

- das > Kindergeld oder die Freibeträge für Kinder über 18 Jahren (§ 32 Abs 4 EStG; auch > Kinderermäßigung/Kinderfreibeträge Rz 46 ff) und die davon abhängigen > Kinderadditive;
- der Freibetrag für die Beschäftigung einer Hilfe im Haushalt ab Alter 60 (§ 33 a Abs 3 Nr 1 EStG; ergänzend > Haushaltshilfe Rz 35);
- die Prämienberechtigung nach dem „Wohnungsbau-Prämiengesetz“ ab Vollendung des 16. Lebensjahres (§ 1 WoPG, > Anh 9.1).

Zu einer Berücksichtigung des Alters in Härtefällen > Billigkeit Rz 5.

3

Alternierende Tele-Heimarbeit > Tele[heim]arbeit.

Alterseinkünfte

Schrifttum: (Steuerrecht): Melchior, Das Alterseinkünftegesetz im Überblick, DStR 2004, 1061; Niermann, Alterseinkünftegesetz – Die steuerlichen Änderungen in der betrieblichen Altersversorgung, DB 2004, 1449; Risthaus, Die Änderungen in der privaten Altersversorgung durch das Alterseinkünftegesetz – Teil I, DB 2004, 1329, und Teil II, DB 2004, 1383.

(Arbeitsrecht): Höfer, Die Neuregelung des Betriebsrentengesetzes durch das Alterseinkünftegesetz, DB 2004, 1426.

Mit dem Gesetz zur Neuordnung der einkommensteuerrechtlichen Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen (AltEinkG) vom 5. Juli 2004 (BGBl 2004 I, 1427; BStBl 2004 I, 554) wird die Besteuerung der Alterseinkünfte grundlegend reformiert. 1

Anlass zur Neuordnung gab das BVerfG, das mit Urteil vom 06.03.2002 (BVerfG 105, 73; BStBl 2002 II, 618) entschied, die unterschiedliche Besteuerung der Beamtenpensionen nach § 19 EStG und der Renten aus der gesetzlichen RV nach § 22 Nr 1 Satz 3 Buchst a EStG sei mit dem Gleichheitssatz des Art 3 Abs 1 GG unvereinbar. Der Gesetzgeber war verpflichtet worden, die Materie spätestens zum 01.01.2005 verfassungskonform zu regeln. Die Vorschläge einer Sachverständigenkommission (Rürup) sind in Heft 74 der BMF-Schriftenreihe niedergelegt. Mit dem Alterseinkünftegesetz folgt der Gesetzgeber dem Votum des BVerfG. Die Neuregelungen gelten grundsätzlich ab dem VZ 2005; mit Rücksicht auf die Belastungen der öffentlichen Haushalte ist die Neuordnung mit Übergangsregelungen bis zum VZ 2040 versehen. Die im Einzelnen sehr komplexe Neuregelung sieht in ihren Grundzügen ua Folgendes vor: 2

Um eine verfassungsgemäße Besteuerung zu erreichen, werden die Beiträge zur sog Basisversorgung (§ 10 Abs 1 Nr 2 EStG) steuerfrei gestellt. Begünstigt sind künftig aber nur noch folgende Aufwendungen: 3

- Beiträge zur gesetzlichen RV, zur landwirtschaftlichen > Alterskasse sowie zu einer berufsständischen Versorgungseinrichtung (§ 10 Abs 1 Nr 2 Buchst a EStG);
- Beiträge zu einer kapitalgedeckten Altersversorgung (§ 10 Abs 1 Satz 1 Nr 2 Buchst b EStG). Das sind Versicherungen, bei denen der Stpfl Versorgungsansprüche erwirbt, die nicht übertragbar, beleihbar, vererbbar, ver-

äußerbar und kapitalisierbar sind und aus denen lebenslang Leibrenten nicht vor dem 60. Lebensjahr des Berechtigten (ggf auch bei Berufsunfähigkeit oder verminderten Erwerbsfähigkeit) monatlich an ihn oder seine Hinterbliebenen (Ehegatte und Kinder) geleistet werden (Rürup-Rente).

● Außerdem sonstige Vorsorgeaufwendungen, und zwar für Versicherungen gegen Arbeitslosigkeit, Erwerbs- und Berufsunfähigkeit, Krankheit, Pflegebedürftigkeit, Unfall und Haftpflicht sowie für den Todesfall – zB Sterbeversicherung – (§ 10 Abs 2 Satz 1 Nr 3 Buchst a EStG). Zu vor dem 01.01.2005 abgeschlossenen (Alt-)Verträgen vgl § 10 Abs 1 Nr 3 Buchst b EStG (> Rz 7).

Vorsorgeaufwendungen für die Basisversorgung im Alter und sonstige Vorsorgeaufwendungen werden in unterschiedlicher Höhe gefördert (vgl § 10 Abs 3 und 4 EStG).

- 4 Die Renten aus den (im Nichterlebensfall verfallenden) Versorgungsansprüchen gegen die Träger der gesetzlichen RV, die landwirtschaftlichen Alterskassen (> Alterskasse), die berufsständischen Versorgungseinrichtungen und Leibrenten aus privaten Versicherungen werden nachgelagert besteuert, und zwar in voller Höhe dieser Einkünfte nach Abzug eines WK-Pauschbetrags von 102 € (§ 22 Nr 1 Satz 3 Buchst a EStG iVm § 9 a Abs 1 Satz 1 Nr 3 EStG). Ebenso werden Beamtenpensionen besteuert. Für Einkünfte aus bestehenden privaten Rentenversicherungsverträgen oder Leibrenten für die Übertragung von Vermögenswerten verbleibt es bei der Besteuerung mit einem Ertragsanteil. Zu Einzelheiten vgl Risthaus, DB 2004, 1329.
- 5 Für die > Betriebliche Altersversorgung soll die für die fünf Durchführungswege bestehende unterschiedliche Besteuerung auf eine nachgelagerte Besteuerung übergeführt werden. Als Voraussetzung hierfür werden Beiträge für eine Direktversicherung steuerfrei gestellt (§ 3 Nr 63 EStG); insoweit entfällt die LSt-Pauschalierung (§ 40 b EStG). § 40 b EStG behält Bedeutung für die umlagefinanzierte betriebliche Altersversorgung über Pensionskassen. Zu Einzelheiten vgl Niermann, DB 2004, 1449. Steuerfrei können Abfindungen bei Ausscheiden aus dem Dienstverhältnis und Wertguthaben aus Arbeitszeitkonten für den Aufbau der betrieblichen Altersversorgung genutzt werden (§ 3 Nr 63 Satz 3 EStG). Die Mitnahme einer Anwartschaft auf Betriebsrente beim Wechsel des ArbG wird erleichtert (zur > Portabilität vgl § 4 BetrAVG – > Anh 4 und § 3 Nr 55 EStG).
- 6 Zur Verbesserung der steuerlichen Erfassung von Alterseinkünften unterrichten die Träger der gesetzlichen RV (> Sozialversicherung Rz 1), die Pensionskassen und Pensionsfonds sowie die berufsständischen Versorgungseinrichtungen und die privaten Versicherer die FinVerw über die jährlich gezahlten Renten (§ 22 a EStG – Mitteilungsverfahren).
- 7 Übergangsregelungen: Schrittweise wird ein höherer Abzug von Vorsorgeaufwendungen als SA bei den aktiv Erwerbstätigen zugelassen; beginnend mit 60 % von 20 000 €, und jährlich um 2 % ansteigend, bis im VZ 2025 die Beiträge zur gesetzlichen RV zum vollen Höchstbetrag von 20 000 € – bei Ehegatten doppelte Beträge – steuerlich unbelastet bleiben. Renten werden im

VZ 2005 zu 50 % besteuert; für Altrentner verbleibt es bei dieser BMG; für Neurentner steigt die BMG für jeden neu hinzu kommenden Rentnerjahrgang bis VZ 2020 jährlich um 2 %, ab VZ 2021 bis VZ 2040 um jeweils 1 %. Die volle Besteuerung der Renten wird somit erstmals für Neurentner ab dem VZ 2040 erreicht. Die bestehenden altersspezifischen Vergünstigungen (> Versorgungs-Freibetrag, > Altersentlastungsbetrag) werden abgebaut, und zwar schrittweise für jeden ab VZ 2005 neu in Ruhestand tretenden Jahrgang. Die sich jeweils im Erstjahr ergebenden Freibeträge und die Besteuerungsanteile der Leibrenten sollen für jeden Jahrgang unverändert bleiben (Kohortenregelung).

Bestandsschutz: Für Kapitallebensversicherungen, die vor dem 01.01.2005 abgeschlossen werden (Altverträge), bleibt es bei dem – ggf geringeren – SA-Abzug der Beiträge und bei der Steuerfreiheit der Erträge (> Lebensversicherungsprämien Rz 1). Für die Erträge aus Neuverträgen gilt das Halbeinkünfteverfahren (§ 20 Abs 1 Nr 6 EStG). Der SA-Abzug für Beiträge zu kapitalbildenden Lebensversicherungen fällt ab 2005 für Neuverträge weg. **8**

Die Regelungen zur **Riester-Rente** (> Private Altersvorsorge) sind vor allem durch Einführung des Dauerzulageantrags vereinfacht worden. Eine weitere Änderung gibt es beim Mindesteigenbeitrag, der einheitlich 60 € für Stpfl mit und ohne Kinder beträgt. **9**

Neben anderen sind folgende Stichworte von der Neuordnung betroffen und werden bei Neubearbeitung ergänzt: > Abgeordnete, > Altersentlastungsbetrag, > Alterskasse, > Arbeitnehmer-Pauschbetrag, > Arbeitslosenversicherung, > Beamtenpensionsgesetze, > Betriebliche Altersversorgung, > Berufständische Versorgungseinrichtungen, > Berufsunfähigkeitsversicherung, > Doppelbesteuerung, > Entschädigungen > Kapitalgedeckte Altersversorgung, > Kohortenprinzip, > Landwirtschaftliche Alterskassen, > Lebensversicherungsprämien, > Mitteilung an das Finanzamt, > Nominalwertprinzip, > Portabilität, > Private Altersvorsorge, > Renten, > Sonderausgaben, > Steuerberatung, > Vorsorgepauschale, > Werkspensionen, > Zukunftssicherung von Arbeitnehmern, > Zusatzversorgung. **10**

Altersentlastungsbetrag

Unbeschränkt Steuerpflichtige, die vor Beginn des Kalenderjahres das 64. Lebensjahr vollendet haben, erhalten einen Altersentlastungsbetrag. Bis zum VZ 2004 beträgt dieser 40 % des Arbeitslohns und der positiven Summe der Einkünfte, die nicht Arbeitslohn sind, höchstens 1 908 Euro (bis 2001: 3 720 DM; vgl § 24 a EStG; > R 171 a EStR, > R 117 LStR). Ab VZ 2005 ermäßigt sich der Prozentsatz und der Jahres-Höchstbetrag nach Maßgabe der Tabelle, die § 24 a EStG idF des AltEinkG enthält. Ab dem VZ 2040 wird der Altersentlastungsbetrag ganz wegfallen (> Alterseinkünfte Rz 4). **1**

> Versorgungsbezüge (§ 19 Abs 2 EStG), Leibrenten (§ 22 Nr 1 Satz 3 Buchst a EStG; > Renten Rz 15) und Versorgungsbezüge der Abgeordneten (§ 22 Nr 4 Satz 4 Buchst b EStG; > Abgeordnete) bleiben für die Berechnung des Altersentlastungsbetrags außer Ansatz (§ 24 a Satz 2 EStG), weil diese bereits anderweitig, nämlich durch den > Versorgungs-Freibetrag (§§ 19 Abs 2, 22 Nr 4 EStG) oder die auf den Ertragsanteil der Rente beschränkte Besteuerung **2**

Arbeitslohn

Übersicht:

| | | |
|--|----|-----------|
| A. Grundsätzliches | | |
| I. Rechtsgrundlagen | Rz | 1–9 |
| II. Abgrenzung zu anderen Rechtsgebieten | Rz | 10–12 |
| III. Rechtsentwicklung | Rz | 13–22 |
| B. Bestimmung des Arbeitslohns | | |
| I. Abgrenzung nicht steuerbarer Zuwendungen von den steuerbaren Einnahmen | | |
| 1. Grundsätzliches | Rz | 23–27 |
| 2. Begriff der Einnahme | | |
| a) Geld und Sachbezüge | Rz | 28–30 |
| b) Ersparte Aufwendungen | Rz | 31–32 |
| c) Bereicherung | Rz | 33–35 |
| d) Auslagenersatz | Rz | 36 |
| e) Art und Bezeichnung der Zuwendung | Rz | 37–38 |
| f) Gleichwertigkeit von Arbeitsleistung und Ertrag | Rz | 39 |
| g) Aufwand beim Arbeitgeber und Abzug als Betriebsausgaben | Rz | 40–43 |
| II. Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis | | |
| 1. Veranlassung der Einnahme durch das Dienstverhältnis | Rz | 44–46 |
| 2. Motiv des Arbeitgebers | Rz | 47–53 |
| 3. Aufmerksamkeiten | Rz | 54 |
| 4. Leistungen im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse | Rz | 55–120 |
| 5. Einnahmen auf Grund einer Verfügung von Todes wegen | Rz | 121 |
| 6. Einnahmen, die auf besonderen Beziehungen zu einem Dritten beruhen | Rz | 122–125 |
| 7. Pflichtwidrig erlangte Einnahmen | Rz | 126–127 |
| 8. Sonstiges | Rz | 128–129 |
| III. Abgrenzung zu anderen Einkunftsarten | | |
| 1. Grundsätzliches | Rz | 130–132 |
| 2. Abgrenzung zu Einkünften aus Kapitalvermögen | Rz | 133–139 |
| 3. Abgrenzung zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung | Rz | 140–143 |
| 4. Abgrenzung zu Einkünften aus Gewerbebetrieb | Rz | 144–146 |
| 5. Abgrenzung zu Einkünften aus einem freien Beruf | Rz | 147 |
| 6. Abgrenzung zu sonstigen Einkünften | Rz | 148–149 |
| IV. Zufluss von Arbeitslohn | Rz | 150 |
| V. Arbeitslohn bei Leistungen an Dritte | Rz | 151–152/1 |
| VI. Arbeitslohn bei Leistungen durch Dritte | Rz | 153–158 |
| VII. Lohnsteuerabzug für Leistungen, die für einen Dritten, den eigentlichen Arbeitgeber erbracht werden | Rz | 159–159/1 |
| C. Steuerfreier Arbeitslohn | Rz | 160 |
| I. Steuerbefreiungen im EStG | Rz | 161–162 |
| II. Sonstige Steuerbefreiungen | Rz | 163–164 |
| III. Steuerbegünstigter Arbeitslohn | Rz | 165–166 |
| D. Zulagenbegünstigter Arbeitslohn (Vermögensbildung) | Rz | 167 |

Nicht entscheidend für die Bestimmung von Arbeitslohn ist es außerdem, ob der ArbG den ihm dafür entstehenden Aufwand als Betriebsausgaben abziehen kann; eine Abhängigkeit zwischen Betriebsausgaben und Arbeitslohn besteht nicht. Entscheidend ist allein, ob die Leistung des ArbG für den ArbN einen Wert hat (BFH 179, 312; BStBl 1996 II, 239; > Rz 33). Es führt weder jede BA im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis zu Arbeitslohn, noch wird Arbeitslohn stets als BA berücksichtigt. In bestimmten Fällen ist der Abzug der Betriebsausgaben dem ArbG gesetzlich versagt, zB bei den Kosten für die Unterhaltung einer Jagd (§ 4 Abs 5 Satz 1 Nr 4 EStG). Gleichwohl entsteht beim ArbN Arbeitslohn, wenn ihm die private Nutzung dieser Jagd ermöglicht wird (> Jagd). Keine BA entstehen dem ArbG ferner, soweit Arbeitslohn für eine private > Haushaltshilfe gezahlt wird; das Gleiche gilt für Arbeitslohn aus öffentlichen Kassen. Auf dieser unterschiedlichen Bestimmung von Arbeitslohn und BA beruht übrigens die Notwendigkeit, außerhalb der betrieblichen Finanzbuchhaltung ein > Lohnkonto zu führen (§ 41 EStG), in dem die Einnahmen (= Arbeitslohn) des ArbN erfasst werden.

II. Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis

1. Veranlassung der Einnahme durch das Dienstverhältnis

Arbeitslohn ist jedweder geldwerte Vorteil, der durch das individuelle Dienstverhältnis veranlasst ist (BFH 203, 53; BStBl 2003 II, 886). Das ist ein Vorteil stets, wenn ein arbeitsrechtlicher Anspruch darauf besteht (BFH 143, 539; BStBl 1985 II, 641). Das gilt übrigens – obwohl hier die Wertung des Gesetzgebers über den Entlohnungsgedanken deutlich hinausgeht – auch für den Ersatz beruflicher Aufwendungen (soweit sie nicht als Auslagenersatz steuerfrei sind – > Rz 36), beim ArbN aber ggf zu WK führen (zu Einzelheiten > Auslagenersatz Rz 10 ff). Aber auch ein freiwillig gewährter geldwerter Vorteil kann Arbeitslohn sein (vgl § 19 Abs 1 Satz 2 EStG; > Rz 37).

Arbeitslohn sind Geld und andere geldwerte Vorteile nur, wenn sie „für eine Beschäftigung“ (vgl § 19 Abs 1 Satz 1 Nr 1 EStG) gewährt werden. Der BFH geht seit BFH 137, 13; BStBl 1983 II, 39 (> Rz 15) vom Veranlassungsprinzip aus: der Vorteil muss dem Empfänger mithin gewährt werden, weil er ArbN eines bestimmten ArbG ist und sich der Vorteil im weitesten Sinne als Gegenleistung (Ertrag, Entgelt, Vergütung) für das Zurverfügungstellen seiner individuellen Arbeitskraft erweist (BFH 146, 87; BStBl 1986 II, 406; zu grundsätzlichen Ausführungen vgl BFH 162, 329; BStBl 1991 II, 337 mwN; BFH 203, 53; aaO). Zum Arbeitslohn gehört aber auch eine Entschädigung iSv § 24 Nr 1 und 2 EStG (> Rz 5); zu weiteren Besonderheiten > Schadensersatz Rz 4 ff.

Zur Abgrenzung: Das gilt ausnahmsweise nicht für eine Leistung des ArbG, zu der dieser gesetzlich verpflichtet ist (zB die Erstattung der > Prozesskosten Rz 2, wenn er vor dem ArbG unterlegen ist) und/oder die er letztlich nur als Erfüllungsgehilfe des Staats bei den von diesem mit eigenen Mitteln geförderten Zielen umsetzt. So zB bei dem Verkauf eines mit Mitteln der Kohleabgabe geförderten Hauses (BFH 169, 22; BStBl 1993 II, 45; > Grund-

stück Rz 2). Ebenso ist es, wenn der ArbG ArbN-Anteile an den Beiträgen zur SozVers irrtümlich nicht abgeführt hat und wegen des Eintritts der gesetzlichen Lastenverschiebung (§ 28 g SGB IV; > Anh 6.3.4) dem ArbN diese Beiträge kraft Gesetzes nicht weiterbelasten darf (BFH 172, 467; BStBl 1994 II, 194; ergänzend > Rz 101). Ebenso hat BFH 195, 364; BStBl 2001 II, 815 den Bundeszuschuss an die Bahnversicherungsanstalt nicht als Arbeitslohn behandelt, weil die Zahlungsverpflichtung allein durch die gesetzliche Verpflichtung veranlasst war, die durch die Schließung des Versichertenbestandes entstehenden Aufwendungen aus der Pflichtversicherung zu tragen (> Zukunftssicherung von Arbeitnehmern Rz 18). Entsprechendes gilt für bestimmte Beiträge zur SozVers, die der Bund zugunsten ehemaliger ArbN der > Landwirtschaft nach § 15 FELEG trägt (BFH vom 14.04.2005 VI R 134/01, DB 2005, 1252).

Doch gilt diese Beurteilung nicht für jedwede auf Gesetz beruhende Veräußerung. So hat der BFH bei der Überlassung von Mitarbeiteraktien auf Grund eines staatlichen Privatisierungsgesetzes Arbeitslohn bejaht (BFH/NV 1997, 179; DStRE 1997, 99). Ausschlaggebend war, dass anders als bei BFH 169, 22; aaO nicht eine allgemeine staatliche Subvention für alle ArbN dieser Branche gewährt wurde, sondern lediglich aktive und ehemalige ArbN einer bestimmten Unternehmensgruppe, an der der Staat zudem beteiligt ist, per Gesetz begünstigt werden sollten. Ergänzend > Sachbezüge Rz 13. Kein Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis besteht ferner, wenn der ArbN eine vom ArbG allgemein – also über den betrieblichen Bereich hinaus – ausgelobte Belohnung erhält (> Rz 128).

- 45/1 Dem in § 19 Abs 1 Nr 1 EStG benutzten Tatbestandsmerkmal „für“ eine Beschäftigung ist zu entnehmen, dass ein dem ArbN vom ArbG zugewendeter Vorteil Entlohnungscharakter haben muss (BFH 171, 74; BStBl 1993 II, 687 – Personalrabatte); zur Abgrenzung zu Leistungen im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse > Rz 55 ff. Die Zuwendung des ArbG muss sich bei objektiver Betrachtung für den ArbN als Frucht seiner Arbeitsleistung erweisen. Allein der Umstand, dass eine Leistung des ArbG tatsächlich oder rechtlich im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis steht, reicht für das Tatbestandsmerkmal „für eine Beschäftigung“ nicht aus (BFH 181, 298; BStBl 1997 II, 144 – Schadensersatz keine Entlohnung; BFH 187, 224; BStBl 1999 II, 98 – vergleichsweise Verpflichtung des ArbG zur Zahlung einer Spende). Zur Feststellung des Belohnungscharakters kommt es darauf an, welchem Zweck die Zahlung dient und nicht, wer sie vorgenommen hat (BFH 180, 441; BStBl 1996 II, 545 – Teilnahme an einer von Dritten gebotenen Incentive-Reise; BFH 186, 247; BStBl 1998 II, 581). Keinen Entlohnungscharakter hat ein Vorteil, der beim ArbN dadurch entsteht, dass der ArbG den irrtümlich unterlassenen Einbehalt des ArbN-Anteils am Gesamtsozialversicherungsbeitrag auf Grund der gesetzlichen Verschiebung der Beitragslast nicht mehr rückbelasten darf (BFH 172, 467; BStBl 1994 II, 194; BFH/NV 1994, 239; zu einer differenzierenden Würdigung > Zukunftssicherung von Arbeitnehmern Rz 23).
- 45/2 Ob das vom BFH herausgestellte Merkmal „Entlohnungscharakter“ ausnahmslos zur Bestimmung einer Zuwendung als „Arbeitslohn“ herangezogen

werden kann, bedarf uE noch weiterer Klärung. Das Merkmal deckt nicht das gesamte Spektrum des steuerlichen Arbeitslohnbegriffs ab. Das gilt zB für den arbeitsvertraglich geschuldeten steuerpflichtigen Aufwendersersatz (> Rz 44) oder > Schadensersatz Rz 3 ff. Ergänzend > Rz 52.

Eine konkrete Dienstleistung des ArbN, die entlohnt wird, muss der Einnahme aber nicht gegenüberstehen (vgl BFH 168, 191; aaO; BFH 179, 312; BStBl 1996 II, 239; BFH 207, 230; BStBl 2004 II, 1076). So ist es zB bei der > Lohnfortzahlung im Krankheitsfall, bei Bezügen, die nach Kündigung trotz Freistellung von der Arbeit bis zum Ablauf der Kündigungsfrist gezahlt werden (> Rz 39) sowie bei den in § 19 Abs 1 Nr 2 EStG aufgeführten Versorgungsbezügen. Hierin liegt ein wesentlicher systematischer Unterschied zur Umsatzsteuer, die auf Sachzuwendungen und sonstige Leistungen anfällt, die ein Unternehmer seinen ArbN gewährt (§ 1 Abs 1 Nr 1 b UStG). Umsatzsteuerbar ist eine Leistung nur, wenn ihr eine objektiv messbare Leistung des ArbN als Entgelt gegenübersteht (vgl Abschn 12 UStR sowie BFH 142, 483; BStBl 1985 II, 164). 46

2. Motiv des Arbeitgebers

Der Beweggrund (das Motiv) des ArbG für seine Leistung stellt die Veranlassung durch das Dienstverhältnis grundsätzlich nicht infrage (zu Besonderheiten > Rz 57). Deshalb können auch solche Leistungen Arbeitslohn sein, mit denen der ArbG allein marktorientierte oder soziale Ziele verfolgt oder mit denen er den ArbN auszeichnen oder ehren will (BFH 143, 539; aaO; zu Besonderheiten > Ehrenbezug). Der Personalrabatt in der Automobilindustrie gehört zum Arbeitslohn, obwohl der ArbG mit den > Jahreswagen noch andere Ziele verfolgt als die Entlohnung seiner ArbN (BFH 171, 74; BStBl 1993 II, 687; BFH/NV 1994, 855). Die „Entlohnungsabsicht“ (vgl BFH 143, 544; BStBl 1985 II, 529) ist deshalb uE ein zweifelhaftes, weil unsystematisches Kriterium (> Rz 51). Schon BFH 138, 456; BStBl 1983 II, 643 hielt eine bewusste und gewollte Vorteilszuwendung für kein Merkmal des Entlohnungsbegriffs; zu weiteren Hinweisen > Sachbezüge Rz 15. 47

Da es auf das Motiv des ArbG für die Zuwendung an den ArbN nicht ankommt, gehören auch Leistungen aus sozialen Erwägungen grundsätzlich zum Arbeitslohn. Allerdings: Was der ArbG in seltenen Fällen aus „Barmherzigkeit“ gewährt (zB Unterstützungen), muss kein Arbeitslohn sein, wenn diese Leistung nicht auf dem Dienstverhältnis beruht (vgl BFH 71, 233; BStBl 1960 III, 335). Nicht zu verallgemeinern ist aber wohl die Auffassung (vgl EFG 1966, 32), es spreche für Barmherzigkeit, wenn Unterstützungen an einen beschränkten Kreis von Personen gewährt werden, deren Bedürftigkeit individuell geprüft wird; ergänzend > Beihilfen Rz 12 ff, 41 ff. Zur Leistung aus Unterstützungskassen > Rz 154. Anders kann es im Ergebnis sein, wenn der ArbG die Leistungen im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse erbringt und der ArbN nicht objektiv bereichert ist, zB bei > Vorsorgekuren oder einer Kreislauftrainingskur (BFH 114, 496; BStBl 1975 II, 340; > Rz 65). 48

Erlangt der ArbN „etwas“ ohne Kenntnis oder ohne die – mutmaßliche – Zustimmung des ArbG, so ist dies idR nicht durch das Dienstverhältnis 49

veranlasst. So ist es zB, wenn der ArbN etwas durch Pflichtwidrigkeiten gegenüber dem ArbG erlangt (> Rz 126); vgl auch den Fall in BFH 110, 22; BStBl 1973 II, 727 – Verwertung am Arbeitsplatz herumliegender Coca-Cola-Flaschen (> Rz 149). Zweifelsfrei gehören aber auch Leistungen zum Arbeitslohn, die gegen den Willen des ArbG vor Gericht erstritten worden sind, selbst wenn sie im Wege der Zwangsvollstreckung in das Vermögen des ArbG erlangt werden wie zB eine gerichtlich zuerkannte Gehaltsnachzahlung; hier ersetzt das Urteil die Zustimmung des ArbG. Für den Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis reicht es uE aus, wenn der ArbG dem ArbN zwar keinen geldwerten Vorteil zuwenden wollte, dies im Ergebnis aber billigend in Kauf nehmen würde. Arbeitslohn kann auch vorliegen, wenn der ArbG den ArbN unbewusst bereichert. Der Wille des ArbG, den ArbN zu bereichern, ist nicht erforderlich (BFH 114, 56; BStBl 1975 II, 182). So ist zB der geldwerte Vorteil aus der Überlassung eines Wirtschaftsguts (zB eines Grundstücks) unter dem üblichen Endpreis am Abgabeort (§ 8 Abs 2 EStG; > Sachbezüge Rz 38 ff) auch dann Arbeitslohn, wenn der ArbG das Wirtschaftsgut gar nicht unter dem Verkehrswert überlassen wollte (BFH 114, 56; aaO; vgl ferner BFH 115, 98; BStBl 1975 II, 383); ebenso ist es bei einer durch einen Rechenfehler verursachten Überzahlung (EFG 2000, 624).

- 50 Ebenso unerheblich ist es, ob der ArbN eine einzelne Einnahme erzielen wollte oder nicht (Voraussetzung bleibt freilich die allgemeine Absicht, aus der Tätigkeit insgesamt Überschüsse zu erzielen; > Rz 3). Entscheidend ist allein der Zufluss des geldwerten Vorteils (> Rz 150) und die objektive Bereicherung (> Rz 28 ff). So hat ein ArbN, der eine ihm kostenlos überlassene Wohnung nutzt, einen geldwerten Vorteil, gleichviel ob er erwünscht ist oder nicht (vgl HFR 1961, 29). Ob Arbeitslohn gegeben sein kann, wenn der ArbN (zunächst) überhaupt keine Kenntnis davon hat, dass sein ArbG für ihn Beiträge zu einer Gruppenunfall-Direktversicherung erbringt, hat BFH 188, 334; DB 1999, 1584 offen gelassen. UE ist die Qualifizierung einer Zuwendung als Arbeitslohn zumindest nicht davon abhängig, dass der ArbN davon über seine Gehaltsabrechnung oder die > Lohnsteuerbescheinigung Kenntnis erlangt.
- 51 Wessen Sicht dafür entscheidend ist, ob eine Einnahme durch das individuelle Dienstverhältnis veranlasst ist oder nicht, ist unterschiedlich beurteilt worden. Der BFH stellte früher in Grenzfällen in erster Linie darauf ab, ob der ArbN aus seiner Sicht die Einnahme als solche aus dem Dienstverhältnis oder aus anderer Veranlassung ansieht (BFH 114, 28; BStBl 1975 II, 181; BFH 133, 375; BStBl 1981 II, 707; BFH 135, 488; BStBl 1982 II, 552). BFH 143, 544; BStBl 1985 II, 529 hat demgegenüber auf den mit der Zuwendung durch den ArbG verfolgten Zweck abgestellt und will dazu äußere Umstände wie Anlass, Zuwendungsgegenstand und Begleitumstände würdigen. BFH 180, 441; BStBl 1996 II, 545 hat klargestellt, dass die Zuwendung dann durch das Dienstverhältnis veranlasst ist, wenn der ArbN sie vernünftigerweise als Frucht seiner Leistung für den ArbG ansehen muss. UE ist bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ebenso zu entscheiden wie bei anderen Einkunftsarten. Maßgebend ist der objektive Zusammenhang des Ertrags mit dem Dienstverhältnis und damit die Betrachtung,

zu der ein unabhängiger Dritter aus der Sicht des Leistungsempfängers oder – mit BFH 180, 441; aaO „der Arbeitnehmer vernünftigerweise“ – bei objektiver Würdigung der Gesamtumstände des Sachverhalts gelangt. Ergänzend > Rz 131.

Eine verobjektivierte Betrachtung ist uE auch für den „Entlohnungscharakter“ einer Zuwendung geboten (vgl BFH 181, 298; BStBl 1997 II, 144; > Rz 45/1). Allein der Umstand, dass eine Leistung des ArbG tatsächlich oder rechtlich im Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis steht, reicht nach Auffassung des BFH nicht aus, um sie als Arbeitslohn zu qualifizieren. Dem ist nur mit Einschränkung zuzustimmen (> Rz 45/2). Vgl aber auch die Beispiele 1 und 2.

52

Beispiel 1:

Der Stpfl ist Abgestellter eines Kinderhilfe-Vereins. Er nimmt in seinen Haushalt zeitweise Kinder auf, um sie persönlich zu betreuen (betreute Wohnform iSv § 34 SGB VIII; > Anh 3.6.8). Kann der Stpfl nicht nachweisen, dass die ihm pauschal ersetzten Aufwendungen dem tatsächlichen Aufwand entsprechen, ist die Kostenpauschale Teil des steuerpflichtigen Arbeitslohns; seine tatsächlichen Aufwendungen kann er als WK geltend machen (BFH 203, 459; BStBl 2004 II, 129).

In diesem Beispiel ist der Entlohnungscharakter der Zahlung uE nicht so ohne weiteres erkennbar. Das Gleiche gilt uE im

Beispiel 2:

Der ArbN ist im Außendienst beschäftigt und benutzt für seine Dienstreisen den eigenen PKW. Um seinen Betrieb nicht mit den steuerlichen Einzelheiten der Abrechnung von Reisekosten zu belasten, gewährt der ArbG eine Kraftwagenpauschale in Höhe von 450 € monatlich, die versteuert wird. Bei seiner Veranlagung wird der ArbN dem FA Reisekosten in Höhe von durchschnittlich 480 €/Monat als WK nachweisen. Die Kraftwagenpauschale gehört zum steuerpflichtigen Arbeitslohn (> Rz 38). Hier ist der Veranlassungszusammenhang mit dem Dienstverhältnis eindeutig. Die Zahlung ist im weitesten Sinne Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft (vgl BFH 162, 329; BStBl 1991 II, 337 mwN).

Auf den Gesichtspunkt der Entlohnung kommt es aber nicht an, wenn Arbeitslohn nicht gegeben ist, weil der ArbG eine Leistung im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse erbringt und damit keine „Einnahme“ gegeben ist. So ist es zB im

Beispiel 3:

Ein Zustelldienst (ArbG) hat sich dafür entschieden, die Geldbußen seiner Zustellfahrer zu übernehmen. Dafür war nicht maßgebend, dass die ArbN diese Aufwendungen wegen des Abzugsverbots aus § 4 Abs 5 Satz 1 Nr 8 EStG (> Geldstrafen) nicht abziehen dürfen. Entscheidend für den ArbG war vielmehr, dass er seine Sendungen unter den gleichen wettbewerblichen Bedingungen wie die vom Halteverbot dispensierte Konkurrenz zustellen lassen wollte. Hier hat BFH 208, 104; BStBl 2005 II, 367 den Ersatz der von den ArbN zu entrichtenden Geldbußen wegen des ganz überwiegenden betrieblichen Interesses nicht als Arbeitslohn behandelt.

Kritik: UE ist die Entscheidung zu ergebnisorientiert (> Rz 14). Sie lässt nämlich außer Acht, dass die den ArbN bekannte betriebliche Entscheidung

zur Übernahme der Verwarnungsgelder arbeitsrechtlich einen Aufwendungsersatzanspruch (vgl § 670 BGB) in Geld begründet, und die Erfüllung eines solchen individuellen Rechtsanspruchs grundsätzlich zu Arbeitslohn führt (> Rz 44). Mit den diese Entscheidung tragenden Gründen könnte uE wohl ohne weiteres auch der Ersatz anderer arbeitsbedingter Aufwendungen (Aufwendungsersatz) steuerfrei bleiben (> Rz 58/1), wie zB die Auslösungen (vgl § 3 Nr 16 EStG) mit der Folge, dass Verpflegungsmehraufwendungen vom Abzugsverbot des § 4 Abs 5 Satz 1 Nr 5 EStG nicht betroffen sind.

- 53** Lässt die Würdigung der Gesamtumstände mehrere Ursachen für die Einnahme erkennen, ist regelmäßig auf die entscheidende Veranlassung abzustellen. Die Abgrenzung ist aus der Wesensart der jeweiligen Einkunftsart zu treffen; maßgebend ist diejenige, die im Vordergrund steht und die Beziehungen zu den anderen Einkünften verdrängt (glA Tipke, DStZ 1983, 581; ergänzend > Rz 140).

Beispiele 4:

Die Zinsen für rückständigen Arbeitslohn sind keine Einnahme aus dem Dienstverhältnis, sondern solche aus Kapitalvermögen (> Rz 134); ebenso für Zinsen bei Kapitalnutzung durch den ArbG (BFH 160, 12; BStBl 1990 II, 532 mwN); Zahlungen für das > Arbeitszimmer sind Einkünfte aus V und V, wenn vor allem der ArbG an einer solchen Nutzung interessiert ist (BFH 197, 98; BStBl 2002 II, 300; BFH 207, 457; BFH/NV 2005, 279); eine Verbilligung der dem ArbN überlassenen Werkwohnung kann sowohl auf dem Dienstverhältnis als auch auf dem Mietverhältnis beruhen (> Rz 142); ebenso sind Preisnachlässe, die auch im normalen Geschäftsverkehr erzielt werden, kein Arbeitslohn, wenn auch andere Personen als ArbN einen gleichwertigen Vorteil im Rahmen des Kaufvertrags erlangen (BFH 159, 513; BStBl 1990 II, 472; BFH 168, 191; BStBl 1992 II, 840; BFH 170, 190; BStBl 1993 II, 356; BFH 179, 312; BStBl 1996 II, 239). Ein Verkauf im normalen Geschäftsverkehr liegt aber nicht vor, wenn Grundstücke außer an die eigenen auch an die ArbN der Beteiligungsgesellschaft veräußert werden (EFG 1997, 1511; bestätigt durch BFH vom 06.03.1998 VI B 143/97 nv). Ein vergleichbares Angebot an fremde Dritte ist lediglich Indiz für fehlenden Veranlassungszusammenhang mit dem Dienstverhältnis (BFH 197, 98; aaO). Auch eine Verfügung von Todes wegen kann zu einer Leistung des ArbG an den ArbN führen (> Rz 121).

Eine – ggf schätzungsweise – Aufteilung nach unterschiedlicher Veranlassung ist für die selbe Zuwendung uE nicht zulässig (vgl Offerhaus, BB 1982, 1061; Thomas, StbJb 1990/1991, 183 [190]). Der für mehrere Zuwendungen einheitlich ermittelte Wert kann hingegen – auch im Schätzungswege – aufgeteilt werden; das für Ausgaben bestehende Aufteilungsverbot des § 12 EStG gilt für Einnahmen nicht (vgl Wolf/Schäfer, DB 2004, 775). Zur Abgrenzung bei Leistungen Dritter > Rz 153.

3. Aufmerksamkeiten

- 54** Keine Gegenleistung für die Beschäftigung des ArbN ist ferner eine sog Aufmerksamkeit. Davon ist auszugehen, wenn es sich
- um geldwerte Vorteile handelt, die aber zu keiner ins Gewicht fallenden Bereicherung des ArbN führen und
 - solche Vorteile – objektiv betrachtet – im gesellschaftlichen Verkehr ausgetauscht werden.

Sie haben also ihre Veranlassung in den ungeschriebenen Regeln, die die Gesellschaft für den privaten zwischenmenschlichen Umgang prägt, nicht aber in dem individuellen Dienstverhältnis (zu Einzelheiten > Aufmerksamkeiten sowie > R 73 Abs 1 LStR).

4. Leistungen im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse

Ebenfalls nicht durch das individuelle Dienstverhältnis veranlasst und deshalb kein Arbeitslohn sind Leistungen, die der ArbG im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse erbringt (BFH 147, 357; BStBl 1986 II, 868; BFH 171, 74; BStBl 1993 II, 687 unter 2 a/aa). Gemeint sind Fallgestaltungen, in denen entweder

- ein Vorteil der Belegschaft als Gesamtheit zugewendet wird wie zB bei üblichen > Betriebsveranstaltungen

oder

- dem ArbN zwar ein Vorteil zufließt, dieser Vorteil aber keine Marktgängigkeit besitzt und dem ArbN in einer Weise aufgedrängt worden ist, die ihm keine freie Wahl lässt, die Annahme des Vorteils abzulehnen,

oder

- dem ArbN zwar ein Vorteil zufließt, der ihm nicht aufgedrängt worden ist, das Interesse des ArbG an der Zuwendung aber das Interesse des ArbN an der Bereicherung deutlich überwiegt. Solche Vorteile können besonders als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzungen entstehen, die sich bei objektiver Würdigung nicht als Entlohnung erweisen (BFH 171, 74; aaO mwN; BFH 203, 53; BStBl 2003 II, 886). Zur Wechselwirkung der Interessen > Rz 57.

Nachdem im Schrifttum Zweifel an der Eignung des Kriteriums „ganz überwiegend eigenbetriebliches Interesse“ geäußert worden waren (vgl zB Hußmann, DB 1985, 1858), hat BFH 146, 262; BStBl 1986 II, 575 klargestellt, dass diese Kennzeichnung nicht mit dem generellen Begriff der betrieblichen Veranlassung gleichzusetzen ist, sondern nur solche Zuwendungen meint, die keine Gegenleistung für eine erbrachte (oder arbeitsrechtlich zu erbringende) Leistung des ArbN darstellen (vgl auch BFH 160, 447; BStBl 1990 II, 711). Dabei handelt es sich besonders um Zuwendungen aus übergeordneten, alle Dienstverhältnisse eines Betriebs betreffenden Erwägungen (Offerhaus, BB 1982, 1061). Eine Zuwendung erfolgt nicht bereits deswegen im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse, weil für sie betriebliche Gründe ursächlich sind, beim ArbG also BA entstehen. Denn eine betriebliche Veranlassung liegt jeder Arbeitslohnzahlung zugrunde. Vielmehr muss sich aus den Begleitumständen wie Anlass, Art und Höhe des Vorteils, Auswahl der Begünstigten, freie oder nur gebundene Verfügbarkeit, Freiwilligkeit oder Zwang zur Annahme des Vorteils und seiner besonderen Eignung für den jeweils verfolgten betrieblichen Zweck ergeben, dass diese Zielsetzung ganz im Vordergrund steht und ein damit einhergehendes eigenes Interesse des ArbN, den betreffenden Vorteil zu erlangen, deshalb vernachlässigt werden kann (BFH

Beispiel 4:

Ein ArbN mit Wohnsitz in Albanien (es besteht kein DBA) wird für seinen inländischen ArbG in einem Drittstaat tätig. Nicht der Drittstaat, sondern der Wohnsitzstaat erhebt tatsächlich eine der deutschen ESt entsprechende Steuer.

R 125 Abs 2 Nr 2 LStR ist nicht anwendbar. Ein Steuerverzicht der Bundesrepublik Deutschland ist nicht gerechtfertigt (vgl BMF vom 08.12.1980, DB 1980, 2479).

- 67 Der Steuerverzicht nach > R 125 Abs 2 LStR kann sich nur auf die steuerpflichtigen Einkünfte erstrecken. Bevor die Frage des Steuerverzichts geprüft wird, müssen deshalb alle steuerfreien Einkünfte ausgeschrieben werden. Dazu sind die steuerfreien Beträge von den Gesamtbezügen zu ermitteln.

Zu weiteren Hinweisen > Ausländische Arbeitnehmer im Inland. Zur Besteuerung von ArbN bei alliierten Dienststellen > NATO, > Stationierungsstreitkräfte.

Ausländer

> Arbeitnehmerüberlassung, > Ausland Rz 5 ff, 65 ff, > Ausländische Arbeitnehmer im Inland, > AuslandsKinder, > Beschränkte Steuerpflicht, > Doppelbesteuerung, > Kindergeld Rz 11 ff, > Kirchensteuer Rz 11 ff.

Ausländerbeiräte

Ausländerbeiräte vertreten die Interessen der ausländischen Einwohner einer Gemeinde. Die Wahlen zu den Ausländerbeiräten sind jedoch nicht den Wahlen zu den Kommunalparlamenten gleichzusetzen. Zuwendungen an Wählervereinigungen, die sich an Ausländerbeiratswahlen beteiligen, mindern deshalb nicht die tarifliche ESt nach § 34 g EStG (> Wählervereinigungen).

Ausländische Arbeitnehmer im Inland

Übersicht:

| | | |
|---|----|-------|
| A. Grundsätzliches zur Besteuerung des Arbeitslohns | | |
| I. Internationale Besteuerungsgrundsätze | Rz | 1-3 |
| II. Nationale Besteuerungsgrundsätze | | |
| 1. Nationale Steuerpflicht des Arbeitnehmers | Rz | 4-9 |
| 2. Nationale Verpflichtung des Arbeitgebers zum Steuerabzug | Rz | 10-12 |
| B. Besonderheiten bei einzelnen Berufsgruppen | Rz | 13 |

Schrifttum: Bertram, Einkommensbesteuerung von Angestellten ausländischer Arbeitgeber in Deutschland, DB 1983,1946; von Bornhaupt, Lohnsteuerrechtliche Fragen bei Entsendung von Arbeitnehmern ins Ausland und vom Ausland ins Inland, BB-Beilage 16/1985; derselbe, Aktuelle lohnsteuerliche Fragen zu grenzüberschreitenden Arbeitsverhältnissen, BB 1987, 1639; Gottwald, Besteuerung ausländischer Führungskräfte in Deutschland, DB 1998, 1362.

A. Grundsätzliches zur Besteuerung des Arbeitslohns

I. Internationale Besteuerungsgrundsätze

- 1 Besteht zwischen Deutschland und dem Ansässigkeitsstaat des ArbN hinsichtlich der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ein Abkommen zur Ver-

meidung der Doppelbesteuerung (DBA) oder eine andere, die Besteuerung betreffende Vereinbarung (> Diplomatischer und konsularischer Dienst Rz 11; > NATO), so geht dieses innerstaatlichem Recht vor (§ 2 AO). Hat zB ein ins Inland entsandter ausländischer ArbN während dieses Arbeitsensatzes seinen ausländischen Wohnsitz beibehalten, so steht Deutschland nach den meisten DBA kein Besteuerungsrecht zu, wenn sich der ArbN im Inland nicht länger als 183 Tage im Kalenderjahr aufhält, der Arbeitslohn von einem im Ausland ansässigen ArbG gezahlt und nicht von einer inländischen Betriebsstätte getragen wird. Im Einzelnen > Doppelbesteuerung Rz 20 ff, 28 ff sowie die besonderen Stichworte zu den DBA der einzelnen Staaten. Zu Besonderheiten > Ausland Rz 3 ff, > Grenzgänger. Vom LSt-Abzug darf der inländische ArbG allerdings nicht ohne weiteres absehen; zu Einzelheiten > Rz 10.

Randziffern einstweilen frei.

2, 3

II. Nationale Besteuerungsgrundsätze

1. Nationale Steuerpflicht des Arbeitnehmers

Von der Staatsangehörigkeit hängt es grundsätzlich nicht ab, ob ein ArbN in Deutschland besteuert wird. Vielmehr kommt es darauf an, wo der ArbN einen > Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen > Aufenthalt hat (zu Einzelheiten > Beschränkte Steuerpflicht Rz 1 ff). 4

Ein aus dem Ausland kommender ArbN, der im > Inland einen > Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen > Aufenthalt hat, ist unbeschränkt steuerpflichtig (vgl § 1 Abs 1 Satz 1 EStG; > Unbeschränkte Steuerpflicht). Wie unbeschränkt Stpfl werden ArbN besteuert, die ihre Einkünfte im Wesentlichen in Deutschland erzielen, obwohl sie im Ausland ansässig sind (§ 1 Abs 3 EStG). Hierzu und zu weiteren Besonderheiten bei ArbN, die Staatsangehörige eines EU/EWR-Mitgliedstaats sind, > Beschränkte Steuerpflicht Rz 11 ff, 15 ff.

Ist der ausländische ArbN nicht unbeschränkt steuerpflichtig (> Rz 4), und übt er die nichtselbständige Arbeit im Inland aus oder wird sie hier verwertet, besteht für inländische Einkünfte (> Rz 6) beschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs 4 EStG). Für beschränkt Stpfl gelten die Sondervorschriften der § 39 d, § 50 und § 50 a EStG; zu Einzelheiten > Beschränkte Steuerpflicht Rz 70 ff). ZB ermächtigt § 50 Abs 7 EStG die obersten Finanzbehörden der Länder mit Zustimmung des BMF, die ESt bei beschränkt Stpfl zu erlassen oder mit einem Pauschbetrag festzusetzen, wenn dies volkswirtschaftlich zweckmäßig oder die Berechnung der Einkünfte besonders schwierig ist (> Ausland Rz 10 ff). Zum LSt-Abzug > Beschränkte Steuerpflicht Rz 81 ff. 5

Den Umfang der beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bestimmt § 49 Abs 1 Nr 4 EStG; zu Einzelheiten > Inländische Einkünfte. Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören nicht nur die im Inland ausgezahlten Bezüge, sondern auch im Ausland – ggf in ausländischer Währung ausgezahlte – Teile des Arbeitslohns für eine Inlandstätigkeit (zB im Inland werden nur Auslösungen und am Wohnort im Ausland der Arbeitslohn im Übrigen gezahlt); sie werden entspre- 6

chend dem amtlichen Umrechnungskurs angesetzt. Verpflichtet sich ein ausländischer ArbG, die auf den Lohn entfallende deutsche ESt im Verhältnis zu seinem ArbN zu übernehmen, die vereinbarten Bezüge also „netto“ ohne gesetzliche Abzüge zu zahlen, rechtfertigt es dies allein noch nicht, den Lohn des ArbN auf einen Bruttobetrag hochzurechnen; zu Einzelheiten > Nettolohn; ergänzend Gottwald, DB 1998, 1362. Zu den inländischen Einkünften gehören außerdem Vergütungen für die Tätigkeit als Geschäftsführer, Prokurist oder Vorstandsmitglied einer Gesellschaft mit Geschäftsleitung im Inland und Entschädigungen nach § 24 Nr 1 EStG für die Auflösung eines Dienstverhältnisses (> Außerordentliche Einkünfte), dessen Arbeitslohn zuvor der inländischen Besteuerung unterlegen hat (vgl § 49 Nr 4 Buchst c und d EStG). Weitere Hinweise zum LSt-Abzug > Ausland.

- 7 Kein Arbeitslohn sind Zuwendungen, mit denen der ArbG überwiegend betriebsfunktionale Zielsetzungen verfolgt, zB bei Kostenübernahme für den deutschen Sprachunterricht (EFG 2002, 617; > Sprachkurse Rz 4). Wird ein ausländischer ArbN für eine von vornherein befristete Zeit in das Inland versetzt, so gehören die vom ArbG gezahlten Hin- und Rückumzugskosten zum Arbeitslohn (> Auslagenersatz Rz 10, 11), die Aufwendungen sind aber Werbungskosten des ArbN (BFH 170, 129; BStBl 1993 II, 722; anders kann es beim Rückumzug nach vielen Jahren sein (vgl BFH 181, 484; BStBl 1997 II, 207; ergänzend > Umzugskosten Rz 13 und 34 ff). Keine WK sind Aufwendungen für die Ausbildung der Kinder des ausländischen ArbN (vgl BFH 193, 553; BStBl 2001 II, 132 zum Schulgeld für eine fremdsprachige Schule im Inland; ergänzend > Schulgeld).
- 8 Besteht im Inland keine Verpflichtung zum LSt-Abzug (> Ausland Rz 1 ff), wird also zu Recht keine LSt vom Arbeitslohn einbehalten, wird der ArbN mit seinen inländischen Einkünften zur ESt veranlagt (§ 25, § 46 Abs 2 Nr 1, § 50 EStG; > Veranlagung von Arbeitnehmern Rz 26 ff, 52). Er ist zur Abgabe einer > Steuererklärung verpflichtet.
- 9 Zum Anspruch auf Kindergeld vgl § 62 Abs 2 EStG; > Kindergeld Rz 10 ff. Keinen Anspruch auf Kindergeld haben ArbN, die von ihrem ausländischen ArbG zu einer vorübergehenden Dienstleistung ins Inland entsandt werden (§ 62 Abs 2 Satz 2 EStG; vgl DA-FamEStG 62.4.1 Abs 2, BStBl 2004 I, 742 [752]). Der Begriff der Entsendung zur vorübergehenden Dienstleistung ins Inland ist ebenso zu verstehen wie in § 5 SGB IV. Nicht nur vorübergehend ins Inland entsandt ist aber ein ausländischer ArbN, wenn er im Rahmen eines Konzerns für eine inländische Tochtergesellschaft tätig ist, der ArbN in den Betrieb dieser Gesellschaft eingegliedert ist und diese auch das Arbeitsentgelt zahlt (BFH 201, 40; BStBl 2003 II, 265). Ergänzend > Entsendung von Arbeitnehmern Rz 2.

2. Nationale Verpflichtung des Arbeitgebers zum Steuerabzug

- 10 Zum LSt-Abzug sind inländische ArbG (> Betriebsstätte Rz 7 ff [9]) oder – bei > Arbeitnehmerüberlassung – auch ausländische Verleiher (§ 38 Abs 1 Satz 1 Nr 2 EStG) verpflichtet; ArbG-Pflichten bestehen im Inland au-

Berdem im Fall der ArbN-Entsendung iSv § 38 Abs 1 Satz 2 EStG sowie im Fall der > Lohnzahlung durch Dritte iSv § 38 Abs 1 Satz 3 EStG. Vgl die Darstellung aus Sicht des ArbG beim Stichwort > Ausland Rz 1–4/1.

Randziffern einstweilen frei.

11, 12

B. Besonderheiten bei einzelnen Berufsgruppen

Ausländische Artisten: Bei beschränkt stpfl Artisten, deren nichtselbständige Arbeit im Inland ausgeübt oder verwertet wird, kann die LSt mit einem Pauschsteuersatz von 20 % seiner Vergütung erhoben werden, wenn der Artist die LSt trägt; übernimmt der ArbG die LSt, beträgt der Pauschsteuersatz 25 %; hinzu kommen 5,5 % der LSt als SolZ (> R 125 Abs 4 LStR). 13

Ausländische Diplomaten: > Diplomatischer und konsularischer Dienst Rz 10 ff.

Ausländische Gastlehrer: > *Ausländische Lehrkräfte*, ferner > Doppelbesteuerung Rz 51/1, > Max-Planck-Gesellschaft und die Stichworte zu den DBA der einzelnen Staaten.

Ausländische Journalisten: Die als ArbN tätigen Mitglieder des Vereins der Auslandspresse eV mit Wohnsitz in Deutschland erhalten ab 1994 keinen besonderen WK-Pauschbetrag mehr (> Journalisten Rz 7). Zu Besonderheiten > Auslandskorrespondenten.

Ausländische Lehrkräfte: > *Ausländische Lehrkräfte*.

Ausländische (Kultur-)Orchester, Künstlervereinigungen, Solisten: > *Ausländische Kulturorchester*.

Ausländische Praktikanten: Ihr Arbeitslohn kann nach einem DBA von der Besteuerung im Inland freigestellt sein (> Doppelbesteuerung Rz 51). Im Übrigen unterliegt er der LSt nach allgemeinen Grundsätzen. Zu Besonderheiten bei Studenten ausländischer Lehranstalten als Praktikanten > *Ausländische Studenten* und > Beschränkte Steuerpflicht Rz 114–117 sowie > Deutsche Bundesbank.

Ausländische Streitkräfte: > NATO, > Stationierungsstreitkräfte.

Ausländische Studenten: Nach den DBA sind Studenten mit den Überweisungen zu Unterhalts- und Studienzwecken aus dem Heimatland im Gastland idR steuerfrei (vgl dazu die Stichworte zu den einzelnen Vertragsstaaten). Studenten einer ausländischen Lehranstalt, die im Inland weder einen > Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen > Aufenthalt haben, werden mit ihrem Arbeitslohn aus einer in Deutschland vorübergehend ausgeübten Beschäftigung unter bestimmten Voraussetzungen nicht zur LSt herangezogen. Ggf werden sie nach § 1 Abs 3 EStG als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt und ihr > Existenzminimum steuerfrei belassen. Zu Einzelheiten > Beschränkte Steuerpflicht Rz 11 ff, 15 ff, 114 ff. Vgl auch > Lehramtsassistenten-Austausch.

Bildstellenleiter

> Kreisbildstellen.

Bildungsaufwendungen

Übersicht:

| | | |
|--|----|---------|
| A. Grundsätzliches, Einführung, Rechtsentwicklung | Rz | 1-9 |
| B. Eigene Bildungsaufwendungen | | |
| I. Werbungskosten | | |
| 1. Grundsätzliches..... | Rz | 10-11 |
| 2. Abzugsverbot des § 12 Nr 5 EStG | Rz | 12 |
| a) Erstmalige Berufsausbildung | Rz | 13-14 |
| b) Erststudium | Rz | 15-19/1 |
| 3. Berufliche Veranlassung | | |
| a) Ergänzungsstudium | Rz | 20-20/1 |
| b) Ausbildungsverhältnis..... | Rz | 21 |
| c) Berufsbegleitende Bildung..... | Rz | 22-26 |
| d) Bildung in Beschäftigungspausen..... | Rz | 27-33 |
| 4. Begünstigte Aufwendungen | Rz | 34-38 |
| 5. Abzugsverbote | Rz | 39-42 |
| II. Sonderausgaben | | |
| 1. Grundsätzliches..... | Rz | 43-47 |
| 2. Berufsausbildung | Rz | 48-52 |
| 3. Weiterbildung in einem nicht ausgeübten Beruf | Rz | 53 |
| 4. Abziehbare Aufwendungen | Rz | 54-56 |
| 5. Höchstbeträge | Rz | 57-59 |
| III. Zeitliche Zuordnung und Anrechnung steuerfreier Zuschüsse | Rz | 60-62 |
| IV. Außergewöhnliche Belastungen..... | Rz | 63-69 |
| V. Einzelfälle..... | Rz | 70 |
| C. Berufsbildung durch den Arbeitgeber | | |
| I. Grundsätzliches | Rz | 71 |
| II. Betriebliche Fortbildungsmaßnahmen | Rz | 72-76 |
| III. Übernahme von Bildungsaufwendungen durch den Arbeitgeber | Rz | 77-79 |

Schrifttum: Apitz, Aufwendungen während der Zeit der Arbeitslosigkeit, DStZ 1997, 145; Augustin, Sind Aufwendungen der zur Hilfeleistung in Steuersachen Befugten für Lehr- bzw. Studiengänge auf dem Gebiet des Wirtschaftsrechts, des wirtschaftlichen Prüfungswesens und der Betriebswirtschaftslehre Ausbildungs- oder Fortbildungskosten, DStR 1990, 13 und 75; Becker/Bur, Abzug von Promotionsaufwendungen als Werbungskosten, Inf 1996, 104; Beul, Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten im Einkommensteuerrecht, FR 1986, 340; von Bornhaupt, Abgrenzung von Ausbildungs- und Fortbildungskosten, BB 1975, 876; derselbe, Berufsfortbildung als Werbungskosten, NWB Fach 6, 3447; Dilthey, Hochschulaufwendungen als vorab entstandene Werbungskosten und Betriebsausgaben, FR 1984, 333; Drenseck, Studium und Berufsausbildung im Einkommensteuerrecht, StuW 1999, 3; derselbe, Aufwendungen für berufliche Bildungsmaßnahmen, Anmerkungen zur Änderung des § 10 Abs 1 Nr 7 und § 12 Nr 5 EStG durch das Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und weiterer Gesetze vom 09.07.2004, DStR 2004, 1766; Durst, Aktuelle Rechtsprechungsentwicklung zur steuerlichen Abzugsfähigkeit von Aus- und Fortbildungskosten, DStZ 2004, 285; Flies, Überlegungen zur Abgrenzung zwischen Ausbildungs- und Fortbildungskosten, DStR 1997, 725; Glade, Zur steuerlichen Abzugsfähigkeit von Ausbildungs- und Fortbildungskosten, FR 1959, 297; Heinen, Einkommen- und umsatzsteuerliche Behandlung von Aus- und Fortbildungskosten, Inf 1994, 363; Heindold, Steuerliche

zunächst aufgenommene Studium abgebrochen und ist kein Erststudium. Bei einem vorzeitigen Abbruch des Studiums steht das Abzugsverbot des § 12 Nr 5 EStG dem Abzug der WK nicht (mehr) entgegen; eine bereits bestandskräftige Steuerfestsetzung kann ggf wegen der neuen Tatsache geändert werden (> Aufhebung und Änderung von Verwaltungsakten Rz 14).

- 18** Belegt der Stpfl mehrere Studiengänge zeitgleich nebeneinander, die zu unterschiedlichen Zeiten abgeschlossen werden, endet das „Erststudium“ mit dem zeitlich ersten berufsqualifizierenden Abschluss. Die Aufwendungen für das fortgeführte Studium in einem anderen Studiengang unterliegen nicht dem Abzugsverbot des § 12 Nr 5 EStG. Das gilt auch, wenn der Stpfl mehrere Studiengänge an unterschiedlichen Hochschultypen abschließt. Entsprechendes gilt, wenn auf das abgeschlossene Erststudium an einer Hochschule iSd HRG (> Rz 15) ein weiteres Studium an einer anderen Hochschule folgt.
- 19** Für das Abzugsverbot des § 12 Nr 5 EStG ist es grundsätzlich unerheblich, in welchem Abschnitt seines Lebens der Stpfl erstmals studiert: Das Erststudium kann sich unmittelbar an die Schule anschließen; es kann aber auch erst in späteren Jahren als Vertiefung der beruflichen Erfahrungen oder zur Höherqualifikation aufgenommen werden. Das Abzugsverbot soll ggf sogar kumuliert angewendet werden (vgl BT-Drs 15/3339 S 18): Ein Stpfl, der zunächst eine nichtakademische Berufsausbildung außerhalb eines Dienstverhältnisses (> Rz 13 ff) und anschließend ein (erstes) Studium absolviert, kann die Aufwendungen für beide Ausbildungen nicht als WK abziehen. Ebenso soll es sein, wenn sich an das Erststudium eine erstmalige Ausbildung in einem konkreten Beruf anschließt, zB wenn ein Mediziner sich nebenher zum Krankengymnasten ausbilden lässt (vgl BFH/NV 2004, 22). Anders ist es bei der Kombination eines Ausbildungsdienstverhältnisses mit einem Studium > Rz 13/2 – Beispiel 2 –, > Rz 16/1, 21.
- 19/1** Stellungnahme: UE erscheint es sinnvoll, im Auslegungswege den Begriff der „Berufsausbildung“ (vgl § 10 Abs 1 Nr 7 EStG) bzw des „Erststudiums“ (vgl § 12 Nr 5 EStG) auf den in § 12 Nr 5 EStG benutzten Begriff der „erstmaligen Berufsausbildung“ zu beschränken, und die Abzugsbeschränkung nur auf ein „Erststudium“ anzuwenden, wenn es eine erstmalige Berufsausbildung in Form eines Studiums darstellt, und diese Fälle von Maßnahmen der beruflichen Fortbildung (Studium nach Abschluss einer qualifizierten Berufsausbildung – > Rz 13 ff) zu unterscheiden. Dafür kann auch die von Verfassungen wegen grundsätzlich gebotene Wahrung des > Nettoprinzips angeführt werden.
- ### 3. Berufliche Veranlassung
- a) Ergänzungsstudium
- 20** Für den Abzug als WK kommen Aufwendungen für ein Hochschulstudium in Betracht, wenn es kein Erststudium ist (> Rz 15 ff). Hat der Stpfl alsbald nach dem erfolgreichen Abschluss des Erststudiums (> Rz 16) eine entsprechende Berufstätigkeit aufgenommen, besteht ein hinreichend klarer Veranlassungszusammenhang zwischen den Bildungsaufwendungen für ein weiteres oder

Ergänzungsstudium und den späteren Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit (BFH 202, 563; BStBl 2004 II, 889). Auch Aufwendungen zur Erlangung des „Master of Laws“ werden anerkannt, wenn das Auslandsstudium nach dem ersten juristischen Staatsexamen und vor Aufnahme der Tätigkeit als Rechtsreferendar durchgeführt wird (HFR 2004, 216; BFH vom 26.06.2003 VI R 67/01 -nv); auch wenn sich das künftige Dienstverhältnis noch nicht konkretisiert hat (BFH/NV 2004, 32; HFR 2004, 215). Ergänzungsstudium ist das Jura-Studium eines Absolventen der Fachhochschule für öffentliche Verwaltung (vgl BFH/NV 2003, 1416); die Vorbereitung zum B-Examen bei einem Kirchenmusiker mit A-Examen (vgl BFH 167, 502; BStBl 1992 II, 961); das Studium eines Lehrers nach Erreichen der Lehrbefähigung für eine bestimmte Unterrichtsstufe, zB für die Sekundarstufe I, zB zur Erlangung der Lehrbefähigung für die Sekundarstufe II (vgl BFH 167, 127; BStBl 1992 II, 556; BFH 167, 505; BStBl 1992 II, 962); das Studium an der PH zur Vorbereitung auf die 2. Dienstprüfung für das Lehramt an Realschulen bei einem Grund- und Hauptschullehrer (vgl BFH 167, 505; BStBl 1992 II, 962); das der Spezialisierung dienende Studium der Zahnmedizin im Anschluss an ein abgeschlossenes Studium der Humanmedizin (vgl BFH 167, 538; BStBl 1992 II, 965); das Studium zum Diplom-Wirtschaftsingenieur für einen Stpfl mit dem an der FH erworbenen Grad „Diplom-Ingenieur“ (vgl BFH 168, 341; BStBl 1992 II, 966); das (Aufbau-)Studium an einer TU im Anschluss an das mit dem Grad eines Dipl-Ing (FH) abgeschlossenen Maschinenbaustudium an einer Hochschule für Technik und Wirtschaft (vgl BFH 202, 563; BStBl 2004 II, 889). Auch Aufwendungen eines Diplom-Theologen (FH) für ein Pädagogik-Studium können WK sein (BFH/NV 2004, 768).

BFH/NV 2004, 1402 verneint aber einen Veranlassungszusammenhang mit einem Erwerbsberuf bei einer beurlaubten Lehrerin für ein Studium Generale der Numismatik, weil die Stpfl keine Anstellung anstrebt und dem Arbeitsmarkt nicht uneingeschränkt zur Verfügung steht. Ebenso BFH vom 26.01.2005 VI R 71/03, BStBl 2005 II, 349 – bei einer 50-jährigen arbeitslosen medizinisch-technischen Assistentin für ein Studium der Kunstgeschichte, weil die Stpfl im Zeitpunkt der Aufwendungen nicht die Absicht hatte, eine konkrete Tätigkeit aufzunehmen; ebenso EFG 2004, 783 Nr 429 – Rev, BFH VI R 7/04 beim Philosophiestudium des 78-jährigen Altersrentners.

20/1

b) Ausbildungsdienstverhältnis

Entstehen einem ArbN Bildungsaufwendungen im Rahmen eines Dienstverhältnisses, handelt es sich um WK, für die das Abzugsverbot des § 12 Nr 5 EStG für eine erstmalige Berufsausbildung nicht gilt (> Rz 6). IdR wird das ein sog Ausbildungsdienstverhältnis sein, dessen Gegenstand eine erstmalige Berufsausbildung oder das Erststudium ist (> R 34 Abs 1 LStR). Arbeitsrechtlich entspricht dem sowohl ein Rechtsverhältnis zur Berufsausbildung (Berufsausbildungsvertrag iSv §§ 3, 10 BBiG) als auch ein Arbeitsverhältnis, mit dem neben der Arbeitsleistung auch eine berufliche Bildung des ArbN vereinbart ist (vgl § 1 Abs 3, §§ 4–52 BBiG; vgl BArbG vom 05.12.2002 – 6 AZR 216/01, DB 2004, 141). Im öffentlichen Dienstrecht entspricht dem eine Einberufung als > Beamtenanwärter.

21

- 21/1** Abziehbar sind die beruflich veranlassten Aufwendungen von > Auszubildende (BFH 167, 115; BStBl 1992 II, 531); Aufwendungen von zum Studium abkommandierten oder beurlaubten Bundeswehrsoldaten (BFH 132, 49; BStBl 1981 II, 216; BFH 142, 255; BStBl 1985 II, 87; BFH vom 22.07.2003 VI R 46/02 -nv- und BFH/NV 2004, 175); Aufwendungen eines zur Erlangung der mittleren Reife abkommandierten Zeitsoldaten (BFH 142, 258; BStBl 1985 II, 89); Aufwendungen eines zum Promotionsstudium beurlaubten Geistlichen (BFH 150, 435; BStBl 1987 II, 780; EFG 2003, 1371).
- 21/2** Auch ein berufsintegrierendes Erststudium, bei dem der ArbG Einfluss auf die Wahl des Studienschwerpunkts nimmt und Sonderurlaub zum Besuch der Vorlesungen gewährt, wird idR im Rahmen eines Dienstverhältnisses durchgeführt; deshalb sind die Aufwendungen als WK abziehbar (vgl EFG 1992, 733). Gliedert sich das dreijährige Studium an einer Fachhochschule für Wirtschaft in sechs Studien- und sechs Praxisabschnitte, in denen der Student bei einem Unternehmen gegen eine Vergütung arbeitet, die ihm durchgehend auch während der Studienabschnitte fortgezahlt wird, so ist er nur während der Praxisabschnitte iSd > Sozialversicherung abhängig beschäftigt (LSoZG NW L 16 KR 192/02 rkr; vgl DB Heft 37 S XVIII). Bei entsprechender Anwendung dieser Entscheidung auf das Steuerrecht befände sich der Student während der Studienzeiten nicht in einem Dienstverhältnis; dann wären die Aufwendungen nur als SA abziehbar. UE ist eine entsprechende Anwendung nicht geboten, wenn sich der Stpfl im Ausbildungsvertrag zur Durchführung des Studiums verpflichtet hat; die während der Studienzeiten fortgezahlte Vergütung unterliegt dem LSt-Abzug; die Aufwendungen sind WK. Ebenso ist es bei einem verwaltungsinternen Fachhochschulstudium, das von Praxisphasen unterbrochen wird. So ist es zB bei Aufwendungen von Finanzanwärttern (vgl BFH 104, 203; BStBl 1972 II, 261; BFH 114, 428; BStBl 1975 II, 356; > Beamtenanwärter).
- 21/3** In anderen Fällen schließt sich eine erstmalige Berufsausbildung an ein bereits abgeschlossenes Erststudium an oder ein solches schließt sich an eine erstmalige Berufsausbildung an. Auch hier gilt das kumulierte Abzugsverbot (> Rz 19) bei einem Dienstverhältnis nicht. So ist es zB bei den Aufwendungen von > Referendaren für das Assessorexamen (vgl BFH 88, 162; BStBl 1967 III, 340; BFH 104, 197; BStBl 1972 II, 251); Aufwendungen im Zusammenhang mit einer Beschäftigung von Referendaren im Ausland unter Anrechnung auf die Ausbildungszeit (vgl BFH 105, 274; BStBl 1972 II, 643; BFH 115, 55; BStBl 1975 II, 421); Aufwendungen eines Zeitsoldaten, der zum Verkehrsflugzeugführer ausgebildet wird (vgl BFH/NV 1996, 804).

c) Berufsbegleitende Bildung

- 22** Bildungsaufwendungen eines Stpfl, die ihm für eine Weiterbildung in einem Erwerbsberuf oder für eine zweite Ausbildung neben seiner beruflichen Beschäftigung entstehen, sind im Allgemeinen beruflich veranlasst. Derartige Aufwendungen wurden nach der früheren Rechtsprechung nur dann als WK anerkannt, wenn es sich um Fortbildungskosten, dh um

Aufwendungen handelte, die dazu dienten, in einem ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden oder ohne Wechsel der Berufs- und Erwerbsart besser vorwärts zu kommen (BFH 142, 262; BStBl 1985 II, 94). Der BFH hat aber in neueren Entscheidungen den Veranlassungszusammenhang weiter gezogen und stellt darauf ab, dass die Aufwendungen in einem hinreichend konkreten Zusammenhang mit den künftigen besteuerebaren Einnahmen stehen, ohne dass sich bereits ein konkretes Berufsbild abzeichnet (vgl Morsch/Becker, DStR 2004, 73 unter 3.2). Mutmaßlich folgt der BFH der Grundidee, dass nach allgemeiner Lebenserfahrung (> Typisierende Betrachtungsweise) jeder Mensch im Laufe seines Lebens einem Erwerb nachgehen muss und im Zweifel alle Bildungsaufwendungen dem zu dienen geeignet sind (vgl Wolf/Schäfer, DB 2004, 775). Dann kommt ein WK-Abzug in Betracht, soweit dem nicht im Einzelfall ein Abzugsverbot (zB § 12 Nr 1 oder Nr 5 EStG) oder ein offensichtlich untypischer Sachverhalt zugrunde liegt (> Rz 20/1, 25) oder der Stpfl dem Arbeitsmarkt nicht uneingeschränkt zur Verfügung steht. Ob ein hinreichend konkreter, objektiv feststellbarer Zusammenhang mit künftigen besteuerebaren Einnahmen besteht, obliegt als „Tatfrage“ in erster Linie der Entscheidung des FG, das die wirtschaftlichen Gegebenheiten zu würdigen und die Beweisschwierigkeiten zu berücksichtigen hat (BFH vom 26.01.2005 VI R 71/03; BStBl 2005 II, 349). Ergänzend > Rz 23 und 25.

Aufwendungen sind mithin beruflich veranlasst, wenn sie dazu dienen, Kenntnisse zu erwerben, um den beruflichen Anforderungen dauerhaft gerecht zu werden oder beruflich besser voranzukommen und Aufstiegsmöglichkeiten zu nutzen. Sie sind also darauf gerichtet, Einnahmen zu sichern oder (höhere) Einnahmen zu erzielen. Dabei ist es unerheblich, ob die Bildungsmaßnahme eine Voraussetzung für die (weitere) Anstellung ist, oder ob sie der ArbN auf Veranlassung des ArbG oder aus eigenem Antrieb betreibt. Nicht entscheidend ist auch, ob der ArbN nach der Bildungsmaßnahme weiterhin beim selben ArbG tätig ist oder den ArbG wechselt. **23**

Einzelfälle: Zugunsten des WK-Abzugs hat der BFH entschieden bei den Aufwendungen eines Flugbegleiters für den Erwerb des Verkehrsflugzeugführerscheins (BFH/NV 2003, 1411); bei einer Krankenschwester für einen Lehrgang mit dem Ziel, Lehrerin für Pflegeberufe zu werden (BFH 203, 111; BFH/NV 2003, 1646); bei einem Diplom-Kaufmann sowie Anwendungsberater für Steuersoftware und Finanzsoftware für die Steuerberaterprüfung (BFH/NV 2004, 34); bei einer sozialpädagogischen Assistentin für die Schulung zur Heilerzieherin (BFH vom 11.09.2003 VI R 86/02 -nv); bei einem Zweitstudium einer an einer Sonderschule tätigen Gymnasiallehrerin für eine Zusatzausbildung zur analytischen Kinder-Psychotherapeutin und Jugendlichen-Psychotherapeutin – Psychagogin – (BFH/NV 2003, 1415). **24**

Vom Abzugsverbot des § 12 Nr 5 EStG ist aber besonders ein berufsbegleitendes Erststudium betroffen, das nicht Gegenstand des Dienstvertrags ist (zum berufsintegrierten Erststudium > Rz 21/2), sondern vom ArbN nicht in Erfüllung einer arbeitsvertraglichen Verpflichtung durchgeführt wird, selbst wenn die Maßnahme vom ArbG angeregt worden ist oder er die Aufwendungen

bezuschusst. In einer Vielzahl weiterer Entscheidungen hatte der BFH die Aufwendungen für ein berufsbegleitendes erstmaliges Hochschulstudium als beruflich veranlasst anerkannt (vgl. ua BFH/NV 2003, 259; 475; 477; 608; 609; 620; 1320; 1410; 1411; 1415; 1417); diese Entscheidungen sind ab VZ 2004 nicht mehr allgemein anwendbar (ergänzend > Rz 12).

- 25 Eine für den WK-Abzug erforderliche berufliche Veranlassung ist aber nicht gegeben, wenn eine Bildungsmaßnahme erkennbar nicht zum Ziel hat, den Stpfl zu einer Erwerbstätigkeit zu befähigen, sondern einer Freizeitbeschäftigung/Hobby (> Liebhaberei) dient. Das entscheidet sich nicht allein nach den Angaben des Stpfl, sondern nach der Verkehrsanschauung und den gesamten Umständen des Falls. So kann die Vermutung, dass die Aufwendungen für ein Hobby gemacht werden, zB nicht durch die bloße Behauptung widerlegt werden, der Fotofernkurs eines Apothekers diene unmittelbar der Ausbildung zum Pressefotografen. Es müssen in solchen Fällen vielmehr zusätzliche, objektiv nachprüfbare Umstände erkennbar sein, die die Richtigkeit einer solchen Behauptung belegen (BFH 126, 437; BStBl 1979 II, 180; vgl. auch BFH 129, 269; BStBl 1980 II, 152).
- 26 Einzelfälle: Eine berufliche Veranlassung ist nicht gegeben bei Aufwendungen für die Jägerprüfung eines Arztes und eines Diplomlandwirts (EFG 1975, 10; 1979, 438); für die Musikausbildung eines Richters (EFG 1976, 602); für die Beschäftigung eines Radio-Ingenieurs mit Amateurfunk (EFG 1977, 167); für den Kurs im Rahmen der „Wissenschaft der kreativen Intelligenz“ (EFG 1982, 78); für das Seminar für Persönlichkeitsentfaltung (EFG 1981, 383; 1989, 25), das Kreativitätstraining (EFG 1981, 233), die Sportausübung (außer im Hinblick auf den späteren Beruf; > Amateursportler, > Sportlehrer); für Sprach- und andere Lehrgänge (zB Mal- oder Bastelkurse) im Rahmen der Erwachsenenbildung ohne erkennbaren Zusammenhang mit einer beabsichtigten Berufstätigkeit; Aufwendungen für den Erwerb des Führerscheins III, auch wenn sie dazu dienen, einen Freizeitjob zu erlangen; die Kosten gehören zur Allgemeinbildung (BFH 123, 169; BStBl 1977 II, 834). Nur bei nahezu ausschließlich beruflicher Veranlassung kann dies anders zu beurteilen sein (BFH 79, 543; BStBl 1964 III, 431; BStBl 1989 II, 433; EFG 1992, 511; ergänzend > Führerschein Rz 1 und 2). Aufwendungen für eine hauswirtschaftliche Berufsbildung werden – vorbehalten § 12 Nr 5 EStG – nur berücksichtigt, wenn es sich um den ausgeübten Erwerbsberuf Hauswirtschaft handelt (> Hauswirtschaftsmeisterin). Nicht abziehbar sind idR Aufwendungen für die Teilnahme an einer Wehrübung (EFG 1980, 234); ebenso nicht > Beiträge an einen Fachverein, wenn ein einschlägiger Beruf nicht ausgeübt werden kann (EFG 1983, 228).

d) Bildung in Beschäftigungspausen

- 27 Werden ArbN für Bildungsmaßnahmen von ihrem ArbG beurlaubt, besteht weiterhin ein enger Zusammenhang zum bisherigen Dienstverhältnis. Aufwendungen, die nicht nur allgemeinbildenden Charakter haben, werden auch in diesen Fällen idR aus beruflichen Gründen getätigt und es besteht ein hinreichend konkreter Zusammenhang mit künftigen Einnahmen (vgl. die Fin-

Verw in > R 74 Abs 2 LStR). Die Aufwendungen sind WK, ebenso wie bei berufsbegleitenden Bildungsmaßnahmen (> Rz 22 ff).

Bildungsaufwendungen im Erziehungsurlaub können ebenfalls – vorab entstandene – WK sein (> Elternzeit). Voraussetzung ist auch in diesen Fällen, dass sie in einem hinreichend konkreten und objektiv feststellbaren Zusammenhang mit erwarteten zukünftigen Einnahmen stehen. Anders als bei berufsbegleitenden Bildungsmaßnahmen, bei denen sich der Veranlassungszusammenhang regelmäßig bereits aus den Umständen ergibt, muss der konkrete berufliche Verwendungsbezug zu künftigen Einnahmen jedoch im Einzelnen plausibel dargelegt werden, wenn er sich nicht bereits aus den Umständen von Umschulungs- oder Qualifizierungsmaßnahmen ergibt (BFH 202, 561; BStBl 2004 II, 888). An die > Glaubhaftmachung eines objektiv feststellbaren Zusammenhangs werden um so höhere Anforderungen gestellt, je weniger die Umstände der Bildungsmaßnahme darauf hindeuten. So deutet der Besuch von Bildungseinrichtungen und für den Beruf typischen Fortbildungsveranstaltungen eher auf einen konkreten Zusammenhang mit künftigen Einnahmen hin als das Lesen von Fachbüchern in einem häuslichen Arbeitszimmer. Bildungsaufwendungen von Beamten, die wegen Dienstunfähigkeit in den einseitigen Ruhestand versetzt worden sind, führen nur dann zu WK, wenn mit einer Reaktivierung zu rechnen ist (FG Nürnberg -VI 19/2001 -nv).

ArbN, die einen Arbeitsplatz aufgegeben haben, um sich der weiteren Aus- oder Fortbildung zu widmen, streben idR nach Abschluss der Bildungsmaßnahme eine höher dotierte Beschäftigung an. Die Bildungsmaßnahme steht dann in einem ausreichend konkreten Zusammenhang mit künftigen (höheren) Einnahmen, die Aufwendungen sind WK; abgezogen werden sie aber nur, wenn nicht das Abzugsverbot des § 12 Nr 5 EStG greift (> Rz 12).

ArbN, die arbeitslos geworden sind und an einer Umschulung teilnehmen, entstehen solche Bildungsaufwendungen regelmäßig, um leichter eine neue Beschäftigung zu finden. Damit besteht ein ausreichender Veranlassungszusammenhang mit künftigen Einnahmen, denn ein Bezug zur privaten Lebensführung wird regelmäßig zu verneinen sein. Aufwendungen für eine Umschulung sind deshalb grundsätzlich als WK zu berücksichtigen (BFH 201, 156; BStBl 2003 II, 403). Das gilt jedenfalls dann, wenn die Umschulung beim künftigen ArbG stattfindet (vgl BFH/NV 2003, 474 – Umschulung einer Verkäuferin zur Arzthelferin), ein ArbG eine Anstellung bei erfolgreichem Abschluss der Bildungsmaßnahme in Aussicht stellt (vgl BFH vom 22.07.2003 VI R 39/02 -nv- Umschulung einer Buskraftfahrerin zur Fahrlehrerin; BFH/NV 2004, 167 – Umschulung einer Stewardess zur Pilotin), oder sich aus anderen Umständen ergibt, dass eine nichtselbständige Tätigkeit angestrebt wird (vgl BFH/NV 2003, 1319 – Umschulung eines Bankkaufmanns zum Verkehrsflugzeugführer; BFH vom 27.05.2003 VI R 28/01 -nv- Umschulung eines Maschinenschlossers zum Verkehrsflugzeugführer; BFH vom 27.05.2003 VI R 153/00 -nv- Erwerb einer sog Musterberechtigung für Piloten; BFH vom 22.07.2003 VI R 72/02 -nv- Umschulung eines Anlagenelektronikers und Rettungssanitäters zum Rettungsassistenten; BFH/NV 2003, 477 – Umschulung eines Landwirts zum Dachdecker). Es kann sich bei den Aufwendungen aber auch um Betriebsausgaben handeln,

wenn mit der Umschulung eine gewerbliche oder andere selbständige Tätigkeit angestrebt wird (vgl BFH/NV 2003, 476 – Umschulung eines Diplom-Betriebswirts zur Tätigkeit als Immobilien- und Finanzierungsmakler).

- 31 Aufwendungen eines arbeitslosen Stpfl für seine berufliche Fortbildung werden als vorweggenommene > Werbungskosten Rz 50 ff berücksichtigt, wenn feststeht, dass er eine Anstellung anstrebt und dem Arbeitsmarkt – spätestens nach Abschluss der Weiterbildungsmaßnahme – zur Verfügung steht (BFH 180, 357; BStBl 1996 II, 482; BFH/NV 1996, 879; 1997, 98). Das gilt auch für einen ArbN, der vor Lehrgangsbeginn vorübergehend in einem anderen Beruf tätig und nach Abschluss des Lehrgangs kurzfristig arbeitslos gewesen ist (BFH 180, 349; BStBl 1996 II, 529).
- 32, 33 Randziffern einstweilen frei.

4. Begünstigte Aufwendungen

- 34 Sämtliche Bildungsaufwendungen werden als WK iSd § 9 EStG grundsätzlich ohne eine Beschränkung der Höhe nach berücksichtigt. Sind Ausgaben ihrer Art nach nämlich WK, so unterliegt es grundsätzlich der Entscheidung des ArbN, ihre Höhe zu bestimmen. Das FA kann nicht einen Teil dieser Kosten streichen, weil sie die Grenze des Üblichen übersteigen (BFH 123, 158; BStBl 1978 II, 93; BFH 132, 431; BStBl 1981 II, 368). Anders als bei den SA iSd § 10 Abs 1 Nr 7 EStG (> Rz 43, 57 ff) gibt es keinen Höchstbetrag für als WK abziehbare Bildungsaufwendungen. Eine Ausnahme gilt nur für unangemessen hohen Aufwand (§ 9 Abs 5 iVm § 4 Abs 5 Satz 1 Nr 7 EStG; > Werbungskosten Rz 85). Zu weiteren generellen Abzugsbeschränkungen > Rz 39 ff. Für Wirtschaftsgüter, deren Nutzung sich über mehr als ein Jahr erstreckt, sind grundsätzlich nur die auf die Nutzungsdauer verteilten Anschaffungskosten anteilig abzusetzen (zu Einzelheiten > Absetzung für Abnutzung). Abziehbar sind nur eigene Aufwendungen des Stpfl; Ausgaben eines Dritten können jedoch im Falle der sog Abkürzung des Zahlungsweges als Bildungsaufwendungen des Stpfl zu werten sein (BFH/NV 2004, 32; HFR 2004, 215).
- 35 Im Rahmen eines Ausbildungsdienstverhältnisses abziehbar sind die unmittelbar mit diesem zusammenhängenden Aufwendungen, zB Kosten für > Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (vgl BFH 139, 190; BStBl 1983 II, 718), > Doppelte Haushaltsführung und > Reisekosten wie zB bei einem Wechsel der Ausbildungsstätte (BFH 160, 532; BStBl 1990 II, 856; BFH 160, 542; BStBl 1990 II, 859; BFH 160, 538; BStBl 1990 II, 861) oder für den Weg zur Berufsschule (> Fortbildungsveranstaltungen Rz 11 ff) oder Aufwendungen eines Berufsschülers für eine im Rahmen des Ausbildungsdienstverhältnisses als verbindliche Schulveranstaltung durchgeführte Klassenfahrt (BFH 167, 115; BStBl 1992 II, 531; > Auszubildende Rz 2), ebenso Aufwendungen zur Prüfungsvorbereitung, zB Fachliteratur (> Fachbücher), Besuch von Kursen, Repetitorien oder eine > Rz 70 *Lerngemeinschaft*. Zur Rückzahlung von Studienkosten > Rz 62.
- 36 Entstehen Aufwendungen für eine Bildungsmaßnahme außerhalb eines Dienstverhältnisses, sind sie unabhängig von sonst erzielten

Einkünften zu beurteilen (BFH 202, 299; BStBl 2003 II, 749). Die Fahrtkosten zur Bildungsstätte werden nach Dienstreisegrundsätzen behandelt, wenn ein inhaltlicher Bezug zum Dienstverhältnis besteht wie zB bei einem Meisterlehrgang im ausgeübten Beruf. Befindet sich der Schwerpunkt der Bildungsmaßnahme in der Wohnung des Stpfl wie zB bei einem Fernstudium, ist diese regelmäßige Arbeitsstätte (OFD Münster vom 11.03.2004, DB 2005, 641). Sonst ist die Bildungsstätte von Anfang an regelmäßige Arbeitsstätte iSd § 9 Abs 1 Satz 3 Nr 4 EStG (BFH 203, 111; BStBl 2004 II, 886; vgl OFD Karlsruhe vom 24.11.2003, DB 2003, 2739; OFD Magdeburg vom 07.04.2004, DB 2004, 1125; > Rz 34 Abs 2 Satz 5 LStR). Abziehbar ist nur die Entfernungspauschale für > Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Denn der BFH wendet auch für Bildungsmaßnahmen außerhalb eines Dienstverhältnisses die für „bezahlte Arbeit“ geltenden Regelungen zur „regelmäßigen Arbeitsstätte“ an (BFH 202, 299; aaO). Ein Studium kann aber auch an ständig wechselnden Einsatzstellen absolviert werden (BFH 160, 532; BStBl 1990 II, 856). Zu Einzelheiten > Fortbildungsveranstaltungen Rz 11 ff.

Zu den abziehbaren Aufwendungen, die durch eine Bildungsmaßnahme veranlasst sind, gehören außerdem ua Lehrgangsgebühren, sowie Aufwendungen für Lernmaterial. Werden als WK zu berücksichtigende Bildungsaufwendungen durch einen Kredit finanziert, zählen auch die Zinsen für den Kredit zu den WK (BFH vom 27.05.2003 VI R 29/01 -nv). Aufwendungen für eine (Auslands-)Exkursion sind WK, wenn die Exkursion nach der Studienordnung obligatorischer Bestandteil eines Studiums ist, dessen Aufwendungen als WK anzuerkennen sind (BFH/NV 2002, 1444; BFH/NV 2003, 468). Ebenso sind Aufwendungen für das Meisterstück eines Handwerksgesellen WK (BFH 160, 145; BStBl 1990 II, 692); > Meisterprüfung.

Zu weiteren Einzelheiten > Fortbildungsveranstaltungen Rz 5-29. 38

5. Abzugsverbote

Vom Abzug als WK sind Aufwendungen ausgeschlossen, wenn sie dem Stpfl für seine erstmalige Berufsausbildung und für ein Erststudium entstehen und kein Ausbildungsverhältnis gegeben ist (§ 12 Nr 5 EStG, zu Einzelheiten > Rz 12 ff). 39

WK sind grundsätzlich nicht abziehbar, wenn sie nicht nur durch den Beruf veranlasst, sondern zugleich Aufwendungen für die Lebensführung sind (§ 12 Nr 1 Satz 2 EStG; zu solchen gemischten Aufwendungen > Lebensführung (Lebenshaltung) Rz 4 ff). Das gilt auch, soweit Aufwendungen im Zusammenhang mit der Berufsaus- und Fortbildung neben der beruflichen Bildung – und trotz eines berufsbezogenen Themenkreises – eine nicht unerhebliche private Nutzenwendung ermöglichen (EFG 1994, 26). Das gilt zB für Aufwendungen zum Erwerb eines Führerscheins (> Führerschein), Sprachkurse (im Ausland) ohne engen Bezug zum ausgeübten Beruf (> Sprachkurse), Studienreisen ins In- und Ausland, mit denen auch private Interessen verfolgt werden (> Studienreisen), Kurse zur Persönlichkeitsentfaltung (> Rz 70 *Persönlichkeitsentfaltung*). Derartige Aufwendungen sind nur dann abziehbar, wenn sie nahezu ausschließlich beruflich veranlasst sind und private Gesichts-

punkte nur eine ganz untergeordnete Rolle spielen. Der Abzug wird aber nicht schon deshalb ausgeschlossen, weil sich private Anwendungsmöglichkeiten zwangsläufig und untrennbar aus den im beruflichen Interesse gewonnenen Erkenntnissen und Fertigkeiten ergeben; denn der Arzt, der Lehrer, der Jurist, der Handwerker können aus den für die Berufsausübung erworbenen Befähigungen stets auch privaten Nutzen ziehen. Indiz für eine nahezu ausschließlich berufliche Veranlassung ist eine im Wesentlichen auf den konkreten Beruf zugeschnittene Wissensvermittlung mit einem entsprechend homogen zusammengesetzten Teilnehmerkreis (BFH 168, 567; BStBl 1992 II, 1036; BFH 177, 119; BStBl 1995 II, 393).

- 41 Zu beachten sind außerdem weitere Abzugsverbote, zB wenn die Aufwendungen im Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen (§ 3 c EStG; > Werbungskosten Rz 69–74). Ein Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen iSv § 3 c EStG besteht idR zwischen einem nach § 3 Nr 44 EStG steuerfreien Stipendium für Studienzwecke (> Beihilfen Rz 23 ff) und den Mehraufwendungen infolge der Fortbildungsmaßnahme (BFH 120, 491; BStBl 1977 II, 207); ebenso für Zuschüsse nach §§ 81, 82 SGB III (> Anh 6.3.3). Das Unterhaltsgeld nach §§ 77, 153 SGB III – jetzt Arbeitslosengeld II (vgl § 19 ff SGB II; > Anh 6.3.2) – ist jedoch nicht auf die als WK anzuerkennenden Bildungsaufwendungen anzurechnen (BFH 122, 265; BStBl 1977 II, 507; BFH 203, 380; BStBl 2004 II, 890).
- 42 Weitere Abzugsverbote ergeben sich aus § 9 Abs 5 iVm § 4 Abs 5 EStG (> Abzugsverbote, > Werbungskosten Rz 75–89). Außerdem > Arbeitszimmer Rz 52 ff, > Doppelte Haushaltsführung Rz 110 ff, 155 ff.

II. Sonderausgaben

1. Grundsätzliches

- 43 Der Stpfl kann Aufwendungen für seine eigene Berufsausbildung (> Rz 45) einschließlich der Kosten für eine auswärtige Unterbringung (> Rz 46) bis zu 4 000 € im Kalenderjahr (> Rz 57) als > Sonderausgaben abziehen (§ 10 Abs 1 Nr 7 EStG idF ab VZ 2004; zur Rechtsentwicklung > Rz 6). Wegen des Abzugs entsprechender Aufwendungen für den Ehegatten > Rz 58.
- 44 Zur Systematik: Der SA-Abzug setzt voraus, dass der Stpfl einen positiven GdE (> Einkommen) hat, weil sich aus SA ergebende „Verluste“ – anders als bei den WK – nicht in anderen VZ berücksichtigt werden.

Der Abzug als SA ist ausgeschlossen, wenn die Aufwendungen WK/BA sind (vgl den Eingangssatz in § 10 EStG). Das gilt auch, wenn der WK-Abzug deshalb unterbleibt, weil er wegen des Zusammenhangs mit steuerfreien Einkünften (vgl § 3 c EStG) unzulässig ist (> Rz 10). Anders kommt ein Abzug als SA in Betracht, wenn ein Abzug als WK wegen des Abzugsverbots in § 12 Nr 1 und Nr 5 EStG ausgeschlossen ist (vgl den Eingangssatz zu § 12 EStG; > Rz 39, 40). Weitere Hinweise zur Systematik > Sonderausgaben Rz 1.

- 45 Ab dem VZ 2004 kommt ein SA-Abzug in Betracht für Aufwendungen, die der Stpfl für seine erstmalige Berufsausbildung außerhalb eines Dienstverhältnisses (> Rz 13) oder für ein Erststudium (> Rz 15) aufwendet. We-

nur bis Ende 2005 zulassen. Zu Einzelheiten vgl BMF vom 29.11.2004, BStBl 2004 I, 1135; DB 2004, 2668.

Elektronische Lohnsteuerbescheinigung

Übersicht:

| | | |
|---|----|------|
| A. Einführung von ELSTERLohn..... | Rz | 1-5 |
| B. Weitere Änderungen des Lohnsteuerverfahrens durch ELSTERLohn | Rz | 6-21 |

Schrifttum: Ehrhardt-Rauch, Geplante Gesetzesänderungen zur Einführung der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung und zur Übertragung lohnsteuerrechtlicher Pflichten auf Dritte, DStZ 2003, 723; Niermann/Plenker, Änderungen im Bereich der Arbeitnehmerbesteuerung durch das Steueränderungsgesetz 2003, DB 2003, 2724; dieselben, Änderungen im Bereich der Arbeitnehmerbesteuerung durch die Lohnsteuer-Richtlinien 2005, DB 2004, 2118 [2124].

A. Einführung von ELSTERLohn

Das Elektronische Lohnsteuerbescheinigung – „ELSTERLohn“ genannte Verfahren modernisiert für einen Teilbereich den LSt-Abzug: Der ArbG kann die Daten der LSt-Bescheinigung (> Lohnsteuerbescheinigung), die bisher auf der Rückseite der Steuerkarte einzutragen waren, im Wege der Datenfernübertragung über das Internet der FinVerw übermitteln. Da diese Daten bei maschineller Lohnabrechnung im Betrieb zur Verfügung stehen, ergibt sich in Anbetracht der ca 36 Mio Steuerkarten und der entsprechenden Anzahl jährlich wiederkehrend zu erstellender Bescheinigungen eine erhebliche Vereinfachung für die ArbG. Für die FinVerw entfällt die Erfassung dieser Daten, die ohne Medienbruch mit den elektronisch übermittelten Steuererklärungen zusammengeführt werden. 1

Die Steuerkarte auf Papier mit den persönlichen Besteuerungsmerkmalen begleitet den ArbN weiterhin und ist dem jeweiligen ArbG vorzulegen (> Steuerkarte Rz 1-11). Lediglich die Bescheinigungsdaten auf der Rückseite werden der FinVerw elektronisch übermittelt. Langfristig wird eine elektronische Steuerkarte unter Verwendung des steuerlichen Identifikationsmerkmals (§ 139 a ff AO) vorbereitet.

Zeitlicher Rahmen für die stufenweise Einführung: 2

- Alle ArbG mit maschineller Lohnabrechnung sind verpflichtet, die LSt-Bescheinigungen erstmals für das Jahr 2004 zum 28.02.2005 auf elektronischem Wege abzugeben (Startschreiben BMF vom 22.10.2004, BStBl 2004 I, 1009). Für einen im Laufe des Kalenderjahres 2004 ausscheidenden ArbN ist anstelle der elektronischen Übermittlung auch noch das bisherige Verfahren – Bescheinigung auf der Steuerkarte – zugelassen. In begründeten Einzelfällen (zB hohe finanzielle Aufwendungen zur Umstellung der Lohnabrechnungssoftware) kann das FA auf Antrag ausnahmsweise für den VZ 2004 von der elektronischen Übermittlung absehen.
- Für ArbG ohne maschinelle Lohnabrechnung gilt bei den für 2005 zu bescheinigenden Daten grundsätzlich noch das herkömmliche Verfah-

ren (> Lohnsteuerbescheinigung). Zu Einzelheiten vgl BMF vom 08.10.2004, BStBl 2004 I, 961.

- Für solche Privathaushalte, die ArbN ausschließlich regelmäßig, aber geringfügig iSv § 8 a SGB IV beschäftigen und die dafür anfallenden Abgaben nicht ohne Steuerkarte pauschal abführen (> Geringfügige Beschäftigung (400-€-Jobs) Rz 12), sondern die den LSt-Abzug auf der Grundlage einer Steuerkarte vornehmen, bleibt es bei der herkömmlichen Bescheinigung auf der Rückseite der Steuerkarte (vgl § 41 b Abs 3 Satz 1 in der ab 2006 geltenden Fassung des § 52 Abs 52 c Satz 3 EStG). Um auch diesen ArbG die elektronische LSt-Bescheinigung nahe zu legen, soll für Privathaushalte ab 2005 im Rahmen von > ELSTER ein kostenloses Übertragungsprogramm für die elektronische Übermittlung von Lohnsteuerbescheinigungsdaten angeboten werden (vgl BMF vom 27.01.2004 Tz V 2, BStBl 2004 I, 173).
- 3 Rechtsgrundlage für die elektronische Übermittlung bildet die StDÜV (> Elektronische Kommunikation Rz 1). Außerdem sind mit dem StÄndG 2003 zahlreiche Vorschriften des EStG geändert worden (> Rz 6 ff).
- 4 Technisch werden unter Benutzung der für > ELSTER eingerichteten Übermittlungsstelle (Clearingstelle) die auf elektronischem Wege übermittelten Daten von der FinVerw bundeseinheitlich im ELSTER-Speicher (eSpeicher) entgegen genommen und für das jeweils zuständige Bundesland gespeichert, verwaltet und archiviert. Ein Verschlüsselungsverfahren schützt das > Steuergeheimnis. Das Verfahren ist ausführlich beschrieben in BMF vom 27.01.2004, BStBl 2004 I, 173 (179 ff) sowie in BMF vom 22.10.2004, aaO (Startschreiben). Außerdem wird das Verfahren im Internet unter www.elster-lohn.de dargestellt. Dort gibt es auch eine Liste mit Antworten zu häufig gestellten Fragen zum Verfahren der Datenübermittlung. Ergänzend > Anh 2 *Erlassverzeichnis*.
- 5 Zur Übermittlung der Daten benötigt der ArbG eine von gewerblichen Anbietern zu erwerbende Software (Betriebssysteme) in der die von der OFD München lizenzierte ELSTER-Software enthalten ist. Kann auf Grund der verwendeten Software nicht für alle Sachverhalte eine maschinelle LSt-Bescheinigung erstellt werden, sind ggf mehrere Bescheinigungen mit derselben eTIN (> Rz 8) elektronisch zu übermitteln.

B. Weitere Änderungen des Lohnsteuerverfahrens durch ELSTERLohn

- 6 Mit dem StÄndG 2003 vom 15.12.2003 (BGBl 2003 I, 2645; BStBl 2003 I, 710) wurden die rechtlichen Strukturen des LSt-Abzugs an ELSTERLohn angepasst. Geändert wurden die §§ 39 b Abs 3 Satz 2, 39 d Abs 3 Satz 5, 41 Abs 1 Satz 2, 41 b, 41 c Abs 3 Satz 1 und Abs 4 Satz 1, 42 b Abs 1 Satz 3 und Satz 4 Nr 3 a und 4 a, Abs 2 Satz 1 und 3 sowie Abs 4 Satz 3, 46 Abs 2 Nr 5 a, 51 Abs 4, 52 Abs 52 c EStG; ferner § 4 Abs 1 Nr 1 und § 8 Abs 1 LStDV sowie § 7 Abs 2 Satz 1 und Abs 3 Zerlegungsgesetz (> Zerlegung der Lohnsteuer). Vgl außerdem > R 135 und > R 137 Abs 6 a LStR.

Im Einzelnen:

Aushändigung der Steuerkarte an den ArbN: Wie bisher hat der ArbN dem ArbG eine Steuerkarte auf Papier mit seinen Besteuerungsmerkmalen vorzulegen, die von der Gemeindeverwaltung ausgestellt wird (> Steuerkarte). Übermittelt der ArbG nach Ablauf des Kalenderjahres die Daten der LSt-Bescheinigung der FinVerw im ELSTERLohn-Verfahren, sind diese auf der Rückseite der Steuerkarte nicht mehr enthalten. Eine solche Steuerkarte ohne LSt-Bescheinigung darf der ArbG nicht mehr an den ArbN aushändigen. Diese Steuerkarte hat der ArbG nach Ablauf des Kalenderjahres entweder aufzubewahren (§ 147 AO) oder zu vernichten (§ 41 b Abs 1 Satz 6 EStG). Ausnahme: Eine Steuerkarte, die ausnahmsweise eine LSt-Bescheinigung enthält – zB infolge eines unterjährigen ArbG-Wechsels ohne maschinelle Lohnabrechnung –, ist dem ArbN als Anlage zu seiner > Steuererklärung auszuhändigen (§ 41 b Abs 1 Satz 5 EStG) oder dem Betriebsstätten-FA einzureichen (Abs 1 LStR). 7

eTIN: Für die bundesweite Zuordnung der an die FinVerw elektronisch übermittelten Daten wird eine eTIN (electronic Taxpayer Identification Number) in vereinfachter Form verwendet, die eTIN-Kompakt. Diese ermittelt der ArbG selbst aus Namen, Vornamen und Geburtsdatum des ArbN (§ 41 b Abs 2 Satz 1 EStG). Er benutzt dazu die eTIN-Tools Javaklasse und Cobol-Sourcen. Mittel- bis langfristig wird diese eTIN-Kompakt durch ein neues steuerliches Identifikationsmerkmal (§ 139 a ff AO) abgelöst werden. Diese eTIN-Kompakt hat der ArbG bei der elektronischen Übermittlung der LSt-Bescheinigungsdaten und auf dem für den ArbN bestimmten Papierausdruck der elektronisch übermittelten Daten (> Rz 17) anzugeben. Auf der Grundlage der eTIN führt die FinVerw anlässlich der > Veranlagung von Arbeitnehmern Rz 78 ff auch die elektronisch übermittelten Daten mehrerer ArbG für denselben ArbN dessen Steuernummer zu. Bei gleich lautenden oder ähnlichen Namen, Vornamen und gleichem Geburtsdatum kann für verschiedene Stpfl eine gleich lautende eTIN vorkommen. In diesen Fällen wird das FA die Lohndaten personell zuordnen. Diese eTIN wird für einen VZ festgeschrieben und auch nicht geändert, wenn sich der Name des ArbN in diesem Zeitraum zB durch Heirat geändert hat; ansonsten könnten Korrekturmeldungen nicht zugeordnet werden. 8

Dieses Ordnungsmerkmal darf vom ArbG nur erhoben, gebildet, verarbeitet und genutzt werden für die Zuordnung der elektronischen LSt-Bescheinigung oder sonstiger für das Besteuerungsverfahren erforderlicher Daten zu einem bestimmten Stpfl für Zwecke des Besteuerungsverfahrens (§ 41 b Abs 2 Satz 2 EStG). Der ArbG hat die eTIN in das > Lohnkonto aufzunehmen.

Betrieblicher Jahresausgleich: Der ArbG darf den betrieblichen Jahresausgleich nur noch für solche ArbN durchführen, die während des gesamten abgelaufenen Kalenderjahres ständig in einem Dienstverhältnis zu ihm gestanden haben; eine Ausnahme gilt nur, wenn dem ArbG etwaige LSt-Bescheinigungen aus vorangegangenen Dienstverhältnissen lückenlos vorliegen (§ 42 b Abs 1 Satz 3 EStG). Dieser Ausschluss war erforderlich, da die Steuerkarte – im Falle eines unterjährigen Arbeitsplatzwechsels – nicht mehr 9

die LSt-Bescheinigung eines ArbG enthält, der an ElsterLohn teilnimmt (> Rz 7 aE).

- 10** Damit ist ein nicht ganzjährig beschäftigter ArbN in diesen Fällen zugleich auch von einem permanenten Jahresausgleich ausgeschlossen (§ 39 b Abs 2 Satz 13 EStG; > R 121 LStR; > Maschinelle Lohnabrechnung).

Wird das seit Beginn des Kalenderjahres ununterbrochen bestehende Dienstverhältnis vor Ablauf dieses Kalenderjahres beendet, kann der ArbG uE einen bis dahin durchgeführten permanenten Jahresausgleich rückgängig machen und die Lohnabrechnungen auf der Grundlage eines auf den Lohnzahlungszeitraum bezogenen LSt-Abzugs aufrollen (vgl § 41 c Abs 1 Nr 2 EStG) oder er muss dem FA Anzeige machen (§ 41 c Abs 4 EStG). Denn bei einem nicht das ganze Kalenderjahr hindurch fortbestehenden Dienstverhältnis ist bei Anwendung des permanenten Jahresausgleichs nicht gewährleistet, dass die zutreffende Jahreslohnsteuer einbehalten wird (vgl § 39 b Abs 2 Satz 13 EStG). § 46 Abs 2 Nr 5 a EStG sieht zudem für mehrere nacheinander bestehende Dienstverhältnisse eine Veranlagung von Amts wegen nur vor, wenn der ArbG die LSt für > Sonstige Bezüge ermittelt hat (Fälle des Großbuchstaben „S“ – § 41 Abs 1 Satz 7 EStG).

- 11** Abschluss des Lohnsteuerabzugs: Bei Beendigung des Dienstverhältnisses oder am Ende des Kalenderjahres wird das Lohnkonto des ArbN abgeschlossen (> Lohnkonto Rz 16). Auf der Grundlage der darin enthaltenen Aufzeichnungen hat der ArbG bis spätestens zum 28. 02. des Folgejahres die für die LSt-Bescheinigung vorgesehenen Daten der FinVerw auf elektronischem Wege zu übermitteln. Die elektronischen LSt-Bescheinigungen werden idR in einem Zuge nach Ablauf des Kalenderjahres übermittelt werden; jede bei Ausscheiden eines ArbN im Laufe des Kalenderjahres anfallende LSt-Bescheinigung kann aber auch einzeln bereits im laufenden Kalenderjahr übermittelt werden.
- 12** Inhalt der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung: Jeder ArbG übermittelt der FinVerw nur Daten für den Beschäftigungszeitraum im eigenen Unternehmen. Das ist besonders zu beachten, wenn der ArbN im Laufe des Kalenderjahres eingestellt wird. Legt der ArbN eine Steuerkarte mit einer personell erstellten LSt-Bescheinigung für ein vorangegangenes Dienstverhältnis desselben Kalenderjahres vor oder hat ein anderer ArbG für die Vorarbeitszeit der FinVerw bereits Daten elektronisch übermittelt, dürfen diese nicht in das Lohnkonto übertragen werden und gehen auch in die LSt-Bescheinigung nicht ein.
- 13** Der Datensatz wird im Einzelnen amtlich festgelegt (vgl BMF vom 22.10.2004, BStBl 2004 I, 1009). Die dem Lohnkonto zu entnehmenden und der FinVerw zu übermittelnden Angaben sind in § 41 b Abs 1 Satz 2 EStG gesetzlich vorgeschrieben.

Die elektronische LSt-Bescheinigung beinhaltet somit im Wesentlichen die gleichen Angaben wie die herkömmliche Bescheinigung auf der Rückseite der Steuerkarte (ergänzend > Lohnsteuerbescheinigung). Soweit für steuerliche Zwecke weitere Angaben erforderlich werden, ist eine Erweiterung der zu

übermittelnden Daten durch das Wort „insbesondere“ in § 41 b Abs 1 Satz 2 EStG gedeckt.

Aufzeichnungserleichterungen: Der Bescheinigungskatalog in § 41 b Abs 1 Satz 2 EStG ist erweitert worden, zB um steuerfrei gezahlte Verpflegungsmehraufwendungen, Tagegelder bei Dienstreisen; diese Angaben waren vor 2004 von der FinVerw zur Vermeidung von Rückfragen auf freiwilliger Grundlage erwünscht. Die Betriebsstätten-FÄ haben dazu nach § 4 Abs 2 Nr 4 Satz 2 LStDV für bestimmte nach § 3 EStG steuerfreie Bezüge eine andere Aufzeichnung als im Lohnkonto zugelassen, wenn es sich um Fälle von geringer Bedeutung handelt oder wenn die Möglichkeit zur Nachprüfung in anderer Weise sichergestellt ist. Da die LSt-Bescheinigung den Inhalt des Lohnkontos enthält, erscheinen solche Angaben nicht ohne weiteres in der elektronischen LSt-Bescheinigung. § 4 Abs 2 Nr 4 LStDV gilt aber auch über 2004 hinaus fort. Die Aufzeichnungserleichterungen bleiben deshalb erhalten. Eine Umstellung der Organisation in der Abrechnung ist demzufolge bei dem ArbG nicht erforderlich. **14**

Besondere Lohnsteuerbescheinigung: Hat dem ArbG für einen ArbN bei Abschluss des Lohnkontos keine Lohnsteuerkarte vorgelegen, muss er für diesen Fall eine besondere LSt-Bescheinigung erstellen (§ 39 d Abs 3 Satz 5 EStG); zu Einzelheiten > Lohnsteuerbescheinigung Rz 13 ff. Auch die Daten der besonderen LSt-Bescheinigung sind elektronisch zu übermitteln. **15**

Randziffer einstweilen frei. **16**

LSt-Bescheinigung für den ArbN auf Papier: Der ArbN erhält vom ArbG als Grundlage für seine > Steuererklärung einen nach amtlichem Muster gefertigten Ausdruck der elektronischen LSt-Bescheinigung. Statt dessen kann der ArbG die Bescheinigung für den ArbN diesem auch elektronisch übermitteln oder zum Datenabruf im „Portal“ bereitstellen (§ 41 b Abs 1 Satz 3 EStG). Dieser Ausdruck ist nicht mit der Steuerkarte zu verbinden. Bei unterjährigem Wechsel des Dienstverhältnisses enthält das Steuerrecht keine Verpflichtung für den ArbN, den Ausdruck dem neuen ArbG vorzulegen. **17**

Der ArbN muss den Ausdruck seiner > Steuererklärung nicht beifügen. Wesentlich ist aber, dass der ArbN die eTIN-Kompakt von diesem Ausdruck auf die Anlage N seiner Steuererklärung überträgt. Auf diese Weise wird die Steuer-Nummer des ArbN mit den vom ArbG elektronisch übermittelten Lohnsteuerdaten verknüpft, die das FA im Zuge der Veranlagung des ArbN aus dem zentralen Speicher abruft. **18**

Änderung des LSt-Abzugs: Hat der ArbG die elektronische LSt-Bescheinigung der FinVerw übermittelt, darf er den LSt-Abzug nicht mehr ändern (vgl § 41 c Abs 3 Satz 1 EStG). Wird eine Änderung doch erforderlich, hat der ArbG dem > Betriebsstätten-Finanzamt unverzüglich anzuzeigen, dass er den LSt-Abzug nicht mehr vornehmen kann (§ 41 c Abs 4 Satz 1 Nr 3 EStG). Ein zunächst unrichtig übermittelter Datensatz darf aber noch bis zum 28.02. des Folgejahres durch Übermittlung der korrigierten Daten berichtigt werden (> R 137 Abs 6 a LStR). **19**

- 20 Zerlegung der Lohnsteuer: § 41 b Abs 1 Satz 2 Nr 1 EStG schreibt die Aufzeichnung des auf der Steuerkarte angegebenen Allgemeinen Gemeindecchlüssels (AGS) im Lohnkonto und in der LSt-Bescheinigung vor. Dies ist für die LSt-Zerlegung erforderlich. Zukünftig, wenn die Daten aller ArbN in einem elektronischen Speicher verfügbar sein werden, kann auch das Verfahren der LSt-Zerlegung neu gestaltet werden. Dazu wird der AGS der Gemeinde benötigt, die die Steuerkarte ausgestellt hat, weil der ArbN dort am Stichtag (20.09. des Vorjahres) seinen Wohnsitz hat. Ergänzend > Zerlegung der Lohnsteuer.
- 21 Bei im Inland ansässigen ArbN, für die die Wohnsitz-Gemeinde eine Steuerkarte ausstellt, wird der AGS auf dieser Steuerkarte vermerkt. Ein im Ausland ansässiger ArbN erhält keine Steuerkarte. Im Lohnkonto und der elektronischen LSt-Bescheinigung ist deshalb der AGS mit „00 000 000“ anzugeben. Die Daten für die im Ausland ansässigen ArbN stehen dem Bundesland zur Verfügung, zu dem das > Betriebsstätten-Finanzamt des inländischen ArbG gehört.

Elektronische Steuererklärung

> ELSTER, > Steuererklärung Rz 6. Zu weiteren Hinweisen vgl BMF vom 27.12.1999, BStBl 1999 I, 1051 sowie FinMin NW vom 06.02.2004, DB 2004, 408.

Elfenbeinküste (Cote d' Ivoire)

Seit dem VZ 1983 gilt das DBA vom 03.07.1979 (BGBl 1982 II, 153; BStBl 1982 I, 357, 628). Zu den Reisekostensätzen > Anh 2 *Reisekosten (Ausland)*. Die Cote d'Ivoire gehört zur Ländergruppe 4 (> Anh 2 *Ländergruppen*).

ELSTER

Schrifttum: Hundsdoerfer/Siegmund, ELSTER: Vorteile, Nachteile und IT-Sicherheitsrisiken der elektronischen Einkommensteuererklärung, DB 2003, 2460.

- 1 ELSTER (ELEktronische STEuerERklärung) ist ein Projekt der deutschen Steuerverwaltung, das die sichere elektronische Übermittlung von Steuerdaten zum Ziel hat. In der Endstufe sollen Stpfl und ihre Berater alle Steuerklärungsdaten in elektronischer Form dem FA zur weiteren Verarbeitung übermitteln können. Das FA seinerseits soll Steuerbescheide den Stpfl und ihren Beratern elektronisch übermitteln. Auf längere Sicht werden weitere Steuerarten, die Bescheinigung der KEST, von Renten (vgl § 22 a EStG), von vWL usw sowie die Übermittlung notwendiger Anlagen (Bilanzen, GuV) sowie von Daten auf Grund der Mitteilungs-VO (> Mitteilung an das Finanzamt) in das Verfahren einbezogen werden. Dann sollen auch Online-Dienste der FinVerw über das Internet wie eine Online-Steuerkontenabfrage und die Abfrage des Bearbeitungsstandes der Steuererklärung ermöglicht werden. Darüber hinaus soll das ELSTER-Verfahren den Austausch aller steuerlich relevanten Daten mit anderen Behörden (Kommunen, Industrie- und Handelskammer, Handwerkskammer, Bundesamt für Finanzen usw) ermöglichen. ELSTER wird somit ein universelles Kommunikationsmittel der Steuerverwaltung sein. Mit ELSTER schafft die FinVerw die Voraussetzungen für eine völlig papierlose Bearbeitung der Steuerklärungen.

Bereits realisiert ist die Übermittlung von Jahressteuererklärungsdaten (ESt, USt, GewSt), LSt-Anmeldungen und USt-Voranmeldungen. Zu Informationen für die Anwender vgl BMF vom 14.04.2003, BStBl 2003 I, 268. Ergänzend > Bekanntgabe von Steuerverwaltungsakten Rz 15 ff. 2

Mit dem StÄndG 2003 vom 15.12.2003 (BGBl 2003 I, 2645; BStBl 2003 I, 710) sind zum 01.01.2004 die gesetzlichen Grundlagen für ElsterLohn realisiert worden. Zu Einzelheiten > Elektronische Lohnsteuerbescheinigung. Die Programme zur Übermittlung der Daten werden seit Januar 2005 kostenlos über das Internet unter <http://www.elster.de> zum download oder auf einer beim FA erhältlichen CD von der FinVerw bereitgestellt.

ELSTERLohn

> Elektronische Lohnsteuerbescheinigung.

Eltern

> Angehörige, > Arbeitnehmer Rz 105–119, > Entlastungsbetrag für Alleinerziehende, > Elternzeit, > Kinderbetreuungskosten (§ 33 c EStG) (§ 33 c EStG), > Kinderermäßigung/Kinderfreibeträge, > Kindergeld.

Elternzeit

Elternzeit nach § 15 Bundeserziehungsgeldgesetz (BERzGG – BGBl 2004 I, 206; 3954 sowie den Elternzeitverordnungen des Bundes und der Länder) können die Eltern oder andere Personensorgeberechtigte eines Kindes in dessen ersten drei Lebensjahren einzeln oder gemeinsam nehmen (in Adoptionsfällen drei Jahre ab Inobhutnahme). Sie haben arbeitsrechtlich einen unverzichtbaren Anspruch auf unbezahlte Freistellung von der Arbeit bis zum Tag vor dem 3. Geburtstag des Kindes. Die Elternzeit kann flexibel auf mehrere Zeitschnitte aufgeteilt werden. Ein Wechsel zwischen den Berechtigten ist möglich. Mit Zustimmung des ArbG kann ein Zeitraum von bis zu zwölf Monaten auf die Zeit bis zur Vollendung des achten Lebensjahres (zB für das erste Schuljahr) verschoben werden. Außerdem kann ein Anspruch auf Erziehungsgeld als staatliche Sozialleistung gegeben sein; zu Einzelheiten > Rz 5. 1

Während der Dauer der Elternzeit ruht das Dienstverhältnis (zur Auflösung des Dienstverhältnisses > Entlassungsabfindungen (Entschädigungen [Abfindungen] wegen Entlassung aus einem Dienstverhältnis) Rz 46). Arbeitslohn wird im Allgemeinen nicht fortgezahlt. Etwa freiwillig vom ArbG fortgezahlter Arbeitslohn einschließlich weitergewährter Sachbezüge unterliegen dem normalen LSt-Abzug; die Freibeträge für > Versorgungsbezüge (§ 19 Abs 2 EStG) sind nicht anwendbar. Weitere Ausnahmen gibt es aber bei Sonderzuwendungen. So erhalten zB Beamte die jährliche Sonderzuwendung (Weihnachtsgeld) anteilig auch für die angefangenen Monate voll gezahlt, in denen Elternzeit genommen wurde, das Kind jedoch das erste Lebensjahr noch nicht vollendet hat (§ 6 SoZuwG). 2

Beamte erhalten für die Dauer der Elternzeit für Beiträge zur gesetzlichen KV/PfIV einen Zuschuss von bis zu 31 Euro monatlich. Darüber hinausgehende beihilfefkonforme Beiträge werden im Verhältnis des gezahlten

Eine Entschädigung wegen geschlechtsbezogener Benachteiligung eines Bewerbers bei der Einstellung in ein Dienstverhältnis (§ 611 a Abs 1 und 2 BGB; vgl BArbG vom 05.02.2004, DB 2004, 1944) gehört uE nicht ohne weiteres zu den Einkünften aus § 19 EStG, weil ein Arbeitsverhältnis nicht begründet wird (§ 611 a Abs 2 HS 2 BGB). Es handelt sich uE um einen Sonderfall des Schadensersatzes aus culpa in contrahendo beim Abschluss eines Arbeitsvertrags. Einkünfte iSv § 24 Nr 1 Buchst a EStG kommen uE nicht in Betracht, weil kein „Ersatz“ für entgehende Einnahmen geleistet wird (> Außerordentliche Einkünfte Rz 8). UE handelt es sich auch nicht um sonstige Einkünfte iSv § 22 Nr 3 EStG, weil der Stpfl nicht für eine „Leistung“ entschädigt wird. Auch eine Entschädigung, die der Eigentümer eines Mietshauses vom Straßenbauamt für eine Wertminderung erhält, die vom Verkehrslärm einer neuen Bundesstraße ausgeht, gehört zu keiner Einkunftsart (EFG 2004, 1120).

Entschädigungen (Abfindungen) wegen Entlassung aus dem Dienstverhältnis

> Entlassungsabfindungen (Entschädigungen [Abfindungen] wegen Entlassung aus einem Dienstverhältnis).

Entsendung von Arbeitnehmern

Arbeitsrechtlich ist „Entsendung“ die Weisung des ArbG an den ArbN, im Rahmen des Arbeitsvertrags oder einer ArbN-Überlassung vorübergehend im Ausland und/oder in einem fremden Unternehmen tätig zu werden. Zur Besteuerung eines ArbN, der vom Inland in das Ausland entsandt wird, > Inländische Arbeitnehmer im Ausland.

Entsendung vom Ausland in das Inland: Eine grenzüberschreitende Entsendung von ArbN ist gegeben, wenn ein ArbN mit seinem bisherigen, im Ausland ansässigen ArbG (entsendendes Unternehmen) vereinbart, für eine befristete Zeit bei einem verbundenen Unternehmen mit > Betriebsstätte in Deutschland (aufnehmendes Unternehmen) tätig zu werden und das aufnehmende Unternehmen entweder eine arbeitsrechtliche Vereinbarung mit dem ArbN abschließt oder „wirtschaftlicher Arbeitgeber“ ist (BMF vom 09.11.2001, BStBl 2001 I, 796).

Das Besteuerungsrecht für diese Arbeitslöhne steht nach DBA-Recht grundsätzlich Deutschland als dem Tätigkeitsstaat zu. Dies gilt auch, wenn sich der ArbN an weniger als 183 Tagen im Kalenderjahr in Deutschland aufgehalten hat, sofern die Vergütungen von einem ArbG bzw für einen ArbG gezahlt werden, der in Deutschland als dem Tätigkeitsstaat ansässig ist. Abkommensrechtlich ist hier neben dem arbeitsrechtlichen Begriff des ArbG vom sog wirtschaftlichen Arbeitgeber auszugehen. Wirtschaftlicher ArbG ist nach Abkommensrecht derjenige, der einen ArbN in seinen Geschäftsbetrieb integriert, weisungsbefugt ist und die Vergütungen für die ihm geleistete unselbständige Arbeit wirtschaftlich trägt, sei es, dass er die Vergütung unmittelbar dem betreffenden ArbN auszahlt oder dass ein anderes Unternehmen für ihn mit der Arbeitsvergütung in Vorlage tritt (BFH 144, 428; BStBl 1986 II, 4). Zu weiteren Einzelheiten > Doppelbesteuerung Rz 39.

Soweit Deutschland nach DBA-Recht den Arbeitslohn besteuert kann, weil ihn ein im Inland ansässiger ArbG für die ihm geleistete Arbeit wirtschaftlich

trägt, ist das aufnehmende Unternehmen seit 2004 verpflichtet, den LSt-Abzug vorzunehmen, auch wenn er arbeitsrechtlich kein ArbG ist. Er ist auch für den Arbeitslohn des aufgenommenen ArbN steuerrechtlich inländischer Arbeitgeber (§ 38 Abs 1 Satz 2 EStG idF ab 2004; > R 66 Satz 4 LStR; > R 105 Abs 5 Satz 1 LStR). Hierfür ist es nicht erforderlich, dass das deutsche Unternehmen den Arbeitslohn im eigenen Namen und für eigene Rechnung auszahlt; es reicht aus, wenn die von dem anderen Unternehmen gezahlte Arbeitsvergütung dem deutschen Unternehmen weiterbelastet wird (> R 105 Abs 5 Satz 2 LStR).

Beispiel:

Die deutsche GmbH (G) schließt mit ihrer niederländischen Schwestergesellschaft (S) eine Vertrag, auf dessen Grundlage ArbN der niederländischen S auf Anforderung der G für diese im Inland tätig werden. Die ArbN erhalten ihr Gehalt für den gesamten Zeitraum von der niederländischen S, die wiederum das Gehalt auf Grund der von vornherein getroffenen Vereinbarung an die G weiterbelastet.

Die im Tätigkeitsstaat Deutschland ansässige G ist wirtschaftlich als ArbG iSd DBA Deutschland-Niederlande anzusehen, sodass Deutschland – unabhängig von der Aufenthaltsdauer der ArbN – das Besteuerungsrecht hat. Die deutsche G hat als inländischer ArbG die lohnsteuerlichen ArbG-Pflichten zu erfüllen, da sie den Arbeitslohn für die ihr geleistete Arbeit auf Grund der Weiterbelastung wirtschaftlich trägt. Unerheblich ist, dass die niederländische S den ArbN den Arbeitslohn auszahlt.

- 5 Wird nur ein Teil des Arbeitslohns, den der aus dem Ausland entsandte ArbN insgesamt erhält, dem „inländischen Arbeitgeber“ durch das ausländische Unternehmen weiterbelastet, besteht nur in Höhe der Weiterbelastung die Verpflichtung zum LSt-Abzug (glA Niermann/Plenker, DB 2003, 2725). Die Höhe des Arbeitslohns hat das aufnehmende Unternehmen zu ermitteln (BMF vom 27.01.2004, BStBl 2004 I, 173). Dem LSt-Abzug unterliegen laufende wie auch einmalige Bezüge unabhängig davon, in welcher Form – Bar- oder Sachleistungen – sie gewährt werden.
- 6 Die Lohnsteuer entsteht bereits im Zeitpunkt der Arbeitslohnzahlung an den ArbN, wenn das inländische Unternehmen auf Grund der Vereinbarung mit dem ausländischen Unternehmen mit einer Weiterbelastung rechnen kann. In diesem Zeitpunkt ist die LSt einzubehalten (> R 105 Abs 5 Satz 4 LStR). Diese Regelung ist zwar in der Praxis nicht unproblematisch, erscheint letztlich jedoch systematisch zutreffend, da Deutschland im Zeitpunkt der Arbeitslohnzahlung das Besteuerungsrecht hat. Würde für den LSt-Abzug auf den Zeitpunkt der Weiterbelastung durch das ausländische Unternehmen abgestellt werden, wären zudem verfahrenstechnische Schwierigkeiten zu gewärtigen, wenn zwischen der Arbeitslohnzahlung und der Weiterbelastung ein Jahreswechsel liegt. Denn unabhängig davon, wo dem ArbN der Arbeitslohn zufließt, muss er nach Maßgabe der Besteuerungsmerkmale einschließlich des für das Zuflussjahr geltende Tarifs besteuert werden. Das gilt auch, wenn der beschränkt stpfl ArbN in Deutschland veranlagt wird (> Beschränkte Steuerpflicht Rz 11 ff; > Veranlagung von Arbeitnehmern Rz 2). Dementsprechend muss der ArbG auch die > Lohnsteuerbescheinigung ausstellen.

Beispiel (Fortsetzung des obigen Beispiels):

Die niederländische S belastet den im Dezember 2004 an die ArbN ausgezahlten Arbeitslohn erst im Januar 2005 an die deutsche G weiter.

Die deutsche G hat die LSt bereits im Zeitpunkt der Arbeitslohnzahlung durch die niederländische S, also für den > Lohnzahlungszeitraum Dezember 2004 zu erheben, da diese auf Grund der mit der S getroffenen Vereinbarung bereits bei der Lohnzahlung mit einer Weiterbelastung des Lohnaufwands rechnen kann (> R 105 Abs 5 Satz 4 LStR).

Zu weiteren Hinweisen auf die steuerlichen Behandlung > Ausland Rz 4 f, 7
> Ausländische Arbeitnehmer im Inland, > Grenzgänger, > Japan Rz 11.
Kommt das inländische aufnehmende Unternehmen seiner Verpflichtung zur Einbehaltung und Abführung der LSt nicht nach, kann es vom FA als Haftungsschuldner in Anspruch genommen werden (§ 42 d EStG; > Haftung für Lohnsteuer).

Keine Entsendung in diesem Sinne ist hingegen die Entsendung eines 8
ArbN im Rahmen einer gewerbsmäßig betriebenen > Arbeitnehmerüberlassung. Das Gleiche gilt, wenn ein ArbN zur Erfüllung einer Dienst- oder Werkleistungsverpflichtung des entsendenden Unternehmens bei einem anderen verbundenen Unternehmen tätig wird und sein Arbeitslohn Preisbestandteil der Dienst- bzw Werkleistung ist (BMF vom 09.11.2001, BStBl 2001 I, 796). Werden ausländische ArbN zur Arbeitsleistung ins Inland entsandt, sieht das AEntG zwingende Arbeitsbedingungen vor (vgl Küttner/Röller, Personalbuch – *Entsendung*).

Ein ArbN, der zur vorübergehenden Dienstleistung nach Deutschland entsandt 9
ist, erhält kein Kindergeld (§ 62 Abs 2 Satz 2 HS 1 EStG). Der Begriff der vorübergehenden Entsendung ist identisch mit § 5 SGB IV (> Anh 6.3.4). Gemeint sind Personen, die im Rahmen eines im Ausland bestehenden Beschäftigungsverhältnisses nach Deutschland entsandt werden, wenn die Entsendung infolge der Eigenart der Beschäftigung oder vertraglich im voraus zeitlich begrenzt ist (Einstrahlung). Ein Anspruch auf Kindergeld besteht selbst dann nicht, wenn der entsandte ArbN eine Aufenthaltsberechtigung oder -erlaubnis hat; auf die Dauer der Entsendung kommt es nicht (EFG 2004, 128). Nicht vom Kindergeld ausgeschlossen ist aber ein ausländischer ArbN, wenn er im Rahmen eines international tätigen Konzerns für eine inländische Tochtergesellschaft tätig ist, in deren Betrieb eingegliedert ist und diese auch den Arbeitslohn zahlt (BFH 201, 40; BStBl 2003 II, 265). Zu Einzelheiten > Kindergeld Rz 10 ff [14/1].

Entstehung und Fälligkeit der Lohnsteuer

Übersicht:

| | | |
|-----------------------------------|----|-----|
| A. Entstehung der Lohnsteuer..... | Rz | 1-3 |
| B. Fälligkeit der Lohnsteuer..... | Rz | 4-5 |

A. Entstehung der Lohnsteuer

Man unterscheidet zwischen *Entstehung* und *Fälligkeit* des staatlichen 1
Anspruchs auf die LSt. Der Zeitpunkt der Entstehung hat zB Bedeutung