

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

§ 19

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch VAStrRefG v. 3.4.2009
(BGBl. I 2009, 700; BStBl. I 2009, 534)

- (1) ¹Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören
1. Gehälter, Löhne, Gratifikationen, Tantiemen und andere Bezüge und Vorteile für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst;
 2. Wartegelder, Ruhegelder, Witwen- und Waisengelder und andere Bezüge und Vorteile aus früheren Dienstleistungen, auch soweit sie von Arbeitgebern ausgleichspflichtiger Personen an ausgleichsberechtigte Personen infolge einer nach § 10 oder § 14 des Versorgungsausgleichsgesetzes durchgeführten Teilung geleistet werden;
 3. laufende Beiträge und laufende Zuwendungen des Arbeitgebers aus einem bestehenden Dienstverhältnis an einen Pensionsfonds, eine Pensionskasse oder für eine Direktversicherung für eine betriebliche Altersversorgung. ²Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören auch Sonderzahlungen, die der Arbeitgeber neben den laufenden Beiträgen und Zuwendungen an eine solche Versorgungseinrichtung leistet, mit Ausnahme der Zahlungen des Arbeitgebers zur Erfüllung der Solvabilitätsvorschriften nach den §§ 53c und 114 des Versicherungsaufsichtsgesetzes, Zahlungen des Arbeitgebers in der Rentenbezugszeit nach § 112 Abs. 1a des Versicherungsaufsichtsgesetzes oder Sanierungsgelder; Sonderzahlungen des Arbeitgebers sind insbesondere Zahlungen an eine Pensionskasse anlässlich
 - a) seines Ausscheidens aus einer nicht im Wege der Kapitaldeckung finanzierten betrieblichen Altersversorgung oder
 - b) des Wechsels von einer nicht im Wege der Kapitaldeckung zu einer anderen nicht im Wege der Kapitaldeckung finanzierten betrieblichen Altersversorgung.

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

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

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

1. das Ruhegehalt, Witwen- oder Waisengeld, der Unterhaltsbeitrag oder ein gleichartiger Bezug
 - a) auf Grund beamtenrechtlicher oder entsprechender gesetzlicher Vorschriften,
 - b) nach beamtenrechtlichen Grundsätzen von Körperschaften, Anstalten oder Stiftungen des öffentlichen Rechts oder öffentlich-rechtlichen Verbänden von Körperschaften
 oder
2. in anderen Fällen Bezüge und Vorteile aus früheren Dienstleistungen wegen Erreichens einer Altersgrenze, verminderter Erwerbsfähigkeit oder Hinterbliebenenbezüge; Bezüge wegen Erreichens einer Altersgrenze gelten erst dann als Versorgungsbezüge, wenn der Steuerpflichtige das 63. Lebensjahr oder, wenn er schwerbehindert ist, das 60. Lebensjahr vollendet hat.

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

Jahr des Versorgungsbeginns	Versorgungsfreibetrag		Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag in Euro
	in % der Versorgungsbezüge	Höchstbetrag in Euro	
bis 2005	40,0	3 000	900
ab 2006	38,4	2 880	864
2007	36,8	2 760	828
2008	35,2	2 640	792
2009	33,6	2 520	756
2010	32,0	2 400	720
2011	30,4	2 280	684
2012	28,8	2 160	648
2013	27,2	2 040	612
2014	25,6	1 920	576
2015	24,0	1 800	540
2016	22,4	1 680	504
2017	20,8	1 560	468
2018	19,2	1 440	432
2019	17,6	1 320	396
2020	16,0	1 200	360
2021	15,2	1 140	342
2022	14,4	1 080	324
2023	13,6	1 020	306

Jahr des Versorgungsbeginns	Versorgungsfreibetrag		Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag in Euro
	in % der Versorgungsbezüge	Höchstbetrag in Euro	
2024	12,8	960	288
2025	12,0	900	270
2026	11,2	840	252
2027	10,4	780	234
2028	9,6	720	216
2029	8,8	660	198
2030	8,0	600	180
2031	7,2	540	162
2032	6,4	480	144
2033	5,6	420	126
2034	4,8	360	108
2035	4,0	300	90
2036	3,2	240	72
2037	2,4	180	54
2038	1,6	120	36
2039	0,8	60	18
2040	0,0	0	0

⁴Bemessungsgrundlage für den Versorgungsfreibetrag ist

a) bei Versorgungsbeginn vor 2005
das Zwölfwache des Versorgungsbezugs für Januar 2005,

b) bei Versorgungsbeginn ab 2005

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

zuwenden; im Kalenderjahr der Änderung sind der höchste Versorgungsfreibetrag und Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag maßgebend.¹² Für jeden vollen Kalendermonat, für den keine Versorgungsbezüge gezahlt werden, ermäßigen sich der Versorgungsfreibetrag und der Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag in diesem Kalenderjahr um je ein Zwölftel.

Autor: Dr. Hansjörg **Pflüger**, Regierungsdirektor, Kirchheim/Teck
 Mitherausgeber: Dr. Winfried **Bergkemper**, Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 19

	Anm.		Anm.
A. Rechtentwicklung des § 19	1	D. Verhältnis zu anderen Vorschriften	
B. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 19		I. Verhältnis zu anderen Einkunftsarten	19
I. Bedeutung des § 19		II. Verhältnis zu familienrechtlichen Bezügen	20
1. Rechtssystematische Bedeutung	8	III. Verhältnis zu den lohnsteuerlichen Ergänzungsvorschriften	
2. Wirtschaftliche Bedeutung	9	1. Verhältnis zum lohnsteuerlichen Abzugsverfahren (§§ 38 ff.)	21
II. Verfassungsmäßigkeit des § 19	10	2. Verhältnis zur Lohnsteuerdurchführungsverordnung (LStDV)	22
C. Geltungsbereich des § 19 .	13	IV. Abgrenzung der Lohnsteuer zu Umsatz- und Gewerbesteuer	28

Erläuterungen zu Abs. 1, Einleitungssatz:
 Zugehörigkeit zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit

	Anm.		Anm.
A. Überblick zum Einleitungssatz	51	1. Arbeitnehmer	
B. Nichtselbständige Arbeit: In einem Dienstverhältnis tätige Arbeitnehmer		a) Der Arbeitnehmerbegriff (§ 1 Abs. 1 LStDV) und seine Bedeutung	60
I. Begriffselemente der nichtselbständigen Arbeit	52	b) Der Begriff des Arbeitnehmers in anderen Rechtsgebieten ..	61
II. Dienstverhältnis	53	2. Arbeitgeber	
III. Die Personen des Dienstverhältnisses		a) Der Arbeitgeberbegriff und seine Bedeutung	62

Anm.	Anm.		
b) Einzelfragen zum Arbeitgeber-Begriff	63	te, Einnahmen, Arbeitslohn	100
c) Arbeitgeber bei Leiharbeitsverhältnissen (Arbeitnehmerüberlassung)	64	II. Einnahmen aus dem Dienstverhältnis (Arbeitslohn)	105
IV. Die einzelnen Merkmale des Dienstverhältnisses (Arbeitnehmerstellung)		III. Einnahme (= Vermögensmehrung/Bereicherung) beim Arbeitnehmer	
1. Schulden der Arbeitskraft		1. Vermögensmehrung in Geld (§ 8 Abs. 1)	106
a) Rechtsgrundlage (§ 1 Abs. 2 Satz 2 LStDV)	71	2. Vermögensmehrung bei in Geldeswert bestehenden Gütern (Sachbezüge)	
b) Weisungsgebundenheit	72	a) Begriff und Bedeutung	110
c) Eingliederung	73	b) Sachbezüge als Arbeitslohn	111
2. Fehlen eines unternehmerischen Risikos	74	c) Bewertung von Sachbezügen	112
3. Wille der Vertragsparteien	75	3. Objektive Bereicherung durch den Zufluss	
4. Arbeitnehmerstellung als Typusbegriff		a) Allgemeines zur objektiven Bereicherung	113
a) Allgemeines	76	b) Einzelfälle fehlender objektiver Bereicherung	114
b) Tätigkeit	77	IV. Erzielen der Einnahme (= Zufluss)	
c) Art und Form der Entlohnung	78	1. Überblick	120
d) Ausgestaltung des Arbeitsplatzes	79	2. Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht durch den Arbeitnehmer	
e) Zivilrechtliche Ausgestaltung des Vertragsverhältnisses	80	a) Grundfälle	123
f) Steuerliche Ausgestaltungen des Vertragsverhältnisses	81	b) Sonderfall: Gesetzlicher Forderungsübergang auf Sozialversicherungsträger	124
g) Ständerechtliche Vorgaben	82	3. Vermögensmehrung „von außen“	
h) Sittlich-moralische Vorgaben, Sittenwidrigkeit	83	a) Allgemeines	125
V. Neben-, Hilfs- und Aus- helfstätigkeiten		b) Darlehensgewährung durch Arbeitnehmer, Gehaltsverzicht	126
1. Grundsatz getrennter Beurteilung	91	V. Fehlende Einnahmequalifikation bei nicht steuerbaren Zuwendungen	
2. Nebentätigkeiten	92	1. Allgemeine Erläuterungen (Tatbestandsmerkmale, Gruppenbildung)	130
VI. Dienstverhältnis mit Auslandsbezug		2. Aufmerksamkeiten	135
1. Allgemeines	93	3. Ersatz von Auslagen für den Arbeitgeber, durchlaufende Gelder (§ 3 Nr. 50)	140
2. Unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer mit Auslandseinkünften	94		
3. Beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer	95		
C. „Einkünfte“ aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn)			
I. Allgemeine Erläuterungen zu den Begriffen Einkün-			

	Anm.
D. Zugehörigkeit zu den nichtselbständigen Einkünften („Zu den Einkünften ... gehören“)	
I. Veranlassung der Einnahmen durch ein Dienstverhältnis	
1. Überblick: Bedeutung und Inhalt des Veranlassungszusammenhangs . . .	150
2. Einnahmen für ein Dienstverhältnis	
a) Veranlassung durch das individuelle Dienstverhältnis	154
b) Beurteilungsmaßstab für die Veranlassung .	155
3. Ersatz von Aufwendungen, ersparte Aufwendungen	161
4. Veranlassung durch ein künftiges Dienstverhältnis	165
5. Zahlung durch Dritte	
a) Überblick	170
b) Durch das Dienstverhältnis veranlasste Zahlungen Dritter . . .	171
c) Gegenleistung für dem Arbeitgeber geschuldete Dienstleistung	172

	Anm.
d) Lohnsteuerverfahren (Einbehalt, Haftung) bei Zahlungen Dritter	173
6. Zuwendungen anlässlich besonderer Ereignisse (Gelegenheitsgeschenke) .	176
II. Fehlende Veranlassung der Einnahmen durch das Dienstverhältnis	
1. Fehlende Veranlassung bei nicht steuerbaren Zuwendungen	180
2. Zuwendung im überwiegenden Eigeninteresse des Arbeitgebers	
a) Allgemeine Erläuterungen	185
b) Fallbeispiele zum weit überwiegenden Eigeninteresse des Arbeitgebers	186
3. Zuwendung wegen anderer Rechtsbeziehungen . .	190
4. Zuwendung wegen besonderer persönlicher Beziehung	
a) Allgemeines	195
b) Zuwendungen des Arbeitgebers von Todes wegen	196
c) Schenkungen unter Lebenden	197

**Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2:
Bezüge aus dem Dienstverhältnis**

	Anm.
A. Bezüge aus einem gegenwärtigen oder zukünftigen Dienstverhältnis (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1)	
I. Allgemeine Erläuterungen zu Satz 1 Nr. 1	200
II. Die einzelnen Bezüge (Satz 1 Nr. 1)	
1. Gehälter, Löhne	206
2. Gratifikationen, Tantiemen	207
III. Wichtige Fälle „anderer Bezüge und Vorteile“ iSd. Satz 1 Nr. 1	
1. Anteile an Kapitalgesellschaften, vor allem Aktien und Aktienoptionen	

a) Überlassung von Aktien	210
b) Überlassung von Anteilsoptionen (Stock Options)	213
c) Umwandlung von Barlohn in Anteile . . .	214
2. Aufwandsentschädigungen, Beihilfen und Unterstützungen	215
3. Betriebsveranstaltungen	
a) Allgemeines	225
b) Begriff der Betriebsveranstaltung	227
c) Begriff der Üblichkeit	228

	Anm.		Anm.
d) Grenze von 110 € (R 19.5 Abs. 4 Satz 2 LStR)	229	4. Andere Bezüge und Vorteile	321
4. Prämien, Incentives		5. Leistungen im Rahmen eines Versorgungsausgleichs	322
a) Begriff und Formen	235	IV. Veranlassung durch ein früheres Dienstverhältnis	
b) Voraussetzungen für die Behandlung als steuerpflichtiger Arbeitslohn	236	1. Bezüge ... aus früheren Dienstleistungen	323
c) Höhe der Zuwendung, Besteuerungsverfahren	237	2. Besonderheiten beim öffentlich rechtlichen Versorgungsausgleich und bei Abtretung von Versorgungsansprüchen	
5. Mahlzeiten (Bewirtung)		a) Zurechnung beim „Quasi-Rentensplitting“ nach § 1587b Abs. 2 BGB (Vollzug des öffentlich-rechtlichen Versorgungsausgleichs)	324
a) Abgabe arbeitstäglich-er Mahlzeiten	261	b) Zurechnung bei Abtretung von Versorgungsansprüchen nach § 1587i BGB (Vollzug des schuldrechtlichen Versorgungsausgleichs)	325
b) Mahlzeiten aus besonderem Anlass	262	V. Ausnahme für die Veranlassung durch ein früheres Dienstverhältnis aufgrund eigener Beitragsleistungen (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 LStDV)	
6. Schadensersatz	275	1. Allgemeines	326
7. Wohnungsüberlassung		2. Voraussetzungen des § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 LStDV	328
a) Überblick	285	C. Sonderzahlungen des Arbeitgebers bei Umstellung einer umlagefinanzierten Versorgungszusage (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Sätze 1–4)	
b) Nutzungsüberlassung einer Wohnung, eines Hauses, eines Grundstücks oder einer Unterkunft als Arbeitslohn	286	I. Bedeutung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3	331
c) Aufwendungen des Arbeitgebers für die Wohnung des Arbeitnehmers	291	II. Laufende Beiträge ... an einen Pensionsfonds ... sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1)	332
d) Übereignung eines Wohnhauses oder einer Eigentumswohnung	292	III. Sonderzahlungen des Arbeitgebers sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2)	
e) Einräumung eines Wohnrechts (Nießbrauch)	293		
B. „Bezüge ... aus früheren Dienstleistungen“ (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2)			
I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 2			
1. Überblick zu Satz 1 Nr. 2	300		
2. Bedeutung von Satz 1 Nr. 2	303		
3. Geltungsbereich von Satz 1 Nr. 2	306		
II. Frühere Dienstleistungen (Arbeitnehmerstellung)	312		
III. Bezüge (Zufluss von Einkünften)			
1. Beispielhafte Aufzählung	318		
2. Wartegelder, Ruhegelder	319		
3. Witwen- und Waisengelder	320		

	Anm.
1. Sonderzahlungen als Arbeitslohn (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2, erster Teil)	333
2. Bestimmte Sonderzahlungen kein Arbeitslohn (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2, zweiter Teil)	334

	Anm.
3. Definition der Sonderzahlung (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2, dritter Teil)	335
IV. Einschränkung bei Sonderzahlungen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 3)	336
V. Definition der Sanierungsgelder (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4)	337

<p>Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 2: Laufende oder einmalige Bezüge mit oder ohne Rechtsanspruch 340</p>

<p>Anhang zu Abs. 1: Einkommensteuerliche Behandlung der Zukunftssicherung bei Arbeitnehmern</p>

	Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zur einkommensteuerlichen Behandlung der Zukunftssicherung bei Arbeitnehmern	
I. Überblick	350
II. Ausgaben des Arbeitgebers zur Zukunftssicherung als sofortiger Arbeitslohn (§ 2 Abs. 2 Nr. 3 LStDV)	
1. Ausgaben des Arbeitgebers zum Zweck der Zukunftssicherung (§ 2 Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 LStDV)	361
2. Zustimmung des Arbeitnehmers (§ 2 Abs. 2 Nr. 3 Satz 2 LStDV)	362
3. Rechtsanspruch des Arbeitnehmers gegen die Versorgungseinrichtung	363
4. Zurechnung zusammengefasster Zukunftssicherungsausgaben auf die einzelnen Arbeitnehmer (§ 2 Abs. 2 Nr. 3 Satz 3 LStDV)	376
III. Zuflusszeitpunkt	377
IV. Steuererhebung auf Zukunftssicherungsausgaben	378

	Anm.
B. Verschiedene Formen der Zukunftssicherung und ihre steuerliche Behandlung beim Arbeitnehmer	
I. Fallgruppen	385
II. Pensionszusagen (ohne Rückdeckung)	
1. Begriff und Finanzierung der Pensionszusage	386
2. Keine Steuerpflicht im Zeitpunkt der Pensionszusage	387
3. Steuerliche Behandlung bei späterer Änderung der Pensionszusage	388
4. Besteuerung der Leistungen aufgrund von Pensionszusagen als Arbeitslohn	390
5. Arbeitnehmerfinanzierte Pensionszusage (Deferred Compensation)	391
III. Rückdeckungsversicherung für Pensionszusagen des Arbeitgebers	
1. Begriff und Anerkennung der Rückdeckungsversicherung	
a) Begriff der Rückdeckungsversicherung	395

	Anm.		Anm.
b)		c)	
Voraussetzungen der steuerlichen Anerkennung von Rückdeckungsversicherungen	396	Beileihung und Übertragung der Direktversicherung	432
c)		4.	
Abgrenzung zwischen Rückdeckungs- und Direktversicherung	397	Steuerliche Behandlung der Leistungen aus Direktversicherungen: Besteuerung wiederkehrender Bezüge nach § 22	434
2.		V. Unfallversicherung	
Keine Steuerpflicht der Beiträge zur Rückdeckungsversicherung	406	1.	
3.		Begriff und Formen der Unfallversicherung	440
Steuerliche Behandlung bei späterer Änderung der Rückdeckungsversicherung	407	2.	
4.		Eigenversicherung des Arbeitnehmers	441
Im Versicherungsfall: Steuerpflicht der Leistungen des Arbeitgebers als Arbeitslohn	410	3.	
IV. Direktversicherung		Fremdversicherung des Arbeitgebers	442
1.		4.	
Begriff und Formen der Direktversicherung	420	Unfallversicherung mit Beitragsrückgewähr	446
2.		5.	
Besteuerung der Beiträge zur Direktversicherung als Arbeitslohn; Sonderausgabenabzug		Besonderheiten bei Gruppenunfallversicherungen	450
a)		VI. Pensionskassen	
Allgemein	425	1.	
b)		Zuwendungen an Pensionskassen als Arbeitslohn	460
Einzelversicherung	426	2.	
c)		Steuerliche Behandlung späterer Änderungen	462
Gruppenversicherung	427	3.	
3.		Steuerliche Behandlung der Leistungen aus Pensionskassen: Wiederkehrende Bezüge nach § 22	463
Steuerliche Behandlung späterer Änderungen der Direktversicherung		VII. Unterstützungskasse	
a)		1.	
Grundsatz: Kein steuerpflichtiger Arbeitslohn	430	Begriff der Unterstützungskassen	470
b)		2.	
Verlust von Versorgungsanwartschaften vor Unverfallbarkeit	431	Keine Steuerpflicht der Zuwendungen an Unterstützungskassen	471
		3.	
		Steuerliche Behandlung späterer Änderungen	472
		4.	
		Besteuerung der Leistungen aus Unterstützungskassen als Arbeitslohn	473

**Erläuterungen zu Abs. 2:
Versorgungs-Freibetrag und Zuschlag zum
Versorgungs-Freibetrag**

	Anm.		Anm.
A. Überblick über Abs. 2		B. Versorgungsfreibetrag und Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag (Abs. 2 Satz 1)	
I.		I.	
Grund und Bedeutung der Neuregelung durch das AltEinkG	500	Versorgungsfreibetrag	510
II.		II.	
Verhältnis zu anderen Vorschriften	501	Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag	511
III.		III.	
Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung	502	Abzug der Freibeträge	512

	Anm.
C. Arten der Versorgungsbezüge (Abs. 2 Satz 2)	
I. Allgemeines	515
II. Versorgungsbezüge im öffentlichen Dienst (Satz 2 Nr. 1)	516
III. Versorgungsbezüge im privaten Dienst (Satz 2 Nr. 2)	517
D. Abschmelzung der Freibeträge (Abs. 2 Satz 3)	520
E. Bemessungsgrundlage für den Versorgungsfreibetrag (Abs. 2 Satz 4)	521
F. Begrenzung des Zuschlags zum Versorgungsfreibetrag (Abs. 2 Satz 5)	522
G. Konkurrenz unterschiedlicher Versorgungsbezüge (Abs. 2 Satz 6)	523

	Anm.
H. Billigkeitsregelung für Hinterbliebenenbezug (Abs. 2 Satz 7)	524
I. Dauerhafte Festschreibung (Abs. 2 Satz 8)	525
J. Keine Neuberechnung bei Regelanpassung der Versorgungsleistungen (Abs. 2 Satz 9)	530
K. Neuberechnung der Freibeträge bei außergewöhnlichen Veränderungen (Abs. 2 Satz 10)	531
L. Durchführung der Neuberechnung (Abs. 2 Satz 11) ..	532
M. Unterjähriger Bezug der Versorgungsleistung (Abs. 2 Satz 12)	533

ABC der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit 600

Abfälle	600
Abfindung	
Abgeordnete	
Abgrenzung	
Abschlussgebühr	
Abtretung	
Adressenschreiber	
Ärztepropagandist	
Ärztliche Betreuung	
Agent	
Aktien als Arbeitslohn	
Aktienoptionen (Stock Options)	
Allgemeiner Studentenausschuss	
Altersteilzeit	
Altersversorgungsbeiträge	
Amateursportler	
Angehörige	
Ankaufsrecht	
Annahmestelle	
Annehmlichkeiten	
Anwaltsvertreter	
Anzeigenwerber	
Anzeigenblätter	
Apothekervertreter	
Arbeitgeber	
Arbeitgeberbeiträge	
Arbeitnehmer	
Arbeitnehmerbeiträge	

Arbeitnehmersparzulage	600
Arbeitnehmerüberlassung	
Arbeitsessen	
Arbeitsförderung	
Arbeitskammer	
Arbeitskleidung (Berufskleidung)	
Arbeitslohn	
Arbeitslosengeld	
Arbeitsmittel	
Arbeitsplatz	
Arbeitssicherstellungsgesetz	
Arbeitszeitkonto	
Arbeitszimmer	
Artist	
Arzneimittel	
Arzt	
Arztvertreter	
ASTA	
Assistenzarzt	
Aufdrängen eines Vorteils	
Aufenthaltsräume	
Aufgabe der Arbeit	
Aufmerksamkeiten	
Aufsichtsratsmitglied	
Aufstockungsbeiträge	
Aufwandsentschädigungen	
Au-pair-Mädchen	
Ausbildungsbeihilfen	

Anm.	Anm.
Ausgleichszahlungen 600	Bezugsrecht 600
Auslagenersatz	Bildhauer
Ausland	Binnenschiffer
Ausländische Sportler und Künstler	Blattgeld
Auslandsreise	Brauereiarbeiter
Auslösungen	Bruchgeld
Aussperrungsunterstützungen	Bühnenbildner
Auszubildender (Lehrling)	Bühnenkünstler
Bäder	Bürgermeister
Bahncard	Bürgschaft
Bahn AG	Bundesagentur für Arbeit
Bahnversicherungsanstalt	Bundespost
Bankangestellter	Bundesversorgungsgesetz
Barablösungen	Bundeswehr
Bardamen	Choreograph
Baudarlehen	Darlehen des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer
Baugewerbe	Darlehen des Arbeitnehmers an den ArbG
Baukostenzuschuss	Dauer der Beschäftigung
Bausparkasse	Deferred Compensation
Beamte	Deichläufer
Beamtenanwärter	Deputate in der Land- und Forstwirtschaft
Bedingter Arbeitslohn	Deutsches Rotes Kreuz:
Beerdigung	Diakonieschwester
Behinderte	Diäten
Beihilfen (Unterstützungen)	Diebstahl
Beiträge	Diebstahlsersatz
Belegschaftsrabatte	Dienstkleidung
Belohnungen	Dienstverhältnis
Bergarbeiter	Dienstwagen
Bergmannsprämien	Dienstwohnung
Berufshaftpflichtversicherung	Diplomatische Vertreter
Berufskleidung	Direktivversicherung
Berufskrankheit	Dirigent
Berufssportler	Dritte
Beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer	Dolmetscher
Beschränkt steuerpflichtige Künstler und Sportler	Doppelbesteuerungsabkommen
Bestechungsgeld	Durchlaufende Gelder
Beteiligung	EDV-Berater
Betreute Werkstatt	Ehegatten
Betriebliche Altersversorgung	Ehrenamt
Betriebsarzt	Ehrengabe
Betriebsärztliche Betreuung	Eigeninteresse
Betriebsausflug	Eilbotendienst
Betriebseinrichtungen	Einbehaltene Lohnteile
Betriebsshelfer	Einkauf
Betriebsleiter	Einmalprämie
Betriebsrat	Einmalzahlungen
Betriebs sport	Eintrittskarten
Betriebsveranstaltungen	Eltern
Betriebsversammlungen	Energieförderungen
Betrüger	Entführung
Bewachung	Entführungsversicherung
Bewirtung	Entlassungsentschädigung
Bezirksleiter	Entwicklungshelfer
Bezirksstellenleiter	

Anm.	Anm.
Erbbaurecht 600 Erbe Erhebungsverfahren Erlass Ersatzdienstleistende Erschwerniszuschläge Erstattung Erziehungsbeihilfen Erziehungsgeld Essenmarken Essenzuschüsse Expatriates Fahrgestellung Fahrradentschädigung Fahrtschullehrer Fahrtkostenersatz Fahrzeugüberlassung Fahrzeugzubehör Feiertage Feiertagsarbeit Ferienhaus Ferienhelfer Ferienreise Fernsehgerät Fernsprechanschluss Feuerwehr Filmschauspieler Finanzanwärter Firmenkreditkarte Flugzeug Forderungsübergang Forderungsverzicht durch den Arbeitgeber Forstwirtschaft Fortbildung Fotomodell Freie Wohnung Freier Mitarbeiter Freifahrten Freiflüge Freigänger Freikarten Freitabakwaren Freitrunke Führerschein Fürsorge Garagengeld Garderobenfrau Gastschauspieler, Gastsänger Gastvorlesungen Gastwirtschaft Gebäudereinigung Geburtstagsfest Geburtstagsgeschenke Gefährdete Arbeitnehmer Gefahrenzulagen Gefängnisarzt	Gefangene 600 Geistliche Geldbußen Geldstrafen Gelegenheitsgeschenke Gemeinderatsmitglied Gemeinschaftsunterkunft Genossenschaften Genossenschaftsberater Genussmittel Genussrechte, Genussscheine Geschäftswert Geschenke Gesellschafter Gesetzlicher Forderungsübergang Gesetzlicher Vertreter einer Kapitalgesellschaft Gesundheitsförderung Getränke Gewerkschaftsbund Gewinnbeteiligung Goethe-Institut Goldmünzen Gratifikationen Grenzgänger Grundstück Gutachten Handelsvertreter Handy Hartz-Gesetze Hausbrand Hausgewerbetreibende Haushaltshilfe Haustrunk Hauswart (Hausmeister) Heimarbeiter Hinterbliebene Helfer von Wohlfahrtsverbänden Herbergsvater Hochschullehrer Hostessen Incentives und Prämien Ingenieur Insolvenzsicherung Insolvenz des Arbeitgebers Insolvenzgeld Insolvenzverwalter Instrumentengeld Jagd Job-Ticket Jubiläumsgeschenke Juristische Mitarbeiter Kaminkehrer Kapitalabfindungen Karitative Organisation Kassierer Kaufkraftausgleich

	Anm.		Anm.
Kindergarten	600	Messstipendien	600
Kirchenbedienstete		Metergelder	
Kleidung, Kleidergeld		Mietkostenzuschuss	
Knappschaftsarzt		Mietvorauszahlung	
Kontoeröffnungsgebühr		Mitgliedsbeiträge	
Kontoführungsgebühr		Montageerlass	
Korrekturassistenten		Musiker	
Kost		Musiker als Gesellschafter	
Kraftfahrzeug		Musterungsvertragsarzt	
Kraftfahrer		Mutterschaftsgeld	
Krankengeldzuschüsse		Nachhilfestunden	
Krankenhausarzt		Nacharbeit	
Krankenschwester		Nachzahlung	
Krankenversicherung		Nahrungsmittel	
Krankheitskosten		Nahverkehrsbetriebe	
Kreditkarte		Nebentätigkeit	
Künftiges Dienstverhältnis		Nettolohn	
Künstler		Nießbrauch	
Kulturinstitute		Notar	
Kundenbindungsprogramme		Notstandsbeihilfen	
Kurzarbeitergeld		Nutzungsüberlassung des betriebli- chen PKW	
Landwirt		Opernsänger	
Lehrabschlussprämien		Optionsrecht	
Lehrling		Ordensangehörige	
Lehrtätigkeit von Lehrern, Dozen- ten, Professoren usw.		Ordnungsstrafen	
Lehrtätigkeit von Angehörigen an- derer Berufe		Organschaft	
Leichenträger		Outplacement-Beratung	
Leiharbeitsverhältnisse		Parkplatz	
Leistungszuschläge		Parlamentarische Geschäftsführer	
Leitender Angestellter		Pauschalbesteuerung der Beiträge zu einer Direktversicherung	
Lesezirkel		PC-Nutzung	
Letztwillige Verfügung		Pension	
Liehaberei		Pensionskassen	
Liquidator		Pensionszusagen (ohne Rück- deckung)	
Lösegeld		Pfändung von Arbeitslohn	
Lohnausgleich		Pfarrhaußhalterinnen	
Lohnfortzahlung		Pflegekräfte	
Lohnpfändung		Pflege eines Angehörigen	
Lohnsteuer		PKW-Überlassung durch den Ar- beitgeber auch für private Fahrten des Arbeitnehmers	
Lohnsteuerpauschalierung		Plakatkleber	
Lohnzahlung durch Dritte		Pooling von Einnahmen	
Lohnzuschläge		Portier	
Lose		Postbedienstete (ehemalige)	
Lotterieteilnahme		Prämien und Incentives	
Luftfahrtunternehmen		Praktikanten	
Mahlzeiten		Preise	
Maigeld		Preisgelder	
Management buy out		Preisnachlass	
Mannequin		Privatdozent	
Mankogeld		Privatunterricht	
Maskenbildner		Prostituierte	
Masseur		Provision	
Mautgebühren			
Medikamente			
Medizinische Betreuung			

Anm.	Anm.
Prozesskosten 600	Soziale Leistungen 600
Prüfungstätigkeit	Sozialversicherung
Putzfrau	Sozialversicherungsnachzahlungen
Rabatt	Sportler
Rabattfreibetrag	Sportmöglichkeiten
Rechtsanwalt	Standby-Flüge
Rechtspraktikanten	Sterbegeld
Redakteur	Steuerfreie Einnahmen
Referendar	Stiftung
Regisseur	Stille Gesellschaft
Reinigungsarbeiten	Stilllegung
Reisebüros	Stock Options (Anteilsoptionen)
Reisegepäckversicherung	Strafe
Reisekostenersatz	Strafgefängene
Reiseleiter	Strafverfahren
Renten	Streikgelder
Reporter	Strom
Repräsentationskosten	Stromableser
Restaurantscheck	Studienbeihilfe
Rettungsschwimmer	Synchronsprecher
Rote-Kreuz-Schwester	Tabakwaren
Rückdeckungsversicherung für Pen- sionszusagen	Tageszeitungen
Rückzahlung von Arbeitslohn	Tankstellenverwalter
Ruhegelder	Tantiemen
Rundfunk	Tarifliche Zuschläge
Rundfunkermittler	Tarifvertrag
Rundfunkgerät	Taxikosten
Rundfunksprecher	Telefon
Rußgeld	Telefoninterviewer
Sachbezüge	Testamentarische Zuwendung
Sachbezugsverordnung	Theaterkarten
Sachverständiger	Treuhandverhältnis zwischen Ar- beitgeber und Arbeitnehmer
Salary Split	Trinkgelder
Sammelbeförderung	Tronc
Schadenersatz	Türsteher
Schauspieler	Tutor
Schenkung unter Lebenden	Übergangsbeihilfen, Übergangsgel- der
Schiedsrichter	Übernahme der Lohnsteuer
Schiffspersonal	Übersetzer
Schlechtwettergeld	Überstunden
Schmerzensgeld	Übungsleiterfreibetrag
Schmiergeld	Umwandlung von Arbeitslohn
Schmutzzulagen	Umzugskosten
Schornsteinfeger	Unentgeltliche oder verbilligte Über- lassung von Wirtschaftsgütern (oder Leistungen)
Schriftleiter	Unfall
Schrott	Unfallfürsorgeleistungen
Schüler	Unfallschäden
Schuldbefreiung	Unfallverhütung
Schuldzinsen	Unfallversicherung
Schulung	Uniform
Schutzkleidung	Unterhaltszuschüsse
Schwarzarbeiter	Unterkunft
Schwimmbad	Unternehmensberater
Seeschiffahrt	
Sicherheitsaufwendungen	
Sonntagsarbeit	

	Anm.		Anm.
Unternehmerrisiko	600	Warenbezug	600
Unterschlagung		Warengutscheine	
Unterstützungen und Beihilfen		Wartegelder	
Unterstützungskassen		Waschgelegenheiten	
Untreue des Arbeitnehmers		Wechsel	
Urheberrechtliche Vergütungen		Wegezeitenschädigung	
Urlaub		Wehrdienst	
Urlaubsgelder		Wehrübung	
Urlaubsvertreter		Wehrdienstbeschädigte	
Verbesserungsvorschläge		Wehrersatzdienst	
Verbilligte Überlassung		Weihnachtszuwendungen	
Verdienstausfall		Weisungsgebundenheit	
Verein		Werbepremien	
Vereinsbeiträge		Werber	
Vergleich		Werbungskostenersatz	
Verkäufer		Werksarzt	
Verkaufsfahrer		Werksfeuerwehr	
Verkaufsleiter		Werkswohnung	
Verkaufsstellenleiter		Werkszeitung	
Verlosung		Werkzeuggeld	
Vermächtnis		Wertmarken	
Vermietung		Wertpapiere	
Vermittlungstätigkeit		Wettbewerbsverbot	
Vermögenswirksame Leistungen		Wintergeld	
Verpflegung		Witwen- und Waisengelder	
Verschmelzung		Wohltätigkeitsorganisation	
Versetzung		Wohnrecht	
Versicherungsvermittlung		Wohnung	
Versicherungsvertreter		Wohnungswechsel	
Versorgungsanstalt		Zahlung des Arbeitslohns an Dritte	
Versorgungsausgleich		Zahlung durch Dritte	
Versorgungsbezüge		Zehrgeld	
Versorgungsfreibetrag		Zeitungen	
Vertragsarzt		Zeitungsaussträger	
Vertragsstrafe		Zeitungsvverkäufer	
Vertrauensmann		Zeitverlust	
Vertreter		Zeugengebühr	
Verwarnungsgelder		Zigaretten, Zigarren	
Verwirkter Arbeitslohn		Zinsen	
Verzicht		Zinsersparnis	
Verzugszinsen		Zivildienstleistende	
Virtuelle Arbeitsplätze		Zufluss des Lohns	
Volkshochschule		Zukunftssicherung bei Arbeitneh- mern	
Vollzugspolizei		Zukunftssicherungsausgaben	
Vorfürswagen		Zurechnung der Einkünfte aus nichtseltständiger Arbeit	
Vorkaufsrecht		Zuschläge	
Vorruhestandsleistungen		Zusteller von Anzeigenblättern	
Vorschüsse		Zuwendung von Todes wegen	
Vorsorge		Zwangsverhältnis	
Vorstandsmitglieder		Zweigstellenleiter	
Wachhund		Zwischenmeister	
Wäschegeld			
Waisengelder			

Allgemeine Erläuterungen zu § 19

1

A. Rechtsentwicklung des § 19

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

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

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

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

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

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

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

- Der Versorgungs-Freibetrag wurde (unter Einführung dieses Begriffs ins Gesetz) in Abs. 2 statt in Abs. 3 geregelt; die Umstellung entsprach dem neuen Abs. 5, nach welchem der Versorgungs-Freibetrag vor den anderen beiden Freibeträgen abzuziehen war. Der vH-Satz des Freibetrags wurde von 25 % auf 40 %, der Höchstbetrag von 2 400 DM auf 4 800 DM angehoben.
- Der Weihnachts-Freibetrag wurde statt in § 3 Nr. 17 in § 19 Abs. 3 geregelt, der Abzug des Freibetrags bereits bei Zahlung ab dem 8.11. des jeweiligen KJ. zugelassen und Satz 2 betr. Abzug des Freibetrags bei der EStVeranlagung und beim LStJA klarer gefaßt.
- Der ArbNFreibetrag wurde in Abs. 4 statt in Abs. 2 geregelt und von 240 DM auf 480 DM erhöht (zum Ausgleich für den von der Bundesregierung aus politischen Gründen und entgegen dem Leistungsfähigkeitsprinzip des EStRechts angestrebten, aber gegenüber dem Bundesrat nicht durchgesetzten Abzug eines Betrags erst von der tariflichen Steuer; vgl. BTDrucks. 7/1470, 217, 7/2408, 4).
- Die Konkurrenz der Freibetragsregelungen in den Absätzen 2–4 wurde in einem neu eingefügten Abs. 5 geregelt.
- Der Begriff „Arbeitslohn“ als Kurzform für „Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit“ wurde in das Gesetz eingeführt (Abs. 3–5).

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

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

Ges. zur Änd. u. Vereinfachung des EStG ua. Ges. v. 18.8.1980 (BGBl. I 1980, 1537; BStBl. I 1980, 581): Die Altersgrenze für den Versorgungs-Frei-

betrag bei Versorgungsbezügen im privaten Dienst für Schwerbehinderte wurde ab VZ 1980 von 62 auf 60 Jahre herabgesetzt (Abs. 2 Nr. 2).

Steuerreformgesetz 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): Streichung des bisherigen ArbNFreibetrags (Abs. 3), des Weihnachts-Freibetrags (Abs. 4) sowie der Konkurrenzregel (Abs. 5) mit Wirkung ab VZ 1990. Ab diesem Zeitpunkt Zusammenfassung von ArbNFreibetrag, Weihnachtsfreibetrag und WKPAuschbetrag zu einem einheitlichen ArbNPAuschbetrag (§ 9a Nr. 1).

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

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

StEuglG v. 19.12.2000 (BGBl. I 2000, 1790; BStBl. I 2001, 3): Umrechnung des Versorgungsfreibetrages in 3072 EUR durch das Gesetz zur Umrechnung und Glättung steuerlicher Euro-Beträge (Steuer-Euroglättungsgesetz) im Zusammenhang mit der Einführung des Euro zum 1.1.2001.

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

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

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

Zur Rechtsentwicklung der LStDV s. Anm. 22.

Einstweilen frei.

2–7

B. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 19

I. Bedeutung des § 19

Schrifttum: F. KLEIN, DB 1977, 2249, betr. ungleiche Besteuerung von Arbeitnehmern und Gewerbetreibenden zu Lasten der letzteren; LANG, Die Einkünfte des Arbeitnehmers

– Steuerrechtssystematische Grundlegung, DStJG Bd. 9 (1986), 15; OFFERHAUS, Gesetzlose Steuerbefreiungen im Lohnsteuerrecht, DStJG Bd. 9 (1986), 117; KLOUBERT, Was ist Arbeitslohn?, FR 2000, 176; HUNSDORFER/SOMMER, Wie hoch ist die Abgabenlast aus Steuern und Sozialversicherungsbeiträgen auf Arbeitsentgelt?, DB 2005, 1917;

8 1. Rechtssystematische Bedeutung

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

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

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

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

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

9 2. Wirtschaftliche Bedeutung

Schrifttum: W. JAKOB, Steuern vom Einkommen I, Stuttgart 1980, 195 ff.; OFFERHAUS, Lohnsteuerrecht für Arbeitgeber, München 1980; Bundesregierung (Hrsg.), Finanzbericht 2006 v. 22.8.2007, Bonn 2008.

Wirtschaftliche Bedeutung für den Steuerpflichtigen: Für die überwiegende Mehrzahl der berufstätigen EStpfl. sind die Einnahmen aus nichtselbst. Arbeit

die einzigen estpfl. Bezüge. Die auf diese Einkünfte (zur Unterscheidung vgl. Anm. 100) erhobene LSt. ist die einzige direkte Steuer dieses Personenkreises. Durch die LSt. wird direkt und unmittelbar in das verfügbare Einkommen der ArbN eingegriffen. Hinzu kommen die bei diesem Personenkreis ebenfalls anfallenden und an der Quelle einbehaltenen Sozialabgaben (Renten-, Kranken- und Arbeitslosen- und Pflegeversicherung).

Wirtschaftliche Bedeutung für den Fiskus: Seit dem 2. Weltkrieg stiegen die Einkünfte der ArbN weit stärker als diejenigen der Selbständigen (mit Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit). Dadurch stieg das Aufkommen aus der LSt. weit stärker als dasjenige aus der veranlagten ESt. (2007: LSt. = 156 Mrd. €, veranlagte ESt. = 19 Mrd. €). Hinzu kommt, dass das Besteuerungsverfahren bei den nichtselbst. Einkünften durch Überwälzung der LStErhebung auf die ArbG (§ 38) für die FinVerw. arbeits- und kostenmäßig günstiger ist als bei anderen Einkunftsarten

II. Verfassungsmäßigkeit des § 19

10

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

Einstweilen frei.

11–12

C. Geltungsbereich des § 19

13

Sachlicher Geltungsbereich: s. Anm. 52–99.

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

Geltungsbereich bei Auslandsbeziehungen: s. Anm. 94

Einstweilen frei.

14–18

D. Verhältnis zu anderen Vorschriften

I. Verhältnis zu anderen Einkunftsarten

19

Schrifttum: GILROY, Zur Abgrenzung der Kapitaleinkünfte von den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, DStZ 1989, 471.

Abgrenzung zu den betrieblichen Einkunftsarten (§ 13 Land- und Forstwirtschaft, § 15 Gewerbebetrieb, § 18 selbständige Arbeit):

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

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

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

► *Einkünfte aus Kapitalvermögen* (§ 20): Über Abgrenzung zwischen stiller Gesellschaft und Dienstverhältnis s. § 20 Anm. 486; BFH v. 7.12.1983 – I R 144/79, BStBl. II 1984, 373. Ein Teil des Gewinnanteils des steuerlichen Gesellschafters kann Arbeitslohn bilden, vgl. BFH v. 14.2.1978 – VIII R 11/75, BStBl. II 1978, 427. Über Abgrenzung zwischen *verdeckten Gewinnausschüttungen* und Einkünften aus nichtselbst. Arbeit s. Anm. 600 „Gesellschafter einer KapGes.“ und § 20 Anm. 280 ff., über Abgrenzung zwischen Kapitaleinkünften und Einkünften aus nichtselbst. Arbeit bei Darlehensgewährung s. Anm. 126; vgl. BFH v. 31.10.1989 – VIII R 210/83, BStBl. II 1990, 532.

► *Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung* (§ 21): Der ArbG kann dem ArbN eine Wohnung aus Anlass des Dienstverhältnisses unentgeltlich oder verbilligt (s. Anm. 285–293) oder ohne Veranlassung durch das Dienstverhältnis, ausschließlich aufgrund eines Mietverhältnisses, überlassen. Entsprechendes gilt hinsichtlich der Anmietung eines Arbeitszimmers im Haus des ArbN durch den ArbG (vgl. BFH v. 16.9.2004 – VI R 25/02, BStBl. II 2006, 10).

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

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

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

Häusliche Mitarbeit auf familienrechtlicher Grundlage: Arbeitsverträge über die Mitarbeit von Familienangehörigen (Ehegatte, Kind, Eltern) sind stl. nur anzuerkennen, wenn die Arbeitsleistung von ihrem Aufwand und ihrer Ei-

genart über das üblicherweise aus familienrechtlicher Verpflichtung zu Erbringende hinausgeht. Tätigkeiten, die wegen ihrer Geringfügigkeit und ihrer Eigenart üblicherweise nicht auf arbeitsrechtlicher Grundlage, sondern von Angehörigen quasi bei Gelegenheit der privaten Lebensführung ausgeführt werden, sind nicht stbar (BFH v. 6.3.1995 – VI R 86/94, BStBl. II 1995, 394; v. 9.12.1993 – IV R 14/92, BStBl. II 1994, 298; v. 17.3.1988 – IV R 188/85, BStBl. II 1988, 632; v. 12.10.1988 – X R 2/86, BStBl. II 1989, 354, jeweils mwN).

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

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

III. Verhältnis zu den lohnsteuerlichen Ergänzungs- und Verfahrensvorschriften

1. Verhältnis zum lohnsteuerlichen Abzugsverfahren (§§ 38 ff.)

21

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

2. Verhältnis zur Lohnsteuerdurchführungsverordnung (LStDV)

22

Rechtsentwicklung:

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

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

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

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

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

► *Ergänzende Regelungen* über den Umfang des Arbeitslohn iSd. § 19 EStG, wie die *Bezüge des Rechtsnachfolgers* aus früherem Dienstverhältnis seines Rechtsvorgängers (§ 1 Abs. 1 Satz 2; § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1; vgl. Anm. 312) und die *Aufzählungen von bestimmten Bezügen*, die zum Arbeitslohn iSd. § 19 EStG gehören (§ 2 Abs. 2);

► *Formelle Vorschrift über das LStErhebungsverfahren:* §§ 4 und 5 enthalten eine Aufzählung über den Inhalt des vom ArbG zu führenden Lohnkontos und Mitteilungspflichten;

23–27 Einstweilen frei.

28 IV. Abgrenzung der Lohnsteuer zu Umsatz- und Gewerbesteuer

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

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

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

Folglich kann eine Tätigkeit *nicht gleichzeitig* einerseits zu Einkünften aus nichtselbst. Arbeit, andererseits zu UStPflicht und/oder GewStPflicht führen.

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

Mehrere Tätigkeiten sind jede für sich zu beurteilen; der Stpfl. kann demzufolge mit einer Tätigkeit selbständig (und infolgedessen ustpfl. und gewstpfl.), mit einer anderen nichtselbst. (und infolgedessen weder ustpfl. noch gewstpfl.) sein.

Keine Bindungswirkung (iSd. § 182 AO) von Umsatzsteuer- oder Gewerbesteuerbescheiden für die Lohnsteuer (oder umgekehrt): Verfahrensrechtl. ist die Beurteilung auf dem einen Rechtsgebiet für die Beurteilung auf den anderen beiden Gebieten nicht bindend (vgl. LENSKI/STEINBERG, GewStG, § 2 Rn. 5 mwN; BLÜMICH/THÜRMER, § 19 Rn. 27). Einander widersprechende Beurteilungen des gleichen Sachverhalts durch verschiedene FÄ sind rechtl. nicht untersagt. Die bestandskräftige Veranlagung des Stpfl. zur USt. und/oder GewSt. durch ein FA hindert daher ein anderes FA rechtl. nicht, ein Dienstverhältnis anzunehmen und vom Auftraggeber des Beschäftigten LSt. zu fordern; entsprechend umgekehrt. Über Beseitigung des Widerspruchs durch Aufhebung oder Änderung des fehlerhaften StBescheids auf Antrag des Stpfl. s. § 174 AO.

29–50 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 1, Einleitungssatz: Zugehörigkeit zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit

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

Schrifttum zum Lohnsteuerrecht (allgemein): LANG, Die Einkünfte des Arbeitnehmers – Steuerrechtssystematische Grundlagen, DStJG 9 (1986), 15; v. BORNHAUPT, Zehn Jahre Rechtsprechung des VI. Senats des BFH zu steuerpflichtigen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, DStZ 1990, 496; v. BORNHAUPT, Verdeckte Gewinnausschüttung als lohn- und kapitalertragsteuerliches Problem, in Festschr. Offerhaus, Köln 1999, 433; KLOUBERT, Was ist Arbeitslohn?, FR 2000, 46; HARTMANN, Die wesentlichen Änderungen der Lohnsteuer Richtlinien 2008, DStR 2007, 2239; BENNER/NIERMANN, Lohnsteuer und Sozialversicherung – Arbeitslohn und Arbeitsentgelt, BB Spezial 2008 Nr. 2.

Lohnsteuer-Richtlinien: LStR 2008 v. 10.12.2007, BStBl. I 2007, Sondernummer 1/2007.

A. Überblick zum Einleitungssatz

51

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

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

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

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

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

B. Nichtselbständige Arbeit: In einem Dienstverhältnis tätige Arbeitnehmer

Schrifttum: FALK, ArbNEigenschaft Dienstverhältnis, DStZ 1937, 1236; HEMMES, Begriffsbestimmung der Selbständigkeit und Unselbständigkeit im StRecht, Diss. Köln 1941; HEUER, Mitunternehmer oder Angestellter, FR 1953, 82; ABAHAMCZIK, Die Abgrenzung des Handelsvertreters zum angestellten Außendienstmitarbeiter, DStR 1996, 184; REISERER, Wird durch die „Hartz“-Gesetze die Scheinselbständigkeit abgeschafft und die Selbständigkeit gefördert?, DStR 2003, 292; NIERMANN, Änderungen im Bereich der Arbeitnehmerbesteuerung durch die LSt.-Richtlinien 2004, DB 2003, 2244; EHEHALT, Rechtsschutz in Steuersachen – Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und Erhebung der Steuer vom Arbeitslohn (Lohnsteuer), DB 2006, Beilage Nr. 6, 4; LANG, Arbeitslohn in der neueren Rechtsprechung des BFH, DB 2006 Beilage Nr. 6, 16; SCHNEIDER, Die Ar-

beitnehmereinkünfte und weitere Einkünfte aus Rechtsbeziehungen zum Arbeitgeber in der Rechtsprechung des BFH, DB 2006 Beilage Nr. 6, 51; DEMME, Abgrenzungsfragen zwischen § 15 EStG und § 19 EStG und deren Behandlung in der aktuellen Rechtsprechung, BB 2008, 1540.

52

I. Begriffselemente der nichtselbständigen Arbeit

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

Umschreibung durch „Begriffe“: Diese Begriffe („Dienstverhältnis“, „ArbN“ und „ArbG“) prägen die „nichtselbst. Arbeit“ (BLÜMICH/THÜRMER, § 19 Rn. 46; SCHMIDT/DRENECK XXVIII. § 19 Rn. 3). Sie umschreiben, wer nichtselbst. Arbeit ausübt (subjektive Elemente) und durch welche Merkmale das Verhältnis (die Stellung) dieser Personen zueinander bestimmt ist (objektive Elemente). Sie definieren den Tatbestand der nichtselbst. Arbeit dadurch in qualitativer Hinsicht (s. Anm. 51; vgl. TRAXEL, DSStZ 1989, 553 mwN).

► *Subjektive Tatbestandselemente:* Die Begriffe ArbN und ArbG sind die subjektiven Tatbestandselemente der nichtselbst. Arbeit. Sie leiten sich aus dem Dienstverhältnis ab und sind keine selbständigen, sondern unselbständige Tatbestandselemente, die durch den Begriff des Dienstverhältnisses verknüpft werden. Die Person des ArbN wird zwar nicht immer durch ein spezifisches Dienstverhältnis gekennzeichnet, gleichwohl kann daraus nicht gefolgert werden, dass der Begriff des ArbN das Besteuerungssubjekt festschreibt und daher ein eigenständiges Tatbestandsmerkmal darstellt (glA BLÜMICH/THÜRMER, § 19 Rz 49; aA KSM/BREINERSDORFER, § 19 Rn. B 47ff, der den Begriff ArbN als eigenständiges Tatbestandsmerkmal sieht).

► *Objektive Tatbestandselemente* der nichtselbst. Arbeit sind die „Merkmale“, mit welchen die Subjekte der nichtselbst. Arbeit durch das zwischen ihnen bestehende Dienstverhältnis verknüpft werden. Es sind dies insbesondere die Stellung der Personen zueinander (Eingliederung, Weisungsgebundenheit; s. Anm. 71 ff.), aber auch die Verteilung des geschäftlichen Risikos zwischen den an der nichtselbst. Arbeit beteiligten Personen (s. Anm. 60–64).

53

II. Dienstverhältnis

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

Rechtsgültigkeit der Begriffsbestimmungen des § 1 Abs. 1 u. 2 LStDV: Die normative Form der Begriffsbestimmungen des ArbN und des Dienstverhältnisses wird durch die Ermächtigung des § 51 Abs. 1 Nr. 1 zum Erlass von RechtsVO wohl nicht gedeckt. § 1 Abs. 1 u. 2 LStDV geben aber nach stRspr. eine zutreffende Auslegung des allgemeinen Rechtsbegriffs „ArbN“ im Rahmen der Definition des Begriffs „nichtselbst. Arbeit“ iSd. § 19 (zB BFH v. 16.4.1999 – VI R 60/96, BStBl. II 2000, 406).

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

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

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

Maßgebender Zeitpunkt für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses:

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

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

▶ *Schadensersatz* wegen schuldhaft verweigerter Wiedereinstellung zählt allerdings nicht zum Dienstverhältnis (BFH v. 6.7.2005 – XI R 46/04, BStBl. II 2006, 55), ist jedoch stpfl. nach § 24 Nr. 1 Buchst. a; vgl. auch BMF v. 24.5.2004, FR 2004, 795.

Typenbegriff: Der Begriff des Dienstverhältnisses ist (ähnlich wie der des Mitunternehmers) kein abstrakter Begriff, der durch Aufzählung einer begrenzten Anzahl von Abgrenzungsmerkmalen abschließend bestimmt werden kann, sondern ein sog. Typenbegriff, „der nur durch eine größere und unbestimmte Zahl von Merkmalen beschrieben werden kann“. Für den Begriff ist also ein Gesamtbild kennzeichnend (BFH v. 14.6.1985 – VI R 150–152/82, BStBl. II 1985, 661 mwN; zum Typenbegriff vgl. RAUPACH, Der Durchgriff im Steuerrecht, München 1978, 76–78). Ob ein Dienstverhältnis besteht, hängt also vom Gesamtbild der tatsächlichen Beziehungen zwischen den Beteiligten ab.

StRSpr., zB BFH v. 23.10.1992 – VI R 59/91, BStBl. II 1993, 303; v. 14.6.2007 – VI R 5/06, BFH/NV 2007, 1977; v. 9.11.2004 – VI B 150/03, BFH/NV 2005, 347; v. 29.5.2008 – VI R 11/07, BStBl. II 2008, 933; v. 22.7.2008 – VI R 51/05, BStBl. II 2008, 98; v. 20.11.2008 – VI R 4/06, BStBl. II 2009, 374.

Würdigung des Gesamtbilds: Ermittlung des „Gesamtbilds“ bedeutet, dass die gesamte rechtl., wirtschaftliche und soziale Stellung des Beschäftigten gegenüber seinem Auftraggeber in ihren einzelnen Komponenten gewürdigt wird (ZACH, Die Besteuerung des Arbeitslohns, Diss. Regensburg 1975, 39) und dass

die für und gegen ein Dienstverhältnis sprechenden Merkmale gegeneinander abgewogen werden. Die gewichtigeren Merkmale sind entscheidend (zu den einzelnen Tatbestandsmerkmalen vgl. Anm. 71 ff.).

So zB BFH v. 24.11.1961 – VI 183/59 S, BStBl. III 1962, 37; v. 18.1.1991 – VI R 122/87, BStBl. II 1991, 409; v. 30.5.1996 – V R 2/95, BStBl. II 1996, 493; v. 14.6.2007 – VI R 5/06, BFH/NV 2007, 1977; v. 22.7.2008 – VI R 51/05, BStBl. II 2008, 981; v. 20.11.2008 – VI R 4/06, BStBl. II 2009, 374.

Abgrenzungsfragen: Über *einzelne Abgrenzungsmerkmale* s. Anm. 76 ff.; über Nebenaktivitäten s. Anm. 90; ABC der nichtselbst. Arbeit s. Anm. 600.

54–59 Einstweilen frei.

III. Die Personen des Dienstverhältnisses

Schrifttum: REISERER, Wird durch die „Hartz“-Gesetze die Scheinselbständigkeit abgeschafft und die Selbständigkeit gefördert?, DStR 2003, 292; FRECKMANN, Arbeitnehmerüberlassung und „Hartz“-Reform, DStR 2003, 294; DEMME, Abgrenzungsfragen zwischen § 15 EStG und § 19 EStG und deren Behandlung in der aktuellen Rechtsprechung, BB 2008, 1540;

1. Arbeitnehmer

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

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

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

Kern der Begriffsbestimmung: Aus § 1 Abs. 2 Satz 1 u. 2 LStDV folgt, dass ArbN eine Person ist, die in einem „Dienstverhältnis“ steht. Setzt man für das Merkmal „angestellt oder beschäftigt“ in § 1 Abs. 1 Satz 1 LStDV die Begriffsbestimmung des Dienstverhältnisses aus § 1 Abs. 2 Satz 2 LStDV ein, so ergibt sich:

ArbN ist eine Person, die „in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des ArbG steht oder im geschäftlichen Organismus des ArbG dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist“ (s. dazu Anm. 72).

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

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

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

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

Auch dass ein ArbG gleichzeitig ArbN ist, kommt vor (s. Anm. 76 „Tätigkeit“).

Verhältnis zum Unternehmerbegriff:

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

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

Virtuelle Organisationskonzepte stellen künftig den klassischen ArbNBegriff in Frage. So werden bei einer Auslagerung der Arbeit auf Heimarbeitsplätze die klassischen Begriffe ArbN und freier Mitarbeiter mehr und mehr verwischt. Zwar wird es den klassischen ArbN sicher auch in Zukunft geben. Daneben tritt aber in wachsendem Umfang ein Personenkreis, der weder in den geschäftlichen Organismus eines ArbG eingegliedert, noch dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist (zur Problematik vgl. SCHAUDT, FR 1996, 706). Insbesondere ist die Vergütung der in virtuellen Arbeitsteams eingesetzten Mitarbeiter so stark erfolgsabhängig, dass hier von einem Unternehmerrisiko eigener Art gesprochen werden muss. Vgl. in diesem Zusammenhang die Diskussion um die sog. Scheinselbständigkeit (ausf. vgl. BFH v. 2.12.1998 – X R 83/96, BStBl. II 1999, 534). Gleichwohl wird man in diesen Fällen, zumindest dann, wenn die virtuellen Teams nicht am Markt werbend aktiv sind, noch von ArbN sprechen können (s. Anm. 74). Auf die Bezeichnung der in den Teams Tätigen in dem Vertragswerk, das sie an ihren Auftraggeber bindet, kommt es dabei nicht an (s. Anm. 75).

Ehrenamtliche Betätigung unterscheidet sich von der ArbN-Tätigkeit insbes. durch Art und Höhe der erhaltenen Vergütung (vgl. BFH v. 22.6.2008 – VI R 51/05, BStBl. II 2008, 981 betr. Tätigkeit für AStA; anders hingegen H 19.2 LStH 2009 bei einem Gemeindedirektor, der als Mitglied einer Schätzungskommission Aufwandsentschädigungen erhält).

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

Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH sind unabhängig von ihrer Stellung als Gesellschafter ArbN (BFH v. 26.6.1970 – VI R 193/67, BStBl. II 1970, 824); dies gilt auch bei einer Ein-Mann-GmbH. Sie unterliegen zwar im Geschäftsbetrieb der KapGes. nicht den Weisungen eines Dritten, wohl aber den Weisungen der Anteilseigner oder des diese vertretenden Organs (Aufsichtsrat, Beirat) und sind grundsätzlich wie die übrigen ArbN der Gesellschaft in den wirtschaftlichen Organismus der Gesellschaft eingegliedert.

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

61 b) Der Begriff des Arbeitnehmers in anderen Rechtsgebieten

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

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

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

Verhältnis zum Sozialversicherungsrecht: Zwar hat das BSG entschieden, dass die Beurteilung als selbständige oder nichtselbst. Arbeit „in beiden Rechtsgebieten bei richtiger Rechtsanwendung in aller Regel zu dem gleichen Ergebnis führen“ dürfte (BSG v. 29.8.1963 – 3 RK 103/63, BSGE 20, 6). Der sozialrechtl. Begriff der Beschäftigung erfasst aber auch solche Tätigkeiten, die außerhalb des Arbeitsverhältnisses geleistet werden, dh. der sozialversicherungsrechtl. Schutz wird teilweise über den Bereich der ArbN im lohnstl. Sinn hinaus erweitert, vgl. BFH v. 2.12.1998 – X R 83/96 (BStBl. II 1999, 534). Im Sozialversicherungsrecht werden dabei Haupttätigkeit und Nebentätigkeit bei dem gleichen ArbG ohne Rücksicht auf die arbeitsvertragliche Gestaltung als einheitliches Beschäftigungsverhältnis gewertet (BSG v. 16.2.1983 – 12 RK 26/81, DB 1984, 188).

Andererseits kann die LStPflicht aber auch über die Sozialversicherungspflicht hinausgehen. So sind natürliche Personen als beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer von KapGes. zwar ArbN iSd. EStG, sie stehen aber nicht in einem sozialversicherungspflichtigen Beschäftigungsverhältnis (krit: REISERER, DStR 2000, 31; anders hingegen juristische Personen als Gesellschafter-Geschäftsführer, vgl. BMF v. 31.5.2007, BStBl. I 2007, 503). Auch die einzelnen Bestandteile des Arbeitslohns können steuer- und sozialversicherungsrechtl. unterschiedlich gewürdigt werden. Abweichungen zwischen der stl. und der sozialversicherungsrechtl. Beurteilung können sich weiter ergeben bei mitarbeitenden Familienangehörigen, bei dem in einer KG mitarbeitenden Kommanditisten und bei Heimarbeitern.

2. Arbeitgeber

a) Der Arbeitgeberbegriff und seine Bedeutung

62

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

Kennzeichnend für den Begriff des ArbG ist die wirtschaftliche Stellung, die ihn berechtigt und befähigt, einen ArbN einzustellen, zu entlassen und über seine Arbeitskraft zu verfügen. Nicht entscheidend ist, wer Vertragspartner des Arbeitsvertrags im rechtl. Sinn ist oder von wem der Arbeitslohn gezahlt wird (vgl. BFH v. 2.12.1998 – X R 83/96, BStBl. II 1999, 534; v. 17.2.1995 – VI R 41/92, BStBl. II 1995, 390; v. 7.8.1987 – VI R 53/84, BStBl. II 1987, 822; v. 11.7.1986, BStBl. II 1987, 300; RFH v. 3.4.1935, RStBl. 1935, 1096; aA KSM/BREINERS-DORFER, § 19 Rn. 123).

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

Inländischer Arbeitgeber: Die Pflicht zum LStAbzug trifft nur „inländische ArbG“ iSd. § 38 (vgl. BFH v. 6.12.1991 – VI R 122/89, BStBl. II 1992, 441). Ob Wohnsitz, Sitz oder Geschäftsleitung des ArbG im Inland oder Ausland liegen, ist zwar für die Qualifizierung der Einkünfte des ArbN gleichgültig (vgl. Anm. 93). Die Pflicht zum LStAbzug trifft aber nur „inländische ArbG“ iSd. § 38, dh. ArbG mit Wohnsitz, gewöhnlichem Aufenthalt, Geschäftsleitung, Sitz, Betriebsstätte oder ständigem Vertreter im Inland (vgl. H 38.3 LStH 2009). Inländ. ArbG ist auch ein im Ausland ansässiger ArbG, der im Inland eine Betriebsstätte oder einen ständigen Vertreter hat.

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

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

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

b) Einzelfragen zum Arbeitgeber-Begriff

63

Ehegatte als Arbeitgeber: Zur Zulässigkeit allg. s. § 2 Anm. 172; zur Gehaltszahlung auf ein sog. Oder-Konto vgl. BVerfG v. 7.11.1995 – 2 BvR 802/90, BStBl. II 1996, 34.

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

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

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

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

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

Verteidigungslasten: Ämter für Verteidigungslasten hat der BFH (v. 13.12.1963 – VI 221/61 U, BStBl. III 1964, 106) den ArbG gleichgestellt mit der Folge, dass sie für Einbehaltung und Abführung der LSt. der bei den Stationierungsdienstkräften beschäftigten deutschen ArbN haften.

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

c) Arbeitgeber bei Leiharbeitsverhältnissen (Arbeitnehmerüberlassung) 64

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

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

Arbeitgeber im Leiharbeitsverhältnis ist grundsätzlich der Verleiher (R 19.1 Satz 5 LStH 2009); dies gilt auch bei unerlaubter Arbeitsüberlassung. Der Entleiher kann jedoch nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Gestaltung der Beziehungen, insbes. bei Entlohnung der Leih-ArbN, stl. ArbG sein (BFH v. 2.4.1982 – VI R 34/79, BStBl. II 1982, 502). Zur Haftung des Entleihers neben dem ArbG für die LSt. s. § 42d Anm. 285 ff.

Einstweilen frei.

65–70

IV. Die einzelnen Merkmale des Dienstverhältnisses (Arbeitnehmerstellung)

1. Schulden der Arbeitskraft

a) Rechtsgrundlage (§ 1 Abs. 2 Satz 2 LStDV)

71

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

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

Die Unterscheidung ist wenig glücklich. Gemeinsam ist beiden Merkmalen, dass abhängige, dh. nichtselbst. Arbeit geschuldet wird (aA KSM/BREINERSDORFER, § 19 Rn. 81, der keine Trennung zwischen den beiden Merkmalen vornimmt).

„Es entspricht ständiger Rechtsprechung des BFH, dass der Arbeitnehmerbegriff sich nicht durch Aufzählung feststehender Merkmale abschließend bestimmen lässt. Das Gesetz bedient sich nicht eines tatbestandlich scharf umrissenen Begriffs. Es handelt sich vielmehr um einen offenen Typusbegriff, der nur durch eine größere und unbestimmte Zahl von Merkmalen beschrieben werden kann. Die Frage, ob jemand eine Tätigkeit selbständig oder nichtselbständig ausübt, ist deshalb anhand einer Vielzahl in Betracht kommender Merkmale nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen. Hierzu hat der BFH [v. 14.6.1985 – VI R 150–152/82, BStBl. II 1985, 661] zahlreiche Kriterien (Indizien) beispielhaft aufgeführt, die für die bezeichnete Abgrenzung Bedeutung haben können. Diese Merkmale sind im konkreten Einzelfall jeweils zu gewichten und gegeneinander abzuwägen.“ (BFH v. 14.6.2007 – VI R 5/06, BFH/NV 2007, 1977 mwN).

b) Weisungsgebundenheit

72

Unterstellung unter die Leitung des Arbeitgebers: Die Weisungsbefugnis des Auftraggebers hinsichtlich Art, Ort und/oder Zeit der Arbeit bildet ein wesentliches Merkmal zur Beurteilung des Beschäftigungsverhältnisses. Entscheidend ist dabei nicht, ob der ArbG tatsächlich Weisungen erteilt; Weisungsgebundenheit liegt vielmehr dann vor, wenn der ArbN Weisungen des ArbG

befolgen müsste (vgl. BFH v. 22.7.2008 – VI R 51/05, BStBl. II 2008, 981). Sie schafft die für das Dienstverhältnis charakteristische persönliche Abhängigkeit weil der Beschäftigte „unter der Leitung“ des Auftraggebers steht (§ 1 Abs. 2 Satz 2 LStDV; stRspr., zB RFH v. 15.5.1935, RStBl. 1935, 1306; BFH v. 21.7.1972 – VI R 188/69, BStBl. II 1972, 738; v. 14.12.1978 – I R 121/76, BStBl. II 1979, 188; vgl. ebenso arbeitsrechtl. BAG v. 3.6.1998 – 5 AZR 656/97, NJW 1998, 3661). Weitgehende Entscheidungsbefugnis des ArbN hinsichtlich der Einzelheiten der Durchführung der Arbeit steht der Annahme eines Dienstverhältnisses dabei nicht entgegen (vgl. BFH v. 11.11.1971 – IV R 241/70, BStBl. II 1972, 213 betr. mitarbeitenden Arzt eines Chefarztes; v. 20.2.1979 – VIII R 52/77, BStBl. II 1979, 414 betr. Urlaubsvertreter von Apothekern; v. 22.7.2008 – VI R 51/05, BStBl. II 2008, 981 betr. AStA-Referent im Verhältnis zum AStA als Organ der Studentenschaft).

Wille des Arbeitgebers: Entscheidendes Kriterium für das Vorliegen von Weisungsgebundenheit ist, ob die dem Beauftragten nach der Eigenart der Tätigkeit zukommende Bewegungsfreiheit Ausfluss seines eigenen Willens (selbständig) oder aber Ausfluss des Willens des Auftraggebers ist. In letzterem Fall liegt eine ArbNStellung vor (BFH v. 30.5.1996 – V R 2/95, BStBl. II 1996, 493).

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

Gefälligkeit ohne Unterordnung unter die Weisungen des Auftraggebers ist keine Arbeitsleistung, das Entgelt hierfür kein Arbeitslohn (vgl. BFH v. 14.9.1999 – IX R 88/95, BStBl. II 1999, 776 betr. Pflegeleistung an Angehörigen). Keine Gefälligkeit, sondern Dienstleistung liegt vor bei „gemeinnütziger“ Tätigkeit oder als Amateursportler/-künstler, wenn eine „Entschädigung“ gezahlt wird (vgl. BFH v. 23.10.1994 – VI R 59/91, BStBl. II 1994, 303 betr. Amateursportler; v. 4.8.1994 – VI R 94/93, BStBl. II 1994, 944, betr. Sanitätshelfer).

73 c) Eingliederung

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

Eingliederung des Beschäftigten in den Betrieb des Auftraggebers kann man mit dem Bestehen eines Dienstverhältnisses gleichsetzen, wenn man hierzu auch den Fall rechnet, dass der Beschäftigte zwar ohne organisatorische Eingliederung in den Betrieb seines Auftraggebers, aber unter dessen Leitung tätig ist (BFH v. 30.5.1996 – VI R 2/95, BStBl. II 1996, 493; v. 2.12.1998 – X R 83/96, BStBl. II 1999, 534 betr. Rundfunkermittler; v. 29.5.2008 – VI R 11/07, BStBl. II 2008, 933 betr. Telefoninterviewer; v. 20.11.2008 – VI R 4/06, BStBl. II 2009, 374 betr. Servicekräfte des Produzenten in einem Warenhaus; sowie FinMin. NRW v. 7.8.1995, FR 1995, 717, betr. Reinigungspersonal der Deutschen Post AG). Dann ist „Eingliederung“ nicht bloß einer von mehreren

Umständen, die zusammen für ein Dienstverhältnis sprechen, sondern mit dem Bestehen eines Dienstverhältnisses identisch und an Hand der einzelnen unten (Anm. 76) erwähnten Umstände zu prüfen (BFH v. 14.6.1985 VI R 150-152/82, BStBl. II 1985, 661; v. 20.4.1988 – X R 40/81, BStBl. II 1988, 804). S. allg. auch Anm. 53.

Dauer der Beschäftigung:

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

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

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

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

So BFH v. 18.1.1974 – VI R 221/69, BStBl. II 1974, 301: für einige Stunden beschäftigte Gelegenheitsarbeiter bei Verladearbeiten sind ArbN; v. 1.3.1973 – IV R 231/69, BStBl. II 1973, 458: Synchronsprecher idR selbständig; v. 21.3.1975 – VI R 60/73, BStBl. II 1975, 513; v. 10.9.1976 – VI R 80/74, BStBl. II 1977, 178 betr. Musiker; v. 18.1.1991 – VI R 122/87, BStBl. II 1991, 409 betr. hochqualifizierte Ingenieure und Hochschulabsolventen; verneinend BFH v. 14.6.2007 – VI R 5/06, BFH/NV 2007, 1977 betr. ausländ. Fotomodelle für Werbefilme; s. auch Anm. 600 „Bühnenkünstler“, „Fernsehen“, „Lehrtätigkeit“, „Musiker“, „Regisseur“, „Rundfunkprecher“).

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

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

S. die ausdrückliche Regelung in § 42 Strafvollzugsgesetz; vgl. a. BAG v. 24.4.1969 – 5 AZR 438/68, DB 1969, 1514; aA SCHMIDT/DRENSECK XXVIII. § 19 Rn. 7; BLÜMICH/THÜRMER, § 19 Rn. 59, der unter Hinweis auf neuere Rspr. des BFH trotz „Entloh-

nung“ aus sozialen Gründen ein Dienstverhältnis annimmt; idS wohl auch KSM/BREINERDORFER, § 19 Rn. B 50.

Im Hinblick auf § 3 Nr. 5 hat der Streit bei Wehr- und Zivildienstleistenden allerdings keine Auswirkung.

74 2. Fehlen eines unternehmerischen Risikos

Charakteristisch für die nichtselbständige Tätigkeit des ArbN ist das Fehlen eines eigenen „Unternehmerrisikos“, dh. die Betätigung auf Rechnung und Gefahr einer anderen Person (des ArbG, vgl. zB RFH v. 8.12.1938, RStBl. 1939, 197; BFH v. 20.4.1988 – X R 40/81, BStBl. II 1988, 804). Zu unterscheiden vom Unternehmerisiko ist dabei allerdings das Erfolgsrisiko, dh. das Risiko eines höheren oder geringeren Entgelts. Das Erfolgsrisiko liegt aufgrund erfolgsabhängiger Vergütungssysteme in jüngerer Zeit verstärkt beim ArbN (BFH v. 10.2.2005 – IX B 183/03, BFH/NV 2005, 1058).

75 3. Wille der Vertragsparteien

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

4. Arbeitnehmerstellung als Typusbegriff

76 a) Allgemeines

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

77 b) Tätigkeit

Art der Tätigkeit: Es gibt Tätigkeiten, die typischerweise aufgrund eines Dienstverhältnisses ausgeübt werden, und andere, bei denen das Gegenteil der Fall ist. Insofern kann im einzelnen Fall eine (widerlegbare) Vermutung für oder gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen (BFH v. 10.9.1976 – VI R 80/74, BStBl. II 1977, 178; v. 3.8.1978 – VI R 212/75, BStBl. II 1979, 131; v. 18.1.1991 – VI R 122/87, BStBl. II 1991, 409; v. 24.7.1992 – VI R 126/88, BStBl. II 1993, 155). Von entscheidender Bedeutung ist aber nicht die Art der Tätigkeit, sondern die Stellung des Tätigen (so zB BFH v. 3.10.1961 – I 200/59 S, BStBl. III, 1961, 567).

► Bei *Werbetätigkeit von Mannschafts-Berufssportlern* ist zu unterscheiden, ob die Werbetätigkeit gemeinsam mit anderen Vereinskollegen erfolgt. Ist dies der Fall, ist der Sportler hinsichtlich Zeit und Ort durch die Notwendigkeit gemeinsamen Auftretens gebunden. Tritt ein Mannschaftssportler alleine, ohne seine Vereins-

kollegen auf, besteht diese Bindung nicht (BFH v. 19.11.1985, BStBl. II 1986, 424; BMF v. 25.8.1995, FR 1995, 756).

Ort der Tätigkeit: Im Zuge zunehmender Heimarbeitsmöglichkeiten kommt dem Ort der Tätigkeit nur noch geringe Bedeutung für die Frage der ArbNStellung zu (BFH v. 19.10.2001 – VI R 131/00, BStBl. II 2002, 300; s. auch Anm. 600 „Heimarbeiter“).

Persönliche Verrichtung der Tätigkeit:

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

– *Für Selbständigkeit* spricht es zwar, wenn er andere Personen heranziehen kann. S. BFH v. 23.10.1952 – V 49/51 U (BStBl. III 1953, 21); v. 12.1.1956 – V 86/55 U (BStBl. III, 1956, 119) betr. Zeitungsausträger; allerdings qualifiziert der BFH einen Stromableser als ArbN, obwohl er Aushilfskräfte beschäftigt (BFH v. 24.7.1992 – VI R 126/88, BStBl. II 1993, 155).

Umfang der Tätigkeit: Für Nichtselbständigkeit spricht es, wenn der Beschäftigte die Rentierlichkeit seiner Tätigkeit nicht durch einen größeren oder geringeren Arbeitseinsatz beeinflussen kann, zB weil er einen fixen Stücklohn für die ihm zugewiesenen Arbeiten erhält (BFH v. 2.12.1998 – X R 83/96, BStBl. II 1999, 534; v. 13.2.1980 – I R 17/78, BStBl. II 1980, 303).

c) Art und Form der Entlohnung

78

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

▶ *Vergütung nach Arbeitszeit*, besonders die Zahlung eines gleichbleibenden Entgelts in gleichbleibenden, kürzeren Zeitabständen und im Wesentlichen unabhängig vom Erfolg der Tätigkeit, spricht für ein Dienstverhältnis, auch wenn daneben eine gewinn- oder umsatzabhängige Tantieme, Sachbezüge usw. gewährt werden; vgl. aber BFH v. 23.1.1986 – IV R 24/84, BStBl. II 1986, 398 betr. nebenberuflichen Unterricht an Volkshochschulen; OFD München v. 23.12.1991, DB 1992, 246 betr. Aus- und Fortbildung im Rahmen der Berufsausbildung (Referendarunterricht, Unterricht an Fachhochschulen). Nichtselbständig ist allerdings die Aufsichtsführung bei schriftlichen Prüfungsarbeiten.

▶ *Vergütung nach dem Ergebnis der Arbeit* spricht nach der Rspr. für Selbständigkeit (BFH v. 2.12.1998 – X R 83/96, BStBl. II 1999, 534 betr. Rundfunkermittler; v. 4.6.1987 – V R 9/79, BStBl. II 1987, 653 betr. Prostituierte, vgl. allerdings BFH v. 18.2.2005 – VI B 86/04, BFH/NV 2005, 1062 wo der BFH Prostituierte als ArbN beurteilt).

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

▶ *Abdeckung des Aufwands*: Es kann gegen ein Dienstverhältnis sprechen, wenn nur der entstehende Aufwand abgedeckt werden soll. Wird einem Amateursportler allerdings ein regelmäßiges Entgelt bezahlt, welches dessen Aufwand

übersteigt, liegt ArbNEigenschaft vor (vgl. BFH v. 23.10.1992 – VI R 59/91, BStBl. II 1993, 303). Entsprechendes gilt bei Sanitätshelfern des Roten Kreuzes (BFH v. 4.8.1994 – VI R 94/93, BStBl. II 1994, 944).

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

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

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

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

Fehlen eines Urlaubsanspruchs spricht allerdings nicht gegen ein Dienstverhältnis, wenn der Stpfl. nur jeweils während eines Teils des Monats (zB im Rahmen eines geringfügig entlohnten Arbeitsverhältnisses) arbeiten muss (BFH v. 9.2.1961 – IV 373/58, StRK EStG § 18 R. 175).

79 d) Ausgestaltung des Arbeitsplatzes

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

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

Arbeitskleidung: Ihre Gestellung durch den Auftraggeber kann ein Indiz für ein Dienstverhältnissen sein. Vgl. allerdings das einheitliche Erscheinungsbild bei selbständigen Verkaufsfahrern.

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

e) Zivilrechtliche Ausgestaltung des Vertragsverhältnisses

80

Vertragsbezeichnung ist im Regelfall unerheblich für die Einordnung als Dienstverhältnis (vgl. Anm. 75). Entsprechendes gilt für das Auftreten gegenüber außenstehenden Dritten (BFH v. 20.2.1979 – VIII R 52/77, BStBl. II 1979, 414; v. 14.12.2978 – I R 121/76, BStBl. II 1979, 188).

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

f) Steuerliche Ausgestaltungen des Vertragsverhältnisses

81

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

g) Standesrechtliche Vorgaben

82

Unerheblichkeit standesrechtlicher Regelungen: Standesrechtl. Vorgaben sind für die Annahme eines Dienstverhältnisses regelmäßig ohne Bedeutung. Allerdings kann daraus, dass eine Person die standesrechtl. Voraussetzungen für die Ausübung einer bestimmten Tätigkeit nicht erfüllt, regelmäßig auf ein Dienstverhältnis geschlossen werden (zB Arzt im Praktikum, Referendar, Meisterschüler; vgl. FinVerw. in DStR 1991, 383).

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

h) Sittlich-moralische Vorgaben, Sittenwidrigkeit

83

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

Sittenwidrigkeit: Entsprechend führt Sittenwidrigkeit nicht automatisch zur Verneinung eines Dienstverhältnisses (BGH v. 6.10.1989 – 3 StR 80/89, wistra 1990, 100, betr. die Arbeit von Prostituierten). Zwar sind die Einnahmen einer Prostituierten nach BFH v. 23.4.1964 – GrS 1/64 S, BStBl. III 1964, 500; v. 28.11.1969 – VI R 128/68, BStBl. II 1970, 185 regelmäßig bei den sonstigen Einkünften zu erfassen. Dies schließt jedoch nach BFH v. 18.2.2005 – VI B 86/04, BFH/NV 2005, 1062 nicht aus, dass sie in einen Bordellbetrieb so eingegliedert sind, dass sie eine ArbNStellung innehaben; entsprechendes gilt für Dar-

steller in Peep-Shows (FG Münster v. 26.7.1995, EFG 1996, 440, rkr.); s. Anm. 600 „Prostituierte“.

84–90 Einstweilen frei.

V. Neben-, Hilfs- und Aushilfstätigkeiten

91 1. Grundsatz getrennter Beurteilung

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

StRSpr., vgl. zB BFH v. 29.1.1987 – IV R 189/85, BStBl. II 1987, 783; s. auch H 19.2 LStH 2009.

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

92 2. Nebentätigkeiten

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

Nebentätigkeit eines Arbeitnehmers für seinen Arbeitgeber:

► *Selbständige Nebentätigkeit des ArbN für seinen ArbG ist möglich.* Vgl. zB BFH v. 25.11.1971 – IV R 126/70, BStBl. II 1972, 212. Bietet der ArbG seinem ArbN die Möglichkeit, Fähigkeiten, die seiner nichtselbst. Arbeit dienen oder die der Stpfl. bei deren Ausübung erworben hat, außerhalb der vereinbarten Dienstleistung zu verwerten, so erfüllt der Stpfl. idR keine Nebenpflichten aus seinem Dienstverhältnis. Leistungen, die nach dem Dienstverhältnis nicht geschuldet werden, führen nicht zu Einkünften aus nichtselbst. Arbeit, selbst wenn die Vergütung für diese Leistungen vom ArbG gezahlt wird (zB Unterricht für Referendare durch Lehrer/Richter). Die geringe Dauer der Lehrtätigkeit kann dabei ein Indiz für Selbständigkeit sein (BFH v. 4.10.1984 – IV R 131/82, BStBl. II 1985, 51; R 19.2 Satz 3 LStR 2009, wo die Grenze bei 6 Std./Woche gezogen wird). Eine Prüfungstätigkeit ist – trotz besonderer Vergütung – dann selbständig, wenn sie nicht zu den Dienstobliegenheiten gehört (BFH v. 29.1.1987 – IV R 189/85, BStBl. II 1987, 783 betr. Prüfungstätigkeit eines Hochschullehrers). Die während der Dienstzeit ausgeübte Aufsichtstätigkeit bei Prüfungen ist regelmäßig nichtselbst.

► *Nichtselbst. Nebentätigkeit des ArbN für seinen ArbG* liegt mangels gesonderter Qualifizierbarkeit vor, wenn die Nebentätigkeit mit der Ausübung der Haupttätigkeit unmittelbar zusammenhängt und sie zur *Voraussetzung* hat.

StRspr., zB BFH v. 31.1.1975 – VI R 230/71, BStBl. II 1975, 358 aE; v. 20.2.1979 – VIII R 52/77, BStBl. II 1979, 414; v. 7.2.1980 – IV R 37/76, BStBl. II 1980, 321; v. 4.10.1984 – IV R 131/82, BStBl. II 1985, 51; v. 29.1.1987 – IV R 189/85, BStBl. II 1987, 783; v. 29.1.1987 – IV R 189/85, BStBl. II 1987, 783; v. 23.2.2005 – I R 46/03, BStBl. II 2005, 547; v. 5.10.2005 – VI R 152/01, BStBl. II 2006, 94 betr. chefärztliche Nebenleistungen.

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

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

Vermittlungsprovisionen, die Bank- oder Versicherungsangestellten zusätzlich zu ihrem Arbeitslohn gezahlt werden, sind – auch bei Vermittlung institutsfremder Verträge – regelmäßig nichtselbst. erworben (vgl. BFH v. 23.8.2007 VI R 44/05, BStBl. II 2008, 52). Dies gilt auch für sog. Remunerationen, die Vorstandsmitglieder kooperierender Geldinstitute erhalten (BMF v. 26.10.1996, FR 1998, 1144). Entsprechendes gilt für Werbeprämien, die nichtselbst. Zeitungsausträger zusätzlich zum Lohn erhalten (FG Düss. v. 22.7.1980, EFG 1981, 176, rkr.). Erwirbt ein Bankangestellter selbst eine Anlage und erhält er hierfür eine Vermittlungsprovision, so stellt diese stpfl. Arbeitslohn dar (BFH v. 22.5.1992 – VI R 178/87, BStBl. II 1992, 840).

VI. Dienstverhältnis mit Auslandsbezug

Schrifttum: WASSERMEYER, Besteuerung von inländischen Berufskraftfahrern mit luxemburgischen Arbeitgeber, IStR 2001, 470; GÖRL, Steuerliche Probleme bei der Mitarbeiterentsendung, IStR 2002, 443; GRAMS/MOLENAAR, Zur Besteuerung von beschränkt steuerpflichtigen Künstlern vor und nach der Entscheidung des EuGH vom 12.6.2003, DSrT 2003, 1245; STROHNER/MENNEN, Zweifelsfragen zur Anwendung des § 50d Abs. 8 EStG bei Arbeitseinkünften im Inland steuerpflichtiger Arbeitnehmer mit Tätigkeit im Inland – zugleich Anmerkung zu dem BMF-Schreiben v. 21.7.2005, DSrT 2005, 1713; WELLISCH/NÄTH, Lohnbesteuerung in Deutschland bei internationalen Mitarbeiterentsendungen, IStR 2005, 433;

1. Allgemeines

Ort der Tätigkeit nicht entscheidend: Die Qualifizierung einer Rechtsbeziehung als Dienstverhältnis wird durch den Ort der Tätigkeit nicht beeinflusst. Sind die Begriffsmerkmale verwirklicht, ist es gleichgültig, ob ArbG und ArbN

93

in unterschiedlichen Staaten ansässig sind. Dies gilt auch dann, wenn die Beurteilung nach ausländ. Recht zu einer anderen Qualifizierung führen würde (zB zur Beurteilung eines Stpfl., der ArbN iSd. § 19 ist, als Gesellschafter oder selbständig Tätiger).

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

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

Gastprofessoren, Gastlehrer, Studenten und Auszubildende: Zur Frage der ArbNEigenschaft von Gastprofessoren, Gastlehrern, Studenten und Auszubildenden nach dem DBA Deutschland/USA vgl. BMF v. 20.9.1999, BStBl. I 1999, 957.

94 2. Unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer mit Auslandseinkünften

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

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

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

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

► *Zum LStAbzug* vgl. BFH v. 10.5.1989 – I R 50/85, BStBl. II 1989, 755; R 39b.10 LStR 2008 (darf nur unterbleiben, wenn dem ArbG eine Freistellungsbescheinigung des BetriebsstättenFA vorliegt).

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

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

► *Zur Besteuerung eines Berufskraftfahrers*, der täglich mehrere Länder durchquert, s. FG Rhld.- Pf. v. 4.4.2001, ISrR 2001, 479, rkr.).

Innerstaatliche Regelungen stellen uU die nicht im Inland erzielten Einkünfte aus nichtselbst. Arbeit stfrei:

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

3. Beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer

95

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

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

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

Antragsgebundene unbeschränkte Steuerpflicht in Sonderfällen: Vor allem Grenzpendler sind unter den Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 unbeschränkt stpfl.; s. § 1 Anm. 230 ff.

Einstweilen frei.

96–99

C. „Einkünfte“ aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn)

Schrifttum: OEFTERING, Soziale Leistungen des Arbeitgebers, DStZ 1939, 693, DStZ 1944, 493; BOECK, Der Arbeitslohn im LStRecht, Jur. Diss. Köln 1968; HABERKORN, Der Arbeitsentgeltbegriff nach Sozialversich.- u. LStRecht, Köln 1971; KOETHER, Die Steuerbefreiungen von Einnahmen aus nichtselbst. Arb., Jur. Diss. Köln 1972, 8–13; ZACH, Die Besteuerung des Arbeitslohns, Jur. Diss. Regensburg 1975, bes. S. 20–73; OFFERHAUS, Was gehört zum Arbeitslohn?, BB 1982, 1061; E. SCHMIDT, „Arbeitslohn“ und „Dienstverhältnis“ im StRecht, BB 1983, 1092; v. BORNHAUPT, Zehn Jahre Rechtsprechung des VI. Senats des BFH zu steuerpflichtigen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, DStZ

1990, 496; OFFERHAUS, Auslagenersatz – Werbungskostenersatz, BB 1990, 2017; THOMAS, Lohnsteuerfreier Aufwändungsersatz durch den Arbeitgeber, StJb. 1990/91; KLOUBERT, Dritteleistungen beim Lohnsteuerabzug am Beispiel der Trinkgeldzahlung, DStR 2000, 231; KLOUBERT, Was ist Arbeitslohn?, FR 2000, 46; BICK/STROHNER, Versteuerung fiktiver Zinsvorteile bei Arbeitgeberdarlehen, DB 2005, 414; HOMBURG, Arbeitslohn bei Leistung einer Gruppenunfallversicherung, DStR 2005, 2152; SEEGER, Lohnsteuerpflicht von Umlage- und Gegenwertzahlungen an Zusatzversorgungseinrichtungen?, DB 2005, 1588; HEGGER, Die steuerliche Behandlung von Sonderzahlungen des Arbeitgebers an Zusatzversorgungskassen, BB 2006, 1598; RÖSSLER, Sofortiger Zufluss von Arbeitslohn bei unentgeltlicher Überlassung einer Jahresnetzkarte der Bahn durch den Arbeitgeber?, DStR 2008, 708; s. auch vor Anm. 51.

I. Allgemeine Erläuterungen zu den Begriffen Einkünfte, Einnahmen, Arbeitslohn

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

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

Arbeitslohn (§ 2 Abs. 1 LStDV): Der jetzige Text des § 2 Abs. 1 LStDV geht auf die VO v. 10.10.1989 (BGBl. I 1989, 1849) zurück. Seither gilt, dass Arbeitslohn alle Einnahmen sind, die dem ArbN aus dem Dienstverhältnis zufließen. Dabei ist es unerheblich, unter welcher Bezeichnung oder in welcher Form die Einnahmen gewährt werden. Zwar bestehen gegen die Definition des Arbeitslohns durch die LStDV erhebliche Bedenken, da § 51 Abs. 1 Nr. 1 nur eine nicht ausreichende Ermächtigungsgrundlage enthalte. Nach hM und Rspr. enthält § 2 Abs. 1 LStDV jedoch nur eine gesetzeskonforme Auslegung des Abs. 1 und keine originäre Rechtsetzung für den Begriff „Arbeitslohn“ (vgl. BFH v. 16.4.1999 – VI R 60/96, BStBl. II 2000, 406; v. 14.6.1985 – VI R 150–152/82, BStBl. II 1985, 661; s. auch BOERK, Der Arbeitslohn im LStRecht, 1968, 42–48 jeweils mwN).

► *Begriffsbestimmung durch den BFH:* BFH v. 17.7.1981 – VI R 205/78, BStBl. II 1981, 733 und die Grundsatzentscheidung BFH v. 17.9.1982 – VI R 75/79, BStBl. II 1983, 39 bejahen Arbeitslohn dann, wenn eine Einnahme (= Vorteil) „sich im weitesten Sinne als Gegenleistung für das zur Verfügung stellen („für

die Beschäftigung“) der individuellen Arbeitskraft (Dienste) erweist“. An dieser Rspr. hat der BFH in der Folgezeit festgehalten.

Vgl. zB BFH v. 7.12.1984 – VI R 164/79, BStBl. II 1985, 164; v. 22.3.1985 – VI R 170/82, BStBl. II 1985, 529; v. 11.3.1988 – VI R 106/84, BStBl. II 1988, 726; v. 2.2.1990 – VI R 15/86, BStBl. II 1990, 472; vgl. die Darstellungen bei OFFERHAUS, BB 1990, 2017; v. BORNHAUPT, DStZ 1990, 496, jeweils mwN.

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

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

Einstweilen frei.

101–104

II. Einnahmen aus dem Dienstverhältnis (Arbeitslohn)

105

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

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

Laufende oder einmalige Einnahmen mit oder ohne Rechtsanspruch:

► *Einnahme ohne Rechtsanspruch:* Einnahmen sind nicht nur das durch – mündlichen oder schriftlichen – Vertrag vereinbarte Entgelt, sondern alles, was nach der Verkehrsauffassung als Frucht oder Ertrag aus nichtselbst. Arbeit anzusehen ist, im weitesten Sinn also alles, was im Rahmen des Arbeitsverhältnisses aus Anlass und als Ausfluss dieser Tätigkeit dem ArbN zufließt.

StRspr., zB. RFM v. 24.10.1934, RStBl. 1935, 335; BFH v. 17.9.1982 – VI R 75/79, BStBl. II 1983, 39; v. 7.12.1984 – VI R 164/79, BStBl. II 1985, 164; v. 11.3.1988 – VI R 106/84, BStBl. II 1988, 726; v. 23.10.1992 – VI R 62/88, BStBl. II 1993, 117 betr. Trinkgelder.

- ▶ *Einmalige Einnahme*: Zwar ist das Arbeitsverhältnis ein Dauerverhältnis (§ 611 BGB), Einnahmen liegen jedoch auch dann vor, wenn einmalige Zuwendungen geleistet werden.
- ▶ *Eine Einnahme liegt auch dann vor*, wenn der ArbG an seinen ArbN eine Zahlung ohne Rechtsgrund erbringt (BFH v. 4.5.2006 – VI R 19/03, BStBl. II 2006, 832; zum Zeitpunkt des WK-Abzugs bei Rückzahlung vgl. BFH v. 7.11.2006 – VI R 2/05, BStBl. II 2007, 315).

Nicht steuerbare und steuerbefreite Zuwendungen (uneinheitliche Terminologie): Keine Einnahmen iSd. § 8 Abs. 1 sind die nicht steuerbaren Zuwendungen des ArbG an den ArbN. Diese Zuwendungen bilden schon begrifflich keine Einnahme (vgl. Anm. 130), da eines oder mehrere der Tatbestandsmerkmale (zB Einnahmequalifikation, Veranlassung durch das Dienstverhältnis) fehlen.

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

- ▶ *Nicht steuerbare Zuwendungen* sind Zuflüsse beim ArbN, die begrifflich nicht Arbeitslohn bilden, weil es sich zwar um Zuwendungen des ArbG an seine ArbN handelt, weil sie aber nicht „durch das Dienstverhältnis veranlasst sind“ (s. Anm. 150–199) oder weil sie dem ArbN mangels objektiver Bereicherung nicht zufließen (vgl. Anm. 130 ff.).
- ▶ *Steuerbare Einnahmen* sind Einnahmen, die durch das Dienstverhältnis veranlasst, also Arbeitslohn sind; dabei ist zu unterscheiden zwischen
 - stpflichtigen Einnahmen und
 - stfreien Einnahmen, das sind Einnahmen, die zwar alle Tatbestandsmerkmale erfüllen und begrifflich Arbeitslohn bilden, aber durch Gesetz (zB § 3 Nr. 16 oder § 3 Nr. 39, bis 31.3.2009 auch § 19a etc.) stbefreit sind.

GLA v. BORNHAUPT, StuW 1990, 46; BOECK, Der Arbeitslohn im LStRecht, Jur. Diss. Köln 1968, 125; ZACH, Die Besteuerung des Arbeitslohns, Jur. Diss. Regensburg 1975, 105 mwN; HOROWSKI/ALTEHOEFER, LStRecht, EStG § 2 Anm. 4, § 19 Anm. 4; SCHMIDT/DRENECK XXVIII. § 19 Rn. 2; aA BLÜMICH/THÜRMER, § 19 Rn. 154.

III. Einnahme (= Vermögensmehrung/Bereicherung) beim Arbeitnehmer

106 1. Vermögensmehrung in Geld (§ 8 Abs. 1)

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

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

Nettolohnvereinbarung: Eine Nettolohnvereinbarung wird stl. anerkannt (BFH v. 13.12.2007 – VI R 57/04, BStBl. II 2008, 434; v. 18.6.1993 – VI R 67/90, BStBl. II 1994, 182; v. 28.2.1992 – VI R 146/87, BStBl. II 1992, 733; v. 13.11.1987 – VI R 4/84, BFH/NV 1988, 566; v. 8.11.1985 – VI R 238/80, BStBl. II 1986, 186). Keine Nettolohnvereinbarung liegt vor, wenn die an der Vereinbarung beteiligten Parteien lediglich irrtümlich den LStAbzug unterlassen, weil sie von einer „freien Mitarbeit“ ausgehen (BFH v. 23.4.1997 – VI R 12/96 u. 99/96, BFH/NV 1997, 656). Bei der Nettolohnvereinbarung verpflichtet sich der ArbG gegenüber dem ArbN, sämtliche Abgaben (LSt., Sozialabgaben etc.) zu tragen. Diese werden dem Nettolohn hinzugerechnet und sind Einnahmen (vgl. BFH v. 6.12.1991 – VI R 122/89, BStBl. II 1992, 441 mwN; v. 23.6.1992 – VI R 102/90, BStBl. II 1993, 47). Anderes gilt allerdings dann, wenn ein ArbN tatsächlich nur den als „netto“ bezeichneten Betrag erhält und der ArbG keine LSt. und keine Beiträge zur Sozialversicherung entrichtet (BFH v. 18.6.1993 – VI R 67/90, BStBl. II 1994, 182). Hier ist lediglich der tatsächlich zugeflossene Betrag stl. als Arbeitslohn zu erfassen.

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

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

► *Rechtsweg:* zum Rechtsweg bei unzutreffender Bescheinigung (BFH v. 13.12.2007 – VI R 57/04, BStBl. II 2008, 434, Rechtsweg zu den Arbeitsgerichten).

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

Zufluss ohne Rechtsgrund: Ein Zufluss ist auch dann zu bejahen, wenn die Zahlung des ArbG ohne Rechtsgrund geleistet und später zurückgefordert wird (BFH v. 4.5.2006 – VI R 17/03, BStBl. II 2006, 830).

Einstweilen frei.

107–109

2. Vermögensmehrung bei in Geldeswert bestehenden Gütern (Sachbezüge)

Schrifttum: TEMMINGHOFF, Lohnsteuerpflichtige Zuwendungen an Arbeitnehmer, Köln 1989; DRENSECK, Auswirkungen der Steuerreform auf die Lohnsteuer, FR 1989, 261; KLOUBERT, Die vom Gesetzgeber in § 8 Abs. 3 EStG 1990 verordnete steuerliche Behandlung der Personalrabatte, FR 1989, 103; SUNDER-PLASSMANN, Rechtsprechung zum Lohn-

steuerrecht, StuW 1991, 186; v. BORNHAUPT, Rabattgewährung und Rabattfreibetrag bei Arbeitnehmern im Konzernbereich, BB 1993, 912; v. BORNHAUPT, Arbeitnehmern von dritter Seite gewährte Preisvorteile, BB 1993, 2493; THOMAS, Steuervorteile durch Barlohnnumwandlung, DStR 1997, 1841; GÜNTHER, Besteuerung von Zinsersparnissen bei Arbeitgeberdarlehen, GStB 2003, 256; PLENKER/SCHAFFHAUSEN, Steuerliche Behandlung von Gutscheinen und Tankkarten unter Beachtung der 44 EUR-Sachbezugsfreigrenze, DB 2008, 1346.

110 a) Begriff und Bedeutung

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

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

Bedeutung der Unterscheidung zwischen Barleistungen und Sachbezügen:

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

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

► *Barlohnnumwandlung*: Um die stl. günstigere Bewertung der Sachbezüge gegenüber der Barlohnleistung nutzen zu können, ist eine Umwandlung von Barlohn in Sachbezüge dem Grunde nach möglich (BFH v. 6.3.2008 – VI R 6/05, BStBl. II 2008, 530; v. 20.8.1997 – VI B 83/97, FR 1998, 14). Ausnahmen gelten allerdings dann, wenn die StFreiheit der Sachbezüge davon abhängt, dass diese zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn geleistet werden (zB § 3 Nr. 33; § 3 Nr. 34; vgl. THOMAS, DStR 1997, 1841; zur Umwandlung von Barlohn in Leistungen der Zukunftssicherung vgl. Anm. 212 und 600 „Deferred Compensation“).

111 b) Sachbezüge als Arbeitslohn

Bereicherung des Arbeitnehmers: Ein Sachbezug liegt nur vor, wenn der ArbN dadurch wirtschaftlich bereichert ist (BFH v. 10.6.1966 – VI 261/64,

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

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

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

c) Bewertung von Sachbezügen

112

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

- die Sozialversicherungsentgeltverordnung, SvEV (früher SachbezugsVO, iSd. SGB, IV. Buch § 17 Nr. 3), soweit die VO für die Sachbezüge von ArbN Werte bestimmt (§ 8 Abs. 2 Satz 6); das ist nur für die Überlassung von Kost, Wohnung und Unterkunft der Fall, hier zwingende Anwendung der SachbezugsVO (jetzt SvEV), vgl. BFH v. 23.8.2007 – VI R 74/04, BStBl. II 2007, 948; s. § 8 Anm. 123 ff.;
- ergänzend die Festsetzungen der obersten FinBeh. der Länder für bestimmte Sachbezüge als Durchschnittswerte der üblichen Mittelpreise des Verbrauchsorts (sog. amtl. Sachbezugswerte; § 8 Abs. 2 Satz 8), s. § 8 Anm. 136 ff.;
- werden den ArbN Waren oder Dienstleistungen überlassen, die vom ArbG nicht überwiegend für den Bedarf seiner ArbN hergestellt, vertrieben oder erbracht werden (Belegschaftsrabattgewahrung), richtet sich die Bewertung nach § 8 Abs. 3, vgl. BFH v. 5.9.2006 – VI R 41/02, BStBl. II 2007, 309; ausführlich § 8 Anm. 157 ff.
- Für die Bewertung des Nutzungsvorteils aus der Überlassung eines betrieblichen PKW auch für private Fahrten und für die Fahrten zum Arbeitsplatz enthält § 8 Abs. 2 Sätze 2–5 eine umfangreiche Spezialregelung (vgl. § 8 Anm. 70 ff.; vgl. auch BERGKEMPER, FR 2006, 836).
- In allen anderen Fällen richtet sich der Wert des Sachbezugs nach dem im Einzelfall zu ermittelnden üblichen Endpreis am Abgabeort (§ 8 Abs. 2 Satz 1); s. § 8 Anm. 60 ff. Für diese Fälle gewährt § 8 Abs. 2 Satz 9 eine Freigrenze iHv. 44 € pro Monat; s. im Einzelnen § 8 Anm. 140 f. zur Bewertung von zinsverbilligten Darlehen des ArbG s. BFH v. 4.5.2006 – VI R 67/03, BStBl. II 2006, 914 und v. 4.5.2006 – VI R 28/05, BStBl. II 2006, 781 sowie BMF v. 1.10.2008 BStBl. I 2008, 892.

3. Objektive Bereicherung durch den Zufluss

a) Allgemeines zur objektiven Bereicherung

113

Bereicherung: Das Vermögen des ArbN muss wirtschaftlich objektiv vermehrt worden sein (zB BFH v. 21.7.1987 – VIII R 211/82, BFH/NV 1988, 224; s. § 8 Anm. 36). Das folgt aus dem der Einkommensbesteuerung zugrunde liegenden

Prinzip, dass die Erhöhung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besteuert werden soll. Eine ideelle Bereicherung genügt nicht (vgl. Anm. 135; s. aber Anm. 140 über ersparte Aufwendungen), wohl dagegen jeder geldwerte Vorteil.

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

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

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

114 b) Einzelfälle fehlender objektiver Bereicherung

Aufgedrängter Vorteil: „Wird einem ArbN ein ‚Vorteil‘ aufgedrängt, ohne dass er sich ihm, wenn er keine Nachteile in Kauf nehmen will, entziehen kann, so spricht dies gegen die Annahme von stpfl. Arbeitslohn“, dh. gegen eine Veranlassung durch das Dienstverhältnis (BFH v. 17.9.1982 – VI R 75/79, BStBl. II 1983, 39 [42] betreffend Vorsorgeuntersuchungen, die der ArbG im eigenen betrieblichen Interesse vornehmen ließ; aA BLÜMICH/THÜRMER, § 19 Rn. 168). Klarstellend BFH v. 2.2.1990 – VI R 15/86 (BStBl. II 1990, 472): Die verbilligte Überlassung fabrikneuer Fahrzeuge eines bestimmten Herstellers an Mitarbeiter des Generalvertreters ist keine aufgedrängte Bereicherung, sondern stpfl. Arbeitslohn; die verbilligte Überlassung liegt auch nicht im eigenbetrieblichen Interesse des ArbG (BFH v. 15.5.1992 – VI R 106/88, BStBl. II 1993, 840):

Übernahme der Mitgliedskosten in Vereinen ist keine aufgedrängte Bereicherung, sondern Arbeitslohn (BFH v. 9.3.1990 – VI R 48/87, BStBl. II 1990, 711). Dies gilt auch für den Mitgliedsbeitrag bei einer berufsständischen Kammer eines Freiberuflers (BFH v. 17.1.2008 – VI R 26/06, BStBl. II 2008, 378). Ebenso kein Luxusabschlag trotz einer besonders aufwändigen und teuren Incentive-Reise (vgl. Anm. 235 ff.).

Keine Bereicherung stellen allerdings solche Vorteile dar, die notwendigerweise als Begleiterscheinung der Arbeitsleistung anfallen (zB Polizeieinsatz bei Fußballspiel).

Die Einräumung einer Chance ist für sich allein genommen uE noch keine Bereicherung und stellt noch keinen Zufluss dar (s. Anm. 236; BFH v. 24.1.2001 – I R 100/98, BStBl. II 2001, 509; v. 24.1.2001 – I R 119/98, BStBl. II 2001, 512; v. 25.11.1993 – VI R 45/93, BStBl. II 1994, 254; v. 11.3.1988 – VI R 106/84, BStBl. II 1988, 726). Allerdings sieht der BFH unter bestimmten Umständen auch bei der Einräumung einer bloßen Loschance bereits einen Zufluss, wenn lediglich Vertriebsmitarbeiter eine bestimmte Anzahl von Losen bekamen (vgl. BFH v. 2.9.2008 – X R 25/07, BStBl. II 2009, 63).

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

Einstweilen frei.

115–119

IV. Erzielen der Einnahme (= Zufluss)

1. Überblick

120

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

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

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

Einstweilen frei.

121–122

2. Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht durch den Arbeitnehmer

123 a) Grundfälle

Wirtschaftliche Verfügungsmacht bedeutet, dass der Zuflussempfänger (ArbN) über die zugeflossenen Vermögensgegenstände Verfügungsmacht erhält. IdR ist wirtschaftliche Verfügungsmacht zu dem Zeitpunkt erlangt, zu dem der Leistungserfolg eingetreten ist oder die Möglichkeit besteht, den Leistungserfolg herbeizuführen (BFH v. 23.6.2005 – VI R 124/99, BStBl. II 2005, 766; § 11 Anm. 36).

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

Abtretung und Pfändung verschaffen dem ArbN die wirtschaftliche Verfügungsmacht:

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

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

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

- ▶ *Sonderzahlungen des ArbG an Zusatzversorgungskassen*, die wegen der fehlender Deckung des Versorgungsanspruches des ArbN notwendig werden, führen nicht zu Arbeitslohn (BFH v. 14.9.2005 – VI R 148/98, BStBl. II 2006, 532; v. 14.9.2005 – VI R 32/04, BStBl. II 2006, 500); s. aber Abs. 1 Satz 3 Nr. 3.
- ▶ *ArbGZuschuss zu einer privaten Krankenversicherung* ist Arbeitslohn, allerdings stfrei nach § 3 Nr. 62; vgl. BFH v. 22.7.2008 – VI R 56/05, BStBl. II 2008, 894; v. 16.1.2007 – IX R 69/04, BStBl. II 2007, 579.
- ▶ *Beitragszahlungen in ein Versorgungswerk*, auf dessen Leistung die Zahlungen der gesetzlichen Sozialversicherung angerechnet werden, stellen allerdings keinen Arbeitslohn dar: BFH v. 5.9.2006 – VI R 38/04, BStBl. II 2007, 181.
- ▶ *Bei Lohnpfändung*, aufgrund derer der ArbG den Lohn an den pfändenden Gläubiger zahlt, gelten die gleichen Grundsätze. Die LSt. ist so einzubehalten, als ob die Lohnzahlung auch weiterhin an den ArbN erfolgt (BFH v. 15.7.1964 – I 376/60 U, BStBl. III 1964, 621), ebenso bei Hinterlegung des Arbeitslohns durch den ArbG wegen Pfändung zugunsten mehrerer Gläubiger (§ 853 ZPO) und bei Hinterlegung wegen Annahmeverzugs des ArbN unter Verzicht auf das Rücknahmerecht (§§ 372, 378 BGB).
- ▶ *Versorgungsausgleich* zwischen geschiedenen Ehegatten: s. Anm. 317.
- ▶ *Zahlungen aufgrund von Verträgen zugunsten Dritter*: Arbeitslohn sind auch Zahlungen des ArbG aufgrund von Verträgen zugunsten Dritter (zugunsten der ArbN) an Versorgungseinrichtungen (§ 2 Abs. 2 Nr. 3 LStDV; nicht an Unterstützungskassen, s. Anm. 471); s. im Einzelnen Anm. 360–378, 425–439, 442, 444, 446, 450, 461.
- ▶ *An unterhaltsberechtigten Angehörigen des ArbN* (oder zu deren Gunsten) erbrachte Leistungen des ArbG können Arbeitslohn sein und unmittelbar dem ArbN zugerechnet werden (zB Ferienaufenthalt des Kindes auf Kosten des ArbG).

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

b) Sonderfall: Gesetzlicher Forderungsübergang auf Sozialversicherungsträger

124

Schrifttum: MÜLLER, Lohn- und Gehaltszahlungen bei Zahlungsschwierigkeiten des Arbeitgebers, BB 1997, 2050; WELLISCH/QUAST, Die steuer- und sozialversicherungsrechtliche Behandlung von Arbeitgeberzuschüssen in ein Arbeitszeitkonto, DStR 2007, 54; MICHEL/HERNLER, Rechtsverhältnisse zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer – Einkünftequalifizierung insbesondere im Hinblick auf Management- Investments, BB 2009, 193.

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

Die in der Praxis bedeutendsten Überleitungsvorschriften sind

- ▶ § 115 SGB X: Danach geht der Arbeitsentgeltanspruch auf den Träger der Sozialleistung über, wenn dieser trotz Anspruch des ArbN auf Arbeitsentgelt Leistungen erbracht hat. Bei Zahlung des ArbG an den Sozialleistungsträger fließt dem ArbN dann zu diesem Zeitpunkt ein geldwerter Vorteil in Höhe der Zah-

lung zu (BFH v. 15.11.2007 – VI R 66/03, BStBl. II 2008, 375; v. 16.3.1993 – XI R 52/88, BStBl. II 1993, 507 betr. Zahlung von Arbeitslohn nach gewonnenem Arbeitsgerichtsprozess, nachdem während der Prozessdauer Arbeitslosengeld bezogen wurde).

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

3. Vermögensmehrung „von außen“

125 a) Allgemeines

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

Weiterveräußerung verbilligt oder kostenlos überlassener Gegenstände:

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

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

126 b) Darlehensgewährung durch Arbeitnehmer, Gehaltsverzicht

Darlehensgewährung durch den Arbeitnehmer an den Arbeitgeber: Die Umwandlung einer Forderung auf Arbeitslohn in ein Darlehen bedeutet wirtschaftlich Zahlung des Arbeitslohns durch den ArbG und Rückgewähr des Betrags als Darlehen. Dadurch wird Zufluss von Arbeitslohn bewirkt (RFH v. 7.11.1934, RStBl. 1935, 698 BFH v. 3.7.1964 – VI 262/63 U, BStBl. III 1965, 83; v. 31.10.1989 – VIII R 210/83, BStBl. II 1990, 532). Etwas anderes kann dann gelten, wenn die in ein Darlehen umgewandelte Forderung nicht werthaltig ist, da sich der ArbG in finanziellen Schwierigkeiten befindet und das Darlehen zur Sicherung des Arbeitsplatzes gewährt wird. In diesen Fällen kann in der Darlehensgewährung ein Gehaltsverzicht liegen (s.u.).

Einzelfragen bei Darlehensgewährung:

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

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

► *Mitunternehmerschaft* (iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2) kann durch die Darlehenshingabe begründet werden, wenn diese kapitalersetzenden Charakter hat. In diesen Fällen wird die Darlehensforderung einschl. der möglicherweise aufgelaufenen Zinsen BV der ArbN. Die aufgelaufenen Zinsen fließen in dem Moment zu, in welchem von einer Mitunternehmerschaft auszugehen ist (FELIX/STRECK, DStR 1976, 246).

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

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

BFH v. 7.2.2008 – VI R 75/06, BFH/NV 2008, 863; v. 7.5.1993 – VI R 38/91, BStBl. II 1993, 663; aA noch BFH v. 19.10.1983 – VIII R 97/79, BStBl. II 1983, 295; FG Düss. v. 25.1.2008, EFG 2009, 172, nrkr., Rev. Az. BFH VI R 34/08.

Ist der ArbN gleichzeitig Gesellschafter des ArbG (Gf. einer GmbH), führt der Darlehensverzicht uU zu nachträglichen AK der gesellschaftsrechtl. Beteiligung (BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307). Dies ist dann der Fall, wenn das Darlehen in der Krise hingegeben wurde (BFH v. 24.4.1997 – VIII R 16/94, BFH/NV 1998, 102), von Anfang an zur Krisenfinanzierung bestimmt war (BFH v. 24.4.1997 – VIII R 16/94, BStBl. II 1999, 339) oder es sich um ein Finanzplandarlehen handelt (BFH v. 4.11.1997 – VIII R 18/94, BStBl. II 1999, 344).

Gehaltsverzicht durch den ArbN stellt nur dann einen Zufluss von außen dar, wenn der ArbN den Verzicht mit konkreten Verwendungsaufgaben hinsichtlich der freiwerdenden Mittel verknüpft (BFH v. 30.7.1993 – VI R 87/92, BStBl. II 1993, 884). Ein bedingungsloser Gehaltsverzicht, ohne dass der ArbN dem ArbG Anweisung über die Verwendung des nicht ausbezahlten Gehalts macht, führt nicht zu einer Vermögensmehrung von außen und damit nicht zu Arbeitslohn (BFH v. 5.12.1990 – I R 5/88, BStBl. II 1991, 308). Ob tatsächlich ein echter Verzicht ausgeübt wurde, kann nur im Einzelfall anhand der konkreten Vereinbarung entschieden werden. Dabei gilt:

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

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

127–129 Einstweilen frei.

V. Fehlende Einnahmequalifikation bei nicht steuerbaren Zuwendungen

Schrifttum: DAHL, Unschafe Konturen beim ausufernden lohnsteuerlichen Auslagenersatz – Zum jüngsten Instrumentenreparaturen-Fall des BFH, BB 2006, 2273.

130 1. Allgemeine Erläuterungen (Tatbestandsmerkmale, Gruppenbildung)

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

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

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

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

► *Überschneidung der Einordnung:* Zu Überschneidungen kann es auch bei der Frage kommen, welches Tatbestandsmerkmal im Einzelfall nicht vorliegt. Insbesondere bei der Zahlung von Schadensersatz (s. Anm. 275), bei den Gelegenheitsgeschenken (s. Anm. 176) und bei Betriebsveranstaltungen (s. Anm. 225) kann sowohl die Frage des geldwerten Vorteils zweifelhaft sein, als auch die Frage, ob die Veranlassung für die Gewährung des Vorteils im konkreten Dienstverhältnis zu suchen ist. Teilweise liegt keines der beiden Tatbestandsmerkmale vor (zB bei Zahlung von Schmerzensgeld oder bei Schadensersatz aus deliktischem Anspruch durch den ArbG; s. Anm. 275). Praktische Bedeutung hat die Frage, welches der beiden Tatbestandsmerkmale fehlt, in diesem Fall allerdings nicht.

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

- ▷ *Aufmerksamkeiten:* Zuwendungen, die zu einer nur ideellen, immateriellen Bereicherung führen. Hier erlangt der ArbN zwar einen geldwerten Vorteil, der uU sogar bewertet werden könnte, der ArbN nimmt diesen Vorteil jedoch nicht als geldwert wahr, sondern erblickt in ihm eine bloße Aufmerksamkeit (s. Anm. 135).
- ▷ *Durchlaufende Posten:* Zuwendungen, die zu keiner objektiven Bereicherung führen, weil sie als durchlaufender Posten lediglich dem Auslagenersatz dienen (s. Anm. 140).

Einstweilen frei.

131–134

2. Aufmerksamkeiten

135

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

▶ *Geringer oder fehlender geldwerter Vorteil:* Eine nicht stbare bloße Aufmerksamkeit besitzt für den ArbN keinen oder nur einen geringen materiellen Wert. Der fehlende geldwerte Vorteil ist dabei nicht so zu verstehen, dass die Zuwendung nicht bewertbar wäre oder dem ArbG keine Kosten verursacht hätte. Entscheidend ist in diesem Zusammenhang vielmehr die allgemeine objektive Verkehrsanschauung, die einen geldwerten Vorteil erst ab einem bestimmten materiellen Gehalt annimmt (BFH v. 21.9.1990 – VI R 97/86, BStBl. II 1991, 262, EC-Karte und Scheckvordrucke mit durchschnittlichem Wert von 7,10 DM, vgl. aber Nichtanwendungserlass BMF v. 13.5.1991, BStBl. I 1991, 388);

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

▶ *Kein Instrument der Belohnung:* Drittes Merkmal einer bloßen Aufmerksamkeit ist, dass sie allen ArbN eines ArbG in gleichem Umfang zugute kommt. Der ArbG wendet die bloßen Aufmerksamkeiten nach gleichen Kriterien allen ArbN zu und setzt sie nicht als Instrument zur Privilegierung einzelner ArbN oder bestimmter ArbN-Gruppen (zB der leitenden Angestellten) ein (BFH v. 31.1.1975 – VI R 130/74, BStBl. II 1975, 423). Allerdings kann eine Zuwendung, die nur bestimmten ArbN-Gruppen zugute kommt, gleichwohl nicht stbar sein, falls sie im überwiegenden Interesse des ArbG erfolgt (vgl. Anm. 185; zB BFH v. 17.9.1982 – VI R 75/79, BStBl. II 1983, 39, betr. Vorsorgeuntersuchung ausschließlich von Führungskräften).

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

Als Aufmerksamkeit anerkannte Zuwendungen:

- ▶ *Arbeitskleidung, typische Berufskleidung*: Überlassung typischer Berufskleidung (Arbeitsschutzkleidung), die im privaten Rahmen nicht, oder jedenfalls nicht typischerweise getragen werden kann, ist gem. § 3 Nr. 31 stfrei (vgl. auch R 3.31 LStR 2008); zur Problematik Steuerbarkeit/Steuerbefreiung s. § 3 Nr. 31 Anm. 2; bei Polizei, Bundeswehr, Bundesgrenzschutz ist die Gestellung von Uniformen – auch solchen, die im Privatbereich getragen werden – stfrei nach § 3 Nr. 4.
- ▶ *Aufenthaltsräume, Sozialräume*, um die Einnahme einer mitgebrachten Mahlzeit während der Mittagspause zu ermöglichen.
- ▶ *Ausgestaltung des Arbeitsplatzes*: Sachzuwendungen zur Verbesserung der Arbeitsbedingungen, die der Belegschaft im Ganzen gewährt werden, etwa eine besonders gute Ausstattung der Arbeitsplätze, Bereitstellung von Aufenthalts-, Wasch-, Dusch- und anderen Sozialräumen, und die Bereitstellung solcher Sachleistungen, welche es den ArbN ermöglichen, die Arbeiten überhaupt durchführen und ohne Gesundheitsschäden beenden zu können, wie zB Werkzeuge, Arbeits- und Schutzkleidung, Schutzbrillen, Gummistiefel in Nassbetrieben, sowie Maßnahmen zur Verhinderung oder Beseitigung typischer Berufskrankheiten (vgl. BFH v. 24.1.1975 – VI R 242/71, BStBl. II 1975, 340; v. 19.9.1975 – VI R 161/73, BStBl. II 1975, 888; v. 10.11.1961 – VI 197/60 U, BStBl. III 1962, 50).
- ▶ *Bahncard*: Private Nutzungsmöglichkeit ist dann unbeachtlich, wenn der ArbN die Bahncard auch in erheblichem Umfang für Dienstreisen nutzt (FinVerw., DStR 1993, 19; HARTMANN, Inf. 1993, 195).
- ▶ *Berufliche Fort- und Weiterbildungsleistungen* des ArbG, durch welche die Einsatzfähigkeit des ArbN erhöht wird, erfolgen im überwiegenden Interesse des ArbG und stellen keinen Arbeitslohn dar (R 19.7 LStR 2008).
- ▶ *Berufskrankheiten*: Beugt eine Maßnahme des ArbG einer spezifischen berufsbedingten Beeinträchtigung der Gesundheit des ArbN vor, kein Arbeitslohn (BFH v. 30.5.2001 – VI R 177/99, BStBl. II 2001, 671, betr. Einzelmassagen bei Arbeit an Bildschirmarbeitsplatz).
- ▶ *Betriebsveranstaltungen*: Zuwendungen bei Betriebsveranstaltungen sind im Rahmen bestimmter Höchstbeträge nicht stbar, allerdings nicht als bloße Aufmerksamkeit, sondern weil sie als Instrument zur Förderung sozialer Kontakte (Betriebsklima) im überwiegenden Interesse des ArbG liegen (s. Anm. 185, 225–230).
- ▶ *Bewachung des ArbN* durch Personenschutz bildet keinen Arbeitslohn; es ist dabei unerheblich, in welche Gefährdungsstufe der ArbN einzuordnen ist (BMF v. 7.3.1997, BStBl. I 1997, 696). Soweit das Schutzpersonal neben der Bewachung noch andere Dienstleistungen erbringt (zB Fahrtätigkeit), liegt allerdings ein geldwerter Vorteil aus dem Arbeitsverhältnis vor (BFH v. 27.9.1996 – VI R 84/95, BStBl. II 1997, 147). Im Regelfall sind bauliche Sicherungsmaßnahmen am Wohngebäude des ArbN allerdings keine Aufmerksamkeiten (s.u.).
- ▶ *Pauschale Fehlgeldentschädigungen* für im Kassendienst tätige ArbN, soweit sie 16 € im Monat nicht übersteigen (R 19.3 Abs. 1 Nr. 4 LStR 2008).
- ▶ *Ferienhelfer*: Freie Unterkunft und Verpflegung ist nach BFH v. 28.2.1975 – VI R 28/73, BStBl. II 1976, 134 nicht stbar, weil die Ferienhelfer beaufsichtigt werden müssten; uE zu weitgehend und durch die neuere Rspr. wohl überholt.
- ▶ *Firmenwerkzeuge*: Die private Nutzung von Firmenwerkzeugen (nicht Betriebs-einrichtungen) ist, wenn sie nur in geringem Rahmen erfolgt (zB Überlassung ei-

ner Bohrmaschine über das Wochenende), nicht stbare bloße Aufmerksamkeit; s. aber unten „Betriebseinrichtungen“.

► *Freie Verpflegung*: Stellt der ArbG im Rahmen einer Arbeitsbesprechung freie Verpflegung in geringem Rahmen zur Verfügung, liegt bloße Aufmerksamkeit vor (BFH v. 5.5.1994 – VI R 55, 56/92, BStBl. II 771; R 19.6 Abs. 2 Satz 2 LStR 2008; s. aber BFH v. 30.4.2009 – VI R 55/07, BFH/NV 2009, 1314); s. auch Anm. 185.

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

► *Freitrunke*: Die unentgeltliche oder verbilligte Überlassung von alkoholfreien Getränken zum eigenen Verbrauch im Betrieb ist nicht stbare bloße Aufmerksamkeit (BFH v. 2.10.1968 – VI R 295/67, BStBl. II 1969, 115; v. 17.7.1959 – VI 107/57 U, BStBl. III 1959, 412; v. 5.7.1957 – VI 103/56 U, BStBl. III 1957, 279; R 19.6 Abs. 2 Satz 1 LStR 2008). Bei freier Überlassung zum häuslichen Verzehr (Haustrunk) liegt Arbeitslohn vor (BFH v. 27.3.1991 – VI R 126/87, BStBl. II 1991, 720).

► *Gelegenheitsgeschenke* bis zum Wert von 40 € sind nicht stbar (R 19.6 Abs. 1 LStR 2008, s. ausf. Anm. 176), wenn sie aus Anlass eines besonderen persönlichen Ereignisses zugewendet werden (Geburtstag, Geburt, Hochzeit).

► *Gesundheitsfördernde Maßnahmen* wie die Überlassung von Getränken (Milch) an unter erschwerten Bedingungen tätige ArbN und die Ausgabe von Medikamenten, zB Jodtabletten an in Kernkraftwerken tätige ArbN, sind Aufmerksamkeiten (BFH v. 30.5.2001 – VI R 177/99, BStBl. II 2001, 671; v. 24.1.1975 – VI R 242/71, BStBl. II 1975, 340); zu gesundheitsfördernden Maßnahmen s. auch Anm. 186.

► *Kreditkarte*: Die Nutzung einer Firmenkreditkarte (Corporate-Card) zu privaten Zwecken ist bloße Aufmerksamkeit, wenn die Firmenkarte überwiegend zur Bezahlung von Dienstreisen verwendet wird (BMF v. 29.9.1998, BB 1998, 2461).

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

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

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

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

Keine Aufmerksamkeit, sondern ein geldwerter Vorteil sind hingegen.

▶ *ArbNBeförderung Wohnung-Arbeitsstätte*: grds. stbar, aber StBefreiung gem. § 3 Nr. 32.

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

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

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

▶ *Berufshaftpflichtversicherung*: Übernahme der Kosten ist Arbeitslohn (BFH v. 26.7.2007 – VI R 64/06, BStBl. II 2007, 892).

▶ *Deputate*: Im Unterschied zum Freitrunck etc. sind Deputate als Haustrunk etc. marktgängig; vgl aber § 8 Abs. 2 Satz 9: Freigrenze von 44 €.

▶ *Freikarten* für den unentgeltlichen Besuch von Museen, Sportstätten und kulturellen Einrichtungen sind stbar (überholt die aA Nds. FG v. 29.6.1965, EFG 1966, 33, rkr.: zwei Eintrittskarten in Kino des ArbG nicht stbar); ggf. ist der Rabattfreibetrag zu gewähren (§ 8 Abs. 3; s. § 8 Anm. 145 ff.).

▶ *Geldleistungen*: Unabhängig davon, für was der ArbN das Geld erhält, liegt keine nicht stbare Aufmerksamkeit vor, da Geld immer marktgängig ist.

▶ *Kinderbetreuungseinrichtungen* (Kindergärten, Kindertagesstätten) sind uE keine nur immateriellen, rein ideellen Vorteile, sondern stpfl. Arbeitslohn (glA OFFERHAUS, BB 1990, 2017); aA noch BFH v. 26.4.1963 – VI 291/62 U (BStBl. III 1963, 329) betr. Beaufsichtigung eines Kindes; allerdings StBefreiung nach § 3 Nr. 33 seit VZ 1992.

▶ *PC-Nutzung* stellt uE keine bloße Aufmerksamkeit dar, aber grundsätzlich stfrei (vgl. § 3 Nr. 45).

▶ *Telekommunikationseinrichtungen des ArbG*, die unentgeltlich durch den ArbN genutzt werden können, stellen uE keine bloße Aufmerksamkeit dar, aber stfrei, vgl. § 3 Nr. 45; in diesem Sinne wohl auch BFH v. 21.6.2006 – XI R 50/05, BStBl. II 2006, 715.

▶ *Bauliche Sicherungsmaßnahmen* am Wohngebäude des ArbN, die vom ArbG übernommen werden, sind nur dann bis zur Höhe von 15000 € pro Objekt als nicht stbare Aufmerksamkeiten zu beurteilen, wenn der ArbN zum Kreis der konkret positionsgefährdeten Personen gehört. Eine bloße abstrakte Positionsgefährdung reicht nicht aus. Die Positionsgefährdung ist ggf. durch die Stellungnahme der zuständigen Polizeibehörde nachzuweisen (BMF v. 7.3.1997, BStBl. I 1997, 696; BFH v. 5.4.2006 – IX R 109/00, BStBl. II 2006, 541).

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

140

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

Tatbestandsvoraussetzungen: Nach der Legaldefinition in § 3 Nr. 50 sind durchlaufende Gelder „Beträge, die der ArbN vom ArbG erhält, um sie für ihn auszugeben“; Auslagenersatz sind „Beträge, durch die Auslagen des ArbN für den ArbG ersetzt werden“. Beide Tatbestandsvoraussetzungen unterscheiden sich nur dadurch, dass bei durchlaufenden Geldern der ArbG in Vorleistung tritt, während dies beim Auslagenersatz der ArbN tut. Zu den Einzelheiten s. § 3 Nr. 50 Anm. 4.

Auslagenersatz/Werbungskostenersatz: Zum Unterschied zwischen nicht stbarem Auslagenersatz und stbarem WKERSatz s. Anm. 161.

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

Einstweilen frei.

141–149

D. Zugehörigkeit zu den nichtselbständigen Einkünften („Zu den Einkünften ... gehören“)

I. Veranlassung der Einnahmen durch ein Dienstverhältnis

Schrifttum: OFFERHAUS, Was gehört zum Arbeitslohn?, BB 1982, 1061; OFFERHAUS, Werbungskostenersatz künftig regelmäßig steuerpflichtiger Arbeitslohn, BB 1988, 1796; OFFERHAUS, Auslagenersatz – Werbungskostenersatz, BB 1990, 2017; GERSCH, Das ganz überwiegend eigenbetriebliche Interesse des ArbG an Zuwendungen, Festschr. Franz Klein, Köln 1994, 889; HARTMANN, Neuere Tendenzen zur Abgrenzung des Arbeitslohns in der BFH-Rspr., Inf. 1997, 705; ALBERT, Zur Steuerpflicht von Dienstreisen, insbesondere ins Ausland, DStR 1998, 1449; ABELN, Besteuerung der Outplacementberatung?, BB 1999, 721; ALBERT, Die aktuelle Lage bei der Besteuerung von Betriebsveranstaltungen, DB 2006, 809; ZINNKANN/ADRIAN, Lohnsteuerliche Behandlung der Parkplatzgestaltung, DB 2006, 2256.

1. Überblick: Bedeutung und Inhalt des Veranlassungszusammenhangs

150

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

Inhalt des Veranlassungszusammenhangs: Nach der Rspr. des BFH (ausgehend vom Grundsatzurteil BFH v. 17.9.1982 – VI R 75/79, BStBl. II 1983, 39) setzt der Arbeitslohnbegriff voraus, „dass der geldwerte Vorteil durch das individuelle Dienstverhältnis des Arbeitnehmers veranlasst ist“. Das auf Einkünfteerzielung ausgerichtete Dienstverhältnis – Bindeglied zwischen Einnahme und Einkunftsart – muss letztlich der „auslösende Beweggrund“ für die dem ArbN zufließenden Bezüge sein. Die durch das Dienstverhältnis veranlassten Einnahmen umfassen somit alle Zuwendungen, die sich im weitesten Sinne als Gegenleistung für die zur Verfügung Stellung der individuellen Arbeitskraft erweisen; sie müssen allerdings keine Gegenleistung für eine konkrete (einzelne) Dienstleistung des ArbN sein (zu Einzelheiten s. Anm. 154). Der durch das Veranlassungsprinzip geprägte Arbeitslohnbegriff setzt folglich

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

voraus. Dies erfordert Zuordnungswertungen, die im Zeitablauf unterschiedlich ausfallen können, sich aber nach einem einheitlichen Beurteilungsmaßstab – dem Veranlassungsprinzip – richten (s. Anm. 155); dabei sind sämtliche Umstände des Einzelfalls objektiv zu würdigen. Kein stpfl. Arbeitslohn liegt ua. vor bei Leistungen im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des ArbG (s. Anm. 180 ff.). Im Übrigen sind Leistungen, die zwar durch das individuelle Arbeitsverhältnis veranlasst sind, zu ihm also in einem unmittelbaren sachlichen Zusammenhang stehen, aber keinen eigentlichen Entlohnungscharakter haben, kein Arbeitslohn (SCHMIDT/DRENSECK XXVIII. § 19 Rn. 266; BERGEMPER, FR 2005, 899).

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

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

Kein Veranlassungszusammenhang in Bezug auf das konkrete Dienstverhältnis besteht bei

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

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

2. Einnahmen für ein Dienstverhältnis

a) Veranlassung durch das individuelle Dienstverhältnis

154

Gegenleistung für die zur Verfügung Stellung der Arbeitskraft: Die Frage nach der (steuerspezifischen) Veranlassung von Einnahmen durch das auf Einkünfteerzielung ausgerichtete Dienstverhältnis erfordert eine wertende Betrachtung der Gesamtumstände des Einzelfalls unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten. Es kommt entscheidend darauf an, ob sich der zu beurteilende Bezug im weitesten Sinne als Gegenleistung für die zur Verfügung Stellung der Dienstleistung des ArbN erweist und nicht etwa im eigenbetrieblichen Interesse des ArbG erfolgt, dem zufolge notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzungen ist (vgl. BFH v. 5.9.2006 – VI R 65/03, BStBl. II 2007, 312; v. 7.2.1997 – VI R 34/36, BStBl. II 1997, 363 betr. Abgrenzung Dienstreise von Incentivereise).

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

BFH v. 17.1.2008 – VI R 26/06, BStBl. II 2008, 378; v. 26.7.2007 – VI R 64/06, BStBl. II 2007, 892; v. 17.9.1982 – VI R 75/79, BStBl. II 1983, 39; v. 20.5.1983 – VI R 39/81, BStBl. II 1983, 712; v. 7.12.1984 – VI R 164/79, BStBl. II 1985, 164; v. 22.3.1985 – VI R 170/82, BStBl. II 1985, 529; v. 11.3.1988 – VI R 106/84, BStBl. II 1988, 726. Zur Entwicklung der Rspr. s. Anm. 153; v. BORNHAUPT, DSz 1990, 496; OFFERHAUS, BB 1990, 2017; OFFERHAUS, BB 1988, 1796; BLÜMICH/THÜRMER, § 19 Rn. 190; SCHMIDT/DRENSECK XXVIII, § 19 Rn. 24, jeweils mwN.

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

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

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

► *Ausschließliche oder ganz überwiegende Veranlassung von Einnahmen durch das Dienstverhältnis:* Eine durch das Arbeitsverhältnis veranlasste Einnahme iSd. Abs. 1 liegt nur vor, wenn der Vorteil gewährt wurde, weil der ArbN sich in einem Dienstverhältnis befindet, ihm der Vorteil also mit Rücksicht auf das Dienstverhältnis eingeräumt wird. Die Zuwendung muss dabei nicht ausschließlich wegen des Dienstverhältnisses gewährt werden. Es genügt vielmehr eine ganz überwiegende Mitveranlassung (vgl. BFH v. 19.6.2008 – VI R 4/05, BStBl. II 2008, 826; v. 28.6.2007 – VI B 23/07, BFH/NV 2007, 1870). Entscheidend ist, dass das Dienstverhältnis in bewertbarem, aus der Sicht des ArbG zu beurteilendem Rahmen mit auslösend ist (s. Anm. 155, 190) und der ArbN die Zuwendung als solche aus seinem Dienstverhältnis begreift (s. Anm. 185). Dies schließt allerdings nicht generell aus, einzelne abgrenzbare, im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des ArbG liegende Kostenanteile aus der Arbeitslohnqualifikation herauszunehmen (so BFH v. 7.2.1997 – VI R 34/36, BStBl. II 1997, 363 betr. Ausschneiden abgrenzbarer Kostenanteile mit ausschließlich betriebsfunktionaler Zielsetzung bei einer als Incentivereise ausgestalteten Führungskonferenz auf einem Kreuzfahrtschiff). Ansonsten ist die veranlassungsbezogene Wertungsüberlegung idR einheitlich zu treffen (zu Incentives allg. vgl. Anm. 235ff).

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

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

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

Nicht durch das individuelle Dienstverhältnis veranlasst sind

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

► *Leistungen der ArbG kraft öffentlich-rechtlicher Verpflichtung:* Zwar werden diese Leistungen aufgrund des Arbeitsverhältnisses durch den ArbG erbracht (zB

ArbGBeiträge zur Sozialversicherung [s. § 3 Nr. 62 Anm. 1], Kindergeldauszahlung; ArbN-Sparzulage). Sie erfolgen jedoch nicht für die zur Verfügung Stellung der individuellen Arbeitskraft (BFH v. 30.5.2001 – VI R 159/99, BStBl. II 2001, 815; SCHMIDT/DRENECK XXVIII. § 19 Rn. 27). Der Gesetzgeber hat vielmehr aus verwaltungsökonomischen Gründen den Zahlungsweg über den ArbG gewählt. Durch das Dienstverhältnis veranlasster Arbeitslohn entsteht dadurch nicht.

b) Beurteilungsmaßstab für die Veranlassung

155

Die Beurteilung aus der Sicht des Arbeitgebers ist uE wegen des Gegenleistungscharakters des Arbeitslohns entscheidend (glA OFFERHAUS, BB 1982, 1063). Ob eine Einnahme aus nichtselbst. Arbeit vorliegt, hängt davon ab, ob der ArbG zu seiner Leistung durch das Dienstverhältnis veranlasst worden ist. Der ArbG und nicht der ArbN bestimmt, ob Dienstleistungen entgolten werden oder außerhalb dieses Motivs eine Zuwendung aus anderen Gründen gemacht wird (vgl. BLÜMICH/THÜRMER, § 19 Rn. 193; SCHMIDT/DRENECK XXVIII. § 19 Rn. 25; OFFERHAUS, DSjG 9 [1986], 121).

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

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

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

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

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

Vgl. BFH v. 21.2.1986 – VI R 21/84, BStBl. II 1986, 406; v. 11.3.1988 – VI R 106/84, BStBl. II 1988, 726; v. 2.2.1990 – VI R 15/86, BStBl. II 1990, 472; BLÜMICH/THÜRMER,

§ 19 Rn. 190; LBP/BAREIN, § 19 Rn. 145; KSM/BREINERSDORFER, § 19 Rn. B 350 f.; einschränkend SCHMIDT/DRENSECK XXIII. § 19 Rn. 24.

Unerhebliche Beurteilungsmerkmale sind:

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

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

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

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

- ▷ *wie der Arbeitslohn* bemessen ist (Stunden, Tage, Wochen, Monate, Jahre);
- ▷ *ob bestimmte Dienstleistungen* durch die Einnahmen abgegolten werden;
- ▷ *ob Betriebsausgaben* (BA) vorliegen. BA des Gebers sind nicht schon wegen ihrer Abziehbarkeit Arbeitslohn des Empfängers, auch wenn sie diesem zugute kommen (Ersatz von Verwarnungsgeldern an einen Kraftfahrer, BFH v. 7.7.2004 – VI R 29/00, BStBl. II 2005, 367; s. auch BFH v. 12.9.2001 – VI R 154/99, BStBl. II 2002, 22; ablehnend BLÜMICH/THÜRMER, § 19 Rn. 280 – Verwarnungsgelder); s. in diesem Zusammenhang auch BFH v. 22.7.2008 – VI R 47/06, BStBl. II 2009, 151; außerdem BFH v. 9.4.1997 – I R 20/96, BStBl. II 1997, 539;
- ▷ *wie die Einnahmen bezeichnet sind* und in welcher *Form* sie geleistet werden (glA BOECK, Der Arbeitslohn im LStRecht, Jur. Diss. 1968, 47);
- ▷ *wie die Arbeitskraft des ArbN durch den ArbG eingesetzt worden ist*; auch die Verpflichtung des ArbN zu seiner eigenen Aus- oder Weiterbildung erfüllt uE das Merkmal des Schuldens seiner Arbeitskraft (s. Anm. 600 „Auszubildender“, „Beamtenanwärter“, „Referendar“); s. ferner Anm. 335 über Wartegel-

156–160 Einstweilen frei.

161 **3. Ersatz von Aufwendungen, ersparte Aufwendungen**

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

Abgrenzung vom Auslagenersatz: Der WK-Ersatz ist abzugrenzen vom nicht stbaren Auslagenersatz (s. Anm. 140; vgl. § 3 Nr. 50 Anm. 2). Auslagenersatz ist

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

Dazu ausf. § 3 Nr. 50 Anm. 2; OFFERHAUS, BB 1990, 2017; OFFERHAUS, BB 1988, 1796; BLÜMICH/THÜRMER § 19 Rn. 215.

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

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

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

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

Einstweilen frei.

162–164

4. Veranlassung durch ein künftiges Dienstverhältnis

165

Veranlassung der Einnahmen durch ein künftiges Dienstverhältnis genügt (§ 2 Abs. 2 Nr. 1 LStDV); dh. zur Zeit des Zuflusses der Einnahmen braucht noch kein Dienstverhältnis zu bestehen oder bestanden zu haben (zum Erfordernis eines zivilrechtl. gültigen Arbeitsverhältnisses s. Anm. 80). § 2 Abs. 2 Nr. 1 LStDV enthält insoweit eine zutreffende Auslegung und Konkretisierung von

§ 19 Abs. 1 (vgl. BFH v. 23.10.1992 – VI R 59/91, BStBl. II 1993, 303; vgl. ausf. Anm. 53, 102).

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

- ▶ *Wortlaut des Abs. 1 Satz 1:* Abs. 1 enthält nur eine beispielhafte Aufzählung („gehören“).
- ▶ *Sinn und Zweck:* Abs. 1 Satz 1 erfasst die Erhöhung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, die der Stpfl. durch seine nichtselbst. Arbeit erzielt. Diese Voraussetzung ist auch dann erfüllt, wenn der Stpfl. Einnahmen bereits aus Veranlassung einer erst künftig zu erbringenden Arbeit erzielt (glA STRUTZ, EStG 1925, § 36 Anm. 9). Das gilt auch dann, wenn die Einnahme auf den nach Antritt des Diensts zu zahlenden Arbeitslohn nicht angerechnet wird (sog. Handgeld und dergl.).

Liebhabelei bei nichtselbständiger Arbeit ist grundsätzlich möglich (BFH v. 28.8.2008 – VI R 50/06, BFH/NV 2009, 261, betr. Bewerbungskosten für Stelle die nicht angetreten wird). Abzustellen ist dabei auf eine Totalüberschussprognose über einen längeren Zeitraum (im Regelfall 7 Jahre) einschl. der aus dem Arbeitsverhältnis resultierenden Ruhegehaltsbezüge.

166–169 Einstweilen frei.

5. Zahlung durch Dritte

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

170 a) Überblick

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

Vgl. zB BFH v. 23.4.2009 – VI R 39/08, BFH/NV 2009, 1189 betr. Preisgeld aus dem Nachwuchsförderpreis (Arbeitslohn); v. 15.1.1993 – VI R 32/92, BStBl. II 1993, 356 betr. Zuwendung durch konzernverbundenes Unternehmen; v. 23.10.1992 – VI R 62/88, BStBl. II 1993, 117 betr. Trinkgeld; v. 10.3.1972 – VI R 278/68, BStBl. II 1972, 596 betr. Zuwendungen seitens einer Muttergesellschaft an den Geschäftsführer der Tochtergesellschaft; v. 19.7.1974 – VI R 114/71, BStBl. II 1975, 181 betr. Zuwendung

eines Lieferanten an die ArbN seiner Abnehmer; v. 22.2.1963 – VI 165/61 U, BStBl. III 1963, 306 betr. Belohnungen einer Berufsgenossenschaft an ArbN ihrer Mitglieder; v. 23.2.1951 – IV 171/50 S, BStBl. III 1951, 80 betr. Zahlungen an ostvertriebene Geistliche; RFH v. 19.11.1936, RStBl. 1937, 18 betr. Entschädigung, die ein Dritter im stillschweigenden Einverständnis des ArbG für vorzeitige Auflösung des Dienstverhältnisses zahlt; v. 21.9.1944, RStBl. 1944, 731.

Wirtschaftlich kann die Leistung des Dritten eine Leistung an den ArbG und von diesem an den ArbN bilden; sie wird aber stl. beim ArbG nicht als Einnahme erfasst, weil ihr eine gleich hohe BA gegenübersteht (umgekehrt wird eine Unterstützungskasse ohne Rechtsanspruch der Leistungsempfänger als Erfüllungsgehilfe des ArbG betrachtet).

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

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

b) Durch das Dienstverhältnis veranlasste Zahlungen Dritter

171

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

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

Die Art der Rechtsbeziehungen des zahlenden Dritten zum ArbG oder ArbN ist für die Entscheidung, ob die Zuwendungen Arbeitslohn bilden, nicht ausschlaggebend; s. auch Anm. 172.

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

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

172 c) **Gegenleistung für dem Arbeitgeber geschuldete Dienstleistung**

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

► *Ausnahme Schmiergelder*: Das Entgelt ist ausnahmsweise nicht durch das Dienstverhältnis veranlasst, wenn es für eine Leistung des ArbN erbracht wird, mit der er gegen seine Dienstpflichten verstößt, zB bei Schmiergeldannahme durch den ArbN (Einnahme nach § 22 Nr. 3; aA LANG, DSStJG 9 [1986], 50–53, 59, der das Bestehen eines Dienstverhältnisses genügen lässt); vgl. BFH v. 3.9.1991 – X R 163–164/83, BStBl. II 1991, 802 betr. Bankangestellte, die rechtswidrig eigene Wertpapiergeschäfte betreiben.

Trinkgelder stellen in stRSpr. stpfl. Arbeitslohn dar, allerdings besteht seit VZ 2002 StFreiheit (BFH v. 3.5.2007 – VI R 37/05, BStBl. II 2007, 712; vgl. § 3 Nr. 51).

Spielbankbetrieb: Zur StFreiheit von Trinkgeldern vgl. BFH v. 18.12.2008 – VI R 49/06, FR 2009, 628.

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

Bei Rabatten, die Arbeitnehmern eingeräumt werden (zB „Beamtentarif“ der Kfz.-Versicherung, Rabatte von Autoherstellern für bestimmte Mitarbeiter im öffentlichen Dienst, Rabatte mancher Fluggesellschaften für Vielflieger etc.) ist zu unterscheiden:

► *Rahmenvereinbarung*: Ist der ArbG oder der Personal- oder Betriebsrat zB durch Abschluss einer Rahmenvereinbarung mit dem Hersteller in die Rabattgewährung eingeschaltet, so ist die Rabattgewährung durch das Dienstverhältnis veranlasst, im Rahmen des § 8 Abs. 3 fließt stpfl. Arbeitslohn zu (BFH v. 30.5.2001 – VI R 123/00, BStBl. II 2002, 230; v. 1.12.1995 – VI R 76/91, BStBl. II 1996, 239; v. 1.12.1995 – VI R 49/93, BFH/NV 1996, 399; v. 2.2.1990 – VI R 15/86, BStBl. II 1990, 472; BMF v. 16.4.1991, DB 1991, 945). Entsprechendes gilt für verbilligte Reisen von Reisebüro- oder Fluggesellschaftsangestellten (BMF v. 23.12.1997, BStBl. I 1997, 1041; v. 14.9.1994, BStBl. I 1994, 755; v. 16.4.1991, FR 1991, 305).

► *Genereller Rabatt*: Wird der Rabattvorteil dem Grunde nach allen Kunden eingeräumt, ohne dass der ArbG oder der Personalrat in irgend einer Weise in die Rabattgewährung eingeschaltet wird, liegt in dem Preisnachlass keine Einnahme aufgrund des Dienstverhältnisses. Entsprechend sind Preisnachlässe der Kfz.-Versicherungen für bestimmte Berufsgruppen kein geldwerter Vorteil. Entsprechendes gilt uE auch für die Rabatte von Fluggesellschaften, die allen Vielfliegern angeboten werden (glA THOMAS, DSStR 1997, 305).

Zahlung von Beihilfen durch Ausgleichskassen: Werden durch Ausgleichskassen, in welche die ArbG im Umlageverfahren Zahlungen leisten, Beihilfen unmittelbar an den ArbN geleistet, liegt eine stbare Zahlung von dritter Seite vor: FinMin. Sachs.-Anh. v. 24.3.1992, StEK EStG § 19 Nr. 246 betr. Winter-

beihilfe in der Bauwirtschaft; zum gleichen Thema: FinMin. Rhld.-Pf. v. 26.3.1992, StEK EStG § 19 Nr. 247; OFD Münster v. 26.4.1991, FR 1991, 401.

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

d) Lohnsteuerverfahren (Einbehalt, Haftung) bei Zahlungen Dritter 173

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

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

Einstweilen frei.

174–175

6. Zuwendungen anlässlich besonderer Ereignisse (Gelegenheitsgeschenke) 176

Schrifttum: OFFERHAUS, Lohnsteuerrecht für Arbeitgeber, München 1981, Rn. 82–90; OFFERHAUS, Was gehört zum Arbeitslohn?, BB 1982, 1064; TEMINGHOFF, Lohnsteuerpflichtige Zuwendungen an den Arbeitnehmer, Köln 1989, 13; v. BORNHAUPT, Zehn Jahre Rechtsprechung des VI. Senats des BFH zu steuerpflichtigen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, DStZ 1990, 496; FLOHR/GUSSEN, Das Dienstjubiläum im Steuerrecht, INF 1990, 505; REUTER, Sachgeschenke bei der Lohnsteuer, FR 1990, 139.

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

BFH v. 17.7.1981 – VI R 205/78, BStBl. II 1981, 773 betr. Geldgeschenke; v. 22.3.1985 – VI R 26/82, BStBl. II 1985, 641 betr. Lehrabschluss; v. 21.8.1985 – VI R 102/81, BFH/NV 1986, 56 betr. Kommunion/Konfirmation von Kindern der ArbN; v. 9.8.1985 – VI R 81/82, BFH/NV 1986, 187; v. 3.7.1987 – VI R 43/86, BStBl. II 1987, 820 betr. Firmenjubiläum des ArbG; v. 9.3.1990 – VI R 49/87, BFH/NV 1991, 22 betr. erfolgreiche Diplomprüfung, v. 28.10.1966 – VI 345/65, BStBl. III 1967, 34; v. 4.5.1962 – VI 154/60 U, BStBl. III 1962, 281; v. 2.10.1968 – VI R 79/68, BStBl. II 1969, 116; v. 12.11.1976 – VI R 214/74, BStBl. II 1977, 181; v. 8.8.1980 – VI R 49/77, BStBl. II 1980, 705; v. 17.7.1981 – VI R 205/78, BStBl. II 1981, 773.

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

Ausnahmen vom Grundsatz der Steuerpflicht werden nur dann anerkannt, wenn sie gesetzlich hinreichend bestimmt sind oder es sich um Sachzuwendungen im Wert von bis zu 40 € oder um Jubiläumsfeiern bis zu 110 € je Teilnehmer handelt. Gesetzliche StBefreiungen unentgeltlicher Zuwendungen sind:

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

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

Aufmerksamkeiten im Wert bis zu 40 € je Geschenk erkennt die Verwaltung darüber hinaus als nicht stbar an, wenn es sich um *Sachzuwendungen* handelt, die dem ArbN oder seinem Angehörigen aus Anlass eines besonderen persönlichen Ereignisses zugewendet werden (R 19.6 Abs. 1 LStR 2008; vgl. zu den Aufmerksamkeiten Anm. 135); zur Wertermittlung vgl. § 8 Anm. 60 ff.

► *Rechtsnatur der 40 €-Grenze*: Die in R 19.6 Abs. 1 LStR genannte Grenze für die Anerkennung eines nicht stbaren Gelegenheitsgeschenks ist keine Freigrenze (wie zB die Sachbezugsfreigrenze in § 8 Abs. 2 Satz 9), sondern eine bloße verwaltungsinterne Nichtbeanstandungsgrenze, die ausschließlich der Verwaltungsvereinfachung dient. Sie bindet die Gerichte nicht.

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

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

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

► *Betriebsinterne Feier*: Nehmen an der Feier nur Firmenangehörige und deren Angehörige teil, sind Sachzuwendungen von max. 110 € je Teilnehmer stfrei. Dem Jubilar anlässlich der Feier überreichte Geschenke sind bis 40 € kein Arbeitslohn, der Wert ist aber in der 110 € – Freigrenze zu berücksichtigen (vgl. R 19.3 Abs. 2 Nr. 4 LStR; SCHMIDT/DRENECK XXVIII. § 19 Rn. 50 „Bewirtung“). Hinsichtlich der Rechtsnatur der Richtlinienregelung gelten die obigen Ausführungen zu den Gelegenheitsgeschenken (rein verwaltungsinterne Nichtbeanstandungsgrenze).

► *Öffentliche Feier*: Nehmen neben Mitarbeitern und Angehörigen auch Vertreter des öffentlichen Lebens oder/und Geschäftsfreunde und die Presse an der Amtseinführung, Verabschiedung etc. teil, erfolgt die Zuwendung im überwiegenden Eigeninteresse des ArbG und ist kein Arbeitslohn (vgl. BFH v. 11.1.2007 – VI R 52/03, BStBl. II 2007, 317). Es handelt sich dann um ein Fest des ArbG (BFH v. 28.1.2003 – VI R 48/99, BStBl. II 2003, 724; SCHMIDT/DRENECK XXVIII. § 19 Rn. 50 „Geburtstag“).

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

II. Fehlende Veranlassung der Einnahmen durch das Dienstverhältnis

1. Fehlende Veranlassung bei nicht steuerbaren Zuwendungen

180

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

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

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

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

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

Einstweilen frei.

181–184

2. Zuwendung im überwiegenden Eigeninteresse des Arbeitgebers

Schrifttum: OFFERHAUS, Was gehört zum Arbeitslohn, BB 1982, 1061; ALBERT/HEITMANN, Das überwiegend eigenbetriebliche Interesse als Abgrenzungskriterium des Arbeitslohns, DB 1985, 2524; LANG, Die Einkünfte des Arbeitnehmers – Steuerrechtssystematische Grundlegung, DStJG 9 (1986), 63; OFFERHAUS, Gesetzlose Steuerbefreiungen im Lohnsteuerrecht, DStJG 9 (1986), 118; TEMMINGHOFF, Lohnsteuerpflichtige Zuwendungen an Arbeitnehmer, Köln 1989; v. BORNHAUPT, Zehn Jahre Rechtsprechung des VI. Senats des BFH zu steuerpflichtigen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, DStZ 1990, 496; THOMAS, Lohnsteuerrechtlicher Aufwendungsersatz durch den Arbeitgeber, StJb. 1990/91, 183; GILOY, Reizpunkte des Lohnsteuerrechts, StVj. 1991, 44; GERSCH, Das ganz überwiegend eigenbetriebliche Interesse des Arbeitgebers an Zuwendungen – Lohnsteuerrecht im Wandel, Festschr. F. Klein, Köln 1994, 889; ALBERT, Zur Steuerpflicht von Dienstreisen, insbesondere ins Ausland, DStR 1998, 1449; ABELN, Besteuerung der Outplacementberatung?, BB 1999, 721.

a) Allgemeine Erläuterungen

185

Überwiegendes Eigeninteresse des ArbG an einer Zuwendung führt zur Nichtsteuerbarkeit des gewährten Vorteils. Unter Zuwendung im ganz überwiegenden Eigeninteresse des ArbG sind solche Zuwendungen zu verstehen, die keine Gegenleistung für eine vom ArbN erbrachte oder zu erbringende Arbeitsleistung darstellen, sondern überwiegend im Hinblick auf die Funktionsfähigkeit des Betriebs als Ganzes erbracht werden. Derartige Zuwendungen sind zwar durch

den Betrieb veranlasst, nicht aber durch das individuelle Dienstverhältnis. Sie erfolgen unabhängig von der individuellen Arbeitsleistung, zur Ausgestaltung des Arbeitsplatzes, zur Förderung des Betriebsklimas oder als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzungen und nicht in erster Linie zur Entlohnung des ArbN.

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

Begriffsbestimmung: Der Begriff der Zuwendung im weit überwiegenden Eigeninteresse des ArbG ist nicht is eines negativen Tatbestandsmerkmals des Begriffs der Einkünfte aus nichtselbst. Arbeit zu verstehen, sondern als Hilfsmittel zur Abgrenzung der durch das Dienstverhältnis veranlassten Einnahmen von den sonstigen (nicht stbaren) Zuwendungen (in diesem Sinne vgl. BLÜMCH/THÜRMER, § 19 Rn. 201; THOMAS, StbJb. 1990/91, 183). Der Begriff ist daher nicht abschließend, sondern durch ihn werden die Abgrenzungskriterien umschrieben, die zur Verneinung des Veranlassungszusammenhangs zwischen Zuwendung und Dienstverhältnis, und damit zur Nichtsteuerbarkeit führen.

Eigenwirtschaftliches Interesse: Vom eigenbetrieblichen Interesse zu unterscheiden ist das eigenwirtschaftliche Interesse des ArbG. Dieses ist von der Absicht des ArbG getragen, im unternehmerischen Interesse liegende Aufwendungen an ArbN zu erbringen; etwa bestimmten ArbN mit erfolgsabhängigen Bezügen besondere Vorteile zukommen zu lassen, um diese zu höheren Leistungen zu motivieren, um betrieblichen Umsatz und Gewinn zu steigern. Diese im eigenwirtschaftlichen Interesse des ArbG liegenden Zuwendungen führen – im Gegensatz zu den im ganz überwiegenden Eigeninteresse geleisteten – wegen der den ArbN zufließenden Bereicherung zu Einkünften aus nichtselbst. Arbeit (BFH v. 18.3.1986 – VI R 49/84, BStBl. II 1986, 575; v. 9.3.1990 – VI R 48/87, BStBl. II 1990, 711).

Abgrenzungskriterien, durch welche sich die Aufwendungen für die Entlohnung von solchen im ganz überwiegenden Interesse der ArbG unterscheiden, sind nur unbestimmt. Sie sind nicht als absolute Tatbestandsumschreibungen des Begriffs „ganz überwiegendes Eigeninteresse des ArbG“ zu verstehen, sondern als „Merkmale“ für eine Beurteilung aller Umstände des Gesamtfalls (vgl. zur Gesamtwürdigung etwa BFH v. 11.5.2006 – VI R 60/02, BStBl. II 2006, 691; v. 26.7.2007 – VI R 64/06, BStBl. II 2007, 892; v. 12.2.2009 – VI R 32/08, BFH/NV 2009, 830). Gesichtspunkte für eine Abgrenzung sind:

- ▶ *Die Art der Zuwendung* ist entscheidend, denn nur wenn die Zuwendung einen außerhalb des Arbeitsverhältnisses liegenden Vorteil für den ArbN hat, kann ein Entlohnungscharakter gegeben sein (vgl. BFH v. 12.2.2009 – VI R 32/07, BStBl. II 2009, 462 betr. Übernahme der Beiträge zum Anwaltsverein bei einer angestellten Anwältin). Ist die Art des Vorteils auf den betrieblichen Ablauf beschränkt, erfolgt sie im Regelfall im Eigeninteresse des ArbG.
- ▶ *Die Höhe der Zuwendung* kann für eine Entlohnungsabsicht sprechen. Wird Mitgliedern der Geschäftsführung besonders hochwertige Markenkleidung zugewendet, um das Unternehmen nach außen hin zu repräsentieren, spricht dies für Entlohnungscharakter (BFH v. 11.4.2006 – VI R 60/02, BStBl. II 2006, 691). Anders hingegen normale bürgerliche Kleidung, die aus hygienischen Gründen

und zur Erreichung eines einheitlichen Erscheinungsbilds den ArbN zugewendet wird (BFH v. 22.6.2006 – VI R 21/05, BStBl. II 2006, 991).

► *Das Interesse des ArbG*, die Aufwendungen für den reibungslosen Ablauf des Betriebs zu erbringen. Ausschlaggebend für die Annahme eines überwiegenden Eigeninteresses des ArbG ist die Frage nach dem Beweggrund des ArbG, seinen ArbN gerade diese Zuwendung zukommen zu lassen. Soll der Vorteil dem Ansporn der ArbN dienen (dann Arbeitslohn) oder soll ein angenehmes, schnelles und für den ArbG umsatz- und gewinnsteigerndes Arbeiten ermöglicht werden (dann nicht stbare Zuwendung; vgl. BFH v. 22.6.2006 – VI R 21/05, BStBl. II 2006, 991 betr. Überlassung bürgerlicher Kleidung aus hygienischen Gründen; v. 7.7.2004 – VI R 29/00, BStBl. II 2005, 367 betr. Verwarnungsgelder eines Paketdiensts).

► *Das Interesse des ArbN*, den Nutzen gerade aus dieser Aufwendung zu ziehen, steht in Wechselwirkung mit dem Interesse des ArbG an einem reibungslosen Betriebsablauf. Das eigenbetriebliche Interesse des ArbG zählt umso geringer, je höher die aus der Sichtweise des ArbN zu beurteilende Bereicherung anzusetzen ist (BFH v. 11.3.1988 – VI R 106/84, BStBl. II 1988, 726; v. 2.2.1990 – VI R 15/86, BStBl. II 1990, 472).

► *Die Marktgängigkeit* der Bereicherung des ArbN durch die vom ArbG erbrachte Aufwendung ist Indiz für die Bereicherungsabsicht des ArbG. Frei verfügbare, marktgängige Sachzuwendungen, die beim ArbN zu einer privaten Ersparnis führen, erfolgen regelmäßig nicht im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des ArbG, sondern mit der Absicht der bewussten Vorteilsgewährung (vgl. BFH v. 11.4.2006 – VI R 60/02, BStBl. II 2006, 691 betr. Gestellung hochwertiger bürgerliche Kleidung).

► *Die Verfügbarkeit* ist Indiz für weit überwiegendes Eigeninteresse, wenn der Genuss des Vorteils nur in dem vom ArbG gesetzten zeitlichen und örtlichen Rahmen möglich ist.

► *Die Zwangsläufigkeit* der dem ArbN zukommenden „Begünstigung“ ist Merkmal einer im eigenbetrieblichen Interesse erfolgten Zuwendung. Kann sich der ArbN dem Vorteil, ohne Nachteile in Kauf zu nehmen, nicht entziehen, tritt sein Bereicherungsinteresse hinter das ArbG-Interesse zurück (BFH v. 17.9.1982 – VI R 75/79, BStBl. II 1983, 39; v. 16.9.1986 – VI B 93/86, BStBl. II 1987, 37; v. 2.2.1990 – VI R 15/86, BStBl. II 1990, 472; v. 22.6.2006 – VI R 21/05, BStBl. II 2006, 915 betr. Gestellung einheitlicher bürgerliche Kleidung).

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

Keine relevanten Abgrenzungskriterien sind hingegen:

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

► *Die absolute Höhe* der Zuwendung kann zwar einen Anhaltspunkt für das Bereicherungsinteresse des ArbN bieten (Betriebsveranstaltungen: BFH v. 25.2.1992 – VI R 85/90, BStBl. II 1992, 655). Es können jedoch auch wertvolle Zuwendungen ausschließlich im Eigeninteresse des ArbG erfolgen (zB Vorsor-

geuntersuchungen, BFH v. 17.9.1982 – VI R 75/79, BStBl. II 1983, 39; Fernreisen eines Vertriebsbeauftragten, vgl. BFH v. 16.4.1993 – VI R 6/89, BStBl. II 1993, 640, im entschiedenen Einzelfall verneint). Insofern unterscheidet sich die Zuwendung im überwiegenden Eigeninteresse des ArbG von der bloßen Aufmerksamkeit (s. Anm. 135).

186 b) Fallbeispiele zum weit überwiegenden Eigeninteresse des Arbeitgebers

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

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

► *Übliche Zuwendungen bei Betriebsveranstaltungen* erfüllen als bloße Aufmerksamkeiten bereits das Tatbestandsmerkmal der Einnahme nicht, sind zumindest nicht konkret durch das auf Arbeitslohn abzielende Dienstverhältnis des ArbN ausgelöst (BFH v. 25.5.1992 – VI R 85/90, BStBl. II 1992, 635; s. Anm. 135, 225–230).

► *Aufwendungen für den Betriebssport* erfolgen üblicherweise im überwiegenden Eigeninteresse des ArbG zur Förderung des Betriebsklimas. Sie stellen allerdings, wenn es sich um bloße Aufmerksamkeiten handelt (zB Zurverfügungstellung einer Tischtennisplatte) keine Einnahme dar. Aufwendungen für die Zurverfügungstellung von Sportstätten (auch Tennis- und Golfplätze, Hallenbäder) dienen der Förderung des Betriebsklimas und sind im überwiegenden Eigeninteresses des ArbG, wenn der Zugang allen Betriebsangehörigen nach gleichen Kriterien offen steht (aA BFH v. 27.9.1996 – VI R 44/96, BStBl. II 1997, 146, wo uE zu formell argumentiert wird). Nicht im überwiegenden Interesse des ArbG liegt die Mitgliedschaft seiner ArbN in allgemein zugänglichen Sportvereinen (BFH v. 15.5.1992 – VI R 106/88, BStBl. II 1993, 840), hier überwiegt die Begünstigung des ArbN durch die dadurch ermöglichte Teilnahme am allgemeinen gesellschaftlichen Leben.

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

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

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

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

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

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

UE ist entscheidendes Abgrenzungskriterium die Frage, ob der ArbN die erlernten Fähigkeiten *direkt* auch außerhalb der beruflichen Sphäre einsetzen und nutzen kann (zu verneinen bei LKW-Führerschein und bei Fremdsprachen, regelmäßig zu bejahen bei PKW-Führerschein und bei allg. Computerkurs); zu Führerscheinkosten s. Anm. 600 „Führerschein“.

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

► *Beiträge zur Berufshaftpflichtversicherung und zur Berufskammer* erfolgen nicht im überwiegenden Eigeninteresse des ArbG, sondern aufgrund einer gesetzlichen Verpflichtung des einzelnen ArbN (BFH v. 26.7.2007 – VI R 64/06, BStBl. II 2007, 892 betr. Berufshaftpflichtversicherung; v. 17.1.2008 – VI R 26/03, BStBl. II 2008, 378 betr. Kammerbeiträge; s. auch BFH v. 12.2.2009 – VI R 32/08, BStBl. II 2009, 462 betr. Beiträge zum Deutschen Anwaltverein).

► *Outplacementberatung* für von der Entlassung bedrohte ArbN zur beruflichen Neuorientierung und Fortbildung erfolgen im Interesse des ArbG und stellen keinen Arbeitslohn dar (BFH v. 14.8.2001 – XI R 22/00, BStBl. II 2002, 180; vgl. auch GROTE/KELLERMANN, DStR 2002, 741; ABELN, BB 1999, 721; aA FG Düss. v. 5.4.2000, EFG 2000, 741, rkr.).

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

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

► *Geschäftsreisen*, die in auch von Touristen bevorzugte Gebiete führen und/oder zudem touristische Aspekte aufweisen, erfolgen nicht im überwiegenden Eigen-

interesse des ArbG, wenn dieser nicht sein betriebliches Interesse an der Reise nachweist (BFH v. 16.4.1993 – VI R 6/89, BStBl. II 1993, 640; ALBERT, DStR 1998, 1449). Allerdings liegt kein Arbeitslohn vor, wenn der ArbN während der Reise überwiegend Kunden und Geschäftsfreunde betreut (BFH v. 5.9.2006 – VI R 65/03, BStBl. II 2007, 312).

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

▶ *Die Teilnahme an künstlerischen oder sportlichen Ereignissen*, die ArbN im Zusammenhang mit der Betreuung von Geschäftsfreunden ermöglicht wird, führt im Regelfall zu einer Bereicherung. Allenfalls bei mehrmaliger Teilnahme an demselben oder ähnlichen Ereignissen kann das Interesse des ArbG das Interesse des ArbN an der Bereicherung überwiegen (s. Anm. 600 „Eintrittskarten“).

▶ *Überlassung hochwertiger repräsentative Kleidung* führt regelmäßig zur Annahme von Arbeitslohn (BFH v. 1.4.2006 – VI R 60/02, BStBl. II 2006, 691); nicht hingegen einheitliche bürgerliche Kleidung (BFH v. 22.6.2006 – VI R 21/05, BStBl. II 2006, 915).

▶ *Repräsentatives Fahrzeug und Dienstwohnung*: Die Gestellung eines repräsentativen Fahrzeugs oder einer ebensolchen Dienstwohnung führt regelmäßig zu einem geldwerten Vorteil aus dem Arbeitsverhältnis. Ein „Luxusabschlag“ kommt nicht in Frage (BFH v. 9.3.1990 – VI R 48/87, BStBl. II 1990, 711; v. 19.8.2004 – VI R 33/97, BStBl. II 2004, 1076 zur Bemessung des geldwerten Vorteils bei Überlassung einer Luxuswohnung; zur Fahrzeuggestellung s. Anm. 247; zur Wohnungsüberlassung s. Anm. 285–293).

▶ *Sicherungsmaßnahmen* am Wohngebäude sind bei allenfalls abstrakter berufsbedingter Gefährdung Arbeitslohn (BFH v. 5.4.2006 – IX R 109/00, BStBl. II 2006, 541).

▶ *Vereinsmitgliedschaft* in allgemein zugänglichen Vereinen und Organisationen (zB Rotary- oder Golfclub) erfolgt nicht im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des ArbG (BFH v. 15.5.1992 – VI R 106/88, BStBl. II 1993, 840);

▶ *Parkplatzgestellung* am Arbeitsplatz erfolgt im überwiegenden Eigeninteresse des ArbG und ist nicht stbare Zuwendung. Dies gilt auch für den Ersatz von Garagenkosten (BFH v. 7.6.2002 – VI R 145/99, BFH/NV 2002, 1386).

▶ *Verwarnungsgelder*, die dem ArbN eines Paketzustelldiensts ersetzt werden, dienen dem reibungslosen Betriebsablauf und erfolgen im überwiegenden Interesse des ArbG (BFH v. 7.7.2004 – VI R 29/00, BStBl. II 2005, 367 uE bedenklich und sicher nicht auf Strafen anwendbar, vgl. BLÜMICH/THÜRMER, § 19 Rn. 280 – Verwarnungsgelder; SCHMIDT/DRENECK XXVIII. § 19 Rn. 50 – Verwarnungsgelder). Dies gilt allerdings nicht, wenn die Übernahme des Bußgelds auch im Interesse des ArbN erfolgte (vgl. BFH v. 22.7.2008 – VI R 47/06, BStBl. II 2009, 151).

187–189 Einstweilen frei.

190 3. Zuwendung wegen anderer Rechtsbeziehungen

Kein Arbeitslohn liegt vor, wenn die Zuwendung wegen anderer Rechtsbeziehungen oder wegen sonstiger, nicht auf dem Dienstverhältnis beruhender Beziehungen zwischen ArbG und ArbN gewährt wird (BFH v. 19.6.2008 – VI R

4/05, BStBl. II 2008, 826; v. 1.2.2007 – VI R 72/05, BFH/NV 2007, 898; SCHMIDT/DRENSECK XXVIII. § 19 Rn. 29; SCHNEIDER, DB 2006, Beil. Nr. 6, 51). In Betracht kommen öffentlich-rechtl. (zB BFH v. 30.5.2001 – VI R 159/99, BStBl. II 2001, 815; v. 6.6.2002 – VI R 178/97, BStBl. II 2003, 34) und privat-rechtl. Rechtsbeziehungen.

Andere öffentlich-rechtliche Rechtsbeziehungen:

- ▶ *Gewerberechtliche Vorschriften*, etwa die Vorschrift, nach welcher der Betrieb eines bestimmten Gewerbes bestimmte bauliche Vorschriften erfordert (Größe eines Ladens, Anzahl der Sanitäreinrichtungen, Umweltschutzauflagen etc.) oder den Mitarbeitern gewisse, dem Gesundheitsschutz dienende Zuwendungen (ärztliche Untersuchungen etc.) zuteil werden (vgl. GERSCH in Festschr. F. Klein, 1994, 893);
- ▶ *Bürgerlich-rechtliche Vorschriften*, etwa das Deliktsrecht, das unabhängig vom Bestehen einer (arbeits-) vertraglichen Verpflichtung Schadensersatz oder Schmerzensgeldansprüche begründet (s. Anm. 275; BFH v. 20.9.1996 – VI R 57/95, BStBl. II 1997, 144 unter Aufhebung von FG Schl.-Holst. v. 16.5.1995, EFG 1995, 835);
- ▶ *Urheberrecht*: Zahlt ein ArbG (Musiktheater) seinen angestellten Orchestermusikern Vergütungen für die Übertragung von Leistungsschutzrechten betreffend Fernsehaufführungen, so handelt es sich nicht um Arbeitslohn, sondern um Einkünfte aus selbständiger Arbeit, wenn die Leistungsschutzrechte nicht bereits aufgrund des Arbeitsvertrags auf den ArbG übergegangen sind (BFH v. 26.7.2006 – VI R 49/02, BStBl. II 2006, 917; v. 6.3.1995 – VI R 63/94, BStBl. II 1995, 471); Entsprechendes gilt bei den Einnahmen von Mannschaftssportlern aus ihrer mannschaftsbezogenen Werbetätigkeit.

Andere privatrechtliche Rechtsbeziehungen können sein:

- ▶ *Mietverhältnis*, das zwischen ArbG und ArbN besteht. (BFH v. 1.9.1998 – VIII R 3/97, BStBl. II 1999, 213 betr. Wohnungsvermietung neben Dienstverhältnis; v. 19.10.2001 – VI R 131/00, BStBl. II 2002, 300 und v. 16.9.2004 – VI R 25/02, BStBl. II 2006, 10 betr. Arbeitszimmer in der Wohnung des ArbN, das vom ArbG angemietet und dem ArbN zur Verfügung gestellt wird; vgl. auch BMF v. 13.12.2005, BStBl. I 2006, 4; BFH v. 7.6.2002 – VI R 145/99, BFH/NV 2002, 1386 betr. Garagengeld für Firmenfahrzeug).
- ▶ *Darlehensverhältnis* zwischen ArbG und ArbN führt zu Einkünften aus Kapitalvermögen (BFH v. 28.7.2007 – VI B 23/07, BFH/NV 2007, 1870; s. Anm. 126).
- ▶ *Aktienankauf- und Optionsrechte* können sowohl Ausfluss des Arbeitsverhältnisses sein als auch aufgrund einer Sonderrechtsbeziehung zwischen ArbG und ArbN bestehen (BFH v. 19.6.2008 – VI R 4/05, BStBl. II 2008, 827)

Einstweilen frei.

191–194

4. Zuwendung wegen besonderer persönlicher Beziehung

Schrifttum: G. DIETRICH, Entgeltlichkeit als Kriterium steuerbaren Arbeitslohns, DB 1976, 309; HARTMANN, Unentgeltliche Zuwendungen an Arbeitnehmer unterliegen der Schenkungsteuer, FR 2000, 1014.

a) Allgemeines

Private, persönliche Gründe können für eine Zuwendung ausschlaggebend sein, obwohl zwischen Schenker (oder Erblasser) und Beschenktem (oder Erben) ein

195

Dienstverhältnis besteht (bzw. bestanden hat). Private Zuwendungen kommen dabei im Einzelfall bei verwandtschaftlichen Beziehungen zwischen ArbG und ArbN in Betracht, aber auch dann, wenn ein besonders enges, persönliches Verhältnis, wie zB mit Hausangestellten, vorliegt. Abgrenzungskriterien sind:

- ▷ *Private Veranlassung*: wenn ArbG und ArbN verwandt sind; ein besonderes Vertrauensverhältnis besteht; völlig außergewöhnliche Zuwendungen erfolgen; Kinderlosigkeit des ArbG besteht (Nachfolgeregelung); mit der Zuwendung besondere persönliche Auflagen verbunden sind.
- ▷ *Veranlassung durch das Dienstverhältnis*: wenn die Zuwendung alle ArbN erhalten; bei Ausscheiden des ArbN gezahlt wird (Abfindung); an leitende Angestellte erfolgt (Belohnung, Gewinnbeteiligung).

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

196 b) Zuwendungen des Arbeitgebers von Todes wegen

Keine Beendigung des Dienstverhältnisses durch Tod des Arbeitgebers:

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

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

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

197 c) Schenkungen unter Lebenden

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

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

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

Schenkungssteuer: Liegt eine Schenkung vor, so ist unter den Voraussetzungen des ErbStG SchenkungSt. zu erheben. Eine doppelte Besteuerung des gleichen Rechtsvorgangs nach dem EStG und dem ErbStG schließt sich aus, da der Anlass der Zuwendung nur entweder im Dienstverhältnis oder außerhalb desselben liegen kann (glA RFH v. 8.11.1937, RStBl. 1938, 274; FG Saarl. v. 22.2.1974, EFG 1974, 207, rkr.).

Einstweilen frei.

198–199

Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2: Bezüge aus dem Dienstverhältnis

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

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

I. Allgemeine Erläuterungen zu Satz 1 Nr. 1

200

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

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

Ein selbständiger Regelungsgehalt des Satz 1 Nr. 1 erschließt sich lediglich aus einem Vergleich mit Nr. 2 und 3 (Einnahmen aus einem früheren Dienstverhältnis, vgl. Anm. 300 ff., und Zuwendungen an eine Pensionskasse, vgl. Anm. 338 f.).

Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst entspricht einer Umschreibung des Begriffs Dienstverhältnis. Die Unterscheidung soll die Gleichrangigkeit für Zwecke der Besteuerung klarstellen. Entscheidend ist, dass die Beschäftigung in abhängiger Stellung geleistet wird.

Einstweilen frei.

201–205

II. Die einzelnen Bezüge (Satz 1 Nr. 1)

206 1. Gehälter, Löhne

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

207 2. Gratifikationen, Tantiemen

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

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

Zeitpunkt der steuerlichen Erfassung: Gratifikationen und Tantieme bilden stets Arbeitslohn desjenigen Jahres, in dem sie dem ArbN zufließen, nicht des Jahres, nach dessen Umsatz oder Gewinn sie sich bemessen (zum Zeitpunkt des Zuflusses allg. s. § 11 Anm. 88). Die Rückstellung eines Betrags bei Aufstellung der Bilanz des ArbG ist nicht als Zufluss zu werten (so zB BFH v. 19.6.1952 – IV 86/52 U, BStBl. III 1953, 170). Bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern fließt die Tantieme allerdings bereits zu dem Zeitpunkt zu, zu dem sie beschlossen wird und der beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer damit die Möglichkeit der Auszahlung hat (BFH v. 8.5.2001 – VII B 252/00, BFH/NV 2001, 1222; v. 14.6.1985 – VI R 127/81, BStBl. II 1986, 62); s. auch Anm. 600 „Gesellschafter“.

208–209 Einstweilen frei.

III. Wichtige Fälle „anderer Bezüge und Vorteile“ iSd. Satz 1 Nr. 1

1. Anteile an Kapitalgesellschaften, vor allem Aktien und Aktienoptionen

Schrifttum: WAGNER, Renaissance der Mitarbeiterbeteiligung, BB 1995, Beil. 7; KAU/LEVERENZ, Mitarbeiterbeteiligung und leistungsgerechte Vergütung durch Aktien-Optionspläne, BB 1998, 2269; HERZIG, Steuerliche und bilanzielle Probleme bei Stock Options und Stock Appreciation Rights, DB 1999, 1; NEYER, Arbeitnehmer-Aktionsoptionen bei grenzüberschreitender Tätigkeit, BB 1999, 503; SCHUBERT, Die Überlassung von Stock Options ist bereits lohnsteuerpflichtig, FR 1999, 639; THOMAS, Lohnsteuerliche Aspekte bei Aktienoptionen, DStZ 1999, 710; FOX/HÜTTICHE, Mitarbeiterbeteiligung an der GmbH, GmbHR 2000, 521; EGNER/WILDNER, Besteuerung von Stock-Options – Überbesteuerung oder Besteuerungslücke?, FR 2001, 62; HAGEN, Besteuerung von Aktienoptionen als Arbeitslohn bei einem unbeschränkt Steuerpflichtigen, FR 2001, 726; HERZIG/LACHMANN, Der Besteuerungszeitpunkt von Stock-Options, DB 2001, 1436; HÖRETH/ZIPFEL, Änderungen bei der Besteuerung von Aktien- und Umtauschanleihen, DStZ 2001, 653; HOFFMANN, Zur Besteuerung von Stock Options in der Baisse, DStR 2001, 1789; PORTNER, Neueste Rechtsprechung des BFH zur Besteuerung von Arbeitnehmer-Aktionsoptionen – sind damit die steuerlichen Fragen beantwortet?, DStR 2001, 1331; PORTNER, Besteuerung von Stock Options – Zeitpunkt der Bewertung des Sachbezugs, DB 2002, 235; FRITSCHÉ/BÄUMLER, Der Besteuerungszeitpunkt von Stock-Options: fort-

laufende Probleme nach den Urteilen des BFH aus dem Jahre 2001, DSStR 2003, 1005; HAUNHORST, Der Lohnzufluss bei Gewährung handelbarer Aktienoptionen – oder wie aus dem Traum vom günstigen Aktienbezug ein Alptraum werden kann, DB 2003, 1864; LEUNER, Vorschlag zu einer Verbesserung der Stock Option-Besteuerung in Deutschland, DSStR 2003, 669.

a) Überlassung von Aktien

210

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

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

Durch das Dienstverhältnis veranlasst muss die Überlassung sein, damit Arbeitslohn vorliegt (s. Anm. 150 ff.; BFH v. 23.6.2005 – VI R 124/99, BStBl. II 2005, 766; v. 23.6.2005 – VI R 10/03, BStBl. II 2005, 770; v. 20.11.2008 – VI R 25/05, BStBl. II 2009, 382; v. 20.6.2001 – VI R 105/99, BStBl. II 2001, 689; v. 19.7.1996 – VI R 19/96, BFH/NV 1997, 179). Das ist nicht notwendig der Fall (BFH v. 20.11.2008 – VI R 25/05, BStBl. II 2009, 382; v. 19.6.2008 – VI R 4/05, BStBl. II 2008, 826). Ist der ArbN bereits Gesellschafter, so kann die Vorteilszuwendung auf dem Gesellschaftsverhältnis beruhen und daher eine vGA bilden. Zu Aktienoptionen durch Konzernmutter s. BFH v. 4.4.2006 – VI R 11/03, BStBl. II 2006, 668.

Geldwerter Vorteil: Wenn der ArbG Aktien an ArbN zu einem Vorzugskurs oder kostenlos überlässt, stellt dies eine Einnahme iSd. Einleitungssatzes zu Abs. 1 in Form eines Sachbezugs dar (vgl. Anm. 110; BFH v. 7.4.1989 – VI R 47/88, BStBl. II 1989, 608; v. 7.4.1989 – VI R 73/86, BStBl. II 1989, 927; zum Verzicht gegen Entgelt s. BFH v. 19.6.2008 – VI R 4/05, BStBl. II 2008, 826).

Zuflusszeitpunkt: Der geldwerte Vorteil fließt zu dem Zeitpunkt zu, in dem der Anspruch auf die Verschaffung der Verfügungsmacht über die Aktien erfüllt wird, also im Zeitpunkt der Ausübung des Ankaufsrechts (BFH v. 30.9.2008 – VI R 67/05, BStBl. II 2009, 282; v. 4.5.2006 – VI R 19/03, BStBl. II 2006, 832; v. 14.6.2005 – VI R 47/03, BFH/NV 2005, 2181).

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

Höhe des Zuflusses: Ein geldwerter Vorteil fließt zu in Höhe der Differenz zwischen dem vom ArbN gezahlten Preis und dem „üblichen Endpreis am Abgabeort“ (vgl. § 8 Abs. 2 Satz 1; zu WK s. BFH v. 3.5.2007 – VI R 36/05, BStBl. II 2007, 647; BERGKEMPER, FR 2007, 979).

Sonderfall: Überlassung von Aktien mit Sperrfrist: Eine Sperrfrist (zeitweiliges Veräußerungsverbot) schiebt den Zeitpunkt des Zufließens der Aktie nicht hinaus (BFH v. 30.9.2008 – VI R 67/05, BStBl. II 2009, 282; v. 16.11.1984 – VI R 39/80, BStBl. II 1985, 136; vgl. auch § 11 Anm. 105 „Aktienüberlassung“). Der ArbN kann in diesen Fällen zwar erst nach Ablauf der Sperrfrist über die Aktie frei verfügen. Rechtl. und wirtschaftlich ist er jedoch bereits von dem Augenblick an Inhaber der Aktie, in dem sie auf ihn übertragen oder auf seinen Namen im Depot einer Bank hinterlegt wird.

► *Bewertung:* Eine Wertminderung der Aktie gegenüber dem Börsenkurs infolge der dem ArbN auferlegten Sperrfrist wird von der Rspr. abgelehnt (BFH v.

30.9.2008 – VI R 67/05, BStBl. II 2009, 282; v. 16.11.1984 – VI R 39/80, BStBl. II 1986, 136; v. 7.4.1989 – VI R 47/88, BStBl. II 1989, 608; FG Münster v. 4.10.1994, EFG 1995, 320, rkr.). Dies gilt auch für den Bezug von Genussrechten, deren Veräußerung einer Sperrfrist unterliegt (BFH v. 7.4.1989 – VI R 73/86, BStBl. II 1989, 927). Zur Bewertung von Aktien- und Umtauschanleihen vgl. BMF v. 2.3.2001, BStBl. I 2001, 206; HÖRETH/ZIPFEL, DStZ 2001, 653.

► *Nachzahlung wegen Veräußerung innerhalb der Sperrfrist:* Veräußert der ArbN Aktien während der Sperrfrist und muss er deshalb dem ArbG eine Nachzahlung auf den Erwerbspreis der Aktien leisten, so bildet die Nachzahlung eine Rückzahlung von Arbeitslohn; s. dazu allg. § 9 Anm. 80 ff., insbes. für den Fall, dass der in der Überlassung der Aktien liegende Vorteil ganz oder teilweise stfrei war.

211–212 Einstweilen frei.

213 b) Überlassung von Anteilsoptionen (Stock Options)

Begriff und Erscheinungsformen der Anteilsoption (Stock Option): Anteilsoptionen kommen in den unterschiedlichsten Gestaltungsformen vor. Die Grundidee der „stock options“ besteht in allen Gestaltungsvarianten darin, einem ArbN das Recht einzuräumen, eine bestimmte Anzahl von Anteilen des arbeitgebenden Unternehmens zu einem festgelegten Preis (Basispreis) zu erwerben, der dem gemeinen Wert (Börsenkurs, Teilwert) zum Zeitpunkt der Einräumung der Option entspricht oder darunter liegt. Die Option kann während eines bestimmten Zeitraums oder auch zu einem bestimmten Zeitpunkt ausgeübt werden (zur Funktionsweise der „stock options“ s. ausf. BREDOW, DStR 1996, 2033; PORTNER/BÖDEFELD, DStR 1995, 629). Im Hinblick auf die unterschiedlichen Formen, in welchen den ArbN Optionen eingeräumt werden können, kann bei der estl. Behandlung grundsätzlich unterschieden werden zwischen

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

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

► *Zuflusszeitpunkt* einer handelbaren Option ist der Zeitpunkt, an welchem der Vorteil in Gestalt des Preisnachlasses auf gewährte Aktien aufgrund der Ausübung der Option dem ArbN zufließt (BFH v. 20.11.2008 – VI R 25/05, BStBl. II 2009, 382mwN; aA PORTNER, DStR 2001, 1331). Dies beruht entscheidend auf der Überlegung, dass das bloße Innehaben von Rechten noch keinen Zufluss herbeiführt. Erst wenn der Anspruch, also die Lieferung der Aktie, erfüllt wird und die Aktie in den Verfügungsbereich des ArbN gelangt, ist dieser bereichert.

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

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

► *Zuflusszeitpunkt* des nicht handelbaren Optionsrechts ist wie bei einem handelbaren erst der Zeitpunkt, zu dem der ArbN tatsächlich aufgrund des Optionsrechts eine Aktie erwirbt (BFH v. 20.11.2008 – VI R 25/05, BStBl. II 2009, 382; v. 20.6.2001 – VI R 105/99, BStBl. II 2001, 689). Zum Zeitpunkt der Übertragung des Optionsrechts fließen dem ArbN noch keine Einkünfte aus nicht-selbst. Arbeit zu. Entscheidend ist der Zeitpunkt, zu dem die Aktie aus dem Depot des Überlassenden ausgebucht wird, und nicht die Einbuchung in das Depot des ArbN (BMF v. 10.3.2003, BStBl. I 2003, 234; aA FRITSCHE/BÄUMLER, DStR 2003, 1005).

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

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

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

► *Eintritt in den Ruhestand* führt dazu, dass der Wertzuwachs ab diesem Zeitpunkt nicht mehr besteuert wird (FinMin. NRW v. 27.3.2003, DStR 2003, 689; allg. NEYER, BB 1999, 503).

► *Tarifiermäßigung nach § 34* (Fünftelregelung) kommt dann in Betracht, wenn das Optionsrecht vor dem Kauf der Aktie mehrere Jahre gehalten wird. Sie verkörpert dann Arbeitslohn für mehrere Jahre (BFH v. 19.12.2006 – VI R 136/01, BStBl. II 2007, 456; v. 18.12.2007 – VI R 62/05, BStBl. II 2008, 294).

c) Umwandlung von Barlohn in Anteile

214

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

Freibetrag nach § 19a: Der Freibetrag nach § 19a wird für bis zum 31.3.2009 überlassene Vorteile bis längstens VZ 2015 auch dann gewährt, wenn die Leistung des ArbG nicht zusätzlich zum Tariflohn gewährt wird (R 19a Abs. 4 LStR 2008).

Anteilsübernahme wegen schlechter wirtschaftlicher Situation: Übernehmen ArbN Anteile ihres Betriebs, um trotz schlechter wirtschaftlicher Situation den Betrieb fortzuführen und ihren Arbeitsplatz dadurch zu erhalten, so stellt dies, sofern die ArbN dafür auf ihnen zustehenden Arbeitslohn verzichten und die übernommenen Anteile werthaltig sind, Einkünfte aus nichtselbst. Arbeit

dar (zu Wandeldarlehensverträgen vgl. BFH v. 23.6.2005 – VI R 10/03, BStBl. II 2005, 770; zur Darlehensgewährung durch ArbN s. Anm. 126; zur beruflich veranlassten Beteiligung von ArbN WAGNER, BB 1997, 150; SCHMIDT, FR 1992, 401).

215 2. Aufwandsentschädigungen, Beihilfen und Unterstützungen

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

► *Von öffentlichen Kassen gezahlte Aufwandsentschädigungen* sind nach § 3 Nr. 12 bei Erfüllung der dort genannten Voraussetzungen ganz oder teilweise stfrei (s. § 3 Nr. 12 Anm. 7). Die allgemeine Stellenzulage für Polizeivollzugsbeamte ist keine stbefreite Aufwandsentschädigung (BFH v. 8.10.1993 – VI R 9/93, BFH/NV 1994, 312).

► *Aus privaten Kassen gezahlte Aufwandsentschädigungen* zur Bestreitung des durch den Dienst veranlassten Aufwands sind grundsätzlich Teil des Arbeitslohns. Aufwandsentschädigungen privater ArbG können aber durchlaufende Gelder oder Auslagenersatz und damit nicht stbar sein (s. ausf. § 3 Nr. 16 Anm. 8 ff.; § 3 Nr. 50 Anm. 2). Liegen die Voraussetzungen für die Nichtsteuerbarkeit aber nicht vor, so verstößt ihre stl. Erfassung nicht gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG (BFH v. 15.3.1968 – VI R 288/66, BStBl. II 1968, 437). Die unterschiedliche Behandlung öffentlicher und privater Aufwandsentschädigungen ist nicht verfassungswidrig (BVerfG v. 10.4.1997 – 2 BvL 77/92, BStBl. II 1997, 518)

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

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

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

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

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

▷ *Steuerbefreiung durch Verwaltungsanordnung (R 3.11 Abs. 2 LStR)*: Für bestimmte stbare Unterstützungen enthält R 3.11 Abs. 2 LStR eine StBefreiung. Notwendig für die StFreiheit ist ein rechtfertigenden Anlass. Die LStR erwähnen als Beispiele Krankheits- und Unglücksfälle. Auch sonstige Fälle der Not und ferner Arbeitslosigkeit können einen solchen Anlass bilden. Notfälle können

zB eintreten durch den Tod naher Angehöriger; durch Vermögensverluste infolge von Brand, Hochwasser, Straftaten Dritter, Bürgschaft, Haftpflicht, Spiel oder Wette; durch Trennung des Ehegatten vom ArbN und seinen Kindern. Der Schaden braucht nicht in der Person des ArbN eingetreten zu sein. Ein Schaden Dritter, der den ArbN aber wirtschaftlich belastet, zB von nahen Angehörigen, genügt. Eine Prüfung der Notlage durch die FinVerw. erfolgt unter Typisierungsgesichtspunkten nur eingeschränkt.

Die Zahlung muss mit eigenen Mitteln des ArbG durch eine von ihm geschaffene Einrichtung erfolgen, die von ihm unabhängig und mit ausreichender Selbständigkeit ausgestattet ist, regelmäßig in Form einer Unterstützungskasse. Die Zahlung muss unter Einbeziehung der ArbN-Vertretung ohne maßgebenden Einfluss des ArbG durchgeführt werden.

Der Höhe nach wird nach R 3.11 Abs. 2 LStR unterschieden:

- *Unterstützung von insgesamt mehr als 600 € je ArbN und Kj.:* Hier ist der 600 € übersteigende Betrag nur dann stfrei, wenn die Unterstützung – abgesehen von den Voraussetzungen der StFreiheit für den Betrag bis 600 €, s.u. – aus Anlass eines besonderen Notfalls gewährt wird. Ob dies der Fall ist, richtet sich auch nach den Einkommens- und Vermögensverhältnissen des ArbN;
- *Unterstützungen bis zu insgesamt 600 € je ArbN und Kj.* sind stfrei, wenn sie „dem Anlass nach gerechtfertigt“ sind. Wann diese Voraussetzung erfüllt ist, sollte sich aufgrund des Begriffs der Unterstützung und der in den LStR erwähnten Beispiele (Krankheits- und Unglücksfälle, Arbeitslosigkeit) beurteilen lassen. Auf die wirtschaftliche Lage des ArbN kommt es dabei nicht an.

Rechtsgültigkeit der richtlinienbegründeten Steuerbefreiung (R 3.11 Abs. 2 LStR): UE handelt es sich bei R 3.11 Abs. 2 LStR um eine zulässige Vereinfachungsregelung der FinVerw in Form einer Nichtaufgriffsgrenze, um in dem sensiblen Bereich der ArbN-Fürsorge für Klarheit und Rechtssicherheit zu sorgen

Erholungsbeihilfen privater ArbG sind grundsätzlich stpfl. Arbeitslohn, vgl. H 3.11 LStH. Zu Gesundheitsleistungen des ArbG aus überwiegendem Eigeninteresse s. Anm. 186.

Einstweilen frei.

216–224

3. Betriebsveranstaltungen

Schrifttum: ALBERT, Betriebsveranstaltungen im Hinblick auf die neueste BFH-Rechtsprechung, FR 1992, 533; v. BORNHAUPT, Zuwendungen an Arbeitnehmer bei Betriebsveranstaltungen, BB 1992, 2405; HARTMANN, Betriebsveranstaltungen: Neuregelung der Steuerfreiheit, INF 1992, 543; RICHTER, Die betriebliche Weihnachtsfeier in neuem steuerlichem Glanze, DStR 1992, 1424; GUSSEN, Lohnsteuerliche Aspekte von Betriebsveranstaltungen, StB 1993, 173; PAUS, Nochmals: Arbeitslohn bei Betriebsveranstaltungen, DStZ 1993, 528; RÖSSLER, Steuerpflichtiger Arbeitslohn durch Aufwendungen des Arbeitgebers für Betriebsveranstaltungen, DStZ 1993, 210; ALBERT, Die aktuelle Lage bei der Besteuerung von Betriebsveranstaltungen, DB 2006, 809.

a) Allgemeines

225

Zuwendungen bei üblichen (herkömmlichen) Betriebsveranstaltungen kein Arbeitslohn: Nach der Rspr. des BFH sind die den ArbN im Rahmen von üblichen (herkömmlichen) Betriebsveranstaltungen zufließenden Vorteile kein Arbeitslohn, weil das eigenbetriebliche Interesse des ArbG an der Förderung

des Betriebsklimas den Entlohnungswillen verdrängt und die ArbN die Zuwendung nicht als Frucht ihrer Dienstleistung betrachten.

StRspr. seit BFH v. 22.3.1985 – VI R 170/82, BStBl. II 1985, 529; v. 22.3.1985 – VI R 82/83, BStBl. II 1985, 532; v. 21.2.1986 – VI R 21/84, BStBl. II 1986, 406; v. 18.3.1986 – VI R 49/84, BStBl. II 1986, 575; v. 18.3.1986 – VI R 180/83, BFH/NV 1986 S 564; v. 6.2.1987 – VI R 24/84, BStBl. II 1987, 355; v. 4.8.1994 – VI R 61/92, BStBl. II 1995, 59; v. 6.12.1996 – VI R 48/94, BStBl. II 1997, 331; v. 16.11.2005 – VI R 118/01, BStBl. II 2006, 444; v. 16.11.2005 – VI R 68/00, BStBl. II 2006, 440; v. 16.11.2005 – VI R 151/00, BStBl. II 2006, 442; v. 16.11.2005 – VI R 151/99, BStBl. II 2006, 439; v. 30.4.2009 – VI R 55/07, BFH/NV 2009, 1314.

Zur Pauschalierung nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 s. BFH v. 15.1.2009 – VI R 22/06, BFH/NV 2009, 820.

226 Einstweilen frei.

227 b) Begriff der Betriebsveranstaltung

Eine Betriebsveranstaltung unterscheidet sich von den sonstigen betrieblichen Veranstaltungen an zwei Kriterien, nämlich

- nach der *Art der Veranstaltung* (sachliche Abgrenzung) und
- nach dem *teilnahmeberechtigten Personenkreis* (personelle Abgrenzung).

Sachliche Abgrenzungskriterien sind:

► *Die Dauer der Veranstaltung*: Eine Betriebsveranstaltung muss eine gewisse Dauer haben, um eine „Veranstaltung“ zu bilden. Eine kurze Arbeitsunterbrechung für eine bloße Geschenkverteilung genügt nicht. Unschädlich ist hingegen eine zweitägige Veranstaltung, vgl. BFH v. 16.11.2005 – VI R 157/98, BStBl. II 2006, 437; v. 16.11.2005 – VI R 151/99, BStBl. II 2006, 439.

► *Die Art der Veranstaltung* muss erkennen lassen, dass sie das Betriebsklima fördern soll. Erschöpft sich die Veranstaltung in dem bloßen Besuch eines frei zugänglichen kulturellen oder sportlichen Ereignisses (Opernbesuch, Bundesligaspiel etc.), liegt keine Betriebsveranstaltung vor (BFH v. 21.2.1986 – VI R 21/84, BStBl. II 406).

► *Reine Arbeitsessen* sind ebenfalls keine Betriebsveranstaltung (BFH v. 5.5.1994 – VI R 55–56/92, BStBl. II 1994, 771; R 19.5 Abs. 2 Satz 6 LStR), sie können jedoch aus anderen Gründen im überwiegenden Interesse des ArbG liegen und daher nicht stbare Zuwendungen oder stbefreit sein (§ 3 Nr. 16; BFH v. 4.8.1994 – VI R 61/92, BStBl. II 1995, 59).

► *Ehrung nur eines Mitarbeiters*: Jubiläumsveranstaltungen, in denen ausschließlich ein bestimmter ArbN geehrt oder aus dem Arbeitsleben verabschiedet wird, dienen selbst dann nicht dem Ziel, das Betriebsklima zu fördern, wenn anlässlich der Veranstaltung alkoholische Getränke gereicht werden (BFH v. 16.9.1986 – VI B 93/86, BStBl. II 1987, 37; v. 9.3.1990 – VI R 48/87, BStBl. II 1990, 711; v. 9.3.1990 – VI R 49/87, BFH/NV 1991, 22). Allerdings kann dann, wenn in großem Umfang Geschäftsfreunde eingeladen werden gleichwohl das Interesse des ArbG weit überwiegen (BFH v. 28.1.2003 – VI R 48/99, BStBl. II 2003, 724 betr. Vorstandsvorsitzender einer Genossenschaftsbank).

► *Alleiniger Anlass* für das Zusammentreffen braucht die Betriebsveranstaltung nicht zu sein. Die Verbindung der Betriebsveranstaltung mit der vorgeschriebenen jährlichen Personalversammlung ist unschädlich.

► *Teilnehmerkreis*: Die Veranstaltung muss idR der gesamten Belegschaft offen stehen. Eine nur Führungskräften eines Unternehmens vorbehaltene Abendver-

anstellung stellt mangels Offenheit des Teilnehmerkreises keine Betriebsveranstaltung dar (BFH v. 15.1.2009 – VI R 22/06, BFH/NV 2009, 820).

Personelle Abgrenzung von Teilen der Betriebsangehörigen (Abteilung) ist möglich und ändert nichts am Charakter einer Betriebsveranstaltung. Auch braucht die Teilnahmeberechtigung nicht ausschließlich auf Betriebsangehörige beschränkt sein. Möglich ist:

- ▶ *Teilnahme betriebsfremder Personen* (Geschäftsfreunde, Kunden etc.; vgl. BFH v. 28.1.2003 – VI R 48/99, BStBl. II 2003, 724 betr. Vorstandsvorsitzenden einer Genossenschaftsbank).
- ▶ *Teilnahme naber Angehöriger* der ArbN (Ehegatten, Kinder, Lebensgefährten etc.), wenn diese Teilnahme allen ArbN angeboten wird (BFH v. 5.3.1976 – VI R 76/73, BStBl. II 1976, 392; v. 25.5.1992 – VI R 85/90, BStBl. II 1992, 655).
- ▶ *Beschränkung auf einen Teil der ArbN* ist unschädlich, wenn darin keine Bevorzugung bestimmter Gruppen von ArbN und kein individuelles Entgelt für Dienstleistungen (zB der leitenden Angestellten) liegt (vgl. BFH v. 15.1.2009 – VI R 22/06, BStBl. II 2009, 476). Das Recht zur Teilnahme darf nicht von der Stellung des ArbN, von seiner Gehaltsgruppe, der Dauer seiner Betriebszugehörigkeit oder von seinen besonderen Leistungen abhängig sein (zu Incentive-Veranstaltungen s. Anm. 235ff). Unschädlich sind zB
 - ▷ *Märchenveranstaltungen* für alle ArbN mit Kindern bis zu einem bestimmten Alter (BFH v. 5.3.1976 – VI R 16/73, BStBl. II 1976, 392; OFFERHAUS, StBp. 1986, 117: vertikale Unterscheidung).
 - ▷ *Veranstaltungen für eine Organisationseinheit* des Betriebs, zB Abteilung, falls gleichartige Veranstaltungen zu anderen Zeiten auch für die anderen Abteilungen durchgeführt werden (BFH v. 18.3.1986 – VI R 49/84, BStBl. II 1986, 575 letzter Satz; v. 4.8.1994 – VI R 61/92, BStBl. II 1995, 59); es ist ausreichend, dass die anderen Organisationseinheiten gleichartige Veranstaltungen durchführen dürfen, auch wenn dies tatsächlich nicht geschieht.
 - ▷ *Veranstaltung mit den Pensionären des Unternehmens*, weil die Verbundenheit mit dem Unternehmen und untereinander gepflegt wird und nicht frühere Dienstleistungen entgolten werden (BFH v. 16.9.1986 – VI B 93/86, BStBl. II 1987, 37; OFFERHAUS, DB 1985, 1909; OFFERHAUS, StBp. 1986, 118).
 - ▷ *Veranstaltung mit den Jubilaren des Unternehmens* (BFH v. 16.9.1986 – VI B 93/86, BStBl. II 1987, 37); über Feier mit einzelnen Jubilaren s.o.

c) Begriff der Üblichkeit

228

Häufigkeit und Dauer: BFH v. 25.5.1992 – VI R 85/90 (BStBl. II 1992, 655) hat den Begriff der Üblichkeit einer Betriebsveranstaltung neu definiert und nunmehr ausschließlich an den Kriterien der Häufigkeit, der Dauer und der Höhe der anlässlich der Betriebsveranstaltung gewährten Zuwendungen ausgerichtet. Kriterien der Üblichkeit sind im Einzelnen:

- ▶ *Häufigkeit der Veranstaltungen:* Höchstens zwei im Jahr für den einzelnen ArbN (BFH v. 16.1.2005 – VI R 68/00, BStBl. II 2006 440; v. 22.3.1985 – VI R 82/83, BStBl. II 1985, 532; v. 25.5.1992 – VI R 85/90 aaO); Ausnahme: Wenn der ArbN eines großen Betriebs aus betrieblichen Gründen an mehreren Betriebsveranstaltungen der Unterorganisationen teilnehmen muss (vgl. R 19.5 Abs. 3 Satz 6 LStR: Teilnahme von Personalchef, Betriebsrat und dergl. an mehr als zwei Veranstaltungen). Von solchen Ausnahmen abgesehen sind nur die ersten

zwei Veranstaltungen im Jahr als Betriebsveranstaltungen anzuerkennen, die Aufwendungen für die weiteren bilden Arbeitslohn.

► *Dauer der Veranstaltung* ist ohne Einfluss. Auch eine mehrtägige Veranstaltung kann eine Betriebsveranstaltung sein. Allerdings darf der Höchstbetrag von 110 € insgesamt nicht überschritten werden (BFH v. 16.11.2005 – VI R 151/89, BStBl. II 2006, 439; aA noch BFH v. 25.5.1992 – VI R 146/88, BStBl. II 1992, 700).

Unübliche Zuwendungen bilden Arbeitslohn. Nimmt ein ArbN an mehr als zwei Betriebsveranstaltungen teil, dauert eine Betriebsveranstaltung länger als zwei Tage oder erhält er Zuwendungen von mehr als 110 €, dann liegt eine unübliche Zuwendung vor. Die Zuwendungen werden in voller Höhe zu Arbeitslohn (BFH v. 16.11.2005 – VI R 151/00, BStBl. II 2006, 442). Dies gilt auch dann, wenn die Grenze nur geringfügig überschritten wird.

Übernahme der Fahrtkosten der einzelnen Teilnehmer zum Ausgangspunkt der Betriebsveranstaltung (Fahrt vom Zweigwerk zum Hauptwerk, wo die Betriebsveranstaltung stattfindet) kann Reisekosten sein (R 72 Abs. 5 Nr. 3 LStR im Gegensatz zu BFH v. 25.5.1992 – VI R 91/89, BStBl. II 1992, 856).

Barzuwendungen, die statt der bei einer Betriebsveranstaltung üblichen Sachzuwendungen und geldwerten Vorteile (ausnahmsweise) gewährt werden, sind diesen gleichgestellt, wenn ihre zweckentsprechende Verwendung sichergestellt ist (BFH v. 16.11.2005 – VI R 157/98, BStBl. II 2006, 437; R 19.5 Abs. 5 Nr. 2 LStR).

229 d) Grenze von 110 € (R 19.5 Abs. 4 Satz 2 LStR)

Regelungsgehalt der 110 €-Grenze: Anlässlich einer – auch mehrtägigen – Betriebsveranstaltung den Teilnehmern zugewendete Vorteile sind nur dann im weit überwiegenden Interesse des ArbG geleistet, wenn sie einen bestimmten Wert nicht übersteigen. Ab einem bestimmten Wert erhält der dem ArbN zugewendete Vorteil ein solches Eigengewicht, dass dieser ein eigenes Interesse an der Teilnahme der Betriebsveranstaltung hat. Von einem weit überwiegenden Interesse des ArbG am persönlichen Kontakt innerhalb des Betriebs und einem guten Betriebsklima kann dann nicht mehr gesprochen werden

Vereinfachungsregelung: Im Hinblick auf die Wahrung der Einheitlichkeit der Rechtsanwendung ist die (Frei-) Grenze von 110 € eine Vereinfachungsregelung (BFH v. 16.11.2005 – VI R 151/99, BStBl. II 2006, 439; v. 16.11.2005 – VI R 151/00, BStBl. II 2006, 442). Im Regelfall kann daher von stpfl. Einnahmen aus nichtselbst. Arbeit ausgegangen werden kann, wenn die Grenze überschritten wird. Liegen die Zuwendungen unter der Grenze, besteht die widerlegbare Vermutung, dass an der Betriebsveranstaltung ein weit überwiegendes Interesse des ArbG besteht, es sich also um eine nicht stbare Zuwendung handelt. Rechtssystematisch wirkt die 110 EUR-Grenze wie eine Freigrenze. Die Grenze ist starr zu handhaben, da sonst der Vereinfachungszweck nicht erfüllt würde; dh. auch eine geringfügige Überschreitung ist schädlich (BFH v. 6.12.1996 – VI R 48/94, BStBl. II 1997, 331; v. 20.5.1980 – VI R 54/77, BStBl. II 1980, 580).

► *Entwicklung:* Der BFH hat die Grenze, ab welcher der ArbN ein eigenständiges Interesse an der Betriebsveranstaltung erhält, für die Jahre 1983–1986 mit 150 DM angenommen (BFH v. 25.5.1992 – VI R 85/90, BStBl. II 1992, 655). Die Verwaltung hat den Betrag ab VZ 1993 auf 200 DM heraufgesetzt, ab VZ 2001 gilt die Grenze von 110 € (R 19.4 Abs. 4 LStR).

► *Rechtssystematisch* handelt es sich nicht um eine StBefreiung (Freigrenze), sondern um die pauschalierende Annahme, dass die Zuwendungen, wenn geringfügig und üblich, als im überwiegenden eigenen Interesse des ArbG stehend beurteilt und daher nicht zum stbaren Arbeitslohn gerechnet werden (so schon BFH v. 5.3.1976 – VI R 76/73, BStBl. II 1976, 392; v. 20.5.1976 – VI R 207/74, BStBl. II 1976, 548; v. 25.5.1992 – VI R 85/90, BStBl. II 1992, 655).

Berechnung der Grenze von 110 €:

► *Einbeziehung aller Aufwendungen:* Bei der Ermittlung des Betrags von 110 € je ArbN sind alle Aufwendungen des ArbG für die Betriebsveranstaltung – einschl. angefallener Umsatzsteuer – einzubeziehen. Hierzu gehören neben Speisen, Getränken, Geschenken, Eintrittskarten etc. auch die Aufwendungen für den äußeren Rahmen der Veranstaltung (Saalmiete, Musikkapelle). Als Ausnahme gilt:

- ▷ *Fahrtkosten* sind nach Ansicht der Verwaltung nur insoweit mit einzubeziehen, als sie für den Ablauf der Veranstaltung notwendig waren. Die den einzelnen ArbN entstandenen und vom ArbG ersetzten Aufwendungen für die Fahrt zum Ausgangspunkt der Betriebsveranstaltung sind uU Reisekosten; R 19.5 Abs. 4 LStR 2008 im Gegensatz zu BFH v. 25.5.1992 – VI R 91/89, BStBl. II 1992, 856;
- ▷ *Geschenke von bleibendem Wert*, die bei Gelegenheit der Betriebsveranstaltung überreicht werden und für sich – als unübliche Zuwendung – bereits stpfl. Arbeitslohn darstellen, werden nicht mit einbezogen (HARTMANN, INF 1992, 545).
- *Aufteilung auf die Teilnehmer:* Die ermittelten Kosten sind auf die Teilnehmer der Betriebsveranstaltung aufzuteilen. Dabei gilt:
 - ▷ *Teilnehmende Familienangehörige* der ArbN werden diesen zugerechnet und führen zu einem höheren Aufwand pro Teilnehmer (ALBERT, FR 1992, 533; krit. HARTMANN, INF 1992, 545).
 - ▷ *ArbN*, die aus zwingenden betrieblichen Gründen an der Veranstaltung nicht teilnehmen können, denen aber die Zuwendungen (übliche Geschenke) zumindest teilweise nachträglich zukommen, werden als Teilnehmer gewertet. Dies ergibt sich aus der Überlegung, dass die Kosten für den äußeren Rahmen der Veranstaltung (Saalmiete, Musikkapelle, Omnibus etc.) durch die unterbliebene Teilnahme dieser ArbN nicht entscheidend vermindert wurden.

Überschreiten der Freigrenze: Sind die Kosten einer Veranstaltung höher als 110 € je Teilnehmer, werden die gesamten Zuwendungen stpfl. Arbeitslohn. Ob die ArbN der StPflcht dadurch entgehen können, dass sie den die 110 € Grenze übersteigenden Betrag selbst zahlen, ist fraglich (zustimmend v. BORNHAUPT, BB 1992, 2405). UE ist ein solches Vorgehen zumindest dann zulässig, wenn die ArbN unmittelbar einen Teil der Kosten (zB das Essen und die Getränke) mit dem Anbieter abrechnen. Werden sämtliche Kosten zunächst vom ArbG getragen und dann später teilweise von den ArbN im Umlageverfahren eingezogen, könnte uE eine steuerschädliche Umgehung der 110 €-Grenze vorliegen.

Aufteilung der Kosten: Die Aufwendungen einer Veranstaltung können aufgeteilt werden, wenn sie sowohl Elemente einer Betriebsveranstaltung als auch einer herivon zu trennenden, aber ebenfalls betrieblich veranlassten sonstigen Veranstaltung enthält (BFH v. 16.11.2005 – VI R 118/01, BStBl. II 2006, 444 betr. Betriebsbesichtigung bei einem Hauptkunden; v. 30.4.2009 – VI R 55/07, BFH/NV 2009, 1314).

4. Prämien, Incentives

Schrifttum: OFFERHAUS, Was gehört zum Arbeitslohn?, BB 1982, 1061; HUSSMANN, Besteuerung von Incentive-Reisen, DB 1985, 1858; ALBERT, Zur Besteuerung von Incentive-Reisen als Arbeitslohn, FR 1990, 413; v. BORNHAUPT, Anm. zu BFH v. 9.3.1990 VI R 48/87, FR 1990, 621; GILROY, Lohnsteuerpflicht von Incentive-Reisen, NWB F. 6, 3311 (22.10.1990); DOMNING, Steuern lassen oft den Anreiz verblasen, Congress & Seminar 1993, 50; HEINZE, Rechtliche Einordnung der Vergünstigungen aus dem Miles & More-Bonusprogrammen, DB 1996, 2490; THOMAS, Die einkommenssteuerliche Erfassung von Incentivereisen, DStR 1996, 1678; HARTMANN, Incentive-Reisen – ein Beispiel kumulativer Besteuerung, DStR 1997, 1061; THOMAS, Die Besteuerung von Sachprämien aus Kundenbindungsprogrammen – eine gesetzgeberische Glanzleistung?, DStR 1997, 305; ALBERT, Bewertung von Sachzuwendungen, insbesondere von Incentive-Reisen, FR 2002, 712.

235 a) Begriff und Formen

Die Erscheinungsformen von Incentives sind vielfältig:

► *Eigene ArbN* sollen entweder durch die Auslobung eines Gewinns im Rahmen eines betriebsinternen Wettbewerbs zu höherer Leistung oder zu Verbesserungsvorschlägen animiert werden, oder es werden besonders tüchtige ArbN – außerhalb eines formellen Wettbewerbs – durch ein besonderes Geschenk, häufig in Form einer Reise oder eines besonders aufwändigen Essens, belohnt. Im Unterschied zu den Betriebsveranstaltungen kommen Incentives dabei nicht allen ArbN eines ArbG zu, sondern der ArbG trifft, zT im Zusammenwirken mit dem Betriebs- oder Personalrat oder mit außerhalb des Betriebs stehenden Beratern, eine Auswahl, wem er die Prämie bzw. die Reise zukommen lassen will.

► *Geschäftspartner und/oder deren ArbN* werden Incentives zugewendet im Hinblick auf die positive Gestaltung der künftigen Geschäftsbeziehungen. Im Unterschied zur Zuwendung von Schmiergeldern lässt sich die Gewährung eines Incentives (zB die Übernahme von Reisekosten, Kosten eines aufwändigen Essens) nicht einem bestimmten Geschäftsabschluss zuordnen; sie wird vielmehr im Hinblick auf die allgemeine positive weitere Zusammenarbeit gewährt. Bei Incentives, die einem Angestellten des Geschäftspartners zugewendet werden, ist der Geschäftspartner selbst – im Gegensatz zur Schmiergeldgewährung – im Regelfall über die Zuwendung informiert.

► *Kundenbindungsprogramme:* Neben den individuellen Formen kommen Incentives auch als breit angelegte Kundenbindungsprogramme vor (zB Vielfliegerrabattprogramme verschiedener Fluggesellschaften). Hier gilt die Regelung des § 3 Nr. 38: Freibetrag von 1080 €; bei Überschreitung des Freibetrags pauschale Versteuerung des gesamten zugewendeten Vorteils mit 2,25 % durch den Anbieter des Kundenbindungsprogramms, § 37a).

Grundsätzlich stpfl. Arbeitslohn: Die Zuwendung einer Prämie an ArbN für eine besondere Leistung ist grundsätzlich stpfl. Arbeitslohn beim begünstigten Empfänger.

StRspr.: BFH v. 9.3.1990 – VI R 48/87, BStBl. II 1990, 771; v. 25.3.1993 – VI R 58/92, BStBl. II 1993, 639; v. 23.6.1993 – VI R 14/93, BStBl. II 1993, 806; v. 25.11.1993 – VI R 45/93, BStBl. II 1994, 254; v. 18.2.1994 – VI R 53/93, BFH/NV 1994, 708; v. 1.7.1994 – VI R 88/92, BFH/NV 1994, 861; v. 4.8.1994 – VI R 24/94, BStBl. II 1994, 954; v. 26.9.1995 – VIII R 35/93, BStBl. II 1996, 273; v. 5.7.1996 – VI R 10/96, BStBl. II 1996, 545; v. 9.8.1996 – VI R 88/93, BStBl. II 1997, 97; v. 18.8.2005 – VI R 32/03, BStBl. II 2006, 30; v. 5.9.2006 – VI R 49/05, BFH/NV 2007, 217; v. 18.8.2005 – VI R 7/03, BFH/NV 2006, 271.

b) Voraussetzungen für die Behandlung als steuerpflichtiger Arbeitslohn 236

Arbeitnehmer: Voraussetzung für die Zurechnung eines geldwerten Vorteils ist die Arbeitnehmereigenschaft des Zuwendungsempfängers.

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

► *Zuwendungen an Gesellschafter-Geschäftsführer:* Ist der Incentive-Empfänger Gesellschafter-Geschäftsführer einer KapGes., ist nicht von einem geldwerten Vorteil aus dem Arbeitsverhältnis, sondern von einer vGA auszugehen. Dies gilt auch dann, wenn das Incentive von einem Geschäftspartner zugewendet wird (vgl. BMF v. 14.10.1996, BStBl. I 1996, 1192 unter 2. a bb). Zur Zuwendung eines Incentives an einen Einzelunternehmer oder den Gesellschafter einer PersGes. vgl. BMF v. 14.10.1996 aaO unter 2. a aa.

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

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

StRspr.: BFH v. 7.2.1997 – VI R 17/94, BStBl. II 1997, 363; v. 5.7.1996 – VI R 10/96, BStBl. II 1996, 545; v. 26.9.1995 – VIII R 35/93, BStBl. II 1996, 273; v. 30.4.1993 – VI R 94/90, BStBl. II 1993, 674; v. 16.4.1993 – VI R 6/89, BStBl. II 1993, 640; v. 25.3.1993 – VI R 58/92, BStBl. II 1993, 639; v. 9.3.1990 – VI R 48/87, BStBl. II 1990, 711; v. 20.4.1989 – IV R 106/87, BStBl. II 1989, 641; v. 22.7.1988 – II R 175/85, BStBl. II 1988, 995; v. 5.9.2006 – VI R 65/03, BStBl. II 2007, 312.

► *Aufteilung der entstandenen Kosten:* Eine Aufteilung von Sachzuwendungen an ArbN in Arbeitslohn und Zuwendung im eigenbetrieblichen Interesse ist grundsätzlich möglich (BFH v. 16.11.2005 – VI R 118/01, BStBl. II 2006, 444; v. 18.8.2005 – VI R 32/03, BStBl. II 2006, 30; SCHMIDT/DRENSECK XXVIII. § 19 Rn. 50 „Prämien“).

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

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

- ▶ *Keine Bereicherung* des ArbN liegt vor, wenn als Prämie lediglich eine bloße Aufmerksamkeit im Wert bis zu 40 € zugewendet wird (R 19.6 LStR). Wird als Prämie ein Essen gewährt, ist der Entlohnungscharakter immer dann zu verneinen, wenn der ArbG das Essen wegen der günstigen Gestaltung des Arbeitsergebnisses gewährt hat (BFH v. 5.5.1994 – VI R 55–56/92, BStBl. II 1994, 771; v. 4.8.1994 – VI R 61/92, BStBl. II 1995, 59).
- ▶ *Bloße Gewinnchance noch kein Vorteil*: UE ist die bloße Möglichkeit, zB durch Teilnahme an einem betriebsinternen Wettbewerb eine Prämie zu erhalten, noch kein geldwerter Vorteil (so auch BFH v. 11.3.1988 – VI R 106/84, BStBl. II 1988, 726; v. 25.11.1993 – VI R 45/93, BStBl. II 1994, 254; zu BE BFH v. 2.9.2008 – X R 25/07, BFH/NV 2009, 63).
- ▶ *Die Übernahme der Reiseleitung* führt zumindest dann zur Annahme eines erheblichen Eigeninteresses des ArbN an der Teilnahme und zu einer Bereicherung, wenn der Ehegatte des ArbN an der Reise teilnimmt (BFH v. 25.3.1993 – VI R 58/92, BStBl. II 1993, 639). Allerdings liegt kein Arbeitslohn vor, wenn der ArbN während der Reise überwiegend Kunden und Geschäftsfreunde betreut (BFH v. 5.9.2006 – VI R 65/03, BStBl. II 2007, 312).

237 c) Höhe der Zuwendung, Besteuerungsverfahren

Allgemeine Bewertungsregeln: Die Art des dem ArbN gewährten Incentives (Sachzuwendung) bestimmt die Höhe des als Arbeitslohn zu erfassenden Vorteils (vgl. ausf. ALBERT, FR 2002, 712). Bei einer Geldzuwendung erfolgt die Besteuerung des Nennwerts, bei einer Sachzuwendung kann die Bewertung anhand der Kosten des ArbG vorgenommen werden (s. auch ALBERT, DStR 2005, 2150).

▶ *Kein Luxusabschlag*: Wird dem ArbN eine besonders aufwändige Prämie, bspw. in Form einer besonders luxuriösen Reise zugewendet, so hat es der BFH abgelehnt, einen sog. Luxuskostenanteil auszuscheiden (BFH v. 9.3.1990 – VI R 48/87, BStBl. II 1990, 711; v. 7.12.1984 – VI R 164/79, BStBl. II 1985, 164).

▶ *Kosten der Preisverleihung*: Erfolgt die Übergabe der Prämie im Rahmen einer Betriebsveranstaltung, an der alle ArbN des Betriebes teilnehmen können, so sind diese Kosten der Prämie nicht zuzurechnen. Etwas anderes gilt allerdings dann, wenn die Prämie im Rahmen einer Veranstaltung nur für geladene Gäste überreicht wird. Hier sind die auf den ArbN und evtl. seine Angehörigen entfallenden Kosten der Preisverleihung der Prämie zuzurechnen. Die Höhe der Sachzuwendung bemisst sich dabei nach den üblichen Preisen am Abgabeort und nicht nach der amtl. SachbezugsVO.

Besteuerungsverfahren: Die Lohnversteuerung des geldwerten Vorteil aus der Zuwendung der Prämie erfolgt als sonstiger Bezug nach § 39b Abs. 3 Satz 5 ff. Eine Pauschalierung durch den ArbG nach § 40 Abs. 1 kann in Betracht kommen (BMF v. 14.10.1996, BStBl. I 1996, 1192 unter 2. b).

238–260 Einstweilen frei.

5. Mahlzeiten (Bewirtung)

261 a) Abgabe arbeitstäglich Mahlzeiten

Begriff: Arbeitstäglich Mahlzeiten sind solche Mahlzeiten, die der ArbG an jedem Arbeitstag (zB durch eine selbst betriebene Kantine) an seine ArbN abgibt. Auch die Abgabe von Mahlzeiten, die der ArbG von Großküchen bezieht oder die der ArbN in Gaststätten deshalb einnehmen kann, weil der ArbG aufgrund

vertraglicher Vereinbarungen durch Barzuschüsse an die Gaststätte zur Verbilligung der Mahlzeit beiträgt, gehören hierher.

Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit: Der geldwerte Vorteil aus der unentgeltlichen oder verbilligten Gewährung von Mahlzeiten oder von Essensmarken zur Einnahme von Mahlzeiten innerhalb oder außerhalb des Betriebs und von Barzuschüssen bildet grundsätzlich stpfl. Arbeitslohn (BFH v. 7.12.1984 – VI R 164/79, BStBl. II 1985, 164). Die Bewertung des dem einzelnen ArbN zugewendeten geldwerten Vorteils erfolgt nach der SachbezugsVO (vgl. BMF v. 8.9.1997, BStBl. I 1997, 804). Zu Einzelheiten s. den Überblick in Anm. 110 und ausführl. § 8 Anm. 123 ff.

b) Mahlzeiten aus besonderem Anlass

262

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

- Mahlzeiten im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse des ArbG;
- Mahlzeiten zur üblichen Verköstigung von ArbN während einer Dienstreise, Fahrtätigkeit oder Einsatzwechseltätigkeit oder im Rahmen der doppelten Haushaltsführung;
- Mahlzeiten als Gegenleistung für das zur Verfügung stellen der individuellen Arbeitskraft.

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

- ▶ *Übliche Betriebsveranstaltung:* StFreiheit wegen überwiegend betrieblichem Interesse des ArbG besteht zum einen dann, wenn der ArbN an einer üblichen Betriebsveranstaltung teilnimmt (s. ausf. Anm. 225 ff.).
- ▶ *Außergewöhnlicher Arbeitseinsatz:* Die Rspr. hat ein überwiegendes Eigeninteresse des ArbG (zum Begriff s. ausf. Anm. 185 ff.) an der Mahlzeitenabgabe ferner dann bejaht, wenn diese anlässlich eines außergewöhnlichen Arbeitseinsatzes erfolgt und das Essen der Beschleunigung des Arbeitsablaufs dient (BFH v. 4.8.1994 – VI R 61/92, BStBl. II 1995, 59; s. auch R 19.6 Abs. 2 LStR). Ein außergewöhnlicher Arbeitseinsatz liegt uE nur dann vor, wenn unvorhergesehene und seltene Arbeiten bewältigt werden müssen (zB Katastrophenhilfe durch Bedienstete der Feuerwehr, Schutz des Firmengeländes bei Hochwasser etc.) Die Ableistung von Überstunden allein begründet noch keine Außergewöhnlichkeit, die eine Mahlzeitenabgabe im überwiegend betrieblichen Interesse des ArbG belegt (vgl. LEICHTLE, DB 1998, 277). Der Beschleunigung des Arbeitsablaufs dient die Mahlzeitenabgabe insbes. dann, wenn sie an abgelegenen Orten oder zu ungewöhnlichen Uhrzeiten erfolgt.

► *Kundenessen*: Nach der Rspr. liegt eine überwiegend betriebliche Veranlassung der Mahlzeitenabgabe auch dann vor, wenn der ArbN an der Bewirtung eines Geschäftsfreundes des ArbG teilnimmt (BFH v. 5.5.1994 – VI R 55–56/92, BStBl. II 1994, 771). Solche Bewirtungsaufwendungen sind beim ArbG nur zu 80 % als BA abziehbar (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2; zur Bewirtung durch ArbN s. BFH v. 19.6.2008 – VI R 33/07, BStBl. II 2009, 11).

Auswärtstätigkeit: Mahlzeiten, die vom ArbG oder auf Veranlassung des ArbG während einer Dienstreise (zB Verpflegung im Flugzeug), einer Fahrtätigkeit oder im Rahmen der doppelten Haushaltsführung an einen ArbN abgegeben werden, sind seit 1996 als geldwerter Vorteil zu erfassen (zur Bedeutung s. BFH v. 19.11.2008 – VI R 80/06, BFH/NV 2009, 29).

Mahlzeit als Gegenleistung für die zur Verfügung Stellung der Arbeitskraft liegt dann vor, wenn der Belohnungscharakter der Mahlzeitenabgabe überwiegt. Eine Mahlzeit als Gegenleistung ist regelmäßig dann anzunehmen, wenn die Abgabe anlässlich regelmäßig stattfindender Dienstbesprechungen erfolgt (BFH v. 6.2.1987 – VI R 34/84, BStBl. II 1987, 355; H 8.1 „Individuell zu versteuernde Mahlzeiten“ LStH). In diesen Fällen ist ein geldwerter Vorteil aus dem Arbeitsverhältnis anzunehmen. Die Bewertung des Vorteils erfolgt mit dem tatsächlichen Wert der Mahlzeit, allerdings findet hier die Freigrenze des § 8 Abs. 2 Satz 9 Anwendung (44 €; BMF v. 9.7.1997, BStBl. I 1997, 735). Von der Mahlzeitenabgabe als Gegenleistung für die zur Verfügung Stellung der Arbeitskraft zu unterscheiden ist die Darreichung von Erfrischungen (Plätzchen etc.) während einer Besprechung. Bei der Verabreichung von Erfrischungen, die nicht den Umfang einer Mahlzeit haben, und von nichtalkoholischen Getränken liegt eine nicht stbare Aufmerksamkeit vor (s. Anm. 135).

263–274 Einstweilen frei.

275 6. Schadensersatz

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

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

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

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

Keine objektive Bereicherung, mithin kein Arbeitslohn ist etwa anzunehmen bei

- ▶ *Unfallschäden*: Ersatz bestimmter Unfallschäden durch den ArbG (Saldierung von Arbeitslohn und WK), s. § 8 Anm. 180 „Schadensersatz“. Zu den Fällen, in denen Aufwendungen und Ersatzleistungen Dritter in verschiedene VZ fallen, s. § 9 Anm. 57;
- ▶ *Leistungen einer Unfallversicherung*: Ersatzleistungen aus einer vom ArbG getragenen Unfallversicherung, aus der der ArbN unmittelbar bezugsberechtigt ist (s. Anm. 443; über Autoinsassen-Unfallversicherung s. Anm. 450–452);
- ▶ *Leistungen einer Unfallversicherung ohne eigenen Anspruch* des ArbN: Erhält ein ArbN Leistungen aus einer ausschließlich vom ArbG finanzierten Unfallversicherung, gegen die er keinen eigenen unentziehbaren Anspruch hat, sind diese kein Arbeitslohn. Allerdings führen die vom ArbG bis zum Unfallzeitpunkt entrichteten Beiträge – begrenzt auf die Höhe der Versicherungsleistung – zu nachträglichem Arbeitslohn BFH v. 11.12.2008 – VI R 9/05, BStBl. II 2009, 385).
- ▶ *Ersatz von Vermögensverlust*: Vertraglich vereinbarter Ersatz etwaiger Verluste an privatem Vermögen im Ausland (zB Hausrat) nach Versetzung ins Ausland (BFH v. 10.3.1961 – VI 200/60, StRK EStG § 19 Abs. 1 Ziff. 1 R. 186: durch das Dienstverhältnis veranlasst, aber keine Bereicherung des ArbN, sondern Auslagenersatz);
- ▶ *Verzicht des ArbG* auf Schadensersatz kann zu Arbeitslohn führen (BFH v. 24.5.2007 – VI R 73/05, BStBl. II 2007, 766);
- ▶ *Verzugszinsen* (§ 288 BGB) und freiwillig gezahlte Zinsen für rückständigen Arbeitslohn (Einnahmen aus Kapitalvermögen; RFH v. 17.3.1927, RStBl. 1927, 118; FG Münster v. 29.11.1967, EFG 1968, 187, rkr.).

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

Fehlender Veranlassungszusammenhang: Kein Arbeitslohn, weil nicht durch das Dienstverhältnis veranlasst, liegt zB vor bei

- ▶ *gesetzlicher Verpflichtung*: Ersatzleistungen für Schäden, zu deren Ersatz der ArbG gesetzlich verpflichtet ist (BFH v. 20.9.1996 – VI R 57/95, BStBl. II 1997, 144; v. 28.2.1975 – VI R 29/72, BStBl. II 1975, 520), zB aufgrund unerlaubter Handlung oder Gefährdungshaftung, besonders Ersatz von Heilkosten und Zahlung von Schmerzensgeld (§§ 823–853 BGB, s. auch weiter unten „Schmerzensgeld“, § 8 Anm. 180 „Schadensersatz“);
- ▶ *allgemeiner Persönlichkeitsrechtsverletzung*: Grundsätzlich Ersatz des immateriellen Schadens wegen Verletzung des allgemeinen Persönlichkeitsrechts durch den ArbG gem. §§ 823 Abs. 1, 847 BGB (BFH v. 29.10.1963 – VI 290/62 U, BStBl. III 1964, 12); das gilt nach BFH v. 29.10.1963 – VI 290/62 U aaO aber nicht, wenn der Anspruch auch auf positive Verletzung des Arbeitsvertrags gestützt werden kann;
- ▶ *Schmerzensgeld*, auch wenn es vom ArbG gezahlt wird (BFH v. 29.10.1963 – VI 290/62 U aaO; v. 21.2.1957 – IV 630/55 U, BStBl. III 1957, 164; v. 29.10.1959 – IV 235/58 U, BStBl. III 1960, 87);
- ▶ *Leistungen privater Versicherungen*: Ersatz von Schäden durch Versicherungsleistungen, die dem ArbN aufgrund seines (privaten) Versicherungsvertrags zufließen (FG Münster v. 31.1.1968, EFG 1968, 353, rkr., betr. Kaskoversicherung).

Steuerpflicht bei vom Arbeitgeber bezahlten Versicherungen: Ersatzleistungen der von einem ArbG bezahlten Reisegepäckversicherung, die dem ArbN unmittelbare Ansprüche einräumt, sind nach § 3 Nr. 16 befreit, wenn sich der Versicherungsschutz auf Dienstreisen beschränkt (BFH v. 19.2.1993 – VI R 42/92, BStBl. II 1993, 519). Dies gilt aber nur dann, wenn sich der Schaden als die Konkretisierung einer reisespezifischen Gefährdung erweist und nicht nur gelegentlich der Reise eingetreten ist (BFH v. 30.11.1993 – VI R 21/92, BStBl. II 1994, 256; RICHTER, StRK-Anm. EStG § 19 Abs. 1 Nr. 1 R. 95).

276–284 Einstweilen frei.

7. Wohnungsüberlassung

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

285 a) Überblick

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

Unterschiedliche Zuwendungsarten: Zuwendungen können insbes. bestehen in

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

286 b) Nutzungsüberlassung einer Wohnung, eines Hauses, eines Grundstücks oder einer Unterkunft als Arbeitslohn

Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit: Die unentgeltliche oder verbilligte Überlassung einer dem ArbG gehörenden oder durch ihn gemieteten oder entliehenen usw. Wohnung an den ArbN bildet eine Einnahme aus nichtselbst. Arbeit in Höhe des dem ArbN dadurch zufließenden wirtschaftlichen Vorteils. Zahlt der ArbN verbilligte Miete, so erhält er Arbeitslohn, soweit die Miete hinter dem ortsüblichen Mietpreis zurückbleibt.

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

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

► *Überlassung eines unbebauten Grundstücks durch den ArbG:* Bei der Nutzungsüberlassung eines unbebauten Grundstücks gilt Entsprechendes wie bei der Überlassung einer Wohnung.

Bewertung der Bereicherung: Zu unterscheiden ist zwischen Marktmiete oder den in der Sozialversicherungsentgeltordnung festgesetzten Werten.

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

Unterkunftsüberlassung: Wird lediglich eine Unterkunft (keine vollwertige abgeschlossene Wohnung, sondern ein Zimmer oder eine Schlafstelle) überlassen, erfolgt die Bewertung mit den in der Sozialversicherungsentgeltordnung (SvEO v. 21.12.2006, BGBl. I 2006, 3365; BStBl. I 2006, 782) festgelegten Werten (§ 2 Abs. 2 SvEV, derzeit 198 €/monatl.; vgl. BFH v. 23.8.2007 – VI R 74/04, BStBl. II 2007, 948; zu Luxuswohnung s. BFH v. 19.8.2004 – VI R 33/97, BStBl. II 2004, 1076).

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

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

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

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

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

Veranlassung durch das Dienstverhältnis liegt regelmäßig dann vor, wenn die unentgeltliche oder verbilligte Überlassung der Wohnung nur im Hinblick auf das individuelle Beschäftigungsverhältnis erfolgt und sich im weitesten Sinne als Gegenleistung für die zur Verfügung Stellung der individuellen Arbeitskraft des ArbN erweist (allg. s. Anm. 150). Im Einzelfall wird die Abgrenzung schwie-

rig sein. Generell kann von einer Veranlassung durch das Arbeitsverhältnis ausgegangen werden, wenn

- die überlassene Wohnung speziell auf die Tätigkeit zugeschnitten ist, weil zB Hausmeisterdienste erledigt werden,
- die Überlassung der Wohnung gemeinsam mit der Anstellung geregelt wird, und die Wohnung bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses geräumt werden muss,
- Teile der überlassenen Wohnung für Repräsentationszwecke genutzt werden.

287–290 Einstweilen frei.

291 c) Aufwendungen des Arbeitgebers für die Wohnung des Arbeitnehmers

Vom Arbeitnehmer eigengenutztes Gebäude: Aufwendungen, die ein ArbG für das dem ArbN gehörende und von diesem eigengenutzte Wohnhaus oder dessen Eigentumswohnung macht (zB Reparaturen, Baumaßnahmen, Gartenpflege), bilden Einnahmen aus nichtselbst. Arbeit (RFH v. 7.2.1929, StuW Nr. 348). Dies gilt auch für Sicherungsmaßnahmen bei einer nur abstrakten Gefährdung des ArbN (BMF v. 7.3.1997, BStBl. I 1997, 696; BFH v. 5.4.2006 – IX R 109/00, BStBl. II 2006, 541).

Dem Arbeitnehmer gehörende Mietwohnung: Aufwendungen des ArbG für eine Mietwohnung des ArbN oder eine dem ArbN vom ArbG unentgeltlich oder verbilligt überlassene Wohnung bilden ebenfalls Einnahmen aus nichtselbst. Arbeit, zB Schönheitsreparaturen, die der ArbN anderenfalls hätte selbst tragen müssen (BFH v. 17.8.1973 – VI R 8/70, BStBl. II 1974, 8: ersparte Aufwendungen), oder Einbauten.

Anmietung von Räumen in der Wohnung des ArbN durch den ArbG führt zu Einkünften aus VuV (BFH v. 19.10.2001 – VI R 131/00, BStBl. II 2002, 300 und v. 16.9.2004 – VI R 25/02, BStBl. II 2006, 10 betr. Arbeitszimmer in der Wohnung des ArbN, das vom ArbG angemietet und dem ArbN zur Verfügung gestellt wird; vgl. auch BMF v. 13.12.2005, BStBl. I 2006, 4).

292 d) Übereignung eines Wohnhauses oder einer Eigentumswohnung

Arbeitslohn: Die unentgeltliche oder verbilligte Übereignung von WG seitens des ArbG an seinen ArbN bildet Arbeitslohn, wenn durch das Dienstverhältnis veranlasst (BFH v. 25.5.1992 – VI R 18/90, BStBl. II 1993, 45). Das gilt auch bei Übereignung eines unbebauten oder bebauten Grundstücks oder einer Eigentumswohnung.

Bewertung: Die Einnahme aus nichtselbst. Arbeit besteht in solchen Fällen im Unterschied zwischen dem vom ArbN bezahlten Preis und dem örtlichen Endpreis, den der ArbN bei Erwerb von einem Dritten hätte aufwenden müssen (§ 8 Abs. 2 Satz 1; BFH v. 19.4.1974 – VI R 107/70, BStBl. II 1975, 383: Ein Preisnachlass von 6100 DM bildet auch kein Gelegenheitsgeschenk); s. allg. Anm. 176, 190.

► *Der ortsübliche Endpreis* ist (wie der ortsübliche Mietpreis, s. Anm. 287) nach objektiven Gesichtspunkten zu ermitteln. Eine Einnahme des ArbN liegt daher auch dann vor, wenn der ArbG den Preis für angemessen hält oder mangels Kenntnis des wahren Werts von einem Fremden keinen höheren Preis gefordert hätte.

BFH v. 10.6.1983 – VI R 176/80, BStBl. II 1983, 643; v. 21.6.1968 – VI R 135/66, BStBl. II 1968, 698; v. 18.10.1974 – VI R 249/71, BStBl. II 1975, 182; vgl. auch BMF v. 23.10.1992, BStBl. I 1992, 658.

Verkauf ehemals staatlich geförderter Wohnungen: Übereignet ein ArbG ein Hausgrundstück zu einem nach § 64 Abs. 2 II. WohnBauG „angemessenen“ Preis, der unter dem ortsüblichen Verkehrswert liegt, so ist der darin liegende Vorteil für den ArbN kein Arbeitslohn (BFH v. 25.5.1992 – VI R 18/90, BStBl. II 1993, 45). Im Entscheidungsfall hatte ein Bergbauunternehmen ein ursprünglich mit Mitteln der Kohleabgabe gefördertes Hausgrundstück aufgrund eines gesetzlichen Anspruchs des ArbN diesem unter dem ortsüblichen Vergleichspreis übereignet.

e) Einräumung eines Wohnrechts (Nießbrauch)

293

Einnahme aus nichtselbständiger Arbeit: Räumt ein ArbG seinem ArbN ein unentgeltliches oder verbilligtes dingliches Nutzungsrecht an einer Wohnung ein, so bildet der wirtschaftliche Vorteil, wenn die Überlassung des dinglichen Rechts auf dem Dienstverhältnis beruht, stpfl. Arbeitslohn (BFH v. 26.5.1993 – VI R 118/92, BStBl. II 1993, 686; v. 22.1.1988 – VI R 135/84, BStBl. II 1988, 525).

Bewertung: Die Einnahme aus nichtselbst. Arbeit besteht in solchen Fällen im Unterschied zwischen dem vom ArbN bezahlten Preis und dem örtlichen Endpreis. Insofern ergeben sich zur unentgeltlichen oder verbilligten Übereignung einer Wohnung keine Unterschiede (s. Anm. 292).

Zeitpunkt der Bereicherung: Dem ArbN fließt der geldwerte Vorteil aus der unentgeltlichen oder verbilligten Überlassung des dinglichen Wohnrechts oder des Nießbrauchs nicht bereits im Zeitpunkt der Bestellung, sondern erst laufend mit der Nutzung zu (BFH v. 19.8.2004 – VI R 33/97, BStBl. II 2004, 1076; v. 26.5.1993 – VI R 118/92, BStBl. II 1993, 686; v. 22.1.1988 – VI R 135/84, BStBl. II 1988, 525; aA für den Fall einer Erbbaurechtsbestellung BFH v. 10.6.1983 – VI R 15/80, BStBl. II 1983, 642).

Einstweilen frei.

294–299

B. „Bezüge ... aus früheren Dienstleistungen“ (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2)

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 2

1. Überblick zu Satz 1 Nr. 2

300

Zufluss in späterem Zeitraum: Arbeitslohn sind nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 auch „Bezüge ... aus früheren Dienstleistungen“. Anders als in Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 handelt es sich also nicht um die Gegenleistung für Dienstleistungen, die im gleichen Zeitraum geschuldet und erbracht werden (BFH v. 7.2.1990 – X R 36/86, BStBl. II 1990, 1062; v. 19.6.1974 – VI R 37/70, BStBl. II 1975, 23; s. Anm. 325). Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 enthält dabei zum Teil eine Erweiterung des Merkmals des Veranlassungszusammenhangs für bestimmte, einzeln aufgeführte Einkünfte auf den Rechtsnachfolger. Dies ändert jedoch nichts daran, dass alle drei Merkmale des § 19 auch hier erfüllt sein müssen, nämlich:

– die Arbeitnehmerstellung (Dienstverhältnis, Anm. 312),

- die zu einem Vermögenszufluss führt (Anm. 319),
- der aus einem Dienstverhältnis stammt (Veranlassungszusammenhang, Anm. 323).

301–302 Einstweilen frei.

303 2. Bedeutung von Satz 1 Nr. 2

Rechtssystematische Bedeutung: Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 erfasst vor allem Versorgungsbezüge (insbes. Beamten- und Geschäftsführerpensionen sowie die sog. „Betriebsrenten“), ist aber nicht auf diese beschränkt, sondern bezieht sich auf alle Bezüge aus früheren Dienstleistungen (zB auch auf die Auszahlung rückständiger Arbeitslöhne). Die Vorschrift ist eine spezialgesetzliche Ausprägung der in § 24 Nr. 2 verankerten StPflcht „nachträglicher Einkünfte“. Soweit sie den tätig gewesenen StPfl. selbst betrifft, hat sie (wie § 24 Nr. 2) nur klarstellende Bedeutung (vgl. § 24 Anm. 10). Soweit sie Rechtsnachfolger und Hinterbliebene betrifft, wirkt Satz 1 Nr. 2 (iVm. § 24 Nr. 2) rechtsbegründend und verankert eine Ausnahme von dem Grundsatz, dass Einkünfte aus Arbeit stets dem zuzurechnen sind, der sie durch *eigene* Arbeit erwirtschaftet (vgl. BIERGANS, Zur personellen Zurechnung latenter Einkünfte, in Festschr L. Schmidt, 1993, 84; s. auch Anm. 312).

Verfassungsrechtliche Bedenken bestehen seit der Neuregelung nach der Entscheidung des BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BStBl. II 2002, 618 und der Neuregelung der Rentenbesteuerung durch das AltEinKG v. 5.7.2004 (BGBl. I 2004, 1427; BStBl. I 2004, 554) mit Wirkung ab VZ 2005 nicht mehr (vgl. ausf. Anm. 506).

304–305 Einstweilen frei.

306 3. Geltungsbereich von Satz 1 Nr. 2

Örtlicher Geltungsbereich: Versorgungsbezüge, die unbeschränkt StPfl. aus anderen Staaten erhalten, können der Besteuerung nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 unterliegen (offen gelassen von BFH v. 14.8.1991 – I R 133/90, BStBl. II 1992, 88 betr. das an arbeitslos gewordene ehemalige niederländische Staatsbedienstete gezahlte „Uitkering“; BFH v. 22.11.2006 – X R 29/05, BStBl. II 2007, 402 zu Ruhegeldzahlungen der NATO). Das Besteuerungsrecht ergibt sich für Ruhegehälter des privaten Diensts aus dem Wohnsitzprinzip des Art. 18 OECD-MA, für Versorgungsbezüge des öffentlichen Diensts bei deutscher Staatsangehörigkeit aus dem eingeschränkten Kassenstaatsprinzip des Art. 19 Abs. 2 OECD-MA (s. § 49 Anm. 711 und 712; ausführl. Übersicht über die Einzelregelungen der deutschen DBA bei K. VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 19 Rn. 46).

Verhältnis zu § 22 Nr. 1, Leibrenten (sachlicher Geltungsbereich): Nicht zu den Einkünften nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 gehören Bezüge, die ganz oder teilweise auf früheren Beitragsleistungen des Bezugsberechtigten oder des Rechtsvorgängers beruhen (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 LStDV, s. Anm. 326–329). Solche (nicht unter Satz 1 Nr. 2 fallenden) Bezüge (insbes. Sozialversicherungsrenten) werden unter den Voraussetzungen des § 22 Nr. 1 (Leibrenten) nur mit dem Ertragsanteil oder nach § 22 Nr. 5 (sog. „Riester-Rente“) bei staatlicher Förderung in voller Höhe besteuert. Sind die Einnahmen aber durch ein früheres Dienstverhältnis veranlasst, liegen Einnahmen aus nichtselbst. Arbeit vor (BFH v. 29.1.1960 – VI 202/59 U, BStBl. III 1960, 105; s. Anm. 303 und allg. § 22 Anm. 111).

Zahlungen von Erben aufgrund letztwilliger Verfügung an einen früheren ArbN des Erblassers können Ruhegehalt oder freigebige Zuwendung oder teils das eine, teils das andere sein; „welche dieser beiden Möglichkeiten vorliegt, ist im Einzelfall unter Berücksichtigung aller Umstände festzustellen“ (BFH v. 20.8.1965 – VI 156/64 U, BStBl. III 1965, 706; vgl. Anm. 196).

Verhältnis zur Erbschaftsteuer: Geht der Anspruch eines ArbN auf bereits verdienten Arbeitslohn durch Gesamtrechtsnachfolge auf einen Dritten über, so bleibt gleichwohl die Qualifizierung der Einnahme beim Rechtsnachfolger als Einnahme aus nichtselbst. Arbeit bestehen, da es sich um eine Einnahme „aus früheren Dienstleistungen“ handelt (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2; § 1 Abs. 1 Satz 2 LStDV; BFH v. 29.7.1960 – VI 265/58 U, BStBl. III 1960, 404; s. allg. § 2 Anm. 161, § 24 Anm. 96 ff.). Dem steht nicht entgegen, dass der Anspruch des ArbN zu seinem Nachlass gehört und daher ggf. bei seinen Erben der ErbSt. unterliegt (RFH v. 18.10.1933, RStBl. 1934, 15). Die Erben sind insoweit ArbN iSd. LStRechts (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 LStDV). Hier kann also eine Doppelbelastung des gleichen Betrags durch ErbSt. und LSt. eintreten (s. Einf. ESt. Anm. 412). Allerdings wird die Doppelbesteuerung durch den erbschaftstl. Versorgungs-Freibetrag (§ 17 ErbStG) zumindest beim überlebenden Ehegatten und bei Kindern weitgehend beseitigt.

Einstweilen frei.

307–311

II. Frühere Dienstleistungen (Arbeitnehmerstellung)

312

„**Frühere Dienstleistungen**“, nicht „frühere Dienstverhältnisse“ verlangt Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (BFH v. 12.2.2009 – VI R 50/07, BFH/NV 2009, 829; v. 6.3.2002 – XI R 51/00, BStBl. II 2002, 516; v. 19.6.1974 – VI R 37/70, BStBl. II 1975, 23; v. 5.11.1993 – VI R 24/93, BStBl. II 1994, 238 unter Aufhebung von FG Köln v. 10.10.1992, EFG 1993, 373; s. auch Anm. o.V., HFR 1994, 206). Im Unterschied zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 darf es sich nicht um die Gegenleistung für Dienstleistungen handeln, „die im gleichen Zeitraum geschuldet und erbracht werden“ (BFH v. 19.6.1974 – VI R 37/70 aaO und v. 5.11.1993 – VI R 24/93 aaO). Die Bezeichnung „aus früheren Dienstleistungen“ in Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ist allerdings insofern ungenau, als der ArbN Dienste nicht notwendig tatsächlich geleistet, sondern nur in einem Dienstverhältnis gestanden zu haben braucht, die Einnahmen also durch ein Dienstverhältnis veranlasst sind (s. Anm. 150–199).

Erweiterung des persönlichen Anwendungsbereichs des § 19: Nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 LStDV gehören „Bezüge ... für eine frühere Dienstleistung“, die dem Rechtsnachfolger des ArbN zufließen, zum Arbeitslohn. Die LStDV enthält insoweit eine zutreffende Auslegung des § 19 (vgl. Anm. 53 zu § 2 Abs. 1 LStDV), hier iVm. § 24 Nr. 2. Aus § 24 Nr. 2 folgt, dass der Arbeitslohn in diesen Fällen dem Rechtsnachfolger zuzurechnen ist („wenn sie dem Stpfl. als Rechtsnachfolger zufließen“; BFH v. 19.12.1975 – VI R 157/72, BStBl. II 1976, 322 mwN). Der Rechtsnachfolger gilt als ArbN (vgl. § 1 Abs. 1 Satz 2 LStDV). Dies ergibt sich für Witwen- und Waisengelder unmittelbar aus der Aufzählung des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (s. Anm. 336). Beim Übergang eines bereits entstandenen Anspruchs auf Arbeitslohn auf den Rechtsnachfolger und bei den Hinterbliebenenbezügen werden dem Empfänger der Einnahmen Einkünfte zugerechnet, ohne dass er selbst den Tatbestand der Einkunftserzielung verwirklicht hat (vgl. auch § 2 Anm. 161; vgl. BIERGANS, Zur personellen Zurechnung latenter

Einkünfte, Festschr. L. Schmidt, 1993, 85). Insoweit sind evtl. derivative Einkünfte denkbar (s. ausf. § 2 Anm. 160). Entsprechend erfolgt der LStEinbehalt nach den individuellen Merkmalen des Rechtsnachfolgers.

Rechtsnachfolger: Der Begriff des Rechtsnachfolgers umfasst zivilrechtl. (und ebenso in § 24 Nr. 2) den Einzel- und den Gesamtrechtsnachfolger (s. § 24 Anm. 102). Das gilt uE auch für § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 LStDV). Darüber hinaus erfasst § 24 Nr. 2 auch den aus einem Vertrag zugunsten Dritter (§ 328 BGB) Berechtigten (vgl. BFH v. 25.3.1976 – IV R 174/73, BStBl. II 1976, 487); s. dazu auch weiter unten. Wie sich aus der Aufzählung in § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (Witwen- und Waisengelder) ergibt, werden Bezüge aus früheren Dienstleistungen Hinterbliebenen ohne Rücksicht darauf zugerechnet, ob sie Erben (Gesamtrechtsnachfolger) sind, die Bezüge aus eigenem Recht oder freiwillig (zB Gnadenbezüge) erhalten (s. Anm. 336) oder aus vertraglicher Vereinbarung (Berechtigter aufgrund Vertrag zugunsten Dritter; vgl. § 2 Anm. 160).

Hinterbliebene sind bürgerlich-rechtl. keine Rechtsnachfolger, werden aber stl. als ArbN behandelt, der Begriff des ArbN wird insofern erweitert (vgl. GLOV, BB 1979, 625). Denn auch freiwillige Leistungen und Leistungen, für die der Rechtsgrund erst nach Beendigung des Dienstverhältnisses geschaffen worden ist, bilden Arbeitslohn, soweit sie durch das Dienstverhältnis veranlasst sind (BFH v. 4.5.1965 – VI 285/64 U, BStBl. III 1965, 444; s. auch Anm. 336). Über Rente aufgrund letztwilliger Verfügung des ArbG s. Anm. 195.

Mehrere Rechtsnachfolger oder Hinterbliebene eines ArbN müssen die Einkünfte aus dem Dienstverhältnis ihres Rechtsvorgängers grundsätzlich jeder für sich mit dem auf sie entfallenden Teil versteuern; jeder ist zB zur Vorlage einer LStKarte verpflichtet. Bei einer größeren Zahl von Rechtsnachfolgern lässt die FinVerw. aber Istrechtl. zu, dass einer der Rechtsnachfolger den gesamten Einkunftsbeitrag nach seinen Besteuerungsmerkmalen versteuert und die an die übrigen Rechtsnachfolger weitergegebenen Anteile als negative Einnahmen (uE WK, s. § 9 Anm. 80) geltend macht. Bei den Empfängern können die weitergegebenen Beträge dann allerdings nur durch Veranlagung erfasst werden.

313–317 Einstweilen frei.

III. Bezüge (Zufluss von Einkünften)

318 1. Beispielhafte Aufzählung

§ 19 enthält eine beispielhafte Aufzählung der von Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 erfassten Einnahmen. Die Aufzählung ist nicht abschließend und wird insbes. vom Veranlassungszusammenhang (s. Anm. 323) begrenzt, da nur diejenigen Einnahmen, die als Ausfluss der früheren Dienstverhältnisses anzusehen sind, also *für* eine frühere nichtselbst. Tätigkeit geleistet werden, durch § 19 erfasst werden. Neben den in Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 genannten Bezügen gehören auch rückständiger Arbeitslohn oder Übergangsgelder (BFH v. 6.3.2002 – XI R 51/00, BStBl. II 2002, 516; v. 21.6.1990 – X R 45/86, BFH/NV 1991, 88) zum Anwendungsbereich des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2.

319 2. Wartegelder, Ruhegelder

Wartegelder sind etwa Einnahmen aus einem Dienstverhältnis, dessen normale Lohnzahlung eingestellt oder das aufgelöst ist, das aber entweder in der bisheri-

gen oder in einer anderen Weise fortgesetzt oder neu geschlossen oder durch eine Versorgungsregelung ersetzt werden soll. Wartegelder sind zB das Übergangsgeld, das eine ArbN wegen beantragten Ausscheidens innerhalb von drei Monaten nach ihrer Niederkunft erhält (§ 62 Abs. 3 BAT, vgl. BFH v. 21.6.1990 – X R 45/86, BFH/NV 1991, 88).

Ruhegelder sind Beträge, die als Versorgung des ArbN nach Auflösung seines Dienstverhältnisses gezahlt werden (BFH v. 6.3.2002 – XI R 51/00, BStBl. II 2002, 516).

Auch eine *Karenzentschädigung* – Zahlung für Einhaltung eines Wettbewerbsverbots durch den ArbN nach Beendigung des Dienstverhältnisses – ist eine Einnahme aus nichtselbst. Arbeit, denn sie ist als Nebenabrede des Dienstvertrags vereinbart worden und daher durch das Dienstverhältnis veranlasst (BFH v. 9.11.1977 – I R 254/75, BStBl. II 1978, 195). Entsprechendes gilt für *Unterhaltsbeiträge nach § 38 BeamtenVG*, mit denen Nachteile ausgeglichen werden sollen, die einem früheren Beamten durch einen Dienstanfall entstehen (FinMin. Bayern v. 18.8.1989, StEK EStG § 19 Nr. 197).

3. Witwen- und Waisengelder

320

Allgemeines: Durch den Tod des ArbN endet das Dienstverhältnis. Jedoch können Rechtsbeziehungen zwischen dem ArbG und der Witwe oder den Abkömmlingen des ArbN bestehen bleiben, wenn der ArbG Hinterbliebenenbezüge gewährt. Die Zahlung von Witwen- und Waisengeldern und anderen Bezügen an die Rechtsnachfolger des verstorbenen ArbN ist noch durch das Dienstverhältnis veranlasst und bildet daher bei den Rechtsnachfolgern Arbeitslohn (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, § 2 Abs. 2 Nr. 2 LStDV). Diese Regelung entspricht § 24 Nr. 2 iVm. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4, wonach Einkünfte aus ehemaliger nichtselbst. Arbeit den Einkünften aus nichtselbst. Arbeit auch dann zuzurechnen sind, wenn sie dem Rechtsnachfolger zufließen (s. § 24 Anm. 97).

Zurechnung: Hinterbliebenenbezüge sind den Empfängern, nicht den Erben zuzurechnen (s. Anm. 312 „Gesamtrechtsnachfolge“ betr. Gnadenbezüge).

► *Kinderzuschläge*, die bei Bemessung der Pension an die Witwe gezahlt werden, gehören zum Arbeitslohn der Empfängerin.

► *Waisengeld* ist (anders als ein Kinderzuschlag, s.o.) Arbeitslohn des Kindes und wird daher bei Berechnung der LSt. nicht dem Witwengeld der Mutter hinzugerechnet. Bezieher von Waisengeld müssen eine eigene LStKarte vorlegen.

Behandlung der Empfänger als Arbeitnehmer (s. Anm. 312): Eine Witwe, die aufgrund der ihrem verstorbenen Ehemann zu Lebzeiten gewährten Versorgungszusage ein Witwengehalt bezieht, wird so behandelt, als sei sie selbst ArbN (RFH v. 14.5.1930, RStBl. 1930, 704). Die Bezüge werden dem LStAbzug aufgrund einer eigenen LStKarte der Witwe unter Berücksichtigung der für sie (nicht für ihren verstorbenen Ehemann) maßgebenden Merkmale unterworfen (BFH v. 29.7.1960 – VI 265/58 U, BStBl. III 1960, 404).

Über mehrere Empfänger s. Anm. 312 aE „Mehrere Rechtsnachfolger oder Hinterbliebene“.

4. Andere Bezüge und Vorteile

321

Generalklausel: Die Bezeichnung „andere Bezüge und Vorteile“ in Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bildet die Generalklausel für die Erfassung aller durch ein früheres Dienstverhältnis veranlassten Einnahmen, soweit es sich nicht bereits um War-

tegender, Ruhegelder oder Witwen- und Waisengelder handelt. Als Beispiele kommen in Betracht:

- einmalige Versorgungsleistungen,
- rückständiger Arbeitslohn,
- Übergangsgelder (BFH v. 6.3.2002 – XI R 51/00, BStBl. II 2002, 516; v. 21.6.1990 – X R 45/86, BFH/NV 1991, 88),
- Vorruhestandsleistungen aufgrund einer vor dem 1.1.2006 geschlossenen Vereinbarung, die an unbeschränkt Stpfl. gewährt werden, wenn sie die durch § 3 Nr. 9 begünstigten Höchstbeträge übersteigen; Einzelheiten s. § 3 Nr. 9 Anm. 11,
- Entlassungsentschädigungen (vgl. BMF v. 24.5.2004, FR 2004, 795),
- Bezüge aus einem angesparten Arbeitszeitkonto (vgl. WELLISCH/QUAST, DStR 2007, 54)

322 5. Leistungen im Rahmen eines Versorgungsausgleichs

Durch die Ergänzung in Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 wird ab 1.1.2009 klargestellt, dass es sich auch bei den Leistungen, die die ausgleichsberechtigte Person aufgrund der Teilung einer Direktzusage oder der Leistungen aus einer Unterstützungskasse erhält, um Einkünfte aus nichtselbst. Arbeit handelt. Dies gilt insbes. auch dann, wenn die ausgleichsberechtigte Person nicht ArbN des leistenden ArbG ist bzw. war. Bei der durch das Gesetz zur Strukturreform des Versorgungsausgleichs v. 3.4.2009 (BGBl. I 2009, 700; BStBl. I 2009, 534) eingefügten Ergänzung handelt es sich um eine Klarstellung, die keinen rechtsbegründenden Charakter hat, sondern die bisherige Rechtslage gesetzlich absichert.

IV. Veranlassung durch ein früheres Dienstverhältnis

323 1. Bezüge ... aus früheren Dienstleistungen

Bezüge „aus“ früheren Dienstleistungen: Die Bezüge müssen durch die früheren Dienstleistungen – bzw. richtiger durch ein (früheres oder gegenwärtiges) Dienstverhältnis (s.o. „Frühere Dienstleistungen“) – veranlasst sein (s. BFH v. 6.3.2002 – XI R 51/00, BStBl. II 2002, 516; v. 5.11.1993 – VI R 24/93, BStBl. II 1994, 238; v. 14.4.2005 – VI R 74/01, BFH/NV 2005, 1301).

2. Besonderheiten beim öffentlich rechtlichen Versorgungsausgleich und bei Abtretung von Versorgungsansprüchen

324 a) Zurechnung beim „Quasi-Rentensplitting“ nach § 1587b Abs. 2 BGB (Vollzug des öffentlich-rechtlichen Versorgungsausgleichs)

Grundsatz: Bei Scheidung eines Versorgungsberechtigten (zB Beamter, Angehöriger eines berufsständischen Versorgungswerks etc.) ergeben sich keine unmittelbaren estl. Folgen durch die Begründung der Rentenanwartschaft des Ehegatten, da sie in der Vermögenssphäre (Scheidung des ArbN) liegt (vgl. BMF v. 20.7.1981, BStBl. I 1981, 567).

Folgen beim Ausgleichsverpflichteten im Pensionsfall: Der Dienstherr oder ArbG muss die dem Träger der gesetzlichen Rentenversicherung später tatsächlich entstehenden Aufwendungen erstatten (§ 225 SGB VI, § 83b Abs. 2 AVG). Die Pension des Ausgleichsverpflichteten wird entsprechend gekürzt (§ 57 BeamtVG). Der Ausgleichsverpflichtete kann an den Dienstherrn oder

ArbG Zahlungen zur ganzen oder teilweisen Abwendung der Kürzung leisten (§ 58 BeamtVG). Diese Zahlungen bilden WK bei den Einkünften aus nichtselbst. Arbeit, „weil sie den ungeschmälernten Zufluss der nachträglichen Einnahmen aus nichtselbst. Arbeit sicherstellen sollen“ (BMF v. 20.7.1981, BStBl. I 1981, 567; BFH v. 8.3.2006 – IX R 107/00, BStBl. II 2006, 446; v. 8.3.2006 – IX R 78/01, BStBl. II 2006, 448; offengelassen von BFH v. 21.10.1983 – VI R 198/79, BStBl. II 1984, 106). Die dem Ausgleichsberechtigten zufließende Rente ist nicht auch dem Ausgleichsverpflichteten als Einnahme aus nichtselbst. Arbeit zuzurechnen. Die Kürzung der Versorgungsbezüge beim Ausgleichsverpflichteten nebst Erstattung der Leistungen aus der gesetzlichen Rentenversicherung durch den Dienstherrn an den Versicherungsträger bildet keine estl. unbeachtliche sog. Einkommensverwendung, sondern führt zu einer echten Schmälerung der Einkunftsquelle beim Ausgleichsverpflichteten.

Folgen beim Ausgleichsberechtigten im Pensionsfall: Er erhält eine eigene Einkunftsquelle (Rentenanwartschaft), die nach ihrer Begründung unabhängig ist vom weiteren Bestehen und von der Höhe der Beamtenversorgung des Ausgleichsverpflichteten. Die Unterhaltszahlungen bilden daher nicht Bezüge aus dem Dienst- oder Arbeitsverhältnis des Ausgleichsaverpflichteten, sondern eine Leibrente, die nur mit dem Ertragsanteil stpfl. ist (§ 22 Nr. 1 Buchst. a). Während also die Beamtenbezüge ohne Scheidung in vollem Umfang Einkünfte aus nichtselbst. Arbeit stpfl. wären, führt das Quasi-Rentensplitting dazu, dass ein Teil der Bezüge nur noch mit dem Ertragsanteil stpfl. sind. Ob die Ehegatten allerdings durch Scheidung und spätere Wiederheirat tatsächlich eine günstigere Besteuerung erzielen können, kann im Hinblick auf § 42 AO fraglich sein.

Folgen beim Quasi-Rentensplitting nach § 1 Abs. 3 VAHRG: Diese Regelung erfasst besonders Versorgungsansprüche aus berufsständischen Versorgungseinrichtungen, aus der Zusatzversorgung des öffentl. Diensts, aus der Höherversicherung der gesetzlichen Rentenversicherung und aus der Versorgung der Abgeordneten. Die Versorgungsleistungen fallen sowohl beim Ausgleichsverpflichteten als auch beim Ausgleichsberechtigten unter § 22 Nr. 1 Buchst. a, im Fall der Abgeordneten unter § 22 Nr. 4; vgl. STUHRMANN, DSrR 1983, 257 (mit verfassungsrechtl. Bedenken).

b) Zurechnung bei Abtretung von Versorgungsansprüchen nach § 1587i BGB (Vollzug des schuldrechtlichen Versorgungsausgleichs) 325

Grundsatz: Keine estl. Folgen der Abtretung.

Steuerliche Folgen beim Ausgleichsverpflichteten: Dem Ausgleichsverpflichteten sind die geleisteten Versorgungsbezüge auch insoweit stl. zuzurechnen, als sie wegen der Abtretung der Versorgungsansprüche nicht ihm, sondern dem Ausgleichsberechtigten zufließen. Die sog. Einkunftsquelle wird daher durch die Abtretung nicht gespalten, die Abtretung begründet für den Ausgleichsberechtigten keine eigene Einkunftsquelle; s. auch § 2 Anm. 150 über eine sog. Verfügung über künftige Einkünfte. Die dem Ausgleichsberechtigten zufließenden Zahlungen bilden aber andererseits beim Ausgleichsberechtigten eine dauernde Last iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 1a (Schrifttum s.u.).

Steuerliche Folgen beim Ausgleichsberechtigten: Beim Ausgleichsberechtigten entstehen aus abgetretenen Versorgungsbezügen wiederkehrende Bezüge iSd. § 22 Nr. 1 Satz 1.

GIA BMF v. 20.7.1981, BStBl. I 1981, 568; H. MEILICKE, StbJb. 1977/78, 264 f.; LABUS, BB 1977, 1044; MEINCKE, StbKongrRep. 1978, 409; WINKLER, VW 1978, 609; HEINEMANN, KÖSDI 1979, 3274 f.; UELNER, StbJb. 1980/81, 415. Für Behandlung der Ren-

tenzahlungen als Leibrente (Abzug einerseits und StPflcht andererseits nur mit dem Ertragsanteil, § 22 Nr. 1 Buchst. a); TIEMANN/FERGER, NJW 1977, 2139; STUHRMANN, DStR 1983, 258; auch STUHRMANN, FR 1981, 485 bei Abtretung der Ansprüche aus einer Lebensversicherungsleibrente.

V. Ausnahme für die Veranlassung durch ein früheres Dienstverhältnis aufgrund eigener Beitragsleistungen (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 LStDV)

326 1. Allgemeines

Abgrenzungsvorschrift: Eigene frühere Beitragsleistungen des Bezugsberechtigten (oder seines Rechtsvorgängers) bewirken, dass die ganz oder teilweise auf diesen Beiträgen beruhenden Versorgungsleistungen nicht Arbeitslohn bilden (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 LStDV). Kapitalabfindungen sind dann stfrei; Renten nur mit dem Ertragsanteil stpfl., § 22 Nr. 1 Satz 1 (BFH v. 6.3.2002 – XI R 51/00, BStBl. II 2002, 516; v. 21.10.1996 – VI R 46/96, BStBl. II 1997, 127). Die LStDV enthält insofern nach stRspr. eine verfassungskonforme Auslegung der Voraussetzungen für die Annahme von Arbeitslohn (BFH v. 6.3.2002 – XI R 51/00, BStBl. II 2002, 516).

327 Einstweilen frei.

328 2. Voraussetzungen des § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 LStDV

Beitragsleistungen iSd. § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 LStDV liegen nur dann vor, wenn der ArbN Ausgaben hat, dh. wenn Geld oder Geldeswert aus seinem Vermögen abfließt (s. § 11 Anm. 101). Das ist der Fall, wenn er an den ArbG oder an die Versorgungseinrichtung Zahlungen leistet, zB ArbNAnteile zur gesetzlichen Sozialversicherung, aber auch Beiträge des ArbN im Rahmen der betrieblichen Altersversorgung (s. Anm. 329).

► *Sonderfall der Verrechnung mit Arbeitslohn:* Die Zahlungen können durch Verrechnung mit Arbeitslohn ersetzt werden; dies setzt voraus, dass die Leistungen des ArbN als Arbeitslohn behandelt werden, insbes. also grundsätzlich davon LSt. einbehalten wird (BFH v. 7.7.1972 – VI R 116/69, BStBl. II 1972, 890). Über die Finanzierung betrieblicher Altersversorgung aus einbehaltenem Arbeitslohn s. Anm. 329, 386.

► *Keine Beitragsleistung bei Herabsetzung des Arbeitslohns:* Keine Verrechnung mit Arbeitslohn und daher keine Beitragsleistung liegt vor, wenn der dem ArbN zu zahlende Arbeitslohn vereinbarungsgemäß herabgesetzt wird und der ArbG andererseits Leistungen an die Versorgungseinrichtung erbringt oder seine Versorgungszusage erhöht (BFH v. 25.10.1968 – VI R 33/66, BStBl. II 1969, 187).

► *Ausgaben des ArbG zur Zukunftssicherung, die Arbeitslohn darstellen,* stehen wirtschaftlich einer Beitragszahlung des ArbN gleich; daher bilden die Versorgungsleistungen keinen Arbeitslohn (glA SCHMIDT/HEINICKE XXVIII. § 22 Rn. 15; s. auch Anm. 380); dies gilt zB für Pensionskassenleistungen (s. Anm. 463) und Leistungen aus Direktversicherungen (s. Anm. 434).

► *Als Sonderausgaben abziehbare Beiträge erforderlich:* Nur als SA abziehbare und der Zukunftssicherung dienende Beiträge des ArbN fallen unter § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 LStDV, nicht als WK abgezogene Beiträge (LStDV aaO, letzter Halbs.).

„Frühere“ Leistung der Beiträge: Die Beiträge zu der Versorgungseinrichtung müssen früher, dh. vor Beginn der Ruhegeldzahlungen geleistet sein. Wird durch eine Einmalzahlung eine sofortige Ruhegeldzahlung erreicht, handelt es

sich insoweit nicht um eine „frühere“ Beitragszahlung (BFH v. 21.10.1996 – VI R 46/96, BStBl. II 1997, 127; v. 7.2.1990 – X R 36/86, BStBl. II 1990, 1062).

Ganzes oder teilweises „Beruhen“ der Bezüge auf den Beitragsleistungen des Stpfl. oder seines Rechtsvorgängers: Der BFH geht dabei von der Teilbarkeit der von einem einzigen Versorgungsträger bezogenen Bezüge aus (BFH v. 21.10.1996 – VI R 46/96 aaO; v. 7.2.1990 – X R 36/86 aaO unter 4. aE, mit Hinweis auf BFH v. 20.11.1987 – VI R 91/84, BFH/NV 1988, 564).

Beispiele für nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 LStDV von der Besteuerung nach § 19 ausgenommene Bezüge sind eher selten, da sie Lohnzufluss während des Ansparzeitraums voraussetzen. Die modernen betrieblichen Altersversorgungssysteme sind jedoch im Regelfall so konstruiert, dass während der Ansparphase gerade kein Lohnzufluss angenommen und erst in der Auszahlphase die Besteuerung durchgeführt wird. Weder bei Pensionszusagen (vgl. § 6a Anm. 10) noch bei der Ansammlung von Arbeitszeit auf sog Arbeitszeitkonten (Flexi II-Gesetz v. 21.12.2008, BGBl. I 2008, 2940) ist im Regelfall von eigenen Beiträgen des ArbN auszugehen. In diesen erfolgt daher regelmäßig eine stl. Erfassung erst beim Zufluss. Nur wenn entsprechende betriebliche Regelungen „verunglücken“ und sofortiger Lohnzufluss angenommen wird, kann die Ausnahmebestimmung des § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 letzter Halbsatz LStDV in Betracht kommen.

Einstweilen frei.

329–330

C. Sonderzahlungen des Arbeitgebers bei Umstellung einer umlagefinanzierten Versorgungszusage (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Sätze 1–4)

Schrifttum: SEEGER, Lohnsteuerpflicht von Umlage- und Gegenwertzahlungen an Zusatzversorgungseinrichtungen?, DB 2005, 1588; GEGUSCH, Lohnsteuerliche Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2007, sj. 2006, Heft 25–26, 19; GLASER, Verfassungsfragen zur lohnsteuerlichen Behandlung von Sonderzahlungen im Bereich der Zusatzversorgung nach dem Reformkonzept des JStG 2007, BB 2006, 2217; HEGER, Die steuerliche Behandlung von Sonderzahlungen des Arbeitgebers an Zusatzversorgungskassen, BB 2006, 1598; BERGKEMPER, Das Jahressteuergesetz 2007 – Änderungen im Bereich des Lohnsteuerrechts, juris PraxisReport Steuerrecht 1/2007; HARTMANN, die lohnsteuerlichen Änderungen des Jahressteuergesetzes 2007 – Teil 1, INF 2007, 20; MERKER, Überblick über das Jahressteuergesetz 2007, SteuerStud. 2007, 60; BIRK, Die Erweiterung des Arbeitslohnbegriffs in § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG, DB 2008, 488.

I. Bedeutung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3

331

Allgemein: Der Begriff des Arbeitslohns wird durch die Neuregelung des JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28) in Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 geändert und ausdrücklich erweitert (aA SCHMIDT/DRENSECK XXVIII. § 19 Rn. 36: Fiktion). Satz 1 legt fest, dass laufende Beiträge und laufende Zuwendungen des ArbG aus einem bestehenden Dienstverhältnis an einen Pensionsfonds, eine Pensionskasse oder für eine Direktversicherung für eine betriebliche Altersversorgung zum Arbeitslohn gehören. Diese Leistungen wurden nach der Verwaltungsmeinung bisher über § 19 Abs. 1 iVm. § 2 Abs. 2 Nr. 3 LStDV erfasst.

Grund der Änderung ist die Rspr. des BFH, wonach, entgegen der bisherigen Rechtsauffassung der FinVerw., Sonderzahlungen des ArbG, die dieser anläss-

lich der Systemumstellung auf das Kapitaldeckungsverfahren, der Überführung einer Mitarbeiterversorgung auf eine andere Zusatzversorgungskasse ohne Umstellung des Finanzierungssystems oder anlässlich seines Ausscheidens aus einer Zusatzversorgungskasse leistet, nicht zu stpfl. Arbeitslohn führt.

BFH v. 14.9.2005 – VI R 148/98, BStBl. II 2006, 532 betr. Zuzahlung wegen Wechsel zu anderer umlagefinanzierter Zusatzversorgungskasse; v. 14.9.2005 – VI R 32/04, BStBl. II 2006, 500 betr. Sonderzahlung wegen Schließung des Umlagesystems; v. 15.2.2006 – VI R 92/04, BStBl. II 2006, 528 betr. Zahlungen an ArbN bei Ausscheiden aus der Versorgungskasse; v. 12.9.2001 – VI R 154/99, BStBl. II 2002, 22 betr. Auffüllung des Deckungskapitals wegen neuen Solvabilitätsanforderungen; v. 30.5.2001 – VI R 159/99, BStBl. II 2001, 815 betr. Zuschüsse wegen Umstellung des Bahnversorgungswerks).

Um zu verhindern, dass infolge der BFH-Rspr. Finanzierungsbeiträge, die vom ArbG zur Sicherung der Altersversorgung seiner ArbN geleistet werden, in großem Umfang vollständig unbesteuert bleiben, und um die sog. vorgelagerte Besteuerung im Bereich der umlagefinanzierten Versorgungssysteme für diesen Teil der erworbenen Versorgungssysteme grundsätzlich aufrecht zu erhalten, wurden die Einkünfte aus nichtselb. Arbeit durch Legaldefinition um diese ArbG-Zahlungen erweitert. Hierdurch wurde der BFH-Rspr. entgegengewirkt und es wird sichergestellt, dass nahezu alle Finanzierungsleistungen an nicht kapitalgedeckte Versorgungssysteme in der Ansparphase voll und in der Auszahlphase nur mit dem Ertragswert (§ 22) besteuert werden.

Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung: Die Neuregelung ist gem. § 52 Abs. 35 (Fassung JStG 2007) erstmals anzuwenden auf Sonderzahlungen, die nach dem 23.8.2006, dem Tag des Kabinettsbeschlusses, geleistet werden.

Unklarer Gesetzesaufbau: Nach der Anweisung im JStG 2007 ist der Punkt hinter Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 durch ein Semikolon zu ersetzen. Damit ist die gesamte Neuregelung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 mit insgesamt 4 selbständigen Sätzen nur ein unselbständiger Teil von Abs. 1 Satz 1 und soll den aus zwei Sätzen bestehenden Aufbau des Abs. 1 nicht durchbrechen. Teilweise wird in der Anweisung ein offensichtliches Redaktionsversehen vermutet (BLÜMICH/THÜRMER § 19 Rn. 294a).

Verfassungsmäßigkeit der Neuregelung: Es wird die Ansicht vertreten, dass Abs. 1 Satz 1 Nr 3 gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstößt, da einerseits ohne sachliche Rechtfertigung betrieblicher Aufwand des ArbG besteuert wird und andererseits die Ausnahme für Sanierungsgelder insbes. gegenüber den von der Norm erfassten Regelbeispielen (Gegenwert- und Ausgleichszahlung) ebenfalls sachlich nicht gerechtfertigt werden kann (BIRK, DB 2008, 488; GLASER, BB 2006, 2217; wohl auch BLÜMICH/THÜRMER, § 19 Rn. 294a). Auch verstoße die Art der Besteuerung (pauschale Lohnbesteuerung ausschließlich durch den ArbG) gegen das Gebot der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit (BIRK, DB 2008, 488). Außerdem wird in der Anwendungsregelung ab dem Kabinettsbeschluss eine verfassungswidrige Rückwirkung gesehen (SCHMIDT/DRENECK XXVIII. § 19 Rn. 36).

UE ist die Neuregelung dem Grunde nach verfassungsgemäß. Zahlungen die – vor allem wegen des demographischen Wandels – zur Sicherstellung der Zahlungsfähigkeit eines Versorgungssystems bei Ausscheiden des ArbG aus dem System notwendig sind, sind dem ArbN genauso als Arbeitslohn zugeflossen wie laufende Zahlungen, da sie die Anwartschaft des ArbN sichern und damit zu einem Zufluss führen und „für“ das individuelle Dienstverhältnis geleistet werden (vgl. ausf. Anm. 332, 333). Dass die Sonderzahlungen dabei mit einem

geringeren, pauschalen Steuersatz besteuert werden, ist Ausfluss des gesetzgeberischen Gestaltungsspielraums, eine Besteuerung einfach und pauschal durchzuführen. Auch dass der ArbG die pauschale Steuer übernehmen muss, stellt uE keinen Verstoß gegen das Gebot der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit dar, da zum einen der Steuersatz mit 15 % verhältnismäßig niedrig ist, und zum anderen der ArbG mit der Zahlung auch einer eigenen Verpflichtung, nämlich der Sicherstellung einer zugesagten Zusatzversorgung, nachkommt.

Denkbar könnte allenfalls sein, dass durch die Anwendung der Neuregelung ab dem Datum des Kabinettsbeschlusses eine verfassungswidrige Rückwirkung gegeben ist (so SCHMIDT/DRENECK XXVIII. § 19 Rn. 36). Hier bleibt allerdings eine Entscheidung des BVerfG abzuwarten, denn durch moderne Kommunikationsmittel (Internet etc.) wird die Information über eine beabsichtigte gesetzliche Neuregelung ab diesem Zeitpunkt sichergestellt. Ob deshalb tatsächlich ein schutzwürdiges Recht des Steuerbürgers verletzt wird, ist daher uE zumindest fraglich.

II. Laufende Beiträge ... an einen Pensionsfonds... sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1) 332

Grundsatz: In Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 wird klargestellt, dass laufende Zuwendungen des ArbG aus einem bestehenden Dienstverhältnis an eine Pensionskasse, einen Pensionsfonds oder eine Direktversicherung Arbeitslohn darstellen. Dies entspricht der Rspr. des BFH, dass im Umlageverfahren (im Gegensatz hierzu: Kapitaldeckungsverfahren) finanzierte Versorgungswerke der betrieblichen Altersversorgung zum Zeitpunkt der Ausgabe beim ArbG während der aktiven Tätigkeit des ArbN bei letzterem zu Arbeitslohn führen. Erhält der ArbN zu einem späteren Zeitpunkt Zahlungen aus dem umlagefinanzierten Versorgungssystem, führen diese zu sonstigen Einkünften (§ 22). Wirtschaftlich betrachtet stellt der ArbG dem ArbN die Beiträge zur Verfügung und dieser verwendet sie zum Erwerb der ihm gehörenden, ihn berechtigenden Altersversorgung (BFH v. 14.9.2005 – VI R 32/04, BStBl. II 2006, 500; v. 20.7.2005 – VI R 165/01, BStBl. II 2005, 890 jeweils mwN).

Erwerb eines unverfallbaren Anwartschaftsrechts: Die Finanzierung späterer Versorgungsleistungen durch Umlagen der beteiligten ArbG stellt dann Arbeitslohn dar, wenn der ArbN einen eigenständigen unverfallbaren Anspruch auf Zahlung der Versorgungsleistung erwirbt. Der aktiv tätige ArbN hat durch die versicherungsmathematisch errechneten Umlagen Anwartschaftsrechte auf eine zukünftige Versorgung erworben. Unschädlich ist dabei, dass zwischen der Anwartschaft und dem versicherungsmathematischen Barwert keine Deckungsgleichheit besteht (BFH v. 14.9.2005 – VI R 32/04, BStBl. II 2006, 500; v. 7.5.2009 – VI R 8/07, BFH/NV 2009, 1504).

Die Kritik an Rechtsprechung und Verwaltung argumentiert, dass den ArbN während der aktiven Phase kein Arbeitslohn zufließe, da mit den Beiträgen der ArbG in erster Linie die Ansprüche der gegenwärtigen Versorgungsempfänger finanziert werden. Die ArbN erhielten lediglich einen Anspruch auf künftige Versorgung, der so unsicher und unbestimmbar sei, dass nicht von einer Bereicherung als Voraussetzung des Zuflusses von Arbeitslohn gesprochen werden könne. Zudem seien die Beitragszahlungen auch nicht durch das Dienstverhältnis veranlasst, da sie dem eigenbetrieblichen Interesse des ArbG an der Finanzierung der von ihm zugesagten Versorgungsansprüche dienen (SEEGER,

DB 2005, 1588; BERGKEMPER, HFR 2006, 452; BIRK, DB 2008, 488; wohl auch BLÜMICH/THÜRMER, § 19 Rn. 294b).

UE führen die laufenden Zahlungen zu Arbeitslohn, da eine Bereicherung des ArbN vorliegt. Die vom ArbN erworbenen Ansprüche gegen das Versorgungswerk sind konkret berechenbar und auch durch die regelmäßig enthaltene Witwen- und Waisenversorgung zumindest eingeschränkt vererbbar. Sie stellen einen Vermögensgegenstand dar. Dass der ArbG auch eigene Interessen erfüllt, nämlich die Zahlungsfähigkeit der von ihm zugesagten Versorgung sicherzustellen, ist jeder Entlohnung immanent, und ändert nichts am Wert für den ArbN und an der Zurechnung bei diesem.

III. Sonderzahlungen des Arbeitgebers sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2)

333 1. Sonderzahlungen als Arbeitslohn (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2, erster Teil)

Grundsatz: Sonderzahlungen, die neben den laufenden Beiträgen an eine Versorgungseinrichtung geleistet werden, sind Arbeitslohn. Damit setzt sich der Gesetzgeber bewusst in Gegensatz zur jüngeren Rspr. des BFH, die Sonderzahlungen gerade nicht als Arbeitslohn angesehen hat, da sie nicht zu einem unmittelbaren geldwerten Vorteil beim ArbN führen würden, weil sie keinen Zufluss zur Folge hätten (vgl. BTDrucks. 16/2712 v. 25.9.2006, 45 f.; BFH v. 14.9.2005 – VI R 148/98, BStBl. II 2006, 532 betr. Zuzahlung wegen Wechsel zu anderer umlagefinanzierter Zusatzversorgungskasse; v. 14.9.2005 – VI R 32/04, BStBl. II 2006, 500 betr. Sonderzahlung wegen Schließung des Umlagesystems; v. 15.2.2006 – VI R 92/04, BStBl. II 2006, 528 betr. Zahlungen an ArbN bei Ausscheiden aus der Versorgungskasse). Welche Zahlungen dabei als Sonderzahlungen anzusehen sind, wird in den Regelbeispielen im dritten Teil von Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 ausgeführt (vgl. Anm. 335).

Zufluss von Arbeitslohn: Bei umlagefinanzierten Versorgungssystemen ist das Interesse des ArbN nicht nur darauf gerichtet, Versorgungsanwartschaften aufzubauen. Vielmehr liegt sein Interesse auch darin, erworbene Anwartschaften zu sichern. Dies stellt einen wesentlichen Vorteil dar, der sich in einem Vermögenszufluss manifestiert (aA BFH, s.o., und die hM, vgl. die Darstellung in BIRK, DB 2008, 488). Bei wirtschaftlicher Betrachtung sind die Sonderzahlungen für den ArbN Schlusszahlungen in das Umlagesystem und damit der letzte Zufluss in die erworbene Anwartschaft. In Sicherung und Abrundung der Versorgungsanwartschaft kann uE ein Zufluss gesehen werden, da hiervon letztendlich überwiegend der ArbN profitiert.

Pauschalierungsmöglichkeit: Die Besteuerung der Sonderzahlungen erfolgt nicht beim ArbN sondern nach § 40b Abs. 4 – es handelt sich um eine Pflichtsteuerschuld des ArbG (SCHMIDT/DRENECK XXVIII. § 19 Rn. 36 – pauschaliert mit einem Steuersatz von 15 % beim ArbG. Die pauschalierte Steuererhebung wirkt dabei wie eine Nettolohnvereinbarung und bedeutet für den ArbG eine echte Mehrbelastung.

Veranlassung durch die Arbeitnehmerstellung (Zufluss „für“ Dienstleistung): Problematisch erscheint die Beantwortung der Frage, ob die Sonderzahlung im weitesten Sinne als Entlohnung „für“ das Arbeitsverhältnis angesehen werden kann, oder ob diese nicht im weitgehenden Eigeninteresse des ArbG erfolgt, um von seiner Verpflichtung aus der zugesagten Anwartschaft frei zu

kommen. UE ist das Interesse des ArbN an einer zur allgemeinen Sozialversicherung zusätzlichen Versorgung im Hinblick auf Altersarmut und demographischen Wandel hoch einzuschätzen. Ein überwiegendes Eigeninteresse des ArbG an einer Erfüllung der von ihm eingegangenen Verpflichtung kann daher nicht angenommen werden.

Regelbeispiele für Sonderzahlungen: s. Anm. 335.

2. Bestimmte Sonderzahlungen kein Arbeitslohn (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2, zweiter Teil) 334

Ausnahmen: Von der Qualifikation der Sonderzahlungen als Einkünfte aus nichtselbst. Arbeit werden drei Fälle ausgenommen:

- Zahlungen des ArbG zur Erfüllung der Solvabilitätsvorschriften nach § 53c und § 114 Versicherungsaufsichtsgesetz (VAG, v. 21.12.2004, BGBl. I 2004, 3610),
- Zahlungen in der Rentenbezugszeit nach § 112 Abs. 1a VAG,
- Sanierungsgelder (s. Anm. 337).

Zahlung zur Erfüllung der Solvabilitätsanforderungen der §§ 53c und 114 VAG: Nach den Bestimmungen des VAG sind Versicherungsunternehmen verpflichtet, zur Sicherstellung der dauernden Erfüllbarkeit der Verträge stets über freie unbelastete Eigenmittel mindestens in Höhe der geforderten Solvabilitätsspanne zu verfügen, die sich nach dem gesamten Geschäftsumfang bemisst. Ein Drittel der geforderten Solvabilitätsspanne gilt dabei als Garantiefonds (§ 53c VAG). Entsprechendes gilt für Pensionsfonds, die zur Sicherstellung der dauernden Erfüllbarkeit der Verträge stets über freie unbelastete Eigenmittel mindestens in Höhe der geforderten Solvabilitätsspanne verfügen müssen, die sich nach dem gesamten Geschäftsumfang bemisst (§ 114 VAG). Ist die Zahlungsfähigkeit eines Versorgungssystems bedroht, muss dieses von seinen Mitgliedern Sonderzahlungen anfordern. Diese Zahlungen der ArbG zur Herstellung und zum Erhalt der dauernden Zahlungsfähigkeit stellen keinen Arbeitslohn dar.

Zahlungen in der Rentenbezugszeit nach § 112 Abs. 1a VAG: Pensionsfonds können Altersversorgungsleistungen erbringen, solange Beitragszahlungen durch den ArbG auch in der Rentenbezugszeit vorgesehen sind. Ein fester Termin für das Ende der Zahlungen darf nicht vorgesehen werden (§ 112 Abs. 1a VAG). Notwendig werden solche Zuzahlungen insbes. dann, wenn sich – bedingt durch den demographischen Wandel und die gestiegene Lebenserwartung – ein Finanzierungseingpass bei dem Versorgungssystem ergibt.

3. Definition der Sonderzahlung (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2, dritter Teil) 335

Regelbeispiele für Sonderzahlungen: Was Sonderzahlungen iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 sind, wird anhand von Regelbeispielen definiert. Dabei ist die Aufzählung der Regelbeispiele nicht abschließend, sondern nur beispielhaft („insbesondere“. Gemeinsam ist den Regelbeispielen dabei, dass Sonderzahlungen dann entstehen, wenn ein ArbG aus einem Versorgungswerk ausscheidet oder in ein anderes wechselt. Dies ist insbes. der Fall, wenn im Wege der Privatisierung frühere öffentlich Bedienstete in private Unternehmen wechseln und ihre zum Zeitpunkt des Wechsels bereits zugesagten Versorgungsanswartschaften nicht mehr durch öffentlich- rechtl. Versorgungsanstalten, sondern durch privatrechtl. organisierte Versorgungswerke übernommen werden. Die Regelbei-

spiele betreffen dabei explizit die vom BFH anders entschiedenen Fälle und konterkarieren diese Rspr. (s.o. Anm. 331).

Ausscheiden aus einem nicht nach dem Kapitaldeckungssystem finanzierten Versorgungswerk: Das erste Regelbeispiel umfasst das Ausscheiden des ArbG aus einem umlagefinanzierten Versorgungswerk. Dies betrifft die Fälle, in denen öffentlich-rechtl. organisierte ArbG ihre Versorgungszusagen schließen, bzw. im Zuge der „Privatisierung“ einfrieren. Die in diesen Fällen erforderliche Abschlusszahlung zB an die Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder ist eine Sonderzahlung, die Arbeitslohn darstellt.

Wechsel in ein anderes Versorgungswerk: Beim Wechsel von einem umlagefinanzierten Versorgungssystem in ein anderes umlagefinanziertes Versorgungssystem stellen die erforderlichen Nachzahlungen ebenfalls Arbeitslohn dar. Als Sonderzahlung gelten dabei sowohl laufende wie auch einmalige Zahlungen, die in dem Systemwechsel begründet sind (zur Bemessung der Höhe der Sonderzahlung vgl. Anm. 336).

336 IV. Einschränkung bei Sonderzahlungen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 3)

Vereinfachungsregelung, nur höhere Bemessungsgrundlage ist Sonderzahlung: Von Sonderzahlungen kann nur ausgegangen werden, soweit die Bemessung der neuen Zahlungsverpflichtungen des ArbG nach dem Wechsel die alten Zahlungsverpflichtungen vor dem Wechsel übersteigt. Dies gilt sowohl für Einmal- wie auch für periodische Zahlungen. Es handelt sich hier um eine Vereinfachungsregelung, da eine versicherungsmathematische Berechnung der zusätzlich notwendigen Sonderzahlung zu aufwändig wäre und nur einzelfallbezogen durchgeführt werden könnte.

337 V. Definition der Sanierungsgelder (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4)

Sanierungsgelder kein Arbeitslohn: Von der gesetzlichen Annahme von Arbeitslohn ausdrücklich ausgenommen sind Sanierungsgelder (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2, zweiter Teil).

Legaldefinition des Begriffs Sanierungsgelder: Sanierungsgelder sind Sonderzahlungen an eine Pensionskasse anlässlich der Systemumstellung einer nicht im Wege der Kapitaldeckung finanzierten betrieblichen Altersversorgung auf der Finanzierungs- oder Leistungsseite, die der Finanzierung der zum Zeitpunkt der Umstellung bestehenden Versorgungsverpflichtungen oder Versorgungsanswartschaften dienen. Bei laufenden und wiederkehrenden Zahlungen entsprechend dem periodischen Bedarf ist nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 dritter Teil von Sanierungsgeldern auszugehen, soweit die Bemessung der Zahlungsverpflichtungen des ArbG in das Versorgungssystem nach der Systemumstellung die Bemessung der Zahlungsverpflichtung zum Zeitpunkt der Systemumstellung übersteigt. Das heißt, dass als Sanierungsgelder nur die Zahlungen anzusehen sind, die durch eine Systemumstellung innerhalb des umlagefinanzierten Versorgungssystems zusätzlich vom ArbG erbracht werden müssen. Eine solche Systemumstellung ist dann notwendig, wenn sich die Berechnungsgrundlagen durch arbeitsvertragliche Veränderungen, beispielsweise durch den Wechsel des ArbG in privatrechtl. Organisationsformen, ergeben. Zahlungen, die auch vor der sys-

tembedingten Umstellung in das Umlagesystem hätten erbracht werden müssen, sind keine Sanierungsgelder.

Einstweilen frei.

338–339

Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 2: Laufende oder einmalige Bezüge mit oder ohne Rechtsanspruch

340

Bedeutung der Vorschrift: Abs. 1 Satz 2 enthält ergänzende Merkmale, die für die Einordnung als Einnahme aus nichtselbst. Arbeit ohne Bedeutung sind. Die Aufzählung ist weder abschließend noch konstitutiv. Die in Abs. 1 Satz 2 enthaltenen Tatbestandsmerkmale ergeben sich bereits aus Abs. 1 Satz 1 Einleitungssatz und aus den in Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 aufgelisteten Beispielen (zur Bedeutung s. Anm. 50); s. mit abweichendem Wortlaut, aber ähnlichem Regelungsgehalt auch § 2 Abs. 1 Satz 2 LStDV.

Laufende oder einmalige Bezüge:

- ▶ *Laufende Einnahmen* sind Vergütungen, die für den regelmäßigen Lohnzahlungszeitraum gezahlt werden, wie Lohn, Gehalt, Pension (s. Anm. 206);
- ▶ *einmalige Einnahmen* sind zB Gratifikationen, Tantiemen, Belohnungen für besondere Leistungen, Jubiläumszuwendungen, Weihnachtsgeld, Urlaubsgeld, Heirats- und Geburtsbeihilfen und Entlassungsschädigungen (s. Anm. 207).

Bezüge mit oder ohne Rechtsanspruch: Fließt dem ArbN ein Vermögensvorteil zu, so kommt es nicht darauf an, ob er darauf einen Rechtsanspruch hat (allerdings kann zB bei Ausgaben des ArbG zur Zukunftssicherung des ArbN der fehlende Rechtsanspruch des ArbN dazu führen, dass noch kein Arbeitslohn vorliegt, s. Anm. 363). Die Hingabe der Zuwendung als Gegenleistung für die zur Verfügung Stellung der Arbeitskraft genügt (BFH v. 17.9.1982 – VI R 75/79, BStBl. II 1983, 39; v. 22.3.1985 – VI R 82/83, BStBl. II 1985, 532; v. 21.2.1986 – VI R 21/84, BStBl. II 1986, 406). Die tatsächliche Veranlassung der Einnahmen durch das Dienstverhältnis genügt; ein rechtl. Zusammenhang ist nicht erforderlich (BFH v. 19.7.1974 – VI R 114/71, BStBl. II 1975, 181; v. 28.2.1975 – VI R 29/72, BStBl. II 1975, 520; s. Anm. 80). Auch solche Einnahmen, auf die kein Rechtsanspruch besteht, können durch das Dienstverhältnis veranlasst sein, zB eine Belohnung für eine gute Leistung oder Trinkgelder (Letztere allerdings stfrei, vgl. § 3 Nr. 51).

Einstweilen frei.

341–349

Anhang zu Abs. 1: Einkommensteuerliche Behandlung der Zukunftssicherung bei Arbeitnehmern

Schrifttum: Sammelwerke: ABA, Arbeitsgemeinschaft für betriebliche Altersversorgung e.V., Handbuch der betriebl. Altersfürsorge, Wiesbaden, Losebl.; HÖFFER/ABT, Gesetz zur Verbesserung der betriebl. Altersversorgung, Kommentar, 2. Aufl. München 1982; BLOMEYER/OTTO, Kommentar zum BetrAVG, München 1984; AHREND/FÖRSTER/RÖSSLER, StRecht der betriebl. Altersversorgung, Köln 1985 ff. (Loseblatt).

Einzeldarstellungen ab 1990 (auszugsweise): RICHTER/SCHANZ, Betriebliche Altersversorgung: Steuer- und arbeitsrechtliche Aspekte bei Personalentsendung in der Europä-

schen Union, BB 1994, 397; KOLVENBACH/LANGOHR-PLATO, Deferred Compensation: Altersversorgung gegen Verzicht auf Bezüge Teil I und II, INF 1995, 642 u. 685; NIERMANN, Arbeitnehmerfinanzierte Pensionszusagen, DB 1995, 704; BEYER, Perspektiven der betrieblichen Altersversorgung, DB 1996, 38; MATTHIESSEN, Rechtsentwicklungen in der betrieblichen Altersversorgung, DB 1996, 1034; REUTER, Rückdeckungsversicherung für den Geschäftsführer der GmbH und GmbH & Co KG, GmbHR 1997, 1125; ARTEAGA, Prüfungsschema für die steuerliche Anerkennung von Pensionszusagen an beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH, GmbHR 1998, 265; SPENGLER/SCHMIDT, Perspektiven der betrieblichen Altersversorgung – Ein internationaler Vergleich, IStR 1998, 89; BIRK/WERNSMANN, Die Besteuerung der betrieblichen Altersversorgung – Reformbedarf und Gestaltungsmöglichkeiten des Gesetzgebers, DB 1999, 166; KREUSSER, Steuerliche Entwicklung der Direktversicherung, Betr. Altersversorgung 1999, 198; SCHMEISSER/BLÖMER, Modelle der betrieblichen Altersversorgung, DStR 1999, 334; EBEL, Lohnsteuerliche Gestaltungen durch Deferred Compensation, FR 2000, 241; FÖRSTER, Aktuelle steuerrechtliche Fragen aus der Sicht des aba-Fachausschusses „Steuerrecht“, Betr. Altersversorgung 2000, 39; GOSCH, Aktuelle Rechtsprechung des BFH zur betrieblichen Altersversorgung, Betr. Altersversorgung 2000, 33; DEVETZI, Zusatzversorgung in Europa und die steuerrechtliche Problematik, Betr. Altersversorgung, 2001, 213; GITTER, Beitragsrechtliche Beurteilung von Zuwendungen/Aufwendungen/Beiträgen im Rahmen der betrieblichen Altersversorgung, Betr. Altersversorgung 2001, 219; HEGER, Die Besteuerung von Altersbezügen, BB 2003, 130; HEUBECK/SEYBOLD, Zur Besteuerung der betrieblichen Altersversorgung nach dem Alterseinkünftegesetz, DB 2007, 592; NIERMANN, Steuerliche Förderung von Mitarbeiterbeteiligungen durch das neue Mitarbeiterkapitalbeteiligungsgesetz, DB 2009, 473.

Verwaltungsanordnungen: R 3.62 LStR.

A. Allgemeine Erläuterungen zur einkommensteuerlichen Behandlung der Zukunftssicherung bei Arbeitnehmern

350

I. Überblick

Unterschiedlicher Zuflusszeitpunkt: Die verschiedenen Maßnahmen der Zukunftssicherung für ArbN (s. Überblick in 385, ferner Anm. 361) führen – je nachdem, wann beim ArbN ein geldwerter Vermögenswert zufließt – in unterschiedlichen Zeitpunkten zu Arbeitslohn. Es bestehen daher in der Praxis für den Aufbau der Altersversorgung erhebliche Gestaltungsmöglichkeiten.

► *Arbeitslohn im Zeitpunkt der Verausgabung* durch den ArbG (Anm. 361) bei umlagefinanzierten Versorgungssystemen, bei denen der ArbN auf die künftigen Leistungen einen eigenständigen unmittelbaren Rechtsanspruch hat, zB bei Direktversicherung und Pensionskassen (über die StFreiheit für bestimmte Zukunftssicherungsausgaben s. Anm. 360; über LStPauschalierung s. Anm. 378); dann sind die späteren Leistungen kein Arbeitslohn, Kapitalzahlungen sind stfrei, Renten mit dem Ertragsanteil gem. § 22 Nr. 1 Buchst. a stpfl.;

► *Arbeitslohn im Zeitpunkt der Leistung der Versorgungseinrichtung* an den ArbN, wenn

- die Zuwendung des ArbG noch kein Arbeitslohn war, zB bei kapitalgedeckten Versorgungssystemen wie Pensionszusagen, oder bei umlagefinanzierten Versorgungssystemen ohne eigenen Rechtsanspruch des ArbN wie Unterstützungskassen-Leistungen,
- die Leistungen nicht ganz oder teilweise auf Beitragsleistungen des ArbN beruhen
- keine StFreiheit eingreift; vgl. den Überblick in Anm. 380 und

– aufgrund staatlicher Förderung eine besondere Zuweisung erfolgt (zB sog. „Riester“-Rente).

Keine einheitliche gesetzliche Regelung: Die Frage, unter welchen Bedingungen zu welchem Zeitpunkt Arbeitslohn zufließt, ist nicht gesetzlich geregelt. Die Verwaltung nimmt als Grundlage die Aussage in § 2 Abs. 2 Nr. 3 LStDV, die nach Ansicht der Rspr. eine zutreffende Auslegung des Begriffs der nicht-selbst. Arbeit enthält (s. die Darstellung in Anm. 53).

Einstweilen frei.

351–360

II. Ausgaben des Arbeitgebers zur Zukunftssicherung als sofortiger Arbeitslohn (§ 2 Abs. 2 Nr. 3 LStDV)

1. Ausgaben des Arbeitgebers zum Zweck der Zukunftssicherung (§ 2 Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 LStDV)

361

Ausgaben liegen vor bei Beitragsleistung an eine Versorgungseinrichtung; das sind zB Zuschüsse zur Höherversicherung in der gesetzlichen Rentenversicherung (ArbGAnteile zur gesetzlichen Rentenversicherung sind gem. § 3 Nr. 62 stfrei, desgl. freiwillige ArbGZuschüsse zu bestimmten Versicherungen für ArbN, die von der Rentenversicherung befreit sind), Zuwendungen an Pensionskassen (s. Anm. 461) und Beiträge zu Direktversicherungen (s. Anm. 425–427; bei Beiträgen zu Rückdeckungsversicherungen fehlt es für den Ansatz als Arbeitslohn am Rechtsanspruch des ArbN, s. Anm. 400); über Unterstützungskassen s. Anm. 470, 471.

Ausgaben liegen nicht vor bei Pensionszusagen (s. Anm. 387); zur Anerkennung vom ArbN durch Lohnverzicht eigenfinanzierter Pensionszusagen NIERMANN, DB 1995, 704, uE allerdings zu weitgehend; OPHOFF/WALKIEWICZ, DB 1996, 2240; EBEL, FR 2000, 241; BMF v. 17.11.2004, BStBl. I 2004, 1065 zur lsl. Behandlung der Entgeltumwandlung.

Arbeitgeber: Die Ausgaben müssen beim ArbG BA darstellen (zum Begriff des ArbG s. Anm. 62).

Zukunftssicherung ist die Sicherstellung eines ArbN oder ihm nahestehender Personen durch den ArbG für den Fall der Krankheit, des Unfalls, der Invalidität, des Alters oder des Todes (§ 2 Abs. 2 Nr. 3 LStDV). Ein besonderes Merkmal der Zukunftssicherung ist das Vorhandensein eines *Versicherungswagnisses*. Kennzeichnend dafür ist die Abhängigkeit der Zahlungsverpflichtung von nicht vorhersehbaren und auch rechnerisch nicht von vornherein zu ermittelnden Ereignissen, wie zB dem Eintritt der Invalidität oder des Todes. Ausgaben zugunsten des ArbN, denen ein solches Wagnis nicht anhaftet, gehören daher nicht in den Bereich der „Zukunftssicherung“.

Zukunftssicherung ist nicht nur für tätige ArbN, sondern auch für Ruhegeldempfänger denkbar; so bezüglich (freiwilliger) Zuwendungen eines ArbG an eine Pensionskasse zur Sicherung oder Erhöhung der künftigen Leistungen an Ruhegeldempfänger der Kasse (vgl. BFH v. 7.7.1972 – VI R 116/69, BStBl. II 1972, 890; s. Anm. 334).

Keine Zukunftssicherungsausgaben iSd. § 2 Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 LStDV sind zB:

– *Zahlungen auf ein Sparkonto* des ArbG oder ArbN, das bis zum Eintritt bestimmter Ereignisse gesperrt bleibt (Arbeitslohn; RFH v. 3.5.1933, RStBl. 1933, 762; v. 20.12.1935, RStBl. 1936, 429; v. 29.7.1936, RStBl. 1936, 1097);

- *Beteiligung* des ArbN am BV des ArbG (über StFreiheit bei Überlassung von Vermögensbeteiligungen s. § 3 Nr. 39; bei Zuwendung der Beteiligung vor dem 1.4.2009 auch noch § 19a mit Übergangsregelung bis VZ 2015).

362 2. Zustimmung des Arbeitnehmers (§ 2 Abs. 2 Nr. 3 Satz 2 LStDV)

Kenntnis oder Kennen müssen: Der ArbN muss der Zukunftssicherung ausdrücklich oder stillschweigend zustimmen (§ 2 Abs. 2 Nr. 3 Satz 2 LStDV). Wenn er über die Maßnahmen des ArbG unterrichtet ist oder sie den Umständen nach kennen muss, kann sein Stillschweigen im Allgemeinen als Zustimmung zu werten sein.

363 3. Rechtsanspruch des Arbeitnehmers gegen die Versorgungseinrichtung

Unmittelbarer Rechtsanspruch: Der ArbN muss gegen die Versorgungseinrichtung einen unmittelbaren Rechtsanspruch auf künftige Leistungen haben. Unverfallbarkeit der Versorgungsanwartschaft nach § 61 Abs. 1 BetrAVG ist nicht Voraussetzung, dh. das bis zur Unverfallbarkeit bestehende Widerrufsrecht des ArbG steht der Behandlung als Arbeitslohn nicht entgegen.

BFH v. 27.5.1993 – VI R 19/92, BStBl. II 1994, 246, unter Aufgabe der früheren Rspr., vgl. BFH v. 20.11.1987 – VI R 91/84, BFH/NV 1988, 564; v. 16.5.1975 – VI R 165/72, BStBl. II 1975, 642 (644).

Arbeitslohn wegen Rechtsanspruchs des ArbN liegt daher vor

- bei Beiträgen des ArbG im Fall der Direktversicherung (s. Anm. 425–427) und
- bei Zuwendungen des ArbG an Pensionskassen (s. Anm. 461).

Wegen der Rechtslage bei Unterstützungskassen s. Anm. 470, 471.

Wegfall der Anwartschaft oder Berechtigung des ArbN (zB wegen vorzeitigen Ausscheidens aus dem Dienst) bewirkt im Regelfall keinen rückwirkenden Fortfall der LSt. (vgl. BFH v. 7.5.2009 – VI R 5/08, BFH/NV 2009, 1511; v. 7.5.2009 – VI R 37/08, BFH/NV 2009, 1513; v. 7.5.2009 – VI R 16/07, BFH/NV 2009, 1508). Die auf die Versicherungsbeiträge bezahlte LSt. wird daher nicht erstattet. Die für den ArbN gezahlten und versteuerten Versicherungsbeiträge sind vielmehr erst im Zeitpunkt des vorzeitigen Wegfalls der Versicherung als negative Einkünfte des ArbN anzusehen. Wurden die Versicherungsbeiträge pauschaliert lohnversteuert, so mindert die Rückzahlung die gleichzeitig (im selben Jahr) anfallenden pauschalbesteuerungsfähigen Beitragsleistungen des ArbG (vgl. BFH v. 11.12.2008 – VI R 9/05, BStBl. II 2009, 385); AHREND/FÖRSTER/RÖSSLER, Steuerrecht der betr. Altersversorgung, 4. Teil, Rn. 138–140; s. auch Anm. 430, 462.

364–375 Einstweilen frei.

376 4. Zurechnung zusammengefasster Zukunftssicherungsausgaben auf die einzelnen Arbeitnehmer (§ 2 Abs. 2 Nr. 3 Satz 3 LStDV)

Grundsatz der Einzelzurechnung: Bei einer zusammengefassten Zukunftssicherungsausgabe für mehrere ArbN ist grundsätzlich der auf den einzelnen ArbN entfallende Teil zu ermitteln. Ist das nicht möglich, so ist die Ausgabe nach der Zahl der gesicherten ArbN auf diese aufzuteilen. Zu berücksichtigen sind alle begünstigten ArbN, auch wenn sie nur eine Anwartschaft haben. So ist es zB bei einer Pensionskasse unerheblich, ob der Pensionsanwärter selbst auch Mitglied der Kasse ist. Über Zurechnung auf Ruhegeldempfänger s. Anm. 461.

Kritik: BFH v. 28.3.1958 – VI 233/56 S (BStBl. III 1958, 268) hält die erwähnte Vorschrift der LStDV für ungültig, soweit sie Aufteilung nach Köpfen vorschreibt. UE bildet sie aber eine für die Durchführung der Besteuerung unentbehrliche, durch § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b EStG gedeckte Vereinfachungsvorschrift.

III. Zuflusszeitpunkt

377

Grundsatz: Liegen die Voraussetzungen vor, unter denen Ausgaben des ArbG zur Zukunftssicherung des ArbN zu sofortigem Arbeitslohn bei der Verausgabung durch den ArbG führen (s. Anm. 361), so unterliegt dieser im Zuflusszeitpunkt (§ 11) der LSt.

Steuerpflichtiger Arbeitslohn zum Zeitpunkt der Ausgabe beim Arbeitgeber: Zufluss bereits zum Zeitpunkt der Ausgabe beim ArbG liegt dann vor, wenn dem ArbN zu diesem Zeitpunkt ein geldwerter Vorteil zufließt. Anhaltspunkte hierfür können sein:

► *Beitragsleistungen durch den ArbN*, ggf. neben denjenigen des ArbG, sprechen im Zweifel dafür, dass dem ArbN die Beiträge des ArbG bereits zugeflossen sind und deshalb Arbeitslohn bilden.

Vgl. allerdings BFH v. 7.2.1990 – X R 36/86, BStBl. II 1990, 1062 betr. den Einkauf in das Versorgungswerk des ArbG mit eigenen Mitteln des ArbN: Die Entscheidung lässt zwar ausdrücklich offen, wann ein Zufluss beim ArbN vorliegt (vgl. Entscheidungsgründe unter 3. c), führt allerdings aus, dass spätestens mit Wegfall der Verwendungssperre Arbeitslohn zugeflossen ist. Die Versorgungsbezüge sind daher später, dh. im Versorgungsfall, im Schätzungsweg in ein nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 stabares Ruhegeld und in eine nur mit dem Ertragsanteil zu besteuernde Leibrente aufzuteilen.

► *Arbeitslohn bereits im Zeitpunkt der Verausgabung durch den ArbG* liegt insbes. vor bei Direktversicherung (s. Anm. 425–427, 434).

Steuerpflichtiger Arbeitslohn zum Zeitpunkt der Einnahme durch den Arbeitnehmer: Leistungen aus der Zukunftssicherung stellen Arbeitslohn dar, wenn bei Zusage oder Beitragsleistung durch den ArbG noch kein Arbeitslohn vorlag, weil es an einer der Voraussetzungen der Zugehörigkeit von Ausgaben der Zukunftssicherung zum Arbeitslohn fehlt,

- weil entweder noch gar keine Ausgabe des ArbG vorlag (s. Anm. 360, 361) wie im Fall von Pensionszusagen des ArbG mit oder ohne Rückdeckung (s. Anm. 387, 406) oder
- weil mit der Beitragsleistung durch den ArbG kein Rechtsanspruch des ArbN entsteht (s. Anm. 363) wie im Fall von Unfallversicherungen ohne direkten Anspruch des ArbN und von Unterstützungskassen (vgl. BFH v. 11.12.2008 – VI R 9/05, BStBl. II 2009, 385; ausf. Anm. 471, 473).

Dem ArbN fließt in diesen Fällen erst mit den Leistungen ein geldwerter Vorteil zu, der durch das Dienstverhältnis veranlasst ist, und zwar vom ArbG (im Fall der Pensionszusage mit oder ohne Rückdeckung) oder von einem Dritten (im Fall von Unterstützungskassen).

Keinen Arbeitslohn stellen die Leistungen aus der Zukunftssicherung dar, soweit sie auf einer Beitragsleistung des ArbN beruht (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 LStDV, s. Anm. 326–329); dies gilt auch dann, wenn die Versicherungsanstalt wegen Vermögenslosigkeit aufgelöst wurde und die Rentenzahlungen später

vom ArbG ausgezahlt werden (Hess. FG v. 8.5.1995, EFG 1995, 884, durch BFH v. 24.7.1996 – X R 105/95, BStBl. II 1996, 650 bestätigt, betr. Altersbezüge von der aufgelösten Bundesbahn-Versicherungsanstalt). Bei der sog. „Rieser“-Rente ergibt sich die StPflcht zum Zeitpunkt der Versicherungsleistung aus § 22 Nr. 5.

378

IV. Steuererhebung auf Zukunftssicherungsausgaben

Steuerfreiheit von Zukunftssicherungsausgaben: Trotz Vorliegens von Arbeitslohn sind Zukunftssicherungsausgaben teilweise von der LSt. befreit. Dies gilt insbes. hinsichtlich der aufgrund gesetzlicher Verpflichtung geleisteten Zukunftssicherungsausgaben des ArbG (BFH v. 22.7.2008 – VI R 56/05, BStBl. II 2008, 894; v. 16.1.2007 – IX R 69/04, BStBl. II 2007, 579); zu den Ausnahmen von der StFreiheit vgl. ausf. R 3.62 LStR und Erl. zu § 3 Nr. 62).

Lohnsteuerpauschalierung:

► *Pauschalierung bei Direktversicherungsbeiträgen und Zuwendungen an Pensionskassen (§ 40b):* Von den Beiträgen für eine Direktversicherung des ArbN (s. Anm. 420) und von den Zuwendungen an eine Pensionskasse (s. Anm. 461) bis zu einem jährlichen Höchstbetrag von 1 752 € kann (nicht: muss) der ArbG die LSt. unter den Voraussetzungen des § 40b mit einem Pauschsteuersatz von 20 % erheben. Zur Pauschalierung s. näher die Erl. zu § 40b; R 40b. 1 LStR.

► *Zukunftssicherungsausgaben für Teilzeitbeschäftigte, Ausbildskräfte:* Pauschalierung nach § 40b ist bei ArbN, deren Barlohn nach § 40a pauschal besteuert wird, nur dann zulässig, wenn es sich dabei um ihr erstes Dienstverhältnis handelt (BFH v. 8.12.1989 – VI R 165/86, BStBl. II 1990, 398; s. auch § 40b Anm. 6).

► *Keine Pauschalierung bei zweitem Arbeitsverhältnis:* Nach BFH v. 12.8.1996 – VI R 27/96, BStBl. II 1997, 143 ist eine Pauschbesteuerung von Zukunftssicherungsleistungen ausgeschlossen, wenn der ArbN dem ArbG eine LStKarte mit der LStKlasse VI vorlegt. In diesem Fall werden die Zukunftssicherungsleistungen nicht aus dem ersten Dienstverhältnis des ArbN bezogen.

► *Voraussetzungen der Pauschalierung nach § 40b:* s. § 40b Anm. 21 ff.

Einzelerhebung der Lohnsteuer: Soweit keine LStPauschalierung vorgenommen wird, erfolgt Einzelerhebung der LSt., und zwar,

- wenn die Ausgaben des ArbG sonstige Bezüge iSd. § 38a Abs. 1 Satz 3 bilden, gem. § 39b Abs. 3 (glA Giloy, DB 1975 Beil. 16 zu Heft 32, 6–7; s. R 39b. 6 LStR);
- wenn die Ausgaben laufenden Arbeitslohn bilden, zusammen mit diesem.

379–384 Einstweilen frei.

B. Verschiedene Formen der Zukunftssicherung und ihre steuerliche Behandlung beim Arbeitnehmer

385

I. Fallgruppen

Gruppenbildung: Die nachfolgenden Anmerkungen behandeln in sechs Abschnitten die drei verschiedenen Maßnahmen der Zukunftssicherung für ArbN:

1. Gruppe: Innerbetriebliche Maßnahmen	Pensionszusage des ArbG (ohne Rückdeckungsversicherung)	s. Anm. 386–391
2. Gruppe: Einschaltung von Versicherungsunternehmen	Rückdeckungsversicherung (für Pensionszusagen) Direktversicherung Unfallversicherung	s. Anm. 395–410 s. Anm. 420–434 s. Anm. 440–450
3. Gruppe: Betriebliche Versorgungseinrichtungen	Pensionskassen Unterstützungskassen	s. Anm. 460–463 s. Anm. 470–473

Aufbau der Darstellung: Die Darstellung folgt jeweils dem Schema:

1. Begriff der betreffenden Zukunftssicherungsmaßnahme,
2. stl. Behandlung bei Zusage bzw. Beitrag oder Zuwendung,
3. stl. Behandlung bei späterer Änderung,
4. stl. Behandlung der Leistungen.

Steuerliche Behandlung beim Arbeitgeber: Die drei Gruppen von Maßnahmen der Zukunftssicherung finden auch auf der Ebene des ArbG eine unterschiedliche Behandlung (ausgegangen wird von bilanzierenden Stpfl.):

- ▶ *Innerbetriebliche Maßnahmen:* Rechtsverbindliche Pensionszusagen werden nach Maßgabe des § 6a passiviert (über Recht oder Pflicht zur Passivierung s. § 6a Anm. 150–163).
- ▶ *Maßnahmen unter Einschaltung von Versicherungsunternehmen:*
 - ▷ *Direktversicherungen:* s. § 4b mit Erl.
 - ▷ *Rückdeckungsversicherungen* des ArbG zur Abdeckung des Risikos aus Pensionszusagen (s.o.): s. § 6a Anm. 106, 107.
 - ▷ *Unfallversicherungen:* Aufwendungen sind BA, vgl. BMF v. 17.7.2000, BStBl. I 2000, 1204.
- ▶ *Betriebliche Versorgungseinrichtungen* (Pensionskassen, Unterstützungskassen): Über Abzug der Zuwendungen als BA s. §§ 5 4c, 4d mit Erl. Die AK der Beteiligung des ArbG (des Trägerunternehmens) an der Kasse sind zu aktivieren.

II. Pensionszusagen (ohne Rückdeckung)

1. Begriff und Finanzierung der Pensionszusage

386

Begriff: Pensionszusage ist die Erklärung eines ArbG gegenüber seinem ArbN, diesem oder ihm nahestehenden Personen bestimmte Leistungen zu erbringen, wenn der ArbN wegen Todes, Alters, Invalidität oder aus ähnlichen Gründen aus dem Dienst ausscheidet. Ob die Zusage einen Rechtsanspruch des ArbN erzeugt, ist für die stl. Behandlung beim ArbN gleichgültig. Wesensmerkmal der Pensionszusage ist die Unsicherheit, mit der die zugesagten Versorgungsleistungen behaftet sind (BFH v. 18.9.1962 – I 176/61 U, BStBl. III 1963, 98, v. 23.1.1991 – I R 113/88, BStBl. II 1991, 379); s. näher § 6a Anm. 121–124; AHREND/FÖRSTER/RÖSSLER, Steuerrecht der betrieblichen Altersversorgung, 2. Teil Rn. 2 ff. Zur Angemessenheit einer Pensionszusage im Verhältnis zu den Barbezügen vgl. FROHNWIESLER, DB 1990, 1434. Zu Details s. § 6a.

2. Keine Steuerpflicht im Zeitpunkt der Pensionszusage

387

Kein Zufluss von Arbeitslohn: Beim ArbN bildet die Entstehung der Anwartschaft auf Versorgungsleistungen noch keinen Zufluss eines geldwerten Vor-

teils; es fehlt an einer „Ausgabe“ des ArbG und damit begriffsnotwendig auch an einem Zufluss beim ArbN. Ungeachtet der Bildung einer Rückstellung (wenn rechtsverbindlich; s. § 6a Anm. 171 ff.) fließt noch kein in Geldeswert bestehendes Gut (§ 2 Abs. 1 LStDV) aus dem Vermögen des ArbG ab (BFH v. 31.10.1957 – VI 1/54 U, BStBl. III 1958, 4; v. 3.7.1964 – VI 262/63 U, BStBl. III 1965, 83). Das gilt bei der Zusage laufender Leistungen wie auch bei einer Einmalzahlung; zu Arbeitslohn bei Abschluss einer Rückdeckungsversicherung vgl. Anm. 395 ff. Entsprechendes gilt auch, wenn der ArbG innerhalb seines BV einen Versorgungsfonds oder dergl. (Rücklage) bildet, über den er allein verfügen kann. Gegenwärtiger Arbeitslohn liegt selbst dann nicht vor, wenn der ArbG Leistungen an eine Versorgungseinrichtung leistet und ArbG und ArbN die spätere Altersversorgung auf die Höhe der von der Versorgungseinrichtung geleisteten Beträge beschränken, dem ArbN aber kein direkter Rechtsanspruch gegen die Versorgungseinrichtung eingeräumt wird (BFH v. 27.5.1993 – VI R 19/92, BStBl. II 1994, 246).

Arbeitslohn als Ausnahme: Arbeitslohn fließt dem ArbN allerdings dann zu, wenn der Fonds aus dem BV des ArbG ausscheidet und rechtl. verselbständigt wird (zB als Stiftung) oder nicht der alleinigen Verfügung des ArbG (sondern zB auch der Verfügung des Betriebsrats) unterliegt oder wenn in anderer Weise sichergestellt ist, dass der Fonds ausschließlich für Versorgungszwecke verwendet wird. In diesen Fällen gilt für die stl. Behandlung der Zuweisung an den Fonds Entsprechendes wie für Beiträge aufgrund einer Direktversicherung zugunsten des ArbN (s. Anm. 425), nur ist die LStPauschalierung nach § 40b nicht möglich.

Pensionszusage anstelle von Arbeitslohn: s Anm. 391 (Deferred Compensation).

388 3. Steuerliche Behandlung bei späterer Änderung der Pensionszusage

Erlöschen der Pensionszusage ist für sich allein beim ArbN ohne stl. Auswirkung, ausgenommen die Pensionszusage war mit Zuweisungen an einen innerbetrieblichen Fonds verbunden und die Zuweisungen sind ursprünglich als Arbeitslohn behandelt worden, s. Anm. 387; der Wegfall der Anwartschaft auf die Leistungen aus dem Fonds bildet Rückzahlung von Arbeitslohn an den ArbG (s. dazu § 9 Anm. 84; BMF v. 9.2.1993, BStBl. I 1993, 248). Über anteilige Auszahlung aus dem Fonds an den ausscheidenden ArbN s. weiter unten.

Verzicht des beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers auf eine ihm von der KapGes. erteilte Pensionszusage führt zu Einnahmen aus nichtselbst. Arbeit in Höhe der bei der KapGes. angesammelten noch werthaltigen Pensionsrückstellung (Teilwert; vgl. BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 302; v. 15.10.1997 – I R 58/93, BStBl. II 1998, 305).

Abfindungen zur Abgeltung einer Pensionsanwartschaft sind als Arbeitslohn (sonstige Bezüge) zu versteuern. Dies gilt selbst dann, wenn die Abfindung mit der Auflage des ArbN verbunden war, die angesammelten Geldmittel in gleicher Höhe einem Dritten für die Übernahme der Pensionsverpflichtung zu zahlen (BFH v. 12.4.2007 – VI R 6/02, BStBl. II 2007, 581; v. 24.4.1991 – XI R 9/87, BStBl. II 1991, 723; R 39b. 2 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 LStR). Keine Abfindung allerdings bei Übertragung der Pensionsverpflichtung nach § 3 Nr. 66 auf einen überbetrieblichen Pensionsfonds.

Änderung in eine andere Form der Altersversorgung:

► *Pensionskasse, Direktversicherung*: Die Übernahme der betrieblichen Ruhegeldverpflichtung des ArbG durch eine Pensionskasse oder ein anderes Versicherungsunternehmen (durch den Abschluss eines Direktversicherungsvertrags zugunsten des ArbN) hat keine stl. Auswirkungen (vgl. Erl. zu § 3 Nr. 66 und 4c)

► *Unterstützungskasse*: Wird eine Pensionszusage wegen Insolvenz des ArbG aufgehoben und die Versorgung durch Zuweisung an eine Unterstützungskasse ohne Rechtsanspruch der Leistungsempfänger sichergestellt, so hat dies für den ArbN stl. keine Auswirkungen; § 3 Nr. 65 Satz 2; s. auch Anm. 352.

Arbeitsplatzwechsel: Erlischt die bisherige Pensionszusage und erteilt der neue ArbG seinerseits eine Pensionszusage, so liegt darin dann kein Zufluss von Arbeitslohn, wenn die neue Zusage so bemessen wird, dass dem ArbN seine bisherige Anwartschaft praktisch nicht verloren geht (zur Übernahme der Anwartschaft ohne Gegenleistung vgl. HOFFMANN, Steuerfragen der betriebl. Altersversorgung, 3. Aufl. 1996, 92). Das Gleiche gilt, wenn der neue ArbG durch Schuldübernahme die Versorgungsanwartschaft übernimmt.

Wird einem Beamten mit Anwartschaft auf Ruhegehalt, Witwen- und Waisenspension bei seinem Übertritt in eine andere Behörde der nach versicherungsmathematischen Grundsätzen errechnete, seinem verdienten Ruhegehalt entsprechende Rückkaufswert des Anspruchs auf Zahlung der gesamten Bezüge aus einem von dem ArbG auf seine Kosten gebildeten Ruhegehaltsstock mit der Bestimmung ausgezahlt, dieses Kapital der neuen Behörde zur Erhaltung seiner bei dem ersten ArbG verdienten Pensionsanwartschaft auszuhändigen, so ist dieser Kapitalempfang kein Arbeitslohn.

Einstweilen frei.

389

4. Besteuerung der Leistungen aufgrund von Pensionszusagen als Arbeitslohn

390

Arbeitslohn: Laufende und einmalige (Abs. 1 Satz 2) Bezüge, die der ArbN aufgrund einer Versorgungszusage des ArbG erhält, sind Arbeitslohn (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG; § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 LStDV). Es ist gleichgültig, ob sie an den zunächst bezugsberechtigten ArbN oder an seinen Rechtsnachfolger gezahlt werden.

Einmalige Abfindungen für entstandene Versorgungsansprüche stellen grundsätzlich keine tarifbegünstigten Entschädigungen gem. § 24 Nr. 1 Buchst. a iVm. § 34 Abs. 1, 2 dar (BFH v. 24.4.1991 – XI R/87, BStBl. II 1991, 723). Dies gilt insbes. auch dann nicht, wenn der Pensionsberechtigte die Abfindung begehrt hat, wenn er zwischen laufender und einmaliger Auszahlung wählen kann oder wenn die Pensionszusage von vornherein auf eine einmalige Abfindung angelegt war (BFH v. 27.2.1991 – XI R 8/87, BStBl. II 1991, 703; v. 15.12.1989 – VI R 4/85, BFH/NV 1990, 429).

5. Arbeitnehmerfinanzierte Pensionszusage (Deferred Compensation)

391

Aufgeschobene Vergütung: Im Hinblick auf die progressionsbedingte höhere Steuerbelastung aktiv tätiger ArbN im Verhältnis zu Ruheständlern sind vermehrt Überlegungen im Gange, die Versteuerung des Arbeitslohns in den Ruhestand zu verschieben. Unter dem Stichwort „Deferred Compensation“ handelt es sich um arbeitnehmerfinanzierte betriebliche Altersversorgung, die durch Verzicht auf künftiges Gehalt finanziert wird.

Vgl. WALKIEWICZ, DB 1996, 2240; GRAWERT/KNOLL, DSrR 1998, 1692; WOLF, DB 1999, 16; EBEL, FR 2000, 241

Voraussetzungen der Deferred Compensation: BMF v. 4.2.2000 (BStBl. I 2000, 354) hat solche Gestaltungen unter bestimmten Bedingungen grundsätzlich anerkannt:

- Herabsetzung nur *künftigen* Arbeitslohns;
- die vereinbarte Altersversorgung muss iSd. BetrAVG ein biometrisches Risiko beim ArbG belassen;
- die Untergrenze für das Ausscheiden aus dem aktiven Arbeitsleben beträgt 60 Jahre;
- die vereinbarte arbeitnehmerfinanzierte betriebliche Altersversorgung ist nicht auf die Nachkommen des ArbN vererbbar.

UE ist das BMF mit seiner Einschränkung, nur nicht vererbare Vermögensanlagen als stl. zulässige Vermögensanlagen iS einer Deferred Compensation anzuerkennen, hinter dem Wünschenswerten zurückgeblieben. Die fehlende Vererblichkeit ist im Rahmen arbeitnehmerfinanzierter betrieblicher Altersversorgung ansonsten kein Abgrenzungskriterium für die stl. Anerkennung. Dies umso mehr, als § 19 einer Besteuerung von Arbeitslohn aus früheren Dienstverhältnissen bei Hinterbliebenen nicht entgegensteht (vgl. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2; s. ausf. Anm. 321).

392–394 Einstweilen frei.

III. Rückdeckungsversicherung für Pensionszusagen des Arbeitgebers

1. Begriff und Anerkennung der Rückdeckungsversicherung

395 a) Begriff der Rückdeckungsversicherung

Unterschiedliche Formen der Rückdeckung bestehen entweder für die Auszahlung der Pension generell (anstatt der Bildung einer Rückstellung = Lebensversicherung) oder zur Abdeckung des Invaliditätsrisikos (= Unfallversicherung) (§ 2 Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 LStDV). Die Rückdeckungsversicherung ist selbst keine Maßnahme der betrieblichen Altersversorgung, sondern dient zu deren Sicherung und Finanzierung; sie ist von der sog. Direktversicherung zu unterscheiden (zur Abgrenzung s. Anm. 397; über Direktversicherungen s. Anm. 420 und § 4b Anm. 39 ff.; vgl. auch BFH v. 27.5.1993 – VI R 19/92, BStBl. II 1994, 246).

Zustimmung des Arbeitnehmers zum Abschluss des Vertrags ist versicherungsrechtl. sowohl bei der Rückdeckungsversicherung als auch bei der Direktversicherung erforderlich (§ 156 VVG). Die Erteilung der Zustimmung bildet daher kein Unterscheidungsmerkmal für die eine oder andere Versicherungsform (RFH v. 30.3.1939, RStBl. 1939, 744).

396 b) Voraussetzungen der steuerlichen Anerkennung von Rückdeckungsversicherungen

Anzuerkennen sind Rückdeckungsversicherungen nach der Rspr. bei:

- ausreichend bestimmter Versorgungszusage aus Mitteln des ArbG;
- Leistung der Versicherungsbeiträge ausschließlich aus Mitteln des ArbG;
- unmittelbarem Anspruch des ArbG.

Vgl. besonders BFH v. 27.5.1993 – VI R 19/92, BStBl. II 1994, 246; v. 20.11.1987 – VI R 91/84, BFH/NV 1988, 564; R 40b. 1 Abs. 4 LStR.

Eine ausreichend bestimmte Versorgungszusage liegt dann vor, wenn dem ArbN ausreichend bestimmt eine spätere Versorgung aus Mitteln des ArbG zugesagt ist, dh. es darf nicht so liegen, dass die Versorgungspflicht durch die Versicherung selbst erfüllt wird. Die Auszahlung muss über den ArbG führen.

Leistung der Versicherungsbeiträge aus Mitteln des Arbeitgebers: Die Versicherung darf nicht (auch nicht zum Teil) durch Beiträge des ArbN finanziert werden, auch nicht durch Zahlung über den ArbG (RFH v. 1.2.1934, RStBl. 1934, 550; v. 25.7.1940, RStBl. 1940, 906). Keine eigenen Beiträge des ArbN liegen allerdings vor, wenn der ArbG seine Beiträge zur Rückdeckungsversicherung ganz oder teilweise durch eine mit dem ArbN vereinbarte Gehaltskürzung finanziert und zwischen den Beteiligten Einigkeit darüber besteht, dass die späteren Versorgungsbezüge lstopfl. sind (BFH v. 14.2.1964 – VI 179/62 U, BStBl. III 1964, 243; vgl. aber BFH v. 27.5.1993 – VI R 19/92, BStBl. II 1994, 246).

Unmittelbarer Anspruch des Arbeitgebers: Unmittelbare Ansprüche gegenüber dem Versicherer dürfen nach dem Versicherungsvertrag nur dem ArbG, nicht dem ArbN zustehen. Eine Versicherung, aus der der ArbN selbst Ansprüche herleiten kann, ist keine Rückdeckungs-, sondern eine Direktversicherung.

c) Abgrenzung zwischen Rückdeckungs- und Direktversicherung

397

Arbeitgeber muss Bezugsberechtigter sein: Der ArbG selbst muss Versicherungsnehmer und Bezugsberechtigter der Rückdeckungsversicherung sein. Aber auch dann kann die Versicherung wirtschaftlich als Direktversicherung zu behandeln sein. Die vom BFH entwickelten Merkmale für die Abgrenzung zwischen Rückdeckungsversicherung und Direktversicherung sind ungeachtet der Begriffsbestimmung der Direktversicherung in § 1 Abs. 2 BetrAVG (Bezugsberechtigung des ArbN oder seiner Hinterbliebenen maßgebend) anzuwenden, da jene Begriffsbestimmung nur einen Teil der Versicherungen erfasst, die ArbG auf das Leben ihrer ArbN abschließen und deren Prämien den ArbN als Arbeitslohn zugerechnet werden müssen.

Eine Rückdeckungsversicherung liegt nach BFH v. 27.5.1993 – VI R 19/92 (BStBl. II 1994, 246) auch dann vor, wenn durch die Beteiligten (ArbN und ArbG) die Versorgungszusage auf die vom Träger der Rückdeckung später tatsächlich erbrachte Leistung beschränkt wird. Seine früher vertretene Auffassung, in diesen Fällen liege eine Direktversicherung vor (vgl. BFH v. 20.11.1987 – VI R 91/84, BFH/NV 1988, 564), hat das Gericht ausdrücklich aufgegeben. Dies gilt auch in den Fällen, in denen früher LSt. von den Versicherungsbeiträgen einbehalten wurde.

Verpfändung an Arbeitnehmer unschädlich: Unschädlich für die stl. Anerkennung als Rückdeckungsversicherung ist die Verpfändung der Ansprüche aus der Versicherung an den ArbN, da durch ein Pfandrecht keine unmittelbaren Rechte erworben werden, die einen Zugriff auf die Versicherung und die darin angesammelten Vermögenswerte ermöglichen. Entsprechendes gilt für eine aufschiebend bedingte Abtretung des Rückdeckungsanspruchs, da die Abtretung rechtl. erst mit Eintritt der Bedingung wirksam wird (§ 158 Abs. 1 BGB).

Folgen der Nichtanerkennung: Sind die Voraussetzungen einer Rückdeckungsversicherung nicht erfüllt, so liegt entweder eine Direktversicherung vor mit der Folge, dass die Beiträge des ArbG Arbeitslohn bilden (s.

Anm. 425–427), oder es besteht – zB wenn eine Versorgungszusage fehlt – weder eine Rückdeckung noch eine Direktversicherung, sondern eine betriebsinterne Finanzierungsmaßnahme des ArbG (zB zur Sicherung gegen die Nachteile bei Tod des ArbN) ohne stel. Auswirkungen für den ArbN.

Zur Frage der Interessenabwägung s. ausf. AHREND/FÖRSTER/RÖSSLER, Steuerrecht der betrieblichen Altersversorgung, 2. Teil Rn. 366.

398–405 Einstweilen frei.

406 2. Keine Steuerpflicht der Beiträge zur Rückdeckungsversicherung

Kein Arbeitslohn: Die Beiträge des ArbG zur Rückdeckungsversicherung bilden keinen Arbeitslohn und gehören daher nicht zu den Aufwendungen iSd. § 2 Abs. 2 Nr. 3 LStDV.

BFH v. 14.2.1964 – VI 179/62 U, BStBl. III 1964, 243; v. 27.5.1993 – VI R 19/92, BStBl. II 1994, 246.

Hat das FA die Beiträge des ArbG zur Rückdeckungsversicherung zu Unrecht als Arbeitslohn behandelt, so ist es hieran nach Treu und Glauben gebunden, dh. es darf die späteren Versorgungsleistungen, soweit sie der Versicherung entsprechen, nicht ebenfalls als Arbeitslohn behandeln (BFH v. 11.2.1966 – VI 229/63, BStBl. III 1966, 486; v. 27.5.1993 – VI R 19/92, BStBl. II 1994, 246).

Behandlung beim Arbeitgeber: s. § 6a Anm. 106–107.

407 3. Steuerliche Behandlung bei späterer Änderung der Rückdeckungsversicherung

Abtretung der Ansprüche aus der Rückdeckungsversicherung an den ArbN in der Weise, dass der ArbG Versicherungsnehmer bleibt, aber der ArbN bezugsberechtigt wird, bedeutet Umwandlung der Rückdeckungsversicherung in eine Direktversicherung. Die Versicherung kann aber auch ganz auf den ArbN als Versicherungsnehmer zur eigenen weiteren Versicherung übertragen werden. In beiden Fällen bildet der in Form der Versicherung auf den ArbN übergehende Vermögenswert Arbeitslohn. Wenn es sich um eine Kapitalversicherung handelt, erfolgt der Zufluss stets im Zeitpunkt der Abtretung. In diesem Fall ist als Arbeitslohn der Wert des Versicherungsanspruchs zu erfassen; uE ist das Deckungskapital maßgebend (zu der Problematik ausf. AHREND/FÖRSTER/RÖSSLER, Steuerrecht der betrieblichen Altersversorgung, 2. Teil Rn. 371).

Verpfändung der Ansprüche des ArbG aus der Versicherung an den ArbN (§§ 1279–1290 BGB), um seine Ansprüche aus der Versorgungszusage zu sichern, ändert nicht den Charakter der Versicherung als Rückdeckungsversicherung.

R 40b. 1 Abs. 4 Nr. 3 Satz 2 LStR; HÖFER/KEMPER, DB 1979, 2326 u. 2371 betr. Sicherungsabtretung; o.V., FR 1980, 512 bei aufschiebend bedingter Abtretung; BAER, BB 1981, 42; HÖFER/ABT, DB 1982, 1501.

Arbeitsplatzwechsel: Bei Übertragung des Versicherungsvertrags auf einen anderen ArbG wegen Arbeitsplatzwechsels des ArbN bleibt grundsätzlich eine Rückdeckung bestehen. Jedoch kann die Versicherung beim neuen ArbG zu einer Direktversicherung (s. Anm. 420) werden, wenn sie nämlich nunmehr überwiegend im Interesse des ArbN liegt, besonders wenn der ArbG sich zur Übernahme und Fortführung der Versicherung verpflichtet hat.

Minderung oder Erlöschen der Versorgungsanwartschaft berühren nicht ohne weiteres auch die Rückdeckungsversicherung. Es kommt vielmehr darauf an, ob der ArbG an der Versicherung etwas ändert. Überlässt er sie dem Berech-

tigten, s.o. „Abtretung“. Führt er sie fort oder stellt er sie prämienvfrei, so hat sie für den ArbN wie bis dahin keine Bedeutung. Auch wenn sie für die Rückdeckung eines anderen Versorgungsversprechens verwendet wird, wirkt sich dies nicht auf den Arbeitslohn der betr. ArbN aus.

Einstweilen frei.

408–409

4. Im Versicherungsfall: Steuerpflicht der Leistungen des Arbeitgebers als Arbeitslohn 410

Zufluss beim Arbeitnehmer erst nach Erhalt: Beim ArbN bilden nicht die Versicherungsleistungen an den ArbG, sondern erst dessen Leistungen an den ArbN aus der Versorgungszusage Arbeitslohn, zB die Zahlung einer Kapitalversicherung, die wegen Todes des ArbN fällig geworden ist, vom Versicherungsunternehmen unmittelbar an die Erben des ArbN auf Veranlassung des ArbG.

Über die Behandlung beim ArbG s. § 6a Anm. 106.

Einstweilen frei.

411–419

IV. Direktversicherung

Schrifttum: REUTER, Direktversicherung für den Gesellschafter-Geschäftsführer der GmbH, GmbHR 1985, 28; REUTER, Die Lebensversicherung im Steuerrecht, Herne 1987; DERNBERGER/FÖRSTER/RÖSSLER, Auswirkungen der Steuerreform auf die betriebliche Altersversorgung, DB 1988, 1125; KREUSSLER, Aktuelle steuerliche Fragen der Direktversicherung, BetrAV 1990, 41; RÖSSLER, Die Direktversicherung nach der großen Steuerreform, BetrAV 1990, 168; TRZASKALIK, Die Lohnsteuerpauschalierung, DB 1990, 1203; GOLL/GILBERT, Handbuch der Lebensversicherung, Stuttgart 1991; KREUSSLER/NÖRIG, Lebensversicherung und Steuer, 3. Aufl. Karlsruhe 1993; REUTER, Direktversicherung für den Geschäftsführer der GmbH und GmbH & Co KG, GmbHR 1997, 1081.

Verwaltungsanordnungen: R 40b. 1 LStR.

1. Begriff und Formen der Direktversicherung

420

Begriff und weitere gesetzliche Regelungen: s. § 1 Abs. 2 Satz 1 BetrAVG v. 19.12.1974 (BGBl. I 1974, 3610; BStBl. 1975 I, 22). Vgl. die ausf. Darstellung in § 40b Anm. 35 und § 3 Nr. 63.

Einzelfragen:

► *Umwandlung einer Lebensversicherung des ArbN* in eine Direktversicherung des ArbG ist möglich (s. § 4b Anm. 49).

► *Schließt der ArbN selbst als Versicherungsnehmer* (und Bezugsberechtigter) eine Lebensversicherung ab und zahlt der ArbG die Beiträge für diese Versicherung oder gewährt er dem ArbN entsprechende Zuschüsse, so fallen die Ausgaben des ArbG unter zwei Voraussetzungen unter die Zukunftssicherungsausgaben iSd. § 2 Abs. 2 Nr. 3 LStDV:

- Der ArbG muss sich zur Zahlung der Beiträge im Rahmen des Arbeitsvertrags *neben* der Gewährung von Arbeitslohn verpflichtet haben,
- er muss die Beiträge *unmittelbar* an das Versicherungsunternehmen leisten, oder es muss sichergestellt sein, dass die dem ArbN übergebenen Beträge tatsächlich zur Zahlung der Versicherungsbeiträge verwendet werden.

Dagegen liegen keine Zukunftssicherungsausgaben des ArbG, sondern Ausgaben des ArbN vor, wenn der ArbG auf Wunsch des ArbN Teile des Arbeitslohns an das Versicherungsunternehmen zahlt (glA GILoy, DStZ 1976, 76).

► *Sind ArbG und ArbN anteilig zur Zahlung der Versicherungsbeiträge verpflichtet*, so ist die Versicherung entsprechend dem auf den ArbG entfallenden Teil als Direktversicherung, im Übrigen als eigene Lebensversicherung des ArbN (ohne Auswirkungen auf seine Einkünfte aus nichtselbst. Arbeit) zu behandeln. Über SA-Abzug s. Anm. 425.

► *Wenn Lebensversicherungsunternehmen* die betriebliche Altersversorgung von bei ihnen beschäftigten ArbN versicherungstechnisch wie Direktversicherungen für andere ArbN durchführen und abwickeln, können die für Direktversicherungen bestehenden stl. Regelungen angewendet werden. Zu beachten ist allerdings, dass Vergünstigungen gegenüber anderen Versicherungsnehmern nur im Rahmen des § 8 Abs. 3 möglich sind.

421–424 Einstweilen frei.

2. Besteuerung der Beiträge zur Direktversicherung als Arbeitslohn; Sonderausgabenabzug

425 a) Allgemein

Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit: Die Beiträge des ArbG bilden beim ArbN Arbeitslohn (über die Behandlung beim ArbG s. § 4b). Der Vorgang wird so angesehen, als zahle der ArbG dem ArbN Lohn, den der ArbN selbst als Prämie auf seine Versicherung verwende (BFH v. 31.10.1957 – VI 1/54 U, BStBl. III 1958, 4; v. 12.4.2007 – VI R 55/05, BStBl. II 2007, 619 mwN s. auch Anm. 461). Dies gilt ohne Rücksicht darauf, ob der Anspruch des ArbN auf die Versicherungsleistungen gesichert ist oder nicht. Es ist daher ohne Bedeutung, wenn der Anspruch des ArbN aufschiebend oder auflösend bedingt ist (zB bei Abhängigkeit des Anspruchs von einer Wartezeit, Verfallbarkeit des Anspruchs bei vorzeitiger Auflösung des Dienstverhältnisses; s. aber § 1 Abs. 2 BetrAVG – oben Anm. 420 – über Unverfallbarkeit). Entscheidend ist, dass der ArbN bei normalem Verlauf mit der Versicherungsleistung rechnen kann (BFH v. 16.5.1975 – VI R 165/72, BStBl. II 1975, 642). Es spielt keine Rolle, ob laufende Prämien oder eine Einmalprämie gezahlt werden und ob der ArbN einen Teil der Prämien selbst zahlt. Der Zufluss erfolgt regelmäßig im Zeitpunkt der Leistung des ArbG an den Versicherer; s. § 11 Anm. 69 und 105 „Versicherungen“. Soweit Zahlungen in eine Direktversicherung unter dem Gesichtspunkt der Überversorgung nicht als BA des ArbG anerkannt werden, stellen sie bei dem ArbN auch keine Einkünfte iSd. § 19 dar.

Lohnsteuerliche Behandlung: Über Erhebung der LSt. besonders durch Pauschalierung s. BFH v. 12.4.2007 – VI R 55/05, BStBl. II 2007, 619 und Anm. 378.

Sonderausgabenabzug ist beim ArbN unter den Voraussetzungen des § 10 zulässig.

426 b) Einzelversicherung

Begriff: Um eine Einzelversicherung handelt es sich, wenn der ArbG auf das Leben des einzelnen ArbN eine Versicherung abschließt, aus der diesem unmittelbare Ansprüche gegenüber dem Versicherer zustehen. Ein unbedingter Rechtsanspruch des ArbN auf die spätere Versicherungsleistung ist nicht notwendig; es genügt das Bestehen einer Anwartschaft (s. Anm. 420). Die frühere Rspr. des BFH (v. 20.11.1987 – VI R 91/84, BFH/NV 1988, 564), wonach eine Direktversicherung und keine Rückdeckung vorlag, wenn der ArbG zwar aus

dem Versicherungsvertrag bezugsberechtigt war, dem ArbN aber erklärt hat, dass er ihm die Versicherungssumme (Rückkaufswert) zukommen lassen werde, falls er selbst das Arbeitsverhältnis später einmal kündigen sollte, ist durch die neuere Rspr. ausdrücklich aufgegeben (BFH v. 27.5.1993 – VI R 19/92, BStBl. II 1994, 246). Die Änderung der Rspr. findet ausdrücklich auch dann Anwendung, wenn die Beiträge zur Versicherung ursprünglich als Arbeitslohn behandelt wurden.

Bedingte Direktversicherung: Gem. § 1 Abs. 2 BetrAVG (s. Anm. 420) ist eine Vereinbarung, nach der das Bezugsrecht des ArbN auch dann durch die Beendigung des Arbeitsverhältnisses auflösend bedingt ist, wenn die in § 1 Abs. 1 Satz 1 BetrAVG genannten Voraussetzungen erfüllt sind, arbeitsrechtl. unwirksam.

Durch die Rspr. des BAG (v. 19.4.1983 – 3 AZR 24/81, DB 1983, 2474) sind die Anwartschaftsrechte des ArbN weiter verfestigt worden: Die Zusage, nach einer bestimmten Zeit (Vorschaltzeit) den Abschluss einer Direktversicherung vorzunehmen, bedeutet bereits selbst ein Versprechen auf Altersversorgung. Auch Zeiten des Erziehungsurlaubs unterbrechen den Lauf der Unverfallbarkeitsfristen nicht (BAG v. 15.2.1994 – 3 AZR 708/93, DB 1994, 1704). Arbeitsrechtl. hat das Auswirkungen auf die für § 1 Abs. 2 BetrAVG wesentlichen Unverfallbarkeitsfristen. Strechtl. liegen uE jedoch erst dann Einkünfte des ArbN aus nichtselbst. Arbeit vor, wenn der ArbG die Versicherungsbeiträge auch tatsächlich entrichtet.

Gespaltene Bezugsberechtigung: Die Bezugsberechtigung aus einer Lebensversicherung auf das Leben eines ArbN kann teils (zB im Erlebensfall) beim ArbN, teils (zB im Todesfall) beim ArbG liegen. Zur stl. Behandlung vgl. näher § 4b Anm. 58 und AHREND/FÖRSTER/RÖSSLER, Steuerrecht der betrieblichen Altersversorgung, 4. Teil Rn. 30 ff. Im Fall der Aufteilung bildet nur der auf die Bezugsberechtigung des ArbN entfallende Teil der Prämie Arbeitslohn (glA Giloy, BB 1975, 1294).

c) Gruppenversicherung

427

Begriff: Bei der Gruppenversicherung handelt es sich um Lebensversicherungsverträge zugunsten bestimmter Gruppen von ArbN in Form der Sammelversicherung (der äußerlichen Zusammenfassung von Einzelversicherungen) oder der Pauschalversicherung (Kollektivversicherung zugunsten aller ArbN des ArbG). Die Gruppenversicherung bietet idR günstigere, kostensparende Bedingungen. Im Übrigen unterscheidet sie sich nicht von der Einzel-Direktversicherung.

Die steuerliche Behandlung der Gruppenversicherung ist grundsätzlich die gleiche wie die der Einzelversicherung; s. Anm. 425, 426.

Über Aufteilung der Versicherungsbeiträge des ArbG auf die einzelnen ArbN s. § 40b Abs. 2 Satz 2 EStG, § 2 Abs. 2 Nr. 3 Satz 3 LStDV (im Zweifel nach Köpfen); s. auch Anm. 376.

Einstweilen frei.

428–429

3. Steuerliche Behandlung späterer Änderungen der Direktversicherung

430 a) Grundsatz: Kein steuerpflichtiger Arbeitslohn

Gewinnanteile (Überschussanteile, sog. Versicherungsdividenden):

► *Auszahlung an den ArbN:*

- Die Auszahlung bildet beim ArbN keinen Arbeitslohn (BFH v. 11.10.1974 – VI R 173/71, BStBl. II 1975, 275 betr. Einzelversicherung); ebenso, wenn die Gewinnanteile zur Erhöhung der dem ArbN zustehenden Versicherungsleistung beim Versicherungsunternehmen angesammelt oder zur Abkürzung der Versicherungsdauer verwendet werden.
- Über etwaige Verrechnung mit gleichartigen SA des gleichen Jahrs s. § 10 Anm. 130 „ArbGBeiträge zur Zukunftssicherung der ArbN“.
- Soweit aber in den Gewinnanteilen außerrechnungsmäßige und rechnungsmäßige Zinsen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 6 stecken, die der KapErtrSt. unterliegen (§ 43 Abs. 1 Nr. 4), bilden diese beim ArbN Einnahmen aus Kapitalvermögen; die KapErtrSt. ist bei einer EStVeranlagung des ArbN auf die ESt. anzurechnen.

► *Zugunsten des ArbG angesammelte, verrechnete oder ausgezahlte Gewinnanteile:* Rückzahlung von Arbeitslohn.

BFH v. 11.10.1974 – VI R 173/71 aaO nahm bei den Gewinnanteilen einer Gruppenversicherung keine BE des ArbG und keinen Arbeitslohn der gruppenversicherten ArbN an, wenn die Gewinnanteile nach dem Versicherungsvertrag nur zur Deckung von Verlusten oder zur Erhöhung der Versicherungsleistungen verwendet oder mit fälligen Beiträgen verrechnet werden durften.

Abfindung unverfallbarer Versorgungsanwartschaften: Nach § 3 Abs. 1 BetrAVG kann einem ArbN, der aus einem Arbeitsverhältnis ausscheidet, für eine Anwartschaft auf eine betriebliche Altersversorgung mit seiner Zustimmung eine Abfindung gewährt werden. Hatte der ArbG eine Direktversicherung abgeschlossen und leistet das Versicherungsunternehmen für diese eine Abfindung, so gilt Folgendes:

Die Abfindung bildet beim ArbN keinen Arbeitslohn; die Abfindung lässt auch eine vorausgegangene pauschale LStErhebung von den Beiträgen für die Direktversicherung unberührt (BMF v. 15.6.1976, FR 1976, 379). In der Abfindung enthaltene außerrechnungsmäßige und rechnungsmäßige Zinsen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 6 bilden Einkünfte aus Kapitalvermögen und unterliegen der KapErtrSt. (§ 43 Abs. 1 Nr. 4).

Die Beitragsrückerstattung kann vom ArbN beantragt werden, wenn die Versicherungspflicht erlischt; das ist der Fall, wenn der ArbN seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt ins Ausland verlegt; die zweijährige Wartezeit entfällt nach dem Ges. v. 28.11.1983 unter bestimmten Voraussetzungen. Obwohl § 3 Abs. 1 Satz 3 BetrAVG allgemein von ArbN spricht, soll die Vorschrift nur für Ausländer gedacht sein (so BLOMEYER/OTTO, BetrAVG Anhang, Kommentierung zu Art. 5 Ges. v. 28.11.1983 Rn. 6; uE angesichts des klaren Wortlauts zweifelhaft). § 3 Abs. 1 Satz 3 BetrAVG gilt gem. § 18 Abs. 8 BetrAVG idF des Ges. v. 28.11.1983 entsprechend für ArbN des öffentlichen Diensts.

Die FinVerw. hat keine Bedenken, dass keine KapErtrSt. (§ 43 Abs. 1 Nr. 4) auf rechnungsmäßige oder außerrechnungsmäßige Zinsen (§ 20 Abs. 1 Nr. 6) erhoben wird, die im ausgezahlten Rückkaufswert der Abfindung an rückkehrwillige ArbN enthalten sind (vgl. AHREND/FÖRSTER/RÖSSLER, Steuerrecht der betr. Altersversorgung, 4. Teil Rn. 86).

b) Verlust von Versorgungsanwartschaften vor Unverfallbarkeit

Übergang auf den Arbeitgeber: Scheidet der ArbN vor Eintritt der gesetzl. oder vertragl. Unverfallbarkeit einer Versorgungsanwartschaft aus dem Arbeitsverhältnis aus und widerruft daraufhin der ArbG die Bezugsberechtigung des ArbN, so verliert der ArbN seine Versorgungsanwartschaft, das Bezugsrecht geht auf den ArbG über (s. § 4b Anm. 56 und 86; zur Aufrechterhaltung des Bezugsrechts unter Zahlung des Rückkaufswerts an den ArbG s. weiter unten; zur Übertragung der Versicherung auf einen anderen ArbN s. aE dieser Anm.).

Rückzahlung von Arbeitslohn: Da die Zahlung der Versicherungsbeiträge durch den ArbG wirtschaftlich als Lohnzahlung des ArbG an den ArbN und als Beitragszahlung durch den ArbN an das Versicherungsunternehmen gedeutet wird (s. Anm. 425), ist der Übergang des Bezugsrechts vom ArbN auf den ArbG wirtschaftlich als Rückzahlung von Arbeitslohn durch den ArbN aufzufassen (zB wenn der ArbN ohne unverfallbaren Anspruch vor Eintritt eines Versorgungsfalls ausscheidet und er keine Abfindung nach § 3 Abs. 1 BetrAVG erhält, aber auch, wenn bei Verbleib im Unternehmen die Direktversicherung durch eine Pensionszusage ersetzt wird; vgl. aber BFH v. 7.5.2009 – VI R 5/08, BFH/NV 2009, 1511; v. 7.5.2009 – VI R 37/08, BFH/NV 2009, 1513; v. 7.5.2009 – VI R 16/07, BFH/NV 2009, 1508; uE fraglich).

Insolvenz des Arbeitgebers: Der Verlust des durch die Direktversicherung eingeräumten Bezugsrechts bei Insolvenz des ArbG führt wegen des Ersatzanspruchs nicht zu einer Arbeitslohnrückzahlung (BFH v. 5.7.2007 – VI R 58/05, BStBl. II 2007, 774).

Abzug als Werbungskosten oder negative Einnahmen: Beim ArbN ist bei dieser Beurteilung im Jahr des Abflusses – des Übergangs des Bezugsrechts – die Rückzahlung des Arbeitslohns als WK oder negative Einnahmen zu berücksichtigen.

Der Zeitpunkt der Arbeitslohnrückzahlung bestimmt sich nach dem Zeitpunkt, in dem die den Verlust des Bezugsrechts begründenden Willenserklärungen (zB Kündigung oder Widerruf) wirksam geworden sind (R 40b. 1 Abs. 12 LStR). Besteht das Dienstverhältnis zu dem ArbG, der die Versicherungsbeiträge geleistet hat, in jenem Zeitpunkt noch, so kann der ArbG die Arbeitslohnrückzahlung mit dem Arbeitslohn des Kj. der Rückzahlung verrechnen und nur den so verminderten Arbeitslohn der LSt. unterwerfen.

Aufrechterhaltung des Bezugsrechts bei vorzeitigem Ausscheiden, aber unter Zahlung des Rückkaufswerts an den ArbG bedeutet Rückfluss von Arbeitslohn in Höhe und zur Zeit der Zahlung und damit WK (oder negative Einnahme).

Bei gespaltenem Bezugsrecht, bei dem zB die Versicherungssumme im Erbensfall an den ArbN, bei vorzeitigem Tod des ArbN aber an den ArbG zu zahlen ist, können die Erben des verstorbenen ArbN bei Verfall der Versicherung unter den oben gekennzeichneten Voraussetzungen WK (oder negative Einnahmen) geltend machen, soweit die Versicherung dem ArbN zugerechnet worden war.

Höhe des Abzugs: Die Höhe des zurückgezählten Arbeitslohns ist zweifelhaft. Die folgerichtige Deutung des Vorgangs bei einer Direktversicherung – Prämienzahlungen als Arbeitslohn – führt zu der Vorstellung, beim Übergang des Bezugsrechts auf den ArbG werde der Vorgang rückgängig gemacht, der ArbN zahle Arbeitslohn in Höhe der Summe der Prämien an den ArbG zurück, dieser zahle den Betrag an das Versicherungsunternehmen, die Zahlungsvorgänge wür-

den durch Verrechnung ersetzt (so wohl GILoy, BB 1974, 1528). Diese Auffassung entspricht auch der Meinung, zurückgezahlter Arbeitslohn bilde eine negative Einnahme; negative Einnahme kann nur das sein, was früher eine positive Einnahme war. Damit gerät die Deutung aber möglicherweise in den Bereich einer unzulässigen Sachverhaltsfiktion. Der ArbN hat den Arbeitslohn ausgegeben. An die Stelle des (als bare Zahlung gedachten) Arbeitslohns ist ein anderes WG, die Berechtigung aus dem Versicherungsvertrag, getreten, und zwar gem. der Vereinbarung zwischen ArbG, ArbN und Versicherungsunternehmen. Der ArbN ist nicht zur Rückzahlung eines Betrags in Höhe der Prämien verpflichtet, sondern zur Rückgabe des anstelle der Prämien erlangten WG. Es spricht daher uE mehr dafür, als WK (oder negative Einnahmen) beim ArbN den Wert der Versicherung zu berücksichtigen. Als Wert wird bei Fortsetzung der Versicherung das Deckungskapital, bei Kündigung der Versicherung der Rückkaufwert angenommen (AHREND/FÖRSTER/RÖSSLER, Steuerrecht der betrieblichen Altersversorgung, 1. Teil Rn. 475; s. auch Anm. 407).

Werbungskostenabzug trotz früheren Sonderausgabenabzugs: Es steht der Berücksichtigung eines Teils des „verlorenen“ oder zurückgezahlten Arbeitslohns als WK nicht entgegen, dass der ArbN möglicherweise einen Teil der Prämien als SA geltend gemacht hat. Prämienzahlungen auf Lebensversicherungen sind stets und in voller Höhe Verwendung von Einkommen, auch wenn sie ganz oder zum Teil bei Berechnung des stpfl. Einkommens als SA abgesetzt werden. Der Verlust des Bezugsrechts berührt die unter den Voraussetzungen des § 10 rechtmäßig erfolgte Berücksichtigung der Prämien als SA nicht. Über Verrechnung des als Arbeitslohnrückzahlung behandelten Verlusts des Bezugsrechts mit SA des ArbN im gleichen Kj. vgl. R 40b. 1 Abs. 12 Satz 3 LStR.

Kein Abzug nach Lohnsteuerpauschalierung: Bei Pauschalierung der LSt. auf Zukunftssicherungsausgaben des ArbG bleiben der pauschal besteuerte Arbeitslohn und die LSt. beim LStJA durch den ArbG und bei der EStVeranlagung des ArbN außer Ansatz (§ 40 Abs. 3 Satz 3). Soweit daher die Versicherungsbeiträge pauschal versteuert wurden, kann der ArbN beim Wegfall des Bezugsrechts keine WK oder negativen Einnahmen geltend machen, sondern der ArbG kann Erstattung der pauschal abgeführten LSt. unter den Voraussetzungen des § 37 AO verlangen (R 40b. 1 Abs. 14 LStR).

432 c) Beleihung und Übertragung der Direktversicherung

Beleihung der Direktversicherung:

- ▶ *Beleihung der Ansprüche aus dem Direktversicherungsvertrag durch den ArbG* nebst Abtretung der Ansprüche an den Kreditgeber steht uE der weiteren Behandlung der ArbGBeiträge zur Versicherung als Arbeitslohn nicht entgegen.
- ▶ *Beleihung und vorherige Abtretung der Versicherungsansprüche durch den ArbN* ist möglich. Zwar ist der ArbN nicht Versicherungsnehmer – dies ist der ArbG –, sondern Bezugsberechtigter. Eine Abtretung oder Beleihung der unverfallbaren Ansprüche durch den Bezugsberechtigten ist aber dem Grunde nach möglich (s. § 4b Anm. 103). Allerdings ist nach R 40b.1 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 LStR 2008 eine Pauschalierung der auf die Direktversicherung zu zahlenden LSt. nur möglich, wenn im Versicherungsvertrag auf die Abtretung verzichtet wird.

Übertragung der Direktversicherung:

- ▶ *auf ein anderes Versicherungsunternehmen* hat uE wirtschaftlich nicht die Bedeutung, dass dem ArbN der Wert der Versicherung zufließt und er den gleichen Betrag nur beschränkt als SA abziehen kann. Seine wirtschaftliche Stellung än-

dert sich nicht, er behält die gleiche Zukunftssicherung (glA GILROY, BB 1983, 959 f.).

► *auf einen anderen ArbN* bildet bei dem letzteren Arbeitslohn, und zwar uE entsprechend dem Abfluss beim bisher versicherten ArbN in Höhe des Deckungskapitals, nach BFH v. 22.2.1967 – I 283/63, BStBl. III 1967, 328 (betr. Übertragung einer bisherigen Rückdeckungsversicherung auf einen Gesellschafter-Geschäftsführer) in Höhe des Rückkaufswerts (s. zu diesem Urteil Anm. 407). Hatte dagegen der ArbG die pauschale LSt. nach § 40b übernommen, so entfällt (wegen der Eigenart der pauschalen LSt. nach § 40b als Unternehmenssteuer) die neue Besteuerung; der ArbG hat dann aber auch keinen Erstattungsanspruch der pauschal abgeführten LSt.

Einstweilen frei.

433

4. Steuerliche Behandlung der Leistungen aus Direktversicherungen: Besteuerung wiederkehrender Bezüge nach § 22 434

Behandlung beim Arbeitgeber: Dort wirken sich die Versicherungsleistungen nicht aus, da er nicht bezugsberechtigt ist. Die Zahlungen fließen unmittelbar dem ArbN zu.

Behandlung beim Arbeitnehmer:

► *Kapitalzahlungen* gehören nicht zum Arbeitslohn, da der Anspruch dem ArbN unmittelbar zusteht. Soweit die außerrechnungsmäßigen und rechnungsmäßigen Zinsen aus der Versicherung nicht bereits während der Laufzeit der Versicherung gem. § 20 Abs. 1 Nr. 6 beim ArbN als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu behandeln waren, fließen sie dem ArbN bei der Kapitalzahlung zu.

► *Rentenzahlungen* bilden beim ArbN sonstige Einkünfte, Leibrenten sind nur mit dem Ertragsanteil stpfl., § 22 Nr. 1 Buchst. a. Das gilt auch dann, wenn der ArbG von seinen Versicherungsbeiträgen zu Unrecht keine LSt. einbehalten hatte, es sei denn, dass die Beteiligten für die unrichtige Behandlung gekämpft hatten, denn dann verstoßen sie gegen Treu und Glauben, wenn sie sich mit ihrem früheren Verhalten in Widerspruch setzen (BFH v. 3.3.1961 – VI 163/60 U, BStBl. III 1961, 191; v. 13.4.1962 – VI 45/61, StRK AO § 222 R. 108; vgl. auch v. 21.2.1992 – VI R 41/88, BStBl. II 1992., 443 betr. die stl. Folgen beim Zusammenwirken von ArbG und ArbN bei der Hinterziehung von LSt.).

► *Eine Anrufungsauskunft des FA*, Versicherungsbeiträge des ArbG in bestimmter Weise zu behandeln, beschränkt sich nur auf das LStAbzugsverfahren. Eine Erstreckung auf das Veranlagungsverfahren hat der BFH in Abänderung seiner früheren Rspr. abgelehnt (BFH v. 9.10.1992 – VI R 97/90, BStBl. II 1993, 166 in ausdrücklicher Abänderung von BFH v. 9.3.1979 – VI R 185/76, BStBl. II 1979, 451).

► *Abfindung für Direktversicherung:* s. Anm. 430.

Einstweilen frei.

435–439

V. Unfallversicherung

1. Begriff und Formen der Unfallversicherung 440

Versicherungsformen: Zu den Ausgaben für die Zukunftssicherung des ArbN gehören auch Zahlungen, die geleistet werden, um den ArbN (oder seine Ange-

hörigen) bei einem Unfall abzuschließen (§ 2 Abs. 2 Nr. 3 LStDV). Diese Unfallversicherungen kommen dabei in den unterschiedlichsten Formen vor:

- Eigenversicherung des ArbN, deren Kosten vom ArbG übernommen werden, oder als eigene Versicherung des ArbG (s. Anm. 441, 442).
- Absicherung ausschließlich von Dienstunfällen, oder alle – auch Freizeitunfälle im privaten Bereich – werden abgesichert;
- Abschluss als Einzelversicherung oder Gruppenversicherungen (BFH v. 13.4.1976 – VI R 87/73, BStBl. II 1976, 599; vgl. Anm. 450);
- Versicherung auf fremde Rechnung des ArbG, bei der die Ausübung der Rechte aus der Versicherung ausschließlich dem ArbG zusteht (BFH v. 16.4.1999 – VI R 60/96, BStBl. II 2000, 406), oder der ArbN erhält bei dieser Versicherungsform einen eigenen Anspruch (s. Anm. 442).

Alle Versicherungsformen können als gewöhnliche Unfallversicherung oder als Versicherung mit Prämienrückgewähr ausgestaltet sein. Die Unfallversicherung ähnelt bei vereinbarter Rückgewähr der Lebensversicherung (zur Abgrenzung von der Lebensversicherung vgl. AHREND/FÖRSTER/RÖSSLER, Steuerrecht der betr. Altersversorgung, 4. Teil Rn. 12; s. Anm. 446).

Nicht zu Unfallversicherungen führen die beamtenrechtl. Vorschriften für ein erhöhtes Unfallruhegehalt (vgl. BFH v. 29.5.2008 – VI R 25/07, BStBl. II 2009, 150). Zahlungen aufgrund § 37 BeamtVG führen daher immer zu Arbeitslohn, der nicht nach § 3 Nr. 6 stbefreit ist.

Steuerliche Behandlung beim Arbeitgeber: Beim ArbG bilden alle Beitragsleistungen (Prämien) auf Unfallversicherungen zugunsten von betrieblich beschäftigten ArbN stets BA.

441 2. Eigenversicherung des Arbeitnehmers

Aufteilung der Prämien in Werbungskosten und Sonderausgaben: Die stl. Behandlung von Aufwendungen des ArbN für eine Versicherung zum Schutz vor Unfällen unterscheidet sich danach, ob alle Unfälle, lediglich private außerberufliche oder lediglich beruflich bedingte Unfälle abgedeckt werden.

- ▶ *Werbungskosten:* Aufwendungen des ArbN für Unfallversicherungen zur Abdeckung lediglich beruflicher Unfälle sind WK;
- ▶ *Sonderausgaben:* Aufwendungen des ArbN für Unfallversicherungen zur Abdeckung lediglich privater außerberuflicher Unfälle sind SA;
- ▶ *Aufteilung:* Aufwendungen des ArbN für Unfallversicherungen zur Abdeckung des Risikos aller Unfälle sind aufzuteilen (BFH v. 22.6.1990 – VI R 2/87, BStBl. II 1990, 901). Maßgebend für die Aufteilung sind dabei die Angaben des Versicherungsunternehmens. Fehlen solche Angaben, ist es nach BMF v. 17.7.2000 (BStBl. I 2000, 1204 Tz. 1.3) nicht zu beanstanden, wenn von einem Aufteilungsmaßstab von 50 % zu 50 % ausgegangen wird.

Übernahme der Kosten durch den Arbeitgeber: Soweit der ArbG die Kosten einer vom ArbN selbst abgeschlossenen Unfallversicherung übernimmt, liegt generell Arbeitslohn vor. Wegen der unterschiedlichen Behandlung berufsbedingter und außerberuflicher Unfälle gilt allerdings:

- ▶ *Berufsbedingte Unfälle:* Da Aufwendungen eines ArbN für eine Unfallversicherung, die sich nur auf berufsbedingte Unfälle erstreckt, WK bilden (§ 9 Anm. 331), können die vom ArbG gezahlten Prämien für eine Unfallversicherung, die sich nur auf Unfälle bei Dienstreisen des ArbN erstreckt, als Reisekostenersatz stbfrei bleiben (§ 3 Nr. 13 und 16; s. Anm. 161).

► *Berufsbedingte und außerberufliche Unfälle*: Deckt die Versicherung neben den berufsbedingten auch außerberufliche (private) Unfälle des ArbN, kann dieser den Istpf. Teil der Prämie (falls nicht die LSt. gem. § 40 Abs. 1 Nr. 1 pauschaliert worden ist, s. § 40 Abs. 3 Satz 3) nur dann als SA gem. § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a geltend machen, wenn objektive Merkmale und Unterlagen eine zutreffende und leicht nachprüfbare Trennung ermöglichen und außerdem der berufliche Nutzungsanteil nicht von untergeordneter Bedeutung ist; idR sind diese Voraussetzungen nicht erfüllt (BFH v. 13.4.1976 – VI R 87/73, BStBl. II 1976, 599). Allerdings lässt BMF v. 17.6.2000 (BStBl. I 2000, 1204) im Wege der Billigkeit eine Aufteilung von 40 % beruflicher Bereich und 60 % außerberuflicher Bereich zu. Entsprechend ist von einem stfreien WK-Ersatz von 40 % der erstatteten Kosten und einem Istpf. 60 %-Anteil auszugehen.

► *Ausschließlich außerberufliche Unfälle*. Deckt die Versicherung ausschließlich außerberufliche Unfälle ab, bilden die vom ArbG übernommenen Prämien immer Istpf. Arbeitslohn.

Versicherungsleistungen aus vom ArbN abgeschlossenen Unfallversicherungen gehören unabhängig davon, ob die Beiträge vom ArbG übernommen wurden oder nicht, zu den Einkünften aus nichtselbst. Arbeit, soweit sie Entschädigungen für entgangene oder entgehende Einnahmen iSd. § 24 Nr. 1 Buchst. a sind, der Unfall im beruflichen Bereich eingetreten ist und die Prämien zumindest teilweise WK (bzw. stfreier WK-Ersatz) waren. Ein LStAbzug ist nicht vorzunehmen. Der als Entschädigung nach § 24 Nr. 1 Buchst. a stpf. Anteil ist im Rahmen der EStVeranlagung zu schätzen (s. § 24 Anm. 41 mwN). Wiederkehrende Leistungen (Unfallrenten) gehören zu den Einkünften nach § 22 Nr. 1.

3. Fremdversicherung des Arbeitgebers

442

Versicherung auf fremde Rechnung: Schließt der ArbG im Namen des ArbN, aber auf seine Rechnung eine Unfallversicherung ab, so ist der Versicherungsnehmer und Prämienzahler bei der Fremdversicherung der ArbG. Der ArbN ist aber materieller Träger des Rechtsanspruchs gegenüber dem Versicherer (§§ 179 Abs. 2, 75–79 VVG). Unterschieden wird dabei, ob

- der *ArbG* die Rechte gegenüber dem Versicherungsunternehmen ausschließlich selbst geltend machen kann oder
- der *ArbN* den Versicherungsanspruch unmittelbar gegenüber dem Versicherungsunternehmen geltend machen kann.

Steuerliche Behandlung der Prämien: Die Beitragsleistungen des ArbG werden je nach Ausgestaltung des Versicherungsvertrags unterschiedlich behandelt:

► *Die Rechte aus dem Versicherungsvertrag stehen ausschließlich dem ArbG zu*: Hier handelt es sich bei der Prämienzahlungen nicht um Arbeitslohn (BFH v. 16.4.1999 – VI R 60/96, BStBl. I 2000, 406). Dem ArbN fließt kein geldwerter Vorteil zu, da er nur dann in den Genuss einer Versicherungsleistung kommt, wenn der ArbG seine Rechte geltend macht. Selbst wenn private Unfallrisiken für außerberufliche Unfälle durch die Versicherung abgedeckt werden, liegt Arbeitslohn nicht vor.

► *Die Rechte können unmittelbar vom ArbN geltend gemacht werden*: Können die Rechte aus der Unfallversicherung vom ArbN unmittelbar gegenüber dem Versicherungsunternehmen geltend gemacht werden, dann fließt dem ArbN bereits zum Zeitpunkt der Prämienzahlung ein geldwerter Vorteil aus dem Arbeitsverhältnis zu. Die Prämienzahlungen sind in diesem Fall je nachdem, ob ausschließlich berufsbedingte Unfallrisiken oder auch außerberufliche Unfälle abgedeckt werden,

in einem streifen und einen stpfl. Anteil aufzuteilen. Für die Aufteilung gelten die oben dargestellten Vereinfachungsregeln (s. Anm. 441; vgl. BMF v. 17.6.2000, BStBl. I 2000, 1204 Tz. 2).

Steuerliche Behandlung der Leistungen der Unfallversicherung: Hier wird unterschieden, ob dem ArbG oder dem ArbN die Rechte aus dem Versicherungsvertrag zustehen.

► *Stehen diese Rechte dem ArbN zu*, so gelten dieselben Grundsätze wie in Anm. 441 dargestellt (Entschädigung nach § 24 Nr. 1 Buchst. a, soweit der Unfall im beruflichen Bereich eingetreten ist, die Prämien zumindest teilweise WK waren und die Versicherungsleistungen Entschädigungen für entgangene oder entgehende Einnahmen darstellen), liegen die Voraussetzungen nicht vor, ergibt sich die StPflcht aus § 22.

► *Stehen die Rechte ausschließlich dem ArbG zu*, so gehören die vom ArbG an den ArbN ausgekehrten Leistungen aus der Unfallversicherung wegen eines im außerberuflichen Bereich eingetretenen Unfalles in voller Höhe zu den Einkünften aus nichtselbst. Arbeit. Sie unterliegen dem LStAbzug. Erhält der ArbN aus der Versicherung Leistungen, so führen zum Leistungszeitpunkt die bis dahin entrichteten Bezüge zu Arbeitslohn, begrenzt allerdings auf die ausgezahlte Versicherungsleistung (BFH v. 11.12.2008 – VI R 9/05, BStBl. II 2009, 385). Werden mit den Versicherungsleistungen die Auswirkungen eines beruflich bedingten Unfalls ersetzt, so gehören die Geldzuflüsse beim ArbN insoweit nicht zum Arbeitslohn, soweit der ArbG gesetzlich zum Schadensersatz verpflichtet ist oder soweit er einen zivilrechtl. Schadensersatzanspruch des ArbN wegen schuldhafter Verletzung der Fürsorgepflichten erfüllt (BFH v. 20.9.1996 – VI R 57/95, BStBl. II 1997, 144).

443–445 Einstweilen frei.

446 4. Unfallversicherung mit Beitragsrückgewähr

Begriff: Die Unfallversicherung mit Beitragsrückgewähr (Prämienrückgewähr, PR-Versicherung) bildet eine Verbindung zwischen der gewöhnlichen Unfallversicherung und einer Zusatzversicherung auf Rückgewähr der eingezahlten Prämien für den Fall, dass der Versicherte stirbt, berufsunfähig wird oder ein bestimmtes Alter erreicht. Die Unfallversicherung erhält damit lebensversicherungsähnlichen Charakter (zur Abgrenzung zwischen Unfallversicherung und Lebensversicherung vgl. AHREND/FÖRSTER/RÖSSLER, Steuerrecht der betr. Altersversorgung, 4. Teil Rn. 12).

Drei Vertragsformen sind möglich:

► *Die versicherten ArbN oder ihre Hinterbliebenen* erhalten neben der normalen Unfallversicherungsleistung auch die zurückgewährten Prämien in voller Höhe. Dann sind die vor Eintritt des Versicherungsfalls gezahlten Prämien Arbeitslohn. Zur StPflcht der Versicherungsleistungen s. Anm. 441 und 442. Die Prämienrückgewähr ist stfrei.

► *Der ArbG erhält die normalen Unfallversicherungsleistungen und die volle Rückgewähr:* Eigenversicherung; s. Anm. 442.

► *Der ArbG erhält die Rückgewähr, der ArbN die Versicherungsleistung:* Der Anteil der Prämien, der das Unfallrisiko betrifft, ist Arbeitslohn. Zur StPflcht der Versicherungsleistungen s. Anm. 442. Wenn der ArbG die zurückgewährten Prämien ebenfalls an den ArbN weitergibt, handelt es sich insoweit um eine zusätzliche Leistung des ArbG, die als Arbeitslohn stpfl. ist.

Behandlung beim Arbeitnehmer: Der ArbN kann die stpfl. Prämienbeträge als SA geltend machen. Nach BFH v. 11.1.1963 – VI 18/60 U, BStBl. III 1963, 234 kann allerdings nur eine echte, nach versicherungsmathematischen Grundsätzen berechenbare Prämie als SA berücksichtigt werden, nicht dagegen eine Einmalprämie, wenn der Vertrag auf Prämienrückgewähr innerhalb einer bestimmten, kurz bemessenen Frist (zB drei Jahre) lautet. Denn bei Vereinbarungen dieser Art überwiegt der Sparcharakter, es fehlt am typischen Versicherungsmerkmal des Risikos (vgl. auch BFH v. 11.1.1963 – VI 237/59 U, BStBl. III 1963, 138). Die FinVerw. macht deshalb den SA-Abzug davon abhängig, dass der Versicherungsvertrag die für Lebensversicherungen maßgebende Mindestdauer hat (DB 1963, 1202 = BB 1963, 1288; s. auch § 10 Anm. 101).

Bei Pauschalierung der LSt. gem. § 40 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 kann der ArbN nicht den als stpfl. Arbeitslohn behandelten Prämienbetrag als SA geltend machen (§ 40 Abs. 3 Satz 3).

Behandlung beim Arbeitgeber: Beim ArbG bilden die Prämienzahlungen BA. Jedoch ist der Anspruch auf Prämienrückgewähr zu aktivieren, und zwar nach der Rspr. mit dem Deckungskapital, s. Anm. 354.

Einstweilen frei.

447–449

5. Besonderheiten bei Gruppenunfallversicherungen

450

Schrifttum: BREINERSDORFER, Zufluss von Arbeitslohn bei der Gruppenunfallversicherung, DB 2009, 1264.

Begriff: Bei einer Gruppenversicherung werden für eine bestimmte Gruppe mit ähnlichen oder vergleichbaren Risikostrukturen technische Durchschnittsprämien kalkuliert. Dadurch werden die Prämien im Regelfall günstiger als bei einer Einzelbewertung der Prämien oder bei einer Bewertung nach allgemeinen Durchschnittssätzen, welche die besonderen Risikostrukturen bestimmter Berufszweige nicht erfassen.

Hinsichtlich der Behandlung als Arbeitslohn gelten die allgemeinen Grundsätze (s. Anm. 442; vgl. BFH v. 11.12.2008 – VI R 9/05, BStBl. II 2009, 385; v. 16.4.1999 – VI R 60/96, BStBl. II 2000, 406). Wird die Prämie zur Gruppenunfallversicherung in einem Betrag festgesetzt, so ist sie nach der Zahl der versicherten ArbN auf diese aufzuteilen (§ 2 Abs. 2 Satz 3 LStDV). Zum LStAbzug bei Gruppenunfallversicherungen vgl. auch R 40b. 1 Abs. 12 LStR. Für die Aufteilung eines auf den beruflichen Bereich entfallenden Gesamtbetrags in stfreie Reisekostenvergütung und stpfl. Reisekostenvergütung (WKERSatz, § 3 Nr. 16) ist die Vereinfachungsregelung nach BMF v. 17.6.2000 (BStBl. I 2000, 1204) anwendbar.

Einstweilen frei.

451–459

VI. Pensionskassen

Schrifttum: Schmalenbach-Gesellschaft, Arbeitskreis „Finanzierung“, Betriebliche Altersversorgung mit Pensionsrückstellungen oder Pensionsfonds – Analyse unter finanzwirtschaftlichen Gesichtspunkten, DB 1998, 321.

1. Zuwendungen an Pensionskassen als Arbeitslohn

460

Begriff der Pensionskasse: Zum Begriff der Pensionskasse s. R 40b. 1 Abs. 4 LStR; s. ausf. § 40b Anm. 29 und § 3 Nr. 56 Anm. 4.

Zuwendungen als Arbeitslohn: Da die begünstigten ArbN einen Rechtsanspruch gegen die Pensionskasse auf Leistung besitzen, fließen ihnen durch die Zuwendungen des ArbG Leistungen aus einem Dienstverhältnis zu. Es liegt wirtschaftlich so, als hätte der ArbG die Zahlungen an den ArbN und dieser sie an die Pensionskasse geleistet (BFH v. 15.7.1977 – VI R 109/74, BStBl. II 1977, 761). Die Zuwendungen bilden daher als Ausgaben für die Zukunftssicherung der ArbN Arbeitslohn und sind stpfl.

So BFH v. 31.10.1957 – VI 1/54 U, BStBl. III 1958, 4; v. 28.3.1958 – VI 104/56 U, BStBl. III 1958, 267; v. 2.8.1963 – VI 93/61 S, BStBl. III 1963, 485; v. 6.12.1963 – VI 168/62 S, BStBl. III 1964, 198; v. 16.5.1975 – VI R 165/72, BStBl. II 1975, 642: auch Zuwendungen eines ausländ. ArbG an eine ausländ. Pensionskasse; im letzteren Punkt ebenso R 40b. 1 Abs. 4 LStR.

Zurechnung auf Ruhegeldempfänger: Freiwillige Zuwendungen des ArbG an eine Pensionskasse sind nach BFH v. 7.7.1972 – VI R 116/69 (BStBl. II 1972, 890) den Ruhegeldempfängern der Pensionskasse als Arbeitslohn zuzurechnen, wenn die Zuwendungen dazu dienen,

- einen Fehlbetrag beim Deckungskapital der Kasse aufzufüllen oder
- die laufenden Pensionen der Ruhegeldempfänger zu erhöhen; sie sind dann ausschließlich den Ruhegeldempfängern zuzurechnen, wenn sie allein dazu dienen, deren Bezüge über den satzungsmäßigen Betrag hinaus zu erhöhen.

Auch satzungsmäßige Zuwendungen können den Ruhegeldempfängern zT als Arbeitslohn zuzurechnen sein, wenn nämlich die Pensionskasse mit einer Unterdeckung arbeitet, aber trotzdem die Kassenleistungen in der satzungsmäßigen Höhe erbracht werden; die satzungsmäßigen Zuwendungen dienen dann mindestens teilweise auch der Sicherung der Ruhegeldempfänger.

461 Einstweilen frei.

462 2. Steuerliche Behandlung späterer Änderungen

Auflösung einer Pensionskasse und Auszahlung des Kassenvermögens an die ArbN: s. Anm. 472.

Verlust der Anwartschaft: Wenn eine Pensionszusage an die Stelle der Anwartschaft des ArbN auf Leistungen der Pensionskasse tritt oder die Anwartschaft ersatzlos wegfällt, sind die dem ArbN bisher als Arbeitslohn zugerechneten Beträge als WK (s. § 9 Anm. 80 ff.) zu behandeln; s. Anm. 430 „Verlust von Versorgungsanwartschaften vor Unverfallbarkeit“.

Über Direktversicherung durch den ArbG als Abfindung für Ansprüche gegen eine Pensionskasse s. Anm. 425.

463 3. Steuerliche Behandlung der Leistungen aus Pensionskassen: Wiederkehrende Bezüge nach § 22

Zugehörigkeit zum Arbeitslohn: Da die Zuwendungen des ArbG an die Pensionskasse wirtschaftlich wie Zahlungen des ArbG an den ArbN und von diesem an die Kasse betrachtet werden, bilden die Leistungen der Kasse auch dann, wenn sie ausschließlich auf Zuwendungen des ArbG an die Kasse beruhen, kein Entgelt für Dienstleistungen, sondern Gegenleistung für wirtschaftlich vom ArbN erbrachte Beiträge (glA BFH v. 27.3.1958 – VI D 1/57 S, BStBl. III 1958, 258; v. 7.7.1972 – VI R 116/69, BStBl. II 1972, 890; aA ALTHEOFER, Inf. 1973, 534: kein Arbeitslohn nur dann, wenn auch der ArbN Beiträge an die Kasse geleistet hat; s. Anm. 326)

► *Bezüge, die unmittelbar vom früheren ArbG gezahlt werden*, sind grundsätzlich Arbeitslohn; sie beruhen nicht auf eigenen Beiträgen des ArbN, auch dann nicht, wenn der ArbG die Erteilung einer Versorgungszusage vom Beitritt des ArbN zu einer Pensionskasse abhängig gemacht hat (BFH v. 14.8.1964 – VI 125/63 U, BStBl. III 1964, 579).

Steuerliche Behandlung:

► *Kapitalzahlungen* sind stfrei.

► *Leibrenten* sind nur mit dem Ertragsanteil stpfl., § 22 Nr. 1 Buchst. a. Die Abfindung einer Rente durch eine Kapitalzahlung ist ebenfalls stfrei (s. § 22 Anm. 104 „Abfindung“). Das gilt auch bei Auszahlung an die ArbN aus einer aufgelösten Pensionskasse. Die bei Auflösung der Kasse an die ArbN gezahlten Zinsen sind folgerichtig Einnahmen aus Kapitalvermögen iSd. § 20.

► *Unrichtige Behandlung der Zuwendungen*: Sind die Zuwendungen des ArbG an die Pensionskasse zu Unrecht nicht als Arbeitslohn behandelt worden, so schließt das nicht aus, die wiederkehrenden Bezüge des ArbN aus der Pensionskasse nur als Leibrenten iSd. § 22 Nr. 1 Buchst. a mit dem Ertragsanteil (statt voll als Arbeitslohn) zu versteuern, es sei denn, dass ArbG und ArbN mit Erfolg gegen die Behandlung der Zuwendungen des ArbG als Arbeitslohn gekämpft haben (s. Anm. 434, zur Folge bei der unrichtigen Behandlung von Zuwendungen an Versorgungseinrichtungen vgl. BFH v. 27.5.1993 – VI R 19/92, BStBl. II 1994, 246).

Einstweilen frei.

464–469

VII. Unterstützungskasse

1. Begriff der Unterstützungskassen

470

Sondervermögen des Arbeitgebers: Eine betriebliche Unterstützungskasse ist eine mit einem Sondervermögen (eigenem Vermögen) ausgestattete, rechtl. selbständige Einrichtung, die von einem oder mehreren Unternehmen oder sonstigen Organisationen (Trägerunternehmen) getragen wird und deren Zugehörigen laufende und/oder einmalige Leistungen ohne Rechtsanspruch gewährt (s. auch AHREND/FÖRSTER/RÖSSLER, Steuerrecht der betr. Altersversorgung, 1. Teil Rn. 82 und 3. Teil).

Rechtsform: Nach § 1 Abs. 4 BetrAVG v. 19.12.1974 (BGBl. I 1974, 3610; BStBl. I 1975, 22) gehört Rechtsfähigkeit zu dem dort verwendeten Begriff der Unterstützungskasse; in Betracht kommen als Rechtsformen: eingetragener Verein, GmbH und Stiftung. Unterstützungskassen bestehen indessen auch in der Rechtsform des nicht eingetragenen Vereins (nicht rechtsfähig). Diese Unterscheidung hat aber estl. nur für die Behandlung der Zuwendungen des ArbG bei ihm selbst Bedeutung (Abziehbarkeit als BA gem. § 4d). Für die Istl. Behandlung dagegen ist das Fehlen eines Rechtsanspruchs (s.u.) gegen die – rechtsfähige oder nicht rechtsfähige – Kasse entscheidend.

Kein Rechtsanspruch des Arbeitnehmers: Nach § 1 Abs. 4 BetrAVG gewähren Unterstützungskassen keinen Rechtsanspruch; sie unterliegen daher nicht der Versicherungsaufsicht (vgl. § 1 VAG). Dies bedeutet indes nur, dass ein rechtsgeschäftlicher Anspruch auf Leistungen ausgeschlossen sein muss; arbeitsrechtl. Grenzen für die Ausübung des Widerrufsrechts, wie sie sich aus der Rspr. des BAG ergeben (vgl. BAG v. 17.5.1973 – 3 AZR 381/72, BB 1973, 1308; Bindung an Treu und Glauben; einschränkend aber BVerfG v. 19.10.1983 – 2 BvR

298/81, DB 1984, 190), stehen dem nicht entgegen. Jedenfalls bedeutet die durch die BAG-Rspr. verstärkte Rechtsstellung der Begünstigten von Unterstützungskassen nicht, dass bereits die Zuwendungen an die Unterstützungskasse (s. Anm. 471), und nicht erst deren Leistungen (s. Anm. 473) stpfl. Arbeitslohn darstellen (vgl. BFH v. 22.1.1958 – I 14/57 S, BStBl. III 1958, 186; v. 28.3.1958 – VI 233/56 S, BStBl. III 1958, 268). Vielmehr hat uE der Gesetzgeber die traditionelle Unterscheidung zwischen Pensionskassen (mit Rechtsanspruch) und Unterstützungskassen (ohne Rechtsanspruch) hinsichtlich der unterschiedlichen stl. Folgen in seinen Willen aufgenommen (vgl. §§ 4c, 4d, 40b); dies folgt insbes. daraus, dass nach § 40b für Zuwendungen an Unterstützungskassen (anders als an Pensionskassen) keine LStPauschalierung gewährt werden kann.

471 2. Keine Steuerpflicht der Zuwendungen an Unterstützungskassen

Infolge des „Fehlens eines Rechtsanspruchs“ des ArbN (s. Anm. 470) gegen die Kasse fließt ihm durch Zuweisungen des ArbG an die Kasse noch kein geldwerter Vorteil zu. Die Zuweisungen sind daher kein Arbeitslohn (BFH v. 28.3.1958 – VI 233/56 S, BStBl. III 1958, 268). Das gilt auch für Zuwendungen an Unterstützungskassen, aus denen nur einmalige Zahlungen (zB Notstandsbeihilfen) gewährt werden. Auch Zuwendungen an solche Unterstützungskassen, die über eine Rückdeckungsversicherung abgesichert sind, führen zum Zeitpunkt der Zuwendung zu keinem Arbeitslohn beim ArbN (BMF v. 31.5.1994, FR 1994, 482).

Übertragung von Pensionsverpflichtungen des ArbG auf eine Unterstützungskasse unter Eingehung einer subsidiären Pensionsverpflichtung des ArbG hat keine lstd. Folgen; vgl. RAU, DB 1979, 521.

472 3. Steuerliche Behandlung späterer Änderungen

Abfindung für die Anwartschaft auf Versorgung aus der Unterstützungskasse s. Anm. 473.

Auflösung der Unterstützungskasse führt bei den begünstigten ArbN nur insoweit zu Arbeitslohn, als sie Leistungen erhalten.

Ausscheiden des Arbeitnehmers aus dem Dienstverhältnis: s. Anm. 473.

Ersetzung

- *der Anwartschaft durch eine Versorgungszusage des ArbG* wirkt sich beim ArbN nicht aus, es sei denn, er erhält bei dieser Gelegenheit Leistungen aus der Unterstützungskasse;
- *einer Versorgungszusage durch Versorgung aus einer Unterstützungskasse:* Soweit überhaupt möglich (Unwiderruflichkeit der Zusage), fließt dem ArbN durch diesen Vorgang kein Arbeitslohn zu;
- *der Anwartschaft durch eine Direktversicherung* bedeutet Zufluss von Arbeitslohn bei dem begünstigten ArbN wegen Erwerbs eines Rechtsanspruchs.

Übertragung des Vermögens der Unterstützungskasse auf eine Pensionskasse bedeutet Zufluss von Arbeitslohn in Höhe des Teilwerts der übertragenen Anwartschaft bei den begünstigten ArbN, da sie nunmehr statt einer Anwartschaft einen unmittelbaren Rechtsanspruch gegen die Kasse besitzen.

Verschmelzung von Unterstützungskassen wirkt sich bei den Begünstigten nicht aus, da ihnen kein geldwerter Vorteil zufließt.

4. Besteuerung der Leistungen aus Unterstützungskassen als Arbeitslohn

473

Die Leistungen an die ArbN sind Arbeitslohn (BFH v. 28.3.1958 – VI 233/56 S, BStBl. III 1958, 268), soweit nicht als Unterstützungen stfrei (AHREND/FÖRSTER/RÖSSLER, Steuerrecht der betr. Altersversorgung³. Teil Rn. 248 ff.). Das gilt auch für die Abfindung solcher Leistungen.

Pauschbesteuerung: Die Regelungen des § 40a können auf die Empfänger von Leistungen aus Unterstützungskassen sinngemäß angewendet werden, wenn die Unterstützungsleistungen monatlich 400 € nicht übersteigen. Dies bedeutet, dass unter Verzicht auf die Vorlage einer LStKarte bei den bezeichneten Unterstützungsempfängern die LSt. mit einem Pauschsteuersatz von 20 % erhoben werden kann. Dabei ist § 40 Abs. 3 anzuwenden.

Einstweilen frei.

474–499

Erläuterungen zu Abs. 2: Versorgungs-Freibetrag und Zuschlag zum Versorgungs-Freibetrag

A. Überblick über Abs. 2

Schrifttum: FLORE, Das Alterseinkünftegesetz, GmbH-StB 2004, 272; HAHaus/MITTELSTEIN/SCHIED, Reform der Altersbesteuerung: Das neue Alterseinkünftegesetz, DStZ 2004, 591; HORLEMANN, Überblick über das Alterseinkünftegesetz, FR 2004, 1049; JAROSCH/RUND/GLUTH, StB-Jahresheft 2004/2005, 20; KORN/STAHL, Alterseinkünftegesetz: Änderungen und Empfehlungen, KÖSDI 2004, 14360; MARX, Wesentliche Steueränderungen durch das Alterseinkünftegesetz, StuB 2004, 717; MAUTE, Die geplanten Regelungen beim Alterseinkünftegesetz, EStB, 2004, 173; MERKER, Überblick über das Alterseinkünftegesetz, SteuerStud. 2004, 420; MYSSSEN, Vereinfachungen bei der „Riester-Rente“, NWB F. 3, 13281; NEUFANG, Das Alterseinkünftegesetz, Stbg. 2004, 551; RISTHAUS, Die Änderungen in der privaten Altersversorgung durch das Alterseinkünftegesetz DB 2004, 1329, 1383; SCHNEIDER, Neuordnung der einkommensteuerrechtlichen Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen, StWa. 2004, 151; WEBER-GRELLET, Das Alterseinkünftegesetz, DStR 2004, 1721; HEUBECK/SEYBOLD, Zur Besteuerung der betrieblichen Altersversorgung nach dem Alterseinkünftegesetz, DB 2007, 592.

I. Grund und Bedeutung der Neuregelung durch das AltEinkG

500

Rechtsprechung des BVerfG: Die verfassungsrechtl. nicht länger hinnehmbare Benachteiligung der Versorgungsempfänger, insbes. der Beamten, durch die volle Besteuerung ihrer Versorgungsbezüge im Gegensatz zur bloßen Ertragswertbesteuerung der Renteneempfänger, wurde bereits in BVerfG v. 26.3.1980 – 1 BvR 121/76 (BStBl. II 1980, 545) beanstandet und der Gesetzgeber aufgefordert, die Ungleichbehandlung zu beenden. Nachdem dieser nicht reagiert hatte, setzte ihm BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BStBl. II 2002, 618 eine Frist bis zum 31.12.2004, um die Benachteiligung der Versorgungs- gegenüber den Renteneempfängern zu beseitigen.

Schrittweise Angleichung der Altersversorgungssysteme: Nach der Vorgabe des BVerfG musste sich der Gesetzgeber bei der Besteuerung der Beitragszahlungen zur Alterssicherung einerseits und der späteren Leistungen aus der Alterssicherung andererseits für ein Lösungsmodell entscheiden, das eine doppelte Besteuerung vermeidet. Mit dem AltEinkG entschied sich der Gesetzgeber

dabei für die schrittweise Einführung der nachgelagerten Besteuerung, also der StFreistellung der Beiträge zur Altersversorgung und der damit korrespondierenden Besteuerung bei Zufluss der Alterseinnahmen. Damit wird die bisherige Besteuerungspraxis der Versorgungsempfänger bis 2040 auf alle Alterseinkünfte ausgedehnt. Deren Empfänger – insbes. die Beamten – haben in ihrer aktiven Zeit fiktive Beiträge für ihre Versorgung dadurch geleistet, dass ihr Dienstherr seit der Besoldungsreform 1957 geringere Bezüge an die aktiven Beamten bezahlt und damit unbesteuert lässt (vgl. ausf. BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BStBl. II 2002, 618 unter C. V.).

Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag: Erstmals eingeführt wird ein Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag, um einen Ausgleich für den Wegfall des ArbN-Pauschbetrags (§ 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. b) zu schaffen. Hierdurch wird die Gleichbehandlung der Versorgungsempfänger und der Rentenempfänger sichergestellt.

Abschmelzen von Freibetrag, Zuschlag und Höchstbetrag: Der Versorgungsfreibetrag wird in den Jahren 2006 bis 2020 von 40 % um jährlich 1,6 Prozentpunkte auf 16 % abgeschmolzen. In den Folgejahren bis 2040 schmilzt er jährlich um jeweils 0,8 Prozentpunkte weiter ab, so dass er im Jahr 2040 entfällt. In gleicher Weise wird der Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag abgeschmolzen, so dass dieser im Jahr 2040 ebenfalls bei 0 € ankommt. Auch der Höchstbetrag wird abgebaut, in den ersten 15 Jahren – von 2005 bis 2020 – wird er in Schritten von jeweils 120 von 3000 € auf 1200 € zurückgenommen. Bis zum Jahr 2040 schmilzt er danach in Jahresschritten von jeweils 60 € auf 0 € ab. Ab dem Jahr 2040 wird dann für alle Alterseinkünfte die nachgelagerte Besteuerung voll eingeführt sein.

Kohortenregelung: Die Abschmelzung von Versorgungsfreibetrag, Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag und der entsprechenden Höchstbeträge erfolgt jahrgangs-(kohorten-)weise, was bedeutet, dass die einmal aufgrund des Beginns der Versorgungsleistungen errechneten Freibeträge dauerhaft Anwendung finden, im Regelfall also bis zum Tod des Versorgungsempfängers. Es erfolgt keine jährliche Anpassung, sondern es werden aufgrund des Zeitpunktes des Beginns der Versorgungsleistungen Kohorten gebildet, die „ihre“ Freibeträge der Höhe nach behalten (Abs. 2 Satz 8, Anm. 525). Zu den Ausnahmen gl. Abs. 2 Sätze 10 und 11 (s. Anm. 532 f).

Fiskalische Bedeutung: Der Gesetzgeber rechnet aufgrund der Einführung des Zuschlags zum Versorgungsfreibetrag sowie dem Stufenplan zur Abschmelzung des Versorgungsfreibetrags und des Zuschlags mit Mindereinnahmen von 255 Mio. für einen vollen VZ von 12 Monaten (BTDrucks. 15/3004, 32).

II. Verhältnis zu anderen Vorschriften

Verhältnis zu § 9a: Von den Einnahmen aus nichtselbst. Arbeit, soweit es sich um Versorgungsbezüge iSd. § 19 Abs. 2 handelt, ist ein Pauschbetrag von 102 € abzuziehen. Bei den übrigen Einnahmen aus nichtselbst. Arbeit beträgt der Pauschbetrag 920 €.

Verhältnis zu § 22 Nr. 4: Werden Abgeordnetenbezüge als Versorgungsbezüge gezahlt, ist die Vorschrift des § 19 Abs. 2 nur bzgl. des Versorgungsfreibetrags anzuwenden. Der Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag wird nicht gewährt. Ein Ausgleich ist nicht erforderlich, da der Personenkreis nicht von der Senkung des WKPauschbetrags betroffen ist.

Verhältnis zu § 39b: Für die Einbehaltung der LSt. bei unbeschränkt estpfl. ArbN ist der Versorgungsfreibetrag zzgl. Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag wie bisher, aber in der geänderten Höhe zu berücksichtigen.

Verhältnis zu § 46: Weil bei mehreren Versorgungsbezügen mit Beginn in verschiedenen Jahren nach 2005 der Freibetrag nach der gesetzlichen Vorschrift für die Bemessung im Erstjahr berechnet wird, die ehemaligen ArbG für den zweiten und weitere Versorgungsbezüge die entsprechenden Daten aber nicht kennen, muss die günstigere Anknüpfung an den Erstpensionszeitpunkt im ESt-Veranlagungsverfahren vollzogen werden (Pflichtveranlagungsfall; BTDrucks. 15/2150, 39).

III. Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

502

VZ 2005: Die Neuregelung ist mangels besonderer Anwendungsvorschrift gem. der bei Inkrafttreten des AltEinkG (1.1.2005, Art. 18 Abs. 3 AltEinkG) geltenden Fassung des § 52 Abs. 1 Satz 1 erstmals ab VZ 2005 anzuwenden.

Einstweilen frei.

503–509

B. Versorgungsfreibetrag und Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag (Abs. 2 Satz 1)

I. Versorgungsfreibetrag

510

Bestimmter Prozentsatz der Versorgungsbezüge: Stfrei ist ein bestimmter Prozentsatz der Versorgungsbezüge. Bemessungsgrundlage ist das 12fache der monatlichen Versorgungszahlungen zzgl. Sonderzahlungen (Abs. 2 Satz 4; Anm. 521). Der Prozentsatz ergibt sich aus der in Satz 3 angeführten Tabelle. Maßgebend ist dabei immer der Beginn der Versorgungszahlungen. Bei Beginn der Versorgungszahlungen im Jahr 2005 oder früher beträgt der Versorgungsfreibetrag 40 % der Versorgungsbezüge.

Höchstbetrag des Versorgungsfreibetrags: Der Versorgungsfreibetrag ist auf einen Höchstbetrag beschränkt, der sich ebenfalls nach dem Beginn der Versorgungszahlungen richtet (Abs. 2 Satz 3; Anm. 520). Beginnen die Versorgungszahlungen im Jahr 2005 oder früher, beträgt der Höchstbetrag 3 000 €.

Festschreibung auf Dauer: Der bei Beginn der Versorgungszahlungen ermittelte Versorgungsfreibetrag wird für die gesamte Dauer des Bezugs der Versorgungsleistungen festgeschrieben (vgl. Abs. 2 Satz 8, Anm. 525). Eine Änderung erfolgt lediglich bei bestimmten außergewöhnlichen Änderungen der Versorgungsleistungen (Abs. 2 Satz 10, s. Anm. 531).

Personenbezogener Betrag: Der Versorgungsfreibetrag ist personenbezogen. Beziehen beide Ehegatten Versorgungsbezüge, so wird der Versorgungsfreibetrag für jeden der Ehegatten getrennt ermittelt.

II. Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag

511

Ersatz für Arbeitnehmer-Pauschbetrag: Bis einschl. VZ 2004 erhielten auch Versorgungsempfänger den ArbN-Pauschbetrag (§ 9a) iHv. 920 €. Ab VZ 2005 wurde der ArbN-Pauschbetrag für Versorgungsempfänger auf 102 € gesenkt

(§ 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. b). Als Ausgleich für den weitgehenden Wegfall des ArbN-Pauschbetrags erhalten Versorgungsempfänger deshalb zusätzlich zum Versorgungsfreibetrag einen Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag. Auch der Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag wird entsprechend dem Zeitpunkt des Beginns der Zahlung der Versorgungsleistung – kohortenartig – abgeschmolzen.

Höhe des Zuschlags: Die Höhe des Zuschlags zum Versorgungsfreibetrag richtet sich nach dem Zeitpunkt des Beginns der Versorgungszahlungen. Bei einem Beginn im VZ 2005 oder früher beträgt der Zuschlag 900 €. Zusammen mit dem ermäßigten ArbNPauschbetrag von 102 € (§ 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. b) und dem Versorgungsfreibetrag von 3000 € werden somit im VZ 2005 Versorgungsbezüge von höchstens 4002 € von der Besteuerung freigestellt. Zum Vergleich: im VZ 2004 betrug die maximale Freistellung 3992 €, nämlich 3072 € Versorgungsfreibetrag und 920 € ArbNPauschbetrag).

Festschreibung auf Dauer: Der bei Beginn der Versorgungszahlungen ermittelte Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag wird für die gesamte Dauer des Bezugs der Versorgungsleistung festgeschrieben (vgl. Abs. 2 Satz 8, Anm. 525). Eine Änderung erfolgt auch bei einer Erhöhung der Versorgungszahlungen nicht mehr.

Personenbezogener Betrag: Auch der Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag ist personenbezogen. Beziehen beide Ehegatten Versorgungsbezüge, wird der Zuschlag für jeden getrennt ermittelt.

512

III. Abzug der Freibeträge

Berücksichtigung der Freibeträge: Der Versorgungsfreibetrag und der Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag finden sowohl im StAbzugsverfahren wie auch im Veranlagungsverfahren Berücksichtigung, nicht jedoch bei der Pauschbesteuerung.

Unterjähriger Bezug der Versorgungsleistungen: Bezieht der Stpfl. nicht während des gesamten Jahres Versorgungsleistungen, wird der Versorgungsfreibetrag und der Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag nur anteilig gewährt (vgl. Abs. 2 Satz 12, Anm. 534).

Abzug bei mehreren früheren Dienstverhältnissen: Bezieht ein ArbN aus mehreren früheren Dienstverhältnissen Versorgungsbezüge, so hat jeder ArbG den sich nach Abs. 2 ergebenden stfreien Teil aus den von ihm gezahlten Versorgungsbezügen zu berechnen. Dabei kann es zu Schwierigkeiten dann kommen, wenn die Versorgungsleistungen in unterschiedlichen Jahren beginnen und der ArbG die Höhe der Freibeträge nicht kennt. Um in diesen Fällen ungerechtfertigte Vorteile auszugleichen, ist hier immer eine Veranlagung durchzuführen ist.

Pauschbesteuerung nach §§ 40–40b schließt den Abzug des Versorgungsfreibetrags von dem pauschal besteuerten Arbeitslohn aus, weil dieser (und die pauschale LSt.) bei einer Veranlagung zur ESt. (und beim LStJA durch den ArbG) außer Ansatz bleiben (§§ 40a Abs. 4, 40b Abs. 3 Satz 1, 40 Abs. 3 Satz 3).

Lohnsteuerbescheinigung (§ 41b Abs. 1): Der Bruttoarbeitslohn (also der nicht um die Freibeträge gekürzte Lohn) ist zu auf der LStBescheinigung vermerken. Die Versorgungsbezüge sind dabei als solche kenntlich zu machen.

513–514 Einstweilen frei.

C. Arten der Versorgungsbezüge (Abs. 2 Satz 2)

I. Allgemeines

515

Unterscheidung zwischen öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Versorgungsbezügen: Versorgungsbezüge werden einerseits aufgrund gesetzlicher Bestimmungen den Beamten und anderen Bediensteten des öffentlichen Diensts bzw. den den öffentlich Bediensteten gleichgestellten Personen gewährt (Abs. 2 Satz 2 Nr. 1), und andererseits als Leistungen für ehemalige Arbeitsverhältnisse aufgrund privatrechtl. Verpflichtung (Abs. 2 Satz 2 Nr. 2) bezahlt. Versorgungsbezüge sind demnach alle im öffentlichen (Nr. 1) und privaten Dienst (Nr. 2) gewährten Bezüge und Vorteile aus früheren Dienstleistungen, die ein ArbN, der aus dem aktiven Dienst ausgeschieden ist, oder seine Rechtsnachfolger als Ruhegehalt, Wartegeld, Unterhaltsbeitrag, Witwen- oder Waisengeld (s. Anm. 336) oder als gleichartigen Bezug erhält.

Versorgungszweck: Versorgungsbezüge sind also dadurch gekennzeichnet, dass sie ihren wirtschaftlichen Ursprung in früheren Dienstleistungen haben und dass sie einem Versorgungszweck dienen. Unerheblich ist dabei

- *die Höhe der Bezüge.* Ein Ruhegehalt ist deshalb auch dann Versorgungsbezug, wenn es die vorherigen aktiven Dienstbezüge nicht unterschreitet (BFH v. 19.6.1974 – VI R 37/70, BStBl. II 1975, 23);
- *ob die Zahlung während kürzerer oder längerer Zeit erfolgt.*
Vgl. zB R 19.9 Abs. 3 Nr. 3 LStR über Sterbegeld; krit. E. SCHMIDT, DB 1975, 575; E. SCHMIDT, DB 1976, 222; s. auch Anm. 600 „Sterbegeld“.

Ergebnis der Arbeitnehmereigenschaft: Die früheren Dienstleistungen müssen in einem Arbeitsverhältnis erbracht worden sein. Dies ist zB nicht der Fall bei einem Ruhegeld beziehenden Knappschaftsarzt, wenn seine frühere Tätigkeit als selbständig iSd. § 18 zu beurteilen war.

II. Versorgungsbezüge im öffentlichen Dienst (Satz 2 Nr. 1)

516

Unmittelbare Rechtsfolge (Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a): Versorgungsbezüge im öffentlichen Dienst (s. dazu Anm. 203) sind Bezüge, die unmittelbar aufgrund beamtenrechtl. oder entsprechender gesetzlicher Vorschriften (zB Bundesbeamtengesetz, Bundesministergesetz, Soldatenversorgungsgesetz; BFH v. 12.2.2009 – VI R 50/07, BStBl. II 2009, 460 zur sog. 58a-Regelung) dem ArbN oder seinen Hinterbliebenen von einem öffentlichen Dienstherrn gewährt werden. Die Regelung in Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a knüpft als Rechtsfolge unmittelbar an das Beamtenrecht und entsprechende gesetzliche Vorschriften an. Eine selbständige stl. Abgrenzung der Versorgungsbezüge im öffentlichen Dienst ist daher nicht möglich. Deshalb ist in den stl. Bestimmungen auch keine Altersgrenze vorgesehen. Sie ergibt sich aus den jeweiligen beamtenrechtl. Regelungen. Mit Wirkung ab 1.7.1997 wurde die Antragsaltersgrenze im öffentlichen Dienst auf das 63. Lebensjahr angehoben (Gesetz zur Reform des öffentlichen Dienstrechts v. 24.2.1997, BGBl. I 1997, 322). Bis zu diesem Termin lag die Antragsaltersgrenze beim 62. Lebensjahr. Die Altersgrenze kann allerdings auch unter der jeweiligen Antragsaltersgrenze liegen, wie zB bei Polizeibeamten, Beamten des Bundesgrenzschutzes oder Soldaten (60 Jahre, teilweise auch bei 52 Lebensjahren).

Beamtenähnliche Versorgung (Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Buchst. b): Von Körperschaften, Anstalten oder Stiftungen des öffentlichen Rechts oder öffentlich-rechtl. Verbänden aufgrund von beamtenrechtl. Grundsätzen geleistete Versorgungsbezüge sind ebenfalls begünstigte Versorgungsbezüge. Die Versorgung erfolgt hier nicht unmittelbar aufgrund eines Gesetzes, sondern aufgrund des Statuts der öffentlich-rechtl. Körperschaft etc., die im Regelfall auf die gesetzlichen Grundsätze der Beamtenversorgung verweist.

- ▶ *Einzelfälle beamtenähnlicher Versorgung* (s. auch R 19.8 LStR, H 19.8 LStH 2008):
 - *Pensionäre der koordinierten Organisationen*, s. Anm. 600 „Koordinierte Organisationen“;
 - *Zahlungen ausländischer ArbG* sind nach Abs. 2 begünstigt, wenn es sich begrifflich um Versorgungsbezüge handelt (BFH v. 14.8.1991 – I R 133/90, BStBl. II 1992, 88 betr. „Uitkering“, das an ehemalige niederländische Staatsbedienstete bezahlt wird). Ist der ausländ. ArbG nicht zur Vornahme des StAbzugs vom Arbeitslohn verpflichtet, so wird die Begünstigung im Rahmen der dann erforderlichen Veranlagung gewährt.
 - *Die Entschädigung* bei Auflösung eines Arbeitsverhältnisses (BFH v. 6.3.2002 – XI R 51/00, BStBl. II 2002, 516).
 - *Übergangsgebühren* nach § 17 BundespolizeibeamtenG, die ein Polizeivollzugsbeamter auf Widerruf nach Beendigung seiner Dienstzeit bezieht;
 - *Wartegelder* der in den einstweiligen Ruhestand versetzten Beamten (BFH v. 19.6.1974 – VI R 37/70, BStBl. II 1975, 23);
 - *Übergangsgeld*, das einen Berufswechsel erleichtern soll, zB Übergangsgebühren nach § 11 Soldatenversorgungsg (BFH v. 1.3.1974 – VI R 47/71, BStBl. II 1974, 490); nicht allerdings das Übergangsgeld nach § 14 des BundesministerG (R 19.8 Abs. 2 Nr. 2 LStR).

517

III. Versorgungsbezüge im privaten Dienst (Satz 2 Nr. 2)

Unterscheidung: Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 unterscheidet bei der Begünstigung von Versorgungsbezügen im privaten Dienst (s. Anm. 203) zwischen

- Bezügen wegen Erreichens einer Altersgrenze (Mindestalter erforderlich) und
- Bezügen wegen Berufs- oder Erwerbsunfähigkeit sowie Hinterbliebenenbezügen (kein Mindestalter erforderlich).

Privatrechtliche Verpflichtung: Beiden Arten von Versorgungsbezügen ist gemein, dass sie aufgrund privatrechtl. Verpflichtung bezahlt werden. Notwendig ist demnach ein Anstellungsvertrag aus dem sich die Verpflichtung des ArbG ergibt, eine Versorgungsleistung zu erbringen. Zahlenmäßig häufigster Fall sind dabei die Betriebsrentenvereinbarungen, die zwischen Unternehmen und Betriebsrat abgeschlossen werden. Denkbar sind aber auch Einzelvereinbarungen leitender Angestellter oder von Organen von KapGes. (Geschäftsführer einer GmbH, Vorstand einer AG).

Altersbezüge:

- ▶ *Die grundsätzliche Mindestgrenze von 63 Jahren* (seit VZ 2000, bis einschl. VZ 1999 62. Lebensjahr, s.u.) dient der Angleichung an die Behandlung der beamtenrechtl. Ruhegehälter iSd. Abs. 2 Satz 2 Nr. 1, da seit dem 1.7.1997 nach den beamtenrechtl. Grundsätzen (Gesetz zur Reform des öffentlichen Dienstrechts v. 24.2.1997, BGBl. I 1997, 322) die Versetzung in den Ruhestand nach Vollendung des 63. Lebensjahres ohne Angabe von Gründen beantragt werden kann

(s. Anm. 515). Diese Altersgrenze brauchte in Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 nicht bestimmt zu werden, da in jenen Fällen die Voraussetzungen für die Gewährung des Ruhegehalts gesetzlich geregelt sind, während sie in der Privatwirtschaft frei vereinbart werden können.

► *Die Mindestgrenze von 60 Jahren für Schwerbehinderte* beruht auf dem Ges. v. 18.8.1980 (BGBl. I 1980, 1537; BStBl. I 1980, 581). Sie gilt seit VZ 1980 (§ 52 Abs. 20b EStG 1979). Grund der Änderung: Gleichstellung mit den Beamten, die aufgrund des Ges. zur Änd. dienstrechtl. Vorschriften v. 30.7.1979 (BGBl. I 1979, 1301) seit 1980 auf Antrag bereits mit Vollendung des 60. Lebensjahres in den Ruhestand treten können, wenn sie Schwerbehinderte sind. Schwerbehinderte sind grds. Körperbehinderte, die in ihrer Erwerbsfähigkeit um mindestens 50 % gemindert sind.

Berufs- oder Erwerbsunfähigkeit, Hinterbliebenenbezüge: Der Versorgungs-Freibetrag gilt ohne Rücksicht auf das Alter des Stpfl. Die Anerkennung der Berufs- oder Erwerbsunfähigkeit iSd. Abs. 2 Nr. 2 erfolgt nach den im Bereich der Sozialversicherung entwickelten Grundsätzen und den beamtenrechtl. Vorschriften. Wird zB eine Berufsunfähigkeitsrente aus der gesetzlichen Rentenversicherung nicht bezogen, so muss der Stpfl. die Berufsunfähigkeit durch die zuständige Gesundheitsbehörde feststellen lassen.

Gewährung „wegen“ Erreichens der Altersgrenze bzw. Berufsunfähigkeit: Dies verlangt Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 für die Anerkennung des Versorgungs-Freibetrags ausdrücklich. Daher ablehnend FG Nürnberg. v. 6.3.1985 (EFG 1985, 607, rkr.) bei freiwilliger Weiterzahlung von Gehalt nach Einstellung der Arbeit vor Erreichen der vereinbarten Altersgrenze von 65 Jahren: Die Zahlung erfolgte nicht „wegen“ Erreichens der Altersgrenze, sondern im Hinblick auf die frühere Tätigkeit des ArbN – dh. wohl: nicht zur Versorgung (aufgrund einer Änderung des Anstellungsvertrags mit Vorverlagerung der Altersgrenze), sondern als eine Art Nachzahlung von Gehalt.

Einzelfälle begünstigter Bezüge:

- *Zahlungen betrieblicher Unterstützungskassen* sind Versorgungsbezüge iSd. Abs. 2. Über ihre Behandlung als Arbeitslohn s. Anm. 473;
- *Zahlungen an Organe einer KapGes. oder leitende Angestellte* aufgrund Individualvereinbarung.

Einzelfälle nicht begünstigter Bezüge:

- *Bezüge für einen Zeitraum vor dem Ausscheiden aus dem aktiven Dienst*, zB Gratifikationen, Provisionen und Tantiemen (BFH v. 27.1.1972 – I R 37/70, BStBl. II 1972, 459; R 19.9 Abs. 3 Nr. 1 und Abs. 3 Nr. 2 LStR);
- *aufgeschobene Zahlung von Arbeitslohn*, auf dessen Zahlung bei Fälligkeit der ArbN verzichtet hatte (s. § 11 Anm. 57);
- *Übergangsgeld*, das einem unfreiwillig ausscheidenden ArbN die Zeit bis zur Erlangung einer neuen Beschäftigung erleichtern soll (BFH v. 21.8.1974 – VI R 243/71, BStBl. II 1975, 62);
- *Nachzahlungen von Versorgungsbezügen* an nicht versorgungsberechtigte Erben eines Versorgungsberechtigten (R 19.9 Abs. 2 Satz 2 LStR);
- *Renten aus der gesetzlichen Sozialversicherung und aus privaten Lebensversicherungen* einschl. Pensionskassen; sie sind, soweit es sich nicht um stfreie Zahlungen iSd. § 3 handelt, nach § 22 zu versteuern.

Einstweilen frei.

518–519

520

D. Abschmelzung der Freibeträge (Abs. 2 Satz 3)

Abschmelzungsschritte: Damit für die Gesetzesanwender einfach erkennbar ist, welcher Prozentsatz, welcher Höchstbetrag und welcher Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag im Jahr des Versorgungsbeginns gilt, wurden die jeweils maßgebenden Werte in tabellarischer Form unmittelbar in das Gesetz aufgenommen. Der Jahreshöchstbetrag des Versorgungsfreibetrags von bisher 3072 € wurde zu Beginn der Umstellungsphase auf einen durch 50 teilbaren Betrag (3000 €) festgesetzt, damit aus Gründen der besseren Praktikabilität für die jährlich sinkenden Beträge ein glatter Wert angewendet werden kann. Zur Kompensation der Absenkung des ArbN-Pauschbetrags erfolgte für die Bezieher von Versorgungsbezügen die Einführung eines Zuschlags zum Versorgungsfreibetrag.

Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag: Auf Vorschlag des Vermittlungsausschusses (BTDrucks. 15/2986, 17) wurde der Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag entgegen dem ursprünglichen Entwurf der BReg. (BTDrucks. 15/2150) dem durch das HBeglG 2004 v. 29.12.2003 (BGB1. I 2003, 3076; BStBl. I 2004, 120) mit Wirkung ab VZ 2004 um 124 € abgesenkten ArbN-Pauschbetrag angepasst. Damit aus Gründen der besseren Praktikabilität für die jährlich sinkenden Beträge ein glatter Wert angewendet werden konnte, wurde der Zuschlag zum Beginn der Umstellungsphase auf einen durch 50 teilbaren Betrag (900 € gegenüber 1000 € nach dem RegE) abgesenkt. Die Summe aus diesem Zuschlag von 900 €, dem Höchstbetrag des Versorgungsfreibetrags von 3000 und dem WK-Pauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. b) von 102 € (insgesamt 4002 €) entspricht in etwa der Summe aus ArbN-Pauschbetrag nach dem HBeglG 2004 von 920 € und dem im VZ 2004 geltenden Höchstbetrag des Versorgungsfreibetrags von 3072 € (insgesamt 3992 €). Die geringfügige Erhöhung um 10 € soll zum Ausgleich der bisher ungünstigen Besteuerung von Versorgungsbezügen im Vergleich zu Renten beitragen.

521

E. Bemessungsgrundlage für den Versorgungsfreibetrag (Abs. 2 Satz 4)

Erster voller Monat des Bezugs: Ausgangswert für die Ermittlung des Versorgungsfreibetrags ist der Versorgungsbezug für den ersten vollen Monat oder bei Versorgungsbezügen, die bereits vor Inkrafttreten der Neuregelung gezahlt wurden, der Versorgungsbezug für Januar 2005. Wegen des LStAbzugs bei Versorgungsbezügen ist der Versorgungsfreibetrag unmittelbar im Monat des Bezugs zu berücksichtigen und muss daher aus dem Zwölffachen des Monatsbezugs, einschließlich voraussichtlicher Sonderzahlungen im Kj., auf die zu diesem Zeitpunkt ein Rechtsanspruch besteht, ermittelt werden. Da bereits nach bisherigem Recht Sonderzahlungen zur Bemessungsgrundlage für den Versorgungsbezug gehörten, wurden auch nach der Neuregelung Sonderzahlungen in die Bemessungsgrundlage einbezogen. Ansonsten käme es in Fällen, in denen der Höchstbetrag des Versorgungsfreibetrags nicht ausgeschöpft wird, zu Schlechterstellungen.

Beispiel: A erhält ab 1.11.2004 monatlich 400 € Versorgungsbezüge, die unter § 19 fallen (Betriebsrente). Ab 1.7.2005 erhöhen sie sich auf 480 €. Im November 2005 wird eine Sonderzahlung (Weihnachtsgeld) iHv. 240 € gezahlt.

Versorgungsbezüge 2005

6 × 400 €	2400 €	
6 × 480 €	2880 €	
Weihnachtsgeld	<u>240 €</u>	5520 €
Versorgungsfreibetrag		
12 × 400 €	4800 €	
Weihnachtsgeld	<u>240 €</u>	
Summe	<u>5040 €</u>	
davon lt. Tabelle (Abs. 2 Satz 3) 40 %		2016 €

Da der Höchstbetrag lt. Tabelle von 3000 € nicht überschritten wird, erhält A keinen Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag (Abs. 2 Satz 5, s. Anm. 522). Der Versorgungsfreibetrag für den VZ 2005 iHv. 2016 € wird für die Zukunft als jährlich zu gewährenden Freibetrag festgeschrieben und ermäßigt die Einkünfte des A. Zusätzlich erhält A noch einen ArbN-Pauschbetrag von 102 € (§ 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. b).

Bruttobezüge als Ausgangswert: Auf der LStKarte eingetragene Freibeträge werden erst vom stpfl. Teil der Versorgungsbezüge abgezogen. Das gilt auch für den ArbNPauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. b). Bei Bemessung des Altersentlastungsbetrags (§ 24a) bleiben dagegen Versorgungsbezüge iSd. § 19 Abs. 2 außer Betracht (§ 24a Satz 2). Bei Kürzung der Versorgungsbezüge aus beamten- oder arbeitsrechtl. Gründen, weil der Versorgungsberechtigte zusätzlich Arbeitslohn aus einem gegenwärtigen Dienstverhältnis bezieht, ist nur der gekürzte Versorgungsbezug nach Abs. 2 begünstigt (R 19.8 Abs. 3 Satz 1 LStR).

Nachzahlung: Bei Nachzahlung von Versorgungsbezügen für mehrere Jahre (und ggf. Verteilung gem. § 34 Abs. 3) kann der Freibetrag nicht mehrfach, sondern nur einmal berücksichtigt werden. Das Gleiche gilt bei Abfindung von Versorgungsansprüchen (BFH v. 23.7.1974 – VI R 116/72, BStBl. II 1974, 680).

Neuberechnung der Freibeträge bei Erhöhung oder Kürzung der Versorgungsbezüge (s. Abs. 2 Satz 9, Anm. 530).

Zeitanteiligen Gewährung der Freibeträge bei unterjährigem Beginn der Versorgungszahlungen (Abs. 2 Satz 12, Anm. 534).

F. Begrenzung des Zuschlags zum Versorgungsfreibetrag (Abs. 2 Satz 5)

522

Keine negativen Einkünfte: Der Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag kann nur bis zur Höhe der um den Versorgungsfreibetrag geminderten Bemessungsgrundlage berücksichtigt werden. Damit wird verhindert, dass sich – entsprechend der bisherigen Regelung beim ArbN-Pauschbetrag – durch den Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag negative Einkünfte ergeben können. Dies war im Hinblick auf die relativ geringen Versorgungsleistungen der betrieblichen Altersversorgung häufiger der Fall (s. Beispiel in Anm. 521).

G. Konkurrenz unterschiedlicher Versorgungsbezüge (Abs. 2 Satz 6)

523

Freibetrag bei mehreren früheren Dienstverhältnissen: Bezieht ein ArbN aus mehreren früheren Dienstverhältnissen Versorgungsbezüge mit unterschiedlichem Bezugsbeginn, so sind der Versorgungsfreibetrag und der Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag zunächst entsprechend dem Jahr des Beginns des jeweiligen Versorgungsbezugs nach der Tabelle in Abs. 2 Satz 3 von jedem ArbG zu

ermitteln. Diese isolierte Berücksichtigung ist aus praktischen Gründen geboten, da ein ArbG nicht wissen kann, ob ein weiterer Versorgungsbezug gezahlt wird. Allerdings kann sich dadurch im Kj. insgesamt ein höherer stfreier Betrag als die in Abs. 2 Satz 3 vorgesehenen Höchstbeträge ergeben. Eine Berücksichtigung ist aber insgesamt nur bis zum einmaligen Ausschöpfen des Höchstbetrags des Versorgungsfreibetrags und des Zuschlags zum Versorgungsfreibetrag möglich. Der Ausgleich hat dabei im EStVeranlagungsverfahren zu erfolgen (BTDrucks. 15/2150, 39; s. Anm. 512).

Billigkeitsregelung: Da bei Beginn des Versorgungsbezugs in verschiedenen Jahren unterschiedliche Höchstbeträge gelten, regelt Abs. 2 Satz 6 zu Gunsten der Empfänger von Versorgungsbezügen, dass sich der Höchstbetrag des Versorgungsfreibetrags und der Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag nach der Zurechnungsperiode (Kohorte) des ersten Versorgungsbezugs bestimmen. Diese Begrenzung kann nur im Veranlagungsverfahren zur ESt. geprüft werden. Der Versorgungsempfänger erfüllt dabei, da er Versorgungsbezüge von verschiedenen ehemaligen ArbG erhält, wie bisher einen Pflichtveranlagungsstatbestand.

524 **H. Billigkeitsregelung für Hinterbliebenenbezug (Abs. 2 Satz 7)**

Beibehaltung von Prozentsatz, Höchstbetrag und Zuschlag: Aus Gründen der Gleichbehandlung mit den Rentenempfängern werden Hinterbliebene in dieselbe „Kohorte“ eingereiht wie der ursprüngliche Versorgungsempfänger. Entsprechend bleiben der dem ursprünglichen Versorgungsempfänger gewährte Prozentsatz für den Versorgungsfreibetrag, der Höchstbetrag des Versorgungsfreibetrags und der Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag erhalten. Diese sind bei der Neuberechnung der Freibeträge entsprechend zu berücksichtigen.

Beispiel: Sachverhalt wie in Anm 521 mit der Maßgabe, dass A im Januar 2006 verstirbt. Seine Witwe erhält eine verminderte betriebliche Altersversorgung von monatlich 320 €.

Versorgungsbezüge 2006		
12 × 320 €	3 840 €	
Weihnachtsgeld	<u>240 €</u>	4 080 €
Versorgungsfreibetrag		
12 × 320 €	3 840 €	
Weihnachtsgeld	<u>240 €</u>	
Summe	<u>4 080 €</u>	
davon lt. Tabelle 40 % (keine Absenkung auf 38,4 % wegen Billigkeitsregelung in Abs. 2 Satz 7)		2 016 €

525 **I. Dauerhafte Festschreibung (Abs. 2 Satz 8)**

Keine individuelle Abschmelzung: Der Versorgungsfreibetrag und der Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag werden als fester Jahresfreibetrag für die gesamte Laufzeit der Versorgungsleistung festgeschrieben. Eine individuelle Anpassung an Veränderungen erfolgt im Regelfall nicht (zu den Ausnahmen s. Abs. 2 Sätze 10 f; Anm. 531 f.).

Keine gesonderte Feststellung: Obwohl die Berechnung des Versorgungsfreibetrags zzgl. des Zuschlags zum Versorgungsfreibetrag nur einmal im Zeitpunkt der erstmaligen Zahlung von Versorgungsbezügen bzw. in Fällen, in denen der

Stpfl. bereits vor dem 1.1.2005 Versorgungsbezüge erhalten hat, einmal in 2005 erfolgt, geschieht dies nicht im Rahmen einer einheitlichen und gesonderten Feststellung. Der ermittelte Wert ist vom FA lediglich festzuhalten und bei allen weiteren Veranlagungen mit Versorgungsbezügen zugrunde zu legen. Aus Gründen der Rechtssicherheit und -klarheit hätte sich solch eine Regelung mit einem förmlichen Grundlagenbescheid angeboten, denn in der Praxis kann die nicht förmliche Festschreibung zu Schwierigkeiten führen, da dieser Betrag sich bis 2040 auswirken kann.

Einstweilen frei.

526–529

J. Keine Neuberechnung bei Regelanpassung der Versorgungsleistungen (Abs. 2 Satz 9) 530

Regelmäßige Anpassungen des Versorgungsbezugs, wie zB die Anpassungen nach § 16 BetrAVG, führen nicht zu einer Neuberechnung des Versorgungsfreibetrags und des Zuschlags zum Versorgungsfreibetrag. Vielmehr wird der zu Beginn der Versorgungsleistung festgeschriebene Versorgungsfreibetrag und der Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag auch für die neuen, möglicherweise erhöhten Bezüge beibehalten (vgl. Beispiel in Anm. 521). Die Anpassung unterbleibt allerdings nur dann, wenn sich weder der Grund für die Versorgungsleistung noch die Berechnungsgrundlage der Versorgungsbezüge verändert. Bei einer Veränderung des Versorgungsbezugs dem Grunde nach gelten Abs. 2 Sätze 10 und 11.

K. Neuberechnung der Freibeträge bei außergewöhnlichen Veränderungen (Abs. 2 Satz 10) 531

Vorliegen bestimmter Umstände: Die erst auf Vorschlag des Vermittlungsausschusses (BTDrucks. 15/2986) aufgenommenen Sätze 10 und 11 sehen bei Änderungen des Versorgungsbezugs aufgrund besonderer Umstände eine Ausnahme von der Festschreibung des Versorgungsfreibetrags und des Zuschlags zum Versorgungsfreibetrag für die Zukunft vor. Es wäre – im Vergleich zu einer Änderung ohne besondere Umstände – nicht sachgerecht, den nach den Verhältnissen bei Beginn des Versorgungsbezugs berechneten Versorgungsfreibetrag und den Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag zu Lasten oder zu Gunsten des Versorgungsempfängers in unveränderter Höhe beizubehalten, wenn sich die Versorgungsbezüge aufgrund besonderer Umstände verringern oder erhöhen. Änderungen des Versorgungsbezugs, die ihre Ursache im Anrechnungs-, Ruhens-, Erhöhungs- oder Kürzungstatbestand haben, führen damit stets zu einer Neuberechnung.

Anwendungsfälle: In einer nicht geringen Anzahl von Fällen ändert sich die Höhe eines Versorgungsbezugs im Laufe der Zeit durch besondere Umstände. Der Bezug kann aber auch von Anfang an gemindert sein. So werden beamtenrechtl. Versorgungsbezüge gemindert, wenn ein Versorgungsberechtigter daneben anderes Einkommen bezieht. Dies sind insbes. Erwerbs- oder Erwerbsersatz Einkommen (§ 53 BeamtVG), andere Versorgungsbezüge (§ 54 BeamtVG), Renten (§ 55 BeamtVG) oder Versorgungsbezüge aus zwischenstaatlicher und überstaatlicher Verwendung (§ 56 BeamtVG). Bei Wegfall solcher Anrechnungstatbestände erhöht sich der Versorgungsbezug entsprechend.

Neben dem Zusammentreffen mit anderem Einkommen haben auch Kürzungen mit familienrechtl. Ursprung Eingang in das Versorgungsrecht gefunden (§ 57 BeamtVG). Bei nicht beamtenrechtl. Versorgungsbezügen können aus ähnlichen Rechtsgründen ebenfalls Kürzungen oder Erhöhungen eintreten (§ 5 BetrAVG). Entscheidend ist, dass es sich nicht um eine regelmäßige, mechanische Veränderung des Versorgungsbezugs handelt, sondern um eine Veränderung der Berechnungsgrundlage.

Beispiele für eine durchzuführende Neuberechnung sind

- die Gewährung eines zusätzlichen weiteren Versorgungsbezugs,
- die Erhöhung des Versorgungsbezugs beim Übertritt vom Vorruhestand in den regulären Ruhestand (im Regelfall nach Vollendung de 65. Lebensjahres),
- eine Scheidung mit entsprechendem Versorgungsausgleich,
- die Anerkennung zusätzlicher Versorgungszeiten erst ab einem bestimmten Lebensjahr,
- die Beendigung einer neben dem Versorgungsbezug geleisteten Arbeit, deren Einkommen auf die Versorgungsleistungen angerechnet wurden.

532

L. Durchführung der Neuberechnung (Abs. 2 Satz 11)

Beibehaltung der Berechnungsperiode (Kohorte): Bemessungsgrundlage für die Neuberechnung ist der geänderte Versorgungsbezug. Für die Bestimmung des Prozentsatzes, des Höchstbetrags des Versorgungsfreibetrags und des Zuschlags zum Versorgungsfreibetrag bleibt dabei das Jahr des Beginns des Versorgungsbezugs maßgebend (Kohortenprinzip). Eine betragsmäßige Änderung ergibt sich im Ergebnis somit nur dann, wenn der Versorgungsbezug unterhalb der Grenze liegt oder aufgrund der Anrechnung die Grenze unterschreitet, bei der der Höchstbetrag des Versorgungsfreibetrags erreicht wird. Dies ist bei einem Versorgungsbezug von 7 500 € jährlich der Fall (zB bei Versorgungsbeginn 2005: 40 % von 7 500 € = 3 000 €). Bei unterschiedlicher Höhe von Versorgungsfreibetrag und Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag im Kj. der Änderung ist für das Kj. der höchste Betrag anzuwenden. Dies dient der Vereinfachung, insbes. bei der Veranlagung.

Keine Bagatellgrenze: Von einer betragsmäßigen Mindestgrenze für die Neuberechnung wurde abgesehen, weil eine solche Grenze das Verfahren bei maschineller Berechnung der Versorgungsbezüge erschweren würde.

Keine monatsmäßige Aufteilung: Offen ist die Frage, wie die Differenz zwischen einem neuen Versorgungsfreibetrag und dem bisherigen Versorgungsfreibetrag im Fall einer Neuberechnung zu behandeln ist. Zum einen enthält das Gesetz die Regelung, dass eine Kürzung für jeden vollen Kalendermonat, für den keine Versorgungsbezüge gezahlt werden, vorzunehmen ist (Abs. 2 Satz 12; s. Anm. 534). Abs. 2 Satz 10 regelt dagegen ausdrücklich, dass in Neuberechnungsfallen bei geänderter Pensionshöhe der höchste Versorgungsfreibetrag zu gewähren ist. UE geht hier die Regelung des Abs. 2 Satz 10 vor, so dass es bei einer Veränderung der Freibeträge nicht zu einer monatsmäßigen Aufteilung des Versorgungsfreibetrags innerhalb des VZ kommt.

Berücksichtigung zwischenzeitlicher regelmäßiger Anpassungen: Im Schrifttum wird die Ansicht vertreten, dass bei einer Neuberechnung der Freibeträge wegen außergewöhnlicher Veränderungen die zwischenzeitlich angefallenen regelmäßigen Anpassungen nicht zu berücksichtigen sind (vgl. RISTHAUS,

DB 2004, 1329). Unter Hinweis auf die für Versorgungsrenten in § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa ausdrücklich getroffene Regelung, dass solche Änderungen keine Berücksichtigung finden wird, dies auch für Versorgungsleistungen gefordert. Die FinVerw. hat in diesem Punkt allerdings mit dankenswerter Klarheit die unter Gründen der Verwaltungsvereinfachung begrüßenswerte Einbeziehung zwischenzeitlicher allgemeiner Veränderungen verfügt, indem als Bemessungsgrundlage für die Neuberechnung von der aktuellen Versorgungsleistung auszugehen ist (BMF v. 24.2.2005, BStBl. I 2005, 429 Tz. 65).

M. Unterjähriger Bezug der Versorgungsleistung (Abs. 2 Satz 12) 533

Zwölfteilung: Der Versorgungsfreibetrag und der Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag sind anteilig für die Monate zu kürzen, in denen keine Versorgungsbezüge gezahlt werden. Damit wird ausgeschlossen, dass in Jahren, in denen solche Zahlungen nur in wenigen Monaten erfolgen, unvertretbar geringe oder sogar negative Einkünfte entstehen können. Bei Zahlung mehrerer Versorgungsbezüge erfolgt eine Kürzung nur für Monate, für die keiner der Versorgungsbezüge geleistet wird (vgl. BMF v. 24.2.2005, BStBl. I 2005, 429 Tz. 65). Damit hat die FinVerw. klargestellt, dass in Fällen der Anpassung der Freibeträge im VZ der Anpassung regelmäßig die höheren Freibeträge zu gewähren sind.

Einstweilen frei.

534–599

ABC der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

600

Abfälle aus dem Herstellungsprozess, die dem ArbN unentgeltlich überlassen werden, bilden Arbeitslohn; bei der Verwertung von Abfällen ohne Wissen des ArbG fehlt allerdings der Veranlassungszusammenhang zwischen ArbNStellung und Einnahme (s. Anm. 154, 155); allerdings Sammeln von „Cola-Flaschen“ selbständige Tätigkeit (BFH v. 6.6.1973 – I R 203/71, BStBl. II 1973, 727).

Abfindung: s. auch Anm. 275 (Schadensersatz). Allg. zur Besteuerung von Abfindungen vgl. SCHMITZ, Besteuerung von Abfindungen und Entschädigungen bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses, Köln 1997.

▶ *Zugehörigkeit zum Arbeitslohn:* Die Entschädigung, die ein ArbN oder sein Rechtsnachfolger als Ersatz für entgangenen oder entgehenden Arbeitslohn (einschl. Versorgungsansprüche, BFH v. 24.4.1991 – XI R 9/87, BStBl. II 1991, 723) oder für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit erhält, gehört grundsätzlich zum stpfl. Arbeitslohn (§ 24 Nr. 1 EStG, § 2 Abs. 2 Nr. 2 LStDV). Anders allerdings die Entschädigung für schuldhaft verweigerte Wiedereinstellung: kein Arbeitslohn (BFH v. 6.7.2005 – IX R 46/04, BStBl. II 2006, 55).

▶ *Zugehörigkeit zu anderen Einkünften:* Keine Abfindung für entgehenden Arbeitslohn, sondern Einnahmen aus selbständiger Arbeit iSd. § 18 liegen vor, wenn ein ArbN aus seinem Dienstverhältnis ausscheidet, eine selbständige Tätigkeit für einen bestimmten Auftraggeber aufnimmt und dieser ihn für den Verlust der Pensionsansprüche aus dem früheren Dienstverhältnis entschädigt (BFH v. 13.4.1962 – VI 255/59 U, BStBl. III 1962, 306); vgl. Anm. 165. Entsprechendes gilt für das Entgelt für ein umfassendes Wettbewerbsverbot (BFH v. 12.6.1996

– XI R 43/94, BStBl. II 1996, 516), auch hier liegt eine sonstige Einnahme gem. § 22 Nr. 3 vor.

Abgeordnete des Dt. Bundestags und der Landtage stehen in dieser Eigenschaft nicht in einem Dienstverhältnis (vgl. ausf. § 22 Anm. 295 ff.). Bezüge, die Mitglieder des Bundestags für ihre Tätigkeiten als Vorstandsmitglieder, Parlamentarische Geschäftsführer oder Vorsitzende von Arbeitskreisen der Fraktionen erhalten, sind je nach den Umständen des einzelnen Falls Einnahmen aus nichtselbst. Arbeit oder sonstige Einnahmen iSd. § 22 (s. § 22 Anm. 291). Entschädigungszahlungen für die Übernahme eines Regierungsamts sind Arbeitslohn (BFH v. 6.3.2002 – XI R 51/00, BStBl. II 2002, 516).

Assistenten von Abgeordneten sind deren ArbN (o.V., FR 1984, 364).

Abgrenzung der Einkünfte aus nichtselbst. Arbeit zu den übrigen Einkunftsarten: s. Anm. 19, 70 ff.

Abschlussgebühr für Bausparverträge, die Bausparkassen gegenüber ihren Mitarbeitern erlassen, sind Arbeitslohn (BMF v. 28.3.1994, BStBl. I 1994, 233), s. aber Erl. zum Rabattfreibetrag (§ 8 Anm. 145 ff.).

Abtretung:

► *Abtretung einer Forderung des ArbN auf Arbeitslohn* an einen Dritten und Lohnpfändung: s. Anm. 123. Die Abtretung bewirkt dabei nicht, dass der Empfänger den Tatbestand der Einkünfteerzielung erfüllt (BFH v. 23.1.1985 – I R 64/81, BStBl. II 1985, 330).

► *Abtretung einer Forderung des ArbG gegen einen Dritten* an den ArbN zur Befriedigung von dessen Arbeitslohnanspruch:

– *Abtretung zahlungshalber (erfüllungshalber)*: Im Regelfall der Abtretung zahlungshalber sind erst die Zahlungen, die der ArbN vom Schuldner erhält, Arbeitslohn, so als hätte der ArbG selbst den Lohn erst jetzt gezahlt.

– *Abtretung an Zahlung Statt*: Tritt der ArbG die Forderung ausnahmsweise an Zahlungen Statt ab, so ist bereits die Abtretung der Forderung ein geldwerter Vorteil, der dem ArbN im Zeitpunkt der Abtretung in Höhe des gemeinen Werts der Forderung zufließt; s. § 11 Anm. 58.

Adressenschreiber: s. „Heimarbeiter“.

Ärztepropagandist kann ArbN sein, wenn er nur für ein Unternehmen tätig ist und festes Gehalt bezieht (BFH v. 14.6.1985 – VI R 150–152/82, BStBl. II 1985, 661); zur Selbständigkeit eines Ärztepropagandisten vgl. BFH v. 27.4.1961 – IV 329/58 U, BStBl. III 1961, 315.

Ärztliche Betreuung der Belegschaft zur Hebung des Gesundheitszustands und damit der Arbeitsleistung ist nicht durch das Dienstverhältnis veranlasst, sondern liegt im überwiegenden Interesse des ArbG; s. Anm. 186.

Agent: s. „Handelsvertreter“, „Versicherungsvertreter“.

Aktien als Arbeitslohn: s. Anm. 211; StBefreiung für unentgeltliche oder verbilligte Überlassung von Aktien nach § 3 Nr. 39. Für vor dem 1.4.2009 überlassene Aktien kann sich die Steuervergünstigung bis VZ 2015 ergeben (§ 19a iVm. § 52 Abs. 35).

Aktioptionen (Stock Options): Überlassung von Aktioptionen als Arbeitslohn s. Anm. 213.

Allgemeiner Studentenausschuss: s. „AStA“.

Altersteilzeit: Bestimmte Leistungen nach dem Altersteilzeitgesetz v. 23.7.1996 (BGBl. I 1996, 1078) sind stfrei gem. § 3 Nr. 28; s. Erl. dort.

Altersversorgungsbeiträge des ArbN bewirken, dass die ganz oder teilweise auf diesen Beiträgen beruhenden Versorgungsleistungen nicht Arbeitslohn sind; s. Anm. 326–329.

Amateursportler ist im Regelfall ArbN (BFH v. 23.10.1992 – VI R 59/91, BStBl. II 1993, 303; FG Düss. v. 4.5.2000, EFG 2001, 136, rkr.); s. auch „Sportler“.

Angehörige: Über Arbeitsverhältnisse zwischen Ehegatten s. § 2 Anm. 172.

Ankaufsrecht (Optionsrecht): zur Überlassung von Anteilsoptionen (Stock Options): s. ausführlich Anm. 213; s. auch „Vorkaufsrecht“

Annahmestelle (Lotto- und Toto-Annahmestelle s. § 18 Anm. 246, 247): Annahmestelle eines Reinigungs- oder Wäschereibetriebs idR gewerblich tätig.

Annehmlichkeiten: s. Aufmerksamkeiten, Anm. 135.

Anwaltsvertreter als Vertreter eines anderen Rechtsanwalts oder Notars ist in aller Regel selbständig (sofern nicht schon früher beim Vertretenen angestellt gewesen); glA o.V., HFR 1979, 319. Für Selbständigkeit spricht: Bestellung durch Justizhoheitsakt, beim Notarverweser Innehaben eines öffentlichen Amtes (BFH v. 12.9.1968 – V 174/65, BStBl. II 1968, 811: Notar als Notarverweser hat die Stellung eines Notars), Ausübung einer anspruchsvollen geistigen Tätigkeit unabhängig von den Weisungen des Vertretenen und in freier Bestimmung von Zeit und Art der Ausführung.

Anzeigenwerber: Selbständig, wenn es ihm überlassen bleibt, ob und wann er gegen Provision tätig wird, und wenn insbes. über die Dauer seiner Tätigkeit nichts vereinbart worden ist. Er kann aber auch nach dem Gesamtbild der Verhältnisse unselbständig sein, selbst wenn er gegen Provision arbeitet, ein gewisses Unternehmerrisiko trägt, für seine Kosten zT selbst aufkommen muss und der auftraggebende Verlag es ablehnt, Sozialversicherungsbeiträge zu leisten (BFH v. 28.7.1977 – V R 98/76, DB 1977, 2170).

Anzeigenblätter: s. „Zusteller“.

Apothekervertreter: Selbständiger Apotheker als Urlaubsvertreter eines Apothekers ist nichtselbst. (vgl. BFH v. 20.2.1979 – VIII R 52/77, BStBl. II 1979, 414: Haupt- u. Nebentätigkeit sind grundsätzlich getrennt voneinander zu beurteilen).

Arbeitgeber: Begriffsbestimmung des ArbG s. Anm. 62 ff.; Ehegatte als ArbG s. Anm. 63.

Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung sind stfrei, s. Erl. zu § 3 Nr. 62; s. auch „Baugewerbe“.

Arbeitnehmer: Begriffsbestimmung des ArbN s. Anm. 60 ff.; ArbN als ArbG eines anderen ArbN s. Anm. 63; Ehegatte als ArbN s. Anm. 63;

Arbeitnehmerbeiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung, die der ArbG übernimmt, sind Arbeitslohn, beim ArbN allerdings als SA berücksichtigungsfähig; Ausnahme: Kein Arbeitslohn, wenn der ArbG wegen zunächst fehlerhafter Berechnung zur Nachentrichtung herangezogen wird (BFH v. 29.10.1993 – VI R 4/87, BStBl. II 1994, 194).

Arbeitnehmersparzulage nach dem 5. VermBG gehört nicht zu den stpfl. Einnahmen (§ 13 Abs. 3 des 5. VermBG).

Arbeitnehmerüberlassung: s. Anm. 64.

Arbeitsessen, das ein ArbG im Hinblick auf den günstigen Verlauf eines Arbeitseinsatzes seinen ArbN gewährt, kann im überwiegenden Interesse des

ArbG erfolgen und stellt dann keinen Arbeitslohn dar (BFH v. 5.5.1994 – VI R 55–56/92, BStBl. II 1994, 771); s. auch ausf. Anm. 186.

Arbeitsförderung: Leistungen nach dem SGB III sind stfrei, s. Erl. zu § 3 Nr. 2.

Arbeitskammer (Pflichtzusammenschluss von ArbN im Bundesland Bremen): Übernahme der Beiträge durch den ArbG bildet Arbeitslohn, jedoch kann der ArbN in gleicher Höhe WK geltend machen (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 3).

Arbeitskleidung (Berufskleidung): Die Überlassung typischer Berufskleidung ist grundsätzlich stfrei; vgl. allgemein Erl. zu § 3 Nr. 31, bei bestimmten Angehörigen des öffentlichen Diensts (Bundeswehr, Bundesgrenzschutz, Polizei, Feuerwehr) vgl. Erl. zu § 3 Nr. 4. Zu Fällen durchlaufender Gelder und des Auslagenersatzes s. Erl. zu § 3 Nr. 50. Zur Überlassung von bürgerlicher Kleidung s. Anm. 186.

Arbeitslohn: Begriff des Arbeitslohns s. Anm. 101 ff.

Arbeitslosengeld nach dem SGB III ist stfrei, s. Erl. zu § 3 Nr. 2; aber Progressionsvorbehalt, s. § 32b Anm. 66.

Arbeitsmittel: Ihre Bereitstellung (zB von Werkzeugen, Arbeitsmaschinen) durch den ArbG ist kein Arbeitslohn (zB BFH v. 10.11.1961 – VI 197/60 U, BStBl. III 1962, 50); s. allg. Anm. 140.

Arbeitsplatz: Aufwendungen des ArbG für die Ausgestaltung des Arbeitsplatzes des ArbN erfolgen im überwiegenden Interesse des ArbG und bilden keinen Arbeitslohn (s. allg. Anm. 185, 186).

Arbeitssicherstellungsgesetz: Nach § 17 Abs. 1 Satz 1 und 2 Arbeitssicherstellungsg v. 9.7.1968 (BGBl. I 1968, 787) wird Bürgern, die im Verteidigungsfall oder in Spannungszeiten in ein Arbeitsverhältnis verpflichtet werden, in bestimmtem Umfang die Minderung ihres Nettoeinkommens erstattet. Diese Leistungen sind stfrei (§ 17 Abs. 1 Satz 3 des Gesetzes); uE nur klarstellend, da die Arbeitsleistung aufgrund eines öffentlich-rechtl. Zwangsverhältnisses erfolgt (s. Anm. 73).

Arbeitszeitkonto: Zuschüsse des ArbG zum Arbeitszeitkonto des ArbN führt erst bei Auszahlung an den ArbN zu Arbeitslohn (glA WELLISCH/QUAST, DStR 2007, 54).

Arbeitszimmer: Mietet der ArbG einen Raum im Haus des ArbN, um diesen dem ArbN als häusliches Arbeitszimmer zur Verfügung zu stellen, handelt es sich nicht um Arbeitslohn, sondern um Miete (BFH v. 19.10.2001 – VI R131/00, BStBl. II 2002, 300). UE zu formalistisch, denn die Vereinbarung über das Arbeitszimmer wurde aufgrund des Arbeitsverhältnisses begründet und steht in unmittelbarem Zusammenhang mit diesem.

Artist, der sich auf Wochen oder Monate zu einem täglichen Auftreten verpflichtet, ist idR nichtselbst. (BFH v. 16.3.1951 – IV 197/50 U, BStBl. III 1951, 97), sonst Gewerbetreibender (vgl. auch BMF v. 5.10.1990, BStBl. I 1990, 638 betr. einmalige Mitarbeit bei einer Produktion).

Arzneimittel: s. „Medikamente“.

Arzt: s. ferner „Arztvertreter“, „Gefängnisarzt“, „Krankenhausarzt“, „Musterrungsvertragsart“. Ein niedergelassener Arzt mit eigener Praxis ist regelmäßig selbständig tätig. Ein in einem Krankenhaus oder bei einer Behörde (Amtsarzt, Universitätsdozent) angestellter Arzt übt regelmäßig nichtselbst. Arbeit aus. Die Beurteilung von Nebentätigkeiten richtet sich nach Aufgabe der sog. „Abfärbetheorie“ durch den BFH (vgl. Anm. 90) nicht mehr nach der Haupttätigkeit.

Gutachten können von angestellten Ärzten in selbständiger oder nichtselbst. Arbeit erstattet werden. UE ist für die Einordnung der Gutachtertätigkeit eines angestellten Arztes entscheidend, ob der Arzt das Gutachten für seinen ArbG (nichtselbst.) oder in eigener Verantwortung unter eigenem Namen (selbst.) erstellt; s. auch „Poolung von Einnahmen“.

Arztvertreter ist regelmäßig selbständig (BFH v. 10.4.1953 – IV 429/52 U, BStBl. III 1953, 142; RFH v. 8.6.1934, RStBl. 1934, 1041). Dies gilt auch für einen Arztvertreter ohne eigene Praxis (o.V., FR 1979, 319); s. aber BFH v. 22.3.1968 – VI R 228/67, BStBl. II 1968, 455; v. 11.11.1971 – IV R 241/70, BStBl. II 1972, 213.

AStA (Allgemeiner Studentenausschuss): zB AStA-Referenten sind stl. ArbN (BFH v. 22.6.2008 – VI R 51/05, BStBl. II 2008, 981; vgl. Anm. 60).

Assistenzarzt: Über Beteiligung der Mitarbeiter von Chefarzten an deren Liquidationseinnahmen s. „Poolung von Einnahmen“.

Aufdrängen eines Vorteils aufgrund der abhängigen ArbNStellung kann dazu führen, dass die Zuwendung im weit überwiegenden Interesse des ArbG erfolgt, s. Anm. 185, 186.

Aufenthaltsräume: Ihre Bereitstellung bildet auch bei überdurchschnittlich guter Ausstattung nur eine bloße Aufmerksamkeit, keinen Arbeitslohn (s. allg. Anm. 135).

Aufgabe der Arbeit gegen Entgelt: s. Anm. 275 Schadenersatz, „Abfindung“.

Aufmerksamkeiten (geringer oder fehlender geldwerter Vorteil, fehlende Marktgängigkeit, kein Belohnungscharakter) sind grds. nicht stbar; s. ausf. Anm. 135.

Aufsichtsratsmitglied: Grundsätzlich selbständig tätig (§ 18 Abs. 1 Nr. 3; § 18 Anm. 268), auch als ArbNVertreter (BFH v. 27.7.1972 – V R 136/71, BStBl. II 1972, 810; v. 9.10.1980 – VI R 81/76, BStBl. II 1981, 29).

Aufstockungsbeträge nach dem AltersteilzeitG v. 20.12.1988 (BGBl. I 1988, 2343; BStBl. I 1989, 40) bei gleitendem Übergang in den Ruhestand sind stfrei; s. § 3 Nr. 28 Anm. 2.

Aufwandsentschädigungen: s. Anm. 215; vgl. auch Erl. zu § 3 Nr. 13, 16 und 26.

Au-pair-Mädchen, das nicht in den geschäftlichen Organismus oder Haushalt, sondern in die Familie integriert war und nur Taschengeld erhielt, wurde nicht als ArbN angesehen von FG Hamb. v. 17.5.1982, EFG 1983, 21, rkr. (krit. Risse, BB 1983, 680).

Ausbildungsbeihilfen (s. auch „Beamtenanwärter“):

▶ *Ausbildungsbeihilfen aus öffentlichen Mitteln* können gem. § 3 Nr. 11 oder Nr. 44 stfrei sein;

▶ *Beihilfen des ArbG* zur Ausbildung oder Fortbildung seiner ArbN sind, wie die unmittelbaren Aufwendungen für die Fortbildung auch, zwar durch das Dienstverhältnis veranlasst, erfolgen aber im Zweifel im überwiegenden Interesse des ArbG (s. Anm. 185,186); zum Abzug eines entsprechenden Betrags als WK, wenn ausnahmsweise Arbeitslohn anzunehmen ist (zB Erwerb des PKW-Führerscheins), s. § 9 Anm. 268–279.

BFH v. 11.8.1972 – VI R 274/70, BStBl. II 1972, 917; v. 11.10.1973 – VIII R 187/71, BStBl. II 1974, 200; v. 16.1.1974 – I R 81/72, BStBl. II 1974, 291 (293); v. 7.7.1976 – I R 180/74, BStBl. II 1976, 753 (755); v. 13.2.1980 – I R 178/78, BStBl. II 1980, 386 (388f).

Im Hinblick auf ein künftiges Dienstverhältnis geleistete Ausbildungsbeihilfen (Studienbeihilfen), die nicht aus öffentlichen Mitteln fließen (s. weiter oben), sind Arbeitslohn, können aber auch, wenn sie zurückbezahlt werden müssen, Darlehen bilden.

Ausgleichszahlungen

- die der Stpfl. während seiner Beurlaubung bei einem ArbG und seiner Tätigkeit für einen anderen ArbG von einem Dritten erhält, bilden Arbeitslohn im Rahmen des zweiten Dienstverhältnisses;
- zum Ausgleich erhöhter Lebenshaltungskosten im Ausland (Kaufkraftausgleich): s. § 3 Nr. 64, R 3.64 LStR.
- Ausgleichszahlungen eines geschiedenen ArbN zum Erhalt seiner Versorgungsansparungen sind sofort abziehbare WK (s. Anm. 317)

Auslagenersatz: s. Anm. 140.

Ausland: Zum Verhältnis inländ. und ausländ. Einkünfte aus nichtselbst. Arbeit s. Anm. 93–95; s. auch „Grenzgänger“.

Ausländische Sportler und Künstler: vgl. „Beschränkt stpfl. Sportler und Künstler“.

Auslandsreise: Zur Behandlung von Auslandsreisen, die auch unter touristischem Aspekt von Interesse für den ArbN sind, s. Anm. 235–239.

Auslösungen: s. Anm. 160–162; vgl. auch Erl. zu § 3 Nr. 16.

Aussperrungsunterstützungen, die ein ArbN von seiner Gewerkschaft erhält, sind uE ebenso zu beurteilen wie eine Streikunterstützung (kein Arbeitslohn), s. Anm. 171, 172.

Auszubildender (Lehrling) ist nach hM ArbN des Ausbildenden (BFH v. 18.7.1985 – VI R 93/80, BStBl. II 1985, 644). Dies gilt auch dann, wenn der Auszubildende für die Ausbildung öffentliche Mittel erhält. AA allerdings die arbeitsgerichtliche Rspr.: BArbG v. 12.6.1986 – 6 ABR 8/83, BB 1986, 2061; E. SCHMIDT, BB 1983, 1092; E. SCHMIDT, BB 1984, 191 (kein Leistungsaustausch von Arbeitsleistung gegen Lohn). Vgl. auch „Praktikanten“. Ferner kann schon während der Ausbildung ein Dienstverhältnis zum künftigen ArbG bestehen, s. „Ausbildungsbeihilfen“, „Beamtenanwärter“.

Bäder: Ihre Bereitstellung im Betrieb erfolgt im überwiegenden Interesse des ArbG (s. Anm. 186), nicht hingegen die gelegentliche Überlassung von Eintrittskarten zu öffentlichen Badeanstalten (aber möglicherweise unter Freigrenze, § 8 Abs. 2 Satz 9); erst recht nicht Barzuwendungen für die Benutzung öffentlicher Bäder.

Bahncard: Gewährung durch den ArbG kann stfrei sein, wenn zu Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte eingesetzt; vgl. § 3 Nr. 34 Anm. 7.

Bahn AG: Freifahrkarten bilden einen Sachbezug und werden entsprechend § 8 Abs. 3 besteuert (§ 8 Anm. 145 ff., 180 „Freifahrten und Freiflüge“); Ausnahme: unentgeltliche Fahrten zwischen der Wohnung und Arbeitsstätte: stbefreit gem. § 3 Nr. 34, und Sammelbeförderung zB von Bastrupps zu ihren Einsatzstellen: stbefreit nach § 3 Nr. 32; Erl. siehe jeweils dort.

Bahnversicherungsanstalt (chem. Bundesbahnversicherungsanstalt): Die von der Bahnversicherungsanstalt gezahlten Zusatzrenten sind nur mit dem Ertragsanteil stbare Leibrenten und keine Einnahmen aus nichtselbst. Arbeit (BFH v. 30.5.2001 – VI R 159/99, BStBl. II 2001, 815; v. 24.7.1996 – X R 105/95, BStBl. II 1996, 650).

Bankangestellter: s. „Provision“, „Vermittlungstätigkeit“.

Barablösungen des ArbG sind grundsätzlich Arbeitslohn; ggf. liegen beim ArbN WK vor (vgl. BFH v. 6.11.2001 – VI R 54/00, BStBl. II 2002, 164 betreffend die Barablösung von Kfz.-Kosten).

Bardamen (Animierdamen): s. „Prostituierte“.

Baudarlehen des ArbG an den ArbN: Über Zinsverzicht als Arbeitslohn s. „Zinsersparnis“.

Baugewerbe: Schlechtwettergeld, Wintergeld, Fahrtkostenersatz, Trennungsbefreiung und sonstige Leistungen nach dem SGB III sind stfrei (Erl. zu § 3 Nr. 2); s. aber § 32b (Progressionsvorbehalt). Baustellenzulagen wegen ungünstiger Unterkunft oder dergl. können Auslösungen sein; als sog. Erschwerniszuschläge sind sie stpfl. Arbeitslohn (§ 2 Abs. 2 Nr. 7 LStDV).

Baukostenzuschuss, den der ArbG dem ArbN ohne jede Auflage als verlorenen Zuschuss zum Bau oder Erwerb eines Wohnhauses oder einer Eigentumswohnung gewährt, ist Arbeitslohn.

Bausparkasse: Über Verzicht auf die Abschlussgebühr beim Abschluss von Bausparverträgen mit den eigenen Mitarbeitern der Bausparkasse s. „Provision“.

Beamte sind ungeachtet ihrer öffentlich-rechtl. Stellung ArbN im stl. Sinn (s. Anm. 203). Sie können aber daneben selbständig tätig werden, zB als Schriftsteller, Ausbilder und Fachvortragender (s. Anm. 90–92).

Beamtenanwärter ist ArbN (BFH v. 21.1.1972 – VI R 337/70, BStBl. II 1972, 261 betr. Finanzanwärter; s. auch „Referendar“ und „Unterhaltszuschüsse“).

Bedingter Arbeitslohn: Eine auflösende Bedingung ändert nichts an der Natur der Einnahme als Arbeitslohn. Zahlungen, die während der Dauer eines Ausbildungslehrgangs geleistet werden mit der Verpflichtung zur Rückzahlung, falls der ArbN aus dem Dienstverhältnis innerhalb bestimmter Zeit ausscheidet, sind daher Arbeitslohn; s. § 11 Anm. 29, dort auch über „aufschiebende Bedingung“.

Beerdigung: Die Kosten der Beerdigung eines ArbN sind grundsätzlich von seinen Erben zu tragen. Aufwendungen des ArbG für die Beerdigung eines ArbN bilden daher Arbeitslohn der Erben (Einnahmen aus einem früheren Dienstverhältnis, § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, § 2 Abs. 2 Nr. 2 LStDV).

Behinderte, die in Werkstätten für Behinderte beschäftigt werden, sind ArbN und die an sie gezahlten Beträge Arbeitslohn; nicht jedoch, wenn der Behinderte aufgrund richterlicher Anordnung in einer geschlossenen Anstalt verwahrt wird und dort aus therapeutischen Gründen arbeitet (öffentlich-rechtl. Zwangsverhältnis, s. Anm. 73).

Beihilfen (Unterstützungen): s. Anm. 215.

Beiträge (s. auch „Altersversorgungsbeiträge“, „Mitgliedsbeiträge“) des ArbN zu seiner Versorgung: s. Anm. 329; des ArbG zur Versorgung des ArbN s. Anm. 360 ff.

Belegschaftsrabatte: Zur Bewertung von Belegschaftsrabatten als Sachbezüge s. § 8 Abs. 3; § 8 Anm. 145 ff.

Belohnungen, die für gute Leistungen gewährt werden, gehören zum Arbeitslohn (s. Anm. 235 ff.); zB auch Prämien, die nach einer bestimmten Zeit oder Fahrleistung für unfallfreies Fahren gewährt werden (glA OFFERHAUS, BB 1964, 673), Fangprämien für Ladendiebe etc. Die Belohnung kann uU ein nicht stbares Gelegenheitsgeschenk bilden (s. dazu allg. Anm. 176, 177), wenn sie zu einem besonderen persönlichen Anlass des ArbN erfolgt (zB unfallfreies Fahren

bei 10jähriger Betriebszugehörigkeit). Die Belohnung, die ein ArbG für die Ergreifung des Täters eines bestimmten Einbruchsdiebstahls, Brandanschlags oder dergl. aussetzt und die von einem seiner ArbN verdient wird, beruht auf einem besonderen Rechtsverhältnis (Auslobung, § 657 BGB), nicht auf dem Dienstverhältnis und bildet daher keinen Arbeitslohn.

► *Zuwendungen Dritter*: Über Zahlungen Dritter als Arbeitslohn s. allg. Anm. 170–173. Belohnung, die der ArbN von einem Kunden seines ArbG für gute Arbeit erhält, ist Arbeitslohn (Trinkgeld), allerdings stfrei, vgl. § 3 Nr. 51, s. Erl. dort.

Bergarbeiter: Für die Sachbezüge von Bergarbeitern im Kohlenbergbau setzt die FinVerw. zT Sachbezugswerte fest. – Zuwendungen von Bergbauunternehmen an die Waisen tödlich verunglückter Bergarbeiter zur Berufsausbildung bilden Arbeitslohn der Empfänger (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2).

Leistungen aus öffentlichen Mitteln an ArbN des Steinkohlen- und Erzbergbaus aus Anlass von Stilllegungs-, Einschränkung-, Umstellungs- oder Rationalisierungsmaßnahmen sind stfrei; s. Erl. zu § 3 Nr. 60.

Bergmannsprämien sind stbarer Arbeitslohn, aber stbefreit, s. Erl. zu § 3 Nr. 46.

Berufshaftpflichtversicherung: Übernimmt der ArbG die Beiträge eines angestellten Rechtsanwalts oder Steuerberaters, liegt Arbeitslohn vor (BFH v. 26.7.2007 – VI R 64/06, BStBl. II 2007, 892; v. 17.1.2008 – VI R 26/06, BStBl. II 2008, 378; s. Anm. 186).

Berufskleidung: s. „Arbeitskleidung“.

Berufskrankheit: s. über Beihilfen Anm. 218–221, über Erholungsbeihilfen Anm. 222.

Berufssportler: s. „Sportler“.

Beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer: Besteuerung s. Anm. 93 ff.

Beschränkt steuerpflichtige Künstler und Sportler unterliegen mit ihren Einnahmen grds. einem 25%igen StAbzug, ohne die Möglichkeit, WK oder sonstige Abzüge geltend machen zu können (§ 50a Abs. 4). EuGH v. 12.6.2003 – Rs. C-234/01 (DStR 2003, 1112) hält dies allerdings für einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit (vgl. GRAMS/MOLENAAR, DStR 2003, 1245). Bei Vergütungen, die nach dem 31.12.1995 zufließen, kann der beschränkt stpfl. Künstler oder Sportler eine Veranlagung nach § 50 Abs. 5 Nr. 3 durchführen.

Bestechungsgeld: s. „Schmiergeld“.

Beteiligung des ArbN an Gewinn oder Umsatz des ArbG steht der Annahme von Arbeitslohn nicht entgegen; s. Anm. 78, 207.

► *Beteiligung an einer KapGes.*: s. allg. Anm. 210–214. Beim Management buy out liegt Arbeitslohn vor in Höhe der Differenz zwischen dem ortsüblichen Preis (Teilwert) der übernommenen Anteile und dem Wert, den die ArbN für diese Anteile tatsächlich bezahlen müssen. Die Veranlassung durch das Arbeitsverhältnis ergibt sich beim klassischen Management buy out durch den Wunsch, den Arbeitsplatz zu erhalten.

► *Beteiligung an den Einnahmen anderer Stpfl.*: s. „Poolung von Einnahmen“.

Betreute Werkstatt: s. „Behinderte“.

Betriebliche Altersversorgung: s. Anm. 350–499.

Betriebsarzt, der auch eine eigene Praxis betreibt, kann gleichwohl nichtselbst. tätig sein. Entscheidend ist der Einzelfall; s. Anm. 92.

Betriebsärztliche Betreuung liegt idR im überwiegenden Interesse des ArbG (Nichtsteuerbarkeit beim ArbN) oder beruht auf gesetzlichen Vorschriften (nicht durch Dienstverhältnis veranlasst); s. Anm. 186.

Betriebsausflug: s. Anm. 225–230.

Betriebseinrichtungen: Zur unentgeltlichen oder verbilligten zur Verfügung Stellung von Betriebseinrichtungen, Maschinen, Werkzeugen usw. an den ArbN zur außerdienstlichen Benutzung als geldwerter Vorteil, der als Sachbezug zum Arbeitslohn gehört, s. Anm. 135.

Betriebshelfer in der Land- und Forstwirtschaft: Über Selbständigkeit oder Dienstverhältnis vgl. OFD Nürnberg. v. 10.3.1983, StEK EStG § 13 Nr. 401 = DStR 1983, 388.

Betriebsleiter: regelmäßig nichtselbst. (s. Anm. 61).

Betriebsrat: Ersatz der Aufwendungen von Betriebsratsmitgliedern durch den ArbG gehört zum Arbeitslohn, soweit nicht als Auslagenersatz nicht stbar (s. Anm. 140; § 3 Nr. 50; vgl. auch „Aufsichtsratsvergütung“).

Betriebssport: Zuwendungen an Einrichtungen des Betriebssports als im überwiegenden Eigeninteresse des ArbG geleistete Zahlungen s. Anm. 186.

Betriebsveranstaltungen: s. Anm. 225–230.

Betriebsversammlungen können den ArbN Fahrtkosten durch eine zusätzliche Fahrt verursachen. Aufwendungen für die Benutzung eines eigenen Kfz. können dabei bis zu den für Dienstreisen maßgebenden Km.-Pauschbeträgen stfrei ersetzt werden, wenn die Betriebsversammlung/-veranstaltung außerhalb des Betriebs stattfindet (BFH v. 25.5.1992 – VI R 91/89, BStBl. II 1992, 856).

Betrüger: Ein ArbN, der seinen ArbG in fortgesetzter Weise betrügt und auf eigene Rechnung Geschäfte im Namen des ArbG abschließt, kann insofern selbständig tätig sein (vgl. BFH v. 3.7.1991 – X R 163–164/87, BStBl. II 1991, 802).

Bewachung der Wohnung des ArbN auf Kosten des ArbG bildet uE keinen Arbeitslohn, s. Anm. 135, vgl. auch „Lösegeld“.

Bewirtung:

▶ *Teilnahme des ArbN* an einer betrieblich veranlassten Bewirtung von Geschäftsfreunden des ArbG iSd. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2: s. Anm. 140, § 3 Nr. 50.

▶ *Arbeitsessen* mit Kollegen kann nicht stbare Aufmerksamkeit sein, wenn das Essen der Beschleunigung des Arbeitsablaufs dient (s. BFH v. 5.5.1994 – VI R 55–56/92, BStBl. II 1994, 771; v. 4.8.1994 – VI R 61/92, BStBl. II 1995, 59).

▶ *Bewirtung in der Wohnung des ArbN* ist untrennbar mit einer privaten Veranlassung verbunden. Der Nachweis einer beruflichen Veranlassung ist durch § 12 Nr. 1 verwehrt. Dies gilt auch für Betriebsleiter oder Vorstandsvorsitzende einer AG, vgl. BFH v. 10.6.1966 – VI 261/64, BStBl. III 1966, 607.

▶ *Bewirtung auf Dienstreise* ist nach Maßgabe des § 3 Nr. 16 stfrei; zu den Einzelheiten s. Erl. zu § 3 Nr. 16.

▶ *Bewirtung während Dienstreise nÄ. durch den ArbG* ist nach dem maßgeblichen Wert der Sozialversicherungsentgeltverordnung (SvEV) anzusetzen (R 8.1 Abs. 8 Nr. 2 LStR).

Bezirksleiter öffentlich-rechtl. Bausparkassen wurden versicherungsrechtl. als selbständig beurteilt (BSG v. 21.1.1981 – 12 RK 46/79 u. v. 29.1.1981 – 12 RK 63/79, BB 1983, 447); das gilt uE auch stl.

Bezirksstellenleiter bei Toto-, Lotto- und ähnl. Unternehmen werden als selbständig beurteilt (s. § 18 Anm. 246).

Bezugsrecht bei Kapitalerhöhung als Arbeitslohn: s. Anm. 213.

Bildhauer, die für Film oder Fernsehen tätig werden, sind selbständig, sofern sie mit eigener Firma oder eigenem Personal arbeiten (BMF v. 5.10.1990, BStBl. I 1990, 638).

Binnenschiffer: Die sog. Landgangelder bei Auslandsfahrten sind Arbeitslohn, aber uU als Auslösungen (s. § 3 Nr. 16) stfrei. – Die Gewährung von Unterkunft und Verpflegung auf dem Schiff ist als Sachbezug stpfl.

Blattgeld der Musiker: stpfl. Arbeitslohn als WKERSatz; kein stfreies Werkzeuggeld (§ 3 Nr. 30).

Brauereiarbeiter (s. auch „Freitrunke“): Hefegelder der Braumeister aus dem Verkauf von Hefe sind stpfl. Arbeitslohn.

Bruchgeld, das der ArbN vom ArbG wegen der bei der Arbeit möglichen Beschädigung von Gegenständen erhält, bildet Arbeitslohn, s. Anm. 145.

Bühnenbildner einer Fernsehanstalt: Für ein Dienstverhältnis spricht es, wenn er die betriebsübliche Arbeitszeit einhält und seine Arbeit an einem betrieblichen Arbeitsplatz verrichtet (BAG v. 3.10.1975 – 5 AZR 445/74, DB 1976, 392), zur freien Mitarbeit (selbst. Tätigkeit) s. BMF v. 5.10.1990, BStBl. I 1990, 638.

Bühnenkünstler (s. auch „Fernsehen“, „Film“, „Gastschauspieler“, „Opernsänger“): Spielzeitverpflichtete Künstler sind nichtselbst. (vgl. BMF v. 5.10.1990, BStBl. I 1990, 638; vgl. auch BAG v. 3.10.1975 – 5 AZR 445/74, DB 1976, 392); anders hingegen bei Verpflichtung zu einem einmaligen Gastspiel.

Bürgermeister: Die Stellung der ehrenamtlichen Bürgermeister hängt von landesrechtl. Bestimmungen ab. Sind die ehrenamtlichen Bürgermeister bloße Repräsentanten des Rats einer Gemeinde (zB in NRW), so sind sie nicht ArbN der Gemeinden (BFH v. 3.12.1965 – VI 27/64 U, BStBl. III 1966, 130; v. 3.12.1987 – IV R 41/85, BStBl. II 1988, 266). Anders in Bundesländern, in denen die Bürgermeister Exekutivaufgaben haben (BFH v. 5.2.1971 – VI R 82/68, BStBl. II 1971, 353 betr. Bayern).

Bürgerschaft: Entgelt, das ein ArbN von seinem ArbG für die Übernahme einer Bürgerschaft zugunsten des ArbG erhält, bildet nur Arbeitslohn, wenn die Übernahme der Bürgerschaft durch das Dienstverhältnis veranlasst ist; anderenfalls bildet das Entgelt Einkünfte iSd. § 22 (§ 22 Anm. 270 „Bürgerschaftsprovisionen“).

Bei der Leistung des ArbG wegen Inanspruchnahme aus einer für den ArbN eingegangenen Bürgerschaft kommt es für die Beurteilung der Einkunftsart beim ArbN ebenfalls darauf an, ob die Eingehung durch das Dienstverhältnis oder durch persönliche Umstände veranlasst war.

Bundesagentur für Arbeit ist ArbG für bestimmte Leistungen an ArbN im Vorruhestand (§ 12 Ges. zur Förderung von Vorruhestandsleistungen).

Bundespost: s. „Deutsche Post AG“.

Bundesversorgungsgesetz: Bezüge nach dem Bundesversorgungsgesetz sind stfrei, s. § 3 Nr. 6 mit Erl.

Bundeswehr:

► *Wehrpflichtige*: Die gewährten Geld- und Sachbezüge sowie Heilfürsorge bilden keinen Arbeitslohn (s. Anm. 72, 73, uE klarstellend, § 3 Nr. 5). Entsprechendes gilt für Ersatzleistungen an Wehrdienst- und Ersatzdienstgeschädigte (klarstellend § 3 Nr. 6).

- ▶ *Berufs- und Zeitsoldaten*: Dagegen bestehen Dienstverhältnisse bei Beamten und Zivilangestellten der Bundeswehr sowie bei Berufs- und Zeitsoldaten. Hier gilt:
- ▷ *Stpfl. Arbeitslohn* sind bei Zeit- und Berufssoldaten auch Gemeinschaftsunterkunft (Sachbezug, s. § 8 Anm. 129, 135); Verpflichtungsprämien an länger dienende Angehörige der Bundeswehr (sonstiger Bezug, keine Verteilung auf mehrere Jahre); Wohnungs- und Heizkostenzuschüsse.
- ▷ *Steuerbefreiungen*: Über StFreiheit bestimmter Bezüge von Angehörigen der Bundeswehr (Soldaten auf Zeit und Berufssoldaten) s. § 3 Nr. 4; über StFreiheit von Ausbildungszuschüssen s. § 3 Nr. 11 nebst Erl.

Choreograph bei Film und Fernsehen ist im Allgemeinen selbständig tätig (BMF v. 5.10.1990, BStBl. I 1990, 638), kann im Ausnahmefall aber auch in einem Arbeitsverhältnis tätig sein.

Darlehen des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer:

▶ *Abgrenzung zum Vorschuss*: Von der Gewährung eines Darlehens ist die Gewährung von Vorschuss- oder Abschlagszahlungen sowie von sonstigen vorläufigen Zahlungen auf erst später fällig werdenden Arbeitslohn zu unterscheiden. Derartige Zahlungen sind Arbeitslohn; denn es ist für die Qualifizierung der Einnahmen gleichgültig, ob sie nach oder vor getaner Arbeit geleistet werden, genügend ist ihre Veranlassung durch ein Dienstverhältnis. Zur Abgrenzung zwischen laufendem Arbeitslohn und sonstigem Bezug iSd. § 39b Abs. 3 s. R 39b. 2 LStR.

▶ *Rückzahlung*: Wird eine von ArbG und ArbN als Darlehen, vom FA aber als Vorschuss beurteilte Zahlung zurückgezahlt (die Schuld getilgt), so bildet die Rückzahlung nach hM eine negative Einnahme im Zeitpunkt des Abflusses (oder WK, s. § 9 Anm. 750 „Rückzahlung“); so auch zu einem ähnlichen Sachverhalt: Rückzahlung eines Ausbildungsdarlehens, das im Hinblick auf ein künftiges Arbeitsverhältnis gewährt worden war, BFH v. 18.9.1964 – VI 244/63 U, BStBl. III 1965, 11.

▶ *Zinsverbilligtes Darlehen*: Gewährt der ArbG ein zinsverbilligtes Darlehen an seinen ArbN, ist die Zinsersparnis Arbeitslohn. Der Rabatffreibetrag (§ 8 Abs. 3) findet nur Anwendung, wenn der ArbG vergleichbare Darlehen auch an fremde Dritte vergibt, die nicht ArbN sind (BFH v. 9.10.2002 – VI R 164/01, BStBl. II 2003, 373).

Darlehen des Arbeitnehmers an den ArbG: s. Anm. 126.

Dauer der Beschäftigung als Merkmal der Eingliederung in ein Dienstverhältnis: s. Anm. 73.

Deferred Compensation: Steuergünstiges Versorgungsmodell mittels Pensionszusage an Stelle von Arbeitslohn; s. Anm. 391. Unter dem Begriff Deferred Compensation werden die in angelsächsischen Ländern häufig gebrauchten Modelle bezeichnet, mit denen Teile des während des aktiven Berufslebens hoch versteuerten Gehalts in Form einer arbeitnehmerfinanzierten Pensionszusage in die durch die Progression geringer besteuerte Zeit niedrigerer Alterseinkünfte verlagert wird. Ob sich ein solches Modell im individuellen Einzelfall „lohnt“, hängt von einer Vielzahl individueller Faktoren ab (vgl. OPHOFF/WALKIEWICZ, DB 1996, 2240; EBEL, FR 2000, 241; DEVETZI, BetrAV 2001, 213;). Die stl. Belastung ist dabei nur ein Faktor. Entscheidend dürfte in diesem Zusammenhang insbes. die Frage sein, ob es gelingt, eine insolvenz sichere Gestaltung zu finden.

Deichläufer im Katastrophenschutz stehen in keinem Dienstverhältnis, FG Brandenb. v. 17.5.2001, EFG 2001, 1280 (rkr.).

Deputate in der Land- und Forstwirtschaft (Sachbezüge): Begriff s. § 8 Anm. 180 „Deputate“. Bewertung nach den allgemeinen Vorschriften des § 8 Abs. 2 und 3, s. § 8 Anm. 137.

Deutsches Rotes Kreuz:

► *Dienstverhältnis*: Ein Dienstverhältnis kann im Verhältnis des DRK zu seinen Schwestern, Sanitätshelfern vorliegen, auch wenn dieses Rechtsverhältnis nicht den arbeitsrechtl. Bestimmungen unterliegt (BFH v. 25.11.1993 – VI R 115/92, BStBl. II 1994, 424; v. 4.8.1994 – VI R 94/93, BStBl. II 1994, 944). Das Arbeitsverhältnis besteht idR nicht zur Außenstelle, auf der die Schwester eingesetzt ist (s. „Ordensangehörige“), sondern zur Schwesternschaft des Roten Kreuzes.

► *Vorabzug*, den eine Rote-Kreuz-Schwester von ihrem Gehalt an die Schwesternschaft des Roten Kreuzes bezahlen muss, gehört nicht zum Arbeitslohn (BFH v. 25.11.1993 – VI R 115/92, BStBl. II 1994, 424).

► *Aufwandsentschädigungen* ehrenamtlicher Mitarbeiter sind stpfl. Arbeitslohn, nicht stfrei gem. § 3 Nr. 12, da nicht aus öffentl. Kassen (BFH v. 4.8.1994 – VI R 94/93, BStBl. II 1994, 944).

► *Freie Kost und Logis*: Für freie Station der in Krankenhäusern eingesetzten Schwestern gelten amtliche Sachbezugswerte. Diese können auch dann zugrunde gelegt werden, wenn an die Schwestern für die Urlaubszeit an Stelle der Sachbezüge Barvergütungen gewährt werden.

Diakonieschwester: s. entsprechende Erl. zur Rote-Kreuz-Schwester unter „Deutsches Rotes Kreuz“.

Diäten (s. auch „Abgeordnete“) von Volksvertretern (Abgeordneten, Stadtverordneten, Bürgerschaftsmitgliedern, Gemeindevertretern) sind kein Arbeitslohn, sondern Einkünfte iSd. § 22 Nr. 4. Mandatsträger in Kommunalparlamenten üben eine selbständige Tätigkeit iSd. § 18 Abs. 1 Nr. 3 aus (BFH v. 3.12.1965 – VI 27/64 U, BStBl. III 1965, 130).

Diebstahl oder Unterschlagung des ArbN zu Lasten des ArbG führt nicht zu Einkünften aus nichtselbst. Arbeit. Derartige Handlungen begründen aber eine Forderung des ArbG gegenüber dem ArbN, und ihr Erlass kann Arbeitslohn bilden.

Diebstahlersatz: Ersetzt der ArbG dem ArbN den Schaden, der ihm durch Diebstahl während einer Dienstreise entstanden ist, liegt stbefreiter Reisekostenersatz (§ 3 Nr. 16) vor, wenn der Schaden sich als Konkretisierung einer reise-spezifischen Gefährdung erweist (BFH v. 30.11.1993 – VI R 21/92, BStBl. II 1994, 256) und die Entschädigung nicht über den fiktiven Buchwert des entwendeten Gegenstands hinausgeht; s. „Reisegepäckversicherung“.

Dienstkleidung: s. „Arbeitskleidung“.

Dienstverhältnis: Erl. des Begriffs „Dienstverhältnis“ s. Anm. 53 ff.; zu den Merkmalen des Dienstverhältnisses (Arbeitnehmerstellung) allg. s. Anm. 71 ff.

Dienstwagen: s. „PKW-Überlassung“ sowie § 8 Anm. 70 ff.

Dienstwohnung: s. Anm. 285–299.

Dienstzimmerentschädigung: Die an ArbN gezahlten Entschädigungen für das Bereitstellen eines Dienstzimmers im eigengenutzten Wohnhaus sind bis zur Höhe von 175 € stfrei (§ 3 Nr. 12 Satz 2; R 3.12 Abs. 3 Satz 3 LStR 2008). Die durch die Bereitstellung des Dienstzimmers entstehenden Aufwendungen können nur insoweit als WK anerkannt werden, als sie die stfreie Aufwandsentschädigung übersteigen (R 3.12 Abs. 4 Satz 1 LStR 2008).

Diplomatische Vertreter: Gehalt und Bezüge diplomatischer Vertreter fremder Mächte, der ihnen zugewiesenen Beamten und der in ihren Diensten stehenden Personen ohne deutsche Staatsangehörigkeit, sowie Gehälter und Bezüge der Berufskonsuln, der Konsulatsangehörigen und deren Personal (soweit Angehörige des Entsendestaats) sind gem. § 3 Nr. 29 stbefreit; Einzelheiten s. Erl. zu § 3 Nr. 29.

Direktversicherung: allg. s. Anm. 420 ff.

Dirigent eines Gesangsvereins ist regelmäßig selbständig (RFH v. 14.12.1927, RStBl. 1928, 124). Gastdirigent wird in aller Regel selbständig sein.

Dritte: Zahlungen von Dritten an den ArbN als Arbeitslohn s. Anm. 170–173.

Dolmetscher, die tageweise beim Europarat beschäftigt sind, sind ArbN. Ihre Vergütung ist nicht stbefreit (BFH v. 6.8.1998 – IV R 75/97, BStBl. II 1998, 732).

Doppelbesteuerungsabkommen: Anwendung des § 19 im Rahmen von DBA s. Anm. 93 ff. Die Begriffsbestimmungen des Abkommensrechtes (zB ArbN, ArbG, Dienstverhältnis) sind andere als die des § 19 (BFH v. 24.3.1999 – I R 64/98, BStBl. II 2000, 41). Die Beurteilung, ob ein Dienstverhältnis iSd. des EStG vorliegt, ist eine andere als die nach dem DBA.

Durchlaufende Gelder: s. Anm. 140 sowie Erl. zu § 3 Nr. 50.

EDV-Berater können sowohl selbständig als auch nichtselbst. tätig sein. Zu den Abgrenzungsmerkmalen vgl. BFH v. 12.10.1988 – X R 18/87, BFH/NV 1989, 366.

Ehegatten: allg. s. Anm. 63; über Arbeitsverhältnis zwischen Ehegatten s. auch § 2 Anm. 172.

Ehrenamt:

▶ *Nichtselbst. Arbeit:* Die Ausübung eines Ehrenamts ist nichtselbst. Arbeit, wenn sie entweder

▷ *in so enger Verbindung mit einem ohnehin vorhandenen Dienstverhältnis* steht, dass sie als Teil jener Tätigkeit anzusehen ist (städt. Beamter als Geschäftsführer eines gemeindlichen Schwimmbads), oder

▷ *bei Eingliederung des Stpfl. in das beschäftigende Unternehmen* (BFH v. 3.12.1965 – VI 167/63 U, BStBl. III 1966, 153 betr. Vorstandsvorsitzenden einer Berufsgenossenschaft, s. allg. Anm. 73) und sofern die gezahlte Entschädigung im Regelfall die durch das Ehrenamt veranlassten Aufwendungen erheblich übersteigt (BFH v. 4.8.1994 – VI R 94/93, BStBl. II 1994, 944 betr. Sanitätshelfer des Roten Kreuzes).

▶ *Selbständige Tätigkeit:* Im Allg. wird ein Ehrenamt selbständig ausgeübt (zB das Amt der Bürgermeister in NRW, BFH v. 3.12.1965 – VI 27/64 U, BStBl. III 1966, 130 und v. 3.12.1987 – IV R 41/85, BStBl. II 1988, 266, anders in Bayern, BFH v. 5.2.1971 – VI R 62/68, BStBl. II 1971, 353). Insbes. sprechen Geringfügigkeit der Entschädigung und der Tätigkeit gegen ein Dienstverhältnis. Bei Selbständigkeit können aber Entschädigungen für Verdienstausschlag bei den Einkünften aus nichtselbst. Arbeit stpfl. nach § 24 Nr. 1 Buchst. a sein. In diesen Fällen bilden die Zuwendungen Einkünfte iSd. § 24 Nr. 1 Buchst. a. Der Ersatz der notwendigen Aufwendungen eines Ehrenamtlichen begründet kein Dienstverhältnis. Dabei ist es unschädlich, wenn die Erstattungsbeträge die tatsächlichen Aufwendungen nur unwesentlich übersteigen. Bei Erstattungsleistungen bis zu 256 € je VZ ist dabei grundsätzlich von der StFreiheit des Aufwendersatzes auszugehen (Anlehnung an § 22 Nr. 3 Satz 2).

Ehrengabe: s. Anm. 176 ff. über Gelegenheitsgeschenke.

Eigeninteresse: Zuwendungen im überwiegenden Eigeninteresse des ArbG sind kein Arbeitslohn, allg. s. Anm. 185 ff.

Eilbotendienst: s. „Verkaufsfahrer“; Anm. 79 „Arbeitsgerät“.

Einbehaltene Lohnteile: Im Einzelnen gilt:

▶ *Vertragsstrafen* bilden keine Einnahme aus nichtselbst. Arbeit (BFH v. 25.4.1968 – VI R 2/66, BStBl. II 1968, 545).

▶ *Webrübing:* nur das gekürzte Gehalt ist Arbeitslohn (FG Nürnberg v. 18.12.1963, EFG 1964, 178, bestätigt durch BFH v. 30.10.1964 – VI 55/64 U, BStBl. III 1965, 68).

▶ *Disziplinarstrafe* gegen einen Beamten: bei Gehaltskürzung ist nur das verminderten Gehalt Arbeitslohn; bei Geldbuße ist die LSt. aus den nicht um die Geldbuße verminderten Gehaltsbezügen zu berechnen.

▶ *Aufrechnung:* Eine Kürzung des zu versteuernden Arbeitslohns ist unzulässig, wenn wegen einer außerhalb des Dienstverhältnisses begründeten Verbindlichkeit eine Aufrechnung erfolgt. Dazu zählen zB auch Ersatzansprüche des ArbG wegen einer Unterschlagung des ArbN (BFH v. 30.10.1964 – VI 55/64 BStBl. III 1965, 68).

▶ *Zukunftssicherung:* Über die stl. Behandlung von Lohnteilen, die als Beiträge des ArbN zur Zukunftssicherung einbehalten werden, s. Anm. 326–329.

Einkauf des ArbN beim ArbG zu ermäßigten Preisen: s. § 8 Anm. 145 ff.

Einmalprämie für eine Direktversicherung des ArbG zugunsten des ArbN ist Arbeitslohn; s. allg. Anm. 425.

Einmalzahlungen eines ArbN, um das Ruhegeld des ArbG in ungekürzter Höhe in Anspruch nehmen zu können, führen dazu, dass die späteren Zahlungen Leibrenten iSd. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a sind und keine Einnahmen aus nichtselbst. Arbeit; ggf. ist das Ruhegeld aufzuteilen (BFH v. 21.10.1996 – VI R 46/96, BStBl. II 1997, 127). Zur Pensionszusage allg. s. Anm. 385 ff.

Eintrittskarten zu Sportveranstaltungen, Schwimmbädern, Theatern, Kinos, Konzerten, Museen usw.: Ihre unentgeltliche oder verbilligte Überlassung bildet grundsätzlich stpfl. Arbeitslohn (s. Anm. 135). Möglicherweise erfolgt aber aus Vereinfachungsgründen keine Besteuerung (Sachbezugsfreigrenze gem. § 8 Abs. 2 Satz 9, s. § 8 Anm. 140).

Kein stpfl. Arbeitslohn liegt vor, wenn der ArbN die Vorstellungen oder Veranstaltungen aus dienstlichen Gründen besucht oder besuchen muss (zB Polizist in Fußballstadion).

Eltern als ArbN der Kinder: s. § 2 Anm. 172.

Energielieferungen: Der Preisvorteil bei Lieferungen von Strom durch Elektrizitätswerke an ihre ArbN zu ermäßigten Preisen ist stpfl. Arbeitslohn, auch wenn die Stromlieferung durch ein befreundetes Unternehmen erfolgt (s. Anm. 172, BFH v. 15.1.1993 – VI R 32/92, BStBl. II 1993, 356); allerdings Rabattfreibetrag (§ 8 Abs. 3 Satz 2).

Entführung: s. „Lösegeld“.

Entführungsversicherung: s. „Lösegeld“.

Entlassungsentschädigung: Zur Tarifbegünstigung einer Entlassungsentschädigung, die wegen der Übernahme eines Regierungsamts bezahlt wird, vgl. BFH v. 6.3.2002 – XI R 51/00, BStBl. II 2002, 516.

Entwicklungshelfer: Über Behandlung des Arbeitslohns vgl. § 3 Nr. 61 zur StFreiheit bestimmter Leistungen nach dem EntwHelferG v. 18.6.1969 (BGBl. I 1969, 549).

Erbbaurecht (s. auch „Grundstück“): Wird das Erbbaurecht zu einem unangemessen niedrigen Erbbauzins überlassen und ist die Preisermäßigung durch das Dienstverhältnis veranlasst, so bildet diese Arbeitslohn. Dieser fließt dem ArbN im Jahr der Bestellung des Erbbaurechts zu (so BFH v. 10.6.1983 – VI R 15/80, BStBl. II 1983, 642).

Erbe, dem Einnahmen aus einem Dienstverhältnis des Erblassers zufließen (zB eine Tantieme), steht zwar nicht deshalb selbst in einem Dienstverhältnis zum ArbG, bezieht aber Einnahmen aus nichtselbst. Arbeit „aus früheren Dienstleistungen“ (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2; s. Anm. 312); ebenso bei den Erben von Witwen und Waisen, denen rückständiges Witwen- oder Waisengeld zufließt (BFH v. 29.7.1960 – VI 265/58 U, BStBl. III 1960, 404). Über Verhältnis der ESt. zur ErbSt. s. Einf. ESt. Anm. 411.

Erhebungsverfahren: Verhältnis des § 19 zu den LStVerfahrensvorschriften s. Anm. 40.

Erläss (Forderungsverzicht) einer Forderung des ArbG führt zu Arbeitslohn (BFH v. 25.1.1985 – VI R 173/80, BStBl. II 1985, 437. Dies gilt auch bei Verzicht des ArbG als Haftender für nicht abgeführte LSt. (BFH v. 29.10.1993 – VI R 4/87, BStBl. II 1994, 194).

Ersatzdienstleistende: s. „Bundeswehr“.

Erschwerniszuschläge gehören zum Arbeitslohn. Die Zuschläge sind nicht deshalb stfrei, weil der ArbN etwa entsprechende Aufwendungen machen muss; diese kann er nur als WK geltend machen (s. dazu allg. Anm. 161).

Erstattung von Aufwendungen des ArbN: s. Anm. 161.

Erziehungsbeihilfen aus öffentlichen Mitteln können stfrei sein gem. § 3 Nr. 11; s. dort Ausnahme für bestimmte Kinderzuschläge und Kinderbeihilfen.

Erziehungsgeld ist nach § 3 Nr. 67 stbefreit, s. Erl. dort.

Essenmarken: Sachbezug, vgl. Anm. 261. Zur stl. Behandlung von Essenmarken vgl. R 8.1 Abs. 7 LStR; s. § 8 Anm. 127.

Essenzuschüsse: s. § 8 Anm. 127.

Expatriates: im Konzernverbund an ausländ. Tochtergesellschaften entsandte ArbN, die zwar für die ausländ. Tochtergesellschaft arbeiten, ihr Gehalt aber vom Mutterhaus bekommen. Es ist zu unterscheiden:

▶ *Beibehaltung des inländ. Wohnsitzes* führt zur unbeschränkten StPfl. Der ArbG kann allerdings vom LStAbzug absehen, wenn nach dem einschlägigen DBA eine StBefreiung greift (§ 39b Abs. 6). Aus haftungsrechtl. Gründen empfiehlt sich für den ArbG, vor dem Verzicht auf den LStAbzug beim zuständigen FA (BetriebsstättenFA) eine Freistellungsbescheinigung einzuholen (Vordruck, 2–243). Besteht zwischen Deutschland und dem Staat, in welchem der Expatriate tätig ist, kein DBA, richtet sich der LStAbzug nach den allgemeinen Vorschriften (§§ 38 ff.). Nach BMF v. 3.6.1996, BStBl. I 1996, 644 haben die FÄ bei Entsendung innerhalb der EU die vollständige Erfassung der Einkünfte durch Spontanankünfte sicherzustellen.

▶ *Behält der ArbN keinen Wohnsitz im Inland*, ist er nur beschränkt stpfl. Ein StAbzug ist nur dann vorzunehmen, wenn die Tätigkeit des ArbN im Inland ausgeübt oder verwertet wird (§ 49 Abs. 1 Nr. 4). Sind diese Voraussetzungen er-

füllt (zB Controller berichtet ausschließlich der inländ. Muttergesellschaft), richtet sich der LStAbzug nach dem einschlägigen DBA. Liegt kein DBA vor, ist der StAbzug nach § 39d vorzunehmen. Da der Expatriate im Regelfall mangels inländ. Wohnsitzes keine LStKarte hat, erteilt das für die Besteuerung des ArbG zuständige BetriebsstättenFA auf Antrag eine Bescheinigung mit den entsprechenden Besteuerungsmerkmalen (ledig, verh., Kinderzahl etc).

Fahrgestellung als geldwerter Vorteil aus dem Arbeitsverhältnis: s. § 8 Anm. 88.

Fahrradentschädigung ist gem. BFH v. 15.3.1963 – VI 249/62 U (BStBl. III 1963, 299) nach § 3 Nr. 30 (Werkzeuggeld) stbefreit, da Werkzeug jedes Gerät ist, das dem Arbeitsprozess dient.

Fahrschullehrer ohne Fahrschülerlaubnis sind stets als ArbN der beschäftigenden Fahrschule anzusehen (OFD Frankfurt v. 5.11.1990, StEK EStG § 19 Nr. 217).

Fahrtkostenersatz: Über Ersatz von Reisekosten s. Erl. zu § 3 Nr. 13 und § 3 Nr. 16.

Fahrzeugüberlassung: Überlassung des betrieblichen PKW auch für private Fahrten ist regelmäßig Arbeitslohn; vgl. § 8 Abs. 2 Sätze 2–5; s. § 8 Anm. 70–114.

Fahrzeugzubehör: Erstattung der Kosten für Sicherheitszubehör (Winterreifen, Feuerlöscher etc.), führt zu Arbeitslohn (FG Hamb. v. 13.3.1997, EFG 1997, 856, rkr.).

Feiertage: zur Bezahlung der Feiertage als Merkmal für Vorliegen eines Dienstverhältnisses s. Anm. 78.

Feiertagsarbeit: Über StFreiheit s. § 3b mit Erl.

Ferienhaus: Überlassung an ArbN führt zu Arbeitslohn. Der ArbG kann seine Aufwendungen als BA abziehen (BFH v. 9.4.1997 – I R 20/96, BStBl. II 1997, 539); zu Ferienreisen allg. s. Anm. 220 ff.

Ferienhelfer, die Jugendliche auf Ferienreisen betreuen: Die Gewährung freier Kost und Logis stellt einen geldwerten Vorteil aus dem Arbeitsverhältnis dar, da sie weit über den Begriff der Aufmerksamkeit hinausgeht. Auch liegt kein außerordentlicher und ungewöhnlicher Arbeitseinsatz vor (vgl. BFH v. 4.8.1994 – VI R 61/92, BStBl. II 1995, 59), da die ganztägige Erziehungs- und Aufsichtsfunktion einer Tätigkeit als Ferienhelfer immanent ist.

Ferienreise: s. Anm. 222, sowie Anm. 225–230 über Betriebsveranstaltungen.

Fernsehgerät: unentgeltliche oder verbilligte Überlassung eines Fernsehgeräts zu Eigentum oder Nutzung bildet Sachbezug; Bewertung mit den üblichen Endpreisen des Abgabeorts.

Fernsprechanschluss: Übernahme der Kosten von Fest- oder Mobilanschluss durch ArbG ist Arbeitslohn (R 19.3 LStR); Ausnahmen:

- die Einrichtung des Fernsprechanschlusses erfolgt im überwiegenden Interesse des ArbG (s. Anm. 186);
- bei der Erstattung handelt es sich um Auslagenersatz (§ 3 Nr. 50; s. Anm. 140);
- bei der Erstattung handelt es sich um Reisenebenkosten (R 9.8 LStR);
- bei der Erstattung handelt es sich um Umzugskosten (R 9.9 LStR) oder um Mehraufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung (R 9.11 LStR).

► *Private Nutzung eines Fernsprechanchlusses des ArbG durch den ArbN*: grundsätzlich stfrei (§ 3 Nr. 45, s. Erl. dort).

Feuerwehr: Ersatz von Verdienstausschlag durch Dritte (zB Gemeinde) ist Arbeitslohn (vgl. BFH v. 4.8.1994 – VI R 94/93, BStBl. II 1994, 944 betr. die vergleichbare Situation bei Sanitätshelfern). Allerdings möglicherweise Stfreiheit nach § 3 Nr. 12, s. Erl. dort.

Filmschauspieler, die an Spielfilmen, Fernsehproduktionen etc. mitwirken, sind regelmäßig ArbN.

BFH v. 6.10.1971 – I R 207/66, BStBl. II 1972, 88; v. 27.11.1962 – I 116/61 U, BStBl. III 1963, 95; v. 30.11.1966 – I 215/64, BStBl. III 1967, 400; v. 9.9.1970 – I R 19/69, BStBl. II 1970, 867 betr. Spielfilm; v. 6.10.1971 – I R 207/66, BStBl. II 1972, 88; v. 20.1.1972 – IV R 1/69, BStBl. II 1972, 214; s. auch „Gastschauspieler, Gastsänger“.

Finanzanwärter ist ArbN (BFH v. 21.1.1972 – VI R 337/70, BStBl. II 1972, 261).

Firmenkreditkarte: Übernahme der Jahresgebühr, wenn Kreditkarte auch für private Einkäufe genutzt wird ist bloße Aufmerksamkeit (s. Anm. 135).

Flugzeug (s. auch „Freiflüge“): Die unentgeltliche Überlassung eines Flugzeugs durch den ArbG an seinen ArbN zur privaten Benutzung bildet Arbeitslohn. Der geldwerte Vorteil ist „mit den üblichen Endpreisen des Abgabeorts“ zu bewerten (§ 8 Abs. 2 Satz 1). Zur Behandlung der Vergütungen nach dem Miles and More-Programm der Lufthansa und ähnlicher Programme anderer Fluggesellschaften s. Anm. 172.

Förderungsübergang kraft Gesetzes auf den Sozialleistungsträger bildet beim ArbN stpfl. Arbeitslohn, s. Anm. 124.

Förderungsverzicht durch den Arbeitgeber s. „Erlass“.

Forstwirtschaft: Jagdaufwandsentschädigungen können gem. § 3 Nr. 12 Satz 1 stfrei sein. Wildabschüsse stellen einen geldwerten Vorteil dar. Die Höhe des Vorteils errechnet sich nach den allg. Regeln: Endpreis am Abgabeort (§ 8 Abs. 2 Satz 1), wenn die Berechtigung zum Abschuss durch die Waldeigentümergeinschaft erfolgt, unter Berücksichtigung des Personalrabatts (§ 8 Abs. 3), wenn die Berechtigung durch den ArbG, zB die Landesforstverwaltung, eingeräumt wird (allg. s. SCHINDLER, StBp. 1989, 90).

Fortbildung: s. allg. Anm. 186.

Fotomodell (s. auch „Mannequin“): Nicht ArbN, sondern selbständig, wenn sie nur von Fall zu Fall und vorübergehend zu Werbeaufnahmen herangezogen wird (BFH v. 8.6.1967 – IV 62/65, BStBl. III 1967, 618).

Freie Wohnung: s. Anm. 286.

Freier Mitarbeiter: s. allgemein zur Abgrenzung von der nichtselbst. Tätigkeit Anm. 52 ff. sowie „Fernsehen“, „Juristische Mitarbeiter“.

Freifahrten sind Arbeitslohn, s. Anm. 235; Freifahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte s. auch „Fahrtkostenersatz“; „Bahn AG“, „Freiflüge“

Freiflüge, die Luftverkehrsgesellschaften ihren ArbN gewähren, sind Arbeitslohn; Die Höhe des Vorteils errechnet sich dabei nach § 8 Abs. 3; s. aber „Standby-Flüge“; zu den Vergütungen nach den Vielfliegerprogrammen der Fluggesellschaften s. Anm. 170 ff.

Freigänger: Kein Arbeitsverhältnis zur Gefängnisverwaltung, sondern ggf. zum Unternehmer, mit dem ein Dienstverhältnis vereinbart wurde. Freigänger kön-

nen aber auch selbständig tätig sein. Zur Problematik vgl. JAKOB, Stbg. 1990, 135; s. „Strafgefangener“.

Freikarten: s. „Eintrittskarten“, „Freifahrten“, „Freiflüge“.

Freitabakwaren: grundsätzlich Arbeitslohn; Ausnahme: ArbN in tabakverarbeitenden Betrieben bei Verbrauch im Betrieb (BFH v. 27.3.1991 – VI R 126/87, BStBl. II 1991, 720).

Freitrunke: Überlassung von nicht alkoholischen Getränken im Betrieb ist bloße Aufmerksamkeit; allg. s. Anm. 135; s. auch „Getränke“, „Haustrunk“.

Führerschein: Macht ein ArbG dafür Aufwendungen, dass der bei ihm beschäftigte ArbN den Führerschein erwirbt, um ein Betriebsfahrzeug (zB Werkstattwagen) führen zu können, so bilden diese Aufwendungen nicht Arbeitslohn, sondern erfolgen im überwiegenden Interesse des ArbG (berufliche Fortbildung, s. Anm. 186).

Fürsorge: Regelmäßig kein Arbeitslohn; vgl. allg. Anm. 185, 186; im Einzelnen s. zB „Ärztliche Betreuung“, „Arbeitskleidung“, „Aufenthaltsräume“, „Bäder“, „Berufskrankheit“, „Getränke“, „Medikamente“, „Soziale Leistungen“.

Garagengeld für die Unterstellung eines Firmenfahrzeugs in einer dem ArbN gehörenden Garage ist kein Arbeitslohn, BFH v. 7.6.2002 – VI R 145/99, BFH/NV 2002, 1386.

Garderobenfrau in Gaststätte: Nichtselbst., auch wenn sie von ihrem Trinkgeld einen Teil als sog. Pacht abführen muss.

Gastchauspieler, Gastsänger (s. auch „Dirigent“, „Regisseur“): vgl. BMF v. 5.10.1990, BStBl. I 1990, 638 mit Hinweis auf BFH v. 24.5.1973 – IV R 118/72, BStBl. II 1973, 636 betr. Gastspiel eines Opersängers: selbständig, auch bei einem Gastspiel von mehr als 7 Tagen, falls er sich nur für die Übernahme einer einzigen Rolle, wenn auch in mehreren Aufführungen während der Spielzeit, verpflichtet; er war in dem betreffenden Fall nicht in den Theaterbetrieb eingegliedert. Auf die Dauer des Gastspiels kommt es dann nicht an. Über einen Fall der Eingliederung vgl. BFH v. 6.11.1970 – VI 385/65 (BStBl. II 1971, 22) betr. Sängerin.

Gastvorlesungen: Es besteht ein Dienstverhältnis, nicht dagegen bei einzelnen Gastvorträgen.

Gastwirtschaft (s. auch „Herbergsvater“, „Winzerwirt“): Ob der Geschäftsführer einer Gastwirtschaft, die ihm nicht gehört, ArbN des Eigentümers ist, richtet sich grundsätzlich nach der Stellung zu seinem Auftraggeber (Innenverhältnis, BFH v. 31.1.1963 – V 80/60 U, BStBl. III 1963, 230; ausnahmsweise nach dem Auftreten nach außen, ob im eigenen Namen oder im Namen des Auftraggebers (BFH v. 6.12.1956 – V 137/55 U, BStBl. III 1957, 42).

Verkäufer von Tabakwaren (oder Blumen, Zeitungen, Ansichtskarten usw.) in einer Gastwirtschaft können je nach den Umständen des einzelnen Falls ArbN des Gastwirts oder eines anderen Unternehmers oder selbständige Gewerbetreibende sein; auf das Auftreten nach außen kommt es nicht an (BFH v. 7.6.1962 – V 214/59 U, BStBl. III 1962, 361).

Gebäudereinigung für kleine Objekte der Dt. Post AG in ländlichen Gebieten: nichtselbst. Tätigkeit (BFH v. 20.10.1993 – VI R 119/92, nv.).

Geburtstagsfest eines ArbG für den runden Geburtstag eines ArbN ist keine Sachzuwendung, wenn auch Geschäftsfreunde eingeladen werden (BFH v. 28.1.2003 – VI R 48/99, FR 2003, 156).

Geburtstagsgeschenke: s. Anm. 176, 177.

Gefährdeter Arbeitnehmer: s. „Sicherheitsaufwendungen“.

Gefahrenzulagen: stpfl. Arbeitslohn (§ 2 Abs. 2 Nr. 7 LStDV; R 19.3 Abs. 1 Nr. 1 LStR 2008).

Gefängnisarzt: Nebeneinkünfte, die ein freiberuflich tätiger Facharzt als Gefängnisarzt hat, sind idR Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Gefangene: s. „Strafgefangene“.

Geistliche: s. auch „Messstipendien“, „Pfarrhaushälterinnen“. Über Aufwandsentschädigungen s. R 3.12 LStR 2008; die Regelung ist auch auf ständige Diakone der rk. Kirche anzuwenden.

► *Gehaltsverzicht von Geistlichen* zur Schaffung neuer Pfarrerstellen führt zur Minderung des Arbeitslohns (BFH v. 30.7.1993 – VI R 87/92, BStBl. II 1993, 884).

► *Versorgungswerke:* Zahlungen von katholischen Geistlichen an die bischöfliche Ruhegehaltskasse, die Haushälterinnen-Zusatzversorgung und das Diaspora-Priesterhilfswerk sind dann keine eigenen Beiträge der Geistlichen, wenn diese aus einer Bistumskasse besoldet werden. Die Pflichtbeiträge unterliegen in diesen Fällen nicht dem LStAbzug. Werden die Geistlichen hingegen als Geistliche im Schul-, Universitäts- oder Krankenhausdienst aus einer anderen Kasse besoldet, unterliegen die Pflichtbeiträge dem LStAbzug (BMF v. 6.12.1994, FR 1995, 35).

Geldbußen: s. „Geldstrafen“, „Strafverfahren“, „Verwarnungsgelder“.

Geldstrafen: Übernahme durch den ArbG ist grundsätzlich Arbeitslohn (BFH v. 22.7.2008 – VI R 47/06, BStBl. II 2009, 151). Dies gilt auch dann, wenn sich der ArbN auf Weisung des ArbG strafbar gemacht hat (zB durch Überladen eines Lkw., zu schnelles oder zu langes Fahren); Ersatzleistung des ArbG ist kein Auslagenersatz (s. Anm. 140; § 3 Nr. 50); s. auch „Verwarnungsgelder“.

Gelegenheitsgeschenke: s. Anm. 176.

Gemeinderatsmitglied bezieht Einkünfte aus selbst. Tätigkeit (§ 18 Abs. 1 Nr. 3).

Gemeinschaftsunterkunft von Angehörigen der Bundeswehr, des Bundesgrenzschutzes und der Polizei: Für den Sachbezugswert der Unterkunft gilt die Sozialversicherungsentgeldordnung (s. § 8 Anm. 135).

Genossenschaften: Aufwandsentschädigungen der Vorstandsmitglieder sind grundsätzlich stpfl. Arbeitslohn (BFH v. 2.10.1968 – VI R 25/68, BStBl. II 1969, 185).

Genossenschaftsberater: Personen, die zu Genossenschaftsberatern in Entwicklungsländern ausgebildet werden, stehen in einem Dienstverhältnis; Unterhaltszuschüsse bilden stpfl. Arbeitslohn.

Genussmittel, die der ArbG den ArbN zum eigenen Verbrauch im Betrieb unentgeltlich oder verbilligt überlässt, sind als bloße Aufmerksamkeiten begrifflich nicht Arbeitslohn (s. Anm. 135; R 19.6 Abs. 2 LStR); s. auch „Getränke“, „Hausstrunk“.

Genussrechte, Genussscheine: unentgeltliche oder verbilligte Überlassung durch den ArbG ist Arbeitslohn; uU stfrei nach § 3 Nr. 39 (bei Zuwendung vor dem 1.4.2009 noch § 19a).

Geschäftswert: Zum Verbleiben des Geschäftswerts nach Beendigung der Tätigkeit beim Auftraggeber als Merkmal nichtselbst. Arbeit s. Anm. 78.

Geschenke: s. „Bewirtung“; s. Anm. 176, 197.

Gesellschafter:

► *einer KapGes.*: Ein Dienstverhältnis zwischen einer KapGes. und einem die Gesellschaft beherrschenden Gesellschafter wird auch bei Einmannesgesellschaft anerkannt, nur insoweit, als von vornherein getroffene, ggf. mündliche klare und nachweisbare Abmachungen vorliegen.

► *einer PersGes.*: Arbeitsverhältnis zwischen PersGes. und Gesellschafter ist nicht möglich: Einkünfte nach § 15.

Gesetzlicher Forderungsübergang auf Sozialleistungsträger als Zufluss von Arbeitslohn: s. Anm. 124.

Gesetzlicher Vertreter einer Kapitalgesellschaft ist ArbN, s. Anm. 60 (s. auch „Vorstandsmitglieder“).

► *Unternehmensberater*: Freiberufliche Tätigkeit für eine GmbH trotz handelsregisterlicher Eintragung als Geschäftsführer, vgl. FG Hamb. v. 14.12.1981, EFG 1982, 374, rkr.; aA BLÜMLICH/THÜRMEYER, § 19 Rn. 120 – Gesetzliche Vertreter einer KapGes.

Gesundheitsförderung: Über Zuwendungen zur Förderung der Gesundheit der ArbN als im überwiegenden Eigeninteresse des ArbG geleistete Zahlungen s. Anm. 186.

Getränke: Getränke aller Art (alkoholische und nicht alkoholische), die der ArbG den ArbN unentgeltlich oder verbilligt überlässt, sind grundsätzlich Arbeitslohn. Ausnahmen bei Bewirtung aus geschäftlichen Gründen (s. „Bewirtung“), Betriebsveranstaltungen (s. Anm. 225–230) und Gelegenheitsgeschenken (s. Anm. 176), sowie als bloße Aufmerksamkeiten (s. Anm. 135).

Gewerkschaftsbund: zu Streikgeldern s. Anm. 172.

Gewinnbeteiligung: s. Anm. 78, Anm. 207.

Goethe-Institut: Mitarbeiter des Goethe-Instituts mit Wohnsitz im Ausland sind nicht unbeschränkt estpfl. (BFH v. 22.2.2006 – I R 60/05, BStBl. II 2007, 106).

Goldmünzen: Übergabe im Rahmen einer Betriebsveranstaltung ist Arbeitslohn; keine pauschale Besteuerung möglich (BFH v. 7.11.2006 – VI R 58/04, BStBl. II 2007, 128).

Gratifikationen: (regelmäßig freiwillige) Sondervergütung des ArbG; gehört als sonstiger Bezug zum Arbeitslohn, s. Anm. 207.

Grenzgänger: Zur Besteuerung von Grenzgängern vgl. Anm. 94f. Zum Auskunfts austausch über die Arbeitslöhne von in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen und in anderen EU-Mitgliedstaaten tätigen ArbN vgl. BMF v. 3.6.1996, BStBl. I 1996, 644.

Grundstück: Zur unentgeltlichen oder verbilligten Überlassung eines Grundstückes s. Anm. 286, verbilligten Übereignung eines Grundstückes vgl. Anm. 292.

Gutachten: Gutachtertätigkeit von angestellten Krankenhausärzten s. „Arzt“; bei Verwaltungsbeamten und Hochschullehrern liegt idR selbständige Tätigkeit vor.

Handelsvertreter: Kann sowohl selbständig als auch nichtselbst. tätig sein. Entscheidend ist, ob der Handelsvertreter so in das Unternehmen seines Auftraggebers eingegliedert ist, dass er dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist. Ein geschäftliches Risiko bildet dabei eines der Beurteilungsmerkmale, ist aber zusammen mit anderen Merkmalen zu werten (s. allg. Anm. 70–75). Die Einglie-

derung kann nicht wegen der für Handelsvertreter üblichen freien Zeiteinteilung von vornherein verneint werden; es ist weniger der Umfang der Freiheit als vielmehr die Frage entscheidend, ob die Freiheit Ausfluss eigener Macht des Beschäftigten ist oder dem Willen des Auftraggebers entspringt. Von geringerer Bedeutung sind die Bezeichnung des Vertragsverhältnisses als Vertretervertrag oder Dienstvertrag und das Entgelt (nur Provision oder hohes Fixum und geringe Provision).

Vgl. zB einerseits BFH v. 24.11.1961 – VI 88/60, StRK EStG (bis 1974) § 19 Abs. 1 Ziff. 1 R. 230; v. 7.12.1961 – V 139/59 U, BStBl. III 1962, 149 und BGH v. 4.12.1981 – I ZR 200/79, DB 1982, 590; trotz Provisionsbasis ArbN; BFH v. 30.10.1969 – V R 150/66, BStBl. II 1970, 474 mit Zusammenstellung von Merkmalen, die in ihrer Häufung für Unselbständigkeit sprachen; andererseits RFH v. 3.12.1943, RStBl. 1944, 381 und BFH v. 28.2.1958 – VI 163/56, StRK EStG (bis 1974) § 19 Abs. 1 Ziff. 1 R. 135; trotz Beschäftigung für nur einen Auftraggeber und starker Bindung selbständig; BFH v. 10.1.1963 – V 78/60, StRK UStG 1951 § 1 Ziff. 1 R. 253; trotz der Bezeichnungen „Dienstvertrag“ und „Gehalt“ selbständig, da das Gehalt in Wirklichkeit Vorauszahlungen auf Provisionen bildete und das Unternehmerwagnis beim Handelsvertreter lag; entscheidend auch nach BVerfG das Gesamtbild der Verhältnisse, BVerfG v. 25.10.1977 – 1 BvR 15/75, BStBl. II 1978, 125.

Handy: Übernahme der Kosten ist Arbeitslohn, s. „Fernsprechanschluss“.

Hartz-Gesetze: Zuwendungen nach den sog. Hartz-Gesetzen sind stfrei nach § 3 Nr. 2, 2a und 2b. Zur Behandlung der Einnahmen aus einer sog. Ich-AG vgl. Anm. 60; zur Behandlung von Zuwendungen aufgrund der Verpflichtung zu gemeinnütziger Tätigkeit vgl. Anm. 73 (öffentlich-rechtl. Zwangsverhältnis).

Hausbrand (unentgeltliche oder verbilligte Überlassung von Feuerungsmaterial durch den ArbG) ist grundsätzlich stpfl. Sachbezug (vgl. BFH v. 10.6.1966 – VI 261/64, BStBl. III 1966, 607).

Hausgewerbetreibende: s. „Heimarbeiter“.

Haushaltshilfe (s. auch „Au-pair-Mädchen“): ArbN, wenn sie zu festgelegten Zeiten nach Weisungen des Auftraggebers arbeitet, auch wenn für mehrere Haushalte tätig.

Haustrunk (unentgeltliche oder verbilligte Überlassung von Getränken durch ArbG an ArbN zum häuslichen Verzehr; im Unterschied zum Freitrunke im Betrieb, s. „Freitrunke“): grundsätzlich stpfl. (BFH v. 27.3.1991 – VI R 126/87, BStBl. II 1991, 720). Die früher gewährte Stfreiheit ist nur noch im Rahmen der gem. § 8 Abs. 2 Satz 8 erlassenen Durchschnittswerte (s. „Deputate“), sowie im Rahmen des § 8 Abs. 3 (s. § 8 Anm. 145 ff.) steuerbegünstigt.

Hauswart (Hausmeister), der zu persönlichen Leistungen verpflichtet ist (Reinigen von Hausfluren und Treppen, Heizen, Rasenmähen, Kleinreparaturen uä.), ist idR ArbN. Eine selbständige Nebentätigkeit ist möglich, zB wenn der Hausmeister einer Fabrik nebenher Getränke an die Belegschaft verkauft. Über Hauswartwohnung als Sachbezug s. Anm. 285 ff.

Heimarbeiter: Unter Heimarbeit versteht man die Ausführung von Arbeiten in der eigenen Wohnung. Die Tätigkeit kann selbständig oder nichtselbst. ausgeübt werden. Das Heimarbeitsgesetz unterscheidet Hausgewerbetreibende und Heimarbeiter (§ 2 Abs. 1 u. 2) sowie Zwischenmeister (§ 2 Abs. 3: Zwischenmeister ist, wer die ihm von Gewerbetreibenden übertragenen Arbeiten an Heimarbeiter oder Hausgewerbetreibende weitergibt). Zu den Unterscheidungen zwischen Heimarbeiter und Hausgewerbetreibenden s. H 15.1 EStH.

Für die stl. Abgrenzung zwischen beiden Gruppen sind aber die Begriffsbestimmungen des HeimarbG nur Beurteilungsmerkmale, nicht bindend; vielmehr gel-

ten die allgemeinen Grundsätze für die Unterscheidung zwischen Selbständigkeit und Nichtselbständigkeit (s. Anm. 73):

► *Für Selbständigkeit* sprechen besonders: freie Zeiteinteilung, Tragung der Kosten und des unternehmerischen Risikos, besonders bei wertvollen Betriebsmitteln, Beschäftigung von Hilfskräften, Tätigkeit für mehrere Auftraggeber oder doch zumindest die Befugnis dazu, Vergütung nach dem Arbeitserfolg.

► *Gegen Selbständigkeit* sprechen: vorgeschriebene Arbeitszeit, Verpflichtung zur persönlichen Arbeitsleistung, Tragung der Kosten und des unternehmerischen Risikos durch den Auftraggeber, Arbeit nur für einen Auftraggeber, Stundenlohn nach einem Tarif für Arbeiter.

Hinterbliebene: s. Anm. 312, 336.

Helfer von Wohlfahrtsverbänden: Ehrenamtliche Helfer, die Kinder und Jugendliche auf Ferienreisen betreuen. Bei erheblich über den eigenen Aufwendungen liegender Vergütung keine Liebhaberei (BFH v. 4.8.1994 – VI R 94/93, BStBl. II 1994, 944), vielmehr ArbN (BFH v. 28.2.1975 – VI R 28/73, BStBl. II 1976, 134: eingegliedert in die Organisation, daher weisungsgebunden).

Herbergsvater ist ArbN des Trägers der Herberge (Herbergsverband usw.), soweit er die Herberge zu verwalten hat; dagegen selbständig, soweit er in der Herberge eine Gastwirtschaft betreibt; s. auch „Gastwirtschaft“.

Hochschullehrer: Zur Abgrenzung zwischen nichtselbst. Arbeit und selbständiger Tätigkeit s. „Lehrtätigkeit von Lehrern“ und „Prüfungstätigkeit“. Zu den Einnahmen aus nichtselbst. Arbeit gehört außer dem Gehalt auch die Möglichkeit zur Benutzung von Einrichtungen der Hochschule für außerhalb des Dienstverhältnisses liegende Tätigkeiten (BFH v. 13.11.1969 – IV R 1/68, BStBl. II 1970, 117: Sachbezug, der ggf. andererseits als BA bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit abziehbar ist; s. allg. Anm. 135).

Hostessen, die in Warenhäusern oder auf Messen Produkte bewerben, sind idR nichtselbständig; s. ausf. „Werber“.

Incentives und Prämien: s. ausf. Anm. 235 ff.

Ingenieur: Ein hochqualifizierter Ingenieur, der im Betrieb seines Auftraggebers arbeitet, kann selbständiger Erfüllungsgehilfe (Subunternehmer) oder nichtselbst. Erfüllungsgehilfe (ArbN) sein (vgl. BFH v. 18.1.1991 – VI R 122/87, BStBl. II 1991, 409; zu den Abgrenzungskriterien siehe dort).

Insolvenzversicherung: Beiträge zur Insolvenzversicherung sind stf. s. § 3 Nr. 65; R 3.65 LStR.

Insolvenz des Arbeitgebers: zum Forderungsübergang des Lohnanspruchs auf den Träger des Ausfallgelds s. Anm. 124.

Insolvenzgeld nach. § 183 III. SGB ist stf. gem. § 3 Nr. 2, s. § 3 Nr. 2 Anm. 14 sowie R 3.2 Abs. 2 LStR.

Insolvenzverwalter steht nicht in einem Dienstverhältnis zur Justizverwaltung (BFH v. 5.7.1973 – IV R 127/69, BStBl. II 1973, 730); s. „Gemeinschuldner“; Konkursverwalter als ArbG s. Anm. 63.

Instrumentengeld der Musiker: s. „Werkzeuggeld“.

Jagd: Überlässt der ArbG dem ArbN die private Ausübung der Jagd, so liegt darin ein geldwerter Vorteil in Höhe der Aufwendungen, die der ArbN erspart, soweit er von der Befugnis tatsächlich und freiwillig Gebrauch macht. Ist er jedoch im Rahmen seines Dienstverhältnisses zur Jagdausübung verpflichtet, so liegt

darin kein geldwerter Vorteil, selbst wenn die Verpflichtung als angenehm empfunden werden sollte (FG München v. 14.12.1971, EFG 1972, 228, rkr.).

Job-Ticket: Erstattung der Kosten für die mit öffentlichen Verkehrsmitteln durchgeführten Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte ist stfrei nach § 3 Nr. 34, s. Erl. zu § 3 Nr. 34.

Jubiläumsgeschenke: teilweise stfrei bis VZ 1998, vgl. Erl. zu § 3 Nr. 52.

Juristische Mitarbeiter (s. auch „Anwaltsvertreter“, „Rechtspraktikanten“, „Referendar“), insbes. Assessoren und Referendare, stehen in einem Dienstverhältnis, wenn sie in den Dienstbetrieb der Kanzlei eingegliedert sind.

▷ *dafür spricht:* Arbeit in der Kanzlei in festgelegter Zeit nach den Weisungen des Rechtsanwalts gegen festes Honorar; Referendare müssen dieses Honorar zusätzlich zur vom Staat bezahlten Unterhaltsbeihilfe erhalten.

▷ *dagegen sprechen:* Bearbeitung einzelner Fälle außerhalb der Kanzlei in freier Zeiteinteilung gegen Honorar für den einzelnen Fall; die Tatsache der Erledigung einer anspruchsvollen geistigen und persönlichen Arbeit.

BFH v. 22.3.1968 – VI R 228/67, BStBl. II 1968, 455 unter Aufgabe der früheren Ansicht in BFH v. 27.9.1957 – VI 20/54 U, BStBl. III 1957, 426; v. 20.4.1972 – IV R 7/72, BStBl. II 1972, 615; FG Ba.-Württ. v. 19.3.1975, EFG 1975, 361, rkr.

Kaminkehrer: s. „Rußgeld“, „Waschgeld“.

Kapitalabfindungen aufgrund der gesetzlichen Rentenversicherung der Arbeiter und Angestellten, aus der Knappschaftsversicherung und aufgrund der Beamten-(Pensions-)Gesetze sind stfrei gem. § 3 Nr. 3, s. Erl. dort.

Karitative Organisation: Bei Tätigkeit für eine karitative Organisation liegt Liebhaberei vor, wenn das Entgelt die eigenen Aufwendungen des Tätigen nicht oder nur unwesentlich übersteigt. Ansonsten Dienstverhältnis (BFH v. 4.8.1994 – VI R 94/93, BStBl. II 1994, 944; vgl. zu den Aufwandsentschädigungen für ehrenamtliche Helfer WAGNER, FR 1990, 683).

Kassierer: Beitragskassierer, die nebenberuflich für eine Gewerkschaft oder einen Verein tätig sind, sind nicht ArbN der Gewerkschaft/Verein, wenn das Entgelt den eigenen Aufwand nicht oder nur unerheblich übersteigt (BFH v. 7.10.1954 – IV 127/53 U, BStBl. III 1954, 374). Dagegen sind Stromableser und Gelderheber eines Elektrizitätswerks ArbN (BFH v. 24.7.1992 – VI R 126/88, BStBl. II 1993, 155), selbst wenn sie „freie Mitarbeit“ vereinbart haben und in Ausnahmefällen einen Vertreter beauftragen dürfen.

Kaufkraftausgleich: s. Erl. zu § 3 Nr. 64.

Kindergarten: Zuwendungen des ArbG an den ArbN zur Unterbringung von dessen Kindern in einem Kindergarten oder einer ähnlichen Einrichtung sind stbefreit; s. § 3 Nr. 33 nebst Erl.

Kirchenbedienstete: Die Tätigkeit für eine Religionsgemeinschaft kann in abhängiger Stellung als ArbN oder in unmittelbarer Erfüllung kirchlicher Aufgaben als Mitglied der Gemeinschaft geleistet werden. Der erste Fall bildet die Regel (zB ev. u. kath. Pfarrer; s. auch „Messstipendien“); der zweite Fall ist besonders bei Ordensangehörigen und idR bei Diakonissen gegeben (s. „Ordensangehörige“, „Diakonieschwester“).

▶ *Hilfsküster* und *Hilfsmessner* sind als nichtselbst. zu behandeln (FinMin. NRW v. 23.9.1981, FinSen. Bremen v. 8.8.1982, StEK EStG § 19 Nr. 113 = DStR 1982, 656).

► *Kirchenmusiker*: Organisten und Chorleiter von Kirchenchören sind bei nebenberuflicher Ausübung dieser Tätigkeit selbständig; zum Übungsleiterfreibetrag vgl. § 3 Nr. 26 mit Erl.

Kleidung, Kleidergeld: s. „Arbeitskleidung“.

Knappschaftsarzt: s. „Betriebsarzt“.

Kontoeröffnungsgebühr: Ihr Ersatz durch den ArbG bei bargeldloser Lohnzahlung bildet stpfl. Arbeitslohn, nicht einen gem. § 3 Nr. 50 stfreien Auslagenersatz, da die Eröffnung des Kontos auch im Interesse des ArbN hegt (BMF v. 10.4.1974, FR 1974, 241).

Kontoführungsgebühr: Ersatz durch den ArbG ist stpfl. Arbeitslohn, s. R 19.3 Abs. 3 Nr. 1 LStR; aA E. SCHMIDT, FR 1989, 681, der zumindest die Grundgebühr und die durch den Gehaltseingang verursachten Gebühren als durchlaufenden Posten sieht; dagegen OFFERHAUS, BB 1990, 2022. Kontoführungsgebühren sind jedenfalls WK, vgl. BFH v. 9.5.1984 – VI R 63/80, BStBl. II 1984, 560.

Korrekturassistenten an Universitäten können je nach der Gestaltung des Vertragsverhältnisses selbständig oder nichtselbst. sein.

Kost: s. Anm. 261; vgl. auch „Bewirtung“.

Kraftfahrzeug: s. „PKW-Überlassung“.

Kraftfahrer: Zur Besteuerung eines Berufskraftfahrers, der täglich mehrere Länder durchquert, FG Rhld.-Pf. v. 4.4.2001, IStR 2001, 479, rkr.).

Krankengeldzuschüsse: Zahlt der ArbG freiwillig oder aufgrund arbeitsvertraglicher Abmachungen, zB nach Ablauf der Lohnfortzahlungspflicht, Krankengeldzuschüsse, so handelt es sich dabei um stpfl. Arbeitslohn, der im Rahmen des normalen Lohnfortzahlungszeitraums zu versteuern ist.

Krankenhausarzt: Ärzte in Kliniken und Krankenhäusern der Universitäten, Kreise und Städte sowie in privaten Krankenanstalten sind idR nichtselbst. Chefärzte und ärztliche Direktoren können neben ihrer nichtselbst. Tätigkeit auch selbständig tätig sein. Es ist von Fall zu Fall zu prüfen, welche Tätigkeiten vorliegen und ob und wieweit diese Tätigkeiten im Einzelnen selbständig oder unselbständig (dh. weisungsgebunden bzw. eingegliedert) ausgeübt werden. Maßgebend sind jeweils das Innenverhältnis des Beauftragten zum Auftraggeber und das Gesamtbild der für die verschiedenen Tätigkeiten gegebenen Einzelmerkmale. Dabei gilt:

► *Behandlung von „Privatpatienten“*: Regelmäßig bezieht ein angestellter Chefarzt, auch wenn er zum Krankenhaus in einem Dienstverhältnis steht, aus der Behandlung von Privatpatienten Arbeitslohn (BFH v. 5.10.2005 – VI R 152/01, BStBl. II 2006, 94; OFD Karlsruhe v. 24.4.2006, DStR 2006, 1041). Allerdings ist auch eine selbständige Tätigkeit denkbar; entscheidend sind die Umstände des Einzelfalls.

Ein nichtselbst. tätiger Oberarzt einer Universitätsklinik, der Privatpatienten des Klinikdirektors in dessen Vertretung behandelt, ist in die privatärztliche Praxis des Chefarztes derart eingegliedert, dass ein Dienstverhältnis zwischen ihm und dem Chefarzt anzunehmen ist (BFH v. 11.11.1971 – IV R 241/70, BStBl. II 1972, 213).

► *Untersuchungen und Gutachten* eines beamteten Institutsdirektors als nichtselbst. Tätigkeit: vgl. FG Bremen v. 17.12.1970, EFG 1971, 364, rkr. Über Gutachten eines angestellten Krankenhausarztes s. „Arzt“.

► *Beteiligung der Mitarbeiter* eines Krankenhausarztes an seinen Honoraren: s. „Poolung von Einnahmen“.

Krankenschwester (s. auch „Deutsches Rotes Kreuz“, „Ordensangehörige“, „Pflegekräfte“): Steht in einem Dienstverhältnis, wenn bei Arzt, Krankenhaus oder dergl. angestellt oder als Aushilfe tätig (s. „Aushilfskräfte“); auch ein Dienstverhältnis zu einem einzelnen pflegebedürftigen Patienten ist denkbar. Sonst selbständig, zB als Hauspflegerin für mehrere Patienten; auch bei Unterbringung in einem Schwesternheim und Vermittlung der Arbeit durch dessen Leiterin besteht zu dieser kein Dienstverhältnis, wenn die Schwestern die Pflege auf eigene Verantwortung durchführen, sie ablehnen können, weitere Pflegefälle selbst ermitteln und übernehmen können und die Vergütungen unmittelbar von dem in Betracht kommenden Dritten erhalten, wobei sie einen Teilbetrag an die Leiterin abgeben.

Krankenversicherung: Leistungen aus der gesetzlichen Krankenversicherung sind sfrei gem. § 3 Nr. 1 Buchst. a (s. § 3 Nr. 1 Anm. 11).

Krankheitskosten:

► *Privater Dienst:* Der Ersatz durch den privaten ArbG bildet im Regelfall stpfl. Arbeitslohn (RFH v. 16.9.1931, RStBl. 1931, 921). Ausnahmen: Unterstützungen und Erholungsbeihilfen, s. Anm. 218–222, außerdem wurden nicht stbare Aufwendungen im überwiegenden Interesse des ArbG (s. Anm. 186) angenommen bei der unentgeltlichen medizinischen Betreuung der ArbN im Betrieb durch einen Betriebsarzt, allg. Vorsorgeuntersuchungen sowie bei der kostenlosen Verabreichung von Arzneien im betrieblichen Bereich (BFH v. 24.1.1975 – VI R 242/71, BStBl. II 1975, 340 betr. Kreislauftrainingskuren; v. 17.9.1982 – VI R 75/79, BStBl. II 1983, 39 betr. Vorsorgeuntersuchungen; v. 31.10.1986 – VI R 73/83, BStBl. II 1987, 142; v. 14.1.1954 – IV 303/53 U, BStBl. III 1954, 86 betr. Maßnahmen zur Verhinderung oder Beseitigung typischer Berufskrankheiten; vgl. auch OFFERHAUS, BB 1982, 1070).

► *Öffentlicher Dienst:* Stbefreit nach § 3 Nr. 11; s. § 3 Nr. 11 Anm. 12.

Kreditkarte: Die Übernahme der Kreditkartengebühr durch den ArbG ist in voller Höhe nach § 3 Nr. 16 sfrei, wenn der ArbN die Kreditkarte ausschließlich zur Abrechnung von Reisekosten und Auslagenersatz einsetzt. Werden mit der überlassenen Kreditkarte auch andere – private – Umsätze getätigt, so ist die Gebühr in einen sfreien und einen stpfl. Anteil aufzuteilen (BMF v. 29.9.1998, BB 1998, 2461).

Künftiges Dienstverhältnis: s. Anm. 165.

Künstler: zur Abgrenzung zwischen selbst. und nicht selbst. Tätigkeit s. BMF v. 5.10.1990, BStBl. I 1990, 687.

Kulturinstitute: Die ausländ. Mitarbeiter ausländ. Kulturinstitute, die in der Bundesrepublik tätig sind, unterliegen nur dann der deutschen Besteuerung, wenn das Kulturinstitut nicht in der Trägerschaft des Entsendestaats steht. Entsprechendes gilt umgekehrt für deutsche Mitarbeiter der Goethe-Institute, die im Ausland eingesetzt werden; diese unterliegen der deutschen Besteuerung (zur Besteuerung von Ortskräften der italienischen Kulturinstitute vgl. OFD Nürnberg v. 16.6.1997, FR 1997, 658).

Kundenbindungsprogramme: Das JStG 1997 v. 20.12.1996 (BGBl. I 1996, 2049; BStBl. I 1996, 1523) enthielt erstmals Regelungen für die Besteuerung von Sachprämien aus Kundenbindungsprogrammen (zB: Miles and More-Programm der Lufthansa); Freibetrag von 1088 €; vgl. § 3 Nr. 38 Anm. 2.

Zur Zuwendung von Leistungen an den ArbN durch Dritte vgl. ausf. Anm. 170 ff.

Kurzarbeitergeld: stfrei gem. § 3 Nr. 2; vgl. aber § 32b (Progressionsvorbehalt).

Landwirt: Gefälligkeitsfahrten eines Landwirts begründen kein Dienstverhältnis (BFH v. 24.11.1961 – VI 183/59 S, BStBl. III 1962, 37 [39]). Über nebenberufliche Lehrtätigkeit von Land- und Forstwirten vgl. GIERE, Inf. 1983, 594 (nicht Einkünfte aus selbständiger Arbeit, sondern aus Land- und Forstwirtschaft, zT stfrei gem. § 3 Nr. 26).

Lehrabschlussprämien (Zuwendungen anlässlich des Abschlusses der Lehrzeit als Auszubildender): grundsätzlich Arbeitslohn, jedoch können Sachzuwendungen als Gelegenheitsgeschenke nicht stbare Zuwendungen bilden, s. Anm. 176.

Lehrling: s. „Auszubildender“.

Lehrtätigkeit von Lehrern, Dozenten, Professoren usw.: Eine Lehrtätigkeit kann als Haupttätigkeit oder als Nebentätigkeit ausgeübt werden (über Nebentätigkeit s. allg. Anm. 90–92). Als Nebentätigkeit kommt die Lehrtätigkeit neben einer selbständigen oder einer als ArbN ausgeübten Haupttätigkeit vor.

► *Hauptamtliche Lehrtätigkeit:* Hauptamtlich angestellte Lehrer an öffentlichen und privaten Schulen stehen in einem Dienstverhältnis. Auch zu einer Privatperson kann ein Dienstverhältnis bestehen (Hauslehrer; s. auch „Privatunterricht“).

▷ *Hochschullehrer und Privatdozenten ohne Lehrauftrag* an Hochschulen sind ArbN. Zu ihrem Arbeitslohn rechnen das Gehalt und weitere mit ihrer Haupttätigkeit in Zusammenhang stehende Einnahmen, wie zB aus Gutachten, wenn diese von der Hochschule verlangt und unter deren Namen erstattet werden (BFH v. 19.4.1956 – IV 88/56 U, BStBl. III 1956, 187). Fehlt es an diesen Voraussetzungen, so sind Einnahmen aus Gutachtertätigkeit Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

▷ *Emeritierte Hochschullehrer* üben mit einer freiwillig übernommenen Lehrtätigkeit (nicht aber mit einer Prüfungstätigkeit) eine nichtselbst. Arbeit aus (FinMin. Nds. v. 30.12.1981, FR 1982, 91). Zur Forschungstätigkeit emeritierter Hochschullehrer vgl. BFH v. 5.11.1993 – VI R 24/93, BStBl. II 1994, 238.

▷ *Lehrtätigkeit als zusätzliche Tätigkeit* über die von einem ArbN im Hauptberuf normalerweise ausgeübte Tätigkeit hinaus bildet einen Teil der Haupttätigkeit, wenn sie zu den eigentlichen Dienstobliegenheiten des ArbN gehört (R 19.2 LStR). Das gilt auch dann, wenn der ArbN hauptberuflich nicht lehrt (zB Unterricht von Auszubildenden durch ArbN des betreffenden Betriebs).

▷ *Lehrer, die (an der eigenen Schule) über ihre Pflichtstunden hinaus* Unterricht erteilen, üben diese Tätigkeit im Rahmen ihrer Haupttätigkeit aus (FinMin. Ba.-Württ. v. 7.9.1981, StEK EStG § 19 Nr. 95). Das gilt uE auch für einen gesondert vereinbarten Sonderturnunterricht für Kinder mit Haltungsschäden und dergl. (aA FG Düss. v. 13.6.1969, EDStZ 1969, 319, rkr.). Auch der Unterricht eines Lehrers an einer fremden Schule ist nichtselbst. Tätigkeit, wenn er im Rahmen der Pflichtstundenzahl erteilt wird.

► *Lehrtätigkeit als Nebentätigkeit* (s. auch „Privatunterricht“): Als Nebentätigkeit – außerhalb der eigentlichen Dienstobliegenheiten des Beschäftigten – wird eine Lehrtätigkeit regelmäßig selbständig ausgeübt (H 19.2 LStH 2009), auch wenn der Beschäftigte im Hauptberuf Lehrer ist. Für die Abgrenzung gelten die allgemeinen Grundsätze, dass es entscheidend darauf ankommt, ob der Beschäftigte in den Betrieb eines Dritten, besonders einer Unterrichtsanstalt, eingeglie-

dert ist; s. Anm. 73; zur Lehrtätigkeit an Volkshochschulen vgl. HORLEMANN, DSStZ 1991, 395. Bei einem Stpfl., der auch im Hauptberuf Lehrer ist, spricht es für Nichtselbständigkeit wegen Eingliederung in den Schulbetrieb, wenn er an einer anderen Schule der gleichen Schulart unterrichtet (FG Bremen v. 22.10.1976, EFG 1977, 67, rkr.); für Selbständigkeit dagegen, wenn er an einer Schule einer anderen Schulart lehrt (BFH v. 4.12.1975 – IV R 162/72, BStBl. II 1970, 291; v. 4.10.1984 – IV R 131/82, BStBl. II 1985, 51 betr. Hochschullehrer an Fachhochschule). Ohne Bedeutung ist der Umfang der Lehrtätigkeit.

Lehrtätigkeit von Angehörigen anderer Berufe (Grundsätze s. „Lehrtätigkeit von Lehrern“ usw. unter „Lehrtätigkeit als Nebentätigkeit“; s. auch „Prüfungstätigkeit“):

► *Angehörige freier Berufe*: Bei Angehörigen der freien Berufe bildet eine nebenberufliche Lehrtätigkeit in aller Regel eine selbständige Tätigkeit; vgl. zB BFH v. 17.7.1958 – IV 101/56 U, BStBl. III 1958, 360 betr. Rechtsanwalt als Lehrbeauftragter an einer Hochschule.

► *ArbN der gewerblichen Wirtschaft*: In der Regel selbständig, es sei denn, die Lehrtätigkeit erfolgt im Betrieb und gehört zu den Pflichten des ArbN aus seinem Arbeitsvertrag.

► *Geistliche*: Ihre Erteilung von Religionsunterricht an staatlichen Schulen aufgrund von Gestellungsverträgen der Kirche mit den staatlichen Schulaufsichtsbehörden nebst Bezahlung an die Kirche erfolgt im Rahmen der nichtselbst. Tätigkeit der Geistlichen für die Kirche. Im Übrigen ist nach den Verhältnissen des einzelnen Falls zu entscheiden; bei Religionsunterricht an Volksschulen ist regelmäßig eine selbständige Tätigkeit anzunehmen, wenn sie nur einen geringen Umfang hat.

► *Handwerksmeister*: Ihre nebenberufliche Lehrtätigkeit an Berufs- und Meister Schulen ist selbständige Tätigkeit, wenn sie sich ohne besondere Schwierigkeit von der Haupttätigkeit trennen lässt (H 19.2 LStH 2009; BFH v. 27.1.1955 – IV 504/54 U, BStBl. III 1955, 229).

► *Verwaltungsbeamte* können eine Lehrtätigkeit als selbständige Nebentätigkeit ausüben.

Leichenträger sind keine ArbN des Bestattungsunternehmers, wenn sie für jede Beerdigung beauftragt werden und es ihnen freisteht, den Auftrag anzunehmen (FG Saarl. v. 8.11.1995, EFG 1996, 98, rkr.).

Leiharbeitsverhältnisse: s. Anm. 64.

Leistungszuschläge: Stpfl. Arbeitslohn, s. Anm. 207.

Leitender Angestellter ist stl. ArbN, auch wenn er arbeitsrechtl. zu dem in § 14 KündigungsschutzG genannten, nicht begünstigten Personenkreis gehört (BFH v. 20.12.1961 – VI 24/61 U, BStBl. III 1962, 71).

Lesezirkel: Vergütungen, die Illustrierten- und Zeitschriftenverlage für Reklamebeschriftungen auf boteneigenen Kfz. an die ArbG der Boten (Lesezirkelfirmen) zur Weiterleitung an die Boten zahlen, sind Arbeitslohn der Boten (Schl.-Holst. FG v. 24.11.1964, EFG 1965, 286, rkr.).

Letztwillige Verfügung des ArbG: s. Anm. 196.

Liebhabelei ist auch bei Einkünften aus § 19 denkbar, wenn kein Gesamtüberschuss angestrebt wird (BFH v. 28.8.2008 – VI R 50/06, BStBl. II 2009, 243); s. Anm. 165.

Liquidator: Das Vorstandsmitglied oder der Geschäftsführer einer KapGes., der kraft Gesetzes ihre Liquidation durchführt (s. bes. § 265 AktG, §§ 66 GmbHG, § 83 GenG), übt auch diese Tätigkeit als ArbN aus.

Lösegeld, das der ArbG für einen von Erpressern entführten ArbN zahlt, um sich die Arbeitskraft zu erhalten oder um seiner Fürsorgepflicht zu genügen, verschafft dem ArbN mit der persönlichen Freiheit einen immateriellen, uE aber nicht geldwerten Vorteil, es fehlt an einer Einnahme. Man kann solche Aufwendungen des ArbG für die persönliche Sicherheit des ArbN auch zu den Aufwendungen, die der ArbG im eigenen betrieblichen Interesse macht, rechnen. Dies gilt insbes. bei der Entführung anlässlich einer Dienstreise in ein Land mit erheblichem Risiko (s. Anm. 185,186; für Zurechnung zu den Aufwendungen zur Ausgestaltung des Arbeitsplatzes SCHMIDT/DRENECK XXVIII. § 19 Rn. 50 „Lösegeld“; KSM/BREINERSDORFER, § 19 Rn. B 900 – Lösegeld). Prämie für eine Entführungsrisikoversicherung dann kein Arbeitslohn, wenn durch die Versicherung lediglich das Risiko der Entführung anlässlich von Dienstreisen in Länder mit erheblicher Gefährdung für die persönliche Sicherheit des ArbN abgedeckt wird (vgl. WUNDERLICH, DStR 1996, 2003).

Lohnausgleich: s. „Baugewerbe“.

Lohnfortzahlung im Krankheitsfall bildet gewöhnlichen, nach den allg. Vorschriften zu behandelnden Arbeitslohn.

Lohnpfändung: s. Anm. 123.

Lohnsteuer:

► *Nettolohn:* Die Übernahme der LSt. durch den ArbG bildet zusätzlichen Arbeitslohn (s. allg. Anm. 106; BFH v. 16.8.1979 – VI R 13/77, BStBl. II 1979, 771).

► *Pauschsteuern:* Übernimmt der ArbG die sog. variable Pauschsteuer iSd. § 40 Abs. 1, so ist die LSt. auf einen Nettosteuersatz hochzurechnen (§ 40 Abs. 1 Satz 2; R 40.1 LStR). Die Übernahme fester Pauschsteuern (§ 40 Abs. 2, § 40a, § 40b) durch den ArbG bildet dagegen keinen Arbeitslohn.

Lohnsteuerpauschalierung bei sonstigen Bezügen und von LStNachforderungen nach § 40, für Teilzeitbeschäftigte nach § 40a und für bestimmte Zukunftssicherungsausgaben nach § 40b (s. jeweils Erl. dort und Anm. 378).

Lohnzahlung durch Dritte: s. Anm. 170.

Lohnzuschläge: sind grundsätzlich stpfl. Arbeitslohn; s. auch „Erschwerniszuschläge“. Zur StFreiheit von Zuschlägen für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit s. Erl. zu § 3b.

Lose einer vom ArbG (oder von einem mit ihm wirtschaftlich verbundenen Dritten) veranstalteten Verlosung bilden als Zuwendung einer bloßen Gewinnchance noch keinen Arbeitslohn (s. allg. Anm. 235–239; vgl. auch BFH v. 25.11.1993 – VI R 45/93, BStBl. II 1994, 255 in Änderung der in BFH v. 19.7.1974 – VI R 114/71, BStBl. II 1975, 181 vertretenen Rechtsansicht; aA BFH v. 2.9.2008 – X R 25/07, BStBl. II 2009, 63, allerdings bei selbst. tätigen Handelsvertretern).

Lotterieteilnahme als bloße Chance zur Vermögensmehrung ist noch keine Bereicherung, s. Anm. 123.

Luftfahrtunternehmen: Zur Bewertung des Rabatts, den Luftfahrtunternehmen ihren ArbN auf Flüge gewähren, s. BMF v. 7.12.2000, BStBl. I 2000, 1572; s. auch „Standby- Flüge“.

Mahlzeiten im Betrieb bilden grds. Arbeitslohn, s. Anm. 260.

Maigeld: Zahlungen des ArbG zum 1. Mai sind stpfl. Arbeitslohn (BFH v. 30.8.1972 – VI R 300/69, BStBl. II 1973, 64).

Management buy out erfolgt mitunter durch spezifische Preisnachlässe im Verhältnis zum Verkehrswert der Beteiligung. Dies kann zu stpfl. Arbeitslohn führen; s. „Beteiligung“.

Mannequin (Vorführdame; s. auch „Fotomodell“): Ob selbständig oder nicht-selbst., ist nach dem Einzelfall zu entscheiden. Dabei kommt der Beurteilung durch die Beteiligten besondere Bedeutung zu (BFH v. 2.10.1968 – VI R 56/67, BStBl. II 1969, 71). Nur gelegentlich bei Modenschauen Mitwirkende sind keine ArbN. Vorführdamen dagegen, die in regelmäßigen Zeitabständen über einen längeren Zeitraum hin sich in den Betriebsräumen des Unternehmens oder auf verschiedenen Messen zur Verfügung eines Unternehmens aufhalten, um den dort erscheinenden Kunden Kleider zu zeigen, sind ArbN (s. BFH v. 14.6.1985 – VI R 150–152/83, BStBl. II 1985, 661, zur gleichgelagerten Problematik bei Werbedamen).

Mankogeld: s. Anm. 135.

Maskenbildner, der seine Arbeitskraft einer Filmfirma für bestimmte Zeit zur Verfügung stellt, ist ArbN. Wenn er neben der nichtselbst. Tätigkeit des Maskengestaltens, Schminkens und Frisierens auch notwendige Materialien sowie selbstgefertigte Perücken ua. Dinge liefert, liegt insoweit eine (selbständige) gewerbliche Tätigkeit vor (BMF v. 5.10.1990, BStBl. I 1990, 638).

Masseur: Bei eigener Praxis selbständig, bei Anstellung in einem Krankenhaus, Kurhaus und dergl. im allg. ArbN.

Mautgebühren: Übernahme durch ArbG für Privatfahrt ist Arbeitslohn (BFH v. 14.9.2005 – VI R 37/03, BFH/NV 2005, 2302).

Medikamente: Ihre unentgeltliche Verabreichung durch den ArbG im betrieblichen Bereich zur Gesunderhaltung der Belegschaft erfolgt im überwiegenden Interesse des ArbG (s. Anm. 186; vgl. auch BFH v. 24.1.1975 – VI R 242/71, BStBl. II 1975, 340).

Medizinische Betreuung: s. „Ärztliche Betreuung“, „Medikamente“.

Messstipendien und Stolgebühren sind Arbeitslohn. Veranlagung als Einkünfte aus nichtselbst. Arbeit (vgl. § 18 Anm. 600 „Geistlicher“).

Metergelder der Möbeltransportarbeiter sind stpfl. Arbeitslohn (BFH v. 9.3.1965 – VI 109/62 U, BStBl. III 1965, 426), unabhängig ob ein Rechtsanspruch des ArbN besteht, oder ob es sich um eine freiwillige Zahlung des Kunden (Trinkgeld) handelt (s. „Trinkgelder“ und allg. Anm. 171, 172).

Mietkostenzuschuss, den der ArbG dem ArbN gewährt, ist stpfl. Arbeitslohn, unabhängig von der Auflage, den Zuschuss bei vorzeitigem Ausscheiden aus dem Dienstverhältnis zurückzahlen; uU liegt Darlehen vor, die Rückzahlung ist im Kj. der Zahlung negative Einnahme.

► *Wohnen im Ausland:* Über StBefreiung eines Mietkostenzuschusses s. § 3 Nr. 64 (Kaufkraftausgleich) nebst Erl.

► *Umzugskostenvergütung:* Mietbeträge des ArbG können nicht als Umzugskostenvergütung nach § 3 Nr. 13 stfrei belassen werden, selbst wenn sie aufgrund des § 15 Abs. 2 Bundesumzugskostengesetz gezahlt werden (BFH v. 16.7.1971 – VI R 160/68, BStBl. II 1971, 772).

► *Zahlung an Dritte*: Ein Mietkostenzuschuss, den der ArbG einem Dritten gewährt, um dem ArbN eine Wohnung zu beschaffen, bildet beim ArbN nicht ohne weiteres Arbeitslohn; dass der ArbN eine Wohnung mieten kann, bildet für sich allein keinen geldwerten Vorteil. Ein solcher liegt aber insoweit vor, als die Miete wegen des Zuschusses unter der ortsüblichen Miete liegt.

Mietvorauszahlung, die der ArbG dem ArbN zur Wohnungsbeschaffung gewährt und die der ArbN laufend in Höhe der Mietzinsverbilligung zurückzahlen muss, ist wie ein Darlehen zu behandeln; s. „Mietkostenzuschuss“.

Mietzahlungen des ArbG für Büro im Haus des ArbN können Einkünfte aus VuV sein (BFH v. 16.9.2004 – VI R 25/02, BStBl. II 2006, 10; s. Anm. 190).

Mitgliedsbeiträge, die der ArbG zugunsten des ArbN an gesellige Vereinigungen zahlt, sind nach BFH v. 27.2.1959 – VI 271/57 U (BStBl. III 1959, 230) Arbeitslohn; sie können nicht als Auslagenersatz oder durchlaufende Gelder anerkannt werden, auch wenn der ArbN aus beruflichen Gründen Mitglied ist (BFH v. 15.5.1992 – VI R 106/88, BStBl. II 1993, 840). Der BFH lehnt für den Regelfall wegen der Untrennbarkeit der beruflichen und der privaten Veranlassung (§ 12 Nr. 1 Satz 2) auch den ganzen oder teilweisen Abzug des als Arbeitslohn behandelten Betrags als WK ab; aA Lück, DStZ 1993, 81, der zumindest in Ausnahmefällen eine nicht stbare Zuwendung im überwiegenden Eigeninteresse des ArbG bejaht. Auch Beiträge des ArbG an einen Sportverein, um ArbN die Sportausübung zu ermöglichen, erfolgen nicht im überwiegenden Interesse des ArbG (s. Anm. 186; BFH v. 15.5.1992 – VI R 106/88, BStBl. II 1993, 840; aA Nds. FG v. 29.6.1966, EFG 1967, 38, rkr.). Beiträge zu berufsständischen Kammern sind Arbeitslohn, vgl. „Kammerbeitrag“.

Montageerlass: inzwischen Auslandstätigkeitserlass des BMF v. 31.10.1983, BStBl. I 1983, 470.

Musiker (s. auch „Dirigent“, „Musiker als Gesellschafter“; über Kirchenmusiker s. „Kirchenbedienstete“): Einzelmusiker und Orchestermusiker können je nach der Art ihrer Berufsausübung ArbN des Musikbestellers oder eines Kapellen- oder Orchesterleiters oder selbständig (ggf. als Gesellschafter, s. „Musiker als Gesellschafter“) sein. Die Beurteilung hängt weitgehend von den Verhältnissen des Einzelfalls ab. Das gilt auch für die Fragen, wer bei Nichtselbständigkeit der ArbG ist und ob bei Selbständigkeit eine freiberufliche oder gewerbliche Tätigkeit ausgeübt wird.

► *Musiker sind ArbN des Musikbestellers* (zB Oper, Theater, Gastwirt, Tanzbar), wenn sie in seinen geschäftlichen Betrieb eingegliedert sind. Das setzt voraus, dass sie seinen Weisungen zu folgen verpflichtet sind und die Musikdarbietungen zum Betriebszweck des Musikbestellers gehören. Ein Gastwirt oder ähnlicher Veranstalter, der gewerbsmäßig musikalische Veranstaltungen darbietet, ist ArbG der Musiker, wenn diese so sehr in den Betrieb eingegliedert sind, dass sie nicht anders als das übrige Betriebspersonal (Kellner, Koch etc.) beurteilt werden können. Maßgebend sind die Beziehungen der Musiker zum Gastwirt (sog. Innenverhältnis); auf ihr Auftreten nach außen kommt es nicht entscheidend an; vgl. dazu BFH v. 10.9.1976 – VI R 80/74, BStBl. II 1977, 178.

► *Die Erfüllung der stl. Verpflichtungen*, die dem Musiker oder Kapellenleiter obliegen (insbes. Gewinnfeststellung für die Gesellschaft oder Abführung von LSt. durch den Kapellenleiter), spricht zwar für Selbständigkeit der Kapelle gegenüber dem Gastwirt, bildet aber nicht das einzige Abgrenzungsmerkmal; entscheidend ist der Vertragswillens der Parteien anhand des zwischen ihnen geschlossenen Vertrags (BFH v. 10.9.1976 – VI R 80/74, BStBl. II 1977, 178).

Auch die Eintragung im Gewereregister als Kapelle spricht für Selbständigkeit. Etwaige vertragliche Klauseln, dass „LSt. bzw. ESt. und KirchenSt. zu Lasten des Veranstalters gehen“, sprechen für ein Dienstverhältnis zum Gastwirt.

▶ *Verein als Musikbesteller*: Es besteht keine Eingliederung der Musiker in den Betrieb des Bestellers, wenn dieser ein ideeller Verein (Schützenverein, Sportverein usw.) ist, also selbst nur einen losen Zusammenschluss von Personen ohne wirtschaftlichen Zweck bildet. Soweit der Verein im Rahmen eines von ihm selbst unterhaltenen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs Musiker beschäftigt, gilt das Gleiche wie bei Beschäftigung durch einen Gastwirt.

▶ *Orchestermusiker sind ArbN des Kapellenleiters*, wenn dieser als Unternehmer mit der Kapelle konzertiert. Dies setzt voraus, dass der Kapellenleiter das Risiko für die laufende Beschäftigung der Musiker trägt und die Musiker in die Kapelle fest eingegliedert sind. Eine solche Gestaltung ist typisch bei festgeschlossenen, unter dem Namen des Dirigenten bekannten Orchestern, die eine bestimmte musikalische Stilrichtung vertreten. Dagegen werden bei Kapellen, die mit wechselnder Besetzung von Fall zu Fall unter demselben Leiter auftreten, die mitwirkenden Musiker als selbständig anzusehen sein.

▶ *Mitglieder ständiger Orchester*, zB der Länder, Gemeinden sowie der Rundfunk- und Fernsehanstalten (s. „Rundfunk“), sind ArbN des Trägers des Orchesters. Jedoch werden Kapellen der Polizei, des Bundesgrenzschutzes, der Bundeswehr, Feuerwehr usw., soweit sie außerdienstlich tätig werden, als gewerbliche Mitunternehmenschaften angesehen.

▶ *Musiker sind selbständig*, wenn sie weder in einem Dienstverhältnis zum Musikbesteller noch zum Kapellenleiter stehen. Dies ist der Fall:

▷ *Aushilfsmusiker*: Musiker, die nur aushilfsweise in einem festgeschlossenen Orchester oder in einem nur für eine einzelne Darbietung zusammengestellten Orchester mitwirken, sind selbständig tätig (BFH v. 10.9.1976 – VI R 80/74, BStBl. II 1977, 178 betr. Feier einer Privatperson; s. auch Anm. 90–92 über Nebentätigkeit).

▷ *Das einmalige Auftreten als Solist* in einem Konzert begründet kein Dienstverhältnis (RFH v. 21.12.1927, RStBl. 1928, 95). Das Entgelt, das ein Orchestermusiker dafür bezieht, dass er mit dem Orchester, dem er angehört, als Solist auftritt, kann zu den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit gehören (BFH v. 25.11.1971 – IV R 126/70, BStBl. II 1972, 212).

▷ *Von Fall zu Fall festgelegte Musikdarbietungen* von Orchestermusikern außerhalb ihrer Tätigkeit im Orchester, zB bei Schallplattenaufnahmen oder bei Festspielen, bilden eine selbständige Nebentätigkeit (BFH v. 25.11.1971 – IV R 126/70, BStBl. II 1972, 212).

▶ *Leistungsschutzrechte*: Einnahmen aus selbständiger Tätigkeit liegen auch dann vor, wenn ein Musiktheater an seine angestellten Musiker Vergütungen für die Übertragung von Leistungsschutzrechten betreffend Fernsehübertragungen zahlt (s. Anm. 190; BFH v. 6.3.1995 – VI R 63/94, BStBl. II 1995, 471).

▶ *Nebenberufliche Konzerttätigkeit als Liebhaberei*: Zur Frage, wann die nebenberuflich ausgeübte Orchestertätigkeit eines angestellten Musikpädagogen mangels Einkunftserzielungsabsicht die Voraussetzungen der Einkunftsart des § 18 nicht mehr erfüllt, vgl. BFH v. 22.7.1993 – VI R 122/92, BStBl. II 1994, 510.

Musiker als Gesellschafter: Selbständigkeit der Kapelle anerkennt die Rspr., wenn die Musiker eine Gesellschaft bilden und diese dem Veranstalter geschlossen gegenübertritt; ein solcher Zusammenschluss setzt aber eindeutige Verein-

barungen zwischen den Musikern voraus, aus denen sie auch die stl. Folgerungen ziehen (besonders einheitliche Gewinnfeststellung) bzw. die eindeutige Behandlung der übrigen Musiker als ArbN durch den Kapellenleiter sowie ein entsprechendes Auftreten nach außen, s. BFH v. 2.10.1968 – VI R 323/67, BStBl. II 1969, 143; v. 16.4.1971 – VI R 153/68, BStBl. II 1971, 656. Ansonsten liegt keine Gesellschaft vor, sondern es sind Einzelarbeitsverträge anzunehmen.

Bei einer fest organisierten Musikkapelle mit einem weithin bekannten Namen verneint die Rspr. ein Dienstverhältnis zum Auftraggeber, wenn die Kapelle wegen ihres Rufs neben dem Veranstalter selbständig in Erscheinung tritt und ihr gesellschaftlicher Zusammenschluss durch das Vorliegen eindeutiger Abreden unter den Musikern und durch ein entsprechendes Auftreten nach außen dokumentiert wird (BFH v. 2.10.1968 – VI R 233/67, BStBl. II 1969, 142; v. 9.8.1974 – VI R 40/72, BStBl. II 1974, 720). Ein bestimmter Name, einheitliche Kleidung der Musiker und dergl. genügen für sich allein nicht (BFH v. 2.10.1968 – VI R 323/67, BStBl. II 1969, 143; v. 16.4.1971 – VI R 153/68, BStBl. II 1971, 656).

Musterungsvertragsarzt mit eigener Praxis übt seine Tätigkeit im Rahmen der Musterungskommission selbständig aus; so BFH v. 30.11.1966 – VI 164/65, BStBl. III 1967, 331.

Mutterschaftsgeld nach § 13 Mutterschutzgesetz und nach § 200 RVO ist gem. § 3 Nr. 1 Buchst. d stfrei.

Nachhilfestunden: s. „Privatunterricht“.

Nachtarbeit: Über StFreiheit s. § 3b.

Nachzahlung von Arbeitslohn: Auch verspätet oder erst nach Beendigung des Dienstverhältnisses nachgezahlter Arbeitslohn gehört zu den Einnahmen aus nichtselbst. Arbeit (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, § 2 Abs. 2 Nr. 2 LStDV).

Nahrungsmittel: s. „Getränke“, „Kost“, „Mahlzeiten“.

Nahverkehrsbetriebe: Freifahrten ihrer ArbN bilden stpfl. Sachbezug; Ausnahme: Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte, stfrei nach § 3 Nr. 34 (Erl. s. dort); s. „Freifahrt“.

Nebentätigkeit: s. Anm. 90–92.

Nettolohn: s. Anm. 106. Unterbleibt der LStabzug, weil die Beteiligten eines Dienstverhältnisses irrümlich von freier Mitarbeit ausgehen, sind die zugeflossenen Einnahmen (Barlohn und Sachbezüge) zu erfassen und nicht ein hochgerechneter Bruttolohn, der sich ergäbe, wenn den zugeflossenen Beträgen die LSt. hinzugerechnet wird (BFH v. 23.4.1997 – VI R 99/96, BFH/NV 1997, 656).

Nießbrauch: Seine unentgeltliche oder verbilligte Einräumung kann Arbeitslohn bilden; vgl. Anm. 293.

Notar: Grundsätzlich selbständig, auch als Notarverweser (BFH v. 12.9.1968 – V 174/65, BStBl. II 1968, 811). Über Ausnahme bei den württ. Bezirksnotaren vgl. BFH v. 20.2.1953 – V 57/51 U, BStBl. III 1953, 123: Als festbesoldeter Beamter nach Landesrecht grundsätzlich ArbN; zu dieser Tätigkeit gehören die Verwaltung des Nachlass- und Vormundschaftsgerichts, die Verrichtungen des Grundbuchbeamten und öffentlich-rechtl. Beurkundungen; dagegen ist er selbständig hinsichtlich der unter die notariische Rechtsbetreuung fallenden Raterteilung und der Anfertigung von Urkundenentwürfen ohne nachfolgende Beurkundung oder Beglaubigung.

Notstandsbeihilfen: s. Anm. 215.

Nutzungsüberlassung des betrieblichen PKW auch für Privatfahrten führt zu Arbeitslohn. Bewertung vgl. § 8 Abs. 2 Sätze 2–5; s. § 8 Anm. 70–114.

Opernsänger können selbst. oder nichtselbst. tätig sein. Bei der Frage, ob eine gastspielverpflichtete Opernsängerin in einen Theaterbetrieb eingegliedert ist, kann nicht einseitig auf die Verpflichtung zur Teilnahme an den Proben abgestellt werden (BFH v. 30.5.1996 – V R 2/95, BStBl. II 1996, 493; OFD München v. 20.3.1997, FR 1997, 392). Zur Frage der ArbNEigenschaft von Künstlern vgl. ausf. Anm. 80.

Optionsrecht: s. „Ankaufsrecht“. Zum Optionsrecht auf Bezug junger Aktien s. Anm. 213.

Ordensangehörige: Zwischen einem katholischen Orden und seinen Ordensangehörigen besteht kein Dienstverhältnis, es sei denn, dass es ausdrücklich vereinbart wird (BFH v. 30.7.1965 – VI 205/64 U, BStBl. III 1965, 525 vorl. Abs. betr. Diakonisse: „familienähnliches Verhältnis eigener Art, das auf dem aus religiösen Gründen geleisteten Gelübde der Diakonisse gegründet ist“). Das gilt auch bei Tätigkeit des Ordensmitglieds in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb des Ordens (Brauerei, Brennerei). Selbst wenn die für das Ordensmitglied aufgewandten Unterhaltsleistungen bei der Gewinnermittlung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs als BA abgezogen werden, führt dies nicht dazu, ein Dienstverhältnis zwischen dem Ordensangehörigen und dem Orden anzunehmen.

► Bei *Gestellung eines Ordensangehörigen* durch den Orden zur Dienstleistung für Dritte kommen folgende Fälle in Betracht:

▷ *Der Ordensangehörige selbst schließt einen Dienstvertrag* mit der anfordernden Stelle (Außenstelle), zB dem Krankenhaus; hier ist der Ordensangehörige ArbN des Krankenhauses. Das ist aber nur dann der Fall, wenn bürgerlich-rechtl. und tatsächlich unmittelbare Rechte und Pflichten zwischen dem Krankenhaus und dem Ordensangehörigen begründet und gewollt werden. Der Arbeitslohn ist dem Ordensangehörigen selbst zuzurechnen. Eine etwaige ganz oder teilweise Abführung des Arbeitslohns an den Orden ist als Festsetzung eines niedrigeren Gehalts zu verstehen (BFH v. 25.11.1993 – VI R 115/92, BStBl. II 1994, 424).

▷ *Der Orden verpflichtet sich aufgrund eines zwischen ihm und der Außenstelle geschlossenen Vertrags* zur Gestellung eines „auswechselbaren“ oder eines bestimmten Ordensangehörigen. Durch Verträge dieser Art wird ein Dienstverhältnis zwischen der Außenstelle und dem Ordensangehörigen nicht begründet (BFH v. 8.7.1971 – V R 1/68, BStBl. II 1972, 70).

► *Anwendung bei anderen religiösen Gemeinschaften:* Die dargestellten Grundsätze gelten nicht nur bei katholischen Orden, sondern auch bei evangelischen Gemeinschaften (Diakonieverband, Diakonissen-Mutterhaus), Freikirchen und religiösen Sekten.

Ordnungsstrafen: s. „Geldstrafen“; „Verwarnungsgelder“.

Organschaft: zur ArbNEigenschaft in einer Organschaft s. Anm. 63.

Outplacement-Beratung erfolgt im Regelfall im überwiegenden Eigeninteresse des ArbG, s. Anm. 186.

Parkplatz: Über unentgeltliche Überlassung durch den ArbG s. Anm. 186.

Parlamentarische Geschäftsführer von Fraktionen des Dt. Bundestags: s. „Abgeordnete“.

Pauschalversteuerung der Beiträge zu einer Direktversicherung ist nicht möglich, wenn der ArbN dem ArbG eine LStKarte mit der LStKlasse VI vorlegt, aus der sich ergibt, dass das Dienstverhältnis nicht das „erste“ iSd. § 38b Satz 2 Nr. 6 ist (BFH v. 12.8.1996 – VI R 27/96, BStBl. II 1997, 143); zur Pauschalversteuerung der Leistungen für eine Direktversicherung s. ausf. § 40b Anm. 21 ff.

PC-Nutzung des betrieblichen PC durch ArbN ist stfrei (§ 3 Nr. 45). Kein Verstoß gegen Art. 3 GG (BFH v. 21.6.2006 – XI R 50/05, BStBl. II 2006, 715).

Pension: s. Anm. 300–340, 390. Über Bezüge aus Pensionskassen s. Anm. 463, aus Unterstützungskassen s. Anm. 473. Über den Einfluss eigener Beiträge des ArbN s. Anm. 326–329.

Pensionskassen: allg. s. Anm. 460; zur stl. Behandlung der Leistungen aus Pensionskassen s. Anm. 463.

Pensionszusagen (ohne Rückdeckung): Begriff der Pensionszusage s. Anm. 386; StPflicht bei Pensionszusage s. Anm. 387; Pensionszusage anstelle von Arbeitslohn s. Anm. 387; Änderung der Pensionszusage s. Anm. 388; Besteuerung der Leistungen aufgrund einer Pensionszusage s. Anm. 390.

Pfändung von Arbeitslohn: s. Anm. 123.

Pfarrhaushälterinnen: Zu ihrer Entlohnung erhalten römisch-katholische Geistliche von den Diözesen Zuschüsse. Diese werden von der FinVerw. als unmittelbare Lohnzahlungen der Diözesen an die Haushälterinnen angesehen und deshalb bei der Besteuerung der Dienstbezüge der Geistlichen außer Betracht gelassen, wenn der Zuschuss die Hälfte des vom Pfarrer an die Haushälterin gezahlten Arbeitslohns nicht übersteigt (FinMin. Rhld.-Pf. v. 21.4.1977, FR 1977, 278). Der Pfarrer muss aber die LSt. aus dem Gesamtbezug berechnen. Die Zuschüsse der Diözese zu der Zusatzversorgung der Pfarrhaushälterinnen stellen bei diesen keinen Arbeitslohn dar. Leistungen aus der Zusatzversorgung stellen eine mit dem Ertragsanteil anzusetzende Leibrente nach § 22 Nr. 1 dar.

Pflegekräfte (s. „auch Krankenschwester“, „Deutsches Rotes Kreuz“): Wenn sie von einer Gemeinde von Fall zu Fall mit der Pflege kranker oder hilfloser Personen beauftragt werden, sind sie nicht ArbN.

Pflege eines Angehörigen: Zahlungen aus dem Vermögen eines pflegebedürftigen Angehörigen sind kein Arbeitslohn (BFH v. 14.9.1999 – IX R 88/95, BStBl. II 1999, 776).

PKW-Überlassung durch den Arbeitgeber auch für private Fahrten des Arbeitnehmers führt regelmäßig zu Einnahmen aus nichtselbst. Arbeit (Sachbezug; vgl. BFH v. 23.10.1992 – VI R 1/92, BStBl. II 1993, 195). Die Bewertung erfolgt nach der sog. 1 % Regelung oder nach den tatsächlichen Kosten (vgl. § 8 Abs. 2 Sätze 2–5; s. § 8 Anm. 70–114). Zuzahlungen des ArbN zur Anschaffung des überlassenen PKW können WK sein (BFH v. 18.9.2007 – VI R 59/06, BStBl. II 2009, 200). Entsprechendes gilt, wenn der ArbN einen Teil der Betriebskosten (Benzin etc.) selbst bezahlt (BFH v. 18.10.2007 – VI R 57/06, BStBl. II 2009, 199).

Plakatkleber: selbständig, wenn er seine Arbeitszeit bestimmen, die Arbeit durch Dritte ausführen lassen kann und nach Anzahl und Größe der Plakate bezahlt wird.

Poolung von Einnahmen:

► *Grundsatz:* Sammeln mehrere ArbN ihre Einnahmen (zB Trinkgelder) in einem Pool und verteilen diese dann untereinander nach einem bestimmten

Schlüssel, so ändert dies nichts an der Natur der Einnahmen; Tronceinnahmen sind dabei keine Trinkgelder (BFH v. 18.12.2008 – VI R 49/06, BStBl. II 2009, DB 2009, 207).

► *Besonderheiten bei Krankenhausärzten*: Die Chefärzte (leitenden Abteilungsärzte usw.), die zu einer selbständigen ärztlichen Nebentätigkeit und entsprechender privater Liquidation bei den Patienten berechtigt sind, beteiligen mitunter die bei Ausübung dieser Nebentätigkeit herangezogenen Personen an den Einnahmen. Geschieht dies aufgrund eines vom Mitarbeiter mit dem Chefarzt freiwillig geschlossenen Vertrags, so entsteht dadurch ein Dienstverhältnis unmittelbar zwischen den Beteiligten (BFH v. 11.11.1971 – IV R 241/70, BStBl. II 1972, 213; BMF v. 27.4.1982, BStBl. I 1982, 530; RAUSCH, BB 1983, 173); uU kommt eine Pauschalierung nach § 40a in Betracht.

Stehen dagegen die Mitarbeiter, wie dies die Regel ist, aufgrund ihres Arbeitsverhältnisses zum Krankenhausträger den Chefärzten für deren Nebentätigkeit zur Verfügung, so bilden die ihnen von den Chefärzten gezahlten Honoraranteile Zahlungen eines Dritten iSd. § 38 Abs. 1 Satz 2 und somit Teil des vom Krankenhausträger dem LStAbzug zu unterwerfenden Arbeitslohns (Kenntnis über Höhe der Vergütung beim Krankenhausträger erforderlich). Dabei ist es unerheblich, ob die Vergütungen vom liquidationsberechtigten Arzt aufgrund einer besonderen Verpflichtung oder freiwillig erbracht und ob sie direkt oder aus einem Mitarbeiterfonds (Liquidationspool) gewährt werden.

BMF v. 27.4.1982, BStBl. I 1982, 530; FinMin. NRW v. 4.3.1975, StEK LStDV 1975 § 1 Nr. 3; OFD Bremen v. 13.9.1976, StEK EStG § 19 Nr. 56; FG Ba.-Württ./Stuttg. v. 2.2.1978, EFG 1978, 462, rkr.

Portier eines Hotels oder einer Gaststätte: Anzeichen für ein Dienstverhältnis ist Beschäftigung gegen festes Gehalt, ggf. zuzüglich Beteiligung an der Trinkgeldablösung für das Personal. Für Selbständigkeit spricht der Abschluss eines „Pachtvertrags“, nach dem der Beschäftigte auf eigene Rechnung und Verantwortung tätig wird, dem Wirt eines Vergnügungslokals Gäste zuführt und nach dem Umsatz dieser Gäste bezahlt wird (sog. Schlepper).

Postbedienstete (ehemalige): Die im Rahmen der Umwandlung der Bundespost in privatrechtl. Strukturen von den neuen AG an ihre Mitarbeiter gezahlten – früher ebenfalls stfreien – Einnahmen (Reisekosten etc.) sind stfrei, vgl. § 3 Nr. 35.

Prämien und Incentives: allg. s. Anm. 235 ff.

Praktikanten: ArbN. Die Bezüge von Verwaltungspraktikanten sind keine stfreien Unterhaltsbeihilfen iSd. § 3 Nr. 11 (vgl. § 3 Nr. 11 Anm. 8).

Preise: s. „Belohnungen“, „Lose“.

Preisgelder, die in Zusammenhang mit der nichtselbst. Tätigkeit stehen, sind Einnahmen iSd. § 19 (zB Preis für das Forschungsergebnis eines Universitätsprofessors). Kein Zusammenhang mit der Einkunftsart besteht bei Preisgeldern, die für ein Lebenswerk, die Persönlichkeit, die Grundhaltung oder ein vorbildliches Verhalten eines Stpfl. gezahlt werden (zB Lebensrettung durch einen Kraftfahrer während einer Dienstreise). Zur Behandlung von Preisgeldern allg. s. BMF v. 5.9.1996, FR 1996, 723.

Preisnachlass: s. § 8 Abs. 3; § 8 Anm. 145 ff.

Privatdozent an Hochschulen: ArbN (s. „Lehrtätigkeit von Lehrern“).

Privatunterricht durch Schullehrer oder Schüler (Nachhilfestunden) ist selbständige Tätigkeit (s. § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2). Privatlehrer im Haushalt zur Un-

terrichtung und Erziehung der Kinder ist dagegen ArbN des Haushaltsvorstands. Auch wenn ein Schullehrer aufgrund besonderer Arbeitsverträge behinderten Kindern Hausunterricht in den gleichen Fächern erteilt, in denen er auch sonst unterrichtet, steht er in Dienstverhältnissen zu den Eltern der Kinder (BFH v. 26.1.1968 – VI R 224/66, BStBl. II 1968, 362 geht von dieser Rechtslage stillschweigend aus).

Prostituierte können ArbN eines Bordellinhabers sein. Voraussetzung ist, dass sie in den Betrieb des Bordells eingegliedert sind (so BGH v. 6.10.1989 – 3 StR 80/89, wistra 1990, 100; vgl. auch SCHMIDT, MDR 1990, 384 [389]). Unsittlichkeit einer Tätigkeit schließt nicht aus, dass stl. ein Dienstverhältnis vorliegt. Zur Problematik vgl. auch BILDORFER, DStR 1982, 78; SCHÖCK, FR 1983, 449; s. auch „Bardamen“.

Provision (s. auch „Vermittlungstätigkeit“): Grundsätzlich Arbeitslohn, wenn die Zahlung der Provision durch das Dienstverhältnis veranlasst ist. Dabei gilt:

► *Vermittlungsleistungen des ArbN zugunsten des ArbG*: IdR wird die Provision durch das Dienstverhältnis veranlasst, insbes. wenn der ArbN ständigen Kundenkontakt hat und es zu seinen Aufgaben gehört, Verträge, für welche die Provisionen ausgeschüttet werden, zu vermitteln. Dies gilt auch dann, wenn Verträge von verbundenen Unternehmen vermittelt werden (BFH v. 23.8.2007 – VI R 44/05, BStBl. II 2008, 52). Bei ArbN ohne direkten Kundenkontakt wird dann von einer Veranlassung durch das Dienstverhältnis auszugehen sein, wenn der mit der Provision bezahlte Vertrag während der Arbeitszeit vermittelt wird. Nicht durch das Dienstverhältnis veranlasst sind Provisionen für Eigenverträge der ArbN.

► *Verzicht des ArbG zugunsten des ArbN auf Provisionen*: Bei ArbN von Kreditinstituten bildet die provisionsfreie oder provisionermäßigte Abrechnung von Wertpapiergeschäften insoweit Arbeitslohn, als der Vorteil über denjenigen Nachlass hinausgeht, den das Kreditinstitut auch Dritten gewährt (BFH v. 15.3.1974 – VI R 25/70, BStBl. II 1974, 413 unter Anwendung der Grundsätze, die für den verbilligten Warenbezug gelten).

Prozesskosten:

► *Grundsätzlich Arbeitslohn*: Ersetzt der ArbG dem ArbN die Kosten eines vom ArbN mit einem Dritten geführten Rechtsstreits, so ist die Ersatzleistung idR durch das Dienstverhältnis veranlasst und daher stpfl. Arbeitslohn. Das gilt auch bei eigenem Interesse des ArbG am Ausgang des Rechtsstreits, zB wenn der ArbG vom ArbN eine Inanspruchnahme abwenden will, um sich die volle, nicht durch finanzielle Sorgen beeinträchtigte Arbeitskraft des ArbN zu erhalten, um eine Schädigung des Ansehens des Unternehmens zu verhindern oder dergleichen.

► *Ausnahme für bestimmte Strafprozesskosten*: Fallen aufgrund eines beruflich bedingten Fehlverhaltens (Verstoß gegen Ausführbestimmungen, um einen lukrativen Auftrag zu erhalten; Subventionsbetrug zugunsten des ArbG) Strafprozesskosten an, liegt in der Erstattung kein Arbeitslohn (BFH v. 19.2.1982 – VI R 31/78, BStBl. II 1982, 467). Die Ausnahme gilt allerdings nicht bei der Verteidigung in Verkehrsdelikten; selbst dann, wenn der Verkehrsverstoß durch den ArbG veranlasst wurde (zB Überladen eines LKW), ist bei Übernahme der Prozesskosten von Arbeitslohn auszugehen, da bei Verkehrsverstößen immer von privater Veranlassung auszugehen ist.

► *Arbeitsgerichtliche Prozesse*: Bei einem zwischen ArbN und ArbG geführten Rechtsstreit bildet der Kostenersatz des unterliegenden ArbG keinen Arbeits-

lohn, auch wenn über Arbeitslohn gestritten wurde, da die Ersatzleistung nicht durch das Dienstverhältnis veranlasst ist, sondern auf Gesetz beruht.

Prüfungstätigkeit:

► *von ArbN*, die hauptberuflich nicht als Prüfer tätig sind, außerhalb ihrer eigentlichen Dienstobliegenheiten ist freiberufliche Tätigkeit (BFH v. 14.3.1958 – VI 36/55 U, BStBl. III 1958, 255; v. 2.4.1958 – IV 230/57 U, BStBl. III 1958, 293); das gilt zB für die beamteten Mitglieder von Prüfungsausschüssen für die große jur. Staatsprüfung und für Hochschullehrer in Bayern als Mitglieder eines staatlichen Ausschusses für ärztliche Prüfungen (BFH v. 19.1.1968 – VI R 83/66, BStBl. II 1968, 309). Gehört die Prüfungstätigkeit zu den Dienstobliegenheiten des ArbN aus seinem Arbeitsverhältnis, so liegt insoweit eine selbständige Tätigkeit auch dann nicht vor, wenn sie gesondert entlohnt wird. Die Mitwirkung von Hochschullehrern an akademischen Prüfungen der Hochschule bildet daher nichtselbst. Arbeit, da die Mitwirkung zu den dienstlichen Obliegenheiten des Hochschullehrers gehört oder eine Nebenpflicht der Haupttätigkeit bildet. Dagegen führt die Mitwirkung eines Hochschullehrers an Staatsprüfungen zu Einkünften aus selbständiger Arbeit (BFH v. 29.1.1987 – IV R 189/85, BStBl. II 1987, 783). Die Aufsicht bei schriftlichen Prüfungen ist regelmäßig Ausfluss der Haupttätigkeit und daher nichtselbst. Vgl. FinMin. Brandenburg v. 9.2.1993, FR 1993, 247.

► *Emeritierte Hochschulprofessoren*: Prüfungsvergütungen emeritierter Hochschullehrer sind Einkünfte aus selbständiger Arbeit, da emeritierte Hochschullehrer nicht zu Prüfungen verpflichtet sind.

► *von Angestellten der Ortskrankenkassen* in Prüfungsausschüssen der kassenärztlichen Vereinigungen gehört zur nichtselbst. Haupttätigkeit (FG Düss./Köln v. 31.10.1969, EFG 1970, 70, rkr.).

► *von hauptberuflichen Lehrkräften* an pädagogischen und ähnlichen Instituten gehört zur nichtselbst. Haupttätigkeit.

Putzfrau: s. „Haushaltshilfe“.

Rabatt: s. „Unentgeltliche oder verbilligte Überlassung von Wirtschaftsgütern (oder Leistungen)“.

Rabattfreibetrag nach § 8 Abs. 3: s. § 8 Anm. 176.

Rechtsanwalt (s. auch „Anwaltsvertreter“, „Prüfungstätigkeit“, ferner Anm. 92 über Nebentätigkeit) kann zu einem anderen Unternehmen (als sog. Syndikusanwalt), aber auch zu einem anderen Rechtsanwalt in einem Dienstverhältnis stehen. Die Vereinbarung einer festen Vergütung bei der Aufnahme in eine Sozietät ist für sich allein kein Beweis für ein Dienstverhältnis. Das BSG hat ein Dienstverhältnis bejaht bei einem Rechtsanwalt, der sein durch feste Vergütung, Weisungsgebundenheit und Beschränkung in der freien Verfügung über Arbeitszeit und Arbeitsort gekennzeichnetes Beschäftigungsverhältnis, das er als Anwaltsassessor eingegangen war, nach seiner Zulassung fortführte (BSG v. 17.10.1969 – 3 RK 67/66, HFR 1970, 246 = BB 1969, 1481; uE zutreffend).

Rechtsanwälte, die in den neuen Bundesländern bei den Ämtern zur Regelung offener Vermögensfragen beschäftigt sind, sind selbständig (FinMin. Sachsen v. 11.1.1993, FR 1993, 251; FinMin. Sachs.-Anh. v. 3.6.1993, StEK EStG § 18 Nr. 180; BAG v. 3.6.1998 – 5 AZR 656/97, NJW 1998, 3661).

Rechtspraktikanten der einphasigen Juristenausbildung sind ArbN.

BFH v. 19.4.1985 – VI R 131/81, BStBl. II 1985, 465; v. 27.6.1986 – VI R 170/83, BFH/NV 1986, 662; v. 10.10.1986 – VI R 71/83, BFH/NV 1987, 87. AA FG Bremen

v. 22.1.1983, EFG 1983, 347: wiederkehrende Bezüge; E. SCHMIDT, BB 1983, 1092, und E. SCHMIDT, BB 1984, 191: Nichtvorliegen eines Dienstverhältnisses.

Redakteur: s. „Schriftleiter“.

Referendar im juristischen Vorbereitungsdienst ist nach stRspr. ArbN, da er Dienstleistungen schuldet (BFH v. 12.8.1983 – VI R 155/80, BStBl. II 1983, 718). Über Nebentätigkeit s. „Juristische Mitarbeiter“.

Regisseur von Fernsehfilmen ist nichtselbst., wenn er über einen längeren Zeitraum Fernsehfilme bei derselben Rundfunkanstalt bearbeitet. Dies gilt auch dann, wenn er nach jedem einzelnen Film entlohnt wird (BMF v. 5.10.1990, BStBl. I 1990, 638; FG Berlin v. 28.6.1972, EFG 1972, 614, rkr.). Ein Gastregisseur ist selbständig, wenn ihm, vor allem in der Zeiteinteilung, größere Freiheit eingeräumt wird. Er ist allerdings ArbN, wenn er die Regie für mehrere Bühnenstücke übernimmt.

Reinigungsarbeiten: s. „Haushaltshilfe“, „Gebäudereinigung“.

Reisebüros: Über Provisionen der ArbN für Vermittlung von Versicherungen s. „Vermittlungstätigkeit“.

► *Fahrpreismäßigungen*, die ArbN eines Reisebüros von ihrem ArbG für öffentliche Verkehrsmittel erhalten, bilden stpfl. Arbeitslohn, soweit sie für private Fahrten verwendet werden (Schl.-Holst. FG v. 25.2.1965, EFG 1965, 398, rkr.). Das gilt auch dann, wenn die Ermäßigungen den ArbN unmittelbar von den Verkehrsunternehmen gewährt werden (s. allg. Anm. 170 ff.); s. auch „Freifahrten“, „Freiflüge“.

► *Rabattfreibetrag* nach § 8 Abs. 3 findet bei der Berechnung des gewährten Vorteils nur Anwendung, wenn eine vom Reisebüro selbst veranstaltete Reise verbilligt an den ArbN abgegeben wird. Werden von ArbG nur vermittelte Reisen an den ArbN verbilligt abgegeben, wird der Rabattfreibetrag nur auf den Teil angewendet, der auf die Vermittlungsprovision entfällt (OFD Berlin v. 17.12.1996, FR 1997, 276). Eine Bewertung der zugewendeten Reise mit den amtlichen Durchschnittssätzen nach BMF v. 22.12.1994 (BStBl. I 1994, 926 Nr. 5) ist nur zulässig, wenn der Flug den dort genannten Beschränkungen im Reservierungsstatus unterliegt.

► *Informations- und Studienreisen* von ArbN in Reisebüros: Es gelten die üblichen Regelungen (s. Anm. 235–239).

Reisegepäckversicherung: Schließt der ArbG für seine ArbN eine Reisegepäckversicherung ab, aus der den ArbN ein eigener Anspruch gegenüber dem Versicherer zusteht, so führt die Zahlung der Prämien durch den ArbG zu Arbeitslohn, der nur dann gem. § 3 Nr. 16 stbefreit ist, wenn sich der Versicherungsschutz auf Dienstreisen beschränkt. Bezieht sich der Versicherungsschutz auf sämtliche Reisen (auch private), ist eine Aufteilung nur zulässig, wenn der Versicherer eine Auskunft über die Kalkulation des Preises erteilt (BFH v. 19.2.1993 – VI R 42/92, BStBl. II 1993, 519).

Reisekostenersatz: stfrei gem. § 3 Nr. 13 und 16; s. Erl. zu § 3 Nr. 13 und 16. Zu Reisekostenersatz für Reisen, die auch einen touristischen Aspekt haben, vgl. Anm. 235–239.

Reiseleiter, der Reisende bei Rundfahrten in betriebseigenen Autobussen des Reiseunternehmens betreut und bei der Gestaltung des Tagesablaufs im Großen und Ganzen an das vom Unternehmen vorgegebene Rahmenprogramm gebunden ist, ist ArbN (BSG v. 26.5.1982 – 2 RU 67/82, BB 1983, 1731). Anders ein

Reiseleiter, der in seiner Reise- und Programmgestaltung frei ist und sich lediglich an den Wünschen seiner Kunden orientiert.

Renten können Einkünfte aus nichtselbst. Arbeit iSd. § 19 oder sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 1 sein. Letztere Vorschrift gilt nur dann, wenn § 19 nicht eingreift (§ 22 Nr. 1 Buchst. a Satz 1), dh. wenn die Rente nicht durch ein Dienstverhältnis veranlasst ist. Die Unterscheidung hat besonders in folgenden Punkten Bedeutung:

► Als *Einkünfte aus nichtselbst. Arbeit* sind Renten voll stpfl., allerdings abzüglich des ArbNPauschbetrags von 920 € gem. § 9a Nr. 1 Buchst. a; über Renten als Einkünfte aus nichtselbst. Arbeit s. Anm. 300–337, 390, 473.

► Als *Leibrenten* iSd. § 22 Nr. 1 sind sie dagegen nur mit dem Ertragsanteil stpfl., allerdings unter Abzug nur des WKPauschbetrags von 102 € gem. § 9a Nr. 3; über Renten als sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 1 s. Anm. 434 (Leistungen aus einer Direktversicherung), 440 (Renten aus Unfallversicherung), 463 (Leistungen von Pensionskassen); über die Bedeutung eigener Beitragsleistungen des ArbN zu der dann später an ihn gezahlten Rente s. Anm. 326–329. Öffentliche Renten (bes. die Sozialversicherungsrenten) fallen unter § 22 (s. § 22 Anm. 53 ff.); zT sind sie stfrei (s. zB § 3 Nr. 1, 6, 8, 14 u. 49).

Reporter bei Funk und Fernsehen: Ob selbständig oder nichtselbst., ist Frage des Einzelfalls. Auch wenn ein Reporter von einem Fernsehsender für jeden Einzelfall seiner Mitwirkung als sog. freier Mitarbeiter verpflichtet wird und nach jedem Einzelfall entlohnt wird, kann er nichtselbst. sein, sofern er überwiegend über einen von vornherein feststehenden längeren Zeitraum für denselben Sender tätig wird; vgl. BMF v. 5.10.1990, BStBl. I 1990, 638, s. auch „Fernsehen“.

Repräsentationskosten (s. auch „Mitgliedsbeiträge“), zB dem Ansehen des arbeitgebenden Unternehmens angemessene Wohnung, Kleidung, gesellschaftliche Verpflichtungen, für Spenden, für Geschenke an Mitarbeiter, Bewirtung von Geschäftsfreunden des ArbG im Privathaushalt: Grundsätzlich nicht als WK abziehbar; s. § 9 Anm. 750 „Repräsentationsaufwendungen“, „Bewirtungskosten“. Ihr Ersatz durch den ArbG bildet daher idR stpfl. Arbeitslohn und nur ausnahmsweise Auslagenersatz oder durchlaufende Posten iSd. § 3 Nr. 50 (allg. s. Anm. 140, 161). Bei ArbN im öffentlichen Dienst ist der Ersatz von Repräsentationskosten insoweit stfrei, als Aufwandsentschädigungen gezahlt werden und die für eine Stfreiheit erforderlichen Voraussetzungen vorliegen; s. § 3 Nr. 12 mit Erl.

Restaurantscheck: s. Essenmarken“.

Rettungsschwimmer der DLRG sind keine ArbN (Schl.-Holst. FG v. 12.8.1980, EFG 1981, 96, rkr.), wenn die Aufwandsentschädigung die eigenen Aufwendungen nicht wesentlich übersteigt. Ist dies der Fall, s. BFH v. 4.8.1994 – VI R 94/93, BStBl. II 1994, 944 betr. Sanitätshelfer.

Rote-Kreuz-Schwester: s. „Deutsches Rotes Kreuz“.

Rückdeckungsversicherung für Pensionszusagen: Begriff der Rückdeckungsversicherung s. Anm. 395; Besonderheiten der Rückdeckung bei Gesellschafter-Geschäftsführern s. Anm. 405; stl. Behandlung der Beiträge zu einer Rückdeckungsversicherung s. Anm. 406.

Rückzahlung von Arbeitslohn: s. allg. § 9 Anm. 80–84. Danach ist zwischen versteuertem und (zu Recht oder Unrecht) stfrei belassenem Arbeitslohn zu unterscheiden:

► *Zahlt der ArbN Arbeitslohn, der nicht als stpfl. behandelt wurde*, zurück, so kann er im Jahr der Rückzahlung weder WK noch negative Einnahmen geltend machen. Ebenso wenig ist eine Verrechnung mit laufendem Arbeitslohn möglich.

► *Zahlt dagegen der ArbN als stpfl. behandelten Arbeitslohn zurück*, so bildet die Rückzahlung uE WK (aA negative Einnahme), s. ausf. § 9 Anm. 84.

Ruhegelder: s. „Renten“, allg. s. Anm. 335.

Rundfunk (s. auch „Rundfunksprecher“, „Fernsehen“, „Musiker“): Arbeitsrechtl. werden die sog. freien Mitarbeiter bei Rundfunk- und Fernsehanstalten regelmäßig als oder wie ArbN behandelt (s. „Fernsehen“, „Mehrere Auftraggeber“; BAG v. 7.5.1980 – 5 AZR 293/78, StRK LStDV 1975 § 1 R. 17 betr. Hörfunkkorrespondent). Ausnahme zB: Ein Musikbearbeiter, der innerhalb der von der Rundfunkanstalt gesetzten Bearbeitungsfristen seine Arbeitszeit frei einteilen kann, ist regelmäßig nicht ArbN (BAG v. 21.9.1977 – 5 AZR 373/76, StRK LStDV 1975 § 1 R. 12 = DB 1978, 596).

Rundfunkermittler, der im Auftrag einer Rundfunkanstalt Schwarz Hörer ermittelte, wurde als selbständig beurteilt (BFH v. 2.12.1998 – XI R 83/96, BStBl. II 1999, 534).

Rundfunkgerät: Über leihweise Überlassung s. „Fernsehgerät“.

Rundfunksprecher ist idR nichtselbst. tätig (vgl. BFH v. 14.10.1976 – V R 137/73, BStBl. II 1977, 50). Dies gilt auch dann, wenn er von der Rundfunkanstalt für jeden Einzelfall seiner Mitwirkung als sog. freier Mitarbeiter verpflichtet wird, ihr aber auf Dauer zur Verfügung steht und für sie überwiegend oder fast ausschließlich tätig wird; allg. vgl. BMF v. 5.10.1990, BStBl. I 1990, 638.

Rußgeld, das der Kaminfegergeselle für die Fortschaffung des Rußes vom Hauseigentümer erhält, bildet Arbeitslohn, wenn es ihm als Gegenleistung für eine in seinen Arbeitsbereich fallende Leistung, nicht aufgrund eines zwischen ihm und dem Eigentümer geschlossenen Werkvertrags zufließt. Wenn das Fortschaffen des Rußes Sache der Hauseigentümer ist und diese den Gesellen damit beauftragen und dafür bezahlen, liegt rechtl. und wirtschaftlich eine gesonderte Beziehung und daher eine selbständige Nebentätigkeit vor (s. Anm. 90–92 „Nebentätigkeit eines ArbN für einen Dritten“).

Sachbezüge: s. Anm. 110 ff., § 8 Anm. 23.

Sachbezugsverordnung: s. § 8 Anm. 117 ff.

Sachverständiger: Bei Abgrenzung der selbst. von der nichtselbst. Tätigkeit spielen Unternehmerrisiko und -initiative infolge der Eigenart der SV-Tätigkeit für die Beurteilung eine untergeordnete Rolle.

Salary Split (Aufteilung eines Gesamtgehalts in Gehaltsteile) bei einem in einer internationalen Unternehmensgruppe länderübergreifend tätigen ArbN setzt separate Arbeitsverträge, angemessene Gehaltsaufteilungen und entsprechende Nachweise durch ArbN und ArbG voraus. Das Besteuerungsrecht für die einzelnen Gehaltsteile steht – in Abhängigkeit von der Einzelsituation – uU unterschiedlichen Ländern zu, wodurch sich ggf. Vorteile in der Gesamtsteuerbelastung für den ArbN erzielen lassen. In der Praxis finden sich Salary Split-Gestaltungen häufig gekoppelt mit Steuerkompensationsvereinbarungen; dadurch soll sichergestellt werden, dass die weltweite Steuerbelastung des ArbN nicht größer ist, als wenn er im Entsendestaats verblieben wäre; s. weiterhin auch „Expatriates“.

Sammelbeförderung: Unentgeltliche oder verbilligte Sammelbeförderung des ArbN zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ist seit VZ 1994 stfrei gem. § 3 Nr. 32.

Schadensersatz: s. Anm. 275.

Schauspieler: s. BMF v. 5.10.1990, BStBl. I 1990, 638; „Bühnenkünstler“, „Fernsehen“, „Gastschauspieler“, „Opernsänger“.

Schenkung unter Lebenden an ArbN: s. Anm. 197.

Schiedsrichter: Die nebenberufliche Tätigkeit eines Richters bei einem öffentlich-rechtl. Schiedsgericht (für landwirtschaftl. Marktregelung) ist als selbständig zu beurteilen. Schiedsrichter, die im Auftrag eines Sportverbands regelmäßig Liga-Turniere leiten, sind uE ebenfalls selbständig und nicht ArbN des Verbands. Dies gilt auch dann, wenn sie eine regelmäßige nicht nur unerhebliche Vergütung erhalten, die über ihren eigenen Aufwendungen liegt.

Schiffspersonal: Besteuerung nach dem Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Schifffahrtsunternehmens, s. Anm. 93.

Schlechtwettergeld: s. „Baugewerbe“.

Schmerzensgeld: regelmäßig kein Arbeitslohn, s. Anm. 275.

Schmiergeld: Derartige Zahlungen an den ArbN, ohne Wissen und Willen des ArbG, um den ArbN zu einer Verletzung seiner Dienstpflichten zu veranlassen, sind nicht durch das Dienstverhältnis, sondern durch ein besonderes rechtl. oder wirtschaftliches Verhältnis zum Zahlenden veranlasst und daher nicht Arbeitslohn, sondern Einkünfte aus Leistungen iSd. § 22 Nr. 3 und durch Veranlassung zu erfassen, s. Anm. 172.

Schmutzzulagen: stpfl. Arbeitslohn (§ 2 Abs. 2 Nr. 7 LStDV).

Schornsteinfeger: s. „Rußgeld“, „Waschgeld“.

Schriftleiter (Redakteur) ist ArbN, wenn er in den Betrieb des Verlags eingliedert ist, insbes. räumlich und zeitlich gebunden ist, seine Arbeitskraft ausschließlich oder überwiegend dem Verlag widmen muss, ein Gehalt unter Bezugnahme auf Tariflohn erhält, einer Kontrolle seiner Post unterliegt und dergl., so bei Tageszeitungen. Im gegenteiligen Fall kann er selbständig sein, so oft bei Zeitschriften (BFH v. 12.7.1956 – IV 23/55 U, BStBl. III 1956, 251).

Schrott s. „Abfälle“.

Schüler: s. „Aushilfskräfte“.

Schuldbefreiung des ArbN durch den ArbG, ohne dass der ArbG vom ArbN eine entsprechende Erstattung verlangt, bildet Arbeitslohn, wenn durch das Dienstverhältnis veranlasst.

Schuldzinsen: s. „Zinsen“, „Zinersparnis“.

Schulung: s. „Fortbildung“.

Schutzkleidung: s. „Arbeitskleidung“.

Schwarzarbeiter (besonders ArbN des Bau- und Baunebengewerbes, die in baurechtl., gewerberechtl. usw. unzulässiger Weise Arbeiten ausführen) sind idR nicht ArbN des Auftraggebers, da sie hinsichtlich Art und Zeit der Arbeit nicht seinen Weisungen unterliegen, die Arbeit auf Hilfskräfte übertragen können und das Unternehmerrisiko mindestens zusammen mit dem Auftraggeber tragen (BFH v. 21.3.1975 – VI R 60/73, BStBl. II 1975, 513). Ausnahmen sind möglich, etwa wenn ein ungelernter Arbeiter dem Auftraggeber nach dessen Weisungen zu bestimmten Zeiten im Stundenlohn hilft.

Schwimmbad: Die Überlassung eines betriebseigenen Schwimmbads zur Benutzung durch die ArbN des Betriebs erfolgt im überwiegenden Eigeninteresse des ArbG (s. Anm. 186), da die zur Verfügung Stellung nur der Verbesserung der Arbeitsbedingungen innerhalb des Betriebs (Kommunikation, Gesundheit) dient; die Überlassung von Eintrittskarten für ein Schwimmbad außerhalb des Betriebs bildet dagegen Arbeitslohn; s. auch „Eintrittskarten“.

Seeschiffahrt: Die Unterbringung von ArbN an Bord ist als Sachbezug ein geldwerter Vorteil. Für die Bewertung gilt die SachbezugsVO. Für die Verpflegung erfolgt jährlich Festsetzung von Durchschnittswerten, s. § 8 Anm. 137.

Sicherheitsaufwendungen: Bei Aufwendungen für die Sicherheit – vermeintlich oder tatsächlich – gefährdeter ArbN wird nach BMF v. 7.3.1997, BStBl. I 1997, 696, unterschieden:

- *Aufwendungen des ArbG für ausschließlich mit dem Personenschutz befasstes Personal* erfolgen im Regelfall im überwiegenden Eigeninteresse des ArbG und führen beim ArbN zu keiner Bereicherung.
- *Bei Aufwendungen für den Einbau von Sicherheitseinrichtungen* wird unterschieden in ArbN, für welche die zuständigen Sicherheitsbehörden eine konkrete Positionsgefährdung annehmen (hier erfolgen die Aufwendungen im überwiegenden Eigeninteresse des ArbG), und solchen ArbN, bei denen die Sicherheitsbehörden lediglich eine abstrakte Positionsgefährdung sehen (hier ist von einem geldwerten Vorteil aus dem Dienstverhältnis auszugehen).

Zur Unterscheidung zwischen Zuwendungen im überwiegenden Eigeninteresse des ArbG und Arbeitslohn vgl. Anm. 185 ff.

Sonntagsarbeit: Entgelt hierfür bildet Arbeitslohn (§ 2 Abs. 2 Nr. 6 LStDV); über StFreiheit s. § 3b.

Soziale Leistungen des ArbG können nicht stbare Zuwendungen bilden (s. bes. Anm. 135 über sog. bloße Aufmerksamkeiten, Anm. 176, 177 über Gelegenheitsgeschenke und Anm. 185, 186 über Zuwendungen im überwiegenden Eigeninteresse des ArbG); anderenfalls sind sie Arbeitslohn, soweit nicht ausdrücklich stbefreit.

Sozialversicherung: Die ArbGAnteile der Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung bilden nicht Arbeitslohn (§ 3 Nr. 62 Satz 1). Über gleichgestellte Zuschüsse des ArbG s. § 3 Nr. 62 Sätze 2–4 nebst Erl.

Sozialversicherungsnachzahlungen kann der ArbG im Regelfall nur für den letzten Lohnzahlungszeitraum vom ArbN nachfordern. Nachzuentrichtende Beträge, die auf weiter zurückliegende Lohnzahlungszeiträume entfallen, sind in voller Höhe (auch soweit sie sonst ArbNAnteile darstellen würden) vom ArbG zu tragen. Aber auch solche Nachzahlungen, für die der ArbG keine Rückgriffsmöglichkeit gegen den ArbN hat, beurteilt BFH v. 5.4.1974 – VI R 110/71, BStBl. II 1974, 664 als Arbeitslohn, nicht als gesetzliche Beiträge zur Sozialversicherung.

Scheidet ein Beamter aus dem öffentlich-rechtl. Dienstverhältnis aus und ist der Dienstherr nach §§ 8, 181 ff. SGB VI verpflichtet, ihn bei der gesetzlichen Rentenversicherung nachzuversichern, so stellt der volle Nachversicherungsbetrag einen Beitrag zur gesetzlichen Rentenversicherung dar, rechnet also nicht zum Arbeitslohn. Eine Aufteilung in einen stpfl. ArbNAnteil und einen nicht zum Arbeitslohn zu rechnenden ArbGAnteil wird nicht vorgenommen.

Sportler: Nichtselbst., wenn er seine Arbeitskraft einem Unternehmer (Verein) für bestimmte Zeit zur Verfügung stellt. Dies gilt auch für sog. Amateursportler,

deren Aufwandsentschädigung die eigenen Aufwendungen regelmäßig übersteigt (BFH v. 23.10.1992 – VI R 59/91, BStBl. II 1993, 303). Sportler sind dagegen selbständig, wenn sie sich nur zum Auftreten bei einzelnen Veranstaltungen (zB Tennis-Cup) verpflichten.

Vgl. BFH v. 16.3.1951 – IV 197/50 U, BStBl. III 1951, 97 betr. Berufsringer, mit weit. Rspr.; v. 17.2.1955 – IV 77/53 S, BStBl. III 1955, 100; v. 11.7.1960 – V 182/58 U, BStBl. III 1960, 376 und v. 22.1.1964 – I 398/60 U, BStBl. III 1964, 207 betr. Berufsfahrer; v. 8.2.1957 – VI 13/54, StRK EStG (bis 1974) § 15 R. 120 betr. Sechstagerrennfahrer; v. 29.11.1978 – I R 159/76, BStBl. II 1979, 182 betr. Berufsringer, Ringrichter und Turnierleiter eines Catch-Turniers (Verfassungsbeschwerde mangels hinreichender Erfolgsaussicht nicht zur Entscheidung angenommen, BVerfG v. 28.3.1979 – 1 BvR 185/79, StRK EStG (1975–1990) § 19 Abs. 1 Ziff. 1 R. 545 = HFR 1979, 291).

► **Werbetätigkeit** eines ehemaligen Berufssportlers (Autogrammstunden, Werbefilme, Photoreklame, Pressekonferenzen) behandelte BFH v. 3.11.1982 – I R 39/80, BStBl. II 1983, 182 als gewerbliche Tätigkeit. Das gilt uE auch für aktive Berufssportler, sofern die Tätigkeit nicht im Rahmen des Dienstverhältnisses zum Auftraggeber (Verein usw.) ausgeübt wird (s. BMF v. 25.8.1995, FR 1995, 756).

► **Sportler im öffentlichen Dienst** (etwa Zollbeamte, Bundeswehrosoldaten) üben ihre Sportaktivitäten (sowohl Training als auch Teilnahme an Wettbewerben) uE im Rahmen ihres Dienstverhältnisses aus und erzielen insoweit Einkünfte aus § 19. Aufwendungen für Training, Wettkampfverpflichtungen, Sportgeräte und sonstige durch den Sport veranlasste Kosten sind demzufolge WK gem. § 9 Abs. 1 Satz 1; das Abzugsverbot für Repräsentationskosten gem. § 12 Nr. 1 Satz 2 greift nicht ein (s. auch PRINZ, FR 1987, 330).

Sportmöglichkeiten: Die Bereitstellung von Sportstätten und Sportgeräten auf dem Betriebsgelände erfolgt dann im überwiegenden Eigeninteresse des ArbG, wenn es sich um die Überlassung von im Privateigentum des ArbG liegende Anlagen handelt. Anders hingegen, wenn der ArbG die Anlagen anmietet und dann seinen ArbN überlässt (vgl. BFH v. 27.9.1996 – VI R 44/96, BStBl. II 1997, 146; v. 8.11.1996 – VI R 74/96, BFH/NV 1997, 473); s. auch „Schwimmbad“. Beiträge des ArbG an einen Sportverein, um seinen ArbN die Sportausübung zu ermöglichen, stellen grds. ebenfalls stpfl. Arbeitslohn dar (BFH v. 15.5.1992 – VI R 106/88, BStBl. II 1993, 840).

Standby-Flüge: Durch Mitarbeiter von Luftfahrtunternehmen in Anspruch genommene Standby-Flüge sind nach § 8 Abs. 2 ohne Berücksichtigung des Rabattfreibetrags zu bewerten (Hess. FG v. 2.8.1996, EFG 1997, 229, rkr.; s. auch BMF v. 7.12.2000, BStBl. I 2000, 1572).

Sterbegeld ist regelmäßig Arbeitslohn. Der LStAbzug erfolgt nach den Merkmalen des Empfängers (Hinterbliebenen).

Sterbegeld an Personen, die die Kosten der letzten Krankheit oder der Bestattung des Beamten getragen haben, ist bei Zahlung aus öffentlichen Mitteln (zB Tod eines Beamten, Sozialhilfeempfänger) stfrei gem. § 3 Nr. 11 (R 3.11 Abs. 1 Nr. 1 u. 2 LStR). Zahlungen von privaten ArbG können nach R 3.11 Abs. 2 LStR stfrei sein (vgl. Anm. 215).

Über Sterbegeld als Versorgungsbezüge s. Anm. 510.

Steuerfreie Einnahmen: Allg. über StBefreiung durch Gesetz s. § 3 Allg. Anm. 10.

Stiftung: Über die Beurteilung von Zuwendungen einer Stiftung als Arbeitslohn, wenn die Stiftung selbst als Kommanditistin an einem Unternehmen beteiligt ist, vgl. BFH v. 10.5.1960 – I 205/59 U, BStBl. III 1960, 335.

Stille Gesellschaft: Die unentgeltliche oder verbilligte Einräumung einer Beteiligung als stiller Gesellschafter an einen ArbN durch den ArbG bildet, wenn durch das Dienstverhältnis veranlasst, in Höhe der Preisermäßigung Arbeitslohn; über StFreiheit s. § 3 Nr. 39 und bei Einräumung vor dem 1.4.2009 auch noch § 19a.

Stillelegung: s. „Bergarbeiter“; § 3 Nr. 60 mit Erl.

Stock Options (Anteilsoptionen): zur Überlassung von Stock Options an ArbN als Arbeitslohn s. Anm. 213.

Strafe: s. „Geldstrafen“; „Verwarnungsgelder“

Strafgefangene stehen nicht in einem Arbeitsverhältnis, sondern in einem öffentlich-rechtl. Gewaltverhältnis zur Gefängnisverwaltung (LArbG Hamm v. 27.8.1968, DB 1968, 1763; BAG v. 24.4.1969 – 5 AZR 438/68, DB 1969, 1514; v. 3.10.1978 – 6 ABR 46/76, DB 1979, 1186). Daher besteht auch stl. kein Dienstverhältnis (FinMin. Bayern v. 31.7.1979, StEK EStG § 19 Nr. 79). Der für Zwecke der Sozialversicherung fingierte Lohn ist kein Arbeitslohn im stl. Sinn (BMF v. 25.5.1972, DB 1972, 1141); aA SCHMIDT/DRENECK XXVIII. § 19 Rn. 7. Zur Problematik der ArbNEigenschaft von Freigängern s. JAKOB, Stbg. 1990, 135.

Strafverfahren: s. „Geldstrafen“, „Prozesskosten“.

Streikgelder bilden nach stRspr. keinen Arbeitslohn und sind auch kein Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen (§ 24 Nr. 1 Buchst. a); s. Anm. 172.

Strom: s. „Energiefieferungen“.

Stromableser der Elektrizitätswerke: ArbN selbst dann, wenn sie als „freie Mitarbeiter“ bezeichnet werden und in geringem Umfang Vertreter und Aushilfen beauftragen können (BFH v. 24.7.1992 – VI R 126/88, BStBl. II 1993, 155).

Studienbeihilfe: s. „Ausbildungsbeihilfen“.

Synchronsprecher (s. auch „Fernsehen“ betr. Filmschauspieler, „Rundfunksprecher“) ist dann selbständig, wenn er für die Synchronisation eines Films engagiert wird. Nichtselbst. ist ein Synchronsprecher, wenn er eine ganze Serie über einen längeren Zeitraum synchronisiert. Dies gilt selbst dann, wenn nach jeder Folge der Serie abgerechnet wird.

BFH v. 27.11.1962 – I 116/61 U, BStBl. III 1963, 95 und v. 1.3.1973 – IV R 231/69, BStBl. II 1973, 458; v. 3.8.1978 – VI R 212/75, BStBl. II 1979, 131; v. 12.10.1978 – IV R 1/77, BStBl. II 1981, 706; BMF v. 5.10.1990, BStBl. I 1990, 638.

Tabakwaren: s. „Freitabakwaren“.

Tageszeitungen: Die kostenlose Überlassung von Tageszeitungen an die ArbN zur Lektüre im Betrieb ist bloße Aufmerksamkeit (s. Anm. 135). Nicht hingegen die „freie“ Lieferung nach Hause, hier liegt stpfl. Sachbezug (Arbeitslohn) vor; vgl. zur Problematik BFH v. 3.3.1983 – VI R 2/81, BStBl. II 1983, 715.

Tankstellenverwalter ist nicht ArbN der betreffenden Mineralölgesellschaft (BSG v. 11.8.1966 – 3 RK 57/63, DB 1966, 1524: Unternehmerrisiko, Vergütung in Form einer Provision, erhebliche Tragung der Betriebskosten, freie Einstellung und Entlohnung von Hilfskräften, Betrieb von Eigengeschäften, Wille der Parteien).

Tantiemen: s. Anm. 207.

Tarifliche Zuschläge bilden grds. stpfl. Arbeitslohn, s. auch „Erschwerniszuschläge“.

Tarifvertrag als Grundlage der Tätigkeit spricht für Annahme eines Dienstverhältnisses, s. Anm. 78.

Taxikosten: Die Übernahme der Taxikosten für Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte durch den ArbG ist stets Arbeitslohn, FG Hamb. v. 24.7.2002, EFG 2003, 89 (rkr.).

Telefon: s. „Fernsprechanschluss“.

Telefoninterviewer können sowohl selbst. als auch nichtselbst. sein (BFH v. 29.5.2008 – VI R 11/07, BStBl. II 2008, 933; s. Anm. 53).

Testamentarische Zuwendung des ArbG: s. Anm. 196.

Theaterkarten: s. „Eintrittskarten“.

Treuhandverhältnis zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer: Es gelten die allgemeinen Grundsätze (s. § 39 AO; TIPKE/KRUSE, AO, § 39 Rn. 16–21). Ein ArbN, der nach außen ein Einzelunternehmen oder die Beteiligung des ArbG an einer Gesellschaft verwaltet, bleibt im Innenverhältnis ArbN; Gewinne und Verluste aus dem Unternehmen sind dem Treugeber (ArbG) zuzurechnen.

Trinkgelder: Über Zahlungen Dritter als Arbeitslohn s. allg. Anm. 170–173. Stfrei nach § 3 Nr. 51, s. Erl. dort.

Tronc: Einnahmen aus dem Tronc einer Spielbank sind stpfl. (kein Trinkgeld, § 3 Nr. 51; vgl. BFH v. 18.12.2008 – VI R 49/06, DB 2009, 207); s. „Poolung von Einnahmen“.

Türsteher eines Lokals oder Diskothek sind idR ArbN, auch wenn sie kein Festgehalt beziehen, sondern an den Einnahmen des Lokals, der Diskothek etc. beteiligt werden.

Tutor eines Studentenwohnheims einer Universität steht nach BFH v. 21.7.1972 – VI R 188/69, BStBl. II 1972, 738 nicht in einem Dienstverhältnis zur Universität. Der BFH hat im zweiten Rechtsgang zu diesem Verfahren für den entschiedenen Fall sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 1 Buchst. b, nicht Einkünfte aus selbständiger Arbeit iSd. § 18, angenommen (BFH v. 28.2.1978 – VIII R 116/75, BStBl. II 1978, 387; hiergegen WEBER-GRELLET, DStZ 1978, 453; § 18; RÖSSLER, BStZ 1979, 78; § 19; wie der BFH FinMin. Bayern v. 5.2.1982, StEK EStG § 22 Nr. 58; aA für NRW grundsätzlich FinMin. NRW v. 13.12.1972 u. 2.11.1981, StEK EStG § 19 Nr. 118). Tutoren für Unterrichtsveranstaltungen an der Universität sind ArbN der Universität.

Übergangsbeihilfen, Übergangsgelder nach § 20 ff. SGB VI sind stfrei gem. § 3 Nr. 1 Buchst. c (s. dort nebst Erl.).

Übernahme der Lohnsteuer durch den ArbG: s. „Lohnsteuer“. Über Verzicht des ArbG auf Rückgriff gegen den ArbN bei einer LStNachforderung s. Anm. 243.

Übersetzer, der für seinen ArbG in der Freizeit gesondert honorierte Übersetzungen ausführt, ist insoweit selbständig (FG Nürnberg. v. 29.4.1960, EFG 1961, 23 Nr. 30, rkr.).

Überstunden: Entgelt hierfür bildet Arbeitslohn (§ 2 Abs. 2 Nr. 6 LStDV). Über Stfreiheit s. § 3b.

Übungsleiterfreibetrag: stfrei bis 2100 € je VZ nach § 3 Nr. 26 (s. Erl. zu § 3 Nr. 26).

Umwandlung von Arbeitslohn in andersartige Zuwendungen: Grundsätzlich steht es den Beteiligten frei, wie sie die aufgrund des Dienstverhältnisses zu leistenden Vergütungen regeln. So kann zB der laufende Arbeitslohn ermäßigt und dafür eine Pensionszusage erhöht werden (s. Anm. 387); s. auch „Verzicht“. Es kann jedoch sein, dass laufender Arbeitslohn nur unter anderer, unrichtiger Bezeichnung gezahlt wird.

Umzugskosten: Über ihren Ersatz durch den ArbG bei Beschäftigung im öffentlichen Dienst s. § 3 Nr. 13; Beschäftigung bei privatem ArbG s. § 3 Nr. 16, jeweils mit Erl.

Unentgeltliche oder verbilligte Überlassung von Wirtschaftsgütern (oder Leistungen) vom ArbG an den ArbN zu Eigentum oder zur Nutzung bildet einen geldwerten Vorteil und damit regelmäßig stpfl. Arbeitslohn (Gegenleistung für die Arbeit und insofern nicht unentgeltlich), sofern nicht eine bloße Aufmerksamkeit (s. Anm. 135), eine Zuwendung im überwiegenden Interesse des ArbG (s. Anm. 185, 186), ein Gelegenheitsgeschenk (s. Anm. 176) oder eine Schenkung oder letztwillige Zuwendung (s. Anm. 195–199) vorliegt oder eine StBefreiung (zB nach § 3 Nr. 39 oder § 19a) eingreift. Die Bewertung erfolgt, falls nicht die SachbezugsVO, Sachbezugswerte der FinVerw. oder die Bewertung gem. § 8 Abs. 3 Anwendung finden, nach dem üblichen Endpreis am Abgabeort (§ 8 Abs. 2 Satz 1, allg. s. § 8 Anm. 60 ff.).

Unfall: Erhält ein ArbN anlässlich eines Unfalls vom Schädiger oder dessen Versicherung den Verdienstausfall ersetzt, den er dadurch erleidet, dass er infolge der Verletzung zeitweise oder dauernd erwerbsunfähig oder erwerbsbeschränkt ist, so sind solche Entschädigungen und Kapitalabfindungen als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen zu behandeln. Sie unterliegen nach § 24 Nr. 1 Buchst. a der ESt. und sind derjenigen Einkunftsart zuzurechnen, zu der sie wirtschaftlich gehören, hier also zu den Einkünften aus nicht-selbst. Arbeit. Entschädigungen, die für die Kosten der Heilung, der Beerdigung und als Schmerzensgeld gezahlt werden, unterliegen dagegen als echte Schadenersatzleistungen nicht der ESt. (s. Anm. 190, 275).

Unfallfürsorgeleistungen an Beamte: Über StFreiheit gem. § 3 Nr. 6 s. Erl. dort sowie R 3.6 LStR.

Unfallschäden: Ersatzleistungen des ArbG zu ihrer Beseitigung, zu denen der ArbG kraft Gesetzes (zB nach BGB) verpflichtet ist, sind nicht stbar (s. Anm. 190, 275). Ersetzt der ArbG den Unfallschaden freiwillig, liegt im Regelfall stpfl. Arbeitslohn vor; Ausnahme: BFH v. 30.11.1993 – VI R 21/92, BStBl. II 1994, 256, betr. Schäden auf Dienstreisen, wenn sich der Schaden als Konkretisierung einer reisespezifischen Gefährdung erweist.

Unfallverhütung: s. „Belohnungen“.

Unfallversicherung: Über Behandlung der Unfallversicherung im Rahmen von Zukunftssicherungsmaßnahmen des ArbG s. Anm. 326–329, 440–450. Für Leistungen aus einer vom ArbN selbst abgeschlossenen Unfallversicherung gilt das Gleiche wie für Leistungen aus einer vom ArbG zugunsten des ArbN abgeschlossenen Unfallversicherung (Fremdversicherung), s. Anm. 443; Gruppen-unfallversicherung, s. Anm. 452.

► *Gesetzliche Unfallversicherung:* Leistungen aus der gesetzlichen Unfallversicherung sind stfrei, § 3 Nr. 1 Buchst. a.

Uniform: s. „Arbeitskleidung“.

Unterhaltszuschüsse an Referendare und Beamtenanwärter im Vorbereitungsdienst sind Arbeitslohn; s. „Referendar“, „Beamtenanwärter“.

Unterkunft: Überlassung durch den ArbG stellt stpfl. Arbeitslohn dar; zur Bewertung vgl. Sozialversicherungsentgeltverordnung (SvEV), s. § 8 Anm. 129.

Unternehmensberater: idR selbständig als Freiberufler oder Gewerbetreibender; s. aber „Gesetzlicher Vertreter einer KapGes.“.

Unternehmerrisiko: zum fehlenden Unternehmerrisiko als Merkmal der nichtselbst. Arbeit s. Anm. 74.

Unterschlagung: s. „Diebstahl“.

Unterstützungen und Beihilfen an ArbN: s. Anm. 215.

Unterstützungskassen: allg. s. Anm. 470; stl. Behandlung der Leistungen an Unterstützungskassen s. Anm. 471; stl. Behandlung der Leistungen aus Unterstützungskassen s. Anm. 473.

Untreue des Arbeitnehmers: Untreuehandlungen des ArbN zu Lasten des ArbG können als eigenwirtschaftliches Tun zu gewerblichen Einkünften führen (BFH v. 3.7.1991 – X R 163–164/83, BStBl. II 1991, 802).

Urheberrechtliche Vergütungen sind grds. Einnahmen aus selbständiger Tätigkeit, kein Arbeitslohn (ausf. s. Anm. 190; vgl. BFH v. 6.3.1995 – VI R 63/94, BStBl. II 1995, 471).

Urlaub: zur Gewährung von bezahltem Urlaub als Merkmal für die Annahme eines Dienstverhältnisses s. Anm. 78.

Urlaubsgelder sind stpfl. Arbeitslohn. Im Einzelfall ist zu beachten:

▶ *Verhältnis zur Steuerfreiheit für Zuschläge:* Werden Urlaubsgelder nach dem vorher gezahlten Arbeitslohn bemessen und sind in diesem stfreie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit enthalten, so sind diese Zuschläge nicht stfrei. Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit sind bei Vorliegen der übrigen in § 3b bezeichneten Voraussetzungen nur dann stfrei, wenn sie für tatsächlich geleistete Arbeit an Sonntagen, Feiertagen oder während der Nacht gezahlt werden (vgl. BFH v. 28.6.1957 – VI 84/56 U, BStBl. III 1957, 302; vgl. auch BFH v. 3.5.1974 – VI R 211/71, BStBl. II 1974, 646).

▶ *Beiträge des ArbG an Urlaubskassen:* Beiträge, die ArbG im Baugewerbe für ihre ArbN an die Urlaubskasse entrichten, sind nicht als deren Arbeitslohn anzusehen. Das von der Urlaubskasse über den ArbG ausgezahlte Urlaubsgeld ist als sonstiger Bezug dem StAbzug vom Arbeitslohn zu unterwerfen, s. „Baugewerbe“. Zum LStAbzug, wenn die Urlaubskasse das Urlaubsgeld unmittelbar an die ArbN auszahlt, vgl. BMF v. 7.7.1982, FR 1982, 435.

Urlaubsvertreter: s. „Vertreter“.

Verbesserungsvorschläge: Prämien des ArbG für Verbesserungsvorschläge bilden grundsätzlich Arbeitslohn.

Verbilligte Überlassung von WG an den ArbN: s. „Unentgeltliche oder verbilligte Überlassung“.

Verdienstaufschlag: s. „Entschädigung“, „Streikgelder“.

Verein (s. auch „Ehrenamt“, „Kassierer“, „Vorstandsmitglieder“): Personen, die für ihre Tätigkeit bei Sportvereinen (zB als Kassierer, Platzwart, Hallenwart) Entgelte erhalten, üben regelmäßig eine nichtselbst. Arbeit aus. Hier gelten dieselben Beurteilungskriterien (Entschädigung, die regelmäßig über den eigenen Aufwendungen liegt) wie bei Amateursportlern und Sanitätshelfern (vgl. BFH v.

23.10.1992 – VI R 59/91, BStBl. II 1993, 303; v. 4.8.1994 – VI R 94/93, BStBl. II 1994, 944).

Vereinsbeiträge: s. „Mitgliedsbeiträge“.

Vergleich: Leistet jemand, nach Streit über das Bestehen eines Dienstverhältnisses, auf den geltend gemachten Arbeitslohn im Weg des (gerichtlichen oder außergerichtlichen) Vergleichs eine Zahlung, so bildet diese Arbeitslohn. UE ist stets zu prüfen, ob das geltend gemachte Beschäftigungsverhältnis, sein Bestehen und einen daraus herrührenden Vergütungsanspruch unterstellt, nichtselbst. oder selbständig gewesen wäre (aA KSM/BREINERSDORFER, § 19 Rn. B 900 – Vergleich).

Verkäufer von Tabakwaren, Esswaren, Blumen, Zeitungen und dgl. in einer Gaststätte: s. „Gastwirtschaft“.

Verkaufsfahrer: Die Verwendung von Fahrzeugen des Auftraggebers kann Beweisanzeichen für das Vorliegen nichtselbst. Tätigkeit sein, wenngleich ein nicht immer zuverlässiges, s. Anm. 79. Auch Umsatzprovision spricht nicht mit Sicherheit für Selbständigkeit. Entscheidend ist vielmehr die gewöhnlich gegebene Weisungsgebundenheit bezüglich Zeit, Ort und Art der Tätigkeit, die zu Nichtselbständigkeit führt (vgl. BFH v. 30.8.1963 – VI 66/62, StRK EStG [bis 1974] § 38 R. 48).

Verkaufsleiter, der in einem bestimmten Bezirk gegen Provision unter Selbsttragung von Spesen tätig ist und sich dabei von ihm ausgesuchter und überwachter, aber nur im Vertragsverhältnis zu seinem Auftraggeber stehender Vertreter bedient: Ob selbständig oder nichtselbst., hängt neben den bürgerlich-rechtl. Vereinbarungen vor allem davon ab, ob er ein Unternehmerrisiko trägt.

Verkaufsstellenleiter: s. „Zweigstellenleiter“.

Verlosung: s. „Lose“.

Vermächtnis: s. Anm. 196.

Vermietung: verbilligte, an den ArbN s. Anm. 285–293.

Vermittlungstätigkeit (s. auch „Provision“)

- *von Anzeigenvermittlern:* s. „Anzeigenwerber“;
- *eines ArbN* für seinen ArbG: Auf eigene Kosten betriebene, gelegentliche, freiwillige Vermittlung von Aufträgen außerhalb der Dienstzeit und der sonstigen Tätigkeit für den ArbG gegen Provisionen wurde als selbständige Tätigkeit beurteilt von FG Nürnberg v. 23.6.1978, EFG 1979, 30, rkr.;
- *von Arbeitsvermittlern:* s. Anm. 64 über sog. Leiharbeitsverhältnis;
- *von Bankangestellten:* beim Wertpapierverkauf gehört die Vermittlung zur Haupttätigkeit, die Provision der Bank zum Arbeitslohn (R 19.4 Abs. 1 LStR); zur Wertung der Provisionszahlungen, die Bausparkassen an Bankangestellte bezahlen, vgl. R 19.4 Abs. 2 LStR).
- *von Fliesenlegern* bei Fliesenlieferungen ist selbständige (gewerbliche) Tätigkeit;
- *von Reisebüroangestellten* beim Abschluss von Reisegepäck- und Unfallversicherungen gehört zur Haupttätigkeit, die Provision des ArbG daher zum Arbeitslohn (BFH v. 31.8.1962 – VI 120/61 U, BStBl. III 1962, 490);
- *von Versicherungsangestellten* im Innendienst beim Abschluss von Versicherungen und von Angestellten des Kreditgewerbes beim Abschluss von Bausparverträgen und Versicherungen kann zur Haupttätigkeit gehören (H 19.4 LStH 2009). Auf die Bemessung der Vergütung, insbes. auf den Umstand, dass der

Angestellte nach einem anderen Provisionstarif bezahlt wird als betriebsfremde Personen, kommt es nach BFH v. 7.10.1954 – IV 405/53 U; BStBl. III 1955, 17 nicht an;

– von *Zeitungsausträgern* zum Werben von Beziehern kann selbständig oder nichtselbst. ausgeübt werden; s. „Zeitungsausträger“.

Vermögenswirksame Leistungen des ArbG: s. 5. VermBG v. 4.3.1994, BGBl. I 1994, 406, BStBl. I 1994, 237.

Verpflegung: Über Zuwendungen des ArbG s. „Freitrunke“, „Haustrunke“, „Seeschiffahrt“; Anm. 260 betr. Mahlzeiten. Über Ersatz von Mehrverpflegungsaufwand auf Dienstreisen und Dienstgängen s. § 3 Nr. 13 und 16, jeweils mit Erl.

Verschmelzung: Die Entschädigung, die ein ArbN dafür erhält, dass sich seine betriebliche Stellung infolge der Verschmelzung der ihn beschäftigenden KapGes. mit einer anderen Gesellschaft verschlechtert, ist Arbeitslohn.

Versetzung: s. Anm. 275 betr. Schadensersatz; § 3 Nr. 13 und 16, jeweils mit Erl.

Versicherungsvermittlung: s. „Provision“.

Versicherungsvertreter: Nach der Rspr. des BFH kann die Tätigkeit nur einheitlich selbständig oder nichtselbst. sein. Bei der Einordnung kommt es dabei auf das Gesamtbild der Tätigkeit an.

So bes. BFH v. 19.2.1959 – IV 340/56 U, BStBl. III 1959, 425; v. 10.9.1959 – V 88/57 U, BStBl. III 1959, 437; v. 3.10.1961 – I 200/59 S, BStBl. III 1961, 567; v. 12.4.1962 – V 133/59 U, BStBl. III 1962, 259; ferner v. 13.7.1962 – IV 277/58, StRK GewStG § 2 Abs. 1 R. 165; v. 13.4.1967 – IV 194/64, BStBl. III 1967, 398 betr. Krankenversicherung; v. 26.6.1963 – I 261/59, StRK GewStG § 2 Abs. 1 R. 175.

Versorgungsanstalt der deutschen Bühnen usw.: Über Anpassungsabgaben der ArbG s. Anm. 461. Nach den dort erwähnten Verwaltungsanordnungen bilden die Leistungen jener Versorgungsanstalten nicht Arbeitslohn (da sie zT auf eigenen Beitragsleistungen der ArbN beruhen, s. Anm. 326–329), sondern Renten iSd. § 22 Nr. 1 (s. Anm. 463).

Versorgungsausgleich zwischen geschiedenen Ehegatten: s. Anm. 123, 316–318.

Versorgungsbezüge als Arbeitslohn: s. Anm. 300–340, 510–516; Freibetrag s. Anm. 501–507.

Versorgungsfreibetrag: s. Anm. 500 ff.

Vertragsarzt: s. „Betriebsarzt“, „Gefängnisarzt“, „Musterungsvertragsarzt“.

Vertragsstrafe: s. „Einbehaltene Lohnanteile“, „Wettbewerbsverbot“. Über Nichtgeltendmachung des Anspruchs auf eine Vertragsstrafe durch den ArbG s. Anm. 241.

Vertrauensmann eines Dritten, der dessen ArbN ist und von ihm (zB als Gläubiger oder Gesellschafter) zur Beaufsichtigung oder Beratung in den Betrieb des Stpfl. entsandt wird, bleibt idR ArbN des Dritten, weil dessen Weisungen unterworfen, auch wenn der Arbeitslohn vom Stpfl. gezahlt wird. Vertrauensmann einer Buchgemeinschaft ist nicht ArbN (BFH v. 11.3.1960 – VI 186/58 U, BStBl. III 1960, 215).

Vertreter: s. „Handelsvertreter“, „Vermittlungstätigkeit“, „Versicherungsvertreter“. Über die Stellung des Vertreters eines freiberuflich Tätigen in seinem Beruf s. „Anwaltsvertreter“, „Apothekenvertreter“, „Arztvertreter“.

Verwarnungsgelder: Übernahme durch den ArbG kann in dessen überwiegen- den Eigeninteresses erfolgen und ist dann kein Arbeitslohn (BFH v. 7.7.2004 – VI R 29/00, BStBl. II 2005, 367; s. Anm. 185).

Verwirkter Arbeitslohn: s. „Einbehaltene Lohnteile“.

Verzicht:

▶ *Verzicht des ArbG auf Schadensersatz* bei alkoholbedingtem Unfall ist Arbeits- lohn (BFH v. 24.5.2007 – VI R 73/05, BStBl. II 2007, 766).

▶ *Verzicht des ArbG auf Dienstleistung:* Die fortgezahlten Bezüge bilden stpfl. Ar- beitslohn (s. Anm. 335).

▶ *Verzicht des ArbN gegenüber dem ArbG:* s. allg. Anm. 126; eine vertragliche He- rabsetzung fälligen oder künftigen Arbeitslohns ist stl. zu berücksichtigen. Über Verzicht auf Arbeitslohn zugunsten einer Pensionszusage s. Anm. 391. Verzicht des Gesellschafters einer KapGes. auf eine Pensionszusage gegen Abfindung und Zahlung der Abfindung durch die inzwischen in eine KG umgewandelte Gesellschaft bildet Arbeitslohn, nicht Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Gesell- schafter (BFH v. 11.12.1980 – IV R 91/77, BStBl. II 1981, 422).

▶ *Barabgeltung:* Verzicht des ArbN auf geldwerte Vorteile gegen Ersatz durch Barabgeltung führt zur Annahme von Arbeitslohn; dies gilt auch für eine Bar- ablösung bloßer Aufmerksamkeiten (s. Anm. 135) oder im überwiegenden Inte- resse des ArbG geleisteter Zuwendungen (s. Anm. 185, 186).

▶ *Späterer Verzicht:* Verzicht auf Arbeitslohn nach Zufluss des Lohns bewirkt nicht rückwirkenden Wegfall des Zuflusses (BFH v. 16.8.1979 – VI R 13/77, BStBl. II 1979, 771), sondern Rückgewähr des Arbeitslohns, die erst im Jahr des Abflusses zu berücksichtigen ist, und zwar uE als negative Einnahme des ArbN (s. dazu § 9 Anm. 80–84).

▶ *Erhebung der LSt.:* Bei freiwilligem Gehaltsverzicht sind die StAbzugsbeträge mangels Zuflusses nur von den geminderten Bezügen zu erheben (FinMin. NRW v. 8.12.1982, FR 1983, 42 betr. Verzicht zur Sanierung des ArbG; all- gemein s. OFD Erfurt v. 19.12.1996, FR 1997, 240).

▶ *Verzicht des ArbN zugunsten Dritter* (Anweisung an den ArbG zur Zahlung an Dritte) beeinträchtigt nicht die Höhe des Arbeitslohns und seine Zurechnung beim ArbN, s. Anm. 123.

Verzugszinsen: s. Anm. 275 betr. Schadensersatz.

Virtuelle Arbeitsplätze können zu Abgrenzungsproblemen hinsichtlich der ArbNStellung eines an einem virtuellen Arbeitsplatz tätigen Mitarbeiters führen; s. ausf. Anm. 60.

Volkshochschule: s. „Lehrtätigkeit von Lehrern, Dozenten, Professoren“, s. auch ausf. HORLEMANN, DStZ 1991, 395.

Vollzugspolizei der Länder und Gemeinden und Vollzugsbeamte des Bundes, der Länder und Gemeinden: s. „Bundeswehr“.

Vorfürswagen: s. „Autoverkauf“.

Vorkaufrecht: s. „Ankaufsrecht“.

Vorruhestandsleistungen unterliegen als Einnahmen aus einem früheren Dienstverhältnis iSd. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 grundsätzlich dem LStAbzug (BMF v. 3.9.1984, BStBl. I 1984, 498 Tz. 1);

Vorschüsse (Vorauszahlungen, Abschlagszahlungen) auf erst später fällig wer- denden Arbeitslohn bilden regelmäßig Lohnzahlungen; sie unterliegen dem LStAbzug. Dabei wird unterstellt, dass der Vorschuss dem ArbN wirklich als

Arbeitslohn zusteht und bei ihm verbleibt. Ergibt sich, dass ein Vorschuss zu Unrecht gewährt wurde, so handelt es sich insoweit um nicht verdienten Lohn, der bei seiner Rückzahlung (Verrechnung) als negative Einnahme (oder WK, s. zu dieser Frage § 9 Anm. 80–84) behandelt werden kann.

Vorauszahlungen kommen besonders in der Weise vor, dass das in einem Monat fällige Gehalt bereits am Ende des vorhergehenden Monats gezahlt wird. Es ist damit zugeflossen; stirbt der Empfänger nach dem Zufluss und muss sein Erbe das Gehalt zurückzahlen, so bildet die Rückzahlung eine negative Einnahme (BFH v. 19.12.1975 – VI R 157/72, BStBl. II 1976, 322; ob negative Einnahme oder WK, s. § 9 Anm. 80–84).

Über Vorauszahlung als laufender Arbeitslohn oder sonstige Bezüge s. R 39b. 2 Abs. 2 Nr. 8 LStR.

Vorsorge: Über Vorsorgekuren und Vorsorgeuntersuchungen s. Anm. 222. Über Vorsorgemaßnahmen des ArbG für den ArbN (Zukunftssicherung) s. Anm. 350–473.

Vorstandsmitglieder (s. auch „Gesetzlicher Vertreter einer KapGes.“)

- *einer Berufsgenossenschaft* sind in dieser Eigenschaft nicht ArbN (BFH v. 3.12.1965 – VI 167/63 U, BStBl. III 1966, 153);
- *einer Genossenschaft* sind – auch bei nur ehrenamtlicher Tätigkeit – nichtselbst. (BFH v. 2.10.1968 – VI R 25/68, BStBl. II 1969, 185);
- *einer Stiftung* sind nichtselbst. (vgl. BFH v. 31.1.1975 – VI R 230/71, BStBl. II 1975, 358; v. 27.2.1975 – V R 139/70, BStBl. II 1975, 400);
- *eines Vereins:* für Selbständigkeit spricht bloß ehrenamtliche Tätigkeit gegen geringes, im Wesentlichen nur Ersatz von Kosten und Zeitaufwand bildendes Entgelt; gegen Selbständigkeit sprechen zB Anstellung, ins Gewicht fallende Vergütung, stärkere Inanspruchnahme der Arbeitskraft (vgl. auch die Rspr. zu Vereinhelfern, BFH v. 4.8.1994 – VI R 94/93, BStBl. II 1994, 944);
- *eines wirtschaftlichen Vereins* sind – auch bei nur ehrenamtlicher Tätigkeit – nichtselbst. (Nds. FG v. 30.11.1966, EFG 1967, 402, rkr.).

Wachhund: Beträge, die die ArbG im Bewachungsgewerbe an die ArbN für die Hege und Pflege einschl. Futtermittelbeschaffung der dem ArbG gehörenden Wachhunde zahlen, sind bis zu 3 € täglich als nicht stbarer Auslagenersatz iSd. § 3 Nr. 50 (s. Anm. 140) anzusehen, wenn ein tatsächlicher Aufwand des ArbN in dieser Höhe glaubhaft gemacht wird (BMF v. 24.4.1990, FR 1990, 317).

Wäschegeld: Kleidergeld für erhöhten Verschleiß bürgerlicher Kleidung im Dienst ist grds. Arbeitslohn; Wäschegeld als Ersatz für vom ArbG zu stellende Wäsche ist idR als Leistung der betrieblichen Fürsorge stfrei (vgl. Anm. 130 ff.).

Waisengelder: s. Anm. 336.

Warenbezug: s. „Unentgeltliche oder verbilligte Überlassung“; § 8 Anm. 157.

Warengutscheine: Erhält ein ArbN einen Warengutschein, der ihn zum Einkauf bei seinem ArbG berechtigt (Gutschein für Goldbarren eines Bankangestellten, allg. Warengutschein für Warenhausangestellte), so kommt für den Bezug des Warengutscheins der Rabattpflichtbetrag (§ 8 Abs. 3) nur dann in Betracht, wenn der ArbN nicht statt des Warengutscheins auch die Barauszahlung des Werts verlangen kann. Kann der ArbN zwischen Warengutschein und Barauszahlung frei wählen und entscheidet er sich für den Warengutschein, ist von Istplf. Einkommenszufluss und Einkommensverwendung auszugehen.

Wartegelder: s. Anm. 335.

Waschgelegenheiten als Aufmerksamkeit: s. Anm. 135.

Wechsel: Ein vom ArbG statt einer Barzahlung übergebener Wechsel bildet Arbeitslohn; s. aber zum Zeitpunkt des Zuflusses § 11 Anm. 46.

Wegezeitenschädigung ist Arbeitslohn.

Wehrdienst: s. „Bundeswehr“.

Wehrübung: Wird einem Beamten, der eine Wehrübung ableistet, das Gehalt um den Wehrsold gekürzt, so bildet nur das gekürzte Gehalt Arbeitslohn; der Wehrsold ist gem. § 3 Nr. 5 stfrei (BFH v. 30.10.1964 – VI 55/64 U, BStBl. III 1965, 68).

Wehrdienstbeschädigte: Bezüge, die aufgrund gesetzlicher Vorschriften aus öffentlichen Mitteln versorgungshalber an Wehrdienstbeschädigte und Zivildienstbeschädigte oder ihre Hinterbliebenen gezahlt werden, sind stfrei gem. § 3 Nr. 6.

Wehrersatzdienst: s. „Bundeswehr“.

Weihnachtszuwendungen sind im Rahmen einer Betriebsveranstaltung stfrei (s. allg. Anm. 225–230); ansonsten stpfl. Arbeitslohn.

Weisungsgebundenheit des ArbN: s. Anm. 72.

Werbepremien, die eine Sparkasse ihren ArbN dafür zahlt, dass diese freiwillig und in ihrer Freizeit bestimmte Sparverträge vermitteln, wurden als außerhalb des Dienstverhältnisses erzielte Einnahmen beurteilt, daher kein Arbeitslohn (FG Nürnberg. v. 6.6.1978, EFG 1978, 591, bestät.); s. ferner „Provision“.

Werber (Propagandist), der von Fall zu Fall für kurzfristige Werbeaktionen beschäftigt wird, für verschiedene Auftraggeber tätig ist, ein gewisses Unternehmerrisiko trägt, die Aufträge persönlich erfüllen muss und bei Verhinderung kein Entgelt erhält, ist selbständig tätig (BFH v. 20.11.2008 – VI R 4/06, BStBl. II 2009, 374; v. 14.6.1985 – VI R 150–152/82, BStBl. II 1985, 661). Er kann – unter anderen Voraussetzungen – auch nichtselbst. tätig sein (BFH v. 14.6.1985 – VI R 150–152/82 aaO, wo eine ganze Reihe von Abgrenzungskriterien dargelegt wird).

Werbungskostenersatz: s. Anm. 161.

Werksarzt: s. „Betriebsarzt“.

Werksfeuerwehr: s. „Feuerwehr“.

Werkwohnung: s. Anm. 285–293.

Werkszeitung: Bezieht ein ArbN Honorare für die Mitarbeit an einer Werkszeitung seines Betriebs, so ist zu unterscheiden, ob die Zeitung im Verlag des ArbG oder in einem fremden Verlag erscheint. Im letzteren Fall wird es sich im Allg. um Einkünfte aus einer selbständigen Nebentätigkeit handeln. Im ersten Fall kommt es auf die Einzelumstände, insbes. darauf an, ob die Mitarbeit an der Zeitung ausdrücklich zum Arbeitsgebiet des ArbN gehört oder freiwillig ist.

Werkzeuggeld ist stfrei gem. § 3 Nr. 30; s. Erl. zu § 3 Nr. 30. Instrumenten-, Saiten-, Rohr- und Blattgelder für Musiker sind kein Werkzeuggeld iSd. § 3 Nr. 30, da Musikinstrumente keine Werkzeuge iSd. Vorschrift sind (BMF v. 15.1.1991, StEK EStG § 19 Nr. 209).

Wachhunde sind keine Werkzeuge iSd. § 3 Nr. 30 (BMF v. 24.4.1990, StEK EStG § 3 Nr. 465).

Wertmarken zum verbilligten Einkauf von Waren im Betrieb des ArbG (zB von Kantinenmahlzeiten) sind in Höhe der Verbilligung geldwerte Vorteile, da dem ArbN damit der Anspruch auf die Verbilligung eingeräumt wird. Zur Be-

wertung s. R 8.1 Abs. 7 Nr. 4 LStR. Kann der ArbN die Wertmarken beim ArbG gegen Bargeld einlösen, so bilden die Marken stets stpfl. Arbeitslohn.

Wertpapiere: Preisnachlass bei der Überlassung von Wertpapieren ist Arbeitslohn. Über Ermäßigung der Provision bei Wertpapiergeschäften s. „Provision“. Zur Überlassung von Aktien s. Anm. 209–213; zur StFreiheit s. § 3 Nr. 39; bei Überlassung vor dem 1.4.2009 vgl. § 19a.

Wettbewerbsverbot: Seine Einhaltung kann Gegenstand eines Dienstverhältnisses sein. Das Entgelt, das ein ausgeschiedener ArbN vom früheren ArbG bei oder nach dem Ausscheiden für die Einhaltung des Wettbewerbsverbots erhält (sog. Karenzentschädigung), gehört nach neuerer Rspr. des BFH zu den sonstigen Einnahmen iSv. § 22 Nr. 3 (BFH v. 12.6.1996 – XI R 43/94, BStBl. II 1996, 516). Die frühere Rspr., nach der ein sonstiger anderer Bezug und Vorteil iSd. § 19 Abs. 1 Nr. 1 vorlag (BFH v. 9.11.1977 – I R 254/75, BStBl. II 1978, 195), wurde ausdrücklich aufgegeben. Zu den Geldleistungen bei Ausscheiden eines ArbN allg. s. OFFERHAUS, DB 1991, 2456.

Wintergeld: StFreiheit bei Zahlung nach dem SGB III s. § 3 Nr. 2; R 3.2 LStR 2008. Dagegen bildet tarifliches Wintergeld, das an Waldarbeiter bei witterungsbedingter Unterbrechung des Dienstverhältnisses gezahlt wird, stpfl. Arbeitslohn (sonstiger Bezug iSd. § 39b Abs. 3).

Witwen- und Waisengelder: s. Anm. 336.

Wohltätigkeitsorganisation: s. „Karitative Organisation“.

Wohnrecht: s. Anm. 293.

Wohnung: Unentgeltliche oder teilentgeltliche Überlassung einer Wohnung an den ArbN (oder nahestehende Personen) führt idR zu stpfl. Arbeitslohn; s. allg. Anm. 285 ff. Durch das Wohnungsbauförderungsgesetz 1994 v. 6.6.1994 (BGBl. I 1994, 1184; BStBl. I 1994, 585) wurde die StBefreiungsvorschrift des § 3 Nr. 59 in das EStG eingefügt. Dadurch werden Vorteile aus der mietweisen Überlassung einer Wohnung im Zusammenhang mit einem Dienstverhältnis teilweise von der Besteuerung freigestellt (s. ausf. § 3 Nr. 59 Anm. 9 ff.); zur gestaltungsmäßigen Nutzung s. NIERMANN, DB 1996, 1842.

Wohnungswechsel: s. „Versetzung“.

Zahlung des Arbeitslohns an Dritte als Verschaffung wirtschaftlicher Verfügungsmacht: s. Anm. 123.

Zahlung durch Dritte: allg. s. Anm. 170 ff.

Zehrgeld (Entschädigung für dienstlichen Verpflegungsaufwand): Grundsätzlich stpfl. Arbeitslohn, aber idR stfrei als Reisekostenersatz oder Auslösung (s. § 3 Nr. 16), als Zuschlag für Sonntags-, Feiertags- oder Nacharbeit (s. § 3b) oder als Aufwandsentschädigung aus öffentlichen Kassen (s. § 3 Nr. 12).

Zeitungen: s. „Tageszeitungen“.

Zeitungsausträger ist uE idR ArbN, selbst wenn er das Inkassorisiko trägt, sich vertreten lassen darf, neue Bezieher gegen Prämien werben kann (s. dazu „Vermittlungstätigkeit“) und keinem Wettbewerbsverbot unterliegt (vgl. BFH v. 24.7.1992 – VI R 126/88, BStBl. II 1993, 155 betr. Stromableser). Arbeits- und sozialversicherungsrechtl. werden die vom Auftraggeber einzeln und unmittelbar eingesetzten Zeitungsausträger als ArbN angesehen (vgl. BSG v. 24.2.1971 – 3 RK 41/68, DB 1971, 1532). Eine andere Beurteilung ergibt sich möglicherweise bei einer Agentur, die ihrerseits Austräger auf eigenes Risiko beschäftigt (vgl. BAG v. 29.3.1974 – 1 ABR 27/73, DB 1974, 1342); die arbeitsrechtl. Beurtei-

lung ist zwar stl. nicht bindend (s. Anm. 61), ihr kommt aber eine Indizwirkung zu.

Werbung neuer Bezieher kann Teil der nichtselbst. Arbeit oder selbständige Nebentätigkeit sein; die Entscheidung hängt von den Umständen des einzelnen Falls ab (BFH v. 22.11.1996 – VI R 59/96, BStBl. II 1997, 254). Für selbständige Tätigkeit spricht, wenn keine ausdrückliche oder stillschweigende rechtl. Verpflichtung zur Werbung besteht, BFH v. 22.11.1996 – VI R 59/96 aaO.

Zeitungsverkäufer, die in Gaststätten oder auf der Straße Zeitungen verkaufen, sind nichtselbst., wenn sie fest in die Organisation des Zeitungsvertriebs integriert sind. Die Art der Entlohnung (Fixgehalt, Stückentgelt) ist in diesem Fall zweitrangig.

Zeitverlust: Entschädigung hierfür ist grundsätzlich stpfl. Arbeitslohn, ggf. als Ersatz für entgangene Einnahmen (§ 24 Nr. 1 Buchst. a EStG, § 2 Abs. 2 Nr. 6 LStDV). Die StBefreiung des § 3 Nr. 12 findet keine Anwendung.

Zeugengebühr ist Entschädigung des ArbN für Verdienstaufschlag und bildet daher stpfl. Arbeitslohn (§ 24 Nr. 1 Buchst. a). Erfassung erfolgt durch Veranlagung gem. § 46 Abs. 2 Nr. 1.

Zigaretten, Zigarren: s. „Freitabakwaren“.

Zinsen, die der ArbG dem ArbN für geschuldeten Arbeitslohn in angemessener Höhe zahlt, bilden beim ArbN Einnahmen aus Kapitalvermögen, nicht Arbeitslohn (s. auch Anm. 126, 190). In der Überhöhung einer Zinszahlung kann aber verdeckter Arbeitslohn liegen. Kreditinstituten wird man allerdings zubilligen müssen, ihren ArbN Zinsen in gleicher Höhe zu bewilligen wie Großkunden und Dauerkunden; s. „Provision“ über provisionsfreie oder provisionermäßigte Abrechnung von Wertpapiergeschäften.

Zinersparnis:

► *Grundsatz*: Gewährt der ArbG dem ArbN ein zinsloses oder zinsverbilligtes Darlehen, so liegt in der Zinersparnis ein geldwerter Vorteil und daher, wenn diese Zuwendung durch das Dienstverhältnis veranlasst ist, grundsätzlich stpfl. Arbeitslohn (BMF v. 1.10.2008, BStBl. I 2008, 892).

► *Steuerbefreiung*: In bestimmtem Umfang kommt aber StBefreiung in Betracht. Bei nach dem 1.1.2008 begründeten unentgeltlichen oder verbilligten Darlehensverhältnissen errechnet sich die Zinersparnis nach § 8 Abs. 3 (vgl. ausf. Darstellung in § 8 Anm. 180 „Zinersparnis“).

Zivildienstleistende: Geld- und Sachbezüge sowie Heilfürsorge, die Zivildienstleistende aufgrund § 35 des Zivildienstgesetzes erhalten, sind nach § 3 Nr. 5 stfrei; uE nur deklaratorische Bedeutung, zur Steuerbarkeit des Entgelts in staatlichen Zwangsverhältnissen vgl. Anm. 73.

Zufluss des Lohns beim ArbN als Tatbestandsmerkmal der Einkünfte aus nichtselbst. Arbeit: allg. s. Anm. 120.

Zukunftssicherung bei Arbeitnehmern: s. Anm. 351 ff.

Zukunftssicherungsausgaben des ArbG: allg. s. Anm. 350–473; zu Erhebung der LSt. auf Zukunftssicherungsausgaben und Pauschalbesteuerung s. Anm. 378.

Zurechnung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, s. Anm. 123, 170.

Zuschläge: sind grds. stpfl. Arbeitslohn; s. auch „Erschwerniszuschläge“.

Zusteller von Anzeigenblättern sind im Regelfall ArbN, Nds. FG v. 6.5.1999, EFG 1999, 1015 (rkr.); aA FG Münster v. 23.5.2001, EFG 2001, 1200 (rkr.): Zeitschriftenverteiler ist selbst.

Zuwendung von Todes wegen an ArbN: s. Anm. 196.

Zwangsverhältnis: Öffentlich-rechtl. Zwangsverhältnis begründet kein Dienstverhältnis, s. Anm. 73; vgl. auch „Bundeswehr“, „Strafgefangene“.

Zweigstellenleiter: Nichtselbst., wenn der Inhaber des Unternehmens die betreffenden Räume gemietet hat, die sonstigen Kosten trägt und die Bestimmungen über Preis und Absatz der Waren trifft; Bezeichnung des Beschäftigten als Handelsagent und Vergütung in Form eines Prozentsatzes vom Umsatz sind demgegenüber von untergeordneter Bedeutung. Für Nichtselbständigkeit spricht ferner, wenn der Beschäftigte zwar als Handlungsagent bezeichnet wird und einen Teil der Aufwendungen trägt, die Waren und Warenerlöse aber Eigentum des Auftraggebers bleiben, dieser die Preise vorschreibt, zu Kontrollen berechtigt ist, wöchentliche Berichte erhält, das Beschäftigungsverhältnis kurzfristig kündbar ist und die Beteiligten ustl. nur eine einmalige Lieferung vom Auftraggeber an die Kundschaft angenommen haben. Vgl. auch „Bezirksleiter“, „Bezirksstellenleiter“.

Zwischenmeister: s. „Heimarbeiter“.

