

Hinweis 19.3 LStH 2011

Hinweise zu den Lohnsteuer-Richtlinien 2011

Bundesrecht

Titel: Hinweise zu den Lohnsteuer-Richtlinien 2011

Normgeber: Bund

Redaktionelle Abkürzung: LStH 2011

Gliederungs-Nr.: [keine Angabe]

Normtyp: Verwaltungsvorschrift

Hinweis 19.3 LStH 2011

Abgrenzung zu anderen Einkunftsarten

- Abgrenzung des Arbeitslohns von den Einnahmen aus Kapitalvermögen > BFH vom 31.10.1989 (BStBl 1990 II S. 532).
- Zahlungen im Zusammenhang mit einer fehlgeschlagenen Hofübergabe sind kein Arbeitslohn, sondern Einkünfte nach § 22 Nr. 3 EStG (> BFH vom 8.5.2008 - BStBl II S. 868).
- Zur Abgrenzung von Arbeitslohn und privater Vermögensebene bei einem Gesellschafter-Geschäftsführer > BFH vom 19.6.2008 (BStBl II S. 826).
- **Veräußerungsgewinn aus einer Kapitalbeteiligung an einem Unternehmen des Arbeitgebers >BFH vom 17.6.2009 (BStBl 2010 II S 69).**
- **Veräußerungsverluste aus einer Kapitalbeteiligung am Unternehmen des Arbeitgebers sind keine negativen Einnahmen bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, wenn es an einem Veranlassungszusammenhang zum Dienstverhältnis mangelt (> BFH vom 17.9.2009 - BStBl 2010 II S. 198).**

Allgemeines zum Arbeitslohnbegriff

Welche Einnahmen zum Arbeitslohn gehören, ist unter Beachtung der Vorschriften des § 19 Abs. 1 EStG und § 2 LStDV sowie der hierzu ergangenen Rechtsprechung zu entscheiden. Danach sind Arbeitslohn grundsätzlich alle Einnahmen in Geld oder Geldeswert, die durch ein individuelles Dienstverhältnis veranlasst sind. Ein **Veranlassungszusammenhang** zwischen Einnahmen und einem Dienstverhältnis ist anzunehmen, wenn die Einnahmen dem Empfänger nur mit Rücksicht auf das Dienstverhältnis zufließen und sich als Ertrag seiner nichtselbständigen Arbeit darstellen. Die letztgenannte Voraussetzung ist erfüllt, wenn sich die Einnahmen im weitesten Sinne als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft erweisen (> BFH vom 11.3.1988 - BStBl II S. 726 sowie BFH vom 7.7.2004 - BStBl 2005 II S. 367)). Eine solche Gegenleistung liegt nicht vor, wenn die Vergütungen die mit der Tätigkeit zusammenhängenden Aufwendungen nur unwesentlich übersteigen (> BFH vom 23.10.1992 - BStBl 1993 II S. 303).

Ebenfalls keine Gegenleistung sind Vorteile, die sich bei objektiver Würdigung aller Umstände nicht als Entlohnung, sondern lediglich als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzungen erweisen. Vorteile besitzen danach keinen Arbeitslohncharakter, wenn sie im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers gewährt werden. Das ist der Fall, wenn sich aus den Begleitumständen wie zum Beispiel Anlass, Art und Höhe des Vorteils, Auswahl der Begünstigten, freie oder nur gebundene Verfügbarkeit, Freiwilligkeit oder Zwang zur Annahme des Vorteils und seine besondere Geeignetheit für den jeweils verfolgten betrieblichen Zweck ergibt, dass diese Zielsetzung ganz im Vordergrund steht und ein damit einhergehendes eigenes Interesse des Arbeitnehmers, den betreffenden Vorteil zu erlangen, vernachlässigt werden kann (> BFH vom 7.7.2004 - BStBl 2005 II S. 367 und die dort zitierte Rechtsprechung). Im Ergebnis handelt es sich um Leistungen des Arbeitgebers, die er im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse erbringt. Ein ganz überwiegendes betriebliches Interesse muss über das an jeder Lohnzahlung bestehende betriebliche Interesse deutlich hinausgehen (> BFH vom 2.2.1990 - BStBl II S. 472). Gemeint sind Fälle, z. B. in denen ein Vorteil der Belegschaft als Gesamtheit zugewendet wird oder in denen dem Arbeitnehmer ein Vorteil aufgedrängt wird, ohne dass ihm eine Wahl bei der Annahme des Vorteils bleibt und ohne dass der Vorteil eine Marktgängigkeit besitzt (> BFH vom 25.7.1986 - BStBl II S. 868).

Beispiele:

Zum Arbeitslohn gehören

- die vom Arbeitgeber übernommenen Beiträge einer angestellten Rechtsanwältin zum deutschen **Anwaltverein** (>BFH vom 12.2.2009 - BStBl II S. 462),
- **Arbeitnehmeranteile** zur Arbeitslosen-, Kranken-, Pflege- und Rentenversicherung (Gesamtsozialversicherung), wenn der Arbeitnehmer hierdurch einen eigenen Anspruch gegen einen Dritten erwirbt (> BFH vom 16.1.2007 - BStBl II S. 579). Entsprechendes gilt für vom Arbeitgeber übernommene Beiträge zur freiwilligen Rentenversicherung, und zwar auch dann, wenn die späteren Leistungen aus der gesetzlichen Rentenversicherung auf die zugesagten Versorgungsbezüge angerechnet werden sollen (> BMF vom 13.2.2007 - BStBl I S. 270),
- die vom Arbeitgeber übernommenen Beiträge zur **Berufshaftpflichtversicherung** von Rechtsanwälten (> BFH vom 26.7.2007 - BStBl II S. 892),
- die vom Arbeitgeber übernommenen **Geldbußen und Geldauflagen** bei nicht ganz überwiegend eigenbetrieblichem Interesse (> BFH vom 22.7.2008 - BStBl 2009 II S. 151),
- die vom Arbeitgeber übernommenen **Kammerbeiträge** für Geschäftsführer von Wirtschaftsprüfungs-/Steuerberatungsgesellschaften (> BFH vom 17.1.2008 - BStBl II S. 378),
- die kostenlose oder verbilligte Überlassung von qualitativ und preislich **hochwertiger Kleidungsstücke** durch den Arbeitgeber (> BFH vom 11.4.2006 - BStBl II S. 691), soweit es sich nicht um typische Berufskleidung handelt > R 3.31 Abs. 1 ; zum überwiegend eigenbetrieblichen Interesse bei Überlassung einheitlicher Kleidung > BFH vom 22.6.2006 (BStBl II S. 915),
- die innerhalb eines Dienstverhältnisses erzielten **Liquidationseinnahmen** eines angestellten Chefarztes aus einem eingeräumten Liquidationsrecht für gesondert berechenbare wahlärztliche Leistungen (> BFH vom 5.10.2005 - BStBl 2006 II S. 94),
- **Lohnsteuerbeträge**, soweit sie vom Arbeitgeber übernommen werden und kein Fall des § 40 Abs. 3 EStG vorliegt (> BFH vom 28.2.1992 - BStBl II S. 733). Bei den ohne entsprechende Nettolohnvereinbarung übernommenen Lohnsteuerbeträgen handelt es sich um Arbeitslohn des Kalenderjahres, in dem sie entrichtet worden sind und der Arbeitgeber auf den Ausgleichsanspruch gegen den Arbeitnehmer verzichtet (> BFH vom 29.10.1993 - BStBl 1994 II S. 197). Entsprechendes gilt für übernommene Kirchensteuerbeträge **sowie für vom Arbeitgeber zu Unrecht angemeldete und an das Finanzamt endgültig abgeführte Lohnsteuerbeträge** (> **BFH vom 17.6.2009 - BStBl 2010 II S. 72**),
- vom Arbeitgeber **nachträglich** an das Finanzamt **abgeführte Lohnsteuer** für zunächst als steuerfrei behandelten Arbeitslohn (> BFH vom 29.11.2000 - BStBl 2001 II S. 195),
- von einem Dritten verliehene **Preise**, die den Charakter eines leistungsbezogenen Entgelts haben und nicht eine Ehrung der Persönlichkeit des Preisträgers darstellen (> BFH vom 23.4.2009 - BStBl II S. 668),
- **die vom Arbeitgeber übernommenen Kosten einer Regenerationskur; keine Aufteilung einer einheitlich zu beurteilenden Zuwendung** (> **BFH vom 11.3.2010 - BStBl II S. 763**),
- geldwerte Vorteile anlässlich von **Reisen** (> H 19.7),
- **Sachbezüge**, soweit sie zu geldwerten Vorteilen des Arbeitnehmers aus seinem Dienstverhältnis führen (> R 8.1 und 8.2),
- der **Erlas einer Schadensersatzforderung** des Arbeitgebers (> BFH vom 27.3.1992 - BStBl II S. 837), siehe auch H 8.1 (9-10) Verzicht auf Schadensersatz,
- Aufwendungen des Arbeitgebers für **Sicherheitsmaßnahmen** bei abstrakter berufsbedingter Gefährdung (> BFH vom 5.4.2006 - BStBl II S. 541); >aber BMF vom 30.6.1997 (BStBl I S. 696),
- **vom Arbeitgeber übernommene Steuerberatungskosten** (> **BFH vom 21.1.2010 - BStBl II S. 639**),
- **Surrogatleistungen** des Arbeitgebers auf Grund des Wegfalls von Ansprüchen im Rahmen der betrieblichen Altersversorgung (> BFH vom 7.5.2009 - BStBl 2010 II S. 130),
- die vom Arbeitgeber übernommenen festen und laufenden Kosten für einen **Telefonanschluss** in der Wohnung des Arbeitnehmers oder für ein **Mobiltelefon**, soweit kein betriebliches Gerät genutzt wird (> R 3.45), es sich nicht um Auslagenersatz nach R 3.50 handelt und die Telefonkosten nicht zu den Reisenebenkosten (> R 9.8), Umzugskosten (> R 9.9) oder Mehraufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung (> R 9.11) gehören,
- die Nutzung vom Arbeitgeber gemieteter **Tennis- und Squashplätzen** (> BFH vom 27.9.1996 - BStBl 1997 II S. 146),

- **Umlagezahlungen des Arbeitgebers an die Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder** (> BFH vom 7.5.2009 - BStBl 2010 II S. 194),
- ggf. Beiträge für eine und Leistungen aus einer **Unfallversicherung** (> BMF vom 28.10.2009 - BStBl I S. 1275),
- Leistungen aus **Unterstützungskassen** (> BFH vom 28.3.1958 - BStBl III S. 268), soweit sie nicht nach R 3.11 Abs. 2 steuerfrei sind,
- **Vermittlungsprovisionen** (> R 19.4).

Nicht zum Arbeitslohn gehören

- **Aufmerksamkeiten** (> R 19.6) ,
- **Arbeitnehmeranteile am Gesamtsozialversicherungsbeitrag**, die der Arbeitgeber wegen der gesetzlichen Beitragslastverschiebung nachzutragen und zu übernehmen hat (§ 3 Nr. 62 EStG), es sei denn, dass Arbeitgeber und Arbeitnehmer eine Nettolohnvereinbarung getroffen haben oder der Arbeitgeber zwecks Steuer- und Beitragshinterziehung die Unmöglichkeit einer späteren Rückbelastung beim Arbeitnehmer bewusst in Kauf genommen hat (> BFH vom 29.10.1993 - BStBl 1994 II S. 194 und vom 13.9.2007 - BStBl 2008 II S. 58),
- Beiträge des Bundes nach **§ 15 FELEG** (> BFH vom 14.4.2005 - BStBl II S. 569),
- **Betriebsveranstaltungen** (> R 19.5) ,
- **Fort- oder Weiterbildungsleistungen** (> R 19.7) ,
- Gestellung einheitlicher, während der Arbeitszeit zu tragender bürgerliche Kleidung, wenn das eigenbetriebliche Interesse des Arbeitgebers im Vordergrund steht bzw. kein geldwerter Vorteil des Arbeitnehmers anzunehmen ist (> BFH vom 22.6.2006 - BStBl II S. 915); zur Überlassung hochwertiger Kleidung > BFH vom 11.4.2006 (BStBl II S. 691),
- **Leistungen zur Verbesserung der Arbeitsbedingungen**, z. B. die Bereitstellung von Aufenthalts- und Erholungsräumen sowie von betriebseigenen Dusch- und Badeanlagen; sie werden der Belegschaft als Gesamtheit und damit in überwiegendem betrieblichen Interesse zugewendet (> BFH vom 25.7.1986 - BStBl II S. 868),
- **Maßnahmen** des Arbeitgebers zur Vorbeugung spezifisch berufsbedingter Beeinträchtigungen der **Gesundheit**, wenn die Notwendigkeit der Maßnahmen zur Verhinderung krankheitsbedingter Arbeitsausfälle durch Auskünfte des medizinischen Dienstes einer Krankenkasse bzw. Berufsgenossenschaft oder durch Sachverständigengutachten bestätigt wird (> BFH vom 30.5.2001 - BStBl II S. 671),
- **Mietzahlungen** des Arbeitgebers für ein im Haus bzw. in der Wohnung des Arbeitnehmers gelegenes Arbeitszimmers, das der Arbeitnehmer für die Erbringung seiner Arbeitsleistung nutzt, wenn die Nutzung des Arbeitszimmers in vorrangigem Interesse des Arbeitgebers erfolgt (>BMF vom 13.12.2005 - BStBl 2006 I S. 4).
- **übliche Sachleistungen** des Arbeitgebers anlässlich einer betrieblichen Veranstaltung im Zusammenhang mit einem runden Geburtstag des Arbeitnehmers im Rahmen des R 19.3 Abs. 2 Nr. 4 LStR ; zur Abgrenzung einer betrieblichen Veranstaltung von einem privaten Fest des Arbeitnehmers > BFH vom 28.1.2003 (BStBl II S. 724),
- **Schadensersatzleistungen**, soweit der Arbeitgeber zur Leistung gesetzlich verpflichtet ist oder soweit der Arbeitgeber einen zivilrechtlichen Schadensersatzanspruch des Arbeitnehmers wegen schuldhafter Verletzung arbeitsvertraglicher Fürsorgepflichten erfüllt (> BFH vom 20.9.1996 - BStBl 1997 II S. 144),
- **Vergütungen eines Sportvereins an Amateursportler**, wenn die Vergütungen die mit der Tätigkeit zusammenhängenden Aufwendungen nur unwesentlich übersteigen (> BFH vom 23.10.1992 - BStBl 1993 II S. 303),
- **Vergütungen für Sanitätshelfer des DRK**, wenn sie als pauschale Erstattung der Selbstkosten beurteilt werden können, weil sie die durch die ehrenamtliche Tätigkeit veranlassten Aufwendungen regelmäßig nur unwesentlich übersteigen (> BFH vom 4.8.1994 - BStBl II S. 944),
- **Verwarnungsgelder** wegen Verletzung des Halteverbots, die der Arbeitgeber (z. B. Paketzustelldienst) aus ganz überwiegend eigenbetrieblichem Interesse übernimmt (> BFH vom 7.7.2004 - BStBl 2005 II S. 367),
- **Vorsorgeuntersuchungen leitender Angestellter**
> BFH vom 17.9.1982 (BStBl 1983 II S. 39).
- **Zuwendungen aus persönlichem Anlass** (> R 19.6)

Steuerfrei sind

- die Leistungen nach dem **AltZG** nach § 3 Nr. 28 EStG (> R 3.28),
- **Aufwandsentschädigungen** nach § 3 Nr. 12 (> R 3.12) und Einnahmen bis zum Höchstbetrag nach § 3 Nr. 26 und 26a EStG (> R 3.26),
- durchlaufende Gelder und **Auslagenersatz** nach § 3 Nr. 50 EStG (> R 3.50),
- **Beihilfen und Unterstützungen**, die wegen Hilfsbedürftigkeit gewährt werden nach § 3 Nr. 11 EStG (> R 3.11),
- der Wert der unentgeltlich oder verbilligt überlassenen **Berufskleidung** sowie die Barablösung des Anspruchs auf Gestellung typischer Berufskleidung nach § 3 Nr. 31 EStG (> R 3.31),
- die Erstattung von Mehraufwendungen bei **doppelter Haushaltsführung** nach § 3 Nr. 13 und 16 EStG (> R 3.13 , 3.16 und 9.11),
- die Maßnahmen der Gesundheitsförderung bis zum Höchstbetrag nach § 3 Nr. 34 EStG ,
- der **Kaufkraftausgleich** nach § 3 Nr. 64 EStG (> R 3.64),
- Leistungen des Arbeitgebers für die Unterbringung und Betreuung von nicht schulpflichtigen **Kindern** nach § 3 Nr. 33 EStG (> R 3.33),
- **Nutzungsentgelt** für eine dem Arbeitgeber überlassene eigene Garage, in der ein Dienstwagen untergestellt wird (> BFH vom 7.6.2002 - BStBl II S. 829),
- der Ersatz von **Reisekosten** nach § 3 Nr. 13 und 16 EStG (> R 3.13 , 3.16 und 9.4 bis 9.8),
- die betrieblich notwendige **Sammelbeförderung** des Arbeitnehmers nach § 3 Nr. 32 EStG (> R 3.32),
- **Studienbeihilfen und Stipendien** nach § 3 Nr. 11 und 44 EStG (> R 4.1 und R 3.44 EStR),
- vom Arbeitgeber nach R 3.50 Abs. 2 ersetzte Aufwendungen für **Telekommunikation**,
- geldwerte Vorteile aus der privaten Nutzung betrieblicher Personalcomputer und **Telekommunikationsgeräte** nach § 3 Nr. 45 EStG (> R 3.45),
- **Trinkgelder** nach § 3 Nr. 51 EStG ,
- der Ersatz von **Umzugskosten** nach § 3 Nr. 13 und 16 EStG (> R 3.13 , 3.16 und 9.9),
- der Ersatz von **Unterkunftskosten** sowie die unentgeltliche oder teilentgeltliche Überlassung einer Unterkunft nach

§ 3 Nr. 13 EStG (> R 3.13),

§ 3 Nr. 16 EStG (> R 9.7 und 9.11),

- der Ersatz von **Verpflegungskosten** nach

§ 3 Nr. 4 Buchstabe c EStG (> R 3.4),

§ 3 Nr. 12 EStG (> R 3.12),

§ 3 Nr. 13 EStG (> R 3.13),

§ 3 Nr. 16 EStG (> R 9.6 und 9.11),

§ 3 Nr. 26 EStG (> R 3.26),

- **Werkzeuggeld** nach § 3 Nr. 30 EStG (> R 3.30),
- **Zukunftssicherungsleistungen** des Arbeitgebers auf Grund gesetzlicher Verpflichtung und gleichgestellte Zuschüsse nach § 3 Nr. 62 EStG (> § 2 Abs. 2 Nr. 3 LStDV und R 3.62),
- **Zuschläge** für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit nach § 3b EStG (> R 3b).

Gehaltsverzicht

> R 3.33 und 38.2

Lohnverwendungsabrede

Arbeitslohn fließt nicht nur dadurch zu, dass der Arbeitgeber den Lohn auszahlt oder überweist, sondern auch dadurch, dass der Arbeitgeber eine mit dem Arbeitnehmer getroffene Lohnverwendungsabrede (eine konstitutive Verwendungsaufgabe) erfüllt. Keinen Lohn erhält der Arbeitnehmer hingegen dann, wenn der

Arbeitnehmer auf Lohn verzichtet und keine Bedingungen an die Verwendung der freigewordenen Mittel knüpft (> BFH vom 23.9.1998 - BStBl 1999 II S. 98).

Lohnzahlung durch Dritte

Bei Zuflüssen von dritter Seite können die Einnahmen insbesondere dann Ertrag der nichtselbständigen Arbeit sein, wenn sie

- im Zusammenhang mit einer konkreten nicht dem Dritten, sondern dem Arbeitgeber geschuldeten Arbeitsleistung verschafft werden (> BFH vom 11.11.1971 - BStBl 1972 II S. 213),
- auf Grund konkreter Vereinbarungen mit dem Arbeitgeber beruhen (> BFH vom 28.3.1958 - BStBl III S. 268 und vom 27.1.1961 - BStBl III S. 167 zu Leistungen aus einer **Unterstützungskasse**),
- auf Grund gesellschaftsrechtlicher oder geschäftlicher Beziehungen des Dritten zum Arbeitgeber gewährt werden (> BFH vom 21.2.1986 - BStBl II S. 768 zur unentgeltlichen oder teilentgeltlichen Überlassung von **Belegschaftsaktien** an Mitarbeiter verbundener Unternehmen),
- dem Empfänger mit Rücksicht auf das Dienstverhältnis zufließen (> BFH vom 19.8.2004 - BStBl II S. 1076 zur Wohnungsüberlassung).

Negativer Arbeitslohn

Wird ein fehlgeschlagenes Mitarbeiterbeteiligungsprogramm rückgängig gemacht, in dem zuvor vergünstigt erworbene Aktien an den Arbeitgeber zurückgegeben werden, liegen negative Einnahmen bzw. Werbungskosten vor (> BFH vom 17.9.2009 - BStBl 2010 II S. 299).

Pensionszusage, Ablösung

Die Ablösung einer vom Arbeitgeber erteilten Pensionszusage führt beim Arbeitnehmer auch dann zum Zufluss von Arbeitslohn, wenn der Ablösungsbetrag auf Verlangen des Arbeitnehmers zur Übernahme der Pensionsverpflichtung an einen Dritten gezahlt wird (> BFH vom 12.4.2007 - BStBl II S. 581); zur Übertragung der betrieblichen Altersversorgung > § 3 Nr. 55 und Nr. 66 EStG und BMF vom **31.3.2010** (BStBl I S. **270**, Rz. **281 ff.**).

Rabattgewährung durch Dritte

> BMF vom 27.9.1993 (BStBl I S. 814)

Zinsen

Soweit die Arbeitnehmer von Kreditinstituten und ihre Angehörigen auf ihre Einlagen beim Arbeitgeber höhere Zinsen erhalten als betriebsfremde Anleger, sind die zusätzlichen Zinsen durch das Dienstverhältnis veranlasst und dem Lohnsteuerabzug zu unterwerfen. Aus Vereinfachungsgründen ist es jedoch nicht zu beanstanden, wenn der Zusatzzins als Einnahmen aus Kapitalvermögen behandelt wird, sofern der dem Arbeitnehmer und seinen Angehörigen eingeräumte Zinssatz nicht mehr als 1 Prozentpunkt über dem Zinssatz liegt, den die kontoführende Stelle des Arbeitgebers betriebsfremden Anlegern im allgemeinen Geschäftsverkehr anbietet (> BMF vom 2.3.1990 - BStBl I S. 141).

Zufluss von Arbeitslohn

> R 38.2

Zum Lohnsteuerabzug

> R 38.4