Bedeutung. Die entsprechende Anwendung beschränkt sich auf die Aufzeichnungspflichten (§ 41) und die Haftung (§ 42d), wobei letztere vor allem in den Fällen fehlerhafter Pauschalierungen in Betracht kommt; in diesen Fällen ist das BSFA und nicht die Deutsche Rentenversicherung Knappschaft-Bahn-See für die Haftungsinsanspruchnahme zuständig. Die wesentlichen Vorschriften über den LStAbzug (§§ 41a, 41b und 41c) sind nicht anwendbar (glA *Eisgruber in Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 40a Rz. 14).
- ▶ *Abs. 6 Satz 3* verweist als gegenüber Abs. 6 Satz 2 speziellere Regelung für die Anmeldung, Abführung und Vollstreckung der einheitlichen Pauschsteuer auf die Vorschriften für die Entrichtung der pauschalen Rentenversicherungsbeiträge. Statt nach § 41a ist also die einheitliche Pauschsteuer nach den Vorschriften der §§ 28a ff. SGB IV anzumelden und an die Einzugsstelle zu entrichten. Für geringfügig Beschäftigte in Privathaushalten bedeutet dies, dass das sog. Haushaltsscheckverfahren (§ 28a Abs. 7, 8 SGB IV) auch für die einheitliche Pauschsteuer Anwendung findet. Dies hat zur Folge, dass die einheitliche Pauschsteuer aus diesen Beschäftigungen nicht monatlich, sondern halbjährlich im Januar und Juli eines Jahres beim ArbG eingezogen wird. Die Berechnung der Steuer erfolgt in diesen Fällen durch die Deutschen Rentenversicherung Knappschaft-Bahn-See. Insoweit unterstellt die gesetzliche Regelung, dass private ArbG idR von ihrem Pauschalierungswahlrecht Gebrauch machen. Gleichwohl können auch private ArbG das Regelbesteuerungsverfahren durchführen; in diesen Fällen muss eine Einziehung durch die Deutsche Rentenversicherung Knappschaft-Bahn-See unterbleiben. Da das Meldeverfahren zum Haushaltsscheck keine Angaben zur Ausübung des Pauschalierungswahlrechts vorsieht,

bedarf es einer besonderen Mitteilung, dass keine Einziehung der einheitlichen Pauschsteuer erfolgen soll. Wird das Regelbesteuerungsverfahren durchgeführt, ist die auf die geringfügige Beschäftigung entfallende LSt nicht bei der Deutschen Rentenversicherung Knappschaft-Bahn-See, sondern beim BSFA anzumelden und abzuführen. Seit dem VZ 2013 finden die sozialrechtl. Regelungen auch Anwendung auf die Erhebung von Säumniszuschlägen und das Mahnverfahren. Für die Beitreibung und Vollstreckung von Sozialversicherungsabgaben ist die Bundeszollverwaltung zuständig. Ihr obliegt danach auch die Beitreibung nicht entrichteter einheitlicher Pauschsteuer.

Abs. 6 Satz 4 bestimmt, dass die einziehende Deutsche Rentenversicherung Knappschaft-Bahn-See die einheitliche Pauschsteuer auf die erhebungsberechtigten Körperschaften aufzuteilen hat. Dabei erfolgt die Aufteilung aus Vereinfachungsgründen dergestalt, dass 90 % der einheitlichen Pauschsteuer auf die LSt und je 5 % auf den SolZ und die KiSt entfallen. Mit dieser Aufteilung soll dem Umstand Rechnung getragen werden, dass auf pauschale LSt stets auch die Zuschlagsteuern erhoben werden. Gleichwohl erscheint der Aufteilungsmaßstab willkürlich, da er sich nicht an den üblicherweise als Zuschlag zu erhebenden StSätzen orientiert. Dies lässt sich unter den im Gesetz ausdrücklich genannten Vereinfachungsgründen sowie damit rechtfertigen, dass es sich um vergleichsweise geringe Beträge handelt. Neben der Aufteilung ist die Einzugsstelle zugleich verpflichtet, die vereinnahmten Beträge an den jeweiligen Steuergläubiger weiterzuleiten. Dass die steuererhebungsberechtigten Religionsgemeinschaften an dem Aufkommen aus der einheitlichen Pauschsteuer partizipieren, stellt noch keinen Verstoß gegen das Gebot der weltanschaulichen Neutralität des Staates dar, auch wenn der Gesetzgeber in Kauf nimmt, dass auch für geringfügig Beschäftigte, die keiner steuererhebungsberechtigten Religionsgemeinschaft angehören, KiSt erhoben wird (s. Anm. 58).

Abs. 6 Satz 5 ergänzt Abs. 6 Satz 4 hinsichtlich der Aufteilung des KiStAnteils auf die steuererhebungsberechtigten Kirchen. Diese haben sich auf eine Aufteilung dieses Anteils zu verständigen und diesen Aufteilungsmaßstab der Einzugsstelle mitzuteilen. Die Regelung ist unbestimmt und lässt für den betroffenen Bürger nicht erkennen, wem das KiStAufkommen zusteht. Auch dies dürfte jedoch noch vom weiten Gestaltungsspielraum bei der Schaffung typisierender bzw. pauschalierender Vorschriften gedeckt sein. Nicht geregelt ist, wie zu verfahren ist, wenn es zwischen den Religionsgemeinschaften nicht zu einer Verständigung über den Aufteilungsmaßstab kommt. Allerdings ist es in der Praxis wohl noch nicht zu Streitigkeiten gekommen.

Abs. 6 Satz 6 ermächtigt die Deutsche Rentenversicherung Knappschaft-Bahn-See, die einheitliche Pauschsteuer nach Abs. 2 mit den Sozialversicherungsbeiträgen als Einzugsstelle beim ArbG einzuziehen. Diese gesonderte Ermächtigung ist nur deklaratorischer Natur, da sich uE die Einzugsberechtigung schon aus Abs. 6 Sätze 1–3 ableiten lässt.

62–64 Einstweilen frei.

I. Erläuterungen zu Abs. 7: Lohnsteuerpauschalierung bei kurzfristigen Tätigkeiten im Inland

I. Bedeutung des Abs. 7

65

Vereinfachungszweck: Die seit dem VZ 2020 bestehende Pauschalierungsmöglichkeit soll die Besteuerung von beschränkt Stpfl., die sich nur für kurzfristige Tätigkeiten im Inland aufhalten, vereinfachen. Durch die pauschale Besteuerung der auf die inländ. Tätigkeit entfallenden Lohnanteile soll der mit dem LStAbzug und einer ggf. nachfolgenden Veranlagung verbundene Bürokratieaufwand vermindert werden. Nach der Gesetzesbegründung soll die Regelung „insbesondere große Arbeitgeber, wie Banken und Versicherungsunternehmen“ ansprechen (BRDrucks. 454/19, 32).

II. Voraussetzungen und Rechtsfolgen der Pauschalierung bei kurzfristiger Tätigkeit im Inland

1. Pauschalierung durch den Arbeitgeber unter Verzicht auf den Abruf der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale nach § 39e Abs. 4 Satz 2 (Abs. 7 Satz 1)

66

Unter Verzicht auf den Abruf der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale nach § 39e Abs. 4 Satz 2 kann der ArbG die Pauschalversteuerung durchführen. Wie in den anderen Pauschalierungsfällen des § 40a steht dem ArbG ein Pauschalierungswahlrecht zu (s. § 40a Anm. 17). Ihm steht es frei („kann“) zu entscheiden, ob er das Pauschalierungsverfahren durchführt oder ob er die LSt für den beschränkt stpfl. ArbN nach den allgemeinen Vorschriften einbehält und abführt. Das FA kann den ArbG weder zu einer Pauschalierung nach Abs. 7 verpflichten noch von sich aus eine Pauschalversteuerung vornehmen.

Inländischer Arbeitgeber: Die Anwendung von Abs. 7 setzt einen inländ. ArbG voraus. Auf die Rechtsform der ArbG kommt es nicht an. Zwischen ArbG und ArbN muss ein Arbeitsverhältnis im strechtl. Sinne bestehen, aufgrund dessen der ArbN einer ausländ. BS dieses inländ. Unternehmers zugeordnet ist. Da die Norm auf die Zuordnung zu einer BS abstellt, kommt es nicht darauf an, ob die BS auch die erste Tätigkeitsstätte des ArbN darstellt.

Pauschalierungsfähig sind Bezüge, die der beschränkt stpfl. ArbN für eine im Inland ausgeübte Tätigkeit erhält. Warum in Abs. 7 abw. von der üblichen Terminologie in § 40a auf „Bezüge“ statt auf „Arbeitslohn“ abgestellt wird, erschließt sich nicht; allerdings findet sich der Begriff „Bezüge“ auch in § 4 Abs. 2 Nr. 8 LStDV, der die Aufzeichnungspflichten für Bezüge regelt, die nach §§ 40 bis 40b pauschal besteuert worden sind. Da in der Gesetzesbegründung auf „Lohnanteile“ abgestellt wird (BRDrucks. 454/19, 32), sind unter „Bezüge“ iSd. Abs. 7 alle Zuwendungen zu verstehen, die als Arbeitslohn iSd. § 38 Abs. 1 Satz 1 dem LStAbzug zu unterwerfen sind. Pauschalierungsfähig sind die Bezüge (= Arbeitslohnanteile), die auf Tätigkeitszeiträume entfallen, in denen der ArbN im Inland beruflich tätig ist. Erfasst werden sollen alle Tätigkeiten, die der ArbN im Rahmen der Tätigkeit im Inland leistet, also nicht nur zeitweise Beschäftigungen im Stammhaus, sondern auch Inlandsreisen zu Kunden oder Veranstaltungen (BRDrucks. 454/19, 32). Da die auf die inländ. Tätigkeit entfallenden Lohnanteile im Inland beschränkt stpfl. sind (§ 49

Abs. 1 Nr. 4), ist für diese Lohnanteile grds. ein StAbzug vom Arbeitslohn vorzunehmen; ggf. ist eine Veranlagung zur ESt vorzunehmen (§ 50 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4). Soweit der ArbG zusätzlich die auf die inländ. Lohnanteile entfallende LSt übernimmt, liegt in der Übernahme ein weiterer geldwerter Vorteil, der erneut StPflicht auslöst.

67 2. Kurzfristige Tätigkeiten (Abs. 7 Satz 2)

Kurzfristige Tätigkeiten beim selben Arbeitgeber: Die Pauschalierungsmöglichkeit ist auf kurzfristige Tätigkeiten beschränkt. Eine kurzfristige Tätigkeit liegt nur vor, wenn die im Inland ausgeübte Tätigkeit 18 zusammenhängende Arbeitstage nicht übersteigt. Die 18-Tages-Grenze ist der Regelung in Abs. 1 Satz 2 entlehnt, so dass für die Auslegung des Begriffspaares „zusammenhängende Arbeitstage“ auf die zu Abs. 1 Satz 1 entwickelten Grundsätze zurückgegriffen werden kann (s. § 40a Anm. 28). Im Gegensatz zur kurzfristigen Beschäftigung nach Abs. 1, die jeweils die Begr. eines neuen Arbeitsverhältnisses erfordert, erfasst Abs. 7 kurzfristige Inlandsbeschäftigungen beim selben ArbG, nämlich dem inländ. ArbG. Die 18-Tages-Grenze bezieht sich auf die jeweilige Beschäftigungsperiode im Inland. Es handelt sich nicht um eine Jahreshöchstgrenze. Die Grenze kann also in einem VZ mehrfach ausgeschöpft werden. Nicht geregelt ist, wie groß der Zeitraum zwischen den Perioden der Inlandsbeschäftigung sein muss. Nach der gesetzlichen Regelung genügt also eine eintägige Unterbrechung. Diese muss allerdings auf einen Tag entfallen, der zu den regelmäßigen Arbeitstagen des ArbN gehört. Ein allg. freier Arbeitstag (zB Feiertag) reicht nicht aus.

68 3. Rechtsfolgen

Steuersatz: Die pauschale LSt ist mit einem StSatz von 30 % nebst SolZ zu erheben.

Bemessungsgrundlage der pauschalen LSt. ist der auf die inländ. Tätigkeit entfallende Arbeitslohnanteil, den der ArbG zu ermitteln hat. Dabei ist idR eine tageweise Aufteilung des laufenden Arbeitslohns sachgerecht. Unmittelbar für die Tätigkeit im Inland gewährte Leistungen (zB Zuschläge oÄ) sind in vollem Umfang dem inländ. Arbeitslohnanteil zuzuordnen.

Übernahme der Steuer durch den Arbeitgeber: Da nach Abs. 5 auch für Pauschalierungen nach Abs. 7 § 40 Abs. 3 Anwendung findet, hat der ArbG die pauschale LSt zu übernehmen (s. auch Anm. 58).