

§ 41

Aufzeichnungspflichten beim Lohnsteuerabzug

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

(1) ¹Der Arbeitgeber hat am Ort der Betriebsstätte (Absatz 2) für jeden Arbeitnehmer und jedes Kalenderjahr ein Lohnkonto zu führen. ²In das Lohnkonto sind die nach § 39e Absatz 4 Satz 2 und Absatz 5 Satz 3 abgerufenen elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale sowie die für den Lohnsteuerabzug erforderlichen Merkmale aus der vom Finanzamt ausgestellten Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug (§ 39 Absatz 3 oder § 39e Absatz 7 oder 8) zu übernehmen. ³Bei jeder Lohnzahlung für das Kalenderjahr, für das das Lohnkonto gilt, sind im Lohnkonto die Art und Höhe des gezahlten Arbeitslohns einschließlich der steuerfreien Bezüge sowie die einbehaltene oder übernommene Lohnsteuer einzutragen; an die Stelle der Lohnzahlung tritt in den Fällen des § 39b Absatz 5 Satz 1 die Lohnabrechnung. ⁴Ferner sind das Kurzarbeitergeld, das Schlechtwettergeld, das Winterausfallgeld, der Zuschuss zum Mutterschaftsgeld nach dem Mutterschutzgesetz, der Zuschuss bei Beschäftigungsverboten für die Zeit vor oder nach einer Entbindung sowie für den Entbindungstag während einer Elternzeit nach beamtenrechtlichen Vorschriften, die Entschädigungen für Verdienstausschlag nach dem Infektionsschutzgesetz vom 20. Juli 2000 (BGBl. I S. 1045) sowie die nach § 3 Nummer 28 steuerfreien Aufstockungsbeträge oder Zuschläge einzutragen. ⁵Ist während der Dauer des Dienstverhältnisses in anderen Fällen als in denen des Satzes 4 der Anspruch auf Arbeitslohn für mindestens fünf aufeinander folgende Arbeitstage im Wesentlichen weggefallen, so ist dies jeweils durch Eintragung des Großbuchstabens U zu vermerken. ⁶Hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer von einem sonstigen Bezug im ersten Dienstverhältnis berechnet und ist dabei der Arbeitslohn aus früheren Dienstverhältnissen des Kalenderjahres außer Betracht geblieben, so ist dies durch Eintragung des Großbuchstabens S zu vermerken. ⁷Die Bundesregierung wird ermächtigt, durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates vorzuschreiben, welche Einzelangaben im Lohnkonto aufzuzeichnen sind. ⁸Dabei können für Arbeitnehmer mit geringem Arbeitslohn und für die Fälle der §§ 40 bis 40b Aufzeichnungserleichterungen sowie für steuerfreie Bezüge Aufzeichnungen außerhalb des Lohnkontos zugelassen werden. ⁹Die Lohnkonten sind bis zum Ablauf des sechsten Kalenderjahres, das auf die zuletzt eingetragene Lohnzahlung folgt, aufzubewahren.

(2) ¹Betriebsstätte ist der Betrieb oder Teil des Betriebs des Arbeitgebers, in dem der für die Durchführung des Lohnsteuerabzugs maßgebende Arbeitslohn ermittelt wird. ²Wird der maßgebende Arbeitslohn nicht in dem Betrieb oder einem Teil des Betriebs des Arbeitgebers oder nicht im Inland ermittelt, so gilt als Betriebsstätte der Mittelpunkt der geschäftlichen Leitung des Arbeitgebers im Inland; im Fall des § 38 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 gilt als Betriebsstätte der Ort im Inland, an dem die Arbeitsleistung ganz oder vorwiegend stattfindet. ³Als Betriebsstätte gilt auch

der inländische Heimathafen deutscher Handelsschiffe, wenn die Reederei im Inland keine Niederlassung hat.

§ 4 LStDV

Lohnkonto

idF der LStDV v. 10.10.1989 (BGBl. I 1989, 1849; BStBl. I 1989, 402), zuletzt geändert durch UntStReiseKG v. 20.2.2013 (BGBl. I 2013, 285; BStBl. I 2013, 188)

(1) Der Arbeitgeber hat im Lohnkonto des Arbeitnehmers Folgendes aufzuzeichnen:

1. den Vornamen, den Familiennamen, den Tag der Geburt, den Wohnort, die Wohnung sowie die in einer vom Finanzamt ausgestellten Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug eingetragenen allgemeinen Besteuerungsmerkmale. ²Ändern sich im Laufe des Jahres die in einer Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug eingetragenen allgemeinen Besteuerungsmerkmale, so ist auch der Zeitpunkt anzugeben, von dem an die Änderungen gelten;
2. den Jahresfreibetrag oder den Jahreshinzurechnungsbetrag sowie den Monatsbetrag, Wochenbetrag oder Tagesbetrag, der in einer vom Finanzamt ausgestellten Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug eingetragen ist, und den Zeitraum, für den die Eintragungen gelten;
3. bei einem Arbeitnehmer, der dem Arbeitgeber eine Bescheinigung nach § 39b Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes in der am 31. Dezember 2010 geltenden Fassung (Freistellungsbescheinigung) vorgelegt hat, einen Hinweis darauf, dass eine Bescheinigung vorliegt, den Zeitraum, für den die Lohnsteuerbefreiung gilt, das Finanzamt, das die Bescheinigung ausgestellt hat, und den Tag der Ausstellung;
4. in den Fällen des § 19 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes die für die zutreffende Berechnung des Versorgungsfreibetrags und des Zuschlags zum Versorgungsfreibetrag erforderlichen Angaben.

(2) Bei jeder Lohnabrechnung ist im Lohnkonto folgendes aufzuzeichnen:

1. der Tag der Lohnzahlung und der Lohnzahlungszeitraum;
2. in den Fällen des § 41 Absatz 1 Satz 5 des Einkommensteuergesetzes jeweils der Großbuchstabe U;
3. der Arbeitslohn, getrennt nach Barlohn und Sachbezügen, und die davon einbehaltene Lohnsteuer. ²Dabei sind die Sachbezüge einzeln zu bezeichnen und – unter Angabe des Abgabtags oder bei laufenden Sachbezügen des Abgabzeitraums, des Abgabeorts und des Entgelts – mit dem nach § 8 Abs. 2 oder 3 des Einkommensteuergesetzes maßgebenden und um das Entgelt geminderten Wert zu erfassen. ³Sachbezüge im Sinne des § 8 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes und Versorgungsbezüge sind jeweils als solche kenntlich zu machen und ohne Kürzung um Freibeträge nach § 8 Abs. 3 oder § 19 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes einzutragen. ⁴Trägt der Arbeitgeber im Falle der Nettolohnzahlung die auf den Arbeitslohn entfallende Steuer selbst, ist in jedem Fall der Bruttoarbeitslohn einzutragen, die nach den Nummern 4 bis 8 gesondert aufzuzeichnenden Beträge sind nicht mitzuzählen;
4. steuerfreie Bezüge mit Ausnahme der Vorteile im Sinne des § 3 Nr. 45 des Einkommensteuergesetzes und der Trinkgelder. ²Das Betriebsstättenfinanzamt kann zulassen, dass auch andere nach § 3 des Einkommensteuergesetzes steuerfreie Bezüge nicht angegeben werden, wenn es sich um Fälle von geringer Bedeutung handelt oder wenn die Möglichkeit zur Nachprüfung in anderer Weise sichergestellt ist;
5. Bezüge, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung oder unter Progressionsvorbehalt nach § 34c Abs. 5 des Einkommensteuergesetzes von der Lohnsteuer freigestellt sind;

6. außerordentliche Einkünfte im Sinne des § 34 Abs. 1 und 2 Nr. 2 und 4 des Einkommensteuergesetzes und die davon nach § 39b Abs. 3 Satz 9 des Einkommensteuergesetzes einbehaltene Lohnsteuer;
 7. (weggefallen)
 8. Bezüge, die nach den §§ 40 bis 40b des Einkommensteuergesetzes pauschal besteuert worden sind, und die darauf entfallende Lohnsteuer. ²Lassen sich in den Fällen des § 40 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 und Absatz 2 des Einkommensteuergesetzes die auf den einzelnen Arbeitnehmer entfallenden Beträge nicht ohne weiteres ermitteln, so sind sie in einem Sammelkonto anzuschreiben. ³Das Sammelkonto muss die folgenden Angaben enthalten: Tag der Zahlung, Zahl der bedachten Arbeitnehmer, Summe der insgesamt gezahlten Bezüge, Höhe der Lohnsteuer sowie Hinweise auf die als Belege zum Sammelkonto aufzubewahrenden Unterlagen, insbesondere Zahlungsnachweise, Bestätigung des Finanzamts über die Zulassung der Lohnsteuerepauschalierung. ⁴In den Fällen des § 40a des Einkommensteuergesetzes genügt es, wenn der Arbeitgeber Aufzeichnungen führt, aus denen sich für die einzelnen Arbeitnehmer Name und Anschrift, Dauer der Beschäftigung, Tag der Zahlung, Höhe des Arbeitslohns und in den Fällen des § 40a Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes auch die Art der Beschäftigung ergeben. ⁵Sind in den Fällen der Sätze 3 und 4 Bezüge nicht mit dem ermäßigten Kirchensteuersatz besteuert worden, so ist zusätzlich der fehlende Kirchensteuerabzug aufzuzeichnen und auf die als Beleg aufzubewahrende Unterlage hinzuweisen, aus der hervorgeht, dass der Arbeitnehmer keiner Religionsgemeinschaft angehört, für die die Kirchensteuer von den Finanzbehörden erhoben wird.
- (3) ¹Das Betriebsstättenfinanzamt kann bei Arbeitgebern, die für die Lohnabrechnung ein maschinelles Verfahren anwenden, Ausnahmen von den Vorschriften der Absätze 1 und 2 zulassen, wenn die Möglichkeit zur Nachprüfung in anderer Weise sichergestellt ist. ²Das Betriebsstättenfinanzamt soll zulassen, dass Sachbezüge im Sinne des § 8 Abs. 2 Satz 11 und Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes für solche Arbeitnehmer nicht aufzuzeichnen sind, für die durch betriebliche Regelungen und entsprechende Überwachungsmaßnahmen gewährleistet ist, dass die in § 8 Abs. 2 Satz 11 oder Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes genannten Beträge nicht überschritten werden.
- (4) ¹In den Fällen des § 38 Abs. 3a des Einkommensteuergesetzes ist ein Lohnkonto vom Dritten zu führen. ²In den Fällen des § 38 Abs. 3a Satz 2 ist der Arbeitgeber anzugeben und auch der Arbeitslohn einzutragen, der nicht vom Dritten, sondern vom Arbeitgeber selbst gezahlt wird. ³In den Fällen des § 38 Abs. 3a Satz 7 ist der Arbeitslohn für jedes Dienstverhältnis gesondert aufzuzeichnen.

Autorin: Dr. Christina **Reuss**, Richterin am FG, Freiburg
 Mitherausgeber: Dr. Winfried **Bergkemper**, Richter am BFH aD, Lenggries

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 41

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 41	1	IV. Geltungsbereich des § 41	4
II. Rechtsentwicklung des § 41	2	V. Verhältnis des § 41 zu anderen Vorschriften	5
III. Bedeutung des § 41	3	VI. Verfahrensfragen zu § 41	6

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Führen von Lohnkonten durch den Arbeitgeber**

	Anm.		Anm.
I. Verpflichtung zum Führen eines Lohnkontos (Abs. 1 Satz 1)	8	V. Vermerk des Großbuchstabens U (Abs. 1 Satz 5)	13
II. Übernahme bestimmter Besteuerungsmerkmale in das Lohnkonto (Abs. 1 Satz 2)	9	VI. Vermerk des Großbuchstabens S (Abs. 1 Satz 6)	14
III. Eintragungen bei Lohnzahlungen und -abrechnungen (Abs. 1 Satz 3)		VII. Ermächtigungsgrundlage für Detailregelungen durch Rechtsverordnungen (Abs. 1 Sätze 7 und 8)	
1. Eintragungen bei Lohnzahlungen (Abs. 1 Satz 3 Halbs. 1)	10	1. Ermächtigung für Einzelangaben im Lohnkonto (Abs. 1 Satz 7)	15
2. Eintragungen bei Lohnabrechnungen (Abs. 1 Satz 3 Halbs. 2)	11	2. Ermächtigung für die Zulassung von Aufzeichnungserleichterungen und Aufzeichnungen außerhalb des Lohnkontos (Abs. 1 Satz 8)	16
IV. Eintragung von Kurzarbeiter-, Schlechtwetter- und Winterausfallgeld sowie bestimmter Zuschüsse, Entschädigungen und Aufstockungsbeträge (Abs. 1 Satz 4)	12	VIII. Aufbewahrungsfrist für Lohnkonten (Abs. 1 Satz 9)	17

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Lohnsteuerrechtliche Betriebsstätte**

	Anm.		Anm.
I. Lohnsteuerrechtliche Bestimmung der Betriebsstätte (Abs. 2 Satz 1)	18	2. Ausländischer Verleiher von Leiharbeitnehmern (Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2)	20
II. Lohnsteuerrechtliche Betriebsstättenfiktionen (Abs. 2 Sätze 2 und 3)		3. Sonderregelung für bestimmte Handelsschiffe (Abs. 2 Satz 3)	21
1. Lohnermittlung außerhalb des Betriebs oder im Ausland (Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1)	19		

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 41

Schrifttum: BALS, Durchführung des Lohnsteuerabzugs ab 1975, BB 1974, 1572; LANG, Das neue Lohnsteuerrecht, StuW 1975, 113; GILOY, Örtliche Zuständigkeit der Finanzämter im Lohnsteuerverfahren, BB 1978, 549; ZWANK, Die Lohnsteuer-Außenprüfung bei der EDV-Lohnabrechnung, StBp. 1979, 25; WOLF, Aufgaben des Arbeitgebers beim Progressionsvorbehalt für Lohnersatzleistungen, DB 1982, 821; GOYDKE, Lohnsteuerhaftung des Entleihers bei Arbeitnehmerüberlassung nach dem Steuerbereinigungsgesetz 1986, DSzZ 1986, 68; REINHART, Nochmals: Lohnsteuerliche Fragen bei verzögerter oder nicht vollständiger Auszahlung von Arbeitslohn, DB 1986, 2203; HARDER-BUSCHNER/JUNGBLUT, Vorsorgeaufwendungen im Lohnsteuerabzugsverfahren ab 2010, NWB 34/2009, 2636; WISSENSCHAFTLICHER BEIRAT STEUERN DER ERNST & YOUNG GMBH, Stuttgart, Der Arbeitgeber als kostenloses Hilfsorgan der Finanzverwaltung?, DB 2013, 139.

Verwaltungsanweisung: R 41.1-41.3 LStR.

I. Grundinformation zu § 41

1

§ 41 enthält grundlegende Regelungen für die Führung von Lohnkonten durch den ArbG (Abs. 1, der zugleich der BReg. als Verordnungsgeber die Ermächtigung gibt, weitere Detailregelungen zu treffen) und definiert den lstrechl. BSBegriff, der sowohl vom BSBegriff des § 12 AO als auch von den doppelbesteuerungsrechtl. Begriffsbestimmungen abweicht (Abs. 2).

II. Rechtsentwicklung des § 41

2

EStRG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): Mit der Neufassung des § 41 wird erstmals die Pflicht zum Führen von Lohnkonten und die Festlegung eines Teils der vorzunehmenden Aufzeichnungen (Abs. 1) sowie die Legaldefinition der lstrechl. BS (Abs. 2) unmittelbar in das EStG eingefügt.

BetrAVG v. 19.12.1974 (BGBl. I 1974, 3610; BStBl. I 1975, 22): Der mit dem BetrAVG neu ins EStG eingefügte § 40b wird in § 41 Abs. 1 Satz 8 (damals Satz 5) aufgenommen.

2. HStruktG v. 22.12.1981 (BGBl. I 1981, 1523; BStBl. I 1982, 235): Abs. 1 wird um den jetzigen Satz 4 ergänzt. Danach sind in das Lohnkonto auch das ausgezahlte Kurzarbeiter- und Schlechtwettergeld sowie die diesen Leistungen entsprechenden Bruttobeträge iSd. damaligen § 32b Abs. 2 Nr. 1 einzutragen.

HBegleitG 1983 v. 20.12.1982 (BGBl. I 1981, 1857; BStBl. I 1982, 972): In Abs. 1 wird der damalige Satz 4 eingefügt. Die Ermittlung der LSt ist nach der mit diesem Gesetz neu eingeführten besonderen LStTabelle (damaliger § 38c Abs. 2) durch Eintrag des Großbuchstabens B in das Lohnkonto kenntlich zu machen.

StBereinigungsG 1986 v. 19.12.1985 (BGBl. I 1985, 2436; BStBl. I 1985, 735): Durch Anfügen von Halbs. 2 in Abs. 2 Satz 2 wird die BSFiktion des Abs. 2 Satz 2 für den Fall der Lohnzahlung durch einen ausländ. Verleiher iSd. § 38 Abs. 1 Nr. 2 auf den Ort der ganzen oder vorwiegenden Arbeitsleistung ergänzt.

StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): Die Neufassung des jetzigen Abs. 1 Satz 4 enthält die Beschränkung der Eintragungspflicht für das Kurzarbeiter- und Schlechtwettergeld auf die bezogenen Leistungen sowie die Erweiterung der Eintragungspflicht auf den Zuschuss zum

Mutterschaftsgeld nach dem MuSchG und auf Entschädigungen für Verdienstausfall nach dem BSeuchenG. Ein neuer Satz 6 (jetzt Satz 5) wird in Abs. 1 eingefügt. Für den Fall, dass während der Dauer des Dienstverhältnisses in anderen Fällen als in denen des jetzigen Satzes 4 zeitweise kein Anspruch auf Arbeitslohn besteht, normiert er die Eintragungspflicht des Großbuchstabens U.

Gesetz zur Änderung des AFG und zur Förderung eines gleitenden Übergangs älterer Arbeitnehmer in den Ruhestand v. 20.12.1988 (BGBl. I 1988, 2343; BStBl. I 1989, 38): Der jetzige Abs. 1 Satz 4 erfährt eine Erweiterung der Eintragungspflicht auf Aufstockungsbeträge nach dem AltersteilzeitG.

WoBauFG v. 22.12.1989 (BGBl. I 1989, 2408; BStBl. I 1989, 505): Die Neufassung des jetzigen Abs. 1 Satz 5 bewirkt eine Änderung der Eintragungspflicht des Großbuchstabens U durch den Wegfall des Anspruchs auf Arbeitslohn im Wesentlichen für mindestens fünf aufeinanderfolgende Arbeitstage.

StÄndG 1992 v. 25.2.1992 (BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 146): Der jetzige Abs. 1 Satz 4 wird ergänzt. Die Eintragungspflicht erfährt eine Erweiterung auf den Zuschuss nach § 4a MutterschutzVO oder entsprechende Landesregelungen.

Zweites Gesetz zur Änderung des AFG im Bereich des Baugewerbes v. 15.12.1995 (BGBl. I 1995, 1809; BStBl. I 1995, 785): Der jetzige Abs. 1 Satz 4 wird ergänzt. Die Eintragungspflicht erfährt eine Erweiterung auf das Winterausfallgeld.

BBVAnpG 1998 v. 6.8.1998 (BGBl. I 1998, 2026; BStBl. I 1998, 1125): Die Aufzählung der nach dem jetzigen Abs. 1 Satz 4 in das Lohnkonto einzutragenden Beträge wird um die in § 6 Abs. 2 BundesbesoldungsG normierten Zuschläge ergänzt.

Gesetz zur Neuregelung der geringfügigen Beschäftigungsverhältnisse v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 388; BStBl. I 1999, 302): In Abs. 1 Satz 2 wird aufgenommen, dass auch die Merkmale aus der Freistellungsbescheinigung (damaliger § 39a Abs. 6) in das Lohnkonto zu übernehmen sind.

SeuchRNeuG v. 20.7.2000 (BGBl. I 2000, 1045): Die Änderung im jetzigen Abs. 1 Satz 4 resultiert aus dem Übergang vom BSeuchenG zum InfektionsschutzG (IfSG) v. 20.7.2000 (BGBl. I 2000, 1045).

StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. 2000, 1428): Die Änderung im damaligen Abs. 1 Satz 4 berücksichtigt den Wegfall des § 38c.

StÄndG 2001 v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3794; BStBl. I 2002, 4): Der jetzige Abs. 1 Satz 4 wird im Hinblick auf die Änderung in § 3 Nr. 28 präzisiert.

StÄndG 2003 v. 15.12.2003 (BGBl. I 2003, 2645; BStBl. I 2003, 710): Der damalige Abs. 1 Satz 2 normiert die Pflicht des ArbG zur Übernahme der für die LStZerlegung erforderlichen Merkmale aus der LStKarte oder aus einer entsprechenden Bescheinigung in das Lohnkonto. Außerdem wird er im Hinblick auf den Wegfall von § 39a Abs. 6 redaktionell angepasst. Der neue Satz 7 (jetzt Satz 6) in Abs. 2 führt den Vermerk des Großbuchstabens S im Lohnkonto ein. Dieser ist dann anzubringen, wenn der ArbG von der in § 39b Abs. 3 erstmals zugelassenen vereinfachten Ermittlung des voraussichtlichen Jahresarbeitslohns Gebrauch machte.

DNeuG v. 5.2.2009 (BGBl. I 2009, 160): Durch die Änderungen im jetzigen Abs. 1 Satz 4 wird der bisherige Rechtsverweis auf die MutterschutzVO oder entsprechende Landesregelungen konkretisiert.

BürgEntlG-KV v. 16.7.2009 (BGBl. I 2009, 1959; BStBl. I 2009, 782): Der damalige Abs. 1 Satz 4 entfällt ersatzlos. Ab VZ 2010 ist der Großbuchstabe B nicht mehr zu vermerken. Die Änderung trägt dem Bedeutungsverlust des Großbuchstabens B im LStAbzugsverfahren Rechnung. Dieser resultiert aus dem Wegfall der Unterscheidung zwischen ungekürzter und gekürzter Vorsorgepauschale (§ 10c Abs. 2 und 3 aF). Bislang hatte der ArbG die Unterscheidung zu treffen, ob beim LStAbzug die gekürzte oder die ungekürzte Vorsorgepauschale zu berücksichtigen ist. Bei Berücksichtigung der gekürzten Vorsorgepauschale musste er dies im Lohnkonto durch Aufnahme des Großbuchstabens B vermerken. Das neue Recht stellt beim LStAbzug jetzt grds. in jedem Versicherungsweig (Renten-, Kranken- und soziale Pflegeversicherung) in pauschalierter Weise auf die Zahlung von Vorsorgeaufwendungen ab. Der ArbG muss also nicht mehr zwischen den beiden Gruppen von ArbN unterscheiden. Der Vermerk des Großbuchstabens B im Lohnkonto ist überflüssig geworden.

StVOÄndVO v. 17.11.2010 (BGBl. I 2010, 1544; BStBl. I 2010, 1282): Art. 2 nimmt diverse Änderungen bei der Führung des Lohnkontos gem. § 4 LStDV vor. Zum einen handelt es sich um redaktionelle Folgeanpassungen an Änderungen durch das BürgEntlG-KV v. 16.7.2009 (§ 4 Abs. 1 und 2 LStDV); zum anderen erfolgt eine Kompetenzerweiterung für die Genehmigung von Aufzeichnungserleichterungen im Lohnkonto auf das BSFA (§ 4 Abs. 3 Satz 1 LStDV).

BeitrRLUmsG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171): Abs. 1 Satz 2 wird aufgrund des Wegfalls der LStKarte und deren Ersatz durch das Verfahren der elektronischen LStAbzugsmerkmale (§§ 39, 39e) angepasst.

UntStReiseKG v. 20.2.2013 (BGBl. I 2013, 285; BStBl. I 2013, 188): Der bisherige Gesetzesverweis in § 4 Abs. 3 Satz 2 LStDV auf § 8 Abs. 2 Satz 9 wird redaktionell angepasst, denn nach § 8 Abs. 2 Satz 7 werden zwei neue Sätze eingefügt. Der bisherige Satz 9 wird zu Satz 11. Eine Neuregelung erfährt er dadurch nicht.

III. Bedeutung des § 41

3

Die Vorschrift regelt Inhalt (Abs. 1) und Ort (Abs. 2) der im LStAbzugsverfahren zu führenden Aufzeichnungen. Dabei ist die Festlegung der aufzuzeichnenden Einzeldaten weitgehend dem Ordnungsgeber überlassen (Abs. 1 Sätze 7 und 8). Diese Ermächtigung ist durch § 4 LStDV ausgefüllt. Die Vorschrift verfolgt weitgehend steuerungstechnische Zwecke.

Beweissicherung: Das vorschriftsgemäß geführte Lohnkonto soll es dem BSFA jederzeit ermöglichen, die Einbehaltung oder Übernahme und Abführung der LSt zu prüfen. Dies erfolgt insbes. im Rahmen einer LStAußenprüfung (§ 42f). Auch außerhalb des LStAbzugsverfahrens kann das Lohnkonto durchaus zu Beweis Zwecken herangezogen werden (zB Beweis für Lohnkosten als BA/WK – bei privaten Überschusseinkünften – oder bei arbeitsrechtl. Ansprüchen).

Vereinfachung und Arbeiterleichterung: Im Lohnkonto werden alle lstrechtl. relevanten Besteuerungsmerkmale zusammengetragen. Es kann oft sinnvoll sein, über den notwendigen Inhalt hinaus noch weitere Informationen in das Lohnkonto aufzunehmen (zB Ein- und Austritt des ArbN, Urlaubs- oder Krankheitstage). Insoweit hat sich das Lohnkonto in der Praxis zu einem Sammelbecken für arbeitnehmerbezogene Daten entwickelt, bei deren Verwendung der ArbG nicht zuletzt wegen der informationellen Selbstbestimmung der ArbN

besondere Obacht walten lassen muss. Für die elektronischen LStAbzugsmerkmale gilt unmittelbar das Offenbarungsverbot aus § 39 Abs. 8 Satz 2. Gleiches lässt sich für die weiteren Daten zumindest aus der arbeitsrechtl. Fürsorgepflicht des ArbG herleiten. Darüber hinaus ist das Lohnkonto Arbeitsgrundlage zur Erfüllung weiterer Pflichten (zB LStBescheinigung, § 41b; LStJahresausgleich durch den ArbG, s. § 42b Anm. 27). Durch den späteren Eintrag in die LStBescheinigung tragen die Aufzeichnungen im Lohnkonto wesentlich dazu bei, dass die Besteuerungsgrundlagen bei einer ggf. nachfolgenden EStVeranlagung zu treffend erfasst werden.

4

IV. Geltungsbereich des § 41

§ 41 ist nach Wortlaut und Stellung im Gesetz auf den Bereich des LStAbzugsverfahrens (§§ 38 ff.) beschränkt. Betroffen sind somit nur die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19).

Sachlicher Geltungsbereich: Abs. 1 bestimmt nach seinem Wortlaut die Pflicht zum Führen eines Lohnkontos für jeden ArbG, unabhängig davon, ob es sich um KStSubjekte, um estpfl. Einzelpersonen oder um PersGes. handelt. Aus der Geltung allein im LStAbzugsverfahren ergibt sich, dass die Pflicht nur bei einem ArbG entsteht, der überhaupt einen StAbzug vom Arbeitslohn (LSt) vorzunehmen hat (ArbG iSd. § 38).

Abs. 2 definiert den Begriff der BS für das gesamte LStAbzugsverfahren, nicht nur für die Pflicht zum Führen eines Lohnkontos gem. Abs. 1. Der lstrechtl. BSBegriff gilt jedoch nicht für die Bestimmung eines inländ. ArbG. § 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 verweist auf § 12 AO (s. § 38 Anm. 27).

Persönlicher Geltungsbereich: Die für den ArbG bestehenden Aufzeichnungspflichten beim LStAbzug erstrecken sich grds. auf jeden ArbN (Schuldner der LSt, § 38 Abs. 2 Satz 1), unabhängig davon, ob er beschränkt oder unbeschränkt estpfl. ist.

5

V. Verhältnis des § 41 zu anderen Vorschriften

Verhältnis zu § 3 (Steuerfreie Einnahmen): Die StFreiheit von Einnahmen hängt für den ArbN nicht vom ordnungsgemäßen Führen eines Lohnkontos ab. Für das LStAbzugsverfahren kann das Lohnkonto jedoch materiell-rechtl. Voraussetzung sein. Der BFH (BFH v. 6.3.1980 – VI R 65/77, BStBl. II 1980, 289) hat in diesem Zusammenhang entschieden, dass die StFreiheit des § 3 Nr. 16 (Vergütung zur Erstattung von Reisekosten etc.) zumindest im LStAbzugsverfahren nicht in Anspruch genommen werden könne, falls der ArbG seine Nachweis- und Belegnahmepflichten nicht erfüllt.

Verhältnis zu § 42d (Haftung des Arbeitgebers und Haftung für Arbeitnehmer-Überlassung): Der Vollzug des LStAbzugs und die Erfüllung der Pflicht zum Führen eines Lohnkontos wird wegen der Haftungsfolgen durch § 42d mit gesichert. Können infolge eines Verstoßes gegen die Dokumentationspflichten die Besteuerungsgrundlagen nicht festgestellt werden, kann dies in einem Haftungsverfahren gegen den ArbG zu einer Beweislastumkehr führen (vgl. BFH v. 7.12.1984 – VI R 164/79, BStBl. II 1985, 164).

Verhältnis zu § 42f (Lohnsteuer-Außenprüfung): Das Lohnkonto ist die wichtigste Unterlage für die LStAußenprüfung. Im Lohnkonto (bzw. soweit zu-

gelassen in Sammelkonten) sind alle für die LStAußenprüfung relevanten Besteuerungsgrundlagen und Belege gebündelt.

Verhältnis zu § 4 LStDV (Lohnkonto): Siehe Anm. 15 und 16.

Verhältnis zur Lohnkirchensteuer: Die in den einzelnen Bundesländern zur KiSt ergangenen Regelungen erklären grds. die für die ESt und LSt geltenden Vorschriften für entsprechend anwendbar. Daraus folgt, dass auch § 41 bei der Lohnkirchensteuer zu beachten ist. Bei Anwendung des BS-Prinzips sind Fälle denkbar, in denen für den Wohnort des ArbN und den Ort der BS des ArbG unterschiedliche StSätze gelten und demzufolge ein unzutreffender Lohnkirchensteuerabzug erfolgt. Teilweise ist vorgesehen, dass in diesen Fällen das BSFA dem ArbG auf Antrag gestatten kann, die Lohnkirchensteuer für einen solchen ArbN nach dem am Ort des Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthalts geltenden KiStsatz abzuziehen und abzuführen (zB § 12 Abs. 3 Satz 2 Nds. KiStRG v. 10.7.1986, Nds. GVBl. 1986, 281). Im Übrigen erfolgt ein Ausgleich entweder über das finanzamtliche Veranlagungsverfahren oder im Rahmen eines kirchenbehördlichen Erstattungsverfahrens gegen die Religionsgemeinschaft.

Verhältnis zum SolZG: Gemäß § 51a Abs. 1 ist § 41 für den im Abzugsverfahren erhobenen SolZ entsprechend anzuwenden.

Verhältnis zu § 12 AO und DBA (Betriebsstätte): Die BS-Definition des Abs. 2 weicht teilweise von den Definitionen in § 12 AO und in den DBA ab. Für das LStAbzugsverfahren verdrängt Abs. 2 als spezialgesetzliche Regelung diese Vorschriften. So ist es etwa möglich, dass ein Repräsentations- oder Verbindungsbüro eines ausländ. Unternehmens mit ArbN eine IStrechtl. BS begründet, ohne dass in Deutschland aufgrund bloßer Vorbereitungs- und Hilfstätigkeiten stpfl. BSEinkünfte iSd. DBA-Rechts zu erfassen sind (vgl. U. PRINZ, FR 1996, 479 [481]). Insoweit geht Abs. 2 in seiner Wirkung über den DBA-rechtl. BSBegriff hinaus.

Verhältnis zu § 145 ff. AO (Führen von Büchern und Aufzeichnungen): §§ 145 ff. AO sind auf das Lohnkonto und die darin enthaltenen Aufzeichnungen anzuwenden.

Verhältnis zu § 380 AO (Gefährdung von Abzugsteuern): Der Vollzug des LStAbzugs und somit auch die Pflicht zum Führen eines Lohnkontos wird durch § 380 AO steuerstrafrechtl. gesichert. Allein ein Verstoß gegen die Dokumentationspflichten führt allerdings nicht zu einer Ordnungswidrigkeit iSd. § 380 AO.

Verhältnis zu § 7 ZerlG (Zerlegung der Lohnsteuer): Der auf Art. 107 Abs. 1 Satz 2 GG fußende § 7 ZerlG hebt die Verteilungswirkungen des im LStAbzugsverfahren herrschenden BS-Prinzips im Wesentlichen wieder auf.

Verhältnis zu § 28f Abs. 1 SGB IV (Aufzeichnungspflicht des Arbeitgebers für die gesetzlichen Sozialversicherungen): Für die gesetzliche Kranken-, Unfall- und Rentenversicherung einschließlich der Alterssicherung der Landwirte sowie die soziale Pflegeversicherung (Versicherungszweige) verpflichtet § 28f Abs. 1 SGB IV den ArbG, für jeden Beschäftigten – getrennt nach Kj. – Lohnunterlagen im Geltungsbereich des SGB in deutscher Sprache zu führen und bis zum Ablauf des auf die letzte Prüfung durch den zuständigen Träger der Rentenversicherung folgenden Kj. geordnet aufzubewahren. Diese Pflicht gilt nicht hinsichtlich der Beschäftigten in privaten Haushalten. Die landwirtschaftlichen Krankenkassen können wegen der mitarbeitenden Familienangehörigen Ausnahmen zulassen. Konkretisiert wird die Aufzeichnungspflicht durch den auf

§ 41 Anm. 5–8 B. Abs. 1: Führen von Lohnkonten durch ArbG

§ 28n Nr. 4 SGB IV beruhenden § 8 der BeitragsverfahrensVO v. 3.5.2006 (BGBl. I 2006, 1138). § 28f SGB IV wurde § 41 Abs. 1 nachgebildet, § 8 der BeitragsverfahrensVO ähnelt § 4 LStDV und insgesamt entsprechen die Regelungen den §§ 146, 147 AO (vgl. BTDrucks. 11/2221, 23).

Verhältnis zum Bundesdatenschutzgesetz (BDSG): Die im Lohnkonto vorzunehmenden Eintragungen sind personenbezogene Daten iSd. § 3 Abs. 1 BDSG. Gemäß § 1 Abs. 2 Nr. 1 und 2 BDSG iVm. § 12 Abs. 4 BDSG folgt daraus für öffentliche Stellen (§ 2 BDSG), dass die Regelungen des BDSG zu beachten sind. Da das Lohnkonto idR eine Datei iSd. § 3 Abs. 2 BDSG ist, die ein ArbG zumindest auch für berufliche Zwecke verarbeitet oder nutzt, gilt dies regelmäßig auch für natürliche und juristische Personen, Gesellschaften und andere Personenvereinigungen des privaten Rechts.

6 VI. Verfahrensfragen zu § 41

Die Pflicht zum Führen eines Lohnkontos ist öffentlich-rechtl. Natur und kann ggf. vom BSFA mit den Mitteln der Verwaltungsvollstreckung (§§ 328 ff. AO) durchgesetzt werden. Soweit das Lohnkonto als Grundlage der LStAußenprüfung noch ausreicht, kann über geringfügige Mängel hinweggesehen werden.

7 Einstweilen frei.

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Führen von Lohnkonten durch den Arbeitgeber

8 I. Verpflichtung zum Führen eines Lohnkontos (Abs. 1 Satz 1)

Gemäß Satz 1 wird der ArbG zum Führen von Lohnkonten verpflichtet („der Arbeitgeber hat ...“). Die Verpflichtung ist am „Ort der Betriebsstätte“ zu erfüllen und erstreckt sich auf „jeden Arbeitnehmer und jedes Kalenderjahr“.

Arbeitgeber als Adressat der Pflicht: Die Verpflichtung zum Führen eines Lohnkontos trifft alle ArbG, die zur Einbehaltung und zum Abführen von LSt verpflichtet sind, inländ. ArbG (§ 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1) sowie diejenigen ArbG, die einem Dritten (Entleiher) ArbN gewerbsmäßig zur Arbeitsleistung im Inland überlassen, sog. ausländ. Verleiher (§ 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2). Auch ein Dritter iSd. § 38 Abs. 3a ist Adressat dieser Pflicht. Besteht keine Verpflichtung des ArbG zur Vornahme des LStAbzugs, braucht kein Lohnkonto geführt zu werden.

Lohnkonto: Der ArbG darf, selbst wenn er für unterschiedliche ArbN verschiedene BS hat, für den einzelnen ArbN lediglich ein Lohnkonto in der maßgeblichen BS führen. Er darf keine Aufzeichnungen in geteilten Lohnkonten vornehmen, auch nicht im Interesse innerbetrieblicher Geheimhaltung einzelner Lohnbestandteile. Eine solche Spaltung würde dem Zweck der leichten Prüfbarkeit des LStAbzugs entgegenstehen. Es ist jedoch zulässig, die Lohnkonten einzelner ArbN getrennt von den übrigen zu führen oder die Aufzeichnungen innerhalb einer BS insoweit getrennt vorzunehmen, als ein Teil der Aufzeichnungen in einem Ergänzungslohnkonto erfolgt. Dann müssen jedoch sowohl

das Lohnkonto als auch das Ergänzungslohnkonto entsprechende Hinweise enthalten.

Führen der Lohnkonten am Ort der Betriebsstätte: Der ArbG hat seine Aufzeichnungspflichten beim LStAbzug am Ort der BS zu erfüllen. Es erfolgt ein Rechtsverweis auf Abs. 2. Falls der ArbG mehrere BS hat, kann er auch für verschiedene ArbN die Lohnkonten an verschiedenen Orten führen. Es wird in der Praxis von der FinVerw. nicht beanstandet, wenn die Lohnkonten in den Büros der Angehörigen der steuerberatenden Berufe geführt werden. Im Fall einer LStAußenprüfung müssen dann jedoch die Unterlagen vom ArbG herbeigeschafft werden, sofern die Prüfung nicht im Büro des Steuerberaters erfolgt.

Führen eines Lohnkontos für jeden Arbeitnehmer: Die Pflicht zum Führen eines Lohnkontos wird für jeden einzelnen ArbN begründet, ohne Rücksicht darauf, wie lange ein Dienstverhältnis gedauert hat oder ob stl. relevante Sachverhalte zu vermerken sind. Sie besteht unabhängig von der Höhe des Arbeitslohns. Zu rechtfertigen ist dieser Aufwand durch eine zumindest denkbare Istrechtl. Relevanz. Die Pflicht zur getrennten Lohnkontenführung besteht selbst dann, wenn der ArbG in den Fällen der §§ 40 bis 40b selbst die LSt zu übernehmen hat. Hierfür sieht § 4 Abs. 2 Nr. 8 LStDV teilweise Erleichterungen vor (Einrichtung eines Sammelkontos).

Führen eines Lohnkontos für jedes Kalenderjahr: Der ArbG hat für jedes Kj. ein neues Lohnkonto zu führen. Er hat die einzelnen zu vermerkenden Sachverhalte zeitlich dem jeweiligen Lohnkonto des betreffenden Kj. zuzuordnen. Diese zeitraumbezogene Abgrenzung und getrennte Aufzeichnung spiegelt die Jahresbesteuerung (Periodizität) der ESt beim ArbN wider.

Ausnahmen von der Pflicht zum Führen eines Lohnkontos sieht § 4 Abs. 2 Nr. 4 (ArbN mit stfreien Bezügen) und Abs. 3 LStDV (mit Genehmigung des BSFA bei ArbG, die ein maschinelles Lohnabrechnungsverfahren mit gesicherter Kontrollmöglichkeit haben) vor.

Beginn und Ende der Pflicht zum Führen eines Lohnkontos: Die Verpflichtung zum Führen eines Lohnkontos beginnt mit der Einstellung des ArbN oder dem Beginn des Kj. Sie endet mit der Entlassung des ArbN oder dem Ende des Kj.

Inhalt des Lohnkontos: Der Inhalt des Lohnkontos wird in Abs. 1 Satz 1 nicht näher definiert. Seine Festlegung erfolgt in Abs. 1 Sätze 2 bis 6 sowie in § 4 LStDV.

Führen des Lohnkontos: Wie das Lohnkonto zu führen ist, wird nicht geregelt. Der ArbG kann, unter Berücksichtigung des in seinem Betrieb verwendeten Buchführungssystems, bestimmen, in welcher Form er Lohnkonten führt, in Kartei- (Stammkarten), Buch-, Heft-, Loseblatt-Form oder im Rahmen eines maschinellen Verfahrens (EDV-gestützt). Wesentlich ist, dass hierbei der Zweck der leichten Nachprüfbarkeit beachtet wird. Auch §§ 145 ff. AO sind zu beachten. Lohn- bzw. Gehaltskonten im Rahmen der Finanzbuchhaltung genügen idR den Anforderungen an ein Lohnkonto nicht, da sie nicht alle erforderlichen Einzelangaben enthalten.

Belege zum Lohnkonto: Abs. 1 enthält verschiedene Aufzeichnungs- und Dokumentationspflichten, aber keine Verpflichtung, auch Belege zum Lohnkonto zu nehmen und aufzubewahren. Dies wird allerdings in anderen Vorschriften gefordert. Soweit es sich hierbei um gesetzliche Regelungen handelt (zB §§ 39 Abs. 3 Satz 4, 39e Abs. 7 Satz 6, 52b Abs. 4 Satz 3 EStG; § 4 Abs. 2 Nr. 8 Satz 3 und 5 LStDV), besteht zweifellos eine Pflicht hierzu. Dies gilt auch, wenn diese

Regelungen in Verwaltungsvorschriften (insbes. LStR) getroffen werden, zumindest aus § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO. Unabhängig von dieser Rechtsfrage sollten verschiedene Belege allein aus Zweckmäßigkeitserwägungen zum Lohnkonto genommen werden.

Folgen bei Pflichtverstoß: Das FA kann das ordnungsgemäße Führen eines Lohnkontos mit Zwangsmitteln (§§ 328 ff. AO) erzwingen. Zuständig ist das BSFA. Im Übrigen führt ein Pflichtverstoß zu einer Beweislastumkehr im Haftungsverfahren.

9 II. Übernahme bestimmter Besteuerungsmerkmale in das Lohnkonto (Abs. 1 Satz 2)

Der ArbG hat die abgerufenen elektronischen LStAbzugsmerkmale sowie die für den LStAbzug erforderlichen Merkmale aus der vom FA ausgestellten Bescheinigung für den LStAbzug in das Lohnkonto zu übernehmen.

Die abgerufenen elektronischen LStAbzugsmerkmale (= Grunddaten) sind insbes. (§ 39 Abs. 4) StKlasse (§ 38b Abs. 1) sowie Faktor (§ 39f), die Zahl der Kinderfreibeträge bei den StKlassen I bis IV (§ 38b Abs. 2) sowie Freibetrag und Hinzurechnungsbetrag (§ 39a). Durch § 4 Abs. 1 LStDV werden die Aufzeichnungspflichten ergänzt und konkretisiert. Zum Teil sind sie dort einzeln aufgeführt. § 4 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 LStDV stellt im Übrigen klar, dass die Aufzeichnungspflicht auch für im Laufe des Jahres auftretende Änderungen gilt. Es ist jeweils der Zeitpunkt mit anzugeben, von dem an eine Änderung bzw. für den eine Eintragung gilt.

Übernahme „aus der vom Finanzamt ausgestellten Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug“: Soweit keine elektronischen LStAbzugsmerkmale gebildet werden, sondern eine Bescheinigung iSv. § 39 Abs. 3 Satz 1, § 39e Abs. 7 oder 8 ausgestellt wurde, werden die Grunddaten aus dieser entnommen.

In das Lohnkonto „sind ... zu übernehmen“: Der ArbG hat, auch bei Zweifeln an ihrer Richtigkeit, die Grunddaten unverändert in das Lohnkonto zu übernehmen. Er ist an den Inhalt der Mitteilung/Eintragungen gebunden. Gemäß § 39 Abs. 1 Satz 4 handelt es sich um gesondert festgestellte Besteuerungsgrundlagen.

III. Eintragungen bei Lohnzahlungen und -abrechnungen (Abs. 1 Satz 3)

10 1. Eintragungen bei Lohnzahlungen (Abs. 1 Satz 3 Halbs. 1)

Gemäß Satz 3 Halbs. 1 hat der ArbG bei jeder Lohnzahlung für das Kj., für das das Lohnkonto gilt, im Lohnkonto die Art und Höhe des gezahlten Arbeitslohns einschließlich der stfreien Bezüge sowie die einbehaltene oder übernommene LSt einzutragen. Ergänzungen und Konkretisierungen erfährt Satz 3 durch § 4 Abs. 2 LStDV.

Eintragung bei jeder Lohnzahlung: Die erforderlichen Eintragungen müssen bei jeder Lohnzahlung erfolgen, dh. sowohl bei jeder Auszahlung von Barlohn als auch bei jedem Sachbezug. Hieraus ergibt sich nicht nur eine Pflicht zur Aufzeichnung für jede einzelne Lohnzahlung. Es ist auch eine – im EStG nicht wei-

IV. Eintragung von Kurzarbeitergeld etc. (Satz 4) Anm. 10–12 § 41

ter konkretisierte – zeitliche Nähe der Aufzeichnung zur Lohnzahlung erforderlich („bei“). § 146 Abs. 1 AO fordert zeitgerechte Aufzeichnungen.

Eintragung für das Kalenderjahr, für das das Lohnkonto gilt: Die erforderlichen Eintragungen sind nach der zeitlichen Zurechnung gem. § 38a Abs. 1 Sätze 2 und 3 im betreffenden Lohnkonto vorzunehmen (Zuflusszeitpunkt). Gemäß § 41c nachträglich erstattete oder erhobene LSt ist im Lohnkonto des Kj. einzutragen, in dem der zugehörige Arbeitslohn zugeflossen ist. Ist das Lohnkonto abgeschlossen und eine LStBescheinigung ausgeschrieben, so hat eine Änderung des LStAbzugs zu unterbleiben (§ 41b Abs. 1, § 41c Abs. 3). Übernimmt der ArbG allerdings dann vom FA nachgeforderte LSt, KiSt, SolZ und ggf. den ArbN-Anteil der Beiträge zur Sozialversicherung, wird das Lohnkonto des Zufussjahres des betroffenen Arbeitslohns nicht mehr geändert. Diese Beträge und die wiederum darauf entfallende LSt etc. sind im Lohnkonto des Kj. der Zahlung (Zufluss) einzutragen.

Art und Höhe des gezahlten Arbeitslohns einschließlich der stfreien Bezüge sind getrennt nach Barlohn und Sachbezügen einzutragen. Dabei sind die in § 4 Abs. 2 LStDV im Einzelnen geforderten Angaben zu machen.

Eintragung des gezahlten Arbeitslohns einschließlich der steuerfreien Bezüge: Es ist der tatsächlich gezahlte (korrekter: zugeflossene) und nicht der geschuldete Arbeitslohn einzutragen. Der zugeflossene Arbeitslohn umfasst alle Bestandteile des Bruttoarbeitslohns (auch bei Nettozahlungen gilt das Bruttoprinzip), also auch die einbehaltenen Beträge für LSt, KiSt, SolZ und den ArbN-Anteil der Beiträge zur Sozialversicherung.

Die einbehaltene oder übernommene Lohnsteuer ist neben dem Arbeitslohn gesondert einzutragen. Dabei müssen Verrechnungen oder Erstattungen von LSt ersichtlich sein.

2. Eintragungen bei Lohnabrechnungen (Abs. 1 Satz 3 Halbs. 2) 11

Wenn der ArbG für den Lohnzahlungszeitraum lediglich Abschlagszahlungen leistet und eine Lohnabrechnung für einen längeren Zeitraum (Lohnabrechnungszeitraum) vornimmt, tritt unter den weiteren Voraussetzungen des § 39b Abs. 5 die Lohnabrechnung an die Stelle der Lohnzahlung. Dann sind die Eintragungen jeweils bei der Lohnabrechnung vorzunehmen.

IV. Eintragung von Kurzarbeiter-, Schlechtwetter- und Winterausfallgeld sowie bestimmter Zuschüsse, Entschädigungen und Aufstockungsbeträge (Abs. 1 Satz 4) 12

Gemäß Abs. 1 Satz 4 sind durch den ArbG bestimmte, im Einzelnen aufgeführte Lohnersatzleistungen in das Lohnkonto des ArbN einzutragen. Dies kann insbes. für den ProgrVorb. gem. § 32b bedeutsam sein.

Bestimmte Lohnersatzleistungen: Satz 4 gilt als Ausnahmenvorschrift nur für die dort abschließend aufgezählten Lohnersatzleistungen und ist nicht analog auf andere dem ProgrVorb. unterliegende Bezüge anwendbar.

Es werden für die Eintragung im Lohnkonto genannt:

- Kurzarbeitergeld,
- Schlechtwettergeld,

§ 41 Anm. 12–13 B. Abs. 1: Führen von Lohnkonten durch ArbG

- Winterausfallgeld,
- Zuschuss zum Mutterschaftsgeld nach dem MuSchG,
- Zuschuss bei Beschäftigungsverboten für die Zeit vor oder nach einer Entbindung sowie für den Entbindungstag während einer Elternzeit nach beamtenrechtl. Vorschriften,
- Entschädigungen für Verdienstausschlag nach dem IfSG v. 20.7.2000 sowie
- nach § 3 Nr. 28 steuerfreie Aufstockungsbeträge oder Zuschläge.

Eintragung der ausgezahlten Beträge: Auch wenn Satz 4 dies seit seiner Neufassung durch das StReformG 1990 (s. Anm. 2) nicht mehr ausdrücklich erwähnt, sind nur die vom ArbG tatsächlich ausgezahlten Beträge einzutragen. Dies ergibt sich schon daraus, dass der ArbN allein diese Beträge iSd. § 32b „bezogen“ hat. Der Wegfall der Worte „das ausgezahlte ...“ sollte insoweit keine Änderung der Rechtslage herbeiführen, sondern ergab sich lediglich daraus, dass ab 1990 kein hochgerechneter Bruttobetrag mehr einzutragen ist.

Zeitliche Zuordnung zu einem Kalenderjahr: Auf die Leistungen sind § 38a Abs. 1 Sätze 2 und 3 (zumindest entsprechend) anzuwenden (s. § 32b Anm. 58). Daraus folgt, dass die Beträge regelmäßig im Lohnkonto des Kj. einzutragen sind, in dem der Lohnzahlungs- bzw. Lohnabrechnungszeitraum endet, für den die Leistung gezahlt wird.

Rückforderung von Lohnersatzleistungen: Fordert der ArbG bereits ausgezahlte Lohnersatzleistungen vom ArbN zurück, so ist der Rückzahlungsbetrag als negativer Betrag im Lohnkonto des Kj. einzutragen, in dem der ArbN den Betrag zurückgezahlt hat. Maßgebend ist der Zeitpunkt des Abflusses beim ArbN (§ 11 Abs. 2 Satz 1). Übersteigt der Rückzahlungsbetrag die in demselben Kj. bezogenen Lohnersatzleistungen, so mindert sich bei einer späteren EStVeranlagung die Steuerlast im Rückzahlungsjahr (sog. negativer ProgrVorb.; s. § 32b Anm. 183 „Rückzahlung von Leistungen“).

13 V. Vermerk des Großbuchstabens U (Abs. 1 Satz 5)

Abs. 1 Satz 5 verpflichtet den ArbG bei jedem (wesentlichen) Wegfall des Arbeitslohns während des fortbestehenden Dienstverhältnisses an fünf aufeinanderfolgenden Arbeitstagen, dieses durch den Großbuchstaben U zu vermerken.

Wegfall des Arbeitslohnanspruchs während der Dauer des Dienstverhältnisses: Die Vermerkpflicht besteht nur während der Dauer des Dienstverhältnisses. Ein Wegfall des Arbeitslohnanspruchs wegen Unterbrechung oder Ende des Dienstverhältnisses ist nicht mit dem Großbuchstaben U zu vermerken. In diesen Fällen ist lediglich § 41b Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 zu beachten, der insoweit zum gleichen Ergebnis führt.

Vermerkpflicht nur in anderen Fällen als in denen des Satzes 4: Die Vermerkpflicht besteht nicht, wenn der ArbG unter den übrigen Voraussetzungen des Satzes 5 an den ArbN die in Satz 4 bezeichneten Lohnersatzleistungen auszahlt. Dann verbleibt es allein bei der Eintragungspflicht aus Satz 4.

Der Anspruch auf Arbeitslohn ist für mindestens fünf aufeinanderfolgende Arbeitstage im Wesentlichen weggefallen: Die Eintragungspflicht besteht nicht bei jeder Verringerung des Arbeitslohnanspruchs, sondern nur bei einem Wegfall im Wesentlichen. Dies ist gegeben, wenn lediglich vermögenswirksame Leistungen oder Krankengeldzuschüsse gezahlt werden (vgl. R 41.2 Satz 1 LStR). Eine feste oder verhältnismäßige Grenze zur Wesentlichkeitsbestimmung

hat sich bisher nicht herausgebildet und dürfte vom Einzelfall abhängig sein. Im Zweifel sollte ein Eintrag erfolgen. Der ArbN hat allenfalls eine Rückfrage vom FA zu befürchten. Der Wegfall muss an fünf aufeinanderfolgenden Arbeitstagen bestanden haben.

Großbuchstabe U ist „jeweils“ einzutragen: Für jede Unterbrechung des Arbeitslohnanspruchs im genannten Sinne ist je ein neuer Großbuchstabe U zu vermerken (s. R 41.2 Satz 2 LStR).

VI. Vermerk des Großbuchstabens S (Abs. 1 Satz 6)

14

Abs. 1 Satz 6 verpflichtet den ArbG für den Fall, dass er die LSt von einem sonstigen Bezug im ersten Dienstverhältnis berechnet und dabei der Arbeitslohn aus früheren Dienstverhältnissen des Kj. außer Betracht geblieben ist, dieses durch den Großbuchstaben S zu vermerken. Er ist Ausfluss der in § 39b Abs. 3 zugelassenen vereinfachten Ermittlung des voraussichtlichen Jahresarbeitslohns. Die FinVerw. wird dadurch in die Lage versetzt, den Anlass für eine Pflichtveranlagung zu erkennen.

VII. Ermächtigungsgrundlage für Detailregelungen durch Rechtsverordnungen (Abs. 1 Sätze 7 und 8)

1. Ermächtigung für Einzelangaben im Lohnkonto (Abs. 1 Satz 7)

15

Die BReg. wird ermächtigt, durch eine RechtsVO iSd. Art. 80 GG mit Zustimmung des BRats vorzuschreiben, welche Einzelangaben im Lohnkonto aufzuzeichnen sind. Diese Ermächtigung hat die BReg. durch § 4 LStDV ausgefüllt, der neben einer Konkretisierung der in § 41 unmittelbar festgeschriebenen Aufzeichnungspflichten eine Vielzahl von Ergänzungen enthält (zur Änderungshistorie des § 4 LStDV s. Anm. 2).

2. Ermächtigung für die Zulassung von Aufzeichnungserleichterungen und Aufzeichnungen außerhalb des Lohnkontos (Abs. 1 Satz 8)

16

Die Ermächtigung aus Abs. 1 Satz 7 wird in Satz 8 für einzelne Fälle insoweit ergänzt, als auch Aufzeichnungserleichterungen bzw. Aufzeichnungen außerhalb der den einzelnen ArbN zuzuordnenden Lohnkonten zugelassen werden können.

Aufzeichnungserleichterungen für Fälle der §§ 40 bis 40b: § 4 Abs. 2 Nr. 8 LStDV lässt in einigen Fällen der LStPauschalierung Aufzeichnungserleichterungen zu (s. aber § 5 LStDV).

Aufzeichnungen außerhalb des Lohnkontos bei steuerfreien Bezügen: Für einzelne stfreie Bezüge sieht § 4 Abs. 2 Nr. 4 LStDV Aufzeichnungen außerhalb des Lohnkontos vor (s. aber § 5 LStDV).

Maschinelle Lohnbuchhaltung: Bei der Lohnkontenführung im maschinellen Verfahren sieht § 4 Abs. 3 Satz 1 LStDV Aufzeichnungserleichterungen vor.

17 **VIII. Aufbewahrungsfrist für Lohnkonten (Abs. 1 Satz 9)**

Nach Abs. 1 Satz 9 sind die Lohnkonten bis zum Ablauf des sechsten Kj., das auf die zuletzt eingetragene Lohnzahlung folgt, aufzubewahren.

Die Lohnkonten „sind ... aufzubewahren“: Der ArbG hat nicht nur die Pflicht, die Lohnkonten zu führen, er hat sie auch aufzubewahren. Nur so kann der verfolgte Zweck der leichten Nachprüfbarkeit erreicht werden. Die Aufbewahrungspflicht erstreckt sich auch auf die Belege, die der ArbG zum Lohnkonto zu nehmen hat. Diese Belege brauchen nicht fest mit dem Lohnkonto verbunden zu sein. Es muss aber einen eindeutigen Hinweis enthalten, der einen leichten Zugriff auf die Belege ermöglicht (BFH v. 6.3.1980 – VI R 65/77, BStBl. II 1980, 289). Bei maschinellen Verfahren ist die Aufbewahrung auf Datenträgern zulässig, wenn eine jederzeitige Reproduktion sichergestellt ist (§ 147 Abs. 2 AO).

Aufbewahrung bis zum Ablauf des sechsten Kalenderjahres: Die Aufbewahrungsfrist beträgt sechs Jahre und endet immer mit dem Ablauf des betreffenden Kj. Eine kürzere Aufbewahrungsfrist nach anderen Vorschriften lässt Abs. 1 Satz 9 unberührt. Soweit das Lohnkonto bzw. die hierzu zu nehmenden Belege nach anderen Vorschriften länger aufzubewahren sind, sind diese längeren Fristen zu beachten.

Der Fristbeginn wird „durch die zuletzt eingetragene Lohnzahlung“ bestimmt, dh. durch den Tag, an dem die zuletzt eingetragene Lohnzahlung erfolgt ist. Un-erheblich ist der Zeitpunkt der Eintragung in das Lohnkonto.

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Lohnsteuerrechtliche Betriebsstätte**

18 **I. Lohnsteuerrechtliche Bestimmung der Betriebsstätte
(Abs. 2 Satz 1)**

Abs. 2 Satz 1 definiert die lstrechl. BS als Betrieb oder Teil des Betriebs des ArbG, in dem der für die Durchführung des LStAbzugs maßgebende Arbeitslohn ermittelt wird. Diese ist unabhängig von der Arbeitsstätte des ArbN (etwa im Hinblick auf § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4).

Betrieb oder Teil des Betriebs: Die Begriffe werden unterschiedlich verstanden. Teilweise wird angenommen, dass „kein Betrieb im allgemeinen Sinn“ vorausgesetzt werde. Noch weitergehend wird Abs. 2 Satz 1 darauf verkürzt, dass BS der Ort der Arbeitslohnermittlung sei, mit der im Ergebnis wohl regelmäßig zutreffenden Folge, dass auch eine Privatperson, die ArbN beschäftigt (zB Hausangestellte), eine BS hat. Die FinVerw. hingegen will auf dieses Tatbestandsmerkmal nicht gänzlich verzichten. Sie nimmt zumindest an, dass Wohnungseigentümergeinschaften regelmäßig keinen Betrieb iSd. Abs. 2 Satz 1 haben und verfährt dann nach Abs. 2 Satz 2 (OFD Hannover v. 18.2.2000, juris).

Stellungnahme: In den meisten Fällen wird man nach beiden Auffassungen zur gleichen BS gelangen. Zutreffend dürfte es sein, den Betriebsbegriff nicht auf unternehmerische Organisationseinheiten zu verengen, sondern auch private ArbG-Haushalte einzubeziehen. Dies ergibt sich daraus, dass auch sonst das

LStAbzugsverfahren nicht auf unternehmerische ArbG beschränkt ist. Auch geht Abs. 2 Satz 2, der vom Betrieb des ArbG spricht, davon aus, dass jeder ArbG einen Betrieb im Sinne der Norm hat. Andererseits kann nicht völlig auf den Betriebsbegriff verzichtet werden, da ansonsten die Fälle des Abs. 2 Satz 2, in denen eine Arbeitslohnermittlung nicht im Betrieb bzw. Teil des Betriebs stattfindet, nicht zu bezeichnen sind. Für den Begriff des Betriebs sollte daher zumindest irgendeine feste, örtlich fassbare Anbindung verlangt werden.

Beispiele für lohnsteuerrechtliche Betriebe: Anwesen eines Landwirts; Firmensitz eines Gewerbetreibenden; Praxis eines Freiberuflers; Wohnung einer Privatperson, falls dort jeweils der für die Durchführung des LStAbzugs maßgebende Arbeitslohn ermittelt wird.

Betrieb des Arbeitgebers: Der Betrieb bzw. Teil des Betriebs muss dem ArbG als Vertragspartner des ArbN aus dem Dienstverhältnis gehören. Das ist nicht unbedingt im Sinne von Eigentum zu verstehen. Zumindest muss eine wirtschaftliche Zurechnung des Betriebs möglich sein (zB Pachtbetrieb). Konzernunternehmen sind jeweils als selbständige ArbG anzusehen. Somit hat zB ein ArbG, der die Lohnabrechnungen für seine leitenden Angestellten von der Muttergesellschaft vornehmen lässt, die LSt auch für diese ArbN bei seinem BSFA anzumelden. Durch die Lohnabrechnung im Betrieb der Muttergesellschaft wird diese nicht zu einem Betrieb oder Teil des Betriebs der Tochtergesellschaft iSd. Abs. 2 Satz 1, vielmehr ist dann Abs. 2 Satz 2 anzuwenden (vgl. OFD Hannover v. 18.8.1993, juris). Entsprechendes gilt in Organschaftsfällen: Aufzeichnungspflichtiger ArbG ist die Organgesellschaft, nicht der Organträger. Auch das mit Lohnarbeiten befasste Büro des Steuerberaters begründet keine dem ArbG zuzurechnende BS.

Die Ermittlung des für die Durchführung des Lohnsteuerabzugs maßgebenden Arbeitslohns erfolgt dort, wo die einzelnen Lohnbestandteile zusammengestellt und zu dem für die Durchführung des LStAbzugs maßgebenden Arbeitslohn zusammengefasst werden oder wo bei maschineller Lohnabrechnung die für den LStAbzug maßgebenden Eingabewerte festgestellt werden. Es kommt nicht darauf an, wo einzelne Lohnbestandteile ermittelt werden, wo die Berechnung der LSt vorgenommen wird, wo ggf. die eingesetzte EDV-Anlage steht oder wo die für den LStAbzug maßgebenden Unterlagen aufbewahrt werden (vgl. R 41.3 Satz 2 LStR).

In dem Betrieb bzw. Teil des Betriebs des ArbG erfolgt die Ermittlung des Arbeitslohns dann, wenn der Ermittlungsvorgang dort vorgenommen wird. Wird etwa ein selbständiges Dienstleistungsunternehmen im Bereich der Arbeitslohnermittlung und der Durchführung von LStBerechnungen für einen ArbG tätig, so begründet dies keine BS des ArbG (vgl. R 41.3 Satz 4 LStR).

Organisatorische Dispositionsfreiheit des Arbeitgebers: Satz 1 macht dem ArbG keine Vorgaben, wo er den Arbeitslohn zu ermitteln hat. Es ist eine Frage seiner Organisation, ob er eine oder mehrere lstrechl. BS hat und ob folglich ein oder mehrere BSFA für ihn zuständig sind. Es steht in seinem Ermessen, ob er nach pragmatischen Gesichtspunkten die Arbeitslohnermittlung zT zentral oder dezentral vornimmt.

II. Lohnsteuerrechtliche Betriebsstättenfiktionen (Abs. 2 Sätze 2 und 3)

19 1. Lohnermittlung außerhalb des Betriebs oder im Ausland (Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1)

Gemäß Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1 wird als BS der Mittelpunkt der geschäftlichen Leitung des ArbG im Inland fingiert, falls der maßgebende Arbeitslohn nicht im Betrieb oder einem Teil des Betriebs des ArbG oder nicht im Inland ermittelt wird.

Nicht im Betrieb oder Teil des Betriebs des Arbeitgebers wird der Arbeitslohn ermittelt, falls ein solcher Betrieb nicht auszumachen ist oder die Arbeitslohnermittlung außerhalb (zB durch Angehörige der steuerberatenden Berufe, ein selbständiges Dienstleistungsunternehmen oder ein befreundetes Unternehmen, etwa die Muttergesellschaft im Konzern) vorgenommen wird.

Nicht im Inland wird der Arbeitslohn ermittelt, wenn der ArbG die für die Durchführung des LStAbzugs maßgebenden Tätigkeiten nicht innerhalb des Hoheitsgebiets der Bundesrepublik Deutschland vornimmt.

Der Mittelpunkt der geschäftlichen Leitung des Arbeitgebers im Inland bestimmt sich in Anlehnung an die zu § 10 AO entwickelten Grundsätze und führt lediglich zu einer einzigen (fingierten) BS. Das schließt jedoch nicht aus, dass daneben noch eine oder mehrere (tatsächliche) BS nach Abs. 1 Satz 1 gegeben sind. Erfüllt bei einer Wohnungseigentümergeinschaft der Verwalter sämtliche die Gemeinschaft betreffenden ArbG-Pflichten (Einstellung bzw. Entlassung des Personals, Zusammenstellung der für den LStAbzug maßgebenden Lohnteile, Abgabe der LStAnmeldungen und Abführen der LSt), so befindet sich nach Auffassung der FinVerw. der Mittelpunkt der geschäftlichen Leitung am Sitz des Verwalters. Das für die Verwaltungsfirma zuständige FA soll dann zugleich BSFA für die Wohnungseigentümergeinschaft sein (OFD Hannover v. 18.2.2000, juris).

20 2. Ausländischer Verleiher von Leiharbeitnehmern (Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2)

Im Fall der gewerblichen ArbN-Überlassung durch ausländ. Verleiher (§ 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2) wird zur Durchführung des LStAbzugs eine BS-Fiktion aufgestellt: BS des ausländ. Verleihers ist danach „der Ort im Inland, an dem die Arbeitsleistung ganz oder vorwiegend stattfindet“. Die BS-Fiktion zur Bestimmung des zuständigen FA war zur Schließung einer ansonsten bestehenden Gesetzeslücke erforderlich, da ausländ. ArbN-Verleiher im Inland oft keinen Ort haben, an dem der für den LStAbzug maßgebende Arbeitslohn tatsächlich ermittelt wird (BTD Drucks. 10/4119, 7 f.).

Der Ort im Inland, an dem die Arbeitsleistung ganz oder vorwiegend stattfindet, ist im Gesetz nicht näher bestimmt. Die Konkretisierung der Ortsbestimmung kann daher im Einzelfall Auslegungsschwierigkeiten bereiten. Werden etwa die Leiharbeitnehmer als Arbeitsgruppen an verschiedenen Orten eingesetzt, so hat der ausländ. Verleiher insoweit verschiedene BS. Das Gleiche gilt, wenn eine Arbeitsgruppe im Laufe des Jahres an verschiedenen Einsatzorten beschäftigt ist. Zweifelhafte Zuständigkeitsfragen sollten uE über §§ 25 ff. AO gelöst werden, wobei der Gesetzeszweck einer zeitnahen Durchsetzung von

Haftungs- bzw. Sicherungsansprüchen des FA gegenüber dem Entleiher vor Ort berücksichtigt werden muss (vgl. BTDrucks. 10/4119, 6). Im Übrigen kann das „Stattfinden der Arbeitsleistung“ im Einzelfall nach dem Merkmal der Lohnsumme beurteilt werden, wobei unangemessene Unter- bzw. Überbewertungen zu korrigieren sind. Das BSFA ist nach § 42d Abs. 3 Satz 2 auch für die Geltendmachung der ArbG-Haftung des ausländ. Verleihers zuständig.

3. Sonderregelung für bestimmte Handelsschiffe (Abs. 2 Satz 3)

21

Eine Sonderregelung zur Bestimmung der Istrechtl. BS gilt für bestimmte deutsche Handelsschiffe. Sind im Inland keine Anknüpfungsmerkmale vorhanden, wird die BS gem. Abs. 2 Satz 3 durch den inländ. Heimathafen bestimmt.

Inländischer Heimathafen: Als Heimathafen eines Schiffs gilt der Hafen, von welchem aus die Seefahrt mit Schiffen betrieben wird (§ 480 Abs. 1 HGB aF – zwar ist diese Legaldefinition durch das Gesetz zur Reform des Seehandelsrechts v. 20.4.2013, BGBl. I 2013, 831, entfallen, trotzdem kann sie noch herangezogen werden; so auch WEDEKIND in DEPRÉ, Zivilprozess-, Vollstreckungs- und Zwangsversteigerungsrecht, 2014, § 168 ZVG Rn. 15). Bei fehlendem Heimathafen (zB Geschäftsleitung an Bord) ist der Registerhafen im Sinne der Schiffsregisterordnung als (Wahl-)Heimathafen anzusehen (BGH v. 24.2.1972 – II ZR 33/70, NJW 1972, 762). Ein ausländ. Heimathafen bleibt auch bei inländ. Registereintrag Heimathafen.

Deutsche Handelsschiffe: Ein Handelsschiff (= Kauffahrteischiff iSd. Art. 27 GG) ist ein dem Eigentümer zum Erwerb durch die Seefahrt dienendes Schiff (vgl. § 476 HGB). Es ist ein deutsches Schiff, wenn der Eigentümer nach dem FlaggenrechtsG v. 26.10.1994 (BGBl. I 1994, 3140) berechtigt ist, die Bundesflagge (Art. 22 Abs. 2 GG) zu führen.

Die Reederei hat im Inland keine Niederlassung, wenn eine solche nicht eingerichtet ist.

„Als Betriebsstätte gilt auch ...“: Der inländ. Heimathafen deutscher Handelsschiffe gilt gem. Satz 3 „auch“ als BS. Es handelt sich um eine sog. Ersatzfiktion.

