

§ 40 a

Pauschalierung der Lohnsteuer für Teilzeitbeschäftigte und geringfügig Beschäftigte

idF des EStG v. 19. 10. 2002 (BGBl. I, 4210; BStBl. I, 1209),
geändert durch 2. Ges. für moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt
v. 23. 12. 2002 (BGBl. I, 4621; BStBl. I 2003, 3)

(1) ¹Der Arbeitgeber kann unter Verzicht auf die Vorlage einer Lohnsteuerkarte bei Arbeitnehmern, die nur kurzfristig beschäftigt werden, die Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz von 25 vom Hundert des Arbeitslohns erheben. ²Eine kurzfristige Beschäftigung liegt vor, wenn der Arbeitnehmer bei dem Arbeitgeber gelegentlich, nicht regelmäßig wiederkehrend beschäftigt wird, die Dauer der Beschäftigung 18 zusammenhängende Arbeitstage nicht übersteigt und

1. der Arbeitslohn während der Beschäftigungsdauer 62 Euro durchschnittlich je Arbeitstag nicht übersteigt oder
2. die Beschäftigung zu einem unvorhersehbaren Zeitpunkt sofort erforderlich wird.

(2) Der Arbeitgeber kann unter Verzicht auf die Vorlage einer Lohnsteuerkarte die Lohnsteuer einschließlich Solidaritätszuschlag und Kirchensteuern (einheitliche Pauschsteuer) für das Arbeitsentgelt aus geringfügigen Beschäftigungen im Sinne des § 8 Abs. 1 Nr. 1 oder des § 8 a des Vierten Buches Sozialgesetzbuch, für das er Beiträge nach § 168 Abs. 1 Nr. 1 b oder 1 c (geringfügig versicherungspflichtig Beschäftigte) oder nach § 172 Abs. 3 oder 3 a (versicherungsfrei geringfügig Beschäftigte) des Sechsten Buches Sozialgesetzbuch zu entrichten hat, mit einem einheitlichen Pauschsteuersatz in Höhe von insgesamt 2 vom Hundert des Arbeitsentgelts erheben.

(2a) Hat der Arbeitgeber in den Fällen des Absatzes 2 keine Beiträge nach § 168 Abs. 1 Nr. 1 b oder 1 c oder nach § 172 Abs. 3 oder 3 a des Sechsten Buches Sozialgesetzbuch zu entrichten, kann er unter Verzicht auf die Vorlage einer Lohnsteuerkarte die Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz in Höhe von 20 vom Hundert des Arbeitsentgelts erheben.

(3) ¹Abweichend von den Absätzen 1 und 2 kann der Arbeitgeber unter Verzicht auf die Vorlage einer Lohnsteuerkarte bei Aushilfskräften, die in Betrieben der Land- und Forstwirtschaft im Sinne des § 13 Abs. 1 Nr. 1 bis 4 ausschließlich mit typisch land- oder forstwirtschaftlichen Arbeiten beschäftigt werden, die Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz von 5 vom Hundert des Arbeitslohns erheben. ²Aushilfskräfte im Sinne dieser Vorschrift sind Personen, die für die Ausführung und für die Dauer von Arbeiten, die nicht ganzjährig anfallen, beschäftigt werden; eine Beschäftigung mit anderen land- und forstwirtschaftlichen Arbeiten ist unschädlich, wenn deren Dauer 25 vom Hundert der Gesamtbeschäftigungsdauer nicht überschreitet. ³Aushilfskräfte sind nicht Arbeitnehmer, die zu den land- und forstwirtschaftlichen Fachkräften gehören oder die der Arbeitgeber mehr als 180 Tage im Kalenderjahr beschäftigt.

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

- 1. bei Arbeitnehmern, deren Arbeitslohn während der Beschäftigungsdauer durchschnittlich je Arbeitsstunde 12 Euro übersteigt,
 - 2. bei Arbeitnehmern, die für eine andere Beschäftigung von demselben Arbeitgeber Arbeitslohn beziehen, der nach den §§ 39 b bis 39 d dem Lohnsteuerabzug unterworfen wird.
- (5) Auf die Pauschalierungen nach den Absätzen 1 bis 3 ist § 40 Abs. 3 anzuwenden.
- (6) ¹Für die Erhebung der einheitlichen Pauschsteuer nach Absatz 2 ist die Bundesknappschaft/Verwaltungsstelle Cottbus zuständig. ²Die Regelungen zum Steuerabzug vom Arbeitslohn sind entsprechend anzuwenden. ³Für die Anmeldung und Abführung der einheitlichen Pauschsteuer gelten dabei die Regelungen für die Beiträge nach § 168 Abs. 1 Nr. 1 b oder 1 c oder nach § 172 Abs. 3 oder 3 a des Sechsten Buches Sozialgesetzbuch. ⁴Die Bundesknappschaft/Verwaltungsstelle Cottbus hat die einheitliche Pauschsteuer auf die erhebungsberechtigten Körperschaften aufzuteilen; dabei entfallen aus Vereinfachungsgründen 90 vom Hundert der einheitlichen Pauschsteuer auf die Lohnsteuer, 5 vom Hundert auf den Solidaritätszuschlag und 5 vom Hundert auf die Kirchensteuern. ⁵Die erhebungsberechtigten Kirchen haben sich auf eine Aufteilung des Kirchensteueranteils zu verständigen und diesen der Bundesknappschaft/Verwaltungsstelle Cottbus mitzuteilen. ⁶Die Bundesknappschaft/Verwaltungsstelle Cottbus ist berechtigt, die einheitliche Pauschsteuer nach Absatz 2 zusammen mit den Sozialversicherungsbeiträgen beim Arbeitgeber einzuziehen.

Autor: Dr. Klaus J. Wagner, Richter am FG, Düsseldorf

Mitherausgeber: Dipl.-Kfm. Dr. Ulrich Prinz, Steuerberater/Wirtschaftsprüfer, Flick Gocke Schaumburg, Bonn

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 40 a

	Anm.		Anm.
I. Überblick zu § 40 a	1	b) Verhältnis zum Regelbesteuerungsverfahren	6
II. Rechtsentwicklung des § 40 a	2	2. Verhältnis zur steuerfreien geringfügigen Beschäftigung, § 3 Nr. 39 aF	7
III. Bedeutung des § 40 a	3	3. Verhältnis zu Vorschriften der Sozialversicherung	8
IV. Geltungsbereich des § 40 a	4	4. Verhältnis zur Pauschalierung der Einkommensteuer durch Dritte, § 37 a	9
V. Verhältnis des § 40 a zu anderen Vorschriften		5. Verhältnis zu kirchensteuerrechtlichen Vorschriften	10
1. Verhältnis zu anderen lohnsteuerrechtlichen Vorschriften			
a) Verhältnis zu den anderen Pauschalierungsvorschriften	5		

Anm.	Anm.
6. Verhältnis zum Solidaritätszuschlag 11	8. Verhältnis zu steuerfreien Einnahmen 13
7. Verhältnis zur Arbeitnehmer-Sparzulage nach dem 5. VermBG 12	VI. Verfahrensfragen 15

Erläuterungen zu Abs. 1: Lohnsteuerpauschalierung bei kurzfristig beschäftigten Arbeitnehmern

Anm.	Anm.
I. Überblick zu Abs. 1 16	a) Gesetzlich bestimmter Steuersatz von 25 vH 20
II. Voraussetzungen und Rechtsfolgen der Pauschalierung bei kurzfristiger Beschäftigung (Abs. 1 Satz 1)	b) Arbeitslohn als Bemessungsgrundlage . . 21
1. Pauschalierung durch den Arbeitgeber unter Verzicht auf Vorlage der Lohnsteuerkarte (Satz 1, 1. Teils.)	c) Einzelfragen zum Arbeitslohnbegriff . . 22
a) Pauschalierungswahlrecht des Arbeitgebers 17	III. Begriff der kurzfristigen Beschäftigung des Arbeitnehmers beim Arbeitgeber (Abs. 1 Satz 2)
b) Verzicht auf Vorlage der Lohnsteuerkarte . . 18	1. Legaldefinition des Abs. 1 Satz 2 25
2. Arbeitnehmer, die nur kurzfristig beschäftigt werden (Satz 1, 2. Teils.) . 19	2. Gelegentliche Beschäftigung 26
3. Rechtsfolge: Pauschalierung mit 25 vH des Arbeitslohns (Satz 1, letzter Teils.)	3. Nicht regelmäßig wiederkehrende Beschäftigung 27
	4. Beschäftigungsdauer 28
	5. Arbeitslohngrenze (Satz 2 Nr. 1) 29
	6. Beschäftigung wird zu einem unvorhersehbaren Zeitpunkt sofort erforderlich (Satz 2 Nr. 2) 30

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

Anm.	Anm.
I. Allgemeines zu Abs. 2 34	2. Arbeitsentgelt aus einer geringfügigen Beschäftigung
II. Voraussetzungen der Pauschalierung bei geringfügiger Beschäftigung	a) Überblick 36
1. Pauschalierungswahlrecht des Arbeitgebers unter Verzicht auf Vorlage der Lohnsteuerkarte 35	b) Geringfügig Beschäftigte in Unternehmen 37
	c) Geringfügig Beschäftigte in Privathaushalten 38

Anm.		Anm.
3. Verpflichtung zur Ent- richtung pauschaler Rentenversicherungs- beiträge 39		III. Rechtsfolgen der Pauscha- lierung bei geringfügiger Beschäftigung 40

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

Anm.		Anm.
I. Allgemeines zu Abs. 2 a 41 II. Voraussetzungen der Pau- schalierung nach Abs. 2 a ... 42		III. Rechtsfolge: Pauschalierung mit 20 vH des Arbeitsent- gelts 43

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

Anm.		Anm.
I. Überblick zu Abs. 3 47 II. Voraussetzungen und Rechtsfolgen der Pauscha- lierung bei Aushilfskräften in der Land- und Forstwirt- schaft (Abs. 3 Satz 1) 1. Pauschalierung durch den Arbeitgeber unter Ver- zicht auf die Vorlage der Lohnsteuerkarte (Satz 1, 1. Teils.) 48 2. Beschäftigung im Betrieb der Land- und Forstwirt- schaft (Satz 1, 2. Teils.) .. 49 3. Rechtsfolge: Pauschalie- rung mit 5 vH des Ar- beitslohns (Satz 1, letzter Teils.) 50		III. Begriff der Aushilfskraft (Abs. 3 Satz 2) 1. Legaldefinition des Be- griffs der Aushilfskraft (Satz 2 Halbs. 1) 51 2. Unschädliche Beschäfti- gung mit anderen land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeiten (Satz 2 Halbs. 2) 52 IV. Ausschußtatbestände für die Pauschalierung nach Abs. 3 (Abs. 3 Satz 3) 1. Keine Pauschalierung bei land- und forstwirtschaft- lichen Fachkräften (Satz 3 Halbs. 1) 53 2. 180-Tage-Grenze (Satz 3 Halbs. 2) 54

**Erläuterungen zu Abs. 4:
Pauschalierungsausschlüsse**

Anm.		Anm.
I. Stundenlohnbezogene Pau- schalierungsgrenze bei Pau- schalierungen nach Abs. 1 und 3 (Nr. 1) 55		II. Pauschalierungsausschluß bei im Regelbesteuerungsverfah- ren besteuertem Arbeitslohn- bezug vom gleichen Arbeit- geber (Nr. 2) 56

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

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

Anm.

Anm.

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

Allgemeine Erläuterungen zu § 40 a

Schrifttum: FELIX/KORN, Zweifelsfragen zur Lohnsteuerpauschalierung für „laufende“ und „kurzfristige“ Beschäftigung von Aushilfskräften, BB 1976, 546; GEORGE, Besteuerung der Teilzeitbeschäftigten, BStSozArbR 1982, 126; MAIER, Die Begriffe „Lohnzahlungszeitraum“, „Beschäftigungsdauer“ und „Tätigkeit“ bei der Lohnsteuerpauschalierung für gering entlohnte Teilzeitbeschäftigte, DB 1982, 1582; OTTEN, Ermittlung der wöchentlichen Arbeitszeit bei geringfügig und kurzzeitig beschäftigten Heimarbeitern, BB 1983, 258; LÖHR, Pauschalierung der Lohnsteuer für Aushilfskräfte in der Land- und Forstwirtschaft, BB 1984, 336; BAUMDICKER, Probleme bei der Pauschalierung der Lohnsteuer für Teilzeitbeschäftigte, DSz 1987, 424; OTTEN, Die Bestimmung der Arbeitszeit der Heimarbeit, NZA 1987, 478; HÜNDGEN, Pauschalierung der Lohnsteuer für Teilzeitbeschäftigte gem. § 40 a EStG, StWa. 1989, 138; KORN, Zur Lohnsteuerpauschalierung: Zweifelsfragen sowie Rechtsänderungen durch die Steuerreform 1990, KÖSDI 1989, 7679; DANIEL, Beschäftigung von Teilzeitkräften mit oder ohne Lohnsteuerkarte, DB 1990, 1368; RADTKE, Die Pauschalierung der Lohnsteuer in Weinbaubetrieben, Inf. 1990, 169; HARTMANN, Aushilfskräfte – Hinweise und Gestaltungen zur Pauschalbesteuerung, Inf. 1992, 326; GILOY, Pauschalierung der Lohnsteuer für Teilzeitbeschäftigte, NWB F. 6, 3551 (v. 15. 11. 1993); LANG/LEMAIRE, Zulässigkeit pauschaler Lohnkirchensteuer, StuW 1994, 257; SCHNEIDER, Beitragsbemessungsgrenzen, Bezugsgröße, Beitragssätze in der Sozialversicherung einschließlich Pflegeversicherung 1995, BB Beilage 25 zu Heft 35/36/1994; VÖLLMEKE, Zur Zulässigkeit des Einzelnachweises bei der pauschalen Lohnkirchensteuer, DSr 1994, 1517; REUSCH, Zur Frage der Erhebung von Kirchensteuern bei pauschalierter Lohnsteuerabrechnung nach § 40 a EStG, DSr 1995, 474; BIRK/JAHNDORF, Kirchensteuerpflicht trotz fehlender Kirchenmitgliedschaft?, StuW 1995, 103; SEITZ, Kernpunkte der Lohnsteuer-Richtlinien 1996, DSr 1996, 1, 48; ECKERT, Arbeitnehmer oder „freier Mitarbeiter“ – Abgrenzung, Chancen, Risiken, DSr 1997, 705; SCHILD, Abgrenzung der Land- und Forstwirtschaft vom Gewerbe, DSr 1997, 642; GILOY, Pauschalierung der Einkommensteuer für Sachprämien aus Kundenbindungsprogrammen, BB 1998, 717; HEUERMANN, Zur Wirkungsweise und Anfechtbarkeit einer Steueranmeldung, insbesondere einer Lohnsteueranmeldung, DSr 1998, 959; ALBERT, Neuregelung der geringfügigen Beschäftigung im Steuerrecht, FR 1999, 693; FLEISCHMANN, Arbeitsrechtliche Aspekte geringfügiger Beschäftigungsverhältnisse unter Einbeziehung des „630-DM-Gesetzes“, DSr 1999, 1034; DERS., Nochmals: Kein Wegfall der Geschäftsgrundlage durch 630-DM-Gesetz, DSr 1999, 1197; NIERMANN/PLENKER, Die Neuregelung der geringfügigen Beschäftigungsverhältnisse aus steuerlicher Sicht, DB 1999, 768; HARDER-BUSCHNER, Die neue steuerliche Behandlung von geringfügig entlohten Beschäftigungsverhältnissen, INF 2003, 218; NIERMANN/PLENKER, Die Neuregelung der geringfügigen Beschäftigungsverhältnisse ab 1. 4. 2003, DB 2003, 304; ROLFS, Die Neuregelung der geringfügigen Beschäftigung, ZIP 2003, 141; s. auch Schrifttum zu § 40; SEIFERT, Abrechnung von Mini-Jobs ab dem 1. 4. 2003 im Überblick, StuB 2003, 157; SPRENGER, Gestaltungsüberlegungen bei geringfügigen Beschäftigungsverhältnissen, INF 2003, 586.

Verwaltungsregelungen: R 128 LStR 2004; LStH 128; R 128 a LStR 2004; Erlaß der obersten Finanzbehörden der Bundesländer betr. Kirchensteuer bei Pauschalierung der Lohnsteuer v. 19. 5. 1999, BStBl. I, 509; OFD Frankfurt/Main v. 22. 4. 2003, S 2372 A – 11 St II 30 – juris.

1

I. Überblick zu § 40 a

§ 40 a regelt für Teilzeitbeschäftigte und geringfügig Beschäftigte die Erhebung der LSt. mit gesetzlich vorgegebenen Pauschsteuersätzen. Die Vorschrift ergänzt – ebenso wie § 40 b – die in § 40 normierten Pauschalierungsmöglichkeiten. Allen Pauschalierungsmöglichkeiten des § 40 a ist gemeinsam, daß auf die Vorlage einer LStKarte verzichtet werden kann. Die Vorschrift enthält mehrfache Bezugnahmen zum Sozialversicherungsrecht, ist letztlich mit diesem Rechtsgebiet aber nur unzureichend abgestimmt (s. Anm. 9). Darüber hinaus ist § 40 a durch die verschiedenen Rechtsänderungen der vergangenen Jahre sehr unübersichtlich geworden. Zu einer tabellarischen Übersicht über die Pauschalierungstatbestände und -voraussetzungen s.u.

Abs. 1 läßt in Satz 1 die Pauschalierung mit einem festen Steuersatz von 25 vH bei ArbN mit nur *kurzfristiger Beschäftigung* zu. Satz 2 enthält eine Legaldefinition der kurzfristigen Beschäftigung; der ArbN darf nur gelegentlich, nicht regelmäßig bei dem ArbG beschäftigt sein. Eine Beschäftigungsdauer von 18 zusammenhängenden Arbeitstagen darf nicht überschritten werden, wobei der durchschnittliche Arbeitslohn je Arbeitstag 62 € maximal betragen darf (Satz 2 Nr. 1), es sei denn, die Beschäftigung wird zu einem unvorhersehbaren Zeitpunkt sofort erforderlich (Satz 2 Nr. 2).

Abs. 2 sieht eine sog. einheitliche Pauschsteuer für das Arbeitsentgelt aus *geringfügigen Beschäftigungen* iSv. § 8 Abs. 1 Nr. 1 oder § 8 a SGB IV vor, für das der ArbG Beiträge nach § 168 Abs. 1 Nr. 1 b oder 1 c (geringfügig versicherungspflichtig Beschäftigte) oder nach § 172 Abs. 3 oder 3 a (versicherungsfrei geringfügig Beschäftigte) SGB VI zu entrichten hat.

Abs. 2 a regelt unter Anknüpfung an Abs. 2 die Fallgestaltungen, in denen keine Verpflichtung zur Entrichtung pauschaler Rentenversicherungsbeiträge besteht. Anders als in Abs. 2 sieht das Gesetz keine einheitliche Pauschsteuer, sondern einen Pauschsteuersatz von 20 vH vor, auf den zusätzlich die Zuschlagsteuern (KiSt., Solidaritätszuschlag) zu erheben sind.

Abs. 3 läßt die Pauschalierung bei *Aushilfskräften im Bereich der Land- und Forstwirtschaft* mit einem festen Steuersatz von 5 vH zu. Satz 2 erläutert den Begriff der Aushilfskraft. Die Definition wird durch Satz 3 einschränkend ergänzt. Danach zählen nicht zum Kreis der Aushilfskräfte die ArbN, die zu den land- und forstwirtschaftlichen Fachkräften gehören oder die der ArbG an mehr als 180 Tagen im Kj. beschäftigt.

Abs. 4 sieht zwei alternative Pauschalierungsausschlüsse für § 40 a Abs. 1 und 3 vor. Danach ist die Pauschalierung zum einen ausgeschlossen, wenn der Arbeitslohn je Arbeitsstunde durchschnittlich 12 € übersteigt (Nr. 1), zum anderen, wenn der ArbN von demselben ArbG Arbeitslohn bezieht, der dem LStAbzug zu unterwerfen ist (Nr. 2). Für die Pauschalierungen nach Abs. 2 und Abs. 2 a gelten die Pauschalierungsausschlüsse nicht.

Abs. 5 verweist hinsichtlich der Rechtsfolgen der Pauschalierung gem. Abs. 1–3 auf § 40 Abs. 3 als Grundnorm.

Abs. 6 regelt die Erhebung der einheitlichen Pauschsteuer (nach Abs. 2) und sieht vor, daß von dem Gesamtbetrag 90 vH auf die LSt. und je 5 vH auf den Solidaritätszuschlag und die KiSt. entfallen. Für die Erhebung und Verteilung der Steuer wird eine zentrale Zuständigkeit der Bundesknappschaft/Verwaltungsstelle Cottbus begründet.

II. Rechtsentwicklung des § 40 a

2

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

EStReformG v. 5. 8. 1974 (BGBl. I, 1769; BStBl. I, 530): § 40 a erhielt seine heutige Gestalt als Pauschalierungsvorschrift. Die Regelung geht inhaltlich auf § 42 a Abs. 2 Nr. 3 EStG idF vor 1975, § 35 b Abs. 1 Nr. 1 LStDV 1971, Abschn. 52 c LStR 1972 sowie im Bereich der Land- und Forstwirtschaft auf Ländererlasse zurück.

Gesetz zur Änderung und Vereinfachung des EStG v. 18. 8. 1980 (BGBl. I, 1537; BStBl. I, 581): Es entfiel die Ermächtigung der FinVerw., die Pauschalierung bei offensichtlich Abweichung von der Regelbesteuerung zu untersagen.

2. HStruktG v. 22. 12. 1981 (BGBl. I, 1523; BStBl. I 1982, 235) führte das Erfordernis einer Pauschalierungsbescheinigung ein; dadurch sollte eine mehrfache Pauschalbesteuerung bei solchen ArbN vermieden werden, die mehrere Teilzeitarbeitsverhältnisse eingingen. Praktische Bedeutung hat diese Vorschrift nie erlangt, da die FinVerw. bereits vor Inkrafttreten der Regelung auf die Vorlage der Bescheinigung verzichtete.

Gesetz zur Vereinfachung der LStPauschalierung für Teilzeitbeschäftigte v. 16. 12. 1982 (BGBl. I, 1738; BStBl. I, 993) hob das Erfordernis der Pauschalierungsbescheinigung wieder auf.

StReformG 1990 v. 25. 7. 1988 (BGBl. I, 1093; BStBl. I, 224): Differenzierte Anhebung der StSätze auf 25 vH bzw. 15 vH. Erstmals wurde ein unterschiedlicher StStatz für die Pauschalbesteuerung bei kurzfristig beschäftigten (25 vH) und geringfügig beschäftigten ArbN eingeführt (15 vH). Die Anhebung der StSätze sollte die Progressionsvorteile sinnvoll begrenzen, die sich dadurch ergaben, daß statt einer Vollzeitbeschäftigung mehrere Teilzeitarbeitsverhältnisse eingegangen wurden (BTDrucks. 11/2157 zu Nr. 41, 158). Die Tagesarbeitslohngrenzen wurden – in Anpassung an neuere Wirtschaftsentwicklungen – von 42 DM auf 120 DM erhöht und die Pauschalierungsgrenzen bei geringfügiger Beschäftigung, die bis dahin auf wöchentliche Lohnzahlungszeiträume bezogen waren (20 Stunden und 120 DM wöchentlich), auf monatliche Zeiträume festgelegt (86 Stunden und 520 DM monatlich). Ferner wurde die Stundenlohngrenze für alle Pauschalierungsfälle von 12 DM auf 18 DM angehoben.

StÄndG v. 25. 2. 1992 (BGBl. I, 297; BStBl. I, 145): In Abs. 2 Satz 2 ist die Pauschalierungsvoraussetzung entfallen, daß der ArbN bei dem ArbG laufend beschäftigt sein muß.

StMBG v. 21. 12. 1993 (BGBl. I, 2310; BStBl. I 1994, 50): Die festen Arbeitslohngrenzen in Abs. 2 Satz 2 und Abs. 4 wurden durch eine Verweisung auf die monatlichen Bezugsgrößen des § 18 Abs. 1 SGB IV an die Arbeitsentgeltgrenze für die Sozialversicherungsfreiheit angeglichen. Die Neuregelungen fanden erstmals für den VZ 1993 Anwendung (§ 52 Abs. 30 idF des StMBG).

Tabellarische Übersicht über die Pauschalierungstatbestände und -voraussetzungen

Fallgruppe	Unterscheidungskriterien	ab 1. 4. 2003	1. 4. 1999– 31. 3. 2003	1. 1. 1999– 31. 3. 1999	1998	1997	1996	1995	1994	1993	1990 bis 1992	1975 bis 1989
Abs. 1 kurzfristig Beschäftigte	Steuersatz	25 vH	25 vH	25 vH	25 vH	25 vH	25 vH	25 vH	25 vH	25 vH	25 vH	10 vH
	Beschäftigungshöchstdauer	18 Tage	18 Tage	18 Tage	18 Tage	18 Tage	18 Tage	18 Tage	18 Tage	18 Tage	18 Tage	18 Tage
Abs. 2 geringfügig Beschäftigte mit pauschalen Rentenversicherungsbeiträgen	Arbeitslohn­grenze, Satz 2 Nr. 1 (durchschnittlich je Arbeitstag)	62 €	120 DM ¹ 120 DM	62 € 120 DM	120 DM	120 DM	120 DM	120 DM	120 DM	120 DM	120 DM	42 DM
	Steuersatz	2 vH, einschl. KiSt. und SolZ	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
Abs. 2 a, bis 31. 3. 2003 Abs. 2 geringfügige Beschäftigte ohne pauschale Rentenversicherungsbeiträge	Arbeitslohn­grenze (monatlich)	400 €	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
	Steuersatz	20 vH	20 vH	20 vH	20 vH	20 vH	20 vH	15 vH	15 vH	15 vH	15 vH	10 vH
Abs. 3 Luft-Aus­hilfskräfte	kürzere Lohnzahlungszeit­räume: Beschäftigungshöchstdauer Arbeitslohn­grenze (wöchentlich)	–	keine 630 DM 325 €	86 Std. 630 DM	86 Std. 620 DM	86 Std. 610 DM	86 Std. 590 DM	86 Std. 580 DM	86 Std. 560 DM	86 Std. 530 DM	86 Std. 520 DM	s. Anm. 2
	Steuersatz	5 vH	5 vH	5 vH	5 vH	5 vH	3 vH	2 vH				
Abs. 4 allg. Pauschalierungs­grenze für Abs. 1 und Abs. 3	Maximale Beschäftigungsdauer im Kalenderjahr	180 Tage	180 Tage	180 Tage	180 Tage	180 Tage	keine	keine	keine	keine	keine	keine
	Höchst­arbeits­lohn je Arbeits­stunde	12 €	22 DM ¹ 12 €	22,05 DM	22,05 DM	21,70 DM	21,35 DM	20,65 DM	20,30 DM	19,60 DM	18,55 DM	18 DM

1 Euro-Beträge finden ab dem 1. 1. 2002 Anwendung.

2 Ab dem 1. 1. 2002 entfallen.

JStG 1996 v. 11. 10. 1995 (BGBl. I, 1250; BStBl. I, 438): Der StSatz für geringfügig Beschäftigte (Abs. 2 Satz 1) wurde von 15 vH auf 20 vH erhöht. Abs. 4 wurde um einen weiteren Pauschalierungsausschluß ergänzt. Die Pauschalierung ist ausgeschlossen bei ArbN, die für eine andere Beschäftigung von demselben ArbG Arbeitslohn beziehen, der nach §§ 39 b–39 d dem LStAbzug unterworfen wird.

JStG 1997 v. 20. 12. 1996 (BGBl. I, 2049; BStBl. I, 1523): Abs. 3 betr. die LStPauschalierung für Aushilfskräfte in der Land- und Forstwirtschaft wurde mit Wirkung ab VZ 1997 neu gefaßt. Der Pauschsteuersatz wurde von 3 vH auf 5 vH angehoben. Ferner wurde die Legaldefinition der land- und forstwirtschaftlichen Aushilfskräfte präzisiert. Es handelt sich um Personen, die für die Ausführung und für die Dauer von Arbeiten beschäftigt werden, die nicht ganzjährig anfallen. Ferner wurde klargestellt, daß es der Eigenschaft als Aushilfskraft nicht entgegensteht, wenn diese mit anderen land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeiten betraut wird, sofern die Dauer dieser Beschäftigungen 25 vH der Gesamtbeschäftigungsdauer nicht überschreitet. Hingegen liegt die Eigenschaft als Aushilfskraft nicht mehr vor, wenn der ArbN mehr als 180 Tage im Kj. beschäftigt wird.

Ges. zur Neuregelung der geringfügigen Beschäftigungsverhältnisse v. 24. 3. 1999 (BGBl. I, 388; BStBl. I, 302): Die Dynamisierung der Arbeitslohngrenzen durch Anknüpfung an die Bezugsgrenzen des § 18 Abs. 1 SGB IV entfällt. Die Arbeitslohngrenze für die Pauschalierung wird statt dessen auf 630 DM bei monatlicher Lohnzahlung und 147 DM wöchentlich bei kürzeren Lohnzahlungszeiträumen festgeschrieben. Die Arbeitszeitgrenzen wurden aufgehoben. Die für alle Pauschalierungsfälle des § 40 a anzuwendende Arbeitslohngrenze des Abs. 4 Nr. 1 wurde auf 22 DM festgeschrieben. Die Neuregelung findet ab dem 1. 4. 1999 Anwendung (Art. 19 des Gesetzes). Die von der FinVerw. (BMF v. 10. 1. 2000, BStBl. I, 138) vorgesehene Übergangsregelung für Zahlungen zwischen dem 1. 1. 1999 und dem 31. 3. 1999 ist daher nur deklaratorischer Natur.

StEntlG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999 (BGBl. I, 402; BStBl. I, 304): In § 40 Abs. 3 Satz 2 wird klargestellt, daß auf den ArbN abgewälzte pauschale LSt. als zugeflossener Arbeitslohn gilt und die Bemessungsgrundlage nicht mindert (s. § 40 Anm. 43). Wegen der Verweisung in Abs. 5 gilt die Neuregelung auch für die Pauschalierungsfälle des § 40 a, sofern der Arbeitslohn nach dem 31. 3. 1999 zugeflossen ist (§ 52 Abs. 53 idF des StEntlG 1999/2000/2002). Die FinVerw. (BMF v. 10. 1. 2000 aaO) wendet die Übergangsregelung zudem auf Zuflüsse nach dem 1. 4. 1999 an, wenn Arbeitslohn für Lohnzahlungszeiträume bis einschließlich März 1999 abgerechnet wird.

StEuglG v. 19. 12. 2000 (BGBl. I, 1790; BStBl. I 2001, 3): Die DM-Beträge werden mit Wirkung ab dem 1. 1. 2002 auf Euro-Werte angepaßt. Dabei wurde die frühere 630-DM-Grenze geringfügig auf 325 € erhöht. Zugleich entfällt die Wochenlohngrenze in Abs. 2.

2. Ges. für moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt v. 23. 12. 2002 (BGBl. I, 4621; BStBl. I 2003, 3): Abs. 2 wurde neu gefaßt und eine sog. einheitliche Pauschsteuer von 2 vH für die Fälle eingeführt, in denen der ArbG zur Entrichtung pauschaler Rentenversicherungsbeiträge verpflichtet ist. Die Arbeitslohngrenze wurde durch eine Bezugnahme auf sozialversicherungsrechtliche Vorschriften ersetzt und im Rahmen der Verweisung auf 400 € angehoben. Abs. 2 a wurde eingefügt und enthält in Anlehnung der früheren Regelung des

Abs. 2 eine Pauschalierungsmöglichkeit von 20 vH für geringfügige Beschäftigungsverhältnisse, in denen keine pauschalen Rentenversicherungsverhältnisse zu entrichten sind. In Abs. 4 wurde die Verweisung auf Abs. 1 und 3 beschränkt. Abs. 6, der die Erhebung der einheitlichen Pauschsteuer regelt, wurde neu eingefügt.

Die Neuregelungen finden bei laufenden Bezügen für nach dem 31. 3. 2003 endende Lohnzahlungszeiträume und bei sonstigen Bezügen für Zuflüsse nach dem 31. 3. 2003 Anwendung.

3

III. Bedeutung des § 40 a

In Ergänzung zu § 40 eröffnet § 40 a für abschließend aufgezählte Fallgruppen in den Bereichen der Teilzeitbeschäftigung und der geringfügigen Beschäftigung zusätzliche Pauschalierungsmöglichkeiten. Dem ArbG steht ein Pauschalierungswahlrecht zu. Der Gesetzgeber spricht zusammenfassend von der LStPauschalierung für Teilzeitbeschäftigte und geringfügig Beschäftigte.

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

Vereinfachungszweck: Die Besteuerung des Arbeitslohns mit festen StSätzen dient der Verfahrensvereinfachung, indem auf eine aufwendige Ermittlung des individuellen StSatzes verzichtet wird. Der ArbG erhält für bestimmte Gruppen von Teilzeitbeschäftigten die Möglichkeit, sich seiner Verpflichtung zur Erhebung der LSt. unabhängig von LStKarten und LStTarifen, dh. ohne Rücksicht auf StKlassen, Kinderzahl und Freibeträge, zu entledigen. Dem entspricht, daß die Vorlage der LStKarte entbehrlich ist. Ein weiterer Vereinfachungseffekt zugunsten des ArbG folgt aus den gemilderten Aufzeichnungspflichten (s. Anm. 15). Für den ArbN wird damit eine weitgehend formlose Eingehung eines Arbeitsverhältnisses ermöglicht und durch den Verzicht auf die Vorlage der LStKarte die Offenbarung persönlicher Verhältnisse erspart. Die Einschaltung der Bundesknappschaft/Verwaltungsstelle Cottbus in die Erhebung der einheitlichen Pauschsteuer läuft dem Vereinfachungszweck zwar insoweit zuwider, als eine weitere Behörde mit LStPauschalierung befaßt wird, hat aber den Vorteil, daß Rentenversicherungsbeiträge und Steuer von einer Stelle eingezogen werden. Für die FinVerw. entfällt wegen Abs. 5 iVm. § 40 Abs. 3 die Einbeziehung der nach § 40 a pauschal besteuerten Bezüge in das Veranlagungsverfahren des ArbN. Schließlich machen allerdings die vier nacheinander bestehenden unterschiedlichen Pauschsteuersätze die Vorschrift recht unübersichtlich; der Vereinfachungszweck der Regelung wird dadurch (jedenfalls teilweise) konterkariert.

Förderungszweck: Die Pauschalbesteuerung nach § 40 a beinhaltet in mehrfacher Weise Steuervergünstigungen:

- ▷ *Der Steuersatz von 25 vH (Abs. 1)* bei kurzfristiger Beschäftigung führt für den ArbN jedenfalls dann zu einer Steuerersparnis, wenn der individuelle (Grenz-) Steuersatz den Pauschsteuersatz übersteigt.

- ▷ *Der besonders niedrige Steuersatz von 2 vH (Abs. 2)* ist Folge der Verknüpfung des Pauschalierungstatbestands mit der Verpflichtung zur Abführung pauschaler Rentenversicherungsbeiträge. Er soll in Interesse einer Förderung des Arbeitsmarkts sicherstellen, daß die sog. Mini-Jobs mit ihrer Gesamtbelastung von Rentenversicherungsbeiträgen und Steuer attraktiv bleiben. Bei in der gesetzlichen Krankenversicherung beschäftigten ArbN beträgt die Gesamtbelastung 25 vH (12 vH Rentenversicherung, 11 vH Krankenversicherung, 2 vH Pauschalsteuer), bei sog. Mini-Jobs in Privathaushalten nur 12 vH (5 vH Rentenversicherung, 5 vH Krankenversicherung, 2 vH Pauschalsteuer).
- ▷ *Der Steuersatz von 20 vH (Abs. 2 a)* bei geringfügiger Beschäftigung, die nicht unter Abs. 2 a fällt, liegt nach Absenkung des Eingangssteuersatzes ab dem VZ 2004 höher als der Eingangssteuersatz. Gleichwohl kann die Pauschalierung für eine Vielzahl von ArbN vorteilhaft bleiben (s. auch Anm. 38). Für die ArbG soll die Vorschrift einen Anreiz dafür schaffen, Teilzeitbeschäftigte bei Personalengpässen (zB wegen krankheitsbedingter Ausfälle) oder für laufende Aushilfsarbeiten einzustellen (FG Münster v. 29. 11. 1983, EFG 1984, 290, rkr.).
- ▷ *Der niedrige Steuersatz von 5 vH (Abs. 3)* in den Pauschalierungsfällen bei land- u. forstwirtschaftlichen Aushilfskräften ist uE eine rechtspolitisch bedenkliche Subvention. Sie geht darauf zurück, daß zu Kriegszeiten der Einsatz von Aushilfskräften wegen des steigenden Arbeitsanfalls gefördert werden sollte (RdF v. 2. 6. 1943, RStBl., 457). Heute wird die Subvention damit gerechtfertigt, daß auf diese Weise dem im Bereich der Landwirtschaft stark wechselnden Bedarf an Arbeitskräften Rechnung getragen wird. Zugleich werden stl. günstige Beschäftigungsmöglichkeiten für bestimmte Personengruppen geschaffen (zB Einsatz von Schülern, Studenten als Erntehelfer), bei denen über das Jahr gesehen keine ESt. anfällt (vgl. BFH v. 17. 2. 1995 VI R 51/94, BStBl. II, 392).

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

Die mit der Pauschalierung verbundenen Steuerbegünstigungen sind vom Gesetzgeber zur Förderung der Teilzeitbeschäftigung gewollt. Insoweit verfolgt die Vorschrift auch arbeitsmarktpolitische Ziele (glA BFH v. 3. 6. 1982 VI R 48/79, BStBl. II, 710; TRZASKALIK in K/S/M, § 40 a Rn. A 1; BLÜMICH/HEUERMANN, § 40 a Rn. 3).

Wirtschaftliche Bedeutung: Mit der Einführung einer StBefreiung für geringfügige Beschäftigungen ab dem 1. 4. 1999 (§ 3 Nr. 39) war die Bedeutung der LStPauschalierung bei geringfügiger Beschäftigung (Abs. 2) zurückgegangen. Mit der ab dem 1. 4. 2003 geltenden Regelung des Abs. 2 a hat die praktische Bedeutung wieder zugenommen, da nunmehr eine Vielzahl der geringfügig Beschäftigten wieder unter den Pauschalierungstatbestand fällt. Wegen der niedrigen StSätze dürfte das Steueraufkommen aber gering bleiben. Aber auch der Pauschalierung bei kurzfristiger Beschäftigung (Abs. 1) und der Pauschalierung bei Aushilfskräften in der LuF (Abs. 3) kommt weiterhin besondere Bedeutung zu. Die Pauschalierung nach Abs. 2 a bleibt attraktiv, wenn die Voraussetzungen einer nach Abs. 2 a zu pauschalierenden geringfügigen Beschäftigung nicht erfüllt sind. Die günstigen StSätze stellen – neben der erwünschten Förderung der

Teilzeitbeschäftigung – allerdings einen Anreiz zum Mißbrauch dar, zB durch Fingierung von Arbeitsverhältnissen, insb. bei Familienangehörigen des ArbG, durch Begründung von Teilzeitarbeitsverhältnissen, zur Verschleierung zusätzlicher Zahlungen oder durch Aufspaltung einheitlicher Arbeitsverhältnisse in mehrere Teilzeitarbeitsverhältnisse, auch wenn letzteres durch Abs. 4 Nr. 2 erschwert ist (s. auch Anm. 6).

4

IV. Geltungsbereich des § 40 a

Sachlicher Geltungsbereich: Die Pauschalierung nach § 40 a ist ausschließlich für die arbeitnehmerbezogenen Pauschalierungsfälle der Abs. 1–3 zulässig; der Teilzeitbeschäftigte muß eine nichtselbständige Tätigkeit iSd. § 19 ausüben. Im Rahmen anderer Einkunftsarten kommt eine Pauschalbesteuerung nach § 40 a ebensowenig in Betracht wie bei Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit, die nicht unter die abschließend aufgeführten Pauschalierungstatbestände fallen.

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

V. Verhältnis des § 40 a zu anderen Vorschriften

1. Verhältnis zu anderen lohnsteuerrechtlichen Vorschriften

5 a) Verhältnis zu den anderen Pauschalierungsvorschriften

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

► *Anwendbarkeit von § 40 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 2 neben § 40 a:* Gewährt der ArbG Teilzeitbeschäftigten sonstige Bezüge, ist neben der Pauschalierung nach § 40 a eine Pauschalversteuerung nach § 40 Abs. 1 Nr. 1 oder nach § 40 Abs. 2 möglich. Dies folgt zum einen daraus, daß § 40 a – anders als § 40 b – keine Sperrvorschrift gegenüber § 40 enthält, zum anderen aber auch aus § 40 Abs. 2 Satz 3 Halbs. 2. Nach dieser Vorschrift sind die nach § 40 Abs. 2 Satz 2 pauschal besteuerten ArbGLEistungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nicht auf die Pauschalierungsgrenzen des § 40 a Abs. 1–4 anzurechnen. Enthält danach § 40 eine spezielle Vorschrift über die Anrechnung bestimmter pauschal besteuert sonstiger Bezüge auf die Pauschalierungsgrenzen des § 40 a, läßt dies den Schluß zu, daß § 40 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 2 neben § 40 a anwendbar sind (glA BLÜMICH/HEUERMANN, § 40 a Rn. 12; aA BAREIN in L/B/P, § 40 a Rn. 17). Der ArbG kann folglich die günstigste Pauschalierungsmöglichkeit wählen.

► *Anrechnung sonstiger nach § 40 besteuert Bezüge auf die Pauschalierungsgrenzen des § 40 a:* Da nach § 40 Abs. 2 Satz 3 Halbs. 2 nur die nach § 40 Abs. 2 Satz 2 pauschal besteuerten Bezüge nicht auf die Arbeitslohngrenzen des § 40 a angerechnet werden müssen, folgt daraus im Umkehrschluß, daß die übrigen nach § 40 pauschal besteuerten Bezüge auf die Pauschalierungsgrenzen des § 40 a anzurechnen sind. Damit soll vermieden werden, daß die Arbeitslohngrenzen durch die Gewährung sonstiger Bezüge unterlaufen werden (BLÜMICH/HEUERMANN, § 40 a Rn. 12; TRZASKALIK in K/S/M, § 40 a Rn. A 5; GILOY, BB 1985, 923 [926]). Die sonstigen Bezüge sind auf die Pauschalierungsgrenzen anzurechnen, sobald

sie dem ArbN zufließen (FG Berlin v. 30. 5. 1980, EFG 1980, 564, rkr.; aA FG Rhld.-Pf. v. 28. 10. 1985, EFG 1986, 202, rkr.; R 128 Abs. 5 LStR 2004). Dies folgt aus § 38 Abs. 2 Satz 2 iVm. § 38 a Abs. 1, da es sich bei § 40 a nicht um eine den Zuflußzeitpunkt regelnde Besteuerungsvorschrift handelt. § 38 Abs. 2 Satz 2 bleibt als allg. den Zufluß regelnde Norm anwendbar.

Verhältnis zu § 40 Abs. 1 Nr. 2: Hat der ArbG für ArbN, bei denen die Voraussetzungen für eine Besteuerung des Arbeitslohns nach § 40 a vorgelegen haben, die LSt. in einer größeren Zahl von Fällen nicht ordnungsgemäß einbehalten, kann er wählen, ob die Nachversteuerung nach § 40 a oder nach § 40 Abs. 1 Nr. 2 erfolgt. Dies folgt aus dem Umstand, daß sowohl die Pauschalierung nach § 40 als auch nach § 40 a im Ermessen des ArbG steht. Insoweit steht es dem ArbG frei, nach welcher Vorschrift er die Besteuerung vornimmt, sofern die Voraussetzungen beider Pauschalierungsmöglichkeiten erfüllt sind. Hat der ArbG zu Unrecht nach § 40 a pauschaliert, etwa weil die Arbeitslohngrenzen überschritten oder die persönlichen Voraussetzungen des § 40 a Abs. 3 in der Person des ArbN nicht erfüllt sind, kann der ArbG den gesamten gewährten Arbeitslohn nach § 40 Abs. 1 Nr. 2 nachversteuern (BLÜMICH/HEUERMANN, § 40 a Rn. 13). Eine Nachversteuerung nur des die Pauschalierungsgrenzen überschreitenden Lohnanteils kommt allerdings nicht in Betracht, da das Überschreiten der Grenzen die Pauschalierung nach § 40 a vollständig ausschließt; dies gilt auch bereits bei einem geringfügigen Überschreiten. Die Nachversteuerung nach § 40 Abs. 1 Nr. 2 ist auch möglich, wenn der ArbG unzutreffenderweise eine Pauschalierung nach Abs. 2 vorgenommen hat; hinsichtlich der an die Bundesknappschaft/Verwaltungsstelle Cottbus entrichteten einheitlichen Pauschsteuer steht dem ArbG ein Erstattungsanspruch zu.

Verhältnis zu § 40 b: § 40 a schließt die Pauschalbesteuerung für Zukunftssicherungsleistungen bei Teilzeitbeschäftigten nach § 40 b nicht aus. Dabei trägt der ArbG allerdings das Haftungsrisiko für den Umstand, ob das Teilzeitarbeitsverhältnis als erstes Dienstverhältnis iSd. § 40 b Abs. 2 Satz 1 anzusehen ist (BFH v. 8. 12. 1989 VI R 165/86, BStBl. II 1990, 398). Die nach § 40 b pauschal besteuerten Bezüge sind mangels einer § 40 Abs. 2 Satz 3 Halbs. 2 vergleichbaren Ausnahmenvorschrift jedoch auf die Arbeitslohngrenzen des § 40 a anzurechnen (BFH v. 13. 1. 1989 VI R 66/87, BStBl. II, 1030; v. 26. 11. 2002 VI R 68/01, BStBl. II 2003, 492; R 128 Abs. 5 LStR 2004).

b) Verhältnis zum Regelbesteuerungsverfahren

6

Pauschalierungswahlrecht des Arbeitgebers: Aufgrund des Pauschalierungswahlrechts steht dem ArbG frei, ob er nach § 40 a pauschaliert oder den Arbeitslohn nach den allg. Vorschriften besteuert (s. auch Anm. 17). Zur Interessenlage des ArbN wegen des Förderungszwecks von § 40 a s. Anm. 3. Der ArbNPauschbetrag gem. § 9 a Nr. 1 kommt nicht zur Anwendung; die Pauschalierung schließt den WKAbzug beim ArbN generell aus.

Einheitliche Behandlung der Bezüge eines Arbeitnehmers:

► *Grundsatz:* Innerhalb eines Beschäftigungsverhältnisses sind die Lohnzahlungen an den ArbN grds. einheitlich zu behandeln. Dem ArbG steht im Rahmen der Tatbestandsvoraussetzungen nur das Wahlrecht zu, ob er den gezahlten Lohn insgesamt dem Regelbesteuerungsverfahren unterwirft oder pauschal versteuert. Das Beschäftigungsverhältnis kann nicht in ein dem normalen StAbzug unterliegendes Arbeitsverhältnis und ein Pauschalierungsarbeitsverhältnis aufgespalten werden (BFH v. 27. 7. 1990 VI R 20/89, BStBl. II, 931; v. 8. 7. 1993 VI

R 78/91, BFH/NV 1994, 22; FG Münster v. 10. 2. 1994, EFG 1995, 220, rkr.). Dies ist durch Abs. 4 Nr. 2 gesetzlich klargestellt; danach ist die Pauschalierung in den Fällen des § 40 a Abs. 1 und 3 ausgeschlossen, wenn der ArbN für eine andere Beschäftigung von demselben ArbG Arbeitslohn bezieht, der nach §§ 39 b–39 d dem LStAbzug unterworfen wird (s. Anm. 56). Für die Pauschalierungen nach Abs. 2, 2 a gilt die Regelung nicht. Folglich können die Arbeitslohngrenzen des § 40 a Abs. 1 und 3 nicht dadurch unterlaufen werden, daß ArbG und ArbN zivilrechtlich mehrere Arbeitsverhältnisse begründen. Ein die Pauschalierung ausschließendes einheitliches Beschäftigungsverhältnis ist anzunehmen, wenn bei Abschluß mehrerer Arbeitsverträge die Vertragsparteien identisch waren (glA BLÜMICH/HEUERMANN, § 40 a Rn. 7; TRZASKALIK in K/S/M, § 40 a Rn. B 5; v. BORNSHAUPT, BB 1991, 120; BAREIN in L/B/P, § 40 a Rn. 13). Die Pauschalierungseinschränkung gilt auch dann, wenn der ArbN in verschiedenen Betrieben eines ArbG in unterschiedlichen Tätigkeitsbereichen beschäftigt wird, da der ArbGBegriff nicht betriebsbezogen zu verstehen ist (aA FG Münster v. 21. 2. 2003, EFG 2003, 864, Rev. VI R 23/03).

► *Geringfügige Beschäftigung:* Bei den geringfügig Beschäftigten nach Abs. 2, 2 a findet Abs. 4 Nr. 2 ausdrücklich keine Anwendung. In diesen Fällen ist zwar eine mehrfache Tätigkeit für einen ArbG nicht ausgeschlossen; da die sozialversicherungsrechtliche Regelung (§ 8 SGB IV) jedoch eine Zusammenrechnung mehrerer geringfügiger Beschäftigungen vorsieht, ergibt sich damit auch für Abs. 2, 2 a eine Zusammenrechnung der Bezüge, so daß – auch ArbG-übergreifend – die Pauschalierungsvoraussetzungen durch eine Aufteilung eines Arbeitsverhältnisses in mehrere geringfügige Beschäftigungen nicht unterlaufen werden können. Deshalb wurde die Verweisung in Abs. 4 insoweit entbehrlich. Allerdings sieht § 8 Abs. 2 Satz 1 SGB IV von einer Zusammenrechnung ab, wenn eine nicht geringfügige mit einer oder mehreren geringfügigen Beschäftigungen zusammen trifft. Damit ist nach dem Gesetzeswortlaut wieder offen, ob die geringfügige Nebentätigkeit auch beim ArbG der Haupttätigkeit ausgeübt werden kann. UE spricht wegen des ausdrücklichen Verweisungsausschlusses in Abs. 4 einiges dafür, daß nunmehr eine geringfügige Beschäftigung auch beim ArbG der Haupttätigkeit ausgeübt werden kann, auch wenn dies wieder zu mißbräuchlichen Gestaltungen führen kann. UE wird zumindest eine nach objektiven Kriterien vorzunehmende Abgrenzbarkeit der Tätigkeiten erforderlich sein. Damit scheint nach der jetzt geltenden Rechtslage die betriebsbezogene Auslegung des ArbG-Begriffs durch das FG Münster (v. 21. 2. 2003 aaO) – allerdings nur – für die geringfügigen Beschäftigungsverhältnisse vertretbar zu sein.

► *Verhältnis von Einnahmen aus hauptberuflicher und ehrenamtlicher Tätigkeit:* Nach BFH v. 4. 8. 1994 VI R 94/93 (BStBl. II, 944) konnten Zahlungen an ArbN, die diese neben ihren Einkünften aus einer hauptberuflichen Tätigkeit vom gleichen ArbG für zusätzlich ausgeübte ehrenamtliche Tätigkeiten erhalten, pauschal versteuert werden. Diese Möglichkeit ist – als Reaktion des Gesetzgebers auf diese Entscheidung des BFH – seit dem VZ 1996 gesetzlich ausgeschlossen (Abs. 4 Nr. 2, s. Anm. 56).

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

Wechsel der Erhebungsart: Trotz des Pauschalierungswahlrechts (s. Anm. 17) darf der ArbG nicht beliebig innerhalb eines Kalenderjahres zwischen Pauschalierung und Regelbesteuerung wechseln, sofern der Wechsel nur dazu dienen soll, den ArbNPauschbetrag auszunutzen (BFH v. 20. 12. 1991 VI R 32/89, BStBl. II 1992, 695; v. 26. 11. 2003 VI R 10/99, bislang n.v.; FG Ba.-Württ. v. 13. 4. 1989, EFG 1989, 540, rkr.). Hingegen ist ein Wechsel aus im Arbeitsverhältnis wurzelnden triftigen Gründen möglich, etwa weil die Arbeitslohngrenzen über- oder unterschritten werden oder der ArbN in den Ruhestand oder Vorruhestand tritt und ein neues Teilzeitarbeitsverhältnis begründet wird. Bei in der Höhe wechselnden Bezügen ist nach dem Wortlaut des § 40 a eine mehrfache Wechsel der Erhebungsart nicht ausgeschlossen; hier ist jedoch stets zu prüfen, ob die wechselnden Bezüge nicht auf einer unzulässigen Spaltung eines einheitlichen Arbeitsverhältnisses beruhen. Es liegt jedoch kein mißbräuchlicher Wechsel der Erhebungsart vor, wenn der ArbG sich nach Ablauf des VZ entscheidet, statt der Pauschalierung das Regelbesteuerverfahren durchzuführen. Voraussetzung ist aber, daß hinsichtlich des Steueranspruchs noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten ist und eine Änderung des LStAbzugs noch möglich ist, also die LStBescheinigung noch nicht ausgeschrieben ist (§ 41 c Abs. 3 Satz 1, BFH v. 26. 11. 2003 VI R 10/99, bislang n.v.; vgl. FG Brandenb. v. 16. 7. 1998, EFG 1998, 1409, rkr.).

2. Verhältnis zur steuerfreien geringfügigen Beschäftigung, § 3 Nr. 39 aF 7

Die seit dem 1. 4. 1999 bestehende Möglichkeit einer stfreien geringfügigen Beschäftigung ist mit Ablauf des 31. 3. 2003 entfallen. Während des Gültigkeitszeitraums galt für das Verhältnis zu § 40 a folgendes:

Verhältnis zur kurzfristigen Beschäftigung (Abs. 1): Für die Besteuerung des Arbeitslohns aus einer kurzfristigen Beschäftigung iSd. Abs. 1 hatte § 3 Nr. 39 keine Bedeutung, da kurzfristige Tätigkeiten – sofern sie nicht zugleich die Voraussetzungen einer geringfügigen Beschäftigung erfüllen – nicht durch den Befreiungstatbestand erfaßt waren.

Verhältnis zur Beschäftigung in geringem Umfang und gegen geringen Arbeitslohn (Abs. 2): Lagen die Voraussetzungen einer stfreien geringfügigen Beschäftigung nach § 3 Nr. 39 vor, trat die StFreiheit kraft Gesetzes ein. Der ArbG war demnach verpflichtet, den Arbeitslohn stfrei an den ArbN auszuzahlen. Eine Pauschalierung war nicht zulässig. Insoweit erstreckte sich das Pauschalierungswahlrecht des ArbG nicht auf die Frage, ob dem Grunde nach stpfl. Arbeitslohn vorliegt, sondern nur auf die Wahl des Erhebungsverfahrens (s. Anm. 17). Legte also der ArbN eine Freistellungsbescheinigung vor, war der ArbG nur noch zur Prüfung verpflichtet, ob die übrigen Voraussetzungen der StBefreiung erfüllt waren, insbes., ob die Arbeitslohngrenze nicht überschritten war. Nur wenn die StBefreiung nicht zum Tragen kam, konnte eine Pauschalierung nach Abs. 2 in Betracht kommen.

► *Nebeneinander von stfreier und pauschal besteuertter Beschäftigung:* Der ArbN konnte neben einer stfreien geringfügigen Beschäftigung nach § 3 Nr. 39 eine weitere Beschäftigung ausüben, bei der der Arbeitslohn nach Abs. 2 pauschal versteuert wurde. Die pauschal versteuerten Bezüge standen der StBefreiung nicht entgegen, da sie wegen Abs. 5 iVm. § 40 Abs. 3 nicht zu den positiven Einkünften iSd. § 3 Nr. 39 zählten. Umgekehrt schlossen die stfreien Einnahmen die Pauschalierung nicht aus, da sie nicht auf die Einkunftsgrenzen des § 40 a anzurechnen waren (s. Anm. 22). Eine stfreie geringfügige Beschäftigung nach § 3 Nr. 39 und eine Beschäftigung in geringem Umfang und gegen geringen Arbeitslohn nach Abs. 2 bei demselben ArbG waren jedoch als einheitliches Beschäftigungsverhältnis anzusehen, so daß der Arbeitslohn als aus einer Beschäftigung bezogen anzusehen war und regelmäßig sowohl die Grenzen der StFreiheit nach § 3 Nr. 39 als auch die Pauschalierungsgrenzen überschritten worden sind. Dies galt

ungeachtet dessen, daß diese Fallkonstellation von Abs. 4 Nr. 2 nicht erfaßt war (s. Anm. 56).

Verhältnis zur Pauschalierung bei Aushilfskräften in der Land- und Forstwirtschaft (Abs. 3): Auch bei der Pauschalierung nach Abs. 3 kam eine stfreie Beschäftigung nach § 3 Nr. 39 in Betracht. Wegen des niedrigen Pauschsteuersatzes war jedoch stets zu bedenken, ob es für den ArbN nicht günstiger gewesen wäre, die Stfreiheit im Rahmen eines anderweitigen Beschäftigungsverhältnisses außerhalb der LuF in Anspruch zu nehmen.

8 3. Verhältnis zu Vorschriften der Sozialversicherung

Die Abgabenbelastung der Stpfl. wird bei Teilzeitbeschäftigten neben der StBelastung vor allem auch durch die Höhe der auf den Arbeitslohn entfallenden Sozialversicherungsabgaben bestimmt. Die Kriterien, unter welchen Voraussetzungen Arbeitslohn einerseits stfrei oder pauschalierungsfähig und andererseits der Sozialversicherungspflicht unterliegt, sind trotz wiederholter Änderungen nicht deckungsgleich. Die fehlende Abgestimmtheit der verschiedenen Regelungsgebiete ist angesichts der vielfältigen Berührungspunkte bedenklich und bereitet in der Praxis Schwierigkeiten. Sozialversicherungsrechtlich sind die Pauschalierungsfälle der Abs. 1, 2 und 2a unter dem Begriff der geringfügigen Beschäftigung zusammengefaßt (§ 8 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 und § 8a SGB IV).

§ 8 SGB IV

Geringfügige Beschäftigung und geringfügige selbständige Tätigkeit

(1) Eine geringfügige Beschäftigung liegt vor, wenn

1. das Arbeitsentgelt aus dieser Beschäftigung regelmäßig im Monat 400 Euro nicht übersteigt,
2. die Beschäftigung innerhalb eines Kalenderjahres auf längstens zwei Monate oder 50 Arbeitstage nach ihrer Eigenart begrenzt zu sein pflegt oder im voraus vertraglich begrenzt ist, es sei denn, dass die Beschäftigung berufsmäßig ausgeübt wird und ihr Entgelt 400 Euro im Monat übersteigt.

(2) ¹Bei der Anwendung des Absatzes 1 sind mehrere geringfügige Beschäftigungen nach Nummer 1 oder Nummer 2 sowie geringfügige Beschäftigungen nach Nummer 1 mit Ausnahme einer geringfügigen Beschäftigung nach Nummer 1 und nicht geringfügige Beschäftigungen zusammenzurechnen. ²Eine geringfügige Beschäftigung liegt nicht mehr vor, sobald die Voraussetzungen des Absatzes 1 entfallen. ³Wird bei der Zusammenrechnung nach Satz 1 festgestellt, dass die Voraussetzungen einer geringfügigen Beschäftigung nicht mehr vorliegen, tritt die Versicherungspflicht erst mit dem Tage der Bekanntgabe der Feststellung durch die Einzugsstelle oder einen Träger der Rentenversicherung ein.

§ 8a SGB IV

Geringfügige Beschäftigung in Privathaushalten

¹Werden geringfügige Beschäftigungen ausschließlich in Privathaushalten ausgeübt, gilt § 8. ²Eine geringfügige Beschäftigung im Privathaushalt liegt vor, wenn diese durch einen privaten Haushalt begründet ist und die Tätigkeit sonst gewöhnlich durch Mitglieder des privaten Haushalts erledigt wird.

Tabellarische Übersicht:

Kurzfristige Beschäftigung		Geringfügige Beschäftigung	
§ 40 a Abs. 1	§ 8 Abs. 1 Nr. 2 SGB IV	§ 40 a Abs. 2, 2 a	§ 8 Abs. 1 Nr. 1, § 8 a SGB IV
<ul style="list-style-type: none"> • gelegentliche, nicht regelmäßig wiederkehrende Beschäftigung • Dauer der Beschäftigung übersteigt 18 Tage nicht • Arbeitslohn übersteigt während der Beschäftigungsdauer 62 € je Arbeitstag nicht oder die Beschäftigung wird zu einem unvorhergesehenen Zeitpunkt sofort erforderlich • Arbeitslohngrenze 12 € durchschnittlich je Arbeitsstunde 	<ul style="list-style-type: none"> • Beschäftigung innerhalb eines Jahres seit ihrem Beginn auf längstens 2 Monate oder 50 Arbeitstage begrenzt • keine berufsmäßige Ausübung • Arbeitslohn darf 400 € im Monat nicht übersteigen 	<ul style="list-style-type: none"> • Arbeitslohn darf bei monatlicher Lohnzahlung 400 € nicht übersteigen 	<ul style="list-style-type: none"> • Arbeitslohn darf 400 € monatlich regelmäßig nicht übersteigen

Mit dem 2. Gesetz für moderne Dienstleistungen (s. Anm. 2) ist die sozialversicherungsrechtliche Behandlung der geringfügigen Beschäftigung ab dem 1. 4. 2003 in weiten Teilen nun geregelt worden. Danach sind alle geringfügigen Beschäftigungsverhältnisse in das sozialversicherungsrechtliche Meldeverfahren integriert. Zuständig ist seit dem 1. 4. 2003 die Bundesknappschaft. Für die ArbN sind die geringfügigen Beschäftigungen in weitem Umfang sozialversicherungsfrei. Statt dessen fallen pauschale ArbG-Beiträge an.

Krankenversicherung: Für geringfügig entlohnte Beschäftigungen iSd. § 8 Abs. 1 Nr. 1 SGB IV sind vom ArbG pauschale Krankenversicherungsbeiträge iHv. 11 vH des Arbeitsentgelts zu entrichten, für Beschäftigungen in Privathaushalten iSd. § 8 a SGB IV beträgt der Beitragssatz 5 vH (§ 249 b SGB V). Da sowohl die Verpflichtung zur Entrichtung von Krankenversicherungsbeiträgen als auch die Pauschalierungsvoraussetzungen an die Regelung in § 8 Abs. 1 Nr. 1 SGB IV anknüpfen, kommt es sowohl sozialversicherungsrechtlich als auch strechtlich zu einer zu begrüßenden einheitlichen Beurteilung.

Bei kurzfristigen Beschäftigungen iSv. § 8 Abs. 1 Nr. 2 SGB IV fallen keine Krankenversicherungsbeiträge an. Da der sozialversicherungsrechtliche Begriff der kurzfristigen Tätigkeit wegen der unterschiedlichen Tatbestandsvoraussetzungen – Abs. 1 verweist anders als Abs. 2, Abs. 2 a nicht auf § 8 SGB IV – nicht mit dem strechtlichen identisch ist, kann es bei Pauschalierungen nach

Abs. 1 zu einer Sozialversicherungspflicht kommen, sofern zwar die Istrechtlichen Pauschalierungsvoraussetzungen erfüllt sind, nicht aber die sozialversicherungsrechtlichen Grenzen eingehalten sind. So kann zB bei wiederholter Beschäftigung unter 18 Tagen eine Pauschalversteuerung zulässig sein (s. Anm. 28), während die sozialversicherungsrechtliche Beitragsfreiheit wegen Überschreitung der auf das Kj. bezogenen 50-Tage-Grenze entfällt. Die gleiche Problematik ergibt sich bei Pauschalierungen iSv. Abs. 3, da das Sozialversicherungsrecht keine Sonderregelungen für Aushilfskräfte in der Land- und Fortwirtschaft vorsieht.

Rentenversicherung: Bei geringfügig entlohnten Beschäftigungen wird zwischen geringfügig versicherungspflichtig Beschäftigten (§ 168 Abs. 1b und 1c SGB VI) und versicherungsfrei Beschäftigten (§ 172 Abs. 3 und 3a SGB VI) unterschieden.

§ 168 SGB VI

Beitragstragung bei Beschäftigten

- (1) Die Beiträge werden getragen
1. bei Personen, die gegen Arbeitsentgelt beschäftigt werden, von den Versicherten und den Arbeitgebern je zur Hälfte, jedoch von den Arbeitgebern, wenn Versicherte die zu ihrer Berufsausbildung beschäftigt sind, ein Arbeitsentgelt erhalten, das auf den Monat bezogen 400 Euro nicht übersteigt, oder wenn Versicherte ein freiwilliges soziales Jahr im Sinne des Gesetzes zur Förderung eines freiwilligen sozialen Jahres oder ein freiwilliges ökologisches Jahr im Sinne des Gesetzes zur Förderung eines freiwilligen ökologischen Jahres leisten.
 - 1a. bei Arbeitnehmern, die Kurzarbeiter- oder Winterausfallgeld beziehen, vom Arbeitgeber,
 - 1b. bei Personen, die gegen Arbeitsentgelt geringfügig versicherungspflichtig beschäftigt werden, von den Arbeitgebern in Höhe des Betrages, der 12 vom Hundert des der Beschäftigung zugrunde liegenden Arbeitsentgelts entspricht, im Übrigen vom Versicherten,
 - 1c. bei Personen, die gegen Arbeitsentgelt in Privathaushalten geringfügig versicherungspflichtig beschäftigt werden, von den Arbeitgebern in Höhe des Betrages, der 5 vom Hundert des der Beschäftigung zugrunde liegenden Arbeitsentgelts entspricht, im Übrigen vom Versicherten,
 - 1d. bei Arbeitnehmern, deren beitragspflichtige Einnahme sich nach § 163 Abs. 10 Satz 1 bestimmt, von den Arbeitgebern in Höhe der Hälfte des Betrages, der sich ergibt, wenn der Beitragssatz auf das der Beschäftigung zugrunde liegende Arbeitsentgelt angewendet wird, im Übrigen vom Versicherten.

§ 172 SGB VI

Arbeitgeberanteil bei Versicherungsfreiheit

(3) ¹Für Beschäftigte nach § 8 Abs. 1 Nr. 1 des Vierten Buches, die in dieser Beschäftigung versicherungsfrei oder von der Versicherungspflicht befreit sind oder die nach § 5 Abs. 4 versicherungsfrei sind, tragen die Arbeitgeber einen Beitragsanteil in Höhe von 12 vom Hundert des Arbeitsentgelts, das beitragspflichtig wäre, wenn die Beschäftigten versicherungspflichtig wären. ²Das gilt nicht für Studierende, die nach § 5 Abs. 3 versicherungsfrei sind.

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

(4) Für den Beitragsanteil des Arbeitgebers gelten die Vorschriften des Dritten Abschnitts des Vierten Buches sowie die Bußgeldvorschriften des § 111 Abs. 1 Nr. 2 bis 4, 8 und Abs. 2 und 4 des Vierten Buches entsprechend.

Für den ArbG ist die Unterscheidung, ob eine versicherungsfreie oder versicherungspflichtige geringfügige Beschäftigung vorliegt, ohne Auswirkung. In beiden Fällen hat er den Beitrag iHv. 12 vH des Arbeitsentgelts zu tragen. Bei geringfügig Beschäftigten in Privathaushalten vermindert sich der Beitrag auf 5 vH. Sind die Voraussetzungen der pauschalen Beitragspflicht erfüllt, liegen wegen der Verweisung auf § 8 Abs. 1 Nr. 1, § 8a SGB IV zugleich die Pauschalierungsvoraussetzungen nach Abs. 2 vor. Fallen keine pauschalen Beiträge an, zB bei nach § 5 Abs. 3 SGB VI versicherungsfreien Studierenden, für die nach § 172 Abs. 3 Satz 2 SGB VI keine pauschalen Rentenversicherungsbeiträge zu entrichten sind, ist die Pauschalierung nach Abs. 2a möglich.

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

Mehrere geringfügige Beschäftigungen sind sowohl für die Beitragspflicht zur Krankenkasse als auch zur Rentenversicherung zusammenzurechnen, so daß bei Überschreiten der Geringfügigkeitsgrenze von 400 € „normale“ Beitragspflicht entsteht (s. auch Anm. 6).

Dabei kann sich der ArbG nicht darauf berufen, er habe von der weiteren Beschäftigung keine Kenntnis gehabt (BSG v. 23. 2. 1988 12 RK 43/87, DB 1988, 716; BAG v. 18. 11. 1988 8 AZR 12/86, BB 1989, 847; LAG Köln v. 28. 12. 1994 4 (2) Sa 970/93, DStR 1995, 502).

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

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

Zu Einzelheiten bei sozialversicherungsrechtlichen Fragen vgl. ROLFS, ZIP 2003, 141, sowie die Geringfügigkeitsrichtlinien v. 25. 2. 2003, veröffentlicht unter www.bfa.de.

4. Verhältnis zur Pauschalierung der Einkommensteuer durch Dritte, § 37a

9

Keine Anrechnung von nach § 37a pauschal besteuerten Sachprämien auf die Pauschalierungsgrenzen des § 40a: Sachprämien, die von Dritten gewährt werden und die von diesen wegen Überschreitung des Freibetrags (§ 3 Nr. 38) nach § 37a pauschal versteuert werden, sind nicht in die Berechnung der Pauschalierungsgrenzen des § 40a einzubeziehen. Dies folgt aus der nach § 37a Abs. 2 Satz 1 angeordneten entsprechenden Anwendung des § 40 Abs. 3. Da die

Steuer bei der Veranlagung des ArbN außer Ansatz bleibt, weil sie durch das prämiengewährende Unternehmen zu übernehmen ist, tritt hinsichtlich des Prämienwerts im Verhältnis zum ArbN StFreiheit ein (s. § 37 a Anm. 23). Anders als bei nach § 40 pauschal besteuerten sonstigen Bezügen (s. Anm. 5) besteht auch nicht die Gefahr, daß die Pauschalierungsgrenzen des § 40 a bewußt unterlaufen werden, da ArbG und prämiengewährende Unternehmen nicht identisch sind. Zudem enthält § 40 a keine Sperrvorschrift zu § 37 a. Stehen die Sachprämien jedoch dem ArbG zu, der sie dem ArbN zur privaten Inanspruchnahme überläßt, liegt Arbeitslohn vor, der bei der Berechnung der Pauschalierungsgrenzen einzubeziehen ist (vgl. SCHMIDT/DRENECK XXII. § 37 a Rn. 5).

10 5. Verhältnis zu kirchensteuerrechtlichen Vorschriften

Wird die LSt. nach § 40 a pauschaliert, so ist auch die KiSt. mit einem Pauschsteuersatz zu erheben. Einzelheiten hat die FinVerw. in einem gleichlautenden Erlaß der obersten Finanzbehörden der Bundesländer geregelt (v. 19. 5. 1999, BStBl. I, 509; s. Anm. 58). Zur KiStPauschalierung s. ausführlich § 40 Anm. 62–64.

11 6. Verhältnis zum Solidaritätszuschlag

Das Solidaritätszuschlaggesetz 1995 (Art. 31 des Gesetzes zur Umsetzung des Föderalen Konsolidierungsprogramms v. 23. 6. 1993, BGBl. I, 944; BStBl. I, 510, 523) sieht für laufenden Arbeitslohn, der für einen nach dem 31. 12. 1994 endenden Lohnzahlungszeitraum gezahlt wird, und für sonstige Bezüge, die nach dem 31. 12. 1994 zufließen (§ 3 SolzG), die Erhebung eines Zuschlags zu der auf den Arbeitslohn zu erhebenden LSt. vor. Der Zuschlagsatz beträgt seit dem VZ 1998 5,5 vH (G zur Senkung des SolZ v. 21. 11. 1997, BGBl. I, 2743), bis zum VZ 1997 7,5 vH. Bei der LStPauschalierung ist Bemessungsgrundlage die auf den Arbeitslohn entfallende LSt. (Nds. FG v. 18. 6. 1998 XI 219/96, nv, rkr.; BMF v. 20. 9. 1994, BStBl. I, 757). Die Erhebungsgrenze (sog. „Nullgrenze“, s. Anh. 1 zu § 51 a Anm. 20) des § 3 Abs. 3 Nr. 2 SolzG iVm. § 51 a Abs. 2 a findet keine Anwendung, so daß der SolZ auch bei geringen Steuerbeträgen zu erheben ist.

Bei der einheitlichen Pauschsteuer des Abs. 2 wird der SolZ nicht zusätzlich als Zuschlag erhoben; er ist bereits in der einheitlichen Pauschsteuer enthalten und beträgt 5 vH des Steuerbetrags.

12 7. Verhältnis zur Arbeitnehmer-Sparzulage nach dem 5. VermBG

Bezüge, die nach § 40 a pauschal versteuert werden, sind nicht in die Berechnung der Einkunftsgrenzen für die Gewährung der Arbeitnehmersparzulage einzubeziehen. Dies ergibt sich aus Abs. 5 iVm. § 40 Abs. 3: Pauschal besteuerte Bezüge bleiben bei einer Veranlagung zur ESt. u. beim LStJA außer Ansatz.

13 8. Verhältnis zu steuerfreien Einnahmen

Stfreie Einnahmen haben auf die Pauschalierungsgrenzen keinen Einfluß. So kann der ArbN zB Einnahmen aus nebenberuflicher Tätigkeit erzielen, die nach § 3 Nr. 26 stfrei sind, ohne daß die Pauschalierungsmöglichkeiten verloren gehen.

Zur Berücksichtigung von WKERSatz s. Anm. 22.

14 Einstweilen frei.

VI. Verfahrensfragen

Aufzeichnungspflichten des Arbeitgebers: In allen Pauschalierungsfällen des § 40 a ist die Vorlage einer LStKarte entbehrlich (s. Anm. 18). Der ArbG hat die nach § 40 a pauschal besteuerten Bezüge auf dem Lohnkonto zu erfassen. § 41 Abs. 1 Satz 7 iVm. § 4 Abs. 2 Nr. 8 LStDV sieht jedoch Aufzeichnungserleichterungen vor. Allerdings ist § 4 Abs. 2 Nr. 8 LStDV noch nicht auf die ab dem 1. 4. 2003 geltende Rechtslage abgestellt und enthält keine Regelung zur Behandlung der einheitliche Pauschsteuer nach Abs. 2. Da aber Abs. 6 Satz 2 anordnet, daß die Regelungen über den StAbzug vom Arbeitslohn entsprechende Anwendung finden, ist der ArbG auch verpflichtet, bei der einheitlichen Pauschsteuer Aufzeichnungen zu führen.

Neben der allgemein für die Pauschalierung zugelassenen Führung eines Sammelkontos reicht es aus, wenn sich aus den Aufzeichnungen Name und Anschrift des ArbN, Dauer der Beschäftigung, Tag der Zahlung, Höhe des Arbeitslohns und in den Fällen des Abs. 3 (Aushilfskraft im Betrieb der Land- und Forstwirtschaft) auch die Art der Beschäftigung ergeben. Die Aufzeichnungen müssen eine Nachprüfung ermöglichen, ob die Voraussetzungen der Pauschalierung erfüllt sind. Deshalb reichen hinsichtlich der Dauer der Beschäftigung nur pauschale Angaben zu geleisteten Arbeitsstunden nicht aus. Der ArbG muß vielmehr die Zahl der von dem einzelnen ArbN geleisteten Arbeitsstunden in den entsprechenden Lohnzahlungszeiträumen festhalten (BFH v. 10. 9. 1976 VI R 220/75, BStBl. II 1977, 17; FG Rhld.-Pf. v. 18. 1. 1988, EFG 1988, 260, rkr.). Zum Nachweis können vom ArbN unterzeichnete Bescheinigungen über die geleisteten Arbeitsstunden hilfreich sein. Kommt der ArbG seinen Aufzeichnungspflichten nicht oder nicht ausreichend nach, macht dies die Pauschalierung nicht unzulässig, da die Aufzeichnungen keine materiell-rechtliche Voraussetzung der Pauschalierung sind. Der ArbG muß dann in anderer Weise nachweisen, ob die Voraussetzungen der Pauschalierung erfüllt sind (Hess. FG v. 23. 7. 1992, EFG 1993, 610, rkr.). Er trägt die Feststellungslast. Erbringt er den Nachweis nicht, ist das FA berechtigt, die LSt. zu schätzen und durch Haftungsbescheid gegenüber dem ArbG geltend zu machen. In Betracht kommt auch eine Pauschalierung nach § 40 Abs. 1 Nr. 2 (s. § 40 Anm. 5).

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

Verwaltungsverfahren: Die Entscheidung, ob bestimmte Bezüge pauschal besteuert werden sollen, trifft der ArbG. Dies gilt auch für die einheitliche Pauschsteuer nach Abs. 2 (s. Anm. 17). Dementsprechend kann das FA oder in den Fällen des Abs. 2 die Bundesknappschaft die Pauschalierung nur untersagen, wenn die Tatbestandsvoraussetzungen der Abs. 1–3 nicht erfüllt sind. Ebenso wenig kann der ArbG zur Durchführung der Pauschalierung gezwungen werden (zum Erlaß eines Pauschalierungsbescheids nach einer Außenprüfung s. § 40 Anm. 15). Entscheidet sich der ArbG für die Durchführung der Pauschalierung, hat er die pauschale LSt. anzumelden und abzuführen. Zuständig ist in den Fällen der Abs. 1, 2a und 3 das BetriebsstättenFA, in den Fällen des Abs. 2 die Bundesknappschaft/Verwaltungsstelle Cottbus (s. Anm. 60).

Fehlgeschlagene Pauschalierung: Hält der ArbG irrtümlich die Pauschalierungsvoraussetzungen mit dem StSatz von 2 vH (Abs. 2), 5 vH (Abs. 3) oder 20 vH (Abs. 2a) für gegeben, obwohl nur eine Pauschalierung mit einem höheren StSatz zulässig wäre, kann der ArbG nicht im Wege eines unterstellten Einverständnisses als Schuldner der nach dem höheren StSatz oder nach § 40

Abs. 1 Nr. 2 zu erhebenden Steuer angesehen werden. Eine Inanspruchnahme kann vielmehr nur erfolgen, wenn der ArbG in Kenntnis der neuen Umstände seine Bereitschaft zur Pauschalierung erklärt. Verweigert der ArbG seine Zustimmung, kann er im Haftungswege für die individuell anfallende LSt. in Anspruch genommen werden (BFH v. 25. 5. 1984 VI R 223/80, BStBl. II, 569; v. 14. 6. 1985 VI R 22/81, BFH/NV 1985, 55). Der Steuerbetrag ist nach den allg. Vorschriften zu ermitteln. Kann der Steuerbetrag nicht ermittelt werden, etwa weil die individuellen Besteuerungsmerkmale des ArbN nicht bekannt sind, ist der Steuerbetrag zu schätzen; der Ansatz des Pauschsteuersatzes ist nicht zulässig. Vgl. im übrigen zur fehlgeschlagenen Pauschalierung § 40 Anm. 57.

Erläuterungen zu Abs. 1: Lohnsteuerpauschalierung bei kurzfristig beschäftigten Arbeitnehmern

16

I. Überblick zu Abs. 1

Abs. 1 Satz 1 läßt die LStPauschalierung unter Verzicht auf die Vorlage der LStKarte mit einem festen Pauschsteuersatz von 25 vH bei kurzfristig beschäftigten ArbN zu.

Abs. 1 Satz 2 enthält eine Legaldefinition der kurzfristigen Beschäftigung. Der ArbN darf nur gelegentlich, nicht regelmäßig wiederkehrend beschäftigt sein, die Dauer der Beschäftigung darf 18 zusammenhängende Arbeitstage nicht übersteigen. Ferner ist die Pauschalierung nur zulässig, wenn der Arbeitslohn während der Beschäftigungsdauer 62 € durchschnittlich je Arbeitstag nicht übersteigt (Satz 2 Nr. 1) oder die Beschäftigung zu einem unvorhersehbaren Zeitpunkt sofort erforderlich wird (Satz 2 Nr. 2).

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

1. Pauschalierung durch den Arbeitgeber unter Verzicht auf Vorlage der Lohnsteuerkarte (Satz 1, 1. Teils.)

17 a) Pauschalierungswahlrecht des Arbeitgebers

Ermessensentscheidung des Arbeitgebers: Dem ArbG steht es frei, ob er von der Möglichkeit der Pauschalierung Gebrauch macht. Das Gesetz eröffnet dem ArbG ein Pauschalierungswahlrecht, indem es die Wahl des Erhebungsverfahrens in sein Ermessen stellt („kann“). Die Pauschalierung erfordert weder einen Antrag des ArbG noch eine Zustimmung oder Genehmigung des FA. Die Pauschalierung darf auch dann nicht durch das FA untersagt werden, wenn im Vergleich zum Regelbesteuerungsverfahren erhebliche Steuervorteile entstehen. Einer Zustimmung des ArbN zur Pauschalierung bedarf es nicht, so daß die Pauschalierung auch gegen den Willen des ArbN erfolgen kann. Auch entgegenstehende arbeitsvertragliche Vereinbarungen zwischen ArbG und ArbN schränken das strechtliche Wahlrecht nicht ein. Zu arbeitsrechtlichen Fragen s. Anm. 18.

Keine einheitliche Ermessensentscheidung bei mehreren Beschäftigten:

Der ArbG ist nicht verpflichtet, das Pauschalierungswahlrecht bei mehreren ArbN einheitlich auszuüben. Dem Wortlaut des Abs. 1 Satz 1 läßt sich keine dahingehende Einschränkung des Pauschalierungswahlrechts entnehmen. Unerheblich ist, ob durch die Wahl bei den ArbN innerhalb eines Betriebs unterschiedliche Steuerbelastungen entstehen. Etwa entstehende Steuerausfälle in den Fällen, in denen der ArbG das Regelbesteuerungsverfahren wählt, weil die Gesamtbezüge des ArbN im VZ den Grundfreibetrag nicht überschreiten, hat der Gesetzgeber bewußt in Kauf genommen (BFH v. 3. 6. 1982 VI R 48/79, BStBl. II, 710). Der ArbG kann daher für jeden ArbN die günstigste Erhebungsform wählen.

Keine Zwangspauschalierung durch das Finanzamt: Wegen der allein dem ArbG zustehenden Ermessensentscheidung darf gegen seinen Willen keine Pauschalierung erfolgen. Das FA kann dementsprechend nicht von sich aus einen Pauschalierungsbescheid erlassen. Dies gilt auch im Anschluß an Außenprüfungen, wenn das FA feststellt, daß der ArbG Lohnzahlungen nicht der Besteuerung unterworfen hat, für die die Voraussetzungen der Pauschalversteuerung erfüllt waren. Zur fehlgeschlagenen Pauschalierung s. Anm. 15 und § 40 Anm. 57.

b) Verzicht auf Vorlage der Lohnsteuerkarte

18

Steuerrechtliche Bedeutung: Der ArbG kann im Pauschalierungsverfahren gem. Abs. 1 Satz 1 auf die Vorlage der LStKarte verzichten. Ihm steht es frei zu bestimmen, ob und von welchem ArbN er die LStKarten anfordert (SCHMIDT/DRENSACK XXII. § 40 a Rn. 1). Eine Mitbestimmungsmöglichkeit des ArbN sieht das Gesetz nicht vor. Selbst wenn dem ArbG die LStKarten vorliegen, kann er das Pauschalierungsverfahren wählen; dem Wortlaut von Abs. 1 Satz 1 läßt sich nicht entnehmen, daß die Vorlage der LStKarte das Pauschalierungswahlrecht einschränkt (FG Nürnberg v. 13. 12. 1988, EFG 1989, 313, rkr.). Wählt der ArbG das Pauschalierungsverfahren und liegt ihm die LStKarte vor, kann die auf der LStKarte vermerkte Religionszugehörigkeit bei der Abführung der auf die pauschale LSt. entfallenden KiSt. von Bedeutung sein (s. § 40 Anm. 63 f.).

Arbeitsrechtliche Bedeutung: Das im Verhältnis zum FA uneingeschränkte Wahlrecht des ArbG zur Durchführung der Pauschalierung ist im Verhältnis zwischen ArbG und ArbN durch den arbeitsrechtlichen Anspruch der ArbN beschränkt, daß der ArbG die angebotene LStKarte annimmt und das Regelbesteuerungsverfahren durchführt (BAG v. 5. 8. 1987 AZR 22/86, NJW 1988, 1165). Führt der ArbG dennoch das Pauschalierungsverfahren durch, kann dies zu Schadensersatzansprüchen des ArbN führen. In der Literatur (BLÜMICH/HEUERMANN, § 40 a Rn. 17; TRZASKALIK in K/S/M, § 40 a Rn. A 9) wird zudem die Ansicht vertreten, daß dem ArbN ein zivilrechtlicher Anspruch gegen den ArbG auf Durchführung des Pauschalierungsverfahrens zustehe, wenn sich der ArbN bereit erklärt, die vom ArbG im Verhältnis zum FA geschuldete pauschale LSt. im Innenverhältnis zu tragen.

► *Stellungnahme:* Dem ist uE nicht zu folgen. Es kann nicht in der Hand des ArbN liegen, den ArbG allein durch die Verpflichtung zur Übernahme der Steuerlast zur Durchführung eines vom Regelbesteuerungsverfahren abweichenden Besteuerungsverfahrens zu zwingen mit der Folge, daß der ArbG im Verhältnis zum FA Schuldner der in der Person des ArbN begründeten Steuer wird (s. § 40 Anm. 51). Dem ArbG würde auf diese Weise zumindest in den Fällen, in denen er die Steuer wirtschaftlich nicht unmittelbar vom Arbeitslohn einbehält, das Insolvenzzrisiko für Zahlungsansprüche gegen den ArbN aufgebürdet. Dem läßt

sich uE auch nicht entgegenhalten, der ArbG sei aufgrund seiner Fürsorgepflicht gehalten, die günstigste stl. Belastung zu wählen. Zum einen stellen die Pauschalierungsvorschriften strechtliche Sondervorschriften dar, die gerade dem ArbG ein alternatives Erhebungsverfahren zur Verfügung stellen; aus diesen strechtlichen Regelungen müssen nicht zwingend Ansprüche im Verhältnis ArbG/ArbN entstehen. Zum anderen würde ein derartiger Anspruch dem Vereinfachungszweck der Pauschalierungsvorschrift zuwiderlaufen, da der ArbG zur Prüfung, welche Erhebungsform zur geringsten stl. Belastung des ArbN führt, auch auf die Kennntnis individueller Besteuerungsmerkmale angewiesen wäre, auf die das Pauschalierungsverfahren gerade verzichtet (glA SCHMIDT/DRENECK XXII. § 40 a Rn. 1).

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

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

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

Arbeitnehmerbegriff: Wer ArbN iSd. Abs. 1 ist, bestimmt sich nach der allg. Definition in § 1 Abs. 1 LStDV (s. § 19 Anm. 21), allerdings mit der Einschränkung, daß Abs. 1 auf eine tatsächlich ausgeübte Beschäftigung abstellt (s. Anm. 6). Dementsprechend können zB Versorgungsbezüge nicht nach Abs. 1 pauschal besteuert werden. Es ist nicht erforderlich, daß die Arbeitsleistung im Betrieb des ArbG erbracht wird. Dementsprechend kann auch bei Heimarbeitern oder bei am häuslichen Arbeitsplatz ausgeübter Telearbeit pauschal versteuert werden. Allerdings kann in diesen Fällen die Feststellung, ob die Pauschalierungsgrenzen eingehalten sind, aus tatsächlichen Gründen problematisch sein (s. Anm. 28).

Kurzfristige Beschäftigung: Die Pauschalierung ist nur zulässig, sofern es sich um nur kurzfristig beschäftigte ArbN handelt. Damit sind die möglichen Pauschalierungsfälle nach Abs. 1 abschließend bestimmt. Liegt eine kurzfristige Beschäftigung nicht vor, ist die Pauschalierung ausgeschlossen. Die Legaldefinition der kurzfristigen Beschäftigung enthält Abs. 1 Satz 2 (s. Anm. 25–30).

3. Rechtsfolge: Pauschalierung mit 25 vH des Arbeitslohns (Satz 1, letzter Teils.)

20 a) Gesetzlich bestimmter Steuersatz von 25 vH

Bei der Pauschalierung nach Abs. 1 beträgt der StSatz kraft gesetzlicher Typisierung 25 vH des Arbeitslohns. Für seine Anwendung kommt es allein darauf an, daß die Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 erfüllt sind und sich der ArbG für das Pauschalierungsverfahren entscheidet. Eine Nichtanwendung oder Änderung des Pauschalierungssatzes wegen individueller Verhältnisse des einzelnen ArbN ist ausgeschlossen; dies gilt, seitdem die Ermächtigung des FA entfallen ist, die Pauschalierung bei offensichtlicher Abweichung vom Regelbesteuerungsverfahren zu untersagen (zur Rechtsentwicklung s. Anm. 2). Da der Pauschalierungssatz von 25 vH höher liegt als der Eingangsteuersatz im Regelbesteuerungsverfahren, tritt eine Steuermehrbelastung ein, sofern der individuelle Steuersatz des ArbN niedriger ist als der Pauschalierungssatz. Dies sollte bei der

Entscheidung zur Pauschalierung bedacht werden, insbes. wenn der ArbG die Steuerlast auf den ArbN überwälzt (s. § 40 Anm. 43).

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

b) Arbeitslohn als Bemessungsgrundlage

21

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

Steuerpflichtiger Arbeitslohn: Der Pauschalbesteuerung unterliegt der stpfl. Arbeitslohn. Dazu gehören der laufende Arbeitslohn und sonstige Bezüge (zum Begriff § 38 a Abs. 1 Satz 3; R 115 LStR 2004). Deshalb sind auch vom ArbG gezahlte Beiträge zu Zusatzversorgungskassen (Hess. FG v. 20. 7. 1993, EFG 1994, 394, rkr.) und Direktversicherungen (R 128 Abs. 5 LStR 2004) sowie dem ArbN gewährte Sonderzahlungen (zB Weihnachtsgeld, Urlaubsgeld, Gratifikationen, Prämien) in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.

► *Verteilung von Sonderzahlungen:* Nach der Rspr. des BFH und der dieser folgenden Ansicht der FinVerw. (H 128 LStR 2004 „sonstige Bezüge“) sind die Sonderzahlungen zum Zwecke der Pauschalbesteuerung auf den Beschäftigungszeitraum zu verteilen, für den sie gewährt werden. Eine Verteilung über das Kj. hinaus ist nicht zulässig (BFH v. 13. 1. 1989 VI R 52/87, BFH/NV 1990, 490; v. 21. 7. 1989 VI R 157/87, BStBl. II, 1032). Zur Berechnung der Pauschalierungsgrenzen bei Sonderzahlungen s. Anm. 42.

► *Stellungnahme:* Die zur Verteilung erforderliche Feststellung, für welchen Zeitraum eine Sonderzahlung gewährt wird, kann im Einzelfall problematisch sein, wenn nicht – wie bei der Zahlung des Weihnachtsgelds – die Vermutung besteht, daß die Sonderzahlung für die gesamte Beschäftigungszeit gewährt werden soll. UE fehlt indes für eine Aufteilung zumindest bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der pauschalen LSt. eine gesetzliche Grundlage. Die Besteuerung ist jeweils im Lohnzahlungszeitraum vorzunehmen, in dem der Zufluß erfolgt. Dies folgt aus § 38 a Abs. 3 Satz 2. Dementsprechend ist eine Sonderzahlung auch in dem Zeitpunkt zu versteuern, in dem sie dem ArbN zufließt. Wegen Einzelfragen s. Anm. 22.

c) Einzelfragen zum Arbeitslohnbegriff

22

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

Werbungskostenersatz: Die dem ArbN vom ArbG ersetzten WK zählen uE zum stpfl. Arbeitslohn. Deshalb sind die gezahlten Beträge in die Bemessungsgrundlage nach Abs. 1 einzubeziehen. Ausgenommen ist kraft gesetzlicher Regelung des § 40 Abs. 2 Satz 3, Halbs. 2 der pauschal besteuerte Fahrtkostenersatz.

Diese Bezüge bleiben, obwohl es sich um einen speziellen Fall des WK-Ersatzes handelt, bei der Anwendung der Abs. 1–4 außer Ansatz (s. § 40 Anm. 48).

► *Rspr.*: Nach BFH v. 15. 12. 1972 (VI R 146/69, BStBl. II 1973, 421) gehören vom ArbG ersetzte WK nicht zur Bemessungsgrundlage des Abs. 1, sofern der WK-Ersatz durch gesetzliche Regelungen oder aufgrund von Verwaltungsvorschriften stfrei ist.

► *FinVerw.*: Die FinVerw. (R 128 Abs. 4 Satz 2 LStR 2004) folgt der Rspr. des BFH und läßt stfreie Einnahmen grds. außer Betracht.

► *Gegenauffassungen*: Demgegenüber sieht die allg. Auffassung im Schrifttum den WK-Ersatz, der nicht durch gesetzliche Regelungen stbefreit ist, als Teil der Bemessungsgrundlage des Abs. 1 an (BLÜMICH/HEUERMANN, § 40 a Rn. 26 ff.; TRZASKALIK in K/S/M, § 40 a Rn. B 3; SCHMIDT/DRENECK XXII. § 40 a Rn. 3; BAREIN in L/B/P, § 40 a Rn. 24). Nach SCHMIDT/DRENECK (aaO) soll darüber hinaus auch der WK-Ersatz, der aufgrund ausdrücklicher Regelung stfrei ist, in die Bemessungsgrundlage des Abs. 1 einbezogen werden (zustimmend FG Rhld.-Pf. v. 30. 8. 1991, EFG 1992, 161, rkr.; BLÜMICH/HEUERMANN, § 40 a Rn. 27; offengelassen TRZASKALIK in K/S/M, § 40 a Rn. B 3).

► *Stellungnahme*: UE ist der von SCHMIDT/DRENECK (aaO) vertretenen Auffassung zu folgen. Allerdings folgt dies nicht ohne weiteres aus dem Umkehrschluß zu § 40 Abs. 2 Satz 3 Halbs. 2, da die Fahrtkostenpauschalierung gerade voraussetzt, daß es sich um stpfl. WK-Ersatz handelt (BLÜMICH/HEUERMANN, § 40 a Rn. 27). Indes gehören auch stbefreite Bezüge zum Arbeitslohn; die StBefreiung bewirkt lediglich, daß an sich stbare Einnahmen nicht der StPflicht unterliegen. Damit ist die Einbeziehung des stbaren, aber nicht stpfl. WK-Ersatzes durch den Wortlaut gedeckt. Diese Auslegung entspricht darüber hinaus auch der Systematik und dem Zweck des Gesetzes. Denn die StBefreiung des WK-Ersatzes beruht allein auf Verfahrensvereinfachung; eine ansonsten ohne stl. Auswirkung bleibende Saldierung von Zahlungen des ArbG und WK des ArbN wird vermieden. Dieser Vereinfachungszweck kommt im Pauschalierungsverfahren nicht zum Tragen, da WK im Pauschalierungsverfahren nicht abziehbar sind und daher eine Saldierung nicht in Betracht kommt. Schließlich würde die Nichteinbeziehung des WK-Ersatzes in die Bemessungsgrundlage des Abs. 1 zu einer systemwidrigen Begünstigung derjenigen ArbN führen, die ihre WK ohne Möglichkeit des Abzugs aus dem pauschal besteuerten Arbeitslohn selbst bestreiten müssen (BLÜMICH/HEUERMANN, § 40 a Rn. 27).

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

Werbungskostenpauschbetrag, Altersentlastungsbetrag: Gesetzlich vorgesehene Frei- und Pauschbeträge, die bei individueller Besteuerung zu berücksichtigen sind, mindern die Bemessungsgrundlage der pauschalen LSt. nicht, da Abs. 1 ausdrücklich auf den tatsächlich gezahlten Arbeitslohn abstellt und im übrigen die Frei- und Pauschbeträge auf das Individualbesteuerungsverfahren zugeschnitten sind (BFH v. 13. 1. 1989 VI R 52/87, BFH/NV 1990, 490; glA SCHMIDT/DRENECK XXII. § 40 a Rn. 4; TRZASKALIK in K/S/M, § 40 a Rn. B 4).

Vom Arbeitgeber entrichtete Sozialversicherungsbeiträge: Es ist streitig, ob vom ArbG entrichtete Sozialversicherungsbeiträge für kurzfristig Beschäftigte (zur Sozialversicherungspflicht pauschal besteuerten Arbeitslohns s. Anm. 8) in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind. Nach FG Hamb. v. 16. 6. 1981 (EFG 1982, 100, rkr.) und SCHMIDT/DRENECK (XXII. § 40 a Rn. 5) gehören die Beträge nicht zum Arbeitslohn, während BLÜMICH/HEUERMANN (§ 40 a Rn. 18) die Zuwendung von Arbeitslohn annimmt.

► *Stellungnahme:* Der Streitfrage kommt wegen der weitgehenden Beitragsfreiheit der Einnahmen aus eine kurzfristigen Beschäftigung (s. Anm. 8) nur selten Bedeutung zu. Fallen ausnahmsweise Sozialversicherungsbeiträge an, sind uE die vom ArbG gezahlten Sozialversicherungsbeiträge Arbeitslohn. Denn in der Übernahme der Beiträge, die ansonsten der ArbN zu entrichten hätte, liegt ein geldwerter Vorteil des ArbN. Die Gegenauffassung führt zu einer Benachteiligung derjenigen ArbN, die ihre Beiträge aus dem pauschal versteuerten Arbeitslohn selbst entrichten müssen.

Vom Arbeitgeber auf den Arbeitnehmer überwälzte pauschale Lohnsteuer: Überwälzt der ArbG die von ihm übernommene pauschale LSt. auf den ArbN, ändert dies die Bemessungsgrundlage nicht. Dies ist seit dem 1. 4. 1999 durch Neufassung des § 40 Abs. 3 auch gesetzlich klargestellt; s. § 40 Anm. 53.

Einstweilen frei.

23–24

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

1. Legaldefinition des Abs. 1 Satz 2

25

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

- wenn der ArbN bei dem ArbG gelegentlich, nicht regelmäßig wiederkehrend beschäftigt wird (s. Anm. 26 f.),
- die Dauer der Beschäftigung 18 zusammenhängende Tage nicht übersteigt (s. Anm. 28) und
- der Arbeitslohn nicht mehr als 62 € je Arbeitstag beträgt (s. Anm. 29) oder
- die Beschäftigung zu einem unvorhersehbaren Zeitpunkt sofort erforderlich wird (s. Anm. 30).

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

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

2. Gelegentliche Beschäftigung

26

Das Tatbestandsmerkmal „gelegentlich“ soll der Abgrenzung zur laufenden Beschäftigung des ArbN beim ArbG nach Abs. 2 dienen. Dieser unbestimmte Rechtsbegriff ist uE nicht zu eng auszulegen, da er nur vermeiden soll, daß bei nicht geringfügigen Dauerarbeitsverhältnissen eine Pauschalierung ausgeschlossen wird. Deshalb kann eine gelegentliche Beschäftigung nicht nur dann anzunehmen sein, wenn sich die Möglichkeit zur Begründung des Beschäftigungsverhältnisses immer wieder neu aus nicht vorhersehbarem Anlaß ergibt (LANGENBUCHER, DStR 1974, 233; GEORGE, BStSozArbR 1982, 126, in diesem

Sinne wohl auch TRZASKALIK in K/S/M, § 40 a Rn. B 7), sondern auch, wenn die Wiederholung des Beschäftigungsverhältnisses vorhersehbar oder beabsichtigt war (FG Ba.-Württ. v. 28. 1. 1987, EFG 1987, 378 aus anderen Gründen aufgehoben durch BFH v. 24. 8. 1990 VI R 79/87, BFH/NV 1991, 443; BLÜMICH/HEUERMANN, § 40 a Rn. 40; K. WAGNER, Die Pauschalierung der Lohn- und Lohnkirchensteuer, 1988, 45). Da die gelegentliche Beschäftigung jeweils die Begründung eines neuen Beschäftigungsverhältnisses voraussetzt, kommt eine Pauschalierung nicht in Betracht, wenn der ArbN im Rahmen eines bestehenden Arbeitsverhältnisses nur in größeren zeitlichen Abständen, etwa auf Abruf, tätig wird. Ob ein Dauerarbeitsverhältnis mit Unterbrechungen oder die Begründung gelegentlicher Beschäftigungsverhältnisse vorliegt, bestimmt sich nach den Umständen des Einzelfalls. Den vertraglichen Vereinbarungen zwischen ArbG und ArbN kommt vorrangige Bedeutung zu (FG Ba.-Württ. v. 28. 1. 1987 aaO). Allerdings ist stets zu prüfen, ob nicht trotz anderslautender Vereinbarungen faktisch ein Dauerarbeitsverhältnis begründet wurde. Dabei kann die Prüfung nur anhand der objektiven Umstände erfolgen. Gleiches gilt, wenn ArbN und ArbG keine oder keine eindeutigen Vereinbarungen getroffen haben. Indiz für ein Dauerarbeitsverhältnis kann die von vorneherein feststehende Beschäftigung zu bestimmten Anlässen oder zu regelmäßig wiederkehrenden Tagen sein, wobei der ArbN einen zivilrechtlichen Anspruch auf die Aufnahme der Beschäftigung haben muß.

27 3. Nicht regelmäßig wiederkehrende Beschäftigung

Das Tatbestandsmerkmal der gelegentlichen Beschäftigung des ArbN beim ArbG wird durch die Beschränkung auf nicht regelmäßig wiederkehrende Beschäftigungen begrenzt. Eine Beschäftigung wird kraft Gesetzes auch ohne Vorliegen eines Dauerarbeitsverhältnisses nicht mehr als gelegentlich iSd. Abs. 1 Satz 2 angesehen, sofern die Beschäftigung auch unter Begründung jeweils neuer Beschäftigungsverhältnisse regelmäßig wiederholt wird. Wann eine Beschäftigung als regelmäßig wiederkehrend anzusehen ist, ist im Gesetz nicht geregelt. Früher nahm die FinVerw. eine regelmäßige Beschäftigung an, wenn der ArbN mehr als viermal im Kj. beschäftigt wurde (OFD Köln v. 12. 12. 1973, DB 1974, 215). Nunmehr (R 128 Abs. 1 a LStR) soll es auf die Anzahl der Beschäftigungen im Kj. nicht mehr ankommen, sondern nur darauf, daß die erneute Tätigkeit nicht von vorneherein vereinbart war. Diese Auslegung der FinVerw. macht eine sichere Abgrenzung zur dauerhaften Beschäftigung schwierig, da jeweils eine einzelfallbezogene Betrachtung erforderlich wird und oft nur anhand der Gesamtumstände feststellbar ist, ob es eine erneute Tätigkeit von vorneherein war. Demgegenüber hat eine quantifizierte Begrenzung den Vorteil einer einfachen Anwendung, auch wenn sie sich nicht aus dem Gesetzeswortlaut ergibt. UE kommt der Anzahl der Beschäftigungen aber weiterhin Indizwirkung zu. Jedenfalls kann die Gesamtdauer der Beschäftigungen die sozialversicherungsrechtliche 50-Tages-Grenze (s. Anm. 8) übersteigen.

28 4. Beschäftigungsdauer

18-Tage-Grenze: Die Beschäftigungsdauer des ArbN beim ArbG darf gem. Abs. 1 Satz 2 je Beschäftigungsverhältnis 18 zusammenhängende Arbeitstage nicht überschreiten. Es handelt sich um eine allein nach den tatsächlichen Verhältnissen zu beurteilende Pauschalierungsvoraussetzung. Auf die vertraglichen Vereinbarungen zwischen ArbG und ArbN kommt es nicht an. Diese objektive Pauschalierungsvoraussetzung steht nicht im Widerspruch zu der vorrangig

nach dem Parteiwillen zu bestimmenden Abgrenzung, ob eine nur gelegentliche Tätigkeit vorliegt (s. Anm. 26); sie stellt vielmehr ein zusätzliches Kriterium zur Abgrenzung nur gelegentlicher Tätigkeiten von Dauerarbeitsverhältnissen dar und erleichtert damit die Rechtsanwendung. Wird die 18-Tage-Grenze überschritten, ist – soweit nicht eine Pauschalierung als geringfügiges Beschäftigungsverhältnis nach Abs. 2, 2a möglich ist – das Regelbesteuerungsverfahren durchzuführen. Dies führt dazu, daß ein einmaliges Beschäftigungsverhältnis von 19 Tagen zur Regelbesteuerung führen kann, während unter Beachtung der 18-Tage-Grenze und der Möglichkeit einer mehrfachen Tätigkeit pro Kj. (s. Anm. 27) eine Beschäftigung bei einer hohen Gesamtbeschäftigungsdauer bei einem ArbG noch pauschal versteuert werden kann. Bei mehrfachem Wechsel der ArbG kann der ArbN während eines Kj. lückenlos tätig sein, ohne der Regelbesteuerung zu unterliegen, da das Gesetz eine Höchstdauer der Gesamtbeschäftigung im Kj. nicht vorsieht (zur Kritik an dieser Regelung TRZASKALIK in K/S/M, § 40a Rn. B 8).

Begriff des Arbeitstags: Dem Gesetzeswortlaut läßt sich nicht unmittelbar entnehmen, wie die maßgebliche Anzahl zusammenhängender Arbeitstage zu ermitteln ist. Der Begriff „Arbeitstag“ entspricht nicht dem Begriff „Kalender-tag“. Hätte nämlich die Bemessung der 18-Tage-Grenze nach Kalendertagen erfolgen sollen, hätte es nahegelegen, diesen Begriff zu verwenden (BFH v. 28. 1. 1994 VI R 51/93, BStBl. II, 421). Vielmehr deutet die Verwendung des Begriffs „Arbeitstag“ darauf hin, daß es dem Gesetzgeber darauf ankam, nur die Anzahl der Tage, an denen der ArbN tatsächlich für den ArbG tätig wurde, bei der Berechnung der 18-Tage-Grenze zu berücksichtigen. Dieser Auslegung entspricht es, als Arbeitstag den jeweiligen Zeitraum einer Arbeitseinheit im Betrieb des ArbG anzusehen. Arbeitstag kann dementsprechend auch eine Früh-, Spät- oder Nachtschicht sein, die über den Wechsel des Kalendertags hinausgeht. Erstreckt sich die Tätigkeit des ArbN über mehrere Arbeitseinheiten, wenn der ArbN zB unmittelbar im Anschluß an die Nachtschicht auch im Rahmen der Frühschicht tätig wird, ist diese Tätigkeit als sich über zwei Arbeitstage erstreckend anzusehen (BFH v. 28. 1. 1994 VI R 51/93 aaO). Zu Abgrenzungsproblemen kann es kommen, wenn die übliche Arbeitseinheit im Betrieb des ArbG nicht eindeutig festgelegt ist, sondern sich etwa nach dem jeweiligen Arbeitsanfall richtet. In diesem Fall wird man den Zeitraum von der Arbeitsaufnahme bis zum Ende der Tätigkeit als Arbeitseinheit ansehen müssen; allerdings kann selbst bei einer längeren Arbeitseinheit der Arbeitstag 24 Stunden nicht überschreiten. Bei Beschäftigten, deren Beschäftigungsdauer je Arbeitseinheit die regelmäßige Arbeitszeit im Betrieb des ArbG unterschreitet, zB Kräfte mit halber Stundenzahl, ist auch die verkürzte Arbeitseinheit als Arbeitstag anzusehen, da Abs. 1 Satz 2 nicht nach der Dauer der arbeitstäglichen Beschäftigung differenziert.

Zusammenhängend sind Arbeitstage, wenn sie ohne Unterbrechung aufeinander folgen. Dabei zählen allgemein arbeitsfreie Tage (Sonntage und gesetzliche Feiertage) sowie betriebs- oder ortsübliche arbeitsfreie Tage (Samstage, Ruhetage im Gaststättengewerbe, regional bestimmte Karnevalstage) nicht mit, es sei denn, der ArbN wird an diesen Tagen tatsächlich tätig oder der Arbeitslohnanspruch besteht auch an diesen Tagen fort. Demgegenüber sind zB Krankheits-tage, Urlaubstage oder Streiktage als Arbeitstage zu zählen, soweit sie nicht auf die ohnehin arbeitsfreien Tage fallen (differenzierend FG Hamb. v. 9. 12. 1977, EFG 1978, 335, rkr.; BLÜMICH/HEUERMANN, § 40a Rn. 41; TRZASKALIK in K/S/M, § 40a Rn. B 8). UE ist also darauf abzustellen, ob der ArbN an den be-

treffenden Arbeitstagen seine Arbeitskraft schuldet oder er jedenfalls den Anspruch auf Lohnzahlung behält.

Heimarbeiter können typischerweise ihre Arbeitszeit selbst bestimmen, da sie nicht zu einer kontinuierlichen Arbeitsleistung verpflichtet sind (OTTEN, BB 1983, 258 mwN). Ob die 18-Tage-Grenze eingehalten ist, kann daher nur anhand entsprechender Einzelnachweise des ArbN hinsichtlich seiner Tätigkeit geprüft werden. Fehlen solche Aufzeichnungen, kann bei Heimarbeitern nicht ohne weiteres davon ausgegangen werden, daß sie an allgemein arbeitsfreien Tagen nicht tätig werden. In diesem Fall dürfte es aus Praktikabilitätsrücksichtungen angebracht sein, auf Kalendertage abzustellen.

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

29 5. Arbeitslohngrenze (Satz 2 Nr. 1)

Satz 2 Nr. 1 verlangt für eine kurzfristige Beschäftigung, daß der Arbeitslohn während der Beschäftigungsdauer 62 € durchschnittlich je Arbeitstag nicht übersteigt. Wird die Arbeitslohngrenze überschritten, ist die Pauschalierung ausgeschlossen, wenn nicht die Voraussetzungen von Satz 2 Nr. 2 erfüllt sind (s. Anm. 30).

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

Berechnung der Pauschalierungsgrenze: Die Arbeitslohngrenze bezieht sich auf den durchschnittlichen Tagesverdienst während der begrenzten Beschäftigungsdauer. Der durchschnittliche Tagesverdienst ist das rechnerische Ergebnis aus dem Gesamtarbeitslohn und der Zahl der Arbeitstage. Wegen der Durchschnittsberechnung ist es unschädlich, wenn die Arbeitslohngrenze an einzelnen Arbeitstagen überschritten wird, sofern an den anderen Arbeitstagen ein entsprechend geringerer Arbeitslohn anfällt. Im Ergebnis darf die Summe des Arbeitslohns während der Beschäftigungsdauer nicht größer sein als die Zahl der Arbeitstage vervielfacht mit 62 €. Die der Berechnung zugrunde zu legende Beschäftigungsdauer ist die jeweilige Tätigkeitsphase während des einzelnen Beschäftigungsverhältnisses, da das Gesetz weder auf den Lohnzahlungszeitraum noch auf den Lohnabrechnungszeitraum abstellt (glA BLÜMICH/HEUERMANN, § 40 a Rn. 42; TRZASKALIK in K/S/M, § 40 a Rn. B 9). Deshalb ist es für die Berechnung auch unerheblich, wenn sich die Beschäftigungsdauer über das Ende des Kj. hinaus erstreckt. Auf den jeweiligen Beschäftigungszeitraum ist auch abzustellen, wenn der ArbN bei einem ArbG mehrfach tätig wird; eine Berechnung über mehrere Beschäftigungszeiträume ist uE mit dem Gesetzeswortlaut nicht in Einklang zu bringen. Zur Berechnung der Pauschalierungsgrenze bei Sonderzahlungen s. Anm. 42.

Zu beachten ist, daß neben der Arbeitslohngrenze des Satz 2 Nr. 1 auch die Grenze des Abs. 4 Nr. 1 eingehalten sein muß, der durchschnittliche Arbeitslohn pro Arbeitsstunde also 12 € nicht übersteigen darf (s. Anm. 55).

Heimarbeit und Telearbeit: Bei Heimarbeitern und bei Telearbeit ist auf die jeweilige Beschäftigungsperiode, dh. auf die jeweils zusammenhängenden Arbeitstage abzustellen (s. auch Anm. 28). Zur Berechnung, ob die Grenze von

62 € je Arbeitstag überschritten ist, ist dabei der für die Periode insgesamt gezahlte Arbeitslohn zu addieren und durch die Anzahl der Arbeitstage zu dividieren. Zur Berechnung der Stundenlohngrenze s. Anm. 55.

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

30

Die Arbeitslohngrenze des Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 gilt nicht, wenn die Beschäftigung zu einem unvorhersehbaren Zeitpunkt sofort erforderlich wird; Satz 2 Nr. 2 enthält damit eine zu Nr. 1 alternative Pauschalierungsvoraussetzung. Auch bei Vorliegen der Voraussetzung des Satzes 2 Nr. 2 müssen die übrigen Pauschalierungsvoraussetzungen des Abs. 1 erfüllt sein. Darüber hinaus ist die allg. Pauschalierungsgrenze des Abs. 4 zu beachten (s. Anm. 55).

Unvorhersehbarer Zeitpunkt: Das Tatbestandsmerkmal soll dem ArbG ermöglichen, Arbeitslohn bei einem nicht einkalkulierbaren Arbeitskräftebedarf pauschal zu versteuern. Unvorhersehbar ist der Bedarf an Arbeitskräften, wenn er von vorneherein einer Planung unzugänglich war. Dies ist auch dann der Fall, wenn der Eintritt des den Arbeitskräftebedarf auslösenden Ereignisses zwar abstrakt vorhersehbar, der Zeitpunkt des Ereignisses jedoch nicht kalkulierbar war (FG Hamb. v. 5. 4. 1991, EFG 1991, 775, rkr.). Maßgeblich ist, daß der ArbG nicht von vorneherein mit der Notwendigkeit einer Einstellung zu einem bestimmten Zeitpunkt rechnen konnte. Bei dieser Beurteilung kommt es nicht auf die subjektive Vorstellung des ArbG, sondern darauf an, ob ein Dritter bei Würdigung der objektiven Umstände einen zusätzlichen Arbeitskräftebedarf konkret vorhergesehen hätte. Satz 2 Nr. 2 soll nicht eine Pauschalierung bei Fehleinschätzungen des ArbG ermöglichen.

► *Vorhersehbar* ist ein zusätzlicher Arbeitskräftebedarf zB bei Messen, Sonderveranstaltungen, Inventur, Schluß- und Räumungsverkäufen oder wenn der ArbG regelmäßig mit rufbereiten ArbN arbeitet (Nds. FG v. 25. 8. 1992, EFG 1993, 344, rkr.; R 128 Abs. 3 LStR 2004).

► *Nicht vorhersehbar* ist zB der krankheitsbedingte Ausfall von ArbN, auch wenn es sich bei diesen ArbN um Aushilfskräfte handelt, die Beschäftigung von ArbN zur Beseitigung von Schäden bei Betriebsunfällen oder ungewöhnlichen Witterungseinflüssen (TRZASKALIK in K/S/M, § 40 a Rn. B 12), ebenso bei witterungsbedingtem starken Ausflugsverkehr im Gaststättengewerbe (FG Hamb. v. 5. 4. 1991, EFG 1991, 755, rkr.).

Sofort erforderlich wird die Beschäftigung der zusätzlichen ArbN, wenn deren Einstellung in unmittelbarem zeitlichen Zusammenhang mit dem Eintritt des den Arbeitskräftebedarf auslösenden Ereignisses erfolgt. Dieser unmittelbare Zusammenhang kann auch noch gegeben sein, wenn die Einstellung nicht am Tage des Eintritts des Ereignisses erfolgt. UE kann auch nicht ohne weiteres nach Ablauf von drei Tagen davon ausgegangen werden, daß eine Pauschalierung nicht möglich ist (aA FG Ba.-Württ. v. 25. 1. 1991, EFG 1991, 628, rkr.). Abzustellen ist vielmehr auf die Umstände, die zum plötzlichen Arbeitskräftebedarf führen; darüber hinaus muß auch die für die Suche geeigneter Arbeitskräfte benötigte Zeit angemessen berücksichtigt werden. Deshalb kann zB bei der Schadensbeseitigung nach Betriebsunfällen größeren Ausmaßes auch die Einstellung nach einer Woche noch als sofort angesehen werden, wenn erst zu diesem Zeitpunkt der Einsatz der Kräfte notwendig und durchführbar wird.

Einstweilen frei.

31–33

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

34

I. Allgemeines zu Abs. 2

Bedeutung der Regelung: Die ab dem 1. 4. 2003 geltende Fassung von Abs. 2 löst die bis zum 31. 3. 2003 bestehende StBefreiung des Arbeitsentgelts aus geringfügigen Beschäftigungen iSd. § 3 Nr. 39 ab. Sie erfaßt die Fälle, in denen der ArbG verpflichtet ist, pauschale Rentenversicherungsbeiträge zu entrichten und sieht im Gegensatz zu allen anderen Pauschalierungsmöglichkeiten eine sog. einheitliche Pauschsteuer vor.

Verhältnis zu Abs. 1: Während Abs. 1 eine Pauschalierungsmöglichkeit ausschließlich für kurzfristige Beschäftigungen eröffnet, läßt Abs. 2 die Pauschalierung auch bei Dauerbeschäftigungen zu. Da „Dauerarbeitsverhältnis“ aber kein Tatbestandsmerkmal ist, kann grds. eine kurzfristige Beschäftigung iSd. Abs. 1 eine geringfügige Beschäftigung iSv. Abs. 2 sein. Anders als bei der bis zum 31. 3. 2003 geltenden Rechtslage ist aber eine Überschneidung beider Pauschalierungsfälle in der Praxis kaum noch denkbar. Dies hat seine Ursache darin, daß Abs. 2 mit seinen Tatbestandsvoraussetzungen an die sozialversicherungsrechtlichen Begriffsbestimmungen anknüpft und damit mittelbar auch die sozialversicherungsrechtliche Unterscheidung zwischen kurzfristiger und geringfügiger Beschäftigung nach § 8 Abs. 1 SGB IV übernimmt; damit können kurzfristige Beschäftigungen, die zugleich die Voraussetzungen von § 8 Abs. 1 Nr. 2 SGB IV erfüllen, nicht nach Abs. 2 pauschal versteuert werden. Dies folgt zwar nicht unmittelbar aus § 8 Abs. 1 SGB IV, aber aus dem Umstand, daß bei kurzfristigen Beschäftigungen iSd. § 8 Abs. 1 Nr. 2 SGB IV keine pauschalen Beiträge zur Rentenversicherung anfallen (s. Anm. 8). Folglich kann sich eine Tatbestandskonkurrenz zwischen Abs. 1 und Abs. 2 nur noch ergeben, wenn eine kurzfristige Beschäftigung nach Abs. 1 nicht zugleich auch eine kurzfristige Beschäftigung iSv. § 8 Abs. 1 Nr. 2 SGB IV ist. Dies kann zB der Fall sein, wenn die Beschäftigung die sozialversicherungsrechtliche Grenze von 50 Tagen im Kj. überschreitet, aber noch die Voraussetzungen einer geringfügigen Beschäftigung iSv. § 8 Abs. 1 Nr. 2 SGB IV erfüllt. Bei dieser Konstellation geht Abs. 2 der Pauschalierung nach Abs. 1 vor, wenn pauschale Beiträge zur Rentenversicherung anfallen. Insoweit steht dem ArbG kein Wahlrecht zwischen den Pauschalierungstatbeständen zu.

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

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

Hinweis zur früheren Rechtslage: Bis zur Neufassung des Abs. 2 ab dem 1. 4. 2003 sah Abs. 2 für geringfügige Beschäftigungen einen festen Pauschsteuersatz vor, der zuletzt (ab 1996) 20 vH betrug. Bis einschließlich 1992 lag eine Beschäftigung in geringem Umfang und gegen geringen Arbeitslohn vor, wenn bei monatlicher Lohnzahlung die Beschäftigungsdauer 86 Stunden und der Arbeitslohn 520 DM nicht überstieg. Bei kür-

zeren Beschäftigungszeiträumen durfte die Beschäftigungsdauer 20 Stunden und der Arbeitslohn 120 DM wöchentlich nicht übersteigen. In den VZ 1993–1998 sowie bis zum 31. 3. 1999 waren die Arbeitslohngrenzen durch dynamisch an die Arbeitsentgeltgrenze des Sozialversicherungsrechts gekoppelte Werte ersetzt worden. In der Zeit vom 1. 4. 1999 bis zum 31. 12. 2000 betrug die monatsbezogene Arbeitslohngrenze 630 DM, die wochenlohnbezogene Arbeitslohngrenze 147 DM. Zum 1. 1. 2002 wurde die wöchentliche Arbeitslohngrenze gestrichen und die monatliche auf 325 € erhöht. Diese Regelung hatte bis zum 31. 3. 2003 Gültigkeit. Zur Rechtsentwicklung s. Anm. 2.

II. Voraussetzungen der Pauschalierung bei geringfügiger Beschäftigung

1. Pauschalierungswahlrecht des Arbeitgebers unter Verzicht auf Vorlage der Lohnsteuerkarte 35

Auch Abs. 2 sieht wie die anderen Pauschalierungsfälle ein Pauschalierungswahlrecht des ArbG unter Verzicht auf die Vorlage der LStKarte vor (s. allg. Anm. 17). Der ArbG kann demnach, auch wenn er sozialversicherungsrechtlich zur Abführung pauschaler Rentenversicherungsbeiträge verpflichtet ist, das Regelbesteuerungsverfahren wählen. In diesem Fall entfällt die einheitliche Pauschsteuer von 2 vH; die anfallende LSt. ist im Regelbesteuerungsverfahren an des FA abzuführen. Dies kann zu einer geringeren StBelastung führen, wenn für den ArbN im Kj. keine ESt. anfällt, weil zB der Grundfreibetrag unterschritten ist. In der Praxis dürfte diese Vorgehensweise aber wegen des nur geringen Vorteils von maximal 8 € im Monat (= 400 € × 2 vH) ohne Bedeutung bleiben.

2. Arbeitsentgelt aus einer geringfügigen Beschäftigung

a) Überblick 36

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

- geringfügig Beschäftigten in Unternehmen (§ 8 Abs. 1 Nr. 1 SGB IV)
- geringfügig Beschäftigten in Privathaushalten (§ 8 a SGB IV).

Die Differenzierung beruht auf der Absicht des Gesetzgebers, die sog. Mini-Jobs in Privathaushalten besonders zu begünstigen, indem die Gesamtbeitragslast anstatt bei 25 vH bei 12 vH liegt (s. Anm. 8).

b) Geringfügig Beschäftigte in Unternehmen 37

Arbeitsentgelt: Die Pauschalierung setzt voraus, daß Arbeitsentgelt gezahlt wird. Dies erfordert, daß der geringfügig Beschäftigte als ArbN anzusehen ist. Der ArbNBegriff entspricht dem in Abs. 1 (s. Anm. 19). Für geringfügig selbständig Tätige iSv. § 8 Abs. 3 SGB IV findet Abs. 2 keine Anwendung. Da die Vorschrift ausdrücklich von Arbeitsentgelt und nicht von Arbeitslohn spricht, ist nicht der Arbeitslohnbegriff des § 19 EStG maßgeblich, sondern der Arbeitsentgeltbegriff des § 14 SGB IV. Die einheitliche Pauschsteuer ist kein Teil des Arbeitsentgelts (KIRCHHOF/EISGRUBER III. § 40 a Rn. 8 b).

Geringfügige Beschäftigung: Abs. 2 enthält keinen eigenständigen strechtlichen Begriff der geringfügigen Beschäftigung, sondern knüpft an die Regelungen des Sozialversicherungsrechts an. Es muß sich um eine geringfügige Beschäftigung iSv. § 8 Abs. 1 Nr. 2 SGB IV handeln (s. Anm. 8). Nach dieser Vorschrift ist ausschließliche Voraussetzung einer geringfügigen Beschäftigung, daß das Arbeitsentgelt aus dieser Beschäftigung regelmäßig 400 € monatlich

nicht übersteigt. Die frühere Begrenzung auf maximal 15 Wochenstunden ist entfallen, so daß flexible Arbeitszeitgestaltungen möglich sind. Auch die Arbeitslohngrenze des Abs. 4 Nr. 1 findet keine Anwendung, so daß auch ein höherer durchschnittlicher Arbeitslohn als 12 € vereinbart werden kann. Dies dürfte jedoch in der Praxis der sog. Mini-Jobs nur selten der Fall sein.

400 €-Grenze: Die 400 €-Grenze ist eine monatslohnbezogene Grenze. Bei kürzeren Lohnzahlungszeiträumen sind die auf den Monat entfallenden Zahlungen zusammenzurechnen. Monat ist der Kalendermonat. Beginnt oder endet die Beschäftigung im Laufe eines Kalendermonats, ist ein anteiliger Monatswert zu errechnen ($[400 \text{ €} : 30] \times \text{Kalendertage}$). Bei vom Kalendermonat abweichenden Lohnzahlungszeiträumen ist die Summe der anteiligen Monatswerte anzusetzen. Für die Prüfung, ob die 400 €-Grenze überschritten ist, kommt es auf den regelmäßigen Arbeitslohn an. Dabei ist zunächst auf das Arbeitsentgelt abzustellen, auf das der ArbN auf Grund seines Arbeitsvertrags einen Rechtsanspruch hat. Dieser Anspruch kann sich sowohl aus dem Vertrag aber auch aus tarifvertraglichen Regelungen und Betriebsvereinbarungen ergeben. Ein (teilweiser) Verzicht auf das geschuldete Arbeitsentgelt soll die Höhe des Arbeitsentgelts nicht mindern (Tz. 2.1.1. der Geringfügigkeitsrichtlinien). Bei schwankender Höhe des Arbeitsentgelts und in den Fällen, in denen im Rahmen eines Dauerarbeitsverhältnisses saisonbedingt unterschiedliche Arbeitsentgelte erzielt werden, ist der regelmäßige Betrag nach den Grundsätzen zu ermitteln, die für die Schätzung des Jahresarbeitsentgelts in der Krankenversicherung bei schwankenden Bezügen gelten (Tz. 2.1.1. der Geringfügigkeitsrichtlinien). Der so festgestellte Betrag bleibt für die Vergangenheit auch dann maßgebend, wenn er infolge nicht sicher voraussehbarer Umstände mit den tatsächlich gezahlten Arbeitsentgelten nicht übereinstimmt (BSG v. 27. 9. 1961, 3 K 12/57, SozR Nr. 6 zu § 168 RVO; v. 23. 11. 1966, 3 RK 56/64, USK 6698; v. 23. 4. 1974, 4 RJ 335/72, USK 7443). Diese für das Sozialversicherungsrecht entwickelten Grundsätze sind wegen der Bezugnahme auf die sozialversicherungsrechtlichen Vorschriften auch für die Pauschalierung nach Abs. 2 maßgeblich. Dies ist wegen der damit verbundenen Vereinheitlichung von StR und Sozialversicherungsrecht zu begrüßen.

Sonderzahlungen: Nach BFH v. 13. 1. 1989 (VI R 66/87, BStBl. II, 1030) und v. 21. 7. 1989 (VI R 157/87, BStBl. II, 1032) und nach Ansicht der FinVerw. (H 128 LStH 2004 „sonstige Bezüge“) waren vom ArbG gewährte sonstige Bezüge, also vor allem Sonderzahlungen (zB Weihnachtsgeld, Urlaubsgeld, Prämien, Gratifikationen) auch schon nach der vor dem 1. 4. 2003 geltenden Rechtslage rechnerisch auf die Lohnzahlungs-Zeiträume zu verteilen, für die sie erbracht wurden. Diese Ansicht, der uE bislang eine Rechtsgrundlage fehlte, ist nunmehr durch die gesetzliche Regelung in § 8 Abs. 1 Nr. 1 SGB IV gedeckt. Denn da auf das „regelmäßige“ Arbeitsentgelt abzustellen ist, ist eine über den Lohnzahlungszeitraum hinaus gerichtete Betrachtung zulässig. Insoweit gehen auch die Sozialversicherungsträger (Tz. 2.1.1. der Geringfügigkeitsrichtlinien) davon aus, daß einmalige Einnahmen, deren Gewährung mit hinreichender Sicherheit mindestens einmal jährlich zu erwarten ist, bei der Ermittlung des regelmäßigen Arbeitsentgelts zu berücksichtigen sind. Demgegenüber sollen aber nicht regelmäßig wiederkehrende Zuwendungen nicht in die Ermittlung der Arbeitslohngrenze einbezogen werden, wie zB Jubiläumszuwendungen. Damit bleibt die Pauschalierung also möglich, wenn das durchschnittliche Arbeitsentgelt zusammen mit der nicht regelmäßig wiederkehrenden Sonderzahlung die 400 €-Grenze überschreitet.

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

c) Geringfügig Beschäftigte in Privathaushalten

38

LStrechtlich sind geringfügige Beschäftigungen im Privathaushalten den geringfügigen Beschäftigungen in Unternehmen gleichgestellt, da § 8 a SGB IV unmittelbar auf § 8 SGB IV verweist und Abs. 2 in gleicher Weise auf beide Vorschriften Bezug nimmt. Unterschiede ergeben sich nur bei der Erhebung der einheitlichen Pauschsteuer (s. Anm. 60).

3. Verpflichtung zur Entrichtung pauschaler Rentenversicherungsbeiträge

39

Pauschale Rentenversicherungsbeiträge bei Versicherungspflicht: Abs. 2 knüpft zum einen an die Verpflichtung zur Entrichtung pauschaler Rentenversicherungsbeiträge bei Versicherungspflicht gem. § 168 Abs. 1 Nr. 1 b oder 1 c SGB VI an (s. Anm. 8). Diese Konstellation kommt zB in Betracht beim Zusammentreffen einer geringfügigen Beschäftigung mit einem versicherungspflichtigen Beschäftigungsverhältnis (vgl. ROLFS, ZIP 2003, 141) oder bei Beschäftigungsverhältnissen mit Personen, die in besonderer Weise sozial schutzbedürftig sind, zB bei Behinderten in geschützten Werkstätten (vgl. FLECKEN, Übersicht über das Sozialrecht, 1998, Kap. 6/59).

Pauschale Rentenversicherungsbeiträge bei Versicherungsfreiheit: Zum anderen läßt Abs. 2 die Pauschalierung zu, wenn sich die Verpflichtung zur Entrichtung pauschaler Rentenversicherungsbeiträge aus § 172 Abs. 3 oder Abs. 3 a SGB VI ergibt (s. Anm. 8). Dies ist der Hauptanwendungsfall der Pauschalierung nach Abs. 2, weil die geringfügigen Beschäftigungsverhältnisse grds. versicherungsfrei sind (FIGGE, DB 2003, 150).

III. Rechtsfolgen der Pauschalierung bei geringfügiger Beschäftigung

40

Der ArbG kann (Pauschalierungswahlrecht, s. Anm. 35) unter Verzicht auf die Vorlage der LStKarte eine sog. einheitliche Pauschsteuer mit einem StSatz von 2 vH des Arbeitsentgelts erheben. Anders als in den übrigen Pauschalierungsfällen ist der SolZ und die KiSt. in dem Pauschsteuersatz enthalten. Die Aufteilung des Aufkommens ist in Abs. 6 Satz 4 geregelt (s. Anm. 60). Wie bei den anderen Pauschalierungen nach § 40 a hat der ArbG die pauschale Steuer zu übernehmen; bei der Veranlagung des ArbN bleibt sie außer Ansatz (Abs. 5; s. Anm. 58).

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

41

I. Allgemeines zu Abs. 2 a

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

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

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

42

II. Voraussetzungen der Pauschalierung nach Abs. 2 a

Bezugnahme auf Abs. 2: Da Abs. 2 a auf die Fälle des Abs. 2 verweist, erfaßt die Bezugnahme sämtliche geringfügigen Beschäftigungsverhältnisse, sowohl in Unternehmen (§ 8 Abs. 1 Nr. 1 SGB IV) als auch in Privathaushalten (§ 8 a SGB IV). Nicht von der Verweisung erfaßt ist die Entrichtung pauschaler Rentenversicherungsbeiträge, da Abs. 2 a insoweit eine Sonderregelung enthält.

Keine Verpflichtung zur Entrichtung pauschaler Rentenversicherungsbeiträge: Abs. 2 a erfaßt die Fälle, in denen bei geringfügigen Beschäftigten keine pauschalen Rentenversicherungsbeiträge gem. § 168 Abs. 1 Nr. 1 b oder 1 c SGB VI oder gem. § 172 Abs. 3 oder 3 a SGB VI zu zahlen sind. Dies ist vor allem dann der Fall, wenn wegen der sozialversicherungsrechtlichen Zusammenrechnungsvorschrift des § 8 Abs. 2 SGB IV (s. Anm. 6) die Geringfügigkeitsgrenze überschritten ist und somit eine Pauschalierung nach Abs. 2 ausscheidet. Anders als bei der Pauschalierung nach Abs. 2 hat nämlich die sozialversicherungsrechtliche Zusammenrechnung auf die Pauschalierung nach Abs. 2 a keinen Einfluß, da die Vorschrift gerade die Fälle erfassen soll, in denen die Pauschalierung nach Abs. 2 ausgeschlossen ist; insoweit bewirkt die Verweisung nicht, daß auch die Zusammenrechnungsvorschrift des § 8 Abs. 2 SGB IV Anwendung findet. Vielmehr bleibt es bei dem Grundsatz, daß für die LStPauschalierung weiterhin auf das einzelne Beschäftigungsverhältnis abzustellen ist (NIERMANN/PLENER, DB 2003, 304). Dies entspricht dem Charakter der LSt. als vereinfachtem Verfahren. Zudem wird auf diese Weise sichergestellt, daß von der Pauschalierung nach Abs. 2 nicht erfaßtes Arbeitsentgelt einer Pauschalierung zugänglich ist. Daß in diesen Fällen eine Doppelbelastung mit Sozialversicherungsabgaben und pauschaler LSt. entsteht, ist vom Gesetzgeber gewollt und entspricht im übrigen der bis zum 31. 3. 2003 geltenden Rechtslage.

400 €-Grenze: Wegen der isolierten Betrachtung der Beschäftigungsverhältnisse ist für jedes Beschäftigungsverhältnis zu prüfen, ob das Arbeitsentgelt die 400 €-Grenze nicht überschreitet. Wegen der Verweisung kommt es auch bei

Abs. 2a darauf an, daß das Arbeitsentgelt die Grenze nicht regelmäßig überschreitet. Deshalb gelten die Ausführungen zu Abs. 2 auch im Anwendungsbereich des Abs. 2a (s. Anm. 37). Die Arbeitentgeltgrenze des Abs. 4, daß das Arbeitsentgelt nicht mehr als 12 € durchschnittlich je Arbeitsstunde betragen darf, findet wegen der fehlenden Verweisung in Abs. 4 keine Anwendung.

III. Rechtsfolge: Pauschalierung mit 20 vH des Arbeitsentgelts

43

Gesetzlich bestimmter Steuersatz von 20 vH: Der vom Gesetz vorgesehene Pauschsteuersatz von 20 vH liegt derzeit im Bereich des Eingangssteuersatzes im Regelbesteuerungsverfahren von 16 vH (VZ 2004). Damit entsteht ein Steuervorteil nur noch, wenn die Einbeziehung der pauschal besteuerten Bezüge in das Regelbesteuerungsverfahren wegen des progressiv steigenden StSatzes zu einer höheren Belastung als der Eingangssteuersatz führt. Stets ungünstiger als das Regelbesteuerungsverfahren ist die Pauschalierung, wenn der ArbN mit seinem Jahreseinkommen den Grundfreibetrag nicht überschreitet, so daß sich bei der Besteuerung im Regelbesteuerungsverfahren eine Steuerlast von 0 € ergibt. Dies wird regelmäßig dann der Fall sein, wenn neben dem Pauschalierungsarbeitsverhältnis keine dem Regelbesteuerungsverfahren zu unterwerfenden Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit bezogen werden und der ArbN keine Einkünfte aus anderen Einkunftsarten erhalten hat, da sich bei einer monatlichen Höchstgrenze von 400 € ein Jahreshöchstverdienst von 4800 € ergibt. Da der Grundfreibetrag 7664 € beträgt, würde also im Regelbesteuerungsverfahren eine Steuer nicht entstehen. Berücksichtigt man zusätzlich, daß vorab der ArbNpauschbetrag iH von 920 € in Ansatz zu bringen ist, können Einnahmen in Höhe von 8584 € erzielt werden, ohne daß eine StPflicht entsteht. Dieser Betrag kann sich zB durch individuelle Freibeträge noch erhöhen. Es ist daher für den ArbN in Fällen der Überwälzung der pauschalen LSt. stets zu bedenken, ob er nicht mit seinem ArbG die Durchführung des Regelbesteuerungsverfahrens vereinbart. Auf der anderen Seite ermöglicht Abs. 2 die Pauschalierung mit 20 vH auch bei mehreren Arbeitsverhältnissen, wodurch sich ein ArbN trotz insgesamt vergleichsweise hoher Gesamteinkünfte dem Steuerzugriff entziehen kann.

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

Einstweilen frei.

44–46

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

I. Überblick zu Abs. 3

47

Satz 1 erlaubt dem ArbG, die LSt. abweichend von Abs. 1 und 2 bei Aushilfskräften in der LuF pauschal mit 5 vH des Arbeitslohns zu berechnen. Voraussetzung ist die Beschäftigung in Betrieben der LuF mit ausschließlich typisch land- oder forstwirtschaftlicher Arbeit. Die Regelung hat Subventionscharakter (s.

Anm. 3) und bedarf entsprechend ihrem Begünstigungszweck restriktiver Auslegung (glA BFH v. 17. 2. 1995 VI R 51/94, BStBl. II, 392).

Satz 2 Halbs. 1 definiert den Begriff der Aushilfskraft nach objektiven Merkmalen. Die Definition ist seit dem VZ 1997 neu gefaßt. Mit dieser Gesetzesfassung sollten einige in der Besteuerungspraxis aufgetretenen Abgrenzungsfragen geklärt und der Anwendungsbereich der LStPauschalierung im Bereich der LuF erweitert werden (BTDrucks. 13/5952, 101). Danach sind Aushilfskräfte iSd. Abs. 3 Personen, die beschäftigt werden

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

Spezielle betragsmäßige Pauschalierungsgrenzen werden nicht genannt; es gilt aber die stundenbezogene Arbeitslohngrenze des Abs. 4.

Satz 2 Halbs. 2 bestimmt, daß es für die Eigenschaft als Aushilfskraft unschädlich ist, wenn der ArbN mit anderen land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeiten beschäftigt wird, sofern deren Dauer 25 vH der Gesamtbeschäftigungsdauer nicht überschreitet.

Satz 3 schließt land- und forstwirtschaftliche Fachkräfte und ArbN, die der ArbG mehr als 180 Tage im Kj. beschäftigt, von der Pauschalierung aus.

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

48 1. Pauschalierung durch den Arbeitgeber unter Verzicht auf die Vorlage der Lohnsteuerkarte (Satz 1, 1. Teils.)

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

Zum Pauschalierungswahlrecht des Arbeitgebers und den Verzicht auf die Vorlage der Lohnsteuerkarte s. Anm. 17 f.

Aushilfskraft: Anders als Abs. 1 u. 2 verwendet Abs. 3 nicht den Begriff des ArbN. Dennoch setzt die Pauschalierung voraus, daß es sich bei den Aushilfskräften um ArbN handelt, da die Entstehung von LSt. die ArbNEigenschaft voraussetzt. Setzt der ArbG Subunternehmer ein, ist stets zu prüfen, ob es sich um verdeckte Arbeitsverhältnisse handelt. In diesem Fall wird eine Pauschalierung wegen fehlender Ausübung des Pauschalierungswahlrechts regelmäßig ausscheiden, da der ArbG keine Lohnversteuerung vorgenommen hat. Der Begriff der Aushilfskraft ist in Satz 2 definiert, s. Anm. 51. Obgleich der Begriff „Aushilfskräfte“ verwendet wird, kommt die Pauschalierung auch bei nur einer einzigen Arbeitskraft in Betracht.

49 2. Beschäftigung im Betrieb der Land- und Forstwirtschaft (Satz 1, 2. Teils.)

Die Pauschalierung des Abs. 3 Satz 1 erfordert Aushilfskräfte, „die in Betrieben der Land- und Forstwirtschaft iSd. § 13 Abs. 1 Nr. 1 bis 4 ausschließlich mit typisch land- und forstwirtschaftlichen Arbeiten beschäftigt werden“.

Betrieb der Land- und Forstwirtschaft iSd. § 13 Abs. 1 Nr. 1–4: Zur Bestimmung, ob die Aushilfskraft in einem Betrieb der LuF tätig wird, verweist Abs. 3 Satz 1 auf § 13 Abs. 1 Nr. 1–4. Die Verweisung dient ausschließlich der Begriffsbestimmung und bedeutet nicht, daß die Pauschalierung nur zulässig ist, wenn der Betrieb Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt. Denn Abs. 3 ist eine auf die Tätigkeit der Aushilfskraft bezogene spezifische Istrechtliche Vorschrift, die die Vergünstigung nicht von der Qualifizierung der Einkünfte des ArbG abhängig macht. Deshalb ist die Pauschalierung auch dann zulässig, wenn die Aushilfskraft in einem LuF-Betrieb tätig wird, dessen Einkünfte lediglich wegen seiner Rechtsform als gewerblich zu qualifizieren sind (hM, vgl. BFH v. 5. 9. 1980 VI R 183/77, BStBl. II 1981, 76; SCHMIDT/DRENECK XXII. § 40 a Rn. 10; BLÜMICH/HEUERMANN, § 40 a Rn. 63; TRZASKALIK in K/S/M, § 40 a Rn. D 2; K. WAGNER, Die Pauschalierung der Lohn- und Lohnkirchensteuer, 1988, 49 mwN). Umgekehrt kommt eine Pauschalierung dann nicht in Betracht, wenn der Betrieb aufgrund seiner Tätigkeitsmerkmale nicht als LuF-Betrieb, sondern als Gewerbebetrieb anzusehen ist; dies gilt selbst dann, wenn einzelne Neben- oder Teilbetriebe für sich allein einen Betrieb der LuF darstellen (BFH v. 3. 8. 1990 VI R 22/89, BStBl. II, 1002; Hess. FG v. 13. 5. 1997, EFG 1997, 1191, Rev. VI R 89/98) und der einzelne ArbN nur mit typisch land- und forstwirtschaftlichen Arbeiten beschäftigt wird (glA BLÜMICH/HEUERMANN, § 40 a Rn. 63).

Ausschließlich mit typisch land- und forstwirtschaftlichen Arbeiten müssen die Aushilfskräfte zur Anwendung der Pauschalierungsregelung beschäftigt werden. Die Ausschließlichkeit ist bei enger Auslegung des Wortlauts schon bei geringfügiger anderweitiger Beschäftigung nicht mehr gegeben. Die erforderliche Abgrenzung hängt davon ab, welche Tätigkeiten noch als typisch land- und forstwirtschaftliche Arbeiten anzusehen sind. Eine Beschäftigung mit anderen land- und forstwirtschaftlichen Arbeiten steht aber seit dem VZ 1997 der Pauschalierung nicht entgegen, sofern deren Dauer 25 vH der Gesamtbeschäftigungsdauer nicht überschreitet (Abs. 3 Satz 2). Auch wenn diese Regelung zur Begriffsbestimmung der „Aushilfskräfte“ dient, läßt sie den Schluß zu, daß damit zugleich das Tatbestandsmerkmal der Ausschließlichkeit relativiert werde sollte (s. Anm. 52).

Typisch land- und forstwirtschaftliche Tätigkeiten sind alle Arbeiten, die bei der Bewirtschaftung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs anfallen. Zu den landwirtschaftlichen Betrieben gehören auch Weinbaubetriebe und Veredelungsbetriebe. Die Arbeiten müssen in unmittelbarem Zusammenhang mit der land- und forstwirtschaftlichen Produktion stehen. Deshalb kann zB auch die Schaffung von Zufahrts- und Abtransportmöglichkeiten zu den steuerbegünstigten Tätigkeiten gehören, sofern sie ausschließlich dem LuF-Betrieb dienen (BFH v. 12. 6. 1986 VI R 167/83, BStBl. II, 681). Der Zusammenhang mit der Produktion fehlt, wenn die Aushilfskraft etwa zu Buchführungsarbeiten im LuF-Betrieb herangezogen wird. Die Erledigung von Büroarbeiten gehört auch in einem LuF-Betrieb gerade nicht zu den typisch landwirtschaftlichen Tätigkeiten. Die Abgrenzung hängt von den Umständen des Einzelfalls ab und setzt stets eine genaue Prüfung voraus, welchen Zwecken die Beschäftigung der Aushilfskraft dient. Nachweispflichtig ist der ArbG, der also das Risiko für das Vorliegen der Pauschalierungsvoraussetzungen trägt (s. Anm. 15).

50 **3. Rechtsfolge: Pauschalierung mit 5 vH des Arbeitslohns**
(Satz 1, letzter Teils.)

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

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

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

Legaldefinition:

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

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

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

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

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

Aushilfskräfte im Sinne dieser Vorschrift: Diese Formulierung stellt klar, daß die Begriffsbestimmung nur für die Anwendung des Abs. 3 gilt. Damit enthält Abs. 3 einen spezifisch auf die Pauschalierung in der LuF zugeschnittenen, typisierenden (BLÜMICH/HEUERMANN, § 40 a Rn. 65) Begriff der Aushilfskraft.

Für die Ausführung von Arbeiten muß die Aushilfskraft in das Beschäftigungsverhältnis treten. Daraus ist abzuleiten, daß die Einstellung zur Erledigung konkret anfallender Arbeiten zu erfolgen hat. Die durch die Aushilfskraft auszuübende Tätigkeit muß ihrer Art nach von vorneherein bestimmt sein. Erforderlich ist eine konkrete Bezeichnung der vorzunehmenden Arbeiten (zB Erntehilfe, Rodungsarbeiten). Dabei empfiehlt es sich, die Tätigkeitsbeschreibung in den Arbeitsvertrag aufzunehmen. Wird kein schriftlicher Vertrag geschlossen, kann auch aus den Umständen der Tätigkeit der Rückschluß darauf geschlossen werden, daß die Einstellung für eine bestimmte Tätigkeit erfolgt ist. Eine nur pauschale Bezeichnung wie zB landwirtschaftliche Saisonarbeiten genügt den Anforderungen an eine im voraus bestimmte Tätigkeit allerdings nicht. Ebenso wenig reicht es aus, wenn die Aushilfskraft ursprünglich für eine die Pauschalierung ausschließende Mischttätigkeit eingestellt wurde und für einen begrenzten Zeitraum ausschließlich eine bestimmte Tätigkeit zugewiesen erhält. Dementsprechend ist eine Kraft, deren Tätigkeitsbereich im Einstellungszeitpunkt noch

nicht feststeht, sondern die für jeweils anfallende Tätigkeiten eingestellt wird, nicht als Aushilfskraft anzusehen. Eine Pauschalierung ist unzulässig. Im Zweifel trägt der ArbG die Feststellungslast, daß die Einstellung der Kraft zur Ausführung bestimmter land- und forstwirtschaftlicher Tätigkeiten erfolgt ist. Daß es sich bei den auszuführenden Arbeiten um typisch land- und forstwirtschaftliche Tätigkeiten handeln muß, folgt aus Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 (s. Anm. 49).

Für die Dauer der Arbeiten muß das Beschäftigungsverhältnis begründet werden. Dieses Tatbestandsmerkmal dient der Abgrenzung zu einer laufenden Tätigkeit. Da das zeitliche Moment nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut auf die konkreten Arbeiten abstellt, ist also eine Pauschalierung nur so lange zulässig, wie der ArbN im Rahmen der Arbeiten tätig ist, für die er in das Dienstverhältnis getreten ist. Das Gesetz geht also davon aus, daß das Dienstverhältnis endet, sobald die Arbeiten abgeschlossen sind. Wird das Dienstverhältnis dennoch fortgeführt, stellt sich die Frage, ob damit die Pauschalierung von Anfang an unzulässig wird oder ob sie erst ab dem Zeitpunkt der Fortführung des Dienstverhältnisses ausgeschlossen ist. UE kommt es bei der Beurteilung solcher Sachverhalte darauf an, welche Vereinbarungen ArbG und ArbN bei der Begründung des Dienstverhältnisses getroffen haben. War das Dienstverhältnis zivilrechtlich auf die konkret anfallenden Arbeiten beschränkt und setzt die Weiterbeschäftigung die Begründung eines neuen Dienstverhältnisses voraus, bleibt die Pauschalierung für das erste Dienstverhältnis zulässig. War hingegen das Dienstverhältnis nicht auf die konkreten Tätigkeiten beschränkt oder zugunsten des ArbN eine Verlängerungsoption begründet, fehlt es an einer Beschäftigung „für“ die Dauer der bestimmten Arbeiten. Die Pauschalierung ist insgesamt unzulässig. Da in der Besteuerungspraxis gerade bei Aushilfsarbeiten in der LuF nur selten entsprechende schriftliche Vereinbarungen getroffen werden, wird dem ArbG für den Fall der Fortdauer der Beschäftigung nur selten der Nachweis gelingen, daß diese nicht von vorneherein beabsichtigt war. Er trägt jedoch die Feststellungslast für das Vorliegen der Pauschalierungsvoraussetzungen.

Wie sich die Dauer der Arbeiten bestimmt, hängt davon ab, wie die Tätigkeit konkretisiert ist. So ist zB bei einer Beschäftigung als „Erntehelfer“ dann die gleiche Tätigkeit gegeben, wenn sich die Tätigkeit über mehrere ineinander übergehende Erntezeiträume erstreckt. Hingegen ist zB bei einer Tätigkeitsbezeichnung „Erntehelfer Kartoffelernte“ auf die Dauer der Kartoffelernte abzustellen. Je nach Tätigkeitsbeschreibung kann es zu Abgrenzungsschwierigkeiten kommen. Dies gilt insbes. für die Beurteilung der Beschäftigung eines ArbN mit unterschiedlichen Tätigkeiten. Hier hängt die Möglichkeit der Pauschalierung letztlich davon ab, wie die zu leistenden Arbeiten bei der Aufnahme der Tätigkeit konkretisiert werden. Je weiter die Tätigkeitsbeschreibung gefaßt ist, desto verschiedener können die ausgeübten Tätigkeiten sein; zugleich steigt aber bei einer weiten Tätigkeitsbeschreibung das Risiko, daß sich nicht mehr feststellen läßt, wodurch sich die Dauer der Tätigkeit bestimmt. Um solchen Schwierigkeiten entgegen zu wirken, kann es sich empfehlen, für konkret zu bezeichnende Arbeiten jeweils zivilrechtlich ein neues Beschäftigungsverhältnis einzugehen, da eine wiederkehrende Beschäftigung der Pauschalierung nicht entgegensteht. Allerdings darf ein Beschäftigungsverhältnis nicht ständig fortbestehen oder von vorneherein auf unbestimmte Dauer angelegt sein (Nds. FG v. 20. 5. 1980, EFG 1980, 519, rkr.; FG Saarl. v. 28. 7. 1981, EFG 1982, 375, rkr.; FG Düss. v. 27. 7. 1989, EFG 1990, 37, rkr.). Bei wiederkehrender Beschäftigung innerhalb eines Kj. ist die 180-Tage-Grenze des Satz 3 zu beachten (s. Anm. 54).

Für Arbeiten, die nicht ganzjährig anfallen, muß die Beschäftigung der Aushilfskraft erfolgen. Damit ist gesetzlich klargestellt, daß – abgesehen von der in Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2 normierten Ausnahme – eine Pauschalierung bei Arbeiten nicht in Betracht kommt, die keinen erkennbaren Abschluß in sich tragen, sondern das ganze Jahr über anfallen. Folglich kommt eine Pauschalierung nur bei saisonbedingtem Arbeitsanfall in Betracht (BFH v. 7. 3. 2002 VI B 133/99, nv.). Deshalb ist zB bei Stall- oder Büroarbeiten eine Pauschalierung ausgeschlossen. Hauptanwendungsfall der Pauschalierung nach Abs. 3 dürfte deshalb der Einsatz als Erntehelfer sein.

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

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

Andere land- und forstwirtschaftliche Arbeiten iSd. Vorschrift sind all diejenigen, die an sich nach Satz 2 zu einem Pauschalierungsausschluß führen würden. Es kann sich also gleichermaßen um Arbeiten handeln, für die der ArbN nicht eingestellt wurde, wie auch um Arbeiten, die ganzjährig anfallen. Damit werden einerseits die an sich strengen Pauschalierungsvoraussetzungen des Abs. 3 Satz 2 zugunsten einer flexibleren Einsetzbarkeit der ArbN gemildert und andererseits dem Umstand Rechnung getragen, daß eine tatsächliche Überprüfung der strengen Voraussetzungen im Regelfall kaum möglich sein dürfte. Auch bei den anderen Arbeiten muß es sich nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut um land- und forstwirtschaftliche Arbeiten handeln. Folglich ist die Pauschalierung stets ausgeschlossen, wenn der ArbN – auch nur in geringem Umfang – Arbeiten ausführt, die nicht als land- und forstwirtschaftlich zu qualifizieren sind. Deshalb steht zB auch die Durchführung von Büroarbeiten der Pauschalierung nach Abs. 3 entgegen.

25 vH-Grenze: Die Beschäftigung mit anderen land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeiten ist nur so lange unschädlich, als deren Dauer 25 vH der Gesamtbeschäftigungsdauer nicht überschreitet.

► *Unschädlich* bedeutet im Zusammenhang mit Abs. 3 Satz 2 Halbs. 1, daß der ArbN auch angesichts der an sich einer Pauschalierung entgegenstehenden Tätigkeiten weiterhin als Aushilfskraft iSd. Abs. 3 anzusehen ist, die Pauschalierung also zulässig bleibt.

► *Berechnung der 25 vH-Grenze:* Für die Berechnung, ob die Pauschalierungsgrenze überschritten ist, stellt das Gesetz allein auf die Gesamtbeschäftigungsdauer und die Dauer der pauschalierungsschädlichen Tätigkeiten ab. Maßgeblich ist die tatsächlich geleistete Arbeitszeit für die verrichteten Tätigkeiten, nicht etwa eine vertraglich festgelegte regelmäßige Arbeitszeit. Dabei kommt es auf die individuellen Verhältnisse eines jeden ArbN an. Eine Durchschnittsberechnung für alle bei dem ArbG beschäftigten Aushilfskräfte ist nicht vorgesehen. Die Notwendigkeit einer Berechnung hat zur Folge, daß der ArbG zur Vermeidung von Nachweisschwierigkeiten gehalten ist, nicht nur die insgesamt abgeleitete Arbeitszeit festzuhalten, sondern darüber hinaus auch aufzuzeichnen, mit welchen Tätigkeiten die Arbeitszeit ausgefüllt war. Damit geht der mit den Pauschalierungsmöglichkeiten auch verbundene Vereinfachungszweck zu einem nicht unerheblichen Teil verloren. Hinzu kommt, daß uU während des Beschäfti-

gungszeitraums eine erhebliche Unsicherheit entstehen kann, ob die Pauschalierungsvoraussetzungen erfüllt sind. Dies gilt vor allem dann, wenn die Gesamtdauer der Tätigkeit nicht von vornherein festgelegt ist, wie dies häufig bei Erntearbeiten der Fall sein kann, die zB durch Schlechtwetterperioden verzögert oder durch anhaltend gutes Wetter beschleunigt werden können. Denn in diesen Fällen kann der ArbG – sofern er nicht täglich eine Vergleichsrechnung anstellen will – erst am Ende des Beschäftigungszeitraums das Verhältnis zwischen Gesamtbeschäftigungsdauer und schädlichen Tätigkeiten endgültig ermitteln. Für die Besteuerungspraxis sollte die FinVerw. im Regelfall auf einen Einzelnachweis verzichten und es ausreichen lassen, wenn der ArbG glaubhaft darlegt, warum die Grenze eingehalten ist. Im Zweifelsfall wird der ArbG den geforderten Nachweis jedoch erbringen müssen, will er die Möglichkeit der Pauschalierung nicht verlieren.

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

IV. Ausschlußtatbestände für die Pauschalierung nach Abs. 3 (Abs. 3 Satz 3)

1. Keine Pauschalierung bei land- und forstwirtschaftlichen Fachkräften 53 (Satz 3 Halbs. 1)

Satz 3 Halbs. 1 schränkt den Begriff „Aushilfskräfte“ ein. Eine land- und forstwirtschaftliche Fachkraft kann nicht Aushilfskraft iSd. Abs. 3 sein, und zwar unabhängig davon, ob die übrigen Pauschalierungsvoraussetzungen erfüllt sind. Gehört der ArbN zu den Fachkräften, kommt nur eine Pauschalierung nach Abs. 1 oder Abs. 2 in Betracht. Der Ausschluß der Fachkräfte läßt sich damit rechtfertigen, daß diese typischerweise nicht zu dem als förderungswürdig angesehenen Personenkreis gehören (s. Anm. 3, 50).

Abgrenzung Aushilfskraft gegenüber Fachkraft: Ob ein ArbN zu den land- und forstwirtschaftlichen Fachkräften gehört, hängt von der Art der Tätigkeit und den Kenntnissen ab, die der ArbN zu ihrer Verrichtung erworben hat (FG Rhld.-Pf. v. 11. 1. 1990, EFG 1990, 474, rkr.). Unerheblich ist, ob der ArbN die Kenntnisse im Rahmen einer Berufsausbildung erworben hat oder ob er im Laufe der Zeit angelernt worden ist. Sobald der ArbN aufgrund der angelernten Kenntnisse in der Lage ist, eine ausgebildete Fachkraft zu ersetzen, ist er selbst als land- und forstwirtschaftliche Fachkraft zu qualifizieren. Die Pauschalierung ist ausgeschlossen (glA BFH v. 12. 6. 1986 VI R 167/83, BStBl. II, 681; FG Rhld.-Pf. v. 3. 6. 2002, EFG 2002, 1390, Rev. VI R 77/02; BLÜMICH/HEUER-MANN, § 40 a Rn. 65; TRZASKALIK in K/S/M, § 40 a Rn. D 5).

2. 180-Tage-Grenze (Satz 3 Halbs. 2) 54

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

Beschäftigung durch den Arbeitgeber: ArbG ist derjenige, mit dem das Beschäftigungsverhältnis zivilrechtlich eingegangen wird. Da Abs. 3 Satz 3 die Steuervergünstigung für Dauerarbeitsverhältnisse ausschließen will, liegt eine

ArbG-Identität auch dann vor, wenn zB infolge von Rechtsnachfolge, Unternehmensverkauf oder Rechtsformwechsel ein formeller Wechsel des ArbG erfolgt.

Ermittlung der 180-Tage-Grenze: 180 Tage im Kj. ist die Höchstdauer, die ein ArbN bei demselben ArbG beschäftigt sein darf. Ist der ArbN bei mehreren ArbG tätig, gilt die Grenze in jedem Beschäftigungsverhältnis. Auf die Grenze sind alle Tage anzurechnen, in denen das Beschäftigungsverhältnis zivilrechtlich bestand. Es kommt also nicht auf die Anzahl der tatsächlich geleisteten Arbeitstage an. Dies folgt aus dem Gesetzeswortlaut, der nicht von der Gesamtbeschäftigungsdauer spricht, sondern allein auf die Beschäftigung, dh. das Beschäftigungsverhältnis, abstellt. Dementsprechend sind auch Krankheits- und Urlaubstage sowie andere freie Tage in die Berechnung einzubeziehen. Wird der ArbN in einem Kj. mehrfach für den gleichen ArbG tätig, sind die Beschäftigungszeiten zusammenzurechnen. Da die Verhältnisse des Kj. maßgeblich sind, beginnt bei einem Jahreswechsel die Berechnung jeweils neu, so daß bei Beschäftigungen über den Jahreswechsel hinaus die Gesamtbeschäftigungsdauer der laufenden Tätigkeit mehr als 180 Tage betragen kann. Auf der anderen Seite können in einem Jahr nicht „verbrauchte“ Tage nicht in das Folgejahr übertragen werden.

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

Erläuterungen zu Abs. 4: Pauschalierungsausschlüsse

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

Abs. 4 stellt nur für die Pauschalierungsfälle nach Abs. 1 und 3 die zusätzliche Voraussetzung auf, daß der Arbeitslohn während der Beschäftigungsdauer 12 € durchschnittlich je Arbeitsstunde nicht übersteigen darf. Für die Pauschalierungsfälle nach Abs. 2, 2a gilt die Arbeitslohngrenze seit dem 1. 4. 2003 nicht mehr.

Beschäftigungsdauer: Abs. 4 greift zur Bestimmung der Pauschalierungsgrenze aller Pauschalierungsvorschriften den in Abs. 1 und 3 verwandten Begriff der Beschäftigungsdauer auf. Die Auslegung des Begriffs war umstritten, soweit es die Frage betraf, ob eine einheitliche Auslegung für alle Pauschalierungsfälle vorzunehmen ist (vgl. TRZASKALIK in K/S/M, § 40 a Rn. E1, SCHMIDT/DRENECK XXII. § 40 a Rn. 8; BLÜMICH/HEUERMANN, § 40 a Rn. 69). Dabei ging es darum,

ob für die Pauschalierung nach Abs. 2 aF auf den Lohnzahlungszeitraum oder auf die Dauer des konkreten Arbeitsverhältnisses im Kj. abzustellen war. Da seit dem 1. 4. 2003 die Pauschalierungsgrenze des Abs. 4 auf die Pauschalierungen nach Abs. 2, 2a keine Anwendung mehr findet, bedarf es nur noch der Feststellung, ob eine einheitliche Auslegung für die Anwendung von Abs. 1 und Abs. 3 vorzunehmen ist. Dies ist uE der Fall, weil beide Pauschalierungsfälle eine nicht dauerhafte, sondern nur zeitlich beschränkte Tätigkeit betreffen. Dementsprechend kann jeweils auf die Gesamtdauer des Beschäftigungsverhältnisses abgestellt werden. Ob die Arbeitslohn­grenze überschritten ist, läßt sich demnach dadurch ermitteln, daß der während des Beschäftigungszeitraums gezahlte Arbeitslohn addiert und durch die Anzahl der Arbeitsstunden dividiert wird.

Arbeitslohn­grenze je Arbeitsstunde: Der durchschnittliche Stundenlohn darf 12 € nicht übersteigen. Die Pauschalierungsgrenze ist bundeseinheitlich gesetzlich festgeschrieben. Die 12-€-Grenze findet auf Pauschalierungen ab dem 1. 1. 2002 Anwendung. Zuvor galten folgende Stundenlohn­grenzen:

- 1993: 18,55 DM
- 1994: 19,60 DM
- 1995: 20,30 DM
- 1996: 20,65 DM
- 1997: 21,35 DM
- 1998: 21,70 DM
- 1. 1. – 31. 3.1999: 22,05 DM
- 1. 4. 1999 – 31. 12. 2001: 22 DM.

Diese Grenzen kommen nach BMF v. 19. 12. 1994 (BStBl. I, 924) auch im Beitrittsgebiet zur Anwendung (s. Anm. 42).

Begriff der Arbeitsstunde: Da der Stundenlohn durch Division des gezahlten Entgelts durch die Anzahl der geleisteten Arbeitszeit zu ermitteln ist, bedarf der Begriff der Arbeitsstunde der Auslegung. Maßgeblich ist die Anzahl der geleisteten Zeitstunden, da nur auf diese Weise eine einheitliche Anwendung des § 40 a gewährleistet ist (BFH v. 10. 8. 1990 VI R 89/88, BStBl. II, 1092). Dementsprechend ist bei Lohnzahlung nach von der Zeitstunde abweichenden Zeiteinheiten der geschuldete Arbeitslohn auf die Zeitstunde hoch- bzw. herunterzurechnen. Erhält der ArbN keine zeiteinheitbezogene Vergütung, zB bei Vereinbarung eines Fixums ohne Zeitbasis, ist die tatsächliche Arbeitszeit für die Berechnung heranzuziehen und in den Fällen des Abs. 1 und 3 auf die gesamte Beschäftigungsdauer umzurechnen.

Vorbereitungszeiten sind in die Berechnung nur dann einzubeziehen, wenn sie dienstvertraglich geschuldet werden (BFH v. 29. 3. 1985 VI R 23/80, BFH/NV 1986, 492). Dies mag im Hinblick auf vorbereitungsintensive Tätigkeiten zwar unbefriedigend erscheinen (kritisch daher TRZASKALIK in K/S/M, § 40 a Rn. E 1), ist jedoch im Hinblick auf die Rechtssicherheit uE unerläßlich, da ansonsten die Stundenlohn­grenze allein durch Ansatz der Vorbereitungszeiten beeinflussbar wäre.

Heimarbeit: Bei Heimarbeit ist zunächst auf die vertraglich geschuldete Arbeitszeit abzustellen. Läßt sich diese nicht ermitteln, ist die Berechnung aufgrund der tatsächlichen Arbeitszeit vorzunehmen. Diese kann ggf. auch im Schätzungswege ermittelt werden. Dabei kann als Schätzungsgrundlage auf die Ermittlung der wöchentlichen Arbeitszeit aufgrund der für viele Branchen festgelegten Mindeststundenentgelte zurückgegriffen werden (vgl. LSG Düss. v.

27. 1. 1986, NZA 1987, 503; OTTEN, BB 1983, 258 und NZA 1987, 478). Ist auch auf diese Weise eine Berechnung nicht möglich, trägt der ArbG die Feststellungslast für die Frage, ob die Pauschalierungsvoraussetzungen erfüllt sind (s. Anm. 15).

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

56 II. Pauschalierungsausschluß bei im Regelbesteuerungsverfahren besteuertem Arbeitslohnbezug vom gleichen Arbeitgeber (Nr. 2)

Die Pauschalierung ist in den Pauschalierungsfällen des § 40 a Abs. 1 und Abs. 3 bei ArbN ausgeschlossen, die für eine andere Beschäftigung von demselben ArbG Arbeitslohn beziehen, der nach §§ 39 b–39 d dem LStAbzug unterworfen wird. Mit diesem Ausschlußtatbestand hat der Gesetzgeber klargestellt, daß ein einheitliches Beschäftigungsverhältnis nicht in ein dem normalen LStAbzug und ein der Pauschalierung unterliegendes Arbeitsverhältnis aufgeteilt werden kann, sondern die Bezüge insgesamt dem Regelbesteuerungsverfahren zu unterwerfen sind. Die Regelung soll mißbräuchlichen Gestaltungen entgegenwirken und Abgrenzungsprobleme bei der Frage vermeiden, ob durch eine Aufteilung eines einheitlichen Arbeitsverhältnisses Pauschalierungsmöglichkeiten geschaffen werden können. Für den in der Praxis wichtigsten Fall der Pauschalierung bei geringfügig Beschäftigten (Abs. 2, 2a) findet der Pauschalierungsausschluß keine Anwendung. Dies ist folgerichtig, da für diese Pauschalierungsfälle die sozialversicherungsrechtlichen Regelungen über mehrfache Beschäftigungen maßgebend sind (s. Anm. 6). Da der Pauschalierungsausschluß sich ausdrücklich nur auf eine „Beschäftigung“, dh. auf eine aktive Tätigkeit, bezieht, steht die Zahlung von Versorgungsbezügen für eine ehemalige Tätigkeit der Pauschalierung von Arbeitslohn aus aktiver Tätigkeit nach § 40 a nicht entgegen (glA SCHMIDT/DRENSECK XXII. § 40 a Rn. 13).

57 Einstweilen frei.

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

Wegen der Rechtsfolgen der Pauschalierung gem. Abs. 1–3 verweist Abs. 5 auf § 40 Abs. 3.

Rechtsfolgenverweis auf § 40 Abs. 3: Durch diesen Rechtsverweis ist sichergestellt, daß die Rechtsfolgen aller Pauschalierungsfälle übereinstimmen (sog. Rechtsfolgenverweis; zum Sonderfall pauschalierter LKiSt. bei Abs. 2 s. u.). Ausführlich zu den Rechtsfolgen s. § 40 Anm. 50–59.

Erhebung von pauschalierter Lohnkirchensteuer: Infolge der Pauschalierung der LSt. ist der ArbG auch verpflichtet, die auf die pauschale LSt. entfallende KiSt. zu übernehmen (s. § 40 Anm. 62). Die FinVerw. (gleichlautender Erlaß der obersten Finanzbehörden der Bundesländer betr. Kirchensteuer bei Pauschalierung der LSt. v. 19. 5. 1999, BStBl. I, 509) hat im Anschluß an die Rspr. des BFH, nach der dem früher vorgenommenen pauschalen Abschlag vom KiStHebesatz eine Rechtsgrundlage fehlte (BFH v. 7. 12. 1994 I R 24/93, BStBl. II 1995, 507), die Grundsätze zur Erhebung der KiSt. bei pauschaler LSt.

wie folgt geregelt: Danach ist zu unterscheiden zwischen einem vereinfachten Verfahren und einem Nachweisverfahren, zwischen denen der ArbG wählen kann. Das Wahlrecht kann der ArbG nur einheitlich für alle ArbN des Betriebs ausüben, so daß beide Verfahren nicht nebeneinander zur Anwendung kommen können. Ein Wechsel der Verfahren ist jedoch möglich; eine zeitliche Bindung an eines der Verfahren besteht nicht.

► *Vereinfachtes Verfahren:* Der ArbG hat für alle ArbN, deren Arbeitslohn er pauschal versteuert, KiSt. zu entrichten. Es kommt nicht darauf an, ob die ArbN tatsächlich einer steuererhebungsberechtigten Religionsgemeinschaft angehören. Der Hebesatz in diesem vereinfachten Verfahren ergibt sich aus den KiStBeschlüssen der Religionsgemeinschaften. Diesen steht es also frei, auch im vereinfachten Verfahren einen Abschlag vom Hebesatz vorzusehen. Enthalten die KiStBeschlüsse keine derartige Regelung, kommt der allg. KiStHebesatz zur Anwendung.

► *Nachweisverfahren:* Mit der Anwendung dieses Verfahrens kann der ArbG dem Umstand Rechnung tragen, daß nicht alle ArbN einer steuererhebungsberechtigten Religionsgemeinschaft angehören. Soweit der ArbG nachweist, daß einzelne ArbN nicht der KiStPflicht unterliegen, kann er hinsichtlich dieser von der Entrichtung der Steuer absehen. Für die übrigen ArbN bleibt es bei der Anwendung des allg. Hebesatzes. Damit bewirkt der Nachweis eine Minderung der Bemessungsgrundlage der pauschalen LKiSt.. Da in den Pauschalierungsfällen des § 40 a idR keine LStKarte vorliegt, aus der sich die Religionszugehörigkeit des ArbN ergibt, läßt die FinVerw. ausreichen, daß der ArbN gegenüber dem ArbG die Erklärung abgibt, nicht Mitglied einer steuererhebungsberechtigten Religionsgemeinschaft zu sein. Für diese Erklärung hat die FinVerw. ein Muster (BStBl. I 1999, 511) entwickelt, das zu verwenden ist. Die Erklärung ist als Beleg zum Lohnkonto zu nehmen. Seit dem VZ 2000 ist damit ein Nachweis durch andere Unterlagen (s. hierzu § 40 Anm. 63) nicht mehr zulässig.

Ohne den Nachweis ist der allg. Hebesatz anzuwenden, auch wenn das FA grds. die Feststellungslast für das Bestehen des KiStAnspruchs trägt. Dies läßt sich damit rechtfertigen, daß die Feststellung der Religionszugehörigkeit in der Sphäre des ArbG liegt und für diesen vergleichsweise einfach vorzunehmen ist.

Läßt sich die auf den einzelnen kistpfl. ArbN entfallende pauschale LSt. nicht ermitteln, ist eine Aufteilung nach dem Verhältnis der kistpfl. und nicht kistpfl. ArbN zulässig. Bemessungsgrundlage ist dann die auf den kistpfl. Anteil entfallende pauschale LSt., auf die der allg. Hebesatz anzuwenden ist. Die Festlegung der KiStSätze erfolgt – wie im vereinfachten Verfahren – durch die KiStBeschlüsse der Religionsgemeinschaften.

► *Aufteilung auf die Religionsgemeinschaften:* Soweit sich die Religionszugehörigkeit der ArbN an Hand der Aufzeichnungen des ArbG ergibt, ist die auf die pauschale LSt. entfallende KiSt. entsprechend den tatsächlichen Verhältnissen auf die Religionsgemeinschaften aufzuteilen. Ist eine individuelle Aufteilung nicht möglich, erfolgt die Aufteilung nach den Verhältnissen in den Ländern (s. § 40 Anm. 64).

► *Stellungnahme:* Das von der FinVerw. vorgesehene Verfahren zur Erhebung der pauschalen LKiSt. trägt zur Rechtssicherheit bei, da es dem ArbG klare Handlungsanweisungen gibt. Allerdings ist das Nachweisverfahren wegen der damit verbundenen Notwendigkeit, die Religionszugehörigkeit zu ermitteln, für den ArbG arbeitsaufwendig, auch wenn die FinVerw. an den Nachweis der Nichtzugehörigkeit nur vergleichsweise geringe Anforderungen stellt (zur diesbezgl.

Kritik s. § 40 Anm. 63). Wählt der ArbG das vereinfachte Verfahren, kommt es zu einer KiStErhebung bei Nichtmitgliedern, sofern nicht alle in das Pauschalierungsverfahren einbezogenen ArbN Mitglied einer steuererhebungsberechtigten Religionsgemeinschaft sind. Darin liegt auf den ersten Blick ein Verstoß gegen den Grundsatz, daß eine Heranziehung von Nichtkirchenangehörigen zur KiSt. unzulässig ist. Gleichwohl dürfte die neue Verwaltungsregelung den verfassungsrechtlichen Anforderungen an das Gebot der weltanschaulichen Neutralität des Staates bei der KiStErhebung noch genügen, da dem ArbG durch das Wahlrecht die Möglichkeit offen steht, die Besteuerung der Nichtmitglieder zu vermeiden. Hinsichtlich der betroffenen ArbN, in deren Person die Steuer entsteht, fehlt es an einer Beschwer, da sie infolge der Übernahmeverpflichtung nicht Schuldner der Steuer sind.

► *Sonderfall „einheitliche Pauschsteuer“*: Für die Erhebung der seit dem 1. 1. 2003 neu geschaffenen sog. einheitlichen Pauschsteuer des Abs. 2 finden die Regelungen zum Abzug der KiSt. keine Anwendung, da die KiSt. bereits durch die gesetzliche Regelung des Abs. 2 in dem einheitlichen Pauschsteuersatz enthalten ist. Demnach besteht für den ArbG auch dann keine Möglichkeit, die KiStErhebung zu vermeiden, wenn er den Nachweis führt, daß einzelne ArbN keiner kirchensteuererhebungsberechtigten Religionsgemeinschaft angehören. Wie beim vereinfachten Verfahren kommt es also auch bei der einheitlichen Pauschsteuer zu einer KiStErhebung beim ArbN, die keiner steuererhebungsberechtigten Religionsgemeinschaft angehören. Auch hiervon dürfte jedoch noch kein verfassungswidriger Verstoß gegen das Gebot der weltanschaulichen Neutralität des Staates bei der KiStErhebung zu sehen sein, da der ArbG die Besteuerung vermeiden kann, indem er von seinem Pauschalierungsrecht keinen Gebrauch macht. Zudem handelt es sich nur um geringfügige Beträge. So beträgt der KiSt-Anteil bei einem Arbeitsentgelt von 400 € nur 0,40 € ($[400 \text{ €} - 2 \text{ vH}] - 5 \text{ vH}$), da nur 5 vH der einheitlichen Pauschsteuer auf die KiSt. entfallen (Abs. 6 Satz 4; s. Anm. 60).

59 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 6: Erhebung der einheitlichen Pauschsteuer

60 I. Bedeutung des Abs. 6

Abs. 6 ist eine besondere Verfahrensvorschrift, deren Anwendungsbereich sich ausschließlich auf die Erhebung der einheitlichen Pauschsteuer nach Abs. 2 für geringfügig Beschäftigte beschränkt. Die Vorschrift stellt innerhalb des LStErhebungsverfahrens einen systemwidrigen Fremdkörper dar, indem sie die Zuständigkeit für die Steuererhebung von der FinVerw. weg verlagert und zudem diverse Verteilungsregeln hinsichtlich der einheitlichen Pauschsteuer enthält. Die Zuständigkeitsverlagerung auf die Bundesknappschaft soll der Verfahrensvereinfachung dienen, weil nur eine Behörde mit der Einziehung von Sozialversicherungsbeiträgen und Steuer befaßt werden soll. Über die nur verfahrensrechtliche Bedeutung hinaus geht die Regelung über die Aufteilung des Aufkommens aus der einheitlichen Pauschsteuer. Ob durch die Zentralisierung der Zuständigkeit eine Verwaltungsvereinfachung erfolgt, ist uE zweifelhaft (glA SCHMIDT/DRENECK XXII. § 40b Rn. 15).

II. Regelungsinhalt des Abs. 6

Satz 1 bestimmt, daß für die Erhebung der einheitlichen Pauschsteuer gem. Abs. 2 die Bundesknappschaft/Verwaltungsstelle Cottbus zuständig ist. Mit der Regelung wird erstmals für das LStErhebungsverfahren eine bundesweite Zuständigkeit einer nicht zur FinVerw. gehörenden Behörde begründet. Es handelt sich um eine ausschließliche Zuständigkeit. Eine subsidiäre Zuständigkeit örtlicher (Finanz)Behörden ist nicht vorgesehen. Abweichend von der gesetzlichen Regelung ist derzeit aber noch die Bundesknappschaft in Essen für die Entgegennahme der entsprechenden Meldungen zuständig (vgl. Hinweise bei: www.minijob-zentrale.de).

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

► *Satz 2* hat wegen der in Satz 3 folgenden Einschränkung nur geringe Bedeutung. Die entsprechende Anwendung beschränkt sich auf die Aufzeichnungspflichten (§ 41) und die Haftung (§ 42d), wobei letztere vor allem in den Fällen fehlerhafter Pauschalierungen in Betracht kommt; in diesen Fällen ist das BetriebsstättenFA und nicht die Bundesknappschaft für die Haftungsinspruchnahme zuständig. Die wesentlichen Vorschriften über den LStAbzug (§ 41 a, § 41 b und § 41 c) sind nicht anwendbar (glA KIRCHHOF/EISGRUBER III. § 40 a Rn. 8 f.).

► *Satz 3* verweist als gegenüber Satz 2 speziellere Regelung für die Anmeldung und Abführung der einheitlichen Pauschsteuer auf die Vorschriften für die Entrichtung der pauschalen Rentenversicherungsbeiträge. An Stelle nach § 41 a EStG ist also die einheitliche Pauschsteuer nach den Vorschriften der §§ 28 a ff. SGB IV anzumelden und an die Einzugsstelle zu entrichten. Für geringfügig Beschäftigte in Privathaushalten bedeutet dies, daß das sog. Haushaltscheckverfahren (§ 28 a Abs. 7, 8 SGB IV) auch für die einheitliche Pauschsteuer Anwendung findet. Dies hat zur Folge, daß die einheitliche Pauschsteuer aus diesen Beschäftigungen nicht monatlich, sondern halbjährlich zum 15. 6. und 15. 1. eines Jahres beim ArbG eingezogen wird. Die Berechnung der Steuer erfolgt in diesen Fällen durch die Bundesknappschaft (vgl. OFD Frankfurt/Main v. 22. 4. 2003, S 2372 A-11-St II 30). Insoweit unterstellt die gesetzliche Regelung, daß private ArbG idR von ihrem Pauschalierungswahlrecht Gebrauch machen. Gleichwohl können auch private ArbG das Regelbesteuerungsverfahren durchführen; in diesen Fällen muß eine Einziehung durch die Bundesknappschaft unterbleiben. Da das Meldeverfahren zum Haushaltsscheck keine Angaben zur Ausübung des Pauschalierungswahlrechts vorsieht, bedarf es einer besonderen Mitteilung an die Bundesknappschaft, daß keine Einziehung der einheitlichen Pauschsteuer erfolgen soll. Wird das Regelbesteuerungsverfahren durchgeführt, ist die auf die geringfügige Beschäftigung entfallende LSt. nicht bei der Bundesknappschaft, sondern beim BetriebsstättenFA anzumelden und abzuführen.

Satz 4 bestimmt, daß die einziehende Bundesknappschaft/Verwaltungsstelle Cottbus die einheitliche Pauschsteuer auf die erhebungsberechtigten Körperschaften aufzuteilen hat. Dabei erfolgt die Aufteilung aus Vereinfachungsgründen dergestalt, daß 90 vH der einheitlichen Pauschsteuer auf die LSt. und je 5 vH auf den SolZ und die KiSt. entfallen. Mit dieser Aufteilung soll dem Umstand Rechnung getragen werden, daß auf pauschale LSt. stets auch die Zu-

schlagsteuern erhoben werden. Gleichwohl erscheint der Aufteilungsmaßstab willkürlich, da er sich nicht an den üblicherweise als Zuschlag zu erhebenden Steuersätzen orientiert. Dies läßt sich unter den im Gesetz ausdrücklich genannten Vereinfachungsgründen sowie damit rechtfertigen, daß es sich um vergleichsweise geringe Beträge handelt. Neben der Aufteilung ist die Bundesknappschaft zugleich verpflichtet, die vereinnahmten Beträge an den jeweiligen Steuergläubiger weiterzuleiten. Daß die steuererhebungsberechtigten Religionsgemeinschaften an dem Aufkommen aus der einheitlichen Pauschsteuer partizipieren, stellt noch keinen Verstoß gegen das Gebot der weltanschaulichen Neutralität des Staates dar, auch wenn der Gesetzgeber in Kauf nimmt, daß auch für geringfügig Beschäftigte, die keiner steuererhebungsberechtigten Religionsgemeinschaft angehören, KiSt. erhoben wird (s. Anm. 58).

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

Satz 6 ermächtigt die Bundesknappschaft/Verwaltungsstelle Cottbus, die einheitliche Pauschsteuer nach Abs. 2 mit den Sozialversicherungsbeiträgen beim ArbG einzuziehen. Diese gesonderte Ermächtigung ist nur deklaratorischer Natur, da sich uE die Einzugsberechtigung schon aus den Sätzen 1–3 ableiten läßt.