

§ 40 Pauschalierung der Lohnsteuer in besonderen Fällen

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), zuletzt geändert durch JStG 2020 v. 21.12.2020 (BGBl. I 2020, 3096; BStBl. I 2021, 6)

(1) ¹Das Betriebsstättenfinanzamt (§ 41a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1) kann auf Antrag des Arbeitgebers zulassen, dass die Lohnsteuer mit einem unter Berücksichtigung der Vorschriften des § 38a zu ermittelnden Pauschsteuersatz erhoben wird, soweit

1. von dem Arbeitgeber sonstige Bezüge in einer größeren Zahl von Fällen gewährt werden oder
2. in einer größeren Zahl von Fällen Lohnsteuer nachzuerheben ist, weil der Arbeitgeber die Lohnsteuer nicht vorschriftsmäßig einbehalten hat.

²Bei der Ermittlung des Pauschsteuersatzes ist zu berücksichtigen, dass die in Absatz 3 vorgeschriebene Übernahme der pauschalen Lohnsteuer durch den Arbeitgeber für den Arbeitnehmer eine in Geldeswert bestehende Einnahme im Sinne des § 8 Absatz 1 darstellt (Nettosteuersatz). ³Die Pauschalierung ist in den Fällen der Nummer 1 ausgeschlossen, soweit der Arbeitgeber einem Arbeitnehmer sonstige Bezüge von mehr als 1000 Euro im Kalenderjahr gewährt. ⁴Der Arbeitgeber hat dem Antrag eine Berechnung beizufügen, aus der sich der durchschnittliche Steuersatz unter Zugrundelegung der durchschnittlichen Jahresarbeitslöhne und der durchschnittlichen Jahreslohnsteuer in jeder Steuerklasse für diejenigen Arbeitnehmer ergibt, denen die Bezüge gewährt werden sollen oder gewährt worden sind.

(2) ¹Abweichend von Absatz 1 kann der Arbeitgeber die Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz von 25 Prozent erheben, soweit er

1. ¹arbeitstäglich Mahlzeiten im Betrieb an die Arbeitnehmer unentgeltlich oder verbilligt abgibt oder Barzuschüsse an ein anderes Unternehmen leistet, das arbeitstäglich Mahlzeiten an die Arbeitnehmer unentgeltlich oder verbilligt abgibt. ²Voraussetzung ist, dass die Mahlzeiten nicht als Lohnbestandteile vereinbart sind,
 - 1a. oder auf seine Veranlassung ein Dritter den Arbeitnehmern anlässlich einer beruflichen Tätigkeit außerhalb seiner Wohnung und ersten Tätigkeitsstätte Mahlzeiten zur Verfügung stellt, die nach § 8 Absatz 2 Satz 8 und 9 mit dem Sachbezugswert anzusetzen sind,
2. Arbeitslohn aus Anlass von Betriebsveranstaltungen zahlt,
3. Erholungsbeihilfen gewährt, wenn diese zusammen mit Erholungsbeihilfen, die in demselben Kalenderjahr früher gewährt worden sind, 156 Euro für den Arbeitnehmer, 104 Euro für dessen Ehegatten und 52 Euro für jedes Kind nicht übersteigen und der Arbeitgeber sicherstellt, dass die Beihilfen zu Erholungszwecken verwendet werden,
4. Vergütungen für Verpflegungsmehraufwendungen anlässlich einer Tätigkeit im Sinne des § 9 Absatz 4a Satz 2 oder Satz 4 zahlt, soweit die Vergütungen die nach § 9 Abs. 4a Satz 3, 5 und 6 zustehenden Pauschalen um nicht mehr als 100 Prozent übersteigen,
5. ¹den Arbeitnehmern zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn unentgeltlich oder verbilligt Datenverarbeitungsgeräte übereignet; das gilt auch für Zubehör und Internetzugang. ²Das Gleiche gilt für Zuschüsse des

- Arbeitgebers, die zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Internetnutzung gezahlt werden;
6. ¹den Arbeitnehmern zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn unentgeltlich oder verbilligt die Ladevorrichtung für Elektrofahrzeuge oder Hybrid-elektrofahrzeuge im Sinne des § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 zweiter Halbsatz übereignet. ²Das Gleiche gilt für Zuschüsse des Arbeitgebers, die zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für den Erwerb und die Nutzung dieser Ladevorrichtung gezahlt werden,
 7. den Arbeitnehmern zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn unentgeltlich oder verbilligt ein betriebliches Fahrrad, das kein Kraftfahrzeug im Sinne des § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 ist, übereignet.

²Der Arbeitgeber kann die Lohnsteuer mit folgenden Pauschsteuersätzen erheben:

1. mit einem Pauschsteuersatz von 15 Prozent für die nicht nach § 3 Nummer 15 steuerfreien
 - a) Sachbezüge in Form einer unentgeltlichen oder verbilligten Beförderung eines Arbeitnehmers zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie Fahrten nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3 oder
 - b) Zuschüsse zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte oder Fahrten nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3, die zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn geleistet werden,
soweit die Bezüge den Betrag nicht übersteigen, den der Arbeitnehmer nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 und Absatz 2 als Werbungskosten geltend machen könnte, wenn die Bezüge nicht pauschal besteuert würden; diese pauschal besteuerten Bezüge mindern die nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 Satz 2 und Absatz 2 abziehbaren Werbungskosten oder
2. mit einem Pauschsteuersatz von 25 Prozent anstelle der Steuerfreiheit nach § 3 Nummer 15 einheitlich für alle dort genannten Bezüge eines Kalenderjahres, auch wenn die Bezüge dem Arbeitnehmer nicht zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden; für diese pauschal besteuerten Bezüge unterbleibt eine Minderung der nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 Satz 2 und Absatz 2 abziehbaren Werbungskosten oder
3. mit einem Pauschsteuersatz von 25 Prozent für die Freifahrtberechtigungen, die Soldaten nach § 30 Absatz 6 des Soldatengesetzes erhalten; für diese pauschal besteuerten Bezüge unterbleibt eine Minderung der nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 Satz 2 sowie Nummer 5 Satz 6 abziehbaren Werbungskosten.

³Die nach Satz 2 pauschalbesteuerten Bezüge bleiben bei der Anwendung des § 40a Absatz 1 bis 4 außer Ansatz. ⁴Bemessungsgrundlage der pauschalen Lohnsteuer sind in den Fällen des Satzes 2 Nummer 2 und 3 die Aufwendungen des Arbeitgebers einschließlich Umsatzsteuer.

(3) ¹Der Arbeitgeber hat die pauschale Lohnsteuer zu übernehmen. ²Er ist Schuldner der pauschalen Lohnsteuer; auf den Arbeitnehmer abgewälzte pauschale Lohnsteuer gilt als zugeflossener Arbeitslohn und mindert nicht die Bemessungsgrundlage. ³Der pauschal besteuerte Arbeitslohn und die pauschale Lohnsteuer bleiben bei einer Veranlagung zur Einkommensteuer und beim Lohnsteuer-Jahresausgleich außer Ansatz. ⁴Die pauschale Lohnsteuer ist weder auf die Einkommensteuer noch auf die Jahreslohnsteuer anzurechnen.

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

Anm. | Anm.

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 40

I. Grundinformation zu § 40	1	3. Verhältnis zu § 69 AO	6
II. Rechtsentwicklung des § 40 und zeitlicher Geltungsbereich	2	4. Verhältnis zu den Zinsvorschriften der §§ 233a bis 235 AO	7
III. Bedeutung des § 40	3	5. Verhältnis zu Regelungen der Sozialversicherung	9
IV. Geltungsbereich des § 40	4	6. Verhältnis zu kirchensteuerrechtlichen Vorschriften	10
V. Verhältnis des § 40 zu anderen Vorschriften		7. Verhältnis zum Solidaritätszuschlag	11
1. Verhältnis zu anderen lohnsteuerrechtlichen Vorschriften	5	VI. Verfahrensfragen zu § 40	13
2. Verhältnis zu anderen einkommensteuerrechtlichen Vorschriften	5a		

B. Erläuterungen zu Abs. 1:

Lohnsteuerpauschalierung mit variablen Steuersätzen

I. Grundtatbestände der Lohnsteuerpauschalierung mit variablen Steuersätzen (Abs. 1 Satz 1)		a) Gemeinsame Voraussetzung: Größere Zahl von Fällen	22
1. Zulassung auf Antrag des Arbeitgebers durch Betriebsstättenfinanzamt		b) Gewährung sonstiger Bezüge durch den Arbeitgeber (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1)	23
a) Antrag des Arbeitgebers	15	c) Nacherhebung der Lohnsteuer wegen nicht vorschriftsmäßiger Einbehaltung (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2)	24
b) Zulassung durch Betriebsstättenfinanzamt	16	II. Ermittlung des Pauschsteuersatzes als Nettosteuersatz (Abs. 1 Satz 2)	28
2. Ermittlung des Pauschsteuersatzes unter Berücksichtigung der Vorschriften des § 38a		III. Pauschalierungsgrenze bei sonstigen Bezügen (Abs. 1 Satz 3)	29
a) Auslegung der Verweisung	17	IV. Berechnung der pauschalen Lohnsteuer durch den Arbeitgeber (Abs. 1 Satz 4)	30
b) Kalenderjahrbezogene Ermittlung	18		
c) Berechnungsverfahren	19		
3. Zwei Pauschalierungsfälle des Abs. 1 Satz 1			

C. Erläuterungen zu Abs. 2:

Lohnsteuerpauschalierung mit festen Steuersätzen

I. Regelungsinhalt des Abs. 2	32	b) Mahlzeiten sind nicht als Lohnbestandteile vereinbart (Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Satz 2)	36
II. Verhältnis von Abs. 2 zu Abs. 1	33	2. Mahlzeitengestellung bei Auswärtstätigkeit (Abs. 2 Satz 1 Nr. 1a)	37
III. Lohnsteuerpauschalierung mit 25 % bei bestimmten Bezügen (Abs. 2 Satz 1)		3. Arbeitslohn aus Anlass von Betriebsveranstaltungen (Abs. 2 Satz 1 Nr. 2)	38
1. Arbeitstäglige Abgabe von Mahlzeiten an den Arbeitnehmer (Abs. 2 Satz 1 Nr. 1)			
a) Tatbestandsvoraussetzungen	35		

Anm.	Anm.		
4. Gewährung von Erholungsbeihilfen durch den Arbeitgeber (Abs. 2 Satz 1 Nr. 3)	39	1. Regelungsinhalt	45
5. Zahlung von Vergütungen für Verpflegungsmehraufwendungen (Abs. 2 Satz 1 Nr. 4)		2. Tatbestandsvoraussetzungen der Fahrtkostenpauschalierung durch den Arbeitgeber	
a) Tatbestandsvoraussetzungen der Pauschalierung von Vergütungen für Verpflegungsmehraufwendungen	41	a) Sachbezüge durch unentgeltliche oder verbilligte Beförderung eines Arbeitnehmers (Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a)	46
b) Pauschalierungsgrenze	42	b) Zuschüsse zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers (Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Buchst. b)	47
6. Unentgeltliche oder verbilligte Übereignung von Datenverarbeitungsgeräten, Zubehör, Internetzugang und Zuschüsse zu Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Internetnutzung (Abs. 2 Satz 1 Nr. 5)		c) Grenze der Pauschalierung: Kein Übersteigen der nach § 9 Abs. 1 Nr. 4 und § 9 Abs. 2 berücksichtigungsfähigen Beträge	48
a) Regelungsinhalt	43	d) Minderung des Werbungskostenabzugs beim Arbeitnehmer	49
b) Tatbestandsvoraussetzungen der Pauschalierung nach Abs. 2 Satz 1 Nr. 5	44	V. Lohnsteuerpauschalierung mit 25 % bei Fahrten mit öffentlichen Verkehrsmitteln im Linienverkehr (Abs. 2 Satz 2 Nr. 2)	
7. Geldwerte Vorteile im Zusammenhang mit der Überlassung oder Bezuschussung der Aufwendungen für Ladevorrichtungen für Elektrofahrzeuge oder Hybridelektrofahrzeuge (Abs. 2 Satz 1 Nr. 6)		1. Regelungsinhalt	49a
a) Regelungsinhalt	44a	2. Voraussetzungen der Pauschalierung bei Fahrten mit öffentlichen Verkehrsmitteln im Linienverkehr zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte	49b
b) Tatbestandsvoraussetzungen der Pauschalierung nach Abs. 2 Satz 1 Nr. 6	44b	3. Folgen der Pauschalierung	49c
8. Geldwerte Vorteile im Zusammenhang mit der Überlassung oder Bezuschussung betrieblicher Fahrräder (Abs. 2 Satz 1 Nr. 7)		VI. Lohnsteuerpauschalierung mit 25 % für Freifahrtberechtigungen für Soldaten (Abs. 2 Satz 2 Nr. 3)	
a) Regelungsinhalt	44c	1. Regelungsinhalt	49d
b) Tatbestandsvoraussetzungen der Pauschalierung nach Abs. 2 Satz 1 Nr. 7	44d	2. Voraussetzungen der Pauschalierung der geldwerten Vorteile aus der Inanspruchnahme von Freifahrtberechtigungen der Soldatinnen und Soldaten	49e
IV. Lohnsteuerpauschalierung mit 15 % bei bestimmten Fahrtkosten (Abs. 2 Satz 2 Nr. 1)		3. Folgen der Pauschalierung	49f
		VII. Gemeinsame Voraussetzungen der Pauschalierungen nach Abs. 2 Satz 2	50

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:
Rechtsfolgen der Lohnsteuerpauschalierung**

I. Regelungsinhalt des Abs. 3	51	3. Zulässigkeit der Abwälzung der übernommenen Steuerlast auf den Arbeitnehmer	54
II. Übernahme pauschaler Lohnsteuer durch den Arbeitgeber (Abs. 3 Satz 1)		III. Arbeitgeber ist Schuldner der pauschalen Lohnsteuer (Abs. 3 Satz 2)	
1. Rechtsnatur der pauschalen Lohnsteuer	52	1. Arbeitgeber als Steuerschuldner	55
2. Übernahmeverpflichtung des Arbeitgebers	53	2. Entstehung der pauschalen Lohnsteuerschuld des Arbeitgebers	56

Anm.	Anm.
3. Festsetzung der pauschalen Lohnsteuerschuld gegenüber dem Arbeitgeber 57 IV. Kein Ansatz pauschalierter Bezüge und Lohnsteuer bei Arbeitnehmerveranlagung wegen Abgeltungswirkung (Abs. 3 Satz 3)	1. Auswirkungen auf die Arbeitnehmerveranlagung 58 2. Mittelbare Folgen der Abgeltungswirkung 59 V. Keine Anrechnung pauschaler Lohnsteuer auf die Einkommensteuer oder Lohnsteuer des Arbeitnehmers (Abs. 3 Satz 4) 60

**E. Anhang zu § 40:
Erhebung pauschaler Lohnkirchensteuer**

I. Arbeitgeber als Übernehmer und Schuldner pauschaler Lohnkirchensteuer 62 II. Berechnung der pauschalen Lohnkirchensteuer 63	III. Aufteilung der pauschalen Lohnkirchensteuer 64 IV. Sonderfall: Kirchensteuer bei pauschaler Einkommensteuer 65
---	--

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 40

Schrifttum: *Offerhaus*, Pauschalierungs- oder Haftungsbescheid nach einer Lohnsteuer-Außenprüfung, StbJb. 1983/84, 291; *Crezelius*, Steuerrechtliche Einordnung und arbeitsrechtliche Konsequenzen der pauschalen Lohnsteuer, BB 1985, 2057; *Giloy*, Zur Pauschalierung der Lohnsteuer, BB 1985, 923; *Kruse*, Zur Pauschalierung und Übernahme der Lohnsteuer durch den Arbeitgeber, FR 1985, 1; *Drenseck*, Verwaltungsakte im Lohn- und Einkommensteuerverfahren, DStJG 9 (1986), 377; *Giloy*, Nettolohnverträge und Lohnsteuerpauschalierung, DStJG 9 (1986), 209; *Stolterfoht*, Einwirkungen des Lohnsteuerrechts auf das Arbeitsverhältnis, DStJG 9 (1986), 175; *Kloubert*, Die Lohnsteuerpauschalierung durch den Arbeitgeber, FR 1988, 237; *Kloubert*, Rechtliche Stellung des Arbeitgebers beim Lohnsteuerabzug, Köln/Berlin/Bonn/München 1988; *Mundt*, Lohnsteuer-Pauschalierung mit einem variablen Pauschsteuersatz, DB 1988, 1035; *Offerhaus*, Wer hat die Lohnsteuer bei einer Lohnsteuerpauschalierung zu tragen?, DB 1988, 464; *Trzaskalik*, Die Lohnsteuer-Pauschalierung, DB 1990, 1203; *Veigel*, Die Pauschalierung der Kfz-Überlassung, Inf. 1990, 368; *Gosch*, Der Zeitpunkt der Rücknahme eines Lohnsteuer-Pauschalierungsantrags nach § 40 Abs. 1 EStG, FR 1991, 6; *Offerhaus*, Lohnsteueranspruch bei Wegfall des Pauschalierungsbegehrens, StBp. 1991, 69; *Offerhaus*, Pauschal lohnbesteuertes Fahrtkostensatz auch durch Umwandlung von Arbeitslohn erreichbar, DB 1991, 207; *Thomas*, Verfahrensfragen zu Lohnsteuerhaftungs- und Lohnsteuerpauschalierungsbescheiden, DStR 1992, 837, 896; *von Bornhaupt*, Vertrauensschutz des § 176 Abs. 2 AO bei Nacherhebung von Lohnsteuer durch Pauschalierungsbescheid, FR 1993, 628; *Fichtelmann*, Die pauschale Lohnsteuer im Konkurs des Arbeitgebers, DStZ 1993, 332; *Gosch*, Zur Bindung des Arbeitgebers an einen Pauschalierungsantrag nach § 40 Abs. 1 EStG, StBp. 1993, 190; *Thomas*, Steuervorteile durch Barlohnnumwandlungen, DStR 1997, 1841; *Zehetmaier/Kotschy*, Möglichkeit der Lohnsteuerpauschalierung bei Vergütungen für Verpflegungsmehraufwendungen, DStR 1998, 322; *Heuermann*, Systematik und Struktur der Leistungspflichten im Lohnsteuerabzugsverfahren, Diss. Münster 1998; *Husing*, Pauschalversteuerung von Fahrtkosten als Gestaltungsmittel?, DB 2001, 1585; *Seifert*, Steuerbefreiung und Lohnsteuerpauschalierung bei Telekommunikationsleistungen, StuB 2001, 24; *Husing*, Optimierung der Vergütung mit Hilfe von Sachzuwendungen, Pauschalierungen und Steuerbefreiungen, StB 2002, 47; *Macher*, Die lohnsteuerliche Behandlung von Telekommunikationsleistungen, DStZ 2002, 315; *Pust*, Pauschalierungsbescheid trotz fehlenden Pauschalierungsantrags, HFR 2002, 525; *Albert*, Vereinfachungen bei der Lohnsteuer durch Typisierung und Pauschalierung, DB 2004, 1958; *Starke*, Optimierung der Pauschalsteuer bei Restaurantschecks, FR 2005, 426; *Bergkemper*, Gegenseitiger Abschluss von Nachforderung pauschalierter Lohnsteuer und Haftung für die Lohnsteuer, FR

2009, 624; *Albert*, Reformüberlegungen zum Lohnsteuerrecht, FR 2009, 460; *Niermann*, Das Gesetz zur Fortführung der Gesetzeslage 2006 bei der Entfernungspauschale, DB 2009, 753; *Bergkemper*, Keine Lohnsteuer-Pauschalierung bei Betriebsveranstaltung mit eingeschränktem Teilnehmerkreis, FR 2009, 723; *Thomas*, Das Zusätzlichkeitserfordernis, Steuervergünstigung nur gegen mehr Lohn, DStR 2011, 789; *Burwitz*, Sozialversicherungspflicht pauschal versteuerter sonstiger Bezüge, DB 2012, 1152; *Lang*, Kirchgeld bei glaubensverschiedener Ehe und Lohnsteuerausgleich, Aktuelle Fragen der Kirchensteuer 2012, 169; *Obermair*, Zuschüsse zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn, DStR 2013, 1118; *Plenker*, Gewährung von Zusatzleistungen und Zulässigkeit von Gehaltsumwandlungen, DB 2013, 1202; *Thomas*, Handlungsbedarf beim Zusätzlichkeitserfordernis, DStR 2013, 233; *Plenker*, Werbungskosten, Pauschalierung der Lohnsteuer sowie verfahrensrechtliche Regelungen: Beabsichtigte Änderungen durch die LStR 2015, DB 2014, 1103; *Plenker*, BMF-Schreiben zu Arbeitslohn bei Betriebsveranstaltungen nach der gesetzlichen Neuregelung zum 1.1.2015, DB 2015, 2530; *Seifert*, Zollkodexanpassungsgesetz: Lohnsteuerliche Änderungen 2015, DStZ 2015, 75; *Kußmaul/Kloster*, Maßnahmen zur steuerlichen Förderung der Elektromobilität, BB 2016, 1817; *Seifert*, Die neue lohnsteuerliche Behandlung von Betriebsveranstaltungen, DStZ 2016, 104; *Reiling/Brucker/Looser*, Steuerliche Behandlung von Betriebsveranstaltungen, DB 2017, 2436; *Schiefer/Buse*, Der Dienstwagen – arbeits- und steuerrechtliche Aspekte, DB 2017, 2097; *Seifert*, Gesetz zur steuerlichen Förderung von Elektromobilität im Straßenverkehr, StuB 2017, 140; *von Wolfersdorff*, Sachzuwendungen im Geschäftsleben – Missstände der einkommensteuerrechtlichen Behandlung und Reformvorschläge, IfSt-Schrift Nr. 522 (2018); *Mader*, Besteuerung von Sachbezügen – aktuelle Hinweise, b + p 2018, 614; *Mader*, Neue Steuerbefreiungen für Job-Tickets und Dienstfahräder, b + p 2019, 38; *Haupt/Hauser*, Zusätzliche Probleme beim „Zusätzlichkeitserfordernis“ – Orientierungslosigkeit bei Legislative, Exekutive und Judikative?, DStR 2020, 569; *Hey*, Vereinfachungszwecknormen im Lohnsteuerrecht: Anspruch und Wirklichkeit, FR 2020, 1; *Kanzler*, Die wechselvollen Perspektiven auf die vielverwendete Tatbestandsvoraussetzung des ohnehin geschuldeten Arbeitslohns, FR 2020, 178; *Niermann*, Rechtsänderungen im Bereich der Arbeitnehmerbesteuerung ab 2020, DB 2020, 299; *Thomas*, Zusätzlichkeit und kein Ende, DB 2020, 2034; *Niermann*, Rechtsänderungen im Bereich der Arbeitnehmerbesteuerung durch das JStG 2020, DB 2021, 142; *Arndt*, Arbeitgeber: Lohnsteuerausgleich; Finanzverwaltung schränkt Anwendung der 15-Tage-Regelung ein, GStB 2022, 168; *Briese*, Gesetzliche Neuregelung im JStG 2020: Lohnsteuerbegünstigte Bezüge unter Zusätzlichkeitsvoraussetzung, DStR 2021, 83.

1 I. Grundinformation zu § 40

§ 40 regelt für bestimmte Fälle die Erhebung der LSt mit einem besonderen Pauschsteuersatz. § 40a und § 40b Abs. 1 und 2 schaffen selbständige Pauschalierungsstatbestände, die unabhängig voneinander sind. Weitere Pauschalierungsregelungen außerhalb des Erhebungsverfahrens enthalten §§ 37a, 37b. Die Norm lässt die Pauschalierung in zwei Fallgruppen zu, zum einen die Pauschalierung mit einem variablen StStz bei sonstigen Bezügen und LStNachforderungen in einer größeren Zahl von Fällen (Abs. 1), zum anderen die Pauschalierung mit gesetzlich vorgeschriebenen, festen StStz (Abs. 2).

Variabler Steuersatz (Abs. 1): Für die Pauschalierungsfälle nach Abs. 1 stellt Satz 2 klar, dass der variable StStz, der nach Satz 4 durch den ArbG zu berechnen ist, ein Nettosteuersatz ist. Nach Satz 3 ist eine Pauschalierung bei sonstigen Bezügen ausgeschlossen, wenn der ArbG dem ArbN sonstige Bezüge von mehr als 1000 € im Kj. gewährt.

Feste Steuersätze (Abs. 2): Bei der Pauschalierung mit festen StStz differenziert Abs. 2 zwischen mehreren Gruppen von LStPauschalierungsmöglichkeiten mit unterschiedlichen StStz.

Nach Abs. 2 Satz 1 ist ein fester StSatz von 25 % i anzuwenden bei Mahlzeitengestellung durch den ArbG im Betrieb (Nr. 1), bei Mahlzeitengestellung bei auswärtiger Tätigkeit (Nr. 1a), bei Zuwendungen aus Anlass von Betriebsveranstaltungen (Nr. 2), bei Gewährung von Erholungsbeihilfen (Nr. 3), bei Vergütungen für Verpflegungsmehraufwendungen (Nr. 4) und bei unentgeltlicher Übereignung von Datenverarbeitungsgeräten und Internetzugang, bei Zuschüssen des ArbG für die Internetnutzung (Nr. 5), bei unentgeltlicher oder verbilligter Überlassung von Ladeeinrichtungen für Elektro- oder Hybridelektrofahrzeuge und bei Zuschüssen für den Erwerb oder die Nutzung der Ladevorrichtungen (Nr. 6) sowie bei unentgeltlicher oder verbilligter Überlassung betrieblicher Fahrräder (Nr. 7).

Abs. 2 Satz 2 lässt die Pauschalierung mit einem StSatz von 15 % zu, wenn der ArbG Sachbezüge in Form einer unentgeltlichen oder verbilligten Beförderung des ArbN zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie für Zuschüsse zu den Aufwendungen des ArbN für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte gewährt, sofern die Zuschüsse zusätzlich vom ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gezahlt werden (Nr. 1). Die pauschal besteuerten Bezüge mindern den WKAbzug. Ein StSatz von 25 % ist anzuwenden, wenn der ArbG die StFreiheit für die in § 3 Nr. 15 genannten Bezüge nicht in Anspruch nimmt (Nr. 2). Die Pauschalierung ist nur einheitlich für alle Bezüge eines Kj. möglich. Es ist nicht erforderlich, dass die Bezüge zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden; ferner bleibt der WKAbzug unberührt. Ein StSatz von 25 % findet ebenfalls Anwendung für Freifahrtberechtigungen, die Soldaten nach § 30 Abs. 6 Soldatengesetz (SG) erhalten; die pauschal besteuerten Bezüge mindern den WKAbzug nicht.

Abs. 2 Satz 3 stellt zum Verhältnis zu § 40a Abs. 1 bis 4 klar, dass die nach Satz 2 pauschalbesteuerten Bezüge nicht in die Berechnung der Pauschalierungsgrenzen einbezogen werden.

Abs. 2 Satz 4 regelt, dass Bemessungsgrundlage der pauschalen LSt die Aufwendungen des ArbG einschließlich der USt sind.

Rechtsfolgen (Abs. 3): Abs. 3 bestimmt die Rechtsfolgen der LStPauschalierung, nämlich die Übernahmeverpflichtung und die Steuerschuldnerschaft des ArbG (Sätze 1 und 2) sowie die Abgeltungswirkung im Hinblick auf die ArbN-Veranlagung (Sätze 3 und 4). Die Regelung gilt auch für die Pauschalierungsfälle der §§ 40a und 40b sowie in sinngemäßer Anwendung für die Fälle der Pauschalierung der ESt nach §§ 37a, 37b.

II. Rechtsentwicklung des § 40 und zeitlicher Geltungsbereich

2

Vorläufer: Das Reichsfinanzministerium bestimmte durch Verwaltungsanweisungen bereits im Jahre 1941, dass der ArbG bei Besteuerung bestimmter Zuwendungen zur Zukunftssicherung seiner ArbN Schuldner des darauf entfallenden Steuerbetrags wird, ferner dass die pauschal besteuerten Zuwendungen bei der Einkunftsermittlung des ArbN außer Betracht bleiben (RdF v. 22.12.1941, RStBl. 1941, 969). In der Folgezeit wurden die Pauschalierungsmöglichkeiten erweitert (RdF v. 17.4.1943, RStBl. 1943, 345: Gestellung von Mahlzeiten; v. 2.6.1943, RStBl. 1943, 457: Entlohnung von Aushilfskräften in der LuF) und in die LStR übernommen sowie weiter ausgebaut. Eine erste gesetzliche Regelung wurde durch Art. 1 Nr. 13 des Gesetzes zur Änderung steuerrechtlicher Vorschriften v. 26.7.1957 (BGBl. I 1957, 848; BStBl. I 1957, 352) geschaffen. Die Regelungen wurden aufgrund einer Verordnungsermächtigung in den §§ 35a und 35b LStDV konkretisiert.

EstReformG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): § 40 erhielt seine noch heute geltende Struktur. Die Übernahme der pauschalen LSt durch den ArbG und seine Stellung als alleiniger Schuldner der pauschalen LSt sind seitdem zwingende Folge der Pauschalierung.

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

HBegleitG v. 20.12.1982 (BGBl. I 1982, 1857; BStBl. I 1982, 972) fügte in Abs. 1 einen neuen Satz 2 ein; bei der Berechnung des Pauschsteuersatzes ist eine Hochrechnung auf den Nettosteuersatz vorzunehmen.

StReformG v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): Die Pauschalierungsgrenze in Abs. 1 Satz 4 wurde von 1000 DM auf 2000 DM erhöht. Mit der Neufassung des Abs. 2 entfiel für die dort genannten Bezüge das Erfordernis einer Pauschalierungsgenehmigung, ferner wurde der Anwendungsbereich um die Pauschalierungsmöglichkeit anlässlich der Gewährung von verbilligten/unentgeltlichen Mahlzeiten erweitert.

WoBauFG v. 22.12.1989 (BGBl. I 1989, 2408; BStBl. I 1989, 505) brachte in Abs. 2 Satz 2 eine weitere Pauschalierungsmöglichkeit für Sachbezüge und Zuschüsse anlässlich von Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.

StÄndG v. 25.2.1992 (BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 145): Ab dem VZ 1992 (§ 52 Abs. 1 idF des StÄndG 1992) ist die Pauschalierungsvoraussetzung in Abs. 1 entfallen, dass die Ermittlung der LSt nach §§ 39b-39d schwierig ist oder einen unverhältnismäßigen Arbeitsaufwand erfordert. Hinsichtlich der Pauschalierung nach Abs. 2 Nr. 1 wurde klargestellt, dass die Pauschalierung nur zulässig ist, wenn die Mahlzeiten nicht als Lohnbestandteile vereinbart sind.

StMBG v. 21.12.1993 (BGBl. I 1993, 2310; BStBl. I 1994, 50) hat in Abs. 2 Satz 2 als Pauschalierungsvoraussetzung eingefügt, dass Zuschüsse des ArbG für Aufwendungen des ArbN für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden müssen.

JStG 1997 v. 20.12.1996 (BGBl. I 1996, 2049; BStBl. I 1996, 1523) hat mit Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 eine neue Pauschalierungsmöglichkeit für bestimmte Vergütungen für Verpflegungsmehraufwendungen geschaffen.

StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Abs. 3 Satz 2 ist um einen Halbsatz ergänzt worden, in dem gesetzlich festgelegt wird, dass die pauschale LSt auch dann als zugeflossener Arbeitslohn gilt, wenn sie auf den ArbN abgewälzt wird und die Bemessungsgrundlage durch die Abwälzung nicht gemindert wird (s. Anm. 54).

StEuglG v. 19.12.2000 (BGBl. I 2000, 1790; BStBl. I 2001, 3) hat mW ab dem 1.1. 2002 die Umstellung der DM-Beträge auf Euro gebracht.

Gesetz zur Änderung des VAG und anderer Gesetze v. 21.12.2000 (BGBl. I 2000, 1857; BStBl. I 2001, 35) hat in Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 die Pauschalierungsmöglichkeit für die verbilligte oder unentgeltliche Übereignung von PC sowie für Zuschüsse zur Internetnutzung eingefügt.

StÄndG 2007 v. 19.7.2006 (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432): Folgeänderung in Abs. 2 Satz 2 nach der Änderung der Abziehbarkeit der Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.

Gesetz zur Fortführung der Gesetzeslage 2006 bei der Entfernungspauschale v. 20.4.2009 (BGBl. I 2009, 774; BStBl. I 2009, 536): Wiederherstellung der vor der Änderung durch das StÄndG 2007 geltenden Gesetzesfassung des Abs. 2 Satz 2 infolge der Entsch. des BVerfG v. 9.12.2008 (BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1, 2/07, 2 BvL 1, 2/08, BGBl. I 2008, 2888 = FR 2009, 74) zur Verfassungswidrigkeit der geänderten Regelungen über die Abziehbarkeit von Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (sog. Pendlerpauschale).

UntStReiseKG v. 20.2.2013 (BGBl. I 2013, 285; BStBl. I 2013, 188): Abs. 2 Satz 1 Nr. 1a wird eingefügt. Als redaktionelle Folgeänderungen werden Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 an die Neuregelung des Abzugs für Verpflegungsmehraufwendungen und § 9 Abs. 4a und Abs. 2 Satz 2 an die Einführung des Begriffs der „ersten Tätigkeitsstätte“ in § 9 Abs. 4 sowie an die Regelung für Fahrten zu einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 angepasst.

AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 188): In Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 wird das Wort „Personalcomputer“ durch das Wort „Datenverarbeitungsgeräte“ ersetzt.

KroatienAnpG v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1266): Redaktionelle Änderungen in Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 und Satz 2 als Folgeänderungen der Neuregelung des stl. Reisekostenrechts durch das UntStReiseKG.

ZollkodexAnpG v. 22.12.2014 (BGBl. I 2014, 2417; BStBl. I 2015, 58): In Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 wurde im Rahmen einer redaktionellen Korrektur als Fehlerberichtigung (BRDrucks. 432/14, 56) das Wort „zahlt“ ergänzt. Im neu eingefügten § 19 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 ist nunmehr der Begriff der Betriebsveranstaltung legal definiert und klargestellt, dass Zuwendungen aus Anlass von Betriebsveranstaltungen zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören. Ferner ist die bisher verwaltungsseitig vorgesehene Freigrenze streifer Zuwendungen gesetzlich auf einen Betrag von 110 € festgeschrieben worden und die Berechnung geregelt (§ 19 Abs. 1 Nr. 1a Sätze 2 bis 5). Die Pauschalierungsmöglichkeit nach Abs. 2 Nr. 2 für stpfl. Zuwendungen aus Anlass von Betriebsveranstaltungen besteht unverändert fort.

ElektroMobFördG v. 7.11.2016 (BGBl. I 2016, 2498; BStBl. I 2016, 1211): Die Regelung des Abs. 2 Satz 2 Nr. 6 wird in die Vorschrift eingefügt. Es handelt sich um eine „echte“ Neuregelung und damit um die Schaffung eines neuen Pauschalierungstatbestands. In die Pauschalierungsmöglichkeit einbezogen werden geldwerte Vorteile im Zusammenhang mit der Überlassung oder Bezuschussung der Aufwendungen von Ladevorrichtungen für Elektrofahrzeuge oder Hybridelektrofahrzeuge.

► *Zeitlicher Geltungsbereich:* Die Änderung ist nach Art. 3 des Gesetzes zur steuerlichen Förderung von Elektromobilität im Straßenverkehr am Tage nach der Verkündung in Kraft getreten (7.11.2016). Sie findet nach § 52 Abs. 37c erstmals Anwendung auf Vorteile, die in einem nach dem 31.12.2016 endenden Lohnzahlungszeitraum oder als sonstige Bezüge nach dem 31.12.2016 zugewendet werden. Um eine möglichst zeitnahe Anreizwirkung zu schaffen, war die Begünstigung zunächst bis 2020 befristet (BTDrucks. 18/8828).

WElektroMobFördG („JStG 2019“) v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2000, 17): Mit Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 wird eine zusätzlicher Pauschalierungstatbestand für die verbilligte oder unentgeltliche Überlassung von betrieblichen Fahrrädern eingefügt.

Abs. 2 wird neu strukturiert. Die schon bisher bestehenden Pauschalierungsmöglichkeiten mit einem StSatz von 15 % im Zusammenhang mit Zuschüssen oder

Sachbezügen bei Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sind ohne materiell-rechtl. Änderungen in Satz 2 Nr. 1 überführt worden. Mit Satz 2 Nr. 2 wurde eine neue Pauschalierungsmöglichkeit mit einem StSatz 25 % geschaffen, wenn der ArbG auf die StFreiheit nach § 3 Nr. 15 einheitlich für alle Bezüge eines Kj. verzichtet; dabei bleibt der WKAbzug des ArbN für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte erhalten. Ferner wurde Abs. 2 um Satz 4 ergänzt und klargestellt, dass die Aufwendungen des ArbG einschließlich der USt Teil der Bemessungsgrundlage in den Pauschalierungsfällen des Abs. 2 Nr. 2 sind.

- ▶ **Zeitlicher Geltungsbereich:** § 52 Abs. 37c ist dahingehend geändert worden, dass der Anwendungszeitraum von Abs. 2 Satz 1 Nr. 6 verlängert wurde. Abs. 2 Satz 1 Nr. 6 ist letztmalig anzuwenden auf Vorteile, die in einem vor dem 1.1. 2031 (zuvor 2021) endenden Lohnzahlungszeitraum oder als sonstige Bezüge vor dem 1.1.2031 zugewendet werden.

JStG 2020 v. 21.12.2020 (BGBl. I 2020, 3096; BStBl. I 2021, 6): Mit der Einfügung von Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 wird der Katalog der mit einem StSatz von 25 % pauschal steuerbaren Zuwendungen an ArbN erweitert. Die Norm ermöglicht eine Pauschalierung mit 25 % für die Freifahrtberechtigungen, die die Soldaten nach § 30 Abs. 6 des SG erhalten. Dabei unterbleibt eine Minderung der nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 sowie Nr. 5 Satz 6 abziehbaren WK. Satz 4 wird als Folgeänderung um den Bezug auf den neu geschaffenen Pauschalierungstatbestand ergänzt.

3 III. Bedeutung des § 40

Die Pauschalierungsvorschrift des § 40 regelt ein Steuererhebungsverfahren eigener Art im LStRecht. Es ist als Pauschalierungswahlrecht für den ArbG ausgestaltet, in das der ArbN nicht weiter eingeschaltet ist, und stellt eine Alternative zur lStl. Regelbesteuerung dar. Das Grundprinzip des § 38 Abs. 2 (ArbN ist Schuldner der LSt) wird durchbrochen.

Gesetzsystematik: § 40 ist dem Abschnitt „Steuererhebung“ im EStG zugeordnet. Als besondere Erhebungsform der LSt verzichtet § 40 auf eine individuelle arbeitnehmerbezogene Berechnung der Steuer und lässt stattdessen die Besteuerung mit einem durchschnittlichen (Abs. 1) oder festen (Abs. 2) Pauschsteuersatz zu. Das Besteuerungsverfahren läuft am ArbN vorbei, seine individuellen Besteuerungsmerkmale haben keinen Einfluss auf die Höhe der LSt (zur Rechtsnatur der pauschalen LSt s. Anm. 52).

Vereinfachungszweck: Die Pauschalierungsmöglichkeiten nach § 40 dienen der Verfahrensvereinfachung. Die vereinfachte Berechnung mit einem Durchschnittsteuersatz und vor allem die festen StSätze sollen übermäßigen Arbeitsaufwand in einer Vielzahl gleichgelagerter Fälle vermeiden. Allerdings stehen die Anordnung mehrerer Pauschalierungssätze und die Ausgestaltung verschiedener Pauschalierungstatbestände in Abs. 2 im Widerspruch zur Verfahrensvereinfachung.

Förderungszweck und wirtschaftliche Bedeutung für Arbeitnehmer: Die festen StSätze des Abs. 2 können eine StVergünstigung für den ArbN beinhalten. Die Begünstigung setzt ein, sobald der individuelle StSatz den Pauschsteuersatz von 15 bzw. 25 % übersteigt. Dabei liegt der Pauschsteuersatz von 15 % im Bereich des Eingangstarifs der ESt (VZ 2022: 14 %). Erreichen die Einkünfte des Stpfl. den Grundfreibetrag nicht, führt die Pauschalierung zu einer im Vergleich zum Regelbesteuerungsverfahren erhöhten StBelastung. Unterschreitet der Pauschsteuersatz

den individuellen StSatz, besteht das wirtschaftliche Interesse des ArbN damit in der Erlangung des Steuervorteils. In Einzelfällen können auch die mittelbaren Folgen der Abgeltungswirkung (s. Anm. 59) Ursache der Pauschalierung sein.

Lenkungszwecke: Sowohl die Einfügung der Pauschalierungsmöglichkeit in Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 als auch die Änderungen in Abs. 2 Nr. 1 und 2 seit dem VZ 2020 dienen weniger dem ursprünglichen Zweck der Pauschalierungsvorschrift, nämlich der Vereinfachung, sondern vielmehr der Lenkung. Mit den Regelungen werden klima- und umweltpolitische Zielsetzungen durch Schaffung vermeintlicher stl. Anreize verfolgt. Die Pauschalierungsmöglichkeit nach Abs. 2 Nr. 3 verfolgt den Zweck „die Sichtbarkeiten der Soldatinnen und Soldaten in der Öffentlichkeit zu erhöhen“. Die Pauschalierungsmöglichkeit verfolgt darüber hinaus den Zweck, eine vereinfachte Versteuerung des durch die Freifahrtberechtigung entstehenden geldwerten Vorteils zu ermöglichen. Damit wird § 40 immer mehr von dem ursprünglichen Zweck der Norm, das LStErhebungsverfahren partiell zu vereinfachen, entfernt und zunehmend zu einer Lenkungsnorm umgestaltet.

IV. Geltungsbereich des § 40

4

Sachlicher Geltungsbereich: Die Pauschalierung nach § 40 durch den ArbG ist nur bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit möglich. Neben § 40 sind Fälle der Pauschalierung der LSt in den §§ 40a und 40b abschließend geregelt, wobei § 40 Abs. 3 die grundlegenden Rechtsfolgen für sämtliche Pauschalierungsgestaltungen enthält. Sonderfälle der Pauschalierung der ESt regeln § 37a für Sachprämien iSd. § 3 Nr. 38, die ein Dritter dem ArbN gewährt, und § 37b für andere Sachzuwendungen. § 37a Abs. 2 Satz 1 und § 37b Abs. 3 Satz 2 ordnen die sinnge-
mäße Anwendung von § 40 Abs. 3 an.

Persönlicher Geltungsbereich: Die LStPauschalierung kann bei unbeschränkt und beschränkt stpfl. ArbN durchgeführt werden. Das Pauschalierungswahlrecht gilt nur für den ArbG, nicht für den ArbN (zu Einzelheiten s. Anm. 15).

Unterscheidung gegenüber Nettolohnvereinbarung: Bei einer Nettolohnvereinbarung verpflichtet sich der ArbG gegenüber dem ArbN zivilrechtl., die Lohnabzüge zu übernehmen. Im Gegensatz zur LStPauschalierung bleibt der ArbN im Verhältnis zum FA Schuldner der Steuer. Die gezahlten Bezüge sind ebenso wie die Steuerbeträge bei der ArbN-Veranlagung zu berücksichtigen. Dementsprechend ist in einer Pauschalierungsabrede nicht zugleich eine Nettolohnvereinbarung zu sehen (BFH v. 13.10.1989 – VI R 36/85, BStBl. II 1990, 30).

V. Verhältnis des § 40 zu anderen Vorschriften

1. Verhältnis zu anderen lohnsteuerrechtlichen Vorschriften

5

Verhältnis zu §§ 40a, 40b: § 40 Abs. 2 Satz 3 bestimmt, dass die nach Abs. 2 Satz 2 pauschal besteuerten ArbG-Leistungen für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte nicht auf die Pauschalierungsgrenzen des § 40a Abs. 1–4 für Teilzeitbeschäftigte anzurechnen sind (s. Anm. 50). Daraus folgt im Umkehrschluss, dass die übrigen nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Abs. 2 Satz 1 Nr. 1–3 pauschal versteuerten Bezüge auf die Arbeitslohngrenzen des § 40a angerechnet werden müssen (glA *Thürmer* in *Brandis/Heuermann*, § 40a Rz. 12 [6/2020]). Allerdings geht

die Verweisung bezüglich der geringfügig Beschäftigten nach § 40a Abs. 2, 2a ins Leere, da die Pauschalierung ausschließlich an sozialversicherungsrechtl. Regelungen anknüpft (s. § 40a Anm. 36). Nach § 40b Abs. 5 Satz 2 dürfen die in § 40b Abs. 1, 3 und 4 genannten Zukunftssicherungsbezüge nicht nach § 40 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 pauschal versteuert werden. Dies gilt nach dem eindeutigen Wortlaut auch für die den Höchstbetrag des § 40b Abs. 2 übersteigenden Beträge. Gemäß § 40a Abs. 5 und § 40b Abs. 5 Satz 1 ist § 40 Abs. 3 als Grundregelung der Pauschalierung auch in den Pauschalierungsfällen der §§ 40a und 40b anzuwenden (s. Anm. 51).

Neben diesen gesetzlichen Regelungen über das Verhältnis der Pauschalierungsvorschriften zueinander entspricht es der allgemeinen Auffassung, dass der ArbG eine Pauschalversteuerung nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 vornehmen kann, wenn er zu Unrecht nach § 40a oder § 40b pauschal versteuert hat (*Thürmer in Brandis/Heuermann*, § 40 Rz. 56, § 40a Rz. 13 [6/2020]; *Krüger in Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 40 Rz. 7; s. Anm. 24).

Verhältnis zu § 41c (Änderung des Lohnsteuerabzugs): Nach § 41c Abs. 1 Nr. 2 ist der ArbG berechtigt, noch nicht erhobene LSt nachträglich einzubehalten, wenn er erkennt, dass er die LSt nicht vorschriftsmäßig einbehalten hat. Trotz des vergleichbaren Ausgangssachverhalts ist diese Berechtigung zur LStNacherhebung von der pauschalen Nacherhebung nach Abs. 1 Nr. 2 zu unterscheiden. Die Pauschalierung unterliegt nicht der engen zeitlichen Beschränkung des § 41c Abs. 1 (bis zur nächsten Lohnzahlung, s. § 41c Abs. 1). Die Ermittlung der nachzuerhebenden LSt erfolgt im Fall des § 41c nach den allgemeinen Vorschriften der §§ 39b-39d; der ArbN bleibt Schuldner der LSt, der ArbG behält sie für dessen Rechnung ein und führt sie ab. Demgegenüber wird die nachzuerhebende pauschale LSt mit dem besonderen Pauschalsteuersatz des § 40 Abs. 1 ermittelt; der ArbG wird Schuldner der Steuer (§ 40 Abs. 3). Sind die Tatbestandsvoraussetzungen beider Vorschriften erfüllt, steht dem ArbG ein Wahlrecht zu, nach welcher der beiden Vorschriften er die Nacherhebung durchführt (vgl. auch BFH v. 30.4.2009 – VI R 55/07, BStBl. II 2009, 726; *Thürmer in Brandis/Heuermann*, § 40 Rz. 56 [6/2020]).

Verhältnis zu § 42d (Haftung des Arbeitgebers und bei Arbeitnehmerüberlassung):

► *Keine Gesamtschuld von Arbeitnehmer und Arbeitgeber bei Pauschalierung:* Nach § 42d Abs. 3 Satz 1 haftet der ArbG neben dem ArbN für die einzubehaltende und abzuführende LSt. Im Gegensatz zu dieser gesamtschuldnerischen Haftung im LStAbzugsverfahren wird der ArbG bei der LStPauschalierung alleiniger Schuldner der pauschalen LSt. Deshalb können pauschale LSt und LStHaftungsbeträge nicht in einem Bescheid angefordert werden. Die Umdeutung eines Haftungsbescheids in einen Pauschalierungsbescheid (und umgekehrt) ist ausgeschlossen. Möglich ist allerdings, dass Haftungs- und Pauschalierungsbescheid äußerlich auf einem Vordruck zusammengefasst werden, sofern sich durch Auslegung ermitteln lässt, in welchem Umfang der ArbG als Haftender oder StSchuldner in Anspruch genommen wird (BFH v. 1.9.2021 – VI R 38/19, BFH/NV 2022, 321). Ebenso wenig ist es zulässig, die Haftungsschuld auf Grundlage der Pauschalierungsvorschriften zu errechnen (BFH v. 17.3.1994 – VI R 120/92, BStBl. II 1994, 536; BFH v. 1.7.1994 – VI R 101/93, BFH/NV 1995, 297; BFH v. 6.12.1996 – VI R 48/94, BStBl. II 1997, 331; unklar insoweit BFH v. 14.12.2021 – VII R 32/20, DStR 2022, 829). Eine Ausnahme

gilt nur, wenn die Ermittlung der individuellen LSt nicht möglich ist, die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen sind und der ArbG mit der Berechnung nach den Pauschalierungsvorschriften einverstanden ist (BFH v. 17.3.1994 – VI R 120/92, BStBl. II 1994, 536).

- ▶ *Nach Stellung des Pauschalierungsantrags* kann der ArbG nicht mehr als Haftungsschuldner in Anspruch genommen werden, sofern das FA zur Genehmigung der Pauschalierung verpflichtet ist (s. Anm. 16). Hat der ArbG den Pauschalierungsantrag erst im finanzgerichtlichen Verfahren gegen den Haftungsbescheid gestellt, wird der auf den Antrag hin ergehende Pauschalierungsbescheid nach § 68 FGO nicht automatisch zum Verfahrensgegenstand (vgl. *Stickan* in *LBP*, § 40 Rz. 67 [6/2015]; *Thürmer* in *Brandis/Heuermann*, § 40 Rz. 118 [6/2020]; aA *Krüger* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 40 Rz. 28). Die Anwendung von § 68 FGO ist uE wegen der unterschiedlichen Rechtsnatur der Pauschalierung und der Haftung ausgeschlossen. Dementsprechend lebt ein Haftungsbescheid nicht wieder auf, wenn er infolge eines ihn inhaltlich ersetzenden Pauschalierungsbescheids aufgehoben wurde. In einem solchem Fall muss das FA den ArbG erneut als Haftungsschuldner unter Prüfung der Voraussetzungen der Haftung in Anspruch nehmen (glA Hess. FG v. 18.5.1989 – I 259/88, EFG 1989, 609, rkr.). Solange die Pauschalierung wirksam ist, ist kann ein Haftungsbescheid nicht ergehen, da Haftung eine fremde Schuld voraussetzt und durch die Pauschalierung eine StSchuld des ArbG entstanden ist, für die er nicht zugleich als Haftender in Anspruch genommen werden kann. Ein vor der Pauschalierung erlassener Haftungsbescheid erledigt sich in dem Umfang, in dem die pauschale LStSchuld des ArbG entsteht.

2. Verhältnis zu anderen einkommensteuerrechtlichen Vorschriften

5a

Verhältnis zu § 3 Nr. 15: Die Pauschalierungsmöglichkeit nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 (Pauschsteuersatz 15 %) findet auf die Sachbezüge (Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a) oder Zuschüsse (Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Buchst. b) im Zusammenhang mit den Wegen des ArbN zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstelle Anwendung, die nicht nach § 3 Nr. 15 steuerfrei sind. Folglich kann der ArbG die stpfl. Zuwendungen anstelle der Regelbesteuerung der Pauschalversteuerung unterwerfen. Die Pauschalierungsmöglichkeit nach Abs. 2 Nr. 2 (Pauschsteuersatz 25 %) ist für die Bezüge eröffnet, für die „an sich“ die Voraussetzungen der StFreiheit nach § 3 Nr. 15 erfüllt sind, die also weder dem LStAbzug zu unterwerfen noch in die Veranlagung des ArbN einzubeziehen wären. Das bedeutet: Der ArbG verzichtet auf die StBefreiung und verpflichtet sich zugleich, die nunmehr erstmals entstehende Steuer als StSchuldner zu übernehmen. Faktisch wird der ArbG infolge der Ausübung des Wahlrechts originärer StSchuldner. Diese Wahlmöglichkeit stellt eine systematische Anomalie dar, da eine Norm des Erhebungsverfahrens – dazu gehört § 40 (s. Anm. 3) – für einen Dritten, den ArbG, der ursprünglich nicht StSchuldner ist, die Möglichkeit eröffnet, auf eine StBefreiung zu verzichten, die an sich dem originären Schuldner der ESt, dem ArbN, zusteht.

Verhältnis zu § 3 Nr. 46: Die Pauschalierungsmöglichkeit nach Abs. 2 Satz 1 Nr. 6 umfasst die Übereignung oder die Bezuschussung einer arbeitnehmereigenen Ladevorrichtung, allerdings ohne den Ladestrom. Die StBefreiung des § 3 Nr. 46 umfasst die Vorteile aus der Möglichkeit, Elektro- oder Hybridelektrofahrzeuge an betrieblichen ortsfesten Ladevorrichtungen oder zur privaten Nutzung überlassenen

betrieblichen Ladevorrichtungen zu laden, einschließlich des Ladestroms. Das bedeutet: Die Vorteile aus der Lademöglichkeit an betrieblichen Ladevorrichtungen bleiben in voller Höhe stfrei. Dies gilt auch, wenn der ArbG die Ladevorrichtung dem ArbN zur Nutzung überlassen hat, sich diese also zB auf dessen Grundstück befindet, sofern diese weiter dem ArbG zuzurechnen ist (= betriebliche Einrichtung). Demgegenüber ist die Übereignung bzw. Bezuschussung von arbeitnehmereigenen Ladevorrichtungen als Arbeitslohn zu qualifizieren, für den „lediglich“ die Pauschalierungsmöglichkeit eröffnet ist. Die Nutzungsüberlassung einer betrieblichen Ladevorrichtung kann also stl. günstiger sein als die Übereignung oder Bezuschussung einer arbeitnehmereigenen Ladevorrichtung.

Verhältnis zu § 8 Abs. 2 Satz 2 iVm. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2: Die Pauschalierungsmöglichkeit nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 besteht unabhängig davon, ob dem ArbN vom ArbG ein Fahrzeug überlassen wird, für das nach § 8 Abs. 2 Satz 2 iVm. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 die private Nutzungsmöglichkeit zu versteuern ist. Für die Pauschalierung nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 dient der Verweis der Klarstellung, dass die Pauschalierung für ein Elektrofahrrad ausgeschlossen ist, das als Kfz. iSd. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 zu qualifizieren ist.

Verhältnis zu § 8 Abs. 4: In verschiedenen Tatbeständen (zB Abs. 2 Satz 1 Nr. 5–7, Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Buchst. b) ist die Pauschalierungsmöglichkeit davon abhängig, dass die Zuwendung durch den ArbG zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt wird. Bei einer Barlohn-/Gehaltsumwandlung kommt eine Pauschalierung daher nicht in Betracht. Nur echte Zusatzleistungen sollen begünstigt sein. Dies ist seit dem VZ 2020 in § 8 Abs. 4 gesetzlich geregelt (s. § 8 Anm. 180ff.), so dass es auf die Frage, ob in einer arbeitsrechtl. wirksamen Vertragsänderung eine pauschalierungsschädliche Barlohnsumwandlung liegen kann, nicht mehr ankommt. Der BFH hatte eine Barlohnsumwandlung – unter Aufgabe seiner früheren Rspr. – für möglich gehalten, weil in einer die Pauschalierungsvoraussetzungen herbeiführenden Vertragsänderung nicht automatisch ein Rechtsmissbrauch zu sehen ist (BFH v. 1.8.2019 – VI R 32/18, BStBl. II 2020, 106; BFH v. 1.8.2019 – VI R 21/17, BFH/NV 2019, 1339; BFH v. 1.8.2019 – VI R 40/17, BFH/NV 2019, 1341). Mit der gesetzlichen Regelung des Zusätzlichkeitserfordernisses „korrigiert“ der Gesetzgeber einmal mehr eine für die FinVerw. ungünstige Rspr. des BFH.

Verhältnis zu § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4: Die Vorteile aus der Überlassung oder Bezuschussung der Ladevorrichtung nach Abs. 2 Satz 1 Nr. 6 mindern die Entfernungspauschale für die Wege des ArbN zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nicht. Das Gesetz sieht keine Anrechnung vor. Das Gleiche gilt für pauschal besteuerte Bezüge nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 und die Freifahrtberechtigungen nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 3.

6 3. Verhältnis zu § 69 AO

Die Haftung nach § 69 AO der in §§ 34, 35 AO bezeichneten Personen unterliegt bei der LStPauschalierung keinen grds. Einschränkungen (BFH v. 3.5.1990 – VII R 108/88, BStBl. II 1990, 767). Ist pauschale LSt bereits entstanden, kommt eine Haftung nach § 69 AO nur noch in Betracht, wenn die Entrichtung der entstandenen Steuer durch eine vor dem Fälligkeitszeitpunkt liegende Pflichtverletzung vereitelt wird. Anders als die durch Pauschalierung entstandene StSchuld ist die Haftung der Höhe nach auf den Betrag beschränkt, mit dem das FA gegenüber anderen Gläubigern benachteiligt wurde (Grundsatz anteiliger Tilgung von StSchulden).

Bei unzutreffender Einbehaltung oder unterlassener Abführung individueller Steuer scheidet die Inanspruchnahme durch Haftungsbescheid aus, wenn die Nacherhebung im Wege der Pauschalierung erfolgt. Dies gilt ungeachtet dessen, dass durch eine nachfolgende Pauschalierung ein bereits verwirklichter Haftungstatbestand nicht mehr rückgängig gemacht werden kann (*Krüger in Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 40 Rz. 27). Mit der Durchführung der Pauschalierung wird die Haftungsschuld durch die pauschale StSchuld ersetzt; der Haftungsbescheid wird gegenstandslos und ist aufzuheben (*Thürmer in Brandis/Heuermann*, § 40 Rz. 56 [6/2020]).

4. Verhältnis zu den Zinsvorschriften der §§ 233a bis 235 AO

7

Verhältnis zu § 233a AO: Ansprüche auf pauschale LSt unterliegen nicht der Vollverzinsung. Die Übernahme der pauschalen LSt ändert nichts daran, dass es sich bei der pauschalen LSt um die besondere Erhebungsform einer Abzugsteuer handelt, die nicht der Zinspflicht unterliegt (*Loose in Tipke/Kruse*, § 233a AO Rz. 9 [5/2013]). Dies gilt auch für den Sonderfall des Abs. 2 Satz 2 Nr. 3, wenn die Steuer erst durch den Verzicht des ArbG auf die StBefreiung des § 3 Nr. 15 entsteht und er diese zeitgleich als Schuldner übernimmt.

Verhältnis zu § 234 AO: Werden Ansprüche auf pauschale LSt gestundet, fallen Stundungszinsen an, da § 234 AO nur auf das Bestehen eines Anspruchs aus dem Steuerschuldverhältnis abstellt.

Verhältnis zu § 235 AO: Versteuert ein ArbG Arbeitslohn pauschal, obwohl er wusste, dass die Voraussetzungen des Pauschalierungstatbestands nicht erfüllt waren, löst dies dennoch keine Hinterziehungszinsen nach § 235 Abs. 1 AO aus, denn Zinsschuldner kann nur der StSchuldner sein. Daran fehlt es, wenn die Pauschalierung wegen fehlender Pauschalierungsvoraussetzungen fehlgeschlagen ist, so dass der ArbG nicht Schuldner der Steuer wird. Die Zinspflicht wird in aller Regel auch nicht nach § 233 Abs. 1 Satz 3 AO entstehen, da es typischerweise bei diesen Fallgestaltungen nicht zu einer Einbehaltung der Steuer gekommen ist (BFH v. 5.11.1993 – VI R 16/93, BStBl. II 1994, 557).

Einstweilen frei.

8

5. Verhältnis zu Regelungen der Sozialversicherung

9

Pauschal besteuerte Bezüge nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 sind für die Berechnung des sozialversicherungspflichtigen Entgelts nur dann irrelevant, wenn es sich nicht um einmalig gezahltes Arbeitsentgelt sondern um „sonstige Sachbezüge“ nach § 23a SGB IV handelt (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 SvEV). Es soll eine Verlagerung laufender sozialversicherungspflichtiger Bezüge in sozialversicherungsfreie, pauschal besteuerte Bezüge vermieden werden (zur Abgrenzung vgl. BSG v. 7.2.2002 – B 12 KR 6/01 R, NZA-RR 2002, 429; BSG v. 31.10.2012 – B 12 R 15/11 R, NZA RR 2013, 539). Keine Beitragsfreiheit besteht bei der Pauschalierung nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 betr. Nacherhebung der LSt bei nicht vorschriftsmäßigem Einbehalt, da die SvEV nicht auf Nr. 2 verweist (vgl. BSG v. 27.9.1983 – 12 RK 10/82, BSGE 55, 297; BSG v. 19.6.2001 – B 12 KR 16/00 R, NZA-RR 2002, 372, noch zur ArbeitsentgeltVO; Hess. LSG v. 24.5.2012 – L 8 KR 199/09, juris, Az. BSG B 12 KR 19/12 R). Pauschal besteuerte Bezüge nach Abs. 2 sind nicht sozialversicherungspflichtig (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 SvEV; vgl. LSG Nds./Bremen v. 20.9.2017 – L 2 R 247/17, juris).

10 **6. Verhältnis zu kirchensteuerrechtlichen Vorschriften**

Wird die LSt nach § 40 pauschaliert, so ist auch die KiSt mit einem Pauschsteuersatz zu erheben; s. ausführl. Anm. 62–64.

11 **7. Verhältnis zum Solidaritätszuschlag**

Seit der Wiedereinführung im Jahre 1995 ist auf die pauschale LSt zusätzlich der SolZ zu zahlen. Der Zuschlagsatz beträgt 5,5 %. Bemessungsgrundlage ist die pauschale LSt. Die Zahlungspflicht entsteht aus dem vollen LStBetrag; Kürzungen der Bemessungsgrundlage sind nicht vorzunehmen (BFH v. 1.3.2002 – VI R 171/98, BStBl. II 2002, 440). Das Gesetz zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995 v. 10.12.2019 (BGBl. I 2019, 2115; BStBl. I 2020, 15) hat keine Änderungen für die Pauschalierungsvorschriften gebracht.

12 Einstweilen frei.

13 **VI. Verfahrensfragen zu § 40**

Aufzeichnungspflichten des Arbeitgebers: Pauschal besteuerte Bezüge hat der ArbG auf dem Lohnkonto des ArbN zu erfassen. Dazu sieht § 41 Abs. 1 Satz 8 Aufzeichnungserleichterungen vor, die in § 4 Abs. 2 Nr. 8 LStDV konkretisiert sind. Eine Übernahme pauschal besteuerten Erwerbsbezüge in die LStBescheinigung erfolgt nicht (§ 41b Abs. 6).

Verwaltungsverfahren: Das FA kann die Durchführung der Pauschalierung zwar anregen, jedoch den ArbG nicht zu einer Pauschalierung zwingen (Pauschalierungswahlrecht). Das Wahlrecht kann in den Fällen des Abs. 1 Satz 1 durch Stellung des Antrags auf Zulassung der Pauschalierung (s. Anm. 15), in den übrigen Pauschalierungsfällen des § 40 durch die Durchführung der Pauschalierung ausgeübt werden, die idR durch eine entsprechende LStAnmeldung des ArbG erfolgt (BFH v. 1.9.2021 – VI R 38/19, BFH/NV 2022, 321). Bei der Pauschalierung nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 bringt der ArbG mit der Ausübung des Pauschalierungswahlrechts zugleich zum Ausdruck, dass er auf die StFreiheit nach § 3 Nr. 15 verzichtet. Nur bei der Pauschalierung nach Abs. 1 Satz 1 hat das FA über eine Zulassung zu entscheiden; die Zulassung steht im Ermessen des FA (s. Anm. 16). In allen anderen Pauschalierungsfällen bedarf es keiner Zulassungsentscheidung durch das FA.

Steuerfestsetzung: Wegen Abs. 3 Sätze 1 und 2 wird pauschale LSt ausschließlich gegenüber dem ArbG festgesetzt (s. Anm. 57).

Aufzeichnungspflichten bei der Pauschalierung nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 6: Der ArbG muss die Aufwendungen für den Erwerb der Ladevorrichtung, die an den ArbN gewährten Zuschüsse und die bezuschussten Aufwendungen des ArbN für den Erwerb und die Nutzung der Ladevorrichtung nachweisen. Diese Unterlagen sind als Belege zum Lohnkonto aufzubewahren (BMF v. 14.12.2016 – IV C 5 - S 2334/14/10002 – 03, BStBl. I 2016, 1446 Rz. 31).

14 Einstweilen frei

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Lohnsteuerpauschalierung mit variablen Steuersätzen

I. Grundtatbestände der Lohnsteuerpauschalierung mit variablen Steuersätzen (Abs. 1 Satz 1)

1. Zulassung auf Antrag des Arbeitgebers durch Betriebsstättenfinanzamt

a) Antrag des Arbeitgebers

15

Bei Antragstellung durch den ArbG kann das BSFA die LStPauschalierung in besonderen Fällen zulassen.

Arbeitgeberbegriff: Auch für die LStPauschalierung gilt der strechtl. ArbG-Begriff. Deshalb kann auch eine zivilrechtl. nichtrechtsfähige Personenvereinigung, zB eine GbR, einen wirksamen Pauschalierungsantrag stellen (BFH v. 17.2.1995 – VI R 41/92, BStBl. II 1995, 390; FG Köln v. 27.8.1993 – 10 Ko 21/93, EFG 1994, 59, rkr.).

Pauschalierungswahlrecht des Arbeitgebers: Da die LStPauschalierung „auf Antrag des Arbeitgebers“ erfolgt, steht es dem ArbG bei Vorliegen der Pauschalierungsvoraussetzungen frei, zu pauschalieren oder das Regelbesteuerungsverfahren durchzuführen. Die Zustimmung des ArbN ist nicht erforderlich, der ArbN hat keinen Anspruch auf Pauschalierung (BFH v. 5.11.1982 – VI R 219/80, BStBl. II 1983, 91; BFH v. 29.9.1995 – VI B 115/95, nv.; FG Bremen v. 20.3.1975 – II 63/73, EFG 1975, 331, rkr.). Allerdings können ArbG und ArbN im Innenverhältnis abweichende Regelungen treffen, die jedoch den ArbG im Außenverhältnis gegenüber dem FA nicht binden.

Keine Zwangspauschalierung: Da der zu stellende Pauschalierungsantrag unabdingbare Verfahrensvoraussetzung ist (antragsgebundenes Pauschalierungswahlrecht), darf gegen den Willen des ArbG eine Pauschalierung nicht erfolgen; dies gilt auch im Anschluss an Ap. Das FA darf von sich aus keine pauschale LSt festsetzen (BFH v. 28.2.1975 – VI R 28/73, BStBl. II 1976, 134; FG Rhld.-Pf. v. 21.10.1982 – 3 K 416/81, EFG 1983, 373, rkr.; FG Berlin v. 28.5.1990 – VIII 123/89, EFG 1990, 598, rkr.; FG München v. 3.5.2013 – 8 K 4017/09, EFG 2013, 1407, rkr.; *Krüger in Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 40 Rz. 4).

Form des Antrags: Formelle Anforderungen an den Antrag sieht das Gesetz nicht vor. Er kann schriftlich, mündlich oder auch konkludent gestellt werden; ggf. ist der Wille des ArbG durch Auslegung zu ermitteln (*Eisgruber in Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 40 Rz. 5). Eine Steuerübernahmeerklärung reicht ebenso aus (Hess. FG v. 31.10.1984 – 1 K 228/83, EFG 1985, 312, rkr.) wie die Bitte um Nachversteuerung bei gleichzeitiger Mitteilung der vom ArbG ermittelten Nettosteuersätze (BFH v. 10.10.2002 – IV R 13/01, BStBl. II 2003, 156). Maßgebend ist, dass sich aus der Erklärung des ArbG eindeutig die Zustimmung zur Durchführung des besonderen Besteuerungsverfahrens ergibt (BFH v. 16.11.2005 – VI R 23/02, BStBl. II 2006, 210). Die bloße Anerkennung einer Zahlungspflicht genügt nicht; darin kommt nicht hinreichend zum Ausdruck, ob der ArbG die Steuer als Schuldner oder Haftender entrichten will (BFH v. 3.6.1982 – VI R 48/79, BStBl. II 1982, 710; BFH v. 20.11.2008 – VI R 4/06, BStBl. II 2009, 374). Auch das Einverständnis des ArbG auf einen Vorschlag des Außenprüfers, eine Pauschalbesteuerung vorzunehmen, kann als Antrag iSd. § 40 zu werten sein; dies gilt jedenfalls, wenn dem ArbG das Pauschalierungswahlrecht bei Abgabe der Einverständniserklärung bekannt war und die Zustimmung ausdrücklich erteilt wird (FG Nürnberg v. 19.7.1994

– IV 125/91, nv., rkr.; FG Ba.-Württ. v. 11.4.1983 – VII 411/81, EFG 1984, 86, rkr.; Thürmer in *Brandis/Heuermann*, § 40 Rz. 20 f. [6/2020]).

Zeitpunkt der Antragstellung: Dem ArbG steht grds. frei zu entscheiden, wann er den Pauschalierungsantrag stellt. Die Antragstellung ist schon vor der Zahlung sonstiger Bezüge zulässig. Noch im finanzgerichtlichen Verfahren ist eine Antragstellung möglich, sofern zu diesem Zeitpunkt die Pauschalierungsvoraussetzungen vorliegen; ein zuvor ergangener Haftungsbescheid ist aufzuheben (BFH v. 25.5.1984 – VI R 223/80, BStBl. II 1984, 569; BFH v. 16.3.1990 – VI R 88/86, BFH/NV 1990, 639).

Vertretung bei der Antragstellung: Der ArbG kann sich bei der Antragstellung durch Bevollmächtigte vertreten lassen. Dabei kann es sich sowohl um Mitarbeiter des ArbG handeln, denen eine entsprechende Handlungsvollmacht eingeräumt ist, als auch um rechtsgeschäftlich bestellte Vertreter, wie zB die stl. Berater der ArbG. Auch eine Anscheinsvollmacht reicht für eine bindende Antragstellung aus (BFH v. 10.10.2002 – VI R 13/01, BStBl. II 2003, 156). Hat ein Dritter nach § 38 Abs. 3a die Pflichten eines ArbG beim LStAbzug, umfasst die Verpflichtung auch das Recht, einen Pauschalierungsantrag zu stellen (*Eisgruber in Kirchhoff/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 40 Rz. 6, § 38 Rz. 11).

Rücknahme des Antrags: Der ArbG kann den Antrag nicht mehr zurücknehmen, sobald ein auf den Antrag hin ergangener Pauschalierungsbescheid unanfechtbar geworden ist oder wenn die Rücknahme rechtsmissbräuchlich ist (BFH v. 5.11.1982 – VI R 219/80, BStBl. II 1983, 91; BFH v. 3.5.1990 – VII R 108/88, BStBl. II 1990, 767; BFH v. 21.9.1990 – VI R 97/86, BStBl. II 1991, 262). Nach der BFH-Rspr. ist der ArbG auch schon zuvor, nämlich grds. mit dem Wirksamwerden des Bescheids an den Pauschalierungsantrag gebunden (BFH v. 5.3.1993 – VI R 79/91, BStBl. II 1993, 692), so dass eine Rücknahme im Revisionsverfahren ausscheidet (BFH v. 21.9.1990 – VI R 97/86, BStBl. II 1991, 262). Dem ist zu folgen, sofern der Pauschalierungsbescheid dem Antrag des ArbG entspricht, da es sich um einen auf der Mitwirkung des ArbG beruhenden rechtsgestaltenden Verwaltungsakt handelt (glA *Thomas*, DStR 1992, 837 [899]; aA *Heuermann*, DB 1994, 2411 [2414]). Erght kein Pauschalierungsbescheid, sondern meldet der ArbG nach Erteilung der Genehmigung die pauschale LSt an, gilt die StAnmeldung als StFestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 41a Abs. 1 iVm. § 168 Abs. 1 AO); in diesem Fall ist die Antragsrücknahme folgerichtig mit der StAnmeldung grds. ausgeschlossen; der ArbG kann allerdings im Einspruchsverfahren gegen die von ihm selbst erfolgte StAnmeldung versuchen, sich vom Pauschalierungsantrag zu lösen (*Krüger in Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 40 Rz. 4; *Stickan in LBP*, § 40 Rz. 28 [6/2015]).

Zur Änderung der Vorbehaltsfestsetzung s. Anm. 57.

Irrtümliche Antragstellung: War sich der ArbG bei Stellung des Pauschalierungsantrags über die Bedeutung und die Rechtsfolgen der Pauschalierung nicht im Klaren, ist noch im Einspruchsverfahren im Rahmen der Ermessensentscheidung über die Zulassung der Pauschalierung zu prüfen, ob der ArbG an den Antrag gebunden ist (BFH v. 5.3.1993 – VI R 79/91, BStBl. II 1993, 692; *Krüger in Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 40 Rz. 5; s. Anm. 16).

16 b) Zulassung durch Betriebsstättenfinanzamt

Die Zulassung des LStPauschalierungsantrags liegt im Ermessen des BSFA. Die Zulassung ist Verwaltungsakt (sog. Pauschalierungsgenehmigung).

Zuständigkeit des Betriebsstättenfinanzamts: Abs. 1 Satz 1 verweist hinsichtlich der örtlichen Zuständigkeit für die Zulassung des Pauschalierungsantrags auf § 41a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1. Damit ist wegen der weiteren Verweisung auf § 41 Abs. 2 auch bei der LStPauschalierung das für die sog. lStl. BS zuständige FA (s. § 41 Anm. 28 ff.) zuständig. Der allgemeine BS-Begriff des § 12 AO findet keine Anwendung.

Ermessensentscheidung des Betriebsstättenfinanzamts: Ob die Pauschalierung zugelassen wird, steht im Ermessen des BSFA („kann“). Die Pauschalierung ist im Regelfall zuzulassen, wenn die Voraussetzungen des § 40 erfüllt sind (Ermessensreduzierung auf null; vgl. FG Münster v. 21.11.1997 – 11 K 4425/96 L, EFG 1998, 822, rkr.; Hess. FG v. 31.10.1984 – 1 K 228/83, EFG 1985, 312, rkr.; Krüger in Schmidt, 41. Aufl. 2022, § 40 Rz. 4; offen gelassen von BFH v. 7.12.1984 – VI R 72/82, BStBl. II 1985, 170; krit. Stikkan in LBP, § 40 Rz. 64 ff. [6/2015]). Maßgebend sind die Verhältnisse im Zeitpunkt des Erlasses der Einspruchsentscheidung, so dass bis zu diesem Zeitpunkt noch Gründe nachgereicht werden können, die für die Entsch. zur Pauschalierungszulassung bedeutsam sind.

Bei irrtümlicher Antragstellung des ArbG ist es ermessensfehlerhaft, den ArbG an seinem Antrag festzuhalten, sofern der Steueranspruch noch anderweitig (zB durch Erlass eines Haftungsbescheids) realisiert werden kann (BFH v. 5.3.1993 – VI R 79/91, BStBl. II 1993, 692). Kann der ArbG bei einer Anfechtung seines Pauschalierungsantrags einen Irrtum nicht darlegen, steht ihm alternativ weiterhin die Möglichkeit einer Rücknahme des Antrags offen (s. Anm. 15).

Ablehnungsgründe: Bei fehlender Bonität des ArbG kann das FA die Zulassung verweigern; dies ist gerechtfertigt, weil wegen Abs. 3 der ArbN als Schuldner der LSt verlorengelht (glA Krüger in Schmidt, 41. Aufl. 2022, § 40 Rz. 4; Thürmer in Brandis/Heuermann, § 40 Rz. 34 [6/2020]). Auch bei rechtsmissbräuchlicher Antragstellung kann das FA die Zulassung ablehnen, zB wenn ein ArbG bewusst vom laufenden Arbeitslohn keine LSt einbehält, um nach einer LStAußenprüfung das Pauschalierungsverfahren zu beantragen, bei wiederholter Nichtbeachtung der Pauschalierungsgrenzen oder bei regelmäßigem Sachbezug (vgl. FG Münster v. 6.3.1981 – II 5489/80 L, EFG 1981, 416, rkr.). Zulassung und Festsetzung der pauschalen LSt können zusammenfallen (Hess. FG v. 31.10.1984 – 1 K 228/83, EFG 1985, 312, rkr.).

Inhalt der Zulassung: Regelungsgegenstand der Pauschalierungsgenehmigung ist die Feststellung, dass der Verfahrensweg der LStPauschalierung als Teil des Erhebungsverfahrens eröffnet ist. Die Zulassung erstreckt sich auch auf den grds. vom ArbG zu ermittelnden Durchschnittsteuersatz; das FA ist nicht gehindert, einen von der Berechnung des ArbG abweichenden StSatz zum Gegenstand der Zulassung zu machen (Eisgruber in Kirchhof/Seer, 21. Aufl. 2022, § 40 Rz. 7). Eine weitergehende Bindungswirkung, etwa in Form eines Grundlagenbescheids bei der ArbN-Veranlagung, kommt der Zulassung nicht zu (BFH v. 10.6.1988 – III R 232/84, BStBl. II 1988, 981; BFH v. 13.1.1989 – VI R 66/87, BStBl. II 1989, 1030). Aus diesem Grund ist die Erteilung einer Zulassung für mehrere Jahre auch bei wiederkehrenden Sachverhalten nicht möglich (aA FG Hamb. v. 8.7.1988 – II 161/85, EFG 1989, 80, rkr.; aA Krüger in Schmidt, 41. Aufl. 2022, § 40 Rz. 4; Thürmer in Brandis/Heuermann, § 40 Rz. 32 [6/2020]: Verwaltungsakt mit Dauerwirkung).

Auch nach Zulassung steht es dem ArbG frei, das Regelbesteuerungsverfahren durchzuführen; dies ist Folge des fortbestehenden Pauschalierungswahlrechts. Nimmt der ArbG aufgrund der Zulassung die Pauschalbesteuerung vor, ist er an die in der Zulassung festgesetzten Vorgaben gebunden (FG Hamb. v. 4.3.1974 – II 47/72, EFG 1974, 389, rkr.).

Rechtsbehelfe: Da die Zulassung der Pauschalierung Verwaltungsakt ist, steht dem ArbG bei Verweigerung der Rechtsbehelf des Einspruchs (§ 347 AO) mit anschließender Verpflichtungsklage (§ 40 Abs. 1 FGO) zu. Gleiches gilt, wenn das FA dem Antrag nicht im vollen Umfang entspricht, zB von der Berechnung des Durchschnittsteuersatzes durch den ArbG abweicht. Der ArbN ist weder bei einer verweigerten Genehmigung noch bei einer gegen seinen Willen erteilten Genehmigung rechtsmittelbefugt. Gegen einen aufgrund der Zulassung erteilten Pauschalierungsbescheid ist der Einspruch (§ 347 AO) mit anschließender Anfechtungsklage gegeben. Dem gegen den Pauschalierungsbescheid gerichteten Rechtsbehelf kann aber das Rechtsschutzbedürfnis fehlen, wenn die Festsetzung entsprechend dem Antrag des ArbG erfolgt ist; allerdings ist das Rechtsschutzbedürfnis auch bei dem Pauschalierungsantrag entsprechender Festsetzung gegeben, wenn der ArbG geltend macht, die pauschal besteuerten Bezüge seien stfrei, denn insoweit entfalten Pauschalierungsantrag und -genehmigung keine Bindungswirkung (vgl. BFH v. 10.10.2002 – VI R 13/01, BStBl. II 2003, 156; s. auch Anm. 24).

Rücknahme oder Widerruf der Genehmigung durch das FA ist nur nach § 130 Abs. 2 AO oder § 131 Abs. 2 AO möglich (Hess. FG v. 31.10.1984 – 1 K 228/83, EFG 1985, 312, rkr.).

2. Ermittlung des Pauschsteuersatzes unter Berücksichtigung der Vorschriften des § 38a

17 a) Auslegung der Verweisung

In den Pauschalierungsfällen des Abs. 1 ist die Höhe des Pauschsteuersatzes nicht gesetzlich vorgegeben. Abs. 1 Satz 1 enthält eine Verweisung auf § 38a.

Unter Berücksichtigung der Vorschriften des § 38a soll der Pauschsteuersatz ermittelt werden. Mit der bewusst vage gehaltenen Verweisung wird deutlich, dass bei der Berechnung nicht in gleicher Weise zu verfahren ist wie bei einer Individualbesteuerung; dies widerspräche dem Vereinfachungszweck der Pauschalbesteuerung. Im Erg. soll der Pauschsteuersatz insgesamt gesehen weder zu einer höheren noch zu einer geringeren Steuer als die Summe der für jeden ArbN gesondert ermittelten Steuer führen. Wegen der in der Natur der Pauschalbesteuerung liegenden Durchschnittsbetrachtung ist die Verweisung unter Beachtung der Hinweise in Abs. 1 Satz 4 auszulegen (BFH v. 5.11.1982 – VI R 219/80, BStBl. II 1983, 91; BFH v. 11.3.1988 – VI R 106/84, BStBl. II 1988, 726; *Thürmer in Brandis/Heusermann*, § 40 Rz. 62 [6/2020]). Die dort zu findenden Begriffe (Jahresarbeitslohn, JahresLSt) sind wiederum in § 38a definiert.

18 b) Kalenderjahrbezogene Ermittlung

Die pauschale LSt ist getrennt für jedes Kj. zu ermitteln. Dies folgt aus dem Charakter der ESt als Jahressteuer und dem in § 38a verankerten Prinzip der Abschnittsbesteuerung (glA FG Münster v. 11.12.1996 – 8 K 6360/93 L, EFG 1997, 608, rkr.; *Krüger in Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 40 Rz. 9; aA noch BFH v. 5.11.1982 – VI R 219/80, BStBl. II 1983, 91: die Bildung eines einheitlichen StSatzes aus den StSätzen der betroffenen Kj. zulässig). Nach BFH (BFH v. 28.11.1990 – VI R 115/87, BStBl. II 1991, 488) soll die pauschale LSt auch dann für mehrere Kj. in einem Betrag festgesetzt werden können, wenn der Pauschsteuersatz getrennt nach Kj. ermittelt wird.

c) Berechnungsverfahren

19

Da sich aus dem Gesetz wegen der nur vagen Verweisung keine eindeutige Berechnungsmethode ergibt, ist jede Berechnungsart zulässig, die näherungsweise zu einer zutreffenden Besteuerung führt. Diesen Anforderungen entsprechen die Berechnungsschritte in H 40.1 LStH. Dem ArbG steht es jedoch frei, eine andere Berechnungsmethode zu wählen, sofern diese den Anforderungen des § 38a entspricht. Zur Berechnung im Einzelnen s. Anm. 30.

Einstweilen frei.

20–21

3. Zwei Pauschalierungsfälle des Abs. 1 Satz 1**a) Gemeinsame Voraussetzung: Größere Zahl von Fällen**

22

Die Pauschalierung nach Abs. 1 Satz 1 ist sowohl für sonstige Bezüge (Nr. 1) als auch bei der Nacherhebung von LSt (Nr. 2) nur möglich, wenn es sich um eine größere Zahl von Fällen handelt.

Die FinVerw. nimmt eine größere Zahl von Fällen stets bei einer Zahl von 20 in die Pauschalbesteuerung einzubeziehenden ArbN an (R 40 Abs. 1 Satz 1 LStR). Bei weniger als 20 ArbN kommt es auf die Verhältnisse des ArbG und den erzielbaren Vereinfachungseffekt an. Darin liegt eine zutreffende Auslegung des Gesetzes (vgl. R 40 Abs. 1 Satz 2 LStR; FG Hamb. v. 27.8.1974 – III 7/74, EFG 1975, 80, rkr.: keine Pauschalierung bei sieben ArbN; zweifelnd FG Münster v. 21.11.1997 – 11 K 4425/96 L, EFG 1998, 822, rkr.: keine Pauschalierung bei weniger als 20 ArbN).

Scheiden ArbN durch Überschreiten der jährlichen Pauschalierungsgrenze von 1000 € (s. Anm. 29) aus der Pauschalbesteuerung aus, muss die Anzahl der verbleibenden ArbN noch als „größere Zahl von Fällen“ anzusehen sein (glA Krüger in Schmidt, 41. Aufl. 2022, § 40 Rz. 6).

b) Gewährung sonstiger Bezüge durch den Arbeitgeber (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1)

23

Gegenstand der Pauschalierung nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 sind sonstige Bezüge, soweit die Pauschalierungsgrenze des Abs. 1 Satz 3 (s. Anm. 29) nicht überschritten wird.

Sonstiger Bezug ist stpfl. Arbeitslohn, den der ArbG dem ArbN nicht als laufenden Arbeitslohn zahlt (zum Begriff s. § 38a Abs. 1 Satz 3; R 39b. 2 Abs. 2 LStR).

c) Nacherhebung der Lohnsteuer wegen nicht vorschriftsmäßiger Einbehaltung (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2)

24

Von der Pauschalierungsmöglichkeit nach Satz 1 Nr. 2 wegen nicht vorschriftsmäßiger Einbehaltung der LSt durch den ArbG wird in der Besteuerungspraxis häufig nach LStAußenprüfungen auf Vorschlag des Prüfers Gebrauch gemacht. Gegen den Willen des ArbG darf eine Pauschalierung nicht erfolgen.

Keine vorschriftsmäßige Einbehaltung: Nicht vorschriftsmäßig einbehalten ist die LSt, wenn die LStErhebung nicht dem geltenden Recht entsprochen hat, zB wegen unzutreffender Ermittlung der Höhe des Arbeitslohns, unberechtigten Abzugs von Freibeträgen, Anwendung der falschen LStKlasse, Fehlern im Steuerberechnungsprogramm sowie bei Schreibfehlern, Rechenfehlern usw. Da Satz 1 Nr. 2 nur voraussetzt, dass LSt nicht vorschriftsmäßig einbehalten ist, ist Abs. 1 für jede Art

nicht vorschriftsmäßiger Einbehaltung anwendbar. Daher können neben der LStKorrektur für laufenden Arbeitslohn oder sonstige Bezüge nach §§ 39b-39d auch Pauschalierungen selbst erfasst werden, die unzutreffend ermittelt wurden (glA Krüger in Schmidt, 41. Aufl. 2022, § 40 Rz. 7; Thürmer in Brandis/Heuermann, § 40a Rz. 56 [6/2020]; BFH v. 5.11.1993 – VI R 16/93, BStBl. II 1994, 557). Nimmt der ArbG den LStAbzug entsprechend einer vom BSFA erteilten LStAnrufungsauskunft vor (vgl. § 42e), fehlt es auch dann an einer nicht vorschriftsmäßigen Einbehaltung der LSt, wenn die erteilte Auskunft rechtswidrig war. Eine Pauschalierung kommt demgemäß ebenso wenig in Betracht wie eine Haftung des ArbG. Das FA trägt das Risiko einer fehlerhaft erteilten Anrufungsauskunft (BFH v. 16.11.2005 – VI R 23/02, BStBl. II 2006, 210).

Durch Steuerbescheid (sog. Pauschalierungsbescheid, s. Anm. 57) ist die nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 nachzuerhebende pauschale LSt gegenüber dem ArbG festzusetzen. Pauschale LSt kann nicht durch Haftungsbescheid geltend gemacht werden; die Umdeutung eines Haftungsbescheids in einen Pauschalierungsbescheid ist nicht möglich (s. Anm. 5).

Der Pauschalierungsbescheid kann mit einem Haftungsbescheid auf einem Vordruck ergehen, sofern eindeutig erkennbar ist, dass es sich um zwei verschiedene Verwaltungsakte handelt, die nur aus Gründen der Verfahrensvereinfachung zusammengefasst sind (BFH v. 16.11.1984 – VI R 176/82, BStBl. II 1985, 266; BFH v. 1.8.1985 – VI R 28/79, BStBl. II 1985, 664); allerdings dürfen Haftungs- und Pauschalierungsschuld nicht als ein Nachforderungsbetrag festgesetzt werden.

Rückgriff auf den Arbeitnehmer: Der ArbG hat nach strechtl. Vorschriften bei der Pauschalbesteuerung gegenüber dem ArbN keinen Anspruch auf Erstattung der pauschalen LSt. Zivilrechtlich können ArbG und ArbN im Innenverhältnis vereinbaren, dass der ArbN die pauschale LSt trägt. Diese sog. Überwälzung der StLast auf den ArbN ist im Hinblick auf die zivilrechtl. Vertragsfreiheit zulässig; s. Anm. 54.

Einwendungen des Arbeitnehmers gegen die Nacherhebung der Steuer kann der ArbG im Fall der Pauschalierung nicht geltend machen; will der ArbG die Nacherhebung mit in der Person des ArbN liegenden Gründen abwehren, muss die Nacherhebung nach allgemeinen Grundsätzen erfolgen (Stikkan in LBP, § 40 Rz. 29 [6/2015]). Diese Einschränkung gilt aber nicht, wenn der ArbG geltend macht, dass eine dem ArbN gewährte Zuwendung nicht dem Arbeitslohn zuzurechnen ist oder eine StBefreiung eingreift. Diese Einwendungen kann der ArbG auch im Rechtsbehelfsverfahren gegen den Pauschalierungsbescheid geltend machen, insbes. entfällt durch den zuvor gestellten Pauschalierungsantrag nicht das Rechtsschutzbedürfnis für den Rechtsbehelf.

25–27 Einstweilen frei.

28 II. Ermittlung des Pauschsteuersatzes als Nettosteuersatz (Abs. 1 Satz 2)

Bei der Ermittlung des Pauschsteuersatzes ist nach Abs. 1 Satz 2 zu berücksichtigen, dass die in Abs. 3 vorgeschriebene Übernahme der pauschalen LSt durch den ArbG eine in Geldeswert bestehende Einnahme iSd. § 8 Abs. 1 darstellt (sog. Nettosteuersatz). Es muss also eine Umrechnung des Durchschnittsteuersatzes (s. Anm. 30) in den Nettosteuersatz erfolgen. Daraus folgt, dass Durchschnittsteu-

ersatz und Nettosteuersatz nicht identisch sind. Der als Nettosteuersatz ausgestaltete Pauschsteuersatz wird in einem zweistufigen Verfahren berechnet:

- Zunächst erfolgt die Ermittlung des Durchschnittsteuersatzes nach Abs. 1 Satz 4 unter Berücksichtigung der Vorschriften des § 38a,
- anschließend ist die Hochrechnung auf den sog. Nettosteuersatz vorzunehmen.

Höhe des geldwerten Vorteils: Da bei der Pauschalierung auf eine individuelle Berechnung der Steuer verzichtet wird, lässt sich auch nicht bestimmen, in welcher Höhe dem einzelnen ArbN durch die Übernahme der Steuer ein geldwerter Vorteil zufließt. Deshalb ist der Nettosteuersatz typisierend für die Gesamtheit der von dieser Übernahme betroffenen ArbN hochzurechnen, indem der nach Abs. 1 Satz 4 ermittelte Durchschnittsteuersatz in den Nettosteuersatz umgerechnet wird. Dem entspricht die von der FinVerw. zugrunde gelegte Formel zur Berechnung des Nettosteuersatzes:

$$p = \frac{100 \times s}{100 - s}$$

p = Pauschsteuersatz; s = der durchschnittlichen StBelastung entsprechende Spitzensteuersatz.

Kinderfreibeträge bleiben bei der Berechnung des StSatzes unberücksichtigt (BFH v. 26.7.2007 – VI R 48/03, BStBl. II 2007, 844). Der Nettosteuersatz ist aus Vereinfachungsgründen nicht um KiSt und SolZ zu erhöhen (FinMin. Ba.-Württ. v. 30.5.2011, DStR 2011, 1182). Zu einem konkreten Berechnungsbeispiel s. H 40.1 LStH.

Nettosteuersatz bei Überwälzung der pauschalen Lohnsteuer: Der Nettosteuersatz kommt auch dann zur Anwendung, wenn der ArbG die StLast aufgrund einer zivilrechtl. Vereinbarung auf den ArbN überwälzt (zur Überwälzung s. Anm. 54). Zwar fließt dem ArbN dann der von Abs. 1 Satz 2 unterstellte geldwerte Vorteil nicht zu; das Gesetz lässt jedoch auch in Fällen der Überwälzung keine Ausnahme von der Berechnung des StSatzes zu.

III. Pauschalierungsgrenze bei sonstigen Bezügen (Abs. 1 Satz 3)

29

Nach Abs. 1 Satz 3 ist eine Pauschalierung für sonstige Bezüge nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ausgeschlossen, soweit der ArbG einem ArbN sonstige Bezüge von mehr als 1 000 € im Kj. gewährt. Für die Pauschalierung bei Nacherhebung von LSt gem. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 gilt die Grenze nicht.

1 000-€-Grenze: Die Pauschalierungsgrenze beträgt 1 000 €. Die Grenze gilt für den einzelnen ArbN, schränkt also die Pauschalierungsmöglichkeit für andere ArbN so lange nicht ein, wie die verbleibende Gruppe bei der jeweiligen Zahlung der sonstigen Bezüge das Tatbestandsmerkmal „größere Zahl von Fällen“ noch erfüllt (*Krüger in Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 40 Rz. 6). Die Pauschalierung ist nur für den Teil der sonstigen Bezüge ausgeschlossen, der 1 000 € übersteigt; der die Grenze übersteigende Teilbetrag der sonstigen Bezüge sowie weitere in dem Kj. gewährte sonstige Bezüge unterliegen der Regelbesteuerung.

Bei der Berechnung der Pauschalierungsgrenze sind alle sonstigen Bezüge zu berücksichtigen. Eine Ausnahme lässt die FinVerw. (R 40.2 Abs. 2 LStR) für die nach Abs. 2 pauschal besteuerten Bezüge zu.

Prüfungspflicht des Arbeitgebers: Anhand der Aufzeichnungen auf dem Lohnkonto hat der ArbG vor jedem Pauschalierungsfall zu prüfen, ob der Gesamtbetrag der pauschal besteuerten sonstigen Bezüge die Pauschalierungsgrenze überschreitet (R 40 Abs. 2 LStR; § 4 Abs. 2 Nr. 8 Satz 1 LStDV).

Arbeitsplatzwechsel: Wechselt der ArbN den Arbeitsplatz, kann der neue ArbG den Höchstbetrag erneut in voller Höhe in Anspruch nehmen, da die Pauschalierungsgrenze zwar auf den ArbN abstellt, aber die Erhebungstechnik der LStPauschalierung arbeitgeberbezogen ist. Auf diese Weise für den einzelnen ArbN entstehende zusätzliche Steuervorteile sind im Interesse des vereinfachten Verfahrens hinzunehmen. Wechselt indes nur der Inhaber des Betriebs (zB Betriebsveräußerung, Wechsel der Rechtsform, Gesamtrechtsnachfolge), darf der Rechtsnachfolger oder Betriebsübernehmer die Pauschalierungsgrenze nicht erneut ausschöpfen; er tritt insoweit in die Rechtsstellung des vorherigen ArbG ein.

30 IV. Berechnung der pauschalen Lohnsteuer durch den Arbeitgeber (Abs. 1 Satz 4)

Abs. 1 Satz 4 erlegt dem ArbG die Verpflichtung auf, dem Antrag auf Zulassung der Pauschalierung (s. Anm. 15) eine Berechnung beizufügen, aus der sich der durchschnittliche StSatz unter Zugrundelegung der durchschnittlichen Jahresarbeitslöhne und der durchschnittlichen JahresLSt in jeder StKlasse für die ArbN ergibt, denen pauschal zu besteuernde Bezüge gewährt werden sollen oder gewährt worden sind.

Beifügung der Steuerberechnung durch den Arbeitgeber: Die Verpflichtung des ArbG, dem Pauschalierungsantrag die Berechnung des Durchschnittsteuersatzes beizufügen, ist eine materiell-rechtl. Voraussetzung der Pauschalierung. Legt der ArbG bis zur Entsch. des FA keine Berechnung vor, kann das FA die Pauschalierungsgenehmigung versagen; es ist nicht verpflichtet, den Durchschnittsteuersatz von Amts wegen zu ermitteln. Hat das FA die Pauschalierung wegen fehlender Berechnung nicht zugelassen, ist das Nachreichen einer Berechnung als neuer Antrag zu werten.

Nach einer Lohnsteueraußenprüfung ist die Vorlage einer Berechnung durch den ArbG entbehrlich, sofern der Betriebsprüfer die Berechnung bereits vorgenommen hat; hier reicht die Bezugnahme auf den Prüfungsbericht aus (aA für den aufgrund einer Ap. ergehenden Pauschalierungsbescheid *Thomas*, DStR 1992, 837 [839]).

Berechnungsverfahren: Der Berechnung müssen zu entnehmen sein:

- ▶ *der Durchschnittsteuersatz* (= Bruttosteuersatz) als Erg. der Berechnung. Der Durchschnittsteuersatz ist nicht mit dem Pauschsteuersatz des Abs. 1 Satz 1 identisch; es handelt sich um einen Hilfwert, der dem FA zur Festsetzung des Pauschsteuersatzes dient; die Ermittlung des Durchschnittsteuersatzes ist notwendige Vorstufe zur Ermittlung des StSatzes durch das BSFA (BFH v. 5.11.1982 – VI R 219/80, BStBl. II 1983, 91; BFH v. 11.3.1988 – VI R 106/84, BStBl. II 1988, 726);
- ▶ *die Berechnungsgrundlage*, nämlich die durchschnittlichen Jahresarbeitslöhne und die durchschnittliche JahresLSt, aufgeteilt nach StKlassen.

Nur diejenigen Arbeitnehmer, denen Bezüge gewährt worden sind oder gewährt werden sollen, sind in die Berechnung einzubeziehen. Auf diese Weise wird

sichergestellt, dass sich ein möglichst realistischer StSatz im Hinblick auf die Gruppe der betroffenen ArbN ergibt. Aus Vereinfachungsgründen kann nach R 40 Abs. 3 Satz 3 LStR auch eine repräsentative Auswahl zugrunde gelegt werden.

Berechnungsverfahren nach H 40.1 LStH: Die von der FinVerw. vorgesehene, aber nicht verpflichtende Berechnungsmethode entspricht dem Gesetz (BFH v. 5.11.1982 – VI R 219/80, BStBl. II 1983, 91; BFH v. 11.3.1988 – VI R 106/84, BStBl. II 1988, 726; FG Münster v. 11.12.1996 – 8 K 6360/93 L, EFG 1997, 608, rkr.). Zu Einzelheiten s. H 40.1 „Berechnung des durchschnittlichen Steuersatzes“ LStH.

Abweichende Berechnungsverfahren: Andere als das in den LStH angeführte Berechnungsverfahren sind zulässig, da sich das in den LStH vorgesehene Verfahren nicht zwingend aus den gesetzlichen Vorschriften ergibt; deshalb kann der ArbG auch verfeinerte Berechnungsmethoden wählen, die zu einem günstigeren StSatz führen (vgl. *Hartz/Meeßen/Wolf*, ABC-Führer Lohnsteuer, „Pauschalierung der Lohnsteuer“ Rz. 118 [11/2013] mit differenzierten Berechnungsbeispielen).

Kinderfreibeträge: Das Berechnungsverfahren nach den LStH berücksichtigt kindbedingte Belastungen der ArbN nicht. Kinderfreibeträge sind nicht in die Berechnung einzubeziehen; insoweit kann der ArbG auch nicht eine von den LStH abweichende Berechnung vornehmen. Dies ist durch die Besonderheiten bei der Erhebung pauschaler LSt gerechtfertigt. Darin liegt wegen des arbeitgeberbezogenen Verfahrens und des Pauschalierungswahlrechts kein Verstoß gegen Art. 6 GG (BFH v. 26.7.2007 – VI R 48/03, BStBl. II 2007, 844).

Einstweilen frei.

31

C. Erläuterungen zu Abs. 2: Lohnsteuerpauschalierung mit festen Steuersätzen

I. Regelungsinhalt des Abs. 2

32

Abs. 2 eröffnet die Möglichkeit zur Pauschalierung für bestimmte sonstige Bezüge mit einem StSatz von 25 % (Satz 1 Nr. 1–7) und für Sachbezüge in Form der unentgeltlichen oder verbilligten Beförderung des ArbN zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte und Zuschüsse des ArbG bei Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4) und diesen gleichgestellten Wegen zu einer typischerweise arbeitstäglich aufgesuchten Übernahmestelle oder eines weiträumigen Tätigkeitsgebiets (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3) mit einem StSatz von 15 % (Satz 2 Nr. 1). Ferner kann der ArbG die Pauschalversteuerung mit einem StSatz von 25 % anstelle der StFreiheit nach § 3 Nr. 15 durchführen, allerdings nur einheitlich für alle dort genannten Bezüge eines Kj., aber auch, wenn die Bezüge dem ArbN nicht zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden (Satz 2 Nr. 2). Macht der ArbG von der Pauschalierungsmöglichkeit Gebrauch, unterbleibt für diese pauschal besteuerten Bezüge eine Minderung der nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 und Abs. 2 abziehbaren WK. Ebenfalls mit einem StSatz von 25 % können die geldwerten Vorteile für die Freifahrtberechtigungen, die Soldaten nach § 30 Abs. 6 SG erhalten, pauschal besteuert werden. Für diese pauschal besteuerten Bezüge unterbleibt eine Minderung der nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 sowie Nr. 5 Satz 6 abziehbaren WK. Ein sachlicher Grund für die unterschiedlichen StSätze ist nicht ersichtlich. Die Pauschalierung in den Fall-

gestaltungen des Abs. 2 erfordert keine Zulassung durch das FA (BFH v. 24.9.2015 – VI R 69/14, BStBl. II 2016, 176). Auch kommt es nicht darauf an, ob die Zuwendungen in einer größeren Zahl von Fällen gewährt werden; die Pauschalierung ist also nicht von der Betriebsgröße abhängig. Die Pauschalierungssätze sind gesetzlich als Bruttosteuersatz festgeschrieben. Bei den Pauschalierungsmöglichkeiten mit einem StSatz von 25 % sollte bei der Prüfung des Pauschalierungswahlrechts bedacht werden, dass der Pauschalsteuersatz höher liegt als der Eingangssteuersatz der ESt im Regelbesteuerungsverfahren. Damit tritt eine StMehrbelastung ein, sofern der individuelle StSatz des ArbN niedriger ist als der Pauschalsteuersatz. Dies wirkt sich insbes. dann aus, wenn der ArbG die StLast auf den ArbN überwälzt (s. Anm. 54, auch zu verfassungsrechtl. Fragen) oder die Einkünfte unterhalb des Existenzminimums liegen.

33 II. Verhältnis von Abs. 2 zu Abs. 1

Abs. 2 Satz 1 bestimmt, dass die Pauschalierung mit einem StSatz von 25 % „abweichend von Absatz 1“ erfolgen kann.

Wahlrecht des Arbeitgebers für Abs. 1 oder Abs. 2: Der ArbG kann bei den in Abs. 2 genannten sonstigen Bezügen die pauschale LSt anstatt mit dem festen StSatz des Abs. 2 auch auf Antrag mit Genehmigung des FA nach Abs. 1 pauschal versteuern (*Stickan* in *LBP*, § 40 Rz. 17, 48 [6/2015]; *Thürmer* in *Brandis/Heuermann*, § 40 Rz. 86 [6/2020]; *Eisgruber* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 40 Rz. 18). Dem ArbG steht ein Wahlrecht zu, sofern die Pauschalierung nach Abs. 1 zu einem günstigeren StSatz führt (aA noch *Trzaskalik* in *KSM*, § 40 Rz. B 1 [4/2003]: Abs. 2 ist *lex specialis*).

Keine Umrechnung auf Nettosteuersatz: Die festen StSätze des Abs. 2 sind nicht auf einen Nettosteuersatz hochzurechnen. Abs. 2 verweist nicht auf Abs. 1 Satz 2.

Keine Geltung der Pauschalierungsgrenze des Abs. 1 Satz 3: Die Pauschalierungsgrenze von 1000 € für sonstige Bezüge nach Abs. 1 Satz 3 gilt für die nach Abs. 2 besteuerten Bezüge nicht; zur Anrechnung der nach Abs. 2 pauschal besteuerten Bezüge auf die Pauschalierungsgrenze nach Abs. 1 s. Anm. 29.

34 Einstweilen frei

III. Lohnsteuerpauschalierung mit 25 % bei bestimmten Bezügen (Abs. 2 Satz 1)

1. Arbeitstäglich Abgabe von Mahlzeiten an den Arbeitnehmer (Abs. 2 Satz 1 Nr. 1)

35 a) Tatbestandsvoraussetzungen

Pauschalierungsfähige Mahlzeitengestellungen: Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 ermöglicht eine Pauschalierung mit 25 % für die Fälle, dass

- arbeitstäglich Mahlzeiten im Betrieb an die ArbN unentgeltlich oder verbilligt abgegeben werden oder
- Barzuschüsse für die unentgeltliche oder verbilligte Mahlzeitenabgabe an ein anderes Unternehmen geleistet werden.

Arbeitstäglich muss die Abgabe der Mahlzeiten erfolgen. Bei nur gelegentlicher Mahlzeitengestellung kann nicht nach Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 pauschal versteuert werden. Nicht erforderlich ist, dass jeder ArbN arbeitstäglich eine Mahlzeit einnimmt, es reicht aus, wenn der ArbG generell Mahlzeiten an alle ArbN abgibt und den ArbN die Teilnahme am Essen offensteht. Auch mehr als eine Mahlzeit pro Arbeitstag kann pauschal versteuert werden; dies ergibt sich aus dem Gesetzeswortlaut („Mahlzeiten“).

Mahlzeiten sind alle Speisen und Lebensmittel, die ublicherweise der Ernährung dienen, einschließlich der dazu ublichen Getränke (BFH v. 21.3.1975 – VI R 94/72, BStBl. II 1975, 486; BFH v. 7.11.1975 – VI R 174/73, BStBl. II 1976, 50; H 8.1 Abs. 7 LStH).

Abgabe nur an betriebsangehörige Arbeitnehmer: Nur an ArbN des pauschal-versteuernden ArbG darf die Abgabe der Mahlzeiten erfolgen. Maßgeblich ist das Bestehen eines Arbeitsverhältnisses.

Unentgeltlich oder verbilligt muss die Abgabe erfolgen; verbilligt ist die Abgabe, wenn das vom ArbN zu entrichtende Entgelt bei der Berechnung nach § 8 Abs. 2 Satz 6 iVm. § 2 SvEV unter dem Sachbezugswert, bei der Bewertung nach § 8 Abs. 3 unter dem Endpreis vergleichbarer Mahlzeiten liegt.

Barzuschüsse an andere Unternehmen für Mahlzeitengestellung: Die Pauschalierungsmöglichkeit ist nicht davon abhängig, dass die Mahlzeiten im Betrieb des ArbG abgegeben werden. Die Zuschüsse können auch an (einen oder mehrere) Gastronomiebetrieb(e) außerhalb des Unternehmens gewährt werden. „Barzuschuss“ setzt nach dem Wortlaut die Gewährung einer Geldleistung an das andere Unternehmen voraus. Als Barzuschuss ist jedoch nicht nur die Erstattung eines bestimmten Geldbetrags anzusehen, auch die Abgabe von Essensmarken oder -gutscheinen an die ArbN zur Einlösung bei anderen Unternehmen kann nach Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 pauschal versteuert werden (glA Thürmer in *Brandis/Heuermann*, § 40 Rz. 87 [6/2020]), sofern die Mahlzeit mit dem maßgebenden Sachbezugswert zu bewerten oder der Verrechnungswert der Essensmarken anzusetzen ist (R 40 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 LStR). Die Einlösung der Essensmarken oder -gutscheine durch das andere Unternehmen steht der unmittelbaren Gewährung eines Zuschusses gleich. Die Bereitstellung von Räumen oder Einrichtungsgegenständen ist kein Zuschuss iSd. Abs. 2 Satz 1 Nr. 1. Barzuschüsse an ArbN können nicht nach Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 pauschaliert werden; nach dem eindeutigen Wortlaut muss der Zuschuss an ein anderes Unternehmen gewährt werden.

Verhältnis zu § 8 Abs. 3: Erfüllt die Abgabe der Mahlzeiten die Tatbestandsvoraussetzungen des § 8 Abs. 3 Satz 1 (zB der ArbG ist Gastwirt), kann der ArbG wählen, ob er nach Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 pauschal versteuern oder ob er das Regelbesteuerungsverfahren durchführen will, um in den Genuss der StVergunstigung des § 8 Abs. 3 (sog. Rabatffreibetrag) zu kommen (glA Thürmer in *Brandis/Heuermann*, § 40 Rz. 14 [6/2020]). Wird der Freibetrag des § 8 Abs. 3 Satz 2 überschritten, kann der ArbG den darüber hinausgehenden Betrag pauschal versteuern (*Krüger in Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 40 Rz. 12).

Bemessungsgrundlage: Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage für den Pauschsteuersatz vgl. R 40.2 Abs. 1 Nr. 1 LStR; s. auch § 8 Anm. 165.

36 **b) Mahlzeiten sind nicht als Lohnbestandteile vereinbart (Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Satz 2)**

Die Pauschalierung ist nach Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 ausgeschlossen, wenn die Mahlzeiten als Lohnbestandteile vereinbart sind. Diese Regelung hat lediglich klarstellende Bedeutung; als Lohnbestandteil gewährte Mahlzeiten gehören zum laufenden Arbeitslohn, so dass eine Pauschalversteuerung nicht in Betracht kommt. Auch Abs. 1 ist nicht anwendbar, da es sich nicht um einen sonstigen Bezug handelt.

37 **2. Mahlzeitengestellung bei Auswärtstätigkeit (Abs. 2 Satz 1 Nr. 1a)**

Abs. 2 Satz 1 Nr. 1a ermöglicht eine Pauschalierung mit 25 %, wenn

- der ArbG oder auf seine Veranlassung ein Dritter
- den ArbG
- anlässlich einer beruflichen Tätigkeit außerhalb seiner Wohnung und ersten Tätigkeitsstätte
- Mahlzeiten zur Verfügung stellt, die nach § 8 Abs. 2 Sätze 8 und 9 mit dem Sachbezugswert anzusetzen sind.

Mahlzeitengestellung durch Arbeitgeber oder Dritten: Begünstigt sind nur die Mahlzeiten, die entweder der ArbG selbst oder auf dessen Veranlassung ein Dritter zur Verfügung stellt. Eine arbeitgeberseitige Verköstigung erfordert, dass der ArbN die Mahlzeiten durch eine betriebliche Einrichtung des ArbG erhält. Da die Pauschalierungsmöglichkeit an eine Auswärtstätigkeit anknüpft, kann diese Voraussetzung nur erfüllt sein, wenn der ArbG am Ort der Auswärtstätigkeit selbst eine Verpflegungsmöglichkeit bereitstellt, zB die Kantine in einem Schulungszentrum. Ein Dritter überlässt die Mahlzeit auf Veranlassung des ArbG, wenn er mit der Verköstigung des ArbN durch den ArbG beauftragt ist. Dies gilt unabhängig davon, ob der ArbG dem Dritten die Kosten für die Verpflegung ersetzt oder dieser die Kosten selbst zu tragen hat. Übernimmt der Dritte die Kosten der Verpflegung, handelt sich um Arbeitslohn, der durch einen Dritten gewährt wird.

Abgabe nur an betriebsangehörige Arbeitnehmer: Nur an ArbN des pauschal versteuernden ArbG darf die Abgabe der Mahlzeiten erfolgen. Erforderlich ist ein Arbeitsverhältnis im strechtl. Sinne.

Auswärtstätigkeit: Die Pauschalierung ist nur möglich, wenn die Mahlzeitengestellung außerhalb der Wohnung des ArbN und außerhalb dessen erster Tätigkeitsstätte erfolgt. Begünstigt ist also nur die Mahlzeitengestellung bei einer Auswärtstätigkeit. Für die Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte ist die Begriffsbestimmung des § 9 Abs. 4 maßgeblich.

Ansatz des Sachbezugswerts: Die Pauschalierung ist auf die Mahlzeitengestellungen beschränkt, bei denen nach § 8 Abs. 2 Sätze 8 und 9 die Besteuerung mit dem Sachbezugswert erfolgt. Durch die Verweisung auf § 8 Abs. 2 Satz 8 ist eine Pauschalierung von Mahlzeitengestellungen ausgeschlossen, wenn der Wert der einzelnen Mahlzeit 60 € übersteigt. Der Gesetzgeber geht bei Überschreiten der Wertgrenze von einem sog. Belohnungssessen aus (BTDrucks. 17/10774), das grds. im Regelbesteuerungsverfahren der LSt zu unterwerfen ist. Allerdings ist insoweit eine Pauschalierung nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 nicht ausgeschlossen. Ist die Grenze von 60 € unterschritten, ist der Wert der Mahlzeit nach § 8 Abs. 2 Satz 8 mit den

Sachbezugswerten anzusetzen, die sich nach der SvEV ergeben. Die Besteuerung und damit die Notwendigkeit einer Pauschalierung entfällt, wenn nach § 8 Abs. 2 Satz 8 der Ansatz des Sachbezugswerts für Zwecke der Besteuerung unterbleiben kann. Dies ist der Fall, wenn der ArbN für die auswärtige Tätigkeit eine Verpflegungspauschale beanspruchen könnte, die den Wert des stpfl. Sachbezugswerts übersteigt. Das bedeutet: Eine Pauschalversteuerung kommt vor allem in Betracht, wenn die Voraussetzungen für eine Verpflegungspauschale nicht erfüllt sind, weil zB die Mindestabwesenheitsdauer von acht Stunden nicht erreicht ist, oder es an einem Nachweis für die Anwendbarkeit der Verpflegungspauschale fehlt.

Barzuschüsse nicht begünstigt: Im Gegensatz zur Pauschalierung bei arbeitstäglichem Abgabe von Mahlzeiten an ArbN nach Satz 1 Nr. 1 ist die Gewährung von Barzuschüssen an ArbN für auswärtige Verpflegung ebenso wenig begünstigt wie die Gewährung von Zuschüssen an andere Unternehmen, die den ArbN beköstigen. Allerdings steht es der Pauschalierung nicht entgegen, wenn der ArbG dem Dritten mit der Beköstigung beauftragt und der Dritte dem ArbG die Kosten hierfür in Rechnung stellt.

Bemessungsgrundlage der pauschalen LSt ist der auf die jeweilige Mahlzeit entfallende Sachbezugswert.

3. Arbeitslohn aus Anlass von Betriebsveranstaltungen (Abs. 2 Satz 1 Nr. 2) 38

Der ArbG kann Zuwendungen aus Anlass von Betriebsveranstaltungen (§ 19 Abs. 1 Nr. 1a) mit einem StSatz von 25 % pauschal versteuern.

Begriff der Betriebsveranstaltung: Zuwendungen aus Anlass von Betriebsveranstaltungen an den ArbN und seine Begleitpersonen gehören grds. zu den Einnahmen des ArbN aus nichtselbständiger Arbeit. Dies stellt § 19 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 seit dem VZ 2015 ausdrücklich klar und definiert zugleich den Begriff der Betriebsveranstaltung als Veranstaltung auf betrieblicher Ebene mit gesellschaftlichem Charakter. Diese Legaldefinition ist auch für Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 maßgeblich. Nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit gehören Zuwendungen, die die Freigrenze des § 19 Abs. 1 Nr. 1a Satz 3 nicht übersteigen. Soweit die Freigrenze überschritten ist, findet Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Anwendung.

Freibetrag für Betriebsveranstaltungen von 110 €: § 19 Abs. 1 Nr. 1a sieht je ArbN und Betriebsveranstaltung einen Freibetrag von 110 € vor. Dieser Betrag ist – bis zum VZ 2014 als verwaltungsseitig geschaffene Freigrenze – seit der Euro-Einführung ab dem VZ 2002 unverändert; die noch im Gesetzentwurf (BRDrucks. 432/14, 53) geplante Anhebung auf 150 € ist nicht Gesetz geworden. Mit der gesetzlichen Regelung gibt es auch für die Rspr. keine Möglichkeit mehr, die Höhe des Betrags durch Richterrecht anzuheben. Bei der Freibetragsberechnung sind nur die Aufwendungen zu berücksichtigen, die geeignet sind, beim ArbN einen geldwerten Vorteil auszulösen. Dazu gehören nach § 19 Abs. 1 Nr. 1a entgegen der bis zum VZ 2014 von der Rspr. vertretenen Ansicht (BFH v. 16.5.2013 – VI R 93/10, BFH/NV 2014, 14; BFH v. 16.5.2013 – VI R 94/10, BFH/NV 2013, 1846; BFH v. 16.5.2013 – VI R 95/10, BFH/NV 2014, 16; BFH v. 16.5.2013 – VI R 96/10, BFH/NV 2014, 18; BFH v. 16.5.2013 – VI R 7/11, BFH/NV 2013, 1848; vgl. auch BMF v. 14.10.2015 – IV C 5 - S 2332/15/10001, BStBl. I 2015, 832) alle Aufwendungen des ArbG einschließlich der USt unabhängig davon, ob sie einzelnen ArbN individuell zurechenbar sind oder ob es sich um einen rechnerischen Anteil an den Kosten der Betriebsveranstaltung handelt, die der ArbG gegenüber Dritten

für den äußeren Rahmen der Betriebsveranstaltung aufwendet. Da das Gesetz nur die Einbeziehung der Aufwendungen gegenüber Dritten vorsieht, sind betriebsinterne Leistungen zB für die Organisation, Planung oder Einsatz von Personal nicht anzusetzen. Aufwendungen, die auf die Begleitpersonen der ArbN entfallen, sind nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 5 in die Berechnung einzubeziehen. Die Qualifikation einer Veranstaltung als Betriebsveranstaltung und die Anwendung des Freibetrags erfordert nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 3 zusätzlich, dass die Teilnahme allen Angehörigen des Betriebs oder eines Betriebsteils (vgl. BFH v. 4.8.1994 – VI R 61/92, BStBl. II 1995, 59) offensteht (sog. vertikale Beteiligung; FG Münster v. 20.2.2020 – 8 K 32/19, EFG 2020, 682, rkr.; FG Köln v. 27.1.2022 – 6 K 2175/20, BeckRS 2022,8135, Rev. VI R 5/22). Nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 4 kann die StBefreiung nur für zwei Betriebsveranstaltungen jährlich in Anspruch genommen werden. Maßgeblich ist dabei eine arbeitnehmerbezogene Betrachtung (BRDrucks. 432/14, 53). Wird der Freibetrag überschritten, liegt in voller Höhe stpfl. Arbeitslohn vor, der pauschalierungsfähig ist. Dies gilt auch, wenn der Freibetrag nicht zur Anwendung kommt, weil die Voraussetzungen von § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Sätze 3 oder 4 nicht erfüllt sind; auch bei Nichteinhaltung der zusätzlichen Voraussetzungen der StBefreiung liegt eine Betriebsveranstaltung iSv. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 1 und damit auch iSv. Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 vor. Bei einer gemischt veranlassten Betriebsveranstaltung, die sowohl Elemente einer Betriebsveranstaltung als auch einer sonstigen betrieblichen Veranstaltung enthält, kommt eine Aufteilung der Aufwendungen in Betracht. Für die Beurteilung, ob die 110 €-Grenze überschritten ist, kommt es dann allein auf den auf die Betriebsveranstaltung entfallenden Anteil an (BFH v. 30.4.2009 – VI R 55/07, BStBl. II 2009, 726).

Aus Anlass und nicht nur bei Gelegenheit einer Betriebsveranstaltung muss der Arbeitslohn gewährt werden, dh., die Zuwendung muss im sachlichen Zusammenhang mit der Betriebsveranstaltung stehen. Dieser Zusammenhang ist stets gegeben bei Zuwendungen, die durch die Betriebsveranstaltung ausgelöst werden (zB Tombolagewinne, Gewährung von Speisen und Getränken). Auch Zuwendungen aus Anlass einer betrieblichen Weihnachtsfeier stehen im Zusammenhang mit einer Betriebsveranstaltung, jedenfalls sofern es sich um typische Weihnachtsgeschenke handelt. Der Pauschalierung steht nicht entgegen, wenn die Betriebsveranstaltung durch ein besonderes betriebliches Ereignis veranlasst ist (zB Geburtstag des Betriebsinhabers, Geschäftsjubiläum). Der Gesetzeswortlaut stellt nicht auf den Anlass der Betriebsveranstaltung, sondern nur darauf ab, ob die Zuwendung im Zusammenhang mit der Betriebsveranstaltung steht (vgl. FG Ba.-Württ. v. 31.10.1990 – XII K 160/86, EFG 1991, 278, rkr.). Die Pauschalierung nach Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 ist jedoch ausgeschlossen, wenn der ArbG nur die Gelegenheit der Betriebsveranstaltung nutzt, um einzelnen ArbN Zuwendungen zu machen; zB Auszahlung von Tantiemen, Prämierung von Verbesserungsvorschlägen (FG Ba.-Württ. v. 31.10.1990 – XII K 160/86, EFG 1991, 278, rkr.; FG München v. 17.2.2012 – 8 K 3916/08, EFG 2012, 2313, rkr.), ebenso die Übergabe von Goldmünzen an ausgesuchte ArbN in unterschiedlicher Stückzahl (BFH v. 7.11.2006 – VI R 58/04, BStBl. II 2007, 128; FG Köln v. 7.10.2004 – 15 K 5594/02, EFG 2005, 609, rkr.; LSG Nds.-Bremen v. 25.9.2009, BB 2010, 180; glA *Thürmer in Brandis/Heuermann*, § 40 Rz. 97 [6/2020]). Zur Abgrenzung wird man regelmäßig darauf abstellen können, ob die Zuwendung auch ohne die Durchführung der Betriebsveranstaltung gewährt worden wäre (glA *Offerhaus*, StBp. 1991, 143).

Barzuwendungen, die anlässlich der Betriebsveranstaltung gemacht werden, können pauschal versteuert werden, wenn es sich um Zehrgeld handelt, das zum Ver-

brauch im Rahmen der Betriebsveranstaltung bestimmt ist. Gleiches gilt für Bargeldbeträge, die anlässlich einer Betriebsfeier unter den ArbN verlost werden (FG Münster v. 7.10.2003 – 13 K 6659/00, EFG 2004, 203, rkr.); allerdings darf es sich nicht um garantierte Gewinne handeln, dh., der weit überwiegende Teil der Lose darf nicht zu einem Gewinn führen. Darüber hinausgehende, insbes. personenbezogene Geldgeschenke werden von der Pauschalierungsmöglichkeit nach Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 nicht erfasst, können aber nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 pauschal versteuert werden (BFH v. 7.2.1997 – VI R 3/96, BStBl. II 1997, 365). Auch Zahlungen, die der ArbG zum Ausgleich für die Nichtteilnahme an einer Betriebsveranstaltung gewährt, können nicht nach Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 pauschal versteuert werden (FG München v. 24.9.2010 – 8 K 2633/08, EFG 2011, 138, rkr.).

4. Gewährung von Erholungsbeihilfen durch den Arbeitgeber (Abs. 2 Satz 1 Nr. 3) 39

Als Sach- oder Barzuwendungen gewährte Erholungsbeihilfen bilden grds. stpfl. Arbeitslohn, der unter den Voraussetzungen des Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 durch den ArbG pauschal versteuert werden kann. Im Hinblick auf die heute vielfach übliche Gewährung von Sonderzuwendungen, zB Urlaubsgeld, und die geringe Höhe der begünstigten Leistungen wird die Beibehaltung der Pauschalierungsmöglichkeit zu Recht als überholt kritisiert (FG Köln v. 4.6.1996 – 7 K 4967/93, EFG 1997, 110, rkr.).

Begriff der Erholungsbeihilfe: Eine Legaldefinition des Begriffs der Erholungsbeihilfe gibt es nicht. Wird die Erholungsbeihilfe in Form einer Barzuwendung gewährt, bedarf es der Abgrenzung zu anderen, nicht pauschalierungsfähigen Zuwendungen, insbes. zum Urlaubsgeld. Es gilt: Eine Erholungsbeihilfe muss als solche bezeichnet sein. Sie muss zweckgebunden gewährt werden, dh., sie darf ausschließlich zur Förderung der Erholung der ArbN verwendet werden. Dies ist vor allem eine Nachweisfrage. Nicht Voraussetzung der Pauschalierung ist, dass der ArbN bedürftig ist (FG Köln v. 4.6.1996 – 7 K 4967/93, EFG 1997, 110, rkr.). Damit unterscheidet sich die Erholungsbeihilfe von anderen Beihilfen, die wegen Hilfsbedürftigkeit gewährt werden und ausnahmsweise bis zu 600 € im Kj. stfrei sein können (R 3.11 Abs. 2 Satz 4 LStR).

Personenbezogene Höchstbeträge: Die Pauschalierungsmöglichkeit nach Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 ist durch Höchstbeträge eingeschränkt. Die Erholungsbeihilfen dürfen insgesamt im Kj. nicht übersteigen:

- 156 € für den ArbN,
- 104 € für dessen Ehegatten/Lebenspartner,
- 52 € für jedes Kind.

Nach dem Gesetzeswortlaut gelten die Höchstbeträge für den ArbN, seinen Ehegatten/Lebenspartner und die Kinder gesondert, es dürfte also kein Gesamthöchstbetrag gebildet werden (so R 40.2 Abs. 3 LStR). Da eine gesonderte Ermittlung nach Familienangehörigen kaum praktikabel ist, ist es sachgerecht, aus den Einzelbeträgen einen „Familienhöchstbetrag“ nach Anzahl der Familienmitglieder zu bilden (ebenso *Trzaskalik* in *KSM*, § 40 Rz. C 7 [4/2003]; aA *Krüger* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 40 Rz. 15; *Thürmer* in *Brandis/Heuermann*, § 40 Rz. 101 [6/2020]). Übersteigen die Erholungsbeihilfen den zulässigen Höchstbetrag, muss die Besteuerung in voller Höhe entweder im Regelbesteuerungsverfahren oder pauschal nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 erfolgen (R 40.2 Abs. 3 LStR; ebenso *Krüger* in

Schmidt, 41. Aufl. 2022, § 40 Rz. 15; *Thürmer* in *Brandis/Heuermann*, § 40 Rz. 101 [6/2020]). Da die Höchstbeträge personengebunden sind, ist bei der Feststellung, ob der Höchstbetrag überschritten ist, vom jeweiligen ArbN und nicht von der Gesamtzahl der ArbN auszugehen.

Ermittlung des Höchstbetrags bei Sachbezügen: Gewährt der ArbG die Erholungsbeihilfe in Form von Sachzuwendungen (zB durch Zurverfügungstellung von Unterkünften), sind für die Berechnung des Höchstbetrags die üblichen Endpreise des Abgabeorts anzusetzen (§ 8 Abs. 2 Satz 1); die amtlichen Sachbezugswerte nach § 8 Abs. 2 Satz 2 kommen nicht zur Anwendung.

In demselben Kalenderjahr dürfen die Höchstbeträge nicht überschritten werden. Eine Verteilung der Erholungsbeihilfen auf mehrere Kj. ist auch dann nicht zulässig, wenn die Beihilfe nur alle zwei oder drei Jahre gezahlt wird (BFH v. 14.3.1958 – VI 104/57 U, BStBl. III 1958, 257).

Sicherstellung der Beihilfenverwendung zu Erholungszwecken: Gemäß Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Halbs. 2 muss die Verwendung der Beihilfe zu Erholungszwecken durch den ArbG sichergestellt werden. Die Durchführung einer Urlaubsreise oder eine Ortsveränderung ist nicht erforderlich. Der Nachweis über die Verwendung der Beihilfe ist für den ArbG insbes. bei Barzuwendungen nur schwer zu führen. Das Recht auf freie Entfaltung der Persönlichkeit setzt den Nachweisanforderungen gegenüber dem ArbN über die Mittelverwendung Grenzen. Es kann weder vom ArbG noch vom ArbN verlangt werden, die Verwendung der Erholungsbeihilfe (zB während einer Reise) bestimmten Ausgaben zuzuordnen. Ob der Nachweisanforderung genügt ist, lässt sich nur im Einzelfall feststellen; idR reicht es aus, wenn der ArbG die Erholungsbeihilfe mit der Bestimmung und Verpflichtung übergibt, sie für Erholungszwecke zu verwenden. Ebenso kann sich der ArbG durch eine entsprechende (schriftliche) Erklärung des ArbN absichern. Auch ein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen Erholungsmaßnahme und Auszahlung der Beihilfe kann ausreichen (vgl. FG Köln v. 4.6.1996 – 7 K 4967/93, EFG 1997, 110, rkr.; enger BFH v. 19.9.2012 – VI R 55/12, BStBl. II 2013, 398). Erforderlich ist nach Ansicht des BFH ein Mindestmaß der Vergewisserung über den Verwendungszweck; der ArbG muss feststellen können, ob die Mittel tatsächlich für Erholungszwecke verwendet wurden.

40 Einstweilen frei

5. Zahlung von Vergütungen für Verpflegungsmehraufwendungen (Abs. 2 Satz 1 Nr. 4)

41 a) Tatbestandsvoraussetzungen der Pauschalierung von Vergütungen für Verpflegungsmehraufwendungen

Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 lässt die Pauschalierung der LSt mit einem Pauschsteuersatz von 25 % zu (Pauschalierungswahlrecht), soweit der ArbG Vergütungen für Verpflegungsmehraufwendungen anlässlich einer Tätigkeit im Sinne des § 9 Absatz 4a Satz 2 oder Satz 4 zahlt, soweit die Vergütungen die nach § 9 Abs. 4a Satz 3, 5 und 6 zustehenden Pauschalen um nicht mehr als 100 Prozent übersteigen. Es bedarf keines Antrags oder einer Genehmigung durch das FA.

Anlässlich einer Tätigkeit iSd. § 9 Abs. 4a Sätze 2 oder 4 müssen die Zahlungen des ArbG erfolgen. Mit dieser Bezugnahme ist der sachliche Anwendungsbereich der Pauschalierungsmöglichkeit nach Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 bestimmt. Die Pauscha-

lierung ist danach in allen Fällen einer mehr als achtstündigen (s. Anm. 42) beruflichen Tätigkeit außerhalb der Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte des ArbN zulässig (sog. auswärtige berufliche Tätigkeit, § 9 Abs. 4a Satz 2; zum Begriff s. auch H 9.4 LStH). Eine Auswärtstätigkeit liegt auch vor, wenn der ArbN bei seiner individuellen Tätigkeit über keine erste Tätigkeitsstätte verfügt (§ 9 Abs. 4a Satz 4), er also zB typischerweise nur an ständig wechselnden Tätigkeitsstätten oder auf einem Fahrzeug tätig wird (zB bei Springertätigkeit oder bei Taxi- oder Busfahren).

Vergütungen sind Geldleistungen, die der ArbG an den ArbN zahlt.

- ▶ *Barlohnnumwandlung unzulässig*: Obwohl die gesetzliche Regelung anders als in verschiedenen Pauschalierungsfällen des Abs. 2 Satz 2 nicht ausdrücklich das Zusätzlichkeitserfordernis (s. Anm. 5a) enthält, kommt eine Pauschalierung nur für Zahlungen in Betracht, die der ArbG zusätzlich zum geschuldeten Arbeitslohn erbringt. Dies folgt daraus, dass die Zahlungen dem Ausgleich der dem ArbN durch die konkrete Auswärtstätigkeit im Einzelfall entstehenden Mehraufwendungen dienen sollen.
- ▶ *Sachbezugswerte*: Aus Praktikabilitätsgründen sollten den Barvergütungen die Sachbezugswerte gleichgestellt werden, die beim ArbN für Mahlzeiten, die er auf Dienstreisen vom ArbG oder auf dessen Veranlassung von Dritten erhält, als Arbeitslohn zu erfassen sind (Goydke, DStZ 1997, 65).

Steuerpflicht der Vergütungen: Da die Vergütungen für Verpflegungsmehraufwendungen sowohl bei ArbN im öffentlichen als auch außerhalb des öffentlichen Dienstes nach § 3 Nr. 13 bzw. § 3 Nr. 16 bis zur Höhe der Pauschbeträge nach § 9 Abs. 4a stfrei sind (Freibetrag), entsteht eine StPflcht erst, wenn diese Pauschbeträge überschritten sind. Nur die die Pauschbeträge übersteigenden Zahlungen sind stpfl. Dementsprechend setzt die Pauschalierungsmöglichkeit erst mit Überschreiten der Freibeträge ein.

- ▶ *Inlandstätigkeit*: Bei einer Tätigkeit im Inland können stfrei gem. § 9 Abs. 4a gezahlt werden
 - bei einer Abwesenheit von mehr als 24 Stunden (ganztägiger Abwesenheit) ein Pauschbetrag von 28 €,
 - bei einer Abwesenheit von weniger als 24 Stunden, aber mindestens 8 Stunden, ein Pauschbetrag von 14 €,
 - bei An- und Abreisetagen ist ebenfalls ein Pauschbetrag von 14 € anzusetzen.
- ▶ *Auslandstätigkeit*: Da Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 ausdrücklich auch auf § 9 Abs. 4a Satz 5 verweist, bestimmt sich die Höhe stfreier Vergütungen nach den von der FinVerw. aufgrund der Ermächtigung des § 9 Abs. 4a Satz 5 festgesetzten Beträgen für Auslandstagegelder, deren Höhe jeweils in BMF-Schreiben bekannt gegeben wird. Es können stfrei gezahlt werden
 - bei einer Abwesenheit von mehr als 24 Stunden 120 % des höchsten Auslandstagegelds,
 - bei einer Abwesenheit von weniger als 24 Stunden, aber mehr als 8 Stunden, 80 % des höchsten Auslandstagegelds,
 - bei An- und Abreisetagen ist ebenfalls ein Pauschbetrag von 80 % des höchsten Auslandstagegelds anzusetzen.
- ▶ *Abwesenheit unter 8 Stunden*: Da eine stfreie Zahlung von Vergütungen für Verpflegungsmehraufwendungen erst bei einer Abwesenheit von mehr als 8

Stunden möglich ist, sind Vergütungen, die der ArbG bei kürzeren Abwesenheitszeiten zahlt, stpfl. Arbeitslohn. Eine Pauschalierung nach Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 ist nicht möglich. Dies folgt aus der Pauschalierungsgrenze in Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 Halbs. 2 (glA Krüger in Schmidt, 41. Aufl. 2022, § 40 Rz. 16).

- ▶ **Drei-Monats-Grenze:** Nach § 9 Abs. 4a Satz 6 kommen die Pauschalen des Satzes 3 bei einer längerfristigen vorübergehenden Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte nur für die ersten drei Monate zur Anwendung. Dementsprechend können die Pauschalen nach Ablauf von drei Monaten nicht mehr stfrei gezahlt werden. Damit scheidet eine Pauschalierung von Vergütungen für Verpflegungsmehraufwand nach Ablauf des Drei-Monats-Zeitraums aus. Dies ergibt sich aus der Verweisung auf § 9 Abs. 4a Satz 6 (Krüger in Schmidt, 41. Aufl. 2022, § 40 Rz. 16; BMF v. 25.11.2020 – IV C 5 - S 2353/19/10011, BStBl. I 2020, 1228).

Für Verpflegungsmehraufwendungen müssen die Vergütungen gezahlt werden. Der Begriff entspricht der gesetzlichen Regelung des § 9 Abs. 4a Satz 1. Dementsprechend scheidet bei anderen Vergütungen, zB von Fahrtkosten, eine Pauschalierung aus.

Bei einer doppelten Haushaltsführung (dHf.) ist die Pauschalierung ausgeschlossen, da Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 nicht auf § 9 Abs. 4a Satz 12 verweist (vgl. auch R 40.2 Abs. 1 Nr. 4 LStR; Thürmer in Brandis/Heuermann, § 40 Rz. 103 [6/2020]). Übt der ArbN am Ort der dHf. eine Auswärtstätigkeit aus, kann der ArbG im Rahmen dieser Tätigkeit stfreie Verpflegungsmehraufwand für die entsprechenden Abwesenheitszeiten zahlen. Maßgeblich für die Höhe der anzuwendenden Pauschale ist die Abwesenheit von der Wohnung am Ort der Tätigkeitsstätte.

42 b) Pauschalierungsgrenze

Nach Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 Halbs. 2 ist die Pauschalierung nur zulässig, soweit die Vergütungen des ArbG die in § 9 Abs. 4a Sätze 3, 5 und 6 genannten Pauschalen um nicht mehr als 100 % übersteigen.

Berechnung der Pauschalierungsgrenze: Da sich die Pauschalierungsgrenze an den Pauschbeträgen des § 9 Abs. 4 Sätze 3, 5 und 6 orientiert, hängt die Höhe der Pauschalierungsgrenze zum einen von der Dauer der Abwesenheit ab, zum anderen davon, ob es sich um Inlands- oder Auslandstätigkeit handelt. Zu den betragsmäßigen Grenzen bei Inlands- und Auslandstätigkeiten s. Anm. 41.

Soweit die Zahlungen die Pauschbeträge um nicht mehr als 100 % übersteigen, ist die Pauschalierung zulässig. Daraus folgt, dass bei Überschreiten der Pauschalierungsgrenze nur die die Grenze übersteigenden Beträge von der Pauschalierung ausgeschlossen und im Regelbesteuerungsverfahren zu versteuern sind. Eine Zahlung kann also zT stfrei, pauschal zu versteuern und dem Regelbesteuerungsverfahren zu unterwerfen sein. Auf die Pauschalierungsgrenze sind nur die stpfl. Zahlungen des ArbG anzurechnen.

Zusammentreffen mit anderen Vergütungen: Nach Ansicht der FinVerw. (R 40.2 Abs. 4 Satz 3 und 4 LStR) können zur Ermittlung der stfreien Vergütungsbeträge alle Aufwendungsarten, also Fahrt-, Verpflegungs- und Übernachtungskosten zusammengerechnet werden und der Betrag, der den stfreien Vergütungsbetrag übersteigt, einheitlich als Vergütung für Verpflegungsmehraufwendungen behandelt werden, so dass eine Pauschalierung möglich ist. Diese aus Vereinfachungsgründen

geschaffene Regelung findet im Gesetz keine Grundlage, eröffnet dem ArbG aber Gestaltungsspielräume, so dass dem Stpfl. kein Nachteil entsteht (Rechenbeispiel bei *Zehetmair/Kotschy*, DStR 1998, 322 [323]).

6. Unentgeltliche oder verbilligte Übereignung von Datenverarbeitungsgeräten, Zubehör, Internetzugang und Zuschüsse zu Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Internetnutzung (Abs. 2 Satz 1 Nr. 5)

a) Regelungsinhalt

43

Die Vorschrift regelt zwei Pauschalierungstatbestände im Zusammenhang mit der Informationstechnologie. Sie soll insbes. die Nutzung des Internets durch weite Bevölkerungskreise fördern (BTDrucks. 14/4626, 13). Pauschalierungsfähig

- ist der geldwerte Vorteil (= Sachbezug) aus der unentgeltlichen oder verbilligten Übereignung von Datenverarbeitungsgeräten einschließlich des Zubehörs und des Internetzugangs (Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 Satz 1),
- sind Zuschüsse, die der ArbG zu den Aufwendungen des ArbN für die Internetnutzung zahlt (Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 Satz 2).

Verhältnis zu § 3 Nr. 45: Die StBefreiung des § 3 Nr. 45 (vgl. § 3 Nr. 45 Anm. 3) umfasst die Vorteile aus der privaten Nutzung von betrieblichen Datenverarbeitungsgeräten und Telekommunikationsgeräten, während Satz 1 Nr. 5 die Vorteile aus der Übereignung erfasst. Der wesentliche Unterschied beider Vorschriften besteht damit darin, dass die Nutzungsüberlassung in voller Höhe stfrei bleibt, während die Übereignung zur Annahme von Arbeitslohn führt, für den die Pauschalierungsmöglichkeit besteht. Es ist daher idR eine Nutzungsüberlassung günstiger als eine Übereignung. Sie vermeidet nicht nur den Steuerzugriff beim ArbN, sondern erhält idR auch den BA-Abzug für die Aufwendungen des ArbG.

Kein überwiegendes eigenbetriebliches Interesse: Da die Pauschalierung den Zufluss von Arbeitslohn voraussetzt, bedarf es der Abgrenzung zu den Fallgestaltungen, in denen die Übereignung des PC, die Verschaffung des Internetzugangs oder Zahlungen des ArbG zu den Aufwendungen des ArbN für die Internetnutzung den Arbeitslohnatbestand nicht erfüllen. Die Zuwendung muss sich dann bei objektiver Würdigung aller Umstände nicht als Entlohnung, sondern als notwendige Folge betriebsfunktionaler Zielsetzung darstellen und im überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse des ArbG erfolgen. Dies lässt sich nur anhand von Indizien bestimmen (vgl. BFH v. 25.5.2000 – VI R 195/98, BStBl. II 2000, 690) und dürfte im Fall der Überlassung eines PC nebst Zubehör allenfalls bei der Einrichtung eines Telearbeitsplatzes der Fall sein; auch hier kann jedoch die möglicherweise schwierige Abgrenzung durch die Vereinbarung einer stfreien Nutzungsüberlassung an Stelle einer Übereignung vermieden werden. Besteht die Möglichkeit der privaten Nutzung, wird in aller Regel kein überwiegendes eigenbetriebliches Interesse vorliegen. Bei Zahlungen des ArbG in Form von Zuschüssen zur Internetnutzung entfällt ein geldwerter Vorteil, wenn es sich um Auslagenersatz handelt.

b) Tatbestandsvoraussetzungen der Pauschalierung nach Abs. 2 Satz 1 Nr. 5

44

Sachbezüge (Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 Satz 1): In der ersten Tatbestandsalternative erfasst die Vorschrift Sachbezüge, nämlich die unentgeltliche oder verbilligte Übereignung von Datenverarbeitungsgeräten.

- ▶ *Datenverarbeitungsgeräte, Zubehör, Internetzugang*: Der Begriff „Datenverarbeitungsgerät“ ist in gleicher Weise auszulegen wie in § 3 Nr. 45. Er umfasst alle elektronischen Geräte, die zur maschinellen Verarbeitung von Daten eingesetzt werden. Dazu gehören zB Personalcomputer, Notebooks, Laptops, Netbooks, Tablets und Smartphones. Mit umfasst sind Hardware-Standard-Komponenten (vgl. § 3 Nr. 45 Anm. 2), aber auch Zubehör, zB Dateneingabegeräte (Tastatur, Scanner, Kamera), Datenausgabegeräte (Drucker, CD-/DVD-Brenner) und externe Speichermedien (Festplatten, USB-Sticks, Speicherkarten uÄ). Die Pauschalierungsmöglichkeit erstreckt sich auch auf die Übereignung von Software, einschließlich Betriebssystemen und Anwendungssoftware. Dies gilt ungeachtet dessen, dass in Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 – anders als in § 3 Nr. 45 – Programme keinen Eingang in die gesetzliche Regelung gefunden haben. Zum einen lassen sich Programme unter den Zubehörbegriff subsumieren. Zum anderen würde die Unanwendbarkeit von Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 auf die Übereignung von Software – davon dürfte auch die Überlassung von Lizenzen umfasst sein – sowohl dem Vereinfachungszweck der Vorschrift als auch dem mit der Pauschalierungsmöglichkeit verbundenen Förderungszweck (s. § 40 Anm. 3) zuwiderlaufen.
- ▶ *Unentgeltlich oder verbilligt* muss die Übereignung der Geräte erfolgen. Der ArbN muss also Eigentümer der Geräte werden. Verbilligt ist die Übereignung, wenn das zu entrichtende Entgelt unter den üblichen Endpreisen am Abgabeort liegt (§ 8 Abs. 1 Satz 1). In diesem Fall ist die Differenz zwischen dem Endpreis und dem tatsächlich gezahlten Betrag Bemessungsgrundlage der pauschalen LSt. Der Rabattpflichtbetrag des § 8 Abs. 3 findet keine Anwendung (§ 8 Abs. 3 Satz 1). Allerdings lebt die Pauschalierungsmöglichkeit wieder auf, wenn der Sachbezug den Freibetrag übersteigt. In diesem Fall kann der stpfl. Teil pauschal versteuert werden (vgl. § 8 Anm. 165).

Zuschüsse (Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 Satz 2): Pauschalierungsfähig sind in der zweiten Tatbestandsalternative Zuwendungen in Geld, die der ArbG dem ArbN zu den Aufwendungen für die Internetnutzung zahlt. Unerheblich ist, ob die Internetnutzung zu privaten oder beruflichen Zwecken erfolgt; bei beruflicher Nutzung kann allerdings stfreier Auslagenersatz vorliegen.

- ▶ *Begünstigte Aufwendungen* sind die laufenden Kosten, also zB Grundgebühr, Nutzungsentgelte, und zwar unabhängig davon, ob sie nutzungsbezogen oder pauschal (Flatrate) anfallen, aber auch einmalige Kosten, wie zB für die erstmalige Zugangsberechtigung und den Erwerb der erforderlichen Hard- und Software.
- ▶ *Bemessungsgrundlage* ist die Höhe des vom ArbG gewährten Zuschusses. Zur Vereinfachung kann die Pauschalversteuerung ohne weiteren Nachweis der Aufwendungen in Höhe eines vom ArbN erklärten Betrags erfolgen, soweit dieser 50 € im Monat nicht übersteigt (R 40.2 Abs. 5 Satz 7 LStR).

Keine Barlohnnumwandlung/Zusätzlichkeitserfordernis: Der Sachbezug oder Zuschuss muss zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden; bei einer Barlohnnumwandlung kommt eine Pauschalierung daher nicht in Betracht. Dies ist seit dem VZ 2020 in § 8 Abs. 4 gesetzlich geregelt (s. Anm. 5a), so dass es auf die Frage, ob in einer arbeitsrechtl. wirksamen Vertragsänderung eine pauschalierungsschädliche Barlohnnumwandlung liegen kann, nicht mehr ankommt. Der BFH hatte eine Barlohnnumwandlung – unter Aufgabe seiner früheren Rspr. – für möglich gehalten, weil in einer die Pauschalierungsvoraussetzungen

herbeiführenden Vertragsänderung nicht automatisch ein Rechtsmissbrauch zu sehen ist (BFH v. 1.8.2019 – VI R 32/18, BStBl. II 2020, 106; BFH v. 1.8.2019 – VI R 40/17, BFH/NV 2019, 1341).

7. Geldwerte Vorteile im Zusammenhang mit der Überlassung oder Bezuschussung der Aufwendungen für Ladevorrichtungen für Elektrofahrzeuge oder Hybridelektrofahrzeuge (Abs. 2 Satz 1 Nr. 6)

a) Regelungsinhalt

44a

Die Vorschrift regelt zwei Pauschalierungstatbestände. Pauschalierungsfähig sind

- geldwerte Vorteile (Sachbezüge) aus der unentgeltlichen oder verbilligten Über-eignung einer Ladevorrichtung für Elektro- oder Hybridelektrofahrzeuge iSd. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Halbs. 2 (Abs. 2 Satz 1 Nr. 6 Satz 1) sowie
- Zuschüsse zu den Aufwendungen des ArbN für den Erwerb und die Nutzung dieser Ladevorrichtung (Abs. 2 Satz 1 Nr. 6 Satz 2).

In beiden Fällen muss die Zuwendung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn (s. Anm. 5a) erfolgen. Möglich ist die Pauschalierung damit nur bei Zuwendungen an ArbN. Wie in den anderen Pauschalierungsfällen des Abs. 2 Satz 1 steht dem ArbG ein Pauschalierungswahlrecht zu. Der Pauschsteuersatz beträgt 25 %.

Förderungs-zweck: Die Einf. der Pauschalierungsmöglichkeit für geldwerte Vorteile aus der unentgeltlichen oder verbilligten Übereignung der Ladevorrichtung für Elektro- oder Hybridelektrofahrzeuge und für die Bezuschussung von Aufwendungen des ArbN für dessen private Ladestation hat ausschließlich politischen Hintergrund. Es soll im Rahmen eines Gesamtpaketes mit verschiedenen stl. Vergünstigungen die Elektromobilität auch bei ArbN – zunächst befristet bis zum VZ 2030 (s. Anm. 2) – gefördert werden. Der Gesetzgeber hat damit eine sachlich fragwürdige weitere Subvention bestimmter Technologien und Industriezweige geschaffen. Die Pauschalierungsmöglichkeit soll die rasche Verbreitung der Elektromobilität beim ArbN fördern (BTDrucks. 18/8828). Dem liegt ersichtlich der Gedanke zugrunde, ArbG und ArbN dazu zu veranlassen, zusätzliche Lohnbestandteile, zB Sonderzahlungen, zweckbestimmt zu nutzen. Dass die Pauschalierungsmöglichkeit nur für zusätzliche Zuwendungen eröffnet ist und eine Entgeltumwandlung ausgeschlossen ist, läuft dem beabsichtigten Förderzweck zuwider, entspricht aber der gesetzestechnischen und systematischen Ausgestaltung der Norm, die in ihrer Struktur der vergleichbaren Regelung in Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 nachgebildet ist. Da die Pauschalierungsmöglichkeit sich ausschließlich auf die Ladevorrichtungen beschränkt, handelt es sich nur um eine flankierende Maßnahme. Es wird faktisch vorausgesetzt, dass dem ArbN ein Elektro- oder Hybridelektrofahrzeug zur Verfügung steht. Dies kann sowohl ein eigenes als auch ein vom ArbG überlassenes Fahrzeug sein. Allerdings ist das Vorhandensein eines Fahrzeuges nicht Tatbestandsvoraussetzung für die Pauschalierung.

b) Tatbestandsvoraussetzungen der Pauschalierung nach Abs. 2 Satz 1 Nr. 6

44b

Sachbezüge (Abs. 2 Satz 1 Nr. 6 Satz 1): In der ersten Tatbestandsalternative erfasst die Vorschrift Sachbezüge, nämlich die unentgeltliche oder verbilligte Über-eignung von Ladevorrichtungen für Elektro- oder Hybridelektrofahrzeuge.

- ▶ **Elektrofahrzeug oder Hybridelektrofahrzeug:** Für die Begriffsbestimmung verweist Nr. 6 auf die Legaldefinition des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Halbs. 2. Elektrofahrzeuge sind Kfz., die ausschließlich mit Elektromotoren angetrieben werden, die ihre Antriebsenergie ganz oder überwiegend aus mechanischen oder elektrochemischen Energiespeichern oder emissionsfreien Energiewandlern speisen. In der Regel wird es sich um E-Fahrzeuge mit Akkumulatoren handeln. Hybridelektrofahrzeug ist ein Fahrzeug, das die Energie aus einem Betriebskraftstoff und einer Speichereinrichtung für elektrische Energie bezieht; es muss extern aufladbar sein. Ob ein Fahrzeug die Voraussetzungen für die Qualifikation als Elektrofahrzeug oder Hybridelektrofahrzeug erfüllt, richtet sich nach den Kodierungen in Feld 10 (Elektrofahrzeug Ziff.: 0004 und 0015; Hybridelektrofahrzeug Ziff.: 0016 bis 0019 und 0025 bis 0031) der Zulassungsbescheinigung des Fahrzeugs. Elektrofahräder sind begünstigt, wenn sie verkehrsrechtl. als Kfz. einzuordnen sind; das Aufladen von Elektrofahrädern, die verkehrsrechtl. nicht als Kfz. anzusehen sind, rechnet die FinVerw. aus Billigkeitsgründen nicht zum Arbeitslohn (BMF v. 29.9.2020 – IV C 5 - 2334/19/10009, BStBl. I 2020, 972, Rz. 10; s. § 6 Anm. 810).
- ▶ **Ladevorrichtung** ist die gesamte Ladeinfrastruktur einschließlich des Zubehörs sowie die in diesem Zusammenhang erbrachten Dienstleistungen. Dazu zählen neben der Ladestation der Aufbau, die Installation und die Inbetriebnahme der Ladevorrichtung sowie die für die Inbetriebnahme notwendigen Vorarbeiten wie das Verlegen eines Starkstromkabels (BMF v. 29.9.2020 – IV C 5 - 2334/19/10009, BStBl. I 2020, 972, Rz. 20). Diese – vom BMF als beispielhaft – bezeichnete Aufzählung ist nicht abschließend. Im Erg. dürfte zur Ladevorrichtung alles gehören, was zur Inbetriebnahme und Nutzung als technische Infrastruktur erforderlich ist. Auch die Übernahme von Wartung und Betrieb der Vorrichtung gehört nach Ansicht des BMF zur Ladevorrichtung. Das ist zweifelhaft, da das Gesetz nur auf die Übereignung der Vorrichtung abstellt. Der geldwerte Vorteil durch Übernahme der laufenden Kosten einer dem ArbN übereigneten Ladevorrichtung ist aber als Bezuschussung nach Abs. 2 Satz 1 Nr. 6 Satz 1 pauschalierungsfähig (im Erg. ebenso: BMF v. 29.9.2020 – IV C 5 - 2334/19/10009, BStBl. I 2020, 972, Rz. 29).
- ▶ **Unentgeltlich oder verbilligt** muss die Übereignung der Ladevorrichtung erfolgen. Der ArbN muss Eigentümer der Ladevorrichtung werden. Bei unentgeltlicher Übereignung lässt die FinVerw. (BMF v. 29.9.2020 – IV C 5 - 2334/19/10009, BStBl. I 2020, 972, Rz. 28) zu, dass als Bemessungsgrundlage der pauschalen LSt die Aufwendungen des ArbG für den Erwerb der Ladevorrichtung – einschließlich der der Errichtung zuzurechnenden Kosten – angesetzt werden können. Verbilligt ist die Überlassung, wenn die vom ArbN selbst zu tragenden oder dem ArbG zu erstattenden Aufwendungen unter den Aufwendungen des ArbG bleiben. Bemessungsgrundlage der pauschalen LSt ist die Differenz zwischen dem Gesamtaufwand der Ladevorrichtung und dem vom ArbN gezahlten Anteil. Da die Norm ausschließlich an die Übereignung anknüpft, ist eine Pauschalierung nicht möglich, wenn der ArbG dem ArbN die Ladevorrichtung zeitweise unentgeltlich oder verbilligt überlässt; dann kommt allerdings StFreiheit nach § 3 Nr. 46 in Betracht.

Zuschüsse (Abs. 2 Satz 1 Nr. 6 Satz 2): Pauschalierungsfähig sind nach Satz 2 Zuschüsse zu den Aufwendungen des ArbN für den Erwerb und die Nutzung der Ladevorrichtung.

- ▶ **Begünstige Aufwendungen** sind die AK für die Ladevorrichtung, einschließlich der der Errichtung zuzurechnenden Kosten. Die Gewährung des Zuschusses kann durch Auszahlung des Zuschussbetrags an den ArbN erfolgen. Unschädlich dürfte auch sein, wenn der ArbG den Zuschussbetrag im Wege eines abgekürzten Zahlungsweges unmittelbar an den Lieferanten der Ladevorrichtung zahlt. Zu den Aufwendungen für die Nutzung der Ladevorrichtung gehören die Wartungs- und Betriebskosten einschließlich etwaiger Grundgebühren für Leitungen und Zähler. Die Ladestromkosten gehören nicht zu den Aufwendungen für die Nutzung der Ladevorrichtung. Übernimmt der ArbG auch die Ladestromkosten, ist dies ein geldwerter Vorteil und Arbeitslohn, der nicht nach Nr. 6 pauschal versteuert werden kann. Auch die StBefreiung nach § 3 Nr. 46 scheidet aus, da die StBefreiung nur die Vorteile für das Aufladen an betrieblichen Ladevorrichtungen umfasst. Die FinVerw. (BMF v. 29.9.2020 – IV C 5 – 2334/19/10009, BStBl. I 2020, 972, Rz. 24) sieht allerdings Pauschalen vor, in deren Rahmen der ArbG die Stromkosten des ArbN für das Laden von Dienstwagen, allerdings nur Pkw., als Auslagenersatz nach § 3 Nr. 50 stfrei zahlen kann.
- ▶ **Bemessungsgrundlage** ist die Höhe des vom ArbG gewährten Zuschusses. Pauschale Zuschüsse des ArbG für die Nutzung einer privaten Ladevorrichtung des ArbN können pauschal besteuert werden, wenn die Aufwendungen für die Nutzung regelmäßig wiederkehren (zB Zählerkosten). Voraussetzung ist, dass der ArbN die entstandenen Aufwendungen für einen repräsentativen Zeitraum von drei Monaten im Einzelnen nachweist. Die Pauschalierung auf Grundlage des so ermittelten Betrags ist grds. so lange zulässig, bis sich die Verhältnisse wesentlich ändern (BMF v. 29.9.2020 – IV C 5 – 2334/19/10009, BStBl. I 2020, 972, Rz. 31). Insoweit ist der ArbN zur Mitwirkung und Mitteilung verpflichtet.

Keine Barlohnnumwandlung/Zusätzlichkeitserfordernis: Die Leistungen des ArbG oder die Zuschüsse müssen zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden. Bei einer Barlohnnumwandlung ist eine Pauschalierung ausgeschlossen (R 3.33 Abs. 5 LStR; s. auch Anm. 5a).

8. Geldwerte Vorteile im Zusammenhang mit der Überlassung oder Bezuschussung betrieblicher Fahrräder (Abs. 2 Satz 1 Nr. 7)

a) Regelungsinhalt

44c

Die Vorschrift sieht eine Pauschalierungsmöglichkeit für die geldwerten Vorteile aus der unentgeltlichen oder verbilligten Übereignung betrieblicher Fahrräder vor. Die Zuwendung muss zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erfolgen. Möglich ist die Pauschalierung damit nur bei Zuwendungen an ArbN. Wie in den anderen Pauschalierungsfällen des Abs. 2 Satz 1 steht dem ArbG ein Pauschalierungswahlrecht zu. Der Pauschsteuersatz beträgt 25 %. Die Pauschalierung ist ausgeschlossen, wenn das Fahrrad als Kraftfahrzeug iSd. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 zu qualifizieren ist.

Förderungs Zweck: Die Einfügung von Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 soll – zunächst befristet bis zum VZ 2030 (s. Anm. 2) – das umweltfreundliche Engagement der Nutzer von Fahrrädern und deren ArbG honorieren (BTDrucks. 19/14909, 45) und damit zur Verkehrswende beitragen.

44d **b) Tatbestandsvoraussetzungen der Pauschalierung nach Abs. 2 Satz 1 Nr. 7**

Pauschalierbare Fahrradüberlassung: Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 ermöglicht eine Pauschalierung mit einem StStz von 25 % für die Fälle, dass der ArbG dem ArbN

- ein betriebliches Fahrrad, das kein Kfz. iSd. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 ist
- zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn
- unentgeltlich oder verbilligt übereignet.

Betriebliches Fahrrad: Nach dem Gesetzeswortlaut ist Pauschalierungsvoraussetzung, dass es sich um ein betriebliches Fahrrad handeln muss. Das ist misslungen und unpraktikabel. Der Gesetzeswortlaut ist ersichtlich der Regelung in § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 6 entnommen, die die private Nutzung eines betrieblichen Fahrrads von einer Nutzungswertbesteuerung ausnimmt. Die Pauschalierung nach Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 knüpft indes nicht an eine bloße Nutzungsüberlassung an, sondern setzt weitergehend voraus, dass das Fahrrad dem ArbN übereignet wird. Mit der Übereignung, also der Übertragung des Eigentums an dem Fahrrad auf den ArbN, wird das Fahrrad denotwendig aus dem BV des ArbG in das PV des ArbN überführt. Damit verliert es zugleich die Eigenschaft als „betriebliches“ Fahrrad. Bei verständiger Interpretation im Sinne einer sehr großzügigen teleologischen Auslegung kann man die Norm dahingehend verstehen, dass das Fahrrad, das übereignet worden ist, zumindest für eine juristische Sekunde zum Betrieb bzw. BV des ArbG gehört haben muss. Das bedeutet letztlich, dass die Pauschalierung eine Anschaffung des Fahrrades durch den ArbG erfordert. Um dem Zweck des Gesetzes Rechnung zu tragen, ist ausreichend, dass ein Erwerb im Dreieckverhältnis erfolgt, also der ArbG veranlasst, dass das von ihm erworbene Fahrrad auf sein Geheiß unmittelbar an den ArbN geliefert wird.

Zuschüsse nicht pauschalierungsfähig: Begünstigt ist nur die Sachleistung „Fahrrad“. Die Zahlung von Zuschüssen zum Erwerb durch den ArbN ist – anders als in Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 und 6 – nicht pauschalierbar.

Fahrrad: Der Begriff „Fahrrad“ umfasst neben den mechanisch betriebenen Fahrrädern auch motorisierte (Elektro-)fahrräder. Ausdrücklich ausgeschlossen ist die Pauschalierung für ein Elektrofahrrad, das als Kfz. iSd. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 zu qualifizieren ist. Dies ist zB der Fall, wenn das Fahrrad über einen Motor verfügt, der auch Geschwindigkeiten von mehr als 25 km/h unterstützt. Maßgeblich ist die verkehrsrechtl. Einordnung (BTDrucks. 19/14909, 45).

Keine Barlohnumwandlung: Die Übereignung des Fahrrades muss zusätzlich zum geschuldeten Arbeitslohn erfolgen. Die Pauschalierung ist damit in den Fällen einer Gehaltsumwandlung ausgeschlossen (s. Anm. 5a). Dies soll auch dazu dienen, Beitragsausfälle in der Sozialversicherung zu vermeiden, da nach Abs. 2 pauschal besteuerte Bezüge nicht der Beitragspflicht unterliegen.

Unentgeltliche oder verbilligte Übereignung: Erforderlich ist die Übertragung des zivilrechtl. Eigentums an dem Fahrrad auf den ArbN ohne Gegenleistung (= unentgeltlich) oder mit einer Gegenleistung, die den Wert des Fahrrades unterschreitet, zB durch Zuzahlung (= verbilligt). Ohne Eigentumsübergang auf den ArbN kommt eine Pauschalierung nicht in Betracht. Eine nur zeitweilige Nutzungs-Überlassung eines betrieblichen Fahrrades an den ArbN reicht nicht aus. Das gilt auch für die Überlassung eines vom ArbG geleasteten Fahrrades.

Bemessungsgrundlage ist bei unentgeltlicher Übereignung der im Zeitpunkt der Übereignung bestehende (Buch-)Wert des Fahrrades, ggf. einschließlich der USt,

auch wenn der ArbG zum Vorsteuerabzug berechtigt ist; bei verbilligter Überlassung die Differenz zwischen der Gegenleistung des ArbN (zB Zuzahlung) und dem (Buch-)Wert. Ist das Fahrrad einem BV zugeordnet, stellt die Übereignung zugleich eine Entnahme dar.

IV. Lohnsteuerpauschalierung mit 15 % bei bestimmten Fahrtkosten (Abs. 2 Satz 2 Nr. 1)

1. Regelungsinhalt

45

Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 sieht eine betragsmäßig begrenzte Pauschalierungsmöglichkeit für bestimmte Zuwendungen des ArbG an den ArbN zum Ausgleich der Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte und Fahrten nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 vor. Pauschalierungsfähig sind Zuwendungen in Form von Sachbezügen (s. Anm. 46) und Zuschüssen (s. Anm. 47).

Förderungsziel: Der günstige StSatz von 15 % soll finanzielle Mehrbelastungen ausgleichen, die den ArbN dadurch entstehen, dass der WKersatz für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte als steuer- und sozialversicherungspfl. Arbeitslohn angesehen wird (R 19.3 Abs. 3 Nr. 2 LStR). Neben dem günstigen StSatz von 15 % entsteht eine weitere Begünstigungswirkung für ArbN dadurch, dass die pauschal besteuerten WK bei der Individualbesteuerung außer Ansatz bleiben (Abs. 3 Satz 3; s. Anm. 49) und den ArbN-Pauschbetrag nach § 9a Satz 1 Nr. 1 unberührt lassen, dieser also nicht durch Fahrtkosten „verbraucht“ wird. Mit der Einf. der StFreiheit bestimmter Zuwendungen des ArbG für Wegekosten durch § 3 Nr. 15 ist der Anwendungsbereich auf die Zuwendungen beschränkt, die nicht von der StBefreiung umfasst sind. Als Anwendungsfälle kommen zB in Betracht (vgl. BTDrucks. 19/13436, 98):

- die Überlassung eines betrieblichen Kfz. für Fahrten des ArbN zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte,
- Zuschüsse des ArbG zu den Aufwendungen des ArbN für mit dem privaten Kfz. zurückgelegte Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte, wenn die Zuschüsse zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gezahlt werden,
- die in § 3 Nr. 15 genannten Sachbezüge in Gestalt einer unentgeltlichen oder verbilligten Beförderung eines ArbN zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie Fahrten nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 zum Ort der Aufnahme der Tätigkeit oder zu einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet, die auf einer für die StFreiheit schädlichen Gehaltsumwandlung beruhen.

Pauschalierungswahlrecht des Arbeitgebers: Wie die anderen Pauschalierungsmöglichkeiten des Abs. 2 steht die Pauschalierung nach Satz 2 Nr. 1 im Ermessen des ArbG; es bedarf keines Antrags oder einer Genehmigung durch das FA (BFH v. 24.9.2015 – VI R 69/14, BStBl. II 2016, 176; aA wohl *Stikkan* in LBP, § 40 Rz. 49 [6/2015]). Der ArbN hat ohne entsprechende Vereinbarung auch keinen Anspruch gegenüber dem ArbG, dass dieser die Pauschalierungsmöglichkeit wählt. Gegenüber dem FA kommt es ohnehin ausschließlich auf die Wahlrechtsausübung durch den ArbG an (LSG Schl.-Holst. v. 20.4.2004 – 5 Sa 8/04, NZA-RR 2005, 93).

2. Tatbestandsvoraussetzungen der Fahrtkostenpauschalierung durch den Arbeitgeber

46 a) Sachbezüge durch unentgeltliche oder verbilligte Beförderung eines Arbeitnehmers (Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a)

Sachbezüge: Die Pauschalierungsmöglichkeit nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 Buchst. a setzt voraus, dass der ArbG einen Sachbezug in Form einer unentgeltlichen oder verbilligten Beförderung gewährt. Erfasst sind nur Beförderungsleistungen. In Betracht kommt zB die Bereitstellung einer Transportmöglichkeit im Rahmen eines Werkverkehrs, sofern diese nicht nach § 3 Nr. 32 stfrei ist, oder die Gestellung eines Firmenfahrzeugs (Dienstwagen) mit oder ohne Fahrer. Die kostenlose oder verbilligte Abgabe von Fahrkarten des öffentlichen Nahverkehrs (sog. Job-Ticket) kann unter die StBefreiung des § 3 Nr. 15 fallen oder von Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 erfasst werden (vgl. BFH v. 24.9.2015 – VI R 69/14, BStBl. II 2016, 176).

Unentgeltlich ist die Beförderung, wenn dem ArbN keine eigenen Aufwendungen für die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte entstehen.

Verbilligt erfolgt die Beförderung, sofern dem ArbN für die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte geringere Aufwendungen entstehen, als einem Dritten auf der gleichen Wegstrecke bei Benutzung des gleichen Verkehrsmittels entstehen würden. Dies kann der Fall sein, wenn der ArbG eine Transportmöglichkeit für ein geringes Entgelt zur Verfügung stellt, aber auch, wenn der ArbN eine Vergünstigung im öffentlichen Nahverkehr erhält, sofern der ArbG die Verbilligung trägt. Zu versteuern ist der Betrag, um den die Beförderungsleistung gegenüber einer nicht begünstigten Leistung verbilligt ist.

Zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte muss die Beförderung erfolgen. Durch die Verweisung auf § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 ist klargestellt, dass auch bei ArbN, die nicht über eine regelmäßige Arbeitsstätte verfügen, Beförderungsleistungen zu einem Sammelpunkt oder einer weiträumigen Arbeitsstätte pauschal besteuert werden können. Ausreichend ist, wenn die Beförderung nur über einen Teil der gesamten Wegstrecke erfolgt; die Wohnung des ArbN muss nicht Ausgangspunkt der Beförderung sein.

47 b) Zuschüsse zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers (Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Buchst. b)

Zuschuss: Abs. 2 Satz 2 Buchst. b ermöglicht die Pauschalierung auch für Zuschüsse des ArbG zu den Aufwendungen des ArbN. Zuschuss ist eine Geldleistung, die der ArbG an den ArbN erbringt. Eine Pauschalierung ist nur zulässig, wenn die Zahlung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erfolgt (s. Anm. 5a). Bei Barlohnnumwandlungen, bei denen ArbG und ArbN vereinbaren, dass ein Teil des Arbeitslohns als Fahrtkostenzuschuss gewährt wird, ist die Pauschalierung ausgeschlossen. Auch Sonderzahlungen (zB Tantiemen, Weihnachtsgeld), auf die der ArbN einen Anspruch hat, gehören zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn, so dass eine (teilweise) Umwandlung zu Pauschalierungszwecken ausgeschlossen ist.

Form der Zuschussgewährung: Es steht dem ArbG frei, welche Aufwendungen des ArbN er bezuschusst. In Betracht kommen:

- *Laufender Fahrtkostenersatz*, dh. Zuwendungen des ArbG zu den laufenden Kosten des ArbN; unerheblich ist, ob es sich um den Ersatz reiner Fahrtkosten

(Benzinkosten, Fahrtkostenerstattung für Fahrten mit öffentlichen Verkehrsmitteln) oder um eine Beteiligung an sonstigen laufenden Kosten handelt (zB Kfz-Steuer, Versicherungen).

- ▶ *Unfallkostenersatz* des ArbG kann ebenfalls pauschal versteuert werden, da das Gesetz die Pauschalierungsmöglichkeit nicht auf den Ersatz laufender Kosten beschränkt (*Krüger in Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 40 Rz. 20). Allerdings wird die Pauschalierungsmöglichkeit durch die Pauschalierungsgrenze eingeschränkt (s. Anm. 48).

Zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers muss der Zuschuss gewährt werden. Dementsprechend müssen die Aufwendungen dem ArbN tatsächlich entstanden sein. Als Aufwendersersatz darf der Zuschuss die Aufwendungen nicht übersteigen; Abs. 2 Satz 2 Buchst. b begünstigt ausschließlich den reinen WKERSatz. Übersteigen die Zuschüsse die Aufwendungen des ArbN, handelt es sich bei dem übersteigenden Betrag um zusätzlichen Arbeitslohn, der im Regelbesteuerungsverfahren zu besteuern ist.

c) Grenze der Pauschalierung: Kein Übersteigen der nach § 9 Abs. 1 Nr. 4 und § 9 Abs. 2 berücksichtigungsfähigen Beträge 48

Pauschalierungsgrenze: Die LStPauschalierung durch den ArbG für bestimmte Fahrtkosten des ArbN ist auf die in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und § 9 Abs. 2 normierte Entfernungspauschale für die dort aufgeführten Fallgruppen begrenzt. Die Pauschalierungsgrenze betrifft nicht nur die Kfz.-Gestellung durch den ArbG und Barzuschüsse zu den Aufwendungen des ArbN für die Benutzung des eigenen Kfz., sondern auch den Fahrtkostenersatz bei der Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel. Auch bei Unfallkostenersatz findet die Pauschalierungsgrenze Anwendung, da diese Aufwendungen, sofern sie nicht ersetzt werden, mit der Entfernungspauschale abgegolten sind und nicht darüber hinaus als WK geltend gemacht werden können (BFH v. 20.3.2014 – VI R 29/13, BStBl. II 2014, 849; LSG NRW v. 4.4.2017 – L 8 R 109/16 B ER, juris). Bei Fahrtkosten bestimmter behinderter Menschen iSd. § 9 Abs. 2 kann der volle geldwerte Vorteil der Kfz-Gestellung oder ein die Grenze des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 übersteigender Fahrtkostenzuschuss pauschal besteuert werden; dies gilt allerdings nur insoweit, als der Fahrtkostenzuschuss die tatsächlichen Aufwendungen des ArbN nicht übersteigt.

Überschreiten der Pauschalierungsgrenze: Wird die Pauschalierungsgrenze überschritten, ist der darüber hinausgehende Betrag entweder der Regelbesteuerung zu unterwerfen oder nach Abs. 1 pauschal zu versteuern (*Krüger in Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 40 Rz. 19).

Berechnung: Die Pauschalierungsgrenze ist unter Einbeziehung der 0,03 %-Regelung zu ermitteln. Damit hängt die Zulässigkeit der Pauschalierung vom Listenpreis des Fahrzeugs ab. Die FinVerw. geht dabei zur Vereinfachung davon aus, dass an 15 Tagen monatlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte unternommen werden (R 40.2 Abs. 6 LStR).

d) Minderung des Werbungskostenabzugs beim Arbeitnehmer 49

Nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Halbs. 2 mindern die nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 durch den ArbG pauschal besteuerten Bezüge die nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und Abs. 2 abziehbaren WK des ArbN. Das ist folgerichtig, weil dem ArbN durch Zufluss des

WKersatzes und die Übernahme der darauf entfallenden Steuer durch den ArbG keine Aufwendungen und damit keine zu berücksichtigenden WK entstanden sind. Unterschreitet der vom ArbG gewährte Zuschuss die Beträge des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4, kann der ArbN den Differenzbetrag als WK geltend machen, da er in dieser Höhe mit den Aufwendungen belastet ist.

Sonderfall der auf den Arbeitnehmer verlagerten Steuerlast: Haben ArbG und ArbN die Überwälzung der StLast auf den ArbN vereinbart (zur Überwälzung allgemein s. Anm. 54), hat dies auch angesichts der damit verbundenen Minderung der effektiven Einnahmen des ArbN keine Auswirkungen auf die Höhe der Steuer, da auch die abgewälzte Steuer als Arbeitslohn anzusetzen ist (Abs. 3 Satz 3).

V. Lohnsteuerpauschalierung mit 25 % bei Fahrten mit öffentlichen Verkehrsmitteln im Linienverkehr (Abs. 2 Satz 2 Nr. 2)

49a 1. Regelungsinhalt

Der Pauschalierungstatbestand steht im Zusammenhang mit der StBefreiung des § 3 Nr. 15. Die StBefreiung umfasst verschiedene Leistungen, die der ArbG zu den Aufwendungen des ArbN für die Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel gewährt (s. § 3 Anm. 2 ff.).

Zweck der Regelung: Die Pauschalierungsmöglichkeit soll ebenfalls klima- und umweltpolitische Anreize zum Umstieg auf öffentliche Verkehrsmittel geben. Dazu bedient sich der Gesetzgeber einer Besonderheit. Der ArbG verzichtet auf die StBefreiung des § 3 Nr. 15 und verpflichtet sich zugleich, die nunmehr entstehende Steuer als StSchuldner zu übernehmen. Diese Wahlmöglichkeit stellt eine systematische Anomalie dar, da eine Norm des Erhebungsverfahrens für einen Dritten, den ArbG, der nicht originärer StSchuldner ist, die Möglichkeit eröffnet, auf eine StBefreiung zu verzichten, die an sich dem originären Schuldner der ESt, dem ArbN, zusteht. Mit dieser „einfachen steuerlichen Lösung“ (BTDrucks. 19/13436, 98) soll die Akzeptanz zB von Job-Tickets insbes. bei solchen ArbN gefördert werden, die öffentliche Verkehrsmittel aufgrund ihres Wohnsitzes oder der Tätigkeitsstätte im ländlichen Bereich gar nicht oder nur sehr eingeschränkt nutzen können, die also kein Eigeninteresse an der Nutzung eines Job-Tickets haben und für die weder ein Bedarf für diesen Sachbezug noch für die StBefreiung besteht. Hintergrund ist die – zutreffende – Erkenntnis, dass Job-Tickets von den Verkehrsunternehmen regelmäßig nur bei Abnahme für eine größere Anzahl von ArbN eines Betriebs angeboten werden. Um gleichwohl eine Einf. des Job-Tickets für diejenigen ArbN zu fördern, die das Job-Ticket nutzen können und wollen, kann nunmehr der ArbG das Job-Ticket allen ArbN oder Gruppen von ArbN zur Verfügung stellen, wenn er die darauf entfallende pauschale Steuer übernimmt. Da die Pauschalierung nicht zu einer Verminderung der als WK abziehbaren Entfernungspauschale führt (s. Anm. 49c), ist die Überlassung des Job-Tickets für den einzelnen ArbN steuerneutral. Im Erg. lässt die Neuregelung zu, dass der ArbG für alle ArbN eines Betriebs ein Job-Ticket zur Verfügung stellen kann, ohne dass dies zu stl. Folgen bei den ArbN führt.

Neben dem Verzicht auf die StBefreiung nach § 3 Nr. 15 kommt die Pauschalierungsmöglichkeit nach Abs. 2 Nr. 2 auch in Betracht, wenn die Voraussetzungen der StBefreiung nicht erfüllt sind.

2. Voraussetzungen der Pauschalierung bei Fahrten mit öffentlichen Verkehrsmitteln im Linienverkehr zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte

49b

Doppeltes Wahlrecht: Anstelle der StFreiheit nach § 3 Nr. 15 kann der ArbG die dort genannten Bezüge pauschal versteuern. Um den Preis der Übernahme der entstehenden Steuer kann der ArbG auf die StBefreiung des § 3 Nr. 15 verzichten. Mit der Ausübung des Pauschalierungswahlrechts erklärt der ArbG zugleich den Verzicht auf die StBefreiung nach § 3 Nr. 15. Einer besonderen Erklärung bedarf es nicht.

Nichtvorliegen der Voraussetzungen der Steuerbefreiung des § 3 Nr. 15: Eine Pauschalierung kann auch erfolgen, wenn die Voraussetzungen für die StBefreiung nach § 3 Nr. 15 nicht erfüllt sind, weil die Bezüge nicht zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht worden sind, sondern zB eine Entgeltumwandlung erfolgt ist. Auch in diesen Fällen soll die Pauschalierung ohne Anrechnung auf die Entfernungspauschale Anreizwirkung entfalten, ArbN zum Umstieg auf öffentliche Verkehrsmittel zu bewegen (BTDrucks. 19/13436, 98). Damit kann der ArbG in Fällen der Entgeltumwandlung künftig mehrfach wählen, nämlich zwischen der schon bislang möglichen Pauschalbesteuerung nach Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 und der neuen Pauschalbesteuerung nach Abs. 2 Nr. 2, also einmal mit einem Pauschalsteuersatz von 15 % mit Anrechnung auf die Entfernungspauschale und einmal mit einem Pauschalsteuersatz von 25 % ohne Minderung der Entfernungspauschale.

Einheitliche Ausübung des Wahlrechts: Die Pauschalierung kann nur einheitlich für alle Bezüge innerhalb eines Kj. erfolgen, dh., ein Wechsel innerhalb des Kj. ist ausgeschlossen. Will der ArbG während des Kj. die Erhebungsart wechseln, muss er bis zu diesem Zeitpunkt erfolgte Pauschalierungen nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 wieder rückgängig machen, zB indem er geänderte LStAnmeldungen einreicht.

3. Folgen der Pauschalierung

49c

Arbeitgeber als Schuldner der Steuer: Soweit der ArbG auf die StFreiheit des § 3 Nr. 15 verzichtet und er sein Pauschalierungswahlrecht ausübt, entsteht die pauschale LSt zeitgleich mit dem Verzicht. Wie bei der „normalen“ Pauschalierung wird der ArbG Schuldner der pauschalen LSt, allerdings nicht aus einer abgeleiteten, zuvor in der Person des ArbN entstandenen Steuer. Übt der ArbG das Pauschalierungswahlrecht in den Fallgestaltungen aus, in denen die Voraussetzungen der StBefreiung des § 3 Nr. 15 nicht erfüllt waren, handelt es sich um eine „normale“ Pauschalierung, dh., der ArbG übernimmt die durch die Leistung entstandene LSt des ArbN.

Keine Minderung des Werbungskostenabzugs: Entsprechend dem Förderungszweck unterbleibt eine Minderung des WKAbzugs. Der ArbN kann also insbes. die Entfernungspauschale unvermindert geltend machen.

Pauschalsteuersatz von 25 %: Bei einem Verzicht auf die StBefreiung ist die Steuer auf den geldwerten Vorteil mit einem Pauschalsteuersatz von 25 % zu erheben. Der gegenüber der Pauschalierung nach Abs. 2 Nr. 1 höhere StSatz soll dem Umstand Rechnung tragen, dass bei der Pauschalierung nach Abs. 2 Nr. 2 eine Minderung der Entfernungspauschale unterbleibt. Damit wird ein weiterer Teil der Subvention zugunsten der ArbN vom ArbG getragen.

Bemessungsgrundlage der pauschalen LSt nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 sind die Aufwendungen des ArbG einschließlich der USt (Abs. 2 Satz 4). Damit enthält Satz 4 eine eigenständige Bewertungsregelung. Sie dient der Vereinfachung und trägt dem Umstand Rechnung, dass die zu begünstigenden Sachbezüge, zB Job-Tickets, oftmals als Gesamtpaket durch den ArbG erworben werden und eine auf jeden ArbN bezogene Wertermittlung aufwendig wäre. Dies lässt sich damit rechtfertigen, dass die nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 pauschal besteuerten Bezüge keinerlei Einfluss auf die individuelle Besteuerung des einzelnen ArbN haben.

VI. Lohnsteuerpauschalierung mit 25 % für Freifahrtberechtigungen für Soldaten (Abs. 2 Satz 2 Nr. 3)

49d 1. Regelungsinhalt

Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 sieht eine Pauschalierung der geldwerten Vorteile vor, die Soldatinnen und Soldaten durch die Inanspruchnahme von Freifahrtberechtigungen entstehen.

Zweck der Regelung: Bereits seit dem 1.1.2020 konnten Soldatinnen und Soldaten aufgrund einer Vereinbarung zwischen dem Bundesministerium der Verteidigung, dem Bundesministerium für Verkehr und digitale Infrastruktur und der Deutschen Bahn AG v. 17.8.2019 und auf Grundlage einer Weisung des Bundesministeriums der Verteidigung v. 13.11.2019 Züge der Deutschen Bahn AG im Fernverkehr auch für private Fahrten in Uniform in der zweiten Wagenklasse kostenfrei nutzen. Die Freifahrtberechtigung beruht auf der politischen Entsch., den Soldatinnen und Soldaten durch die Überlassung von Freifahrtberechtigungen einerseits Respekt und Dank zu zollen und andererseits die Sichtbarkeit in der Öffentlichkeit zu erhöhen. Für den Zubringer- und Regionalverkehr galt die Befreiung nur für Fahrten in der Tarifhoheit der Deutschen Bahn AG. Die Deutsche Bahn erhielt für die Freifahrten eine pauschale Vergütung. Regelungen zur Versteuerung des mit der durch private Fahrten ausgelösten geldwerten Vorteils enthielt die Weisung nicht. Gleichwohl wurde die Zahlung an die Deutsche Bahn AG – rechtsgrundlos – pauschal mit einem Pauschsteuersatz von 25 % versteuert.

Mit der Ergänzung des § 30 SG um einen Abs. 6 und der Einf. einer gesetzlichen Pauschalierungsmöglichkeit für den durch die privaten Fahrten ausgelösten geldwerten Vorteil wird die Verwaltungspraxis auf eine gesetzliche Grundlage gestellt. Wie schon zuvor die verwaltungsseitige Regelung verfolgt die Regelung den Zweck „die Sichtbarkeit der Soldatinnen und Soldaten in der Öffentlichkeit zu erhöhen“ (BTDrucks. 19/22862, 16 zu § 30 Abs. 6 SG; BTDrucks. 19/22850, 93 zu § 40 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3). Die Pauschalierungsmöglichkeit soll darüber hinaus eine vereinfachte Versteuerung des durch die Freifahrtberechtigung entstehenden geldwerten Vorteils ermöglichen.

49e 2. Voraussetzungen der Pauschalierung der geldwerten Vorteile aus der Inanspruchnahme von Freifahrtberechtigungen der Soldatinnen und Soldaten

Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 ermöglicht eine Pauschalierung mit 25 % für die Freifahrtberechtigungen, die die Soldatinnen und Soldaten nach § 30 Abs. 6 SG erhalten. Die Norm knüpft an die Tatbestandsvoraussetzungen des § 30 Abs. 6 Satz 1 SG an. Danach er-

möglicht der Dienstherr „dem Soldaten die Beförderung in öffentlichen Eisenbahnen, wenn der Soldat während der Beförderung Uniform trägt“. Nach § 30 Abs. 6 Satz 2 SG regelt eine RechtsVO die Voraussetzungen und die nähere Ausgestaltung des Anspruchs. Diese Verordnung über die unentgeltliche Beförderung von Soldatinnen und Soldaten in öffentlichen Eisenbahnen bei Privatfahrten (Soldaten-Eisenbahnfahrscheinverordnung – SEFFV, BGBl. I 2021, 4369) wurde mW zum 1.1.2021 erlassen.

Öffentliche Eisenbahnen: Eine unentgeltliche Beförderung und damit die Pauschalierung ist nur bei Privatfahrten in öffentlichen Eisenbahnen möglich (§ 1 SEFFV). Eine Definition der öffentlichen Eisenbahn findet sich nicht. § 2 Abs. 1 SEFFV schränkt den Anwendungsbereich allerdings ein. Der Anspruch auf Ermöglichung unentgeltlicher Beförderung besteht nur für Verbindungen, die auf der Internetseite der Deutschen Bahn AG ausschließlich für Soldatinnen und Soldaten angeboten werden. Damit ist der Kreis der Eisenbahnunternehmen, die zur unentgeltlichen Beförderung verpflichtet sind, erheblich eingeschränkt. Die Einschränkung ist indes gerechtfertigt, weil durch die Konzentration auf ein Buchungportal zumindest grob gewährleistet ist, dass es zu einer Erfassung der Vorteile kommt. Da eine Bindung an die Buchungen besteht, sind „Spontanfahrten“ nicht pauschalierungsfähig.

Beförderung in Uniform: Begünstigt ist die Beförderung nur, wenn „der Soldat ... Uniform trägt“. Das Tragen der Uniform ist zwingende Pauschalierungsvoraussetzung. Der Status als Soldatin oder Soldat allein reicht nicht aus.

Privatfahrten sind alle Fahrten der Soldatin oder des Soldaten, also die Fahrten zwischen der Wohnung und erster Tätigkeitsstätte, Fahrten im Zusammenhang mit einer dHf., aber auch sonstige Privatfahrten ohne Bezug zur beruflichen Tätigkeit. Letztere dürften in der Praxis keine Rolle spielen, da Privatfahrten von Soldatinnen oder Soldaten in Uniform die Ausnahme sein werden und idR die Anforderungen des § 2 Abs. 1 SEFFV nicht erfüllt sind.

Pauschalierungswahlrecht: Wie in den anderen Fällen des Abs. 2 besteht de lege lata ein Pauschalierungswahlrecht des ArbG, also hier des Dienstherrn der Soldatinnen und Soldaten. In der Praxis spielt das Wahlrecht indes keine Rolle, denn die Regelung soll (BTDrucks. 19/22850, 93) die Möglichkeit der Versteuerung des Vorteils durch den Dienstherrn schaffen und damit dem Umstand Rechnung tragen, dass eine individuelle Versteuerung nicht oder nur mit unverhältnismäßigem Aufwand möglich wäre. In der Tat ist es kaum möglich, die Fahrten zu erfassen, in denen die Freiberechtigung in Anspruch genommen wird. Zudem wäre ohne Pauschalierung eine individuelle Berechnung des Vorteils erforderlich. Angesichts der pauschalen Zahlungen an den Verkehrsträger müsste der auf den Einzelnen entfallende Vorteil entweder anteilig oder nach den Grundsätzen des § 8 Abs. 2 Satz 1 ermittelt werden, was praktisch wohl nicht möglich ist. Im Erg. ist damit die Regelung des Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 eine auf einen einzelnen ArbG, nämlich den Dienstherrn der Soldatinnen und Soldaten, zugeschnittene Sonderregelung, die nur wegen der gewollten Rechtsfolge – der Pauschalversteuerung – in § 40 integriert wurde.

3. Folgen der Pauschalierung

49f

Arbeitgeber als Schuldner der Steuer: Mit der „vorgeprägten“ Ausübung des Pauschalierungswahlrechts wird der ArbG, also der Dienstherr der Soldatinnen und Soldaten, Schuldner der pauschalen LSt. Er übernimmt die durch die Leistung entstandene LSt des ArbN.

Keine Minderung des Werbungskostenabzugs: Entsprechend dem Förderungszweck unterbleibt eine Minderung des WKAbzugs. Der ArbN kann also insbes. die Entfernungspauschale unvermindert geltend machen.

Pauschsteuersatz von 25 %: Die Steuer auf den aus der Freifahrtberechtigung entstehenden geldwerten Vorteil ist mit einem StSatz von 25 % zu erheben.

Bemessungsgrundlage sind nach Abs. 2 Satz 4 die Aufwendungen des ArbG, also hier konkret des Dienstherrn, einschließlich der USt. Dementsprechend ist die pauschale LSt auf die mit den Verkehrsträgern vereinbarten Entgelte für die Beförderung der Soldatinnen und Soldaten zu erheben.

50 VII. Gemeinsame Voraussetzungen der Pauschalierungen nach Abs. 2 Satz 2

Die nach Abs. 2 Satz 2 pauschal besteuerten Fahrtkosten bleiben bei der Anwendung des § 40a Abs. 1–4 betr. die LStPauschalierung für Teilzeitbeschäftigte außer Betracht. Damit lässt Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2 für bestimmte Teilzeitbeschäftigte die Pauschalierung nach Abs. 2 Satz 2 neben der Pauschalversteuerung nach § 40a zu. Durch diese zweifache Pauschalierungsmöglichkeit wird Teilzeitbeschäftigten eine zusätzliche Vergünstigung gewährt; diese lässt sich damit rechtfertigen, dass bei Zahlung von WKersatz die Pauschalierungsgrenzen des § 40a nicht unterlaufen werden können.

D. Erläuterungen zu Abs. 3: Rechtsfolgen der Lohnsteuerpauschalierung

51 I. Regelungsinhalt des Abs. 3

Abs. 3 enthält die Grundregelung der LStPauschalierung durch den ArbG als Besteuerungsverfahren eigener Art, in das der ArbN nicht weiter eingeschaltet ist. Die Regelung findet kraft Verweisung (§ 40a Abs. 5, § 40b Abs. 5 Satz 1) für alle Pauschalierungsfälle Anwendung und bestimmt damit identische Rechtsfolgen. Zudem ordnen § 37a Abs. 2 Satz 1 und § 37b Abs. 3 Satz 2 die entsprechende Anwendung für die Sonderfälle der Pauschalierung der ESt an.

Abs. 3 Sätze 1 und 2 bestimmen, dass der ArbG die pauschale LSt zu übernehmen hat und deren Schuldner ist; zusätzlich stellt Satz 2 Teilsatz 3 klar, dass auf den ArbN abgewälzte pauschale LSt die Bemessungsgrundlage der Steuer nicht mindert.

Abs. 3 Sätze 3 und 4 regeln die Rechtsfolgen der Pauschalierung für die Individualbesteuerung des ArbN. Der pauschal besteuerte Arbeitslohn und die pauschale LSt bleiben bei einer Veranlagung zur ESt und beim LStJA außer Ansatz. Die pauschale LSt wird weder auf die ESt noch auf die JahresLSt des ArbN angerechnet.

II. Übernahme pauschaler Lohnsteuer durch den Arbeitgeber (Abs. 3 Satz 1)

1. Rechtsnatur der pauschalen Lohnsteuer

52

Die pauschale LSt ist nur insoweit einer Unternehmenssteuer ähnlich, als sie in verfahrenstechnischer Hinsicht vom ArbG erhoben wird. Es handelt sich um eine besondere Erhebungsform der ESt. Der ArbG wird nur formeller StSchuldner. Auf die Rechtsform des ArbG kommt es nicht an (BFH v. 14.9.2005 – VI R 89/98, BFH/NV 2005, 2299). Materiell handelt es sich um eine vom ArbN abgeleitete Steuer (BFH v. 30.11.1989 – I R 14/87, BStBl. II 1990, 993; BFH v. 6.5.1994 – VI R 47/93, BStBl. II 1994, 715; BFH v. 28.4.2016 – VI R 18/15, BStBl. II 2016, 898; Vorlagebeschlüsse v. 14.11.2013 – VI R 49/12, BFH/NV 2014, 418, Az. BVerfG 2 BvL 7/14; BFH v. 14.11.2013 – VI R 50/12, BFH/NV 2014, 426, Az. BVerfG 2 BvL 8/14; BFH v. 14.12.2021 – VII R 32/20, DStR 2022, 829), die in der Person des ArbN entsteht und im Wege einer befreienden gesetzlichen Schuldübernahme auf den ArbG übergeht.

Sonderfall – pauschale Lohnsteuer nach § 40b Abs. 4: Für bestimmte Sonderzahlungen nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 sieht § 40b Abs. 4 vor, dass der ArbG die LSt verpflichtend mit einem Pauschsteuersatz zu erheben hat. Die Regelung weicht damit von der gesetzlichen Grundkonzeption der freiwilligen (Pauschalierungswahlrecht) Übernahme einer durch Tatbestandsverwirklichung durch den ArbN entstandenen Steuer durch den ArbG ab. Es ist fraglich, ob diese „Zwangspauschalierung“ verfassungsgemäß ist (Vorlagebeschlüsse BFH v. 14.11.2013 – VI R 49/12, BFH/NV 2014, 418, Az. BVerfG 2 BvL 7/14; BFH v. 14.11.2013 – VI R 50/12, BFH/NV 2014, 426, Az. BVerfG 2 BvL 8/14; s. auch § 40b Anm. 72).

2. Übernahmeverpflichtung des Arbeitgebers

53

Der ArbG hat die pauschale LSt „zu übernehmen“. Er ist kraft Gesetzes zur Schuldübernahme verpflichtet. Unberührt davon bleibt, dass die Durchführung der Pauschalierung durch den ArbG ein Gestaltungswahlrecht beinhaltet.

Übernahmeerklärung des Arbeitgebers: Obwohl die Übernahme der Steuer gesetzlich vorgeschrieben ist, bedarf es zur Überleitung der StSchuld einer – auch konkludent möglichen – Übernahmeerklärung des ArbG (BFH v. 6.5.1994 – VI R 47/93, BStBl. II 1994, 715). Es muss erkennbar werden, dass der ArbG von der Möglichkeit der Pauschalierung Gebrauch macht. Bei der Pauschalierung nach Abs. 1 wird die Übernahmeerklärung regelmäßig im Pauschalierungsantrag zu sehen sein (*Thürmer* in *Brandis/Heuermann*, § 40 Rz. 113 [6/2020]). In den Pauschalierungsfällen des Abs. 2 und nach §§ 40a und 40b, die weder einen ausdrücklichen Antrag des ArbG noch eine finanzamtliche Genehmigung erfordern, wird das FA regelmäßig erst durch die Übernahme der Steuer von der Pauschalierung Kenntnis erlangen. In der Praxis erfolgt die Übernahme der pauschalen LSt durch die Anmeldung pauschaler LSt durch den ArbG (§ 41a Abs. 1; BFH v. 1.9.2021 – VI R 38/19, BFH/NV 2022, 321) oder durch Anerkennung einer Zahlungsverpflichtung nach § 42d Abs. 4 Satz 2 (BFH v. 5.11.1982 – VI R 219/80, BStBl. II 1983, 91). In einer isolierten – aber in der Praxis ungebräuchlichen – Übernahmeerklärung ist noch keine StFestsetzung zu sehen.

Rücknahme/Widerruf der Übernahmeerklärung: Der ArbG kann in den Fällen des Abs. 1 die Übernahmeerklärung nur so lange zurücknehmen, wie der Pauscha-

lierungsantrag zurückgenommen werden kann (BFH v. 3.5.1990 – VII R 108/80, BStBl. II 1990, 767; s. Anm. 15). Ist ein Antrag entbehrlich (Abs. 2 und §§ 40a, 40b), ist die Rücknahme der Übernahmeerklärung grds. ausgeschlossen, sofern die Übernahme konkludent durch die Anmeldung der Steuer erklärt wurde (s. Anm. 15). Allerdings kann der ArbG die Ausübung seines Pauschalierungswahlrechts ggf. durch Abgabe einer geänderten LStAnmeldung ändern; zur Änderung der Vorbehaltsfestsetzung s. Anm. 57.

54 3. Zulässigkeit der Abwälzung der übernommenen Steuerlast auf den Arbeitnehmer

Obwohl das Pauschalierungsverfahren nach der gesetzlichen Konzeption vollständig am ArbN vorbeiläuft, kann der ArbG ein Interesse haben, im Innenverhältnis zum ArbN die pauschale LSt erstattet zu erhalten, um von der Steuer wirtschaftlich entlastet zu werden; ArbG und ArbN können daher eine Vereinbarung treffen, nach der sich

- der ArbG verpflichtet, das Pauschalierungsverfahren durchzuführen,
- während der ArbN die Verpflichtung eingeht, dem ArbG die gezahlte Steuer zu erstatten.

Für den ArbN kann eine solche Vereinbarung trotz der wirtschaftlichen Belastung mit der pauschalen LSt von Interesse sein, zB im Hinblick auf die teilweise unter dem Eingangstarif der ESt liegenden StSätze, die volle Ausnutzung des ArbN-Pauschbetrags bei der Pauschalierung nach Abs. 2 Satz 2 (s. Anm. 43) oder wegen der Nichtberücksichtigung der pauschal besteuerten Bezüge bei der Gewährung staatlicher Leistungen (BFH v. 25.5.1984 – VI R 223/80, BStBl. II 1984, 569; s. Anm. 59).

Steuerrechtliche Zulässigkeit: Die Pauschalierungsvorschriften enthalten kein Verbot einer Überwälzungsvereinbarung. Im Gegenteil lässt Abs. 3 Satz 2, in dem die Rechtsfolgen der Abwälzung angesprochen sind, den Rückschluss zu, dass aus strechtl. Sicht eine Vereinbarung zwischen ArbG und ArbN, wer die Steuer wirtschaftlich trägt, zulässig ist. Die Möglichkeit der Überwälzung besteht für alle Pauschalierungsfälle, unabhängig davon, ob die Pauschalierung mit variablen (§ 40 Abs. 1) oder festen StSätzen (§§ 40 Abs. 2, 40a, 40b) erfolgt.

Arbeitsrechtliche Zulässigkeit: Nach der Rspr. der Arbeitsgerichte (BAG v. 5.8.1987 – 5 AZR 22/86, DB 1988, 182; BFH v. 1.12.2006 – 5 AZR 628/04, DB 2006, 1059; BFH v. 21.7.2009 – 1 AZR 167/08, NZA 2009, 1213; LAG Köln v. 9.10.1997, NZA-RR 1998, 244) ist die Überwälzung der pauschalen LSt arbeitsrechtl. im Rahmen der Vertragsfreiheit zulässig, sofern der ArbN vom ArbG jederzeit die Besteuerung im Regelbesteuerungsverfahren verlangen kann und tarifvertragliche Regelungen nicht entgegenstehen. Erhält der ArbG auf den ArbN überwälzte pauschale LSt erstattet, steht dem ArbN umgekehrt ein zivilrechtl. Rückforderungsanspruch gegen den ArbG zu.

Bemessungsgrundlage der pauschalen Lohnsteuer bei Abwälzung: Die Abwälzung führt nicht zu einer Änderung der Bemessungsgrundlage der pauschalen LSt. Dies folgt aus Abs. 3 Satz 2. Die pauschale LSt ist also nach tatsächlichem Arbeitslohn ohne Abzug der abgewälzten Steuer zu berechnen.

Verfassungsrechtliche Bedenken: Die Abgeltungswirkung des Abs. 3 im Fall der Abwälzung der pauschalen LSt auf den ArbN ist verfassungsrechtl. unbedenklich (zweifeln *Lang*, StuW 1975, 113 [129]; *Trzaskalik* in *KSM*, § 40 Rz. A 28 ff., A 40

[4/2003]), auch wenn ArbN wirtschaftlich eine StLast zu tragen haben, die bei einer Individualbesteuerung entfielen oder geringer ausfielen. Gleichwohl ist das verfassungsrechtl. Gebot, den existenznotwendigen Bedarf von einem Zugriff der ESt freizustellen (sog. Existenzminimum) nicht verletzt, da die gesetzliche Regelung keinen zu Lasten des ArbN gehenden Steuereingriff vorsieht. Überwälzt der ArbG die gegenüber dem Steuergläubiger geschuldete Steuer auf den ArbN, handelt es sich um eine Folge der zivilrechtl. Vereinbarung zwischen ArbG und ArbN. Steuerrechtlich bleibt der ArbG Schuldner der pauschalen LSt.

III. Arbeitgeber ist Schuldner der pauschalen Lohnsteuer (Abs. 3 Satz 2)

1. Arbeitgeber als Steuerschuldner

55

Mit der Übernahme der LSt wird der ArbG alleiniger Schuldner (Abs. 3 Satz 2). Der ArbN kann für pauschale LSt weder als Gesamtschuldner noch haftungsweise in Anspruch genommen werden; die StSchuld des ArbN erlischt (BFH v. 3.5.1990 – VII R 108/88, BStBl. II 1990, 767). Ein Anspruch auf Erstattung überzahlter pauschaler LSt steht allein dem ArbG zu (*Krüger in Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 40 Rz. 24).

2. Entstehung der pauschalen Lohnsteuerschuld des Arbeitgebers

56

Entstehung mit Zufluss des Arbeitslohns beim Arbeitnehmer: Da es sich bei der pauschalen LSt um eine vom ArbN abgeleitete StSchuld des ArbG handelt, kann ohne Zufluss von Arbeitslohn beim ArbN pauschale LSt grds. nicht entstehen (BFH v. 6.5.1994 – VI R 47/93, BStBl. II 1994, 715; *Krüger in Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 40 Rz. 24; *Thürmer in Brandis/Heuermann*, § 40 Rz. 113 [6/2020]). Dies gilt auch, wenn der ArbN irrtümlich von stpfl. Zuwendungen ausgeht (BFH v. 20.7.2000 – VI R 10/98, BFH/NV 2001, 35). Insoweit stellt die Pauschalierungsmöglichkeit in Abs. 2, die durch Verzicht auf die StBefreiung des § 3 Nr. 15 entsteht, einen Sonderfall dar (s. Anm. 49b). Pauschale LSt kann nicht mehr zur Entstehung kommen, wenn der LStAnspruch gegenüber dem ArbN erloschen oder verjährt ist (BFH v. 28.11.1990 – VI R 115/87, BStBl. II 1991, 488). Der Lauf der Festsetzungsfrist beginnt mit dem Ablauf des Kj. des Zuflusses (§ 170 Abs. 1 AO). Da die Pauschalierung in allen Fällen einer LStAnmeldung bedarf, greift die Anlaufhemmung nach § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO. Bei antragsgebundener Pauschalierung nach Abs. 1 soll auch die Anlaufhemmung des § 170 Abs. 3 AO Anwendung finden (*Thürmer in Brandis/Heuermann*, § 40 Rz. 113 [6/2020]). Dies ist zweifelhaft, da es sich bei dem Pauschalierungsantrag nicht um eine antragsgebundene StFestsetzung, sondern nur um ein Wahlrecht im Rahmen des Erhebungsverfahrens handelt.

3. Festsetzung der pauschalen Lohnsteuerschuld gegenüber dem Arbeitgeber

57

Lohnsteueranmeldung und Abstandnahme von Pauschalierung: Im Regelfall erfolgt die Festsetzung pauschaler LSt im Wege der LStAnmeldung (§ 41a Abs. 1 Nr. 1) als StFestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 168 Satz 1 AO).

Setzt das FA die pauschale LSt höher als angemeldet fest, kann der ArbG mit dem Einspruch (§ 348 Abs. 1 Nr. 1 AO) gegen die höhere StFestsetzung vorgehen (*Seer in Tipke/Kruse*, § 164 AO Rz. 55 ff. [5/2014]). Daneben steht dem ArbG auch die Möglichkeit offen, von der Pauschalierung Abstand zu nehmen und das Regelbesteuerungsverfahren durchzuführen. Dieser Weg ist bei der antragsgebundenen Pauschalierung nach Abs. 1 durch die Möglichkeit der Rücknahme des Pauschalierungsantrags eröffnet (s. Anm. 15). Bei der Pauschalierung nach Abs. 2 und §§ 40a und 40b kann sich der ArbG durch Abgabe einer geänderten LStAnmeldung von der Pauschalierung lösen; dies kommt dem Widerruf seines bisher ausgeübten Pauschalierungswahlrechts gleich (vgl. BFH v. 15.6.2016 – VI R 54/15, BStBl. II 2016, 1010, zu § 37b) und ist zugleich als Antrag auf Aufhebung der StFestsetzung nach § 164 Abs. 2 Satz 2 AO anzusehen; die Festsetzung pauschaler LSt ist aufzuheben, der ArbN wird wieder Schuldner der nunmehr im Regelbesteuerungsverfahren zu erhebenden LSt (BFH v. 18.1.1991 – VI B 140/89, BStBl. II 1991, 309; BFH v. 5.11.1993 – VI R 16/93, BStBl. II 1994, 557; s. auch Anm. 58). Nach Bestandskraft ist eine Abstandnahme von der Pauschalierung nur noch möglich, wenn die Voraussetzungen einer Korrekturvorschrift erfüllt sind.

Durch Pauschalierungsbescheid setzt das FA die pauschale LSt zumeist in den Fällen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 fest, wenn der ArbG nach einer LStAußenprüfung einen Pauschalierungsantrag gestellt hat, ferner wenn das FA von der LStAnmeldung abweicht (vgl. BFH v. 30.4.2009 – VI R 55/07, BStBl. II 2009, 726). Der Pauschalierungsbescheid ist StBescheid iSd. § 155 AO. Er ist nur dann hinreichend bestimmt, wenn sich eindeutig ergibt, dass pauschale LSt gegenüber dem ArbG geltend gemacht wird, die Steuer in pauschale LSt und pauschale Lohnkirchensteuer aufgeteilt und der der StFestsetzung zugrunde liegende Sachkomplex bezeichnet ist (BFH v. 28.11.1990 – VI R 115/87, BStBl. II 1991, 488). Eine Aufteilung nach ArbN ist entbehrlich (*Stikkan in LBP*, § 40 Rz. 78 [6/2015]; *Krüger in Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 40 Rz. 27). Nach der Rspr. des BFH (BFH v. 28.11.1990 – VI R 115/87, BStBl. II 1991, 488; BFH v. 28.11.1990 – VI R 121/87, BFH/NV 1991, 665; FG Düss. v. 29.2.2012 – 7 K 4364/10 L, EFG 2012, 1313, rkr.) ist bei Nachforderungsbescheiden für mehrere Jahre eine Aufteilung der StBeträge nach den betroffenen Jahren entbehrlich. Dies lässt sich mit dem Charakter der Est als Jahressteuer nicht vereinbaren (glA FG München v. 16.3.1990 – 8 K 8081/86, EFG 1990, 598, rkr.). Zum Verhältnis von Pauschalierungs- und Haftungsbescheid s. Anm. 6, 24. Eine Änderung des Pauschalierungsbescheids ist nach den allgemeinen Korrekturvorschriften der AO für StBescheide möglich, insbes. finden auch §§ 173 ff. AO Anwendung.

Fehlgeschlagene Pauschalierung: Hat der ArbG pauschale LSt angemeldet oder das FA pauschale LSt festgesetzt, ohne dass die Pauschalierungsvoraussetzungen erfüllt waren, liegt eine sog. fehlgeschlagene Pauschalierung vor. Der ArbG wird nicht Schuldner der pauschalen LSt (BFH v. 5.11.1993 – VI R 16/93, BStBl. II 1994, 557). Eine entsprechende LStFestsetzung ist nach § 164 Abs. 2 AO oder nach den anderen Korrekturvorschriften aufzuheben oder zu ändern (FG München v. 30.4.2009 – 15 K 3193/06, EFG 2009, 1569, rkr.). Bei einer fehlgeschlagenen Pauschalierung nach Abs. 2, §§ 40a und 40b kann sich der ArbG – sofern die Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt sind – auch noch nach Bekanntwerden der Fehlerhaftigkeit zu einer Pauschalierung nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bereit erklären (BFH v. 5.11.1993 – VI R 16/93, BStBl. II 1994, 557). Zu den Folgen für die Besteuerung des ArbN s. Anm. 58. Zur Verzinsung s. Anm. 7.

Pauschale Lohnsteuer in der Insolvenz des Arbeitgebers: Ist pauschale LSt im Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens bereits entstanden (s. Anm. 56), gehört sie zur Insolvenzmasse, da der Anspruch des Steuergläubigers spätestens mit der strechtl. Entstehung begründet iSd. § 38 InsO ist. Vor der strechtl. Entstehung kann die pauschale LSt zur Insolvenzmasse gehören, sofern der Rechtsgrund ihrer Entstehung im Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens bereits gelegt und damit begründet iSd. § 38 InsO ist. Dazu reicht uE allein die Auszahlung der Arbeitslöhne vor Insolvenzeröffnung nicht aus (glA *Fichtelmann*, DStZ 1993, 332; aA *Thürmer* in *Brandis/Heuermann*, § 40 Rz. 115 [6/2020]), da zu diesem Zeitpunkt zwar die Verpflichtung des ArbG zur Einbehaltung und Abführung der LSt entsteht, aber noch nicht seine StSchuld nach § 40 Abs. 3 Satz 2 entstanden ist. Übt der Insolvenzverwalter das Pauschalierungswahlrecht für vor der Insolvenzeröffnung gezahlte Arbeitslöhne aus, handelt es sich um eine sonstige Masseverbindlichkeit iSv. § 55 InsO. Gleiches gilt, wenn die Masse ArbN beschäftigt, deren Löhne pauschal versteuert werden.

Keine negative pauschale Lohnsteuer: Die Festsetzung einer negativen pauschalen LSt ist gesetzlich ausgeschlossen (BFH v. 28.4.2016 – VI R 18/15, BStBl. II 2016, 898). Ebenso wenig wie eine negative ESt entstehen kann, kann es zu einer negativen pauschalen LSt kommen (*Gosch* in *Kirchhoff/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 37 Rz. 4; *Eisgruber* in *Kirchhoff/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 40 Rz. 26). Dies gilt auch, wenn anderweitig entstandene LStÜberzahlungen ausgeglichen werden sollen. Zu Erstattungen pauschaler LSt kann es demnach nur bei einer Änderung/Aufhebung der LStAnmeldungen/Festsetzungen über pauschale LSt kommen, allerdings begrenzt auf einen StBetrag von 0 €. Im Bereich der Beitragsleistungen der bAV lässt die FinVerw. die Verrechnung pauschal besteuert Beitragsleistungen innerhalb eines Kj. bis auf 0 € zu (R 40b.1 Abs. 14 Sätze 1 und 2 LStR). Eine Verrechnung mit LStErstattungsansprüchen des ArbN gegen den Fiskus durch den ArbG ist schon mangels Schuldneridentität ausgeschlossen (*Geserich*, juris-PR-SteuerR 46/16 Anm. 4).

IV. Kein Ansatz pauschalierter Bezüge und Lohnsteuer bei Arbeitnehmerveranlagung wegen Abgeltungswirkung (Abs. 3 Satz 3)

1. Auswirkungen auf die Arbeitnehmerveranlagung

58

Nach Abs. 3 Satz 3 bleiben der pauschal besteuerte Arbeitslohn und die pauschale LSt bei der Veranlagung zur ESt und beim LStJA außer Ansatz. Die Verweisung auf den LStJA hat nur noch für den vom ArbG durchgeführten LStJA nach § 42b Bedeutung. Die antragsgebundene ArbN-Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 ist Veranlagung zur ESt iSd. Abs. 3.

Abgeltungswirkung: Wegen der in Satz 3 geregelten Abgeltungswirkung bleiben die pauschal besteuerten Bezüge des ArbN bei dessen Individualbesteuerung vollständig außer Betracht (BFH v. 16.9.2004 – VI B 160/00, nv., juris). Die Abgeltungswirkung tritt ein, sobald die Pauschalierung wirksam wird (s. Anm. 56) und die zusätzlichen Pauschalierungsvoraussetzungen wie zB Pauschalierungsantrag und -genehmigung (in den Fällen des Abs. 1) erfüllt sind.

Fehlgeschlagene Pauschalierung: Die Abgeltungswirkung entfällt, wenn es nicht zur beabsichtigten Pauschalierung kommt, zB wegen Aufhebung eines Pauschalie-

rungsbescheids (BFH v. 18.1.1991 – VI B 140/89, BStBl. II 1991, 309), Rücknahme des Pauschalierungsantrags durch den ArbG, Widerruf oder Aufhebung der Pauschalierungsgenehmigung durch das FA oder falls die pauschale LSt nicht zur Entstehung gelangt ist, weil die Pauschalierungsvoraussetzungen nicht erfüllt sind (BFH v. 10.6.1988 – III R 232/84, BStBl. II 1988, 981; BFH v. 13.1.1989 – VI R 66/87, BStBl. II 1989, 1030; BFH v. 5.11.1993 – VI R 16/93, BStBl. II 1994, 557; BFH v. 19.2.2002 – VI B 240/01, BFH/NV 2002, 784). Dies hat zur Folge, dass die Bezüge in voller Höhe bei der Individualbesteuerung zu berücksichtigen sind (FG Münster v. 1.3.2021 – 9 K 3046/18, DStRE 2021, 1355, rkr.). Dem steht auch die Anmeldung pauschaler LSt durch den ArbG nicht entgegen, da die LStAnmeldung hinsichtlich der Veranlagung des ArbN keine Sperr- oder Bindungswirkung entfaltet (BFH v. 10.6.1988 – III R 232/84, BStBl. II 1988, 981; BFH v. 7.10.2015 – VI B 49/15, BFH/NV 2016, 38; BFH v. 2.10.2017 – VI B 9/17, BFH/NV 2018, 200; *Thomas*, DStR 1992, 837 [900]; *Thürmer in Brandis/Heuermann*, § 40 Rz. 124 [6/2020]). In diesem Fall ist die StFestsetzung gegenüber dem ArbG nach § 164 Abs. 2 AO aufzuheben (s. Anm. 57). Neben dem BSFA kann auch das WohnsitzFA die Pauschalierungsvoraussetzungen gesondert prüfen. Es ist nicht gehindert, die pauschal besteuerten Bezüge auch schon vor einer Aufhebung der pauschalen LSt in die Veranlagung des ArbN einzubeziehen. Dies gilt auch, wenn die pauschale LSt durch Pauschalierungsbescheid festgesetzt oder im Fall der LStAnmeldung der Vorbehalt der Nachprüfung aufgehoben worden war. Die bereits durchgeführte Pauschalierung entfaltet insoweit keine rechtsgestaltende Wirkung bei der Durchführung der Besteuerung des ArbN. Eine Festsetzung pauschaler LSt gegenüber dem ArbG kann dann als widerstreitende StFestsetzung (§ 174 Abs. 1 AO) aufgehoben werden. Alternativ kommt auch eine Änderung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO in Betracht (*Thürmer in Brandis/Heuermann*, § 40 Rz. 124 [6/2020]).

59 2. Mittelbare Folgen der Abgeltungswirkung

Auswirkungen auf Leistungsgesetze: Mittelbar geht die Abgeltungswirkung über die Folgen für die ArbN-Veranlagung hinaus, da verschiedene Leistungsgesetze die Gewährung staatlicher Leistungen von der Einhaltung von Einkommensgrenzen abhängig machen. Sofern die Leistungsgesetze an das zVE nach der ArbN-Veranlagung anknüpfen (§ 2a Abs. 1 WoPG; § 13 Abs. 1 Satz 1 des 5. VermBG), bleiben wegen der Abgeltungswirkung die pauschal besteuerten Bezüge außer Ansatz. Auf diese Weise können (ungerechtfertigte) Subventionsvorteile entstehen.

60 V. Keine Anrechnung pauschaler Lohnsteuer auf die Einkommensteuer oder Lohnsteuer des Arbeitnehmers (Abs. 3 Satz 4)

Während Abs. 3 Satz 3 die pauschal besteuerten Bezüge aus dem individuellen Besteuerungsverfahren ausschließt, stellt Satz 4 dies für die individuelle Steuerabrechnung klar, indem die Anrechnung der pauschalen LSt auf die ESt und die JahresLSt ausgeschlossen wird.

61 Einstweilen frei.

E. Anhang zu § 40: Erhebung pauschaler Lohnkirchensteuer

Schrifttum: *Meilicke*, Kommt die Kirchensteuer auf Nichtmitglieder wieder?, FR 1981, 163; *Graupner*, Kirchensteuer als Unternehmenssteuer eigener Art?, DB 1984, 687; *Kreussler*, Pauschale Kirchen-Lohnsteuer unzulässig?, BB 1984, 718; *Kruse*, Zur Pauschalierung und Übernahme der Lohnsteuer durch den Arbeitgeber, FR 1985, 1; *Kreussler*, Pauschale Kirchenlohnsteuer, BB 1986, 1198; *Reinhart*, Pauschale Kirchenlohnsteuer, FR 1986, 531; *Sternner*, Pauschale Lohn-Kirchensteuer, DStR 1987, 77; *Starck*, Rechtliche Grundlagen der Pauschalierung von Kirchenlohnsteuer, DStR 1989, 3; *K.J. Wagner*, Zulässigkeit der Erhebung pauschaler Kirchenlohnsteuer, FR 1989, 151; *K.J. Wagner*, Zur Kirchensteuer bei Pauschalierung der Lohnsteuer, FR 1990, 97; *Sternner*, Weiterhin Unsicherheit bei der pauschalen Kirchensteuer, DStR 1991, 1240; *C. Meyer*, Kirchensteuer und Pauschalierung, FR 1993, 119; *Lang/Lemaire*, Zulässigkeit pauschaler Lohnkirchensteuer, StuW 1994, 257; *Birk/Jahndorf*, Erhebung pauschaler Lohnkirchensteuer bei nicht kirchenangehörigen Arbeitnehmern, BB 1995, 1443; *Birk/Jahndorf*, Kirchensteuerpflicht trotz fehlender Kirchenmitgliedschaft, StuW 1995, 103; *Hammer*, Zur Erhebung von Kirchensteuer bei pauschalierter Lohnsteuer und Kirchensteuerfestsetzung bei Ehegatten, die verschiedenen Konfessionen angehören, JZ 1996, 572; *K.J. Wagner*, Aktuelle Streitfragen zur Kirchensteuererhebung bei Lohnsteuerpauschalierung, FR 1996, 161; *Meyer*, Die Rechtsprechung zur Kirchensteuererhebung in Fällen der Lohnsteuerpauschalierung, in *Isensee/Rees/Rüfner* (Hrsg.), Dem Staate, was des Staates – der Kirche, was der Kirche ist, FS Joseph List, Berlin 1999, 699; *Hammer*, Rechtsfolgen der Kirchensteuer, Tübingen 2002; *Hammer*, Kirchenmitgliedschaft und Kirchensteuerpflicht, Bochumer Kirchensteuertag 2004, 77; *Kämper*, Kirchensteuer, in *Kube/Mellinghoff/Morgen-thaler/Palm/Puhl/Seiler* (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts, FS Paul Kirchhof, Heidelberg 2013, 2103; *Lehner*, Voraussetzungen der steuerpflichtbegründenden Mitgliedschaft in einer Religionsgemeinschaft, in *Lüdicke/Mellinghoff/Rödter* (Hrsg.), Nationale und internationale Unternehmensbesteuerung in der Rechtsordnung, FS Dietmar Gosch, München 2016, 249; *Marquardsen*, Das besondere Kirchgeld im Kirchensteuersystem – Entwicklung, Verfassungsmäßigkeit, Reformbedarf, Kirche und Recht 2021, 9.

Zur KiSt allg. s. Literatur im Anhang II zu § 51a.

I. Arbeitgeber als Übernehmer und Schuldner pauschaler Lohnkirchensteuer

62

In allen Bundesländern wird eine pauschale Lohnkirchensteuer (LKiSt) als Zuschlag zur pauschalen LSt erhoben. Der ArbG hat die pauschale LKiSt zu übernehmen; er wird Schuldner der Steuer.

Rechtsgrundlage für die Erhebung der pauschalen LKiSt sind die Verweisungsnormen der Kirchensteuergesetze der Länder, die eine entsprechende Geltung der Vorschriften über die Maßstabsteuern anordnen (BFH v. 30.11.1989 – VI R 14/87, BStBl. II 1990, 993; BFH v. 28.11.1990 – VI R 115/87, BStBl. II 1991, 489; *K.J. Wagner*, FR 1990, 97, mwN). Da die ESt Maßstabsteuer für die KiSt ist, kommen auch die Vorschriften über die LStPauschalierung, die Teil des LStErhebungsverfahrens sind, uneingeschränkt zur Anwendung. Damit wird als Besonderheit der LStErhebung die pauschale LSt als Maßstabsteuer von den Verweisungen erfasst. Dazu gehört auch die mit der Pauschalierung der Steuer verbundene Übernahme der StSchuld durch den ArbG (BFH v. 30.11.1989 – I R 14/87, BStBl. II 1990, 993; BFH v. 7.12.1994 – I R 24/93, BStBl. II 1995, 507).

Verfassungsrechtliche Aspekte: Die Übernahmeverpflichtung zu Lasten des ArbG ist auch im Hinblick darauf, dass der ArbG ohne Rücksicht auf seine Religionszugehörigkeit Schuldner der pauschalen LKiSt wird, verfassungsgemäß (BVerfG v.

17.2.1977 – 1 BvR 343/74, HFR 1977, 295; glA *K.J. Wagner*, FR 1990, 97 [104] mwN; aA *Meilicke*, DB 1986, 1201). Die pauschale LKiSt als abgeleitete KiStSchuld ist keine verfassungswidrige Belastung eines Nichtmitglieds. Sie knüpft die KiSt-Pflicht an den vom ArbN verwirklichten Besteuerungstatbestand an. Im Wege der Schuldübernahme geht eine bereits entstandene KiStSchuld auf den ArbG über. Dieser Übergang der KiStPflicht ist bekenntnisneutral.

Dass der ArbG die Pauschalierung nur um den Preis der Übernahme der KiSt durchführen kann, schränkt dessen Pauschalierungswahlrecht nicht in unverhältnismäßiger Weise ein. Stellt der Gesetzgeber dem ArbG ein alternatives Besteuerungsverfahren zum LStAbzugsverfahren zur Verfügung, ist weder Übermaß noch Willkür darin zu sehen, dass die Ausübung des Wahlrechts von der Übernahme der KiSt abhängig gemacht wird (*Kruse*, FR 1985, 1 [6]).

- ▶ *Sonderfall – Pauschalierung nach § 40b Abs. 4*: Da dem ArbG in den Fällen der § 40b Abs. 4 kein Pauschalierungswahlrecht zusteht, ist die Erhebung von KiSt auf die nach § 40b Abs. 4 entstehende LSt verfassungsrechtl. bedenklich. Sie knüpft nicht an die Mitgliedschaft eines Stpfl. in einer steuerhebungsberechtigten Religionsgemeinschaft an.

63 II. Berechnung der pauschalen Lohnkirchensteuer

Bemessungsgrundlage der pauschalen LKiSt ist die pauschale LSt.

Höhe der pauschalen Lohnkirchensteuer: Der Hebesatz der pauschalen LKiSt ist gesetzlich nicht geregelt. Die Festlegung des pauschalen StSatzes ist Teil der KiSt-Autonomie der kirchensteuererhebungsberechtigten Religionsgemeinschaften und erfolgt durch entsprechende KiStBeschlüsse, die regelmäßig im BStBl. I veröffentlicht werden.

Insbesondere bei den Pauschalierungstatbeständen, in denen der ArbG nicht verpflichtet ist, die LStAbzugsmerkmale abzurufen (§ 40a), ergibt sich das Problem, dass auch ArbN zu pauschaler LKiSt herangezogen werden können, die keiner steuererhebungsberechtigten Religionsgemeinschaft angehören. Um der damit verbundenen Gefahr entgegenzuwirken, dass Nichtmitglieder einer Religionsgemeinschaft in verfassungswidriger Weise zu einer KiSt herangezogen werden, kann der ArbG zwischen dem sog. vereinfachten Verfahren und dem sog. Nachweisverfahren wählen (vgl. gleichlautender Erlass der obersten Finanzbehörden der Bundesländer betr. Kirchensteuer bei Pauschalierung der Lohnsteuer v. 8.8.2016, BStBl. I 2016, 773). Einen Sonderfall stellt die einheitliche Pauschsteuer nach § 40a Abs. 2 dar.

Vereinfachtes Verfahren: Bei dieser Erhebungsform wird auf eine Ermittlung der Religionszugehörigkeit verzichtet. Für alle der Pauschalbesteuerung unterworfenen ArbN ist pauschale KiSt zu entrichten ist. Zur Vermeidung einer verfassungswidrigen Besteuerung von Nichtmitgliedern ist dabei ein ermäßigter Hebesatz anzuwenden. Dieser findet sich bundesweit in den KiStBeschlüssen der steuererhebungsberechtigten Religionsgemeinschaften. Die Abschläge vom Hebesatz sind damit im Sinne eine Ableitung vom kirchlichen Gesetz- und Ordnungsgeber hinreichend legitimiert (dazu OVG Rhld.-Pf. v. 25.4.1994, DStR 1995, 483). Sie sind auch ausreichend, um den verfassungsrechtl. Anforderungen an die Besteuerungsneutralität des Staats zu entsprechen, denn zum einen wird den tatsächlichen Verhältnissen, dass nicht alle von der Pauschalierung betroffenen ArbN kistpfl. sind,

jedenfalls in pauschaler Weise Rechnung getragen, zum anderen steht es dem ArbG frei, vom Nachweisverfahren Gebrauch zu machen.

Nachweisverfahren: Der Besteuerung wird die individuelle Religionszugehörigkeit der ArbN zugrunde gelegt. Die nicht kistpfl. ArbN bleiben bei der Bemessung der Steuer außer Betracht. Für die übrigen ArbN findet der von den Religionsgemeinschaften festgesetzte „allgemeine“ Hebesatz Anwendung, also derjenige, der auch im Regelbesteuerungsverfahren dem StAbzug zugrunde zu legen ist. Für den Nachweis stellt die FinVerw. (Erlass v. 8.8.2016, BStBl. I 2016, 773) keine hohen Anforderungen auf. Es reicht aus, wenn sich die (Nicht-)Zugehörigkeit zu einer steuererhebungsberechtigten Religionsgemeinschaft aus den elektronischen LStAbzugsmerkmalen ergibt (§ 39e Abs. 2 Nr. 1). In den Fällen des § 40a Abs. 1, 2a und 3 reicht eine Bescheinigung des ArbN aus, dass er keiner steuererhebungsberechtigten Religionsgemeinschaft angehört. Hierfür hat die FinVerw. (Erlass v. 23.10.2012, BStBl. I 2012, 1083) ein Musterformular entwickelt, dem die Erklärung entsprechen muss. Ein amtlicher Vordruck ist nicht erforderlich. Die vom ArbN unterzeichnete Erklärung muss vom ArbG zum Lohnkonto genommen werden; sind dem ArbG die elektronischen Besteuerungsmerkmale bekannt, dürfte die Bezugnahme darauf ausreichen. Die Aufbewahrungspflicht soll die Nachprüfbarkeit der Angaben ermöglichen. Kann der ArbG die auf den einzelnen ArbN entfallende Steuer nicht individualisieren, steht aber die Anzahl der kistpfl. ArbN fest, kann der ArbG eine entsprechende Aufteilung der Bemessungsgrundlage nach Kopfteilen vornehmen. Auf die so ermittelte Bemessungsgrundlage findet ebenfalls der allgemeine Hebesatz Anwendung.

Einheitliche Pauschsteuer: In § 40a Abs. 6 Satz 4 ist gesetzlich bestimmt, dass 5 % des Steueraufkommens aus der einheitlichen Pauschsteuer des § 40a Abs. 2 auf die Religionsgemeinschaften entfallen. Dies dient angesichts der geringfügigen Beträge ($450 \text{ €} \times 2 \% \text{ Steuer} = 9 \text{ €}$; davon $5 \% \text{ KiSt} = 0,45 \text{ €}$) in sinnvoller Weise der Verfahrensvereinfachung. Ein Einzelnachweis ist insoweit nicht möglich und wohl auch nicht verfassungsrechtl. geboten.

Aktuelle Hebesätze der pauschalen Lohnkirchensteuer im vereinfachten Verfahren: Die aktuellen Hebesätze sind auf privaten Internetplattformen unter www.steuer-forum-kirche.de und www.kirchenfinanzen.de zu finden.

III. Aufteilung der pauschalen Lohnkirchensteuer

64

Trennung nach Religionsgemeinschaften: Der ArbG hat die pauschale LKiSt getrennt nach Religionsgemeinschaften anzumelden und abzuführen. Setzt das FA pauschale LSt fest, muss es die darauf entfallende KiSt ebenfalls getrennt nach Religionsgemeinschaften angeben.

Aufteilungsmaßstab: In welchem Verhältnis die pauschale LKiSt aufzuteilen ist, wenn die Religionszugehörigkeit nicht bekannt ist, ist regional unterschiedlich geregelt. Zum Teil erfolgt die Aufteilung exakt nach den tatsächlichen Verhältnissen in den Bundesländern, also nach örtlichen Gegebenheiten, zT auch nach grob geschätzten pauschalen Maßstäben. Zu den Aufteilungsmaßstäben vgl. *R. Rausch*, NWB F. 12, 1164.

Unanwendbarkeit der Aufteilungsmaßstäbe: Da die Aufteilungsmaßstäbe auf einer Schätzung beruhen, werden sie nicht angewendet, wenn der ArbG die KiSt-Pflicht der ArbN nach der individuellen Religionszugehörigkeit der ArbN ermittelt

hat; in diesen Fällen besteht kein Bedürfnis zu einer Schätzung; der ArbG kann die Steuer nach den tatsächlichen Gegebenheiten aufteilen (so auch der Erlass v. 8.8.2016, BStBl. I 2016, 773).

65 IV. Sonderfall: Kirchensteuer bei pauschaler Einkommensteuer

Pauschale Einkommensteuer: Für die pauschale ESt nach § 37a (StSatz 2,25 %) und nach § 37b (StSatz 30 %) sieht die FinVerw. eine Erhebung der darauf entfallenden KiSt ebenfalls in einem vereinfachten und einem Nachweisverfahren vor (gleichlautender Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder betr. Kirchensteuer bei Pauschalierung der Einkommensteuer nach § 37b EStG v. 8.8.2016, BStBl. I 2016, 773; s. § 37b Anm. 36). Da die Pauschalierung an die Sachprämien des leistenden Unternehmens anknüpft, dürfte die Durchführung des Nachweisverfahrens oft schon aus praktischen Gründen ausscheiden.