

# **Universität Siegen**

Fakultät III

Wirtschaftswissenschaften | Wirtschaftsinformatik | Wirtschaftsrecht

## **Dissertation**

zur Erlangung des akademischen Grades eines Doktors

der Wirtschaftswissenschaften (Dr. rer. pol.)

zum Thema:

## **Lohnsteuerrecht in der Unternehmenswirklichkeit**

Normative und qualitativ-empirische Analysen

unter dem Blickwinkel der präskriptiven Entscheidungstheorie

vorgelegt von Diplom-Kaufmann

Lukas Hilbert

Amtierender Dekan:

Universitätsprofessor Dr. Volker Wulf

Erster Gutachter:

Universitätsprofessor Dr. Rainer Heurung

Zweiter Gutachter:

Universitätsprofessor Dr. Gerd Morgenthaler

Vorsitzender der Prüfungskommission:

Universitätsprofessor Dr. Joachim Eigler

Tag der Einreichung der Dissertation:

12.10.2016 (Mittwoch)

Tag der mündlichen Prüfung (Disputation):

26.04.2017 (Mittwoch)

Hinweis für Druckfassungen:

gedruckt auf alterungsbeständigem, holz- und säurefreiem Papier

## **Inhaltsübersicht**

<b>1</b>	<b>Lohnsteuerrecht als Forschungsfeld der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre .....</b>	<b>1</b>
<b>2</b>	<b>Lohnsteuer vor dem Hintergrund der präskriptiven Entscheidungstheorie .....</b>	<b>37</b>
<b>3</b>	<b>Nationaler Kontext – Grundbegriffe .....</b>	<b>56</b>
<b>4</b>	<b>Internationaler Kontext .....</b>	<b>202</b>
<b>5</b>	<b>Deutsches Lohnsteuersystem in der Unternehmenspraxis.....</b>	<b>241</b>
<b>6</b>	<b>Würdigung der Untersuchungsergebnisse nach den Prämissen der präskriptiven Entscheidungstheorie .....</b>	<b>304</b>
<b>7</b>	<b>Gesamtfazit / Schlussbetrachtung.....</b>	<b>320</b>

# Inhaltsverzeichnis

Inhaltsübersicht .....	III
Inhaltsverzeichnis .....	IV
Abkürzungsverzeichnis .....	XIII
Abbildungsverzeichnis .....	XXII
Darstellungsmethodik, Zitierweise und Quellenbezüge .....	XXIV
<b>1 Lohnsteuerrecht als Forschungsfeld der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre .....</b>	<b>1</b>
1.1 Problemstellung .....	1
1.2 Zielsetzung .....	3
1.3 Gang der Untersuchung – Schilderung und Begründung .....	6
1.4 Abgrenzung des Betrachtungs- bzw. Analysegegenstandes.....	14
1.4.1 Begründung der Notwendigkeit einer Eingrenzung .....	14
1.4.2 Abgrenzung gegenüber anderen Rechtsgebieten und (insbesondere betriebs-)wirtschaftlichen Ressorts.....	14
1.4.3 Abgrenzung innerhalb des Steuerrechts sowie insbesondere im Gesamtbereich der Lohnsteuer selbst .....	20
1.4.4 Abgrenzung der qualitativen Analyse gegenüber einer empirisch-quantitativen Untersuchung .....	23
1.4.5 Zusammenfassende Darstellung der Themenabgrenzung .....	27
1.5 Einordnung und Begründung des Themas sowie der methodischen Vorgehensweise im Hinblick auf den Kanon betriebswirtschaftlicher (Steuer-)Forschung.....	29
<b>2 Lohnsteuer vor dem Hintergrund der präskriptiven Entscheidungstheorie .....</b>	<b>37</b>
2.1 Prämissen und Postulate der präskriptiven Entscheidungstheorie .....	37
2.2 Präskriptive und deskriptive Entscheidungslehre .....	39
2.3 Anwendung des konzeptionellen Rahmens auf Problemstellung, Zielsetzung und Methodik der Arbeit .....	42
2.4 Maximen der an der Lohnbesteuerung interessierten Koalitionäre.....	44

2.4.1	Erörterung der Zielexplication sowie Begründung unterschiedlicher und teilweise gegensätzlicher Interessenlagen .....	44
2.4.2	Steuersystematische, wissenschaftliche und (insbesondere verfassungs-)rechtliche Betrachtung.....	46
2.4.3	Fiskus und Finanzverwaltung .....	50
2.4.4	Arbeitgeber.....	51
2.4.5	Arbeitnehmer.....	53
2.4.6	Übersicht zu den Maximen der an der Lohnsteuer interessierten Parteien .....	55
<b>3</b>	<b>Nationaler Kontext – Grundbegriffe .....</b>	<b>56</b>
3.1	Übersicht zu Aufbau und Schwerpunkten des Hauptabschnitts 3 .....	56
3.2	Einordnung der Lohnsteuer in die deutsche Besteuerungssystematik..	57
3.3	Besteuerungsgegenstand .....	59
3.3.1	Arbeitnehmer als Steuerschuldner .....	59
3.3.2	Lohnsteuer auf bestimmte Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit (§ 19 EStG) .....	65
3.3.3	Abgrenzung gegenüber anderen Einkunftsarten .....	68
3.3.3.1	Notwendigkeit der Einkunftsartenabgrenzung.....	68
3.3.3.2	Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 13 EStG).....	69
3.3.3.3	Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG) .....	71
3.3.3.4	Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 18 EStG) .....	72
3.3.3.5	Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG).....	75
3.3.3.6	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG).....	78
3.3.3.7	Sonstige Einkünfte (§ 22 EStG) .....	80
3.3.3.8	Zusammenfassung der Einkünfteabgrenzung .....	81
3.3.4	Eigenständige Definition des Arbeitslohnbegriffs.....	84
3.3.4.1	Durch individuelles Dienstverhältnis veranlasste Einnahme ....	84
3.3.4.2	Zufluss (§ 11 EStG) als konstitutives Merkmal der Verwirklichung der Einnahme von Arbeitslohn.....	88
3.3.4.3	Abgrenzung zwischen Arbeitslohn und Leistung im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse.....	90
3.3.5	Lohnzahlung durch Dritte (§ 38 Abs. 1 Satz 3 EStG) .....	94
3.3.5.1	Unechte Drittlohnzahlung.....	94

3.3.5.2	Echte Drittlohnzahlung.....	94
3.3.6	Nettoprinzip zur Bestimmung der steuerpflichtigen Einkünfte....	99
3.3.6.1	Nettoprinzip als Folge aus Gleichbehandlungsgebot und Leistungsfähigkeitsprinzip nach Art. 3 GG.....	99
3.3.6.2	Subjektives Nettoprinzip .....	100
3.3.6.3	Objektives Nettoprinzip.....	101
3.3.7	Ausnahmen von der Annahme steuerpflichtigen Arbeitslohns ..	104
3.3.7.1	Durchlaufende Gelder und Auslagenersatz (§ 3 Nr. 50 EStG).....	104
3.3.7.2	Generelles zu gesetzlichen Steuerbefreiungen.....	106
3.3.7.3	Werbungskostenerstattungen.....	107
3.3.7.3.1	Charakter der Werbungskostenerstattungsnormen.....	107
3.3.7.3.2	Werbungskostenerstattungsnormen im Einzelnen .....	109
3.3.7.3.2.1	Berufsbedingte Mobilitätskosten (Reise- und Umzugskosten sowie Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung) (§ 3 Nr. 13 und 16 EStG).....	109
3.3.7.3.2.2	Werkzeuge und Berufskleidung (§ 3 Nr. 30 und 31 EStG).....	113
3.3.7.4	Ausnahmen mit Lenkungszweck.....	115
3.3.7.4.1	Kinderbetreuungsleistungen (§ 3 Nr. 33 EStG) .....	115
3.3.7.4.2	Beratungs-, Vermittlungs- und kurzzeitige Betreuungsleistungen (§ 3 Nr. 34a EStG).....	119
3.3.7.4.3	Gesundheitsvorsorge (§ 3 Nr. 34 EStG).....	120
3.3.7.4.4	Mitarbeiterkapitalbeteiligung (§ 3 Nr. 39 EStG).....	121
3.3.7.4.5	Absicherungs- und Zukunftssicherungsleistungen (§ 3 Nr. 56, 62, 63 und 66 EStG) .....	122
3.3.7.4.6	Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit (§ 3b EStG).....	123
3.3.7.5	Sonstige gesetzliche Befreiungen und Bestimmungsregelungen .....	125
3.3.7.5.1	Hintergrund und Blickwinkel der weiteren Regelungen...	125
3.3.7.5.2	Datenverarbeitungs- sowie Telekommunikationsgeräte und Software (§ 3 Nr. 45 EStG).....	126
3.3.7.5.3	Trinkgelder (§ 3 Nr. 51 EStG).....	128

3.3.7.5.4	Sachprämien in Kundenbindungsprogrammen (§ 3 Nr. 38 EStG) .....	130
3.3.7.5.5	Sachbezugsfreigrenze (§ 8 Abs. 2 Satz 11 EStG) .....	131
3.3.7.5.6	Rabattfreibetrag (§ 8 Abs. 3 EStG) .....	133
3.3.8	Sonderfall Aus- und Fortbildungsaufwendungen .....	135
3.3.9	Zwischenfazit – kritische Würdigung der Umgrenzung einbehaltungspflichtiger Zuflüsse .....	139
3.4	Anknüpfung, Organisationsaspekte und Absicherung des Lohnsteuerabzugs.....	141
3.4.1	Lohnsteuerlicher Arbeitgeber.....	141
3.4.1.1	Generelles zum Arbeitgeberbegriff im Lohnsteuerrecht.....	141
3.4.1.2	Inländischer Arbeitgeber (§ 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) .....	142
3.4.1.2.1	Anknüpfungspunkt für Lohnsteuerabzug .....	142
3.4.1.2.2	Privat bedingte Anknüpfungspunkte natürlicher Personen .....	143
3.4.1.2.2.1	Wohnsitz (§ 8 AO).....	143
3.4.1.2.2.2	Gewöhnlicher Aufenthalt (§ 9 AO) .....	144
3.4.1.2.3	Auf Wirtschaftstätigkeit bezogene Anknüpfungspunkte ..	145
3.4.1.2.3.1	Geschäftsleitung (§ 10 AO).....	145
3.4.1.2.3.2	Sitz (§ 11 AO).....	147
3.4.1.2.4	Anknüpfungspunkte ausländischer Einheiten .....	148
3.4.1.2.4.1	Anknüpfungspunkte lediglich zur Einbindung in deutschen Pflichtenkreis .....	148
3.4.1.2.4.2	Betriebstätte (§ 12 AO).....	149
3.4.1.2.4.3	Ständiger Vertreter (§ 13 AO) .....	151
3.4.1.2.4.4	Lohnsteuerliche Pflichten nur bei Zuordnung .....	155
3.4.1.3	Ausländischer Verleiher (§ 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG) .....	157
3.4.1.4	Inländischer Arbeitgeber in den Fällen der Arbeitnehmerentsendung (§ 38 Abs. 1 Satz 2 EStG).....	160
3.4.1.5	Übersicht zum lohnsteuerrechtlichen Arbeitgeber .....	162
3.4.2	Lohnsteuerpauschalierungen.....	164
3.4.2.1	Einordnung der Pauschalierungstatbestände .....	164
3.4.2.2	Allgemeine Folgen und Wesen bzw. Charakter der Pauschalierung (§ 40 Abs. 3 EStG).....	165

3.4.2.3	Pauschalierung der Lohnsteuer in besonderen Fällen (§ 40 EStG).....	166
3.4.2.3.1	Pauschalierung mit individuell zu ermittelndem Steuersatz (§ 40 Abs. 1 EStG).....	166
3.4.2.3.2	Pauschalierungstatbestände mit festen Steuersätzen (§ 40 Abs. 2 EStG) .....	167
3.4.2.4	Pauschalierung für Teilzeitbeschäftigte und geringfügig Beschäftigte (§ 40a EStG) .....	169
3.4.2.5	Pauschalierung bestimmter Zukunftssicherungsleistungen (§ 40b EStG) .....	170
3.4.2.6	Pauschalierung bei Sachprämien zur Kundenbindung (§ 37a EStG) .....	172
3.4.2.7	Pauschalierung bei Sachzuwendungen (§ 37b EStG) .....	174
3.4.2.8	Übersicht zu Pauschalierungstatbeständen des Lohnsteuerrechts.....	177
3.4.3	Lohnsteuer-Anrufungsauskunft (§ 42e EStG) .....	179
3.4.3.1	Zweck, Antragsberechtigte und Rechtscharakter .....	179
3.4.3.2	Reichweite, Bindungswirkung und inhaltliche Überprüfbarkeit.....	180
3.4.4	Lohnsteuer-Außenprüfung (§ 42f EStG) .....	182
3.4.4.1	Zweck, Rechtsgrundlage, Inhalte und Durchführung .....	182
3.4.4.2	Verbindliche Zusage im Anschluss an Außenprüfung (§ 204 AO).....	184
3.4.5	Lohnsteuer-Nachschau (§ 42g EStG) .....	185
3.4.6	Arbeitgeberhaftung (§ 42d EStG) .....	188
3.4.6.1	Grundsätzliches zur Arbeitgeberhaftung .....	188
3.4.6.2	Verhältnis von Haftungsschuld und Einkommensteuer- schuld des Arbeitnehmers (Akzessorietät) .....	189
3.4.6.3	Abgrenzung zur Nachforderung gegenüber dem Arbeitnehmer .....	191
3.4.6.4	Systematik der Arbeitgeberhaftung.....	191
3.4.6.4.1	Diskussion einer Verschuldenshaftung .....	191
3.4.6.4.2	Inanspruchnahme durch Ermessensentscheidung der Finanzbehörde .....	193
3.4.6.4.2.1	Entschließungsermessen .....	193



3.4.6.4.2.2	Auswahlermessen .....	194
3.4.6.5	Arbeitgeberhaftung bei Arbeitnehmerüberlassung .....	196
3.4.7	Zwischenfazit – kritische Würdigung zu Anknüpfung, Organisationsaspekten und Absicherung des Lohnsteuerabzugs .....	198
<b>4</b>	<b>Internationaler Kontext .....</b>	<b>202</b>
4.1	Übersicht zu Aufbau und Schwerpunkten des Hauptabschnitts 4 .....	202
4.2	Unbeschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 3 EStG) ...	203
4.3	Beschränkte Steuerpflicht bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 1 Abs. 4 i. V. m. § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG).....	206
4.3.1	Grundfall Ausübung (Buchst. a)).....	206
4.3.2	Subsidiärer Tatbestand Verwertung (Buchst. a)).....	207
4.3.3	Sonderregelung für internationalen Luftverkehr (Buchst. e)).....	208
4.3.4	Sonstige Tatbestände (Buchst. b) bis d)) .....	209
4.4	Behandlung des Arbeitslohns bei grenzüberschreitendem Arbeitnehmereinsatz .....	212
4.4.1	Unilaterale Methoden des deutschen Steuerrechts zur Vermeidung von Doppelbesteuerung.....	212
4.4.1.1	Anwendung bei Nichtbestehen eines Doppelbesteuerungsabkommens – Ausländische Einkünfte (§ 34d EStG).....	212
4.4.1.2	Anrechnungsmethode (§ 34c Abs. 1 EStG) .....	214
4.4.1.3	Abzugsmethode (§ 34c Abs. 3 EStG).....	215
4.4.1.4	Sonderfälle Erlass und Pauschalierung (Ermächtigung nach § 34c Abs. 5 EStG) .....	216
4.4.2	Recht der Doppelbesteuerungsabkommen.....	218
4.4.2.1	Abkommensanwendung allein bei DBA-Sachverhalten.....	218
4.4.2.2	Zuweisung des Besteuerungsrechts nach der Systematik des Art. 15 OECD-MA .....	220
4.4.2.2.1	Art. 15 Abs. 1 OECD-MA – Arbeits- bzw. Tätigkeitsortprinzip .....	220
4.4.2.2.2	Art. 15 Abs. 2 OECD-MA – 183-Tage-Regelung.....	221
4.4.2.2.2.1	Möglicher Rückfall des Besteuerungsrechts bei kurzfristigen Entsendungen .....	221
4.4.2.2.2.2	Bestimmung der Aufenthaltstage (Buchst. a)) .....	223

4.4.2.2.2.3	Kostentragung durch Arbeitgeber (Buchst. b)) .....	225
4.4.2.2.2.3.1	Arbeitgeberbegriff im DBA-Recht .....	225
4.4.2.2.2.3.2	Arbeitgeber bei internationalem Arbeitnehmerverleih .....	228
4.4.2.2.2.4	Kostentragung durch Betriebstätte (Buchst. c)) .....	229
4.4.2.2.3	Art. 15 Abs. 3 OECD-MA – Sonderregelung für See- und Luftfahrt .....	231
4.4.2.3	Spezialfall Grenzängerregelungen.....	233
4.4.2.4	Berücksichtigung der Doppelbesteuerungsproblematik durch Ansässigkeitsstaat.....	235
4.4.2.5	Deutsche Verwaltungsregelungen betreffend Zuordnung und Aufteilung des Arbeitslohns .....	236
4.4.2.6	Freistellungsmittelung im elektronischen Verfahren .....	237
4.5	Zwischenfazit – kritische Würdigung der Lohnsteuer im internationalen Kontext.....	239
<b>5</b>	<b>Deutsches Lohnsteuersystem in der Unternehmenspraxis.....</b>	<b>241</b>
5.1	Unternehmensbefragung zur praktischen Analyse der Situation de lege lata .....	241
5.2	Methodologische Einordnung des Experteninterviews und methodische Reflexion der Untersuchung .....	242
5.3	Aufbau und Begründung der konkreten methodischen Vorgehensweise in der Vorbereitungsphase.....	246
5.4	Auswahl der Unternehmen sowie der individuellen Gesprächspartner.....	252
5.5	Methodisches Vorgehen bei Durchführung, Dokumentation, Aufbereitung und Darstellung der Ergebnisse.....	254
5.6	Befragungsinhalte und Ergebnisse.....	257
5.6.1	Lohnsteuerliche Organisation in den Besprechungsunternehmen / Gesprächspartner .....	257
5.6.2	Umgrenzung des Arbeitnehmer- und des Lohnbegriffs sowie Erfassung und Einordnung von Zuwendungen .....	262
5.6.2.1	Bestimmung der Arbeitnehmereigenschaft und Einkunftsartenabgrenzung .....	262

5.6.2.2	Bestimmung des Zuflusszeitpunkts von Leistungen .....	264
5.6.2.3	Leistungen im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse .....	265
5.6.2.4	Leistungen durch Dritte .....	265
5.6.2.5	Werbungskostenerstattungen.....	267
5.6.2.6	Konstitutive Steuerbefreiungen .....	269
5.6.2.7	Aus- und Fortbildungs- sowie Absicherungs- und Zukunftssicherungsleistungen .....	273
5.6.2.8	Kompetenzverteilung zwischen Steuer- und Personalabteilung.....	273
5.6.3	Arbeitgeberanknüpfung.....	275
5.6.4	Pauschalierungen.....	277
5.6.4.1	Pauschalierungen als entscheidungstheoretisches Untersuchungsfeld .....	277
5.6.4.2	Lohnsteuerpauschalierung mit individuellem Steuersatz.....	277
5.6.4.3	Lohnsteuerpauschalierungen mit festen Steuersätzen.....	278
5.6.4.4	Spezielle Einkommensteuerpauschalierungen .....	280
5.6.4.5	Umgang mit Pauschalierungsfolgen.....	283
5.6.5	Absicherung, Prüfung und Kontrolle des Lohnsteuerabzugs .....	283
5.6.5.1	Bezug zu deskriptiver Ausarbeitung und Gesetzesnormen.....	283
5.6.5.2	Lohnsteuer-Anrufungsauskunft (§ 42e EStG).....	284
5.6.5.3	Lohnsteuer-Außenprüfung (§ 42f EStG).....	285
5.6.5.4	Lohnsteuer-Nachschau (§ 42g EStG).....	287
5.6.5.5	Arbeitgeberhaftung (§ 42d EStG) .....	288
5.6.6	Internationaler Kontext .....	289
5.6.6.1	Umfang von Entsendungsaktivitäten und deren individuelle Bearbeitung durch den oder die Experten .....	289
5.6.6.2	Aspekte der steuerlichen Entsendungsorganisation und -betreuung .....	290
5.6.6.3	Ansässigkeit und nationale Steuerpflicht als Planungsoptionen.....	292
5.6.6.4	Entsendungen in Nicht-DBA-Länder .....	293
5.6.6.5	Zeitliche Entsendungsplanung und Aspekte der Ertragsteuer.....	294

5.6.6.6	Anwendung von sowie Erfahrungen zu Grenzgängerregelungen der deutschen DBA .....	295
5.6.6.7	Freistellung im Lohnsteuerverfahren und deren Organisation.....	296
5.6.7	Offene individuelle Einschätzungen der Gesprächspartner zum deutschen Lohnsteuersystem und zum erlebten Forschungsvorgehen.....	296
5.6.7.1	Möglichkeit für ein abschließendes Resümee der Experten ...	296
5.6.7.2	Individuell „drängendste Lohnsteuerprobleme“ aus Expertensicht .....	296
5.6.7.3	Belastung der Arbeitgeber durch Verpflichtung zum Lohnsteuereinbehalt und Forderung nach einer staatlichen Kostenerstattung .....	298
5.6.7.4	Anpassungs- und Veränderungsanliegen der Experten.....	300
5.6.7.5	Stellungnahme zum gewählten Forschungsvorgehen und persönliche Bewertung durch die Experten.....	302
5.6.8	(Informeller) Abschluss der einzelnen Forschungsinterviews....	303
<b>6</b>	<b>Würdigung der Untersuchungsergebnisse nach den Prämissen der präskriptiven Entscheidungstheorie .....</b>	<b>304</b>
6.1	Wessen Parteimaximen wird die derzeitige Behandlung der Untersuchungsgegenstände vornehmlich gerecht? .....	304
6.1.1	Abgleich mit anfänglich explizierten Interessenlagen .....	304
6.1.2	Steuersystematische, wissenschaftliche und (insbesondere verfassungs-)rechtliche Betrachtung.....	304
6.1.3	Fiskus und Finanzverwaltung .....	308
6.1.4	Arbeitgeber.....	309
6.1.5	Arbeitnehmer.....	312
6.2	Allgemeine Ansatzpunkte de lege ferenda unter Berücksichtigung der Analyseergebnisse .....	313
<b>7</b>	<b>Gesamtfazit / Schlussbetrachtung .....</b>	<b>320</b>
	Anhang .....	XXVI
	Literatur- und Quellenverzeichnis.....	XXVIII
	Stand der Arbeit.....	CV

## Abkürzungsverzeichnis

a. A. / A. A.	andere Ansicht / andere Auffassung / Andere Ansicht / Andere Auffassung
a. a. O. / A. a. O.	am angegebenen Ort / Am angegebenen Ort
Abs.	Absatz
a. E.	am Ende
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
a. F.	alte Fassung
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
AmtshilfeRLUmsG	Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz
Anh.	Anhang
Anm.	Anmerkung
Anm. d. V.	Anmerkung des Verfassers
AO	Abgabenordnung
AOA	Authorised OECD Approach
ArbGG	Arbeitsgerichtsgesetz
Art.	Artikel
AStG	Außensteuergesetz
Aufl.	Auflage
AÜG	Arbeitnehmerüberlassungsgesetz
BAG	Bundesarbeitsgericht
bAV	betriebliche Altersvorsorge
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BBK	Buchführung, Bilanzierung, Kostenrechnung (Zeitschrift)
Bd.	Band
Bearb.	Bearbeiter / Bearbeiterin
BeckRS	Beck-Rechtsprechung (Rechtsprechungsverzeichnis)
BeitrRLUmsG	Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz

BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (Zeitschrift)
BFH/NV	Sammlung nicht amtlich veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (Zeitschrift)
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (Zeitschrift)
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BR	Bundesrat
BR-Drs.	Bundesrats-Drucksache
bspw.	beispielsweise
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT	Bundestag
BT-Drs.	Bundestags-Drucksache
Buchst.	Buchstabe
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts (Sammelband)
bzw.	beziehungsweise
c. p. / C. p.	ceteris paribus / Ceteris paribus (von lat. „wobei die übrigen Dinge gleich bleiben“) / unter sonst gleichen Bedingungen
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DIN	Deutsche Industrie-Norm
DM	Deutsche Mark
Drs.	Drucksache

DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e.V. / zugleich Abkürzung für die Veröffentlichungen (insbesondere Jahrestagungsbände) dieser Gesellschaft
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStRE	Deutsches Steuerrecht Entscheidungsdienst (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift)
d. V.	des Verfassers
EDV	Elektronische Datenverarbeitung
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
EG	Europäische Gemeinschaft
EL	Ergänzungslieferung
ELStAM	Elektronische Lohnsteuerabzugsmerkmale
ELSTER	elektronische Steuererklärung
ESt	Einkommensteuer
EStB	Der Ertrag-Steuer-Berater (Zeitschrift)
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
ET	European Taxation (Zeitschrift)
et al.	und andere / und anderer (von lat. „et alii“, „et aliae“, „et alius“ oder „et. alia“)
etc.	et cetera (von lat. „und die Übrigen“)
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
e. V.	eingetragener Verein i. S. der §§ 55 ff. BGB
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
f.	folgende (Instanz im Sinne von Seite, Spalte, Anm., Rdnr., Rn., Rz., Tz.)
ff.	fortfolgende (Instanzen im Sinne von Seiten, Spalten, Anm., Rdnr., Rn., Rz., Tz.)
FDP	Freie Demokratische Partei

FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
Fn.	Fußnote / Fußnoten
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
FS	Festschrift
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts bzw. BGB-Gesellschaft i. S. der §§ 705 ff. BGB
gem.	gemäß
GenG	Genossenschaftsgesetz
GewO	Gewerbeordnung
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
gl. A. / Gl. A.	gleiche Ansicht / gleiche Auffassung / Gleiche Ansicht / Gleiche Auffassung
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GmbHRR	GmbHRRundschau (Zeitschrift)
GrS	Großer Senat
GS	Gedächtnisschrift
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)
Hg.	Herausgeber
HGB	Handelsgesetzbuch
h. L. / H. L.	herrschende Lehre / Herrschende Lehre
h. M. / H. M.	herrschende Meinung / Herrschende Meinung
HS	Halbsatz
IDEA	Prüfsoftware (von englisch "Interactive Data Extraction and Analysis")
i. d. F. / I. d. F.	in der Fassung / In der Fassung



i. d. R. / I. d. R.	in der Regel / In der Regel
i. H. v. / I. H. v.	in Höhe von / In Höhe von
Inc.	Zusatz hinter dem Namen eines ausländischen Unternehmens der Kapitalgesellschaftsform der Corporation (von englisch "Incorporated")
INF	Die Information über Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
IP	Internet Protokoll (von englisch "Internet Protocol")
i. S. / I. S.	im Sinne / Im Sinne
ISR	Internationale Steuer-Rundschau (Zeitschrift)
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
IT	Informationstechnik
i. V. m. / I. V. m.	in Verbindung mit / In Verbindung mit
Jg.	Jahrgang
JStG	Jahressteuergesetz
JZ	JuristenZeitung (Zeitschrift)
Kap.	Kapitel
Kfz	Kraftfahrzeug
KG	Kommanditgesellschaft i. S. der §§ 161 ff. HGB
KiSt	Kirchensteuer
km / Km	Kilometer
KÖSDI	Kölner Steuerdialog (Zeitschrift)
KPMG	Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft (Firma abgeleitet von den Nachnamen „Klynveld, Peat, Marwick, Goerdeler“; Personen waren ihrerseits Gründer oder Vorsitzende der Ursprungsgesellschaften)
KSR direkt	Kommentiertes Steuerrecht » direkt (Zeitschrift)
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KZfSS	Kölner Zeitschrift für Soziologie und Sozialpsychologie (Zeitschrift)

lat.	lateinisch
LMU	Ludwig-Maximilians-Universität (München)
LS	Leitsatz
LSt	Lohnsteuer
LStÄR	Lohnsteuer-Änderungsrichtlinien
LStDV	Lohnsteuer-Durchführungsverordnung
LStH	Lohnsteuer-Hinweise
LStR	Lohnsteuer-Richtlinien
MA	Musterabkommen
m. a. W. / M. a. W.	mit anderen Worten / Mit anderen Worten
m. E. / M. E.	meines Erachtens / Meines Erachtens
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
Nds.	Niedersachsen
N.F.	Neue Folge (bei Zeitschriften)
n. F.	neue Fassung
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
Nr.	Nummer
Nrn.	Nummern
nrkr.	nicht rechtskräftig
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe (Zeitschrift)
NZA	Neue Zeitschrift für Arbeitsrecht (Zeitschrift)
OECD	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (von englisch "Organisation for Economic Co-operation and Development")
OECD-MA	OECD-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen
OFD	Oberfinanzdirektion
oHG	Offene Handelsgesellschaft i. S. der §§ 105 ff. HGB

o. V. / O. V.	ohne Verfasserangabe / Ohne Verfasserangabe
ÖZP	Österreichische Zeitschrift für Politikwissenschaft (Zeitschrift)
PC	Einzelplatzrechner / Mikrocomputer (von englisch "Personal Computer")
PIStB	Praxis Internationale Steuerberatung (Zeitschrift)
Pkw	Personenkraftwagen
RdA	Recht der Arbeit (Zeitschrift)
Rdnr.	Randnummer
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofs (Sammelband)
RGBL.	Reichsgesetzblatt
RIW	Recht der Internationalen Wirtschaft (Zeitschrift)
rkr.	rechtskräftig
Rn.	Randnummer
Rs.	Rechtssache
RStBl.	Reichssteuerblatt
RT	Reichstag
RT-Drs.	Reichstags-Drucksache
Rz.	Randziffer
S.	Seite / Seiten
SGB	Sozialgesetzbuch
SGB IV	Sozialgesetzbuch Viertes Buch (IV) – Gemeinsame Vorschriften für die Sozialversicherung
SGB V	Sozialgesetzbuch Fünftes Buch (V) – Gesetzliche Krankenversicherung
SGB VI	Sozialgesetzbuch Sechstes Buch (VI) – Gesetzliche Rentenversicherung
sic!	sīc (von lat. „so“ bzw. „wirklich so“)

SIM	Teilnehmer-Identitätsmodul (von englisch "subscriber identity module")
s. o. / S. o.	siehe oben / Siehe oben
sog. / Sog.	so genannt(e) / So genannt(e)
SolZ	Solidaritätszuschlag
Sp.	Spalte / Spalten
SPD	Sozialdemokratische Partei Deutschlands
StandOG	Standortsicherungsgesetz
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StÄndG	Steueränderungsgesetz
StB	Der Steuerberater (Zeitschrift)
StBereinG	Steuerbereinigungsgesetz
Stbg	Die Steuerberatung (Zeitschrift)
StbJb	Steuerberater-Jahrbuch
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung (Zeitschrift)
SteuK	Steuerrecht kurzgefaßt (Zeitschrift)
StRefG	Steuerreformgesetz
StuB	Steuern und Bilanzen (Zeitschrift)
StuW	Steuern und Wirtschaft (Zeitschrift)
StW	Die Steuer-Warte (Zeitschrift)
SvEV	Sozialversicherungsentgeltverordnung
TVG	Tarifvertragsgesetz
Tz.	Textziffer
u. a. / U. a.	unter anderem / Unter anderem
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung (Zeitschrift)
UrhG	Urheberrechtsgesetz
us / USA	Vereinigte Staaten (von Amerika) (von englisch "United States (of America)")
UStG	Umsatzsteuergesetz

v.	vom
VAG	Versicherungsaufsichtsgesetz
VermBG	Vermögensbildungsgesetz
Vfg.	Verfügung
vGA	verdeckte Gewinnausschüttung i. S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG
vgl. / Vgl.	vergleiche / Vergleiche
VoIP	Internet-Telefonie (von englisch "Voice over IP")
VwGH	Verwaltungsgerichtshof (Österreich)
WiSt	Wirtschaftswissenschaftliches Studium (Zeitschrift)
WPg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
z. B. / Z. B.	zum Beispiel / Zum Beispiel
ZfB	Zeitschrift für Betriebswirtschaft / Journal of Business Economics (Zeitschrift)
zit.	zitiert
ZfhF	Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung (Zeitschrift)
zugl. / Zugl.	zugleich / Zugleich

## Abbildungsverzeichnis

<b>Abbildung 1:</b> Gang der Untersuchung.....	13
<b>Abbildung 2:</b> Wesensmerkmale quantitativer und qualitativer Prozesse der empirischen Sozialforschung.....	27
<b>Abbildung 3:</b> Zusammenhänge, Berührungspunkte sowie Abgrenzung des Untersuchungsgegenstands und der gewählten Methoden.....	28
<b>Abbildung 4:</b> Einordnung von Rahmenkonzept und Untersuchungsdesign in die betriebswirtschaftliche Steuerforschung.....	31
<b>Abbildung 5:</b> Untersuchung als entscheidungstheoretisches Programm.....	36
<b>Abbildung 6:</b> Entscheidungsprozess und Zielsysteme in der präskriptiven Entscheidungstheorie.....	39
<b>Abbildung 7:</b> Kerninhalte und Ziele der präskriptiven und der deskriptiven Entscheidungslehre.....	41
<b>Abbildung 8:</b> Forschungsschwerpunkte der Entscheidungstheorie.....	44
<b>Abbildung 9:</b> Koalitionäre der Lohnsteuer.....	46
<b>Abbildung 10:</b> Übersicht der Ziele und ihrer Verbindungen untereinander.....	55
<b>Abbildung 11:</b> Übersicht zu Themenschwerpunkten des Hauptabschnitts 3 („Nationaler Kontext – Grundbegriffe“). .....	56
<b>Abbildung 12:</b> Begriffe und Aufbau des § 1 LStDV.....	62
<b>Abbildung 13:</b> Schritte von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zum einbehaltungspflichtigen Arbeitslohn.....	65
<b>Abbildung 14:</b> Schwerpunkte der Einkunftsartenabgrenzung (Gewinneinkünfte).....	82
<b>Abbildung 15:</b> Schwerpunkte der Einkunftsartenabgrenzung (Überschusseinkünfte).....	83
<b>Abbildung 16:</b> Drittlohnzahlung (Bestimmung, Abgrenzung und Lohnsteuereinbehalt).....	98
<b>Abbildung 17:</b> Subjektives und objektives Nettoprinzip sowie jeweilige Berücksichtigung im Lohnsteuersystem.....	104
<b>Abbildung 18:</b> Auslegung des lohnsteuerrechtlichen Zusätzlichkeitserfordernisses.....	118
<b>Abbildung 19:</b> Übersicht zur lohnsteuerrechtlichen Arbeitgeber-Anknüpfung.....	163

<b>Abbildung 20:</b> Übersicht zu den Pauschalierungstatbeständen des deutschen Lohnsteuerrechts. ....	178
<b>Abbildung 21:</b> Inhalte der Lohnsteuer-Außenprüfung nach § 42f EStG. ....	183
<b>Abbildung 22:</b> Aufbau der Regelung zur Lohnsteuer-Nachschau nach § 42g EStG.....	186
<b>Abbildung 23:</b> Struktur der Ermessensentscheidung bei der Lohnsteuerhaftung.....	196
<b>Abbildung 24:</b> Übersicht zu Themenschwerpunkten des Hauptabschnitts 4 („Internationaler Kontext“). ....	203
<b>Abbildung 25:</b> Primär maßgebliche Regelungen zur deutschen Einkommensteuerpflicht in Arbeitnehmerfällen in der privaten Wirtschaft. ...	204
<b>Abbildung 26:</b> Struktur des Art. 15 OECD-MA.....	220
<b>Abbildung 27:</b> Schritte der qualitativ-empirischen Untersuchung.....	248
<b>Abbildung 28:</b> Allgemeines Organisationsschema zur Bearbeitung lohnsteuerrechtlicher Fragen in Unternehmen. ....	260
<b>Abbildung 29:</b> Kompetenzverteilung zwischen Steuer- und Personalabteilung in lohnsteuerrechtlichen Vergütungsfragen. ....	274
<b>Abbildung 30:</b> Ansatzpunkte de lege ferenda im deutschen Lohnsteuersystem. ....	318

## Darstellungsmethodik, Zitierweise und Quellenbezüge

*Zitate* und interne sowie externe *Verweise* und Bezüge sind durch Fußnoten kenntlich gemacht. Interne Verweise auf andere Abschnitte und Ausführungen der Arbeit beginnen mit einem einleitenden „Siehe“ respektive „siehe“.

Die vertikale Position von *Anführungszeichen* richtet sich nach den Vorgaben der Sprache des jeweils durch sie eingeschlossenen Wortes bzw. Textes; es finden sich daher nach oben gesetzte Anführungszeichen vor im Englischen wiedergegebenen Zitaten und entsprechend abgefassten Passagen.

Abgewichen wird von diesem Vorgehen nur, sofern innerhalb eines direkten Zitats vom Autoren bzw. den Autoren ein anderer Stil gewählt wurde; siehe hierzu nachfolgend, insbesondere die Ausführungen zur „Wiedergabe von [...] direkten Zitaten [...] innerhalb eines direkten Zitats“.

*Direkte Zitate*: Die durch doppelte Anführungszeichen gekennzeichneten direkt aus einer fremden Quelle übernommenen Textteile und Passagen sind gänzlich unverändert nachgebildet. Sie werden mithin in ihrer jeweiligen Originalabfassung und ursprünglichen Schreibweise unter Rückgriff auf konkret verwendete Groß- und Kleinschreibung inklusive etwaiger Fehler und Inkonsistenzen der urschriftlichen Version wiedergegeben. Eine Anpassung an die aktuelle Rechtschreibung oder den Gesamtstil der Arbeit erfolgt nicht. Der Verzicht auf die entsprechende Wiedergabe einer *Hervorhebung* (betrifft Verdeutlichungen z. B. durch Kursiv- respektive Fettdruck, Unterstreichungen oder gesperrten Text) ist ebenso wie die Übernahme einer *Hervorhebung* oder eine eigene Anpassung des Schriftbildes durch einen im jeweiligen Fußnotenvermerk in eckige Klammern gesetzten Hinweis gekennzeichnet. Die *Wiedergabe von* weiteren *direkten Zitaten* oder in (doppelte oder auch einfache) Anführungszeichen gesetzten Worten und Textteilen *innerhalb eines direkten Zitats* selbst ist durch Satz in einfache Anführungsstriche kenntlich gemacht.

*Auslassungen* einzelner Zeichen, Buchstaben, Wortteile oder ganzer Wörter sind bei einem Umfang von bis zu zwei Wörtern bzw. eigenständigen Elementen im zitierten Text durch eckige Klammern mit zwei Punkten gekennzeichnet: „, [...] “. *Auslassungen* von drei oder mehr zusammenhängenden Wörtern bzw. eigenständigen Elementen sind im zitierten Text durch eckige Klammern mit drei Punkten gekennzeichnet: „, [...] “. *Ergänzte Buchstaben, Wortteile oder Wörter* sind im zitierten Text in eckige Klammern gesetzt. Ist der Charakter der Ergänzung erläuternder oder interpretierender Natur, so wird die Hinzufügung um den Hinweis „Anm. d. V.“ ergänzt.



Sofern insbesondere zu Beginn eines direkt zitierten Textabschnitts ein einzelner Buchstabe in eckige Klammern gesetzt ist, wurde an der entsprechenden Stelle im Vergleich zum Originaltext zwischen Groß- und Kleinschreibung gewechselt.

*Indirekte Zitate:* Sinngemäße Verweise und Quellenbezüge sind durch ein einleitendes „Vgl.“ respektive „vgl.“ im jeweiligen Fußnotenvermerk gekennzeichnet.

Geht der inhaltliche Bezug des indirekten Zitats über den Charakter eines einfachen Verweises hinaus (z. B. Angabe zusätzlicher Informationen oder Hinweis auf Ablehnung bzw. Zustimmung zu einer im Haupttext dargestellten Ansicht), so ist dies im Fußnotentext entsprechend erläutert. Auf das einleitende „Vgl.“ respektive „vgl.“ wird in derartigen Fällen teilweise verzichtet, wenn aus dem jeweiligen Fußnotenvermerk inhaltlich klar ersichtlich ist, dass auf eine externe Quelle sinngemäß Bezug genommen wird.

*Gesetzestexte:* Verweise auf Gesetzestexte beziehen sich – sofern nicht ausdrücklich im Haupttext oder einem Fußnotenvermerk anders kenntlich gemacht – auf die zum Zeitpunkt des Bearbeitungsstandes der Arbeit jeweils aktuell gültige und in Kraft gesetzte Fassung; das maßgebliche Datum ist am Ende der Abhandlung unter der Überschrift „Stand der Arbeit“ genannt (siehe Seite CV).

Gesetzestexte sind aus diesem Grund i. d. R. nicht im Verzeichnis der „Amtlichen Quellen“ aufgeführt; Abweichendes gilt lediglich für einige näher erläuterungsbedürftige Quellenbezüge ebenso wie für Zustimmungsgesetze zu Doppelbesteuerungsabkommen und deren Protokollen sowie für einzelne Artikelgesetze, auf welche in der Arbeit Bezug genommen wird.

Sofern im Fall nicht ins Quellenverzeichnis aufgenommener Gesetze auf alte Fassungen oder abgeänderte bzw. zwischenzeitlich aufgehobene Versionen verwiesen wird, ist dies am gegebenen Orte im Einzelnen entsprechend ersichtlich gemacht – teilweise unter Angabe weiterer Informationen zum jeweiligen Gesetzesstand.



# 1 Lohnsteuerrecht als Forschungsfeld der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre

## 1.1 Problemstellung

„Das Lohnsteuerrecht gilt als Inspektorenmaterie.“<sup>1</sup> Wer in den Steuerwissenschaften oder aber auch im praktisch wirtschaftsberatenden Sektor, den Steuer- respektive Finanzabteilungen von Unternehmen und Betrieben sowie teilweise sogar in der öffentlichen Finanzverwaltung zu dem im Zitat angesprochenen Bereich des deutschen Steuerrechts subjektive Eindrücke hinsichtlich der Wahrnehmung und Rezeption ebendieses Fachgebiets sammeln konnte, wird die vermutlich bewusst provokativ formulierte<sup>2</sup> und nunmehr bereits 30 Jahre alte Einschätzung von *Kruse* auch heute noch mit hoher Wahrscheinlichkeit teilen oder zumindest nachvollziehen können.

In Abgrenzung zu anderen Bereichen der „Rechtsmaterie Steuern“ scheinen sich lohnsteuer(recht)liche<sup>3</sup> Fragen nicht selten in Detailproblemen und vermeintlich alltäglichen Kleinig- oder gar Nichtigkeiten zu verlieren.<sup>4</sup> Identifikation und Würdigung im Einzelfall oftmals als geringfügig anzusehender geldwerter Vorteile, das Eingreifen der Arbeitgeberhaftung bei fehlerhaft durchgeführtem Lohnsteuerabzug, die Frage nach der Anknüpfung von Arbeitgeberpflichten bei grenzüberschreitender Mitarbeitertätigkeit – dies alles sind Beispiele für lohnsteuerliche Problemstellungen, deren wirtschaftliche Bedeutung und damit auch unternehmerische Brisanz auf den einzelnen Arbeitnehmer heruntergebrochen zunächst meist wenig oder zumindest nicht sonderlich erheblich erscheinen mag. Dennoch wird die Lohnsteuer heutzutage in Betrieben oftmals als kaufmännisch relevant wahrgenommen, da sich durch ihre Breiten- bzw. Kumulationswirkung hohe und nicht selten in letzter Konsequenz vom Unternehmen zu tragende Haftungsbeträge ergeben können. In dieses Bild fügt sich auch der mehr als außerordentliche fiskalische Stellenwert der Lohnsteuer, trägt sie doch

---

<sup>1</sup> *Kruse*, in: Stolterfoht (Hg.), Grundfragen des Lohnsteuerrechts, 1986, S. 2.

<sup>2</sup> Ähnlich *Offerhaus*, in: Stolterfoht (Hg.), Grundfragen des Lohnsteuerrechts, 1986, S. 117, mit der Feststellung, dass das Lohnsteuerrecht „nicht immer für voll genommen“ wird.

<sup>3</sup> Vgl. zur oftmals vorzufindenden Begriffsunschärfe zwischen den Termini „lohnsteuerlich“ und „lohnsteuerrechtlich“ ebenso das Vorwort bei *Offerhaus*, in: Stolterfoht (Hg.), Grundfragen des Lohnsteuerrechts, 1986, S. 117, dort des Weiteren deutlich zum Umgang mit dem Lohnsteuerrecht: „Schon sprachlich wird manches Mal – vielleicht böserartigerweise – differenziert, indem man von einkommensteuerrechtlichen Vorschriften, aber von lohnsteuerlichen Bestimmungen spricht.“ [Hervorhebung des Wortteils „recht“ durch Fettdruck im Original nicht übernommen].

<sup>4</sup> Ähnlich auch *Hartz*, DStZ 1968, S. 315, dort entsprechend verdeutlichend: „Lohnsteuer-sachen sind oft ‚Bagatellsachen‘“, ebenso im Folgenden jedoch auch mit Ausführungen zur bereits in den 1960er Jahren hohen fiskalischen Bedeutung der Lohnsteuer.

– es scheint legitim, zu formulieren: „traditionell“ – seit Jahren teils nach, teils vor oder allgemein gesprochen stets neben der Umsatzsteuer als eine der wichtigsten einzelnen Einnahmequellen massiv und nachhaltig zur Finanzierung des deutschen Staatshaushalts bei.<sup>5</sup>

Ungeachtet dieser ihre mannigfaltige Bedeutsamkeit unterstreichenden Punkte ist die Lohnsteuer dennoch relativ selten oder nur in einem Maß, das durchaus als verhalten gekennzeichnet werden kann, Gegenstand wissenschaftlicher Betrachtung.<sup>6</sup> Bereits in der steuerlichen Rechtswissenschaft findet eine Hinwendung zu diesem Bereich – gelinde formuliert – zumindest nicht proportional entlang seiner ökonomischen Bedeutsamkeit statt, was jedoch insoweit nicht verwundert, als dass wirtschaftliche Relevanz und Quantität von Fällen auch berechtigterweise nicht als geeigneter Maßstab juristischen Forschungs- und Besprechungsbedarfs angesehen werden kann.<sup>7</sup> Als überraschender könnte man vor dem Hintergrund der zuvor bereits kurz dargestellten kaufmännischen Tragweite des Lohnsteuerrechts jedoch werten, dass sich auch die betriebswirtschaftliche Steuerlehre dem fraglichen Sektor nur verhältnismäßig selten oder ggf. gar in noch geringerem Maße als die Rechtswissenschaft zuwendet; es gilt dies ungeachtet der jeweils möglichen Forschungsmethoden sowohl für normative als auch für empirische und modelltheoretische Betrachtungen. Dieser Befund erstaunt dabei umso mehr, als der Lohnsteuer oftmals die Wirkung einer auf dem unternehmerischen Produktionsfaktor „Arbeit“ lastenden Steuer zukommt – obwohl dies, wie in der vorliegenden Arbeit ersichtlich werden wird, nicht ihrer rechtlichen und steuersystematischen Einordnung entspricht.<sup>8</sup>

---

<sup>5</sup> Vgl. Statistisches Jahrbuch 2015, S. 267. Vgl. zu früheren Werten z. B. auch bereits *Offerhaus*, BB 1982, S. 1061, mit Verweis auf den Vorgenannten *Söffing*, DStZ 1982, S. 399, ferner *Lang*, in: *Stolterfoht* (Hg.), Grundfragen des Lohnsteuerrechts, S. 17 – wiederum mit Verweis auf die vorgenannten Beiträge von *Offerhaus* und *Söffing* – sowie zudem *Kruse*, in: *Stolterfoht* (Hg.), Grundfragen des Lohnsteuerrechts, S. 1, dort zum Verhältnis der Lohnsteuer zur veranlagten Einkommensteuer. Eine Sammlung aufschlussreicher statistischer Daten mit Fokus auf Fragen der Lohnsteuer sowie der Arbeitnehmerbesteuerung findet sich darüber hinaus im *Hartz/Meeßen/Wolf*, ABC-Führer Lohnsteuer, EL 107 v. 18.09.2015 unter dem Stichwort „Statistik“.

<sup>6</sup> Vgl. *Gail*, in: *Hörstmann/Niemann/Rose* (Hg.), Steuerberater-Jahrbuch 1980/81, S. 291, der „eine gewisse Abneigung [der Fachwelt; Anm. d. V.], sich [...] mit Problemen des Lohnsteuerrechts auseinanderzusetzen“, konstatiert. Siehe allerdings für Hinweise zu Dissertationschriften und weiteren wissenschaftlichen Abhandlungen zum Lohnsteuerrecht u. a. Fn. 15.

<sup>7</sup> Vgl. allgemein für das Steuerrecht bereits ähnlich *Tipke*, NJW 1967, S. 1888.

<sup>8</sup> Vgl. ähnlich bereits *Gail*, in: *Hörstmann/Niemann/Rose* (Hg.), Steuerberater-Jahrbuch 1980/81, S. 295 f., dort zutreffend bezeichnet: „Die Lohnsteuer als Unternehmenssteuer“. Es ist notwendig hier hervorzuheben, dass auf den Blickwinkel des Wirtschaftsunternehmens abgestellt wird. Nimmt man (hingegen) die Position des Arbeitnehmers ein, so ist evident, dass die Lohnsteuer selbstverständlich die auf dem von ihm am Markt angebotenen Produktionsfaktor „Arbeit“ lastende Steuer ist; siehe hierzu später im Einzelnen insbesondere Abschnitte 3.3.1 bis 3.3.4.

Möglich ist damit zumindest wirtschaftlich eine Betrachtung und Bezeichnung der Lohnsteuer als partielle „Produktionsfaktorsteuer“. Augenscheinlich wird dies insbesondere in Fällen nicht rückgriffsfähiger Haftungszahlungen des Arbeitgebers oder bei von ebendiesem getragenen Pauschalsteuern. Gerade in dem Maße, in welchem die wirtschaftliche Entwicklung und Wandlung Deutschlands außerhalb des sog. Niedriglohnssektors tendenziell sowohl in der industriellen Produktion als auch im Dienstleistungsbereich den Einsatz hochqualifizierter und damit im Regelfall auch hochbezahlter Arbeit gegenüber anderen Produktionsfaktoren ansteigen lässt, wächst auch das betriebswirtschaftliche Gewicht der Lohnsteuer noch weiter an.

Es scheint damit opportun, eine auf konzeptioneller Grundlage fußende wirtschaftswissenschaftliche Betrachtung des „Lohnsteuerrecht[s] in der Unternehmenswirklichkeit“ vorzunehmen.

## 1.2 Zielsetzung

Das „rechtliche Konzept Lohnsteuer“ betrifft in seiner gegebenen Gestaltung notwendigerweise eine Vielzahl von Interessengruppen bzw. berührt die individuelle Tätigkeit unterschiedlicher (Wirtschafts- und Staats-)Akteure.

Betrachtet man die Lohnsteuer ihrer gesetzlichen und rechtlichen Verankerung folgend zunächst „nur als eine Erhebungsform der Einkommensteuer“<sup>9</sup>, die die Einkünfte des Arbeitnehmers aus seiner nichtselbständigen Tätigkeit betrifft, so wird augenscheinlich, dass dieser wesentlich an den seine persönliche steuerliche Belastung – zumindest vorübergehend –<sup>10</sup> maßgeblich bestimmenden Einbehaltungsbeträgen interessiert sein wird.

Der Aspekt der am Arbeitgeber anknüpfenden Erhebung verdeutlicht aber auch bereits dessen Einbeziehung in das System. Aufgrund der zuvor angesprochenen möglicherweise auf Unternehmensebene verbleibenden lohnsteuerrechtlichen Belastungen, aber auch wegen des generell durch die Abwicklung des Einbehalts entstehenden administrativen Aufwands stellt die Lohnsteuer für Arbeitgeber und deren (steuerliche) Berater ein für das eigene Wirtschaften bedeutsames und dabei zu beachtendes Element dar.

Der Lohnsteuerabzug und in dessen Folge – von fiskalischer Seite aus betrachtet – die Vereinnahmung des Steuersubstrats sind jedoch keine von allein oder ohne weitere Einwirkung von außen ablaufenden Automatismen. Die

---

<sup>9</sup> Lang, in: Stolterfoht (Hg.), Grundfragen des Lohnsteuerrechts, 1986, S. 16 [Wort „Erhebungsform“ im Original in Kursivdruck]. Vgl. exemplarisch hierzu auch – statt vieler weiterer – Hartz, DB 1976, S. 835.

<sup>10</sup> Ob der Lohnsteuer eine Abgeltungswirkung zukommt oder ob die kumulierten Einbehaltungsbeträge letztlich (weitgehend) der späteren Jahres-Einkommensteuerschuld entsprechen, ist stets Frage des konkreten Einzelfalls, könnten doch z. B. hohe steuerrechtlich ansatzfähige Verluste in anderen Einkunftsarten eine Erstattung der gesamten für den Arbeitnehmer abgeführten Lohnsteuerbeträge hervorrufen.

Finanzverwaltung ist – insbesondere über die oftmals vorzunehmende Veranlagung –<sup>11</sup> zum einen mit der Arbeitnehmerebene konfrontiert (Arbeitnehmer als Einkommensteuerpflichtiger), zum anderen steht sie – gesetzlich verankert – Arbeitgebern für Auskünfte zum zutreffenden Lohnsteuereinbehalt bereit,<sup>12</sup> bearbeitet bzw. verwaltet die von diesen abgeführte Steuer und kontrolliert, prüft bzw. überwacht die ordnungsgemäße Anwendung und Durchführung der gesetzlichen Vorschriften.

Darüber hinaus ist die Lohnsteuer nicht selten Gegenstand gerichtlicher Urteile und Beschlüsse,<sup>13</sup> sodass sich in der steuerrechtsprechenden Gewalt tätige Juristen und deren Mitarbeiter mit ihr zu befassen haben – vor und bei den Finanzgerichten und dem Bundesfinanzhof, bisweilen jedoch auch bei anderen in Steuerrechtsangelegenheiten angerufenen Gerichten wie insbesondere dem Bundesverfassungsgericht sowie dem Europäischen Gerichtshof.

Eng mit diesem Aspekt verknüpft ist die originäre (insbesondere rechts-) wissenschaftliche Betrachtung der Lohnsteuer.<sup>14</sup> Zwar scheint auf ihr – wie bereits erwähnt – nach subjektivem Empfinden kein juristischer oder wirtschaftswissenschaftlicher Forschungsschwerpunkt zu liegen, jedoch stellen sich zur Einordnung und Bewertung der Lohnsteuer bspw. auch in der vorliegenden Arbeit berührte steuersystematische und verfassungsrechtliche Fragen, deren Bearbeitung sich mehrere wissenschaftliche Werke, Abhandlungen<sup>15</sup> und Symposien<sup>16</sup> zugewandt haben bzw. zuwenden. Zu diesem Bereich zu zählen ist auch

---

<sup>11</sup> Ein ausführlicher Überblick zu den einzelnen Veranlagungstatbeständen bei Arbeitnehmern findet sich bei *Hartz/Meeßen/Wolf*, ABC-Führer Lohnsteuer, EL 103 v. 14.07.2014, Stichwort „Veranlagung von Arbeitnehmern“ Rz. 25 ff.

<sup>12</sup> Siehe hierzu die Ausführungen zur Lohnsteuer-Anrufungsauskunft in Abschnitt 3.4.3.

<sup>13</sup> Schon aufgrund ihrer bereits angesprochenen quantitativen Relevanz verwundert es nicht, dass ein wesentlicher Teil der finanzgerichtlichen und vor dem BFH geführten Verfahren die Lohnsteuer selbst bzw. mit dieser im Zusammenhang stehende Steuerfragen betreffen; vgl. hierzu bspw. die bei *Wagner*, *StuW* 2008, S. 108 f. wiedergegebenen Daten.

<sup>14</sup> Vgl. z. B. zum Verhältnis zwischen BFH und Wissenschaft *Söhn*, in: *Der Präsident des Bundesfinanzhofs* (Hg.), 75 Jahre Reichsfinanzhof – Bundesfinanzhof, 1993, S. 325 ff.

<sup>15</sup> Ein partieller Überblick nach damaligem Stand insbesondere zu Dissertationsschriften zum Lohnsteuerrecht findet sich in Fn. 3 bei *Drüen*, in: *Seer* (Hg.), *Bochumer Lohnsteuertag*, 2005, S. 60. Ergänzend kann in diesem Zusammenhang zudem noch die Habilitationsschrift von *Drüen* selbst genannt werden; vgl. für ihre Neuauflage *Drüen*, *Die Indienstnahme Privater für den Vollzug von Steuergesetzen*, 2012. Zusätzliche Hinweise zu wissenschaftlichen Abhandlungen zur Lohnsteuer finden sich ferner in den Quellenverweisen bei *Wissenschaftlicher Beirat Steuern der Ernst & Young GmbH*, DB 2013, S. 139 ff.

<sup>16</sup> Genannt werden können dabei insbesondere die 1985er-Jahrestagung der DStJG in Bad Ems zu den „Grundfragen des Lohnsteuerrechts“ (vgl. hierzu den Tagungsband *Stolterfoht* (Hg.), *Grundfragen des Lohnsteuerrechts*, 1986), der im Jahr 2004 an der Ruhr-Universität abgehaltene „Bochumer Lohnsteuertag“ (vgl. hierzu den Tagungsband *Seer* (Hg.), *Bochumer Lohnsteuertag*, 2005) und ferner die 2016er-Jahrestagung der DStJG in Hannover zum Thema der „Besteuerung von Arbeitnehmern“.

die Durchdringung der Lohnsteuer in der rechtswissenschaftlichen Kommentarliteratur sowie ihr – naturgemäß in unterschiedlichen Facetten vorgenommener – Aufgriff in (steuer)rechtlichen und betrieblichen bzw. betriebswirtschaftlichen Fachzeitschriften, Journalen und verwandten Medien.

Die vorgenannten Akteure stellen unterschiedliche Forderungen an das Einbehaltungssystem, die sich aus ihrer bereits angeschnittenen persönlichen respektive institutionellen Interessenlage heraus, aber zudem auch aus den ihnen auferlegten Pflichten und den dabei erwachsenden Rechten innerhalb des Gefüges erklären.<sup>17</sup> Zielsetzung der Arbeit ist dabei, anhand ausgewählter Aspekte des insbesondere materiellen Lohnsteuerrechts unter Rückgriff auf einen entscheidungstheoretischen konzeptionellen Rahmen zu analysieren, welchen und wessen Maximen sowie Interessenlagen das gegebene Recht folgt, sodass hieraus Schlüsse zu möglichen Veränderungsansätzen gezogen werden können. Zu diesem Zweck werden die Forschungsgegenstände zunächst in ihrer gegebenen Gestaltung deskriptiv betrachtet (1. Analyseschritt). An diese Aufarbeitung schließt sich eine qualitativ-empirische Untersuchung an, in welcher im Rahmen mehrerer detaillierter sog. „Experteninterviews“ ermittelt werden soll, welche Bedeutung den zuvor herausgestellten Problembereichen und Aspekten nach der persönlich-beruflichen Erfahrung und subjektiven Wahrnehmung der jeweiligen Gesprächspartner „in der Unternehmenswirklichkeit“ zukommt und wie mit ihnen umgegangen wird (2. Analyseschritt). Im letzten Teil werden die Ergebnisse beider Bereiche der Auseinandersetzung mit der aufgeworfenen Fragestellung zusammengeführt und gewürdigt, um vor diesem Hintergrund potentielle Alternativgestaltungen und / oder etwaige Anpassungsbedarfe in Blick nehmen zu können (Auswertung und Schlussfolgerungen).

Die gesamte Bearbeitung soll dabei nicht dem Zweck dienen, selbst oder auf ihrer Grundlage „Fundamentalkritik“ zu üben<sup>18</sup> und in einem weiteren Schritt die exakte Abfassung eines umgestalteten Systems oder gar konkret veränderter Rechtsnormen vorzuschlagen. Vielmehr ist beabsichtigt, innerhalb der zwei angesprochenen Analyseschritte einzelne Aspekte herauszustellen, in denen das derzeitige Lohnsteuerrecht entweder stark einseitig bestimmten Prämissen einer Partei oder Interessengruppe folgt, oder aber die (bspw. rechtlich und / oder wirtschaftlich) begründeten respektive begründbaren Maximen einer anderen Gruppe nicht oder nur unzureichend berücksichtigt. Den Unterschieden einer deskriptiven sowie einer qualitativ-empirischen Betrachtung folgend, sind Blickwinkel und Herangehensweise in beiden Bereichen notwendigerweise jeweils verschieden:

---

<sup>17</sup> Siehe hierzu ausführlich Abschnitt 2.4.

<sup>18</sup> Dies scheint im Bereich der Lohnsteuer auch nicht grundsätzlich notwendig. Bspw. wird der generelle Bestand des Einbehaltungssystems auch von wohl allen maßgeblichen grundlegenden Steuerreformkonzepten der jüngeren Vergangenheit mitgetragen; vgl. – m. w. N. – *Drüen*, in: Jachmann (Hg.), *Erneuerung des Steuerrechts*, 2014, S. 13.

1. Beachtung findet die genannte Zielsetzung bei der deskriptiven Analyse insbesondere, indem einzelne Aspekte erörtert werden, in denen das geltende Recht möglicherweise gegen gesetzte Schranken verstößt, bspw. gegen die im Rahmen der vorliegenden Arbeit als fest respektive unabänderlich betrachteten Vorgaben von verfassungsrechtlicher Seite. Dabei soll auch Berücksichtigung finden, dass sich derartige Verstöße nicht nur durch Einzelnormen und deren Wirkung ergeben können, sondern auch durch die Kumulation bzw. das Zusammenwirken mehrerer Vorschriften und die etwa dabei entstehenden einseitigen Belastungen einer Partei.
2. Im Rahmen der empirisch-qualitativen Aufarbeitung sollen zum einen strukturiert die im vorangehenden Teil als problematisch herausgestellten Bereiche mit den Gesprächspartnern erörtert werden, um so deren praktische Wahrnehmung und Bedeutung zu analysieren, zum anderen soll die Möglichkeit genutzt werden, weitere respektive zusätzliche Aspekte zu betrachten. Ebenjene können aus der subjektiven Wahrnehmung und eigenen praktisch-beruflich geprägten Erfahrung des jeweiligen Gesprächspartners sowie der jeweiligen Branche und individuellen Unternehmensstruktur erwachsen. Es ist dabei zudem in diesem Analyseschritt zusätzlich noch von Interesse, welcher Umgang und welche konkreten Lösungsansätze sich in der betrieblichen Realität erkennen lassen.

### **1.3 Gang der Untersuchung – Schilderung und Begründung**

Die zuvor bereits in ihren Grundzügen beschriebene Untersuchung gliedert sich in sieben zentrale Hauptabschnitte, deren Unterteilung und Aufbau konkret in den folgenden – im Wesentlichen die Hauptaufteilung der Arbeit nachvollziehenden – Absätzen dieses Abschnitts erläutert und begründet werden.

Zunächst wird im Hauptabschnitt 1 eine Einordnung des Lohnsteuerrechts als Forschungsbereich der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre vorgenommen. Dabei erläutert die vorstehende Problemstellung des Abschnitts 1.1 Position und Bedeutung lohnsteuerrechtlicher Fragestellungen für Staat und private Wirtschaftsakteure. Aus diesen Ausführungen heraus wird unter 1.2 die Zielsetzung der Arbeit abgeleitet und begründet, daran anschließend – im vorliegenden Teilabschnitt 1.3 – der Gang der Untersuchung dargestellt und erläutert. Allein der Regelungsumfang sowie die möglichen Betrachtungswinkel des „Bereichs Lohnsteuer“ erfordern eine Abgrenzung und Konzentrierung des Betrachtungsgegenstandes, die im anschließenden Abschnitt 1.4 vorgenommen werden. Die Notwendigkeit einer derartigen Präzisierung des Betrachtungsgegenstandes wird dabei einfürend noch einmal verdeutlicht und begründet (Unterabschnitt 1.4.1). Die Lohnsteuer wird – insbesondere in ihrer praktischen Handhabung auf betrieblicher Ebene – oftmals gemeinsam mit Fragestellungen aus anderen rechtlichen Bereichen, bspw. des Arbeits- sowie des Sozialversicherungsrechts, bearbeitet. Zudem tangiert sie häufig mehrere unternehmerisch-funktionale



Sektionen der Wirtschaftsbetriebe, z. B. die Steuer- sowie die Rechtsabteilung, das Personalwesen und damit verknüpft zudem das Ressort der Unternehmensstrategie, etwa was die Gestaltung von Vergütungssystemen oder Fragen der Belegschaftsgewinnung und Retention betrifft. Der Betrachtungsgegenstand wird daher im Unterabschnitt 1.4.2 entsprechend innerhalb des rechtlichen sowie des betriebswirtschaftlichen Systems eingegrenzt. Auch lassen sich zur Lohnsteuer selbst unterschiedliche Fragestellungen und Aspekte definieren, könnte doch bspw. auch eine volkswirtschaftliche oder ökonometrische Betrachtung des Abzugssystems und seiner Wirkungen auf makro- und mikroökonomischer Ebene vorgenommen werden. Zudem kann der Rechtsbereich gegenüber anderen Steuergesetzen und Bestimmungen sowie auch in sich untergliedert werden, etwa in materiell-rechtliche oder rein verfahrenstechnische Themen. Die für die Arbeit notwendige entsprechende Umgrenzung des Forschungsgegenstandes ist in Gliederungspunkt 1.4.3 dargelegt. Schließlich steckt daraufhin noch der nachfolgende Unterabschnitt 1.4.4 die empirisch-qualitative Analyse des Hauptabschnitts 5 gegenüber einer solchen auf quantitativ-empirischer Basis ab. Eng damit verknüpft ist der den Hauptabschnitt 1 schließende Gliederungspunkt 1.5, welcher sowohl das Thema der Arbeit als auch die gewählte methodische Vorgehensweise in den Kanon betriebswirtschaftlicher Forschung, insbesondere jener zum steuer(recht)lichen Bereich, einordnet.

Wie in der Zielsetzung bereits dargelegt, ist Bestreben der Arbeit, unter Analyse ausgewählter Aspekte des nationalen und internationalen insbesondere materiellen Lohnsteuerrechts deskriptiv herauszustellen und empirisch-qualitativ zu prüfen, wessen Interessensmaximen das gegebene System in welchem Umfang nachkommt. Um der Betrachtung einen geschlossenen Rahmen zu geben und die gewählte Methodik in ein übergeordnetes Programm einordnen zu können, wird die Analyse unter Rückgriff auf eine wissenschaftstheoretische konzeptionelle Fundierung vorgenommen. Dabei bietet die gewählte präskriptive Entscheidungstheorie die Grundlagen zur Ableitung der Prämissen der „Koalitionäre der Lohnsteuer“ sowie des späteren Abgleichs in den deskriptiven und empirischen Passagen der Arbeit; ihre Einführung und Erörterung findet sich im Hauptabschnitt 2. Im ersten diesen Hauptabschnitt weiter unterteilenden Gliederungspunkt 2.1 werden in geraffter Form die Grundzüge der auch als Entscheidungslogik bezeichneten Theorie vorgestellt; es folgt eine Abgrenzung gegenüber der sog. deskriptiven Entscheidungslehre (Abschnitt 2.2). Das damit zunächst abstrakt definierte Konzept wird nachfolgend unter Gliederungspunkt 2.3 mit Problemstellung und Zielsetzung der Arbeit verbunden. Darauf aufbauend stellt Abschnitt 2.4 die im Zuge der Zielsetzung bereits kurz erwähnten an der Lohnsteuer interessierten Gruppen sowie deren aus ihrer Position, ihren Aufgaben und ihrem Rechts- und Pflichtenkreis abgeleitete Ziele vor. Dabei wird im ersten von insgesamt sechs folgenden Unterabschnitten unter 2.4.1 zunächst allgemein erörtert, weshalb sich die Interessenlagen der in Blick genom-

menen Parteien unterscheiden und teilweise gar gegenüberstehen können, während die anschließenden vier Gliederungspunkte 2.4.2 bis 2.4.5 die jeweiligen Interessengruppen und ihre individuellen Prämissen im Einzelnen betrachten. Der letzte Unterabschnitt 2.4.6 gibt hierzu eine zusammenfassende Übersicht.

Die deskriptive Analyse folgt in den Hauptabschnitten 3 und 4, geteilt in den grundlegenden nationalen Kontext sowie in Aspekte grenzüberschreitender Arbeitnehmertätigkeit. Die Ausführungen des ersten dieser beiden deskriptiven Hauptteile wenden sich dabei detailliert den materiellen Grundbegriffen, der generellen Anknüpfung der Einbehaltungspflichten und der Diskussion der Haftungsregelungen zu. Diese Aspekte sind im Regelfall nicht auf die Betrachtung reiner Inlandssachverhalte beschränkt. Ihre Ausführungen gelten damit gleichermaßen auch für Fälle mit Auslandsbezug, außer, es ist explizit anders erwähnt. Der Aufbau der Analyse ergibt sich jeweils durch die in Blick genommenen Fragestellungen. Er orientiert sich damit meist – anders als bei einer „klassischen“ Gesetzeskommentierung – nicht zwingend am (Binnen-)Aufbau der erörterten Normen oder Normenreihen. Dort jedoch, wo diese eine vor allem sachlogische oder – in Ermangelung anderer entsprechender Aufbaukriterien – schlicht hilfreiche Struktur vorgeben, wird auf ebene auch für die Gliederung der Untersuchung zurückgegriffen.<sup>19</sup>

Nach einer einführenden Übersicht zu Aufbau und Schwerpunkten des Hauptabschnitts 3 und 3.1 ordnen die Ausführungen unter Abschnitt 3.2 die Lohnsteuer zunächst generell in das deutsche Besteuerungssystem ein. Daran anschließend wird – als wesentlicher Aspekt der deskriptiven Analyse – in Abschnitt 3.3 der Besteuerungsgegenstand der Arbeitnehmereinkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Blick genommen. Zunächst wird hierbei der Arbeitnehmer als Steuerschuldner begrifflich umrissen und der Arbeitslohnbegriff im Kontext der Einkünfte-systematik des deutschen Einkommensteuergesetzes dargestellt. Es werden dazu die Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit gegenüber den anderen Einkunftsarten abgegrenzt (Gliederungspunkt 3.3.3) und die konstitutiven Merkmale steuerpflichtigen Arbeitslohns im Einzelnen dargelegt (Unterabschnitte 3.3.4 bis 3.3.8). Dieser Abschnitt schließt mit einer Würdigung der Umgrenzung der einbehaltungspflichtigen Zahlungen im Rahmen eines Zwischenfazits im Unterabschnitt 3.3.9.

Es folgt Gliederungspunkt 3.4 zu Anknüpfung und Organisation des Lohnsteuerabzugs. Wesentlich für den Arbeitgeber als generell vom Gesetzgeber verpflichtete Partei ist dabei, entlang welcher Merkmale und Voraussetzungen dieser innerhalb des Systems zur Dienstleistung des Einhalts, der Anmeldung und der Abführung von Lohnsteuer bestimmt wird; die Analyse dieses Aspekts wird – mit umfassender weiterer Aufgliederung – in Unterabschnitt 3.4.1 vorge-

---

<sup>19</sup> Als Beispiele können die Ausführungen zur lohnsteuerrechtlichen Arbeitgeberberei-genschaft in Abschnitt 3.4.1 oder zur sog. 183-Tage-Regelung des Art. 15 Abs. 2 OECD-MA in Abschnitt 4.4.2.2.2 genannt werden.

nommen. Im nachfolgenden Untergliederungspunkt 3.4.2 werden Lohnsteuer- und spezielle Einkommensteuerpauschalierungen respektive Pauschalierungsmöglichkeiten im Einzelnen betrachtet, insbesondere, da diese von ihrer Wirkung her als wesentlicher Aspekt einer auf der Arbeitgeberebene verbleibenden Steuerbelastung des Mitarbeiter-Arbeitseinsatzes anzusehen sind<sup>20</sup> und sie zudem den Unternehmen meist als steuerliche Wahlrechte zur Verfügung stehen, sodass ihre Betrachtung innerhalb eines entscheidungstheoretischen Kanons von besonderem Interesse ist.

Die Lohnsteuer-Anrufungsauskunft nach § 42e EStG – wesentliches Instrument des Arbeitgebers zur Haftungsvermeidung bei Zweifelsfragen des Lohnsteuerabzugs – wird in Abschnitt 3.4.3 beschrieben. Es schließt sich eine Darstellung der speziell für das Lohnsteuerverfahren geltenden Prüfinstrumente der Lohnsteuer-Außenprüfung (Abschnitt 3.4.4) und der Lohnsteuer-Nachschau (Abschnitt 3.4.5) an, bevor in der weiteren Folge im Abschnitt 3.4.6 mit dort tieferer Detailuntergliederung das wesentliche Sanktionsmittel – die Arbeitgeberhaftung nach § 42d EStG – besprochen wird. Der erste der beiden Hauptabschnitte der deskriptiven Analyse schließt mit einem zusammenfassenden Zwischenfazit zur Umgrenzung und zum Aufbau des Einbehaltungssystems. Dieses findet sich in Gliederungspunkt 3.4.7.

Der zweite Teil der deskriptiven Analyse – Hauptabschnitt 4 – wendet sich der deutschen Lohnsteuer im internationalen Kontext zu. Bei Erörterung der Problemstellung in Abschnitt 1.1 wurde auf die wirtschaftliche Bedeutung der Lohnsteuer insbesondere im Bereich hochvergüteter und damit i. d. R. auch gehoben bis hochqualifizierter Arbeit eingegangen. Gerade für Mitarbeiterschichten, deren Tätigkeit die vorgenannten Attribute zugeschrieben werden können, ist der grenzüberschreitende Arbeitseinsatz nicht außergewöhnlich, sondern eher ein Regelfall des allgemeinen Tätigkeitsprofils oder Karrierewegs. Es gilt dies nicht nur hinsichtlich der meist für die Besteuerungssituation unmaßgeblichen kurzfristigen Auslandsdienstreisen, sondern insbesondere auch für mittel- und längerfristige Einsätze im Rahmen sog. (Personal-)Entsendungen. Die Gründe für derartige Auslandstätigkeiten sind vielfältig; sie können originär produkt- oder produktionsstrategisch sein, etwa, wenn die spezielle Expertise des Mitarbeiters im Ausland benötigt wird, andererseits ist aber auch die Entsendung als Teil einer übergeordneten Personalentwicklungsstrategie möglich – etwa, wenn ein Auslandseinsatz als weitere Aufstiegsbedingung innerhalb einer Führungslaufbahn obligatorisch zu absolvieren ist. Die Bedeutung der vorgenannten Punkte ist durch die Ausweitung globaler Wirtschaftstätigkeit in den vergangenen Dekaden kontinuierlich gestiegen und gewinnt mit der in vielen Branchen und Unternehmen immer weiter voranschreitenden internationalen Verflechtung

---

<sup>20</sup> Siehe Abschnitt 1.1.

vermutlich zukünftig sogar noch höhere Relevanz.<sup>21</sup> Es scheint damit gerechtfertigt, den mit grenzüberschreitender Arbeitnehmertätigkeit einhergehenden materiellen Lohnsteueraspekten einen gesonderten und ausführlichen Analyseschritt in der deskriptiven Betrachtung zu widmen.<sup>22</sup> Es werden dabei sowohl Einsätze vom Ausland ins Inland als auch umgekehrt solche aus der Bundesrepublik heraus in Blick genommen.<sup>23</sup>

Auch dieser Hauptabschnitt beginnt – hier unter 4.1 – mit einer Übersicht zu Aufbau und Schwerpunkten der nachfolgenden Erörterungen. Die folgenden beiden Gliederungspunkte 4.2 und 4.3 des Hauptabschnitts 4 umschreiben – im letztgenannten Fall mit weiterer Unterteilung – die deutsche einkommensteuerrechtliche Anknüpfung der Arbeitnehmer im Rahmen unbeschränkter Steuerpflicht und beschränkter Steuerpflicht speziell im Bereich der nichtselbständigen Arbeit. Daran anschließend wird – in Abschnitt 4.4 – die Behandlung und Zuordnung des Arbeitslohns bei grenzüberschreitendem Arbeitnehmereinsatz besprochen. Als wesentliche Untergliederungsstruktur lassen sich hier die Teilung in die unter 4.4.1 dargestellten unilateralen Methoden zur Vermeidung doppelter Steuerbelastung und die im Abschnitt 4.4.2 mit weitreichender tieferer Unterteilung vorgestellten Regelungen im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen herausheben. Der Untergliederungspunkt zum Abkommensrecht stellt dabei im Wesentlichen die die Arbeitnehmertätigkeit betreffenden Bestimmungen des Musterabkommens der OECD vor, geht des Weiteren aber auch auf die Systematik der in diesen Fällen geltenden nationalen Regelungen des Lohnsteuerrechts ein. Wie auch bereits der erste Hauptteil der deskriptiven Betrachtung schließt Hauptabschnitt 4 ebenso – hier in Untergliederungspunkt 4.5 – mit einem zusammenfassenden Zwischenfazit.

Hauptabschnitt 5 ist der im Rahmen der Arbeit vorgenommenen qualitativ-empirischen Analyse gewidmet, die ihrerseits die in den beiden vorhergehenden beschreibenden Hauptgliederungspunkten herausgestellten Untersuchungsgegenstände des Lohnsteuersystems in der Unternehmenspraxis aufgreift. Im ersten untergliedernden Abschnitt 5.1 wird dabei das generelle Vorgehen innerhalb dieses Teils der Ausarbeitung dargestellt. Zusammenfassend gesprochen wird erläutert, dass die geführten Unternehmensgespräche ergründen sollen, wie

---

<sup>21</sup> Vgl. zur „empirische[n] Relevanz der Personalentsendung“ bereits *Siefert*, Die Besteuerung bei der Entsendung von Arbeitskräften in das Ausland, 1986, S. 9 ff. [direktes Zitat ist der dortigen Abschnittsüberschrift auf S. 9 entnommen]. Vgl. zur wachsenden Zahl und Bedeutung von Entsendungen ferner z. B. – jeweils m. w. N. – *Hick*, Die steuerliche Behandlung von Arbeitnehmerentsendungen ins Ausland, 2004, S. 1 und *Hilbert/Paul*, Steuerliche Auswirkungen der Auslandsentsendung, 2012, S. 1.

<sup>22</sup> Es sei darauf hingewiesen, dass die Einbeziehung internationaler Aspekte auch bereits früh als Notwendigkeit der – in Abschnitt 1.5 näher betrachteten – betriebswirtschaftlichen Steuerforschung postuliert wurde; vgl. z. B. *Aufermann*, ZfB 1954, S. 278.

<sup>23</sup> Siehe m. w. N. zur diesbezüglichen Unterscheidung Abschnitt 4.2, insbesondere zum komplementären Begriffspaar “Inbound“- und “Outbound“-Einsatz dortige Fn. 1218.

die zur Anwendung des Einbehaltungssystems verpflichteten Arbeitgeber die Bedeutung einzelner Untersuchungspunkte einschätzen, auf welche Weise im Zuge der deskriptiven Betrachtung herausgestellte Probleme in der Unternehmenspraxis bewältigt werden und welche konkreten Veränderungsbedarfe die einzelnen Arbeitgeberrepräsentanten nach ihrer persönlichen Einschätzung bei den jeweiligen Untersuchungsgegenständen der vorliegenden Arbeit ausmachen. Es folgt in Abschnitt 5.2 die methodologische Einordnung des gewählten Aufbaus der durchgeführten qualitativen Unternehmensbefragungen. Die für die Analyse herangezogene konkrete methodische Vorgehensweise wird dabei im folgenden Abschnitt 5.3 unter Bezug auf den Untersuchungsgegenstand der Arbeit begründet. In Abschnitt 5.4 schließen sich daran Ausführungen zur Auswahl der befragten Unternehmen sowie die Begründung ebendieser Auslese an. Abschnitt 5.5 wiederum erläutert abstrakt das methodische Vorgehen, nach welchem die erhaltenen Befragungsergebnisse aufbereitet und dargestellt wurden bzw. werden. Die konkrete konsolidierte Präsentation der Interviewresultate findet sich daran anschließend im selbst wiederum mannigfaltig untergliederten Abschnitt 5.6 – sie wird, der Übersichtlichkeit halber, dort direkt mit einer Darstellung der Befragungsinhalte verknüpft. Die innere Ordnung dieses umfangreichen Gliederungspunktes orientiert sich – nach vorangestellten Erörterungen zur jeweiligen lohnsteuerlichen Organisation in den Besprechungsunternehmen sowie zu den Gesprächspartnern (Abschnitt 5.6.1) – vornehmlich am zudem im maßgeblichen Interviewleitfaden ebenso weitgehend nachvollzogenen Aufbau der deskriptiven Hauptabschnitte 3 und 4 (im Einzelnen gilt dies für die teils weiter untergliederten Abschnitte 5.6.2 bis 5.6.6). Daran schließen sich jedoch noch ein Bereich zu offenen individuellen Einschätzungen der Gesprächspartner zum deutschen Lohnsteuersystem und zum erlebten Forschungsvorgehen (Abschnitt 5.6.7) und kurze Ausführungen zum (informellen) Abschluss der einzelnen Forschungsinterviews (Abschnitt 5.6.8) an.

Im nachfolgenden Hauptabschnitt 6 werden die Untersuchungsergebnisse der deskriptiven Analyse sowie der Unternehmensbefragungen – unter Rückgriff auf den konzeptionellen Rahmen der Arbeit – einer kritischen Würdigung unterzogen. In Abschnitt 6.1 wird besprochen, wessen Parteiinteressen die derzeitige Behandlung der ausgewählten Untersuchungsgegenstände vornehmlich gerecht wird. Die Kopfzeile des genannten Untergliederungspunkts ist dabei bewusst als Frage formuliert, um zu verdeutlichen, dass in diesem Bereich der Abhandlung Antworten auf das originär formulierte Forschungsanliegen der Arbeit gegeben werden. Es wird hier die Betrachtung unter Abgleich zwischen den beschreibenden Hauptabschnitten 3 und 4 einerseits und dem weiteren Obergliederungspunkt 5 zu den Unternehmensgesprächen auf der anderen Seite vorgenommen. Von seinem inneren Aufbau bildet der weiter unterteilte Abschnitt 6.1 – nach einleitenden Ausführungen unter Gliederungspunkt 6.1.1 – in den Abschnitten 6.1.2 bis 6.1.5 noch einmal exakt die Reihung aus den im Hauptabschnitt 2 unter

den Gliederungspunkten 2.4.2 bis 2.4.5 explizierten Interessenlagen der an der Lohnsteuer beteiligten Koalitionäre ab, wodurch u. a. der Auswertungscharakter dieses Bereichs noch einmal deutlich unterstrichen wird.

Die zusammenfassenden Resultate des vorstehend angesprochenen Unterabschnitts 6.1 leiten über zu den im Rahmen von Gliederungspunkt 6.2 hieraus gefolgerten Ansatzpunkten einer möglichen Veränderung und Anpassung des Einbehaltungssystems de lege ferenda. Auch hierbei wird die übergeordnete konzeptionelle Einbettung der Arbeit herangezogen, indem etwa zur Begründung noch einmal auf die unter 2.4 dargestellten Maximen der an der Lohnsteuer interessierten und von ihr tangierten Parteien sowie auf die als fest angenommenen Rahmenvorgaben zurückgegriffen wird.

Hauptabschnitt 7 bildet schließlich den Endpunkt der Ausarbeitung im Rahmen einer konsolidierten und zusammenfassenden Schlussbetrachtung in Form eines Gesamtfazits.

Der auf die vorgestellten Haupt- und ausgewählte Unterabschnitte reduzierte Untersuchungsgang ist im nachfolgenden Schaubild zusammengefasst; die Darstellung verdeutlicht dabei ferner graphisch auch die zwischen den Bereichen der Arbeit bestehenden Zusammenhänge und Rückkopplungen.

Zuordnungsnummer des jeweiligen Hauptabschnitts und dessen **Untersuchungsinhalte**

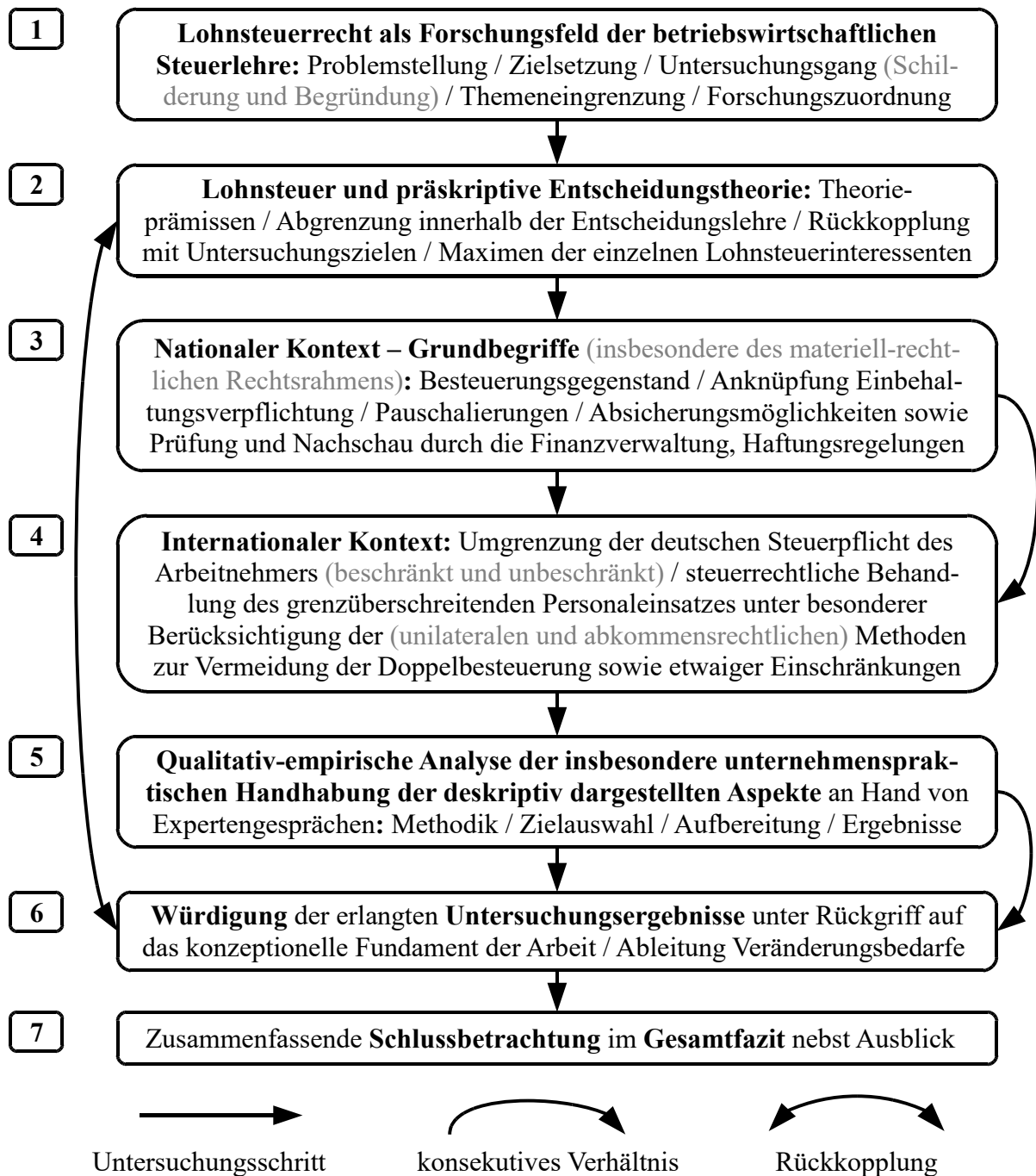


Abbildung 1: Gang der Untersuchung.

Quelle: Eigene Darstellung.

## **1.4 Abgrenzung des Betrachtungs- bzw. Analysegegenstandes**

### **1.4.1 Begründung der Notwendigkeit einer Eingrenzung**

Die generelle Unerlässlichkeit der Ein- und Umgrenzung der Forschungsfrage einer wissenschaftlichen Ausarbeitung ist allgemeine Vorgabe. Sie wird jedoch nochmals bestärkt, wenn der Titelsatz der Abhandlung selbst keine enge Einfassung vorgibt. Dabei wurde vorliegend bewusst auf eine deutliche Beschränkung bei Benennung der Arbeit verzichtet, u. a. um zu verdeutlichen, dass Fragen unternehmerischen Handelns von der Lohnsteuer in Breite betroffen sein können. Gerade diese Einschätzung unterstreicht jedoch in sich ebenso einmal mehr das Bedürfnis einer Abgrenzung der Analyseinhalte der Arbeit sowohl gegenüber anderen Rechtsgebieten und Bereichen (betriebs-)wirtschaftlichen Handelns als auch innerhalb der Bandbreite möglicher Fragen zum Gebiet der Lohnsteuer selbst. Die daraus geforderte konkrete Abfassung der Untersuchungsgegenstände sowie insbesondere auch der Ausschluss tendenziell möglicher Analyseobjekte wird in den nachfolgenden zwei Unterabschnitten 1.4.2 und 1.4.3 vorgenommen. Wie vorstehend im Rahmen der Beschreibung des Gangs der Untersuchung unter Gliederungspunkt 1.3 bereits dargelegt, erörtert Hauptteil 5 der Arbeit Vorgehen und Resultate der durchgeführten quantitativ-empirischen Unternehmensgespräche. Es bedarf daher zusätzlich auch einer Abgrenzung der gewählten Analysemethode gegenüber anderen empirischen Arbeitsweisen und Techniken; diese findet sich in Abschnitt 1.4.4. Abgeschlossen wird die Themeneingrenzung mit einer zusammenfassenden Darstellung in Form eines überblicksartigen Schaubildes im Abschnitt 1.4.5.

### **1.4.2 Abgrenzung gegenüber anderen Rechtsgebieten und (insbesondere betriebs-)wirtschaftlichen Ressorts**

Bereits der praktische Vorgang der Lohnabrechnung im betrieblichen Alltag verdeutlicht die Zusammenhänge der Lohnsteuer mit anderen Rechtsbereichen, sind bei dieser doch regelmäßig – unerheblich, ob sie im Unternehmen selbst oder in dessen Auftrag über einen Berater durchgeführt wird – Fragen mehrerer Bereiche innerhalb eines insgesamt einheitlichen Vorgangs zu würdigen.

Augenscheinlich gilt dies vor allem für das Sozialversicherungsrecht. Auch hier trifft den Arbeitgeber eine gesetzliche Einbehaltungs- und Abführungsverpflichtung, woraus sich eine dem Lohnsteuerrecht ähnliche Dreieckskonstellation<sup>24</sup> – hier zwischen Arbeitgeber, Arbeitnehmer<sup>25</sup> und Sozialversicherungsträger(n) – ergibt. Zudem verlaufen die Wertungen beider Sektoren oftmals parallel, wobei jedoch hervorzuheben ist, dass sich die Umgrenzung zentraler Begriffe wie jener der Beschäftigung, des Arbeitnehmers, des Entgelts und des

---

<sup>24</sup> Siehe zum hier verwendeten Begriff auch Fn. 33.

<sup>25</sup> Insoweit verstanden als sozialversicherungspflichtig Beschäftigter i. S. des § 7 SGB IV.



Arbeitslohns teilweise wesentlich zwischen beiden Bereichen unterscheidet. Diese hier bewusst nicht näher verdeutlichten Ungleichheiten akzentuieren damit auch bereits die Notwendigkeit der Abgrenzung gegenüber diesem Rechtsgebiet. Die vorliegende Ausarbeitung geht nicht auf originäre Fragen des Sozialversicherungsrechts ein. Grundsätze und Vorschriften dieses Bereichs werden nur herangezogen, soweit lohnsteuerliche Regelungen auf dessen Wertungen aufbauen oder von ihnen beeinflusst werden. Ebenso wie damit im deskriptiven Bereich der Arbeit sozialversicherungsrechtliche Fragestellungen ausgeklammert bleiben, werden diese auch im empirischen Teil – Hauptabschnitt 5 – nicht erörtert. Zudem wird Interdependenzen des Bereichs mit jenem der Lohnsteuer – etwa, was die administrative Belastungswirkung der Unternehmen betrifft, – nicht nachgegangen. Dies gilt sowohl für ausschließlich national relevante Beschäftigungs- und Arbeitsverhältnisse als auch für die von der Untersuchung ebenso in Blick genommenen grenzüberschreitenden Arbeitnehmertätigkeiten.<sup>26</sup>

Eine gleichzeitige Betrachtung auch des Sozialversicherungsrechts mag dabei zunächst wünschenswert erscheinen; ebenso lässt sich die Forschungsfrage in Teilbereichen auch auf diesen Rechtssektor übertragen. Es kann jedoch bei näherer Reflexion relativ schnell festgestellt werden, dass das Sozialrecht mit seinen Versicherungsfunktionen für Arbeitnehmer und Arbeitgeber<sup>27</sup> von primär anderen Prämissen getrieben ist als das Lohnsteuerrecht. Eine weitere Betrachtung auch dieses insoweit gesonderten Bereichs würde nicht nur den im Zuge der Ausarbeitung möglichen Analyseumfang überschreiten, sondern sich zudem nicht schlüssig in das übergeordnete Konzept der Untersuchung einbetten lassen. Soweit die Grundprinzipien und Funktionen des Sozialversicherungsrechts sich von jenen des Lohnsteuersystems unterscheiden, sind auch die involvierten Parteien oder aber zumindest deren Interessenlagen und Prämissen andere.<sup>28</sup> Eine konsolidierte entscheidungstheoretische Betrachtung müsste daher in sich

---

<sup>26</sup> Entsprechend werden auch Fragen der im Sozialversicherungsrecht relevanten nationalen sowie multilateralen Regelungen und Abkommen bei grenzüberschreitender Tätigkeit nicht weiter thematisiert.

<sup>27</sup> Dem auf der Ausgaben- bzw. Leistungsseite geltenden Versicherungszweck steht auf der Einnahmenseite die Prämisse der Sicherung des Aufkommens aus Beitragszahlungen gegenüber; auch darin zeigt sich ein wesentlicher Unterschied zum Steuerrecht, sind Einsatz und Verwendung der Sozialversicherungsbeiträge doch – zumindest von ihrer Grundannahme her – zweckgebunden, sodass sie nicht zur allgemeinen Disposition im Staatshaushalt stehen bzw. stehen sollten.

<sup>28</sup> Deutlich wird dies z. B. durch die Nichtzuständigkeit von Finanzverwaltung und Finanzgerichtsbarkeit für Fragen der Sozialversicherung. Was eine abweichende Interessenlage betrifft, so kann bspw. die Position des Arbeitnehmers hervorgehoben werden, da ebendieser bezogen auf die Sozialversicherungsbeiträge regelmäßig auch ein persönliches Absicherungsinteresse haben wird, insbesondere in jenen Systemzweigen, in welchen die spätere oder potentielle Leistungshöhe – wie in der Renten- und Arbeitslosenversicherung – entscheidend vom Umfang der vorherigen Einbringungen abhängig ist.

zwangsläufig zwischen beiden Rechtsbereichen differenzieren. Zuletzt lässt sich herausheben, dass die für die deskriptive Betrachtung notwendigerweise gebildeten Analyseschwerpunkte<sup>29</sup> oftmals zwischen den beiden genannten Bereichen bereits thematisch und insbesondere von ihrer rechtlichen Ausgestaltung her nicht gleichlaufen.<sup>30</sup>

Eine weitere, von der Relevanz her ähnliche Abgrenzung empfiehlt sich gegenüber dem Bereich des Arbeits- und Dienstrechts. Wie insbesondere die Ausführungen des Hauptabschnitts 3 verdeutlichen, knüpft die Lohnsteuer als spezielle Erhebungsform der Einkommensteuer bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit an ein gegenwärtiges oder ehemaliges Arbeits- bzw. Dienstverhältnis an. Der Besteuerung unterworfen wird die vom Arbeitgeber im Austauschverhältnis als Gegenleistung für die Dienste des Arbeitnehmers gewährte Vergütung. Im Regelfall bilden individual-arbeitsrechtliche Beziehungen mithin die zwangsläufige Grundlage lohnsteuerrechtlich erheblicher Tatbestände.<sup>31</sup> Je nach Konstellation – insbesondere in größeren Betriebs- und Unternehmenseinheiten – können zudem Bestimmungen des kollektiven Arbeitsrechts für das konkrete Arbeitsverhältnis relevant sein, wenn etwa Betriebsvereinbarungen, Sozialpläne oder tarifvertragliche Regelungen zu beachten sind. In einer arbeitsrechtlichen Verpflichtung wird i. d. R. auch der originäre Rechtsgrund der Leistung des Arbeitslohns durch den Arbeitgeber liegen.<sup>32</sup>

All diese vorstehenden Erwägungen verdeutlichen exemplarisch die enge Verknüpfung von Lohnsteuer und Arbeitsrecht. Dennoch ist die Grundkonstellation der arbeitsrechtlichen Verhältnisse eine andere, da es sich hierbei um eine primär bipolare Situation handelt. Dies gilt sowohl für das Individual- als auch für das Kollektivarbeitsrecht, stehen sich doch entweder Arbeitgeber und Arbeitnehmer als Partner eines einzelnen Arbeitsvertrages oder aber Betriebs- und Tarif(vertrags)parteien gegenüber. Die von der Untersuchung in Blick genommene Sachlage bei der Lohnsteuer hingegen ist geprägt durch das mehrseitige Konstrukt zwischen Fiskus, Arbeitnehmer und Arbeitgeber,<sup>33</sup> wobei

---

<sup>29</sup> Siehe zur diesbezüglichen Abgrenzung nachfolgenden Abschnitt 1.4.3.

<sup>30</sup> So sind etwa Ausführungen zum Recht der Doppelbesteuerungsabkommen nicht auf die Sozialversicherung sowie deren eigene Zwischen- und supranationale Vereinbarungen übertragbar.

<sup>31</sup> Eine Ausnahme von diesem Grundsatz ist z. B. in der Pauschalsteuer nach § 37b EStG zu sehen, soweit diese – systematisch unzutreffend – lediglich „als Lohnsteuer“ erhoben wird; siehe im Einzelnen Abschnitt 3.4.2.7.

<sup>32</sup> Fraglos können zwar auch freiwillige durch das Dienstverhältnis veranlasste Zuwendungen den Lohntatbestand erfüllen (siehe hierzu insbesondere Abschnitt 3.3.4.1), jedoch wird der Hauptbestandteil der Vergütung meist arbeitsrechtlich vereinbart sein.

<sup>33</sup> In der Arbeit von *Schäfer*, Die Dreiecksbeziehung zwischen Arbeitnehmer, Arbeitgeber und Finanzamt beim Lohnsteuerabzug, 1990, ist ebendieses Konstrukt ersichtlich bereits im Titel der Dissertationsschrift – zutreffend, wenn auch möglicherweise bewusst leicht maniert – als „Dreiecksbeziehung“ bezeichnet worden.

letzterer insoweit – aufgrund seiner entsprechenden staatlichen Indienstnahme – seinem Mitarbeiter „zwangsläufig“ auch als Repräsentant hoheitlichen Handelns gegenübertritt. Die sich im arbeitsrechtlichen Bereich ergebenden Fragestellungen sind daher andere, was sich bspw. erkennen lässt, stellt man Erörterungen der Zulässigkeit und Verhältnismäßigkeit des insbesondere gesetzlichen Eingriffshandelns bei Lohnsteuer und Arbeitsrecht gegenüber. Auch die für eine entscheidungstheoretische Betrachtung auszuarbeitenden Parteiprämisse unterscheiden sich daher in beiden Bereichen, kommt dem Arbeitsrecht doch bspw. primär gesetzlich ein Schutzzweck zugunsten des Arbeitnehmers zu, über den seine regelmäßig strukturell schwächere Position im zweiseitigen Vertragsverhältnis ausgeglichen oder gemildert werden soll.<sup>34</sup>

Weitere Schnittflächen des Lohnsteuerrechts mit anderen Rechtsgebieten – wenn auch in weniger starker Ausprägung – ergeben sich z. B., wenn zwischen Arbeitgeber- und Arbeitnehmer noch zusätzliche Verträge und damit Sonderrechtsbeziehungen bestehen. So kann etwa die Vermietung von Wohn- und Arbeitsraum als gesonderte zivilrechtliche Beziehung neben dem Arbeitsverhältnis bestehen mit der Folge, dass diese auch steuerrechtlich getrennt erfasst wird.<sup>35</sup> Ebenso können neben dem Dienstverhältnis auch gesellschaftsrechtliche Verbindungen gegeben sein.<sup>36</sup> Derartige Fälle sind insbesondere in Management- und gehobenen Führungsebenen von Unternehmen keine Seltenheit. Eine umfassende Differenzierung wird in Hauptabschnitt 3 vorgenommen – insbesondere im Rahmen der Einkunftsartenabgrenzung sowie der Erörterung des Lohnbegriffs ab Untergliederungspunkt 3.3.3. Spezifische Fragestellungen der weiteren zivil- und gesellschaftsrechtlichen Beziehungen sind dabei jedoch nicht Gegenstand der Untersuchung. Die zuvor insbesondere für den Bereich des Arbeitsrechts angestellten Erwägungen hinsichtlich einer abweichenden Grundkonstellation sowie die dort und auch bei der Abgrenzung gegenüber dem Sozialversicherungsrecht wiedergegebenen Überlegungen zur Anwendbarkeit des konzeptionellen Rahmens lassen sich insoweit – zur Vermeidung etwaiger Wiederholungen – übertragen.

Ebenso wie gegenüber anderen Rechtsbereichen bedarf es einer Einengung des Untersuchungsgegenstandes innerhalb der Wirtschaftslehre. Die Arbeit ist der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre zugeordnet; ihre Eingliederung in deren Wissenschaftsprogramm und Forschungskanon wird im Unterabschnitt 1.5

---

<sup>34</sup> Dieser Befund soll jedoch teilweise Übereinstimmungen der Maximen, etwa bei der möglichen Forderung nach „Einfachheit des Rechts“, nicht ausschließen. Eine Betonung der primär unterschiedlichen Zwecke der Rechtsbereiche findet sich allerdings z. B. auch bei *Brenne*, Der Begriff „Arbeitnehmer“ im Steuerrecht - insbesondere sein Verhältnis zu dem Begriff „Arbeitnehmer“ im Arbeitsrecht, 1969, S. 96 und S. 98.

<sup>35</sup> Siehe Abschnitt 3.3.3.6.

<sup>36</sup> Etwa Mitarbeiter als Kapitalbeteiligte am Arbeitgeber- oder einem verbundenen Konzernunternehmen. Vgl. hierzu z. B. *Heurung/Hilbert/Engel*, GmbHR 2013, S. 186.

erörtert. Zuvor sind jedoch die Berührungspunkte zu betrachten, die sich gegenüber anderen – insbesondere funktionalen – Betriebswirtschaftslehren ergeben.

Dem Arbeitsrecht ähnlich sind zunächst vor allem Überschneidungen mit dem Personalwesen offensichtlich. So ist bspw. die Frage der Vergütungsfindung und -gestaltung originär dem fraglichen Sektor zuzuordnen.<sup>37</sup> Ebendiese wiederum wirkt sich jedoch reflexartig auf die Lohnsteuer aus, ist doch gerade die den Mitarbeitern gewährte Vergütung – der Arbeitslohn – der Besteuerung zu unterwerfen, wobei die Erfassung und Behandlung wesentlich von der Art und (Gewährungs-)Weise der Vergütung abhängt, insbesondere hinsichtlich der Unterscheidung in Bar- oder Sachlohn. Andersherum ist auch die Wahl der Entgeltinstrumente nicht selten von den Lohnsteuerregelungen beeinflusst; deutlich zeigen dies etwa am (Beratungs-)Markt von Dienstleistern angebotene Programme zur „Vergütungsoptimierung“, die unter Ausnutzung von Befreiungs- und Begünstigungsregelungen zu einer Senkung der Lohnsteuer- und Sozialabgabenbelastung führen sollen. Unter der Annahme, dass sowohl für Arbeitgeber als auch Arbeitnehmer hinsichtlich der Motivationswirkung einer Lohnzuwendung letztlich der dem Mitarbeiter verbleibende Nettovorteil relevant ist,<sup>38</sup> kommt der Lohnsteuer damit auch eine originär personalwirtschaftliche Komponente zu. Gerade diese ist jedoch nicht Gegenstand der Untersuchung. Aspekte der Personalfunktion wie die Mitarbeitergewinnung und/oder -motivation sowie die Arbeitnehmerretention werden daher nur analysiert, soweit sie sich mit den spezifischen, für die Arbeit relevanten Fragestellungen der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre überschneiden.<sup>39</sup>

Kreuzungspunkte bestehen zudem auch mit anderen betriebswirtschaftlichen Funktionssektoren, insbesondere dem Finanz- respektive Finanzierungsbereich sowie dem in- und externen Rechnungswesen,<sup>40</sup> in welchem die lohnsteuerrele-

---

<sup>37</sup> Lohnsteuerrelevanz kann darüber hinaus auch weiteren Personalfunktionen wie etwa den (Aus- und Fort-)Bildungsprogrammen der Personalentwicklung zukommen (siehe zu derartigen Bildungsaufwendungen Abschnitt 3.3.8).

<sup>38</sup> Diese Interessenlage wird daher auch in den entscheidungstheoretischen Prämissen dieser Parteien wiedergegeben; siehe Abschnitte 2.4.4 und 2.4.5. Unter personalwirtschaftlicher Betrachtung kann das aufgeworfene Argument sogar noch spitzer formuliert werden, wenn man z. B. Betriebsveranstaltungen in Blick nimmt: Würde der einzelne Mitarbeiter für eine solche Veranstaltung einen Vorteil zu versteuern haben, etwa, weil die Befreiungsvoraussetzungen nicht erfüllt oder aber die Freigrenze überschritten wird und der Arbeitgeber auf eine abgeltende Pauschalierung verzichtet (siehe hierzu auch Abschnitte 3.3.4.3 und 3.4.2.3.2), so wird sich die Haltung des Arbeitnehmers gegenüber der eigentlich als motivationsfördernd gedachten Veranstaltung nicht selten ins Negative verkehren; vgl. die Ausführungen zur entsprechenden „Verkehrsauffassung“ bei *Popp/Albert*, DB 1984, S. 632.

<sup>39</sup> Neben den bereits erwähnten Punkten lassen sich bei zahlreichen personalwirtschaftlichen Funktionen Schnittflächen zur Lohnsteuer erkennen; exemplarisch kann etwa für die Mitarbeiterretention die steuerliche Behandlung von Beteiligungsprogrammen oder betrieblichen Altersvorsorgemodellen genannt werden.

<sup>40</sup> Vgl. allgemein für die betriebswirtschaftliche Steuerlehre z. B. *Velde*, ZfhF 1950, S. 475 f.

vanten Vorgänge erfasst werden. Stark vereinfacht gesprochen stellt die Steuer an sich hierbei jedoch vor allem einen buchhalterischen Posten dar.<sup>41</sup> Soweit auch im Rechnungswesen nach der betriebsidealen Form sowie der „Wohlfeilheit“<sup>42</sup>, Zweckmäßigkeit und Geeignetheit des Besteuerungssystems gefragt wird, ergibt sich eine Überschneidung, jedoch gehören diese Punkte originär zum – auf die Arbeit bezogen unter Gliederungspunkt 1.5 dargestellten – Forschungskanon der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre. Des Weiteren und zunehmend entfernt tangiert die Lohnsteuer auch die Betriebsorganisation<sup>43</sup> und kann letztlich auch für die Bereiche etwa der Beschaffung oder aber des Marketing sowie des Absatzes und Vertriebs von Belang sein.<sup>44</sup>

Einer institutionellen, auf bestimmte Branchen oder spezielle Unternehmenstypen und -größen bezogenen Abgrenzung bedarf es nicht. Die Ausführungen und Betrachtungen der Untersuchung gelten insoweit allgemein; selbstverständlich sind jedoch nicht alle erörterten Aspekte für jedes Unternehmen respektive jeden Betrieb in gleicher Weise relevant,<sup>45</sup> oder aber spezielle Einzelpunkte – z. B. zu Auslandsentsendungen – werden in bestimmten Wirtschaftssektoren deutlich häufiger anzutreffen sein als in anderen. Die für die empirische Untersuchung vorgenommene Auswahl von Unternehmen und Unternehmens-einheiten – die, in sich, zwangsläufig eine Eingrenzung auf einzelne Branchen und Unternehmenszuschnitte ergibt – wird gesondert im Abschnitt 5.4 erörtert und begründet.

Den Schlusspunkt der Abgrenzung gegenüber anderen Disziplinen der Wirtschaftslehre bildet jene zur volkswirtschaftlichen Finanzwissenschaft. Dies gilt zunächst allgemein für diesen mit der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre benachbarten Wissenschaftsbereich,<sup>46</sup> kann jedoch auch speziell auf die Lohnsteuer und das Vorgehen der Untersuchung heruntergebrochen werden. Die bereits bei Erörterung der Problemstellung<sup>47</sup> angesprochene Aufkommenswirkung der Lohnsteuer ist dabei ein solcher Aspekt der Finanzwissenschaft. Auf deren

---

<sup>41</sup> Siehe insoweit auch nachfolgenden Abschnitt 1.4.3.

<sup>42</sup> *Treichs*, *StuW* 2006, S. 260, unter dortigem Gliederungspunkt 4 auf den S. 260 ff. zur „Wohlfeilheit der Besteuerung“ in der Geschichte der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre.

<sup>43</sup> Frage der Nutzung in- oder externer Ressourcen zur Bearbeitung lohnsteuerrechtlicher Fragestellungen; Organisation (innerhalb) der etwaig bestehenden internen Steuerabteilung.

<sup>44</sup> Angesprochen sollen hiermit nicht evidente Fragen etwa der Abgrenzung des Vertriebs durch Arbeitnehmer oder selbständige Handelsvertreter sein, sondern vielmehr eher Fälle, in denen für diese Bereiche etwa die Sachbezugsbesteuerung nach § 37b EStG (siehe Abschnitt 3.4.2.7) relevant ist (bspw. „Incentive“-Veranstaltungen für Dritte oder deren Mitarbeiter).

<sup>45</sup> So werden z. B. die zahlreichen in Hauptabschnitt 3 angesprochenen einzelnen Befreiungs-, Begünstigungs- oder Pauschalierungsregelungen im Regelfall nicht von allen Unternehmen in vollem Umfang genutzt werden.

<sup>46</sup> Vgl. hierzu z. B. *Fürst*, *BFuP* 1949, S. 702, *Hasenack*, *BFuP* 1953, S. 278 ff. und *Aufermann*, *ZfB* 1954, S. 278.

<sup>47</sup> Siehe Abschnitt 1.1.

makroökonomische Betrachtungsweise greift die Untersuchung jedoch nicht zurück, sondern wendet sich vielmehr dem klassischerweise auf die einzelne Unternehmenseinheit bezogenen Erkenntnisprogramm der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre zu.<sup>48</sup> Es kann zur Abgrenzung gegenüber der Finanzwissenschaft zunächst – wie bereits 1958 bei *Heinen* – konstatiert „werden, daß Forschungsobjekt, Aufgabe und Untersuchungsmethode grundverschieden sind.“<sup>49</sup> Gerade bei Darlegung der auf die Lohnsteuer bezogenen entscheidungstheoretischen mutmaßlichen Maximen von Seiten des Fiskus und der Finanzverwaltung<sup>50</sup> werden sich in der Analyse jedoch auch konkrete und auf die Arbeit bezogene Schnittflächen beider Wissenschaftsdisziplinen erkennen lassen.

### **1.4.3 Abgrenzung innerhalb des Steuerrechts sowie insbesondere im Gesamtbereich der Lohnsteuer selbst**

Einer weiteren Abgrenzung des Untersuchungsgegenstandes bedarf es auch innerhalb des Steuerrechts. Kodifiziert findet sich die Lohnsteuer im nationalen Recht als integrierter Teil des Einkommensteuergesetzes, ergänzt um eine Durchführungsverordnung (LStDV)<sup>51</sup> sowie die – grundsätzlich zunächst allein für die Finanzverwaltung verbindlichen –<sup>52</sup> Richtlinien zur Lohnsteuer (LStR). Die Stellung innerhalb des Steuerrechts wird dem Charakter der Lohnsteuer als (lediglich) spezielle Erhebungsform der Einkommensteuer gerecht.<sup>53</sup> Verdeutlicht wird ebendieser Wesenszug dadurch, dass sich die materiell-rechtlichen Regelungen zu persönlicher Steuerpflicht des Arbeitnehmers und zum Besteuerungsgegenstand sowie dem Umfang der insoweit der Besteuerung zu unterwerfenden Einkünfte nicht in den spezifischen „Lohnsteuer-Paragrafen“ der §§ 38 ff. EStG, sondern in den davor liegenden Gesetzesabschnitten des im Grundsatz weiterhin synthetisch strukturierten deutschen Einkommensteuerrechts<sup>54</sup> finden.<sup>55</sup> Die damit (zusätzlich) angesprochenen Normen sind daher auch

---

<sup>48</sup> Siehe dazu im Einzelnen Abschnitt 1.5.

<sup>49</sup> *Heinen*, in: Heinen (Hg.), *Steuern und Unternehmenspolitik*, 1958, S. 126. Ähnlich auch die von *Velde*, *ZfH* 1950, S. 475 in seiner Abgrenzung gezogene Schlussfolgerung.

<sup>50</sup> Siehe Abschnitt 2.4.3.

<sup>51</sup> Vgl. *Hartz/Meeßen/Wolf*, ABC-Führer Lohnsteuer, EL 103 v. 14.07.2014, Stichwort „Rechtsquellen des Lohnsteuerrechts“ Rz. 5.

<sup>52</sup> Vgl. *Kloubert*, BB 1988, S. 1647.

<sup>53</sup> Vgl. hierzu *Lang*, in: *Stolterfoht* (Hg.), *Grundfragen des Lohnsteuerrechts*, 1986, S. 16, dort allerdings mit der faktisch zutreffenden Einschätzung, dass „sich [...] die Besteuerung des Arbeitnehmers von der übrigen Besteuerung nach dem Einkommensteuergesetz formell und materiell so abgelöst [hat], daß sich das Lohnsteuerrecht als ein *eigenständig charakterisiertes Teilgebiet* der Einkommensbesteuerung darstellt.“ [Hervorhebungen durch Kursivdruck aus Original übernommen].

<sup>54</sup> Vgl. dazu etwa *Hilbert*, *Intertax* 2011, S. 417, insbesondere dortige Fn. 1.

<sup>55</sup> Vgl. im Einzelnen *Hartz/Meeßen/Wolf*, ABC-Führer Lohnsteuer, EL 103 v. 14.07.2014, Stichwort „Rechtsquellen des Lohnsteuerrechts“ Rz. 3.

zwangsläufig Gegenstand insbesondere der deskriptiven Untersuchung, jedoch nur insoweit, als sie für die Lohnsteuer oder deren Umgrenzung von Interesse sind. Unter der Vielzahl lohnsteuerrechtlicher Vorschriften und Vorgaben selbst nimmt die Arbeit vor allem ausgewählte Fragen des materiellen Rechts in Blick. Diese werden in den beschreibenden Teilen der Analyse fokussiert herausgearbeitet, allerdings auch in den Gesamtkontext des Lohnsteuersystems eingeordnet. Verfahrensrechtliche Aspekte werden dabei – soweit notwendig – angesprochen, auf ihnen liegt jedoch kein Betrachtungsschwerpunkt. Die Begründung für die gewählte Vorgehensweise ist mehrstufig und ergibt sich sowohl aus Überlegungen zum Lohnsteuersystem selbst als auch aus der für die Analyse herangezogenen Untersuchungsmethodik heraus.

Historisch gesehen hat sich der Schwerpunkt lohnsteuerlicher Problemstellungen tendenziell von Fragen der zutreffenden Anwendung des Verfahrens hin zu materiell-rechtlich geprägten Themen verlagert. Hintergrund dieser Entwicklung ist auf der einen Seite die durch eine nahezu kontinuierlich zunehmende Zahl an Vorschriften, (Rechtsprechungs-)Entscheidungen und auch (Verwaltungs-)Anweisungen steigende Komplexität, auf der anderen Seite eine weitgehende Automatisierung von reinen Berechnungs- und Abrechnungsvorgängen,<sup>56</sup> heutzutage insbesondere durch entsprechend flächendeckenden – aufgrund des verstärkt elektronisch abgewickelten Verfahrens nicht selten zwangsläufigen – EDV- und Software-Einsatz.<sup>57</sup> Demnach sinkt auch die allein durch reine Steuer-Kalkulationsarbeiten hervorgerufene administrative Belastung der Arbeitgeber. Die zuvor genannten Aspekte steigender Komplexität sowie ein generell immer breiter werdendes Spektrum möglicher Vergütungselemente oder aber auch z. B. die Zunahme grenzüberschreitender Arbeitnehmertätigkeit führen andererseits jedoch zu neuen, meist materiell-rechtlich geprägten Fragestellungen. Es kommt zu dieser Argumentation und Abgrenzungsbegründung ferner hinzu, dass originär steuerverfahrensrechtliche Themen im Allgemeinen gerade nicht Gegenstand betriebswirtschaftlicher Steuerforschung sind.<sup>58</sup>

---

<sup>56</sup> Auf diese Entwicklungen wies – dort jeweils im Zusammenhang mit der Lohnsteuer-Außenprüfung (siehe zu dieser im Einzelnen Abschnitt 3.4.4) – bspw. bereits *Gail*, in: Hörstmann/Niemann/Rose (Hg.), Steuerberater-Jahrbuch 1980/81, S. 301 und S. 332 f. hin. Auf die Relevanz materiell-rechtlicher Fragestellungen geht auch *Charlier* – gem. der Diskussionswiedergabe bei *Niemann*, in: Hörstmann/Niemann/Rose (Hg.), Steuerberater-Jahrbuch 1975/76, S. 505 – ein.

<sup>57</sup> Beispiele obligatorischen Technikeinsatzes sind die Einführung des ELSTER-Verfahrens oder der Abruf der ELStAM. Diese beiden Punkte verdeutlichen aus ihrer Historie heraus aber auch, dass die tendenzielle administrative Entlastungswirkung elektronisch abgewickelter Abläufe nicht für die Pilot- und Anfangsphasen neuer Verfahren gilt, erfordern gerade solche Perioden doch den bisweilen beschwerlichen Aufbau neuer Prozesse, Systeme und die Durchführung von bzw. die Teilnahme an Schulungen und Informationsveranstaltungen.

<sup>58</sup> Vgl. *Hasenack*, BFuP 1953, S. 273, nach dem „der Vertreter der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre bei allen *Verfahrensfragen* des Steuerrechts im allgemeinen kein Urteil“ hat

Unter der Vielzahl möglicher materiell-rechtlicher Untersuchungsgegenstände trifft die Arbeit eine weitere Unterauswahl, die sich vor allem auf Aspekte der Lohnsteuer- und Einbehaltungspflicht dem Grunde nach sowie damit zusammenhängender etwaiger Haftungsgefahren konzentriert. Eine Fokussierung ist dabei nicht nur im Hinblick auf den generell möglichen Analyseumfang geboten, sondern auch notwendig, um sich den herausgestellten Problemen in der qualitativ-empirischen Untersuchung<sup>59</sup> zuwenden zu können; würde versucht, „Lohnsteuerprobleme in ihrer Gesamtheit“ zu erörtern, so wäre die angestrebte Detailuntersuchung der praktischen Handhabung einzelner Aspekte insbesondere im Zusammenwirken mit Unternehmensvertretern nicht umsetzbar. Zu dieser Abgrenzung sei abschließend zur Verdeutlichung nochmals darauf hingewiesen, dass sich eher verfahrensrechtlich geprägte Aspekte und materiell-rechtliche Fragestellungen oftmals nicht isoliert oder ohne Erörterung des sich jeweils gegenseitig tangierenden Zusammenhangs darstellen lassen. So können etwa bestimmte Fristen- und Antragsregelungen konstitutiv respektive steuerbegründend wirken. Die beiden deskriptiven Hauptteile der Arbeit<sup>60</sup> geben daher auch Erwägungen zu solchen Aspekten wieder, soweit sie für das allgemeine Verständnis und die zutreffende Einordnung der herausgegriffenen bzw. besprochenen Aspekte notwendig erscheinen.

Die engste Verknüpfung mit weiteren Steuern und Steuerarten besteht zwischen der Lohnsteuer und dem nach § 51a EStG als sog. Zuschlagsteuer erhobenen Solidaritätszuschlag sowie den Kirchensteuern der einzelnen Bundesländer,<sup>61</sup> sind beide doch auch direkt im Rahmen des Arbeitgeber-Steuereinhalts zu berücksichtigen.<sup>62</sup> Fragen zu diesen ergänzenden Abgaben werden in der Arbeit nicht thematisiert, außer ihre Erörterung ist für das Lohnsteuersystem selbst von Relevanz.

Wie bereits im vorherigen Abschnitt 1.4.2 erwähnt, fließt die Lohnsteuer über ihre Erfassung als Teil des Personalaufwands auch in das Rechnungswesen des Unternehmens ein. Es besteht damit ein Zusammenhang mit den originär auf dem Unternehmenserfolg lastenden Steuern wie der Einkommen- respektive Körperschaft- und der Gewerbesteuer. Zwar nimmt die Arbeit die durch Lohn-

---

[Hervorhebung durch Kursivdruck aus Original übernommen]; ähnlich auch *Fürst*, BFuP 1949, S. 702 und *Wall*, WPg 1956, S. 472. Siehe detailliert zum fraglichen Forschungsprogramm der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre Abschnitt 1.5.

<sup>59</sup> Siehe Hauptabschnitt 5.

<sup>60</sup> Siehe Hauptabschnitte 3 und 4.

<sup>61</sup> Vgl. *Hartz/Meeßen/Wolf*, ABC-Führer Lohnsteuer, EL 102 v. 14.07.2014, Stichwort „Zuschlagsteuern“.

<sup>62</sup> Im Fall der Kirchensteuer – gesprochen wird hierbei auch von „Kirchenlohnsteuer“ (z. B. *Barth*, DB 1965, S. 905 und *Barth*, DB 1965, S. 947) – setzt dies natürlich die Zugehörigkeit des Arbeitnehmers zu einer steuererhebungsberechtigten Religionsgemeinschaft voraus; vgl. zu Einzelheiten *Hartz/Meeßen/Wolf*, ABC-Führer Lohnsteuer, EL 92 v. 15.02.2011, Stichwort „Kirchensteuer“ Rz. 5 ff.



steuer entstehenden betrieblichen Belastungen<sup>63</sup> in Blick, sie wendet sich jedoch nicht der Frage bilanzieller Erfassung zu. Es können sich dabei zwar, je nach Vergütungsinstrument, durchaus differenzierte Fragestellungen ergeben,<sup>64</sup> diese verlassen jedoch den Bereich des Lohnsteuersystems und seines Regelungsrahmens; sie sind daher nicht Gegenstand der vorliegenden Untersuchung.

Insbesondere im Bereich der Gewährung von Sachbezügen ergibt sich zudem eine Schnittfläche zur Umsatzsteuer, da Lieferungen und Leistungen an die eigenen aktiven oder ehemaligen Arbeitnehmer unter die steuerbaren Umsätze i. S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG fallen.<sup>65</sup> Soweit die Umsatzsteuer aufgrund von Arbeitnehmertätigkeit entsteht und insoweit als eine Art einer weiteren „Annexsteuer“ anzusehen ist, wird den damit zusammenhängenden Folgen auch oftmals im Rahmen der Lohnsteuer-Außenprüfung<sup>66</sup> nachgegangen. Eine Analyse der sich durch die Umsatzbesteuerung ergebenden Belastungen und administrativen Folgen unterbleibt jedoch in dieser Arbeit, da auch diese nicht Teil des originären Regelungsbereichs des Lohnsteuerrechts sind. Darüber hinaus schließen Arbeitnehmertätigkeit und umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft einander aus, was auch § 1 Abs. 3 LStDV<sup>67</sup> deklaratorisch wiedergibt, indem eine Negativabgrenzung insbesondere gegenüber dem umsatzsteuerlichen Unternehmer nach § 2 Abs. 1 UStG<sup>68</sup> gegeben wird.

#### **1.4.4 Abgrenzung der qualitativen Analyse gegenüber einer empirisch-quantitativen Untersuchung**

Blickt man mit einem bewusst weiten Abstand auf die Methoden der empirischen Sozialforschung, so heben sich fundamental vor allem zwei jeweils unter eine Hauptkategorie subsumierbare Vorgehensweisen voneinander ab, stehen doch – wie *Mitlacher* formuliert – „[m]it dem quantitativen und qualitativen Forschungsparadigma [...] zwei unterschiedliche Vorgehensweisen zur Untersu-

---

<sup>63</sup> Obwohl die Lohnsteuer primär (lediglich) Teil der Einkommensteuer des Arbeitnehmers ist, sollte dabei nicht vergessen werden, dass sie – wie die Beispiele der Pauschalversteuerung oder nicht weiterreichbarer Haftungsbeträge zeigen – faktisch und auch rechtlich den Charakter einer Unternehmenssteuer annehmen kann.

<sup>64</sup> Zu denken ist etwa an die komplexen Fragen bilanzieller Erfassung von Mitarbeiterkapitalbeteiligungen oder betrieblicher Altersversorgungsinstrumente.

<sup>65</sup> Vgl. *Hartz/Meeßen/Wolf*, ABC-Führer Lohnsteuer, EL 100 v. 15.10.2013, Stichwort „Umsatzsteuer“ Rz. 2 und EL 97 v. 01.10.2012, Stichwort „Sachbezüge“ Rz. 71. Ein Überblick zur Thematik findet sich ferner bei *Klenk*, in: Kirchhof/Jakob/Beermann (Hg.), *Steuerrechtssprechung • Steuergesetz • Steuerreform*, 1999, S. 717 ff.

<sup>66</sup> Siehe zu dieser Abschnitt 3.4.4.

<sup>67</sup> § 1 Abs. 3 LStDV formuliert diesbezüglich eindeutig: „Arbeitnehmer ist nicht, wer Lieferungen und sonstige Leistungen innerhalb der von ihm selbständig ausgeübten gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit im Inland gegen Entgelt ausführt, soweit es sich um die Entgelte für diese Lieferungen und sonstigen Leistungen handelt.“

<sup>68</sup> Vgl. ausführlich zu diesem Begriff etwa *Schuhmann*, StBp 1994, S. 33 ff.

chung realer Sachverhalte zur Verfügung“<sup>69</sup>. Diese beiden Richtungen sind allerdings keine zwingend einander ausschließenden Gegenpole,<sup>70</sup> sodass sie innerhalb eines Forschungsprozesses – etwa einer umfangreichen sozialwissenschaftlichen Studie – auch nebeneinander zur Analyse einer übergeordneten Problemstellung Anwendung finden können oder sich gar integriert miteinander verknüpfen lassen.<sup>71</sup> Auch sollte davon ausgegangen werden, dass die Forschungsrichtungen und die im Einzelnen unter sie gefassten Methoden einer hierarchischen Einordnung nicht zugänglich sind, mithin nicht für bestimmte Phasen eines Forschungsprozesses nur jeweils eine Methode Anwendung finden kann bzw. darf; im Gegenteil empfiehlt es sich, den Prozess der angestrebten empirischen Erkenntnisgewinnung zunächst als „methodenoffen“ anzusehen und später allein nach der Maßgabe zu entscheiden und zu handeln, dass stets und ohne etwaige Vorfestlegung die für die jeweilige konkrete Forschungsfrage geeignetste Vorgehensweise gewählt werden sollte.<sup>72</sup>

Zur generellen Unterscheidung beider Forschungsrichtungen bedarf es jedoch im ersten Schritt einer Orientierung über die sie jeweils kennzeichnenden Wesensmerkmale. Dabei lassen sich jeweils bezeichnende Charakteristika beider Methodenlehren ausmachen und gegeneinander abgrenzen.

Fasst man z. B. die Gemeinsamkeiten der mannigfaltigen im Einzelnen unter dem Kanon qualitativer Forschung verstandenen Vorgehensweisen zusammen, so lässt sich feststellen, dass typischerweise eine verhältnismäßig kleine Zahl an Untersuchungsobjekten in den Forschungsprozess einbezogen wird, dieser Prozess selbst keiner allzu starken Standardisierung unterworfen ist und in einem im Grundansatz eher offenen Verfahren auf viele und unterschiedlichste Aspekte des generellen Untersuchungsgegenstandes eingegangen werden

---

<sup>69</sup> *Mitlacher*, Zeitarbeit in Deutschland und den USA, 2004, S. 257 f. In ähnlicher Form sprechen bspw. *Flick/Kardorff/Steinke*, in: *Flick/Kardorff/Steinke* (Hg.), *Qualitative Forschung*, 9. Aufl. 2012, S. 24 insoweit ebenso von „zwei eigenständigen Bereichen empirischer Sozialforschung“. Vgl. grundlegend zur historischen Entwicklung und Abgrenzung der Sektoren auch *Hoffmann-Riem*, *KZfSS* 1980, S. 339 ff. sowie *Diekmann*, *Über qualitative und quantitative Ansätze empirischer Sozialforschung*, 1982, S. 9 ff.

<sup>70</sup> Vgl. z. B. *Mayring*, *Einführung in die qualitative Sozialforschung*, 5. Aufl. 2002, S. 19, der darauf hinweist, dass qualitative Forschung „keine Alternative zu quantitativem Denken darstellen [soll]“.

<sup>71</sup> So geben z. B. *Kelle/Erzberger*, in: *Flick/Kardorff/Steinke* (Hg.), *Qualitative Forschung*, 9. Aufl. 2012, S. 299 ff. Hinweise zu „Modellen“ und „Strategien der Methodenintegration“. Vgl. für den Bereich der Fallstudie auch *Yin*, *Case Study Research*, 4. Aufl. 2009, S. 62 ff., dort unter der Abschnittsüberschrift „Mixed Methods Designs“ mit noch weitreichenderen Hinweisen zur möglichen Methodenintegration. Vgl. ausführlich zur Verbindung in Form der sog. „Triangulation“ ferner z. B. *Lamnek*, *Qualitative Sozialforschung*, 5. Aufl. 2010, S. 248 ff. sowie zudem auch *Flick*, in: *Flick/Kardorff/Steinke* (Hg.), *Qualitative Forschung*, 9. Aufl. 2012, S. 309 ff.

<sup>72</sup> Vgl. *Yin*, *Case Study Research*, 4. Aufl. 2009, S. 6 dort insbesondere zur Ablehnung des „hierarchical stereotype“.

kann.<sup>73</sup> Während quantitative Forschungs“[d]esigns [...] häufig davon geprägt [sind], Einflüsse der Forschung bzw. der Forscher auf die Erhebungssituation und damit die Daten zu kontrollieren, zu minimieren oder auszuschließen“<sup>74</sup>, ist für einen qualitativen Forschungsansatz im Gegenzug oftmals gerade der hohe Grad an „Subjektorientierung“<sup>75</sup> kennzeichnend, das heißt, die Sichtweisen und Perspektiven sowie der Erfahrungs- und Erkenntnishorizont der für den Forschungsprozess gewonnenen Untersuchungspartner sollen als Quelle des Erkenntnisgewinns dienen; ihre Exploration ist nicht nur erwünscht und zulässig, sondern – in Abhängigkeit von der Forschungsfrage – vielfach sogar das originäre Ziel des Vorgehens.<sup>76</sup> Ergebnisauswertungen des mittels der Untersuchung hervorgebrachten Datenmaterials erfolgen häufig in individueller und dabei nicht selten stark narrativer Form.<sup>77</sup>

Prägnant herauskristallisiert finden sich insbesondere die Aspekte des Forschungsumfangs sowie der Subjektbezogenheit qualitativer Forschungsprozesse im Rahmen der von *Mitlacher* gegebenen Beschreibung:

„Qualitative Methoden rücken [...] die Analyse relativ weniger Fälle mit möglichst vielen relevanten Dimensionen in den Mittelpunkt der Betrachtung. [...] Der qualitative Ansatz hebt [...] [dabei] die Subjektivität der in die Untersuchung einbezogenen Untersuchungseinheiten sowie der Personen und deren individuelle Sicht hervor.“<sup>78</sup>

Einer solchen Forschungsweise entsprechend sind auch die „klassischen Gütekriterien“ der Objektivität, Reliabilität und Validität<sup>79</sup> quantitativ oder labor-experimentell orientierter Untersuchungen teilweise nicht oder nur bedingt auf das Analysedesign übertragbar,<sup>80</sup> sodass es der Ableitung entsprechender Qualitätsfaktoren speziell für qualitative Verfahren bedarf.<sup>81</sup> Die vorstehend für die

---

<sup>73</sup> Vgl. bspw. die von *Mayring*, Einführung in die qualitative Sozialforschung, 5. Aufl. 2002, S. 24 ff. vorgestellten „Säulen qualitativen Denkens“; vgl. ferner zum qualitativen Forschungsprozess *Mitlacher*, Zeitarbeit in Deutschland und den USA, 2004, S. 258.

<sup>74</sup> *Flick*, in: *Flick/Kardorff/Steinke* (Hg.), Qualitative Forschung, 9. Aufl. 2012, S. 252.

<sup>75</sup> *Mayring*, Einführung in die qualitative Sozialforschung, 5. Aufl. 2002, S. 21.

<sup>76</sup> Vgl. *Flick/Kardorff/Steinke*, in: *Flick/Kardorff/Steinke* (Hg.), Qualitative Forschung, 9. Aufl. 2012, S. 17.

<sup>77</sup> Vgl. *Yin*, Case Study Research, 4. Aufl. 2009, S. 15. Vgl. zu „[n]arrative[n] Analysen“ ferner *Flick*, Qualitative Sozialforschung, 2007, S. 436 [direkte Übernahme der dortigen Abschnittsüberschrift].

<sup>78</sup> *Mitlacher*, Zeitarbeit in Deutschland und den USA, 2004, S. 258.

<sup>79</sup> Vgl. zu diesen Kriterien z. B. *Schnell/Hill/Esser*, Methoden der empirischen Sozialforschung, 9. Aufl. 2011, S. 141 ff. sowie *Babbie*, The Practice of Social Research, 13. Aufl. 2013, S. 188 ff.

<sup>80</sup> *Yin*, Case Study Research, 4. Aufl. 2009, S. 14 führt die vermeintlich fehlende Präzision [dort: “lack of rigor”] auch – in seinem Fall für das Instrument der Fallstudie – als oftmals geäußerten Kritikpunkt an qualitativem Forschungsvorgehen an.

<sup>81</sup> Vgl. für eine konkrete Abfassung ebensolcher Gütekriterien qualitativer Forschung *Mayring*, Einführung in die qualitative Sozialforschung, 5. Aufl. 2002, S. 140 ff. und *Steinke*, in:

qualitative Forschungsmethodik vorgestellten Grundsätze gelten auch für die im Rahmen der vorliegenden Arbeit durchgeführte Untersuchung mittels sog. „Experteninterviews“.<sup>82</sup>

Eine Abgrenzung gegenüber quantitativen Methoden und Vorgehensweisen ergibt sich bereits dann, wenn man zunächst auf die Gegenpunkte der vorstehend als charakteristisch für den quantitativen Forschungsprozess herausgestellten Aspekte eingeht. Starke Normierung, feste Antwortvorgaben, strikte Konzentration auf dezidiert (etwa in einem Fragebogen) angesprochene und möglichst in einer standardisierten Skala abbildbare Untersuchungspunkte – diese Kennzeichen ermöglichen es, große Fallzahlen zu untersuchen und, ggf. möglichst weitgehend automatisiert, auszuwerten. Sie sind damit typisch für einen quantitativ-empirischen Forschungsansatz. Als Beispiel hierfür kann ein zur Evaluation der Kundenzufriedenheit eingesetzter Internetfeedbackbogen nach einem abgeschlossenen Online-Einkauf genannt werden. Dieser Fall zeigt auch bereits, dass in einem solchen Prozess die „Anforderungen“ oder notwendigen Kenntnisse über das Befragungsobjekt im Regelfall geringer sind, als es bei einem qualitativen Ansatz der Fall ist, scheint doch allein die Einordnung als „Kunde mit abgeschlossener Transaktion“ hinreichend, um in den Teilnehmerkreis der Befragung aufgenommen zu werden.<sup>83</sup>

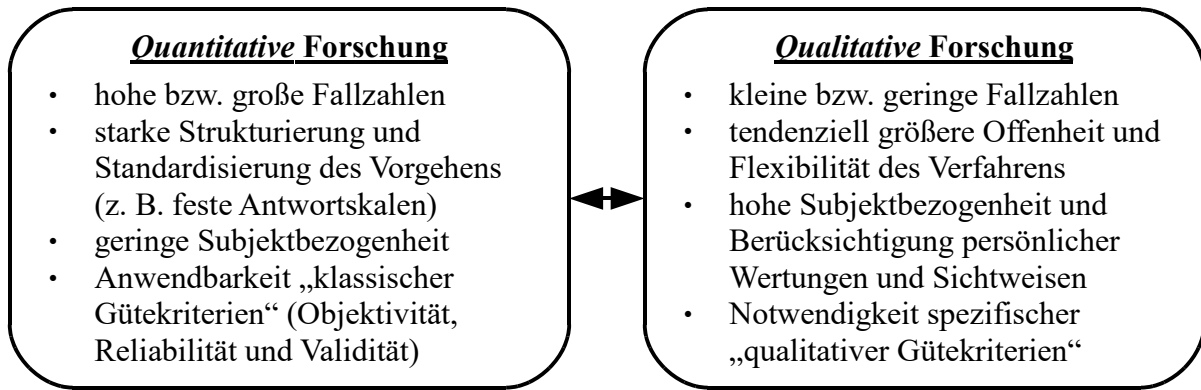
Die für die Arbeit wesentlichen Abgrenzungskriterien quantitativer und qualitativer Forschung gibt das auf der folgenden Seite dargestellte Schaubild im Überblick wieder.

---

Flick/Kardorff/Steinke (Hg.), *Qualitative Forschung*, 9. Aufl. 2012, S. 323 ff.; siehe für entsprechende Erwägungen hinsichtlich des konkreten Untersuchungsdesigns der vorliegenden Arbeit Abschnitt 5.2. Ausführlich mit der Definition „qualitativer Gütekriterien“ setzt sich die Monographie von *Seale*, *The quality of qualitative research*, 1999, auseinander.

<sup>82</sup> Siehe zu deren methodologischer Einordnung sowie konkret zum methodischen Aufbau der qualitativ-empirischen Untersuchung im Einzelnen Abschnitte 5.2 und 5.3.

<sup>83</sup> Vgl. dazu in Abgrenzung zur „Fallstudienmethode“ *Meyer*, *WiSt* 2003, S. 475, der dort darauf hinweist, dass in „der quantitativen Forschung [...] der einzelne Fall als ein eher unbedeutendes und austauschbares Element einer Population oder Stichprobe verstanden wird, das nur Träger von durch den Forscher als wichtig definierten Merkmalen ist.“



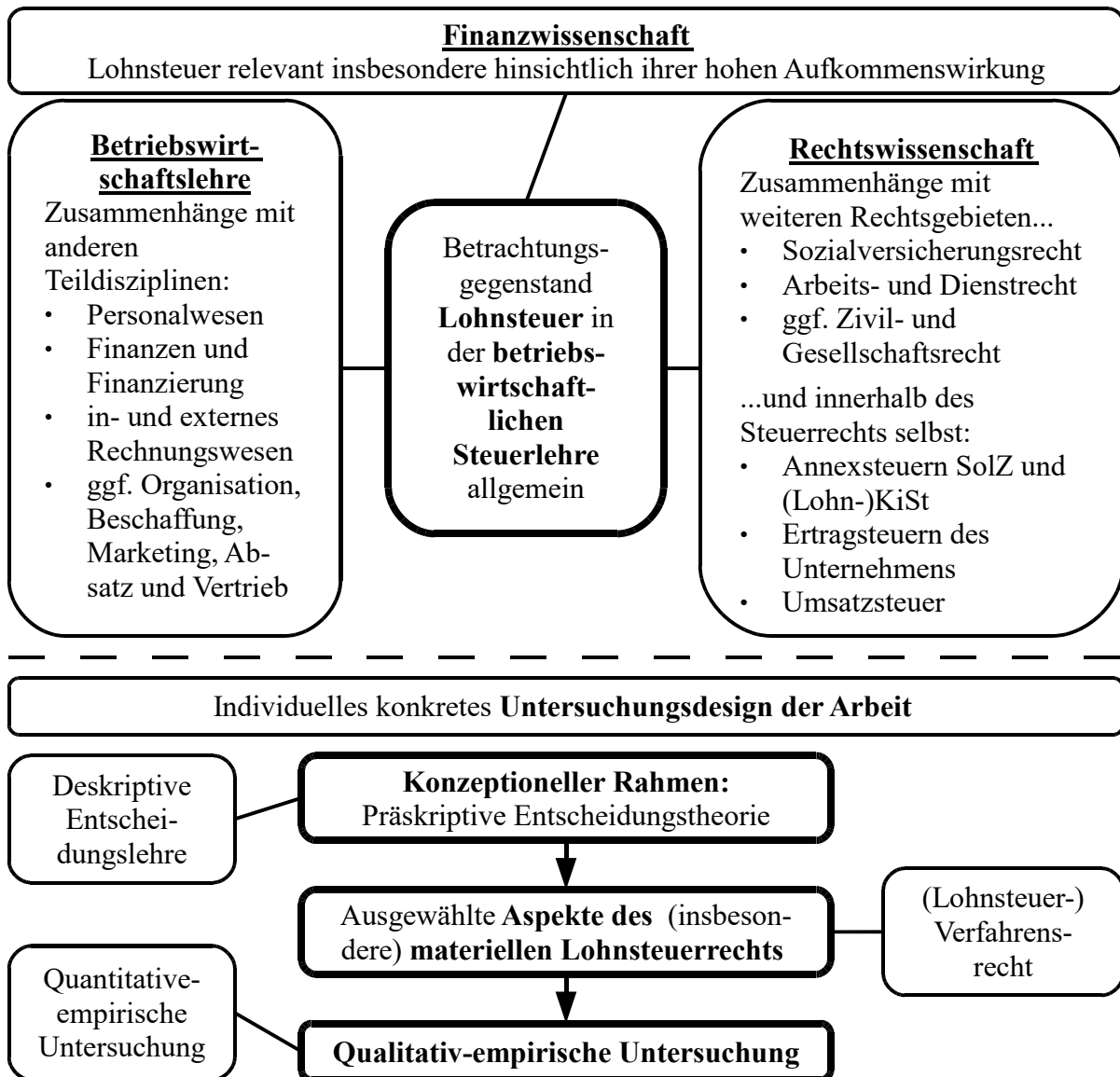
**Abbildung 2: Wesensmerkmale quantitativer und qualitativer Prozesse der empirischen Sozialforschung.**

**Quelle: Eigene Darstellung.**

Intention der hier in die Forschungsarbeit eingebundenen empirischen Analyse ist es, die in den deskriptiven Abschnitten thematisierten Gesichtspunkte des insbesondere materiellen Lohnsteuerrechts mit Unternehmensvertretern zu erörtern. Dabei sollen die fraglichen Aspekte auf ihre individuelle betriebspraktische Handhabung hin untersucht werden. Der Prozess ist dabei bewusst offen gestaltet, um auch die Wiedergabe subjektiver Einschätzungen und in der Fachdiskussion bisher nicht berücksichtigter Aspekte zu ermöglichen. Aus diesen Gründen ist der Rückgriff auf ein qualitatives Verfahren zur Erreichung des Forschungsziels geboten.

#### **1.4.5 Zusammenfassende Darstellung der Themenabgrenzung**

Die in den vorstehenden Abschnitten 1.4.2 bis 1.4.4 vorgenommene Themen- und Methodenabgrenzung fasst die nachfolgende Darstellung in kompakter Form zusammen. Diese zeigt dabei auch die angesprochenen Zusammenhänge zu den benachbarten Wissenschaftsbereichen und Disziplinen auf.



**Abbildung 3: Zusammenhänge, Berührungspunkte sowie Abgrenzung des Untersuchungsgegenstands und der gewählten Methoden.**

**Quelle: Eigene Darstellung.**

## 1.5 Einordnung und Begründung des Themas sowie der methodischen Vorgehensweise im Hinblick auf den Kanon betriebswirtschaftlicher (Steuer-)Forschung

Sowohl das Thema der Untersuchung selbst als auch die gewählte Darstellungsweise und Aufbereitung müssen in das Forschungsprogramm der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre eingeordnet werden. Es empfiehlt sich dabei, einzelne Schritte und Aspekte der Arbeit unter allgemeine Aussagen zur Ausrichtung dieser „Teildisziplin der Betriebswirtschaftslehre“<sup>84</sup> zu subsumieren.

Als grundlegend für den Wissenschaftsbereich kann die – oftmals zitierte –<sup>85</sup> Definition *Findeisens* angeführt werden, die im Vorwort des 1923 veröffentlichten Werkes „Unternehmung und Steuer“ gegeben wurde. Sie eignet sich auch als Leitmotiv für die vorliegende Untersuchung. Nach *Findeisens* Umschreibung kann das Ziel der von ihm als „Steuerbetriebslehre“<sup>86</sup> bezeichneten betriebswirtschaftlichen Steuerlehre – in zusammenfassender Verkürzung wiedergegeben – wie folgt umrissen werden:

„Die Steuerbetriebslehre stellt sich die Aufgabe nach der zweckmäßigsten Form der Besteuerung der Unternehmung zu forschen und vergleichend und kritisch die gegenwärtige Art der Besteuerung der Unternehmung und deren Rückwirkung auf die gesamte Betriebswirtschaft darzustellen. [...]

Unter Steuerbetriebslehre verstehen wir [...] die Lehre von der Beteiligung der Allgemeinheit am Ertrag der Unternehmung, wobei die Lehre von den Rückwirkungen dieser Beteiligung auf das Betriebsleben als ein Bestandteil der Steuerbetriebslehre aufzufassen ist.“<sup>87</sup>

Der erste Teil dieser Definition enthält mit seiner Bezugnahme auf „die gegenwärtige Art der Besteuerung“ bereits die Verbindung zum gegebenen und

---

<sup>84</sup> *Fürst*, BFuP 1949, S. 702 unter Verweis auf die Einordnung *Aufermanns*. Eine Zusammenschau zur Diskussion der zutreffenden Einordnung der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre in die Betriebswirtschaftslehre findet sich z. B. bei *Rückle*, BFuP 1967, S. 36 ff. Historisch geprägte Überblicke zur Entstehung und dem jeweiligen Stand der Disziplin geben z. B. *Fürst*, BFuP 1949, S. 700 ff., *Hasenack*, BFuP 1953, S. 281 ff., *Aufermann*, ZfB 1954, S. 272 ff., *Wall*, WPg 1956, S. 471 f., *Fischer/Schneeloch/Sigloch*, DStR 1980, S. 699 f. und *Treichs*, StuW 2006, S. 255 ff.

<sup>85</sup> Vgl. nur z. B. *Velde*, ZfhF 1950, S. 469, *Aufermann*, ZfB 1951, S. 24 f. sowie *Aufermann*, ZfB 1954, S. 271, *Scherpf*, in: Heinen (Hg.), Steuern und Unternehmenspolitik, 1958, S. 93 sowie *Heinen*, in: Heinen (Hg.), Steuern und Unternehmenspolitik, 1958, S. 121 f. und *Erichsen/May*, DB 1968, S. 317 f.

<sup>86</sup> Siehe nachfolgende Definition sowie ferner den im Original in runde Klammern gesetzten Untertitel des die Definition enthaltenden Werkes von *Findeisen*. Vgl. kritisch zu *Findeisens* Begriff *Aufermann*, ZfB 1951, S. 24, da es „hier nahe [liegt], an eine Lehre des ‚Betreibens‘ der Steuer zu denken.“ Ähnlich auch später nochmals in *Aufermann*, ZfB 1954, S. 272.

<sup>87</sup> *Findeisen*, Unternehmung und Steuer, 1923, S. III.

zumindest auf kurze Frist unveränderbaren<sup>88</sup> Steuerrecht als „Arbeitsmaterial“ der Betrachtung.<sup>89</sup> Hieraus ergibt sich jedoch ebenso wiederum die Notwendigkeit einer inhaltlichen und methodischen Abgrenzung, ist die betriebswirtschaftliche Steuerlehre doch nicht lediglich „Steuerrechtswissenschaft mit wirtschaftlichem bzw. ökonomischem Anstrich“, die unternehmens- und betriebsbezogene Bereiche des Steuerrechts entlang juristischer Begriffe,<sup>90</sup> Arbeitsweisen und Maximen zu ergründen versucht; vielmehr verfolgt diese Forschungsdisziplin ein eigenes, wirtschaftswissenschaftlich geleitetes Erkenntnisprogramm,<sup>91</sup> wobei die Einsicht in das bestehende Steuerrecht sowie dessen Kenntnis zwar eine notwendige, aber eben keine hinreichende Bedingung einer Untersuchung ist.<sup>92</sup>

Unter diese Erwägungen fügt sich der generelle Aufbau der Arbeit.<sup>93</sup> Die in Blick genommenen, vornehmlich materiell-rechtlichen Lohnsteuerfragen müssen unweigerlich im gegebenen Rechtsrahmen dargestellt und diskutiert werden. Dies geschieht im entsprechend als primär deskriptiv bezeichneten Teil der Untersuchung.<sup>94</sup> Es wird dabei sowohl in der Besprechungsmethodik als auch im Hinblick auf die ausgewerteten Quellen vornehmlich auf juristisches Material und rechtswissenschaftliche Vorgehensweisen zurückgegriffen – so werden insbesondere die Positionen steuerrechtlicher Urteilssprüche, Verwaltungsanweisungen und des Fachschrifttums aus Gesetzeskommentierungen, wissenschaftlicher Zeitschriftenliteratur, Sammelbänden und Monographien gewürdigt. Die Analyse verharret jedoch nicht an dieser Stelle mit einer Erörterung der Probleme nach allein juristischen Gesichtspunkten, sondern folgt durch die Einbettung in einen übergeordneten konzeptionellen Rahmen zudem einer weitergehenden wirtschaftswissenschaftlichen Betrachtung. Es ergeben sich daraus allerdings

---

<sup>88</sup> Vgl. *Erichsen/May*, DB 1968, S. 317, dort: „Steuergesetze stellen im allgemeinen Größen dar, die [...] sich kurzfristig nicht ändern lassen.“

<sup>89</sup> Vgl. so auch *Aufermann*, ZfB 1951, S. 25, dort: „Das Steuerrecht ist gewiß – vor allem, wenn wir gegebene Steuerverhältnisse untersuchen – unser Rohmaterial, welches einer betriebswirtschaftlichen Untersuchung und Kritik zu unterwerfen ist“; vgl. ferner *Fürst*, BFuP 1949, S. 702.

<sup>90</sup> Vgl. zum Zusammenhang rechtswissenschaftlicher und betriebswirtschaftlicher Begriffe *Thoma*, in: *Thoma/Zacharias/Niemann* (Hg.), *Steuerberater-Jahrbuch 1966/67*, S. 14 ff.

<sup>91</sup> Vgl. hierzu *Velde*, ZfhF 1950, S. 478.

<sup>92</sup> Vgl. bereits *Aufermann*, ZfB 1951, S. 25 f. sowie heutzutage *Breithecker*, *Einführung in die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre*, 17. Aufl. 2016, S. 112. Deutlich auch *Hasenack*, BFuP 1953, S. 272: „Der Vertreter der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre muß den derzeitigen positiv-rechtlichen Inhalt der Steuergesetze als notwendiges Rohmaterial seiner Untersuchungen zwar [...] kennen [...], aber er sieht doch die Steuergesetze, anders als der Jurist, in erster Linie als *wirtschaftliches* Problem“ [Hervorhebung durch Kursivdruck aus Original übernommen]. Vgl. hierzu auch bereits *Köhler*, ZfhF 1938, S. 311, dessen weitere Ausführungen insbesondere auf den S. 314 ff. und S. 318 allerdings die äußerst bedenkliche nationalsozialistische Prägung seiner Ansicht zur betriebswirtschaftlichen Forschungsausrichtung verdeutlichen.

<sup>93</sup> Siehe hierzu die Ausführungen zum Gang der Untersuchung in Abschnitt 1.3.

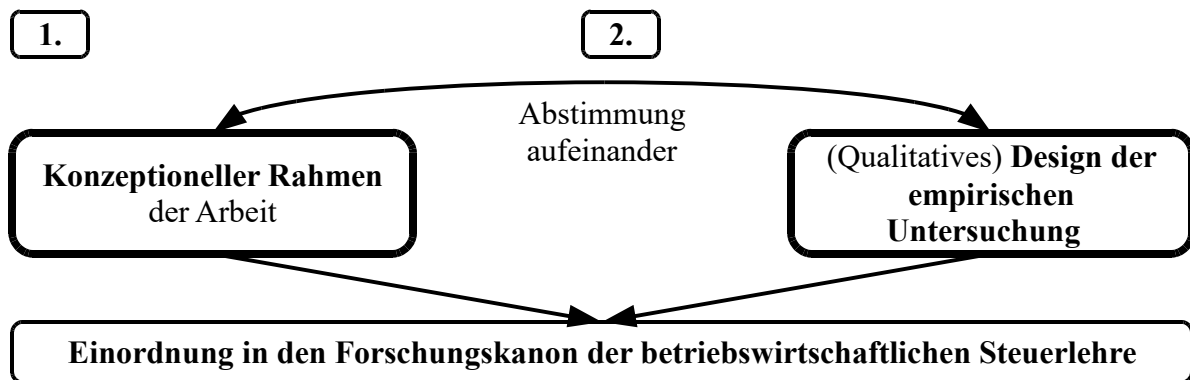
<sup>94</sup> Siehe Hauptabschnitte 3 und 4.



Folgefragen, deren Erörterung es im Zusammenhang mit der Einordnung der Arbeit in den Forschungskanon der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre bedarf.

Es muss ermittelt und begründet werden, inwieweit der gewählte konzeptionelle Rahmen dem Programm der fraglichen wirtschaftswissenschaftlichen Teildisziplin zugeordnet werden kann (1.). Ebenso bedarf es einer Einfügung der empirischen Untersuchung und des dafür gewählten Verfahrens in den Kontext der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre,<sup>95</sup> verknüpft mit Beantwortung der weiteren Frage, inwieweit die konzeptionelle Fundierung der Arbeit und die für den beobachtenden Untersuchungsteil herangezogene Vorgehensweise aufeinander abgestimmt sind (2.).

Auf diese beiden in der nachstehenden Grafik zusammenfassend dargestellten Aspekte wird im folgenden Verlauf eingegangen.



**Abbildung 4: Einordnung von Rahmenkonzept und Untersuchungsdesign in die betriebswirtschaftliche Steuerforschung.**

**Quelle: Eigene Darstellung.**

1.: Nimmt man – wie *Treich* – an, dass „[d]ie Betriebswirtschaftliche Steuerlehre [...] sich heute als entscheidungsorientierte Steuerwirkungslehre versteht“<sup>96</sup>, so tritt die inhaltliche Verknüpfung des konzeptionellen Rahmens der Entscheidungstheorie mit dem Fach umgehend hervor.<sup>97</sup> Dieser Blickwinkel

<sup>95</sup> Auf eine weitere Begründung der Notwendigkeit des deskriptiven Untersuchungsteils der Arbeit kann hier verzichtet werden, sie ergibt sich aus den vorstehenden Ausführungen des vorliegenden Abschnitts.

<sup>96</sup> *Treich*, *StuW* 2006, S. 265.

<sup>97</sup> Vgl. deutlich auch *Laux/Gillenkirch/Schenk-Mathes*, *Entscheidungstheorie*, 8. Aufl. 2012, S. 4, dort: „Nach neuerer Auffassung wird die Betriebswirtschaftslehre überwiegend entscheidungsorientiert gesehen“. Vgl. ferner *Fischer*, *Aspekte einer empirisch fundierbaren, betriebswirtschaftlichen Entscheidungslehre*, 2003, S. 1 mit der Einschätzung, dass „[d]ie Entscheidungstheorie [...] als „Grundlage der Betriebswirtschaftslehre“ angesehen werden [kann]“, sowie zudem bereits *Erichsen/May*, *DB* 1968, S. 317, dort allgemein: Betriebswirtschaft als „Lehre von [...] Entscheidungsprogrammen.“ Zudem konkret für die betriebswirt-

könnte jedoch die Anwendung entscheidungstheoretischer Betrachtungen zunächst auf Fragestellungen verengen, die sich durch Anwendung der Theorie insbesondere in mathematische Darstellungen umformen lassen.<sup>98</sup> Als Beispiele können die Analyse von Investitionsentscheidungen<sup>99</sup> oder die Rechtsformwahl unter Berücksichtigung von Steuerfolgen genannt werden. Die steuerlichen Auswirkungen der jeweiligen zur Wahl stehenden Alternativen werden in solchen Modellen finanziell quantifiziert und dadurch in die insgesamt angestrebte Vorteilhaftigkeitsbetrachtung mit einbezogen. Auf diese Weise lassen sich auch Überlegungen „de lege ferenda“ ableiten,<sup>100</sup> etwa, wenn die erstellten Berechnungen erweisen, dass in einem Bereich, für welchen Steuerneutralität bspw. als gesetzgeberisches Ziel postuliert ist, den jeweiligen Alternativen dennoch unterschiedliche Steuerhöhen zuzuordnen sind.<sup>101</sup>

Aus diesen Ausführungen ergibt sich allerdings auch bereits, dass der Blickwinkel einer entscheidungstheoretischen Betrachtung generell weiter gespannt ist, berücksichtigt sie doch insbesondere die – nicht selten mannigfaltigen – Maximen der jeweiligen Entscheider.<sup>102</sup> Unter Beachtung ebendieser nehmen Vorteilhaftigkeitserwägungen deutlich mehr Dimensionen an, als es etwa die unternehmerische Betrachtung von – elliptisch gesprochen – „Investitionsentscheidungen unter Steuern“ zunächst vermuten lassen würde. Ist (einziges) Ziel die Ergebnismaximierung, so wird entlang eines mathematisch umgesetzten Entscheidungsmodells jene Alternative gewählt werden, welche über alle ange-

---

schaftliche Steuerlehre z. B. *Marx*, Ubg 2015, S. 241 f., dort zur Frage „Einspruch und Klage im Steuerrecht aus entscheidungsorientierter Sicht“ [Beitragstitel].

<sup>98</sup> In diese Richtung etwa *Breithecker*, Einführung in die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 17. Aufl. 2016, S. 142, der dort konstatiert: „Die theoretisch interessantesten Entscheidungsmodelle sind die mathematischen Optimierungsverfahren.“

<sup>99</sup> Vgl. z. B. *Laux/Schabel*, in: Wehrheim/Heurung (Hg.), Steuerbelastung – Steuerwirkung – Steuergestaltung, 2007, S. 273 ff.

<sup>100</sup> Vgl. z. B. *Lausberg*, ZfB 1972, S. 421 ff. Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang darauf, dass Erwägungen zu möglichem neuem oder angepasstem Recht generell integrativer Bestandteil der betriebswirtschaftlichen Steuerforschung sind. Dies zeigen neben der zuvor wiedergegebenen allgemeinen Definition *Findeisens* z. B. auch die Ausführungen von *Erichsen/May*, DB 1968, S. 318 oder *Wöhe/Bieg*, Grundzüge der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, 4. Aufl. 1995, S. 2 f.; die vorliegende Arbeit greift solche Aspekte daher unter Abschnitt 6.2 auf.

<sup>101</sup> Auch die Überlegungen hinsichtlich möglicher Rechtsveränderungen lassen sich dann wiederum in Rechenmodelle umsetzen, in denen die Steuerfolgen unterschiedlicher Reformvorschläge miteinander verglichen werden; vgl. so etwa zur Investitionsrelevanz möglicher Unternehmensbesteuerungskonzepte *Krawitz*, in: Wehrheim/Heurung (Hg.), Steuerbelastung – Steuerwirkung – Steuergestaltung, 2007, S. 249 ff.

<sup>102</sup> Siehe zu den Maximen konkret für die Fragestellung der vorliegenden Arbeit insbesondere Abschnitt 2.4. Vgl. hierzu deutlich z. B. auch *Kahle*, Betriebliche Entscheidungen, 4. Aufl. 1997, S. 35, dort: „Die Zielsetzungen [...] [sind] typischerweise multidimensional und multi variabel“.

legten Betrachtungsperioden den höchsten Totalgewinn verspricht. Unter der Annahme, dass sich die zur Verfügung stehenden Alternativen nur hinsichtlich der von ihnen hervorgerufenen Steuerbelastung unterscheiden, verengt sich das Ziel der Ergebnismaximierung hin zur Steuerminimierung. Ist (alleiniges) Postulat hingegen, dass etwa die Steuerfolgen unterschiedlicher Unternehmensrechtsformen im Fall wirtschaftlich kongruenter Sachverhalte möglichst gleich sind, so würde man etwa unter mehreren Steuerreformkonzepten jenes wählen, das zur geringsten Bandbreite an Steuerbelastungen führt.

Finanzierungs- und Rechtsformneutralität der Besteuerung können – aus zahlreichen und wohlerwogenen Gründen –<sup>103</sup> mögliche legislative Ziele sein. Ebenso kann vom Staat aber auch fiskalische Einnahmemaximierung angestrebt werden. Unter den soeben bereits angesprochenen möglichen Steuerreformkonzepten würde dann c. p. jenes gewählt, welches das insgesamt höchste Steueraufkommen verspricht. Es zeigt sich dadurch bereits, dass selbst monetär quantifizierbare Ziele untereinander konfliktieren können. Zudem ist ferner möglich, dass in einem Entscheidungsszenario Ziele hinzutreten, die sich einer Berechnung gänzlich verschließen oder aber sich nur mittelbar – ggf. über mehrere Stufen – quantifizieren lassen.<sup>104</sup>

Auf die Entscheidungstheorie wird dabei in der vorliegenden Untersuchung in dieser soeben dargestellten Mehrdimensionalität zurückgegriffen, indem generell sowohl mehrere am Analyseobjekt Lohnsteuer interessierte Koalitionäre in Blick genommen werden als auch bei all diesen jeweils nicht von einseitiger Interessenssetzung ausgegangen wird,<sup>105</sup> sondern verschiedene – eventuell bereits innerhalb einer Gruppe zueinander im Konflikt stehende – Ziele angesprochen werden.<sup>106</sup> Die Entscheidungssituation wird dabei – als Rückkopplung aus der Mehrdimensionalität der Ziele – nicht mathematisch operationalisiert, sondern beschreibend untersucht.

---

<sup>103</sup> Vgl. zu Argumenten hinsichtlich Rechtsformneutralität z. B. *Tipke*, NJW 1980, S. 1079 f. und *Seer*, StuW 1993, S. 114, zu verfassungsrechtlichen Vorgaben diesbezüglich bspw. *Pelka*, StuW 2000, S. 392 ff. Vgl. ferner zur Finanzierungsneutralität etwa *Fischer*, ZfB 1970, S. 313 ff. Ausführlich zum Zusammenhang der Aspekte z. B. *Freyer*, Unternehmensrechtsform und Steuern, 2004.

<sup>104</sup> Als Beleg können hier bspw. die in den Abschnitten 2.4.2 bis 2.4.5 im Einzelnen herausgestellten Zielgrößen der an der Lohnsteuer interessierten Koalitionäre genannt werden. Auch ein Überblick zu generellen Steuerreformkonzepten zeigt die Mehrdimensionalität dabei möglicher Zielsysteme deutlich; vgl. nur die Ausführungen bei *Drüen*, in: Jachmann (Hg.), Erneuerung des Steuerrechts, 2014, S. 25 ff.

<sup>105</sup> Eine Akzentuierung liegt dabei – der Maßgabe der Wissenschaftsdisziplin entsprechend – auf Betrachtung der betrieblichen Ebene, weshalb der Position des Arbeitgebers bei der Untersuchung besonderes Gewicht beigemessen wird.

<sup>106</sup> Siehe hierzu im Einzelnen Hauptabschnitt 2, insbesondere Unterabschnitt 2.3. Vgl. auch *Erichsen/May*, DB 1968, S. 320, die die Möglichkeit der Erforschung gegensätzlicher Ziele zwischen den „Entscheidungsinstanzen“ thematisieren.

Ungeachtet dieser speziell für die vorliegende Untersuchung individuell gewählten Vorgehensweise kann jedoch allgemein festgehalten werden, dass sich der Rückgriff auf eine entscheidungstheoretische Fundierung stringent in das Forschungsprogramm der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre fügt, insbesondere, wenn man „[d]ie Entscheidungstheorie [allgemein] als Grundlage der Betriebswirtschaftslehre“<sup>107</sup> anerkennt. Dabei kann als charakteristisch gerade auch die Mehrdimensionalität hinsichtlich relevanter Interessengruppen und möglicher Zielsetzungen dieser hervorgehoben werden.<sup>108</sup>

Im zweiten Schritt ist damit nunmehr in Blick zu nehmen, wie auch der empirische Teil der Arbeit in das generelle Konzept des Teilbereichs der Betriebswirtschaftslehre eingeordnet werden kann und in welcher Weise er auf den konzeptionellen Rahmen abgestimmt ist.

2.: Obgleich insbesondere qualitative-empirische Forschungsmethoden nicht als Schwerpunktprogramm der Wissenschaftsdisziplin der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre bezeichnet werden können,<sup>109</sup> sind ihr zuzuordnende Untersuchungen und Vorgehensweisen jedoch keinesfalls allein auf quantifizierende Modelle und Analysen beschränkt. Im Gegenteil scheint es für ein umfassendes und differenziertes Forschungsbild vielmehr geboten, auch auf derartige – dem Gesamtbereich der empirischen Sozialforschung entstammende – Verfahren zurückzugreifen, um Problemstellungen nachzugehen, die sich mit den vorgenannten Maßnahmen nicht oder nur unzureichend abbilden lassen.<sup>110</sup> Die aus diesen Gründen gewählten Unternehmensgespräche i. S. sog. „Experteninterviews“, die der Erörterung der im deskriptiven Teil herausgestellten Aspekte dienen sollen,

---

<sup>107</sup> *Bamberg/Coenenberg/Krapp*, Betriebswirtschaftliche Entscheidungslehre, 14. Aufl. 2008, S. 11 [dortige Abschnittsüberschrift], im Folgenden führen die Autoren dies u. a. auch näher für legislative Empfehlungen aus: „Ihre Aufgabe [die der Betriebswirtschaftslehre; Anm. d. V.] besteht darin, die in betriebswirtschaftlichen Organisationen tätigen Menschen bei ihren Entscheidungen sowie den Gesetzgeber bei der Konzipierung unternehmensrelevanter Normen beratend zu unterstützen.“

<sup>108</sup> Vgl. auch die Aussagen bei *Siegel*, Steuerwirkungen und Steuerpolitik in der Unternehmung, 1982, S. 11 ff. zum „Standort der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre“ [dortige Abschnittsüberschrift].

<sup>109</sup> So konstatierte z. B. *Jacobs*, *StuW* 2004, S. 254 hinsichtlich des Wissenschaftsprogramms der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre generell, dass „Defizite bei Modellen und Methoden [...] eher im Bereich der empirischen Forschung vorzuliegen“ scheinen. Dieser etwas mehr als eine Dekade alte Befund kann zumindest im Fall qualitativer Forschungsansätze auch heute noch als gültig bezeichnet werden. Aktuellere Stellungnahmen zur Forschungsdiskussion in der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre finden sich bspw. bei *Siegel/Bareis/Förster et al.*, *FR* 2013, S. 1128 ff. und *Küting/Kußmaul/Bieg et al.*, *DB* 2013, S. 2097 ff.

<sup>110</sup> Vgl. in eine ähnliche Richtung bereits *Jacobs*, *StuW* 2004, S. 254, dort mit der warnenden Feststellung: [Es] „besteht die Gefahr, dass betriebswirtschaftliche Probleme, die sich nicht in Form von Zahlungsströmen ausdrücken lassen, als betriebswirtschaftlich nicht relevant betrachtet werden.“

scheinen dabei in mehrfacher Hinsicht besonders geeignet, die für die Arbeit formulierte Problemstellung empirisch zu beleuchten.

Dies begründet sich zunächst durch die stark selektive Auswahl der kleinen Gruppe individueller Gesprächspartner,<sup>111</sup> die sicherstellt, die fachliche Unterredung mit Teilnehmern führen zu können, denen Einschätzungen und Äußerungen zu den Untersuchungsaspekten überhaupt möglich sind. Dass dabei trotz der Vielzahl der an der Lohnsteuer interessierten Koalitionäre<sup>112</sup> eine Begrenzung auf Wirtschaftsvertreter als Repräsentanten der zum Steuereinbehalt verpflichteten Arbeitgeber vorgenommen wird, erklärt sich aus der Fokussierung der Forschungsfrage auf die auf Unternehmen und Betriebe ausstrahlenden Wirkungen der Lohnsteuer. In weiterer Ableitung zeigt sich darin zudem die spezifische Zugehörigkeit der Untersuchung zur Disziplin der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre – sowohl insgesamt als auch vor allen Dingen für den empirischen Teil. Zwar mögen andere an der Lohnsteuer Interessierte deren Wirkungen auf das Unternehmensgeschehen durchaus ebenso feststellen und auch individuell (be)werten, ihr jeweiliges Urteil wird jedoch nicht auf betriebswirtschaftlichen Axiomen beruhen.<sup>113</sup>

Des Weiteren ermöglicht der geringe Strukturierungsgrad der Befragungen<sup>114</sup> die offene respektive umfassende Erörterung der Einzelaspekte und lässt es dabei auch zu, in der deskriptiven Analyse nicht angesprochene Gesichtspunkte zu erörtern; im idealen Fall kann bereits aus diesem Prozess wissenschaftlicher Erkenntnisfortschritt folgen, sofern sich Bezüge herausstellen (lassen), die in der bisherigen Fachdiskussion nicht aufgegriffen wurden. Strikte Antwortvorgaben, wie sie für quantitativ geprägte Untersuchungen hoher Fallzahlen zumindest im Grundsatz üblich sind,<sup>115</sup> würden ein solches Forschungsvorgehen nicht erlauben. Zudem ließen sich auf derartigem Wege die letztlich zwangsläufig subjektiven Werturteile der Befragungsteilnehmer nicht zum Ausdruck bringen und auch nicht abbilden. Es ist jedoch gerade Bestreben des empirischen Untersuchungsteils, diese Werturteile zum Vorschein kommen zu lassen und in der Folge einen Abgleich mit der deskriptiven Analyse vorzunehmen.

---

<sup>111</sup> Siehe zur Auswahl und ihrer Begründung im Einzelnen Abschnitt 5.4.

<sup>112</sup> Siehe hierzu Abschnitt 2.4.

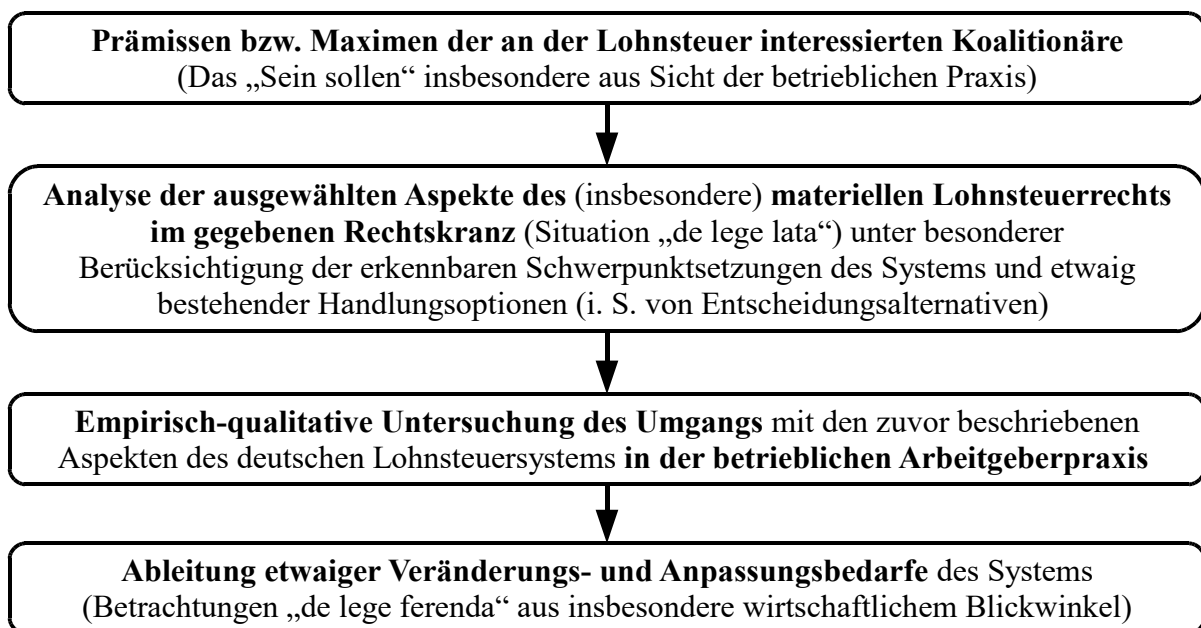
<sup>113</sup> Deutlich zeigt dies erneut der Vergleich zur Rechtswissenschaft. Wird z. B. eine lohnsteuerrechtliche Regelung als grundgesetzwidrig identifiziert oder zumindest als verfassungsrechtlich problematisch eingeordnet, so ergeben sich daraus juristische Weiterungen; diesen im Einzelnen nachzugehen, ist nicht Intention der Arbeit. Verfassungsrechtliche Aspekte werden im deskriptiven Teil der Untersuchung zwar angesprochen und es wird auch i. d. R. ein persönlicher Meinungsentscheid geäußert, diese Analyse bildet jedoch – wie weiter oben in diesem Abschnitt dargestellt – nur das „Rohmaterial“, dessen Exploration notwendig ist, um die unternehmenspraktische Wirkung der betrachteten materiellen Lohnsteueraspekte schlüssig untersuchen zu können.

<sup>114</sup> Siehe zur Methodik im Einzelnen Abschnitt 5.2.

<sup>115</sup> Siehe Abschnitt 1.4.4.

Ihren Bezug zum konzeptionellen Rahmen findet diese Methodik, wenn man erneut die Konzentration einer entscheidungstheoretischen Darstellung (allein) auf quantifizierende Modelle verlässt. Das deduktive Vorgehen von der Darstellung der Maximen über die Beschreibung der gegebenen Situation (de lege lata) und deren Wahrnehmung in der Unternehmenspraxis hin zur Ausarbeitung von Handlungsvorschlägen lässt sich in einem präskriptiven Entscheidungsmodell abbilden. Die Schwerpunkte liegen dabei auf der Maximenbildung selbst und auf der Beantwortung der Frage, inwiefern die vorgefundene Situation diesen Maximen – insbesondere den betrieblich-unternehmerischen – gerecht wird. Aus dem Austausch mit den Gesprächspartnern kann dabei auch ermittelt werden, in welcher Form und welchem Umfang lohnsteuerliche Entscheidungsoptionen – etwa jene für eine Pauschalierung auf Ebene des Arbeitgebers – genutzt werden und wie sich die Lohnsteuerregelungen auf unternehmerisches Handeln – mithin wirtschaftliche Entscheidungsprozesse – auswirken.<sup>116</sup> Die sich anschließende Folgerung von Veränderungsbedarfen kann dabei als Ergebnis des konkreten entscheidungstheoretischen Untersuchungsprogramms betrachtet werden.

Das nachfolgende Schaubild fasst dieses Vorgehen nochmals zusammen.



**Abbildung 5: Untersuchung als entscheidungstheoretisches Programm.**

**Quelle: Eigene Darstellung.**

<sup>116</sup> Anders und bewusst elliptisch gewendet soll die Analyse mithin der Frage nachgehen, wie und entlang welcher Erwägungen „Entscheidungen unter Lohnsteuer“ getroffen werden.

## 2 Lohnsteuer vor dem Hintergrund der präskriptiven Entscheidungstheorie

### 2.1 Prämissen und Postulate der präskriptiven Entscheidungstheorie

Im vorstehenden Abschnitt 1.5 wurde das für die Arbeit herangezogene entscheidungstheoretische Programm in den Kontext der betriebswirtschaftlichen Steuerforschung eingeordnet. Bevor jedoch in den Aufbau und Ablauf ebendieses Programms im Einzelnen eingestiegen werden kann und eine Auseinandersetzung mit den Maximen der an der Lohnbesteuerung interessierten Parteien stattfindet, bedarf es zunächst einer abstrakt-allgemeinen Einführung, in welcher die entscheidungstheoretischen Grundlagen<sup>117</sup> des weiteren Vorgehens im Überblick vorgestellt und erläutert werden.

„Die präskriptive Entscheidungstheorie will Entscheidern helfen, möglichst rationale Entscheidungen zu treffen.“<sup>118</sup> Dieser von *Eisenführ/Weber/Langer* gegebene Leitsatz fasst das Anliegen und die Zielbestimmung der Entscheidungsregeln definierenden<sup>119</sup> Lehrmeinung in kurzer und prägnanter Form zusammen. Es bedarf jedoch selbstredend einer feineren Aufgliederung, um darzustellen, mittels welcher Bausteine die fragliche Theorie dazu beitragen kann, das für sie festgelegte Ziel auch zu erreichen. Eine solche Aufgliederung wird von den vorgenannten Autoren in ihrer Monographie „Rationales Entscheiden“ vorgestellt;<sup>120</sup> es sind allerdings für das hier zugrunde gelegte Programm nicht alle dabei genannten Einzelaspekte von Bedeutung, weshalb im Folgenden vor allem zwei Punkte herausgegriffen und näher erläutert werden sollen.

Als rational können Entscheidungen nicht deshalb bezeichnet werden, weil sich im Nachhinein feststellen lässt, dass das von der jeweiligen Entscheidung hervorgebrachte Ergebnis ein „großer Erfolg“<sup>121</sup> ist; die geforderte Rationalität muss vielmehr von Beginn an im zu durchlaufenden Entscheidungsprozess angelegt sein und später bei dessen Anwendung auch eingehalten werden.<sup>122</sup> Die

---

<sup>117</sup> Ein zusammenfassender Überblick der historischen Entwicklung der Entscheidungstheorie findet sich bei *Fischer*, Aspekte einer empirisch fundierbaren, betriebswirtschaftlichen Entscheidungslehre, 2003, S. 15 ff.

<sup>118</sup> *Eisenführ/Weber/Langer*, Rationales Entscheiden, 5. Aufl. 2010, S. 4.

<sup>119</sup> Ersichtlich bereits am zur Benennung der Theorie gewählten Begriff: „praescribere“ lat. für „vorschreiben“ oder „anweisen“.

<sup>120</sup> Vgl. *Eisenführ/Weber/Langer*, Rationales Entscheiden, 5. Aufl. 2010, S. 4 ff.

<sup>121</sup> Erfolg z. B. i. S. eines guten wirtschaftlichen respektive finanziellen Ergebnisses.

<sup>122</sup> Vgl. *Eisenführ/Weber/Langer*, Rationales Entscheiden, 5. Aufl. 2010, S. 4 f.; die Autoren sprechen daher in der von ihnen gewählten Abschnittsüberschrift auf S. 5 auch von „[p]rozedurale[r] Rationalität“. Erfolg einer Entscheidung kann sich fraglos auch rein zufällig ergeben, selbst wenn sie nach den Grundsätzen der Theorie als „irrational“ bezeichnet werden müsste; ebenso unzweifelhaft kann eine „rationale Entscheidung“ im weiteren Verlauf ungünstige Ergebnisse hervorrufen. Im Hinblick auf die Prozessorientierung spricht *Dörsam*,

Theorie kann auf diese Weise z. B. helfen, komplexe Entscheidungssituationen übersichtlicher und damit insgesamt besser handhabbar zu machen.<sup>123</sup> Sie stellt hierfür Anforderungen an die konkrete Vorgehensweise der zu einer Entscheidung berufenen Person oder Gruppe.<sup>124</sup> Der zur Lösung eines Problems gewählte Ablauf hat einem gesetzten Rahmen gerecht zu werden, wobei die von der Lehre vorgegebenen Normen innerhalb des Prozesses Beachtung finden müssen. Den Entscheider trifft vor allem die Obliegenheit zu definieren, was seine persönlichen Ziele und Präferenzen sind; zudem muss er dann im Folgenden sein weiteres Vorgehen und Handeln auf ebendiese Ziele abstimmen.<sup>125</sup> U. a. aufgrund dieser formal-orientierten, planmäßigen und vorschrittsgeleiteten Vorgehensweise wird die präskriptive Lehre ebenso als „normative“<sup>126</sup> Entscheidungstheorie oder aber „auch als Entscheidungslogik bezeichnet“<sup>127</sup>.

Kommt der Identifikation und Bestimmung des jeweiligen Zielsystems<sup>128</sup> damit eine wesentliche Rolle zu,<sup>129</sup> so muss jedoch festgehalten werden, dass es eine allgemeine Forderung nach Rationalität oder Objektivität möglicher Ziele selbst nicht gibt – die Festlegung folgt vielmehr den persönlichen bzw. subjektiv-individuellen Prämissen und Maximen des Entscheiders oder der im Einzelfall in Blick genommen Interessengruppe.<sup>130</sup> Wesentlich für den geordneten und

---

Grundlagen der Entscheidungstheorie - anschaulich dargestellt, 4. Aufl. 2003, S. 7 entsprechend auch von der Suche nach der „‘theoretisch richtige[n]‘ Entscheidung“.

<sup>123</sup> Vgl. *Eisenführ/Weber/Langer*, Rationales Entscheiden, 5. Aufl. 2010, S. 3.

<sup>124</sup> Zur insbesondere sprachlichen Vereinfachung wird im Folgenden i. d. R. auf einen einzelnen Entscheider Bezug genommen. Die allgemeinen Ausführungen lassen sich jedoch auf Gruppen übertragen und gelten somit für diese sinngemäß. Vgl. zu Besonderheiten von Entscheidungen mehrerer Personen allerdings z. B. *Kahle*, Betriebliche Entscheidungen, 4. Aufl. 1997, S. 159 ff. (dortiges Kapitel „Multipersonale Entscheidungen“) oder *Eisenführ/Weber/Langer*, Rationales Entscheiden, 5. Aufl. 2010, S. 363 ff. (dortiges Kapitel „Gruppenentscheidungen“).

<sup>125</sup> Vgl. *Bamberg/Coenenberg/Krapp*, Betriebswirtschaftliche Entscheidungslehre, 14. Aufl. 2008, S. 3, dort m. a. W.: „Im allgemeinsten Sinne setzt das Rationalitätspostulat lediglich voraus, dass der Entscheidungsträger über ein in sich widerspruchsfreies Zielsystem verfügt und dass er sich entsprechend seinem Zielsystem verhält.“

<sup>126</sup> *Laux/Gillenkirch/Schenk-Mathes*, Entscheidungstheorie, 8. Aufl. 2012, S. 4 [Wort steht im Original im Kursivdruck].

<sup>127</sup> *Laux/Gillenkirch/Schenk-Mathes*, Entscheidungstheorie, 8. Aufl. 2012, S. 4.

<sup>128</sup> Vgl. hierzu *Laux/Gillenkirch/Schenk-Mathes*, Entscheidungstheorie, 8. Aufl. 2012, S. 18 f. unter der dortigen Abschnittsüberschrift „Regeln für die Explikation individueller Zielsysteme“.

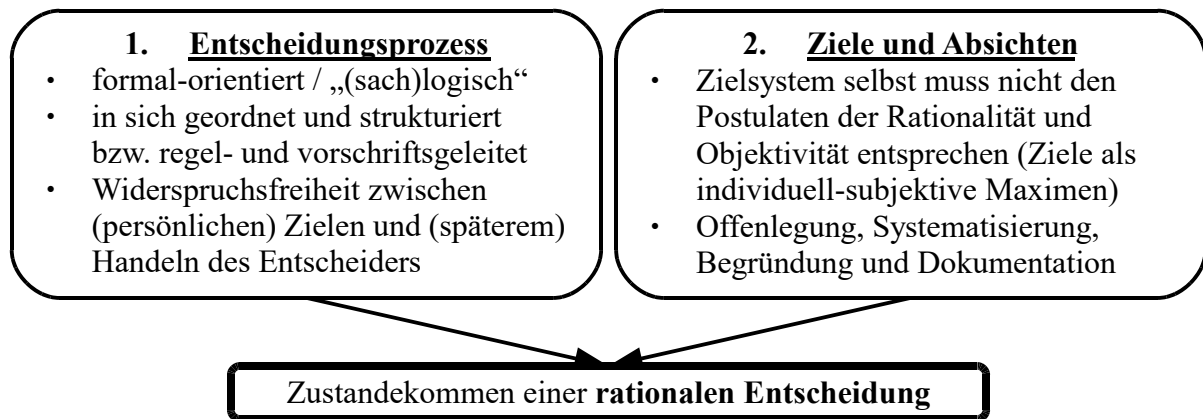
<sup>129</sup> Vgl. anschaulich zur Bedeutung der Zielfestlegung auch *Eisenführ/Weber/Langer*, Rationales Entscheiden, 5. Aufl. 2010, S. 60, dort intuitiv: „Ohne Klarheit über die Ziele ist keine vernünftige Auswahl zwischen Alternativen möglich.“

<sup>130</sup> Vgl. ausführlich zum Aspekt der „Subjektivität“ [Abschnittsüberschrift im Original] *Eisenführ/Weber/Langer*, Rationales Entscheiden, 5. Aufl. 2010, S. 11, dort im Folgenden sehr illustrativ: „Das Konzept der Rationalität einer Entscheidung enthält keine Vorschriften über die Inhalte von Erwartungen und Präferenzen. Salopp gesagt: Jeder Entscheider kann



damit rationalen Entscheidungsprozess ist allerdings, dass die jeweiligen – zulässigerweise subjektiven – Ziele im Einzelnen offengelegt, strukturiert, erörtert respektive „begründet“<sup>131</sup> und dokumentiert werden.

Die damit herausgestellten Gesichtspunkte des formalisierten Entscheidungsprozesses und der Identifikation der subjektiven Zielvorstellungen der Beteiligten<sup>132</sup> sind im nachfolgenden Schaubild noch einmal zusammengeführt.



**Abbildung 6: Entscheidungsprozess und Zielsysteme in der präskriptiven Entscheidungstheorie.**

**Quelle: Eigene Darstellung.**

Bevor diese Aspekte in Abschnitt 2.3 konkret auf die Fragestellung, das Erkenntnisziel und die Vorgehensweise der Arbeit angewandt werden, ist noch auf die Verbindung und Abgrenzung zur deskriptiven Entscheidungslehre einzugehen, insbesondere, da sich diese auch mit dem empirischen Teil der vorliegenden Abhandlung verknüpfen lässt.

## 2.2 Präskriptive und deskriptive Entscheidungslehre

Kann die präskriptive als jene Theorie angesehen werden, deren Zweck es ist, eine strukturierte „Anleitung zum Entscheiden“ zu geben, so lässt sich die sog. deskriptive Theorie demgegenüber deutlich abgrenzen, versucht letztgenannte doch darzustellen, wie Entscheidungsprozesse in realiter ablaufen und welche Ergebnisse sie (im Fall einer ex ante-Betrachtung: voraussichtlich) hervorbringen werden. Prägnant zusammengefasst haben dies *Laux/Gillenkirch/Schenk-Mathes* im einführenden Kapitel ihres Werkes „Entscheidungstheorie“:

---

erwarten und wollen, was er will. Erwartungen und Präferenzen sind grundsätzlich subjektiv.“ Vgl. ferner *Kahle*, Betriebliche Entscheidungen, 4. Aufl. 1997, S. 24.

<sup>131</sup> *Eisenführ/Weber/Langer*, Rationales Entscheiden, 5. Aufl. 2010, S. 11.

<sup>132</sup> Vgl. zu ebendiesen Aspekten auch *Bamberg/Coenenberg/Krapp*, Betriebswirtschaftliche Entscheidungslehre, 14. Aufl. 2008, S. 4, dort: „Zusammenfassend lässt sich die präskriptive Entscheidungstheorie als Analyse von Entscheidungen unter dem Postulat subjektiver Formalrationalität kennzeichnen.“

„Die *deskriptive Entscheidungstheorie* will beschreiben, wie in der Realität Entscheidungen getroffen werden, und erklären, warum sie gerade so und nicht anders zustande kommen. Ihr Ziel ist es, empirisch gehaltvolle Hypothesen über das Verhalten von Individuen und Gruppen im Entscheidungsprozess zu finden, mit deren Hilfe bei Kenntnis der jeweiligen konkreten Entscheidungssituation Entscheidungen prognostiziert bzw. gesteuert werden können.“<sup>133</sup>

Es wird somit anhand dieses Ansatzes versucht, „tatsächliches menschliches Entscheidungsverhalten zu beschreiben und zu erklären.“<sup>134</sup> Es ist dies von hohem Erkenntniswert für Wissenschaft und Praxis, da sich im „alltäglichen Leben“ eine Vielzahl von Beispielen und Situationen erkennen und aufzeigen lässt, in denen von Personen – i. d. R. unbewusst – gegen die Postulate und Prämissen der präskriptiven Entscheidungstheorie verstoßen wird.<sup>135</sup> Würde die Entscheidungslehre diese Gegebenheit gänzlich negieren oder zumindest nicht weiter erforschen, so erschiene das von ihr erzeugte Theoriegebäude nicht nur weitgehend wirklichkeitsfremd und von seinem faktischen Nutzen her beschränkt, die in diesem Zusammenhang gebildeten Axiome ließen sich zudem auch schnell durch realitätsnahe Gegenbeispiele falsifizieren. Da die „deskriptive Theorie [allerdings] nur einen Wert [hat], wenn sie gegenüber der normativen Entscheidungstheorie eigenständige Ergebnisse liefert“<sup>136</sup>, nimmt sie an ebenjenem zuvor bereits erwähnten Punkt Ansatz, an welchem sich – bei systematischer Betrachtung – in der Realität gefällte Entscheidungen und die dabei erkennbaren Vorgehensweisen der Personen als „irrational“<sup>137</sup> identifizieren lassen. Über die von ihr geforderte Systematisierung und Deutung des jeweiligen Verhaltens kommen der empirischen Theorie damit „explikative und explanatorische Aufgaben“<sup>138</sup> zu. Sie greift zur Erfüllung dieser Aufgaben vor allem auf Erkenntnisse und Erklärungsmodelle der (Verhaltens-)Psychologie zurück, u. a. auch, da diese Wissenschaft sich bereits seit langem mit der Analyse, Erläuterung und ggf. sogar der Prognose menschlichen Entscheidungshandelns auseinandersetzt.<sup>139</sup>

---

<sup>133</sup> *Laux/Gillenkirch/Schenk-Mathes*, Entscheidungstheorie, 8. Aufl. 2012, S. 3 f. [Hervorhebung durch Kursivdruck aus Quelle übernommen].

<sup>134</sup> *Eisenführ/Weber/Langer*, Rationales Entscheiden, 5. Aufl. 2010, S. 1. Bezeichnung daher gem. *Dörsam*, Grundlagen der Entscheidungstheorie - anschaulich dargestellt, 4. Aufl. 2003, S. 7 „auch [als] empirisch-realistische Entscheidungstheorie“.

<sup>135</sup> Vgl. *Eisenführ/Weber/Langer*, Rationales Entscheiden, 5. Aufl. 2010, S. 394, die dort von „systematischen Fehler[n] [..], die Menschen beim intuitiven Entscheiden begehen“, sprechen; auf den S. 395 ff. geben die Autoren hierzu mehrere Beispiele.

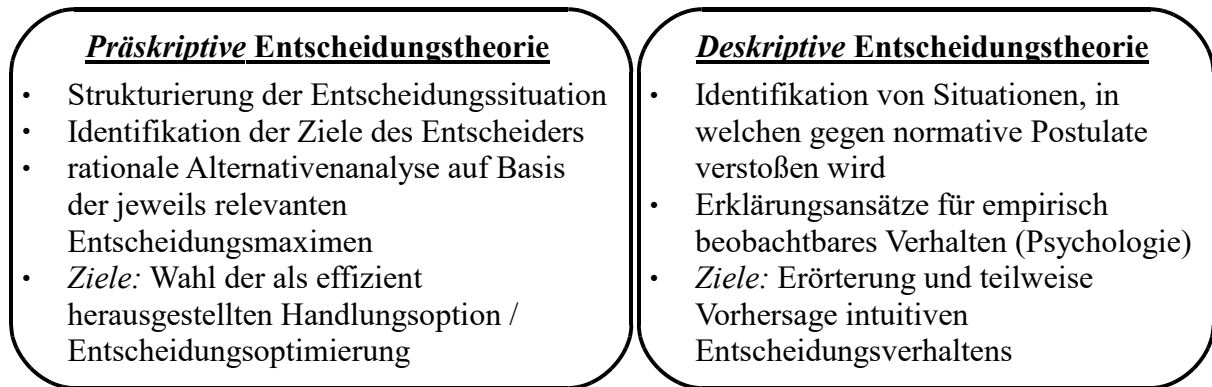
<sup>136</sup> *Dörsam*, Grundlagen der Entscheidungstheorie - anschaulich dargestellt, 4. Aufl. 2003, S. 7.

<sup>137</sup> *Dörsam*, Grundlagen der Entscheidungstheorie - anschaulich dargestellt, 4. Aufl. 2003, S. 7; „Irrationalität“ hier verstanden i. S. eines Verstoßes gegen das Rationalitätspostulat der präskriptiven Entscheidungstheorie.

<sup>138</sup> *Bamberg/Coenenberg/Krapp*, Betriebswirtschaftliche Entscheidungslehre, 14. Aufl. 2008, S. 4.

<sup>139</sup> Vgl. *Eisenführ/Weber/Langer*, Rationales Entscheiden, 5. Aufl. 2010, S. 394.

In Form einer Gegenüberstellung ihrer jeweiligen Schwerpunkte gibt die nachfolgende Grafik die Kerninhalte und Erkenntnisziele einerseits der präskriptiven sowie andererseits der deskriptiven Entscheidungstheorie wieder.



**Abbildung 7: Kerninhalte und Ziele der präskriptiven und der deskriptiven Entscheidungslehre.**

**Quelle:** Unter Veränderung der Abbildungsbeschriftung und mit geringfügiger Anpassung der Darstellungsweise inhaltlich unverändert übernommen aus *Hilbert/Paul, Steuerliche Auswirkungen der Auslandsentsendung, 2012, S. 9.*

Obgleich beide Richtungen der Entscheidungstheorie vorstehend in abgrenzender Form miteinander verglichen wurden, signalisieren die Ausführungen dennoch bereits, dass die Lehren einander nicht ausschließen – ähnlich der Situation, die zuvor bei der Beschreibung qualitativer und quantitativer Forschungsmethoden erörtert wurde.<sup>140</sup> So können bzw. sollten vielmehr sogar die einzelnen Erkenntnisse der deskriptiven Theorie in die Aufbereitung normativer Entscheidungsprozesse integriert werden, indem man versucht, das entsprechend „irrationale“ Verhalten anderer Entscheidungsträger vorwegzunehmen und diese Erkenntnis dann in das aktuell zu lösende Entscheidungsproblem mit einbezogen wird.<sup>141</sup> Insoweit kann mithin gar formuliert werden, dass „[d]ie Beschreibung vorhandener Entscheidungsformen und ihrer Bedingungen [...] Voraussetzung für eine präskriptive Entscheidungstheorie“<sup>142</sup> ist. Sie bildet damit einen Baustein des Fundaments eines soliden normativen Entscheidungsprogramms. „Die deskriptive Entscheidungstheorie kann [zudem] erforschen, welche Anforderungen Entscheider überhaupt erfüllen können und welche nicht (oder erst nach gewissen Lernprozessen)“<sup>143</sup>, was ebenso im Rahmen des präskriptiven Kalküls Berücksichtigung finden sollte.

<sup>140</sup> Siehe Abschnitt 1.4.4.

<sup>141</sup> Vgl. *Laux/Gillenkirch/Schenk-Mathes, Entscheidungstheorie, 8. Aufl. 2012, S. 17.*

<sup>142</sup> *Kahle, Betriebliche Entscheidungen, 4. Aufl. 1997, S. 25.*

<sup>143</sup> *Laux/Gillenkirch/Schenk-Mathes, Entscheidungstheorie, 8. Aufl. 2012, S. 17.*

Diese möglichen Verbindungen beider Theoriezweige sind auch für die im nachfolgenden Abschnitt vorgenommene Anwendung des abstrakten konzeptionellen Rahmens auf die Untersuchungsinhalte und Methoden der vorliegenden Abhandlung von Bedeutung.

### **2.3 Anwendung des konzeptionellen Rahmens auf Problemstellung, Zielsetzung und Methodik der Arbeit**

Unter Abschnitt 1.5 und mit Hilfe der Abbildung 5 auf Seite 36 wurde bereits erläutert, entlang welcher Erwägungen sich das für die Untersuchung zugrunde gelegte entscheidungstheoretische Programm als Teil des Forschungsbereichs der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre einordnen lässt. Da u. a. auf die dortigen Ausführungen verwiesen wird, gilt es, einfache Wiederholungen zu vermeiden; der Schwerpunkt der Überlegungen des aktuellen Abschnitts soll daher vielmehr darauf liegen, wie die in den vorstehenden Abschnitten 2.1 und 2.2 allgemein dargestellten Wesensmerkmale der Entscheidungstheorie(en) konkret auf die Analyseinhalte und das gewählte methodische Vorgehen der Arbeit zu übertragen sind. Es ist dabei auch herauszustellen, welchem Theoriezweig die jeweiligen Ausführungen zugerechnet werden können.

Als für eine präskriptive Betrachtung wesentlich wurde die Problemstrukturierung und Formulierung eines systematischen Untersuchungsablaufs herausgestellt. Diese Punkte sind – wie zuvor erwähnt – in Abschnitt 1.5 und insbesondere Abbildung 5 bereits erfasst worden. Da das gewählte entscheidungstheoretische Programm einen Fokus auf Ableitung und Identifikation der Zielsysteme der beteiligten Interessengruppen legt,<sup>144</sup> wird es auch insoweit den an einen normativen Untersuchungsprozess gestellten Forderungen gerecht. Die im deskriptiven Teil<sup>145</sup> der Arbeit<sup>146</sup> vorgenommene Darstellung des gegebenen Rechtsrahmens und etwaiger Handlungsoptionen kann nun für die Zuordnung zur entscheidungstheoretischen Analyse feiner aufgegliedert werden. Sie entspricht den Phasen der Alternativenermittlung und – über den Abgleich zwischen Interessenlagen und konkreter legislativer Situation – auch der vom Gesetzgeber vorgenommenen Alternativenauswahl.<sup>147</sup> Diese Punkte können sämtlich einer präskriptiven entscheidungstheoretischen Darlegung zugerechnet werden.

---

<sup>144</sup> Siehe nachfolgender Abschnitt 2.4.

<sup>145</sup> Die Einteilung der Hauptabschnitte der Arbeit in einen deskriptiven und einen empirischen Analyseteil folgt der Abgrenzung, die auch unter Abschnitt 1.3 bei Darstellung des Untersuchungsgangs vorgenommen wurde; im Zusammenhang mit der Zuordnung zu Ästen der Entscheidungslehre muss festgehalten werden, dass die Bezeichnung hier nicht mit dem im vorherigen Abschnitt 2.2 thematisierten Nebeneinander von präskriptiver und deskriptiver Theorie verwechselt werden sollte.

<sup>146</sup> Siehe Hauptabschnitte 3 und 4.

<sup>147</sup> Vgl. abstrakt und zusammenfassend zur „Erforschung von Alternativen“ sowie zur anschließend folgenden „Auswahl einer Alternative“ im Zuge einer entscheidungstheoretischen

Differenzierter fällt die Zuordnung für den empirischen Teil<sup>148</sup> der Arbeit aus. Von seiner Grundanlage her könnte zunächst vermutet werden, dass ebendieser Bereich einer deskriptiv-entscheidungstheoretischen Betrachtung zuzurechnen ist. Ein solcher Bezug entspricht jedoch nicht der primär angelegten Forschungsannahme, da es nicht angestrebtes Erkenntnisziel der „Experteninterviews“ ist, psychologische Aspekte der unternehmenspraktischen Handhabung des Lohnsteuersystems und der Auswahl etwaiger lohnsteuerrechtlicher Entscheidungsoptionen aufzudecken. Sofern diese Punkte im Rahmen der Gespräche Erwähnung finden, ist eine Zuordnung dieser Gesichtspunkte zur deskriptiven Entscheidungstheorie zwar möglich, Fokus und allgemeine Blickrichtung des empirischen Untersuchungsteils sollen jedoch vornehmlich in den präskriptiv-entscheidungstheoretischen Rahmen eingebettet sein.

Feiner untergliedert lassen sich die Gesprächsinhalte der Unternehmensbefragungen in verschiedene Phasen und Stationen eines (rationalen) Entscheidungsprozesses einreihen. Es wird dabei deutlich werden, dass die Befragung zunächst – der Zielsetzung der Arbeit entsprechend –<sup>149</sup> einer Überprüfung der Thesen und Befunde des beschreibenden Untersuchungsteils dient. So lassen sich die im Folgenden abstrakt abgeleiteten Zielvorstellungen des betrieblichen Bereichs<sup>150</sup> kontrollieren oder die Vorgehensweise und die Beweggründe für die Alternativenauswahl können thematisiert werden.<sup>151</sup> Soweit sich keine Verstöße gegen das Postulat insbesondere prozeduraler Rationalität<sup>152</sup> erkennen lassen, scheint es opportun, auch diesen Bereich der Arbeit der primär normativen Betrachtung beizuordnen.

Die letzten Hauptabschnitte der Arbeit,<sup>153</sup> in welchen unter Würdigung der Untersuchungsergebnisse Ansatzpunkte für Veränderungsbedarfe des Lohnsteuersystems abgeleitet werden, fügen sich ebenso in den Theorierahmen der normativen Entscheidungslehre, umfasst dieser doch auch – wie in Abbildung 8 wiedergegeben – „Strukturrempfehlungen für die Modellkonstruktion“<sup>154</sup>.

---

Betrachtung *Laux/Gillenkirch/Schenk-Mathes*, Entscheidungstheorie, 8. Aufl. 2012, S 13 f. [direkte Zitate geben Titel dortiger Abschnittsüberschriften wieder].

<sup>148</sup> Siehe insbesondere Hauptabschnitt 5.

<sup>149</sup> Siehe zur Zielsetzung der Arbeit ausführlich Abschnitt 1.2.

<sup>150</sup> Siehe zu den Zielvorstellungen Abschnitt 2.4, insbesondere Unterabschnitt 2.4.4 zu den betrieblichen Maximen.

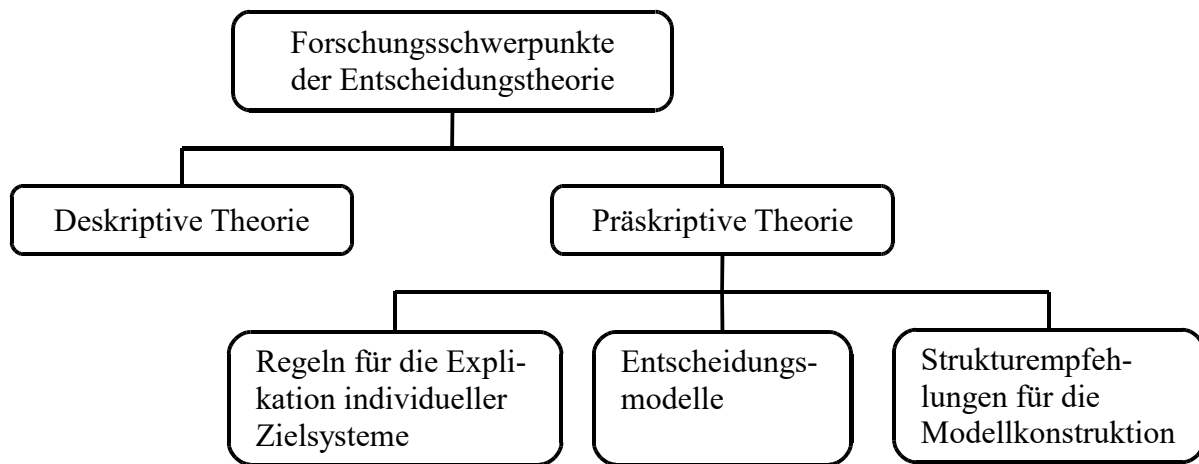
<sup>151</sup> Siehe Abschnitt 1.3 (Gang der Untersuchung) zu den weiteren Zwecken dieses Analyseteils sowie zum generellen Aufbau und den Rückkopplungsverhältnissen zwischen den beschreibenden und empirischen Abschnitten der Arbeit. Hinsichtlich des Umgangs mit steuerrechtlichen Wahloptionen können die fraglichen Teile der Untersuchung auch dem Bereich der sog. Steuerplanung und -gestaltung zugerechnet werden.

<sup>152</sup> Siehe Abschnitt 2.1.

<sup>153</sup> Siehe insbesondere Hauptabschnitt 6, dort vor allem Unterabschnitt 6.2.

<sup>154</sup> *Laux/Gillenkirch/Schenk-Mathes*, Entscheidungstheorie, 8. Aufl. 2012, S. 16 [Übernahme aus dortiger und nachfolgend als Abbildung wiedergegebener Grafik].

Es zeigt sich damit, dass alle Bereiche der Abhandlung dem Bereich der präskriptiven Theorie zugeordnet werden können. Der entsprechende weiter aufgegliederte „Darstellungszweig“ der nachfolgenden Grafik verdeutlicht dies noch einmal.



**Abbildung 8: Forschungsschwerpunkte der Entscheidungstheorie.**

**Quelle:** Unter geringfügiger Anpassung der Darstellungsweise Schaubild und Abbildungsbeschriftung inhaltlich unverändert übernommen aus *Laux/Gillenkirch/Schenk-Mathes, Entscheidungstheorie, 8. Aufl. 2012, S. 16.*

## 2.4 Maximen der an der Lohnbesteuerung interessierten Koalitionäre

### 2.4.1 Erörterung der Zielexplication sowie Begründung unterschiedlicher und teilweise gegensätzlicher Interessenlagen

Da die Lohnsteuer eine Vielzahl von verschiedenen Akteuren, Handlungsträgern und auch Institutionen betrifft, ist im Zuge des für eine präskriptiv-entscheidungstheoretische Betrachtung wesentlichen Schritts der Zielexplication eine Differenzierung zwischen den unterschiedlichen Interessengruppen vorzunehmen. Bevor jedoch auf deren Maximen im Einzelnen eingegangen wird, ist darzustellen, auf welche Weise die Interessenlagen abgeleitet werden und in welchem Verhältnis die Leitgedanken der einzelnen Parteien zueinander stehen.

Eine zumindest erste und ggf. noch unscharfe Zielformulierung steht meist direkt am Anfang der dezidierten Erarbeitung eines Zielsystems;<sup>155</sup> i. d. R. sind (fertig ausgearbeitete bzw. formulierte) Ziele nicht bereits zu Beginn des Prozesses vollständig bekannt oder – aus welchen Gründen auch immer – fest vorgegeben.<sup>156</sup> Generell stehen unterschiedliche Methoden zur Verfügung, um

<sup>155</sup> Vgl. *Laux/Gillenkirch/Schenk-Mathes, Entscheidungstheorie, 8. Aufl. 2012, S. 13.*

<sup>156</sup> Vgl. *Eisenführ/Weber/Langer, Rationales Entscheiden, 5. Aufl. 2010, S. 62, dort plakativ: „Ziele sind nicht einfach da.“* [Hervorhebung durch Kursivdruck aus Original übernommen].

die zur Lösung eines Entscheidungsproblems notwendigen Ziele sowie Maximen zu identifizieren und näher zu konkretisieren. So kann vom Entscheider respektive dem Bearbeiter des Entscheidungsproblems z. B. angestrebt werden, Ziele durch eigene Reflexion über den jeweiligen Sachverhalt zu bestimmen, oder aber, es wird mit Hilfe Dritter – etwa durch Befragungen – versucht, diese zum Vorschein zu bringen.<sup>157</sup>

Für die vorliegende Arbeit wurde entlang dieser grundsätzlichen Vorgehensweisen ein erweiterter Ansatz gewählt. Die Option, Vorstellungen über Ziele durch Erörterung im Gespräch mit Vertretern der jeweiligen Interessengruppe zu erheben, könnte zunächst einen Verweis auf den empirischen Teil der Arbeit nahelegen. Es widerspräche dies jedoch sowohl dem für die Abhandlung gewählten Aufbau<sup>158</sup> als auch der alleinigen Fokussierung der Befragungen auf Unternehmens- und Arbeitgebervertreter. Es wird daher vor allem eine theoretische Ableitung der Zielvorstellungen vorgenommen, wobei auf die generellen und aus evidenten Schlussfolgerungen ableitbaren Interessenlagen der an der Lohnsteuer beteiligten Koalitionäre abgestellt werden kann. Zudem lassen sich zusätzlich etwaige Äußerungen über Zielvorgaben und -vorstellungen aus dem Fachschrifttum heranziehen, oder aber, es können die vermeintlichen Absichten aus konkret erkennbaren Vorgehensweisen (etwa des Gesetzgebers), aus am Markt angebotenen Produkten (z. B. zur „Vergütungsoptimierung“)<sup>159</sup> und auch aus den in ihrer Grundanlage i. d. R. gegensätzliche Positionen offenbarenden Streitfällen respektive Entscheidungen der Rechtsprechung gefolgert werden. Soweit in den Unternehmensgesprächen des empirischen Teils auch auf Zielvorstellungen der Arbeitgeber bzw. ihrer Vertreter eingegangen wird, können die Befragungen zudem für ebendiese Interessengruppe zur Verifikation der im Folgenden abstrakt bestimmten Maximen genutzt werden.

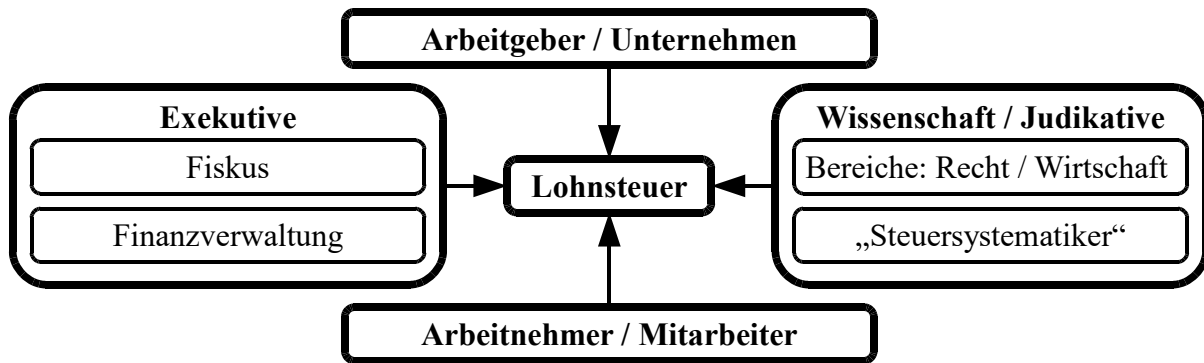
Eine kurze Übersicht zu den in den nachfolgenden Abschnitten 2.4.2 bis 2.4.5 angesprochenen Interessengruppen gibt die nachstehende Grafik.

---

<sup>157</sup> Vgl. *Eisenführ/Weber/Langer*, Rationales Entscheiden, 5. Aufl. 2010, S. 62.

<sup>158</sup> Siehe ausführlich Abschnitt 1.3.

<sup>159</sup> Siehe hierzu Abschnitt 2.4.4, insbesondere Fn. 199.



**Abbildung 9: Koalitionäre der Lohnsteuer.**

Quelle: Eigene Darstellung.

Die steuerlichen Berater, Beratungsgesellschaften und sonstige Beratungsdienstleister (z. B. für die nichtselbständig Tätigen auch Lohnsteuerhilfvereine) als weitere Gruppe sind nicht gesondert aufgeführt; sie werden jeweils den Arbeitgebern und Arbeitnehmern<sup>160</sup> zugerechnet.

Des Weiteren ist darauf hinzuweisen, dass die im Folgenden vor allem einer Gruppe oder einzelnen Gruppen zugerechneten Interessen nicht notwendigerweise im Denken und Handeln einer anderen unberücksichtigt bleiben (müssen);<sup>161</sup> diese Maximen werden jedoch jeweils unter jener bzw. jenen Gruppe(n) angeführt, für die sie primär von Interesse sind.

#### **2.4.2 Steuersystematische, wissenschaftliche und (insbesondere verfassungs-)rechtliche Betrachtung**

Systematik, Handhabbarkeit, Simplizität, Übersichtlichkeit und möglichst allgemeine Verständlichkeit des Steuerrechts sind keineswegs Selbstzweck, sie dienen dem Staat, seinen Bürgern und allen weiteren von diesem Bereich tangierten Akteuren im In- und Ausland in vielfacher Hinsicht;<sup>162</sup> ein klar strukturiertes und systematischen Prinzipien folgendes Steuerrecht ermöglicht überhaupt erst einheitliche Rechtsanwendung und Gesetzesauslegung.<sup>163</sup> Nach

<sup>160</sup> Als den Steuerpflichtigen i. S. des § 33 Abs. 1 AO.

<sup>161</sup> So wird bspw. der Schutz der persönlichen Steuerdaten als eine Maxime der Arbeitnehmerseite herausgestellt (siehe Abschnitt 2.4.5); selbstverständlich findet dieser Aspekt allerdings zudem ebenso – bereits aus Gründen gesetzlicher Verpflichtungen, jedoch auch aus Rücksicht auf die Belange der anderen Interessengruppe(n) – von Seiten der Finanzverwaltung, der Arbeitgeber sowie auch der (Rechts- und Wirtschafts-)Wissenschaft Beachtung.

<sup>162</sup> Eine ausführliche Auseinandersetzung mit diesen Aspekten bietet die Dissertationschrift von *Jehke*, Bestimmtheit und Klarheit im Steuerrecht, 2005.

<sup>163</sup> Vgl. in diese Richtung auch *Birk*, *StuW* 2011, S. 362 f., der die Relevanz von „Prinzipien“, „Strukturen“ und „Regeln“ für die Diskussion um die – auch im Folgenden angesprochene – „Steuergerechtigkeit“ hervorhebt [Begriffe aus dortigen (Abschnitts-)Überschriften übernommen].



diesen Grundsätzen auf- und ausgebauter Rechtsmaterie hilft damit, der oftmals politisch und gesellschaftlich eingeforderten Steuergerechtigkeit näher zu kommen, indem es z. B. der Entstehung der von *Rose* entsprechend getauften „Dummensteuern“<sup>164</sup> entgegenwirkt, die – zusammenfassend gesprochen – vor allem auf mangelndem Informationsstand der Steuerpflichtigen, fehlender Reflexion über den jeweiligen Sachverhalt und seine steuerlichen Folgen oder aber auf undurchdringlicher Komplexität und Volatilität der Materie beruhen.<sup>165</sup>

Soweit sich grundlegende Prinzipien im deutschen Steuerrecht (man mag teilweise versucht sein, zu sagen: überhaupt oder noch) erkennen lassen, wird es daher Postulat einer auf Systematik drängenden Steuerrechtswissenschaft sein,<sup>166</sup> dass diese Prinzipien auch innerhalb des jeweils betrachteten Teilbereichs des Steuerrechts eingehalten werden. Für die Lohnsteuer bedeutet dies, dass sie sich in die Struktur des noch weitgehend als synthetisch zu bezeichnenden Einkommensteuerrechts<sup>167</sup> einfügen muss und sich dabei insbesondere keine systematischen Brüche gegenüber anderen als einkommensteuerpflichtig bestimmten Einkünften oder aber auch zum Bereich steuerfreier Zuflüsse ergeben. Dies gilt zudem insbesondere mit Blick auf den Charakter der Lohnsteuer als spezielle – und damit von den meisten anderen Einkunftsarten respektive steuerrelevanten Bezügen und Zuflüssen abweichende – (Quellen-)Erhebungsform der Einkommensteuer.

Ferner ist zu prüfen, inwieweit das Lohnsteuerregime den Forderungen nach möglichst weitgehender Einfachheit des Rechts entspricht. Dies kann – da in dieser Hinsicht größtenteils ziel- und inhaltsgleich – mit dem verfassungsrechtlichen Gebot der Normenklarheit<sup>168</sup> verbunden werden, was in einem weiteren Bogen zu übrigen elementar aus dem Grundgesetz ableitbaren Forderungen an das Steuersystem allgemein und damit auch an das Lohnsteuerregime im Speziellen überleitet. Diese Postulate werden der vorliegend angesprochenen Inter-

---

<sup>164</sup> *Rose*, in: Lang (Hg.), Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, 1995, S. 153 [direkte Übernahme des Begriffs aus der Beitragsüberschrift].

<sup>165</sup> Vgl. ausführlich zur „Entstehung von ‚Dummensteuern‘“ *Rose*, in: Lang (Hg.), Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, 1995, S. 154 ff. [direkte Übernahme der Abschnittsüberschrift auf S. 154].

<sup>166</sup> Es ist dieses etwa erklärte „Anliegen der [sog.] Kölner Schule“ (*Lang*, *StuW* 2013, S. 53; der genannte Beitrag gibt einen recht aktuellen Überblick über Entwicklung und Grundzüge dieser auf „Prinzipientreue des Steuerrechts“ ausgerichteten Lehre [jeweils direkte Übernahmen aus der Beitragsüberschrift]). Vgl. grundlegend *Tipke*, *StuW* 1971, S. 2 ff.

<sup>167</sup> Vgl. *Eckhoff*, in: Kirchhof/Lambsdorff/Pinkwart (Hg.), Perspektiven eines modernen Steuerrechts, 2005, S. 27, dort mit Abgrenzung gegenüber der „Schedulensteuer“. Es ist zu vermerken, dass mit Einführung der „Abgeltungssteuer“ bereits eine massive Friktion des grundlegenden Einkommensteuersystems aufgetreten ist; vgl. auch *Hilbert*, *Intertax* 2011, S. 417, insbesondere dortige Fn. 1. Siehe ferner Abschnitte 3.2 und 3.3.3.5.

<sup>168</sup> Vgl. zum Postulat der Normenklarheit mit Bezug auf das Steuerrecht z. B. *Benda*, *DStZ* 1984, S. 163.

sengruppe ebenso zugerechnet. Es wird damit deutlich, dass unter dem fraglichen Personenkreis neben den im Bereich der Besteuerung forschenden Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlern (unter letzteren sowohl bezogen auf Betriebs- als auch auf Volkswirte) zudem die den Fragen der Besteuerung zugewandten Teile der Judikative zusammengefasst sind.

Das zuvor bereits angesprochene Gebot der Steuergerechtigkeit kann verfassungsrechtlich als Ausprägung des sog. allgemeinen Gleichheitssatzes des Art. 3 Abs. 1 GG angesehen werden.<sup>169</sup> Eine weitere Auffächerung ist möglich – sowie zur exakten Bearbeitung auch notwendig – in die Forderungen nach Gleichmäßigkeit der Besteuerung und Einhaltung des sog. Leistungsfähigkeitsprinzips.<sup>170</sup>

Um ebenjenem vertikal verstandenen Leistungsfähigkeitsprinzip gerecht zu werden, muss das Steuersystem in einer Weise konstruiert sein, die gewährleistet, dass jeder Steuerpflichtige in einem dem Grade seiner steuerlichen Leistungsfähigkeit entsprechenden Rahmen zur Besteuerung herangezogen wird.<sup>171</sup> Die steuerliche Leistungsfähigkeit bemisst sich rechentechnisch – im Falle der Überschusseinkünfte beziehenden Steuerpflichtigen – über Bestimmung der Nettogröße aus zugeflossenen Einnahmen und den objektiv dafür aufgewandten Kosten zum Erwerb dieser Vorteile (Werbungskosten) sowie unter Abzug der „dem St[eu]er[pf]l[ichtigen] individuell entstehenden (privaten) existenzsichernden Aufwendungen“<sup>172</sup>; es impliziert damit das Nettoprinzip.<sup>173</sup> Auf eine kurze Formel heruntergebrochen soll diese Ausprägung des Leistungsfähigkeitsprinzips dazu führen, dass – unter Berücksichtigung einer angemessenen Verhältnismäßigkeit – wirtschaftlich und damit vor allem finanziell potentere Steuerpflichtige proportional stärker belastet werden als solche mit geringerer wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit.

Zur Verwirklichung der zudem genannten Besteuerungsgleichmäßigkeit „muß darauf abgezielt werden, daß Steuerpflichtige bei gleicher [wirtschaftlicher] Leistungsfähigkeit auch gleich hoch besteuert werden“<sup>174</sup>. Es bedeutet dies

---

<sup>169</sup> Vgl. *Hartz/Meeßen/Wolf*, ABC-Führer Lohnsteuer, EL 103 v. 14.07.2014, Stichwort „Gleichheitssatz“ Rz. 2, dort noch genannt „in Verbindung mit dem Sozialstaatsprinzip des Art 20 Abs 1 GG“. Vgl. für eine detailliert-abstrakte Darstellung zur Systematik der verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung zum Gleichheitssatz *Britz*, NJW 2014, S. 346 ff.

<sup>170</sup> Diese Postulate finden sich auch in der finanzwissenschaftlichen Theorie; vgl. z. B. *Cansier*, Finanzwissenschaftliche Steuerlehre, 2004, S. 29 ff.

<sup>171</sup> Vgl. z. B. *Breinersdorfer*, DStR 2010, S. 2493, der zudem den Hinweis gibt, dass darunter allgemein hin auch die sog. „vertikale Steuergerechtigkeit“ verstanden wird.

<sup>172</sup> *Hartz/Meeßen/Wolf*, ABC-Führer Lohnsteuer, EL 94 v. 14.11.2011, Stichwort „Nettoprinzip“ Rz. 1.

<sup>173</sup> Siehe zu diesem im Einzelnen Abschnitt 3.3.6, mit den Unterabschnitten 3.3.6.2 zum sog. subjektiven und 3.3.6.3 zum sog. objektiven Nettoprinzip.

<sup>174</sup> BVerfG, Beschluss v. 29.05.1990, 1 BvL 20/84, 26/84, 4/86, BStBl. II 1990, S. 659; Kindergeldentscheidung. Es wird darunter allgemein und auch gemäß der genannten Entscheidung des Gerichts die Verwirklichung sog. „horizontaler“ Steuergerechtigkeit verstanden.

nicht, dass dem Gesetzgeber jedwede Differenzierung zwischen Sachverhalten und Steuerpflichtigen unmöglich ist, zumal ihm von Seiten der Verfassungsrechtsprechung zugebilligt wird, generell innerhalb eines weiten Gestaltungs- und Typisierungsspielraums zu agieren; er muss jedoch realitätsgerecht operieren<sup>175</sup> und insbesondere eine in sich folgerichtige sowie zudem auch konsequent umgesetzte<sup>176</sup> Besteuerungssituation herbeiführen.<sup>177</sup> Es zeigt sich hier im Zusammenhang mit der Forderung nach Struktur, Systematik und vor allem möglichst weitgehender Simplizität des Rechts bereits ein interner Zielkonflikt,<sup>178</sup> erfordert die Berücksichtigung der konkreten Erwerbsausgaben im Einzelnen und auch der persönlichen Lebensverhältnisse des Steuerpflichtigen doch nicht selten, auf den jeweiligen individuellen Fall so dezidiert wie möglich einzugehen, was c. p. zu einer Zunahme der Besteuerungskomplexität führt.<sup>179</sup>

Als (eine) Zielrichtung der genannten Interessengruppe soll dessen ungeachtet jedoch festgehalten werden, generell darüber zu wachen, dass die vorgenannten grundsätzlichen und in der hiesigen Ausarbeitung als feststehend betrachteten<sup>180</sup> verfassungsrechtlichen Vorgaben<sup>181</sup> und Grenzen eingehalten werden.<sup>182</sup>

Von Seiten der volkswirtschaftlichen Finanzwissenschaft<sup>183</sup> können als mögliche Forderung an das Lohnsteuersystem die Erfüllung von Steuereffi-

---

<sup>175</sup> Vgl. z. B. *Morgenthaler/Stracke*, JZ 2011, S. 787 f.

<sup>176</sup> Vgl. BVerfG, Urteil v. 09.03.2004, 2 BvL 17/02, BStBl. II 2005, S. 56 ff. zur Spekulationssteuer sowie in Besprechung ebendieser Entscheidung *Birk*, StuW 2004, S. 277 ff.

<sup>177</sup> Vgl. *Breinersdorfer*, DStR 2010, S. 2496 (zum „Typisierungsspielraum“) sowie S. 2494 zum „Prinzip der Folgerichtigkeit“. Vgl. ferner zur Folgerichtigkeit z. B. auch *Morgenthaler*, IStR 1993, S. 258 f., *Breinersdorfer*, StuW 2009, S. 213 und *Lang*, StuW 2013, S. 59. Es scheint damit m. E. berechtigt, zu konstatieren, dass bereits das Verfassungsrecht die Befolgung gewisser „steuersystematischer Prinzipien“ fordert. Welche Grenzen dem Gesetzgeber dabei jedoch konkret auferlegt sind, wird oftmals im Einzelfall umstritten bleiben. Vgl. hierzu auch *Mellinghoff*, in: *Mellinghoff/Schön/Viskorf* (Hg.), *Steuerrecht im Rechtsstaat*, 2011, S. 153 ff. und *Desens*, in: *Jachmann* (Hg.), *Erneuerung des Steuerrechts*, 2014, S. 118.

<sup>178</sup> Siehe zu konfligierenden Zielen auch Abschnitt 1.5.

<sup>179</sup> Auf diesen Aspekt weist auch *Birk*, StuW 2011, S. 362 f. hin.

<sup>180</sup> Siehe hierzu bereits die Ausführungen zur deskriptiven Analyse in Abschnitt 1.2.

<sup>181</sup> Eine ausführliche Auseinandersetzung mit der Bedeutung des Verfassungsrechts für das Steuerrecht gibt z. B. *Birk* in seiner Habilitationsschrift; vgl. *Birk*, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen*, 1983. Vgl. für weitere aktuelle Nachweise „[z]u den der Gesetzgebung [im Lohnsteuerrecht durch das Nettoprinzip; Anm. d. V.] gezogenen Grenzen“ *Hartz/Meeßen/Wolf*, ABC-Führer Lohnsteuer, EL 94 v. 14.11.2011, Stichwort „Nettoprinzip“ Rz. 3.

<sup>182</sup> Zu den verfassungsrechtlichen Vorgaben können auch noch die verhältnismäßige Gestaltung der Eingriffs- und Kontrollrechte der Finanzverwaltung sowie der Schutz von Besteuerungsdaten durch das Recht auf informationelle Selbstbestimmung gezählt werden. Diese Aspekte sind vorliegend jedoch primär dem Arbeitgeber- sowie dem Arbeitnehmerinteresse zugeordnet; siehe dazu Abschnitte 2.4.4 und 2.4.5.

<sup>183</sup> Siehe zur Abgrenzung der steuerlichen Ziele der Volkswirtschaftslehre von jenen der Betriebswirtschaftslehre die Ausführungen am Ende von Abschnitt 1.4.2.

zientzgesichtspunkten<sup>184</sup> sowie die Erzeugung eines zur Bewältigung fiskalischer Ziele hinreichenden finanziellen Aufkommens genannt werden.<sup>185</sup> Zudem werden auch dort Fragen der Steuerrechtfertigung und der Belastung nach der individuellen Leistungsfähigkeit diskutiert, wobei sich diese Erörterung den vorstehend erwähnten verfassungsrechtlichen Erwägungen annähert, sie jedoch – da nicht an einen entsprechend festen Regelkranz gebunden – vielseitiger und unter Betrachtung unterschiedlichster, vor allem auch „steuerphilosophischer“ Theorien vorgenommen wird.<sup>186</sup>

### 2.4.3 Fiskus und Finanzverwaltung

Ein starkes „fiskalisches Interesse“ an der Lohnsteuer ist ohne weiteres bereits aus dem erheblichen Steueraufkommen ableitbar, das sich aus dieser Quellensteuer ergibt.<sup>187</sup> Ferner besteht politisch nicht selten die Intention, die Lohnsteuer für Zwecke der wirtschafts-, sozial- und steuerpolitischen Lenkung heranzuziehen,<sup>188</sup> was insbesondere aus Befreiungsvorschriften, Begünstigungs- und Bevorzugungsnormen sowie aus Sonderregelungen abgelesen werden kann.<sup>189</sup> Als fiskalische Maximen können mithin die Sicherung eines konstanten Aufkommens als staatliches Einnahmefixum sowie die Unterstützung als politisch förderungswürdig angesehener Ziele festgehalten werden.

Betrachtet man das zu Gunsten des Staatshaushalts antizipierte Steueraufkommen für die Finanzverwaltung als Datum, so lässt sich als deren Hauptmaxime aus der ihr zugewiesenen Aufgabe heraus schlussfolgern, dass sie an einer möglichst administrativ unproblematischen und kosten- sowie zeiteffizienten Durchführung der Lohnsteuererhebung interessiert sein wird. Neben der Abwicklung des Steuerungsverfahrens ist der Finanzverwaltung ferner aufge-

---

<sup>184</sup> Hier verstanden im Sinne eines maßvollen Verhältnisses von Erhebungs- und Entrichtungskosten zum Steueraufkommen; vgl. hierzu z. B. *Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, 6. Aufl. 2010, S. 54 ff. Einzelwirtschaftlich kann dieses Ziel damit heruntergebrochen werden auf die Forderung nach geringem Administrationsaufwand der Steuer.

<sup>185</sup> Insoweit lässt sich damit eine Überschneidung mit den Zielen der nachfolgend genannten Interessengruppe des Fiskus erkennen; siehe Abschnitt 2.4.3.

<sup>186</sup> Vgl. zusammenfassend *Birk*, *StuW* 2011, S. 356 f.; ausführlich mit zahlreichen weiteren Nachweisen ebenso bereits *Birk*, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen*, 1983, S. 23 ff. Vgl. ferner zu den Ausführungen dieses Absatzes z. B. *Fuest*, in: *Jachmann* (Hg.), *Erneuerung des Steuerrechts*, 2014, S. 65 ff.

<sup>187</sup> Siehe zum Steueraufkommen der Lohnsteuer bereits Abschnitt 1.1, insbesondere Fn. 5. Es ist ferner darauf hinzuweisen, dass unter der hier besprochenen Interessengruppe nicht eine „systematisch legislative Position“ betrachtet werden soll; siehe zu dieser aus Sicht der Rechtswissenschaft vorstehenden Abschnitt 2.4.2.

<sup>188</sup> Vgl. zu „[v]erfassungsrechtliche[n] Anforderungen an eine Lenkungssteuer“ z. B. *Kirchhof*, in: *Tipke/Söhn* (Hg.), *Gedächtnisschrift für Christoph Trzaskalik*, 2005, S. 402 ff. [direkte Übernahme der dortigen Abschnittsüberschrift] sowie ferner *Benda*, *DStZ* 1984, S. 163 und *Breinersdorfer*, *DStR* 2010, S. 2495.

<sup>189</sup> Siehe zu lohnsteuerrechtlichen Lenkungsnormen Abschnitt 3.3.7.4.

tragen, für Sicherstellung verfahrensrechtlich und materiell ordnungsgemäßer Besteuerung zu sorgen und dabei Missbrauch wie Steuerverkürzungen und Hinterziehung zu vermeiden. Es liegt mithin zudem in ihrem Interessenbereich, dass ihr wirksame Prüf-, Kontroll- und Sicherungsinstrumente zur Erfüllung dieser Aufgaben eingeräumt sind und dass deren Gestaltung den von ihr gestellten Anforderungen gerecht wird.<sup>190</sup>

#### 2.4.4 Arbeitgeber

Nach Regelung des § 38 Abs. 2 Satz 1 EStG ist der Arbeitnehmer Schuldner der Lohnsteuer<sup>191</sup> und damit auch der „originäre Lastenträger“. Insbesondere wegen des in § 42d EStG kodifizierten Instruments der Haftung, aber auch über die Pauschalierungstatbestände und die sich daraus ergebenden Lasten, entfaltet die Steuer jedoch gerade für Arbeitgeber und Unternehmen ebenso nicht unerhebliche wirtschaftliche Relevanz.<sup>192</sup>

Das der Haftung innewohnende finanzielle bzw. wirtschaftliche Risiko für den Arbeitgeber ist schon nach der im Gesetz getroffenen schuldrechtlichen Konstruktion offenkundig, werden doch gem. § 42d Abs. 3 Satz 1 EStG im Fall der Verwirklichung eines der Haftungstatbestände (Formulierung des Gesetzestextes: „Soweit die Haftung des Arbeitgebers reicht“) Arbeitnehmer und Arbeitgeber zu Gesamtschuldnern des Haftungsbetrages, wobei es nach Ausübung des der Finanzverwaltung zustehenden Ermessens nicht selten zur Inanspruchnahme des Arbeitgebers kommt.<sup>193</sup>

Die wirtschaftliche Relevanz der Lohnsteuer für Arbeitgeber und Unternehmen ist indessen nicht auf mögliche Haftungsbeträge, etwaige Sanktionszahlungen und das Tragen pauschalierter (Einkommen- und Lohn-)Steuer beschränkt. Ebenso zu beachten sind die teilweise hohen Kosten steuerlicher Beratung<sup>194</sup> und des notwendigen Rechtsbeistandes. Neben diesen direkten materiell-finanziellen Risiken besteht ferner die Gefahr, dass Wahrnehmung, Reputation und Wertschätzung eines Unternehmens in der Öffentlichkeit (kurz: das „Image“) aufgrund der Nichterfüllung steuerlicher Verpflichtungen und Obliegenheiten Schaden nehmen könnte,<sup>195</sup> so dieser Umstand von den Medien auf-

---

<sup>190</sup> Siehe hierzu insbesondere Abschnitt 3.4.4 zur Lohnsteuer-Außenprüfung sowie Abschnitt 3.4.5 zur Lohnsteuer-Nachschau.

<sup>191</sup> Siehe zum (lohn-)steuerrechtlichen Arbeitnehmerbegriff Abschnitt 3.3.1.

<sup>192</sup> Dieser Aspekt wurde bereits in der Formulierung der Problemstellung der Arbeit hervorgehoben; siehe Abschnitt 1.1.

<sup>193</sup> Siehe im Einzelnen zu den Ermessensentscheidungen Abschnitt 3.4.6.4.2, generell zur Arbeitgeberhaftung Abschnitt 3.4.6.

<sup>194</sup> Im Falle der beratenden Begleitung einer Lohnsteuer-Außenprüfung (siehe zu dieser Abschnitt 3.4.4) lässt sich dabei oftmals von sog. „Abwehrberatung“ sprechen.

<sup>195</sup> Eine ebenso auf Interview-Technik beruhende empirische Untersuchung „reputativer Steuerrisiken“ liefern *Hardeck/Langhein*, WPg 2013, S. 859 ff.

gegriffen und thematisiert wird. Daraus erwachsen wiederum mittelbare bzw. indirekte wirtschaftliche Belastungspotentiale.

Neben den vorstehend genannten Risiken, deren Vermeidung sicherlich als primäres Arbeitgeberziel anzusehen ist, mindert die Unterwerfung eines Lohnbestandteils unter die Besteuerung tendenziell den individuellen Belohnungscharakter der fraglichen Zuwendung. Durch die auf dem Lohn lastende Steuer erhält der Arbeitnehmer in der Nettobetrachtung eine niedrigere Zuwendung. Es ist anzunehmen, dass der Arbeitnehmer den von ihm bezogenen Gehaltsbestandteil im Rahmen der Bemessung seines persönlichen Nutzens i. d. R. nur mit dem ihm zufließenden und letztlich verbleibenden Nettowert ansetzen wird.<sup>196</sup> Die Steuer vermindert seinen persönlichen Wohlfahrts- respektive Nutzenwert der Bruttozuwendung, der von ihrer Abführung und damit der Verwendungsmöglichkeit für die Gesellschaft jedoch ausgehende potentiell positive Effekt auf den Gemeinschaftsnutzen und die Gesamtwohlfahrt wird vom Individuum regelmäßig nicht oder nur in sehr eingeschränktem Maße wahrgenommen werden.<sup>197</sup> Daraus ergibt sich, dass der Arbeitgeber die Höhe des Nettozuflusses beim Arbeitnehmer im Blick zu halten hat, möchte er seinem Mitarbeiter einen möglichst hohen Vorteil mit Belohnungscharakter zuwenden. Je geringer eine Zuwendung mit Lohnsteuer „beschwert“ ist, desto kostengünstiger lässt sich die erhoffte Anreizwirkung der Leistung erzielen. Es liegt damit im Interesse des Arbeitgebers, den Arbeitnehmern lohnsteuerlich begünstigte oder steuerfreie Gehaltsbestandteile zukommen zu lassen, womit dessen zweite Prämisse genannt ist.<sup>198</sup>

Als Beleg für die vorstehende These sowie zu ihrer Unterstützung lässt sich erneut anführen, dass von – teilweise sogar allein auf diesen Bereich spezialisierten – steuerlichen und personalwirtschaftlichen Beratern der Rückgriff auf steuerbefreite oder begünstigte Zuwendungsarten in explizit zur „Optimierung der Gehaltsstruktur“<sup>199</sup> angebotenen Programmen am Markt offeriert wird.<sup>200</sup>

---

<sup>196</sup> Vgl. inhaltlich ähnlich *Wagner*, BB 1992, S. 2483, dort: „Arbeitnehmer beurteilen ihr Arbeitsverhältnis nach der Gesamtheit aller ihnen daraus zufließenden Vorteile nach Abzug aller Steuern.“

<sup>197</sup> Mit der Frage des „Nutzenprinzips“ speziell angewandt auf den Bereich des Steuerrechts setzt sich z. B. *Lang*, StuW 2011, S. 146 f. auseinander, dort im Folgenden vor allem bezogen auf den zwischenstaatlichen „Steuerwettbewerb“.

<sup>198</sup> Zwar ist bereits die Höhe der Lohnsteuerabzugsbeträge und in noch stärkerem Maße die vom Steuerpflichtigen letztlich zu tragende Einkommensteuerbelastung maßgeblich durch seine individuellen Besteuerungsmerkmale und sonstigen Einkünfteverhältnisse geprägt, dieser Aspekt kann jedoch bei der einfachen Gegenüberstellung von „besteuerten“ und „unbesteuerten“ bzw. „steuerfreien“ Gehaltsbestandteilen vernachlässigt werden.

<sup>199</sup> *Campen*, NWB 2009, S. 2180 [Unterüberschrift des Beitrags], dort zur „Besteuerung von Sachzuwendungen“ [Hauptüberschrift des Beitrags].

<sup>200</sup> Teilweise sehen die fraglichen Programme bei Rückgriff auf ebenso von der Verbeitragung in der Sozialversicherung befreite Gehaltselemente – insbesondere in Umwandlungs-

Da den Arbeitgeber im Zuge des Lohnsteuerverfahrens zahlreiche organisatorische Pflichten etwa in Form der korrekten Ermittlung bzw. Berechnung, Anmeldung, Einbehaltung und Abführung der Steuer treffen, ist als sein drittes Ziel die kostengünstige und administrativ mit möglichst geringem Aufwand verbundene Ausgestaltung des Verfahrens zu nennen. In diesem Rahmen werden die Arbeitgeber insbesondere auch interessiert sein, dass die Prüf- und Kontrollinstrumente der Finanzverwaltung<sup>201</sup> verhältnismäßig und in verfassungsrechtlich unbedenklicher Form ausgestaltet sind, manifestiert sich doch insbesondere in diesen im Verhältnis Fiskus – Arbeitgeber der Charakter des Lohnsteuerregimes als hoheitliches Eingriffsrecht. Vermieden werden müssen im fraglichen Bereich bspw. insbesondere Überschreitungen der beruflichen sowie der betrieblichen Sphäre, die ihrerseits Eingriffe in den privaten Bereich des Unternehmers oder sonstiger Betroffener bedeuten können.

#### **2.4.5 Arbeitnehmer**

Korrespondierend zum bereits vorstehend genannten und ebendort auch näher begründeten Ziel des Arbeitgebers, lohnsteuerfreie oder begünstigte Gehaltsbestandteile leisten zu wollen, kann als (ein) Ziel des Arbeitnehmers genannt werden, solche Bestandteile zu erlangen.<sup>202</sup> Dies erklärt sich wiederum aus dem Gedanken heraus, dass die Nettovergütung, die der Arbeitgeber zuwendet, c. p. umso höher ausfallen wird, je geringer sie mit Steuerabzügen belastet ist.

Ferner wird auch dem Arbeitnehmer an einem für ihn persönlich mit geringer Arbeitsbelastung verbundenen Lohnsteuerverfahren gelegen sein, worauf jedoch aufgrund der Situation *de lege lata* kein Hauptaugenmerk der Mitarbeiter liegen dürfte, da die elementare Verfahrensorganisation über den Arbeitgeber-Quelleneinbehalt die Mitarbeiter selbst weitgehend von eigenen administrativen (Lohn- [sic!])Steuerpflichten entlastet.<sup>203</sup> Als Beispiele für ebensolche Pflichten lassen sich aber etwa Nachweis- und Dokumentationsanforderungen oder Verpflichtungen zu Datenangaben respektive Erklärungen gegenüber dem Arbeitgeber im Rahmen des Lohnsteuerverfahrens nennen. Hier wird dem einzelnen nichtselbständig Tätigen jeweils daran gelegen sein, dass ihn derartige Aufgaben selbst nur in möglichst geringem Umfang treffen.

---

fällen – einen Ausgleich etwaiger Minderansprüche in der Sozialversicherung vor, z. B. über Abschluss privater Zusatzversicherungen. Darin lässt sich auch konkret die teilweise unterschiedliche Interessenlage der Arbeitnehmer in den Bereichen der Lohnsteuer und des Sozialversicherungsrechts erkennen; siehe dazu ausführlich Abschnitt 1.4.2.

<sup>201</sup> Siehe am Ende des vorstehenden Abschnitts 2.4.3.

<sup>202</sup> Zur Begründung können die gleichen Erwägungen hinsichtlich der Relevanz der „Nettovergütung“ herangezogen werden, die bereits für den Arbeitgeberfall genannt wurden; siehe vorheriger Abschnitt 2.4.4, insbesondere auch dortige Fn. 196. Vgl. ferner – dort im Zusammenhang mit der Arbeitgeberhaftung (siehe zu dieser im Einzelnen Abschnitt 3.4.6) – z. B. *Hartz*, DB 1957, S. 879.

<sup>203</sup> Von persönlichen Einkommensteuerpflichten soll hier bewusst abstrahiert werden.

Die zur Abwälzung von Aufgaben vorstehend wiedergegebenen Erwägungen lassen sich übertragen auf den Bereich der Verhältnismäßigkeit der hoheitlichen Prüf- und Kontrollhandlungen im Lohnsteuersystem, da auch diese primär den Arbeitgeber treffen. Soweit jedoch Arbeitnehmer von ihnen tangiert werden,<sup>204</sup> kann hierzu als Mitarbeiter-Parteimaxime ebenso herausgestellt werden, dass die fraglichen Instrumente die notwendigen Informationsbeschaffungs- und Eingriffsrechte auf ein Minimum beschränken und insbesondere Beeinträchtigungen der privaten Sphäre unterbleiben.

Finanzverwaltung und auch Arbeitgeber be- und verarbeiten zur Abwicklung des Lohnsteuerverfahrens jedoch zwangsläufig personenbezogene Daten des Arbeitnehmers.<sup>205</sup> Es ergibt sich daher ein evidenten Interesse an einer Beschränkung der Datenerhebung und -verarbeitung auf das zur Durchführung der ordnungsgemäßen Besteuerung Notwendige sowie einer Sicherung von Daten vor unberechtigtem Zugriff und missbräuchlicher Verwendung. Einfachgesetzlich geregelt ist dieser Bereich u. a. für Amtsträger durch die Vorschriften zur Wahrung des Steuergeheimnisses nach den §§ 30 ff. AO.<sup>206</sup> Als spezieller Ausprägung des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung kommt dieser Interessenmaxime allerdings sogar Verfassungsrang zu.<sup>207</sup> Der Aspekt hat zudem durch die immer weiter zunehmende elektronische Abwicklung und Automatisierung des Lohnsteuerverfahrens sowie durch gestiegene Auswertungs- und Verknüpfungsmöglichkeiten vorhandener bzw. erhobener Daten m. E. in den letzten Jahren stets weiter an Bedeutung gewonnen<sup>208</sup> und wird voraussichtlich darüber hinaus auch in Zukunft sogar noch größere Relevanz erhalten.

---

<sup>204</sup> Als Beispiele können die Mitwirkungsverpflichtungen bei lohnsteuerrechtlichen Außenprüfungen und Nachschauen genannt werden (vgl. dazu § 42f Abs. 2 Sätze 2 und 3 EStG sowie § 42g Abs. 3 Satz 2 EStG).

<sup>205</sup> Es handelt sich dabei teilweise sogar um tief in die Privatsphäre des Arbeitnehmers hineinreichende Daten wie etwa Informationen zum Familienstand, zur Anzahl der Kinder, zur Religionszugehörigkeit oder zu krankheits- oder schwangerschaftsbedingten Ausfallzeiten.

<sup>206</sup> Vgl. dazu mit Fokus auf das Lohnsteuerrecht *Hartz/Meeßen/Wolf*, ABC-Führer Lohnsteuer, EL 104 v. 20.10.2014 (Rz. 1) und EL 96 v. 17.07.2012 (Rz. 2–5), Stichwort „Steuergeheimnis“.

<sup>207</sup> Vgl. *Hartz/Meeßen/Wolf*, ABC-Führer Lohnsteuer, EL 96 v. 17.07.2012, Stichwort „Informationelle Selbstbestimmung“ Rz. 1, ferner *Mellinghoff*, FR 2012, S. 993.

<sup>208</sup> Vgl. dazu für das Steuerrecht allgemein bereits *Benda*, DStZ 1984, S. 163, dort unter Verweis auf die „Volkszählungs-Entscheidung“ des BVerfG, Urteil v. 15.12.1983, 1 BvR 209/83, 269/83, 362/83, 420/83, 440/83, 484/83, BVerfGE 65, S. 1 ff.



## 2.4.6 Übersicht zu den Maximen der an der Lohnsteuer interessierten Parteien

Die zahlreichen in den vorstehenden Abschnitten 2.4.2 bis 2.4.5 herausgestellten Ziele und Maximen der einzelnen Interessenparteien und die vielfältigen zwischen den Zielsetzungen bestehenden Relationen, Verbindungen und teilweise auch Gegensätze<sup>209</sup> fasst die nachstehende Grafik zusammen.<sup>210</sup> Es wurde dabei – zur Wahrung des Übersichtscharakters der Darstellung – darauf verzichtet, sämtliche denkbaren respektive möglichen Zielgrößen aufzunehmen sowie alle zwischen den Zielen bestehenden Beziehungen und Verknüpfungen einzeln herauszustellen oder näher zu erläutern.

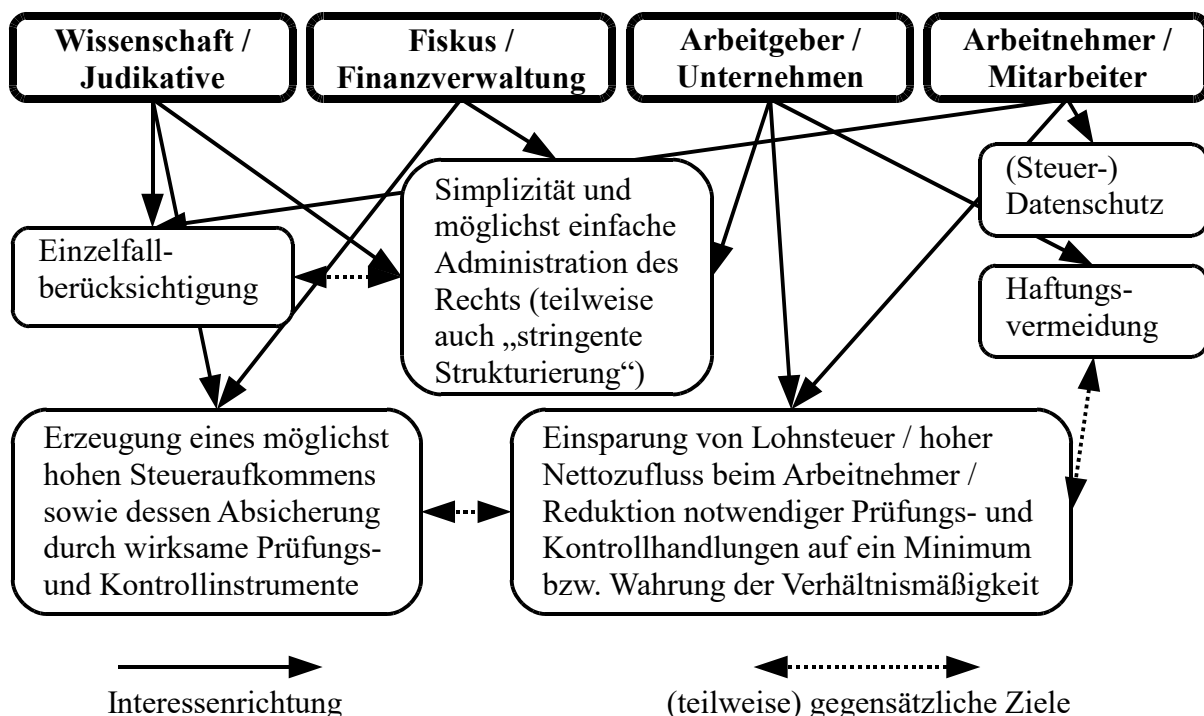


Abbildung 10: Übersicht der Ziele und ihrer Verbindungen untereinander.

Quelle: Eigene Darstellung.

<sup>209</sup> Welche oftmals beklagenswerten Auswirkungen die nicht selten recht undurchsichtigen Verflechtungen sowie die häufig eigennützigen Handlungsmaximen der Steuerrechtskoalitionen allgemein haben, wird unter dem dortigen Abschnitt „Die Verursacher des miserablen Zustands des Steuerrechts“ pointiert, geistreich und zutreffend von *Tipke*, Ein Ende dem Einkommensteuerwirrwarr!?, 2006, S. 63 ff. beschrieben.

<sup>210</sup> Zusätzliche Informationen finden sich zudem etwa auch im Abschnitt „Die Akteure der Besteuerung“ bei *Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, 6. Aufl. 2010, S. 9 ff., dort u. a. zudem mit einem Beispiel zur Lohnsteuer sowie mit einem eigenen Schaubild auf S. 10.

### 3 Nationaler Kontext – Grundbegriffe

#### 3.1 Übersicht zu Aufbau und Schwerpunkten des Hauptabschnitts 3

Wie bereits im Zuge der Darstellung des Untersuchungsgangs<sup>211</sup> erläutert sowie ferner aus der gewählten Überschrift ersichtlich, werden im Hauptabschnitt 3 ausgewählte Aspekte des deutschen Lohnsteuersystems im zunächst vorrangig nationalen Kontext herausgegriffen; es werden in diesem Zusammenhang insbesondere auch mehrere Grundbegriffe des Bereichs wie jener des „Arbeitnehmers“, des „Arbeitslohns“ und des (insbesondere lohnsteuerlichen bzw. zum Einbehalt verpflichteten) „Arbeitgebers“ erläutert. Das nachfolgende Schaubild gibt dabei – zur Orientierung – einleitend einen Überblick zu den Hauptgegenständen und Schwerpunkten dieses Abschnitts der im Wesentlichen deskriptiven Darstellung; die Zusammenschau soll dabei allerdings keine reine Wiederholung oder komprimierte Darstellung der Abschnittsgliederung wiedergeben, sondern bereits aufzeigen respektive verdeutlichen, welche Themenschwerpunkte des nationalen Bereichs (auch) Gegenstand der empirischen Befragungen sind.<sup>212</sup>

#### Nationaler Kontext – Grundbegriffe

**Besteuerungsgegenstand des Lohnsteuersystems** (siehe Abschnitte 3.2 und 3.3):

Systematische Einordnung – Arbeitnehmerbegriff – Um- und Abgrenzung des Arbeitslohns respektive der im Einzelnen der (Einbehaltungs-)Besteuerung unterliegenden Arbeitgeberzuwendungen – (deklaratorische und konstitutive) Steuerbefreiungen

Verfahrensmäßige **Anknüpfung des Lohnsteuerabzugs** (siehe Abschnitt 3.4.1):

Zur Einbehaltung verpflichtete Einheiten, insbesondere „inländischer Arbeitgeber“

Einzelaspekte der **Organisation des Lohnsteuerabzugs** (siehe Abschnitt 3.4.2):

Verdeutlicht anhand detaillierter Ausführungen zu Pauschalierungsmöglichkeiten

**Auskunftserteilung der Finanzverwaltung sowie Kontrolle, Prüfung und**

**Absicherung des Lohnsteuerabzugs** (siehe Abschnitte 3.4.3 bis 3.4.6):

Anrufungsauskunft – Außenprüfung – Nachschau – Haftung und deren Ausgestaltung

**Abbildung 11: Übersicht zu Themenschwerpunkten des Hauptabschnitts 3 („Nationaler Kontext – Grundbegriffe“).**

**Quelle: Eigene Darstellung.**

<sup>211</sup> Siehe Abschnitt 1.3.

<sup>212</sup> Selbiges gilt für das zu Beginn des Hauptabschnitts 4 zum internationalen Kontext gegebene Schaubild; siehe dazu konkret Abschnitt 4.1. Zum empirischen Teil siehe insbesondere Hauptabschnitt 5.

### 3.2 Einordnung der Lohnsteuer in die deutsche Besteuerungssystematik

Kodifiziert sind die (speziellen) deutschen Verfahrensregelungen zur Lohnsteuer in den §§ 38 bis (derzeit) 42g EStG. Niedergelegt sind sie dort in der Binnengliederung des EStG unter dem Abschnitt „VI. Steuererhebung – 2. Steuerabzug vom Arbeitslohn (Lohnsteuer)“. Erhoben bzw. in einem Abzugsverfahren an der Quelle<sup>213</sup> durch einen entsprechend Dienstverpflichteten (hier: den Arbeitgeber) einbehalten und abgeführt werden kann und darf eine Steuer nur dann, wenn das fragliche Verfahren auf Einkünfte respektive Zuflüsse Anwendung findet, die zuvor bzw. an anderer Stelle als generell steuerbar und auch im Einzelnen steuerpflichtig bestimmt worden sind. Über ihre Verortung im EStG kann sich die Lohnsteuer dabei systematisch nur auf einkommensteuerbare und konkret auch einer Einkommensteuerpflicht unterworfenen Einkünfte beziehen. Eben solche Einkünfte sind im EStG nach seiner Untergliederung im Abschnitt „II. Einkommen“ abschließend gesetzlich erfasst. § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG zählt mit seinem dortigen Katalog der Nrn. 1 bis 7 denn auch in endlicher Form auf, welche Einkünfte der deutschen Einkommensbesteuerung unterliegen. Etwas barock hat sich hierfür die stehende Bezeichnung „der sieben Einkunftsarten“ herausgebildet, die bisweilen geeignet sein könnte, den Blick darauf zu verstellen, dass es sich bei der Umgrenzung des der Einkommensbesteuerung unterworfenen Bereichs allein um eine einmal getroffene – und letztlich jederzeit veränder- bzw. revidierbare – gesetzgeberische Entscheidung handelt; logisch zwingend oder gar einzig möglich ist die Erfassung und Unterteilung innerhalb des deutschen Einkommensteuersystems in gerade sieben Einkunftsarten keineswegs. So ist die Unterteilung weder international einheitlich,<sup>214</sup> noch wird sie in dieser Form von grundsätzlichen Steuerreformkonzepten unisono übernommen.<sup>215</sup>

Für die in Deutschland nach geltendem Recht als „Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit“ (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG; § 19 EStG) definierten Zuflüsse aus einer unselbständig ausgeübten Erwerbstätigkeit ist die Anwendung des

---

<sup>213</sup> Der Charakter, die historische Entwicklung und die Bedeutung der Lohnsteuer als eine Quellenbesteuerungsform ist ausführlich herausgearbeitet in der Dissertationsschrift von *Goez*, Die Quellenbesteuerung als Erhebungsform der Einkommensteuer, 1993, S. 21 ff.

<sup>214</sup> So weist denn auch *Tipke*, *StuW* 1990, S. 246 darauf hin, dass die Einkunftsartenumgrenzung der jeweiligen nationalen Steuerregime verschiedener Staaten höchst unterschiedlich ausfällt. Als weiterer Beleg für diese Feststellung kann etwa auch das Abkommensrecht herangezogen werden, dessen Bestimmungen zur Einkommensabgrenzung und Zuweisung – Art. 6 bis 21 OECD-MA – ebenso merklich von den Regelungen des deutschen EStG abweicht.

<sup>215</sup> Im Zuge insbesondere fundamentaler Reformkonzepte scheint eher Gegenteiliges der Fall. Meist arbeiten diese mit einer Verringerung der Zahl der Einkunftsarten; vgl. – statt vieler – die kompakte Übersicht bei *Drüen*, in: Jachmann (Hg.), *Erneuerung des Steuerrechts*, 2014, S. 25 ff., ferner insbesondere S. 39 f. sowie *Desens*, in: Jachmann (Hg.), *Erneuerung des Steuerrechts*, 2014, S. 112 ff.

Lohnsteuereinbehalts der Regelfall.<sup>216</sup> Hauptverankerungspunkt der Lohnsteuer in der deutschen Besteuerungssystematik ist mithin entlang der vorstehenden Ausführungen insgesamt fraglos das EStG.<sup>217</sup> Begründet werden kann die Einbettung der Lohnsteuer in das allgemeine Einkommensteuerrecht dabei mit dem zumindest noch primär vorherrschenden (wenn auch realiter nicht erfüllten oder „gelebten“)<sup>218</sup> Gedanken einer synthetischen Einkommensteuer, die die – nach sachgerechten Kriterien zur Besteuerung herangezogenen – Einkünfte nach möglichst allgemein anwendbaren Regeln erfasst, aufsummiert und dann gesammelt, gemeinsam und einheitlich der Besteuerung unterwirft; das Gegenstück zu einer solchen Ausprägung ist eine sog. Schemensteuer.<sup>219</sup> In ihrer Grundanlage kann eine synthetische Besteuerungskonzeption c. p. eher als eine Schemenbesteuerung das – insbesondere auch verfassungsrechtliche – Postulat der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und – bei Anwendung eines progressiv gestalteten Tarifs – der sachgemäßen Berücksichtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erfüllen.<sup>220</sup> Daneben können auch finanzwissenschaftliche Steuereffizienz-Gesichtspunkte angeführt werden. So ist es möglich, über die nur einmalige Definition bestimmter Grundtatbestände und Begriffe (etwa „Steuerpflicht“, „Einnahmen“, „Werbungskosten“) Aufwand zu ersparen; bspw. verringern sich damit auch die Informations- und Orientierungskosten für die Rechtsanwender auf allen Seiten. Hinsichtlich der Stellung im EStG und der dortigen Einbettung kann damit festgehalten werden, dass die gesetzestechnische Verortung insbesondere steuersystematischen und wissenschaftlichen Prämissen<sup>221</sup> folgt, ohne dabei ersichtlich die Maximen der anderen an diesem Bereich der Besteuerung interessierten Koalitionäre zu verletzen.

Auch das EStG als primäre gesetzliche Quelle des Lohnsteuerrechts steht jedoch zudem systematisch nicht für sich allein im Rechtsrahmen. Verfassungsrechtlich beruhen die einfachgesetzlichen Steuerregelungen auf den Vorgaben

---

<sup>216</sup> Zu Ausnahmen siehe Abschnitt 3.3.2.

<sup>217</sup> Siehe dazu auch bereits Abschnitt 1.4.3.

<sup>218</sup> Vgl. wiederum instruktiv und illustrativ *Tipke*, *StuW* 1990, S. 246 ff.

<sup>219</sup> Vgl. *Kirchhof*, *DStR* 2009, Beihefter zu Heft 49, S. 140; ferner zudem *Eckhoff*, in: *Kirchhof/Lambsdorff/Pinkwart* (Hg.), *Perspektiven eines modernen Steuerrechts*, 2005, S. 27 ff., dort mit diesbezüglicher Definition auf S. 27: „Eine Schemensteuer bezeichnet [...] eine Besteuerung des Einkommens, die die einzelnen Einkunftsarten separiert und jeweils besonderen Rechtsfolgen unterwirft“.

<sup>220</sup> Vgl. etwa *BVerfG*, Beschluss v. 30.09.1998, 2 BvR 1818/91, konkret Rn. 24 unter *BVerfGE* 99, S. 95, dort deutlich: „Das Einkommensteuergesetz belastet die in § 2, §§ 13 ff. näher bestimmten Einkunftsarten grundsätzlich gleich. Soweit das Einkommensteuerrecht mehrere Einkunftsarten unterscheidet und daran auch unterschiedliche Rechtsfolgen knüpft, müssen diese ihre Rechtfertigung in besonderen sachlichen Gründen finden. Allein die systematische Unterscheidung durch den Gesetzgeber kann die Ungleichbehandlung in den Rechtsfolgen nicht rechtfertigen“.

<sup>221</sup> Siehe Abschnitt 2.4.2.

des Grundgesetzes zum Finanzwesen, insbesondere den Art. 105 ff. GG. Verfahrensrechtlich regeln die speziellen Vorschriften der §§ 38 ff. EStG nur die im Lohnsteuerabzugsverfahren geltenden Besonderheiten, während darüber hinaus allgemein auf die grundlegenden Regelungen der AO zurückgegriffen wird.<sup>222</sup> Als Beispiel kann etwa die Lohnsteuer-Außenprüfung nach § 42f EStG<sup>223</sup> angeführt werden, für welche die universellen Vorschriften zur steuerlichen Außenprüfung nach den §§ 193 ff. AO gelten. Auch insoweit kann von einer systematisch tendenziell effizienten und Redundanzen vermeidenden Gesetzeskonstruktion gesprochen werden. Dieses Bild ist indes nicht gänzlich ungetrübt, wie etwa die aus systematischen Gesichtspunkten heraus zu kritisierende Einzelkodifikation der Lohnsteuer-Nachschau in § 42g EStG zeigt.<sup>224</sup>

### 3.3 Besteuerungsgegenstand

#### 3.3.1 Arbeitnehmer als Steuerschuldner

„Der Arbeitnehmer ist Schuldner der Lohnsteuer.“<sup>225</sup> Diese lapidar wirkende Feststellung des Gesetzes scheint rein deklaratorischer Natur, ergibt sich die Steuerschuldnerschaft des originären Einkünftebezieher doch bereits aus der im vorstehenden Abschnitt erläuterten systematischen Einordnung der Lohnsteuer in das deutsche Besteuerungsgefüge. Wird – wie es in der Konstruktion als Erhebungsform der Einkommensteuer angelegt ist – der Arbeitgeber „nur“ als Einbehaltungspflichtiger herangezogen, so kommt ihm zwar qua gesetzlicher Definition eine Position als Steuerpflichtiger zu (vgl. § 33 Abs. 1 AO), dies aber allein aufgrund der Handhabung der Steuer eines Dritten,<sup>226</sup> seines Mitarbeiters.

U. a. bereits die wesentliche Position als Steuerschuldner weist den Begriff des Arbeitnehmers als für das Lohnsteuerrecht zentral aus. Es mag dabei zunächst verwundern, dass es einer (steuer-)gesetzlichen Definition des Arbeitnehmerbegriffs fehlt, insbesondere auch, da der insbesondere auch für das Arbeits- und Dienst- sowie für das Sozialversicherungsrecht wesentliche Begriff rechtsbereichsübergreifend nicht einheitlich genutzt wird.<sup>227</sup> Im Steuerrecht ist

---

<sup>222</sup> Vgl. hierzu im Einzelnen auch *Hartz/Meeßen/Wolf*, ABC-Führer Lohnsteuer, EL 103 v. 14.07.2014, Stichwort „Rechtsquellen des Lohnsteuerrechts“ Rz. 1 ff.

<sup>223</sup> Siehe Abschnitt 3.4.4.

<sup>224</sup> Vgl. *Hilbert*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, § 42g EStG Anm. 3; siehe im Einzelnen zur Lohnsteuer-Nachschau Abschnitt 3.4.5.

<sup>225</sup> § 38 Abs. 2 Satz 1 EStG.

<sup>226</sup> Die hier allgemein angegebene Handhabung umfasst neben der Verpflichtung zur Einbehaltung und Abführung auch die Haftung; vgl. § 33 Abs. 1 AO. Siehe ausführlich zur Haftung Abschnitt 3.4.6.

<sup>227</sup> Vgl. *Hartz/Meeßen/Wolf*, ABC-Führer Lohnsteuer, EL 98 v. 11.03.2013, Stichwort „Arbeitnehmer“ Rz. 1, *Pflüger*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG § 19 EStG Anm. 61, *Kloubert*, FR 1999, S. 1108.

er dabei vielmehr als sog. offener Typusbegriff gefasst.<sup>228</sup> Ein solcher wird von *Tipke* wie folgt charakterisiert:

„Typusbegriffe haben noch nicht die Stufe eines abstrakten (klassifikatorischen) Begriffs erreicht. Im Gegensatz zum abstrakten Begriff ist der Typus offen. Die ihn repräsentierenden Merkmale brauchen im Einzelfall nicht sämtlich vorzuliegen. Der Typus ist nicht im strengen Sinne definiert. Von den Merkmalen, die insgesamt als typisch, als für den Typus charakteristisch angesehen werden, kann im Einzelfall das eine oder andere Merkmal fehlen oder von minderer Bedeutung sein, ohne dass dadurch die Zugehörigkeit zum Typus in Frage gestellt zu sein braucht.“<sup>229</sup>

Eine nach derartigem Schema vorgenommene Umgrenzung des Arbeitnehmerbegriffs kann insbesondere auch als rechtspragmatisch angesehen werden, wird mit ihr doch eine apodiktische und damit ggf. zu starre Festlegung vermieden, sodass sie – insbesondere der Rechtsprechung – Anpassungen an (zukünftige) gesellschaftliche, wirtschaftliche und technische Entwicklungen erlaubt;<sup>230</sup> dies gilt zumal, da in der weit überwiegenden Zahl der Praxisfälle eine Einordnung als steuerrechtlicher Arbeitnehmer auch trotz Fehlen einer festen Begriffsdefinition meist ohne größere Schwierigkeiten vorgenommen werden kann.<sup>231</sup> Gerade in den in ihrer Handhabung und Einordnung jedoch strittigen Fällen führt sie jedoch zwangsläufig zu einer stark kasuistisch und durch Einzelentscheidungen geprägten Umgrenzung,<sup>232</sup> die einer von der Verwaltung tendenziell angestrebten weiten Begriffsinterpretation<sup>233</sup> entgegenstehen kann. I. d. R. bedarf es dann nämlich einer individuellen Würdigung der Umstände sowie des Gesamtbildes des konkreten Sachverhalts,<sup>234</sup> wobei insbesondere die Rechtsprechung zahlreiche mögliche Kriterien und Indizien hervorgebracht hat,<sup>235</sup> ohne diesen jedoch

---

<sup>228</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 20.11.2008, VI R 4/06, BStBl. II 2009, S. 375; ebenso z. B. *Mohr*, Der Arbeitnehmerbegriff im Arbeits- und Steuerrecht, 1994, S. 157.

<sup>229</sup> *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung Bd. III, 2. Aufl. 2012, S. 1593, dort im Folgenden auch mit noch weiteren Ausführungen insbesondere auch zur Abgrenzung gegenüber abstrakten Rechtsbegriffen. Vgl. ferner und tendenziell kritisch insbesondere zum offenen Typusbegriff *Stolterfoht*, Die Selbständigkeit des Handelsvertreters, 1973, S. 157 ff.

<sup>230</sup> Vgl. *Brockhoff*, DStZ 1959, S. 284.

<sup>231</sup> Vgl. *Hartz/Meeßen/Wolf*, ABC-Führer Lohnsteuer, EL 98 v. 11.03.2013, Stichwort „Arbeitnehmer“ Rz. 3. Ähnlich bereits *Falk*, DStZ 1937, S. 1237.

<sup>232</sup> Entsprechend finden sich in der einschlägigen Kommentarliteratur im Zusammenhang mit Erläuterungen des Arbeitnehmerbegriffs i. d. R. meist alphabetisch geordnete umfangreiche Zusammenstellungen der Einzelfälle; vgl. nur *Krüger*, in: Schmidt, EStG, § 19 Rz. 35 und *Hartz/Meeßen/Wolf*, ABC-Führer Lohnsteuer, EL 98 v. 11.03.2013, Stichwort „Arbeitnehmer“ Rz. 130.

<sup>233</sup> Vgl. *Hartz*, DStZ 1968, S. 317.

<sup>234</sup> Vgl. z. B. *Mohr*, Der Arbeitnehmerbegriff im Arbeits- und Steuerrecht, 1994, S. 157 und *Müller*, SteuK 2013, S. 141, ferner *Hilbert*, StB 2015, S. 440, dort in Besprechung von BFH, Urteil v. 18.06.2015, VI R 77/12, BStBl. II 2015, S. 903.

<sup>235</sup> Vgl. etwa nur BFH, Urteil v. 14.06.1985, VI R 150–152/82, BStBl. II 1985, S. 663. Aufschlussreich kann in diesem Zusammenhang ferner auch eine Auseinandersetzung mit für die

im Einzelnen – vor dem Hintergrund eines Typusbegriffs auch entsprechend konsequent – eine feste und stets anzuwendende Gewichtung zuzusprechen.

Die damit notwendige Fallabgrenzung ist mithin Ausfluss der gegebenen Situation einer fehlenden gesetzlichen Definition respektive Begriffsbestimmung des Arbeitnehmers. Während vorstehend die insbesondere auch positiven Merkmale dieser Sachlage angeschnitten wurden, hat der diesbezügliche Status quo indes auch grundlegende Kritik erfahren, etwa, weil er zu einer starken Auslegungsbedürftigkeit führt, die der legislativ anzustrebenden Rechtsklarheit<sup>236</sup> zuwiderläuft.<sup>237</sup> Bemängelt wird ferner, dass der durch zahlreiche Entscheidungen der Rechtsprechung herausgebildete Typus keine Konturen von hinter ihm stehenden Rechts- und Systemgedanken erkennen lasse, sodass man – wie *Lang* plakativ formuliert – im Fall der Frage „nach der steuerrechtlichen Eigenart des Arbeitnehmerbegriffs [...] einen teleologischen Leerraum“<sup>238</sup> vorfinde.

Während also das Steuergesetz – wie erwähnt – auf eine (Legal)Definition dieses aus fiskalischer Sicht wichtigen Steuerschuldner-Typus verzichtet, findet sich eine solche jedoch auf Verordnungsebene in § 1 LStDV, der jedoch ihrerseits nur der Charakter einer – wenn auch zutreffenden, weil allgemein gehaltenen – Gesetzesauslegung zukommt,<sup>239</sup> „liegt [es doch] im Wesen von Durchführungsverordnungen, daß sie den Regelungsbereich des Gesetzes [lediglich; Anm. d. V.] speziell ausformen [...] und den durch das Gesetz geschaffenen Rahmen ausfüllen“<sup>240</sup>.

Den Arbeitnehmern unterfallen demnach aktuell oder vormals in öffentlichem oder privatem Dienst angestellte Personen sowie auch deren Rechtsnachfolger, sofern aus dem – ggf. früheren – Dienstverhältnis Arbeitslohn bezogen wird (Abs. 1). Im Folgenden (Abs. 2) wird das Dienstverhältnis erläutert und als wesentlich für dieses herausgestellt, dass es eines Schuldens der Arbeitskraft gegenüber dem Arbeitgeber bedarf. Konkret sei dies „der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.“<sup>241</sup> Der definitorische Paragraph schließt mit einer Negativabgrenzung gegenüber der umsatzsteuerlichen Unternehmer-

---

Abgrenzung des Arbeitnehmerbegriffs unwesentlichen Merkmalen sein; eine solche liefert etwa *Boeck*, *Der Arbeitslohn im Lohnsteuerrecht*, 1968, S. 93 f. Siehe insgesamt zu ebendieser Thematik auch nachfolgend die Abgrenzung gegenüber der selbständigen Tätigkeit unter Abschnitt 3.3.3.4.

<sup>236</sup> Siehe bereits Abschnitt 2.4.2, u. a. Fn. 162 und 168.

<sup>237</sup> Vgl. *Brenne*, *Der Begriff „Arbeitnehmer“ im Steuerrecht - insbesondere sein Verhältnis zu dem Begriff „Arbeitnehmer“ im Arbeitsrecht*, 1969, S. 40.

<sup>238</sup> *Lang*, in: *Stolterfoht* (Hg.), *Grundfragen des Lohnsteuerrechts*, 1986, S. 23.

<sup>239</sup> Vgl. *Lang*, in: *Stolterfoht* (Hg.), *Grundfragen des Lohnsteuerrechts*, 1986, S. 24 f.

<sup>240</sup> BFH, Urteil v. 20.06.1974, IV R 19/70, BStBl. II 1974, S. 675, dort m. w. N.

<sup>241</sup> § 1 Abs. 2 Satz 2 LStDV.

eigenschaft (Abs. 3).<sup>242</sup> Die im Zuge des § 1 LStDV genutzten Begriffe und ihre Relationen zueinander gibt das nachfolgende Schaubild wieder.

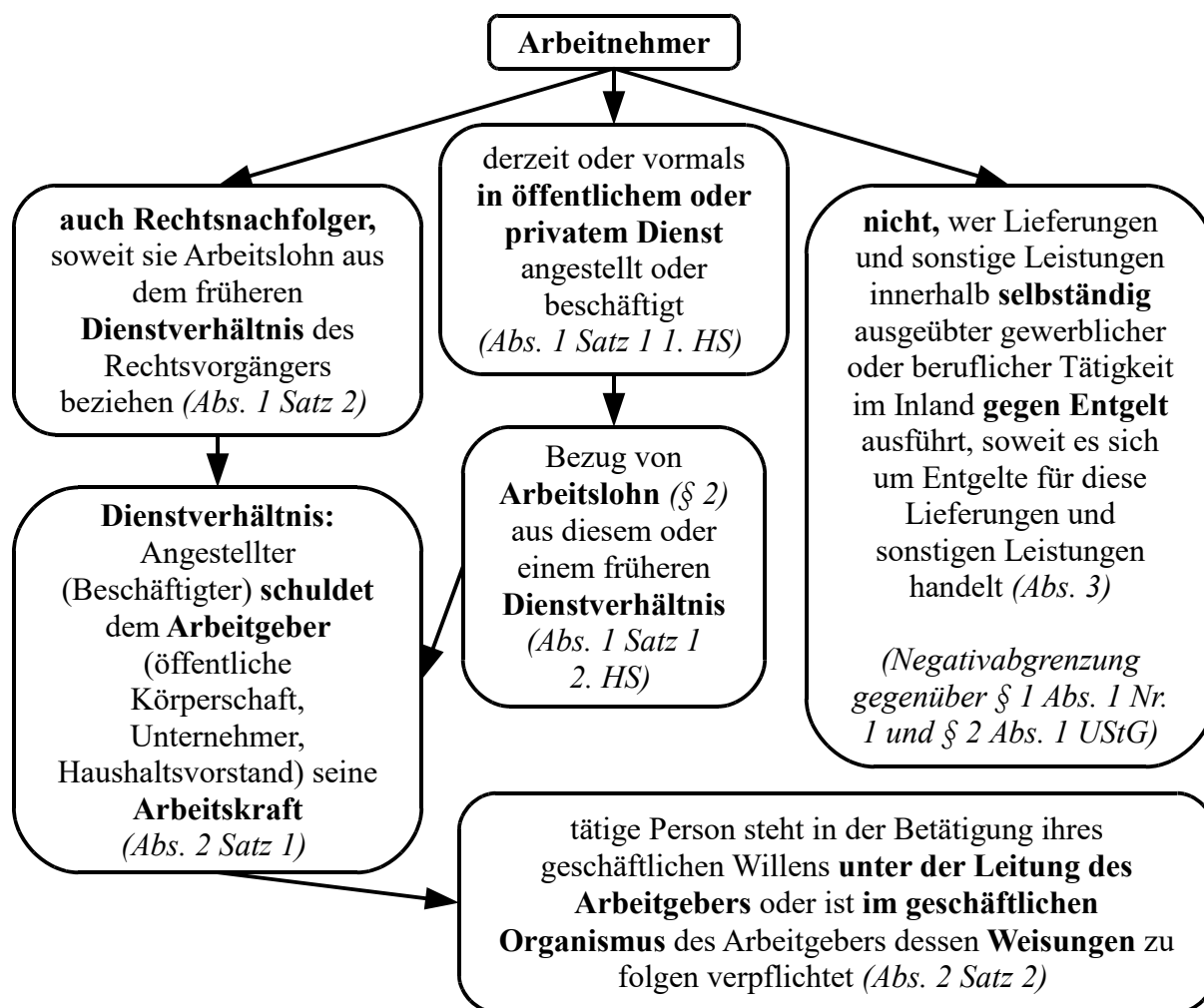


Abbildung 12: Begriffe und Aufbau des § 1 LStDV.

Quelle: Eigene Darstellung.

Die Einordnung als Arbeitnehmer dadurch zu erreichen, dass auf den Bezug von Arbeitslohn<sup>243</sup> abgestellt wird, dürfte zumindest annähernd als Zirkelschluss bezeichnet werden. Insoweit scheint § 1 Abs. 1 LStDV eine Selbstverständlichkeit wiederzugeben, weiter geht allerdings die Einbeziehung auch von früheren Dienstverhältnissen und Rechtsnachfolgern. Wesentlich erscheint indes vor allem die Verknüpfung zum Dienstverhältnis und dessen Umgrenzung in Abs. 2 des § 1 LStDV. Das dabei herausgestellte Schulden der Arbeitskraft<sup>244</sup> sowie das

<sup>242</sup> Siehe bereits Ende des Abschnitts 1.4.3, insbesondere Fn. 67.

<sup>243</sup> Siehe dazu im Einzelnen Abschnitt 3.3.4.

<sup>244</sup> Welches nicht mit dem Schulden eines bestimmten Arbeits- oder Leistungserfolges gleichzusetzen ist; vgl. Krüger, in: Schmidt, EStG, § 19 Rz. 25. Hierin liegt auch zivilrechtlich eine



weisungsgebundene Tätigwerden unter Leitung eines anderen (des Arbeitgebers) bzw. in einer geschäftlichen oder betrieblichen Organisationseinheit können als (geradezu die) charakteristische(n) Wesensmerkmale der nichtselbständigen Tätigkeit bezeichnet werden.<sup>245</sup> Verstärkt wird dieser Eindruck im Definitionsgefüge der Verordnung noch durch die die Arbeitnehmereigenschaft ausschließende Gegenabgrenzung nach § 1 Abs. 3 LStDV im Falle einer „selbständig ausgeübten gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit“;<sup>246</sup> erkennbar können die dortigen Ausführungen damit jedoch auch als rein deklaratorisch und weitgehend deskriptiv identifiziert werden.

Die Charakterisierung einer Person als Arbeitnehmer anhand einzelner, möglichst objektiv prüfbarer Merkmale lässt einen für das Arbeitsrecht sowie mutmaßlich auch für weitere Bereiche wie jenen der Sozialversicherung<sup>247</sup> geltenden Umstand insbesondere auch steuerrechtlich hervortreten: Wie auch nachfolgend bei der Notwendigkeit einer Einkunftsartenabgrenzung angeführt,<sup>248</sup> kommt der Arbeitnehmereigenschaft nicht die Qualität eines generellen Personenstatus zu; Arbeitnehmer ist jemand nur in Bezug auf eine bestimmte Vertragsbeziehung, im steuerrechtlichen Sinne mithin nur im Hinblick auf bestimmte Einkunftserzielung.<sup>249</sup> Die Einordnung schließt also nicht aus, dass jemand am Markt zeitgleich etwa als Freiberufler, Arbeitnehmer und Unternehmer auftritt. Dieser Punkt sollte vor allem deshalb Beachtung finden, weil ihm im Zuge der Auflösung klassischer Wirtschaftsstrukturen (des „Fabrikarbeiters“, des „Firmenchefs“ etc.) künftig vermutlich noch weit stärkere Bedeutung zukommen wird und er die Umgrenzung insbesondere in den nur kasuistisch erfassbaren Randbereichen der Arbeitnehmereigenschaft auch steuerlich weiter erschweren dürfte. Hieraus können sich insbesondere für Unternehmen Herausforderungen ergeben, sofern sie auf Arbeitsleistungen und Vertragsgestaltungen zurückgreifen, die just in diesen Grenzbereichen anzusiedeln sind. Die fehlende steuerrechtliche Kodifikation des Arbeitnehmerbegriffs könnte sich in dieser Hinsicht und insbesondere mit Blick auf die Zukunft als den Interessen dieses Koalitions-

---

wesentliche Abgrenzung des Arbeitsvertrages zu anderen Vertragsbeziehungen, insbesondere zum Werkvertrag nach den §§ 631 ff. BGB.

<sup>245</sup> Vgl. *Lang*, in: *Stolterfoht* (Hg.), *Grundfragen des Lohnsteuerrechts*, 1986, S. 25.

<sup>246</sup> Siehe ausführlich zur Darstellung der Gegenpole „selbständig“ und „nichtselbständig“ Abschnitt 3.3.3.4.

<sup>247</sup> Die Formulierung lässt erkennen, dass dieser Umstand einer hier bewusst nicht vorgenommenen dezidierten Prüfung unterzogen werden müsste, können in der umgrenzten Absicherung des Sozialversicherungsrechts doch Gedanken einer Zuordnung insbesondere nach wirtschaftlichem Status erkannt werden.

<sup>248</sup> Siehe Abschnitt 3.3.3.1.

<sup>249</sup> Vgl. – ebenso lakonisch wie scharfsinnig herausgearbeitet – *Stolterfoht*, *Die Selbständigkeit des Handelsvertreters*, 1973, S. 103 f., dort auf S. 103: „[E]in Dienstvertrag wird nicht deshalb Arbeitsvertrag, weil ihn ein Arbeitnehmer abschließt, sondern die Art der Vertragsbeziehung macht die Vertragsparteien zu Arbeitnehmer und Arbeitgeber“.

närs sowie auch jenen der betroffenen Arbeitnehmer oder eben Auftragnehmern zuwiderlaufend herausstellen.

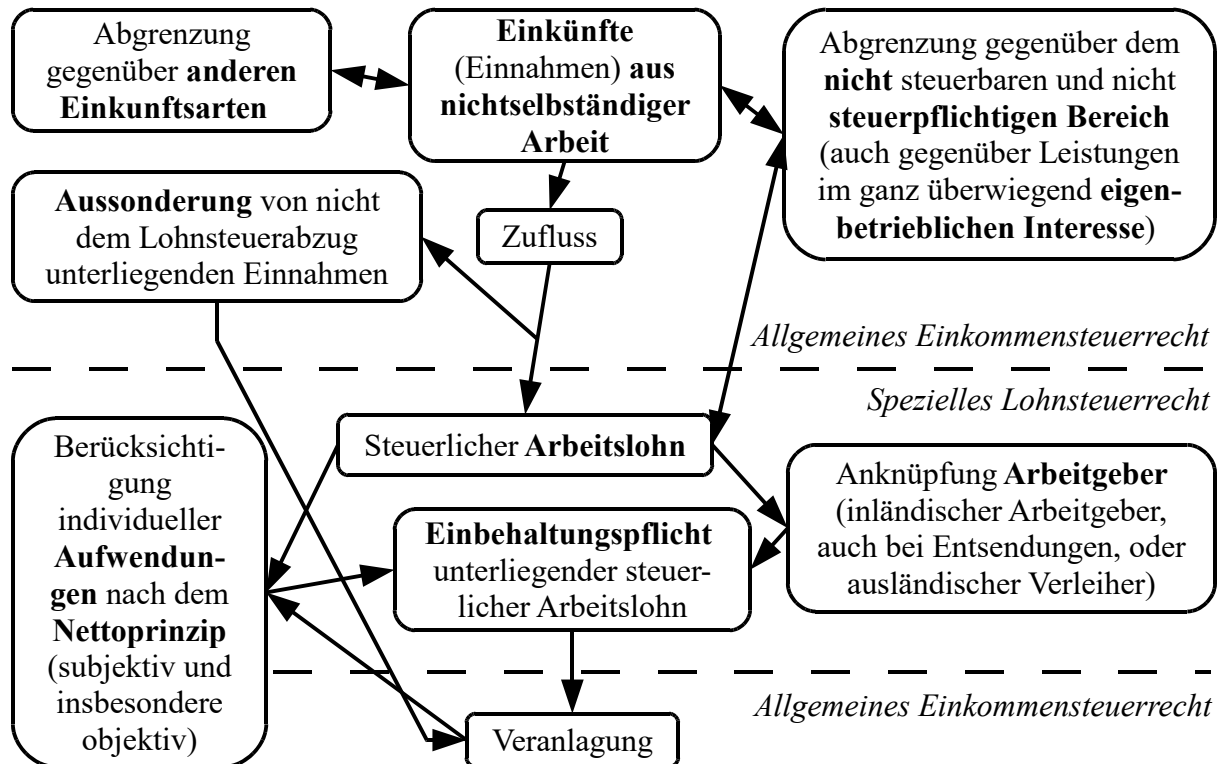
Über die bisher vorgestellten hinausgehende Konturen des Begriffs des Arbeitnehmers treten vor allem auch im Zuge der nachfolgenden Einkunftsarten-Bestimmung und -Abgrenzung des EStG hervor, sodass zur Vermeidung etwaiger Vorgriffe auf diese sowie die weiteren Ausführungen zum Arbeitslohn<sup>250</sup> und zum (lohn)steuerrechtlichen Arbeitgeber<sup>251</sup> verwiesen wird. Zunächst jedoch bedarf es noch einer etwas engeren Umgrenzung des Besteuerungsgegenstands der Lohnsteuer, unterfallen doch nicht zwangsläufig sämtliche Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit dem Abzugsregime. Es wird dies auch im auf der nachfolgenden Seite dargestellten Schaubild angezeigt, das vor dem Einstieg in eine Einkünfteumgrenzung die Schritte von den Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit<sup>252</sup> hin insbesondere zum einbehaltungspflichtigen Arbeitslohn in einer Übersicht wiedergibt.

---

<sup>250</sup> Siehe Abschnitt 3.3.4.

<sup>251</sup> Siehe Abschnitt 3.4.1.

<sup>252</sup> Im Schaubild finden sich zentral angeordnet – § 19 EStG entsprechend – zunächst die „Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit“. Wie dort über den Klammerzusatz angedeutet, handelt es sich dogmatisch genau genommen hierbei jedoch um Einnahmen nach § 8 EStG, von denen noch die Werbungskosten zum Abzug zu bringen sind; vgl. dazu zutreffend etwa *Boeck*, Der Arbeitslohn im Lohnsteuerrecht, 1968, S. 7 sowie *Brick*, Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit außerhalb des Dienstverhältnisses?, 1992, S. 6.



**Abbildung 13: Schritte von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zum einbehaltungspflichtigen Arbeitslohn.**

Quelle: Eigene Darstellung.

### 3.3.2 Lohnsteuer auf bestimmte Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit (§ 19 EStG)

Die recht lapidar wirkende Aussage, dass „[b]ei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit [...] die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben“<sup>253</sup> wird, mag bisweilen den Blick darauf verstellen, dass (insbesondere einbehaltungspflichtiger) Arbeitslohn und Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sich zwar im Regelfall überschneiden, es sich jedoch keineswegs zwangsläufig um Synonyme handeln muss. Praktisch evident wird dies etwa beim Problem der Drittlohnzahlung.<sup>254</sup>

Vor die Klammer einer Einkunftsartenabgrenzung sowie auch einer eigenständigen Befassung mit dem Arbeitslohnbegriff kann daher die Frage gezogen werden, ob und wenn ja, inwieweit der die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit kodifizierende § 19 EStG weiter greift als der im Rahmen der speziellen Erhebungsnormen herangezogene Lohn. Stellt man dogmatisch maßgeblich auf

<sup>253</sup> § 38 Abs. 1 Satz 1 EStG.

<sup>254</sup> Siehe Abschnitt 3.3.5.

das Veranlassungsprinzip ab,<sup>255</sup> ist jedoch bereit, dieses über freigiebige Zuwendungen im Dienstverhältnis hinaus zu erweitern,<sup>256</sup> so lassen sich eine Reihe möglicher Einnahmen identifizieren, die zwar auf der nichtselbständigen Tätigkeit beruhen bzw. in dieser wurzeln, deren Erfassung im Rahmen des Lohnsteuerabzugs jedoch – aus unterschiedlichen Gründen – nicht in Betracht kommt.<sup>257</sup> Zu nennen sind hierbei etwa vom Arbeitnehmer im Rahmen der Ausübung seiner Tätigkeit bezogene Schmier- und Bestechungsgelder, gegen den Willen und ohne Billigung des Arbeitgebers aus dem Unternehmen heraus beschaffte Vorteile – etwa durch Diebstahl (der oftmals zitierte „Griff in die Kasse“ oder die Entwendung von Waren und Betriebseigentum), Unterschlagung, Veruntreuung oder eine verbotswidrige private Nutzung betrieblicher Leistungen, Einrichtungen und Gegenstände, insbesondere z. B. des nur für dienstliche Zwecke überlassenen Firmenwagens – sowie auch zugeflossene Streik- und Aussperrungsunterstützungen und von Arbeitnehmervertretern im Aufsichtsrat an die Belegschaft zur Verteilung weitergeleitete Sitzungsgelder sowie Aufwandsentschädigungen; die Zuordnung derartiger Zuflüsse zu den Einkünften nach § 19 EStG ist jedoch umstritten.<sup>258</sup>

Ausführlich analysiert wurde die Frage von *Brick* im Rahmen seiner Dissertationsschrift. Der Autor differenziert ausdrücklich zwischen dem verfahrensrechtlich geprägten steuerlichen Arbeitslohnbegriff und den für die materiellrechtliche Umgrenzung und die Steuerpflicht wesentlichen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nach § 19 EStG.<sup>259</sup> Er weist nach, dass die Entwicklungsgeschichte und auch eine historische Auslegung des maßgeblichen Einkünfte- bzw. Einnahmetatbestandes die Annahme der Kongruenz zwischen Arbeitslohn und übergeordnetem Einkunfts begriff nicht zu rechtfertigen

---

<sup>255</sup> Siehe dazu im Einzelnen Abschnitt 3.3.4.1.

<sup>256</sup> Vgl. mit Begründung zur Ausdehnung über das Dienstverhältnis hinaus *Brick*, Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit außerhalb des Dienstverhältnisses?, 1992, S. 27 ff.; siehe dazu auch nachfolgend in diesem Abschnitt.

<sup>257</sup> Als Gründe können – wie die im Folgenden oben aufgeführten Beispiele zeigen – etwa mangelnde Kenntnis des Arbeitgebers oder unterschiedliche Sphären, bspw. bei Leistungen von Gewerkschaften, genannt werden. Vorliegend nicht angesprochen sein sollen damit jedoch Fälle, in denen der Lohnsteuereinbehalt ausgeschlossen ist, weil es an einem entsprechenden Arbeitgeber-Anknüpfungspunkt fehlt; siehe hierzu im Einzelnen Abschnitt 3.4.1, insbesondere Unterabschnitt 3.4.1.2.1.

<sup>258</sup> Vgl. – jeweils m. w. N. – z. B. *Lang*, in: Stolterfoht (Hg.), Grundfragen des Lohnsteuerrechts, 1986, S. 51 ff. und S. 70 ff., *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1988 S. 470 ff., *Hartz/Meeßen/Wolf*, ABC-Führer Lohnsteuer, EL 107 v. 18.09.2015, Stichwort „Schmiergelder“ Rz. 2 sowie, EL 89 aus 03.2010, Stichwort „Streikunterstützungen“ Rz 1 ff., *Pflüger*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, § 19 EStG Anm. 172.

<sup>259</sup> Vgl. etwa *Brick*, Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit außerhalb des Dienstverhältnisses?, 1992, S. 14 f. und S. 72, so auch *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1988, S. 470 f.

vermögen.<sup>260</sup> Entgegen der von Rechtsprechung und weiten Teilen der Literatur herausgebildeten Ansicht müsse daher nicht auf eine Veranlassung durch das Dienstverhältnis, sondern eine solche (weiter gefasste) durch die nichtselbständige Erwerbstätigkeit abgestellt werden; dies entspreche im Übrigen auch maßgeblichen auf der Ausgabenseite getroffenen Wertentscheidungen zur Abzugsfähigkeit. Zudem sei nur durch diese Auslegung eine auch von Verfassungs wegen her nach dem Totalitäts- und dem Leistungsfähigkeitsprinzip gebotene umfassende Quantifizierung und Erfassung der Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit gewährleistet, die zu einer Gleichbehandlung im Verhältnis zu Beziehern anderer Einkünfte und auch unter den nichtselbständig Tätigen führe.<sup>261</sup>

M. E. sind die insbesondere von *Lang* und *Brick* geäußerten Kritikpunkte<sup>262</sup> an der vorherrschenden Ansicht der Gleichsetzung von Arbeitslohn und Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit bedenkenswert. Für die vorliegende Analyse könnte hierbei der Einwand erhoben werden, dass etwaige außerhalb des Arbeitslohnes liegende weitere Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für eine primär unternehmensseitige Betrachtung des Lohnsteuerrechts ohne Relevanz seien, können diese Zuflüsse doch meist schlechterdings keinem Steuerabzug im Rahmen des Einbehaltsregimes unterliegen.<sup>263</sup> Die genaue Rahmenziehung ist jedoch etwa auch im Falle der nachfolgenden Einkunftsartenabgrenzung sowie für einen eigenständigen Definitionsversuch des Arbeitslohnbegriffs<sup>264</sup> von Belang; sie entfaltet auf diesem Wege auch Rückwirkungen auf die Lage des Arbeitgebers und gibt damit Anhaltspunkte, wessen Interessen das Einbehaltsregime insoweit gerecht wird. Je weiter die einbehaltungspflichtigen Zuwendungen – auch in Abgrenzung zu etwaigen sonstigen Zuflüssen aus der nichtselbständigen Erwerbstätigkeit außerhalb des Lohnsteuerabzugs – gefasst sind, desto belastender wirken die steuerlichen Verpflichtungen tendenziell auf die Arbeitgeber.

---

<sup>260</sup> Vgl. *Brick*, Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit außerhalb des Dienstverhältnisses?, 1992, S. 16 ff.

<sup>261</sup> Vgl. insgesamt zu den Ausführungen dieses Absatzes die Monographie von *Brick*, Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit außerhalb des Dienstverhältnisses?, 1992, m. w. N., dort auch auf den S. 81 ff. mit Anwendung der vom Autor entwickelten Grundsätze auf verschiedene der zuvor genannten (s. o. in diesem Abschnitt) „Fallgruppen der außerhalb des Dienstverhältnisses erzielten Einnahmen“ [dortige Abschnittüberschrift auf S. 81].

<sup>262</sup> S. o. in diesem Abschnitt, insbesondere Fn. 258 und 261.

<sup>263</sup> Einsichtig ist dies direkt für Vorteile, von deren Entstehen und Vereinnahmung der Arbeitgeber keine Kenntnis hat und haben kann. An einem weiten Verständnis der Einkünfte nach § 19 EStG könnte zwar bemängelt werden, dass für zahlreiche Zuflüsse – etwa vereinnahmte Bestechungsgelder – eine dann zu fordernde Angabe des Steuerpflichtigen in seiner Einkommensteuererklärung unrealistisch erscheint, dieser praktische Gesichtspunkt ist jedoch von der materiell-rechtlichen Wertung zu trennen; zudem liegt die Situation im Arbeitnehmerfall insoweit kaum anders als bei Beziehern anderer Einkünfte.

<sup>264</sup> Siehe Abschnitt 3.3.4.

### 3.3.3 Abgrenzung gegenüber anderen Einkunftsarten

#### 3.3.3.1 Notwendigkeit der Einkunftsartenabgrenzung

Es ergibt sich bereits aus der Legaldefinition der Lohnsteuer in § 38 Abs. 1 Satz 1 EStG, dass Voraussetzung der Anwendbarkeit ihrer speziellen Regelungen zunächst ist, dass Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gegeben sind bzw. dass – entlang der Ausführungen des vorstehenden Abschnitts 3.3.2 – Arbeitslohn im steuerrechtlichen Sinne geleistet wird. Es folgt dies ferner aus der rechtstechnischen Ausgestaltung des speziellen Lohnsteuerrechts (lediglich) als Erhebungsregime.<sup>265</sup> Möglich ist allerdings auch bei vordergründig hauptsächlich nichtselbständig Tätigen und zweifelsfreiem Arbeitslohnbezug, dass – etwa, wenn neben dem Arbeitsverhältnis, aus dem sich die fraglichen Einnahmen begründen, weitere Rechtsbeziehungen zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer bestehen – eine andere Einkunftsart (teilweise) in den Vordergrund tritt und daher den Zusammenhang mit der nichtselbständigen Arbeit verdrängt oder überlagert.<sup>266</sup> Auch kann „[d]ie Zuordnung zu einer Einkunftsart [...] bei Anwendung eines DBA von entscheidender Bedeutung für die Zuweisung des Besteuerungsrechts sein.“<sup>267</sup> Eine Abgrenzung gegenüber den anderen sechs Einkunftsarten innerhalb des umspannenden Systems der Einkommensteuer sowie auch zum nichtsteuerbaren Bereich ist u. a. aus diesen Gründen fundamental. Ihre Notwendigkeit begründet sich zudem über die unterschiedlichen Rechtswirkungen, die der Subsumtion unter jeweils eine der Einkunftsarten des EStG innewohnt,<sup>268</sup> wesentlich für Arbeitgeber ist dabei vor allem die Frage, ob eine Leistung dem Lohnsteuerregime und damit dem Steuereinbehalt zu unterwerfen ist oder nicht. Ferner ist die Einkunftsartenabgrenzung auch für das in der vorliegenden Arbeit gewählte Forschungsdesign von Relevanz, werden doch die etwa-

---

<sup>265</sup> Siehe insbesondere zuvor unter Abschnitt 3.2 sowie auch bereits unter Abschnitt 1.4.3.

<sup>266</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 31.10.1989, VIII R 210/83, BStBl. II 1990, S. 533.

<sup>267</sup> *Hartz/Meeßen/Wolf*, ABC-Führer Lohnsteuer, EL 98 v. 11.03.2013, Stichwort „Arbeitslohn“ Rz. 130.

<sup>268</sup> Vgl. so auch *Brenne*, Der Begriff „Arbeitnehmer“ im Steuerrecht - insbesondere sein Verhältnis zu dem Begriff „Arbeitnehmer“ im Arbeitsrecht, 1969, S. 1 ff., insbesondere S. 3, ferner S. 29; allgemein z. B. bereits *Sepp*, DStZ 1938, S. 571 f. Gerade vor diesem Hintergrund kann auch auf die ausführlichen Arbeiten in der Dissertationsschrift von *Koller*, Abgrenzung von Einkunftstatbeständen im Einkommensteuerrecht, 1993, hingewiesen werden; vgl. z. B. ebenda S. 2. Zu vermerken ist in diesem Zusammenhang indes, dass derartige unterschiedliche Rechtswirkungen und Behandlungen der verschiedenen Einkunftsarten insbesondere in Fällen, in denen sich für sie keine stichhaltigen steuersystematischen Gründe anführen lassen, mit dem Konzept einer synthetischen Einkommensteuer (siehe Abschnitt 3.2) eigentlich unvereinbar sind. De lege lata machen sie jedoch eine Einkünfteabgrenzung unumgänglich. Diese findet sich daher – neben der einschlägigen Kommentarliteratur – auch in grundsätzlichen Abhandlungen zum Arbeitslohn, vgl. z. B. *Lang*, in: *Stolterfoht* (Hg.), Grundfragen des Lohnsteuerrechts, 1986, S. 33 ff.

igen Schwierigkeiten, die mit ebendieser Abgrenzung in der Unternehmenspraxis verbunden sein können, im Rahmen der empirischen Untersuchung<sup>269</sup> erfragt, verprobt und analysiert.

Die Abgrenzung wird nachfolgend orientiert an der Reihenfolge bzw. Einkunftsartenstaffel des § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG in tendenziell jeweils vornehmlich geraffter Form vorgenommen; im Schwerpunkt soll aufgezeigt werden, welche Überschneidungen und Einordnungsprobleme jeweils gegeben sein können, ohne sich mit Details der oftmals stark kasuistisch geprägten und einzelfallbezogenen Abgrenzung zu befassen. Im Zuge der Darstellung soll vielmehr deutlich hervorgehoben werden, dass die Intensität und Relevanz möglicher Berührungspunkte der anderen Einkunftsarten mit jenen aus nichtselbständiger Arbeit stark voneinander abweichen. Im Anschluss wird auf die Abfassung des Arbeitslohnbegriffs selbst eingegangen,<sup>270</sup> wobei sich dort auch Ausführungen zur Abgrenzung gegenüber dem nichtsteuerbaren Sektor finden.

### 3.3.3.2 Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 13 EStG)

Der die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft regelnde § 13 EStG „beinhaltet [...] keine Definition des Begriffs des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs.“<sup>271</sup> Eine Begriffsbestimmung desselbigen liefern in der Fachliteratur jedoch z. B. *Leingärtner/Zaisch*. Demnach ist unter einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb „eine organisierte, örtlich gebundene Einheit wirtschaftlicher und rechtlicher Art zu verstehen, in der Arbeitskräfte und Betriebsmittel zur planmäßigen Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens zur Gewinnung pflanzlicher Produkte eingesetzt werden, durch deren unmittelbare (Verkauf) oder mittelbare (Tierhaltung) Verwertung Einkünfte erzielt werden sollen.“<sup>272</sup>

Während für diesen Bereich vor allem die Abgrenzung gegenüber zu Einkünften nach § 15 EStG führenden gewerblichen Tätigkeiten „von erheblicher praktischer Bedeutung“<sup>273</sup> ist, finden sich Schnittstellen der nichtselbständigen Arbeit zum Sektor der Land- und Forstwirtschaft neben dem generellen Auftreten derartiger Betriebe als Arbeitgeber vornehmlich in Fällen, in denen mit Angehörigen (insbesondere Ehegatten<sup>274</sup> sowie Kindern<sup>275</sup>) ein Arbeitsverhältnis

---

<sup>269</sup> Siehe insbesondere Hauptabschnitte 5 und 6.

<sup>270</sup> Siehe Abschnitt 3.3.4.

<sup>271</sup> *Schild*, in: Frotscher, EStG, § 13 Rz. 5 [die Worte „keine Definition“ stehen im Original im Fettdruck].

<sup>272</sup> *Leingärtner/Zaisch*, Die Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft, 2. Aufl. 1991, S. 2.

<sup>273</sup> *Paul*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, § 13 EStG Anm. 12. Vgl. dazu etwa ausführlich *Kube*, in: Kirchhof, EStG, § 13 Rn. 4 ff.

<sup>274</sup> Vgl. *Hiller*, INF 1987, S. 369 ff.

<sup>275</sup> Vgl. *Hiller*, INF 1987, S. 273 ff.

mit dem familiären Betrieb geschlossen werden soll,<sup>276</sup> sowie etwa in Situationen, in denen Landwirte in ergänzender Nebentätigkeit innerhalb des fraglichen Bereiches bei Dritten respektive in anderen land- und forstwirtschaftlichen Betrieben weisungsgebundene Arbeiten bzw. unselbständige Dienste verrichten.

Zur steuerlichen Anerkennung des Angehörigenarbeitsverhältnisses im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gelten die allgemeinen Regelungen, nach denen – wie unter fremden Dritten üblich – das Vertragsverhältnis im Voraus eindeutig und klar gestaltet, ernst gemeint und auch tatsächlich durchgeführt werden muss.<sup>277</sup> In bestimmtem Rahmen können die Modalitäten des Arbeitsverhältnisses – bspw. bei der Wahl der Höhe der Vergütung – den „Besonderheiten des landwirtschaftlichen Familienbetriebes“<sup>278</sup> Rechnung tragen. Findet das Vertragsverhältnis steuerliche Anerkennung, so hat der familiäre Arbeitgeberbetrieb alle auch sonstige Betriebe treffenden verfahrensrechtlichen Lohnsteuerpflichten zu erfüllen.<sup>279</sup> Bei Einstellung lediglich als Aushilfskraft kommt ggf. eine Lohnsteuerpauschalierung nach § 40a Abs. 3 EStG in Betracht.<sup>280</sup>

Zur Festlegung, ob ein gewöhnlich selbständiger Landwirt durch Tätigkeit für einen Dritten aus steuerrechtlicher Sicht zum Arbeitnehmer wird, gelten wiederum allgemeine Abgrenzungskriterien, sprich, es ist insbesondere zu fragen, ob ein Leistungserfolg geschuldet ist oder lediglich weisungsgebunden die Arbeitskraft zur Verfügung gestellt werden muss.<sup>281</sup>

Da die vorgestellten Abgrenzungsfragen ausschließlich bei Tätigkeiten im land- und forstwirtschaftlichen Sektor von Bedeutung sind, ist ihre gesamtwirtschaftliche Relevanz m. E. als eher gering und tendenziell auch weiter abnehmend einzustufen; die erwähnten Problemfelder betreffen die weit überwiegende Mehrheit der Arbeitgeber nicht.<sup>282</sup>

---

<sup>276</sup> Vgl. auch *Hartz/Meeßen/Wolf*, ABC-Führer Lohnsteuer, EL 97 v. 01.10.2012, Stichwort „Landwirtschaft“ Rz. 1.

<sup>277</sup> Nach der stichpunktartigen Aufzählung bei *Neufang*, INF 1987, S. 544; vgl. hierzu auch BFH, Urteil v. 07.09.1972, IV R 197/68, BStBl. II 1972, S. 944 ff., BFH, Urteil v. 12.04.1979, IV R 14/76, BStBl. II 1979, S. 622 ff. sowie BFH, Urteil v. 31.10.1989, VIII R 293/84, BFH/NV 1990, S. 759 ff., dort m. w. N. auf S. 760.

<sup>278</sup> *Kleeberg*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 13 Rdnr. B 124.

<sup>279</sup> Vgl. *Hiller*, INF 1987, 273, S. 275 f. sowie *Hiller*, INF 1987, 369, S. 373 f.

<sup>280</sup> § 40a Abs. 3 EStG ist eine spezielle Pauschalierungsnorm für land- und forstwirtschaftliche Aushilfsarbeiten; siehe zur Pauschalierung nach § 40a EStG Abschnitt 3.4.2.4.

<sup>281</sup> Vgl. *Kleeberg*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 13 Rdnr. B 125; siehe ferner Abschnitt 3.3.1.

<sup>282</sup> Auch *Brenne*, Der Begriff „Arbeitnehmer“ im Steuerrecht - insbesondere sein Verhältnis zu dem Begriff „Arbeitnehmer“ im Arbeitsrecht, 1969, S. 29 weist bereits auf das im Allgemeinen eher geringe praktische Gewicht von Fragen der Abgrenzung gegenüber Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft hin. Vgl. hierzu auch die aktuellen statistischen Werte zu innerhalb Deutschlands in land- und forstwirtschaftlichen Betrieben beschäftigten Arbeitskräften in Statistisches Jahrbuch 2015, S. 479.



### 3.3.3.3 Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG)

Nach § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG ist „[e]ine selbständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt,“<sup>283</sup> Gewerbebetrieb, sofern die Tätigkeit keiner der anderen Gewinneinkunftsarten unterfällt<sup>284</sup> und sich nicht lediglich in privater Vermögensverwaltung erschöpft.<sup>285</sup> Entscheidendes Abgrenzungsmerkmal gegenüber Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ist die Selbständigkeit,<sup>286</sup> für deren Vorliegen sowohl – wenn auch nicht mit gleicher Intensität –<sup>287</sup> Unternehmerinitiative und Unternehmerrisiko gegeben sein müssen.<sup>288</sup> Ob Selbständigkeit zu bejahen ist, muss regelmäßig im Rahmen der Betrachtung des Gesamtbilds der Verhältnisse analysiert und entschieden werden.<sup>289</sup> Während in Einkommen-, Gewerbe- und Umsatzsteuerrecht zur Feststellung der Selbständigkeit jeweils die gleichen Maßstäbe herangezogen werden,<sup>290</sup> sind die Einordnungen nach Arbeits- und Sozialversicherungsrecht davon unabhängig, sodass ihnen steuerlich allenfalls indizielle Wirkung zukommt;<sup>291</sup> „die Aufgaben und Wertungen der betroffenen Rechtsgebiete [sind] zu verschieden“<sup>292</sup>. Eine genauere Umschreibung des steuerrechtlichen Begriffs der Selbständigkeit soll der direkt nachfolgenden Darstellung der Abgrenzung zu den Einkünften nach § 18 EStG vorbehalten sein;<sup>293</sup> sie kann – da sich insoweit die Fragestellungen und möglichen Problemfelder im Wesentlichen gleichen –<sup>294</sup> auf den hiesigen Fall übertragen werden.

Die geforderte Unternehmerinitiative ist durch das Tätigwerden auf eigene Rechnung gekennzeichnet.<sup>295</sup> Unternehmerrisiko liegt vor, wenn das Erfolgs-

---

<sup>283</sup> § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG.

<sup>284</sup> Vgl. mit übersichtlichen Ausführungen zu den einzelnen maßgeblichen Voraussetzungen *Hartmann/Christians*, DB 1984, S. 1365.

<sup>285</sup> Vgl. *Wacker*, in: Schmidt, EStG, § 15 Rz. 8 sowie – dort zitiert – bspw. BFH, Beschluss v. 03.07.1995, GrS 1/93, BStBl. II 1995, S. 619 m. w. N. zum Grundstückshandel.

<sup>286</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 17.01.1973, I R 191/72, BStBl. II 1973, S. 261.

<sup>287</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 17.05.2006, VIII R 21/04, BFH/NV 2006, S. 1842 m. w. N., dort: „Ist eine unternehmerische Tätigkeit wesentlich durch den persönlichen Arbeitseinsatz geprägt und nicht kapitalintensiv, [...] so kommt es [...] entscheidend auf das Merkmal der Unternehmerinitiative an“.

<sup>288</sup> Vgl. *Stapperfend*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, § 15 EStG Anm. 1031.

<sup>289</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 16.01.1952, IV 219/51 U, BStBl. III 1952, S. 80 sowie BFH, Urteil v. 14.12.1978, I R 121/76, BStBl. II 1979, S. 189 m. w. N.

<sup>290</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 27.07.1972, V R 136/71, BStBl. II 1972, S. 812.

<sup>291</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 02.12.1998, X R 83/96, BStBl. II 1999, S. 537.

<sup>292</sup> *Lang*, in: Stolterfoht (Hg.), Grundfragen des Lohnsteuerrechts, 1986, S. 27. Vgl. mit Verweis auf *Lang* ferner BFH, Urteil v. 23.10.1992, VI R 59/91, BStBl. II 1993, S. 305.

<sup>293</sup> Siehe nachfolgenden Abschnitt 3.3.3.4.

<sup>294</sup> Vgl. so auch *Brenne*, Der Begriff „Arbeitnehmer“ im Steuerrecht - insbesondere sein Verhältnis zu dem Begriff „Arbeitnehmer“ im Arbeitsrecht, 1969, S. 31 f. und S. 74.

<sup>295</sup> Vgl. *Reiß*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 15 Rdnr. A 10.

und Ertragsrisiko der fraglichen Beschäftigung vollständig oder zumindest zu weiten Teilen allein getragen werden muss, der Steuerpflichtige also hinsichtlich seiner wirtschaftlichen Position auf eigene Verantwortung und Gefahr hin arbeitet.<sup>296</sup> Der Gewinn fällt ihm zu; andererseits muss auch ein entsprechender Verlust von ihm getragen werden.<sup>297</sup> Sind die vorgenannten Voraussetzungen erfüllt und unterfällt die Tätigkeit keiner anderen Gewinneinkunftsart, so erzielt der Steuerpflichtige Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit und unterliegt mit diesen nicht dem Lohnsteuerregime.<sup>298</sup>

Tätigkeitsvergütungen an Gesellschafter respektive Anteilseigner einer Personengesellschaft sind i. d. R. als Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG einzuordnen, auch wenn sie aufgrund eines Arbeitsverhältnisses geschuldet werden,<sup>299</sup> die Beteiligungshöhe ist hierbei unbeachtlich.<sup>300</sup>

### 3.3.3.4 Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 18 EStG)

Es ist für fast jede Tätigkeit denkbar, möglich und oftmals auch zulässig<sup>301</sup>, sie entweder selbständig oder unselbständig auszuüben, weshalb eine Abgrenzung zwischen den Regelungsbereichen des § 18 EStG (selbständige Arbeit) sowie des für die Lohnedinkünfte relevanten § 19 EStG (unselbständige Arbeit)<sup>302</sup> nach dem Tätigkeitsinhalt ausscheidet, sodass vielmehr auf das Rechtsverhältnis, die wirtschaftlichen Gegebenheiten sowie die jeweiligen vertraglichen Vereinbarungen abzustellen ist, in deren Rahmen die Ausübung vorgenommen wird bzw. abläuft.<sup>303</sup> Von entscheidender Bedeutung ist daher, ob der Steuerpflichtige der fraglichen Tätigkeit im Zuge eines weisungsgebundenen Arbeitsverhältnisses nachgeht. Zur Abgrenzung muss – wie zuvor schon bei der Abgrenzung gegenüber Einkünften aus Gewerbebetrieb erwähnt –<sup>304</sup> wiederum im Einzelnen entschieden werden, ob Selbständigkeit gegeben ist, wozu verdeutlichend auf die illustrative Begriffsbestimmung in der gesetzlichen Regelung zum Handelsvertreter nach § 84 Abs. 1 Satz 2 HBG hingewiesen werden kann: „Selbständig ist

<sup>296</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 27.09.1988, VIII R 193/83, BStBl. II 1989, S. 416.

<sup>297</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 13.02.1980, I R 17/78, BStBl. II 1980, S. 304 sowie BFH, Urteil v. 31.07.1990, I R 173/83, BStBl. II 1991, S. 67.

<sup>298</sup> Vgl. allgemein auch bereits *Sepp*, DStZ 1938, S. 577 f.

<sup>299</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 24.01.1980, IV R 156–157/78, BStBl. II 1980, S. 272 ff. zum Fall sog. Arbeitnehmerkommanditisten. Grundlegend dazu gem. Stand der damaligen Rechtsprechung auch bereits *Heuer*, FR 1953, S. 82 ff.

<sup>300</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 12.02.1992, XI R 49/89, BFH/NV 1993, S. 156 ff.

<sup>301</sup> Beschränkungen im Hinblick auf die Zulässigkeit insbesondere im Rahmen eines Anstellungsverhältnisses können sich – vor allem im Rahmen der nachfolgend angeführten sog. Katalogberufe – bspw. aufgrund berufsrechtlicher Bestimmungen ergeben.

<sup>302</sup> Vgl. für eine äußerst ausführliche Auseinandersetzung mit gerade dieser Abgrenzung die Teile seiner Habilitationsschrift wiedergebende Monographie von *Wank*, Arbeitnehmer und Selbständige, 1988.

<sup>303</sup> Vgl. *Siewert*, in: Frotzcher, EStG, § 18 Rz. 12.

<sup>304</sup> Siehe vorheriger Abschnitt 3.3.3.3.

[demnach], wer im wesentlichen frei seine Tätigkeit gestalten und seine Arbeitszeit bestimmen kann.“<sup>305</sup> Auch bei der hier vorzunehmenden Einordnung bedarf es einer Gesamtwürdigung der Umstände des Einzelfalls.<sup>306</sup> Bejaht man die Selbständigkeit, so schließt dies folgerichtig Einkünfte nach § 19 EStG aus, denn es handelt sich bei den „Begriffen Selbständigkeit und Nichtselbständigkeit [um] [...] Gegenpole“<sup>307</sup> des Einkommensteuerrechts; andersherum versperrt folglich das nichtselbständige Arbeitsverhältnis im Rahmen seines Wirkungs- bzw. Einflusskreises das Vorliegen von Einkünften nach § 18 EStG.

Trotz einerseits steuerlicher Einordnung als Arbeitnehmer kann jedoch eine (weitere) getrennt zu beurteilende selbständige (Neben-)Tätigkeit gegeben sein,<sup>308</sup> wobei diese allerdings nicht vom Arbeitsverhältnis überlagert werden darf; Letzteres wäre etwa der Fall, wenn die Betätigung unter ähnlichen oder gar identischen organisatorischen Bedingungen wie die Haupttätigkeit ausgeführt würde und sie inhaltlich als zu dieser gleichartig anzusehen wäre.<sup>309</sup> Gehört die Nebentätigkeit bspw. zu den arbeitsvertraglich geschuldeten Dienstaufgaben des jeweiligen Arbeitnehmers und wird sie unter Einbindung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers erbracht, so liegt eine Überlagerung durch die Haupttätigkeit vor.<sup>310</sup>

Nach einer Einordnung hin zur Selbständigkeit besteht die Notwendigkeit einer weiteren Abgrenzung für steuerliche Zwecke zwischen gewerblichem und selbständigem Tätigwerden,<sup>311</sup> welche für die vorliegende Arbeit jedoch von untergeordneter Bedeutung ist.<sup>312</sup> Es kann mithin genügen, eine erläuternde Umschreibung des BFH hierzu wiederzugeben: „Die Ausübung einer selbständigen

---

<sup>305</sup> Vgl. ausführlich hierzu sowie insbesondere zur Abgrenzung gegenüber der Arbeitnehmereigenschaft die Dissertationsschrift von *Stolterfoht*, Die Selbständigkeit des Handelsvertreters, 1973; vgl. ferner z. B. *Ordemann*, BB 1963, S. 498 ff.; *Abrahamczik*, DStR 1996, S. 184 ff.

<sup>306</sup> Vgl. ausführlich mit einem stichwortartigen Abgrenzungskatalog BFH, Urteil v. 14.06.1985, VI R 150–152/82, BStBl. II 1985, S. 663, von *Schneider* prägnant als „Werbedamenentscheidung“ des Lohnsteuersenats“ (*Schneider*, NWB 2010, S. 3871) bezeichnet.

<sup>307</sup> *Brandt*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, § 18 EStG Anm. 19.

<sup>308</sup> Vgl. so auch z. B. bereits *Sepp*, DStZ 1938, S. 580, dort deutlich: „[Dabei] können beide Tätigkeiten gleichberechtigt nebeneinander stehen, so daß der Steuerpflichtige Einkünfte aus selbständiger und auch nichtselbständiger Arbeit bezieht“ [Sperrungen im Text nicht aus Quelle übernommen].

<sup>309</sup> Vgl. *Siewert*, in: Frotscher, EStG, § 18 Rz. 14. Ausführlich *Hartz/Meeßen/Wolf*, ABC-Führer Lohnsteuer, EL 98 v. 11.03.2013, Stichwort „Arbeitnehmer“ Rz. 66 ff.

<sup>310</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 05.10.2005, VI R 152/01, BStBl. II 2006, S. 95 für Einnahmen aus vom Arbeitgeber eingeräumtem Privatliquidationsrecht eines angestellten Chefarztes.

<sup>311</sup> Die Unterscheidung ist neben der Frage der Anwendbarkeit der entsprechenden einkommensteuerlichen Normen bspw. für die Frage der Gewerbesteuerpflicht von Bedeutung und sollte daher in ihrer steuerpraktischen Relevanz nicht unterschätzt werden; vgl. hierzu bspw. BVerfG, Beschluss v. 25.10.1977, 1 BvR 15/75, BStBl. II 1978, S. 125 ff.

<sup>312</sup> Vgl. als jüngere höchstrichterliche Rechtsprechung zu dieser Abgrenzung z. B. BFH, Urteil v. 14.05.2014, VIII R 18/11, BStBl. II 2015, S. 128 ff.

Tätigkeit unterscheidet sich vom gewerblichen [...] Betrieb in der Regel dadurch, daß der Einsatz von Kapital gegenüber der geistigen Arbeit und der eigenen Arbeitskraft in den Hintergrund tritt. Der Begriff des Betriebes erhält insofern einen anderen Inhalt, als die Ausübung einer auf Ausbildung und Können beruhenden Tätigkeit das beherrschende Moment bildet.<sup>313</sup> Es sollte jedoch beachtet werden, dass diese Abgrenzungskriterien nicht als allgemeingültig angesehen werden können.<sup>314</sup> Von Fallzahl und wirtschaftlicher Bedeutung her betrachtet sollte der selbständigen Ausübung eines der sog. „Katalogberufe“<sup>315</sup> nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG m. E. weit überwiegende Relevanz zukommen; exemplarisch können hier freiberuflich tätige Ärzte, Rechtsanwälte, Notare, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer genannt werden.<sup>316</sup>

Fraglich könnte die Einordnung der Tätigkeit bestimmter Mitglieder von Organen einer Körperschaft sein, unterliegen diese doch regelmäßig – sofern überhaupt – nur einer sehr schwach ausgeprägten Weisungsgebundenheit bei der Ausübung ihrer Betätigung. Vorstandsmitglieder einer AG und GmbH-Geschäftsführer sind jedoch regelmäßig steuerlich als Arbeitnehmer einzuordnen,<sup>317</sup> was u. a. mit einer Abhängigkeit bspw. von bestimmten Beschlüssen der Anteilseigner oder anderer Gesellschaftsorgane<sup>318</sup> und einer Eingliederung in den Organismus der Gesellschaft<sup>319</sup> begründet wird.<sup>320</sup> Aufsichtsratsmitglieder hingegen üben gemäß der Regelung des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG eine selbständige Tätigkeit aus, die dadurch charakterisiert ist, dass im Wesentlichen die Aufgabe zur Überwachung der Geschäftsführung einer Gesellschaft wahrgenommen wird.<sup>321</sup> Dies gilt grundsätzlich auch für die Arbeitnehmervertreter im Aufsichtsrat, sodass deren für diese Funktionsausübung bezogene Vergütung nicht dem Lohnsteuerabzug unterliegt, sondern es sich auch für diese um – zusätzlich zu ihrem Arbeitslohn zufließende – Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit

---

<sup>313</sup> BFH, Urteil v. 10.10.1963, IV 198/62 S, BStBl. III 1964, S. 121.

<sup>314</sup> Vgl. *Brandt*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, § 18 EStG Anm. 60, dort mit dem „Gegenbeispiel“ eines gewerblich tätigen Maklers, dessen Tätigkeit i. d. R. ebenso durch geringen Kapitaleinsatz geprägt ist.

<sup>315</sup> Statt vieler *Wacker*, in: Schmidt, EStG, § 18 Rz. 60.

<sup>316</sup> Vgl. weiterführend zur Abgrenzung der freiberuflichen von der gewerblichen Tätigkeit bspw. *Pezzer*, in: Tipke/Seer/Hey et al. (Hg.), Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag, 2011, S. 505 ff. m. w. N. und *Jahn*, DB 2012, S. 1947 ff.

<sup>317</sup> Vgl. etwa *Brandt*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, § 18 EStG Anm. 600, Stichworte „Geschäftsführer“ und „Vorstandsmitglied“.

<sup>318</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 11.03.1960, VI 172/58 U, BStBl. III 1960, S. 215, dort für die Gebundenheit eines Vorsitzenden des Vorstandes einer Landesversicherungsanstalt gegenüber den Beschlüssen der Vertreterversammlung und des Vorstandes.

<sup>319</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 09.10.1996, XI R 47/96, BStBl. II 1997, S. 255 f.

<sup>320</sup> Vgl. hier auch bereits RFH, Urteil v. 21.12.1927, VI A 639/27, RStBl. 1928, S. 174.

<sup>321</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 28.08.2003, IV R 1/03, BStBl. II 2004, S. 113 f.; zur Thematik auch bereits *Sepp*, DStZ 1938, S. 581.

handelt.<sup>322</sup> Weicht das Arbeitsbild des Aufsichtsratsmitglieds allerdings von der beschriebenen und gesellschaftsrechtlich postulierten Überwachungstätigkeit ab, indem bspw. ausschließlich Repräsentationstätigkeiten ausgeführt werden oder zusätzlich aufgrund von Sonderverträgen Geschäftsführungsaufgaben von dem Steuerpflichtigen zu übernehmen sind, liegt insoweit keine selbständige Aufsichtsratsstätigkeit vor.<sup>323</sup>

### 3.3.3.5 Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG)

„Nach der im EStG angelegten grundsätzlichen Systematik soll § 20 EStG das Entgelt für die Überlassung von Kapital zur Nutzung erfassen“<sup>324</sup>; diese Ausführungen des BFH aus 2006 sind inzwischen noch zu erweitern, umfasst die Norm doch seit Einführung der sog. Abgeltungssteuer durch das Unternehmenssteuerreformgesetz 2008<sup>325</sup> zum 01.01.2009 neben den Erträgen etwa aus Dividenden und Zinsen auch die zuvor grundsätzlich nicht steuerbaren „Wertänderungen der Kapitalanlage“<sup>326</sup> und führt somit zu einer umfassenden Einkommensbesteuerung der Erträge aus Kapitalvermögen mit weitgehender Erfassung aller der aus der Vermögensnutzung resultierenden Zuflüsse und Wertzugänge.<sup>327</sup>

Durch den mit der grundlegenden Umgestaltung geschaffenen Sondertarif von 25 Prozent auf Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 32d Abs. 1 Satz 1 EStG ist die Abgrenzung von Kapitaleinkünften gegenüber solchen aus nichtselbständiger Arbeit steuerlich noch stärker in den Vordergrund gerückt, determiniert sie doch nun nicht nur die Fragen des Steuerabzugs, der Arbeitgeberhaftung sowie der anzuwendenden Pausch- und / oder Freibeträge, sondern oftmals<sup>328</sup> sogar die originäre steuerliche Tarifbelastung der fraglichen Einnahmen.

Sofern Zuflüsse aus Kapitalvermögen gegeben sind, deren maßgebliche Veranlassung auf einem Dienstverhältnis bzw. der nichtselbständigen Erwerbstätigkeit<sup>329</sup> des Steuerpflichtigen beruht, sodass diese(s) als ausschlaggebend im Vordergrund steht, ist davon auszugehen, dass die fraglichen Zuflüsse den

<sup>322</sup> Vgl. *Hartz/Meeßen/Wolf*, ABC-Führer Lohnsteuer, EL 86 v. 03.04.2009, Stichwort „Aufsichtsrat“ Rz. 4 mit Verweis auf BFH, Urteil v. 09.10.1980, IV R 81/76, BStBl. II 1981, S. 29.

<sup>323</sup> Vgl. *Stuhrmann*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 18 Rdnr. B 233 f., dort mit dem Hinweis, dass § 111 Abs. 4 Satz 1 AktG die Übertragung geschäftsführender Tätigkeiten im Rahmen der Aufsichtsratsstellung im Hinblick auf die Aufgabendefinition nach § 111 Abs. 1 AktG ausschließt.

<sup>324</sup> BFH, Urteil v. 13.12.2006, VIII R 79/03, BStBl. II 2007, S. 564.

<sup>325</sup> Vgl. BGBl. I 2007, S. 1912 ff.

<sup>326</sup> BFH, Urteil v. 24.10.2000, VIII R 28/99, BStBl. II 2001, S. 99.

<sup>327</sup> Vgl. *Weber-Grellet*, in: Schmidt, EStG, § 20 Rz. 2 m. w. N.

<sup>328</sup> Der besondere Steuersatz kommt nicht ausnahmslos zur Anwendung; vgl. § 32d Abs. 2 EStG. Ferner kann der Steuerpflichtige gem. § 32d Abs. 6 Satz 1 EStG im Rahmen einer Günstigerprüfung die Anwendung des Satzes der tariflichen Einkommensteuer auf seine Kapitaleinkünfte beantragen, wenn dies für ihn zu einer niedrigeren Steuerbelastung führt (individueller Einkommensteuersatz unter 25 Prozent).

<sup>329</sup> Siehe zur weiten Fassung des Veranlassungsprinzips die Ausführungen in Abschnitt 3.3.2.

Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zugerechnet werden müssen.<sup>330</sup> Die wichtigsten Schnittpunkte sollten sich hierbei m. E. ergeben, wenn Zuflüsse aus einer Beteiligung am Arbeitgeber respektive an einem mit diesem verbundenen (Konzern-)Unternehmen bzw. aus einer Kapitalüberlassung an eine dieser Einheiten vorliegen, oder wenn Vergütungszahlungen an einen (insbesondere beherrschenden) Gesellschafter-Geschäftsführer bzw. Vorstand einer Kapitalgesellschaft zu beurteilen sind; letztere können ggf. als nicht durch das Dienst-, sondern das Gesellschaftsverhältnis veranlasst anzusehen sein, was eine Qualifikation als vGA und damit die Verneinung von Arbeitslohn sowie die Nichtanwendung des Einbehaltungsregimes nach sich ziehen kann.

Fraglich ist in diesem Zusammenhang bspw., wie Zinszahlungen des Arbeitgebers für vom Arbeitnehmer im Betrieb „stehen gelassene“ Lohnansprüche zu qualifizieren sind. Bereits 1927 ordnete der RFH hierbei etwa Verzugszinsen, die für die verspätete Zahlung einer fälligen Lohnforderung entrichtet wurden, als Kapitalvermögenseinkünfte ein.<sup>331</sup> Bestätigung erfuhr diese Einstufung für den Fall einer im Betrieb verbliebenen Tantiemzahlung von der unteren Finanzrechtsprechung<sup>332</sup> bzw. für eine Gratifikationszahlung vom BFH<sup>333</sup>. Bei einer überhöhten Zinszahlung an den Arbeitnehmer ist allerdings eine Aufteilung in einen zu Kapitaleinkünften führenden und einen zu Arbeitslohn führenden Teil vorzunehmen.<sup>334</sup> Ist des Weiteren ein Arbeitnehmerdarlehen

---

<sup>330</sup> Vgl. *Buge*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, § 20 Anm. 11 und Anm. 670. Während Kapitaleinkünfte, die zu einer der Gewinneinkunftsarten oder zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gehören, nach § 20 Abs. 8 Satz 1 EStG aufgrund gesetzlicher Regelung entsprechend zuzurechnen sind, besteht im Verhältnis zu § 19 EStG keine derartige Subsidiaritätsbestimmung. Allgemein dazu auch *Buge*, Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, § 20 Anm. 650.

<sup>331</sup> Vgl. RFH, Urteil v. 17.03.1927, VI A 576/26, RStBl. 1927, S. 118, dort anschaulich: „Die Verzugszinsen haben ihre Grundlage nicht in dem Dienstvertrage, sondern beruhen auf dem gesetzlichen Tatbestande des Verzuges; sie werden nicht deshalb erhoben, weil ein Dienstverhältnis besteht, sondern weil der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer einen Betrag – einerlei aus welchen Rechtsgründen – schuldig geblieben ist. Daher stellen sie auch keine Gegenleistung für die Arbeitsleistung dar, sondern eine Leistung, die den Arbeitnehmer dafür entschädigen soll, daß seine Forderung verspätet erfüllt wird.“ Vgl. mit Bezug zur vorgenannten Entscheidung auch *Sepp*, DStZ 1938, S. 582.

<sup>332</sup> Vgl. FG Nürnberg, Urteil v. 27.06.1978 (rkr.), II 165/74, EFG 1979, S. 23 f.

<sup>333</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 31.10.1989, VIII R 210/83, BStBl. II 1990, S. 533.

<sup>334</sup> Vgl. *Giloy*, DStZ 1989, S. 472. Die auch für nach dem 31.12.2009 verwirklichte Steuertatbestände noch gültige Äußerung des BMF im Schreiben v. 02.03.1990, IV B 6 – S 2332 – 23/90, BStBl. I 1990, S. 141, nach welcher aus Vereinfachungsgründen bei erhöhten Zinszahlungen an Arbeitnehmer von Kreditinstituten, soweit diese nicht mehr als einen Prozentpunkt über den fremden Anlegern gewährten Zinsen liegen, eine Behandlung als Einkünfte aus Kapitalvermögen vorgenommen kann, ist m. E. vor dem Hintergrund der Einführung der Abgeltungssteuer mit ihrem speziellen Tarifsatz sowie auch generell in Niedrigzinsphasen als kritisch zu betrachten.

steuerrechtlich nicht anzuerkennen, so sind die lediglich als Zinsen bezeichneten Leistungen dann eben auch keine Darlehenszinsen im steuerrechtlichen Sinne, sondern als zusätzlicher Arbeitslohn einzustufen.<sup>335</sup>

Strittig ist, ob die vorstehende Einordnung der Zinsen eines anzuerkennenden Arbeitnehmerdarlehens als Kapitaleinkünfte auch dann gelten soll, wenn es zur Sicherung des eigenen Arbeitsplatzes gegeben wird. Der BFH bejaht dies, da auch in diesem Fall „der Arbeitnehmer als Kapitalgeber auftritt und Zinseinnahmen erzielen will.“<sup>336</sup> Soweit *Buge* mit seiner m. E. kritisch zu beurteilenden Gegenmeinung<sup>337</sup> mit Hinweis auf ein BFH-Urteil zum Werbungskostenabzug<sup>338</sup> in diesem Fall aufgrund der – von ihm postulierten – Veranlassung durch das Dienstverhältnis Arbeitslohn annimmt, wird die herangezogene höchstrichterliche Entscheidung in meinen Augen sehr weit unter Rückgriff auf ein im EStG nicht generell verankertes Korrespondenzprinzip zwischen Einnahmen- und Ausgabenseite<sup>339</sup> interpretiert. Letztlich wird diese Frage jedoch nicht generell entschieden werden können, da die Veranlassungsbeiträge zwischen erhoffter Nutzziehung aus der Kapitalüberlassung sowie Motivationslage im Rahmen der nichtselbständigen Erwerbstätigkeit im Einzelfall unterschiedliche Gewichtungen annehmen können. Zu prüfen wäre daher jeweils im konkreten Sachverhalt, wie hoch etwa das Sicherungsinteresse im Hinblick auf den eigenen Arbeitsplatz und die wirtschaftliche Notwendigkeit der Darlehensgewährung an den Arbeitgeber anzusetzen sind.<sup>340</sup>

Gewährt andersherum der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer ein Darlehen, so entsteht ein lohnsteuerpflichtiger geldwerter Vorteil nur dann, wenn das Darlehen unverzinslich ist oder ein niedrigerer als der marktübliche Zinssatz verlangt wird oder – meiner Ansicht nach – die sonstigen Konditionen und Vereinbarungen wie etwa Sicherungsbedingungen als ungewöhnlich und den Mitarbeiter begünstigend einzustufen sind, da es andernfalls an einer objektiven Bereicherung bzw. Bevorzugung des Arbeitnehmers fehlt<sup>341</sup> und ein solcher Vertrag daher als gewöhnlich wie unter fremden Dritten geschlossen betrachtet werden kann. Ist allerdings ein Vorteil gegeben, so führt dieser auf Seiten des darlehensbeziehenden Arbeitnehmers jedoch nicht zu Kapitaleinkünften, sondern zu einem durch das Dienstverhältnis veranlassten lohnsteuerpflichtigen Sach-

---

<sup>335</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 18.06.1980, I R 72/76, BStBl. II 1980, S. 743.

<sup>336</sup> BFH, Urteil v. 19.10.1982, VIII R 97/79, BStBl. II 1983, S. 296. Vgl. mit gl. A. auch *Dötsch*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 20 Rdnr. Q 39.

<sup>337</sup> Vgl. *Buge*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, § 20 Anm. 670.

<sup>338</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 07.05.1993, VI R 38/91, BStBl. II 1993, S. 663 ff.

<sup>339</sup> Vgl. m. E. in diese Richtung ebenso BFH, Urteil v. 18.08.2005, VI R 32/03, BStBl. II 2006, S. 33 f.

<sup>340</sup> Vgl. ferner zur Darlehenshingabe eines Arbeitnehmers aus beruflichen Gründen m. w. N. etwa *Hilbert*, KSR direkt 9/2014, S. 4.

<sup>341</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 04.05.2006, VI R 28/05, BStBl. II 2006, S. 781.

bezug.<sup>342</sup> Bar geleistete Zinszuschüsse des Arbeitgebers zu einem marktüblich verzinsten Darlehen eines Dritten sind ebenso steuerpflichtiger Arbeitslohn.<sup>343</sup>

Eine originär durch das Arbeitsverhältnis veranlasste Überlassung einer Vermögensbeteiligung (am arbeitgebenden Unternehmen) als Sachbezug ist unstreitig Arbeitslohn, es kann jedoch unter Umständen die an anderer Stelle erörterte Steuerfreistellung nach § 3 Nr. 39 EStG<sup>344</sup> anwendbar sein; die Erträge, die etwaig aus der Vermögensüberlassung fließen, werden hingegen regelmäßig als Kapitaleinkünfte qualifiziert.<sup>345</sup>

Leistet ein stiller Gesellschafter der Gesellschaft Dienste, so kann darin die Erbringung einer Einlage liegen, sofern die Tätigkeit nicht (arbeitnehmertypisch) in einem Über- und Unterordnungs-, sondern in einem partnerschaftlichen Nebenordnungsverhältnis erfolgt.<sup>346</sup>

Überhöhte und fremdvergleichswidrige Tätigkeitsvergütungen eines GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführers führen zu einer vGA,<sup>347</sup> die anzunehmen ist, soweit die Bezügevereinbarung als gesellschaftsrechtlich veranlasst angesehen werden muss,<sup>348</sup> sodass es zu einer Teilung in Arbeitslohn (anzuerkennender Teil) sowie in zu Kapitaleinkünften führender vGA<sup>349</sup> (nicht anzuerkennender Teil) kommen kann. Bei späterer Feststellung der vGA ist eine entsprechende Umqualifikation der Einkünfte vorzunehmen.<sup>350</sup>

### 3.3.3.6 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG)

§ 21 EStG trifft Regelungen zu Vermietungs- und Verpachtungseinkünften. Zur Abgrenzung im Arbeitnehmer-Arbeitgeber-Verhältnis sind dabei m. E. vornehmlich die Überlassung von Wohn- oder Arbeits- bzw. Nutzraum sowie jene von Rechten und Nutzungsbefugnissen von Relevanz.

---

<sup>342</sup> Vgl. zur Abgrenzung und zur derzeitigen lohnsteuerlichen Behandlung ausführlich BMF, Schreiben v. 19.05.2015, IV C 5 – S 2334/07/0009, BStBl. I 2015, S. 484 ff.; vgl. dazu etwa *Plenker*, DB 2015, S. 1310 f. und *Niermann*, KSR direkt 7/2015, S. 11.

<sup>343</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 04.05.2006, VI R 67/03, BStBl. II 2006, S. 915.

<sup>344</sup> Siehe Abschnitt 3.3.7.4.4.

<sup>345</sup> Vgl. *Buge*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, § 20 Anm. 670 mit Hinweis auf den ehemaligen § 19a EStG.

<sup>346</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 28.01.1982, IV R 197/79, BStBl. II 1982, S. 389 f.; obwohl die beteiligten Parteien als Dienstverträge bezeichnete Rechtsverhältnisse abgeschlossen hatten, wurden die Vereinbarungen von Seiten des Gerichts als Mitunternehmenschaften eingeordnet.

<sup>347</sup> Vgl. *Zirngibl*, in: Bunnemann/Zirngibl (Hg.), Die Gesellschaft mit beschränkter Haftung in der Praxis, 2. Aufl. 2011, Rn. 14 oder bereits *Sepp*, DStZ 1938, S. 582 sowie ausführlich *Kohlhepp*, Verdeckte Gewinnausschüttung, 2008, S. 150 ff.

<sup>348</sup> Vgl. *Hegemann/Querbach*, Die verdeckte Gewinnausschüttung in der GmbH-Beratung, 2007, S. 54.

<sup>349</sup> Diese wird im Regelfall der Abgeltungssteuer unterworfen oder kann – bei Erfüllung der zusätzlichen Voraussetzungen – nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG auf Antrag des Steuerpflichtigen nach dem sog. Teileinkünfteverfahren versteuert werden.

<sup>350</sup> Vgl. *Hey*, GmbHHR 2001, S. 3, dort noch für das ehemalige sog. Halbeinkünfteverfahren.



§ 21 Abs. 3 EStG rechnet als sog. Subsidiaritätsklausel Vermietungs- und Verpachtungseinkünfte den jeweils anderen Einkunftsarten zu, soweit sie zu diesen gehören.<sup>351</sup> Erforderlich ist dabei jedoch, dass auch der Tatbestand einer anderen Einkunftsart erfüllt wird, sodass die Einkünfte ihrer Eigenart nach prinzipiell mehreren Einkunftsarten zugeordnet werden könnten.<sup>352</sup> Dies ist im Arbeitnehmerfall bspw. nicht erfüllt, wenn die fraglichen Einnahmen des Mitarbeiters auf weiteren steuerlich anzuerkennenden Rechtsbeziehungen zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer beruhen, welche gesondert neben dem Dienstverhältnis bestehen.<sup>353</sup>

So stellen Zahlungen des Arbeitgebers für die Anmietung eines Büroraums in der Wohnung des Arbeitnehmers keinen Arbeitslohn, sondern Vermietungseinkünfte nach § 21 EStG dar, sofern die Anmietung im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers erfolgt,<sup>354</sup> was insbesondere dann anzunehmen ist, wenn der Arbeitnehmer in der Betriebsstätte des Arbeitgebers über keinen weiteren individuellen Arbeitsplatz verfügt.<sup>355</sup> Auch eine Garagen-(Unter-)Vermietung an den Arbeitgeber zur Unterbringung des Dienst- bzw. Firmenwagens führt nicht zur Annahme von Arbeitslohn, sondern zu Vermietungseinkünften des Arbeitnehmers.<sup>356</sup>

Gewährt bzw. vermietet andersherum der Arbeitgeber seinem Mitarbeiter unentgeltlich oder verbilligt eine Wohnung, so liegt darin grundsätzlich eine Lohnzuwendung in Form eines Sachbezuges,<sup>357</sup> sofern die Veranlassung in der nichtselbständigen Erwerbstätigkeit begründet ist. Zu dieser Thematik stellte der BFH im Jahr 2011 u. a. folgenden LS auf: „Bei der Prüfung, ob eine verbilligte Überlassung ihren Rechtsgrund im Arbeitsverhältnis hat, kann ein gewichtiges Indiz sein, in welchem Umfang der Arbeitgeber vergleichbare Wohnungen auch an fremde Dritte zu einem niedrigeren als dem üblichen Mietzins vermietet“<sup>358</sup>.

---

<sup>351</sup> Vgl. *Lindberg*, in: Frotscher, EStG, § 21 Rz. 158.

<sup>352</sup> Vgl. *Mellinghoff*, in: Kirchhof, EStG, § 21 Rn. 81.

<sup>353</sup> Schon der Gesetzeswortlaut des § 21 Abs. 3 a. E. EStG („soweit sie zu diesen gehören“) verdeutlicht, dass die Zuordnung zu einer anderen Einkunftsart nur möglich ist, sofern die fraglichen Einkünfte dieser überhaupt – bspw. als Arbeitslohn – unterfallen.

<sup>354</sup> Siehe zum ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse ausführlich Abschnitt 3.3.4.3.

<sup>355</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 19.10.2001, VI R 131/00, BStBl. II 2002, S. 300 ff. Vgl. ausführlich zur diesbezüglichen Interessenabgrenzung auch BFH, Urteil v. 16.09.2004, VI R 25/02, BStBl. II 2006, S. 11 f. sowie weiterführend *Hilbert*, NWB 2011, S. 2725.

<sup>356</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 07.06.2002, VI R 53/01, BStBl. II 2002, S. 800. In BFH, Urteil v. 07.06.2002, VI R 145/99, BStBl. II 2002, S. 829 ff., in dessen Sachverhalt keine eigenständigen Mietverhältnisse zwischen Arbeitgeber und Mitarbeitern über die jeweilige Garagenüberlassung geschlossen wurden, kam es zur Annahme steuerfreien Auslagenersatzes nach § 3 Nr. 50 EStG (siehe zum Auslagenersatz ausführlich Abschnitt 3.3.7.1).

<sup>357</sup> Vgl. *Pfirmsmann*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, § 21 EStG Anm. 255; dort auch mit weiterführendem Verweis auf BFH, Urteil v. 01.09.1998, VIII R 3/97, BStBl. II 1999, S. 213 ff. zu den korrespondierenden Einnahmen des Arbeitgebers.

<sup>358</sup> BFH, Urteil v. 11.05.2011, VI R 65/09, BStBl. II 2011, S. 946, 2. LS Satz 1.

Es muss mithin im Einzelnen geprüft werden, ob überhaupt eine Begünstigung anzunehmen ist und falls ja, ob diese als auf dem Dienstverhältnis beruhend angesehen werden kann.<sup>359</sup>

Im Fall der Zahlung von Vergütungen für Arbeitnehmererfindungen (Entgeltung des Mitarbeiters für die Überlassung von Rechten bzw. Nutzungsbefugnissen an einer von ihm erdachten Innovation) liegen aufgrund der bereits vorstehend erwähnten Subsidiarität nach § 21 Abs. 3 EStG Einkünfte aus nicht-selbständiger Tätigkeit vor.<sup>360</sup>

### 3.3.3.7 Sonstige Einkünfte (§ 22 EStG)

Die in § 22 Nr. 1 bis 5 EStG in einer erschöpfenden Aufzählung zusammengefassten sog. „Sonstigen Einkünfte“ bilden eine eigenständige Einkunftsart;<sup>361</sup> ebendiese wurde bereits 1935 von *Becker* in einer Besprechung des Einkommensbegriffs des EStG 1934 als „eine Art Lückenbüßer“<sup>362</sup> bezeichnet. Die Vorschrift ergänzt den übrigen Einkünftecatalog nach Ansicht von *Lindberg* „unsystematisch um eine Gruppe bestimmter, vom Gesetzgeber als steuerbar angesehener Besteuerungstatbestände.“<sup>363</sup> Ihr kommt ein vornehmlich subsidiärer Charakter zu, sodass sie stets nur insoweit eingreift, als die Voraussetzungen der übrigen sechs Einkunftsarten nicht erfüllt sind.<sup>364</sup>

Erhöhte, wenn auch meist nur für Grenzfälle wesentliche<sup>365</sup> Praxisrelevanz entfaltet die Einkünfteabgrenzung zwischen § 22 EStG und den anderen Einkunftsarten insbesondere für bestimmte wiederkehrende Bezüge.<sup>366</sup> Nr. 5 des Paragraphen regelt die Steuerpflicht von Leistungen aus Altersvorsorgeverträgen, Pensionsfonds, Pensionskassen und Direktversicherungen. In der Behandlung dieser bAV-Instrumente ist m. E. der Hauptschnittpunkt des § 22 EStG mit den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu sehen. Es ergeben sich hierbei je nach gewähltem Durchführungsweg unterschiedliche Schlussfolgerungen für die Einkünfteabgrenzung, auf deren umfängliche Darstellung vorliegend jedoch verzichtet werden soll.<sup>367</sup>

---

<sup>359</sup> Vgl. weiterführend *Hilbert*, NWB 2011, S. 3681.

<sup>360</sup> Vgl. *Trzaskalik*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 21 Rdnr. D 13.

<sup>361</sup> Vgl. *Killat-Risthaus*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, § 22 EStG Anm. 8.

<sup>362</sup> *Becker*, StuW 1935, Sp. 9.

<sup>363</sup> *Lindberg*, in: Frotscher, EStG, § 22 Rz. 1. Vgl. hierzu auch bereits *Becker*, Die Grundlagen der Einkommensteuer, 1940, S. 5.

<sup>364</sup> Vgl. statt vieler bspw. *Killat-Risthaus*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, § 22 EStG Anm. 8; vgl. ferner BFH, Urteil v. 25.03.1976, IV R 174/73, BStBl. II 1976, S. 488.

<sup>365</sup> Vgl. *Brenne*, Der Begriff „Arbeitnehmer“ im Steuerrecht - insbesondere sein Verhältnis zu dem Begriff „Arbeitnehmer“ im Arbeitsrecht, 1969, S. 31.

<sup>366</sup> Vgl. *Killat-Risthaus*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, § 22 EStG Anm. 20 sowie bereits *Sepp*, DStZ 1938, S. 582.

<sup>367</sup> Vgl. ausführlich *Fischer*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 22 Rdnr. A 92 ff.; siehe allgemein zur bAV auch Abschnitt 3.3.7.4.5.

Ein weiterer Schnittpunkt mit Lohneinkünften kann sich bei Aufsichtsratsvergütungen ergeben, sofern diese an Arbeitskollegen weitergereicht werden; sie führen nach Ansicht des BFH bei den Empfängern nicht zu Einnahmen nach § 19 EStG, sondern sind ggf. als sonstige Einkünfte anzusehen und zu versteuern.<sup>368</sup> Bei einer entsprechend weiten Auslegung des Veranlassungsprinzips könnten sie jedoch auch den – dann nicht einer Einbehaltungspflicht unterliegenden – Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit unterfallen.<sup>369</sup>

### **3.3.3.8 Zusammenfassung der Einkünfteabgrenzung**

Die auf den nachfolgenden zwei Seiten wiedergegebenen Schaubilder stellen die vorgenommene Einkunftsartenabgrenzung – geteilt in Gewinn- und Überschusseinkünfte – im Überblick dar.

---

<sup>368</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 07.08.1987, VI R 53/84, BStBl. II 1987, S. 822 f.

<sup>369</sup> Vgl. so *Brick*, Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit außerhalb des Dienstverhältnisses?, 1992, S. 120 ff. m. w. N.; siehe hierzu insbesondere Abschnitt 3.3.2.

**Schwerpunkte Einkünfteabgrenzung § 19 EStG – nichtselbständige Arbeit**  
 (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4) gegenüber den Gewinneinkunftsarten  
 (§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1) des deutschen Einkommensteuergesetzes

**§ 13 – Land- und Forstwirtschaft**

(§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1)

„19er-Einkünfte“

- Angehörigenarbeitsverhältnisse im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, sofern Konditionen fremdüblich (ggf. Pauschalierung nach § 40a Abs. 3 bei Aushilfskraft)
- weisungsgebundene (Neben-)Tätigkeit des eigentlich selbständigen Land- und Forstwirts für Dritte(n) oder in fremdem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb

„13er-Einkünfte“

- selbständige Tätigkeit des Land- und Forstwirts im eigenen Betrieb oder für fremde Dritte

**§ 15 – Gewerbebetrieb**

(§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2)

„19er-Einkünfte“

- weisungsgebundene Tätigkeit ohne maßgebliche Unternehmerinitiative und -risiko; arbeits- und / oder sozialversicherungsrechtlicher Einordnung kommt dabei allenfalls indizielle Wirkung zu

„15er-Einkünfte“

- Tätigkeit mit Unternehmerinitiative und -risiko („auf eigene Rechnung“)
- I. d. R. Tätigkeitsvergütung für Arbeitnehmer-Gesellschafter einer Personengesellschaft (bspw. mitarbeitender ArbN-Kommanditist; Beteiligungshöhe bleibt hierbei unbeachtlich)

**§ 18 – selbständige Arbeit**

(§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3)

„19er-Einkünfte“

- nichtselbständiges, weisungsgebundenes Tätigwerden auch im „Katalogberuf“ (bspw. als angestellter Arzt, Syndikusanwalt oder Steuerberater)
- AG-Vorstandsmitglieder / GmbH-Geschäftsführer

„18er-Einkünfte“

- selbständige Nebentätigkeit, sofern nicht vom Arbeitsverhältnis überlagert
- Aufsichtsratsmitglieder (§ 18 Abs. 1 Nr. 3) – auch Arbeitnehmervertreter –, sofern nicht Tätigkeitsbild untypisch, Letzteres etwa bei Geschäftsführungs- oder Repräsentationsaufgaben

*Alle Gesetzesverweise und Paragraphenangaben beziehen sich auf das EStG*

**Abbildung 14: Schwerpunkte der Einkunftsartenabgrenzung (Gewinneinkünfte).**

**Quelle: Eigene Darstellung.**

**Schwerpunkte Einkünfteabgrenzung § 19 EStG – nichtselbständige Arbeit**  
 (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4) gegenüber den (sonstigen) Überschusseinkunftsarten  
 (§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2) des deutschen Einkommensteuergesetzes

**§ 20 – Kapitalvermögen**

(§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5)

„19er-Einkünfte“

- unentgeltliche oder verbilligte Überlassung Vermögensbeteiligung aufgrund Dienstverhältnis
- Zinsen für nicht anzuerkennendes Arbeitnehmerdarlehen
- Zins- oder sonstige Vorteile aus Arbeitgeberdarlehen
- (bare) Zinszuschüsse des Arbeitgebers zu Fremddarlehen

„20er-Einkünfte“

- Zinsen für anzuerkennendes Arbeitnehmerdarlehen (auch, wenn zur Arbeitsplatzsicherung)
- Dienstleistung Einlagenerbringung stiller Gesellschafter, sofern Nebenordnungsverhältnis
- nicht fremdüblicher Teil Tätigkeitsvergütung eines Gesellschafter-Geschäftsführers Kapitalgesellschaft (→ vGA)

**§ 21 – Vermietung und Verpachtung**

(§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6)

„19er-Einkünfte“

- unentgeltliche oder verbilligte Wohnungsüberlassung durch Arbeitgeber
- Vergütung für Rechteüberlassung an Arbeitnehmererfindung (§ 21 Abs. 3 → Subsidiaritätsklausel)

„21er-Einkünfte“

- Büro- oder Garagenvermietung (etwa zur Dienstwagenunterbringung) des Arbeitnehmers an den Arbeitgeber, sofern Arbeitgeberinteresse überwiegt (→ überwiegendes Arbeitgeberinteresse wird vermutet, wenn Arbeitnehmer in der Betriebsstätte seines Arbeitgebers kein Arbeitsplatz zur Verfügung steht)

**§ 22 – Sonstige Einkünfte**

(§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7)

„19er-Einkünfte“

- wiederkehrende Bezüge – insbesondere aus bAV bei bestimmten Durchführungswegen

„22er-Einkünfte“

- wiederkehrende Bezüge – insbesondere aus bAV bei bestimmten Durchführungswegen
- je nach Auslegung Veranlassungsprinzip ggf. Bezug von an Arbeitskollegen weitergereichten Vergütungen für Aufsichtsratsmandat

*Alle Gesetzesverweise und Paragraphenangaben beziehen sich auf das EStG*

**Abbildung 15: Schwerpunkte der Einkunftsartenabgrenzung (Überschusseinkünfte).**

**Quelle: Eigene Darstellung.**

### 3.3.4 Eigenständige Definition des Arbeitslohnbegriffs

#### 3.3.4.1 Durch individuelles Dienstverhältnis veranlasste Einnahme

„Ein Lohnsteuergesetz, welches den Arbeitslohn definiert, Inhalt und Umfang der Besteuerung desselben festlegt, gibt es nicht.“<sup>370</sup> Dies hat bereits die Einordnung in die deutsche Besteuerungssystematik gezeigt.<sup>371</sup> § 2 LStDV bestimmt (zwar) in Abs. 1, dass Arbeitslohn alle Einnahmen sind, die dem Arbeitnehmer aus dem Dienstverhältnis zufließen, wobei unerheblich ist, unter welcher Bezeichnung und in welcher Form diese Einnahmen gewährt werden. In Abs. 2 folgt unter den Nummern 1 bis 8 eine Aufzählung von Einnahmen, die „auch“ zum Arbeitslohn gehören. Die LStDV enthält jedoch lediglich eine – insbesondere für die Rechtsprechung nicht bindende – Auslegung der Gesetzesmaterie;<sup>372</sup> die legislative Situation im Hinblick auf den Begriff des Arbeitslohns ist damit nahezu identisch mit jener des für das Lohnsteuerrecht ebenso zentralen Begriffs des Arbeitnehmers.<sup>373</sup> *Offerhaus*<sup>374</sup> hat dabei indes zum Arbeitslohn gar in Frage gezogen, ob die Definition der LStDV überhaupt als zutreffend anzusehen ist oder ob sie den Begriff zu weit fasst. Die Bestimmung des Betrachtungsgegenstandes Arbeitslohn sollte daher möglichst allein durch Auslegung des Gesetzestextes vorgenommen werden.<sup>375</sup> Auch § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG enthält allerdings mit seiner Festlegung bestimmter Einnahmen für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst keine explizite Arbeitslohn- respektive Einkünfte-Definition.<sup>376</sup> Es besteht daher die Notwendigkeit, eine solche aus den vorhandenen gesetzlichen Anhaltspunkten herauszuarbeiten bzw. abzuleiten.<sup>377</sup> Die dabei nachfolgend vorgestellten Grundsätze gelten – vorbehaltlich der im

---

<sup>370</sup> *Kloubert*, FR 2000, S. 47; vgl. dazu auch *Gersch*, in: Kirchhof/Offerhaus/Schöberle (Hg.), Steuerrecht • Verfassungsrecht • Finanzpolitik, 1994, S. 889.

<sup>371</sup> Siehe Abschnitt 3.2; siehe ferner schon Abschnitt 1.4.3.

<sup>372</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 16.04.1999, VI R 60/96, BStBl. II 2000, S. 407; *Hartz/Meeßen/Wolf*, ABC-Führer Lohnsteuer, EL 98 v. 11.03.2013, Stichwort „Arbeitslohn“ Rz. 6; ernüchternd hierzu *Kloubert*, FR 2000, S. 47: „§ 2 Abs. 1 LStDV trägt daher zur Bestimmung des Arbeitslohnbegriffs *originär nichts* bei.“ [Hervorhebungen im Original]. Vgl. ähnlich auch *Brick*, Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit außerhalb des Dienstverhältnisses?, 1992, S. 14.

<sup>373</sup> Siehe Abschnitt 3.3.1.

<sup>374</sup> Vgl. *Offerhaus*, BB 1982, S. 1063.

<sup>375</sup> Vgl. hierzu deutlich BFH, Urteil v. 22.03.1985, VI R 26/82, BStBl. II 1985, S. 643: „Die Charakterisierung einer Zuwendung als Arbeitslohn kann nur in Auslegung gesetzlicher Tatbestandsmerkmale erfolgen.“

<sup>376</sup> Vgl. z. B. *Brick*, Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit außerhalb des Dienstverhältnisses?, 1992, S. 23 f.

<sup>377</sup> Allein jedoch schon aus Gründen der Verständlichkeit und Rechtsklarheit wäre indes „eine Legaldefinition des Arbeitslohnbegriffs“, wie sie bspw. *Strohner*, in: Seer (Hg.) Bochumer Lohnsteuertag, 2005, S. 137 f. vorschlägt, im Grundsatz wohl vorzugswürdig.

entsprechenden Abschnitt der Arbeit dargelegten Einschränkungen –<sup>378</sup> sowohl für Fälle der unbeschränkten als auch der beschränkten Steuerpflicht.

Nach § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG erfolgt die Ermittlung der sog. Überschusseinkünfte des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 bis 7 EStG – sprich, auch jener aus nichtselbständiger Arbeit – durch Bestimmung des „Überschuss[es] der Einnahmen über die Werbungskosten“<sup>379</sup>. Es müssen mithin für einen positiven Saldo sachlogisch zunächst Einnahmen gegeben sein, was nach der Regelung in § 8 Abs. 1 EStG der Fall ist, wenn dem Steuerpflichtigen im Rahmen der fraglichen Einkunftsart Güter zufließen, die in Geld oder Geldeswert (sog. Sachbezüge)<sup>380</sup> bestehen. Die Zuwendungen müssen den Arbeitnehmer objektiv bereichern,<sup>381</sup> für ihn mithin einen wirtschaftlichen Wert besitzen, sodass lediglich ideelle Vorteile den Einnahmebegriff nicht erfüllen können.<sup>382</sup> Wird einer Zuwendung, da sie auch entgeltlich am Markt angeboten wird und dort erworben werden kann, im Wirtschaftsverkehr ein Geldwert beigemessen, so kann ihre wirtschaftliche Vorteilhaftigkeit als manifestiert angesehen werden.<sup>383</sup>

Erspart der Arbeitnehmer selbst Aufwendungen – es entstehen bspw. keine Fahrtkosten, da er der Arbeit krankheitsbedingt fernbleibt, oder aber der Mitarbeiter repariert ein von ihm für die Erwerbstätigkeit benötigtes Arbeitsmittel selbst –, so ist darin prinzipiell keine Einnahme zu sehen; anderes gilt jedoch, wenn aufgrund einer entsprechenden Arbeitgeberzuwendung eigene Ausgaben des Steuerpflichtigen entfallen.<sup>384</sup>

Eine Bereicherung des Arbeitnehmers ist dann gegeben, wenn der Vorteil tatsächlich in Anspruch genommen wurde.<sup>385</sup> In mehrfacher Hinsicht besteht in diesem Bereich allerdings kein Korrespondenzprinzip, sodass zur Beurteilung als Einnahme unmaßgeblich ist, ob der Arbeitgeber Aufwendungen zu tragen

---

<sup>378</sup> Siehe Abschnitt 4.3.

<sup>379</sup> § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG.

<sup>380</sup> Zur Abgrenzung hat sich der BFH in mehreren Urteilen v. 11.11.2010 grundlegend geäußert. Vgl. bspw. BFH, Urteil v. 11.11.2010, VI R 21/09, BStBl. II 2011, S. 383 ff. sowie *Schneider*, NWB 2011, S. 508 ff. und *Hilbert*, NWB 2011, S. 1538 ff. für ausführliche Besprechungen der Entscheidungen. Die Abgrenzung ist neben der fundamentalen Frage der Bewertung der jeweiligen Zuflüsse u. a. deshalb von besonderem Interesse, da nach § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG (bis 31.12.2013: § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG) eine monatliche Freigrenze von 44 Euro für die Gewährung bestimmter Sachbezüge besteht; siehe auch Abschnitt 3.3.7.5. Vgl. zur Problematik der (umfassenden) Besteuerung von Sachbezügen *Lang*, RdA 1999, S. 69.

<sup>381</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 07.07.1961, VI 176/60 S, BStBl. III 1961, S. 444.

<sup>382</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 17.09.1982, VI R 75/79, BStBl. II 1983, S. 41.

<sup>383</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 22.07.1988, III R 175/85, BStBl. II 1988, S. 996.

<sup>384</sup> Vgl. *Hartz/Meeßen/Wolf*, ABC-Führer Lohnsteuer, EL 98 v. 11.03.2013, Stichwort „Arbeitslohn“, Rz. 31, Beispiele übernommen aus Fundstelle; im Ergebnis identisch, jedoch mit einem Plädoyer für den Begriff der „negative[n] Werbungskosten“ *Flies*, FR 1997, S. 632 f.

<sup>385</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 09.03.1990, VI R 48/87, BStBl. II 1990, S. 713 m. w. N.

hatte<sup>386</sup> oder ob der Zuwendung (überhaupt) ein Ertrag aus einer entsprechenden Arbeitsleistung gegenübersteht,<sup>387</sup> sie also für eine ganz konkrete (einzeln zuordenbare) Dienstleistung des Arbeitnehmers erbracht wird.<sup>388</sup>

Es bedarf allerdings der Veranlassung durch das individuelle Dienstverhältnis, da die Zuwendungen gem. Wortlaut der Einkünftenorm des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG „für eine Beschäftigung“ erbracht werden müssen. Das durch die Präposition „für“ im Gesetzestext manifestierte Veranlassungsprinzip<sup>389</sup> wurde dabei vom BFH explizit (auch)<sup>390</sup> für die Einnahmeseite herausgearbeitet und erläuternd formuliert.<sup>391</sup> Die auf diesem Wege geschaffene Voraussetzung zur Annahme von Arbeitslohn ist als erfüllt anzusehen, sofern sich die fragliche Leistung des Arbeitgebers „– wenn auch im weitesten Sinne –“<sup>392</sup> „als Gegenleistung für die Zurverfügungstellung [...] der individuellen Arbeitskraft (Dienste) erweist“<sup>393, 394</sup>. Die breite Anlage dieser Begriffsbestimmung lässt es als verständlich erscheinen, wenn der BFH insbesondere in seiner früheren Rechtsprechung erläuterte, „daß der Begriff des Arbeitslohns weit und umfassend zu verstehen ist.“<sup>395</sup> Es ist dabei jedoch m. E. *Albert/Heitmann* zuzustimmen, die diese und gleichartige bzw. ähnlich allgemeine Einordnungen des Arbeitslohnbegriffs als zu pauschale „Globalaussagen“<sup>396</sup> kritisieren; sie sind zwar zutreffend, aber weitgehend unspezifisch und damit in mehrfacher Hinsicht schwer greif- und anwendbar.<sup>397</sup> Deutlichere Konturen ergeben sich allerdings gerade auch für den Arbeitslohnbegriff, wenn man genauer betrachtet, was im Einzelnen unter dem Veranlassungsprinzip verstanden wird.

---

<sup>386</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 30.06.1989, VI R 130/87, BFH/NV 1990, S. 493; BFH, Urteil v. 01.12.1995, VI R 76/91, BStBl. II 1996, S. 241 zu Beitragsermäßigungen für Krankenkassenangestellte führt in diesem Zusammenhang aus: „[E]ntscheidend ist allein, ob die Leistung des Arbeitgebers für den Arbeitnehmer einen Wert hat“.

<sup>387</sup> Vgl. *Hartz/Meeßen/Wolf*, ABC-Führer Lohnsteuer, EL 98 v. 11.03.2013, Stichwort „Arbeitslohn“ Rz. 39 mit dem Beispiel der Suspension bzw. Freistellung bei Kündigung.

<sup>388</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 07.12.1984, VI R 164/79, BStBl. II 1985, S. 167. Es fällt dabei auf, dass dies auch weitgehend einem Gedanken des Arbeitsrechts entspricht, nachdem der Arbeitnehmer – anders als etwa der Werkvertrags-Auftragnehmer – grundsätzlich keinen bestimmten Leistungserfolg, sondern lediglich ein „tätiges sich Bemühen“ schuldet.

<sup>389</sup> Vgl. ausführlich hierzu z. B. die Dissertationsschrift von *Langohr*, Das Veranlassungsprinzip im Einkommensteuerrecht, 1990, ferner etwa auch die verfassungsrechtlich ausgerichtete Dissertationsschrift von *Jüptner*, Leistungsfähigkeit und Veranlassung, 1989.

<sup>390</sup> Siehe Abschnitt 3.3.6.3 zum Veranlassungsprinzip auf der Ausgabenseite.

<sup>391</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 17.09.1982, VI R 75/79, BStBl. II 1983, S. 41.

<sup>392</sup> *Dietrich*, DB 1976, S. 309.

<sup>393</sup> BFH, Urteil v. 17.09.1982, VI R 75/79, BStBl. II 1983, S. 41.

<sup>394</sup> Vgl. ferner bspw. BFH, Urteil v. 21.02.1986, VI R 21/84, BStBl. II 1986, S. 407.

<sup>395</sup> BFH, Urteil v. 17.07.1981, VI R 205/78, BStBl. II 1981, S. 774.

<sup>396</sup> *Albert/Heitmann*, DB 1985, S. 2524.

<sup>397</sup> Vgl. entsprechend kritisch auch *Brick*, Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit außerhalb des Dienstverhältnisses?, 1992, S. 67 f.



Der zugewandte Vorteil muss „Entlohnungscharakter“<sup>398</sup> in Bezug auf das Dienstverhältnis aufweisen und sich somit „bei objektiver Betrachtung für den Arbeitnehmer als Frucht seiner Arbeitsleistung erweisen. Allein der Umstand, daß eine Leistung des Arbeitgebers tatsächlich oder rechtlich im Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis steht, reicht zur Bejahung des Tatbestandsmerkmals“<sup>399</sup> der Veranlassung nicht aus.<sup>400</sup> Ob es einer ausdrücklichen Vergütungsintention des Arbeitgebers bedarf, kann als fraglich angesehen werden, sodass, soweit der BFH auf eine „Entlohnungsabsicht“<sup>401</sup> abstellt, dies zu Recht als „unsystematisches Kriterium“<sup>402</sup> zu kritisieren ist. M. E. kann ein subjektiv geprägtes Merkmal – hier ebenjenes interne Zuwendungsmotiv des Arbeitgebers – für eine trennscharfe Abgrenzung nicht als tauglich angesehen werden, weshalb folglich davon ausgegangen werden sollte, dass Arbeitslohn des Mitarbeiters prinzipiell auch ohne expliziten Beweggrund des Entgeltens gegeben sein kann. An anderer Stelle hingegen führte der VI. BFH-Senat aus, dass es „nicht erforderlich [sei], daß der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer bewußt und gewollt einen Vorteil zuwenden wollte.“<sup>403</sup> Der scheinbare Widerspruch in diesen Einordnungen lässt sich meiner Ansicht nach zerstreuen respektive entkräften, wenn man – wie es auch bereits aus der zuvor zitierten Rechtsprechung deutlich wird – rein auf eine objektivierte Sichtweise (eines gedachten Dritten) abstellt. Gewährt der Arbeitgeber bei neutraler Betrachtung einen durch das Dienstverhältnis veranlassten Vorteil, können in einem solchen Fall die im Einzelnen von den Arbeitsvertragsparteien mit der Zuwendung verbundenen Vorstellungen für die Wertung ohne Belang bleiben.<sup>404</sup>

Schmier- bzw. Bestechungsgelder, die dem Arbeitnehmer gegen den mutmaßlichen Willen des Arbeitgebers zufließen, erfüllen den objektiven Entlohnungscharakter bspw. nicht und stellen damit keinen Arbeitslohn dar; es fehlt in einer solchen Situation an der Veranlassung durch das Dienstverhältnis im

---

<sup>398</sup> BFH, Urteil v. 04.06.1993, VI R 95/92, BStBl. II 1993, S. 689.

<sup>399</sup> BFH, Urteil v. 20.09.1996, VI R 57/95, BStBl. II 1997, S. 145.

<sup>400</sup> Vgl. hierzu auch BFH, Urteil v. 23.09.1998, XI R 18/98, BStBl. II 1999, S. 99 sowie *Hartz/Meeßen/Wolf*, ABC-Führer Lohnsteuer, EL 98 v. 11.03.2013, Stichwort „Arbeitslohn“ Rz. 45/2.

<sup>401</sup> BFH, Urteil v. 22.03.1985, VI R 170/82, BStBl. II 1985, S. 531.

<sup>402</sup> *Hartz/Meeßen/Wolf*, ABC-Führer Lohnsteuer, EL 98 v. 11.03.2013, Stichwort „Arbeitslohn“ Rz. 47.

<sup>403</sup> BFH, Urteil v. 18.10.1974, VI R 249/71, BStBl. II 1975, S. 184; vgl. ferner BFH, Urteil v. 10.06.1983, VI R 176/80, BStBl. II 1983, S. 643, dort mit der Auffassung, dass die Anwendung des § 34 Abs. 3 EStG 1971 (Einkünfte für mehrjährige Tätigkeit) keine bewusste Vorteilszuwendung voraussetzt. Anders jedoch zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit BGH, Urteil v. 09.12.1987, 3 StR 104/87, HFR 1989, S. 217.

<sup>404</sup> Vgl. jedoch die Anmerkungen von *Offerhaus*, BB 1982, S. 1063 zu den subjektiven Elementen des Veranlassungsprinzips, aufgegriffen z. B. auch bei *Hilbert*, NWB 2011, S. 3256.

dargelegten Sinne.<sup>405</sup> Ebenso nicht erfüllt ist das nach dieser Auslegung verstandene Veranlassungsmoment, wenn sich der Arbeitnehmer geldwerte Vorteile durch strafbare Handlungen gegen seinen Arbeitgeber selbst verschafft, etwa im Falle des Mitarbeiterdiebstahls, der Veruntreuung oder bei zur Befriedigung von Suchtkrankheiten dienender Beschaffungskriminalität.<sup>406</sup> Die Duldung derartiger unerlaubter bzw. krimineller Handlungen oder aber auch ein entsprechender Regressverzicht durch den geschädigten Arbeitgeber kann jedoch wiederum zu Einnahmen des nichtselbständig Tätigen i. S. des § 19 EStG führen.<sup>407</sup>

Kein Ausschlusskriterium für die Annahme von Arbeitslohn ist die Sittenwidrigkeit der Arbeitsverhältnisse nach § 138 BGB, da die zivilrechtliche Beurteilung insoweit für die Besteuerung gem. § 40 AO unerheblich ist.<sup>408</sup>

### **3.3.4.2 Zufluss (§ 11 EStG) als konstitutives Merkmal der Verwirklichung der Einnahme von Arbeitslohn**

Wie bereits im vorstehenden Abschnitt kurz erwähnt, ist eine Einnahme schon in ihrem Grundtatbestand nach § 8 Abs. 1 EStG nur dann gegeben, wenn dem Steuerpflichtigen Güter in Geld oder Geldeswert „zufließen“.<sup>409</sup> Das steuerrechtlich in § 11 EStG generell kodifizierte Zuflussprinzip<sup>410</sup> entfaltet insbesondere Relevanz für das Lohnsteuerregime, entsteht die Lohnsteuer doch nach der Regelung des § 38 Abs. 2 Satz 2 EStG (erst) in jenem Zeitpunkt, in welchem dem Mitarbeiter der fragliche Arbeitslohn zufließt, sodass auch die daran angelegten speziellen Rechtsfolgen wie die Einbehaltungs-, Anmelde- und Abführungsverpflichtung des Arbeitgebers sowie auch die etwaige Haftungsbewährung an die Voraussetzung des Zufließens geknüpft sind.

*Trzaskalik*<sup>411</sup> weist darauf hin, dass sich der RFH bereits im Jahr 1928<sup>412</sup> für eine wirtschaftliche Auslegung des Zuflussbegriffs aussprach, welche im

---

<sup>405</sup> Vgl. bereits RFH, Urteil v. 21.09.1944, IV 29/44, RStBl. 1944, S. 731, dort mit einer Einstufung dieser Zahlungen als sonstige Einkünfte; diese Zuordnung halten z. B. *Lang*, in: *Stolterfoht* (Hg.), *Grundfragen des Lohnsteuerrechts*, 1986, S. 71 und *Brick*, *Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit außerhalb des Dienstverhältnisses?*, 1992, S. 87 ff., für veraltet, sodass sie derartige Gelder den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit zuordnen, sie jedoch nicht als Arbeitslohn ansehen (mit der Folge, dass insoweit keine Einbehaltungspflicht des Arbeitgebers besteht). Siehe zur diesbezüglichen Diskussion im Einzelnen zuvor unter Abschnitt 3.3.2.

<sup>406</sup> Vgl. *Hartz/Meeßen/Wolf*, *ABC-Führer Lohnsteuer*, EL 98 v. 11.03.2013, Stichwort „Arbeitslohn“ Rz. 126; die dort genannten Beispiele wurden teilweise übernommen.

<sup>407</sup> Vgl. BGH, Urteil v. 09.12.1987, 3 StR 104/87, HFR 1989, S. 217.

<sup>408</sup> Vgl. BGH, Beschluss v. 06.10.1989, 3 StR 80/89, HFR 1990, S. 582, dort zur damaligen Rechtslage mit dem Beispiel weisungsgebunden tätiger Prostituierten.

<sup>409</sup> Die Frage nach der Einkünftequalifikation ist jener nach dem Zufluss in der Systematik des Gesetzes allerdings vorgelagert; vgl. *Becker/Brunner/Kräh*, *DStR* 2016, S. 1648.

<sup>410</sup> Vgl. weiterführend hierzu *Dusowski*, *DStZ* 2004, S. 716 ff.

<sup>411</sup> Vgl. *Trzaskalik*, *StuW* 1985, S. 223.

<sup>412</sup> Vgl. RFH, Urteil v. 13.11.1928, VI A 155/28, RFHE 24, S. 274 ff.

Folgenden durch den BFH dahingehend gefasst wurde, dass Einnahmen zugeflossen sind, „sobald der Empfänger wirtschaftlich über sie verfügen kann oder verfügt hat. Dies ist in der Regel der Zeitpunkt des Eintritts des Leistungserfolges.“<sup>413</sup> Für den im heutigen Zahlungsverkehr bei Barlohnzahlungen häufigsten Fall der Giro-Überweisung ist demnach Zufluss gegeben, „wenn das Gehalt dem Konto des Arbeitnehmers bei der Bank gutgeschrieben ist“<sup>414</sup>. „Bei Sachbezügen [hingegen], die die allgemeine Lebensführung des Arbeitnehmers betreffen, geht die Rechtsprechung davon aus, daß sie dem Arbeitnehmer in dem Augenblick zugeflossen sind, in dem er sie tatsächlich in Anspruch nimmt.“<sup>415</sup> Die reine Begründung eines Leistungsanspruches des Arbeitnehmers gegen den Arbeitgeber ist mithin noch nicht ausreichend.<sup>416</sup>

Dass der Zufluss bei Eintritt der wirtschaftlichen Verfügungsmöglichkeit angenommen wird, zeigt sich auch im Rahmen mehrerer in der Steuerpraxis häufig diskutierter Einzelfragen. So gilt etwa unter bestimmten Voraussetzungen für beherrschende Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft<sup>417</sup> eine Zuflussfiktion hin zum Zeitpunkt der vereinbarten Fälligkeit ihnen zugesagter Zahlungen, da dieser Personenkreis es aufgrund seiner gesellschaftsinternen Position ab diesem Moment regelmäßig in der Hand hat, sich die geschuldeten Beträge auszahlen zu lassen;<sup>418</sup> es greift dies zumindest dann, wenn der fragliche auf die jeweilige Leistung gerichtete Anspruch eindeutig, unbestritten und als fällig festgelegt ist und er sich dabei gegen eine entsprechend zahlungsfähige Gesellschaft richtet.<sup>419</sup> Es bedarf dann – sofern man die Axiome der dargestellten Zuflussfiktion generell akzeptiert –<sup>420</sup> keines tatsächlichen Zuflusses mehr, da alle zu ebendiesen Herbeiführung notwendigen Voraussetzungen erfüllt sind, sodass der fragliche Betrag m. a. W. zum (jederzeitigen) Abruf durch den Gesellschafter bereit-

---

<sup>413</sup> BFH, Urteil v. 30.10.1980, IV R 97/78, BStBl. II 1981, S. 306.

<sup>414</sup> BFH, Urteil v. 09.05.1984, VI R 63/80, BStBl. II 1984, S. 561.

<sup>415</sup> BFH, Urteil v. 09.03.1990, VI R 48/87, BStBl. II 1990, S. 715, dort für den Fall einer sog. Incentive-Reise.

<sup>416</sup> Vgl. *Hartz/Meeßen/Wolf*, ABC-Führer Lohnsteuer, EL 99 v. 15.07.2013, Stichwort „Zufluss von Arbeitslohn“ Rz. 13.

<sup>417</sup> Vgl. jüngst z. B. BFH, Urteil v. 15.06.2016, VI R 6/13, BFH/NV 2016, S. 1509 ff. Die Vielzahl der Fälle auch in der Rechtsprechung bilden dabei Sachverhalte zu GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführern, was auch die Lohnsteuerrelevanz dieser Frage offenbart, sind diese Personen doch in aller Regel Arbeitnehmer im steuerrechtlichen Sinne; vgl. dazu ausführlich und differenziert *Hartz/Meeßen/Wolf*, ABC-Führer Lohnsteuer, EL 102 v. 11.04.2014, Stichwort „Gesellschafter-Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften“ Rz. 3 ff.

<sup>418</sup> Vgl. in ebendiese Richtung bereits RFH, Urteil v. 11.11.1936, VI A 780/36, RStBl. 1937, S. 490 f., ferner bspw. BFH, Urteil v. 11.02.1965, IV 213/64 U, BStBl. III 1965, S. 408 sowie BFH, Urteil v. 14.02.1984, VIII R 221/80, BStBl. II 1984, S. 482.

<sup>419</sup> Vgl. – m. w. N. – *Hilbert*, NWB 2013, S. 2761.

<sup>420</sup> Vgl. diesbezüglich kritisch etwa *Briese*, DB 2014, S. 1336, der dort detailliert vor allem die erheblichen Abgrenzungsschwierigkeiten gegenüber einer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung der fraglichen Vorgänge herausarbeitet.

steht.<sup>421</sup> Andererseits ist es durch Vereinbarung eines wirksamen Gehaltsverzichts möglich, den Zufluss zu verhindern. *Offerhaus* führt hierzu aus: „An einem Lohnzufluss fehlt es, wenn Arbeitnehmer und Arbeitgeber einvernehmlich eine Gehaltsminderung vereinbaren, diese tatsächlich durchgeführt wird und der Arbeitnehmer keine Bedingungen an die Verwendung der freigewordenen Mittel knüpft.“<sup>422</sup> Die aufgezählten Kriterien verdeutlichen, dass es einer Abgrenzung gegenüber der zum Zufluss führenden Lohnverwendungsabrede<sup>423</sup> respektive einer lediglich vorgenommenen „Abkürzung des Zahlungsweges“<sup>424</sup> bedarf.

In bedingtem Maße lässt sich der Zufluss aber auch ohne einen vollständigen Gehaltsverzicht des Mitarbeiters gemeinsam von beiden Arbeitsvertragsparteien gestalten,<sup>425</sup> bspw. indem ein vereinbarter Fälligkeitszeitpunkt hinausgeschoben<sup>426</sup> oder indem eine anzuerkennende Umwandlung zu Gunsten betrieblicher Altersversorgung vorgenommen wird.<sup>427</sup>

### **3.3.4.3 Abgrenzung zwischen Arbeitslohn und Leistung im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse**

Eine Veranlassung durch das individuelle Dienstverhältnis und damit auch der Charakter dieser Zuwendungen als steuerpflichtiger Arbeitslohn wird solchen Leistungen abgesprochen, die im sog. ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse erbracht werden.<sup>428</sup> Es handelt sich dabei um eine insbesondere von der Rechtsprechung geschaffene Kategorie respektive Rechtsfigur.<sup>429</sup> „Derartige Zuwendungen werden [gem. der Definition des BFH; Anm. d. V.] vom Arbeit-

---

<sup>421</sup> Vgl. für eine Übersicht der diesbezüglich zu erfüllenden Bedingungen sowie der zu diesem Bereich ergangenen Rechtsprechung auch *Bleschick*, NWB 2013, S. 3372 ff.; ebenso zur Rechtsprechung und ferner auch zur Verwaltungssicht nach BMF, Schreiben v. 12.05.2014, IV C 2 – S 2743/12/10001, BStBl. I 2014, S. 860 vgl. *Briese*, DB 2014, S. 1334 ff. sowie ferner *Hilbert*, NWB 2014, S. 1848 f.

<sup>422</sup> *Offerhaus*, StuW 2006, S. 318; vgl. hierzu bspw. BFH, Urteil v. 23.09.1998, XI R 18/98, BStBl. II 1999, S. 99.

<sup>423</sup> Vgl. weiterführend *Giloy*, BB 1984, S. 715 f.

<sup>424</sup> BFH, Beschluss v. 20.08.1997, VI B 83/97, BStBl. II 1997, S. 668.

<sup>425</sup> Vgl. weiterführend *Offerhaus*, StuW 2006, S. 321 f. m. w. N.

<sup>426</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 11.11.2009, IX R 1/09, BStBl. II 2010, S. 747 zur Gestaltung des Zuflusses einer Abfindung; vgl. hierzu auch *Lucas*, NWB 2010, S. 883 f. Wird die Auskehrung der fraglichen Leistung allerdings auf Wunsch des Arbeitnehmers nach Eintritt der Fälligkeit zeitlich verzögert, so ist darin i. d. R. eine zum Zufluss führende Novation zu sehen, vgl. *Hartz/Meeßen/Wolf*, ABC-Führer Lohnsteuer, EL 99 v. 15.07.2013, Stichwort „Zufluss von Arbeitslohn“ Rz. 22/1.

<sup>427</sup> Vgl. zu den Voraussetzungen einer diesbezüglich wirksamen Umwandlung im Einzelnen *Wolf*, DB 1999, S. 16 ff.

<sup>428</sup> Vgl. z. B. BFH, Urteil v. 25.07.1986, VI R 203/83, BStBl. II 1986, S. 869.

<sup>429</sup> Vgl. *Albert/Heitmann*, DB 1985, S. 2525 f.; grundlegend BFH, Urteil v. 26.04.1963, VI 291/62 U, BStBl. III 1963, S. 329, zu Kinderbetreuungskosten, dort allerdings noch unter Verwendung des später zu Recht verworfenen Begriffs der „Annehmlichkeiten“.

geber nicht mit dem Ziel der Entlohnung gewährt und vom Arbeitnehmer nicht als Frucht seiner Dienstleistung aufgefaßt.<sup>430</sup>

Dies betrifft in einer abstrakten Aufteilung drei übergeordnete Gruppen von unter den Begriff zu subsumierenden Fallgestaltungen: Zunächst sind der Gesamtheit der Belegschaft zugewandte Vorteile zu nennen – bspw. im Rahmen üblicher bzw. herkömmlicher Betriebsveranstaltungen –, sodann dem Arbeitnehmer zwar zufließende Vorteile, die jedoch keine Marktgängigkeit besitzen und als aufgedrängt zu betrachten sind, sowie letztlich solche nicht aufgedrängten Zuwendungen, bei welchen jedoch das Arbeitgeberinteresse das Bereicherungsinteresse des Arbeitnehmers deutlich übersteigt.<sup>431</sup>

Dem Sektor der Betriebsveranstaltungen kommt hierbei eine gewisse Sonderrolle zu, bestanden diesbezüglich doch z. B. bereits seit langem recht dezidierte Verwaltungsregelungen.<sup>432</sup> Mit der – insbesondere in Reaktion auf maßgebliche und die vormalige Position modifizierende BFH-Rechtsprechung –<sup>433</sup> neu geschaffenen Vorschrift in § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG wurde sodann mit Wirkung zum 01.01.2015 ein eigenständiger Erfassungstatbestand für diesen Bereich ins Gesetz aufgenommen.<sup>434</sup> Dieser gibt zunächst eine Legaldefinition des Begriffs der Betriebsveranstaltung; es sind dies demnach „Veranstaltungen auf betrieblicher Ebene mit gesellschaftlichem Charakter“<sup>435</sup>. Zudem wandelte sich mit der neuen Vorschrift die vormalige, auf Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen basierende Freigrenze<sup>436</sup> in einen wertgleichen, 110 Euro um-

---

<sup>430</sup> BFH, Urteil v. 21.02.1986, VI R 21/84, BStBl. II 1986, S. 407.

<sup>431</sup> Fallgestaltungen insgesamt übernommen aus der Aufzählung von Stichpunkten in *Hartz/Meeßen/Wolf*, ABC-Führer Lohnsteuer, EL 98 v. 11.03.2013, Stichwort „Arbeitslohn“ Rz. 55.

<sup>432</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 22.03.1985, VI R 170/82, BStBl. II 1985, S. 529 ff. Es bestand zur Bestimmung der Üblichkeit der insoweit gewährten Sachbezüge nach dem inzwischen nicht mehr anwendbaren R 19.5 Abs. 4 Satz 2 LStR 2015 eine Bruttofreigrenze von 110 Euro pro anzuerkennender Veranstaltung und Mitarbeiter. Diese Grenze wurde auch von der Rechtsprechung getragen (vgl. BFH, Urteil v. 16.11.2005, VI R 151/00, BStBl. II 2006, S. 442 ff.; Bestätigung der Höhe zumindest bis einschließlich Jahr 2007 durch BFH, Urteil v. 12.12.2012, VI R 79/10, BFHE 240, S. 44, dazu *Hilbert*, KSR direkt 4/2013, S. 4).

<sup>433</sup> Vgl. insbesondere die (im BStBl. jeweils mit entsprechender Anmerkung) amtlich veröffentlichten BFH-Urteile v. 16.05.2013, VI R 94/10, BStBl. II 2015, S. 186 ff. und VI R 7/11, BStBl. II 2015, S. 189 ff. Vgl. für Besprechungen dieser Entscheidungen z. B. *Geserich*, NWB 2013, S. 3298 ff., *Hilbert*, KSR direkt 11/2013, S. 6 und *Albert*, FR 2013, S. 1071 ff.

<sup>434</sup> Die Regelung wurde durch das Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 22.12.2014 ins EStG eingefügt; vgl. BGBl. I 2014, S. 2425. Vgl. zum Inkrafttreten am 01.01.2015 Art. 16 Abs. 2 des vorgenannten Gesetzes unter BGBl. I 2014, S. 2430. Gesetzesbegründung u. a. in BT-Drs. 18/3017, S. 47 f.

<sup>435</sup> § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 1 EStG.

<sup>436</sup> Siehe Fn. 432.

fassenden Freibetrag;<sup>437</sup> ferner enthält die Norm u. a. gesonderte Vorgaben zur Bewertung<sup>438</sup> diesbezüglicher Vorteile.<sup>439</sup> Mit Datum vom 14.10.2015 hat die Verwaltung ein Anwendungsschreiben zur (Neu-)Regelung veröffentlicht.<sup>440</sup>

Die Motivabwägung bei jener weiter oben genannten Gruppe von Vorteilen, deren Gewährung weit überwiegend im Interesse des Arbeitgebers liegt und die damit den eigentlichen Kern der sog. Leistungen im eigenbetrieblichen Interesse darstellt, schlägt allgemein dahingehend aus, dass sich die fraglichen Zuwendungen „bei objektiver Würdigung aller Umstände [...] lediglich als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzungen erweisen“<sup>441</sup> und daher das Arbeitnehmerinteresse am Vorteilserhalt im Zuge dessen in den Hintergrund tritt. Es ist diese Abgrenzung insbesondere auch im Zusammenhang mit der im konzeptionellen Rahmen der Arbeit vorgenommenen Analyse der Parteimaximen von Belang.<sup>442</sup> Leicht einsichtig wird nämlich z. B. konstatiert werden können, dass letztlich jedweder Vorteilserhalt in aller Regel (auch) im Interesse des Mitarbeiters liegen wird. Gerade hierzu führte der BFH etwa in früheren Entscheidungen jedoch aus, dass grundsätzlich eine Wechselwirkung zwischen der Intensität des eigenbetrieblichen Interesses und der Bereicherung des Arbeitnehmers besteht, sodass, je höher die Bereicherung zu werten ist, desto geringer das eigenbetriebliche Interesse aus Arbeitgebersicht angesetzt werden kann.<sup>443</sup> Die Hinzufügung der verdeutlichend wirkenden Worte „ganz überwiegend“ zum Begriff des „eigenbetrieblichen Interesses“ bringt den eindeutigen Vorrang anderer Zwecke als den der Entlohnung dabei sprachlich zum Ausdruck.<sup>444</sup>

---

<sup>437</sup> Vgl. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 2 EStG.

<sup>438</sup> Vgl. insbesondere § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Sätze 2 und 5 EStG.

<sup>439</sup> Die neue Gesetzesvorschrift fand auch bereiten Anklang in der Fachliteratur; vgl. etwa nur die gesonderten Aufgriffe bei *Strohner*, NWB 2015, S. 246 ff., *Körper*, SteuK 2015, S. 159 ff. und *Eismann*, DStR 2015, S. 1429 ff. Die besondere Bedeutung des Bereichs in der Arbeitgeberpraxis belegen u. a. auch die Auswertungsergebnisse des empirischen Teils dieser Arbeit; siehe hierzu im Einzelnen Abschnitt 5.6.7.2.

<sup>440</sup> BMF, Schreiben v. 14.10.2015, IV C 5 – S 2332/15/10001, BStBl. I 2015, S. 832 ff. Vgl. für Besprechungen der Verwaltungsanweisung z. B. *Plenker*, DB 2015, S. 2530 ff., *Hilbert*, KSR direkt 11/2015, S. 11 und *Weber*, NWB 2015, S. 3532 ff.

<sup>441</sup> BFH, Urteil v. 26.06.2003, VI R 112/98, BStBl. II 2003, S. 887, dort konkret für den Fall des Erwerbs eines Führerscheins im Rahmen der Polizeiausbildung. Entscheidung angeführt statt vieler; ebenso z. B. in jüngerer Zeit BFH, Urteil v. 10.03.2016, VI R 58/14, BStBl. II 2016, S. 623, dazu *Hilbert*, BB 2016, S. 1511 und *Hilbert*, KSR direkt 7/2016, S. 5.

<sup>442</sup> Siehe Abschnitt 2.4.

<sup>443</sup> Vgl. z. B. BFH, Urteil v. 31.10.1986, VI R 73/83, BStBl. II 1987, S. 143, ebenso bspw. auch BFH, Urteil v. 11.03.2010, VI R 7/08, BStBl. II 2010, S. 763, jeweils zu Arbeitnehmerkuren. Kritisch zum künftigen Bestand dieser – wie sie dort auf S. 733 plakativ bezeichnet wird – „Schaukelwirkung“ indes *Strohner*, DStR 2014, S. 733 f.

<sup>444</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 25.05.2000, VI R 195/98, BStBl. II 2000, S. 691. In entsprechender elliptischer Verkürzung des Begriffs entfallen jedoch gerade diese verdeutlichenden Worte häufiger, wenn derartige Leistungen in einer Diskussion aufgegriffen bzw. behandelt werden.

Dies lässt sich auch inhaltlich noch weiter ausfüllen, gilt es doch hervorzuheben, dass ein beliebiges auch wirtschaftliches Arbeitgeberinteresse an der Leistungsgewährung für die Annahme der Rechtsfigur nicht ausreicht – ein solches Interesse liegt nämlich prinzipiell jeder Lohnzahlung und der mit ihr erhofften Motivationswirkung, ja letztlich nach ökonomischem Kalkül wohl sogar jeder (arbeitnehmerbezogenen) Betriebsausgabe zugrunde.<sup>445</sup> Vielmehr muss die Leistungsabsicht in den konkreten Fällen gerade auf einen anzuerkennenden betriebsfunktionalen Zweck abzielen.

Bereits die vorstehenden Ausführungen zeigen, dass die Abgrenzung im Ergebnis mehr oder minder zwangsläufig stark kasuistisch geprägt ist, weshalb der BFH wiederholt mögliche Kriterien zur Einordnung benannt hat. Es sind dies die Begleitumstände der Vorteilsgewährung wie Anlass, Art und Höhe des Vorteils, Auswahl der Begünstigten, freie oder lediglich gebundene Verfügbarkeit, Freiwilligkeit oder Zwang zur Annahme sowie die besondere Geeignetheit des Vorteils bezogen auf den jeweils verfolgten betrieblichen Zweck.<sup>446</sup> Der Abgrenzungskatalog ist allerdings nicht als abschließend anzusehen. U. a. mit Heranziehung der vorgenannten Kriterien hat die Rechtsprechung zahlreiche Fallgestaltungen zur Thematik des eigenbetrieblichen Interesses entschieden.<sup>447</sup> Besonders bemerkenswert erscheint hierbei, dass der BFH in jüngerer Zeit zu dieser seit langem bestehenden Rechtsfigur eine bis hin zu einer Neuausrichtung reichende konkretere und objektivierte Interpretation einzelner der Aspekte anzustreben scheint.<sup>448</sup> Dementsprechend wurde vom Lohnsteuersenat mit Urteil vom 14.11.2013<sup>449</sup> entgegen seiner früheren Rechtsprechung<sup>450</sup> entschieden, dass es bei Übernahme von dem Arbeitnehmer auferlegten Buß- und Verwarngeldern durch den Arbeitgeber ausscheidet, hierin eine Leistung im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse zu sehen. Gegen die Rechtsordnung verstoßende Handlungen können demnach nicht Teil einer insoweit anzuerkennen-

---

<sup>445</sup> Vgl. z. B. *Heger*, DB 2014, S. 1277 m. w. N., dort werden die fraglichen Leistungen in einer der Abschnittsüberschriften auf S. 1278 daher auch pointiert und durchaus treffend als gerade bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit typischer „[g]ünstiger Reflex der Arbeitsausübung“ charakterisiert. Siehe ferner allgemein zum Arbeitgeberinteresse bei Lohnzahlungen auch Abschnitt 2.4.4.

<sup>446</sup> Aufzählung übernommen aus BFH-Rechtsprechung, bspw. nach BFH, Urteil v. 30.05.2001, VI R 177/99, BStBl. II 2001, S. 672, dort zu medizinischen Massagen.

<sup>447</sup> Vgl. ausführlich die stichpunktartige Übersicht in *Hartz/Meeßen/Wolf*, ABC-Führer Lohnsteuer, EL 98 v. 11.03.2013, Stichwort „Arbeitslohn“ Rz. 60 bis 113. Eine umfassende Übersicht zur Rechtsprechung gibt auch *Krüger*, DStR 2013, S. 2029 ff.

<sup>448</sup> So angedeutet bei *Schneider*, NWB 2014, S. 445; vgl. zur Entwicklung ferner *Strohner*, DStR 2014, S. 731 ff.

<sup>449</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 14.11.2013, VI R 36/12, BStBl. II 2014, S. 278, dazu u. a. *Schneider*, NWB 2014, S. 441 ff., *Hilbert*, KSR direkt 3/2014, S. 6 f. sowie *Hilbert*, BB 2014, S. 352.

<sup>450</sup> Vgl. BFH, Urteil vom 07.07.2004, VI R 29/00, BStBl. II 2005, S. 367, ausführlich aufgegriffen bei *Fellmeth*, FR 2012, S. 1064 ff.

den betrieblichen Zielsetzung sein. Auch wenn es etwa vor dem Hintergrund des § 40 AO durchaus diskussionswürdig erscheint, ob sich diese Wertung friktionsfrei in das Gefüge des Steuerrechts ordnet, lässt sich darin m. E. zunächst eine – wenn auch im Einzelfall vereinfachend wirkende –<sup>451</sup> einengende Neujustierung der Figur des eigenbetrieblichen Interesses erkennen. C. p. vergrößert sich damit die Breite der dem Lohnsteuereinbehalt zu unterwerfenden Zuwendungen.

### **3.3.5 Lohnzahlung durch Dritte (§ 38 Abs. 1 Satz 3 EStG)**

#### **3.3.5.1 Unechte Drittlohnzahlung**

Der Lohnsteuer unterliegt – unter bestimmten Voraussetzungen – nach der Erhebungsvorschrift des § 38 Abs. 1 Satz 3 EStG auch der von einem Dritten gezahlte Arbeitslohn. Hierbei ist jedoch zunächst eine Begriffsbestimmung der Drittlohnzahlung vorzunehmen. Des Rückgriffs auf die vorgenannte Norm bedarf es nämlich nicht, wenn es sich um eine sog. unechte Lohnzahlung eines Dritten handelt, die jeweils dann anzunehmen ist, „wenn der Dritte lediglich als Leistungsmittler fungiert“<sup>452</sup>, dieser also nur als „Zahlstelle“<sup>453</sup> oder als eine Art Kasse<sup>454</sup> im Auftrag des Arbeitgebers tätig wird, während Letzterer der dahinterstehende eigentlich Leistende und damit auch der zur Einbehaltung, Anmeldung und Abführung der Lohnsteuer Verpflichtete bleibt. Soweit es sich bei den jeweiligen Zuwendungen – aufgrund der Erfüllung der vorbezeichneten Tatbestandsmerkmale –<sup>455</sup> um Arbeitslohn handelt, ist eine solche unechte Drittlohnzahlung nicht anders zu behandeln als eine direkte Lohnzuwendung des Arbeitgebers, sodass sich in diesem Fall keine Besonderheiten ergeben.<sup>456</sup>

#### **3.3.5.2 Echte Drittlohnzahlung**

Anders stellt sich die Situation indes bei Zuwendungen dar, die als sog. echte Drittlohnzahlungen bezeichnet werden. Es betrifft dies neben Geldzahlungen – etwa von Kunden gewährte Trinkgelder –<sup>457</sup> auch Leistungen im Fall übergeleiteter bzw. übernommener Ansprüche sowie alle Formen möglicher Sachbezüge bspw. in Gestalt von Rabattgewährungen.<sup>458</sup> Aufgrund der bereits zuvor erwähn-

<sup>451</sup> Vgl. *Hilbert*, BB 2014, S. 352.

<sup>452</sup> BFH, Urteil v. 04.04.2006, VI R 11/03, BStBl. II 2006, S. 669.

<sup>453</sup> *Krüger*, in: § 38. Rz. 5.

<sup>454</sup> Vgl. – m. w. N. – *Geserich*, NWB 2012, 4032, S. 4032.

<sup>455</sup> Siehe vorstehenden Abschnitt 3.3.4.

<sup>456</sup> Vgl. *Krüger*, in: Schmidt, EStG, § 38 Rz. 5; ferner *Hartz/Meeßen/Wolf*, ABC-Führer Lohnsteuer, EL 99 v. 15.07.2013, Stichwort „Lohnzahlung durch Dritte“ Rz. 2 f., dort mit mehreren Beispielen.

<sup>457</sup> Für diese gilt in Arbeitnehmerfällen jedoch eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 51 EStG; siehe hierzu im Einzelnen Abschnitt 3.3.7.5.

<sup>458</sup> Vgl. *Pflüger*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, § 38 EStG Anm. 40; zahlreiche Beispiele finden sich ferner bei *Hartz/Meeßen/Wolf*, ABC-Führer Lohnsteuer, EL 99 v. 15.07.2013, Stichwort „Lohnzahlung durch Dritte“ Rz. 7.



ten Regelung nach § 38 Abs. 1 Satz 3 EStG unterliegt dabei im Rahmen des Dienstverhältnisses auch der von einem Dritten gewährte Arbeitslohn der Lohnsteuer, wenn der Arbeitgeber weiß oder erkennen kann, dass derartige Vergütungen erbracht werden, wobei im Falle verbundener Unternehmen nach § 15 AktG eine m. E. widerlegbare<sup>459</sup> Vermutung bezüglich des Vorliegens der geforderten Kenntnis besteht. Erweitert bzw. flankiert wird diese Vorschrift noch durch § 38 Abs. 4 Satz 3 EStG insoweit, als dass der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber die erhaltenen Drittbezüge anzeigen muss und eine Meldepflicht des Arbeitgebers gegenüber dem jeweiligen Betriebsstättenfinanzamt besteht, sofern der Arbeitnehmer keine oder eine erkennbar unrichtige Angabe macht.

Die in dieser Form seit dem Jahr 2004 bestehende Regelung<sup>460</sup> hat in der Literatur aus unterschiedlichen Gründen teils sehr grundsätzliche Kritik erfahren,<sup>461</sup> deren Tenor meiner Ansicht nach zuzustimmen ist; die Vorschrift bedarf u. a. ob ihrer als mangelhaft zu bezeichnenden praktischen Anwendbarkeit einer Überarbeitung durch den Gesetzgeber.<sup>462</sup> Die Einbehaltungspflicht für Drittlohnzahlungen sollte auf solche als Arbeitslohn zu qualifizierende Leistungen beschränkt werden, von deren Gewährung der Arbeitgeber objektiv betrachtet positive Kenntnis hat bzw. in deren Erbringung er aktiv eingebunden ist; hiervon abweichende Regelungen erscheinen als praktisch kaum umsetzbar.

Der BFH hat zwischenzeitlich bereits mehrfach zum fraglichen Bereich auch nach Neufassung der Norm geurteilt. In einer ersten Entscheidung aus dem Jahr 2010<sup>463</sup> wurde indes (lediglich) die Würdigung der Tatsacheninstanz als rechtsfehlerfrei eingestuft und dabei einem Gebührenverzicht zugunsten von Mitarbeitern eines Vertriebspartners des Arbeitgebers kein Arbeitslohncharakter zugesprochen;<sup>464</sup> weitere Erkenntnisse konkret zur Anwendung der Einbehaltungsverpflichtung ergaben sich daher aus diesem Urteil nicht. In einer Anmer-

---

<sup>459</sup> Vgl. die meiner Ansicht nach zutreffende Auffassung von *Gersch*, FR 2004, S. 940 m. w. N., ebenso z. B. *Geserich*, NWB 2012, S. 4144. A. A. *Plenker*, DB 2004, S. 894, jedoch mit Einfluss fehlender Kenntnis auf die behördlichen Ermessensentscheidungen im Rahmen des Haftungsverfahrens; siehe hierzu Abschnitt 3.4.6.4.2.

<sup>460</sup> Die aktuelle Fassung der Vorschrift zur Drittlohnzuwendungen wurde durch das StÄndG 2003 eingeführt, vgl. BGBl. I 2003, S. 2646.

<sup>461</sup> Vgl. zusammenfassend statt vieler *Krüger*, in: Schmidt, EStG, § 38 Rz. 7 („Regelung [...] ist in der Praxis kaum durchführbar“, „kaum justitiabel“) m. w. N. Kritisch auch bereits für die bis einschließlich 2003 geltende (mildere) Rechtslage *Crezelius*, in: Stolterfoht (Hg.), Grundfragen des Lohnsteuerrechts, 1986, S. 114 f. Weniger ablehnend, jedoch z. B. mit Blick auf Gleichbehandlungsgedanken *Pflüger*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, § 38 EStG Anm. 40.

<sup>462</sup> Für einen im Rahmen der Einführung der Pauschalierungsnorm nach § 37b EStG (siehe Abschnitt 3.4.2.7) aufgegriffenen Reformvorschlag vgl. *Albert*, DB 2005, S. 2100.

<sup>463</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 20.05.2010, VI R 41/09, BStBl. II 2010, S. 1022 f.

<sup>464</sup> Vgl. für eine Besprechung des BFH-Urteils sowie der Entscheidung der Vorinstanz FG München, Urteil v. 26.06.2009 (rkr.), 8 K 307/07, EFG 2009, S. 1749 ff. *Hilbert*, NWB 2010, S. 3031 ff.

kung zu ebendieser Entscheidung fand sich jedoch bereits der grundlegende Hinweis, „dass der BFH wohl davon ausgeht, dass durch die Neuregelung zwar die Abzugsverpflichtung des Arbeitgebers, nicht aber der Arbeitslohnbegriff ausgedehnt worden ist.“<sup>465</sup>

Auch ein weiteres Urteil aus Ende 2012<sup>466</sup> – dort zur Möglichkeit verbilligten Apothekenartikel-Bezugs von einem Lieferanten des Arbeitgebers für Krankenhaus-Arbeitnehmer im Rahmen eines sog. „Mitarbeiter-Vorteilsprogramms“ – erbrachte im Wesentlichen ebenso eine Bestätigung der tatrichterlichen Würdigung durch das Finanzgericht. Allerdings befasste sich der BFH in diesem Zusammenhang eingehend mit dem Lohncharakter der fraglichen Rabatte. Er hob hervor, dass Arbeitslohn nicht allein deshalb gegeben ist, weil der Arbeitgeber an der Verschaffung der Rabatte mitwirkt, im vorliegenden Fall etwa, da er z. B. die Bekanntmachung des fraglichen Bezugs-Programms in seinem Betrieb und auch die Lieferung der bestellten Artikel an den jeweiligen Arbeitsplatz duldete; die Rechtsprechung stellte sich insoweit teilweise gegen die langjährige Position der Finanzverwaltung.<sup>467</sup> Entscheidend ist nach dem BFH-Urteil auch nicht, dass die im Streit stehenden Vorteile nur den Mitarbeitern eines Unternehmens eingeräumt wurden. Vielmehr sei maßgeblich auf den (Rechts-)Grund der Rabattgewährung abzustellen; dabei wurde für den fraglichen Fall davon ausgegangen, dass das Programm vor allem dem eigenwirtschaftlichen Interesse des Lieferanten diene, um sich für ihn attraktive Kundenschichten und damit entsprechende Absatzmöglichkeiten zu erschließen.

Eine nachfolgende Entscheidung aus dem Frühjahr 2014<sup>468</sup> – dort konkret zu Verbilligungen beim Abschluss von Versicherungsverträgen – bekräftigte die vorstehend aufgezeigte Linie und verneinte ebenso den Arbeitslohncharakter.

In Ablösung ihres vormaligen Erlasses zum Themengebiet<sup>469</sup> und in entsprechender Neufassung<sup>470</sup> ist auch die Finanzverwaltung partiell auf die BFH-Rechtsprechung eingegangen. Sie beließ es dabei zwar u. a. bei ihrer Mitwirkungs-Typisierung, grenzte diese jedoch durch im Einzelnen näher definierten Forderung nach einer „aktiven Mitwirkung“ stärker als bisher ein. Daher sowie mit Blick auf die diesbezüglichen Urteile dürfte der Anwendungsbereich etwaiger „Rabatt-Besteuerungen“ bei Einräumung durch Dritte zwar stark zurück-

---

<sup>465</sup> *ge*, DStRE 2010, S. 1004. Vgl. so auch zutreffend *Krüger*, in: Schmidt, EStG, § 38 Rz. 5.

<sup>466</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 18.10.2012, VI R 64/11, BStBl. II 2015, S. 184 ff., dazu z. B. *Geserich*, NWB 2012, S. 4032 f. sowie *Geserich*, NWB 2012, S. 4140 ff.

<sup>467</sup> Wie sie vor allem in BMF, Schreiben v. 27.09.1993, IV B 6 – S 2334 – 152/93, BStBl. I 1993, S. 814 f. sowie in Tz. III. 2. in BMF, Schreiben v. 27.01.2004, IV C 5 – S 2000 – 2/04, BStBl. I 2004, S. 175 f. zum Ausdruck kommt.

<sup>468</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 10.04.2014, VI R 62/11, BStBl. II 2015, S. 191 ff.

<sup>469</sup> Siehe BMF, Schreiben v. 27.09.1993 (Fn. 467).

<sup>470</sup> Vgl. BMF, Schreiben v. 20.01.2015, IV C 5 – S 2360/12/10002, BStBl. I 2015, S. 143; dazu kompakt jeweils *Hilbert*, KSR direkt 3/2015, S. 11 sowie *Hilbert*, BB 2015, S. 933.

gedrängt sein,<sup>471</sup> gleichwohl jedoch verbleiben in diesem Bereich nach dem neuen Erlass noch Rechtsunsicherheiten, sodass künftig diesbezüglich mit weiteren Urteilen zu rechnen sein wird.<sup>472</sup>

Ungeachtet der zusammenfassend erkennbar eher restriktiven Handhabung des Bereichs durch die höchstrichterliche Finanzrechtsprechung belegt die Existenz der fraglichen Drittlohn-Regelungen im § 38 EStG jedoch, dass nach dem Verständnis des Gesetzgebers sowie der Finanzverwaltung der Arbeitslohnbegriff und insbesondere auch die Einbehaltungsverpflichtung nicht an eine Leistung durch den originären Arbeitgeber gebunden sind, sodass die notwendige Veranlassung durch das Dienstverhältnis<sup>473</sup> ebenso bei Zuwendungen von dritter Seite in lohnbegründender Art und Weise gegeben sein kann.

Wenn man der Linie folgt, dass die Einkünfte nach § 19 EStG nicht nur die durch ein Dienstverhältnis veranlassten Zuflüsse umschreiben, sondern sie alle generell durch die nichtselbständige Erwerbstätigkeit veranlassten Einnahmen erfassen,<sup>474</sup> so ist ebendiese Einordnung in Richtung eines steuerpflichtigen Zuflusses zwar auch gut nachzuvollziehen, die indes vorherrschende weitgehende Gleichsetzung von Arbeitslohn und Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit<sup>475</sup> offenbart aber gerade im Bereich der (echten) Drittlohnzahlung eine besondere Schwäche: Ersichtlich bzw. augenfällig folgt eine Regelung, die (tatsächliche) Drittlohnzahlungen unter das Einbehaltungsregime ziehen will, vor allem den Prämissen und Zielvorstellungen der Finanzverwaltung. Für Arbeitgeber ist dies keineswegs unproblematisch, zumal sie im Rahmen des sehr weit und unpräzise formulierten § 38 Abs. 1 Satz 3 EStG<sup>476</sup> in einer von ihnen oftmals nicht oder höchstens bedingt überschau- und kontrollierbaren Sphäre einer nicht unerheblichen finanziellen und rechtlichen Haftungsgefahr ausgesetzt sind.

Die lohnsteuerrechtliche Situation im Fall von (unechten und echten) Drittlohnzahlungen ist in dem den hiesigen Abschnitt auf der nachfolgenden Seite abschließenden Schaubild im Überblick zusammengefasst.

---

<sup>471</sup> Vgl. so auch das Fazit von *Strohner*, DB 2015, S. 586.

<sup>472</sup> Vgl. *Wengerofsky*, DStR 2015, S. 811, ferner *Geserich*, NWB 2015, S. 1617, dort insbesondere auch allgemein kritisch zum „neue[n] Rabatterlass“ ab S. 1610 ff.

<sup>473</sup> Siehe dazu vor allem Abschnitt 3.3.4.1.

<sup>474</sup> Siehe zu der diesbezüglichen Diskussion insbesondere Abschnitt 3.3.2.

<sup>475</sup> Siehe Abschnitt 3.3.4.1.

<sup>476</sup> Problematisch an der Abfassung der Norm scheint vor allem das Abstellen auf ein mögliches „Erkennen können“. *Drüen*, FR 2004, S. 1145 stellt dies zutreffend und kritisch als „rechtsunsicheres Abzugskriterium“ [Teil dortiger Abschnittsüberschrift] heraus, da dem Arbeitgeber hierbei Pflichten innerhalb einer unscharf definierten und für ihn nur beschränkt überschau- respektive überhaupt ermittelbaren Sphäre aufgebürdet werden. Diskutiert wird dieses Problem auch bereits für die vormalige Rechtslage bei *Kloubert*, DStR 2000, S. 232 f.



**Abbildung 16: Drittlohnzahlung (Bestimmung, Abgrenzung und Lohnsteuereinbehalt).**

**Quelle: Eigene Darstellung.**

### 3.3.6 Nettoprinzip zur Bestimmung der steuerpflichtigen Einkünfte

#### 3.3.6.1 Nettoprinzip als Folge aus Gleichbehandlungsgebot und Leistungsfähigkeitsprinzip nach Art. 3 GG

Das Leistungsfähigkeitsprinzip, „das den Gleichheitssatz [nach Art. 3 Abs. 1 GG] für das Steuerrecht konkretisiert“<sup>477</sup>, ist heutzutage als „ganz überwiegend anerkannt“<sup>478</sup> anzusehen. Zu seiner Umsetzung bedarf es jedoch eines konkreten Maßstabes, der sich im Steuerrecht in Form des sog. Nettoprinzips finden lässt.<sup>479</sup> Dieses wiederum teilt sich grundsätzlich in zwei Dimensionen, eine individuell-persönliche Betrachtungsebene (subjektives Nettoprinzip) sowie eine neutral-allgemeine Sichtweise (objektives Nettoprinzip).<sup>480</sup> Beide Dimensionen entfalten – wie im Folgenden dargelegt wird – unterschiedliche Relevanz insbesondere für die Betrachtung des Lohnsteuerrechts auf Ebene der Arbeitgeber. Gemeinsam ist den zwei Ausprägungen jedoch der Gedanke, dass der Besteuerung lediglich das „disponible Einkommen“<sup>481</sup> des Steuerbürgers unterliegen soll bzw. darf, sodass vor der steuerlichen Bemessung solche Aufwendungen und Ausgaben abgezogen respektive berücksichtigt werden müssen, die – aus unterschiedlichen Gründen und entlang verfassungsrechtlicher Wertung – nicht der freien privaten Verfügung und individuellen Entscheidung des Steuerpflichtigen unterliegen. Aufgrund dieses Gleichlaufs ist die Forderung zutreffend, dass es „keinen Wertungsunterschied zwischen diesen Aufwendungen“<sup>482</sup> und damit auch zwischen den beiden Formen des Nettoprinzips geben sollte.<sup>483</sup>

Welcher exakte Stellenwert dem Nettoprinzip zukommt, hängt zum einen von seiner definitorischen Erfassung ab, ist zum anderen jedoch in der – insbesondere verfassungsrechtlichen – Rechtsprechung auch nicht abschließend festgelegt.<sup>484</sup> Als sakrosankt ist es nicht anzusehen, sodass sich selbst in jüngeren

---

<sup>477</sup> Lang, in: Ebling (Hg.), Besteuerung von Einkommen, 2001, S. 55.

<sup>478</sup> Hennrichs, in: Tipke/Seer/Hey et al. (Hg.), Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag, 2011, S. 239 m. w. N. aus Literatur und Rechtsprechung.

<sup>479</sup> Vgl. BVerfG, Beschluss v. 02.10.1969, 1 BvL 12/68, BStBl. II 1970, S. 142 ff., dort allerdings mit Einräumung eines weitreichenden Handlungsspielraums für den Gesetzgeber.

<sup>480</sup> Vgl. Lang, StuW 2007, S. 4.

<sup>481</sup> Tipke, in: Kirchhof/Schmidt/Schön et al. (Hg.), Festschrift für Arndt Raupach zum 70. Geburtstag, 2006, S. 178.

<sup>482</sup> Tipke, StuW 1980, S. 290.

<sup>483</sup> Dieses steuersystematische Postulat wird indes vom geltenden Einkommensteuerrecht – wie bei vielen anderen Prinzipien auch – nicht hinreichend konsequent verwirklicht, wie etwa auch das in der vorstehenden Quelle (Fn. 482) von Tipke angeführte Beispiel einer „zumutbare[n] Belastung“ nach § 33 EStG verdeutlicht. Dazu auch Englisch, in: Jachmann (Hg.), Erneuerung des Steuerrechts, 2014, S. 177 f.

<sup>484</sup> Einen Überblick zur Rechtsprechung des BVerfG zum Nettoprinzip gibt Lang, StuW 2007, S. 4 f., einen solchen zu der des BFH Bergkemper, StuW 2006, S. 311 ff. Vgl. ferner – jeweils m. w. N. – z. B. Seiler, in: Hey (Hg.), Einkünfteermittlung, 2011, S. 63 ff. sowie Schaum-

Entscheidungen des BFH der Hinweis finden lässt, dass Abweichungen vom Nettoprinzip an sich möglich und in Einzelfällen konkret zulässig sind, an ihre gesetzgeberische Umsetzung allerdings hohe Anforderungen bestehen.<sup>485</sup> Zutreffend, prägnant und auch heute noch gültig stellte *Söhn* – im Übrigen insoweit auch von *Tipke* zitiert –<sup>486</sup> zu dieser Frage bereits 1979 fest:

„Das sog. Nettoprinzip ist [...] jedenfalls als Regel (Grundsatz) ein unverzichtbarer Bestandteil des Einkommensteuerrechts, – und ein verfassungsrechtlich verankertes – rechtliches – Besteuerungsprinzip, das für die Auslegung des Einkommensteuergesetzes maßgebend sein muss. Eine Durchbrechung dieses Prinzips im Einzelfall ist dem Gesetzgeber zwar nicht überhaupt verwehrt. Jede Durchbrechung muß aber als Ausnahme von der Regel durch sachlich einleuchtende Gründe gerechtfertigt sein.“<sup>487</sup>

Die entscheidende Frage ist also jeweils vornehmlich jene nach der konkreten Breite des dem Gesetzgeber von Seiten der Verfassung eingeräumten Gestaltungsspielraums. Die Bedeutung der beiden grundlegenden Ausformungen des Nettoprinzips insbesondere für das Lohnsteuerregime stellen die nachfolgenden Abschnitte im Einzelnen dar.

### 3.3.6.2 Subjektives Nettoprinzip

§ 2 Abs. 4 EStG zum Umfang der Besteuerung bestimmt: „Der Gesamtbetrag der Einkünfte, vermindert um die Sonderausgaben und die außergewöhnlichen Belastungen, ist das Einkommen.“<sup>488</sup> Zudem weist der Einkommensteuertarif nach § 32a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG einen sog. Grundfreibetrag aus. Diese technischen Regelungen lassen sich m. E. vornehmlich mit dem dem subjektiven Nettoprinzip innewohnenden Gedankengang erläutern. Eine präzise zusammenfassende Definition dieses steuerlichen Richtsatzes gab *Söffing* 1988 auf dem Kölner Fachkongress der Steuerberater:

„Das subjektive Nettoprinzip hat zum Inhalt, daß Aufwendungen, die zur Erhaltung der eigenen Existenz oder zum Unterhalt der Familie notwendig sind, für die Steuerzahlung nicht zur Verfügung stehen und deshalb der Einkommensbesteuerung

---

*burg/Schaumburg*, StuW 2013, S. 64. *Lehner*, DStR 2009, S. 185 plädiert m. E. zutreffend für „eine bereichsspezifische verfassungsrechtliche Verankerung des objektiven Nettoprinzips.“

<sup>485</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 17.06.2010, VI R 35/08, BStBl. II 2010, S. 853; Zulässigkeit einer Ausnahme vom objektiven Nettoprinzip nur, wenn diese sachgerecht und folgerichtig ist; vgl. hierzu auch *Weber/Weißig*, NWB 2010, S. 3028 ff. sowie *Hilbert*, BBK 2010, S. 962 ff. Vgl. m. w. N. aus der Rechtsprechung des BVerfG ferner *Hey*, BB 2007, S. 1304.

<sup>486</sup> Vgl. *Tipke*, in: Kirchhof/Schmidt/Schön et al. (Hg.), Festschrift für Arndt Raupach zum 70. Geburtstag, 2006, S. 178.

<sup>487</sup> *Söhn*, in: *Söhn* (Hg.), Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht, 1980, S. 18 [Hervorhebungen durch Kursivdruck sowie dortige Fußnotenverweise wurden nicht aus der Quelle übernommen].

<sup>488</sup> § 2 Abs. 4 EStG.

aufgrund des in Art. 3 Abs. 1 GG verankerten Grundsatzes der Steuergerechtigkeit entzogen werden müssen.<sup>489</sup>

Wie aus der obigen Begriffsbestimmung bereits hervorgeht, sollen nach dem subjektiven Nettoprinzip „unvermeidbare Privatausgaben“<sup>490</sup> steuerlich berücksichtigungsfähig sein.<sup>491</sup> Dies gilt zumindest für solche Aufwendungen, die der Existenzsicherung des Steuerpflichtigen sowie der in Privatgemeinschaft von ihm abhängigen Personen dienen; insoweit unterliegen die dafür notwendigen Mittel ausnahmsweise auch keiner Sozialbindung nach Art. 14 Abs. 2 GG, die ansonsten ihre Heranziehung zur Besteuerung rechtfertigen würde.<sup>492</sup>

Ebendiese (existenzsichernden) Ausgaben berühren jedoch – anders als Erwerbsaufwendungen – das Arbeitgeber-Arbeitnehmer-Verhältnis i. d. R. nicht oder nur geringfügig. Sie betreffen vielmehr den einkommensteuerpflichtigen Mitarbeiter als Privatperson und individuelles Steuersubjekt, sodass vorliegend für die Frage nach einer unternehmensgerechten Ausgestaltung des Lohnsteuerregimes darauf verzichtet werden kann, en détail zu prüfen, ob das subjektive Nettoprinzip eine folgerichtige Umsetzung im Normenkranz des EStG erfährt.

### 3.3.6.3 Objektives Nettoprinzip

§ 4 Abs. 4 EStG definiert Betriebsausgaben als durch den Betrieb veranlasste Aufwendungen. Parallel dazu legen der BFH<sup>493</sup> und h. L.<sup>494</sup> zutreffend auch den bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit relevanten Werbungskostenbegriff nach § 9 EStG veranlassungsbezogen aus, sodass auf der steuerlichen Ausgabenseite zusammenfassend von „Erwerbsaufwendungen“<sup>495</sup> gesprochen wer-

---

<sup>489</sup> *Söffing*, in: Curtius-Hartung/Herzig/Niemann (Hg.), Steuerberater-Jahrbuch 1988/89, S. 124, dort m. w. N.

<sup>490</sup> *Lang*, StuW 2007, S. 4 [Worte im Original im Kursivdruck].

<sup>491</sup> Vgl. auch die Ausführungen des BVerfG, Urteil v. 03.11.1982, 1 BvR 620/78, 1335/78, 1104/79, 363/80, BStBl. II 1982, S. 725: „Aus dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ergibt sich jedenfalls, daß auch solche Ausgaben einkommensteuerrechtlich von Bedeutung sind, die außerhalb der Sphäre der Einkommenserzielung – also im privaten Bereich – anfallen und für die Steuerpflichtigen unvermeidbar sind.“; Entscheidung zum sog. Ehegattensplitting.

<sup>492</sup> Vgl. für diese Auslegung *Englisch*, in: Jachmann (Hg.), Erneuerung des Steuerrechts, 2014, S. 159 ff., zusammenfassend S. 203. *Englisch* sieht in dieser Bedingung eine Einschränkung und vermeidet daher auch den Begriff des „indisponiblen Einkommens“ bzw. spricht sich gegen ihn aus; vgl. ebenda S. 168 ff.

<sup>493</sup> Vgl. bspw. BFH, Beschluss v. 28.11.1977, GrS 2–3/77, BStBl. II 1978, S. 108 sowie BFH, Urteil v. 23.04.1982, VI R 30/80, BStBl. II 1982, S. 501.

<sup>494</sup> Vgl. jeweils grundlegend sowie ausführlich z. B. *Bornhaupt*, in: Söhn (Hg.), Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht, 1980, S. 179 ff. sowie *Prinz*, FR 1986, S. 397 ff. Zum aktuellen Stand *Loschelder*, in: Schmidt, EStG, § 9 Rz. 40 ff.

<sup>495</sup> *Tipke*, in: Kirchhof/Schmidt/Schön et al. (Hg.), Festschrift für Arndt Raupach zum 70. Geburtstag, 2006, S. 180, dort selbst in Anführungszeichen gesetzt.

den kann. Die einkommensteuerliche Erfassung und Anerkennung der Aufwandspositionen gewährleistet dabei das objektive Nettoprinzip, dessen folgerichtige Anwendung sicherstellen soll, dass Einkünfte lediglich als Nettogröße der Besteuerung unterliegen.<sup>496</sup> Die Notwendigkeit einer derartigen Handhabe im Rahmen eines auf die Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit ausgelegten Einkommensteuersystems verdeutlicht ein kurzes Beispiel:

Selbst einem „rein optisch günstigen“ Steuersatz von lediglich zehn Prozent käme konfiskatorische Wirkung zu, wenn die Steuer in einem System ohne Grundfreibetrag einzig nach den Bruttoeinnahmen bemessen würde und diesen im konkreten Fall auf Seiten des Steuerpflichtigen – hier nicht zum Abzug anerkannte – Erwerbsaufwendungen in Höhe von 90 Prozent der Einnahmen gegenüberstehen.<sup>497</sup> Dem Bürger bliebe nach Tilgung seiner Steuerschuld letztlich kein einziger Cent disponiblen Einkommens mehr für seine persönlichen Zwecke und die private Lebensführung übrig.

Aus diesem Grunde muss das, was der Steuerpflichtige aus Anlass seiner beruflichen Betätigung aufwendet respektive oftmals gar (mehr oder minder zwangsläufig) aufwenden muss, – objektive und nachvollziehbare Zugehörigkeit zur Erwerbssphäre vorausgesetzt – von den durch das individuelle Dienstverhältnis bzw. die Erwerbstätigkeit veranlassten Einnahmen<sup>498</sup> abgezogen werden, da es für eigene Zwecke und damit für die persönliche Lebenshaltung des einzelnen Bürgers nicht (mehr) zur Verfügung steht.<sup>499</sup>

Die originäre Behandlung von Ausgaben erfolgt dabei vornehmlich auf der Ebene der persönlichen Einkommensteuerveranlagung des jeweiligen Arbeit-

---

<sup>496</sup> Vgl. BVerfG, Beschluss v. 04.12.2002, 2 BvR 400/98, 1735/00, BStBl. II 2003, S. 540: „[D]er Einkommensteuer [unterliegt] grundsätzlich nur das Nettoeinkommen, nämlich der Saldo aus Erwerbseinnahmen einerseits und den (betrieblichen/beruflichen) Erwerbsaufwendungen sowie den (privaten) existenzsichernden Aufwendungen andererseits.“ Hinzuweisen ist indes darauf, dass das Nettoprinzip – vor allem durch die (partielle) Abkehr von einer synthetischen Besteuerungskonzeption – zunehmend Einschnitte erfährt; siehe z. B. Abschnitte 3.2 und 3.3.3.5, vgl. ferner etwa *Staringer*, in: Jachmann (Hg.), Erneuerung des Steuerrechts, 2014, S. 137 ff.; diese Beschränkungen vor allem bei anderen Einkunftsarten müssen bzw. sollten jedoch nicht Gegenstand einer Betrachtung des Lohnsteuersystems sein.

<sup>497</sup> In einem derartigen – vereinfacht gesprochen bzw. untechnisch bezeichnet – „Bruttosteuer-System“ käme also auch dem in der steuerpolitischen Diskussion oftmals als Beispiel für mäßige Besteuerung angeführten traditionellen „Zehnten“ die Funktion einer „Erdrosselungssteuer“ zu; vgl. dazu weiterführend auch *Lang*, in: Kirchhof/Lehner/Raupach et al. (Hg.), Staaten und Steuern, 2000, S. 173 ff. Einlassungen zu einem Steuersystem allein entlang der Tarifstruktur und ohne Beachtung der Bemessungsgrundlage dürften damit zumindest im wissenschaftlichen Austausch i. d. R. deutlich zu kurz greifen; ihre Ziele liegen denn meist auch auf anderer (politischer; psychologischer; bisweilen polemischer) Ebene.

<sup>498</sup> Siehe Abschnitt 3.3.4.1 zum Veranlassungsprinzip auf der Einnahmeseite; siehe insbesondere ferner Abschnitt 3.3.2.

<sup>499</sup> Vgl. *Söffing*, in: Curtius-Hartung/Herzig/Niemann (Hg.), Steuerberater-Jahrbuch 1988/89, S. 125.



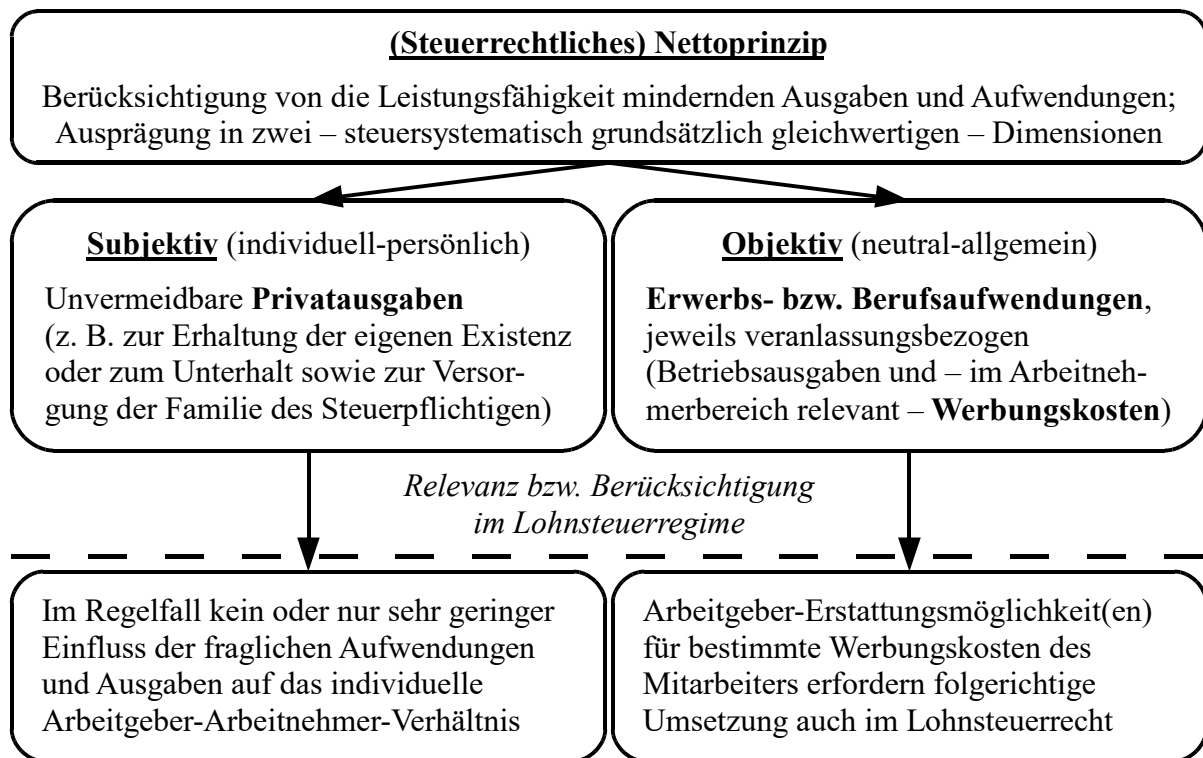
nehmers, weshalb es einer umfänglichen Darstellung der berufsbezogenen Werbungskosten zur Betrachtung allein des Lohnsteuerregimes nicht bedarf. In eingeschränktem Umfang bestehen jedoch Möglichkeiten des Arbeitgebers, den Mitarbeitern bestimmte Erwerbsaufwendungen zu erstatten.<sup>500</sup> Wie zuvor bereits erwähnt, beruht die steuerrechtliche Qualifikation der jeweils erstattungsfähigen Ausgaben als Werbungskosten dabei auf dem Grundgedanken des objektiven Nettoprinzips, weshalb es für die vorliegende Analyse von Bedeutung ist, dass dieses – als „systemtragende[.] Säule des Einkommensteuerrechts“<sup>501</sup> – auch innerhalb des Lohnsteuersystems folgerichtige Beachtung findet.

Die erwähnten Erstattungsmöglichkeiten werden – wie auch andere Ausnahmen von der Annahme steuerpflichtigen Arbeitslohns – in den nachfolgenden Abschnitten erläutert. Zuvor findet sich auf der nächsten Seite ein die vorstehenden Ausführungen zum steuerrechtlichen Nettoprinzip zusammenfassendes Schaubild.

---

<sup>500</sup> Siehe im Einzelnen Abschnitte 3.3.7.3 bis 3.3.7.3.2.2.

<sup>501</sup> *Hilbert*, KSR direkt 9/2011, S. 5. Ähnlich *Mellinghoff*, FR 2012, S. 991, dort „systemtragende Grundentscheidung“.



**Abbildung 17: Subjektives und objektives Nettoprinzip sowie jeweilige Berücksichtigung im Lohnsteuersystem.**

**Quelle: Eigene Darstellung.**

### 3.3.7 Ausnahmen von der Annahme steuerpflichtigen Arbeitslohns

#### 3.3.7.1 Durchlaufende Gelder und Auslagenersatz (§ 3 Nr. 50 EStG)

Obwohl im Katalog des § 3 EStG unter Nr. 50 geregelt, handelt es sich bei der vorliegend zunächst aufgegriffenen Norm betreffend durchlaufende Gelder und Auslagenersatz<sup>502</sup> nicht um eine konstitutive Steuerbefreiung.<sup>503</sup> „Durchlaufende Gelder sind Beträge, die der Arbeitnehmer als fremdes Geld verwaltet und anstelle des Arbeitgebers ausgibt (§§ 667, 669 BGB).“<sup>504</sup> „Beim Auslagenersatz [hingegen] gleicht der Arbeitgeber ihm darlehensweise aus dem Vermögen des Arbeitnehmers zur Verfügung gestellte Geldbeträge aus, die der Arbeitnehmer anstelle des Arbeitgebers verausgabt hat (§§ 670, 675 BGB).“<sup>505</sup> Beide Tatbestände „unterscheiden sich [...] nur dadurch, daß bei durchlaufenden Geldern der Arbeitgeber in Vorleistung tritt, während dies beim Auslagenersatz der Arbeitnehmer tut“<sup>506</sup>. Diese Situationen sind gem. § 3 Nr. 50 EStG jeweils von

<sup>502</sup> Vgl. grundlegend zum Begriff bereits RFH, Urteil v. 29.07.1936, VI A 133/36, RStBl. 1936, S. 987 ff.

<sup>503</sup> Vgl. *Bornhaupt*, StuW 1990, S. 53; siehe auch nachfolgend im vorliegenden Abschnitt.

<sup>504</sup> *Ross*, in: Frottscher, EStG, § 3 Nr. 50 Rz. 2.

<sup>505</sup> *Ross*, in: Frottscher, EStG, § 3 Nr. 50 Rz. 3.

<sup>506</sup> *Bornhaupt*, StuW 1990, S. 52.

der Steuer befreit, indes ist – wie erwähnt – ohnehin bereits gar keine Steuerbarkeit der fraglichen Zahlungsflüsse gegeben.<sup>507</sup>

Nach der Rechtsprechung des BFH müssen die Ausgaben – worauf etwa *Offerhaus* hinweist –<sup>508</sup> „ausschließlich oder doch bei weitem überwiegend durch die Belange des Arbeitgebers bedingt, von diesem veranlaßt oder gebilligt sein“<sup>509</sup>, sodass kein eigenes Interesse des Mitarbeiters daran bestehen darf, dass ebendiese Aufwendungen getätigt werden.<sup>510</sup> Ob der Arbeitnehmer jedoch offen im Namen des Arbeitgebers oder aber nach außen hin in eigenem Namen handelt bzw. auftritt, bleibt unerheblich; maßgeblich für die einkommensteuerrechtliche Wertung ist lediglich das Innenverhältnis zwischen Arbeitgeber und Mitarbeiter.<sup>511</sup> Es muss nach den Grundsätzen der Rechtsprechung formal jeweils eine explizite Einzelabrechnung vorgenommen werden, um die entsprechenden Gelder als steuerfrei behandeln zu können,<sup>512</sup> weshalb die alternativ denkbare und in der Praxis aufgrund ihrer vereinfachenden Wirkung oftmals angestrebte Gewährung einer abgeltenden oder allgemeinen Pauschale nach Ansicht des BFH ohne entsprechende Glaubhaftmachung zur Annahme steuerpflichtigen Arbeitslohns führen kann.<sup>513</sup>

Weil der Arbeitnehmer bei durchlaufenden Geldern oder Auslagenerstattung jedoch lediglich „wie ein Bote oder wie ein Vertreter tätig“<sup>514</sup> wird, fehlt es den Zahlungen bereits am steuerbegründenden Arbeitslohncharakter. Sie schaffen – für den Fall des Auslagenersatzes gesprochen – nur eine *restitutio ad status quo ante*. Objektiv betrachtet bereichert wird der Mitarbeiter dadurch nicht, weshalb auch der Feststellung des BFH zuzustimmen ist, nach welcher der gesetzlichen Befreiungsregelung des § 3 Nr. 50 EStG lediglich deklaratorischer Charakter zukommt;<sup>515</sup> der Mitarbeiter erhält die fraglichen Zahlungen nicht „für [s]eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst“<sup>516</sup>, sie sind vielmehr lediglich eine Art „Reflex“ der jeweiligen Tätigkeitsausübung für den Arbeitgeber.

Da – wie in Abschnitt 3.3.7.3.1 im Einzelnen dargelegt werden wird – im deutschen Einkommensteuerrecht kein generelles Werbungskostenerstattungs-

---

<sup>507</sup> Vgl. *Schmidt*, FR 1989, S. 681.

<sup>508</sup> Vgl. *Offerhaus*, BB 1990, S. 2019.

<sup>509</sup> BFH, Urteil v. 19.01.1976, VI R 227/72, BStBl. II 1976, S. 232.

<sup>510</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 27.02.1959, VI 271/57 U, BStBl. III 1959, S. 230.

<sup>511</sup> Vgl. *Hartz/Meeßen/Wolf*, ABC-Führer Lohnsteuer, EL 91 aus 11.2010, Stichwort „Auslagenersatz“ Rz. 3. Für andere steuerliche Regelungen – etwa zur Wahrung des Rechts zum Abzug der Vorsteuer – kann dieser Punkt jedoch wesentlich sein.

<sup>512</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 10.06.1966, VI 261/64, BStBl. III 1966, S. 608.

<sup>513</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 02.10.2003, IV R 4/02, BStBl. II 2004, S. 129 ff. Zur Anwendung einer möglichen Vereinfachungsregelung vgl. *Hartz/Meeßen/Wolf*, ABC-Führer Lohnsteuer, EL 91 aus 11.2010, Stichwort „Auslagenersatz“ Rz. 16 ff.

<sup>514</sup> *Ross*, in: *Frotscher*, EStG, § 3 Nr. 50 Rz. 3.

<sup>515</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 28.03.2006, VI R 24/03, BStBl. II 2006, S. 474 m. w. N.

<sup>516</sup> § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG; siehe Abschnitt 3.3.4.1.

prinzip existiert, bedarf es insbesondere einer Abgrenzung der durchlaufenden Gelder bzw. des Auslagenersatzes gegenüber den vom Arbeitgeber erstatteten eigenen Erwerbsaufwendungen des Mitarbeiters.<sup>517</sup>

### 3.3.7.2 Generelles zu gesetzlichen Steuerbefreiungen

Der mit seiner Nr. 50 nunmehr bereits angeführte Katalog des § 3 EStG beginnt mit der recht lapidar wirkenden Feststellung „Steuerfrei sind“ und zählt im Folgenden mit seinen aktuell 70 Nummern – zahlreich ergänzt um eingefügte Untergliederungen und Zwischennummern, teilweise jedoch auch mit unbesetzten bzw. weggefallenen Positionen – die entsprechenden gesetzlichen Steuerbefreiungen auf. Um die rechtliche bzw. vor allem auch strukturelle Qualität der Norm ist es dabei – plakativ formuliert – „schlecht bestellt“. So kann mit *Levedag* von „in unsystematischer Folge“<sup>518</sup> aufgereihten Tatbeständen gesprochen werden. Ebenso stellt *Bergkemper* fest, dass § 3 EStG „in wirrer Folge ohne jeden Ordnungsfaktor“<sup>519</sup> gegliedert ist und an einer „Aufblähung und Unübersichtlichkeit des Befreiungskataloges“<sup>520</sup> leidet. Regelungen „werden dem Katalog nicht nach sachlichen Kriterien hinzugefügt, sondern ohne Berücksichtigung eines Sachzusammenhangs nicht mehr besetzten Nr. zugeordnet.“<sup>521</sup> Ob der Paragraph damit (noch) der zuvor als Maxime der Steuersystematik herausgestellten<sup>522</sup> sowie bspw. von *Benda*<sup>523</sup> postulierten, verfassungsrechtlich gebotenen Normenklarheit gerecht wird, muss als ernstlich zweifelhaft angesehen werden.

<sup>517</sup> Vgl. zur Abgrenzung *Bergkemper*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, § 3 Nr. 50 EStG Anm. 2 sowie *Ross*, in: Frotscher, EStG, § 3 Nr. 50 Rz. 6 mit einer alphabetischen Aufzählung von Einzelfällen. Ausführlich zur anzulegenden Rechtsdogmatik zudem *Thomas*, in: Herzig/Curtius-Hartung/Niemann (Hg.), Steuerberater-Jahrbuch 1990/91, S. 202 ff., dort insbesondere die eigene Stellungnahme des Autors auf den S. 204 ff.; ferner etwa *Schmidt*, FR 1989, S. 681.

<sup>518</sup> *Levedag*, in: Schmidt, EStG, § 3 Rz. 1; die Kommentierung des § 3 EStG im Schmidt, EStG, war denn auch daher bis einschließlich 2015 nicht nach der Reihung des Befreiungskataloges im Gesetz, sondern vielmehr alphabetisch nach Stichworten aufgebaut.

<sup>519</sup> *Bergkemper*, FR 1996, S. 510.

<sup>520</sup> *Bergkemper*, FR 1996, S. 510. Der zitierte kritische Befund stammt bereits aus dem Jahre 1996. Es ist jedoch auch zwei Dekaden später m. E. nicht ersichtlich, dass sich an der Situation etwas geändert oder gar verbessert hat; so auch wiederum deutlich, indes aber zutreffend *Bergkemper*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, Allgemeine Erläuterungen zu § 3 EStG Anm. 3 selbst: „Sämtliche Reformbemühungen sind jedoch bislang kläglich gescheitert, weil es am politischen Willen zur Umsetzung fehlt.“

<sup>521</sup> *Bergkemper*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, Allgemeine Erläuterungen zu § 3 EStG Anm. 3. Ein Beispiel hierfür ist die in Abschnitt 3.3.7.4.2 erwähnte Vorschrift des § 3 Nr. 34 EStG, die an einer in der Vergangenheit schon durch unterschiedliche Regelungen besetzten Stelle eingefügt wurde; vgl. hierzu *Beckerath*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 3 Nr. 34 Rdnr. B 34/2 ff.

<sup>522</sup> Siehe Abschnitt 2.4.2.

<sup>523</sup> Vgl. *Benda*, DStZ 1984, S. 162, dort u. a.: „Das Recht muß überschaubar, klar und für den Bürger berechenbar sein.“

Nachdem der aufgrund seiner im Kern lediglich deklaratorischen Wirkung im Befreiungskatalog als systematisch deplatziert anzusehende<sup>524</sup> § 3 Nr. 50 EStG bereits angesprochen wurde, sollen im Folgenden für die Lohnsteuer wesentliche, i. d. R. konstitutiv wirkende Steuerbefreiungen dargestellt werden. Es ist dabei nicht beabsichtigt, sämtliche – auch nicht alle für die nichtselbständige Arbeit relevanten – Tatbestände vorzustellen.<sup>525</sup> Ebenso wird auf die mannigfaltigen Besonderheiten einer Tätigkeit im öffentlichen Dienst nicht im Speziellen eingegangen. Vielmehr werden die m. E. für Arbeitgeber und Mitarbeiter wichtigsten gesetzlichen Befreiungen angesprochen und teilweise in ihren Grundzügen skizziert. Den Erfordernissen des Forschungsvorhabens folgend, dient dieser Schritt insbesondere zur Einführung und Systematisierung der Regelungen, weshalb auf Besprechung von Einzelaspekten der Vorschriften auch in gebotenen Maße weitgehend verzichtet wird. Ferner folgt die Reihung der aufgegriffenen Tatbestände insbesondere aus diesen Erwägungen heraus auch nicht jener des vorstehend als unsystematisch identifizierten Gesetzesaufbaus, sondern einer teils auch zusammenfassenden Kategorisierung in Werbungskostenersatznormen, Regelungen mit bestimmtem Lenkungszweck und Befreiungen aus sonstigen – bspw. (rechts-)pragmatischen bzw. administrativen – Gründen.

### **3.3.7.3 Werbungskostenerstattungen**

#### **3.3.7.3.1 Charakter der Werbungskostenerstattungsnormen**

Die arbeitgeberseitige Übernahme oder Erstattung von Werbungskosten, die dem Arbeitnehmer durch seine nichtselbständige Arbeit in ebenjenem fraglichen Dienstverhältnis entstehen, führt im Grundsatz zum Zufluss steuerpflichtigen Arbeitslohns;<sup>526</sup> ein allgemeines Werbungskostenerstattungsprinzip kannte und kennt das EStG nicht. So können etwa Aufwendungen, die allein schon aufgrund gesetzlicher Sonderregelungen als Werbungskosten ausgewiesen sind – bspw. Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer –<sup>527</sup> vom Arbeitgeber nicht steuerfrei ersetzt werden. Trotz dieser Situation wurden früher – insbesondere auf Grundlage weitreichender Verwaltungsregelungen – bis einschließlich durch die LStR 1987 zahlreiche Werbungskostenerstattungen von der Besteuerung freigestellt.<sup>528</sup> Diese vom Gesetz nicht gedeckte Praxis war in der Literatur – bspw.

<sup>524</sup> Vgl. *Bergkemper*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, Allgemeine Erläuterungen zu § 3 EStG Anm. 8, dort zutreffend „Die deklaratorischen StBefreiungen sind in § 3 systemfremd angesiedelt und sollten deshalb aufgehoben werden.“

<sup>525</sup> Ein derartiges Unterfangen würde allein bereits am Umfang scheitern. So füllt allein die Besprechung des § 3 EStG bspw. in der Kommentierung des Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, einen vollständigen, mehrere hundert Druckseiten starken Einzelband.

<sup>526</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 26.03.2002, VI R 26/00, BStBl. II 2002, S. 824 sowie *Geserich*, NWB 2011, S. 1256. Weiterführend *Drenseck*, in: Tipke/Seer/Hey et al. (Hg.), Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag, 2011, S. 488 f.

<sup>527</sup> Vgl. § 9 Abs. 5 Satz 1 i. V. m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG.

<sup>528</sup> Vgl. *Bornhaupt*, StuW 1990, S. 48.

mehrfach durch *Offerhaus* –<sup>529</sup> zutreffend als nicht hinreichend legitimiert, damit unzulässig und letztlich auch unsystematisch kritisiert worden. Ebenso hat der BFH richtigerweise lediglich der Legislative die Befugnis zugesprochen, derartige Steuerbefreiungen zu gewähren.<sup>530</sup> Im Rahmen des Steuerreformgesetzes 1990 wurden denn auch die Steuerfreistellung von Trennungsgeldern in die Nr. 13 sowie jene von Erstattungen für Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung in die Nr. 16 des § 3 EStG aufgenommen,<sup>531</sup> darüber hinausgehende – von der Finanzverwaltung geschaffene – Befreiungstatbestände jedoch insgesamt abgeschafft. Die insoweit bspw. von *Drenseck*<sup>532</sup> sowie durch *von Bornhaupt*<sup>533</sup> zitierte Gesetzesbegründung führt hierzu aus:

„Mit der Erweiterung der Steuerfreiheit auf die Vergünstigungen für Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung wird gleichzeitig eine abschließende Regelung des steuerfreien Werbungskostenersatzes getroffen. Weitergehende Verwaltungsregelungen über die Steuerbefreiung von Werbungskostenersatzleistungen sollen ab 1990 nicht fortgeführt werden, weil sie bei der vorgesehenen Anhebung und Umgestaltung des Werbungskosten-Pauschbetrages von 564 DM zu einem Arbeitnehmer-Pauschbetrag von 2000 DM zu einer nicht vertretbaren Begünstigung derjenigen Arbeitnehmer führen würden, denen die Werbungskosten vom Arbeitgeber im vollem [sic!] Umfang ersetzt werden.“<sup>534</sup>

„Die bei Anerkennung von steuerfreiem Werbungskostenersatz eintretende Saldierung von steuerpflichtigen Einnahmen mit Werbungskosten würde zwar der Vereinfachung der Besteuerung dienen und wäre deshalb als Vereinfachungsmaßnahme im Grundsatz sehr zu begrüßen“<sup>535</sup>, ihr wohnt jedoch ein schon in der oben wiedergegebenen Gesetzesbegründung und auch von *Drenseck*<sup>536</sup> angesprochenes steuersystematisches Problem inne: Der Arbeitnehmer-Pauschbetrag nach § 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a) EStG führt dazu, dass sich bei

1. einerseits steuerfreier Werbungskostenerstattung durch den Arbeitgeber und daraus folgender diesbezüglicher Versagung des diesbezüglichen Werbungskostenabzugs durch § 3c Abs. 1 EStG sowie andererseits
2. Werbungskostenabzug nach § 9 EStG ohne entsprechende Arbeitgebererstattung der Aufwendungen

<sup>529</sup> Vgl. *Offerhaus*, BB 1982, S. 979, *Offerhaus*, in: Stolterfoht (Hg.), Grundfragen des Lohnsteuerrechts, 1986, S. 137 f. sowie *Offerhaus*, BB 1988, S. 1796.

<sup>530</sup> Vgl. in diese Richtung zur „Gewährung einer Steuerbefreiung wegen genereller Unterstellung von Werbungskosten“ BFH, Urteil v. 14.11.1986, VI R 209/82, BStBl. II 1989, S. 354.

<sup>531</sup> Vgl. BGBl. I 1988, S. 1094; siehe hierzu auch Abschnitt 3.3.7.3.2.1.

<sup>532</sup> Vgl. *Drenseck*, FR 1989, S. 264.

<sup>533</sup> Vgl. *Bornhaupt*, StuW 1990, S. 49.

<sup>534</sup> BT-Drs. 11/2157, S. 137. Vgl. hierzu auch *Offerhaus*, BB 1988, S. 1796 f. sowie kritisch zur abschließenden Regelung *Schmidt*, BB 1988, S. 1094 f.

<sup>535</sup> *Offerhaus*, BB 1982, S. 979. Vgl. mit dem Vorschlag einer Generalklausel *Bergkemper*, FR 1996, S. 512.

<sup>536</sup> Vgl. *Drenseck*, FR 1989, S. 264.

je nach Ausschöpfung des Pauschbetrages unterschiedlich hohe Steuerbelastungen ergeben können, obwohl die steuerliche Leistungsfähigkeit in beiden Fällen ggf. vollkommen identisch ist; ein solches Resultat ist im Hinblick auf die von Verfassungen wegen geforderte Gleichmäßigkeit der Besteuerung<sup>537</sup> problematisch.<sup>538</sup> Es tritt gleichwohl auch unter Geltung der nur beschränkten steuerunschädlichen Erstattungsmöglichkeiten auf, würde im Fall einer allgemeinen Erstattungsnorm jedoch zunehmende Relevanz erhalten.

Wirtschaftlich-finanziell sowie nach den im Abschnitt 2.4 dargelegten mutmaßlichen entscheidungstheoretischen Maximen der an der Lohnsteuer beteiligten Parteien ist davon auszugehen, dass Arbeitgebern und ihren jeweiligen Mitarbeitern höchstwahrscheinlich an relativ weitreichenden steuerbefreiten Werbungskosten-Erstattungsmöglichkeiten gelegen sein wird. Für Arbeitgeber führen diese – vorausgesetzt, sie sind derart gefasst, dass sie sich in der Gehaltsabrechnung einfach umsetzen lassen – aufgrund entfallender Prüf- und Abgrenzungserfordernisse vor allem zu einer administrativen Entlastung sowie ferner zu erweiterten Optionen steuerfreier Zuwendungen; ob diese jeweils genutzt würden, dürfte vor allem eine Frage des individuellen betriebswirtschaftlichen Kalküls des konkreten Arbeitgebers sein. Für Arbeitnehmer bedeuten Erstattungen eine wirtschaftliche Besserstellung im Vergleich zur Alternative des „Selbst-Tragens“ und – sofern der Arbeitnehmer-Pauschbetrag nicht ausgeschöpft ist – auch eine niedrigere steuerliche Belastung.

Die im EStG bestehenden Möglichkeiten steuerfreien Werbungskostenersatzes werden im Folgenden einzeln vorgestellt.

### **3.3.7.3.2 Werbungkostenerstattungsnormen im Einzelnen**

#### **3.3.7.3.2.1 Berufsbedingte Mobilitätskosten (Reise- und Umzugskosten sowie Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung) (§ 3 Nr. 13 und 16 EStG)**

Besondere praktische Relevanz kommt beruflichen Mobilitätsaufwendungen zu. Unter diese sollen vorliegend alle erstattungsfähigen oder steuerfrei leistbaren Vorgänge bzw. Tatbestände gefasst werden, die mit kurz- und auch längerfristigen Ortswechseln des Arbeitnehmers verbunden sind. Es sind dies Reise- und Umzugskosten, Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung sowie ferner

---

<sup>537</sup> Siehe hierzu Abschnitte 2.4.2 und 3.2.

<sup>538</sup> Vgl. kritisch zur Thematik auch *Offerhaus*, in: Stolterfoht (Hg.), Grundfragen des Lohnsteuerrechts, 1986, S. 138. Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang auch auf die Vorlage an das BVerfG in BFH, Beschluss v. 19.02.1993, VI R 74/91, BStBl. II 1993, S. 551 ff. In dieser wurde vom BFH in Zweifel gezogen, ob die vorstehend beschriebene Situation als verfassungsgemäß anzusehen ist. Die Vorlage wurde jedoch im Hinblick auf BVerfG, Beschluss v. 10.04.1997, 2 BvL 77/92, BStBl. II 1997, S. 518 ff. zurückgezogen (vgl. BFH, Beschluss v. 20.06.1997, VI R 74/91, BStBl. II 1998, S. 59). Das BVerfG hatte einen Verstoß des damaligen Werbungskosten-Pauschbetrags bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gegen den Gleichheitssatz nach Art. 3 Abs. 1 GG verneint.

Möglichkeiten der steuerfreien Sammelbeförderung des Arbeitnehmers durch den Arbeitgeber bzw. auf dessen Veranlassung hin.

Die außerordentliche Bedeutung des Bereichs erklärt sich vor allem damit, dass insbesondere beruflich veranlasste Reisen (allgemeinhin „Dienstreisen“) und ihre (steuerlich) korrekte Erfassung sowie Abrechnung als die Arbeitgeber treffendes „lohnsteuerliches Massenverfahren“<sup>539</sup> einzustufen sind. Sie treten in der betrieblichen Praxis jährlich millionenfach auf, prägen teilweise gar das alltägliche Tätigkeitsbild gesamter Berufszweige (Monteure, (Handels-)Reisende, als „Springer“ eingesetzte Mitarbeiter etc.). Rechtssicherheit und Eindeutigkeit der in diesem Zusammenhang geltenden Regelungen kommt daher ein hoher Stellenwert zu;<sup>540</sup> ebenso der Frage ihrer möglichst unkomplizierten administrativen Umsetzbarkeit.<sup>541</sup> Die seit langem detailliert gefassten Vorschriften erfuhren mit Wirkung zum 01.01.2014 umfangreiche Änderungen,<sup>542</sup> deren primäres Ziel die Verbesserung der vorgenannten Aspekte und damit vor allem auch eine Vereinfachung für alle beteiligten Parteien sein sollte.<sup>543</sup> Begleitet wurden die gesetzlichen Änderungen durch ein umfangreiches Anwendungsschreiben der Finanzverwaltung.<sup>544</sup>

Die zentrale, für berufsbedingte Mobilitätsaufwendungen maßgebliche Arbeitgeber-Erstattungsnorm im privatwirtschaftlichen Sektor ist § 3 Nr. 16 EStG; ihr Pendant für den öffentlichen Dienst findet sich in § 3 Nr. 13 EStG. Neben diesen Regelungen bestehen ferner noch Möglichkeiten der unentgeltlichen oder verbilligten Sammelbeförderung des Arbeitnehmers, „soweit [...] [diese] für den betrieblichen Einsatz [...] notwendig ist“. In seiner seit 2014 geltenden Neufassung stellt § 3 Nr. 16 EStG „die Vergütungen, die Arbeitnehmer außerhalb des öffentlichen Dienstes von ihrem Arbeitgeber zur Erstattung von Reisekosten, Umzugskosten oder Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung erhalten, soweit sie die nach § 9 als Werbungskosten abziehbaren Aufwendungen nicht übersteigen“, steuerfrei. In welchem Umfang Erstattungen jeweils konkret ohne Lohnsteuereinbehalt möglich sind, richtet sich mithin nach den einkommensteuerrechtlichen Werbungskosten-Regelungen.

(Steuer-)Gesetzlich definiert wird der Begriff der erwerbsbedingten Reisekosten bzw. der der Dienstreise(n) – wie auch bereits nach vormaliger Rechtsla-

---

<sup>539</sup> *Wünnemann/Gödtel*, NWB 2013, Beilage zu Heft 9, S. 36.

<sup>540</sup> Vgl. z. B. *Gödtel*, DStR 2007, S. 843 f.

<sup>541</sup> Vgl. *Welling*, NWB 2013, Beilage zu Heft 9, S. 1.

<sup>542</sup> Geregelt durch Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts v. 20.02.2013, BGBl. I 2013, S. 285 ff.

<sup>543</sup> Vgl. *Harder-Buschner/Schramm*, NWB 2013, Beilage zu Heft 9, S. 2 f. und *Isenhardt*, DB 2014, S. 1316. Eine umfangreiche Darstellung des Bereichs nach vormaliger und neuer Rechtslage bietet bspw. die Monographie von *Strohner/Gödtel*, Reisekosten, 2013.

<sup>544</sup> Vgl. BMF, Schreiben v. 30.09.2013, IV C 5 – S 2353/13/10004, BStBl. I 2013, S. 1279 ff. sowie in ergänzend überarbeiteter, ersetzender Neufassung BMF, Schreiben v. 24.10.2014, IV C 5 – S 2353/14/10002, BStBl. I 2014, S. 1412 ff.



ge<sup>545</sup> sowie ebenso im Arbeitsrecht<sup>546</sup> – (weiterhin) nicht. Was im Einzelnen erstattungsfähig ist, ergibt sich jedoch aus einer Überschau des § 9 EStG: Es sind dies Fahrt- respektive Beförderungsaufwendungen, Übernachtungskosten, Verpflegungsmehraufwendungen und Nebenkosten einer Reise<sup>547</sup>. Zusätzlich zu der für die steuerliche Erheblichkeit grundsätzlich notwendigen beruflichen Veranlassung bedarf es jedoch zudem der Arbeit außerhalb der sog. ersten Tätigkeitsstätte nach § 9 Abs. 4 Satz 1 EStG.<sup>548</sup> So sind nicht alle dem Arbeitnehmer erwerbsbedingt erwachsenden Mobilitätsaufwendungen steuerlich (in voller Höhe) berücksichtigungsfähig. Nur eingeschränkt abgezogen werden können bspw. Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte, mithin also Kosten für den Regelfall der arbeitstäglichen Fahrt zu und von der Arbeit(sstelle) des Steuerpflichtigen. Insoweit gilt (bereits) seit dem 01.01.2001 eine umfassend abgeltend wirkende Entfernungspauschale in Höhe von derzeit 0,30 Euro pro Entfernungskilometer.<sup>549</sup> Für diese Fahrten ist damit auch kein steuerfreier Arbeitgeberersatz möglich.<sup>550</sup> Die bereits erwähnte Option steuerfreier Sammelbeförderung nach § 3 Nr. 32 EStG setzt die Betriebsnotwendigkeit<sup>551</sup> der fraglichen Fahrtorganisation voraus; daher kann der Regelung vor dem Hintergrund der Rechtsfigur des ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesses<sup>552</sup> denn auch ein ebenso weitgehend deklaratorischer Charakter zugesprochen werden.<sup>553</sup> Die Norm erfährt zudem insoweit eine einschränkende Auslegung, als dass der BFH für ihre Anwendbarkeit zusätzlich – m. E. unzutref-

---

<sup>545</sup> Vgl. *Drenseck*, DStR 1990, S. 616.

<sup>546</sup> Vgl. *Isenhardt*, DB 2014, S. 1317.

<sup>547</sup> Zu diesen etwa *Hartz/Meeßen/Wolf*, ABC-Führer Lohnsteuer, EL 105 v. 16.02.2015, Stichwort „Reisekosten“ Rz. 124 ff.

<sup>548</sup> Vgl. ausführlich zu diesem Begriff bspw. *Schramm/Harder-Buschner*, NWB 2014, S. 26 ff. Wenn auch gesetzlich nicht definiert und teilweise anders gefasst, ist inhaltliches Äquivalent nach vormaliger Rechtslage der Term der sog. regelmäßigen Arbeitsstätte (vgl. für eine Gegenüberstellung *Schneider*, NWB 2013, S. 44 ff.; umfassend zum Begriff der regelmäßigen Arbeitsstätte nach Rechtsstand zu Mitte 2011 *Hilbert*, NWB 2011, S. 2722 ff.).

<sup>549</sup> Für den Arbeitnehmerbereich geregelt in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 sowie Abs. 2 EStG; geschaffen durch Gesetz zur Einführung einer Entfernungspauschale vom 21.12.2000, BGBl. I 2000, S. 1918 f.

<sup>550</sup> Es besteht allerdings nach § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG eine Pauschalierungsmöglichkeit für demgemäß gewährte Sachbezüge sowie zusätzlich geleistete Zuschüsse; siehe hierzu im Einzelnen Abschnitt 3.4.2.3.2.

<sup>551</sup> Beispiele hierzu finden sich in R 3.32 LStR 2015, etwa wenn „die Beförderung mit öffentlichen Verkehrsmitteln nicht oder nur mit unverhältnismäßig hohem Zeitaufwand durchgeführt werden könnte“ (dortige Nr. 1) oder „der Arbeitsablauf eine gleichzeitige Arbeitsaufnahme der beförderten Arbeitnehmer erfordert“ (dortige Nr. 2).

<sup>552</sup> Siehe hierzu Abschnitt 3.3.4.3.

<sup>553</sup> Gl. A. *Hartz/Meeßen/Wolf*, ABC-Führer Lohnsteuer, EL 107 v. 18.09.2015, Stichwort „Sammelbeförderung“ Rz. 1.

find, da aus dem Gesetz nicht ersichtlich –<sup>554</sup> voraussetzt, dass die Beförderung auf einer gesonderten Rechtsgrundlage wie einem Tarifvertrag oder einer Betriebsvereinbarung beruht.<sup>555</sup>

Neben den Kosten für Dienstreisen gewährt die zuvor als zentrale Norm zur Erstattung von Mobilitätsaufwendungen herausgestellte Nr. 16 des § 3 EStG auch Ersatzmöglichkeiten für Fälle beruflich bedingter Führung eines doppelten Haushalts. Hierzu muss der Arbeitnehmer außerhalb des Ortes seiner ersten Tätigkeitsstätte einen eigenen Hausstand unterhalten und zudem auch am Ort der ersten Tätigkeitsstätte wohnen.<sup>556</sup> Als notwendige Mehraufwendungen abzugs- und damit auch erstattungsfähig sind dann nach den Vorgaben des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG tatsächlich anfallende Unterkunfts- bzw. Wohnungskosten von bis zu 1.000 Euro pro Monat sowie Kosten für sog. Familienheimfahrten, letztere indes beschränkt auf eine derartige Hin- und Rückfahrt wöchentlich und (erneut) abgegolten lediglich durch eine 0,30 Euro pro Entfernungskilometer betragende Pauschale.

Als letzter der in § 3 Nr. 16 EStG genannten Fälle berufsbedingter Mobilität ist der Umzug an die Tätigkeitsstätte zu nennen.<sup>557</sup> Umzugskosten sind steuerrechtlich nicht definiert oder im Einzelnen umschrieben. Es handelt sich um einen dem öffentlichen Dienstrecht entnommenen und dort geprägten Begriff; im Fall beruflicher Veranlassung des Ortswechsels des Hausstandes sind die für den Umzug getätigten Aufwendungen allgemeine Werbungskosten des Arbeitnehmers nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG.<sup>558</sup> Berufliche Veranlassung des Umzugs nimmt die Finanzverwaltung z. B. an bei einem Wohnortwechsel aus Anlass der erstmaligen Tätigkeitsaufnahme, bei Antritt einer neuen Arbeitsstelle oder einer Versetzung, zur Verlegung des Hausstandes an den Beschäftigungsort zur Beendigung einer doppelten Haushaltsführung<sup>559</sup> sowie zum Erreichen einer erheblichen (arbeitstäglichen) Fahrtzeitverkürzung hin zu einem normalen Maß<sup>560</sup>.<sup>561</sup> Abziehbar und damit auch vom Arbeitgeber steuerfrei erstattungsfähig sind Aufwendungen in der Höhe, in welcher ein dem Arbeitnehmer vergleichbarer Bundesbeamter Kosten steuerfrei erstattet bekäme; es sind dies neben den reinen Aufwendungen für die Beförderung des Umzugsguts etwa auch bestimmte mit

---

<sup>554</sup> Ähnlich zweifelnd *Bergkemper*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, § 3 Nr. 32 EStG Anm. 2.

<sup>555</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 29.01.2009, VI R 56/07, BStBl. II 2010, S. 1069.

<sup>556</sup> Vgl. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 2 EStG.

<sup>557</sup> Hinsichtlich der dem Arbeitnehmer prinzipiell offenstehenden Möglichkeiten zur Reduktion des für arbeitstägliche Fahrten zur Arbeitsstelle anfallenden Aufwands kann der Umzug samt Verlagerung des individuell-persönlichen Lebensmittelpunkts als der „Extremfall“ herausgestellt werden; vgl. – m. w. N. – *Hilbert*, BBK 2012, S. 291.

<sup>558</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 02.08.1963, VI 266/62 U, BStBl. III 1963, S. 482 f.

<sup>559</sup> So entschieden durch BFH, Urteil v. 21.07.1989, VI R 129/86, BStBl. II 1989, S. 917 f.

<sup>560</sup> Dazu en détail BFH, Urteil v. 06.11.1986, VI R 106/85, BStBl. II 1987, S. 81 ff.

<sup>561</sup> Vgl. (insgesamt) H 9.9 LStH 2016, Stichwort „Berufliche Veranlassung“.

dem Umzug im Zusammenhang stehende Reisekosten, ggf. Maklergebühren und Mietentschädigung für temporäre Belastungen mit Doppelmiete sowie konkret festgelegte Pauschalen für sonstige Umzugsauslagen.<sup>562</sup>

### 3.3.7.3.2.2 Werkzeuge und Berufskleidung (§ 3 Nr. 30 und 31 EStG)

Gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 EStG sind „Aufwendungen für Arbeitsmittel, zum Beispiel für Werkzeuge und typische Berufskleidung“ Werbungskosten des Überschusseinkünfte erzielenden Einkommensteuerpflichtigen. Insbesondere der Arbeitgebersatz für derartige Aufwendungen kann jedoch, sofern er andernfalls zu einer steuerpflichtigen Einnahme führen würde, in Ermangelung eines allgemeinen Werbungskostenersatzprinzips<sup>563</sup> auch hier nur aufgrund einer ausdrücklichen einkommensteuerrechtlichen Befreiung von der Lohnbesteuerung ausgenommen werden. Der Gesetzgeber hat sich hierbei entschieden, keine generelle Norm zur diesbezüglichen Behandlung von Arbeitsmitteln zu schaffen. Vielmehr wurden lediglich zwei (Einzel-)Tatbestände in den Befreiungskatalog des § 3 EStG aufgenommen – Nr. 30 zu Werkzeugen sowie Nr. 31 zu Berufskleidung. Da diese beiden Elemente den allgemeinen Arbeitsmittelbegriff nicht erschöpfend umfassen,<sup>564</sup> sind weitergehende Ersatzleistungen für (andere) eigene Arbeitsmittel des Mitarbeiters grundsätzlich steuerpflichtig.

Während Nr. 30 rein die als sog. Werkzeuggeld legaldefinierte Entschädigung für die betriebliche Nutzung von arbeitnehmereigenen Werkzeugen von der Steuer freistellt, betrifft Nr. 31 zunächst auch die unentgeltliche oder verbilligte Überlassung typischer Berufskleidung, gilt darüber hinaus aber ebenso für eine diesbezügliche Barablösung, sofern ein nicht nur einzelvertraglicher Anspruch auf Gestellung der Kleidung gegeben ist und die Barablösung auf betrieblicher Veranlassung beruht. Beide Regelungen werfen als weitere Voraussetzung auf, dass die Arbeitgeberzahlungen die entsprechenden Aufwendungen des Arbeitnehmers nicht „offensichtlich“ übersteigen dürfen. Zu dieser Bedingung ist eine pragmatisch-weite Auslegung zu vertreten. Der BFH hat zur insoweit ähnlich formulierten und m. E. vom gleichen Gedankengang getragenen Norm des § 3 Nr. 12 EStG zu Aufwandsentschädigungen aus öffentlichen Kassen herausgestellt: „Wie sich aus dem [dort vermutlich synonym genutzten Wort; Anm. d. V.] ‚offenbar‘ und dem Zweck dieser Vorschrift ergibt, hat sich die Prüfung nicht darauf zu erstrecken, welche Aufwendungen einem einzelnen Steuerpflichtigen in einem einzelnen Jahr tatsächlich erwachsen sind, sondern darauf, ob Personen in gleicher dienstlicher Stellung im Durchschnitt der Jahre

---

<sup>562</sup> Vgl. im Einzelnen z. B. *Hartz/Meeßen/Wolf*, ABC-Führer Lohnsteuer, EL 100 v. 15.10.2013, Stichwort „Umzugskosten“ Rz. 13 ff. i. V. m. Rz. 5 ff. und Anh. 12.1 sowie Anh. 2 Umzugskosten.

<sup>563</sup> Siehe Abschnitt 3.3.7.3.1.

<sup>564</sup> Die Formulierung „zum Beispiel“ im § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 Satz 1 EStG verdeutlicht, dass die Aufzählung nicht abschließend ist.

Aufwendungen etwa in Höhe der Aufwandsentschädigung erwachsen.<sup>565</sup> Lediglich diesen Maßstab etwaig überschießende Beträge sind steuerpflichtig.<sup>566</sup>

Werkzeuge sind – worauf *Bergkemper* hinweist – „[n]ach allgemeinem Sprachverständnis [...] Geräte zur Bearbeitung von Werkstücken oder Werkstoffen per Hand oder Maschine“<sup>567</sup>. Der BFH hat sich – insbesondere auch im Hinblick auf die Gesetzesmaterialien zum Werkzeuggeld – dafür ausgesprochen, unter den Werkzeugbegriff der Norm weitgehend nur geringwertige Handwerkzeuge zu subsumieren.<sup>568</sup>

Die Urteile zur „typischen Berufskleidung“ sind Legion; sie sind in der Kommentarliteratur teils umfangreich nachgewiesen.<sup>569</sup> Dies mag zum einen daran liegen, dass der „Sachverhalt Kleidung“ – von wenigen Ausnahmen abgesehen – praktisch jeden Steuerpflichtigen auch während seiner Berufsausübung betrifft,<sup>570</sup> ist andererseits fraglos dem Umstand geschuldet, dass es oftmals einer diffizilen und meist nur kasuistisch möglichen Abgrenzung zwischen im Grundsatz nicht steuerlich berücksichtigungsfähiger sog. bürgerlicher Kleidung<sup>571</sup> und der im Gesetzeswortlaut genannten „typischen Berufskleidung“ bedarf. Bei letzterer handelt es sich nach der Rechtsprechung des BFH „um solche, die ihrer Beschaffenheit nach objektiv nahezu ausschließlich für die berufliche Verwendung bestimmt und wegen der Eigenart des Berufs nötig ist“<sup>572</sup>. „Hierzu gehören Kleidungsstücke, die nur im Hinblick auf die beruflichen Erfordernisse angeschafft und – regelmäßig – auf eine bestimmte Berufstätigkeit zugeschnitten sind, wie z. B. der weiße Büromantel eines Architekten, die Uniform eines Soldaten“<sup>573 574</sup>.

---

<sup>565</sup> BFH, Urteil v. 15.03.1968, VI R 288/66, BStBl. II 1968, S. 439.

<sup>566</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 09.06.1989, VI R 27/88, BStBl. II 1990, S. 125. Der VI. Senat führt – wiederum zur Vorschrift des § 3 Nr. 12 EStG – aus, „daß die Steuerfreiheit entfällt, soweit die Entschädigung den Aufwand offenbar übersteigt.“

<sup>567</sup> *Bergkemper*, FR 1995, S. 371.

<sup>568</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 21.08.1995, VI R 30/95, BStBl. II 1995, S. 908 f., erster LS auf S. 906: „Musikinstrumente sind keine Werkzeuge i. S. des § 3 Nr. 30 EStG.“

<sup>569</sup> Vgl. ausführlich bspw. *Beckerath*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 3 Nr. 31 Rdnr. B 31/21.

<sup>570</sup> Weiterführend *Tipke*, StuW 1979, S. 202.

<sup>571</sup> Abzugsfähigkeit wird bspw. verneint in BFH, Urteil v. 20.11.1979, VI R 143/77, BStBl. II 1980, S. 73 ff. für den Trachtenanzug des Geschäftsführers eines bayrischen Lokals, in BFH, Urteil v. 20.11.1979, VI R 25/78, BStBl. II 1980, S. 75 ff. für die bürgerliche Kleidung eines Schaufensterdekorateurs sowie ferner in BFH, Urteil v. 18.04.1991, IV R 13/90, BStBl. II 1991, S. 751 f. zur Abendkleidung einer Musiksolistin; m. E. ist für den Bereich der bürgerlichen Kleidung nicht zu erwarten, dass sich der künftige Rechtsprechungstenor durch die Entscheidung des Großen Senats zur gemischten Veranlassung von Aufwendungen in BFH, Beschluss v. 21.09.2009, GrS 1/06, BStBl. II 2010, S. 672 ff. zu § 12 Nr. 1 EStG ändern wird.

<sup>572</sup> BFH, Urteil v. 06.12.1990, IV R 65/90, BStBl. II 1991, S. 349.

<sup>573</sup> BFH, Urteil v. 09.03.1979, VI R 171/77, BStBl. II 1979, S. 520.

Wie sich aus den Materialien des diesbezüglichen Gesetzgebungsverfahrens ergibt, handelt es sich bei den Arbeitgeber-Erstattungsmöglichkeiten nach § 3 Nr. 30 und Nr. 31 EStG ausdrücklich um Fälle „des steuerfreien Werbungskosten-Ersatzes“<sup>575</sup>, sodass die Regelungen insofern rechtsbegründend wirken. Beiden Vorschriften kann jedoch m. E. im Einzelfall auch eine lediglich deklaratorische Wirkung zukommen, sofern ein ganz überwiegendes Arbeitgeberinteresse etwa an der Nutzung einzelner Werkzeuge<sup>576</sup> oder dem Tragen ganz bestimmter Berufsbekleidung<sup>577</sup> besteht.

### 3.3.7.4 Ausnahmen mit Lenkungszweck

#### 3.3.7.4.1 Kinderbetreuungsleistungen (§ 3 Nr. 33 EStG)

Die seinerzeit durch das Steueränderungsgesetz 1992<sup>578</sup> geschaffene Regelung des § 3 Nr. 33 EStG stellt „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachte Leistungen des Arbeitgebers zur Unterbringung und Betreuung von nicht schulpflichtigen Kindern der Arbeitnehmer in Kindergärten oder vergleichbaren Einrichtungen“ steuerfrei. Eine betragsmäßige Begrenzung der Leistungen bzw. der gewährten Zuschüsse sieht die Regelung nicht vor.<sup>579</sup>

Vor Einführung der Vorschrift gab es eine auf Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen beruhende Unterscheidung zwischen als steuerpflichtig behandelten Barzuschüssen<sup>580</sup> sowie der unversteuert belassenen Bereitstellung von Kinderbetreuungsleistungen als Sachzuwendung.<sup>581</sup> In Übereinstimmung mit der von *Offerhaus*<sup>582</sup> sowie von *Bergkemper*<sup>583</sup> geäußerten Ansicht kommt der Norm m. E. insgesamt konstitutiver Charakter zu, denn auch wenn ein originäres und betrieblich begründbares Arbeitgeberinteresse bestehen mag, den Mitarbeitern derartige Betreuungsleistungen zur Verfügung zu stellen, so

---

<sup>574</sup> Vgl. zur Berufskleidung weiterführend sowie pointiert *Richter*, DStR 1991, S. 1413, ferner insbesondere auch zur Abgrenzung *Werner*, NWB 2007, S. 109 ff. = Fach 6, S. 4745 ff.

<sup>575</sup> BT-Drs. 11/4775, S. 2. Die Tatbestände wurden durch Gesetz v. 30.06.1989 (BGBl. I 1989, S. 1267) zusammen mit der Befreiung der Sammelbeförderung nach § 3 Nr. 32 EStG zusätzlich zu den in Abschnitt 3.3.7.3.2.1 beschriebenen Erstattungsmöglichkeiten berufsbedingte Mobilitätskosten betreffend nach § 3 Nr. 13 und Nr. 16 EStG ins Gesetz eingefügt.

<sup>576</sup> Vgl. *Offerhaus*, BB 1990, S. 2021.

<sup>577</sup> Vgl. *Beckerath*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 3 Nr. 31 Rdnr. B 31/5.

<sup>578</sup> Vgl. BGBl. I 1992, S. 297 ff., hier konkret S. 299.

<sup>579</sup> Vgl. *Connemann*, NWB 2014, S. 1357 f., ferner mit Ausführungen zu begünstigten Einrichtungen und Leistungen auf den dortigen S. 1360 ff.

<sup>580</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 19.09.1975, VI R 161/73, BStBl. II 1975, S. 888 ff. sowie BFH, Urteil v. 25.07.1986, VI R 203/83, BStBl. II 1986, S. 868 f.

<sup>581</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 26.04.1963, VI 291/62 U, BStBl. III 1963, S. 329 f. sowie zudem OFD Münster, VfG. v. 29.05.1990, S 2334 – 66 – St 12 – 31, DB 1990, S. 1212. Der Umstand dieser problematischen Ungleichbehandlung wurde auch im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens angesprochen, vgl. BT-Drs. 12/1368, S. 5.

<sup>582</sup> Vgl. *Offerhaus*, BB 1990, S. 2018 f., dort noch zur vorherigen Rechtslage.

<sup>583</sup> Vgl. *Bergkemper*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, § 3 Nr. 33 EStG Anm. 1.

werden regelmäßig auch die Eltern ein nicht unerhebliches und offensichtlich zutage tretendes privates Eigeninteresse am Erhalt eines solchen Vorteils haben. Eine Leistung im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse<sup>584</sup> erscheint insoweit ausgeschlossen.<sup>585</sup> Es handelt sich daher bei § 3 Nr. 33 EStG in meinen Augen um eine gesellschafts- bzw. familienpolitisch<sup>586</sup> motivierte Regelung.<sup>587</sup>

Ob ein Kind schulpflichtig bzw. – wie von der Vorschrift gefordert – (noch) nicht schulpflichtig ist, bestimmt sich nach Maßgabe des jeweiligen landesrechtlichen Schulgesetzes.<sup>588</sup>

Das Zusätzlichkeitserfordernis<sup>589</sup> wurde der Regelung erst später hinzugefügt<sup>590</sup>, um „die Umwandlung von Arbeitslohn in steuerfreie Zuschüsse des Arbeitgebers“<sup>591</sup> auszuschließen;<sup>592</sup> in der Lohnsteuer-Richtlinie zur Vorschrift<sup>593</sup> legt die Finanzverwaltung ihre Auslegung der Voraussetzung, die sich in ebendieser Formulierung an mehreren Stellen im Gesetz findet, dar. Zur fraglichen Auffassung sowie generell zum Zusätzlichkeitserfordernis zeigte sich in der jüngeren Vergangenheit ein Dissens zwischen BFH und Verwaltung, dessen Auflösung insbesondere für die Arbeitgeberpraxis von entscheidender Bedeutung war, da die Erfüllung der Voraussetzung zusätzlicher Gewährung – wie erwähnt – in mehreren lohnsteuerrechtlichen Normen des EStG gefordert wird.

---

<sup>584</sup> Siehe Abschnitt 3.3.4.3.

<sup>585</sup> Ganz ähnliche Erwägungen dürften auch für andere teilweise tief in die private Sphäre der Mitarbeiter hineinreichende Leistungen gelten. Würde etwa – wie im Herbst 2014 im Hinblick auf entsprechende Ankündigungen US-amerikanischer Technikunternehmen öffentlich kontrovers diskutiert – ein Arbeitgeber technische Leistungen zur Familienplanung finanzieren (z. B. sog. „Social Freezing“), so dürfte dies seinerseits zwar durch ein betriebswirtschaftlich-personalpolitisches Ziel motiviert sein, gleichwohl aber auch derart stark im Interesse der jeweiligen Arbeitnehmer liegen, dass eine dementsprechende Kostenübernahme in Deutschland (Lohn-)Steuerpflicht in Höhe des diesbezüglichen Vorteils hervorrufen würde.

<sup>586</sup> Vgl. so auch BFH, Urteil v. 05.07.2012, III R 80/09, BStBl. II 2012, S. 821, dort „Verfolgung [...] sozialen Förderzwecks“.

<sup>587</sup> In diese Richtung zur Abzugsfähigkeit von Betreuungsaufwendungen *Seiler*, in: Hey (Hg.), Einkünfteermittlung, 2011, S. 87. Nach *Hey*, NJW 2006, S. 2003 sind „Kinderbetreuungsaufwendungen von berufstätigen Eltern Erwerbsaufwendungen“, sodass § 3 Nr. 33 EStG den Werbungskostenerstattungen zugerechnet werden könnte. Zu einem eindeutigen Bekenntnis einer solchen Auslegung konnte sich der Gesetzgeber jedoch anscheinend nicht entschließen; vgl. § 4f Satz 1 EStG a. F. bzw. nachfolgend § 9c Abs. 1 Satz 1 EStG a. F. (lediglich Zulassung des Abzugs „wie Betriebsausgaben“) und nunmehr Ansatz als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG.

<sup>588</sup> Vgl. FG Baden-Württemberg, Urteil v. 20.04.2005 (rkr.), 2 K 51/03, EFG 2005, S. 1172 f.; zu Vereinfachungen der diesbezüglichen Prüfung R 3.33 Abs. 3 Satz 3 LStR 2015.

<sup>589</sup> Vgl. dazu allgemein *Thomas*, DStR 2011, S. 789 ff.

<sup>590</sup> Vgl. Standortsicherungsgesetz vom 13.09.1993, BGBl. I 1993, S. 1569 ff., hier S. 1570.

<sup>591</sup> BT-Drs. 12/5016, S. 85.

<sup>592</sup> Vgl. kritisch und süffisant zu dieser Thematik bereits *Wagner*, BB 1992, S. 2483 f.

<sup>593</sup> Vgl. R 3.33 Abs. 5 LStR 2015.

In zwei Entscheidungen<sup>594</sup> hatte der BFH im Zuge einer restriktiven Auslegung entschieden, dass als „ohnehin geschuldeter“ Arbeitslohn jener anzusehen ist, der vom Arbeitgeber arbeitsrechtlich geschuldet wird – bspw. auch dann, wenn die fragliche Verpflichtung auf einer sog. „betrieblichen Übung“, also einer hinreichend oft wiederholten vorbehaltlosen Gewährung einer Leistung, beruht. Letztlich könn(t)en damit nur (noch) tatsächlich freiwillig vom Arbeitgeber bereitgestellte Leistungen die Bedingung erfüllen.

Die dabei herangezogene, dogmatisch durchaus nachvollziehbare Anlehnung der steuerrechtlichen Wertung an zivil- und arbeitsrechtliche Grundsätze<sup>595</sup> stand indes (partiell) im Widerspruch zur inhaltlich weiteren Auslegung der Finanzverwaltung. Diese entschied sich daher, – festgelegt im Zuge eines sog. „positiven Nichtanwendungserlasses“ – an ihrer bisherigen, für Unternehmen und Steuerpflichtige günstigeren Position festzuhalten. Unzulässig sind und bleiben nach der Verwaltungsauffassung vor allem Gehaltsumwandlungsvorgänge. Zweckbestimmte Leistungen jedoch, die zu dem Arbeitslohn hinzutreten, den der Arbeitgeber schuldet, gelten selbst dann als entsprechend zusätzlich erbracht i. S. der fraglichen Voraussetzung, „wenn der Arbeitnehmer arbeitsvertraglich oder aufgrund einer anderen arbeits- oder dienstrechtlichen Rechtsgrundlage einen Anspruch auf die zweckbestimmte Leistung hat.“<sup>596</sup> Auch eine Auswahl zwischen verschiedenen zweckgebundenen Leistungen oder eine Gewährung freiwilliger Sonderzahlungen an die übrigen Arbeitnehmer wird von der Verwaltung als steuerrechtlich unschädlich angesehen.<sup>597</sup>

Die beschriebene Auslegung des für die Lohnsteuerpraxis wichtigen Tatbestandsmerkmals bzw. die Entwicklung des dargestellten Auslegungstreits stellt die nachfolgende Übersicht zusammenfassend dar.

---

<sup>594</sup> Vgl. BFH, Urteile v. 19.09.2012, VI R 54/11, BStBl. II 2013, S. 395 ff. sowie VI R 55/11, BStBl. II 2013, S. 398 ff.; dazu z. B. *Thomas*, DStR 2013, S. 233 ff.

<sup>595</sup> So *Hilbert*, KSR direkt 1/2013, S. 6.

<sup>596</sup> BMF, Schreiben v. 22.05.2013, IV C 5 – S 2388/11/10001-02, BStBl. I 2013, S. 728. Vgl. für Besprechungen dieses (Nicht-)Anwendungsschreibens z. B. *Plenker*, DB 2013, S. 1202 sowie *Hilbert*, KSR direkt 7/2013, S. 11, ergänzend *Strunk/Smania*, NWB 2013, S. 4106. Zu Rechtsprechung und Verwaltungsansicht darüber hinaus *Obermair*, DStR 2013, S. 1118 ff. sowie *Geserich*, SteuK 2013, S. 269 ff.

<sup>597</sup> Vgl. R 3.33 Abs. 5 Satz 4 LStR 2015.

**Leistung „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“**

In mehreren lohnsteuerrechtlichen Befreiungs- und Pauschalierungsnormen des EStG aufgeworfene Voraussetzung; vgl. § 3 Nr. 33 (Kinderbetreuungsleistungen), § 3 Nr. 34 (Arbeitgeber-Gesundheitsvorsorge und Förderung), § 37b (Sachbezugspauschalierung), § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 (Pauschalierung Übereignung Datenverarbeitungsgeräte und Zuschüsse Internetzugang), § 40 Abs. 2 Satz 2 (Mobilitäts- bzw. Fahrtkostenzuschüsse)

**Generelle Auslegung der Finanzverwaltung – R 3.33 Abs. 5 LStR 2013**

Zweckbestimmte Leistung darf nicht unter Anrechnung auf den arbeitsrechtlich geschuldeten Lohn oder durch dessen Umwandlung gewährt werden (Satz 2).  
Zusätzlichkeit jedoch bei Anrechnung auf andere freiwillige Leistung (Satz 3).  
Wahlmöglichkeit zwischen mehreren zweckgebundenen Leistungen oder Gewährung freiwilliger Sonderzahlung an übrige Arbeitnehmer ist unschädlich (Satz 4).

**Einschränkende Ansicht – BFH-Urteile VI R 54/11 und VI R 55/11 vom 19.09.2012**

„Ohnehin geschuldet“ wird vom Arbeitgeber arbeitsrechtlich geschuldeter Lohn, auch bspw. bei Anspruch auf Grundlage einer sog. „betrieblichen Übung“. Zusätzlich i. S. der Voraussetzung werden daher nur tatsächlich freiwillig gewährte Leistungen erbracht.

**„Positiver Nichtanwendungserlass“ – BMF-Schreiben vom 22.05.2013**

Fortschreibung der bisherigen Auslegung „aus Gründen des Vertrauensschutzes und der Kontinuität der Rechtsanwendung“. Merkmal ist auch dann erfüllt, wenn (arbeits- oder dienstrechtlicher) Anspruch auf die hinzutretende zweckbestimmte Leistung besteht.

**Abbildung 18: Auslegung des lohnsteuerrechtlichen Zusätzlichkeitserfordernisses.**

**Quelle: Eigene Darstellung.**



### 3.3.7.4.2 Beratungs-, Vermittlungs- und kurzzeitige Betreuungsleistungen (§ 3 Nr. 34a EStG)

Ebenso jeweils unter der Voraussetzung des just vorstehend<sup>598</sup> beschriebenen Zusätzlichkeitserfordernisses stehen die beiden einzelnen Tatbestände der noch relativ jungen Befreiungsregelung in § 3 Nr. 34a EStG.<sup>599</sup> Demnach sind – auch hier wiederum beschränkt auf Arbeitnehmerfälle – bestimmte Beratungs-, Vermittlungs- und kurzfristige Bestreuungsleistungen von der Besteuerung aus. Es sind dies Arbeitgeberzuwendungen

Buchst. a) „an ein Dienstleistungsunternehmen, das den Arbeitnehmer hinsichtlich der Betreuung von Kindern oder pflegebedürftigen Angehörigen berät oder hierfür Betreuungspersonen vermittelt sowie“<sup>600</sup>

Buchst. b) „zur kurzfristigen Betreuung von Kindern [...] oder pflegebedürftigen Angehörigen des Arbeitnehmers, wenn die Betreuung aus zwingenden und beruflich veranlassten Gründen notwendig ist, auch wenn sie im privaten Haushalt des Arbeitnehmers stattfindet, soweit die Leistungen 600 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigen“<sup>601</sup>.

Nach der Gesetzesbegründung handelt es sich um einen sozial- und / oder gesellschaftspolitisch motivierten Befreiungstatbestand, um „so die Vereinbarkeit von Beruf und Familie zu erleichtern.“<sup>602</sup> M. E. ist der Ansicht von *Bergkemper* zu folgen, nach der der Regelung insgesamt primär konstitutive Wirkung bzw. Bedeutung zukommt, da es sich bei den im Einzelnen freigestellten Vorteilen (andernfalls) um Lohnzuwendungen handeln würde.<sup>603</sup> Dies dürfte zumindest weitgehend gelten; einzig im Anwendungsbereich der Betreuungsleistungen nach Buchst. b) könnten im Einzelfall – ob des dortigen Erfordernisses der „zwingenden und beruflich veranlassten Gründe[.]“ – etwaig auch Leistungen im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse<sup>604</sup> denkbar sein.<sup>605</sup>

---

<sup>598</sup> Siehe vorheriger Abschnitt 3.3.7.4.1.

<sup>599</sup> Die Regelung wurde durch das Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 22.12.2014 ins EStG eingefügt; vgl. BGBl. I 2014, S. 2421 f. Vgl. zum Inkrafttreten am 01.01.2015 Art. 16 Abs. 2 des vorgenannten Gesetzes unter BGBl. I 2014, S. 2430.

<sup>600</sup> § 3 Nr. 34a Buchst. a) EStG.

<sup>601</sup> § 3 Nr. 34a Buchst. b) EStG.

<sup>602</sup> BT-Drs. 18/3017, S. 41.

<sup>603</sup> Vgl. *Bergkemper*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, § 3 Nr. 34a EStG Anm. 1.

<sup>604</sup> Siehe Abschnitt 3.3.4.3.

<sup>605</sup> In der Literatur fand die Regelung bisher keinen größeren bzw. gesonderten Aufgriff; vgl. indes z. B. mit einigen Erläuterungen im Zuge der Besprechung des den § 3 Nr. 34a EStG einführenden Gesetzes (siehe Fn. 599) *Seifert*, DStZ 2014, S. 838 f.; auch ein Anwendungserlass von Seiten der Finanzverwaltung wurde bisher nicht veröffentlicht.

### 3.3.7.4.3 Gesundheitsvorsorge (§ 3 Nr. 34 EStG)

Bereits seit Längerem ist es in der Rechtsprechung des BFH anerkannt, dass bestimmte Maßnahmen der arbeitgeberseitigen Gesundheitsvorsorge als Leistungen im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse angesehen werden können.<sup>606</sup> Zur Abgrenzung gegenüber steuerpflichtigem Arbeitslohn bedarf es jedoch – wie in Abschnitt 3.3.4.3 dargelegt – einer aufwendigen Würdigung der jeweiligen Einzelfallumstände. Zur Vereinfachung und – was die gesetzgeberische Motivation der Norm als zudem explizit gesundheitspolitisch motivierte Maßnahme unterstreicht – um die Bereitschaft der Arbeitgeber zu erhöhen, den Mitgliedern ihrer Belegschaft derartige gesamtgesellschaftlich wünschenswerte Angebote zukommen zu lassen,<sup>607</sup> wurde im Rahmen des JStG 2009 die (rückwirkend) erstmals auf im Kalenderjahr 2008 erbrachte Leistungen anwendbare Befreiungsvorschrift des § 3 Nr. 34 EStG geschaffen.

Bis zu einem Freibetrag von 500 Euro pro Mitarbeiter und Kalenderjahr sind demnach bestimmte zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachte Arbeitgeberleistungen zur Verbesserung des allgemeinen Gesundheitszustands und der betrieblichen Gesundheitsförderung steuerfrei. Soweit die Befreiungsregelung greift, kann damit auf die ansonsten notwendige Prüfung des Arbeitslohncharakters einer derartigen Zuwendung verzichtet werden.<sup>608</sup> Ob die Vorschrift deklaratorisch oder konstitutiv wirkt, hängt dabei jeweils von der unter ihr erbrachten Leistung und den Umständen des Einzelfalls ab; für die praktische Behandlung bleibt dies jedoch ohne Relevanz. Das aufgeworfene Zusätzlichkeitserfordernis ist identisch mit der für Kinderbetreuungsleistungen getroffenen Regelung.<sup>609</sup> Die gesundheitsfördernden Maßnahmen müssen hinsichtlich ihrer Qualität, Zweckbindung und Zielgerichtetheit den Anforderungen der §§ 20 und 20a des SGB V genügen, was insbesondere dann erfüllt ist, wenn die konkret fraglichen Leistungen im sog. „Leitfaden Prävention“ der Arbeitsgemeinschaft der Spitzenverbände der gesetzlichen Krankenkassen genannt werden.<sup>610</sup> „Begünstigt sind auch Barleistungen an den Arbeitnehmer als Zuschuss für die Inanspruchnahme entsprechender externer Maßnahmen“<sup>611</sup>,

---

<sup>606</sup> Vgl. grundlegend BFH, Urteil vom 24.01.1975, VI R 242/71, BStBl. II 1975, S. 340 ff. betreffend Kreislauftrainingskuren, zudem BFH, Urteil v. 17.09.1982, VI R 75/79, BStBl. II 1983, S. 39 ff. zu Vorsorgeuntersuchungen leitender Angestellter ferner sowie BFH, Urteil v. 30.05.2001, VI R 177/99, BStBl. II 2001, S. 671 ff. zu Massagen; eine Zusammenfassung zur diesbezüglichen Rechtsprechung findet sich bei *Bechthold/Hilbert*, NWB 2009, S. 2947 f. Siehe allgemein zum eigenbetrieblichen Interesse Abschnitt 3.3.4.3.

<sup>607</sup> Vgl. Gesetzesbegründung in BT-Drs. 16/10189, S. 47 f.

<sup>608</sup> Vgl. *Bechthold/Hilbert*, NWB 2009, S. 2951.

<sup>609</sup> Siehe ausführlich die Erörterungen am Ende des Abschnitts 3.3.7.4.1, insbesondere Abbildung 18.

<sup>610</sup> Vgl. *Harder-Buschner*, NWB 2009, S. 292; für eine Aufzählung möglicher Leistungen vgl. *Nacke*, NWB 2013, S. 1649.

<sup>611</sup> *Melchior*, DStR 2009, S. 5.

was laut Gesetzesbegründung kleineren bis mittelgroßen Arbeitgebern, die keine eigenen Angebote erbringen können, die Nutzung der Vorschrift ermöglichen soll.<sup>612</sup> Die Übernahme oder Bezuschussung von Mitgliedsbeiträgen an Sportvereine und Fitnessstudios soll der Begünstigung indes nicht unterfallen,<sup>613</sup> was insbesondere dann zu Abgrenzungsschwierigkeiten führen kann, wenn die in diesen Einrichtungen gewährten Leistungen den qualitativen Anforderungen der Norm entsprechen und die Entrichtung eines entsprechenden Mitgliedsbeitrags Voraussetzung für die Inanspruchnahme des Angebots ist.<sup>614</sup>

#### **3.3.7.4.4 Mitarbeiterkapitalbeteiligung (§ 3 Nr. 39 EStG)**

Die steuerliche Förderung von Arbeitnehmerbeteiligungen nach der Befreiungsnorm des § 3 Nr. 39 EStG wurde erst 2009 durch das sog. Mitarbeiterkapitalbeteiligungsgesetz<sup>615</sup> eingeführt; ein vom entsprechenden Gedanken getragenes steuerliches Begünstigungsmodell ist indessen nicht neu, sondern war zuvor im nunmehr aufgehobenen § 19a EStG<sup>616</sup> geregelt.

Nach der aktuellen Vorschrift ist die verbilligte oder unentgeltliche Überlassung bestimmter Beteiligungen<sup>617</sup> am arbeitgebenden respektive einem entsprechend konzernverbundenen<sup>618</sup> Unternehmen im gegenwärtigen Dienstverhältnis<sup>619</sup> bis zur Höhe eines kalenderjährlichen Freibetrags von 360 Euro von der Besteuerung ausgenommen. Voraussetzung ist, dass die Beteiligung mindestens allen Arbeitnehmern offensteht, die ein Jahr oder länger beim fraglichen Unternehmen beschäftigt sind.<sup>620</sup> Während die Begünstigung zunächst – wie im Fall der vorstehend besprochenen Kinderbetreuungsleistungen und Gesundheitsvorsorgeangeboten auch – nur im Fall von zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachten Leistungen gewährt wurde, entfiel dieses Zusätzlichkeitserfordernis<sup>621</sup> bereits im Frühjahr 2010,<sup>622</sup> sodass Mitarbeiterkapitalbeteiligungen nach § 3 Nr. 39 EStG – wie zuvor ebenso bereits im Zuge von Modellen

<sup>612</sup> Vgl. BT-Drs. 16/10189, S. 47.

<sup>613</sup> So explizit die Gesetzesbegründung in BT-Drs. 16/10189, S. 47, vgl. hierzu auch *Hartmann*, DStR 2009, S. 80 sowie BFH, Urteil v. 27.10.2004, VI R 51/03, BStBl. II 2005, S. 137 ff.; a. A. jedoch ausführlich *Fissenewert*, in: Frotscher, EStG, § 3 Nr. 34 Rz. 6.

<sup>614</sup> Vgl. *Nacke*, NWB 2013, S. 1650.

<sup>615</sup> Vgl. Mitarbeiterkapitalbeteiligungsgesetz v. 07.03.2009, BGBl. I 2009, S. 451 ff.

<sup>616</sup> Dieser blieb für bestimmte Altfälle nach der Übergangsvorschrift in § 52 Abs. 27 EStG bis Ende 2015 anwendbar; vgl. für eine ausführliche Kommentierung bspw. *Breinersdorfer*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 19a Rdnr. A 1 – C 70.

<sup>617</sup> I. S. des § 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a), b) und f) bis l) sowie Abs. 2 bis 5 des 5. VermBG.

<sup>618</sup> Unternehmen i. S. des § 18 AktG; vgl. § 3 Nr. 39 Satz 3 EStG.

<sup>619</sup> Dazu *Grohmann/Reinhold*, DStR 2014, Beihefter zu Heft 23, S. 62.

<sup>620</sup> Vgl. zur Reichweite dieses Gleichbehandlungserfordernisses *Stockum/Bender*, BB 2009, S. 1951 f. sowie *Hilbert*, NWB 2009, S. 3009.

<sup>621</sup> Siehe umfassend dazu die Erörterungen am Ende des Abschnitts 3.3.7.4.1, insbesondere Abbildung 18.

<sup>622</sup> Vgl. ausführlich *Hilbert*, NWB 2010, S. 1120 f.

i. S. des alten § 19a EStG –<sup>623</sup> zudem für Gehaltsumwandlungsvereinbarungen genutzt werden können. Als maßgeblicher Wert der überlassenen Beteiligung ist gemäß § 3 Nr. 39 Satz 4 EStG der gemeine Wert nach § 9 BewG anzusetzen. Mit Schreiben vom 08.12.2009 hat das BMF einen Anwendungserlass zur Begünstigungsvorschrift veröffentlicht.<sup>624</sup>

Die konstitutiv wirkende spezielle Sachbezugs-Befreiungsregelung folgt einem vornehmlich sozialpolitischen Lenkungsziel. Sie soll u. a. dazu dienen, „Arbeitnehmer stärker als bisher am wirtschaftlichen Erfolg der Unternehmen zu beteiligen“<sup>625</sup> respektive „die Möglichkeiten zur Gewinnung und Bindung von Mitarbeitern sowie zur Verbesserung der Eigenkapitalbasis von Unternehmen“<sup>626</sup> zu steigern. Ob die Norm diese Ziele – insbesondere auch in Anbetracht der für sie gewählten Ausgestaltung – erreichen kann, wird in der Literatur teils mit Skepsis beurteilt.<sup>627</sup>

#### **3.3.7.4.5 Absicherungs- und Zukunftssicherungsleistungen (§ 3 Nr. 56, 62, 63 und 66 EStG)**

Gleich mehrere der recht zahlreichen Vorschriften des Befreiungskataloges des § 3 EStG regeln Bereiche zur aktuellen sowie zukünftigen (Ab-)Sicherung des Mitarbeiters gegen bestimmte biometrische Risiken (insbesondere zur Altersversorgung), wobei vornehmlich die im Folgenden genannten Normen herausgestellt werden können:

Nr. 56: Arbeitgeberzuwendungen an eine Pensionskasse zum Aufbau einer nicht kapitalgedeckten bAV,

Nr. 62: Aufwendungen des Arbeitgebers für die Zukunftssicherung der Mitarbeiter, soweit eine Verpflichtung zu deren Leistung nach sozialversicherungsrechtlichen oder anderen gesetzlichen Vorschriften oder nach einer auf gesetzlicher Ermächtigung beruhenden Bestimmung besteht,<sup>628</sup>

Nr. 63: Arbeitgeberzuwendungen an einen Pensionsfonds, eine Pensionskasse oder für eine Direktversicherung zum Aufbau einer kapitalgedeckten bAV,

Nr. 66: „Leistungen eines Arbeitgebers oder einer Unterstützungskasse an einen Pensionsfonds zur Übernahme bestehender Versorgungsverpflichtungen oder Versorgungsanwartschaften durch den Pensionsfonds“<sup>629</sup>.

---

<sup>623</sup> Vgl. *Warnke*, EStB 2009, S. 169.

<sup>624</sup> Vgl. BMF, Schreiben v. 08.12.2009, IV C 5 – S 2347/09 /10002, BStBl. I 2009, S. 1513 ff.; vgl. dazu auch *Hilbert*, NWB 2010, S. 88 f. sowie ferner *Hasbargen/Schmitt/Betz*, BB 2010, S. 1951 ff.

<sup>625</sup> *Niermann*, DB 2009, S. 473.

<sup>626</sup> *Harder-Buschner*, NWB 2009, S. 1252.

<sup>627</sup> Vgl. zweifelnd bspw. *Breinersdorfer*, DStR 2009, S. 458 sowie *Stockum/Bender*, BB 2009, S. 1955; kritisch auch *Schiemzik*, NWB 2011, S. 803.

<sup>628</sup> Vgl. *Hilbert/Sperandio*, NWB 2011, S. 3034.

<sup>629</sup> § 3 Nr. 66 1. HS EStG.

Die Regelungen dienen der steuerrechtlichen Einbindung der weitgehend paritätischen Finanzierung der gesetzlichen Sozialversicherung (vgl. vor allem die Vorschrift nach Nr. 62, der insoweit eine herausragende Bedeutung zukommt), der bAV sowie der zunehmend an Bedeutung gewinnenden privat finanzierten Altersvorsorge der Steuerpflichtigen. Insbesondere die der Alterssicherung dienenden Maßnahmen, die oftmals in benachbarte Rechtsgebiete wie das Sozialversicherungs- und das Arbeitsrecht hineinreichen, sind – u. a. aufgrund ihrer Komplexität und praktischen Relevanz – in der Literatur umfangreich besprochen,<sup>630</sup> sie bilden jedoch keinen Schwerpunkt der vorliegend anvisierten Betrachtung.<sup>631</sup> Es kann daher bei der vorstehenden Erwähnung belassen und auf eine ausführlichere Darstellung verzichtet werden. Die kapitalgedeckte Altersversorgung betreffende Regelung des § 3 Nr. 63 EStG ist Folge des in dieser Form umfassend seit dem Jahr 2005 umgesetzten Prinzips „der nachgelagerten Besteuerung“<sup>632</sup> der in ihr angesprochenen Durchführungswege der betrieblichen Versorgung.

#### **3.3.7.4.6 Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit (§ 3b EStG)**

Während normale Überstundenentlohnungen und Erschwernis- oder ähnliche Sonderzulagen gewöhnlich steuerpflichtige Arbeitslöhne sind,<sup>633</sup> existiert mit der Regelung des § 3b EStG eine Steuerbefreiungsnorm für Lohnzuschläge, welche für tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit gezahlt werden. Die Zulagen müssen neben dem in § 3b Abs. 2 Satz 1 EStG definierten sog. Grundlohn geleistet werden und sind dann – in Abhängigkeit von der jeweiligen terminlichen Lage der Arbeitszeit – in prozentual unterschiedlicher Höhe bezogen auf den Grundlohn steuerbefreit (von 25 Prozent für normale Nachtarbeit bis hin zu 150 Prozent für Arbeit bspw. an den Weihnachtsfeiertagen),<sup>634</sup> wobei jedoch seit dem Jahr 2004 eine Beschränkung auf einen maximalen Stundengrundlohn von 50 Euro gilt.<sup>635</sup>

---

<sup>630</sup> Vgl. ausführlich bspw. die beiden Sammelwerke *Ahrend/Förster/Rößler* (Hg.), *Steuerrecht der betrieblichen Altersversorgung* und *PricewaterhouseCoopers/Deutsche Rentenversicherung Bund* (Hg.), *Altersvorsorge*, 2009, sowie für einen zusammenfassenden Überblick z. B. *Bergkemper*, FR 2011, S. 1043 ff.

<sup>631</sup> Siehe dazu auch Abschnitt 3.1, insbesondere Abbildung 11.

<sup>632</sup> *Hartmann*, INF 2005, S. 56.

<sup>633</sup> Vgl. § 2 Abs. 2 Nr. 6 und 7 LStDV sowie u. a. mit Bezug darauf *Hartz/Meeßen/Wolf*, ABC-Führer Lohnsteuer, EL 93 aus 06.2011, Stichwort „Lohnzuschläge“ Rz. 1 f.

<sup>634</sup> Vgl. z. B. auch den Überblick bei *Foerster*, *SteuK* 2012, S. 266 ff.

<sup>635</sup> Siehe hierzu die Begründung in BT-Drs. 15/1945, S. 7 f.: „Es sind Fälle bestimmter einkommensstarker Gruppen – wie Profisportler – bekannt geworden, die vom geltenden Recht übermäßig begünstigt werden. Die Änderung zielt auf eine allgemeine Begrenzung der Steuerfreiheit für sehr hohe Einkünfte.“ In der Sozialversicherung liegt die diesbezügliche Befreiungsgrenze bei einem Stundenentgelt von 25 Euro; vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 1 2. HS SvEV.

Die Befreiungsnorm gilt lediglich für Arbeitnehmer.<sup>636</sup> Diese Beschränkung wurde vom BVerfG in der Vergangenheit als nicht verfassungswidrig eingestuft.<sup>637</sup> Dennoch nimmt insbesondere § 3b EStG unter den lohnsteuerlichen Subventionsnormen eine Sonderstellung durch die Vielzahl möglicher Angriffspunkte ein. „Steuersystematisch ist sie nicht gerechtfertigt.“<sup>638</sup> Die zur Begründung gleichwohl vorgebrachten Argumente überzeugen allesamt kaum und scheinen in sich nicht schlüssig bzw. in ihrer Betrachtung unzulässig eingeschränkt.<sup>639</sup> Die etwa für die Vorschrift ins Feld geführten (volkswirtschaftlich wünschenswerten) Anreizwirkungen sollten allein dem Marktgeschehen überlassen werden,<sup>640</sup> indem Arbeitnehmer und Arbeitgeber untereinander im regulären (und oftmals kollektiv-arbeitsrechtlich sowie bisweilen gar gesetzlich geregelten) Entgeltfindungsprozess eine zutreffende Vergütungshöhe unter Berücksichtigung der steuerlichen Belastung für die fraglichen Arbeitszeiten vereinbaren. Die Regelung wäre daher eigentlich ersatzlos aufzuheben,<sup>641</sup> was auch als Beitrag zur Steuervereinfachung angesehen werden könnte. Dies gilt insbesondere, da zur Erlangung der Befreiung die tatsächlich zu den begünstigten Zeiten geleistete Arbeit jeweils im Einzelnen nachgewiesen und der Zuschlag entsprechend abgerechnet werden muss, sodass die Gewährung pauschaler Zulagen für Arbeit während der in der Norm genannten Zeiten keine Anerkennung findet.<sup>642</sup> Nicht nur in dieser Hinsicht, sondern etwa auch bezogen auf die Feststellung des maßgeblichen Grundlohns ist die Vorschrift (unnötig) komplex.<sup>643</sup>

---

<sup>636</sup> Dies ergibt sich bereits aus dem Wortlaut der Vorschrift, da Arbeitslohn bezogen werden muss; vgl. diesbezüglich die Grundlohndefinition nach § 3b Abs. 2 Satz 1 1. HS EStG: „Grundlohn ist der laufende Arbeitslohn, der dem Arbeitnehmer bei der für ihn maßgebenden regelmäßigen Arbeitszeit für den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum zusteht“.

<sup>637</sup> Vgl. BVerfG, Beschluss v. 02.05.1978, 1 BvR 174/78, DB 1978, S. 2003 f.

<sup>638</sup> *Hartz/Meeßen/Wolf*, ABC-Führer Lohnsteuer, EL 93 aus 06.2011, Stichwort „Lohnzuschläge“ Rz. 9 [Sperrung im Text nicht aus Quelle übernommen].

<sup>639</sup> Vgl. ausführlich etwa *Kanzler*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, § 3b EStG Anm. 6.

<sup>640</sup> Vgl. zutreffend und deutlich die diesbezügliche Begründung zu These 6 in *O. V.*, BB 1994, Beilage 24 zu Heft 34, S. 6.

<sup>641</sup> Gl. A. *Albert*, FR 2009, S. 462, dort u. a. mit dem illustrativen Hinweis: „Sie [die Vorschrift des § 3b EStG; Anm. d. V.] verstößt gegen die Gleichmäßigkeit der Besteuerung, weil sie nur denjenigen Arbeitnehmern zugute kommt, die entsprechende Zuschläge erhalten“, sowie mit dem konkreten Vorschlag einer sukzessiven Abschaffung der Befreiung über vier bis fünf Jahre. Vgl. auch *Tipke*, FR 2006, S. 953.

<sup>642</sup> Vgl. bereits für die Vorgängerregelung § 34a EStG a. F. BFH, Urteil v. 14.06.1967, VI R 226/66, BStBl. III 1967, S. 610. Zu § 3b EStG z. B. BFH, Urteil v. 08.12.2011, VI R 18/11, BStBl. II 2012, S. 291 f., dazu *Geserich*, NWB 2012, S. 624 f. und *Hilbert*, KSR direkt 4/2012, S. 7 f. sowie ferner *Neubauer-Ickler/Sperandio/Hilbert*, BB 2012, S. 483 f.

<sup>643</sup> Vgl. allgemein *Albert*, FR 2002, S. 376: „[D]ie Vorschrift [ist] ein gutes Beispiel dafür, wie im Grunde klare und einfache Ziele – nämlich die Steuerfreiheit eines Zuschlages zum

Im politischen Prozess hat sich gerade die Befreiung des § 3b EStG jedoch gleichwohl immer wieder als außerordentlich „reformrobust“ gezeigt. Nicht selten war und ist sie dabei Gegenstand teilweise auch weitgehend unsachlich sowie polemisch geführter Diskussion.<sup>644</sup> Der Bestand der Regelung lässt sich neben ihrer besonderen Eignung für (sozial)politische Instrumentalisierung und Argumentation vor allem durch die spezielle Interessenlage erklären, nach welcher sowohl die von dieser – letztlich zulasten der Allgemeinheit gehenden – Subventionsnorm profitierenden Arbeitgeber als auch die entsprechend durch die Regelung begünstigten Arbeitnehmer gegen ihre Abschaffung agitieren.<sup>645</sup>

Wie bereits erwähnt, gilt die Befreiung nur für aufgrund von Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit gewährte Zuschläge, nicht aber für Zulagen, die bei (anderen) allgemein sozialnützigen Tätigkeiten gewährt werden, etwa für Arbeiten im Kampfmittelräumdienst im Hinblick auf die dortige besondere Gefährlichkeit des Aufgabengebiets.<sup>646</sup> Vor dem Hintergrund der rechtspolitisch ohnehin fragwürdigen Einordnung der Norm ist diese einschränkende Wertung zu begrüßen, bejaht man die Notwendigkeit einer dem § 3b EStG entsprechenden Befreiung jedoch grundsätzlich, so wäre eine Ausweitung oder breitere Abfassung der Begünstigung eigentlich stringenter.<sup>647</sup>

### **3.3.7.5 Sonstige gesetzliche Befreiungen und Bestimmungsregelungen**

#### **3.3.7.5.1 Hintergrund und Blickwinkel der weiteren Regelungen**

Neben den vorstehend erwähnten Regelungen finden sich insbesondere im Katalog des § 3 EStG, teilweise aber auch an anderer Stelle im Gesetz für das Lohnsteuersystem relevante Befreiungsnormen, deren primäre Blickrichtung oder auch gesetzliche Begründung m. E. vornehmlich als „pragmatisch“ bezeichnet werden kann; gleichwohl können diese Regelungen bei näherer Analyse oftmals ebenso als steuersystematisch keineswegs unproblematische scheduläre Subventionsnormen identifiziert werden. Im Folgenden findet sich eine Erörterung der Vorschriften im Überblick.

---

Arbeitslohn – kompliziert geregelt werden können.“ Vgl. ferner *Hilbert*, KSR direkt 12/2011, S. 6 m. w. N.

<sup>644</sup> Vgl. z. B. *Will-Feld*, Stbg 1990, S. 210.

<sup>645</sup> Vgl. jeweils die pointiert formulierten und teilweise durchaus scharf abgefassten Ausführungen bei *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung Bd. II, 2. Aufl. 2003, S. 848 f., *Tipke*, Ein Ende dem Einkommensteuerwirrwarr!?, 2006, S. 149 f. sowie *Tipke*, FR 2006, S. 951 ff.; illustrativ auch *Desens*, in: Jachmann (Hg.), Erneuerung des Steuerrechts, 2014, S. 95 f.

<sup>646</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 15.09.2011, VI R 6/09, BStBl. II 2012, S. 144 f., dazu *Geserich*, NWB 2011, S. 3744 und *Hilbert*, KSR direkt 12/2011, S. 6.

<sup>647</sup> Vgl. auch *Tipke*, FR 2006, S. 952, dort diesbezüglich zutreffend „§ 68 österr. EStG ist in dieser Hinsicht konsequenter als § 3b EStG. Er begünstigt auch Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen“.

### 3.3.7.5.2 Datenverarbeitungs- sowie Telekommunikationsgeräte und Software (§ 3 Nr. 45 EStG)

§ 3 Nr. 45 EStG<sup>648</sup> befreit jene zumindest teilweise generell steuerbaren<sup>649</sup> geldwerten Vorteile von der Besteuerung, die Mitarbeitern aus der privaten Nutzung ihnen zur Verfügung gestellter bzw. überlassener betrieblicher Datenverarbeitungs- und Telekommunikationsgeräte zukommen. Die gesetzliche Befreiungsnorm wurde eingeführt, nachdem die Finanzverwaltung im Jahr 2000 erfolglos versucht hatte, das Thema zu regeln.<sup>650</sup> Laut Gesetzesbegründung sollte durch Schaffung der Vorschrift zunächst „die Nutzung des Internet verbreitert und dessen Akzeptanz vergrößert werden.“<sup>651</sup> Die Notwendigkeit der Umsetzung dieses Normziels dürfte inzwischen durch den technischen Fortschritt in den Hintergrund getreten sein,<sup>652</sup> sodass sich (weitere) Berechtigung und Sinn der Vorschrift heutzutage vor allem durch den von ihr geschaffenen Vereinfachungsaspekt erklären, wird durch sie doch vor allem „die in der Praxis oftmals schwierige Abgrenzung zwischen betrieblicher und privater Nutzung“<sup>653</sup> von Telekommunikationsmitteln vermieden. Trotz dieses für den betrieblichen Alltag durchaus als wesentlich einzustufenden Arguments<sup>654</sup> kann die Befreiungsregelung – soweit sie denn im Einzelfall konstitutiv wirkt –<sup>655</sup> als steuersystematisch fragwürdig beurteilt werden.<sup>656</sup>

Besonders zu beachten ist, dass die Befreiung nur für die Nutzung „betrieblicher“ Geräte gilt, also solcher, die vom Arbeitgeber selbst erworben, gemietet, geleast etc. wurden und die sich damit weiterhin in dessen Betriebsvermögen

---

<sup>648</sup> Eingeführt durch Art. 3 des Gesetzes zur Änderung des Investitionszulagengesetzes 1999 v. 20.12.2000, BGBl. I 2000, S. 1853.

<sup>649</sup> Vgl. z. B. *Beckerath*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 3 Nr. 45 Rdnr. B 45/4 sowie BFH, Urteil v. 22.10.1976, VI R 26/74, BStBl. II 1977, S. 99 ff., damals mit der Einordnung des kostenlosen Führens privater Ferngespräche als lohnsteuerpflichtiger Sachbezug.

<sup>650</sup> Das von *Welling*, DStR 2001, S. 650 als „Telefonkostenerlass“ bezeichnete und vielfach kritisch beurteilte (vgl. z. B. nur *Utescher/Herden*, DB 2000, S. 1366 ff. sowie *Seifert*, INF 2000, S. 426 ff.) Schreiben des BMF v. 24.05.2000, IV C 5 – S 2336 – 13/00, BStBl. I 2000, S. 613 f. wurde bereits weniger als fünf Monate später durch BMF, Schreiben v. 16.10.2000, IV C 5 – S 2336 – 13/00 VI, BStBl. I 2000, S. 1421 wieder aufgehoben. Vgl. auch *Harder-Buschner*, INF 2001, S. 133.

<sup>651</sup> BT-Drs. 14/4626, S. 6.

<sup>652</sup> Vgl. dazu auch BT-Drs. 17/9811, S. 12.

<sup>653</sup> BT-Drs. 14/4626, S. 6.

<sup>654</sup> Vgl. so auch etwa *Broer*, BB 2004, S. 1936.

<sup>655</sup> Nicht selten werden unter die Regelung Leistungen fallen, die ohnehin der Rechtsfigur des ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesses (siehe dazu ausführlich Abschnitt 3.3.4.3) zuzuordnen sind; vgl. für den fraglichen Bereich bereits *Strohner/Albert*, DB 2000, S. 1535 ff. sowie *Albert*, FR 2000, S. 931 f. Dies dürfte durch die Entwicklung hin zu Pauschaltarifen, teilweise gar kostenlosen Internetzugangangeboten etc. heutzutage in noch stärkerem Maße gelten als um die Jahrtausendwende; vgl. *Hilbert*, BBK 2012, S. 646 f.

<sup>656</sup> Vgl. so etwa *Bergkemper*, FR 2004, S. 655 und *Bergkemper*, FR 2005, S. 894.



befinden.<sup>657</sup> Übereignet werden dürfen die Geräte dem Mitarbeiter daher nicht.<sup>658</sup> M. E. ist der von *Welling* geäußerten Ansicht<sup>659</sup> zuzustimmen, dass der eindeutige Gesetzeswortlaut bei Erfüllung dieser Voraussetzung jedoch zu einer umfassenden Freistellung sämtlicher privat veranlasster Telekommunikationskosten führt, insbesondere auch, da nur eine solche Lösung entsprechenden administrativen Aufwand für Arbeitgeber tatsächlich verhindern kann und ferner, weil nur eine derartige Auslegung im Hinblick auf die – insbesondere in den letzten Jahren verstärkt ins allgemeine Bewusstsein getretenen – unterschiedlichsten technischen Umsetzungs- und Nutzungsmöglichkeiten im Telekommunikationsbereich (bspw. zunehmende Verbreitung von VoIP) sinnvoll erscheint.

Gerade mit Blick auf die vorgenannten Entwicklungen und die weiter zunehmende Technisierung moderner Arbeitsumfelder wurde die Vorschrift im Jahr 2012 überarbeitet und (rückwirkend)<sup>660</sup> ausgeweitet.<sup>661</sup> Der Bereich der von ihr umfassten Geräte wurde breiter gefasst und explizit auch auf jeweiliges Zubehör erstreckt; ferner gilt die Steuerbefreiung nunmehr zudem auf vom Arbeitgeber zur privaten Nutzung überlassene System- und Anwendungsprogramme, sofern der Arbeitgeber diese auch in seinem Betrieb verwendet,<sup>662</sup> sowie auf Vorteile, die aus im Zusammenhang mit den Zuwendungen insgesamt erbrachten Dienstleistungen (etwa zur Installation sowie bei Hilfestellungen zu Nutzung und Reparatur)<sup>663</sup> resultieren. Wie bereits im parlamentarischen Verfahren zur Neugestaltung der Regelung erwähnt wurde, birgt insbesondere die Verbreiterung des Anwendungsbereichs des § 3 Nr. 45 EStG das Risiko, dass die Norm in Gestaltungsabsicht zur bewussten Steuerersparnis herangezogen wird.<sup>664</sup> Zudem werden hierdurch auch Bedenken hinsichtlich der gleichheitswidrigen Beschränkung (vornehmlich)<sup>665</sup> auf Arbeitnehmerfälle verstärkt.<sup>666</sup>

---

<sup>657</sup> Vgl. *Macher*, DStZ 2002, S. 317.

<sup>658</sup> Hingewiesen werden kann in diesem Zusammenhang jedoch auf die Pauschalierungsmöglichkeit nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 EStG; siehe dazu Abschnitt 3.4.2.3.2.

<sup>659</sup> Vgl. *Welling*, DStR 2001, S. 650 f.

<sup>660</sup> Vgl. z. B. *Hechtner*, NWB 2012, S. 1217 und S. 1224.

<sup>661</sup> Durch Art. 3 des Gesetzes zur Änderung des Gemeindereformgesetzes und von steuerlichen Vorschriften v. 08.05.2012, BGBl. I 2012, S. 1030.

<sup>662</sup> Vgl. zu den (zuvor) bei derartigen Vorteilen aufgeworfenen Fragen ausführlich *Wünne-mann*, NWB 2011, S. 2850 ff. Laut Gesetzesbegründung sollte durch diese Regelung – so BT-Drs. 17/8867, S. 11 – neben erstrebter Steuervereinfachung auch der „Gesichtspunkt der Vereinbarkeit von Beruf und Familie“ berücksichtigt werden.

<sup>663</sup> Vgl. *Hechtner*, NWB 2012, S. 1223 f.

<sup>664</sup> Vgl. dazu die Hinweise der Fraktionen Die Linke und Bündnis 90/Die Grünen in BT-Drs. 17/8867, S. 11; ferner *Hilbert*, BBK 2012, S. 647.

<sup>665</sup> Durch Hinzufügung eines zweiten Satzes wurde die Befreiung mit Wirkung zum 01.01.2015 durch das Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 22.12.2014 auf bestimmte Man-

### 3.3.7.5.3 Trinkgelder (§ 3 Nr. 51 EStG)

Eng verbunden mit dem Problemfeld der Drittlohnzahlung<sup>667</sup> ist die Regelung des § 3 Nr. 51 EStG. Sie stellt an dortiger Stelle im Steuergesetz zwar genannte, aber nicht weiter definierte Trinkgelder von der Besteuerung frei, sofern diese „anlässlich einer Arbeitsleistung dem Arbeitnehmer von Dritten freiwillig und ohne dass ein Rechtsanspruch auf sie besteht, zusätzlich zu dem Betrag gegeben werden, der für diese Arbeitsleistung zu zahlen ist“<sup>668</sup>. Bereits 1940 hatte der RFH Trinkgelder als steuerpflichtige Einnahme aus der nichtselbständigen Tätigkeit angesehen,<sup>669</sup> sodass der Befreiungsregelung konstitutive Bedeutung zukommt.<sup>670</sup> Der mit StÄndG 1958 ins EStG eingefügte § 3 Nr. 51<sup>671</sup> hatte bereits eine Vorgängerregelung in § 19 des Gesetzes, die jedoch – wie § 3 Nr. 51 zunächst auch – nur einen Freibetrag von der Besteuerung ausnahm; diese Begrenzung entfiel erst durch das extra gesondert aufgelegte sog. Gesetz zur Steuerfreistellung von Arbeitnehmertrinkgeldern vom 08.08.2002.<sup>672</sup> Zwar wurde die Änderung<sup>673</sup> vornehmlich mit arbeitsmarktpolitischen Zielen gerechtfertigt, jedoch weist bereits die Einzelbegründung aus, dass durch die Anpassung „[s]chwierige praktische Probleme des Verwaltungsvollzugs bei der Besteuerung von Trinkgeldern [...] entfallen“<sup>674</sup>. Dies ist ein Aspekt, auf den 1994 auch bereits die Einkommensteuerreformkommission hingewiesen hatte.<sup>675</sup> Durch die geltende verwaltungsökonomische Regelung entfällt insoweit auch die Diskussion, ob es

---

datsträger erweitert; vgl. BGBl. I 2014, S. 2422 und 2430. Vgl. für die Gesetzesbegründung BR-Drs. 432/14 (Beschluss), S. 33 f. Konkret gilt sie nunmehr auch „für Steuerpflichtige, [...] die [...] eine Aufwandsentschädigung im Sinne des § 3 Nummer 12 [EStG] erhalten“; Hauptanwendungsbereich der Befreiungsnorm bleiben allerdings eindeutig die Arbeitnehmerfälle.

<sup>666</sup> Vgl. dazu die explizite diesbezügliche Kritik bei *Hilbert*, NWB 2012, S. 2600 f.

<sup>667</sup> Siehe Abschnitte 3.3.5.1 und 3.3.5.2.

<sup>668</sup> § 3 Nr. 51 EStG.

<sup>669</sup> Vgl. für das Friseurhandwerk RFH, Urteil v. 18.04.1940, IV 312/39, RStBl. 1940, S. 665 f. Nach Ansicht von *Beckerath*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 3 Nr. 51 Rdnr. B 51/16 m. w. N. entspricht dies auch der h. M. A. A. jedoch bspw. *Crezelius*, in: Stolterfoht (Hg.), Grundfragen des Lohnsteuerrechts, 1986, S. 109 ff. M. E. ist der h. L. zu folgen, wobei die Gelder jedoch nicht als einbehaltungspflichtig angesehen werden sollten; siehe zur Problematik der Drittlohnzahlung Abschnitt 3.3.5.2, ferner Abschnitt 3.3.2 zu etwaig nicht einbehaltungspflichtigen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.

<sup>670</sup> Vgl. gl. A. *Bergkemper*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, § 3 Nr. 51 EStG Anm. 1. A. A. die Begründung zu einem (nicht umgesetzten) Gesetzentwurf der FDP-Fraktion zur Abschaffung der Trinkgeldbesteuerung in BT-Drs. 14/9061, S. 3.

<sup>671</sup> Vgl. BGBl. I 1958, S. 476.

<sup>672</sup> Vgl. BGBl. I 2002, S. 3111. Ein Überblick über die Entwicklung der Vorschrift findet sich bei *Beckerath*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 3 Nr. 51 Rdnr. B 51/2 ff.

<sup>673</sup> Der letztlich – mit einigen Änderungen – umgesetzte Gesetzesentwurf wurde von den damaligen Regierungsfractionen SPD und Bündnis 90/Die Grünen eingebracht.

<sup>674</sup> BT-Drs. 14/9029, S. 3.

<sup>675</sup> Vgl. *O. V.*, BB 1994, S. 7.

berechtigt wäre, dem Arbeitgeber für derartige Drittlohnzahlungen eine Einbehaltungsverpflichtung aufzubürden.

Umschrieben werden die maßgeblichen Gelder als „eine dem dienstleistenden Arbeitnehmer vom Kunden oder Gast gewährte zusätzliche Vergütung, die eine gewisse persönliche Beziehung zwischen dem Arbeitnehmer und dem Dritten voraussetzt. [...] [Die Zahlungen seien] eine freiwillige und typischerweise persönliche Zuwendung an den Bedachten als eine Art honorierende Anerkennung seiner dem Leistenden gegenüber erwiesenen Mühewaltung in Form eines kleineren Geldgeschenks“<sup>676</sup>. Der BFH sieht den Trinkgeldbegriff dabei als durch den allgemeinen Sprachgebrauch geprägt an und leitet ihn auch entsprechend ab.<sup>677</sup> Es erscheint deshalb gerechtfertigt, die Bestimmung dessen, was im Einkommensteuerrecht als Trinkgeld anzusehen ist, als vornehmlich kasuistisch zu bezeichnen; feste Tatbestandsmerkmale lassen sich aus der angeführten höchstrichterlichen Rechtsprechung kaum ableiten, auch eine – etwa durch Heranziehung des § 107 Abs. 3 Satz 2 GewO – prinzipiell mögliche rechtsbereichsübergreifende Definition hat der BFH bisher nicht vollzogen.<sup>678</sup> In diesen vorgenannten Aspekten kann durchaus eine Schwäche der bisherigen Auslegung zum Trinkgeldbegriff gesehen werden.<sup>679</sup> Beachtet werden muss zudem, dass die Steuerfreistellung nach § 3 Nr. 51 EStG an die zusätzlichen Voraussetzungen der Norm – insbesondere die Leistung ohne Rechtsanspruch – gebunden ist.<sup>680</sup> Sind diese nicht erfüllt, so besteht Steuer- und Einbehaltungspflicht.<sup>681</sup>

Ferner kann die Vorschrift steuersystematisch keineswegs als unproblematisch angesehen werden; dies gilt trotz des steuervereinfachenden Ansatzes, der sicherlich schwerlich zu leugnenden praktischen Vollzugsschwierigkeiten im von § 3 Nr. 51 EStG geregelten Bereich sowie der auch dogmatisch schwierigen Erfassung und Einordnung der fraglichen Zuflüsse. Gerade in Branchen, Tätigkeitsfeldern und Gewerbebezügen, in denen die Leistung von Trinkgeldern üblich ist, wird dieser Umstand nicht selten im Rahmen des betrieblichen Lohnfindungsprozesses berücksichtigt. Die Befreiung der Zahlungen geht damit zulasten der sonstigen erwerbstätig Steuerpflichtigen, folgt aber andererseits gerade den Prämissen der durch sie begünstigten Unternehmen und Mitarbeiter. Dadurch sowie auch generell ergeben sich gleichheitsrechtliche Probleme u. a.

---

<sup>676</sup> BFH, Urteil v. 18.12.2008, VI R 49/06, BStBl. II 2009, S. 821, dort auch m. w. N.

<sup>677</sup> Vgl. so zuletzt – wiederum m. w. N. – BFH, Urteil v. 10.03.2015, VI R 6/14, BStBl. II 2015, S. 767 ff.

<sup>678</sup> Vgl. insgesamt *Wobst*, DStR 2015, S. 868 ff., der im Vorfeld der Veröffentlichung der Revisionsentscheidung VI R 6/14 (siehe vorstehende Fn. 677) für einen Rückgriff auf die für das Arbeitsrecht geltende Begriffsbestimmung plädierte.

<sup>679</sup> Vgl. so – in Besprechung des BFH-Urteils VI R 6/14 (siehe Fn. 677) – *Hilbert*, KSR direkt 8/2015, S. 6.

<sup>680</sup> Vgl. *Bergkemper*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, § 3 Nr. 51 EStG Anm. 2.

<sup>681</sup> Vgl. *Beckerath*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 3 Nr. 51 Rdnr. B 51/23 und B 51/25.

ob der ausdrücklichen Beschränkung auf Arbeitnehmerfälle, muss(t)en doch Bezieher anderer Einkunftsarten derartige Zuwendungen stets und vollständig der Besteuerung unterwerfen.<sup>682</sup>

#### 3.3.7.5.4 Sachprämien in Kundenbindungsprogrammen (§ 3 Nr. 38 EStG)

Steuerfreiheit für „Sachprämien, die der Steuerpflichtige für die persönliche Inanspruchnahme von Dienstleistungen von Unternehmen unentgeltlich erhält, die diese zum Zwecke der Kundenbindung im allgemeinen Geschäftsverkehr in einem jedermann zugänglichen planmäßigen Verfahren gewähren, soweit der Wert der Prämien 1.080 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigt“<sup>683</sup>, postuliert die Regelung des § 3 Nr. 38 EStG. Der Sinn der aus sich heraus zunächst schwer verständlich erscheinenden Vorschrift wird deutlicher, sobald man betrachtet, worauf sich diese im Einzelnen bezieht. Wenn in der Gesetzesbegründung von „den derzeitig angebotenen Bonusprogrammen“<sup>684</sup> gesprochen wird, so ist als direkter Bezug der Regelung das sog. Miles & More-Programm der Deutschen Lufthansa AG herauszustellen.<sup>685</sup> Die Freistellung wurde dabei nach Ansicht von *Kruhl* vor allem geschaffen, „[u]m erhebliche Wettbewerbsnachteile deutscher Unternehmen im internationalen Dienstleistungsgeschäft zu vermeiden“<sup>686</sup>; sie wäre damit von ihrer Ausrichtung her primär wirtschaftspolitischer Natur. Ihr soll aber auch – insbesondere im Zusammenspiel mit der zeitgleich ebenso durch das JStG 1997 eingeführten<sup>687</sup> und auf den identischen Sachverhalt ausgerichteten Pauschalierungsvorschrift nach § 37a EStG<sup>688</sup> – eine teilweise steuervereinfachende Wirkung zukommen. Die von der Norm erfassten Vorteile sind überhaupt nur partiell steuererheblich. Soweit „Bonusmeilen“ im privaten Bereich gesammelt und auch in Anspruch genommen werden, berührt dieser Vorgang die Sphäre der Einkommensteuer nicht;<sup>689</sup> insoweit kommt der genannten Regelung mithin lediglich deklaratorische Bedeutung zu.

Für das Lohnsteuersystem von vornehmlichem Interesse ist indes die (entsprechend vom Arbeitgeber zugelassene bzw. diesem bewusste)<sup>690</sup> private

---

<sup>682</sup> Vgl. zu den vorgenannten Kritikpunkten insgesamt auch – m. w. N. – *Bergkemper*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, § 3 Nr. 51 EStG Anm. 1. Ferner zutreffend kritisch ebenso *Hartz/Meeßen/Wolf*, ABC-Führer Lohnsteuer, EL 94 v. 14.11.2011, Stichwort „Trinkgelder“ Rz. 8 f.

<sup>683</sup> § 3 Nr. 38 EStG.

<sup>684</sup> BT-Drs. 13/5952, S. 45.

<sup>685</sup> Vgl. *Seibel*, FR 1997, S. 889. *Beckerath*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 3 Nr. 38 Rdnr. B 38/21 spricht von der „lex Lufthansa“.

<sup>686</sup> *Kruhl*, BB 1997, S. 178.

<sup>687</sup> Vgl. BGBl. I 1996, S. 2064 für § 3 Nr. 38 EStG sowie S. 2067 für § 37a EStG.

<sup>688</sup> Siehe Abschnitt 3.4.2.6.

<sup>689</sup> Vgl. *Beckerath*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 3 Nr. 38 Rdnr. B 38/9, mit einer Übersicht zu den möglichen Fallkonstellationen in Rdnr. 38/8 ff.

<sup>690</sup> Derartiges Wissen und (vermeintliches) Wollen ist Voraussetzung einer Zurechnung eines erlangten Vorteils zum Lohnsteuersystem; siehe im Einzelnen Abschnitt 3.3.2.

Nutzung von „Bonusmeilen“, die durch beruflich veranlasste und vom Arbeitgeber finanzierte<sup>691</sup> dienstliche Auswärtstätigkeiten gesammelt wurden. Hierbei wendet zwar nicht – worauf etwa von *Bornhaupt* zutreffend hinweist –<sup>692</sup> das prämiengewährende Unternehmen als Dritter Arbeitslohn zu, wohl aber erlangt der Mitarbeiter im Zeitpunkt der Nutzung der Prämie einen Vorteil dadurch, dass der Arbeitgeber ihn nicht anweist bzw. von ihm verlangt, die erhaltenen „Meilen“ wiederum für Dienstreisen einzusetzen.<sup>693</sup> Zustimmung zu dieser Auffassung sowie zur Einordnung als Sachbezug vorausgesetzt, kommt der Regelung in diesen Fällen konstitutive Wirkung zu. Die Befreiung unterliegt allerdings zusätzlichen Voraussetzungen – insbesondere gilt sie grundsätzlich nur bis zur Höhe des genannten kalenderjährlichen pro Kopf-Freibetrags.<sup>694</sup> Vereinfachend respektive für Arbeitgeber verwaltungsentlastend wirkt sie damit nur, wenn die erhaltenen Prämien gem. allgemeiner Sachbezugsbewertung nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG unterhalb des Betrags von 1.080 Euro liegen oder der Gewährende flankierend von der zugehörigen abgeltend wirkenden Pauschalierungsregelung des § 37a EStG<sup>695</sup> Gebrauch macht.

### 3.3.7.5.5 Sachbezugsfreigrenze (§ 8 Abs. 2 Satz 11 EStG)

Einnahmen aus der nichtselbständigen Tätigkeit werden nicht nur durch den Erhalt von Barlohnzahlungen begründet, sondern auch durch Sachbezugszuwendungen.<sup>696</sup> Zur notwendigen Abgrenzung hat der BFH in mehreren Urteilen im Jahr 2010<sup>697</sup> entschieden, dass darauf abzustellen ist, „was der Mitarbeiter nach der zugrunde liegenden arbeitsrechtlichen Vereinbarung beanspruchen kann“<sup>698</sup>, sodass eine Sachzuwendung stets dann gegeben ist, sofern sich der originäre Rechtsanspruch des Arbeitnehmers gegen seinen Arbeitgeber (auch) allein auf eine Sache richtet. Zur steuerlichen Erfassung bedarf es dann jedoch einer Bewertung der fraglichen Vorteile, sprich der Umrechnung des Gegenwerts der Sache in einen konkreten Geldbetrag. Hierzu postuliert die Grundregel

---

<sup>691</sup> Siehe Abschnitt 3.3.7.3.2.1.

<sup>692</sup> Vgl. *Bornhaupt*, FR 1993, S. 327 f.

<sup>693</sup> Vgl. *Beckerath*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 3 Nr. 38 Rdnr. B 38/13, dort mit der Qualifikation des Arbeitgeberverzichts als Lohnzuwendung; abgewogener insoweit *Thomas*, DStR 1997, S. 308 f.

<sup>694</sup> Vgl. zu den Voraussetzungen im Einzelnen *Bergkemper*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, § 3 Nr. 38 EStG Anm. 2.

<sup>695</sup> Siehe Abschnitt 3.4.2.6.

<sup>696</sup> Siehe Abschnitt 3.3.4.1; § 8 Abs. 1 EStG spricht von „Güter[n] [...] in [...] Geldeswert“.

<sup>697</sup> Im BStBl. veröffentlicht wurden drei BFH-Urteile v. 11.11.2010, VI R 21/09, BStBl. II 2011, S. 383 ff., VI R 27/09, BStBl. II 2011, S. 386 ff., VI R 41/10, BStBl. II 2011, S. 389 ff. Sie ergingen sämtlich zu Fällen der Gewährung von Warengutscheinen, mit denen von den begünstigten Arbeitnehmern jeweils lediglich Sachen bezogen werden konnten. Die Urteile verwarfen dabei die vorherige Sicht der Finanzverwaltung, die bei Ausgabe betragsmäßig spezifizierter Gutscheine Barlohnzuwendungen annahm (vgl. R 8.1 Abs. 1 Satz 7 LStR 2011).

<sup>698</sup> *Hilbert*, NWB 2011, S. 1539.

des § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG, dass die Güter steuerlich „mit den um übliche Preisnachlässe geminderten üblichen Endpreisen am Abgabeort anzusetzen“<sup>699</sup> sind.<sup>700</sup> Danach folgen in den Sätzen 2 bis 10 gesonderte Bewertungsregeln insbesondere für die private Nutzung betrieblicher Kfz<sup>701</sup> sowie für die Bemessung bestimmter Vorteile wie bspw. spezieller Mahlzeitengestellungen<sup>702</sup> durch sog. Sachbezugs- oder Durchschnittswerte.

Für nach dem Grundsatz des § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG zu bewertende Sachbezüge<sup>703</sup> wurde durch das JStG 1996<sup>704</sup> – als „Beitrag zur Steuervereinfachung“<sup>705</sup> – eine kalendermonatsbezogene Erfassungs-Freigrenze<sup>706</sup> eingeführt. Diese wurde betragsmäßig mehrfach angepasst<sup>707</sup> und liegt aktuell bei 44 Euro.<sup>708</sup> Sie findet sich seit der Reisekostenreform 2014<sup>709</sup> in Satz 11 des § 8 Abs. 2 EStG. Insbesondere im Hinblick auf die gewählte Ausgestaltung der Regelung als Freibgrenze ist m. E. der kritischen Ansicht etwa von *Strohner/Mainzer* zuzustimmen, die monieren, dass der Arbeitgeber durch die Norm von „der – zumindest vorsorglichen – Belegsammlung nicht verschont“<sup>710</sup> bleibt und eine monatliche Kontrolle der Einhaltung des Grenzbetrages erfolgen muss.<sup>711</sup> Davon abge-

---

<sup>699</sup> § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG.

<sup>700</sup> Siehe zur Anwendung dieser Regelung auch nachfolgenden Abschnitt 3.3.7.5.6.

<sup>701</sup> Die komplexen und teils recht kleinteiligen Regelungen insbesondere zur Pkw-Nutzung werden vorliegend nicht dargestellt; ein Überblick zur arbeitsrechtlichen und lohnsteuerlichen Behandlung findet sich bspw. bei *Insam/Hilbert/Heumann*, BBK 2011, S. 522 ff. Vgl. ausführlich z. B. – mit damaligem Rechtsstand – die Dissertationsschrift von *Urban*, Besteuerung von Firmen- und Dienstwagen, 2009.

<sup>702</sup> Vgl. dazu z. B. *Harder-Buschner/Schramm*, NWB 2014, S. 182 ff.

<sup>703</sup> Vgl. *Gröpl*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 8 Rdnr. C 17 zum sachlichen Anwendungsbereich der Grundsatznorm.

<sup>704</sup> Vgl. BGBl. I 1995, S. 1256.

<sup>705</sup> BT-Drs. 13/901, S. 132.

<sup>706</sup> Eine Freibetragsregelung wurde im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens ausdrücklich abgelehnt. Hierzu BT-Drs. 13/901, S. 132 (sowie – fast gleichlautend – BT-Drs. 13/1686, S. 8): „Die Einführung eines Freibetrags scheidet aus, weil die über den Vereinfachungszweck hinausreichende Begünstigung der Steuerpflichtigen anders als bei Belegschaftsrabatten sich nicht durch ein betriebliches Interesse des Arbeitgebers rechtfertigen läßt.“. Kritisch dazu sowie insbesondere auch zur monatsweisen Betrachtung *Albert*, DStZ 1998, S. 126.

<sup>707</sup> Vgl. zur Entwicklung der Höhe des Freibetrags seit 1996 *Gröpl*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 8 Rdnr. C 18, dortige Fn. 56.

<sup>708</sup> Eine u. a. mit Blick auf die zuvor erwähnte Abgrenzungsrechtsprechung des BFH (siehe Fn. 697) Senkung der Freibgrenze, die etwa im Rahmen des Gesetzes zur weiteren Vereinfachung des Steuerrechts 2013 beabsichtigt war, konnte sich im parlamentarischen Verfahren nicht durchsetzen; vgl. BT-Drs. 17/12197, S. 21.

<sup>709</sup> Vgl. Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts v. 20.02.2013, BGBl. I 2013, S. 285 ff.

<sup>710</sup> *Strohner/Mainzer*, FR 1995, S. 688.

<sup>711</sup> Vgl. *Strohner/Mainzer*, FR 1995, S. 688. Kritisch zur Regelung und ihrem vermeintlichen Vereinfachungszweck äußerte sich auch der Bundesrat in BT-Drs. 13/1686, S. 24 f.

sehen jedoch bietet die Regelung – insbesondere im Hinblick auf die vorgenannte Rechtsprechung des BFH zur Abgrenzung zwischen Bar- und Sachlohn – den Arbeitgebern einen gewissen, auch als diesbezügliche Entscheidungsoption identifizierbaren Gestaltungsspielraum hin zur Leistung „kleiner“ steuerfreier Sachbezüge (bspw. Tank-, Einkaufs- und sonstige Warengutscheine, geringwertiger Versicherungsschutz<sup>712</sup> etc.).

Da der Vereinfachungszweck der Regelung – wie dargestellt – oftmals nicht oder nur in bedingtem Maße erreicht wird, zugleich bestimmte typischerweise schwer erfassbare und regelmäßig nur einen niedrigen finanziellen Gegenwert erzeugende Sachzuwendungen (inzwischen) zudem durch andere Freistellungen von der Besteuerung ausgenommen sind (dies betrifft insbesondere die Telekommunikationsleistungen)<sup>713</sup> und sich ferner der Anwendungsbereich der Freigrenze auf die Überschusseinkünfte – faktisch letztlich auf Arbeitnehmerfälle – beschränkt, ist die steuersystematische Rechtfertigung der Vorschrift mehr als fraglich; im Endeffekt reduziert sich der Charakter der Sachbezugsfreigrenze des § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG vor allem auf den einer (mittlerweile als althergebracht zu bezeichnenden) steuerrechtlichen Subventionsnorm.<sup>714</sup>

### 3.3.7.5.6 Rabattdfreibetrag (§ 8 Abs. 3 EStG)

Eine weitere Befreiungsregelung für bestimmte Sachbezüge, und zwar für solche „Waren oder Dienstleistungen, die vom Arbeitgeber nicht überwiegend für den Bedarf seiner Arbeitnehmer hergestellt, vertrieben oder erbracht werden“<sup>715</sup>, enthält § 8 Abs. 3 EStG. Voraussetzung ist, dass der Mitarbeiter diese „auf Grund seines [früheren, gegenwärtigen oder zukünftigen]<sup>716</sup> Dienstverhältnisses“<sup>717</sup> erhält. Es bleiben dann nach dem sog. „Rabattdfreibetrag“<sup>718</sup> gem. Satz 2 der Norm durch unentgeltliche oder verbilligte Abgabe entstehende Vorteile in Höhe von derzeit 1.080 Euro im Kalenderjahr steuerfrei. Die Bewertung weicht in diesen Fällen von der bereits vorstehend erwähnten Grundregel nach Abs. 2 ab; anzusetzen sind (hier vielmehr) „die um 4 Prozent geminderten Endpreise, zu denen der Arbeitgeber oder der dem Abgabeort nächstansässige Abnehmer die Waren oder Dienstleistungen fremden Letztverbrauchern im allgemeinen Geschäftsverkehr anbietet“<sup>719</sup>.

<sup>712</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 14.04.2011, VI R 24/10, BStBl. II 2011, S. 767 ff., Besprechung dazu bei *Hilbert/Sperandio*, NWB 2011, S. 3033 f.; allerdings Nichtanwendung durch die Finanzverwaltung im Bereich von Zukunftssicherungsleistungen, vgl. den diesbezüglichen Erlass unter BMF, Schreiben v. 10.10.2013, IV C 5 – S 2334/13/10001, BStBl. I 2013, S. 1301.

<sup>713</sup> Siehe Abschnitt 3.3.7.5.2.

<sup>714</sup> Vgl. – m. w. N. – *Hilbert/Paul*, NWB 2013, S. 1744.

<sup>715</sup> § 8 Abs. 3 Satz 1 EStG.

<sup>716</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 08.11.1996, VI R 100/95, BStBl. II 1996, S. 330 f.

<sup>717</sup> § 8 Abs. 3 Satz 1 EStG.

<sup>718</sup> *Bornhaupt*, BB 1993, S. 912, hier genannt statt vieler.

<sup>719</sup> § 8 Abs. 3 Satz 1 EStG.

Da die unterschiedlichen Ansätze der Bemessung insbesondere zusammen mit den hierzu gefundenen (früheren) Anwendungsregeln der Finanzverwaltung zu teilweise deutlich voneinander abweichenden Werten führten, war lange Zeit umstritten, wie Fälle zu behandeln seien, in denen eine Erfassung nach § 8 Abs. 3 EStG trotz Abzug des Rabattfreibetrags zu einer höheren Bewertung als nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG führten. Kritisch war dabei insbesondere, dass die fraglichen Beträge auch den allgemeinen Marktpreis einer Ware oder Dienstleistung übersteigen konnten. Zutreffend war hier die Gefahr einer „Scheinlohnbesteuerung“<sup>720</sup> auszumachen, deren Hauptstreitfeld – aufgrund der in der fraglichen Branche üblicherweise hohen am Markt gewährten Rabatte und der oftmals selbst im einzelnen Fall als durchaus materiell einzustufenden Bewertungsunterschiede – die Behandlung von in der Automobilindustrie an die eigene Belegschaft abgesetzten sog. Jahreswagen war.

Eine Lösung ließ sich allerdings durch rechtsdogmatische Auslegung finden, sind § 8 Abs. 2 und 3 EStG doch lediglich Bewertungsnormen. In zwei Urteilen aus dem Jahr 2012<sup>721</sup> zur Anwendung der Bemessungsregeln unterstrich der BFH denn auch, dass steuerlich nur dasjenige erfasst werden kann, was unter den allgemeingültigen einkommensteuerrechtlichen Lohnbegriff fällt; am Markt generell auch gegenüber fremden Dritten eingeräumte Preisabschläge lösen daher bereits gar keine Steuerpflicht aus. Ferner billigte der VI. Senat den Steuerpflichtigen bei Erfüllung der jeweiligen Tatbestandsmerkmale ein Wahlrecht zur Bewertung alternativ nach § 8 Abs. 2 EStG oder – dann unter Anwendung des Rabattfreibetrags – nach § 8 Abs. 3 EStG zu.<sup>722</sup> Die Grundsätze der Rechtsprechung und auch des Wahlrechts wurden von der Finanzverwaltung (letztlich) allgemein anerkannt.<sup>723</sup>

Die durch das StRefG 1990 eingeführte Regelung<sup>724</sup> des § 8 Abs. 3 EStG schafft innerhalb des Regelungsrahmens der Sachbezugsbewertung – soweit über sie tatsächliche Lohnbestandteile von der Besteuerung ausgenommen werden – eine konstitutive Befreiung dieser durch das Dienstverhältnis veranlassten

---

<sup>720</sup> *Balmes*, BB 2013, S. 616.

<sup>721</sup> Vgl. BFH, Urteile v. 26.07.2012, VI R 30/09, BStBl. II 2013, S. 400 ff. und VI R 27/11, BStBl. II 2013, S. 402 ff., dazu etwa *Schneider*, NWB 2012, S. 3672 und ausführlich *Schneider*, NWB 2012, S. 4051 ff.

<sup>722</sup> Der BFH hatte bereits mit Urteil v. 05.09.2006, VI R 41/02, BStBl. II 2007, S. 309 ff. befunden, dass ein solches Wahlrecht der Steuerpflichtigen besteht, die fragliche Entscheidung war allerdings von der Finanzverwaltung mit einem Nichtanwendungserlass belegt worden; vgl. BMF, Schreiben v. 28.03.2007, IV C 5 – S 2334/07/0011, BStBl. I 2007, S. 464 f.

<sup>723</sup> Vgl. BMF, Schreiben v. 16.05.2013, IV C 5 – S 2334/07/0011, BStBl. I 2013, S. 729 f. Der vorgenannte Nichtanwendungserlass (siehe Fn. 722) wurde in diesem Zusammenhang aufgehoben. Vgl. zum Anwendungsschreiben *Hilbert*, NWB 2013, S. 2040 sowie ausführlich und zusätzlich mit Darstellung der diesbezüglichen BFH-Rechtsprechung *Hilbert/Paul*, BBK 2013, S. 904 ff.

<sup>724</sup> Vgl. BGBl. I 1988, S. 1095 f.



Einnahmen<sup>725</sup> von der Besteuerung. Sie soll laut Gesetzesbegründung zum einen einer „Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens“<sup>726</sup> dienen, andererseits auch zur „Verbesserung der steuerlichen Gerechtigkeit“<sup>727</sup> führen. Ob sie diese Ziele erreicht, scheint jedoch fraglich, denn die Vorschrift steht – m. E. berechtigterweise – im Hinblick auf mehrere Aspekte in der Kritik, da sie sowohl zu einer Ungleichbehandlung zwischen den Einkunftsarten als auch zu einer solchen unter den Lohnbeziehern selbst führt.<sup>728</sup>

Ein zusätzlich diskussionswürdiger Punkt ist die Nichtanwendung der Befreiung innerhalb von Konzerngemeinschaften,<sup>729</sup> da diese zu einer (weiteren) Ungleichbehandlung wirtschaftlich gleichgelagerter Verhältnisse führen kann, wie insbesondere in Umstrukturierungsfällen augenscheinlich wird.<sup>730</sup> Im Fall eines arbeitsrechtlichen Betriebsübergangs nach § 613a BGB könnten diesbezügliche Verwerfungen durch eine personenbezogene Anwendung des Rabattfreibetrags teilweise vermieden oder zumindest gemildert werden.<sup>731</sup>

### 3.3.8 Sonderfall Aus- und Fortbildungsaufwendungen

Die einkommensteuerrechtliche Behandlung von Kosten für Aus- und Weiterbildung ist nicht nur seit Jahrzehnten im Fluss, sondern gleichsam annähernd ähnlich lange auch bereits steuerrechtliches Streitthema. Durch den stetig steigenden Stellenwert, der methodischer und inhaltlicher Qualifikation sowie der Fähigkeit zur Wissensaneignung generell in der modernen Informationsgesellschaft zukommt, ist davon auszugehen, dass die Bedeutung dieser Fragen

---

<sup>725</sup> Vgl. im Grundsatz bereits RFH, Urteil v. 05.01.1939, IV 31/38, RStBl. 1939, S. 299 f. Ein detaillierter Überblick zur historischen Entwicklung der Rechtsprechung zur Rabattbesteuerung bis in das Jahr 1990 findet sich bei *Kuhlmann*, Die Besteuerung der geldwerten Güter im Rahmen der Überschusseinkünfte, 1993, S. 115 ff.

<sup>726</sup> BT-Drs. 11/2157, S. 142.

<sup>727</sup> BT-Drs. 11/2157, S. 141 f.

<sup>728</sup> Vgl. bspw. *Gröpl*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 8 Rdnr. D 33 ff. sowie *Kister*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, § 8 EStG Anm. 147. So schließt die Tätigkeit in bestimmten Branchen – etwa im Großanlagenbau oder der Medizintechnik – die Nutzung des Rabattfreibetrages faktisch aus, während bspw. Einzelhandelsbeschäftigte oder Arbeitnehmer in endverbrauchernahen Dienstleistungsbranchen von ihm profitieren können.

<sup>729</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 15.01.1993, VI R 32/92, BStBl. II 1993, S. 356 f. sowie bspw. ferner BFH, Urteil v. 08.11.1996, VI R 100/95, BStBl. II 1996, S. 330 f. Die enge Rechtsprechung tendenziell – etwa hinsichtlich einer möglichen „Mit-Herstellereigenschaft“ – öffnend BFH, Urteil v. 28.08.2002, VI R 88/99, BStBl. II 2003, S. 154 ff. und BFH, Urteil v. 01.10.2009, VI R 22/07, BStBl. II 2010, S. 204 f.; dazu insgesamt *Birk/Specker*, DB 2009, S. 2742 ff.

<sup>730</sup> Vgl. daher entsprechend kritisch zum BFH-Urteil v. 08.11.1996 (Fn. 729) *Gast-de Haan*, DStR 1997, S. 1114 f. Vgl. ferner ausführlich *Birk*, in: Kirchhof/Schmidt/Schön et al. (Hg.), Festschrift für Arndt Raupach zum 70. Geburtstag, 2006, S. 426 ff. m. w. N.

<sup>731</sup> Vgl. dazu ausführlich *Lucas/Janssen-Heid/Hilbert*, NWB 2014, S. 3113 ff.

künftig noch weiter zunehmen wird.<sup>732</sup> Verstärkt werden dürfte dieser Trend durch eine sich ausweitende Präsenz auch privater Aus- und Fortbildungsträger sowie durch vergleichsweise hohe und voraussichtlich weiter ansteigende Aufwendungen, die für bestimmte Qualifikationsmaßnahmen zu leisten sind (etwa auswärtige Studienaufenthalte, bestimmte technische Ausbildungen wie z. B. einen Lehrgang zum Flugzeugführer etc.). Die mit dem Bereich der Bildungsaufwendungen zusammenhängenden Aspekte sollen daher vorliegend gesonderten Aufgriff finden; dies gilt zudem auch, da ihre steuerrechtliche Behandlung sich von den gesetzgeberischen Motiven und der Ausgestaltung her klar von den zuvor besprochenen Regelungen unterscheidet.

Für die Frage nach den Kosten für die erstmalige Erwerbsbefähigung fällt der RFH (bereits) im Jahr 1937 eine zentrale Entscheidung.<sup>733</sup> Entlang der weltanschaulichen Vorstellungen der nationalsozialistischen Diktatur sowie unter Rückgriff auf damals genutzte Wendungen und Formulierungen befand der RFH grundsätzlich, „daß die Erlangung der für den Lebenskampf notwendigen Kenntnisse und Fertigkeiten grundsätzlich der privaten Lebensführung zugehört, die Aufwendungen hierfür daher nicht abzugsfähig sind“<sup>734</sup>. Obgleich sich – wenn auch erst nach relativ langer Zeit – vor allem der BFH sogar unter explizitem Bezug auf die angeführte RFH-Rechtsprechung um eine Abkehr von den daraus erwachsenen Grundsätzen bemühte,<sup>735</sup> so finden sich Folgen der damaligen Einordnung auch noch bzw. gar wieder im heutigen Steuerrecht. Insbesondere verbannte der steuerpolitische Gesetzgeber – in Reaktion auf entsprechend öffnende Rechtsprechung des BFH<sup>736</sup> und aus meiner Sicht als Bruch gegenüber der Wertung des objektiven Nettoprinzips<sup>737</sup> – erst in jüngerer Zeit über

---

<sup>732</sup> Ausführliche Auseinandersetzungen mit dem Aspekt der steuerrechtlichen Behandlung von Bildungsaufwendungen bieten bspw. die Dissertationsschriften von *Ismer*, Bildungsaufwand im Steuerrecht, 2006, *Johanning*, Bildungsaufwendungen im Einkommensteuerrecht, 2009 und *Holthaus*, Die Berücksichtigung von Bildungskosten im Einkommensteuerrecht, 2011. Eine zusammenfassende Übersicht findet sich z. B. zudem bei *Hartz/Meeßen/Wolf*, ABC-Führer Lohnsteuer, EL 93 aus 06.2011, Stichwort „Bildungsaufwendungen“ Rz. 1 ff.

<sup>733</sup> Vgl. RFH, Urteil v. 24.06.1937, IV A 20/36, RStBl. 1937, S. 1089 f.

<sup>734</sup> RFH, Urteil v. 24.06.1937, IV A 20/36, RStBl. 1937, S. 1090. Die Durchdringung der Entscheidung mit derartigem Gedankengut und entsprechender Diktion zeigt sich ähnlich noch an anderer Stelle, befindet das Gericht doch bspw. auf RStBl. 1937, S. 1089 zudem, „daß es im deutschen Interesse liegt, wenn jeder einzelne Volksgenosse mit einem Höchstmaß von Wissen und Können ausgestattet ist.“

<sup>735</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 17.12.2002, VI R 137/01, BStBl. II 2003, S. 407 ff.; Verweis auf vorgenanntes RFH-Urteil (siehe Fn. 733 und Fn. 734) und dessen – indes ohne weitere Erläuterungen – zur Begründung angeführte These vom Lebenskampf auf S. 408.

<sup>736</sup> Vgl. BFH, Urteile v. 28.07.2011, VI R 7/10, BStBl. II 2012, S. 557 ff. und VI R 38/10, BStBl. II 2012, S. 561 ff., dazu z. B. *Schneider*, NWB 2011, S. 2840 f., *Hilbert*, KSR direkt 9/2011, S. 4 f., *Ismer*, FR 2011, S. 846 ff. und *Neufang/Neufang*, StB 2011, S. 350 ff.

<sup>737</sup> Siehe zum objektiven Nettoprinzip im Einzelnen Abschnitt 3.3.6.3. A. A. bspw. *Förster*, DStR 2012, S. 490 f.

Einfügung des § 4 Abs. 9 sowie des § 9 Abs. 6 ins EStG<sup>738</sup> Erstausbildungsaufwendungen (erneut) und nachdrücklich<sup>739</sup> weitgehend in die steuerrechtliche Bedeutungslosigkeit, zumindest was ihre systematisch eigentlich zutreffende Einordnung als konkreter (ggf. vorweggenommener) einkunftsbezogener Erwerbisaufwand des jeweiligen Steuerpflichtigen betrifft;<sup>740</sup> die dabei angelegte steuerrechtliche Zuordnung dürfte heutzutage vor allem durch fiskalische, ggf. zudem auch sozialpolitische Erwägungen motiviert sein.<sup>741</sup> Der – wenn natürlich auch aus anderen Beweggründen heraus entstandene – Anschluss an überkommene Bewertungsmuster passt aufgrund der historischen Entwicklung nur schwerlich ins heutige Rechtsgefüge<sup>742</sup> und läuft zudem den Anforderungen einer hochtechnisierten und spezialisierten Wirtschaftsordnung zuwider.

Während zu dieser Thematik der VIII. Senat des BFH die den Betriebsausgabenabzug versagende Vorschrift des § 4 Abs. 9 EStG gegen Ende 2013 (recht lapidar wirkend) als verfassungsgemäß einstufte,<sup>743</sup> strengte der VI. (sog. Lohnsteuer-)Senat desselbigen Gerichts mit insgesamt sechs Vorlagebeschlüssen vom 17.07.2014<sup>744</sup> ein Normenkontrollverfahren vor dem BVerfG gegen die parallel abgefasste Werbungskosten-Vorschrift in § 9 Abs. 6 EStG an.

Das Arbeitgeber-Arbeitnehmer-Verhältnis berührt indes nur ein gewisser Teil der in Deutschland insgesamt anfallenden Bildungsaufwendungen.

---

<sup>738</sup> Vgl. BeitrRLUMsG v. 07.12.2011, BGBl. I 2011, S. 2600; dazu z. B. *Geserich*, *SteuK* 2011, S. 513 ff., *Braun*, *Stbg* 2012, S. 65 ff. und *Schulenburg*, *FR* 2012, S. 156 f. sowie ferner *Meeh-Bunse/Lühn*, *StB* 2012, S. 88 ff.

<sup>739</sup> So wurden die genannten Regelungen z. B. bereits durch das Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 22.12.2014 verschärft bzw. ergänzt um zusätzlich zu beachtende Voraussetzungen an „[e]ine Berufsausbildung als Erstausbildung“ (§ 9 Abs. 6 Satz 2 EStG); vgl. BGBl. I 2014, S. 2422. Vgl. zum Inkrafttreten am 01.01.2015 Art. 16 Abs. 2 des vorgenannten Gesetzes unter BGBl. I 2014, S. 2430. Gesetzesbegründung u. a. in BT-Drs. 18/3017, S. 42 ff.

<sup>740</sup> Verwiesen sind die Steuerpflichtigen insoweit (lediglich) auf den – indes insbesondere nicht vor- und rücktragsfähigen – beschränkten Sonderausgabenabzug von maximal 6.000 Euro im Kalenderjahr nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG.

<sup>741</sup> Vgl. dazu sowie insgesamt kritisch zum diesbezüglichen Gesetzgebungsverfahren im Jahr 2011 *Hilbert*, *NWB* 2011, S. 3835 ff.

<sup>742</sup> Vgl. deutlich auch bereits zur damaligen Rechtslage *Müller-Franken*, *DStZ* 2007, S. 62, dort u. a.: „Der freiheitliche Staat kann sich die Lehre vom Lebenskampf [...] nicht zu eigen machen, und zwar nicht nur nicht im allgemeinen, sondern auch im besonderen im Hinblick auf ihre Folgen für die einkommensteuerliche Qualifikation von Ausbildungskosten“; kritisch und mit Bezug auf die vorstehende Wertung auch *Hilbert*, *KSR* direkt 2/2012, S. 4.

<sup>743</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 05.11.2013, VIII R 22/12, *BStBl.* II 2014, S. 165 ff.; (zustimmend) dazu z. B. BFH-Richter *Moritz*, *KSR* direkt 2/2014, S. 4 f., kritisch indes etwa dessen BFH-Kollege *Geserich*, *NWB* 2014, S. 690 ff.

<sup>744</sup> Vgl. nur die beiden vom BFH für die amtliche Sammlung veröffentlichten Vorlagebeschlüsse v. 17.07.2014, VI R 2/12, *BFHE* 247, S. 25 ff. und VI R 8/12, *BFHE* 247, S. 64 ff. Vgl. zu diesen Normenkontrollverfahren z. B. *Korn*, *NWB* 2014, S. 3520 f.; *Hilbert*, *BB* 2014, S. 2984; *Hilbert*, *KSR* direkt 12/2014, S. 3; weitergehend *Meyering*, *DB* 7/2016, S. M5.

Insbesondere universitäre (Erst-)Studiengänge sowie bisweilen auch außerakademische Aus- und Fortbildungen werden oftmals ohne oder zumindest nicht im Zusammenhang mit einem Dienstverhältnis absolviert. Finanziell ist die Arbeitgebersphäre dann nicht tangiert. Anders liegt die Situation allerdings, wenn die Kosten vom Arbeitgeber getragen oder (ggf. nachträglich) übernommen werden. Es kann sich hierbei um Aufwendungen im sog. ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse<sup>745</sup> handeln, u. a., sofern durch die konkrete Maßnahme die individuelle Einsatzfähigkeit des Arbeitnehmers innerhalb des bestehenden Dienstverhältnisses gesichert oder verbessert bzw. ausgebaut werden soll. Findet zumindest eine teilweise Anrechnung auf die Arbeitszeit statt, so geht die Finanzverwaltung im Regelfall ohne weitere Prüfung von einer – die Annahme von Arbeitslohn ausschließenden – hinreichenden betrieblichen Veranlassung aus; zutreffend wird man im Abstellen auf die Einordnung als Arbeitszeit die vereinfachend wirkende Heranziehung eines Beweisanzeichens erkennen müssen.<sup>746</sup> Insgesamt ist die Einordnung jedoch komplexer, weshalb auch die Finanzverwaltung noch weitere Kriterien und Prüfungsschritte zulässt.<sup>747</sup> Neben den insbesondere bei seit längerem bestehenden Dienstverhältnissen meist in Rede stehenden punktuellen und zeitlich begrenzten Fort- und Weiterbildungsmaßnahmen (Blockseminare, Fortbildungstage etc.) kann eine Wertung als nicht steuerpflichtig, aber auch bei Kostenübernahme für ein berufsbegleitendes Studium in Betracht kommen, insbesondere etwa im Rahmen sog. dualer Studiengänge.<sup>748</sup>

Soweit Kostenübernahme allerdings zur Zuwendung eines steuerpflichtigen geldwerten Vorteils führt, liegt hierin die Leistung bzw. Gewährung eines meist nach der Grundregelung des § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG zu bewertenden Sachbezugs. Bei Erstattungsleistungen handelt es sich nicht (etwa) um Aufwendungsersatz,<sup>749</sup> sondern um den Ausgleich arbeitnehmerindividueller Werbungskosten<sup>750</sup> (oder ggf. dementsprechender einkommensteuerrechtlicher Sonderausgaben). Da im Gesetz kein allgemeines Prinzip der Werbungkostenerstattung existiert<sup>751</sup> und Bildungsaufwendungen nicht zum Katalog der explizit steuerfrei

---

<sup>745</sup> Siehe dazu allgemein Abschnitt 3.3.4.3.

<sup>746</sup> Vgl. so *Hartz/Meeßen/Wolf*, ABC-Führer Lohnsteuer, EL 93 aus 06.2011, Stichwort „Bildungsaufwendungen“ Rz. 73.

<sup>747</sup> Vgl. ausführlich zur Position der Finanzverwaltung R 19.7 LStR 2015, deutlich dort die Ausführungen unter Abs. 2 Satz 2: „Für die Annahme eines ganz überwiegenden betrieblichen Interesses des Arbeitgebers ist nicht Voraussetzung, dass der Arbeitgeber die Teilnahme an der Bildungsmaßnahme zumindest teilweise auf die Arbeitszeit anrechnet.“

<sup>748</sup> Vgl. im Einzelnen BMF, Schreiben v. 13.04.2012, IV C 5 – S 2332/07/0001, BStBl. I 2012, S. 531 f.

<sup>749</sup> Siehe zum Aufwendungsersatz generell Abschnitt 3.3.7.1.

<sup>750</sup> Vgl. *Hartz/Meeßen/Wolf*, ABC-Führer Lohnsteuer, EL 98 v. 11.03.2013, Stichwort „Bildungsaufwendungen“ Rz. 78 f.

<sup>751</sup> Siehe dazu – auch mit Ausführungen zur diesbezüglichen Diskussion – detailliert Abschnitt 3.3.7.3.1.

ersatzfähigen Kosten zählen,<sup>752</sup> muss einerseits vom Arbeitgeber Arbeitslohn in entsprechender Höhe angesetzt werden, während korrespondierend auf der (einkommensteuerlichen Veranlagungs-)Ebene des Mitarbeiters – unter Berücksichtigung der anzusetzenden Pauschbeträge – ein individueller Ausgabenabzug vorzunehmen ist.

### **3.3.9 Zwischenfazit – kritische Würdigung der Umgrenzung einbehaltungspflichtiger Zuflüsse**

Die bestehende Einkunftsarten-Einteilung des deutschen EStG ist keinesfalls zwingend; sie könnte im Rahmen einer (umfassenden) Steuerreform angepasst werden. Ungeachtet der Frage indes, ob etwa eine Verringerung der Zahl der Einkunftsarten oder gar eine gänzliche Aufhebung einer derartigen Unterteilung die bisher gegebenen Abgrenzungsschwierigkeiten nicht lediglich durch neue, dann notwendige (Binnen-)Abgrenzungen ersetzen würde,<sup>753</sup> muss für ein stringent konstruiertes und in der Praxis auch funktionsfähiges System des Lohnsteuereinhalts jedoch zwangsläufig die Breite der diesem Regime entsprechend unterworfenen Zahlungen und Zuwendungen festgelegt werden.<sup>754</sup> Die Herausbildung eines Arbeitslohnbegriffs ist daher sachlogische Konsequenz des Quelleneinhalts, wenn auch dieser Begriff selbstverständlich anders benannt oder umrissen werden könnte. U. a. vor diesem Hintergrund kann aber auch die prinzipielle, ausführlich z. B. von *Wagner* dargestellte Ansicht verstanden werden, nach der fundamentaler Reformbedarf gerade im Lohnsteuerbereich nicht auszumachen ist.<sup>755</sup>

Für das Einkommensteuerrecht generell zu diskutieren ist allerdings, ob die dem Steuereinhalt an der Quelle durch den Arbeitgeber unterworfenen

---

<sup>752</sup> Siehe zu diesen Abschnitt 3.3.7.3.2.

<sup>753</sup> Vgl. zutreffend kritisch insoweit *Desens*, in: Jachmann (Hg.), Erneuerung des Steuerrechts, 2014, S. 113 f.

<sup>754</sup> Diese Notwendigkeit erklärt sich aus der Überlegung heraus, dass in einem umfassenden Einkommensteuersystem, welches bspw. – wie derzeit – auch unternehmerische Einkünfte oder Zuflüsse aus der Nutzung von Kapitalvermögen umfasst, der Arbeitgeber selbstverständlich nicht dazu herangezogen werden kann, die individuelle Einkommensteuer seiner Beschäftigten insgesamt einzubehalten. Dass eine derartige Verpflichtung Privater nicht von den verfassungsrechtlich gezogenen Grenzen gedeckt wäre, zeigt etwa die – im Vergleich zur vorliegenden Frage wohl als weniger belastend einzustufende, gleichwohl aber – letztlich wieder verworfene sog. „Arbeitgeberlösung“ zur Auszahlung des Kindergeldes; dazu ausführlich *Kanzler*, FR 1996, S. 473 ff., ferner *Hartz/Meeßen/Wolf*, ABC-Führer Lohnsteuer, EL 108 v. 22.01.2016, Stichwort „Kindergeld“ Rz. 5. Derartige Überlegungen könnten darüber hinaus für das Sozial(versicherungs)recht von Bedeutung sein, etwa bei Einführung des Modells einer umfassenden sog. Bürgerversicherung, die dann den Aufbau bzw. die öffentlich-rechtliche Organisation des Beitragseinzugs erfordern würde.

<sup>755</sup> Vgl. etwa *Wagner*, in: Tipke/Seer/Hey et al. (Hg.), Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag, 2011, S. 346 ff. sowie ferner *Wagner*, FR 2012, S. 655 ff.

Leistungen auch grundsätzlich die Grenze für die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bilden sollten, oder aber, ob der Veranlassungszusammenhang über das jeweilige Dienstverhältnis hinaus zu fassen ist;<sup>756</sup> für das einzelne Arbeitgeber-Arbeitnehmer-Verhältnis bleibt diese Frage jedoch von untergeordneter Bedeutung, da sie den Umfang der Arbeitgeberpflichten nicht verändert.

Kritisch bei Festlegung der Breite der einbehaltungspflichtigen Zuwendungen zu werten sind denn auch vor allem bestimmte Einzelaspekte. Abgrenzungsschwierigkeiten zwischen den Einkunftsarten ergeben sich insbesondere bei Sachverhalten, die grundsätzlich zwei (oder noch mehr) Einkunftssphären zugeordnet werden können (Beispiel: Der Arbeitnehmer vermietet einen Büroraum an seinen Arbeitgeber; es lässt sich nicht eindeutig feststellen, ob im konkreten Fall die Mietzahlungen als durch das Dienstverhältnis veranlasste Zuwendung einzuordnen sind)<sup>757</sup>. Die Übersicht zur Einkunftsartenabgrenzung<sup>758</sup> lässt jedoch hervortreten, dass sich die diesbezüglichen Probleme generell aus der Unterteilung in die der Einkommenbesteuerung unterworfenen Bereiche ergeben. Sie lassen sich damit vom Gesetzgeber auch durch Reformen nur bedingt eliminieren, sofern – wie in einem umfassenden Einkommensteuersystem üblich und zuvor denn auch als entsprechend zwangsläufig herausgestellt<sup>759</sup> – stets nur ein Teil der Einkünfte dem Quelleneinbehalt unterzogen sein soll; als gewichtiger im Bereich der Einkunftsartenabgrenzung wird ohnehin die Überwindung des – indes für eine isolierte Betrachtung der Lohnsteuer nicht im Fokus stehenden – sog. Einkünftedualismus angesehen werden können.<sup>760</sup>

Problematisch für Arbeitgeber erscheinen im geltenden Recht vor allem die Regelungen zu tatsächlichen („echten“) Drittlohnzahlungen;<sup>761</sup> hier sind den Unternehmen Verpflichtungen bei Zuwendungen auferlegt, die teilweise außerhalb der von ihnen kontrollierbaren Sphäre geleistet werden.

Erstattungs- und Befreiungsregelungen betreffend kann vor allem das Fehlen einer generellen Werbungskostenersatz-Vorschrift hervorgehoben werden. Eine solche könnte Arbeitgebern und Arbeitnehmern zusätzliche Spielräume verschaffen und würde dabei Abgrenzungsschwierigkeiten innerhalb des Bereichs der Werbungskosten vermeiden, die heutzutage zwischen den generell gesetzlich erstattungsfähigen und solchen Aufwendungen entstehen, für die ein steuerfreier Ersatz ausscheidet. Mögliche gleichheitsrechtliche Schwierigkeiten insbesondere aufgrund der Einflüsse des Arbeitnehmer-Pauschbetrages müssten jedoch bei einer etwaigen diesbezüglichen Neuordnung berücksichtigt werden.

---

<sup>756</sup> Siehe dazu ausführlich Abschnitt 3.3.2.

<sup>757</sup> Siehe ausführlich zur Abgrenzung von Lohn gegenüber Einkünften aus Vermietung und Verpachtung Abschnitt 3.3.3.6.

<sup>758</sup> Siehe Abschnitt 3.3.3.

<sup>759</sup> Siehe Fn. 754.

<sup>760</sup> Vgl. dazu z. B. *Desens*, in: Jachmann (Hg.), Erneuerung des Steuerrechts, 2014, S. 129 ff.

<sup>761</sup> Siehe Abschnitt 3.3.5.2.

Steuersystematisch kann an mehreren der expliziten Befreiungsregelungen bemängelt werden, dass sie – soweit sie lediglich deklaratorisch nur ohnehin nicht steuerbare Leistungen freistellen – eigentlich als redundant eingestuft werden müssten. Die konstitutiv wirkenden Normen hingegen folgen oftmals externen Lenkungs- und Subventionszwecken. Sie stellen damit häufig verzerrend wirkende Fremdkörper innerhalb des Einkommensteuerrechts dar. Insbesondere auch verfassungsrechtlich problematisch erscheint dabei zusätzlich die in zahlreichen Vorschriften ausdrücklich festgeschriebene Begrenzung vor allem auf Arbeitnehmerfälle; hier fehlt es – exemplarisch und deutlich nachweisbar etwa an den Freistellungen nach § 3b EStG<sup>762</sup> oder § 3 Nr. 45 EStG<sup>763</sup> – an einer hinreichenden sachlichen Rechtfertigung für die Beschränkung. Innerhalb des Lohnsteuersystems folgen diese Befreiungsnormen indes den entscheidungstheoretischen Maximen von Arbeitgebern und Arbeitnehmern sowie bisweilen auch jenen der Finanzverwaltung, ermöglichen sie doch die Leistung steuerbefreiter oder vergünstigter Zuwendungen und erlauben teilweise auch eine vereinfachte Abwicklung des Lohnsteuereinhalts.

### **3.4 Anknüpfung, Organisationsaspekte und Absicherung des Lohnsteuerabzugs**

#### **3.4.1 Lohnsteuerlicher Arbeitgeber**

##### **3.4.1.1 Generelles zum Arbeitgeberbegriff im Lohnsteuerrecht**

Obwohl zentraler Begriff des Lohnsteuerrechts, wird (auch) der Arbeitgeber im EStG nicht definiert.<sup>764</sup> Da diese Rechtsbereiche jeweils unterschiedlichen Regelungszwecken dienen, kann zur Begriffsbestimmung (erneut) kein Rückgriff auf die Definitionen des Arbeitgebers im Arbeits- und Sozialrecht vorgenommen werden,<sup>765</sup> allerdings sollte m. E. „zur Wahrung der Rechtseinheit und zur Vereinfachung für alle Beteiligten [...] soweit möglich Anschluss an“<sup>766</sup> diese benachbarten Gebiete gesucht werden.

Kehrt man den in § 1 Abs. 1 und 2 LStDV umzeichneten Arbeitnehmerbegriff<sup>767</sup> um, so lässt sich ableiten, „daß Arbeitgeber im steuerlichen Sinne derjenige ist, dem der Arbeitnehmer die Arbeitsleistung schuldet, unter dessen Leitung er tätig wird oder dessen Weisungen er zu folgen hat.“<sup>768</sup> § 1 Abs. 2

---

<sup>762</sup> Siehe Abschnitt 3.3.7.4.6.

<sup>763</sup> Siehe Abschnitt 3.3.7.5.2.

<sup>764</sup> Vgl. *Hartz/Meeßen/Wolf*, ABC-Führer Lohnsteuer, EL 98 v. 11.03.2013, Stichwort „Arbeitgeber“ Rz. 10.

<sup>765</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 24.03.1999, I R 64/98, BStBl. II 2000, S. 42 m. w. N.

<sup>766</sup> *Hartz/Meeßen/Wolf*, ABC-Führer Lohnsteuer, EL 98 v. 11.03.2013, Stichwort „Arbeitgeber“ Rz. 11.

<sup>767</sup> Siehe Abschnitt 3.3.1.

<sup>768</sup> BFH, Urteil v. 17.02.1995, VI R 41/92, BStBl. II 1995, S. 391.

Satz 1 LStDV zählt dabei öffentliche Körperschaften, Unternehmer und Haushaltsvorstände als mögliche Arbeitgeber auf. Auch der Verleiher im Rahmen eines Leiharbeitsverhältnisses ist grundsätzlich Arbeitgeber.<sup>769</sup> Es ist zur Festlegung der steuerrechtlichen Arbeitgeberberei­genschaft nicht (allein) entscheidend, wer zivilrechtlich Vertragspartei ist oder den Arbeitslohn auszahlt, sondern vielmehr determinieren im Grundsatz die Berechtigung sowie die wirtschaftliche Stellung, Arbeitnehmer einzustellen, zu entlassen oder über ihre Arbeitskraft zu verfügen, die Einordnung.<sup>770</sup> Maßgebend sind daher m. E. spiegelbildlich zur bereits zuvor angeführten Arbeitnehmerdefinition<sup>771</sup> die Merkmale der Gestel­lung der den Mitarbeiter aufnehmenden Organisation<sup>772</sup> und das Innehalten der Weisungsbefugnis.<sup>773</sup> Arbeitgeber können natürliche sowie juristische Personen oder auch bestimmte Personenzusammenschlüsse (oHG, KG, GbR und Vereine) sein.<sup>774</sup> Ferner kann auch ein Arbeitnehmer selbst wiederum Arbeitgeber sein.<sup>775</sup>

Zu beachten ist zudem, dass der „Arbeitgeber i. S. des Abkommensrechts [...] nicht notwendigerweise Arbeitgeber i. S. des Lohnsteuerrechts sein“<sup>776</sup> muss.

### **3.4.1.2 Inländischer Arbeitgeber (§ 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG)**

#### **3.4.1.2.1 Anknüpfungspunkt für Lohnsteuerabzug**

Die auf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit entfallende Einkommensteuer wird nach § 38 Abs. 1 Satz 1 EStG nur insoweit durch Lohnsteuereinbehalt erhoben, als Arbeitslohn von einem inländischen Arbeitgeber oder einem ausländischen Verleiher gezahlt wird. Der in Nr. 1 der Norm legaldefinierte inländische Arbeitgeber bildet den Grundtatbestand des deutschen lohnsteuerrechtlichen Arbeitgebers. Die abschließende Aufzählung der Definition weist Arbeitgeber mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt sowie mit Geschäftsleitung,

---

<sup>769</sup> Vgl. R 19.1 Satz 5 LStR 2015. Sofern bei unerlaubter Arbeitnehmerüberlassung der Entleiher den Lohn zahlt, nimmt die Verwaltung gem. Satz 6 der Richtlinie im Regelfall an, dass dieser Arbeitgeber ist. Vgl. zur Abgrenzung in Sachen Leiharbeitsverhältnis BFH, Urteil v. 18.01.1991, VI R 122/87, BStBl. II 1991, S. 409 ff.

<sup>770</sup> Vgl. *Pflüger*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, § 38 EStG Anm. 62.

<sup>771</sup> Siehe Abschnitt 3.3.1.

<sup>772</sup> Vgl. bereits – jeweils zur Angestellteneigenschaft sog. Kopf- bzw. Lohnschlachter – RFH, Urteil v. 03.04.1935, VI A 154/35, RStBl. 1935, S. 1096 f. sowie die darin erwähnte umsatzsteuerliche Entscheidung RFH, Urteil v. 12.12.1924, V A 79/24, berichtet von *Becker* in StuW 1925, Urteil Nr. 148, Sp. 308 f., dort in Sp. 308: „Ihre Tätigkeit ist dem Schlachthof organisch eingegliedert.“

<sup>773</sup> Vgl. ausführlich zum Direktionsrecht *Berger-Delhey*, DB 1990, S. 2266 ff.

<sup>774</sup> Vgl. im Einzelnen *Hartz/Meeßen/Wolf*, ABC-Führer Lohnsteuer, EL 98 v. 11.03.2013, Stichwort „Arbeitgeber“ Rz. 12 ff., dort unter Rz. 13 auch zu Fällen faktischer Personenzusammenschlüsse.

<sup>775</sup> Vgl. bspw. den umsatzsteuerlichen Fall aus BFH, Urteil v. 06.12.1956, V 137/55 U, BStBl. III 1957, S. 42 f. m. w. N. aus der Rechtsprechung des RFH.

<sup>776</sup> 1. LS zu BFH, Urteil v. 24.03.1999, I R 64/98, BStBl. II 2000, S. 41. Siehe zum Arbeitgeberbegriff nach Abkommensrecht Abschnitt 4.4.2.2.2.3.1.



Sitz, Betriebsstätte<sup>777</sup> oder ständigem Vertreter im Inland als inländische Arbeitgeber aus. Aufgrund dieser Anknüpfungsmerkmale bzw. Ankerpunkte begründet sich jeweils der Inlandsbezug des Arbeitgebers; ein solcher ist unabdingbar, da der Ausübung öffentlicher Gewalt darstellende Steuerabzug notwendigerweise auf das Hoheitsgebiet der Bundesrepublik beschränkt sein muss.<sup>778</sup>

Das EStG verweist zur Bestimmung der vorgenannten Merkmale konkret auf die §§ 8 bis 13 der AO.<sup>779</sup> Diese explizite Anbindung an das Abgabenrecht ist u. a. deshalb entscheidend, da die fraglichen Begriffe (größtenteils) auch außerhalb der Steuergesetze (rechtliche) Verwendung finden und sie dabei oftmals abweichend definiert oder von anderen Leitbildern, Vorstellungen und Wesensmerkmalen geprägt werden.<sup>780</sup> Nachfolgend findet sich jeweils eine kurze Erörterung der einzelnen Anknüpfungsmerkmale des § 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG – soweit abgrenzbar – im Hinblick insbesondere auf deren lohnsteuerliche Einordnung sowie die diesbezügliche Wirkung der Regelungen. Zudem wird die weitere Analyse zeigen, dass die fraglichen Begriffe im lohnsteuerrechtlichen Bereich auch an anderer Stelle noch Relevanz entfalten – etwa beim inländischen Steuerzugriff durch unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht beim internationalen Personaleinsatz.<sup>781</sup>

### 3.4.1.2.2 Privat bedingte Anknüpfungspunkte natürlicher Personen

#### 3.4.1.2.2.1 Wohnsitz (§ 8 AO)

Nach § 8 AO hat jemand –damit ebenso der angesprochene Arbeitgeber – (s)einen Wohnsitz „dort, wo er eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.“<sup>782</sup>

Anders als im bürgerlichen Recht sind sowohl bei Begründung als auch bei Aufgabe<sup>783</sup> des Wohnsitzes im steuerlichen Sinne nicht der rechtsgeschäftliche

---

<sup>777</sup> Sprachlich zeigen die Gesetze sowie Literaturfundstellen hier Divergenzen. Während im EStG bspw. in den §§ 38, 41 sowie 42e in vermutlich allgemein gängiger Form von „Betriebsstätte“ (mit „Binnen-S“) gesprochen wird, nennen § 12 AO sowie Art. 5 und auch Art. 15 OECD-MA den Begriff „Betriebsstätte“ (ohne „Binnen-S“). Vorliegend wird diesbezüglich – soweit möglich – jeweils die Bezeichnung nach der herangezogenen bzw. besprochenen Fundstelle genutzt. Beide Fassungen sollen dabei jedoch stets synonym gelten. In wörtlichen Zitaten wurde die jeweilige Schreibweise der Originalfundstelle übernommen.

<sup>778</sup> Vgl. *Trzaskalik*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 38 Rdnr. B 21.

<sup>779</sup> Die in Bezug genommenen Regelungen der zum 01.01.1977 in Kraft getretenen AO entsprechen in wesentlichen Teilen den vorherigen §§ 13 bis 16 StAnpG, weshalb Rechtskenntnisse und Rechtsprechung zur Auslegung der früheren Regelungen auch (noch) zur Handhabung der aktuellen Normen herangezogen werden können.

<sup>780</sup> Vgl. – dort zum Wohnsitz – *Hilbert/Engel*, IWB 2014, S. 205, in jenem Fall konkret etwa mit Verweis auf die teils divergenten Definitionen nach den §§ 7 ff. BGB.

<sup>781</sup> Siehe dazu Abschnitte 4.2 und 4.3, unter letztgenanntem etwa Unterabschnitt 4.3.3.

<sup>782</sup> § 8 AO. Vgl. im Einzelnen zum Begriff der Wohnung sowie zum Erfordernis des „Innehabens“ z. B. *Hilbert/Engel*, IWB 2014, S. 205 f. und *Koenig*, in: Koenig, AO, § 8 Rz. 9 ff.

<sup>783</sup> Vgl. explizit (auch) zur Wohnsitzaufgabe z. B. *Birkholz*, DStZ 1979, S. 248 f.

Wille oder entsprechende Absichten, sondern die insoweit tatsächlichen Verhältnisse maßgebend.<sup>784</sup> Schon aus der Definition ergibt sich aber, dass eine Person zweifelsfrei zwei oder gar noch mehr derartige Wohnsitze sowohl im In- als auch im Ausland haben kann,<sup>785</sup> da – z. B. entsprechende wirtschaftliche Mittel vorausgesetzt – keine Hinderungsgründe ersichtlich sind, die ausschließen würden, mehrere Wohnungen gleichzeitig zur persönlichen Nutzung vorzuhalten. Zur Begründung der Eigenschaft als inländischer Arbeitgeber ist es ausreichend, dass lediglich einer der Wohnsitze des Arbeitgebers im Inland liegt.<sup>786</sup> Die geforderten Umstände, die auf die Beibehaltung des Wohnsitzes schließen lassen sollen, sind unter anderem durch ein „Zeitmoment“<sup>787</sup> gekennzeichnet, wobei vereinfachend auf die Sechsmonatsfrist des nachfolgend umschriebenen gewöhnlichen Aufenthalts (§ 9 Satz 2 AO) zurückgegriffen werden kann, sodass etwa eine Unterkunft, die von vornherein lediglich für fünf Monate zur Verfügung steht, nicht zur Begründung eines Wohnsitzes führt.<sup>788</sup> Insgesamt ist die Umgrenzung des Wohnsitzes stark kasuistisch geprägt, weshalb sich folglich Einzelwertungen zu zahlreichen Fallgestaltungen finden.<sup>789</sup>

Bereits die abgabenrechtliche Regelung setzt entlang der vorstehend dargelegten Grundsätze eine gewisse Verstetigung voraus, was insbesondere im Zusammenspiel mit der Anknüpfung lohnsteuerlicher Pflichten von Relevanz ist, erschiene doch eine Heranziehung zur Erfüllung der massiven durch das Lohnsteuerverfahren auferlegten Dienste insbesondere dann unbillig, wenn keine hinreichende Verknüpfung des Arbeitgebers zum Inland ersichtlich ist.

#### **3.4.1.2.2.2 Gewöhnlicher Aufenthalt (§ 9 AO)**

Den gewöhnlichen Aufenthalt einer Person definiert das Gesetz in § 9 AO als jenen Platz, an welchem jemand „sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Gebiet nicht nur vorübergehend verweilt.“<sup>790</sup> Obgleich als „Parallelvorschrift“<sup>791</sup> zur Wohnsitznorm anzusehen, kommt der Regelung für den Inlandsfall keine rechtliche Bedeutung zu, wenn

---

<sup>784</sup> Vgl. – zur Reichsfluchtsteuerpflicht – bereits RFH, Urteil v. 16.11.1939, III 252/39, RStBl. 1939, S. 1209 sowie mit Bezug auf diese Entscheidung etwa BFH, Urteil v. 04.06.1964, IV 29/64 U, BStBl. III 1964, S. 535 f., dort zum Anspruch auf Berliner Steuerpräferenz.

<sup>785</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 19.03.1997, I R 69/96, BStBl. II 1997, S. 448 sowie *Schwarz*, in: Schwarz, AO, § 8 Rz. 4 m. w. N. und *Koenig*, in: Koenig, AO, § 8 Rz. 5. Siehe dazu auch die Zuständigkeitsregelung des § 19 Abs. 1 Satz 2 AO.

<sup>786</sup> Vgl. *Paetsch*, in: Frotscher, EStG, § 38 Rz. 27.

<sup>787</sup> *Musil*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO – FGO, § 8 AO Rz. 46.

<sup>788</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 30.08.1989, I R 215/85, BStBl. II 1989, S. 957.

<sup>789</sup> Vgl. *Hilbert/Engel*, IWB 2014, S. 205 f.; eine Aufstellung von Einzelfällen findet sich bspw. bei *Koenig*, in: Koenig, AO, § 8. Rz 23.

<sup>790</sup> § 9 Satz 1 AO.

<sup>791</sup> *Musil*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO – FGO, § 9 AO Rz. 10.

gleichzeitig ein inländischer Wohnsitz besteht,<sup>792</sup> sodass sie in der praktischen Anwendung (lediglich) subsidiär geprüft wird.<sup>793</sup> Außer, jemand befindet sich nur zu privaten Zwecken wie einem Besuchs-, Erholungs- oder Kuraufenthalt bzw. Ähnlichem und auch dann nicht länger als ein Jahr an einem bestimmten Ort,<sup>794</sup> legt Satz 2 der Norm vereinfachend fest, dass im Falle eines zeitlich zusammenhängenden Aufenthalts von mehr als sechs Monaten Dauer von der Begründung eines gewöhnlichen Aufenthalts auszugehen ist; kurzfristige Unterbrechungen bleiben dabei ohne Bedeutung. Das Gesetz bezeichnet bzw. benennt „den“ gewöhnlichen Aufenthalt, wodurch bereits sprachlich zum Ausdruck kommt, dass eine Person – in Abgrenzung zum zuvor genannten Wohnsitz – nicht gleichzeitig mehrere gewöhnliche Aufenthalte haben kann.<sup>795</sup>

Allein aufgrund der Subsidiarität der Anknüpfung sowie ob der Verwurzelung in diesem Fall nur über den im Inland liegenden (in gewissem Maße versteigten) Aufenthaltsort, dürfte der Festlegung der lohnsteuerlichen Arbeitgebergemeinschaft über den gewöhnlichen Aufenthalt nur geringe praktische Bedeutung zukommen. Maßgeblich sind vielmehr die primär auf Unternehmen abzielenden nachfolgend erörterten Ankerpunkte.

### **3.4.1.2.3 Auf Wirtschaftstätigkeit bezogene Anknüpfungspunkte**

#### **3.4.1.2.3.1 Geschäftsleitung (§ 10 AO)**

Während die zwei vorstehend genannten Charakteristika einen Arbeitgeber in seiner Eigenschaft als natürliche Person vornehmlich über im privaten Bereich liegende Merkmale mit dem Inland verknüpfen (können) und somit zum inländischen Arbeitgeber machen, kann m. E. gegenüber den zwei nachfolgend erörterten Punkten originär inländischer Einheiten dahingehend abgegrenzt werden, dass diese sich vor allem – in entweder faktischer oder vertragspositivistischer Weise – auf das wirtschaftliche Tätigwerden insbesondere in Organisationsform von Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen beziehen.

Zunächst ist hierbei die Geschäftsleitung – nach § 10 AO bestimmt als „der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung“<sup>796</sup> – zu nennen. Damit ist jener Ort

---

<sup>792</sup> Vgl. *Schwarz*, in: Schwarz, AO, § 9 Rz. 2; im Umkehrschluss auch *Koenig*, in: Koenig, AO, § 9 Rz. 2.

<sup>793</sup> Vgl. *Musil*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO – FGO, § 9 AO Rz. 11, dort mit Hinweis in Fn. 4 auf die bildlichen Ausführungen in RFH, Urteil v. 15.12.1932, III A 302/32, RStBl. 1933, S. 93: „Solange das festere Band des Wohnsitzes einen Steuerpflichtigen mit dem deutschen Steuergebiete verknüpft, fragt die Rechtsordnung nichts [sic!] danach, ob ihn auch das losere Band des gewöhnlichen Aufenthalts mit diesem Gebiete verbindet.“

<sup>794</sup> Vgl. § 9 Satz 3 AO. Dazu etwa *Koenig*, in: Koenig, AO, § 9 Rz. 21.

<sup>795</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 09.02.1966, I 244/63, BStBl. III 1966, S. 523 sowie bereits RFH, Gutachten v. 19.10.1940, GrS D 3/40, RStBl. 1940, S. 927, jeweils zu §§ 13 und 14 StAnpG (vgl. Gesetzestext in RGBl. I 1934, S. 927 f.). Im RFH-Gutachten wird dazu a. a. O. ausgeführt, dass „ein mehrfacher gewöhnlicher Aufenthalt begrifflich unmöglich ist.“

<sup>796</sup> § 10 AO.

bezeichnet, an welchem „die tatsächlichen und rechtsgeschäftlichen Handlungen, die der gewöhnliche Betrieb der Gesellschaft mit sich bringt, und solche organisatorischen Maßnahmen, die zur gewöhnlichen Verwaltung der Gesellschaft gehören („Tagesgeschäfte“)<sup>797</sup>, (aus)geführt werden, wobei entscheidend für die Bestimmung ist, „wo und von wem der für die Geschäftsleitung maßgebende Wille gebildet wird.“<sup>798</sup> Auch in diesem Fall ist auf die tatsächlichen und faktischen Gegebenheiten abzustellen.<sup>799</sup> „[D]as Vorhandensein einer festen eigenen Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit des Unternehmens dient, [ist] nicht erforderlich“<sup>800</sup>. Dieser letztgenannte Aspekt erhält vor allem vor dem Hintergrund einer zunehmenden Virtualisierung von Geschäftsabläufen und Prozessen gesteigerte Bedeutung und kann somit – im Gegensatz zum „althergebrachten Bild“ einer „Geschäftsleitung im Büro“ – u. a. zur lohnsteuerlichen Verknüpfung auch bei weit geringerer örtlicher Verwurzelung führen.<sup>801</sup>

Der Anknüpfungspunkt der Geschäftsleitung ist über die regelmäßig multipersonalen oder (rein) juristischen Organisationsformen indes aber auch für Einzelunternehmungen von Relevanz;<sup>802</sup> er kann dabei jedoch vom persönlich determinierten Verknüpfungsmerkmal des Einzelunternehmers selbst abweichen, sodass ein Einzelunternehmen mit einzigem Wohnsitz und gewöhnlichem Aufenthalt des Unternehmers im Ausland dennoch lohnsteuerliche Einbehaltungspflichten treffen, sofern sich der Geschäftsleitungsort im Inland befindet.

Die Frage, ob lediglich ein Geschäftsleitungsort existieren kann, erfährt und erfährt seit längerem kontroverse Diskussion.<sup>803</sup> Insbesondere mit Hinweis auf den Vorschriftswortlaut lehnen bspw. *Koenig* und *Schwarz* die Annahme mehrerer Geschäftsleitungsorte i. S. der Vorschrift ab.<sup>804</sup> Der etwa von *Driën*<sup>805</sup> und

---

<sup>797</sup> BFH, Urteil v. 07.12.1994, I K 1/93, BStBl. II 1995, S. 178.

<sup>798</sup> RFH, Urteil v. 23.06.1938, III 40/38, RStBl. 1938, S. 949, dort zum insoweit gleichlautenden § 15 Abs. 1 StAnpG (vgl. Gesetzestext in RGBl. I 1934, S. 928). Vgl. hierzu auch *Felix*, DStR 1962/63, S. 421 ff. sowie z. B. *Koenig*, in: *Koenig*, AO, § 10 Rz. 5.

<sup>799</sup> Vgl. *Hilbert/Engel*, IWB 2014, S. 517, *Koenig*, in: *Koenig*, AO, § 10 Rz. 4 m. w. N.

<sup>800</sup> BFH, Beschluss v. 31.01.2002, V B 108/01, BStBl. II 2004, S. 625, dort m. w. N. Es sollte jedoch beachtet werden, dass die „Stätte der Geschäftsleitung“ nach § 12 Satz 2 Nr. 1 AO als Betriebsstätte anzusehen ist; siehe im Einzelnen zu § 12 AO nachfolgend unter Abschnitt 3.4.1.2.4.2.

<sup>801</sup> Vgl. *Hilbert/Engel*, IWB 2014, S. 518.

<sup>802</sup> Vgl. *Schwarz*, in: *Schwarz*, AO, § 10 Rz. 10.

<sup>803</sup> Einen Überblick gibt *Birk*, in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO – FGO, § 10 AO Rz. 41 m. w. N. Vgl. für die Annahme mehrerer Orte der Geschäftsleitung bspw. BFH, Urteil v. 15.10.1997, I R 76/95, BFH/NV 1998, S. 435 sowie BFH, Urteil v. 30.01.2002, I R 12/01, BFH/NV 2002, S. 1129.

<sup>804</sup> Vgl. *Koenig*, in: *Koenig*, AO, § 10 Rz. 7 sowie *Schwarz*, in: *Schwarz*, AO, § 10 Rz. 2, letzterer dort mit Verweis auf den Wortlaut des § 10 AO („der Mittelpunkt“). Vgl. so auch für die Situation de lege lata *Dißbars*, DStZ 2011, S. 26. Sprachlich ist dieser Auslegung im Hinblick auf den genutzten Begriff des Mittelpunktes und den in der Norm verwendeten grammatikalischen Artikel („der“) zuzustimmen.

*Gosch*<sup>806</sup> oder inzwischen auch von *Birk*<sup>807</sup> vertretenen Gegenansicht ist beizugeben, dass eine derartige Auslegung oftmals den heutigen tatsächlichen Gegebenheiten bspw. nach Unternehmenszusammenschlüssen oder im Hinblick auf neue Möglichkeiten der dezentralen Unternehmensführung durch moderne Kommunikationsmittel nicht mehr gerecht wird.<sup>808</sup> Zum Fall von Geschäftsleitungsbetriebsstätten entschied der BFH in 2014 sodann auch, dass es bei mehreren in Betracht kommenden Orten grundsätzlich einer Gewichtung der an den einzelnen Punkten ausgeführten Tätigkeiten bedarf; ist diese nicht möglich, da mehrere Personen von verschiedenen Orten aus gleichwertige Geschäftsführungsaufgaben wahrnehmen, sollen mehrere Geschäftsleitungsbetriebsstätten bestehen.<sup>809</sup> Es dürfte m. E. daher im Grundsatz davon auszugehen sein, dass ein Unternehmen über mehrere Geschäftsleitungsorte i. S. des § 10 AO verfügen kann.<sup>810</sup> Wiederum ist es zur Begründung der Eigenschaft als inländischer Arbeitgeber hinreichend, wenn einer dieser Orte im Inland liegt.<sup>811</sup>

#### 3.4.1.2.3.2 Sitz (§ 11 AO)

Die Festlegung des Sitzes i. S. des § 11 AO für eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse kann – wie auch von der Regelung bestimmt – bspw. durch Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder Satzung vorgenommen werden. Liegt der fragliche Sitz im Hoheitsgebiet Deutschlands, so begründet dies die Eigenschaft der Gesellschaft bzw. Einheit als inländischer Arbeitgeber. Insbesondere gesellschaftsrechtlich ist die Festlegung respektive Benennung eines Sitzes vielfach gesetzlich vorgeschrieben und wirkt dabei meist auch steuerrechtlich;<sup>812</sup> die explizite Bestimmung eines konkreten Ortes durch Gesetz ist ein in der Praxis indes nur relativ selten anzutreffender Ausnahmefall.<sup>813</sup> I. d. R. findet die Festlegung vielmehr durch (privaten) Rechtsakt statt,<sup>814</sup> was den Sitz u. a. – vor allem in entsprechender Abgrenzung zum vorstehend genannten Ort

---

<sup>805</sup> Vgl. *Drüen*, in: Tipke/Kruse, AO – FGO, § 10 AO Tz. 9.

<sup>806</sup> Vgl. *Gosch*, in: Kirchhof, EStG, § 49 Rn. 68 sowie *Gosch*, StBp 1998, S. 107 f.

<sup>807</sup> Vgl. *Birk*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO – FGO, § 10 AO Rz. 41.

<sup>808</sup> Vgl. die in den Fundstellen der Fn. 805 und 807 geäußerten Ansichten. Vgl. hierzu ferner bspw. BFH, Urteil v. 16.12.1998, I R 138/97, BStBl. II 1999, S. 439.

<sup>809</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 05.11.2014, IV R 30/11, BStBl. II 2015, S. 601 ff.

<sup>810</sup> Offen gelassen in *Hilbert/Engel*, IWB 2014, S. 518. Die bspw. von *Schwarz* (vgl. Fn. 804) geäußerte Kritik ist jedoch gewichtig. Sofern der Gesetzgeber die Ansicht teilen sollte, dass mehrere Geschäftsleitungsorte zeitgleich existieren können, wäre es m. E. ratsam, den Wortlaut bzw. die Abfassung des § 10 AO dementsprechend anzupassen. Vgl. so auch *Dißars*, DStZ 2011, S. 26; zudem *Hilbert/Engel*, Intertax 2012, S. 472 f.

<sup>811</sup> Siehe bereits für den Fall mehrerer Wohnsitze Abschnitt 3.4.1.2.2.1 m. w. N.

<sup>812</sup> Vgl. § 57 Abs. 1 BGB, § 106 Abs. 2 Nr. 2 HGB, § 3 Abs. 1 Nr. 1 GmbHG, § 23 Abs. 3 Nr. 1 AktG und § 6 Nr. 1 GenG; dazu insgesamt *Musil*, in: § 11 AO. Rz. 18.

<sup>813</sup> Sie findet sich etwa bei den maßgeblichen Nachfolgeunternehmen der früheren Bundespost; vgl. mit weiteren Details *Schwarz*, in: *Schwarz*, AO, § 11 Rz. 5.

<sup>814</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 28.02.1990, I R 120/86, BStBl. II 1990, S. 553, dort zur GmbH.

der Geschäftsleitung – als allein rechtliches Anknüpfungsmerkmal ausweist.<sup>815</sup> Der Sitz an sich begründet dabei zudem keine Betriebsstätte,<sup>816</sup> wenn auch eine solche natürlich gleichwohl – aus anderen Gründen – am Ort des Sitzes (ebenso) belegen sein kann.

Es besteht im Regelfall letztlich weitgehende Freiheit zur rechtsgeschäftlichen Bestimmung eines Gesellschaftssitzes,<sup>817</sup> was unter dem Blickwinkel einer entscheidungstheoretischen Betrachtung hier damit auch eine gewisse Auswahloption der betroffenen Einheiten offenbart. Relativiert werden sich diesbezüglich etwaig ergebende Gestaltungsmöglichkeiten für das Lohnsteuerrecht jedoch insbesondere dadurch, dass der Sitz zwar gleichrangiges, jedoch im § 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG (nur) zweitgenanntes diesbezügliches Anknüpfungsmerkmal neben der Geschäftsleitung ist.<sup>818</sup> Die fraglichen Orte nach den §§ 10 und 11 AO können, müssen jedoch im Einzelfall nicht (zwangsläufig) identisch sein.<sup>819</sup> Zur Begründung der Eigenschaft als inländischer Arbeitgeber ist die Erfüllung lediglich eines der maßgeblichen Ankerpunkte ausreichend.

Während die Frage nach der Zulässigkeit eines (auch nur) statutarischen Zweitsitzes im privatrechtlichen Bereich ganz überwiegend verneint wird, ist ein solcher in außergewöhnlichen Konstellationen dennoch denkbar, wobei es dann schlüssig erscheint, dieser Wertung auch im Steuerrecht zu folgen.<sup>820</sup> In aller Regel wird jedoch anzunehmen sein, dass es bei normaler Lage der Dinge nur einen (Gesellschafts-)Sitz geben kann und sollte.

#### **3.4.1.2.4 Anknüpfungspunkte ausländischer Einheiten**

##### **3.4.1.2.4.1 Anknüpfungspunkte lediglich zur Einbindung in deutschen Pflichtenkreis**

Im Gegensatz zu den vorgenannten vier Anknüpfungspunkten weisen die Merkmale Betriebsstätte und ständiger Vertreter die Besonderheit auf, dass sie ihrer Art nach i. d. R. die inländische Arbeitgeberbereiungenschaft für originär ausländische Einheiten begründen. Sie bedürfen daher vorliegend – mit einem besonderen Fokus auf den (ständigen) Vertreter als personale Verknüpfung – aus lohnsteuerrechtlicher Sicht einer tieferen Betrachtung, weil (erst) durch ihre Erfüllung Arbeitgeber, die originär im Ausland ansässig sind, in den Pflichtenkreis des deutschen Lohnsteuerregimes gezogen werden.

---

<sup>815</sup> Vgl. *Drüen*, in: Tipke/Kruse, AO – FGO, § 11 AO Tz. 1.

<sup>816</sup> Vgl. *Drüen*, in: Tipke/Kruse, AO – FGO, § 11 AO Tz. 2 sowie ferner *Koenig*, in: Koenig, AO, § 11 Rz. 1; siehe zur Betriebsstätte nach § 12 AO Abschnitt 3.4.1.2.4.2.

<sup>817</sup> Vgl. – dort ebenso zur GmbH – *Wessel*, BB 1984, S. 1057.

<sup>818</sup> Vgl. auch *Hilbert/Engel*, IWB 2016, S. 196.

<sup>819</sup> Vgl. *Musil*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO – FGO, § 11 AO Rz. 19.

<sup>820</sup> Vgl. *Musil*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO – FGO, § 11 AO Rz. 22 ff. m. w. N.; ferner z. B. *Koenig*, in: Koenig, AO, § 11 Rz. 4.

Beachtet werden sollte dabei ein bspw. von *Kempermann* deutlich wie folgt herausgestellter Aspekt: „Die in Deutschland befindliche Betriebstätte stellt nur den Anknüpfungspunkt für seine [die des Arbeitgebers; Anm. d. V.] Einbindung in bestimmte Pflichten des deutschen öffentlichen Rechts (Einbehaltung und Abführung der Lohnsteuer) dar.“<sup>821</sup> Wie im Abkommensrecht auch,<sup>822</sup> ist damit bspw. nicht die Betriebstätte selbst als Arbeitgeber anzusehen, sodass ihr lediglich eine Klassifikation als Merkmal zukommt, welches seinerseits den (ausländischen) Arbeitgeber mit der Bundesrepublik verbindet. Dies verdeutlicht einmal mehr die oftmals notwendige Unterscheidung zwischen der Arbeitgeberqualifikation etwa im Sinne des Zivil- und Arbeitsrechts sowie jener als inländischer Arbeitgeber nach lohnsteuerrechtlicher Diktion.

#### 3.4.1.2.4.2 Betriebstätte (§ 12 AO)

Nach § 12 AO „ist jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient“<sup>823</sup>, Betriebstätte. Die Begriffe der Geschäftseinrichtung oder Anlage sind sehr weit gefasst und im Wesentlichen kann damit „jeder körperliche Gegenstand bzw. jede Zusammenfassung körperlicher Gegenstände“<sup>824</sup> als Derartiges angesehen werden; die Termini erfahren allerdings durch das beigefügte Attribut „fest“ eine Einschränkung.<sup>825</sup> Dieses setzt bezüglich des als Anknüpfungspunkt dienenden Gegenstandes „für eine gewisse Dauer einen Bezug zu einem Teil des Erdbodens“<sup>826</sup> voraus, woraus sich „eine räumliche und eine zeitliche Komponente“<sup>827</sup> erkennen lassen.<sup>828</sup> Eine fixe zeitbezogene Mindestgrenze zur Annahme einer Betriebstätte weisen weder Literatur noch Rechtsprechung aus, sodass es eine Frage des Einzelfalls ist, ob die geforderte Stetigkeit jeweils bejaht werden kann.<sup>829</sup> Des Weiteren wird eine gewisse örtlich konkretisierbare Verfügungsmacht verlangt, die jedoch nicht das Innehalten von Eigentumsrechten erfordert, sondern bereits als erfüllt anzusehen ist, wenn rechtlich oder tatsächlich Dispositionsbefugnis über die Einrichtung

---

<sup>821</sup> *Kempermann*, DStZ 1982, S. 143 f. Diese Aussage gilt entsprechend für den in Deutschland befindlichen und in Abschnitt 3.4.1.2.4.3 vorgestellten ständigen Vertreter.

<sup>822</sup> Siehe hierzu insbesondere Abschnitt 4.4.2.2.2.4.

<sup>823</sup> § 12 Satz 1 AO.

<sup>824</sup> BFH, Urteil v. 30.10.1996, II R 12/92, BStBl. II 1997, S. 14 zu unterirdischer Rohrleitung.

<sup>825</sup> Vgl. *Frotscher*, in: Schwarz, AO, § 12 Rz. 8 ff.; *Koenig*, in: Koenig, AO, § 12 Rz. 9.

<sup>826</sup> *Frotscher*, in: Schwarz, AO, § 12 Rz. 10.

<sup>827</sup> *Musil*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO – FGO, § 12 AO Rz. 10 [im Original mit Hervorhebungen durch Fettdruck].

<sup>828</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 17.09.2003, I R 12/02, BStBl. II 2004, S. 397.

<sup>829</sup> Vgl. *Musil*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO – FGO, § 12 AO Rz. 14 f. m. w. N. sowie u. a. den Hinweis auf BFH, Urteil v. 19.05.1993, I R 80/92, BStBl. II 1993, S. 656, wonach „die maßgebliche Zeitspanne mit mindestens sechs Monaten anzusetzen“ ist. Ein Hinweis auf hinreichende kürzere Zeitspannen findet sich allerdings bspw. bei *Frotscher*, in: Schwarz, AO, § 12 Rz. 12 m. w. N.

besteht, sofern diese Befugnis „ohne [...] Mitwirkung nicht mehr ohne weiteres entzogen oder [...] verändert werden kann.“<sup>830</sup>

Eine demnach als gegeben anzusehende feste Geschäftseinrichtung respektive Anlage ist jedoch nur dann Betriebsstätte, wenn sie unmittelbar und für eine gewisse Dauer der Tätigkeit des Unternehmens dient.<sup>831</sup> Die Art der auf oder in der Einrichtung bzw. Anlage vollzogenen Tätigkeiten betreffend bestehen kaum Einschränkungen. Weder bedarf es zwingend eines Personaleinsatzes (sprich Betriebsstätte auch bei vollautomatischem Betrieb)<sup>832</sup>, noch ist beachtlich, ob kaufmännischen oder technischen Tätigkeiten nachgegangen wird, noch, ob ggf. nur Hilfs- oder Nebentätigkeiten vollzogen werden, sofern diese denn unmittelbar den Unternehmenszweck fördern.<sup>833</sup> Zum nicht erforderlichen Einsatz von Arbeitskräften ist mit Blick auf eine lohnsteuerliche Verknüpfung jedoch insbesondere die weiter unten ausgeführte Zuordnungsthematik zu beachten.<sup>834</sup>

Das erwähnte Zeitmoment des dem Unternehmenszweck Dienens ist erfüllt, sofern nicht nur einmalige und / oder vorübergehend kurzfristige,<sup>835</sup> ggf. gar von Beginn an befristete Nutzungen gegeben sind, sondern sich der Zeitbezug in einer gewissen nachhaltigen Stetigkeit manifestiert.<sup>836</sup>

Im Anschluss an die vorstehend erörterte allgemeine Betriebsstättendefinition werden in § 12 Satz 2 AO acht Einzelfälle genannt, wobei dieser Katalog jedoch durch das Wort „insbesondere“ ausdrücklich als nicht abschließend gekennzeichnet ist.<sup>837</sup> Betriebsstätten sind demnach die Stätte der Geschäftsleitung,<sup>838</sup>

---

<sup>830</sup> BFH, Urteil v. 17.03.1982, I R 189/79, BStBl. II 1982, S. 624. Vgl. hierzu insgesamt auch *Drüen*, in: Tipke/Kruse, AO – FGO, § 12 AO Tz. 11 ff. sowie bereits zur Gewerbesteuer und dem Betriebsstättenbegriff nach § 16 Abs. 2 StAnpG (vgl. dessen Gesetzestext in RGBl. I 1934, S. 928) RFH, Urteil v. 26.09.1939, I 272/39, RStBl. 1939, S. 1227 f.; ausführlich zur Verfügungsberechtigung nach deutscher Position z. B. *Hilbert/Engel*, Intertax 2012, S. 466 ff.

<sup>831</sup> Vgl. *Frotscher*, in: Schwarz, AO, § 12 Rz. 15 und *Koenig*, in: Koenig, AO, § 12 Rz. 10.

<sup>832</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 12.10.1977, I R 227/75, BStBl. II 1978, S. 162: „betriebliche[...] Handlungen [...] durch ferngesteuerte Maschinen“.

<sup>833</sup> Vgl. *Musil*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO – FGO, § 12 AO Rz. 22 sowie *Frotscher*, in: Schwarz, AO, § 12 Rz. 16.

<sup>834</sup> Siehe Abschnitt 3.4.1.2.4.4.

<sup>835</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 17.09.2003, I R 12/02, BStBl. II 2004, S. 396 ff.: Verkaufsstand auf einem vierwöchigen Weihnachtsmarkt keine Betriebsstätte.

<sup>836</sup> Vgl. insgesamt *Drüen*, in: Tipke/Kruse, AO – FGO, § 12 AO Tz. 10 und Tz. 21 sowie BFH, Urteil v. 30.10.1973, I R 50/71, BStBl. II 1974, S. 109, dort zur lohnsteuerrechtlichen Anknüpfung und dem Betriebsstättenbegriff nach § 16 StAnpG (vgl. Fn. 830); vgl. auch *Hilbert/Engel*, Intertax 2012, S. 468 f.

<sup>837</sup> Vgl. *Musil*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO – FGO, § 12 AO Rz. 25. Bestätigt wird dies bspw. durch R 38.3 Abs. 2 LStR 2015, dort: „Neben den im § 12 Satz 2 AO aufgeführten Einrichtungen sind Betriebsstätten auch [...]“; ferner etwa illustrativ zum Rechtscharakter der Einzelfälle *Drüen*, in: Tipke/Kruse, AO – FGO, § 12 AO Tz. 23 sowie *Koenig*, in: Koenig, AO, § 12 Rz. 23.

<sup>838</sup> Siehe Abschnitt 3.4.1.2.3.1.



Zweigniederlassungen, Geschäftsstellen, Fabrikations- oder Werkstätten, Warenlager, Ein- oder Verkaufsstellen, Stätten der Gewinnung von Bodenschätzen (wie bspw. Bergwerke und Steinbrüche) sowie Bauausführungen oder Montagen, sofern sie länger als sechs Monate bestehen.

Die Sechsmonatsfrist für sog. Montagebetriebsstätten ist eine der wesentlichen Abweichungen zur Betriebsstättendefinition des Art. 5 OECD-MA, denn gem. der dortigen Regelung in Abs. 3 werden diese erst nach einer Dauer von mehr als zwölf Monaten begründet. Es kann u. a.<sup>839</sup> dadurch vorkommen, dass zwar aufgrund des grundsätzlichen Vorrangs von DBA-Regelungen<sup>840</sup> keine ertragsteuerlich beachtliche Betriebsstätte gegeben ist, wohl aber eine solche nach AO, die zur Begründung der für die Lohnsteuereinbehaltungspflichten relevanten inländischen Arbeitgebereigenschaft führt; es besteht dann kein Gleichklang zwischen lohnsteuerrechtlichen Pflichten und ertragsteuerlicher Allokation.<sup>841</sup> Das dabei relativ frühe Eingreifen einer lohnsteuerlichen Anknüpfung kann insbesondere bei nur sehr schwach ausgeprägter inländischer Wirtschaftstätigkeit der ausländischen Einheit als problematisch angesehen werden; zudem stellen die fraglichen Abweichungen zwischen den Abkommensregelungen und dem nationalen Steuerrecht auch erhöhte Anforderungen an das „tax controlling“ ausländischer Einheiten, muss doch nicht nur die Frage nach Begründung einer Betriebsstätte nach DBA-Recht, sondern auch nach § 12 AO überwacht werden.

#### **3.4.1.2.4.3 Ständiger Vertreter (§ 13 AO)**

Ein Auseinanderfallen der ertragsteuerlichen Wertung sowie der lohnsteuerrechtlichen Verknüpfung ist ebenso im Fall des sog. ständigen Vertreters nach § 13 AO möglich. Wie bei der Betriebsstätte i. S. des § 12 AO wird auch in dieser Norm zunächst eine allgemeine Definition gegeben, auf welche ein nicht abschließender Katalog von Beispielen folgt.

Unter einem „subsidiär neben dem Begriff der Betriebsstätte als steuerlicher Anknüpfungspunkt“<sup>842</sup> dienenden ständigen Vertreter ist demnach gem. Satz 1 jemand zu verstehen, der „nachhaltig die Geschäfte eines Unternehmens besorgt und dabei dessen Sachweisungen unterliegt.“<sup>843</sup> Dies „kann eine natürliche oder juristische Person, aber auch eine nichtrechtsfähige Personenvereinigung sein, wenn sie im Rechtsverkehr handlungsfähig ist (wie eine Personenhandelsgesell-

---

<sup>839</sup> Vgl. *Frotscher*, in: Schwarz, AO, § 12 Rz. 23 ff. mit Erörterung weiterer Abweichungen der unterschiedlichen Betriebsstättenbegriffe nach AO und Abkommensrecht.

<sup>840</sup> Vgl. § 2 Abs. 1 AO, der einen Vorrang völkerrechtlicher Vereinbarungen und damit auch von DBA vor den nationalen einfachrechtlichen Steuergesetzen normiert.

<sup>841</sup> Vgl. *Pflüger*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, § 38 EStG Anm. 27.

<sup>842</sup> *Gersch*, in: Klein, AO, § 13 Rz. 1. Vgl. hierzu bereits RT-Drs. 1921, Nr. 2867, S. 1 sowie die zugehörige Einzelbegründung auf S. 5.

<sup>843</sup> § 13 Satz 1 AO.

schaft).<sup>844</sup> Diese muss – wie von *Gebbers* bildlich beschrieben – „gewissermaßen [...] [als] verlängerter Arm des Unternehmers“<sup>845</sup> eine fremdnützige Tätigkeit jedweder wirtschaftlicher Art wahrnehmen, wobei nicht erheblich ist, ob sie über rechtsgeschäftliche Vollmacht oder gesetzliche Vertretungsbefugnis verfügt; ebenso ist irrelevant, ob Handeln in eigenem oder fremdem Namen gegeben ist.<sup>846</sup> Insbesondere ist der ständige Vertreter nach AO – anders als jener nach Abkommensrecht –<sup>847</sup> nicht nur anzunehmen, sofern Abschlussvollmacht gewährt wurde,<sup>848</sup> wobei u. a. dieser Umstand geeignet ist, das zuvor bereits erwähnte auch hier mögliche Auseinanderfallen beider Regelungsbereiche zu erklären. Allerdings muss der Vertreter „den Unternehmer [...] repräsentieren und nach außen tätig werden“<sup>849</sup>, insbesondere für dessen Rechnung arbeiten.<sup>850</sup> Die (ständige) Vertreterschaft braucht jedoch – wenn sie durch eine natürliche Person wahrgenommen wird – nicht immer von ein und demselben Individuum ausgeführt zu werden.<sup>851</sup>

Das Ausmaß der umfassten Tätigkeiten ist insoweit umstritten, als dass sich zur Frage, ob auch Hilfs- und Nebenarbeiten zur Begründung ausreichen, unterschiedliche Ansichten finden.<sup>852</sup> Insbesondere im Hinblick darauf, dass der ständige Vertreter für den Lohnsteuereinbehalt als Begründungstatbestand des inländischen Arbeitgebers für ausländische Unternehmen und damit prinzipiell als Anknüpfungspunkt sämtlicher Lohnsteuerpflichten erörtert wird, scheint es mir

---

<sup>844</sup> *Frotscher*, in: Schwarz, AO, § 13 Rz. 5; vgl. ferner z. B. *Leisner-Egensperger*, IStR 2013, S. 893 sowie *Koenig*, in: Koenig, AO, § 13 Rz. 3.

<sup>845</sup> *Gebbers*, StBp 1989, S. 80.

<sup>846</sup> Vgl. *Drüen*, in: Tipke/Kruse, AO – FGO, § 13 AO Tz. 3.

<sup>847</sup> Vgl. zum abkommensrechtlichen Vertreterbegriff bspw. *Frotscher*, in: Schwarz, AO, § 13 Rz. 12 ff. sowie *Endres*, IStR 1996, S. 1 ff. Zwar führt die Bestellung eines Vertreters i. S. des § 13 AO gem. nationalem Recht nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a) EStG zu beschränkt steuerpflichtigen Gewerbeeinkünften, deren Reichweite dürfte jedoch i. d. R. unter Geltung eines DBA entsprechend eingeschränkt werden. Gem. Art. 5 Abs. 5 OECD-MA ist der Vertreter als Unterfall des Betriebstätentatbestandes ausgestaltet; beachtet werden sollte dabei jedoch auch die nicht zur Betriebstättenbegründung führende Ausnahme des sog. unabhängigen Vertreters nach Art. 5 Abs. 6 OECD-MA.

<sup>848</sup> Vgl. grundlegend BFH, Urteil v. 12.04.1978, I R 136/77, BStBl. II 1978, S. 496: „Eine ausdrückliche Vollmacht oder gesetzliche Vertretungsbefugnis im Sinne der §§ 164 ff. BGB ist nicht erforderlich.“ Vgl. auch *Hilbert*, Intertax 2011, S. 419.

<sup>849</sup> *Musil*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO – FGO, § 13 AO Rz. 7.

<sup>850</sup> Vgl. *Musil*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO – FGO, § 13 AO Rz. 7.

<sup>851</sup> Vgl. inhaltlich in diese Richtung bereits RFH, Beschluss v. 04.03.1927, I B 1/27, RStBl. 1927, S. 113 sowie Niedersächsisches FG, Urteil vom 04.07.1991 (rkr.), VI 480/89, RIW 1991, S. 1057.

<sup>852</sup> Bejahend *Frotscher*, in: Schwarz, AO, § 13 Rz. 6, die „jede Tätigkeit, die das Unternehmen des Unternehmers zu fördern bestimmt ist“ als hinreichend ansieht; einschränkend nur für wesentliche Nebengeschäfte *Musil*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO – FGO, § 13 AO Rz. 8; m. E. stärker als der Vorgenannte begrenzend *Drüen*, in: Tipke/Kruse, AO – FGO, § 13 AO Tz. 4. Vgl. ausführlich zur Abgrenzung auch *Gebbers*, StBp 1989, S. 79 ff.

aus Unternehmer- bzw. Unternehmenssicht zu risikoreich, würde man de lege lata stets vermuten, dass jedwede Form von Hilfs- und Nebentätigkeiten nicht zur Begründung eines Vertreters i. S. des § 13 AO führt. Auf der anderen Seite wäre aber auch eine unangemessene Ausweitung des Vertreterbegriffs m. E. ebenso wenig sachgerecht, weshalb der Ansicht von *Musil*<sup>853</sup> gefolgt werden sollte, nach welcher (nur) Nebentätigkeiten, die so wesentlich sind, „dass sie eine Zurechnung der Tätigkeit des Vertreters rechtfertigen“<sup>854</sup>, zur Begründung der Vertreterereignis hinreichen. In diesem Zusammenhang scheint es mir auch sinnvoll, auf eine gewisse Außenbezogenheit abzustellen, sodass etwa rein interne Buchführungsarbeiten oder Maßnahmen wie eine „stille Marktbeobachtung“ als nicht ausreichend zu qualifizieren wären.<sup>855</sup>

Die bestehenden Unsicherheiten hinsichtlich des Tätigkeitsumfangs sollten allerdings meines Erachtens vor dem Hintergrund des konzeptionellen Rahmens der Analyse nicht als unternehmerische Entscheidungsmaterie bzw. -option (fehl)interpretiert werden, da dem Versuch einer Vermeidung lohnsteuerrechtlicher Pflichten allein durch Festlegung des Arbeitsspektrums eines inländischen Vertreters ein nicht unerhebliches wirtschaftliches Risiko innewohnen dürfte; i. S. einer verteidigenden Position bei (späterer) Feststellung einer vermeintlichen lohnsteuerrechtlichen Verknüpfung durch die Finanzverwaltung hingegen kann bzw. sollte dem Betätigungsfeld des Vertreters aber besonderes Augenmerk gewidmet werden.

Da die(Vertretungs-)Tätigkeit nachhaltig wahrzunehmen ist, muss neben dem subjektiv geprägten Element der bloßen Wiederholungsabsicht<sup>856</sup> eine hinreichende Stetigkeit gegeben sein, die von *Frotscher* zutreffend und besonders verdeutlichend wie folgt definiert wird: „Nachhaltigkeit erfordert, dass die Tätigkeit aufgrund einer gewissen Planmäßigkeit bestimmungsgemäß wiederholt wird. Das bloße wiederholte Ausnutzen sich wiederholt bietender, aber isolierter Gelegenheiten genügt nicht.“<sup>857</sup> Das Gesetz definiert hierbei allerdings keine Mindestdauer. Zu differenzieren ist zwischen einerseits der Gesamtdauer und andererseits der Häufigkeit des Tätigwerdens, bei deren gemeinsamer Betrachtung sich regelmäßig ein relativ schlüssiges Bild ergibt bzw. ergeben sollte. In Anlehnung an die Wertung zum gewöhnlichen Aufenthalt nach § 9 Satz 2 AO<sup>858</sup> wird als überwiegende Auffassung im Schrifttum ein sechs Monate überschrei-

---

<sup>853</sup> Vgl. Fn. 852.

<sup>854</sup> *Musil*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO – FGO, § 13 AO. Rz. 8.

<sup>855</sup> Vgl. so auch bereits *Hilbert*, Intertax 2011, S. 419.

<sup>856</sup> Vgl. *Drüen*, in: Tipke/Kruse, AO – FGO, § 13 AO Tz. 7.

<sup>857</sup> *Frotscher*, in: § 13. Rz. 7. Vgl. bereits RT-Drs. 1924/25, Nr. 1229, S. 33: „Entscheidend sei vielmehr, ob die Tätigkeit des Vertreters für die vertretene ausländische Firma von einer gewissen Dauer sei; eine einmalige oder nur kurze Zeit währende Vertretung rechtfertige die Steuerpflicht des ausländischen Unternehmens nicht.“

<sup>858</sup> Siehe Abschnitt 3.4.1.2.2.2.

tender Zeitraum genannt,<sup>859</sup> wobei es ausreichend sein soll, dass in diesem Zeitraum einmal wöchentliches Tätigwerden gegeben ist.<sup>860</sup> Obgleich der Vertreter selbst nicht im Inland ansässig sein muss, bedarf es zur Tätigkeitsausübung seines physischen Aufenthalts in Deutschland, durch welchen sich eine ständige Beziehung zwischen ausländischem Unternehmen und der Bundesrepublik ergibt; ab wann diese letztlich zu bejahen ist, wird i. d. R. nach den Umständen des Einzelfalls entschieden werden müssen.<sup>861</sup> Einer festen Geschäftseinrichtung, die der ständige Vertreter seinerseits unterhält, bedarf es jedoch nicht.<sup>862</sup>

Um die Tätigkeit des Vertreters dem Unternehmen zuordnen zu können, muss das Moment der Weisungsgebundenheit erfüllt sein, da dadurch die Fremdnützigkeit des Handelns hervorgehoben und zugleich gewährleistet wird, dass die Tätigkeit auf Grundlage des Willens des hinter dem Vertreter stehenden Unternehmens (mithin des Vertretenen) ausgeführt wird.<sup>863</sup> Im Fall von Arbeitnehmern ist „die Voraussetzung der Weisungsgebundenheit als gegeben anzusehen“<sup>864</sup>; dies erklärt sich allein bereits aus ihrer (abhängigen) arbeitsrechtlichen Stellung heraus. Allerdings kann auch ein selbständiger Gewerbetreibender, der „damit betraut sein muß, anstelle des ausländischen Unternehmers Handlungen vorzunehmen [...] und [...] dabei sachlich den Weisungen dieses Unternehmers unterworfen“<sup>865</sup> ist, Vertreter im Sinne der Norm sein.<sup>866</sup> Es ist dabei die tatsächliche Gestaltung maßgebend, sodass es keines wirksamen Vertragsverhältnisses bedarf und auch Weisungen, „ausdrücklich oder stillschweigend, durch konkludentes Tun oder bloße Billigung des bisherigen Verhaltens, schriftlich oder

---

<sup>859</sup> Vgl. *Musil*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO – FGO, § 13 AO Rz. 10 sowie – dort mit Verweis auf den Betriebstättenbegriff – *Heinsen*, in: Löwenstein/Looks/Heinsen (Hg.), Betriebsstättenbesteuerung, 2. Aufl. 2011, Rz. 108. Vgl. so auch bereits meine mit Verweis auf *Musil* (siehe vorstehend in dieser Fn.) in *Hilbert*, Intertax 2011, S. 419 geäußerte Ansicht.

<sup>860</sup> Vgl. das Beispiel der wöchentlichen Entsendung eines „fahrenden Verkäufer[s] ins Inland“ bei *Musil*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO – FGO, § 13 AO Rz. 10. Stimmig hierzu m. E. die Wertung nach Tagen pro Jahr bei *Drüen*, in: Tipke/Kruse, AO – FGO, § 13 AO Tz. 7.

<sup>861</sup> Vgl. *Musil*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO – FGO, § 13 AO Rz. 9 f. Gem. *Kempermann*, FR 2006, S. 191 wollte sich auch der BFH in seiner Entscheidung zum Vertreterbegriff nach DBA-Portugal in BFH, Urteil v. 03.08.2005, I R 87/04, BStBl. II 2006, S. 220 ff. die Möglichkeit einer jeweiligen Einzelfallabwägung offenhalten. Vgl. insgesamt kritisch und relativierend zu Planmäßigkeit und Dauer *Leisner-Egensperger*, IStR 2013, S. 894 f.

<sup>862</sup> Vgl. ausführlich *Leisner-Egensperger*, IStR 2013, S. 894, ferner z. B. *Drüen*, in: Tipke/Kruse, AO – FGO, § 13 AO Tz. 1, jeweils m. w. N.

<sup>863</sup> Vgl. *Drüen*, in: Tipke/Kruse, AO – FGO, § 13 AO Tz. 5.

<sup>864</sup> *Heinsen*, in: Löwenstein/Looks/Heinsen (Hg.), Betriebsstättenbesteuerung, 2. Aufl. 2011, Rz. 107, hier statt vieler direkt zitiert.

<sup>865</sup> BFH, Urteil v. 28.06.1972, I R 35/70, BStBl. II 1972, S. 787, dort weiter: „Dagegen ergibt sich kein überzeugender Grund dafür, daß zwischen dem ausländischen Unternehmer und dem ständigen Vertreter ein persönliches Abhängigkeitsverhältnis bestehen muß, das über den Rahmen einer sachlichen Weisungsgebundenheit hinausgeht.“

<sup>866</sup> Vgl. *Frotscher*, in: Schwarz, AO, § 13 Rz. 8.

mündlich<sup>867</sup> erteilt werden können.<sup>868</sup> Ist der Handelnde Organ einer juristischen Person, so wird er nur dann zum ständigen Vertreter der Gesellschaft i. S. des § 13 AO, sofern er die Interessen der Gesellschaft außerhalb der eigenen Organstellung wahrnimmt.<sup>869</sup>

§ 13 Satz 2 AO nennt als konkrete Einzelfälle für ständige Vertreter Personen, die für ein Unternehmen nachhaltig entweder Verträge abschließen bzw. vermitteln oder Aufträge einholen (Nr. 1) sowie solche, die einen Bestand von Gütern oder Waren unterhalten und davon Auslieferungen vornehmen (Nr. 2). „Die Aufzählung ist nicht abschließend“<sup>870</sup>, sodass in der Praxis auch oftmals nicht unter die Beispiele subsumierbare Fälle anzutreffen sind.<sup>871</sup> Die Frage, ob die aufgezählten Tatbestände als eigenständig anzusehen sind, oder derartige Fälle ihrerseits die Voraussetzungen des Satzes 1 erfüllen müssen, ist m. E. zutreffend dahingehend zu beantworten, dass die Regelbeispiele nur einer praktischen Verdeutlichung dienlich sein sollen und daher (ihrerseits) auch nur dann die Vertretereigenschaft begründen, wenn die vorstehend genannten allgemeinen Bedingungen erfüllt werden.<sup>872</sup>

#### 3.4.1.2.4.4 Lohnsteuerliche Pflichten nur bei Zuordnung

Sind eine deutsche Betriebsstätte und / oder ein ständiger Vertreter gegeben, ist zu fragen, wann diese zur Begründung lohnsteuerlicher Pflichten des ausländischen Unternehmens für seine im Inland tätigen Mitarbeiter führen sollen. Anschaulich vermag dies das Beispiel vor Augen zu führen, in welchem für ein ausländisches Unternehmen an mehreren Orten in Deutschland organisatorisch vollständig voneinander getrennt von Zeit zu Zeit Arbeitnehmer tätig werden, deren dadurch erzielte Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit annahmegemäß auch dem Besteuerungsrecht der Bundesrepublik unterfallen. Nur einer dieser

---

<sup>867</sup> *Drüen*, in: Tipke/Kruse, AO – FGO, § 13 AO Tz. 5.

<sup>868</sup> Vgl. *Musil*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO – FGO, § 13 AO Rz. 12, *Koenig*, in: *Koenig*, AO, § 13 Rz. 6.

<sup>869</sup> Vgl. so m. E. zutreffend *Heinsen*, in: Löwenstein/Looks/Heinsen (Hg.), Betriebsstättenbesteuerung, 2. Aufl. 2011, Rz. 107 m. w. N.

<sup>870</sup> *Drüen*, in: Tipke/Kruse, AO – FGO, § 13 AO Tz. 8 [im Original mit Hervorhebung durch Fettdruck]. Dies ergibt sich wiederum aus dem Wort „insbesondere“; siehe hierzu den parallelen Fall in Abschnitt 3.4.1.2.4.2. Vgl. weiterführend zu den Einzelfallbeispielen auch *Heinsen*, in: Löwenstein/Looks/Heinsen (Hg.), Betriebsstättenbesteuerung, 2. Aufl. 2011, Rz. 111.

<sup>871</sup> Vgl. *Drüen*, in: Tipke/Kruse, AO – FGO, § 13 AO Tz. 8, etwa mit dem Beispiel ständiger Marktbeobachtung; vgl. kritisch zur Annahme einer derartigen Tätigkeit als begründungserheblich zumindest bei fehlendem Außenbezug meine vorstehend geäußerte Ansicht, insbesondere Fn. 855. Vgl. des Weiteren R 38.3 Abs. 3 LStR 2015.

<sup>872</sup> Vgl. gl. A. *Musil*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO – FGO, § 13 AO Rz. 13 mit Verweis auf den diesbezüglich maßgeblichen Regierungsentwurf in BT-Drs. VI/1982, S. 104, dort „Satz 2 nennt zwei Beispiele, die in der Praxis besonders häufig anzutreffen sind. [Kursivdruck aus Original übernommen]“; gl. A. auch *Drüen*, in: Tipke/Kruse, AO – FGO, § 13 AO Tz. 8 und *Koenig*, in: *Koenig*, AO, § 13 Rz. 7.

Mitarbeiter sei als ständiger Vertreter einzustufen. Fraglich ist dann, ob dadurch eine Verpflichtung begründet wird, für alle im Inland in Diensten des ausländischen Unternehmens tätigen Personen den Lohnsteuereinbehalt durchzuführen. *Paetsch* erläutert bzw. kommentiert zu diesem Thema m. E. zutreffend:

„Ein inländischer Arbeitgeber, der im Inland nur eine Betriebsstätte oder einen ständigen Vertreter unterhält, hat den LSt-Abzug nur insoweit vorzunehmen, als die Arbeitnehmer organisatorisch zu seinem inländischen Anknüpfungspunkt gehören. Maßgeblich für den LSt-Abzug ist in diesen Fällen, ob die Tätigkeit des Arbeitnehmers der inländischen Betriebsstätte oder dem inländischen ständigen Vertreter zugeordnet werden kann [...].“<sup>873</sup>

Ergänzend ist m. E. für den Fall, dass mehrere Betriebsstätten oder ständige Vertreter i. S. der Lohnsteuernorm im Inland bestehen, hinzuzufügen, dass die geäußerte Sichtweise eine Zuordnung zur jeweiligen Einheit postulieren sollte. Die Heranziehung der ausländischen Person oder Gesellschaft zum Steuereinbehalt scheint nur dann im Einzelnen gerechtfertigt, wenn „der Arbeitgeber aufgrund eines der in § 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 genannten Merkmale gerade im Hinblick auf seine Arbeitgeberfunktionen Bezug zum Inland“<sup>874</sup> hat. *Trzaskalik* leitet dies aus einem Vergleich mit der Festlegung der lohnsteuerlichen Betriebsstätte nach § 41 Abs. 2 EStG ab.<sup>875</sup> Obgleich unbestritten ist, dass die dortige Definition nur der Festlegung des Ortes der Aufzeichnungspflichten sowie der Zuständigkeit des Finanzamtes dient und sie nicht zur Qualifikation des inländischen Arbeitgebers herangezogen werden kann,<sup>876</sup> ist m. E. der Gedanke von *Trzaskalik* zutreffend, dass eine Inlandsverknüpfung nur angenommen werden sollte, sofern „die für den Lohnsteuerabzug wesentlichen Arbeitgeberpflichten

---

<sup>873</sup> *Paetsch*, in: Frotscher, EStG, § 38 Rz. 32 [Hervorhebungen durch Fettdruck im Original nicht übernommen]. A. A. anscheinend *Wellisch/Näth*, IStR 2005, S. 436 mit den Ausführungen am Ende ihres ersten Beispiels unter Gliederungspunkt 3.1. Trotz meiner inhaltlichen Zustimmung zur Ansicht von *Paetsch* (vgl. hierzu bereits meine Aussage in *Hilbert*, Intertax 2011, S. 419 f. zur vorherigen, m. E. insoweit im Wesentlichen inhaltsgleichen Kommentierung von *Frotscher*, in: Frotscher, EStG, § 38 Rz. 23 sowie ergänzend Rz. 21) sei erwähnt, dass als einzige Fundstelle BFH, Urteil v. 05.10.1977, I R 90/75, BStBl. II 1978, S. 205 ff. angeführt wird. In meinen Augen kann dieser Entscheidung der von *Frotscher* und *Paetsch* gezogene Schluss nicht zweifelsfrei entnommen werden. Zwar lässt sich aus den Ausführungen unter BStBl. II 1978, S. 207 („Die Klägerin hat somit im Inland eine Betriebsstätte unterhalten, die sie instand gesetzt hätte, die Lohnsteuer ihrer im Inland beschäftigten Arbeitnehmer einzubehalten und abzuführen.“) herauslesen, dass der BFH auf gewisse organisatorische Gegebenheiten abzustellen scheint, das zwingende Erfordernis einer Zuordnung zur Betriebsstätte oder zum ständigen Vertreter weisen die Entscheidungsgründe jedoch nicht aus.

<sup>874</sup> *Trzaskalik*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 38 Rdnr. B 26 [Wort „Arbeitgeberfunktionen“ im Original im Fettdruck].

<sup>875</sup> Vgl. *Trzaskalik*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 38 Rdnr. B 26.

<sup>876</sup> Vgl. statt vieler *Krüger*, in: Schmidt, EStG, § 38 Rz. 3, dort als „allg[emeine] Meinung“ herausgestellt.

im Inland erfüllt werden.<sup>877</sup> Gerade dies wird jedoch im Falle fehlender Zuordnung regelmäßig nicht der Fall sein, wie auch das obige Beispiel zeigt. Dass keine Arbeitnehmerentsendung<sup>878</sup> (im engeren lohnsteuerlichen Sinne) gegeben ist und ferner auch keine Zuordnung ausländischer Arbeitnehmer zu einer gleichwohl bestehenden inländischen Betriebsstätte und / oder zu einem ständigen Vertreter vorgenommen wird, dürfte indes in der Praxis auch nur selten zu beobachten sein und zudem nur eine geringe Anzahl von Mitarbeitern betreffen.<sup>879</sup> Dem ausländischen Unternehmen in solchen Fällen gleichwohl lohnsteuerliche Pflichten aufzubürden, erscheint dann insbesondere deshalb als unbillig, da diesem Unternehmen vor Ort regelmäßig keine organisatorischen Einrichtungen zur Erledigung dieser Pflichten zur Verfügung stehen werden, die erforderlichen Arbeitnehmerdaten oftmals nicht vorhanden sein dürften, eine wesentliche Vereinfachung durch den Lohnsteuereinbehalt aufgrund der geringen Anzahl betroffener Mitarbeiter nicht eintritt und der Steueranspruch auch ebenso direkt gegenüber dem originären Einkommensteuerschuldner geltend gemacht werden könnte. Alleinig das (zusätzliche) wirtschaftliche Sicherungspotential durch die Arbeitgeberhaftung<sup>880</sup> würde dem deutschen Fiskus verloren gehen. Dies scheint m. E. jedoch in Anbetracht der ansonsten für das Erfordernis einer Zuordnung sprechenden Gründe nicht hinreichend, um in solchen Fällen eine Lohnsteuerpflicht des ausländischen Unternehmens zu postulieren,<sup>881</sup> zumal eine strenge Herangehensweise Deutschlands sich in solchen Konstellationen auch augenscheinlich als Hemmschuh für grenzüberschreitende Wirtschaftstätigkeit erweisen könnte.

### 3.4.1.3 Ausländischer Verleiher (§ 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG)

Zusätzlich zum vorstehend beschriebenen inländischen Arbeitgeber trifft nach der Regelung des § 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG auch den dort als ausländischen Verleiher legaldefinierten Arbeitgeber die deutsche Lohnsteuereinbehaltungspflicht, obgleich dieser keinen eigenen der vorstehend diskutierten Anknüpfungspunkte im Inland verwirklicht, indes aber „einem Dritten (Entleiher) Arbeitnehmer gewerbsmäßig zur Arbeitsleistung im Inland überlässt“<sup>882</sup>. Nur dann, wenn der ausländische Verleiher selbst lohnsteuerlicher Arbeitgeber ist, kann der Entleiher neben diesem<sup>883</sup> nach § 42d Abs. 6 Satz 1 EStG haftbar

---

<sup>877</sup> *Trzaskalik*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 38 Rdnr. B 26 [die Worte stehen im Original insgesamt im Fettdruck].

<sup>878</sup> Siehe Abschnitt 3.4.1.4.

<sup>879</sup> Die Tätigkeit mehrerer oder möglicherweise sogar zahlreicher Arbeitnehmer an einem Ort wird in den meisten Fällen auch mit der Begründung einer Betriebsstätte einhergehen.

<sup>880</sup> Siehe dazu im einzelnen Abschnitt 3.4.6.

<sup>881</sup> Vgl. so auch bereits meine Argumentation in *Hilbert*, Intertax 2011, S. 419 f.

<sup>882</sup> § 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG.

<sup>883</sup> Vgl. den insoweit eindeutigen Wortlaut des § 42d Abs. 6 Satz 1 EStG („[...] haftet [...] neben dem Arbeitgeber“).

gemacht werden.<sup>884</sup> Die Haftungs begründung setzt mithin die lohnsteuerrechtliche Arbeitgeberberei genschaft des Verleihers voraus. Vor Einführung des § 42d Abs. 6 Satz 1 EStG war eine Haftungs-Inanspruchnahme des Entleihers im Regelfall nicht möglich,<sup>885</sup> was den Zweck der Regelung des § 38 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG erklärt,<sup>886</sup> da der ausländische Verleiher ohne diese Vorschrift – mangels inländischen Anknüpfungspunktes – nicht zum Lohnsteuereinbehalt verpflichtet wäre. Daneben verbreitert die Norm jedoch auch die Reichweite des Lohnsteuerabzugsverfahrens.<sup>887</sup>

Während die lohnsteuerrechtliche Regelung im § 38 EStG (weiterhin) noch vom (engeren) Begriff einer gewerbsmäßigen Überlassung spricht und sich hieraus bestimmte Anforderungen an die Dauer der Überlassungstätigkeit und die damit verfolgten wirtschaftlichen Zielsetzungen ergeben,<sup>888</sup> ist die arbeitsrechtliche Norm inzwischen breiter gefasst worden.<sup>889</sup> Nach § 1 Abs. 1 AÜG muss die Arbeitnehmerüberlassung vom Verleiher im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit vorgenommen werden.<sup>890</sup> „Hierfür kommt es [allerdings beiderseits zunächst] nicht darauf an, ob der Verleiher eine Erlaubnis nach dem Arbeitnehmerüberlassungsgesetz besitzt“<sup>891</sup>, sodass die Arbeitnehmerüberlassung an sich auch bei einer rein faktischen Erfüllung der fraglichen Konstellation einer Personalgestellung gegeben sein kann, wenn auch das AÜG gleichwohl eine generelle Erlaubnispflicht aufwirft; wird diese verletzt, so drohen sanktionierende Rechtsfolgen wie etwa die Unwirksamkeit der maßgeblichen Verträge und der im Einzelnen geschlossenen Vereinbarungen nach § 9 AÜG.

---

<sup>884</sup> Siehe konkret zu diesem Haftungstatbestand Abschnitt 3.4.6.5.

<sup>885</sup> Vgl. dazu deutlich BFH, Urteil v. 02.04.1982, VI R 34/79, BStBl. II 1982, S. 506: „Der Senat hat auch bedacht, daß eine Haftung [...] für die Lohnsteuer [...] klare und eindeutige gesetzliche Regelungen voraussetzen würde. Solche Regelungen sind nicht vorhanden. [...] Daß gerade bei der Haftung des Arbeitgebers für die richtige Einbehaltung und Abführung der Lohnsteuer seiner Arbeitnehmer zweifelsfreie Vorschriften erforderlich sind, folgt insbesondere daraus, daß der Staat dem Arbeitgeber im Lohnsterverfahren [...] entschädigungslos eine Vielzahl von Hilfsdiensten aufgebürdet hat. Unter diesen Umständen ist es ein rechtsstaatliches Gebot, daß ein Arbeitgeber nur dann im Haftungswege in Anspruch genommen werden kann, wenn seine Pflichten klar aus dem Gesetz erkennbar sind.“

<sup>886</sup> Vgl. *Pflüger*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, § 38 EStG Anm. 30. Vgl. zum diesbezüglichen Gesetzgebungsvorhaben bspw. auch BT-Drs. 10/1934, S. 39.

<sup>887</sup> Vgl. *Reinhart*, BB 1986, S. 502, dort mit der Feststellung: „Steuerabzug statt Veranlagung auf Grund einer Steuererklärung“.

<sup>888</sup> Vgl. dazu *Krüger*, in: Schmidt, EStG, § 38 Rz. 4; siehe zum Gewerbebegriff insbesondere auch Abschnitt 3.3.3.3.

<sup>889</sup> Vgl. für die Anpassung BGBl. I 2011, S. 642.

<sup>890</sup> Vgl. dazu etwa *Bruschke*, StB 2014, S. 390.

<sup>891</sup> *Paetsch*, in: Frotcher, EStG, § 38 Rz. 38a; vgl. dazu ferner auch *Pflüger*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, § 38 EStG Anm. 34.



Die Überlassung muss an einen Dritten vorgenommen werden, also an eine vom Arbeitgeber verschiedene Rechtsperson.<sup>892</sup> Keine Überlassung im Sinne der Regelung ist u. a. anzunehmen, wenn Arbeitnehmer innerhalb eines Konzerns verliehen werden, sofern „die ausländ[ische] Muttergesellschaft die Entlohnung im eigenen Namen vornimmt“<sup>893</sup>, wohl aber (auch dann), „wenn der Arbeitnehmer [...] zum Zweck der Überlassung eingestellt und beschäftigt wird“<sup>894</sup>. Ebenso keine Arbeitnehmerüberlassungen i. S. des AÜG sind ferner Personalgestellungen zur Erfüllung eines wirksamen bzw. anzuerkennenden Werk- oder Dienstvertrages,<sup>895</sup> sowie solche, die eindeutig Nebenleistungen einer Vereinbarung sind.<sup>896</sup> Des Weiteren gilt – die Erfüllung zusätzlicher Bedingungen vorausgesetzt – eine Ausnahme für Überlassungen gegenüber einer Arbeitsgemeinschaft, welcher der Arbeitgeber angehört.<sup>897</sup>

Beachtlich ist, dass die lohnsteuerliche Regelung trotz ihres eindeutigen Auslandsbezuges nicht in die Besteuerungsrechtsverteilung nach DBA eingreift.<sup>898</sup> Regelmäßig wird daher bei zwar im Inland tätigen, aber im Ausland ansässigen Mitarbeitern von (im Arbeitsrechtssinne ordentlichen) ausländischen Arbeitnehmerverleihern Deutschland kein Besteuerungsrecht zustehen, sofern sich die entsprechenden Arbeitnehmer jeweils nicht länger als insgesamt 183 Tage im Inland aufhalten und der Verleiher Arbeitgeber i. S. des Abkommensrechts ist.<sup>899</sup> In solchen Fällen ist Letzterer insoweit nicht zum Lohnsteuerabzug verpflichtet.<sup>900</sup>

---

<sup>892</sup> Vgl. *Pflüger*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, § 38 EStG Anm. 32: Arbeitnehmerüberlassung „setzt mindestens drei Beteiligte voraus“, daher ist sie bspw. im Fall der Personalgestaltung an eine unselbständige Betriebstätte des Arbeitgebers nicht gegeben.

<sup>893</sup> *Pflüger*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, § 38 EStG Anm. 32 m. w. N. Siehe zum Konzernfall jedoch die im nachfolgenden Abschnitt 3.4.1.4 erörterte Sonderregelung des § 38 Abs. 1 Satz 2 EStG.

<sup>894</sup> § 1 Abs. 3 Nr. 2 AÜG; vgl. zur fraglichen Sonderregelung *Becker*, DB 1988, S. 2564 f.

<sup>895</sup> Vgl. ausführlich und mit Abgrenzungskriterien *Becker*, DB 1988, S. 2565 ff. sowie *Stenslik/Heine*, DStR 2013, S. 2185 f. Vgl. zur Unterscheidung vom Werkvertrag ferner den bei *Weisemann*, BB 1989, S. 909 f. im dortigen Anhang abgedruckten Abgrenzungskatalog der – gem. damaliger Bezeichnung – Arbeitsämter.

<sup>896</sup> Vgl. *Reinhart*, BB 1986, S. 503 mit dem Beispiel „der Vermietung von Maschinen“ mit „Bedienungspersonal“.

<sup>897</sup> Vgl. § 1 Abs. 1 Sätze 3 und 4 AÜG sowie ferner *Weisemann*, BB 1989, S. 907 ff. Die Sonderregelung wurde ausweislich der Gesetzesbegründung in BT-Drs. 10/4211, S. 32 f. geschaffen, um zu vermeiden, dass derartige Arbeitsorganisationsformen, auf die oftmals und insbesondere im Baugewerbe sowie beim Großanlagenbau oftmals zurückgegriffen wird, den Vorschriften des AÜG unterfallen.

<sup>898</sup> Vgl. *Dankmeyer/Klöckner/Puhl*, DB 1986, S. 558.

<sup>899</sup> Vgl. *Paetsch*, in: Frotzcher, EStG, § 38 Rz. 39 f., *Krawitz/Hick*, RIW 2003, S. 907 sowie *Reinhart*, BB 1986, S. 503. Siehe hierzu Abschnitt 4.4.2.2.2.

<sup>900</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 18.12.2002, I R 96/01, BFH/NV 2003, S. 1152.

Unbenommen des Vorstehenden werden ausländische Arbeitnehmerverleiher aufgrund der für sie geltenden Sonderregelung jedoch anders behandelt als sonstige ausländische Arbeitgeber,<sup>901</sup> welche mangels deutschen Anknüpfungspunktes keinerlei Einbehaltungspflichten treffen. *Trzaskalik* gibt daher zu bedenken, dass die Regelung verfassungswidrig sein könnte, da er das Vorliegen einer hinreichenden sachlichen Rechtfertigung für die Ungleichbehandlung als fraglich ansieht; vornehmlich zur Begründung der Haftbarmachung des Entleihers habe es der geschaffenen Regelung seiner Meinung nach dann nicht zwingend bedurft, wenn man sich für (alternative) Möglichkeiten der „unmittelbare[n] Inanspruchnahme des Entleihers“<sup>902</sup> entschieden hätte.<sup>903</sup> Dem ist m. E. eingeschränkt zuzustimmen. Mit der Vorschrift zum ausländischen Arbeitnehmerverleih in § 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG sowie den zugehörigen Haftungsregelungen im Fall des Verleihs<sup>904</sup> hat der Gesetzgeber insgesamt ein kompliziertes Konstrukt hervorgebracht,<sup>905</sup> welches zahlreiche praktische Umsetzungsschwierigkeiten mit sich bringt, tatsächlich zwischen Gruppen ausländischer Arbeitgeber differenziert und diese damit letztlich ungleich behandelt. Ob jedoch andere Regelungen mit niedrigerem Komplexitätsgrad nicht ähnliche oder wiederum anderweit gravierende Probleme hervorrufen würden, bleibt offen. Da der Gesetzgeber letztlich eine – wenn auch nicht vollständig hinreichende – Begründung<sup>906</sup> für die Ungleichbehandlung vorbringen kann, scheint die Regelung in der Gesamtschau meiner Ansicht nach verfassungsmäßig noch vertretbar.

#### **3.4.1.4 Inländischer Arbeitgeber in den Fällen der Arbeitnehmerentsendung (§ 38 Abs. 1 Satz 2 EStG)**

Als inländischer Arbeitgeber gilt seit dem Jahr 2004<sup>907</sup> nach der der seinerzeit eingeführten Vorschrift des § 38 Abs. 1 Satz 2 EStG in den Fällen einer sog. Arbeitnehmerentsendung vom Aus- ins Inland auch das in Deutschland ansässige aufnehmende Unternehmen, welches den Arbeitslohn für die ihm geleistete Arbeit wirtschaftlich trägt, wobei nicht vorausgesetzt wird, dass dieses aufnehmende Unternehmen dem Arbeitnehmer den Arbeitslohn im eigenen Namen und für eigene Rechnung auszahlt. Die vorgenannte Ergänzung des § 38 EStG erklärt sich aus den Regelungen der DBA heraus, denn dort wird zur Festlegung des Besteuerungsrechts für Einkünfte aus – gem. der Terminologie der DBA – unselbständiger Arbeit der sog. wirtschaftliche Arbeitgeberbegriff heran-

---

<sup>901</sup> Sie sind von der Vorschrift nicht betroffen; vgl. *Krüger*, in: Schmidt, EStG, § 38 Rz. 4.

<sup>902</sup> *Trzaskalik*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 38 Rdnr. B 35.

<sup>903</sup> Vgl. insgesamt *Trzaskalik*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 38 Rdnr. B 34 f.

<sup>904</sup> Siehe Abschnitt 3.4.6.5.

<sup>905</sup> Vgl. in diese Richtung bereits meine Aussage in *Hilbert*, Intertax 2011, S. 420.

<sup>906</sup> Hier verstanden i. S. eines von *Trzaskalik*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 38 Rdnr. B 34 postulierten sachlichen Grundes.

<sup>907</sup> Regelung ins EStG eingefügt durch StÄndG 2003; vgl. BGBl. I 2003, S. 2646.

gezogen.<sup>908</sup> Dadurch bestand vor der Neuregelung oftmals für Deutschland ein Besteuerungsrecht, jedoch auf Seiten des aufnehmenden Unternehmens – mangels entsprechender Arbeitgeberposition – keine Einbehaltungsverpflichtung.<sup>909</sup> Da sich der deutsche Einkommensteueranspruch gegenüber dem Mitarbeiter – insbesondere bei (Rück-)Umzug ins Ausland nach dem Arbeitseinsatz – oftmals als nicht einbringbar erwies, entschloss sich der Gesetzgeber, den inländischen Arbeitgeberbegriff wie dargestellt zu erweitern.<sup>910</sup>

Die Grundlagen der Norm erläutern *Wellisch/Näth* anschaulich folgendermaßen: „Die Voraussetzung des wirtschaftlichen Tragens ist insbesondere dann erfüllt, wenn der von dem entsendenden Unternehmen gezahlte Arbeitslohn dem deutschen Unternehmen weiterbelastet wird. Das deutsche Unternehmen hat die Lohnsteuer auf diesen Arbeitslohn zu berechnen und an das zuständige Finanzamt abzuführen.“<sup>911</sup>

Zu beachten ist jedoch, dass die ins EStG aufgenommene Vorschrift eine vollständige und vorbehaltlose Übernahme des abkommensrechtlich geprägten wirtschaftlichen Arbeitgeberbegriffs in das deutsche Lohnsteuerrecht m. E. nicht zulässt.<sup>912</sup> Bereits der eindeutige Normwortlaut („das in Deutschland ansässige aufnehmende Unternehmen, das den Arbeitslohn [...] wirtschaftlich trägt“) schließt es aus, auch lediglich ein etwaiges „Tragenmüssen“ zur Begründung der Lohnsteuereinbehaltungsverpflichtung ausreichen zu lassen. Darüber hinaus sprechen u. a. abweichende Regelungszwecke von DBA- und Lohnsteuerrecht sowie auch unternehmens- und steuerpraktische Aspekte (bspw. der mit einer anderen Auslegung ansonsten ggf. notwendig werdende Aufwand von Verrechnungs- und Transferpreiskorrekturen) gegen eine eins zu eins Übernahme der Begriffsinhalte; die Auslegung der Sonderregelung bedarf vielmehr einer entsprechend differenzierten Betrachtung.<sup>913</sup> Etwa in zahlreichen Gesetzeskommentierungen<sup>914</sup> und insbesondere auch (weiterhin) von Seiten der Finanzverwal-

---

<sup>908</sup> Vgl. grundlegend BFH, Urteil v. 21.08.1985, I R 63/80, BStBl. II 1986, S. 5 f. Siehe insbesondere auch Abschnitt 4.4.2.2.3.1.

<sup>909</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 24.03.1999, I R 64/98, BStBl. II 2000, S. 41 ff.

<sup>910</sup> Vgl. hierzu ausführlich die Gesetzesbegründung in BT-Drs. 15/1798, S. 3 sowie mit Verweis darauf *Pflüger*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, § 38 EStG Anm. 37 und *Wellisch/Näth*, IStR 2005, S. 437, dortige Fn. 30.

<sup>911</sup> *Wellisch/Näth*, IStR 2005, S. 437 [Fußnotenverweis aus Quelle nicht übernommen].

<sup>912</sup> Vgl. mit gl. A. für die umgekehrte Ableitung des abkommensrechtlichen aus dem nationalen (lohnsteuerrechtlichen) Arbeitgeberbegriff *Vogler/Nientimp*, IStR 2014, S. 429.

<sup>913</sup> Vgl. insgesamt ausführlich zu den vorstehenden Ausführungen *Hilbert/Nowotnick/Straub*, DStR 2013, S. 2433 ff.; mit Verweis auf den vorgenannten Fachaufsatz führt (seit dem Jahr 2014 nunmehr) auch *Krüger*, in: Schmidt, EStG, § 38 Rz. 3 in seiner Gesetzeskommentierung zur fraglichen Regelung aus, dass ein reines „Tragenmüssen“ nicht ausreicht.

<sup>914</sup> Vgl. nur – m. w. N. – *Pflüger*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, § 38 EStG Anm. 37.

tung<sup>915</sup> werden abkommens- und lohnsteuerrechtliche Regelung insoweit dennoch häufig weiterhin gleichgesetzt; dies bestätigen auch Erfahrungen aus der Prüfungspraxis.<sup>916</sup>

Maßgeblicher Besteuerungszeitpunkt bei Eingreifen der Vorschrift ist auch in diesem Fall jener des Lohnzuflusses beim entsandten Mitarbeiter<sup>917</sup> und nicht etwa erst jener der Weiterbelastung,<sup>918</sup> was das aufnehmende Unternehmen vor administrative Schwierigkeiten stellen kann. Werden steuerlich anzuerkennende Dienst- und Werkverträge oder konzerninterne Umlagen (ohne explizite Gehaltskostenbelastung) abgerechnet oder aber liegt ein Fall des bereits erörterten Arbeitnehmerverleihs vor,<sup>919</sup> so greift die dargestellte Sonderregelung zum inländischen Arbeitgeber bei Arbeitnehmerentsendung nicht.<sup>920</sup>

#### **3.4.1.5 Übersicht zum lohnsteuerrechtlichen Arbeitgeber**

Den Aufbau der gesetzlichen Anknüpfung zum deutschen lohnsteuerrechtlichen Arbeitgeber sowie mehrere zentrale Punkte der dabei wesentlichen Erwägungen der vorherigen Abschnitte fasst das auf der nachfolgenden Seite dargestellte Schaubild zusammen.

---

<sup>915</sup> Vgl. ausdrücklich Neufassung des BMF-Schreibens zur steuerlichen Behandlung des Arbeitslohns nach DBA v. 12.11.2014, IV B 2 – S 1300/08/10027, konkret Rz. 99 unter BStBl. I 2014, S. 1479, dort lapidar: „In den Fällen der Arbeitnehmerentsendung ist der wirtschaftliche Arbeitgeber i. S. des Abkommensrechts auch der zum Lohnsteuerabzug verpflichtete inländische Arbeitgeber i. S. des § 38 Abs. 1 Satz 2 EStG“; kritische Hinweise dazu unter *Hilbert*, KSR direkt 1/2015, S. 11 und *Hilbert*, BB 2015, S. 488.

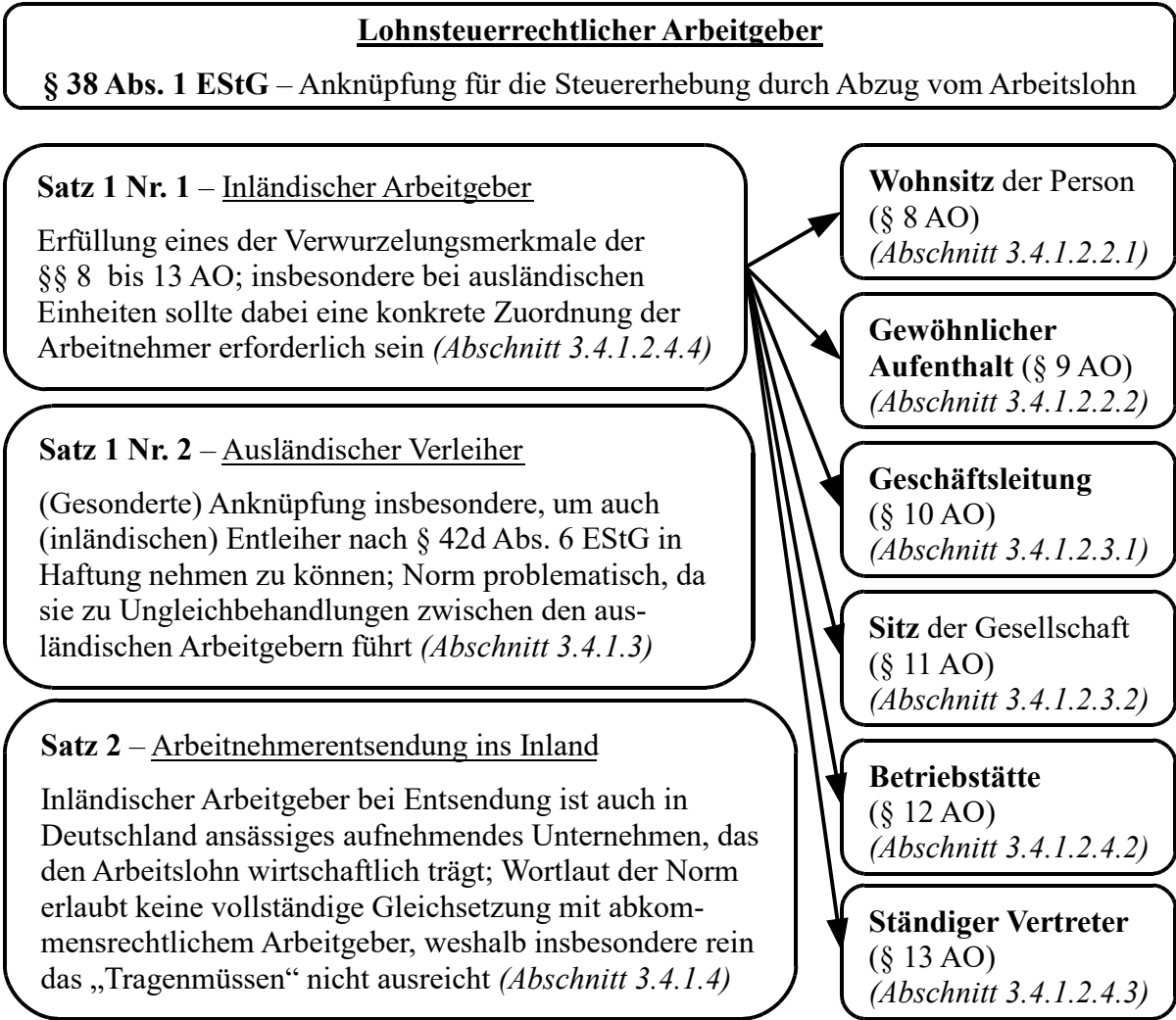
<sup>916</sup> Vgl. *Hilbert/Nowotnick/Straub*, DStR 2013, S. 2434.

<sup>917</sup> Siehe zum Zufluss Abschnitt 3.3.4.2.

<sup>918</sup> Vgl. *Niermann/Plenker*, DB 2004, S. 2123.

<sup>919</sup> Siehe zum ausländischen Verleiher den vorstehenden Abschnitt 3.4.1.3.

<sup>920</sup> Vgl. *Hofmann/Schubert*, BB 2004, S. 1478 ff.



**Abbildung 19: Übersicht zur lohnsteuerrechtlichen Arbeitgeber-Anknüpfung.**

**Quelle: Eigene Darstellung.**

## 3.4.2 Lohnsteuerpauschalierungen

### 3.4.2.1 Einordnung der Pauschalierungstatbestände

Das Einkommensteuerrecht kennt mehrere arbeitgeberseitige Pauschalierungstatbestände und Möglichkeiten, die nachfolgend in den Abschnitten 3.4.2.3 bis 3.4.2.7 vorgestellt werden.<sup>921</sup> Von ihrer steuersystematischen Einordnung her kann m. E. unterschieden werden in „echte respektive tatsächliche Lohnsteuerpauschalierungen“ nach den §§ 40 bis 40b EStG sowie in die speziellen Einkommensteuerpauschalierungen der §§ 37a und 37b EStG.

Erstere sind dadurch gekennzeichnet, dass ihnen stets ein originärer Lohnsteuertatbestand i. S. des § 38 Abs. 1 Satz 1 EStG zu Grunde liegt. Letztere hingegen fußen – wenn im individuellen Fall überhaupt – nur zum Teil auf Lohnzuwendungsfällen; sie umfassen ferner auch andere einkommensteuerbare Sachverhalte.<sup>922</sup> Es wird sich insoweit lediglich zur Abwicklung des Pauschalierungs- und Lohnsteuerverfahrens bedient, was gleichermaßen aus dem Gesetzeswortlaut ersichtlich ist, wenn sich dort jeweils angeführt findet, dass die derart bestimmte Pauschalsteuer (lediglich) als Lohnsteuer „gilt“.<sup>923</sup> Dies ist auch der Grund, weshalb bspw. die Sachzuwendungspauschalierung betreffend Nichtarbeitnehmer nach § 37b Abs. 1 EStG entsprechende Anforderungen an die Organisation des betriebsinternen Informationsflusses stellt, da hierbei ein Umstand lohnsteuerrechtlich zu würdigen ist, der selbst nicht in den Bereich der originären Personalabrechnung fällt.<sup>924</sup>

Für eine entscheidungstheoretische Betrachtung des Lohnsteuersystems sind die Pauschalierungstatbestände von besonderem Interesse und daher vorliegend auch intensiv aufgegriffen, sind sie doch jeweils als unternehmerische Wahlrechte ausgestaltet,<sup>925</sup> sodass sich bei ihnen in aller Regel eine individuelle

---

<sup>921</sup> Den Pauschalierungstatbeständen sowie dem zugehörigen Verfahren kommt in der betrieblichen Praxis eine hohe Bedeutung zu – dies belegen u. a. die im Rahmen der empirischen Analyse der Arbeit gewonnen Erkenntnisse (siehe im Einzelnen Abschnitt 5.6.4 sowie ferner auch den in Abschnitt 6.2 unterbreiteten gesetzlichen Gestaltungsvorschlag). Zudem ergeben sich in diesem Bereich zahlreiche (rechtswissenschaftliche) Fragestellungen, die ihrerseits bspw. bereits Gegenstand mehrerer juristischer Dissertationsschriften waren; vgl. *Andresen*, Das Wesen der Pauschbesteuerung, 1962, *Wagner*, Die Pauschalierung der Lohn- und Lohnkirchensteuer, 1988, und *Jarzyk-Dehne*, Pauschalierungen im Steuerrecht, 2003.

<sup>922</sup> Ferner werden bzw. wurden – zumindest gemäß (zeitweiser) praktischer Durchführung – oftmals auch nicht steuerbare Tatbestände im Rahmen der Pauschalierungen nach §§ 37a und 37b EStG versteuert; dies ist allerdings abzulehnen, da es sich nach der Einordnung der Normen in die Gesetzssystematik lediglich um Erhebungsformen der Einkommensteuer handelt. Siehe hierzu m. w. N. bspw. die Diskussion in Abschnitt 3.4.2.7.

<sup>923</sup> Vgl. § 37a Abs. 4 EStG sowie § 37b Abs. 4 Satz 1 EStG.

<sup>924</sup> Vgl. *Hartmann*, DStR 2008, S. 1419; es bedarf insoweit eines Austausches sowie einer organisatorischen Verbindung zwischen Finanz- und Lohnbuchhaltung.

<sup>925</sup> Eine Sonderstellung im Gesetz kommt insoweit der umstrittenen Pflichtpauschalierung nach § 40b Abs. 4 EStG zu; siehe diesbezüglich Abschnitt 3.4.2.5.

Entscheidungsoption eröffnet, auf eine Pauschalierungsmöglichkeit zurückzugreifen oder davon keinen Gebrauch zu machen. Im Zusammenhang mit den sich dabei meist ergebenden vom Regelverfahren abweichenden Rechtsfolgen – insbesondere den oftmals niedrigeren Steuersätzen, aber auch gewisser Ablaufvereinfachungen –<sup>926</sup> kommen sie etwa den Maximen von Arbeitnehmern, Arbeitgebern und der Verwaltung entgegen. Insbesondere durch die regelmäßige Beschränkung auf Arbeitnehmerfälle werfen die Vorschriften auf der anderen Seite aber auch systematische, insbesondere gleichheitsrechtliche Probleme auf.

### **3.4.2.2 Allgemeine Folgen und Wesen bzw. Charakter der Pauschalierung (§ 40 Abs. 3 EStG)**

§ 40 Abs. 3 EStG normiert die generellen Rechtsfolgen der Lohnsteuerpauschalierungen, die für alle der nachfolgend beschriebenen Tatbestände gelten.<sup>927</sup> Demnach hat der Arbeitgeber die pauschale Lohnsteuer zu übernehmen; er ist Schuldner dieser Steuer.<sup>928</sup> Der unter die Pauschalierung gefasste Arbeitslohn und die Pauschalsteuer selbst bleiben bei der Einkommensteuerveranlagung des Arbeitnehmers sowie im Rahmen des sog. Lohnsteuer-Jahresausgleichs außer Ansatz; auch ist die pauschale Lohnsteuer nicht auf die Einkommensteuer oder auf die Jahreslohnsteuer anzurechnen.<sup>929</sup> Wird die Pauschalsteuer auf den Arbeitnehmer überwältzt, so „gilt [sie] als zugeflossener Arbeitslohn und mindert nicht die Bemessungsgrundlage.“<sup>930</sup>

Früher sah der BFH in der Pauschalsteuer eine partiell vom originären Lohnsteuertatbestand entkoppelte „Unternehmenssteuer eigener Art.“<sup>931</sup> Diese Rechtsprechung wurde allerdings über die Jahre aufgegeben; vielmehr formulierte der BFH in Abgrenzung dazu später die Ansicht, „die vom Arbeitgeber zu übernehmende (§ 40 Abs. 3 EStG) pauschale Lohnsteuer entstehe aufgrund einer Tatbestandsverwirklichung durch den Arbeitnehmer.“<sup>932</sup> Dieser Auffassung ist zuzustimmen, denn die vormalige Einordnung war – wie *Kruse* zutreffend herausstellt – systematisch verfehlt; die in den Abschnitt des EStG zur Steuer-

---

<sup>926</sup> Vgl. kritisch zum diesbezüglichen Vereinfachungsaspekt *Trzaskalik*, DB 1990, S. 1203 ff.

<sup>927</sup> Vgl. §§ 40a Abs. 5, 40b Abs. 5 Satz 1 EStG sowie jeweils sinngemäße Anwendung nach den §§ 37a Abs. 2 Satz 1 und 37b Abs. 3 Satz 2 EStG.

<sup>928</sup> Vgl. § 40 Abs. 3 Satz 1 sowie Satz 2 1. HS EStG.

<sup>929</sup> Vgl. § 40 Abs. 3 Sätze 3 und 4 EStG.

<sup>930</sup> § 40 Abs. 3 Satz 2 2. HS EStG; weiterführend z. B. H 40.2 LStH 2016, Stichwort „Abwälzung der pauschalen Lohnsteuer“. Dass die Abwälzung steuerrechtlich zulässig ist, ergibt sich bereits als logischer Rückschluss aus der Existenz der vorstehend genannten Norm; vgl. dazu *Wagner*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, § 40 EStG Anm. 54. Auch arbeitsrechtlich ist sie möglich bzw. einer entsprechenden Parteivereinbarung prinzipiell zugänglich; vgl. bspw. BAG, Urteil v. 21.07.2009, 1 AZR 167/08, NZA 2009, S. 1213 ff.

<sup>931</sup> BFH, Urteil v. 05.11.1982, VI R 219/80, BStBl. II 1983, S. 91; vgl. dabei ausführlich zu diesem Begriff S. 92 f.

<sup>932</sup> BFH, Urteil v. 06.05.1994, VI R 47/93, BStBl. II 1994, S. 716.

erhebung<sup>933</sup> eingereichten Pauschalierungsnormen können ihrerseits keine (neuen bzw. zuvor nicht definierten) Besteuerungstatbestände schaffen.<sup>934</sup> Die Aussage des BFH ist jedoch m. E. mit Blick auf die zu den Jahren 1997 sowie 2007 eingeführten Pauschalierungsregelungen nach den §§ 37a und 37b EStG zu modifizieren, da diese (auch) andere einkommen- (und nicht lediglich lohn-)steuerbare Sachverhalte erfassen; es bleibt allerdings auch in diesem Zusammenhang dabei, dass wiederum keine neuen Steueranknüpfungspunkte geschaffen wurden bzw. werden sollten.<sup>935</sup> Die Pauschalierungsmöglichkeiten regeln – analog § 414 BGB – (lediglich) den Fall der Übernahme einer bereits vorhandenen bzw. zuvor entstandenen Steuerschuld,<sup>936</sup> sodass Anknüpfungszeitpunkt für das Hervorrufen der Steuer nur der Zeitpunkt des jeweiligen Vorteilszuflusses beim Arbeitnehmer oder Zuwendungsempfänger sein kann.<sup>937</sup>

### **3.4.2.3 Pauschalierung der Lohnsteuer in besonderen Fällen (§ 40 EStG)**

#### **3.4.2.3.1 Pauschalierung mit individuell zu ermittelndem Steuersatz (§ 40 Abs. 1 EStG)**

Die an dieser Stelle zuerst zu nennende Besteuerungsoption ist jene der antragsgebundenen Pauschalierung mit einem individuell zu bestimmendem Netto-Pauschsteuersatz nach § 40 Abs. 1 EStG, die in Frage kommt, „soweit

1. von dem Arbeitgeber sonstige Bezüge in einer größeren Zahl von Fällen gewährt werden oder
2. in einer größeren Zahl von Fällen Lohnsteuer nachzuerheben ist, weil der Arbeitgeber die Lohnsteuer nicht vorschriftsmäßig einbehalten hat.“<sup>938</sup>

Der letztgenannte Fall der Nacherhebung beschreibt insbesondere die oftmals in Anknüpfung an eine Lohnsteuer-Außenprüfung<sup>939</sup> genutzte Pauschalierungsmöglichkeit. Nach R 40.1 Abs. 1 Satz 1 LStR 2015 ist eine größere Anzahl Fälle „ohne weitere Prüfung anzunehmen, wenn gleichzeitig mindestens 20 Arbeitnehmer in die Pauschalbesteuerung einbezogen werden.“<sup>940</sup> Abs. 3 der Richtlinie erörtert ausführlich die Bestimmung des individuellen Netto-Pauschsteuersatzes.

<sup>933</sup> Die fraglichen lohn- und einkommensteuerrechtlichen Pauschalierungsregelungen finden sich im mit „Steuererhebung“ bezeichneten „Abschnitt VI.“ (§§ 36–47 EStG) des EStG.

<sup>934</sup> Vgl. *Kruse*, in: Lang (Hg.), *Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion*, 1995, S. 289, dort: „[E]s fehlte an dem Tatbestand, an den das Gesetz die Steuerpflicht knüpft.“

<sup>935</sup> Siehe hierzu Abschnitte 3.4.2.6 und 3.4.2.7 sowie den vorstehenden Abschnitt 3.4.2.1.

<sup>936</sup> Vgl. so bereits *Schlarb*, FR 1980, S. 317 sowie BFH, Urteil v. 30.11.1989, I R 14/87, BStBl. II 1990, S. 995 f.

<sup>937</sup> Vgl. Fn. 932; siehe zur Bedeutung des Zuflusses insbesondere auch Abschnitt 3.3.4.2.

<sup>938</sup> § 40 Abs. 1 Satz 1 EStG. Die Pauschalierung nach der Nr. 1 ist dabei gemäß Satz 3 der Norm „ausgeschlossen, soweit der Arbeitgeber einem Arbeitnehmer sonstige Bezüge von mehr als 1000 Euro im Kalenderjahr gewährt.“

<sup>939</sup> Siehe zur Lohnsteuer-Außenprüfung Abschnitt 3.4.4.

<sup>940</sup> R 40.1 Abs. 1 Satz 1 LStR 2015; vgl. auch FG Münster, Urteil v. 21.11.1997 (rkr.), 11 K 4425/96 L, EFG 1998, S. 822 f.



Dieser soll „grundsätzlich weder zu einer geringeren noch zu einer höheren Steuer als die Summe der für jeden Arbeitnehmer gesondert ermittelten Steuer auf die zusätzlichen Bezüge führen“<sup>941</sup>, er wird jedoch – dem Wesen und Vereinfachungszweck<sup>942</sup> einer Pauschalierung folgend – sinnvollerweise insbesondere im Hinblick auf seine Berechnung nicht exakt den Bestimmungsweg der alternativ vorzunehmenden Individualbesteuerungen abbilden.<sup>943</sup> Gemäß der durch das Haushaltsbegleitgesetz 1983<sup>944</sup> eingeführten gesetzgeberischen Wertung in § 40 Abs. 1 Satz 2 EStG ist „die in Absatz 3 vorgeschriebene Übernahme der pauschalen Lohnsteuer durch den Arbeitgeber für den Arbeitnehmer eine in Geldeswert bestehende Einnahme im Sinne des § 8 Absatz 1“<sup>945</sup>, weshalb der individuelle Pauschsteuersatz durch Netto-Hochrechnung zu bestimmen ist. Dies soll – wie bspw. *Trzaskalik* und *Wagner* herausstellen – auch dann gelten, wenn die Pauschalsteuer auf den Arbeitnehmer überwältzt wird.<sup>946</sup> Diese Ansicht trägt jedoch m. E. zumindest dann nicht, wenn die Abwälzung in allen von der Pauschalierung umfassten Fällen vorgenommen wird, denn dann ergibt sich insgesamt und für keinen der betroffenen Arbeitnehmer individuell (irgend)ein geldwerter Vorteil, der eine Hochrechnung rechtfertigen würde.<sup>947</sup>

Voraussetzung der antragsgebundenen Pauschalierung ist eine Genehmigung durch das Betriebsstättenfinanzamt;<sup>948</sup> sofern jedoch sämtliche sonstigen Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt sind, ist das Ermessen der Verwaltung bezüglich der Genehmigung indes regelmäßig auf null reduziert.<sup>949</sup>

### 3.4.2.3.2 Pauschalierungstatbestände mit festen Steuersätzen (§ 40 Abs. 2 EStG)

Nicht antragsgebunden sind hingegen die Möglichkeiten der Pauschalversteuerung bestimmter Zuwendungen mit festen Steuersätzen nach § 40 Abs. 2 EStG. Nach dessen Satz 1 können folgende Leistungen zu 25 Prozent zuzüglich Annexsteuern pauschaliert werden: Die verbilligte oder unentgeltliche Mahlzeitenabgabe im Betrieb oder die Leistung von Barzuschüssen für selbige an externe

<sup>941</sup> BFH, Urteil v. 11.03.1988, VI R 106/84, BStBl. II 1988, S. 730, vgl. diese Entscheidung im Übrigen auch allgemein zur Bestimmung des Pauschsteuersatzes auf den S. 729 f.

<sup>942</sup> Vgl. zum „Vereinfachungseffekt [...] der Pauschalsteuer“ allgemein z. B. *Giloy*, in: *Stolterfoht* (Hg.), *Grundfragen des Lohnsteuerrechts*, 1986, S. 218.

<sup>943</sup> Vgl. *Popp/Albert*, BB 1983, S. 492.

<sup>944</sup> Vgl. insoweit BGBl. I 1982, S. 1861.

<sup>945</sup> § 40 Abs. 1 Satz 2 EStG; vgl. hierzu auch *Wagner*, in: *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG – KStG, § 40 EStG Anm. 28.

<sup>946</sup> Vgl. *Trzaskalik*, in: *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, EStG, § 40 Rdnr. B 12 sowie *Wagner*, in: *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG – KStG, § 40 EStG Anm. 28.

<sup>947</sup> Vgl. zudem *Offerhaus*, DB 1988, S. 465 f., der denn auch davon ausgeht, dass in diesen Pauschalierungsfällen die Steuerüberwälzung steuer- und arbeitsrechtlich unzulässig ist.

<sup>948</sup> Vgl. *Krüger*, in: *Schmidt*, EStG, § 40 Rz. 4.

<sup>949</sup> Vgl. *Hessisches FG*, Urteil v. 31.10.1984 (rkr.), 1 K 228/83, EFG 1985, S. 312.

Dienstleister („Kantinenbetreiber“), sofern diese nicht als Lohnbestandteile vereinbart sind (1.), mit dem Sachbezugswert zu erfassende Mahlzeitengestellungen im Rahmen von Auswärtstätigkeiten (1a.), Arbeitslohnzuwendungen aus Anlass von Betriebsveranstaltungen (2.),<sup>950</sup> bestimmte Erholungsbeihilfen (3.), Vergütungen für Verpflegungsmehraufwendungen bei Auswärtstätigkeiten, soweit diese die zeitlich gestaffelten Pauschbeträge nach § 9 Abs. 4a Sätze 3, 5 und 6 EStG um nicht mehr als 100 Prozent übersteigen (4.),<sup>951</sup> und letztlich zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn vorgenommene unentgeltliche oder verbilligte Übereignungen von Datenverarbeitungsgeräten nebst Zubehör und Internetzugang sowie entsprechende Arbeitgeberzuschüsse für einen Internetzugang des Arbeitnehmers (5.).<sup>952</sup>

Satz 2 der Norm hingegen gewährt eine Pauschalierungsmöglichkeit mit 15 Prozent zuzüglich Annexsteuern für Sachbezüge in Form der unentgeltlichen oder verbilligten Beförderung eines Arbeitnehmers zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte sowie für entsprechende zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachte Zuschüsse zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für derartige Fahrten. Die Pauschalierung ist jedoch nur insoweit möglich, als der Arbeitnehmer alternativ Werbungskosten nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und Abs. 2 EStG (Entfernungspauschale) geltend machen könnte; auch mindert sich nach Satz 3 die Möglichkeit des Werbungskostenabzugs entsprechend der Inanspruchnahme der Pauschalierungsmöglichkeit.

Es ist m. E. insbesondere im Hinblick auf die relativ niedrigen festen Pauschsteuersätze des § 40 Abs. 2 EStG davon auszugehen, dass die Pauschalierungsmöglichkeiten zusätzlich zur Zielsetzung der Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens – zumindest als Nebenzweck – (weiterhin) der Förderung der pauschalierungsfähigen Sachverhalte wie bspw. der Durchführung von Betriebsveranstaltungen, der Arbeitnehmer-Mobilität oder der EDV- und Internetnutzung dienlich sein sollen.<sup>953</sup>

---

<sup>950</sup> Eines Rückgriffs auf die Pauschalierung bedarf es hierbei nur, sofern den Arbeitnehmern denn überhaupt Arbeitslohn zugewandt wird und nicht etwa eine Leistung im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse vorliegt; siehe hierzu insbesondere die gesonderten Ausführungen zum Bereich der Betriebsveranstaltungen in Abschnitt 3.3.4.3. Die Pauschalierung ist ausgeschlossen für Lohnzuwendungen, die nicht anlässlich, sondern lediglich bei Gelegenheit einer Betriebsveranstaltung erbracht werden; vgl. BFH, Urteil v. 07.11.2006, VI R 58/04, BStBl. II 2007, S. 128 f. zur Gewährung von Krügergoldmünzen.

<sup>951</sup> Vgl. *Zehetmair/Kotschy*, DStR 1998, S. 322 ff.; siehe zu Erstattungen bei Auswärtstätigkeiten Abschnitt 3.3.7.3.2.1.

<sup>952</sup> Zweck dieser Regelung soll(te ursprünglich) insbesondere die Förderung der Internetnutzung sein; vgl. *Wagner*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, § 40 EStG Anm. 43. Siehe auch die Ausführungen zur Befreiungsnorm des § 3 Nr. 45 EStG in Abschnitt 3.3.7.5.

<sup>953</sup> Vgl. *Wagner*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, § 40 EStG Anm. 3, der von „Förderungs[zweck]“ spricht.

### 3.4.2.4 Pauschalierung für Teilzeitbeschäftigte und geringfügig Beschäftigte (§ 40a EStG)

§ 40a EStG regelt die besonderen Pauschalierungsmöglichkeiten für bestimmte Teilzeitbeschäftigte (Abs. 1), sog. gemäß den Regelungen der §§ 8 und 8a SGB IV geringfügig Beschäftigte (Abs. 2 und 2a) sowie für Aushilfskräfte in der Land- und Forstwirtschaft<sup>954</sup> (Abs. 3).

Der Arbeitgeber kann<sup>955</sup> dabei „unter Verzicht auf den Abruf von elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmalen“<sup>956</sup> abweichend vom regulären Besteuerungsverfahren die Versteuerung abgeltend mit jeweils relativ niedrigen Steuersätzen vornehmen – 25 Prozent (Abs. 1), 20 Prozent (Abs. 2a) oder 5 Prozent (Abs. 3) je zuzüglich Annexsteuern oder 2 Prozent insgesamt („einschließlich Solidaritätszuschlag und Kirchensteuern (einheitliche Pauschsteuer)“<sup>957</sup>). Den Steuersätzen liegen bestimmte Plausibilitätserwägungen zu Grunde – so wurde bspw. im Fall des Abs. 3 vom Gesetzgeber angenommen, „bei derartigen Aushilfskräften werde es sich weitgehend um Personen handeln, die nicht einkommensteuerpflichtig sind (Hausfrauen, Schüler, Studenten)“<sup>958</sup>. Dennoch ist zu konstatieren, dass den Pauschalierungsmöglichkeiten ein wesentlicher – m. E. von *Wagner* zutreffend als rechtlich teils bedenklich herausgestellter – Subventionscharakter zukommt.<sup>959</sup> Auch der der Norm zugedachte Vereinfachungszweck<sup>960</sup> wird aufgrund mehrerer systematischer Durchbrechungen und Sondervorschriften wohl allenfalls teilweise erreicht. So knüpft etwa die Besteuerung im Fall der Abs. 2 und 2a in Folge der Verbindung mit den Vorschriften des SGB IV nicht – wie üblich – an den Arbeitslohnbegriff,<sup>961</sup> sondern an den sozialversicherungsrechtlichen Term des Arbeitsentgelts<sup>962</sup> an. Eine weitere Besonderheit ist der einheitliche Pauschsatz nach Abs. 2,<sup>963</sup> sowie die Abführung der nach dieser Vorschrift bestimmten Steuer an die Deutsche Rentenversicherung Knappschaft-Bahn-See gemäß Abs. 6 Satz 1.

Die Pauschalierungen sind jeweils an weitere tatbestandliche Voraussetzungen gebunden. So muss im Fall des Abs. 1 gem. dessen Satz 2 eine kurzfristige

---

<sup>954</sup> Siehe zur Land- und Forstwirtschaft auch Abschnitt 3.3.3.2.

<sup>955</sup> Vgl. *Wagner*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, § 40a EStG Anm. 6 und auch Anm. 17, dort jeweils „Pauschalierungswahlrecht“.

<sup>956</sup> § 40a Abs. 1 Satz 1, Abs. 2, Abs. 2a und Abs. 3 Satz 1 EStG.

<sup>957</sup> § 40a Abs. 2 EStG.

<sup>958</sup> BFH, Urteil v. 25.05.1984, VI R 223/80, BStBl. II 1984, S. 570.

<sup>959</sup> Vgl. *Wagner*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, § 40a EStG Anm. 3.

<sup>960</sup> Vgl. *Wagner*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, § 40a EStG Anm. 3; mit a. A. jedoch *Trzaskalik*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 40a Rdnr. A 1, dort: „§ 40 a ist keine Vereinfachungsregel, sondern eine wirtschaftslenkende Vorschrift.“

<sup>961</sup> Siehe zu diesem ausführlich Abschnitt 3.4.1.

<sup>962</sup> Vgl. die gesetzliche Definition in § 14 SGB IV.

<sup>963</sup> Vgl. *Wagner*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, § 40a EStG Anm. 3, dort als „Bruch innerhalb des Systems der Pauschalierungsvorschriften“ bezeichnet.

Beschäftigung gegeben sein, deren Dauer u. a. 18 zusammenhängende Arbeitstage nicht übersteigen darf.<sup>964</sup> Für Pauschalierungen nach den Abs. 2 und 2a muss eine „normale“ geringfügige Beschäftigung nach § 8 SGB IV oder aber eine solche in Privathaushalten gem. § 8a SGB IV vorliegen – die beiden Pauschalierungsnormen selbst unterscheiden sich dadurch, dass Fälle nach Abs. 2 die Möglichkeit zur Sozialversicherung mit pauschalen Arbeitgeberbeitragsätzen nach §§ 168 Abs. 1 Nr. 1b oder 1c, 172 Abs. 3 oder 3a bzw. § 276a SGB VI voraussetzen, während Abs. 2a ansonsten parallele Sachverhalte bei Pflicht zur Leistung voller Sozialabgaben abdeckt.<sup>965</sup> Abs. 3 schließlich fordert u. a., „dass es sich um lediglich vorübergehend beschäftigte Aushilfskräfte handelt, die ausschließlich mit nicht ganzjährig anfallenden typisch land- oder forstwirtschaftlichen Arbeiten betraut werden.“<sup>966</sup>

Abs. 4 der Norm enthält für Pauschalierungen nach den Abs. 1 und 3 zwei weitere Beschränkungen. Zum einen darf der durchschnittliche Stundenarbeitslohn während der Beschäftigung 12 Euro nicht übersteigen, zum anderen darf der fragliche Arbeitnehmer vom selben Arbeitgeber nicht für eine weitere Beschäftigung regulär versteuerten Arbeitslohn beziehen.<sup>967</sup>

### **3.4.2.5 Pauschalierung bestimmter Zukunftssicherungsleistungen (§ 40b EStG)**

Pauschalierungsmöglichkeiten für bestimmte Zukunftssicherungsleistungen der Alters- und Unfallvorsorge bietet § 40b EStG. Nach Abs. 1 kann der Arbeitgeber die auf „Zuwendungen zum Aufbau einer nicht kapitalgedeckten betrieblichen Altersversorgung an eine Pensionskasse“<sup>968</sup> entfallende Lohnsteuer mit einem Pauschsatz von 20 Prozent erheben. Die bis zum 31.12.2004 geltende Gesetzesfassung schloss von ihrem Anwendungsbereich her auch Beiträge zur kapitalgedeckten bAV in Form einer Direktversicherung oder Pensionskasse ein; dies wurde im Hinblick auf die gleichzeitige Neuregelung des § 3 Nr. 63 EStG<sup>969</sup> aufgehoben und durch Übergangsregelungen auf bis zum genannten Stichtag begründete Altfälle beschränkt.<sup>970</sup> Der Stellenwert der Pauschalierung hat sich damit erheblich verringert; sie greift heute vor allem für bestimmte

---

<sup>964</sup> Vgl. weiterführend ausführlich bspw. *Frotscher*, in: *Frotscher*, EStG, § 40a Rz. 20 ff.

<sup>965</sup> Vgl. *Krüger*, in: *Schmidt*, EStG, § 40a Rz. 9 f. sowie ausführlich bspw. *Niermann/Plenker*, DB 2003, S. 304 ff.

<sup>966</sup> *Hilbert/Sperandio*, NWB 2011, S. 3033; vgl. ausführlich z. B. *Twickel*, DB 2006, Beilage 6 zu Heft 39, S. 67 ff.

<sup>967</sup> Der letztgenannte Pauschalierungsausschluss wurde durch das JStG 1996 (vgl. BGBl. I 1995, S. 1265) eingeführt, da bspw. der BFH gem. Urteil v. 04.08.1994, VI R 94/93, BStBl. II 1994, S. 946 noch davon ausging, dass anderes gelten könne, sofern für einen Arbeitgeber zwei ihrer Art nach unterschiedlichen Tätigkeiten nachgegangen werde.

<sup>968</sup> § 40b Abs. 1 EStG.

<sup>969</sup> Siehe Abschnitt 3.3.7.4.5.

<sup>970</sup> Vgl. *Hartmann*, INF 2005, S. 59 ff.

umlagefinanzierte Zusatzversorgungseinrichtungen der öffentlichen Hand.<sup>971</sup> Der Abs. 2 der Norm beschränkt die Pauschalierungsmöglichkeiten zum einen betragsmäßig auf maximal kalenderjährlich 1.752 Euro pro Mitarbeiter, sowie zum anderen (lediglich) auf das jeweils erste Dienstverhältnis des Arbeitnehmers.<sup>972</sup> Zudem wird die Möglichkeit einer sog. Durchschnittsberechnung gewährt, nach der auch die vorgenannte Grenze überschreitende Leistungen pauschalierungsfähig sind, sofern bei Betrachtung einer Gesamtpopulation gemeinsam in einer Pensionskasse versicherter Mitarbeiter der Pro-Kopf-Durchschnittsbetrag 1.752 Euro nicht überschreitet; einbezogen werden dürfen dabei allerdings nur Arbeitnehmer, für die Zuwendungen von nicht mehr als 2.148 Euro im Jahr erbracht wurden. Ausweislich der Gesetzesbegründung<sup>973</sup> „ist die Berechnung dazu gedacht, die Möglichkeit des Aufbaus einer angemessenen Altersversorgung insbesondere auch für ältere Arbeitnehmer zu schaffen, wobei jedoch der Grenzbetrag nicht allgemein heraufgesetzt werden sollte.“<sup>974</sup> Zudem gibt Abs. 2 in den Sätzen 3 und 4 noch eine abgegrenzte Sonderregelung für aus Anlass der Beendigung des Dienstverhältnisses erbrachte pauschalierungsfähige Altersversorgungsleistungen.

Mit Steuersatz von 20 Prozent können Beiträge zu einer Gruppenunfallversicherung, die nicht als Direktversicherung anzusehen ist,<sup>975</sup> pauschaliert werden, sofern der jährliche Pro-Kopf-Beitrag abzüglich Versicherungssteuer den Grenzwert von 62 Euro nicht überschreitet. Diese eigenständige Pauschalierungsmöglichkeit wurde zur Kompensation des Wegfalls des früheren sog. Zukunftssicherungsfreibetrags eingeführt.<sup>976</sup>

Äußerst umstritten ist die mit dem JStG 2007 erstmals geschaffene<sup>977</sup> Pauschalierungsvorschrift des Abs. 4, nach der verpflichtend<sup>978</sup> ein Pauschsteuersatz von 15 Prozent auf sog. Sonderzahlungen nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 EStG erhoben wird. Diese Zahlungen „beruhen auf der Umstellung des Finanzierungsverfahrens auf die Kapitaldeckung (sog. Sanierungsgeld) oder auch auf dem Ausscheiden eines Arbeitgebers aus dem Versorgungssystem (sog. Gegenwert).“<sup>979</sup> Die Pflichtpauschalierung sowie ebenso der (mit ihr einherge-

---

<sup>971</sup> Vgl. *Niermann*, DB 2004, S. 1454.

<sup>972</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 12.08.1996, VI R 27/96, BStBl. II 1997, S. 143 f., dort (zum damaligen Lohnsteuerverfahren): Keine Pauschalierung, „wenn [...] Arbeitnehmer [...] Lohnsteuerkarte mit der Lohnsteuerklasse VI vorgelegt hat.“

<sup>973</sup> Vgl. BT-Drs. 7/2843, S. 15.

<sup>974</sup> *Hilbert*, NWB 2010, S. 1953.

<sup>975</sup> Vgl. zur Abgrenzung BFH, Urteil v. 24.10.1991, VI R 49/89, BFH/NV 1992, S. 242 f.

<sup>976</sup> Vgl. BT-Drs. 11/5970, S. 41.

<sup>977</sup> Vgl. BGBI. I 2006, S. 2884.

<sup>978</sup> Nach dem Wortlaut des § 40b Abs. 4 „hat“ der Arbeitgeber die Lohnsteuer mit entsprechendem Pauschsteuersatz zu erheben.

<sup>979</sup> *Glaser*, BB 2006, S. 2217. Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang allerdings darauf, dass die Regelung des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 EStG durch das Gesetz zur Anpassung

hende gesonderte) Steuertatbestand,<sup>980</sup> auf den diese sich bezieht, waren als Reaktion auf Rechtsprechung des BFH<sup>981</sup> eingeführt worden, nach der diesen Arbeitgeberzahlungen der Arbeitslohncharakter abgesprochen wurde.<sup>982</sup> Der nachdrücklich bspw. von *Krüger*<sup>983</sup> oder *Glaser*<sup>984</sup> geäußerten Kritik an der Regelung ist zuzustimmen. Der Gesetzgeber hätte es besser bei der zutreffenden Einordnung des BFH belassen sollen. Finanziert wird mit den Arbeitgeberzahlungen – wie (sogar) die Gesetzesbegründung ausführt – „die Sicherung der bereits bestehenden, nicht aber der Erwerb neuer Ansprüche“<sup>985</sup>. Die Leistung der Gelder bereichert daher den oder die Arbeitnehmer nicht, weshalb die Zahlungen auch nicht als Arbeitslohn anzusehen sind, sodass es sich bei der systemwidrig eingeführten Pflichtpauschalierung vielmehr nach materieller Betrachtung um eine versteckte Verkehrssteuer handelt,<sup>986</sup> deren Hintergrund vermutlich rein fiskalischer Natur sein dürfte. Auch der BFH stuft die zwangsweise und in diesem Fall definitiv wirkende Belastung des Arbeitgebers mit der Pauschalsteuer wegen Verstoßes gegen den allgemeinen Gleichheitssatz nach Art. 3 Abs. 1 GG als verfassungswidrig ein und hat die Regelung des § 40b Abs. 4 EStG daher Ende 2013 dem BVerfG zur Prüfung vorgelegt.<sup>987</sup>

#### 3.4.2.6 Pauschalierung bei Sachprämien zur Kundenbindung (§ 37a EStG)

Direkt verknüpft mit der partiell konstitutiv wirkenden Steuerbefreiungsnorm des § 3 Nr. 38 EStG<sup>988</sup> ist die „Pauschalierung der Einkommensteuer durch Dritte“ genannte und als Wahlrecht ausgestaltete<sup>989</sup> Regelung nach § 37a EStG. Nach dieser kann das prämiengewährende Unternehmen den auf Empfängerseite

---

der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 22.12.2014 umfassend angepasst bzw. modifiziert wurde; vgl. BGBl. I 2014, S. 2421. Vgl. zum Inkrafttreten am 31.12.2014 Art. 16 Abs. 1 des vorgenannten Gesetzes unter BGBl. I 2014, S. 2430. Gesetzesbegründung u. a. in BT-Drs. 18/3017, S. 39 f.

<sup>980</sup> Vgl. zutreffend kritisch zum diesbezüglich erweiterten Arbeitslohnbegriff nach der Regelung in § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG z. B. jeweils ausführlich *Birk/Specker*, DB 2008, S. 488 ff. und *Hölzer*, FR 2010, S. 501 ff.

<sup>981</sup> Vgl. bspw. BFH, Urteil v. 14.09.2005, VI R 32/04, BStBl. II 2006, S. 500 ff.

<sup>982</sup> Vgl. *Wagner*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, § 40b EStG Anm. 70 m. w. N.

<sup>983</sup> Vgl. *Krüger*, in: Schmidt, EStG, § 40b Rz. 12.

<sup>984</sup> Vgl. *Glaser*, BB 2006, S. 2217 ff.

<sup>985</sup> BT-Drs. 16/2712, S. 57.

<sup>986</sup> Vgl. so zutreffend *Krüger*, in: Schmidt, EStG, § 40b Rz. 12.

<sup>987</sup> Vgl. BFH, Vorlagebeschlüsse v. 14.11.2013, VI R 49/12, BFHE 243, S. 524 ff. (dazu ausführlich *Sonnleitner/Engels/Winkelhog*, BB 2014, S. 791 ff.) und ferner VI R 50/12, BFHE 243, S. 544 ff.

<sup>988</sup> Siehe Abschnitt 3.3.7.5.4, dort insbesondere mit weiteren Anmerkungen zu Hintergrund und Bezug der Regelung; vgl. zur Regelung als „lex Lufthansa“ auch ausführlich *Bleschick*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, § 37a EStG Anm. 3.

<sup>989</sup> Vgl. hierzu den Wortlaut des § 37a Abs. 1 Satz 1 EStG, dort: „Das Finanzamt kann auf Antrag zulassen [...]“

steuerpflichtigen Teil der fraglichen Leistungen mit abgeltender Wirkung<sup>990</sup> pauschal versteuern, damit „der die Sachprämie erhaltende Kunde [...] aus den Kundenbindungsprogrammen steuerlich nicht behelligt wird.“<sup>991</sup> Es wird ein Pauschsteuersatz von derzeit 2,25 Prozent<sup>992</sup> bemessen auf den „gesamte[n] Wert der Prämien, die den im Inland ansässigen Steuerpflichtigen zufließen“<sup>993</sup>, erhoben;<sup>994</sup> die so ermittelte Steuer „gilt als Lohnsteuer“<sup>995</sup>.

Zur Einordnung der Regelung führt *Bleschick* m. E. zutreffend aus: „Die Vorschrift ist steuersystematisch nicht eindeutig zuzuordnen. Sie trägt Züge einer Subventions- und Steuerbefreiungsnorm, eines materiellen Besteuerungstatbestands, einer Abgeltungs- und Tarifnorm und einer steuerverfahrensrechtlich[en] Norm“<sup>996</sup>. Zudem wird ihr ein gewisser Vereinfachungszweck zugesprochen.<sup>997</sup> Obwohl *Bleschick* die Vorschrift in Würdigung der insoweit geübten Kritik als verfassungsgemäß ansieht,<sup>998</sup> rügt er jedoch insbesondere ihre steuersystematische Gestaltung deutlich:

„Die Vorschrift schafft ein stark pauschalierendes [...], nicht an den Grundprinzipien des St[euer][r]echts [...] ausgerichtetes und europarechtswidriges [...] Sonderrecht für Sachprämien aus Kundenbindungsprogrammen. Die Norm ist deshalb steuersystematisch verfehlt“<sup>999</sup>.

Diesen Ausführungen ist zuzustimmen. Das wirtschaftspolitische Ziel des Ausgleichs von Wettbewerbsnachteilen im internationalen Wirtschaftsverkehr<sup>1000</sup> wird über eine komplexe und zudem systematisch nicht stimmige Regelung

---

<sup>990</sup> Aufgrund der Abgeltungswirkung bedarf es denn auch einer entsprechenden Benachrichtigung des Prämienempfängers, vgl. dazu *Loschelder*, in: Schmidt, EStG, § 37a Rz. 8.

<sup>991</sup> *Loschelder*, in: Schmidt, EStG, § 37a Rz. 1.

<sup>992</sup> Vgl. § 37a Abs. 1 Satz 3 EStG; zuzüglich zu diesem Steuersatz wird Solidaritätszuschlag erhoben, dazu *Giloy*, BB 1998, S. 720.

<sup>993</sup> § 37a Abs. 1 Satz 2 EStG.

<sup>994</sup> Vgl. zu den hinter der Bestimmung des Steuersatzes – damals noch in Höhe von 2 Prozent – stehenden gesetzgeberischen Überlegungen die Ausführungen in BT-Drs. 13/5952, S. 48. Vgl. kritisch *Bleschick*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, § 37a EStG Anm. 4 und Anm. 28 m. w. N., dort u. a.: „[...] beruht die Bestimmung des Pauschsteuersatzes auf fiktiven, rein willkürlichen und gedanklich fehlerhaften Annahmen“; „Diese durch statistische Erhebungen nicht belegbaren Prämissen sind fiktive, rein willkürliche Annahmen“.

<sup>995</sup> § 37a Abs. 4 EStG; siehe dazu auch bereits vorstehend Abschnitt 3.4.2.1.

<sup>996</sup> *Bleschick*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, § 37a EStG Anm. 3.

<sup>997</sup> Vgl. *Jarzyk-Dehne*, Pauschalierungen im Steuerrecht, 2003, S. 74.

<sup>998</sup> Vgl. *Bleschick*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, § 37a EStG Anm. 4, dort: „[Verstoß] weder gegen die grundgesetzlich geschützte Gewerbefreiheit noch gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit noch gegen den Grundsatz der Folgerichtigkeit der Besteuerung“ Vgl. insoweit allerdings kritischer bspw. *Hoffmann*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 37a Rdnr. A 35 ff.

<sup>999</sup> *Bleschick*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, § 37a EStG Anm. 3; Ausführungen unter „Rechtspolitische Bewertung“.

<sup>1000</sup> Siehe Abschnitt 3.3.7.5.4.

erkauft. In die Bemessungsgrundlage für die fragliche Pauschalsteuer werden zu keineswegs unwesentlichen Teilen überhaupt nicht steuerbare bzw. nicht steuerpflichtige Zuwendungen mit einbezogen, in sehr weit gespannter Typisierung wird dies durch einen niedrigen, indes der Höhe nach gleichwohl empirisch nicht belegten Steuersatz neutralisiert oder ggf. gar überkompensiert. Die Pauschalierung nach § 37a EStG ist damit ein Fremdkörper im deutschen Einkommensteuerrecht. Relevanz entfaltet sie als Wahloption indes nur für jene Unternehmen, die ein derartiges Kundenbindungsprogramm anbieten sowie auch in jenen Fällen konkret (nur) dann, wenn von der Pauschalierungsmöglichkeit Gebrauch gemacht wird.

### 3.4.2.7 Pauschalierung bei Sachzuwendungen (§ 37b EStG)

Breiter noch als der Anwendungsbereich des 37a EStG ist jener der durch das JStG 2007<sup>1001</sup> eingeführten Norm § 37b EStG, genannt „Pauschalierung der Einkommensteuer bei Sachzuwendungen“;<sup>1002</sup> auch tritt in ihrem Fall der lohnsteuerrechtliche Bezug stärker hervor als bei der Prämienpauschalierung.

Generell unterscheidet diese ebenso als Wahlrecht konzipierte<sup>1003</sup> Vorschrift „zwei voneinander unabhängige Pauschalierungskreise“<sup>1004</sup>, nämlich zum einen den für zusätzlich zur ohnehin vereinbarten Leistung erbrachte betriebliche Sachzuwendungen und Geschenke an Geschäftspartner sowie deren Mitarbeiter,<sup>1005</sup> und zum anderen den „für betrieblich veranlasste Zuwendungen an Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen, soweit sie nicht in Geld bestehen und zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden.“<sup>1006</sup>

*Lingemann* stellt heraus, dass die Regelung „einem schon lange bestehenden Bedarf der Praxis nach[kommt]“<sup>1007</sup>; ihre Blickrichtung ist dabei der des § 37a EStG nicht unähnlich. Im heutigen Wirtschaftsleben werden oftmals zur Pflege der Geschäftsbeziehung den Vertragspartnern bzw. deren Mitarbeitern gegenüber Zusatzleistungen erbracht, bspw. Einladungen zu Sport-, Konzert- und

---

<sup>1001</sup> Vgl. BGBl. I 2006, S. 2883 f.

<sup>1002</sup> Siehe zur Einordnung / Abgrenzung einer Leistung als Sachzuwendung Abschnitte 3.3.4.1 sowie 3.3.7.5.5 jeweils m. w. N. aus Rechtsprechung und Literatur.

<sup>1003</sup> Vgl. den eindeutigen Wortlaut des § 37b Abs. 1 Satz 1 EStG, dort: „Steuerpflichtige können die Einkommensteuer [...] mit einem Pauschsteuersatz von 30 Prozent erheben.“

<sup>1004</sup> *Hartmann*, DStR 2008, S. 1419. Nutzt der Steuerpflichtige sein Wahlrecht, so müssen pro Empfängerkreis alle der Vorschrift unterfallenden Zuwendungen innerhalb eines Wirtschaftsjahres pauschaliert werden.

<sup>1005</sup> Vgl. § 37b Abs. 1 EStG. Dieser Empfängerkreis umfasst auch die Arbeitnehmer von Konzernunternehmen; vgl. dazu *Hartmann*, DStR 2008, S. 1419.

<sup>1006</sup> § 37b Abs. 2 Satz 1 EStG. Es handelt sich dabei um nicht über eine andere Regelung pauschalierte und nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG zu bewertende Sachzuwendungen, sofern sie keine Vermögensbeteiligungen darstellen; vgl. insoweit § 37b Abs. 2 Satz 2 EStG. Zum Zusätzlichkeitserfordernis siehe ausführlich Abschnitt 3.3.7.4.1, insbesondere Abbildung 18.

<sup>1007</sup> *Lingemann*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, § 37b EStG Anm. 3.



(sonstigen) Kulturveranstaltungen etc. Derartige Zuwendungen können beim Empfänger steuerpflichtig sein; müsste dieser sie jedoch selbst versteuern, dürfte dies den fördernden Effekt für die Geschäftsbeziehung oftmals deutlich dämpfen,<sup>1008</sup> weshalb zur Abfederung bzw. Klärung dieses Problems der § 37b EStG geschaffen wurde.<sup>1009</sup> Durch diese Norm können die Zuwendungen mit abgeltender Wirkung für die Empfänger<sup>1010</sup> vom Steuerpflichtigen mit einem Steuersatz von 30 Prozent zuzüglich Annexsteuern pauschaliert werden; auch diese „pauschale Einkommensteuer gilt [wiederum] als Lohnsteuer“<sup>1011</sup>.

Sofern auf Empfängerseite steuerpflichtig, können die von der Norm erfassten Zuwendungen entweder – bei Gewährung gegenüber einem Unternehmer-Geschäftspartner – Betriebseinnahmen darstellen oder aber Arbeitslohn, und zwar in Form einer Drittlohnzuwendung,<sup>1012</sup> sofern sie Arbeitnehmern von Geschäftspartnern oder Konzernunternehmen zuteilwerden, oder als originäre Lohnleistung, wenn sie eigenen Arbeitnehmern zufließen;<sup>1013</sup> bezogen auf letzteren Tatbestand schafft § 37b EStG damit für Arbeitgeber auch Optionen zur steuerlichen Vergütungsoptimierung. Es besteht – um, wie *Niermann* es formuliert, „sicherzustellen, dass Luxusgeschenke in keinem Fall unter die Pauschalierungsmöglichkeit fallen“<sup>1014</sup> – eine doppelte Obergrenze bzw. ein Höchstbetrag von 10.000 Euro, zum einen unter Betrachtung der einzelnen Zuwendung, zum anderen pro Empfänger und Wirtschaftsjahr.<sup>1015</sup> Mit Schreiben vom 29.04.2008 hatte das BMF einen ersten Anwendungserlass zur Vorschrift veröffentlicht.<sup>1016</sup>

Diskutiert wurde in der Folgezeit zur Norm u. a. die Frage, ob auch solche Zuwendungen zu pauschalieren sind, die beim jeweiligen Empfänger zu keiner steuerpflichtigen Einnahme führen, bspw. weil dieser weder unbeschränkt noch beschränkt steuerpflichtiger Ausländer ist. Teilweise war dies bejaht worden, vor allem mit Blick auf den auch von der Gesetzesbegründung<sup>1017</sup> postulierten Vereinfachungszweck der Norm.<sup>1018</sup> Eine derartige Betrachtung begründe nach

---

<sup>1008</sup> Vgl. z. B. *Loschelder*, in: Schmidt, EStG, § 37b Rz. 1, der als drohende Perspektive der Zuwendungsempfänger bei möglicher Steuerpflicht der erhaltenen Leistungen anschaulich von „Erstaunen bis hin zur Verärgerung über diese Art von ‚Geschenken‘“ spricht.

<sup>1009</sup> Vgl. zur Entstehungsgeschichte der Regelung ausführlich bspw. *Graw*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 37b Rdnr. A 12 ff.; ferner zum Hintergrund der Norm etwa auch *Wolfersdorff/Hey*, DB 2015, S. 154.

<sup>1010</sup> Weshalb diese auch hier – ähnlich wie bei § 37a EStG – über die Pauschalierung entsprechend zu unterrichten sind; vgl. § 37b Abs. 3 Satz 3 EStG.

<sup>1011</sup> § 37b Abs. 4 Satz 1 EStG; siehe ferner zuvor Abschnitt 3.4.2.1.

<sup>1012</sup> Siehe zur sog. echten Drittlohnzuwendung Abschnitt 3.3.5.2.

<sup>1013</sup> Vgl. *Loschelder*, in: Schmidt, EStG, § 37b Rz. 1.

<sup>1014</sup> *Niermann*, DB 2006, S. 2309.

<sup>1015</sup> Vgl. § 37b Abs. 1 Satz 3 EStG.

<sup>1016</sup> Vgl. BMF, Schreiben v. 29.04.2008, IV B 2 – S 2297-b/07/0001, BStBl. I 2008, S. 566 ff.

<sup>1017</sup> Vgl. BT-Drs. 16/2712, S. 55.

<sup>1018</sup> Vgl. *Hartz/Meeßen/Wolf*, ABC-Führer Lohnsteuer, EL 101 v. 20.12.2013, Stichwort „Pauschalierung der Einkommensteuer für Sachzuwendungen“ Rz. 22.

dieser Ansicht bspw. denn auch den als verhältnismäßig niedrig einzustufenden Netto-Pauschsteuersatz von 30 Prozent.<sup>1019</sup> U. a. hierzu hat der BFH in mehreren Urteilen aus Ende 2013 entschieden. Er hat sich dabei der etwa von *Strohner/Sladek*<sup>1020</sup> vertretenen Auffassung angeschlossen, nach welcher die Einbeziehung nicht steuerbarer und steuerpflichtiger Zuwendungen in die Pauschalierung abgelehnt wird; die im Abschnitt VI. des EStG als Steuererhebungsnorm deklarierte Pauschalierungsvorschrift kann ihrerseits nicht steuerbegründend wirken.<sup>1021</sup> Zudem wurde in einer weiteren Entscheidung – dort zu Kundenbetreuungslösungen durch Arbeitnehmer auf einem Regattabegleitschiff – erörtert, dass § 37b EStG auch den Lohnbegriff<sup>1022</sup> nicht erweitert.<sup>1023</sup> Ferner stellte ein anschließendes Urteil noch klar, dass die Pauschalierungsmöglichkeit nur bei betrieblich (und nicht etwa auch bei privat oder gesellschaftsrechtlich) veranlassten Zuwendungen eröffnet ist.<sup>1024</sup> Zahlreiche der bis dato strittigen Anwendungsfragen können über die vorstehend erwähnte Rechtsprechung damit nunmehr als geklärt eingestuft werden.<sup>1025</sup>

Auch die Finanzverwaltung überarbeitete und ergänzte ihren vormaligen Erlass zur Vorschrift<sup>1026</sup> in Reaktion auf die erwähnten Urteile und übernahm in diesem Zusammenhang insbesondere die Position zur Pauschalierung lediglich für steuerpflichtige Zuwendungen;<sup>1027</sup> weitgehend zeigt sich dabei eine den Unternehmen und Arbeitgebern entgegenkommende Auslegung zur Vorschrift,

---

<sup>1019</sup> Vgl. *Hartz/Meeßen/Wolf*, ABC-Führer Lohnsteuer, EL 101 v. 20.12.2013, Stichwort „Pauschalierung der Einkommensteuer für Sachzuwendungen“ Rz. 59. Im Zuge des Gesetzgebungsverfahrens war noch einer höherer Pauschsteuersatz von 45 Prozent anvisiert worden; vgl. BT-Drs. 16/2712, S. 11 und 55 f.

<sup>1020</sup> Vgl. ausführlich *Strohner/Sladek*, DStR 2010, S. 1966 ff. Vgl. mit gl. A. auch *Hartmann*, DStR 2008, S. 1420 sowie nachdrücklich und mit Beispielen etwa *Loschelder*, in: Schmidt, EStG, § 37b Rz. 3.

<sup>1021</sup> Vgl. BFH, Urteile v. 16.10.2013, hierbei grundsätzlich VI R 57/11, BStBl. II 2015, S. 457 ff. sowie ergänzend VI R 52/11, BStBl. II 2015, S. 455 f. Ausführlich mit den steuerrechtsdogmatischen Folgen dieser Einordnung setzen sich *Wolfersdorff/Hey*, DB 2015, S. 155 ff. auseinander.

<sup>1022</sup> Siehe zu diesem ausführlich Abschnitt 3.3.4.

<sup>1023</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 16.10.2013, VI R 78/12, BStBl. II 2015, S. 495 ff.; dazu sowie zu den in Fn. 1021 genannten Urteilen z. B. *Hilbert*, KSR direkt 2/2014, S. 5 f. sowie jeweils ausführlich *Schneider*, NWB 2014, S. 340 ff., *Niermann*, NWB 2014, S. 352 ff. und *Strohner*, DB 2014, S. 387 ff.

<sup>1024</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 12.12.2013, VI R 47/12, BStBl. II 2015, S. 490 ff.; dazu *Schneider*, NWB 2014, S. 588 ff. und *Hilbert*, KSR direkt 4/2014, S. 7.

<sup>1025</sup> Vgl. ferner noch insgesamt zu den im hiesigen Absatz erwähnten BFH-Urteilen *Geserich*, SteuK 2014, S. 89 ff., *Geserich*, DStR 2014, S. 561 ff., *Otte/Theiner*, BBK 2014, S. 276 ff., *Hilbert/Straub/Sperandio*, BB 2014, S. 919 ff. und *Kinder/Wiese*, Stbg 2014, S. 194 ff.

<sup>1026</sup> Siehe Fn. 1016.

<sup>1027</sup> Vgl. BMF, Schreiben v. 19.05.2015, IV C 6 – S 2297-b/14/10001, konkret Rz. 3 unter BStBl. I 2015, S. 468; zur nunmehr geltenden Situation für „Steuerausländer“ z. B. *Riegler/Riegler*, IStR 2016, S. 291 ff.

wurden doch bspw. zudem tendenziell verschärfend wirkende Aspekte der angeführten BFH-Rechtsprechung – z. B. die Nichtanerkennung einer Vereinfachungsgrenze für sog. Streuwerbeartikel oder die Herausnahme von Teilnahmen an geschäftlich veranlassten Bewirtungen aus dem Pauschalierungsumfang –<sup>1028</sup> nicht übernommen.<sup>1029</sup>

Offen ist allerdings weiterhin ein Aspekt zur Abzugsfähigkeit der Pauschalsteuer als Betriebsausgabe, ob nämlich – wie bisher insbesondere von der Finanzverwaltung gehandhabt – die § 37b EStG-Steuer insoweit das Schicksal der sie hervorrufenden Zuwendung teilt, sie also bei Leistung von nichtabzugsfähigen Geschenken i. S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG ebenso nicht abziehbar ist.<sup>1030</sup> Dieser Ansicht ist insbesondere *Kohlhaas* nachdrücklich entgegengetreten; seines Erachtens kann das Besteuerungsziel der Sachbezugs-pauschalierung nur bei Abzugsfähigkeit der Steuer erreicht werden, auch sei deren wirksame Berücksichtigung als Aufwand systematisch geboten.<sup>1031</sup> Die neue Auffassung wurde teilweise von der Kommentarliteratur übernommen;<sup>1032</sup> auch meiner Ansicht nach ist ihr beizupflichten.<sup>1033</sup> Eine höchstrichterliche Klärung dieser Frage steht allerdings – wie vorstehend erwähnt – noch aus.

Zusammenfassend kann die Pauschalierungsoption nach § 37b EStG als eine umfassende Entscheidungs- und Gestaltungsmöglichkeit für den Bereich der Sachzuwendungen herausgestellt werden. Insbesondere über die – getrennt anwendbare – Pauschalierung für eigenen Arbeitnehmern zufließende diesbezügliche Vorteile folgt die Regelung vor allem auch den entscheidungstheoretischen Prämissen von Mitarbeitern und Arbeitgebern.

### 3.4.2.8 Übersicht zu Pauschalierungstatbeständen des Lohnsteuerrechts

Die in den vorstehenden Abschnitten 3.4.2.1 bis 3.4.2.7 umschriebenen Pauschalierungsregelungen stellt das auf der nachfolgenden Seite wiedergegebene Schaubild im Überblick dar.

---

<sup>1028</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 16.10.2013, VI R 52/11, BStBl. II 2015, S. 456.

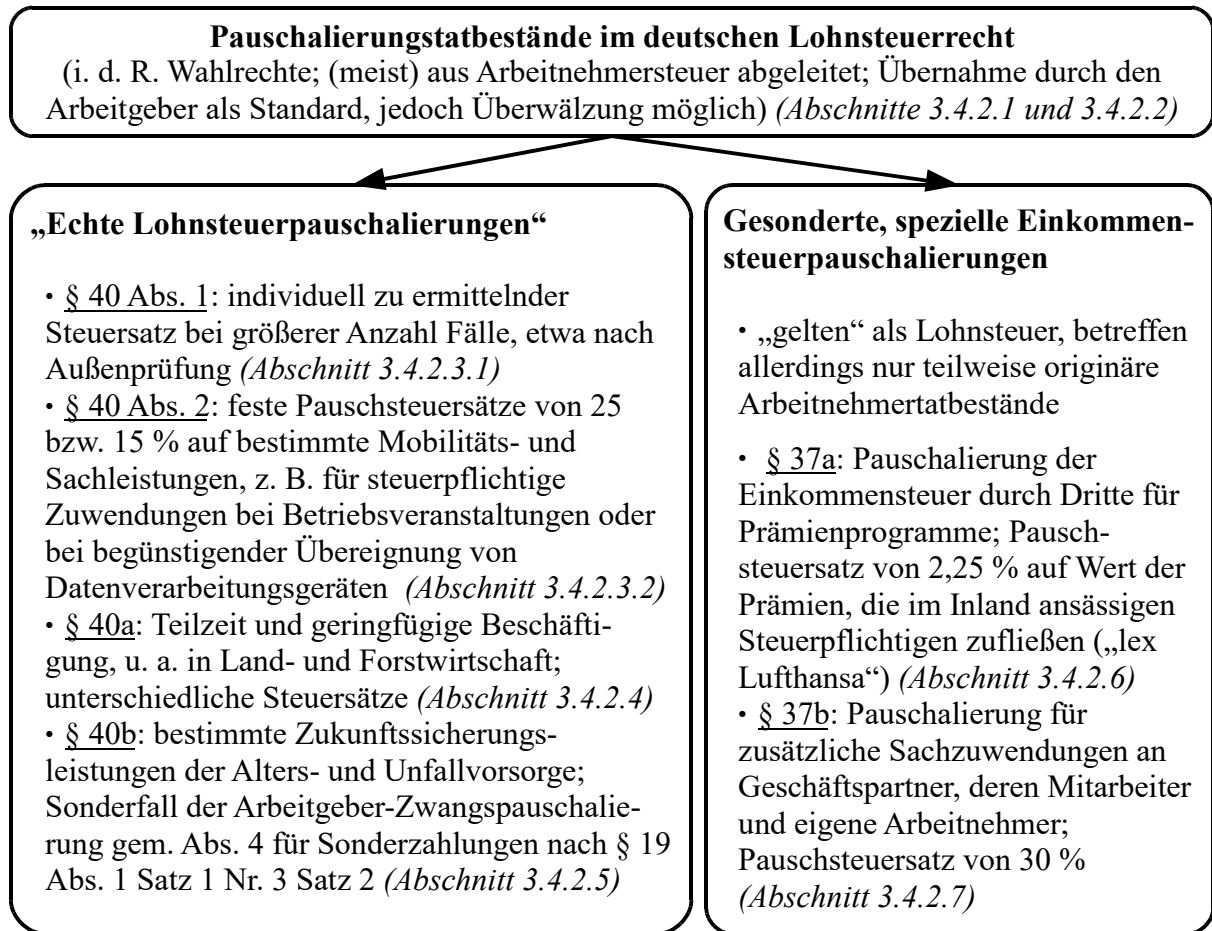
<sup>1029</sup> Vgl. für Besprechungen der Neufassung des Erlasses bspw. jeweils ausführlich *Niermann*, DB 2015, S. 1242 ff., *Weber*, NWB 2015, S. 2136 ff. und ferner *Seifert*, StuB 2015, S. 1537 ff. sowie kompakt *Hilbert*, KSR direkt 7/2015, S. 10 und *Grasmück*, SteuK 2015, S. 365 ff.

<sup>1030</sup> Vgl. so z. B. bereits *Niermann*, DB 2006, S. 2308, ferner (weiterhin) die Finanzverwaltung gemäß BMF, Schreiben v. 19.05.2015, IV C 6 – S 2297-b/14/10001, konkret nach Rz. 26 unter BStBl. I 2015, S. 472.

<sup>1031</sup> Vgl. *Kohlhaas*, FR 2012, S. 950 ff., *Kohlhaas*, Stbg 2013, S. 113 ff. und *Kohlhaas*, FR 2014, S. 545 ff.

<sup>1032</sup> Vgl. *Lingemann*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, § 37b EStG Anm. 31.

<sup>1033</sup> Vgl. auch bereits *Hilbert*, NWB 2014, S. 385 sowie *Hilbert/Straub/Sperandio*, BB 2014, S. 925.



*Alle Gesetzesverweise und Paragraphenangaben beziehen sich auf das EStG*

**Abbildung 20: Übersicht zu den Pauschalierungstatbeständen des deutschen Lohnsteuerrechts.**

**Quelle: Eigene Darstellung.**

### 3.4.3 Lohnsteuer-Anrufungsauskunft (§ 42e EStG)

#### 3.4.3.1 Zweck, Antragsberechtigte und Rechtscharakter

Neben der lohnsteuerrechtlichen Arbeitgeber-Anknüpfung sowie den Pauschalierungsoptionen sind die Regelungen zu Absicherung, Prüfung und Kontrolle des Lohnsteuerabzugs vorliegend zur komprimierten Analyse herausgegriffen, lässt sich an den fraglichen Normen doch anschaulich sowie auch nachdrücklich die Interessen- und Pflichtenverteilung im geltenden Lohnsteuerverfahren aufzeigen. Eine der diesbezüglich zentralen Vorschriften ist jene zur nachfolgend zunächst vorgestellten sog. lohnsteuerrechtlichen Anrufungsauskunft.

Nach § 42e Satz 1 EStG hat das jeweils für den Arbeitgeber zuständige<sup>1034</sup> Betriebsstättenfinanzamt „auf Anfrage eines Beteiligten darüber Auskunft zu geben, ob und inwieweit im einzelnen Fall die Vorschriften über die Lohnsteuer anzuwenden sind.“<sup>1035</sup> Den Hintergrund der Regelung fasst bspw. *Martin* wie folgt zusammen:

„Die Anrufungsauskunft ist als Korrelat zu den im Steuerabzugsverfahren dem Arbeitgeber auferlegten Pflichten, wie ein fiskalischer Treuhänder bei jeder Zahlung von Arbeitslohn die Lohnsteuer für Rechnung des Arbeitnehmers einzubehalten und abzuführen, zu verstehen. Das finanzielle Risiko, welches sich für den Arbeitgeber aus dieser treuhänderischen Stellung ergibt [...], kann diesem angesichts der Kompliziertheit der materiellen und formellen Lohnsteuervorschriften nur zugemutet werden, wenn das Finanzamt in Zweifelsfällen über die Handhabung des Lohnsteuerrechts Auskunft erteilt [...]. Die Anrufungsauskunft bezweckt einerseits den ordnungsgemäßen Vollzug des Lohnsteuerabzugs und andererseits die Erlangung von Vertrauensschutz insbesondere für den Arbeitgeber zur Vermeidung einer Haftungsinanspruchnahme.“<sup>1036</sup>

Die Regelung kann damit als ein Ausgleichsinstrument angesehen werden, dessen Blickrichtung weitgehend auf die Belange des Arbeitgebers zugeschnitten ist.<sup>1037</sup> Gleichwohl besteht auch ein Auskunftsanspruch des Arbeitnehmers, bspw. um ihm eine Schutzmöglichkeit gegen einen überhöhten Lohnsteuereinkbehalt zu geben.<sup>1038</sup> Gegenstand des Auskunftsbegehrens können insbesondere Fragen nach der Steuerpflicht bestimmter Bezüge, der Arbeitnehmereigenschaft

---

<sup>1034</sup> Kommen mehrere Finanzämter in Frage, so regeln die Sätze 2 bis 4 des § 42e EStG die Zuständigkeit sowie in einem solchen Fall notwendige Zusatzangaben des Arbeitgebers; vgl. dazu jeweils ausführlich *Bruschke*, SteuK 2012, S. 388 und *Martin*, NWB 2012, S. 3703 f.

<sup>1035</sup> § 42e Satz 1 EStG.

<sup>1036</sup> *Martin*, NWB 2012, S. 3701 [Verweise und Umbrüche nicht aus Quelle übernommen]; vgl. inhaltlich ähnlich bereits *Bornhaupt*, DStR 1980, S. 3, ferner z. B. *Bruschke*, DStZ 2011, S. 491 und *Bruschke*, SteuK 2012, S. 387; siehe zur Arbeitgeberhaftung Abschnitt 3.4.6.

<sup>1037</sup> Vgl. *Bornhaupt*, DStR 1980, S. 3.

<sup>1038</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 09.03.1979, VI R 185/76, BStBl. II 1979, S. 452 sowie zur Begründung dieses Anspruchs ausführlich *Drenseck*, in: *Stolterfoht* (Hg.), Grundfragen des Lohnsteuerrechts, 1986, S. 392 f.

im konkreten Fall sowie der generellen Einbehaltungsverpflichtung und deren Terminierung sein.<sup>1039</sup> Sie kommt allerdings auch bei Fragen zu den zuvor erörterten speziellen Einkommensteuerpauschalierungen nach den §§ 37a und 37b EStG<sup>1040</sup> in Betracht,<sup>1041</sup> was mit Blick auf den dort genommenen verfahrensrechtlichen Rückgriff auf die Regelungen des Lohnsteuersystems auch geboten bzw. schlüssig erscheint. Fragen zur Abzugsfähigkeit von (erwerbsbedingten) Aufwendungen auf Ebene des Arbeitnehmers – etwa als Sonderausgaben oder Werbungskosten – können jedoch nicht Gegenstand einer entsprechenden Anfrage bei der Verwaltung sein.<sup>1042</sup>

Der Rechtscharakter der Anrufungsauskunft war lange Zeit umstritten.<sup>1043</sup> Rechtsprechung<sup>1044</sup> und Literatur<sup>1045</sup> sahen in ihr früher lediglich eine Wissensklärung des Finanzamtes in Form einer weitgehend unverbindlichen Rechtsauskunft. Diese teils kritisierte Auffassung<sup>1046</sup> verwarf der BFH allerdings im Jahr 2009 und billigte der Lohnsteuer-Anrufungsauskunft in zutreffender Weise die Eigenschaft als feststellender Verwaltungsakt i. S. des § 118 Satz 1 AO zu.<sup>1047</sup> Das BMF schloss sich dieser Einordnung in der Folgezeit an und legte mit Verwaltungsschreiben vom 18.02.2011<sup>1048</sup> die anzuwendenden Verfahrensvorschriften – etwa zu Änderungs-, Anpassungs- und Widerrufsmöglichkeiten – im Einzelnen dar.

### 3.4.3.2 Reichweite, Bindungswirkung und inhaltliche Überprüfbarkeit

In der vorgenannten Anweisung<sup>1049</sup> hält die Finanzverwaltung allerdings an ihrer – insoweit später auch vom BFH bestätigten –<sup>1050</sup> Auffassung fest, dass die Anrufungsauskunft Bindungswirkung lediglich für das Lohnsteuerverfahren entfaltet. Im fraglichen Verfahrenskreis gilt sie gem. (weiterer) höchstrichter-

---

<sup>1039</sup> Vgl. *Offerhaus*, INF 1979, S. 338.

<sup>1040</sup> Siehe zu § 37a EStG Abschnitt 3.4.2.6 sowie zu § 37b EStG Abschnitt 3.4.2.7.

<sup>1041</sup> Vgl. *Martin*, NWB 2012, S. 3702; zu § 37b EStG z. B. *Niermann*, NWB 2014, S. 369.

<sup>1042</sup> Vgl. z. B. *Bruschke*, StB 2007, S. 16.

<sup>1043</sup> Vgl. bspw. *Dißars*, INF 2003, S. 863.

<sup>1044</sup> Vgl. bereits BFH, Urteil v. 13.11.1959, VI 124/59 U, BStBl. III 1960, S. 109.

<sup>1045</sup> Vgl. hierzu die Nachweise in Fn. 10 bei *Trzaskalik*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 42e Rdnr. B 11.

<sup>1046</sup> Vgl. bspw. *Fichtelmann*, FR 1980, S. 237.

<sup>1047</sup> Vgl. grundlegend BFH, Urteil v. 30.04.2009, VI R 54/07, BStBl. II 2010, S. 997 ff. sowie bekräftigend BFH, Urteil v. 02.09.2010, VI R 3/09, BStBl. II 2011, S. 234. Vgl. hierzu auch *Rätke*, BBK 2009, S. 903 f.

<sup>1048</sup> Vgl. BMF, Schreiben v. 18.02.2011, IV C 5 – S 2388/0-01, BStBl. I 2011, S. 213; vgl. für Besprechungen z. B. *Plenker*, DB 2011, S. 448 und *Hilbert*, NWB 2011, S. 962 ff.

<sup>1049</sup> Vgl. Fn. 1048.

<sup>1050</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 09.10.1992, VI R 97/90, BStBl. II 1993, S. 168 f. sowie unter Qualifikation der Anrufungsauskunft als feststellender Verwaltungsakt BFH, Urteil v. 13.01.2011, VI R 61/09, BStBl. II 2011, S. 482.

licher Entscheidung zwar auch gegenüber dem Arbeitnehmer,<sup>1051</sup> nicht jedoch im Zuge der individuellen Einkommensteuerveranlagung. Diese Ansicht zur beschränkten Bindungswirkung mag systematisch begründet und insoweit auch schlüssig erscheinen,<sup>1052</sup> verwaltungsökonomisch ist sie indes nicht,<sup>1053</sup> sodass im Gegenzug vielmehr eine gesetzliche Ausgestaltung mit umfassender Bindungswirkung entsprechend vereinfachend wirken könnte. Dies würde – entscheidungstheoretisch betrachtet – zudem der spezifischen Interessenlage des Arbeitnehmers im Lohnsteuersystem eher gerecht.

Die mögliche Leistungsfähigkeit der Anrufungsauskunft als vor allem zu Gunsten des Arbeitgebers wirkendes Ausgleichsinstrument wird indes durch die lediglich beschränkte Bindungsreichweite nur bedingt beeinflusst. Weit stärker wirken diesbezüglich allerdings die Folgen anderer einschränkender BFH-Rechtsprechung aus Anfang 2014; in mehreren Urteilen hatte der Lohnsteuer-senat des Gerichts entschieden, dass der Arbeitgeber keinen Anspruch auf einen bestimmten rechtmäßigen Inhalt der Anrufungsauskunft hat und sich damit auf die finanzgerichtliche Überprüfungsmöglichkeit auf die Fragen beschränkt, ob der Sachverhalt zutreffend erfasst wurde und die rechtliche Beurteilung durch die Finanzbehörde nicht evident falsch oder fehlerhaft ist.<sup>1054</sup> Eine Anrufungsauskunft müsste demnach finanzgerichtlich (lediglich) verworfen werden, wenn sie ersichtlich dem Gesetz oder höchstrichterlicher Rechtsprechung zuwider läuft, ansonsten jedoch sei ihr Zweck nicht darin zu sehen, vorgelagert (später mögliche Streitigkeiten und) ungeklärte Rechtsfragen abschließend zu beantworten; der BFH nimmt hiermit zudem eine seiner Auffassung nach – zur Vermeidung andernfalls möglicher Wertungswidersprüche – gebotene Angleichung an die Handhabung der verbindlichen Auskunft gem. § 89 Abs. 2 EStG vor.<sup>1055</sup> Anders als in der Urteilsbegründung dargelegt, wird er auf diesem Wege jedoch m. E. der besonderen Situation des Arbeitgebers im Lohnsteuerverfahren nicht gerecht. Die Anrufungsauskunft nach § 42e EStG und die verbindliche Auskunft i. S. des § 89 Abs. 2 AO unterscheiden sich von ihrem Blickwinkel her und verfolgen damit auch unterschiedliche Ziele: Letztere soll steuerrechtliche Gestal-

---

<sup>1051</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 17.10.2013, VI R 44/12, BStBl. II 2014, S. 892 ff.; dazu *Geserich*, NWB 2014, S. 160 f.

<sup>1052</sup> Vgl. dazu BFH, Urteil v. 13.01.2011 (Fn. 1050); zustimmend *Prowatke/Felten*, BB 2011, S. 1318. Kritisch etwa meine in *Hilbert*, NWB 2011, S. 963 geäußerte Ansicht.

<sup>1053</sup> Vgl. m. E. von diesem Gedanken getragen auch R 42e Abs. 1 Satz 2 2. HS LStR 2015, wonach bei Arbeitnehmeranfragen die Antwort von Seiten des Betriebsstättenfinanzamts mit dem jeweiligen Wohnsitzfinanzamt abgestimmt werden soll.

<sup>1054</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 27.02.2014, VI R 23/13, BStBl. II 2014, S. 894 ff., dazu ausführlich *Geserich*, NWB 2014, S. 1866 ff.; vgl. ferner die (teilweise) parallelen Entscheidungen BFH, Urteile v. 27.02.2014, VI R 19/12, BFH/NV 2014, S. 1370 ff. und VI R 26/12, BFH/NV 2014, S. 1372 ff.

<sup>1055</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 27.02.2014, VI R 23/13 (Fn. 1054). Vgl. zu § 89 Abs. 2 AO grundsätzlich BFH, Urteil v. 29.02.2012, IX R 11/11, BStBl. II 2012, S. 651 ff.

tungsplanungen absichern, erstere dem Arbeitgeber bei der ihm auferlegten staatlichen Einbehaltungsverpflichtung Orientierung bieten.<sup>1056</sup> Diese wichtige Auffangfunktion der lohnsteuerlichen Regelung scheint durch die neue Rechtsprechung entscheidend geschwächt. Innerhalb einer entscheidungstheoretischen Betrachtung des Systems bleibt § 42e EStG damit zwar dennoch wesentliche Norm insbesondere zur Interessenabsicherung des Arbeitgebers sowie zudem auch jener des Arbeitnehmers im Lohnsteuerverfahren, der Wirkradius der Norm wird jedoch in nicht unwesentlicher Weise beschnitten.

### 3.4.4 Lohnsteuer-Außenprüfung (§ 42f EStG)

#### 3.4.4.1 Zweck, Rechtsgrundlage, Inhalte und Durchführung

Als zentrale Möglichkeit der Verwaltung zur Kontrolle „der Einbehaltung oder Übernahme und Abführung der Lohnsteuer“<sup>1057</sup> besteht das Instrument der Lohnsteuer-Außenprüfung nach § 42f EStG durch das Betriebsstättenfinanzamt, auf welche als Sonderform der vom BFH als verfassungsgemäß eingeschätzten<sup>1058</sup> steuerrechtlichen Außenprüfung die generellen Verfahrensregeln der §§ 193 bis 207 AO Anwendung finden.<sup>1059</sup>

Da bereits der Normwortlaut auf die fraglichen „Dienstleistungspflichten des Arbeitgebers“<sup>1060</sup> abstellt, ist dieser denn auch „geprüftes Subjekt der Lohnsteuer-Außenprüfung“<sup>1061</sup>. Dem Arbeitgeber kommt dabei in seiner Funktion des Einbehaltungsverpflichteten – neben dem Arbeitnehmer als originärem Steuerschuldner –<sup>1062</sup> die Stellung eines Steuerpflichtigen i. S. des § 33 Abs. 1 AO zu. Entsprechend der im *Hartz/Meeßen/Wolf* geäußerten Ansicht ist in der Lohnsteuer-Außenprüfung vornehmlich ein Mechanismus zur weitgehend einvernehmlichen Fehlerbeseitigung im Rahmen des Einbehaltungsverfahrens zu sehen; es wird dabei dort vertreten, dass es nicht vorrangiges Ziel der Prüfung nach § 42f EStG sei, ein steuerliches Mehrergebnis zu erzielen.<sup>1063</sup>

Wenn auch im Einzelfall durchaus möglich, ist m. E. jedoch gleichwohl in Zweifel zu ziehen, ob die angesprochenen Prüfungen in der Praxis allgemein von einem solch hehren Selbstverständnis getragen werden, enden sie vielmehr doch nicht selten mit empfindlichen Haftungs- und Nachforderungsbeträgen<sup>1064</sup>

---

<sup>1056</sup> Vgl. so auch *Rätke*, BBK 2014, S. 537.

<sup>1057</sup> § 42f Abs. 1 EStG.

<sup>1058</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 07.02.2002, IV R 9/01, BStBl. II 2002, S. 270.

<sup>1059</sup> Vgl. *Mihatsch*, DB 1985, S. 1099.

<sup>1060</sup> *Frotscher*, in: *Frotscher*, EStG, § 42f Rz. 1.

<sup>1061</sup> Fn. 1060.

<sup>1062</sup> Vgl. § 38 Abs. 2 Satz 1 EStG; siehe Abschnitt 3.3.1.

<sup>1063</sup> Vgl. *Hartz/Meeßen/Wolf*, ABC-Führer Lohnsteuer, EL 94 v. 14.11.2011, Stichwort „Außenprüfung“ Rz. 1.

<sup>1064</sup> Vgl. zur fiskalischen Bedeutung der Lohnsteuer-Außenprüfung z. B. *Nieuwenhuis*, in: *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG – KStG, § 42f EStG Anm. 3.



für die Unternehmen und wird zudem den Arbeitgeberinteressen oftmals wenig Raum gelassen.<sup>1065</sup> Zudem lässt sich bisweilen – wenn auch sicherlich keineswegs als Regelfall – eine durchaus als aggressiv zu bezeichnende Herangehensweise der Finanzverwaltung an das Prüfungsgeschehen konstatieren.<sup>1066</sup>

Die maßgeblichen Schwerpunkte des sachlichen Kontrollumfangs der Lohnsteuer-Außenprüfung sind im nachfolgenden Schaubild in einer entsprechend kompakten Darstellung zusammengefasst.

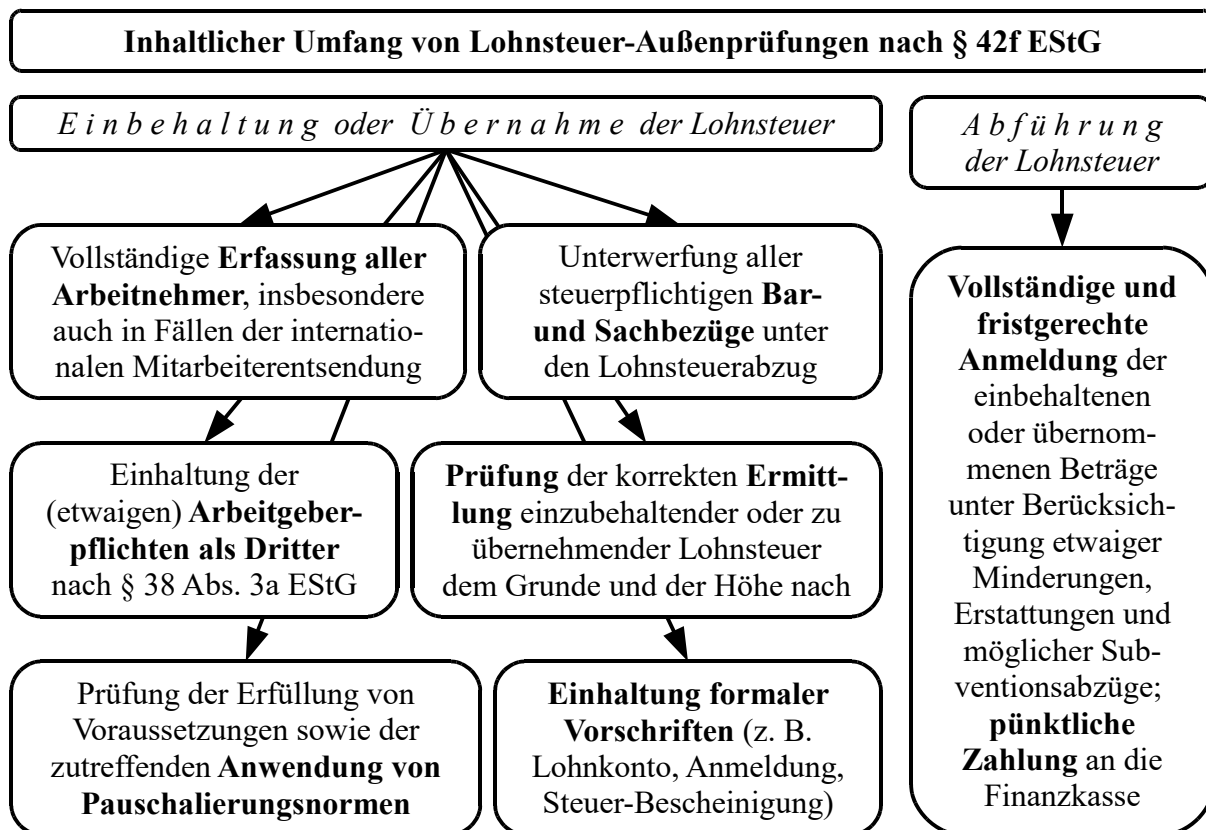


Abbildung 21: Inhalte der Lohnsteuer-Außenprüfung nach § 42f EStG.

Quelle: Eigene Darstellung unter Heranziehung der Aufzählung bei *Hartz/Meeßen/Wolf*, ABC-Führer Lohnsteuer, EL 94 v. 14.11.2011, Stichwort „Außenprüfung“ Rz. 6.

<sup>1065</sup> Vgl. *Trzaskalik*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 42f Rdnr. A 14, dort deutlich: „Zudem wird das Interesse des Arbeitgebers an einer alsbaldigen Kontrolle und Entlastung in keiner Weise berücksichtigt.“

<sup>1066</sup> So bspw. einer der praxisbezogenen Befunde aus der im Rahmen der vorliegenden Arbeit erstellten empirischen Analyse; siehe hierzu Abschnitt 5.6.5.3 a. E., ergänzend ferner Abschnitt 6.1.4.

Entschließt sich das zuständige Finanzamt im Rahmen der ihm zustehenden Ermessensentscheidung<sup>1067</sup> zur Prüfung, so hat es diese dem zu prüfenden Arbeitgeber gegenüber nach § 196 AO schriftlich anzuordnen.<sup>1068</sup> Am Ende der Maßnahme steht auch bei der Lohnsteuer-Außenprüfung eine sog. Schlussbesprechung nach § 201 Abs. 1 AO,<sup>1069</sup> im Rahmen derer „insbesondere strittige Sachverhalte sowie die rechtliche Beurteilung der Prüfungsfeststellungen und ihre steuerlichen Auswirkungen zu erörtern“<sup>1070</sup> sind. Das Prüfungsergebnis wird dem Arbeitgeber in einem schriftlichen Prüfungsbericht nach § 202 Abs. 1 AO mitgeteilt; ggf. ergeht ein Nachforderungs- oder Haftungsbescheid.<sup>1071</sup>

Ungeachtet der zuvor erwähnten Ansicht,<sup>1072</sup> nach welcher der Lohnsteuer-Außenprüfung durchaus gar ein gewisser Servicecharakter für Arbeitgeber zur Fehlervermeidung zugesprochen werden könnte, bleibt im Rahmen einer entscheidungstheoretischen Bewertung eher zu konstatieren, dass das Kontrollziel und der damit letztlich auch einhergehende Charakter als Sanktions- sowie staatliche Einnahmenerzielungsnorm<sup>1073</sup> vornehmlich fiskalischen Motiven sowie den Interessen der Finanzverwaltung folgt; als weiterer Zweck der Prüfungsmaßnahmen nach § 42f EStG kann damit allerdings auch die verfassungsrechtlich und steuersystematisch wünschenswerte Sicherstellung der gleichmäßigen Anwendung des Lohnsteuerrechts herausgestellt werden.<sup>1074</sup>

#### 3.4.4.2 Verbindliche Zusage im Anschluss an Außenprüfung (§ 204 AO)

Einen gewissen Ausgleich der zuvor erörterten Sachlage schafft eine auch im Zuge von Lohnsteuer-Außenprüfungen anwendbare weitere verfahrensrechtliche Vorschrift. Neben der Anrufungsauskunft<sup>1075</sup> besteht nämlich für den Arbeitgeber im Anschluss an eine Prüfung nach § 42f EStG die Möglichkeit zur Beantragung einer ebenso als Verwaltungsakt i. S. des § 118 AO qualifizierenden<sup>1076</sup>

---

<sup>1067</sup> Vgl. bereits RFH, Urteil v. 14.02.1934, VI A 2010/32, RStBl. 1934, S. 280 sowie BFH, Urteil v. 24.10.1972, VIII R 8/69, BStBl. II 1973, S. 276.

<sup>1068</sup> Vgl. zum Inhalt sowie zum Zweck der Prüfungsanordnung bspw. zusammenfassend *Wolff-Diepenbrock*, StuW 1998, S. 273, zu ihrer Begründung z. B. BFH, Urteil v. 28.04.1983, IV R 255/82, BStBl. II 1983, S. 621 f.

<sup>1069</sup> Vgl. für einen Überblick bspw. *Papperitz*, StBp 1985, S. 241 ff.

<sup>1070</sup> § 201 Abs. 1 Satz 2 AO.

<sup>1071</sup> Vgl. *Mihatsch*, DB 1985, S. 1105.

<sup>1072</sup> Vgl. Fn. 1063.

<sup>1073</sup> Diese Ausrichtung kann der Lohnsteuer-Außenprüfung insbesondere über die Verbindung mit der Haftungsanspruchnahme des Arbeitgebers nach § 42d EStG zugesprochen werden; siehe ausführlich zur Haftung nachfolgend unter Abschnitt 3.4.6.

<sup>1074</sup> Dieses Ziel verfolgt daneben – u. a. gem. dortiger Gesetzesbegründung – insbesondere ebenso das nachfolgend vorgestellte Instrument der Lohnsteuer-Nachschau gem. § 42g EStG; siehe dazu Abschnitt 3.4.5.

<sup>1075</sup> Siehe Abschnitt 3.4.3.

<sup>1076</sup> Vgl. *Schallmoser*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO – FGO, § 204 AO Rz. 8.

verbindlichen schriftlichen Zusage gem. § 204 AO. Diese soll<sup>1077</sup> vom Betriebsstättenfinanzamt erteilt werden und darlegen, „wie ein für die Vergangenheit geprüfter und im Prüfungsbericht dargestellter Sachverhalt in Zukunft steuerrechtlich behandelt wird“<sup>1078</sup>. Voraussetzung ist, dass es sich um einen wiederkehrenden Sachverhalt oder einen solchen mit Dauerwirkung handelt, der zum einen Gegenstand der Außenprüfung war und zum anderen für den Steuerpflichtigen auch in Zukunft Bedeutung besitzt.<sup>1079</sup> Anders als im Falle der Anrufungsauskunft<sup>1080</sup> hat der Arbeitnehmer keinen Anspruch auf Beantragung einer derartigen verbindlichen Zusage, da er – wie zuvor erwähnt – nicht geprüftes Subjekt der Lohnsteuer-Außenprüfung ist.<sup>1081</sup>

### 3.4.5 Lohnsteuer-Nachschau (§ 42g EStG)

Das jüngste unter den lohnsteuerrechtlichen Kontrollinstrumenten ist die sog. Lohnsteuer-Nachschau gem. § 42g EStG. Sie wurde Mitte 2013 ins Gesetz eingefügt<sup>1082</sup> und ist – in Abgrenzung zu einer m. E. systematisch eigentlich gebotenen und rechtspolitisch schlüssigeren allgemeinen Nachschau-Regelung –<sup>1083</sup> eine (neben der bereits älteren Umsatzsteuer-Nachschau in § 27b UStG weitere diesbezügliche)<sup>1084</sup> Einzelvorschrift, hier beschränkt auf das Lohnsteuerverfahren. Die Norm „dient der Sicherstellung einer ordnungsgemäßen Einbehaltung und Abführung der Lohnsteuer“<sup>1085</sup> und soll hierbei insbesondere bei der Bekämpfung von Schwarzarbeit und illegaler Beschäftigung helfen.<sup>1086</sup>

Eine Übersicht zum Aufbau und zu den Inhalten der Vorschrift gewährt das auf der nachfolgenden Seite wiedergegebene Schaubild.

---

<sup>1077</sup> Durch das StBereinG 1986 wurde – seinerzeit zur „Verstärkung der verbindlichen Zusage“ (BT-Drs. 10/4313, S. 17) – das zuvor im Gesetzestext genutzte Wort „kann“ durch „soll“ ersetzt; vgl. BGBl. I 1985, S. 2440.

<sup>1078</sup> § 204 AO.

<sup>1079</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 13.12.1995, XI R 43–45/89, BStBl. II 1996, S. 236 sowie *Mösbauer*, StBp 2000, S. 291, ferner *Zwank*, StBp 1977, S. 13 ff.

<sup>1080</sup> Siehe Abschnitt 3.4.3.1.

<sup>1081</sup> Vgl. *Bornhaupt*, DStR 1980, S. 8 f.

<sup>1082</sup> Durch das AmtshilfeRLUmsG; vgl. BGBl. I 2013, S. 1817. Nach einer zunächst geplanten Einführung durch das letztlich gescheiterte JStG 2013 wurde die Regelung in das Verfahren zum vorgenannten Gesetz übernommen; vgl. dazu etwa *Hilbert*, StB 2013, S. 244 f.

<sup>1083</sup> Vgl. diesbezüglich jeweils deutlich *Seer*, StuW 2003, S. 52, *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung Bd. III, 2. Aufl. 2012, S. 1429 und *Hilbert*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, § 42g EStG Anm. 3; a. A. *Hummel*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 42g Rn. A 32.

<sup>1084</sup> Vgl. zu dieser ausführlich etwa die Dissertationsschriften von *Rüping*, Die Umsatzsteuer-Nachschau nach § 27b UStG, 2008, *Schlig*, Die Umsatzsteuer-Nachschau, 2010, und *Grune*, Die Umsatzsteuer-Nachschau gemäß § 27b UStG, 2012.

<sup>1085</sup> § 42g Abs. 1 Satz 1 EStG.

<sup>1086</sup> Vgl. BT-Drs. 17/10604, S. 13; frühzeitige Bewertung speziell für den Bereich des Lohnsteuerverfahrens bereits bei *Hilbert*, NWB 2012, S. 3752 f.

## § 42g EStG – Lohnsteuer-Nachschau

**Abs. 1:** Charakter und Normzweck; besonderes Verfahren zur zeitnahen Aufklärung

**Abs. 2:** ankündigungslose Kontrolle durch Beauftragte während der üblichen Geschäfts- und Arbeitszeiten; Betretens von Grundstücken und Räumen von Personen, die eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit ausüben; auch eingeschränktes Zugangsrecht zu Wohnräumen zur Verhütung dringender Gefahren für öffentliche Sicherheit und Ordnung

**Abs. 3:** Mitwirkungs-, Auskunfts- und Vorlagepflichten (Unterlagen, Aufzeichnungen etc.) für betroffene Personen (vor allem Arbeitgeber und dessen Beauftragte) sowie für (angetroffene) Arbeitnehmer und Personen, deren (Arbeitnehmer-)Status streitig ist

**Abs. 4:** Übergangsmöglichkeit zur Lohnsteuer-Außenprüfung (siehe zu dieser Abschnitt 3.4.4), sofern getroffene Feststellungen dazu Anlass geben; schriftlicher Hinweis (Satz 2)

**Abs. 5:** erweiterte Auswertungsmöglichkeiten der Feststellungen für Festsetzung und Erhebung anderer Steuern bei den von der Nachschau Betroffenen sowie auch bei Dritten

### Abbildung 22: Aufbau der Regelung zur Lohnsteuer-Nachschau nach § 42g EStG.

Quelle: Eigene Darstellung.

Wie hervorgehoben, ist die Nachschau – vor allem in Abgrenzung zur Außenprüfung – eine primär gegenwartsbezogene, zeitnahe und von ihrem Charakter her vornehmlich punktuell-kursorische Kontrollmaßnahme; für sie gelten daher insbesondere nicht die detaillierten Verfahrensvorschriften der §§ 193 bis 207 AO.<sup>1087</sup> Die Regelung räumt zum Zweck der angestrebten Inspektion den beauftragten Personen (i. d. R. sind dies Lohnsteuer-Außenprüfer des zuständigen Betriebsstättenfinanzamts)<sup>1088</sup> das Recht ein, „während der üblichen Geschäfts- und Arbeitszeiten“ „Grundstücke und Räume von Personen, die eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit ausüben,“<sup>1089</sup> zu betreten, um sich dort einen Überblick zu lohnsteuerlichen Gegebenheiten zu verschaffen. § 42g Abs. 3 EStG postuliert hierzu bestimmte Mitwirkungspflichten der von der Maßnahme Betroffenen etwa zur Vorlage (lohn-)steuererheblicher Unterlagen (Gehaltsaufzeichnungen, Bücher, Geschäftspapiere etc.) oder zur Erteilung von Auskünften und erstreckt diese – über einen Verweis auf die Sätze 2 und 3 des § 42f Abs. 2 EStG – auch

<sup>1087</sup> Vgl. Hilbert, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, § 42g EStG Anm. 20 und Anm. 12 (dort: „Verhältnis zu § 42f“).

<sup>1088</sup> Vgl. Hartz/Meeßen/Wolf, ABC-Führer Lohnsteuer, EL 101 v. 20.12.2013, Stichwort „Lohnsteuer-Nachschau“ Rz. 7.

<sup>1089</sup> § 42g Abs. 2 Sätze 1 und 2 EStG. Satz 3 des § 42g Abs. 2 EStG gewährt den Beauftragten zudem unter bestimmten Voraussetzungen auch gegen den Willen des Inhabers das Recht, Wohnräume zu betreten, was insbesondere verfassungsrechtliche Probleme aufwirft und bei strenger Verhältnismäßigkeitsprüfung i. d. R. leerlaufen wird; vgl. hierzu en détail Hilbert, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, § 42g EStG Anm. 35 und ausführlich Anm. 5.

auf Arbeitnehmer sowie auf Personen, bei denen streitig ist, ob sie Arbeitnehmer des jeweils kontrollierten Unternehmens sind oder waren. Trotz ihrer Zielsetzung als spontanes Kontrollinstrument rechtfertigt eine Lohnsteuer-Nachschaubarkeit keinerlei Durchsuchungshandlungen;<sup>1090</sup> diese sind dem (steuer)strafrechtlichen Ermittlungsverfahren vorbehalten, zu dem auch ansonsten – etwa mit Blick auf die Mitwirkungspflichten und den Grundsatz der Selbstbelastungsfreiheit im Strafverfahren – eine strikte Abgrenzung vorgenommen werden muss.<sup>1091</sup> Sofern die bei der jeweiligen Nachschau getroffenen Feststellungen dazu Anlass geben, ist nach § 42g Abs. 4 EStG ein unmittelbarer Wechsel zur Lohnsteuer-Außenprüfung<sup>1092</sup> ohne vorherige Prüfungsanordnung möglich.<sup>1093</sup> Zudem können die im Zuge der Nachschau festgestellten Verhältnisse nach Abs. 5 der Regelung auch für die Festsetzung und Erhebung anderer Steuern sowohl bei den betroffenen Personen als auch bei Dritten verwendet werden.<sup>1094</sup>

Mit Datum vom 16.10.2014 hat die Verwaltung ein Anwendungsschreiben zur Regelung veröffentlicht<sup>1095</sup> und sich darin etwa zu möglichen Anlässen für eine Lohnsteuer-Nachschaubarkeit, zu Gründen für Übergänge zur Lohnsteuer-Außenprüfung sowie zu verfahrensrechtlichen Folgen geäußert.

Über die Möglichkeit – gerade auch in Abgrenzung zur eher vergangenheitsbezogenen Außenprüfung – im Falle etwaiger Nachschau-Feststellungen frühzeitig Prozessänderungen anstoßen zu können,<sup>1096</sup> kann eine Nachschau durchaus auch im (entscheidungstheoretisch relevanten) Interesse der von der Maßnahme Betroffenen (Arbeitgeber sowie Arbeitnehmer) liegen. Deutlich stärker noch ist das Instrument jedoch von Kontroll- und Inspektionsgedanken geprägt;<sup>1097</sup> es dient damit zum einen dem fiskalischen Ziel der Einnahmenabsicherung, zum anderen allerdings vor allem – wie insbesondere in der erwähnten Gesetzesbegründung angeführt –<sup>1098</sup> auch der Sicherstellung (systematisch) gleichmäßiger und gesetzeskonformer Anwendung des Lohnsteuerrechts.

---

<sup>1090</sup> Vgl. im Einzelnen *Hilbert*, StB 2013, S. 247 und *Hilbert*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, § 42g EStG Anm. 43, ferner z. B. *Buse*, DB 2016, S. 1154.

<sup>1091</sup> Vgl. z. B. *Hilbert*, NWB 2014, S. 2985, ferner *Janssen-Heid/Hilbert*, BB 2015, S. 603.

<sup>1092</sup> Siehe zu dieser zuvor unter Abschnitt 3.4.4.

<sup>1093</sup> Auf den Übergang muss nach § 42g Abs. 4 Satz 2 EStG allerdings schriftlich hingewiesen werden; vgl. dazu im Einzelnen sowie m. w. N. bspw. *Hilbert*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, § 42g EStG Anm. 53.

<sup>1094</sup> Vgl. etwa *Bergan/Jahn*, NWB 2015, S. 586.

<sup>1095</sup> BMF, Schreiben v. 16.10.2014, IV C 5 – S 2386/09/10002 :001, BStBl. I 2014, S. 1408 ff.; vgl. für Besprechungen der Verwaltungsanweisung z. B. *Hilbert*, NWB 2014, S. 3376 f., *Hilbert*, BB 2014, S. 3047 sowie jeweils ausführlich *Ziesecke/Tüzel*, SteuK 2015, S. 5 ff., *Bergan/Jahn*, NWB 2015, S. 579 ff. und *Janssen-Heid/Hilbert*, BB 2015, S. 598 ff.

<sup>1096</sup> Vgl. dazu *Ziesecke/Tüzel*, SteuK 2015, S. 8.

<sup>1097</sup> Vgl. *Hilbert*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, § 42g EStG Anm. 20.

<sup>1098</sup> Siehe zuvor, insbesondere Fn. 1086.

### 3.4.6 Arbeitgeberhaftung (§ 42d EStG)

#### 3.4.6.1 Grundsätzliches zur Arbeitgeberhaftung

Der die Haftung des Arbeitgebers kodifizierende § 42d EStG steht unter den lohnsteuerlichen Normen im Zentrum des Arbeitgeberinteresses, bildet er doch die Rechtsgrundlage zur Inanspruchnahme des Arbeitgebers im Hinblick auf Verstöße gegen die vorschriftsgemäße Erfüllung seiner Einbehaltungsverpflichtungen. Der Haftung werden unterschiedliche Zwecke zugesprochen, wobei vornehmlich eine Präventionswirkung zur korrekten Durchführung des Lohnsteuerabzuges<sup>1099</sup> und – verfassungsrechtlich – die Sicherung des Steueraufkommens<sup>1100</sup> genannt werden können. „Soweit die Haftung des Arbeitgebers reicht, sind der Arbeitgeber und der Arbeitnehmer Gesamtschuldner“<sup>1101</sup> – dieses Schuldverhältnis schreibt bereits das Gesetz fest. Wird der Arbeitgeber in Anspruch genommen, so hat er i. d. R. einen Erstattungsanspruch gegenüber dem Arbeitnehmer, da diesen – mit Ausnahme des Sonderfalls der Nettolohnvereinbarung –<sup>1102</sup> im Ergebnis die individuelle Lohnsteuerlast treffen soll. Die Ausgleichsansprüche sind rein zivil- bzw. privatrechtlicher Natur,<sup>1103</sup> sodass es bspw. arbeitsrechtlicher Klärung bedarf, ob und wie sie im Einzelfall durchgesetzt werden können;<sup>1104</sup> scheitern kann ein Rückgriff dabei etwa an tarifvertraglichen Ausschlussfristen nach § 4 Abs. 4 Satz 3 TVG.<sup>1105</sup>

Um ermessen zu können, wie die Parteiinteressen im Falle der Lohnsteuerhaftung ausbalanciert sind, ist es vor allem notwendig, zu erörtern, an welche Voraussetzungen die Inanspruchnahme des Arbeitgebers vordringlich geknüpft ist. Die Haftung soll dabei vorliegend nicht vollständig analysiert werden,<sup>1106</sup> weshalb etwa Fragen zur konkreten Berechnung der Haftungsschuld ausgeklammert bleiben. Der Schwerpunkt der Darstellung liegt neben Illustration der

---

<sup>1099</sup> Vgl. *Stolterfoht*, in: Tipke (Hg.), Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht, 1982, S. 299, dort „Haftung für das ordnungsgemäße Funktionieren der eigenen Herrschaftssphäre des Unternehmers“ sowie BFH, Urteil v. 12.01.2001, VI R 102/98, BStBl. II 2003, S. 153.

<sup>1100</sup> Vgl. *Heinrich/Schilling*, BB 1984, S. 2189 f.

<sup>1101</sup> § 42d Abs. 3 Satz 1 EStG.

<sup>1102</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 28.02.1992, VI R 146/87, BStBl. II 1992, S. 735, ferner dazu z. B. *Bruschke*, StB 2014, S. 80.

<sup>1103</sup> Vgl. *Bruschke*, StB 2014, S. 80.

<sup>1104</sup> Vgl. BAG, Urteil v. 09.12.1976, 3 AZR 371/75, BStBl. II 1977, S. 582 m. w. N. Für diesbezügliche Rückgriffsklagen sind nach § 2 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a) ArbGG die Arbeitsgerichte zuständig.

<sup>1105</sup> Vgl. *Herrmann*, in: Frotscher, EStG, § 42d Rz. 78.

<sup>1106</sup> Grundsätzlich mit der Haftung im Steuerrecht setzen sich zahlreiche auch für die praktische Beratung verfasste Monographien auseinander, etwa die Werke von *Nacke*, Die Haftung für Steuerschulden, 3. Aufl. 2012, und *Halaczinsky*, Die Haftung im Steuerrecht, 4. Aufl. 2013, speziell die Lohnsteuerhaftung etwa bespricht die Dissertationsschrift von *Bäuerlen*, Die Lohnsteuerhaftung des Arbeitgebers, 1978.

grundlegenden Haftungssystematik vielmehr auf umstrittenen Einzelaspekten, anhand derer aufgezeigt werden kann, wessen entscheidungstheoretischen Maximen die Regelungen angepasst sind – namentlich können hier die Fragen der Akzessorietät<sup>1107</sup> sowie des Verschuldens bei der Haftung genannt werden.<sup>1108</sup>

### 3.4.6.2 Verhältnis von Haftungsschuld und Einkommensteuerschuld des Arbeitnehmers (Akzessorietät)

Da die Lohnsteuer eine Schuld des Arbeitnehmers ist und dem Ausdruck des Haftens m. E. das (fremde) Einstehenmüssen für eine vorhandene bzw. begründete Schuld bereits begriffsimmanent ist, besteht Akzessorietät zwischen der arbeitgeberseitigen Haftungsschuld und der arbeitnehmerseitigen Steuerschuld<sup>1109</sup> – so impliziert es bspw. auch § 191 Abs. 5 AO. Fraglich ist jedoch, ob sich diese Beschränkung auf die Lohnsteuerschuld oder die letzten Endes bestehende Einkommensteuerschuld des Arbeitnehmers bezieht. Die Abgrenzung ist keineswegs lediglich rein akademischer Natur, kann doch die Einkommensteuerschuld – bspw. aufgrund weiterer steuerpflichtiger Einkünfte oder durch Verlustverrechnungen aus anderen Einkunftsarten – in beide Richtungen wesentlich von der Lohnsteuerschuld abweichen.<sup>1110</sup> Der BFH geht zur Lösung dieser Frage von einer Korrespondenz allein zur Lohnsteuerschuld des Arbeitnehmers aus.<sup>1111</sup> Diese Schuld bestimmt demnach den Umfang der möglichen Haftung des Arbeitgebers, was u. a. damit erläutert wird, dass „es dem Sinn und Zweck des Lohnsteuerhaftungsverfahrens, eine schnelle und einfache Erhebung der Lohnsteuer zu ermöglichen, widersprechen würde, wenn“<sup>1112</sup> man im Rahmen einer möglichen Inanspruchnahme des Arbeitgebers Fragen der einzelnen Arbeitnehmersveranlagung erörtern müsste.

Hiergegen können jedoch m. E. aus der grundsätzlichen Einkommensteuersystematik abgeleitete Bedenken geäußert werden: Der Arbeitgeber sollte nur für eine bestehende Schuld des Arbeitnehmers in Haftung genommen werden können.<sup>1113</sup> Sieht man insoweit eine Korrespondenz von Steuer- und Haftungs-

---

<sup>1107</sup> Siehe hierzu direkt nachfolgend unter Abschnitt 3.4.6.2.

<sup>1108</sup> Siehe Abschnitt 3.4.6.4.1.

<sup>1109</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 07.12.1984, VI R 164/79, BStBl. II 1985, S. 169.

<sup>1110</sup> Vgl. z. B. Ausführungen unter II. 2. in BFH, Urteil v. 06.03.2008, VI R 5/05, BStBl. II 2008, S. 599, mit Bezug darauf etwa *Plenker*, DB 2010, S. 193.

<sup>1111</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 26.07.1974, VI R 24/69, BStBl. II 1974, S. 758 f. sowie BFH, Urteil v. 22.07.1993, VI R 116/90, BStBl. II 1993, S. 776 f.; vgl. so bspw. auch *Thomas*, DStR 1995, S. 275 f., *Hartz/Meeßen/Wolf*, ABC-Führer Lohnsteuer, EL 103 v. 14.07.2014, Stichwort „Haftung für Lohnsteuer“ Rz. 16/1 und Rz. 24 ff. sowie *Plenker*, DB 2010, S. 193.

<sup>1112</sup> BFH, Beschluss v. 12.12.1975, VI B 124/75, BStBl. II 1976, S. 545.

<sup>1113</sup> Vgl. *Krüger*, in: Schmidt, EStG, § 42d Rz. 2; so zudem z. B. auch *Fichtelmann*, DStR 1974, S. 77, dort: „Die vom Haftenden zu fordernde Steuer kann sich [...] grundsätzlich nicht von der Steuer unterscheiden, die der Steuerschuldner selbst schuldet.“ Vgl. ferner, im Ergebnis m. E. jedoch offen *Herrmann*, in: Frotzcher, EStG, § 42d Rz. 19, dort: „Für eine

schuld als zwingend an, so wäre es unzulässig, einen derartigen Orientierungssatz der „vollständigen Akzessorietät“ (allein) aus verwaltungsökonomischen Erwägungen heraus zu entkräften. Der „Vorauszahlungszweck der Lohnsteuer [...], die lediglich Erhebungsform der Einkommensteuer ist“<sup>1114</sup>, gebietet es m. E. vielmehr, Akzessorietät gerade im Hinblick auf die Einkommensteuerschuld des Arbeitnehmers zu verlangen; dies ließe sich indes perspektivisch auch im Rahmen des Einbehaltungsverfahrens berücksichtigen.<sup>1115</sup>

Durch derartige Auslegung wäre eine erste Haftungshöchstgrenze gezogen, für welche die Darlegungslast (im Vergleich zur Bestimmung allein aus dem Lohnsteuerverfahren heraus) indes wohl dem Arbeitgeber zuzusprechen ist.<sup>1116</sup> Liegt die Einkommensteuerschuld allerdings höher als die Lohnsteuerschuld, so muss stets letztere die Haftungsobergrenze darstellen,<sup>1117</sup> da die höhere Steuer nicht der Arbeitgebersphäre zugerechnet werden kann.

Präskriptiv-entscheidungstheoretisch würde die Position einer zur Einkommensteuerschuld des Mitarbeiters vollständig akzessorischen Arbeitgeberhaftung zudem eher der (systematischen) Position bzw. dem Ziel möglichst synthetischer Einkommensbesteuerung mit weitgehend gleichlaufender verfahrensmäßiger Handhabung gerecht;<sup>1118</sup> dies zeigt sich auch darin, dass sich in der bisher vorherrschenden, auf das Abzugsverfahren beschränkten Lösung Züge eines partiell scharnichten Charakters der Lohnsteuer erkennen lassen.<sup>1119</sup>

---

Maßgeblichkeit der endgültigen ESt-Schuld spricht, dass vom Arbeitgeber nichts gefordert werden kann, was der Arbeitnehmer nicht schuldet.“

<sup>1114</sup> Lang, RdA 1999, S. 66 [Hervorhebungen durch Kursivdruck wurden nicht aus der Quelle übernommen].

<sup>1115</sup> Vgl. umfassend und zutreffend Lang, RdA 1999, S. 65 f., mit Vorschlag zur Verfahrensintegration. Vgl. zweifelnd und im Ergebnis jedoch ablehnend Trzaskalik, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 42d Rdnr. A 13: „Plädiert man für eine Abhängigkeit der Haftungsschuld von der Einkommensteuerschuld [...], müsste im Haftungsverfahren der Streit um die zutreffende Einkommensteuerschuld [...] ausgetragen werden.“ Neben praktischen Erwägungen würde eine Zusammenführung der Verfahren jedoch auch ihrerseits verfassungsrechtliche Probleme etwa im Hinblick auf den (Steuer-)Datenschutz auslösen (vgl. dazu Hartz/Meeßen/Wolf, ABC-Führer Lohnsteuer, EL 103 v. 14.07.2014, Stichwort „Haftung für Lohnsteuer“ Rz. 25), sodass es einer Abwägung zwischen den Positionen bedarf.

<sup>1116</sup> Vgl. in diese Richtung bereits Martens, StuW 1970, Sp. 313 f.

<sup>1117</sup> Vgl. so z. B. Gast-de Haan, in: Stolterfoht (Hg.), Grundfragen des Lohnsteuerrechts, 1986, S. 159, dort u. a. die Ausführungen in Fn. 94: „Beispiel: Der Arbeitnehmer bezieht neben dem Arbeitslohn Einkünfte aus einer anderen Einkunftsart, was im Ergebnis zu einem höheren Steuersatz führt.“

<sup>1118</sup> Siehe Abschnitt 2.4.2, sowie zur synthetischen Besteuerungskonzeption insbesondere auch Abschnitt 3.2.

<sup>1119</sup> Vgl. Hartz/Meeßen/Wolf, ABC-Führer Lohnsteuer, EL 103 v. 14.07.2014, Stichwort „Haftung für Lohnsteuer“ Rz. 24, begründet wird dies dort mit „historisch gewachsenen“ Entwicklungen.



### 3.4.6.3 Abgrenzung zur Nachforderung gegenüber dem Arbeitnehmer

Wird vom Arbeitnehmer als (originärem) Steuerschuldner<sup>1120</sup> die vom Arbeitgeber im Abzugsverfahren zu wenig einbehaltene Lohnsteuer nachverlangt, so ist eine sog. Nachforderung gegeben.<sup>1121</sup> In diesem Fall würde also der Mitarbeiter als einer der Gesamtschuldner im Rahmen der im Folgenden dargelegten Ermessensentscheidung<sup>1122</sup> in Anspruch genommen. Die Haftung des Arbeitgebers ist dabei nicht subsidiär, sprich, die Finanzbehörde muss nicht zunächst erfolglos versucht haben, die Steuer vom Arbeitnehmer zu verlangen.<sup>1123</sup> Entsprechend schreibt es auch § 219 Satz 2 AO fest.<sup>1124</sup>

Allein in Fällen, in denen die Arbeitgeberhaftung gesetzlich oder aus Gründen der Billigkeit ausgeschlossen ist, kommt eine Nachforderung des Finanzamtes lediglich vom Arbeitnehmer in Betracht.<sup>1125</sup> Wird die Steuerschuld durch Inanspruchnahme des Arbeitnehmers im Zuge der Nachforderung erfüllt, so wirkt dies auch zu Gunsten des Arbeitgebers als weiterem Gesamtschuldner.<sup>1126</sup>

### 3.4.6.4 Systematik der Arbeitgeberhaftung

#### 3.4.6.4.1 Diskussion einer Verschuldenshaftung

Verschulden – sprich Vorsatz oder Fahrlässigkeit – ist nach h. M. und bestehender Praxis keine Voraussetzung der Lohnsteuerhaftung,<sup>1127</sup> woraus abgeleitet wird, „dass die Haftungsforderung dem Grunde nach entsteht, wenn der [...] [Arbeitgeber einen der Haftungs-] Tatbestände objektiv erfüllt.“<sup>1128</sup> Diese Handhabung hat seit langem teils recht grundsätzliche Kritik erfahren und dazu Anlass gegeben, Stellung zu Gunsten einer stärkeren Gewichtung der Arbeitgeber-

---

<sup>1120</sup> Siehe Abschnitt 3.3.1.

<sup>1121</sup> Vgl. *Hartz/Meeßen/Wolf*, ABC-Führer Lohnsteuer, EL 105 v. 16.02.2015, Stichwort „Nachforderung von Lohnsteuer“ Rz. 2. Zur Nachforderung kommt es ferner z. B., wenn der Arbeitgeber als Steuerschuldner (etwa im Rahmen der Pauschalierungstatbestände – siehe Abschnitt 3.4.2.2) in Anspruch genommen wird; zu diesbezüglichen Verfahrenskonkurrenzen *Hartz/Meeßen/Wolf*, ABC-Führer Lohnsteuer, EL 105 v. 16.02.2015, Stichwort „Nachforderung von Lohnsteuer“ Rz. 72 ff. und *Nacke*, DStR 2013, S. 340 f.

<sup>1122</sup> Siehe Abschnitt 3.4.6.4.2.

<sup>1123</sup> Vgl. *Gersch*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, § 42d EStG Anm. 20 unter „Keine Subsidiarität“ sowie *Bruschke*, StB 2014, S. 76.

<sup>1124</sup> Dort allgemein für Fälle, in denen „Haftungsschuldner [...] gesetzlich verpflichtet war, Steuern einzubehalten und abzuführen oder zu Lasten eines anderen zu entrichten.“

<sup>1125</sup> Vgl. *Hartz/Meeßen/Wolf*, ABC-Führer Lohnsteuer, EL 103 v. 14.07.2014, Stichwort „Haftung für Lohnsteuer“ Rz. 70.

<sup>1126</sup> Vgl. § 44 Abs. 2 Satz 1 AO i. V. m. § 42d Abs. 3 Satz 1 EStG.

<sup>1127</sup> Vgl. bereits BFH, Urteil v. 13.03.1954, IV 197/53 U, BStBl. III 1954, S. 277, dort: „Sie [die Arbeitgeberhaftung] ist von einem Verschulden des Arbeitgebers nicht abhängig.“ Vgl. ferner *Hartz*, DB 1957, S. 878, ebenda auf S. 879 mit Aufzählung der historischen Motive für die verschuldensunabhängige Haftung.

<sup>1128</sup> *Gersch*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, § 42d EStG Anm. 23.

interessen im Lohnsteuerverfahren zu beziehen. Es wird argumentiert, dass es einer Pflichtverletzung des Arbeitgebers bedürfe und insoweit auch im öffentlichen Recht und im Zivilrecht regelmäßig nur gehaftet werden müsse, wenn Vertretenmüssen gegeben ist.<sup>1129</sup> Die im vorliegenden Fall fragliche Pflichtverletzung ist in der unrichtigen Durchführung des Lohnsteuerabzuges zu sehen, wobei dieser der eigenen Organisations- und Risikosphäre des Arbeitgebers zuzurechnen ist.<sup>1130</sup> Fehle es allerdings am Vertretenmüssen, so sei ob der Verneinung des Verschuldens bereits gar kein Haftungstatbestand gegeben.<sup>1131</sup> Dies würde die Ausgestaltung der Arbeitgeberhaftung auch eher in Einklang mit der Amtsträgerhaftung der Finanzbeamten bringen, wobei letztere selbst dann noch einen deutlich milderen Haftungsmaßstab für die Staatsdiener anlege.<sup>1132</sup>

Der vorgenannten Kritik ist in vollem Umfang beizutreten. Die verschuldensunabhängige Haftung für eine Pflichtverletzung des Arbeitgebers in einem ihm unentgeltlich aufgebürdeten Hilfsdienst erscheint unbillig.<sup>1133</sup> Sie damit zu rechtfertigen, den Arbeitgeber auf die Möglichkeit der Einholung einer Anrufungsauskunft zu verweisen, wird der Komplexität des Lohnsteuerabzuges nicht gerecht<sup>1134</sup> und „bedeutet [...] keinen adäquaten Risikoausgleich“<sup>1135</sup>. Der Arbeitgeber hat als der „Beauftragte des Steuerfiskus“<sup>1136</sup> – ohne dafür eine Vergütung oder zumindest eine Aufwandskompensation zu erhalten –<sup>1137</sup> „eine ihm vom Staat auferlegte Steuereinhebertätigkeit zu verrichten“<sup>1138</sup>. Ihn dabei strenger haften zu lassen als die originären Bediensteten des Staates, die

---

<sup>1129</sup> Vgl. statt vieler grundsätzlich und umfassend *Schick*, BB 1983, S. 1043 ff.; für das deutsche Zivilrecht kann bspw. die verschuldensabhängige Haftung bei schuldrechtlichen Leistungsstörungen nach § 280 Abs. 1 BGB i. V. m. § 276 Abs. 1 Satz 1 BGB genannt werden.

<sup>1130</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 21.02.1986, VI R 9/80, BStBl. II 1986, S. 770.

<sup>1131</sup> Vgl. *Gast-de Haan*, in: *Stolterfoht* (Hg.), *Grundfragen des Lohnsteuerrechts*, 1986, S. 152 ff. mit Argumentation einer Begrenzung auf Fälle des Vorsatzes und der groben Fahrlässigkeit auf den S. 154 ff.

<sup>1132</sup> Nach der für die Amtsträgerhaftung maßgeblichen Norm des § 32 AO ist die Inanspruchnahme nur möglich, „wenn die Amts- oder Dienstpflichtverletzung mit einer Strafe bedroht ist.“ Vgl. ausführlich *Friedrich*, DB 1984, S. 1115 f. sowie *Winter*, in: *Arbeitsgemeinschaft der Fachanwälte für Steuerrecht e. V.* (Hg.), *Der Fachanwalt für Steuerrecht im Rechtswesen*, 1999, S. 315, der diesen Aspekt ebenso herausarbeitet.

<sup>1133</sup> Vgl. gl. A. *Gersch*, in: *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG – KStG, § 42d EStG Anm. 23.

<sup>1134</sup> Vgl. so bereits *Hartz*, DB 1961, S. 1365 f.

<sup>1135</sup> *Gast-de Haan*, in: *Stolterfoht* (Hg.), *Grundfragen des Lohnsteuerrechts*, 1986, S. 155, die jedoch in der dortigen Fn. 69 auch auf die relativierende Aussage von *Martens*, *StuW* 1970, Sp. 323 sowie auf den Fall einer „unklare[n] Auskunft über die Einbehaltung der Lohnsteuer“ nach BFH, Urteil v. 24.11.1961, VI 183/59 S, BStBl. III 1962, S. 40 hinweist.

<sup>1136</sup> BFH, Urteil v. 05.07.1963, VI 270/62 U, BStBl. III 1963, S. 469.

<sup>1137</sup> In die Diskussion gebracht wurde und wird die Zahlung eines derartigen Ausgleichsentgelts immer wieder; vgl. z. B. *Wissenschaftlicher Beirat Steuern der Ernst & Young GmbH*, DB 2013, S. 144.

<sup>1138</sup> *Friedrich*, DB 1968, S. 1419.

– worauf bspw. *Friedrich*<sup>1139</sup> und *Gast-de Haan*<sup>1140</sup> hinweisen – in Abgrenzung zum Arbeitgeber diese Tätigkeit freiwillig gewählt haben und für sie geschult wurden,<sup>1141</sup> ist ungerechtfertigt. Ich selbst schließe mich daher der etwa von *Schick* zutreffend dargelegten Auffassung an, nach der vorsätzliches oder grob fahrlässiges Handeln zur Voraussetzung der lohnsteuerlichen Haftungsanspruchnahme des Arbeitgebers gemacht werden sollte.<sup>1142</sup>

Unter entscheidungstheoretischer Betrachtung lässt sich deutlich hervorheben, dass eine im Grundsatz verschuldensunabhängige Haftung den Prämissen von Fiskus und Finanzverwaltung folgt, während aus der Position des Arbeitgebers heraus, aber auch nach rechtssystematischen Erwägungen, Verschulden als (eine) notwendige Tatbestandsvoraussetzung zu fordern ist.

### **3.4.6.4.2 Inanspruchnahme durch Ermessensentscheidung der Finanzbehörde**

#### **3.4.6.4.2.1 Entschließungsermessen**

Die Haftung des Arbeitgebers greift nicht von selbst bzw. automatisch bei Erfüllung eines Haftungstatbestandes, da die Inanspruchnahme eine pflichtgemäße Ermessensausübung der Finanzbehörde (§ 42d Abs. 3 Satz 2 EStG i. V. m. § 5 AO) voraussetzt.<sup>1143</sup> Die Ermessensentscheidung ist nicht als fakultativ oder zusätzlich zu betrachten; ein Haftungsbescheid ohne entsprechende Erwägungen ist schlicht rechtswidrig.<sup>1144</sup> Die Behörde ist in ihrer Entscheidung zwar an feste, ihr allerdings regelmäßig einen gewissen Spielraum gewährende Vorgaben gebunden. Eine einzig rechtmäßige Entscheidung ergibt sich nur im Sonderfall einer sog. Ermessensreduzierung auf null.<sup>1145</sup>

Das sog. Entschließungsermessen stellt die erste Stufe der notwendigen zweigliedrigen Entscheidung dar.<sup>1146</sup> Es ist dabei unter Abwägung der Gesichts-

---

<sup>1139</sup> Vgl. *Friedrich*, DB 1984, S. 1114.

<sup>1140</sup> Vgl. ebenso *Gast-de Haan*, in: Stolterfoht (Hg.), Grundfragen des Lohnsteuerrechts, 1986, S. 154.

<sup>1141</sup> Dieser Vermerk mag zunächst trivial erscheinen, trägt jedoch m. E. auch außerhalb der rein rechtlichen Würdigung als gewichtiges Argument; tatsächlich wird wohl den wenigsten Arbeitgebern Begeisterung für die Beschäftigung mit (fremden) Steuern „in die Wiege gelegt worden“ sein.

<sup>1142</sup> Vgl. *Schick*, BB 1983, S. 1041 ff. mit Ausführungen zum Verschuldensgrad auf S. 1046.

<sup>1143</sup> Vgl. *Gersch*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, § 42d EStG Anm. 77.

<sup>1144</sup> Vgl. Niedersächsisches FG, Urteil v. 27.07.1982 (rkr.), XI 351/81, EFG 1983, S. 155 f.

<sup>1145</sup> Vgl. bspw. zu einem Pauschalierungsbescheid nach § 40 Abs. 1 EStG BFH, Urteil v. 05.03.1993, VI R 79/91, BStBl. II 1993, S. 693: „Dabei ist das Ermessen der Behörde [...] dahin eingeengt, daß sie den Pauschalierungsbescheid aufheben muß [...]“.

<sup>1146</sup> Vgl. *Hartz/Meeßen/Wolf*, ABC-Führer Lohnsteuer, EL 103 v. 14.07.2014, Stichwort „Haftung für Lohnsteuer“ Rz. 101; es ist dabei zu beachten, dass die Ermessensstufen in Teilbereichen gewisse Überschneidungen aufweisen, sodass es auch zu unterschiedlichen Zuordnungen kommen kann.

punkte des Einzelfalls zu entscheiden, ob überhaupt ein Haftungsschuldner in Anspruch genommen werden kann (Frage nach Billigkeit der Inanspruchnahme).<sup>1147</sup> Hierbei ist von der Finanzbehörde im Hinblick auf den Zweck der Haftung und die jeweiligen Verhältnisse des Einzelfalls eine gerechte und billige Entscheidung zu treffen,<sup>1148</sup> was voraussetzt, dass alle zum Entscheidungszeitpunkt vorliegenden erheblichen Informationen gewürdigt und bewertet werden.<sup>1149</sup> Unbilligkeit kann bspw. gegeben sein, wenn sich der Arbeitgeber in einem entschuldbaren Rechtsirrtum<sup>1150</sup> oder – etwa der Ansicht von *Offerhaus* folgend – in einem Tatsachenirrtum befand.<sup>1151</sup> Berücksichtigt werden muss dabei insbesondere auch, dass allenfalls ein gewisses Niveau lohnsteuerrechtlicher Kenntnisse vom Unternehmer gefordert werden kann.<sup>1152</sup> Unter die Konstellationen der diesbezüglich automatischen Exculpation fallen bspw. auch Situationen, in denen der Arbeitgeber nach einer unrichtigen oder unzutreffenden Anrufungsauskunft<sup>1153</sup> des Finanzamts verfährt.<sup>1154</sup>

#### 3.4.6.4.2.2 Auswahlermessen

Ist auf der Stufe des Entschließungsermessens bejaht worden, dass die generelle Möglichkeit besteht, den Arbeitgeber haftbar zu machen, so muss nachfolgend eine Art Rangfolge der Inanspruchnahme der Gesamtschuldner erstellt werden, wobei das Für und Wider, weshalb gerade dieser Schuldner vorrangig heranzuziehen ist, unter Berücksichtigung der Interessen aller Beteiligten abgewogen werden muss.<sup>1155</sup> Die in den Sätzen 3 und 4 des § 42d Abs. 3 EStG vorgenommenen Erläuterungen zur Ermessensausübung regeln das Auswahlermessen nicht abschließend, sondern verdeutlichen einzelne Gesichtspunkte oder schaffen Ausschlussstatbestände. Für die Auswahl kommen – der Aufzählung von

---

<sup>1147</sup> Vgl. ohne Nennung des Begriffs BFH, Urteil v. 09.08.2002, VI R 41/96, BStBl. II 2003, S. 161 m. w. N. Vgl. für eine allgemeine „Definition des Auswahl- und Entschließungsermessens“ *Völlmeke*, DStR 1991, S. 1002.

<sup>1148</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 09.10.1992, VI R 47/91, BStBl. II 1993, S. 171.

<sup>1149</sup> Vgl. *Spanner*, in: Klein/Vogel (Hg.), *Der Bundesfinanzhof und seine Rechtsprechung: Grundfragen – Grundlagen*, 1985, S. 225.

<sup>1150</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 20.07.1962, VI 167/61 U, BStBl. III 1963, S. 25.

<sup>1151</sup> Vgl. hierzu *Offerhaus*, in: Curtius-Hartung/Niemann/Rose (Hg.), *Steuerberater-Jahrbuch 1983/84*, S. 314 f. mit Beispiel, dort indes dem Auswahlermessen zugeordnet (siehe dazu auch zuvor Fn. 1146).

<sup>1152</sup> Vgl. bereits BFH, Urteil v. 09.03.1965, VI 109/62 U, BStBl. III 1965, S. 426 ff., dort auf S. 428 deutlich: „Es bedeutete aber eine Überspannung der Anforderungen an den Arbeitgeber, wenn man von ihm ein steuerrechtliches Wissen verlangen wollte, das selbst der amtliche Fachprüfer nicht hat.“

<sup>1153</sup> Siehe zur Lohnsteuer-Anrufungsauskunft nach § 42e EStG Abschnitt 3.4.3.

<sup>1154</sup> Vgl. *Hartz/Meeßen/Wolf*, ABC-Führer Lohnsteuer, EL 103 v. 14.07.2014, Stichwort „Haftung für Lohnsteuer“ Rz. 116 sowie *Bruschke*, StB 2014, S. 77.

<sup>1155</sup> Vgl. FG Bremen, Urteil v. 10.04.1981 (rkr.), II 76/77, EFG 1981, S. 602 und *Bruschke*, StB 2014, S. 77.

*Gersch* folgend – eine Vielzahl von Aspekten in Betracht: Zweckmäßigkeit und Verwaltungsökonomie, eigenes Verhalten der Finanzverwaltung, Vertrauensschutz, Bestandsschutz sowie Ursachen für den nicht korrekten Lohnsteuerabzug.<sup>1156</sup> Der auf eine Vereinfachung des Verwaltungshandelns abzielende erstgenannte Blickwinkel ist dabei – wie *Offerhaus* richtigerweise herausstellt – nicht als vornehmlich, sondern lediglich als eines unter mehreren Kriterien zu nennen.<sup>1157</sup> Auf der Ebene des Auswahlermessens werden ferner dann die Fragen des Vorliegens und des konkreten Grades etwaigen Arbeitgeberschuldens geprüft.<sup>1158</sup> Dabei kann die Finanzverwaltung den Arbeitgeber regelmäßig vorrangig heranziehen, wenn er den Einbehalt absichtlich, sprich mit Vorsatz oder aber grob fahrlässig unterlassen hat;<sup>1159</sup> selbiges gilt bei zwar zutreffendem Einbehalt, jedoch anschließend entsprechend unterbliebener Anmeldung und Abführung der Lohnsteuer.<sup>1160</sup> Einen allgemeinen Rechtssatz, dass stets einer der Steuerpflichtigen zunächst heranzuziehen wäre, gibt es allerdings nicht,<sup>1161</sup> weshalb das Auswahlermessen in jedem Einzelfall von neuem getroffen werden muss. Sofern erfolglos versucht wurde, den Arbeitnehmer in Anspruch zu nehmen, kann es – grundsätzliche Möglichkeit der Inanspruchnahme vorausgesetzt – ermessensfehlerfrei sein, den Arbeitgeber nachrangig haften zu lassen.<sup>1162</sup>

Die erörterte Struktur der notwendigen Ermessensentscheidung(en) der Finanzbehörde bei der Lohnsteuerhaftung illustriert das auf der nachfolgenden Seite wiedergegebene Schaubild in zusammenfassender Form.

---

<sup>1156</sup> Aufzählung verkürzt und unter geringfügigen Abwandlungen – insbesondere ohne Abschrift der dortigen Abkürzungen – übernommen aus *Gersch*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, § 42d EStG Anm. 79; vgl. auch die konkreten (Negativ-)Beispiele dort unter Anm. 80 f. je m. w. N.

<sup>1157</sup> Vgl. *Offerhaus*, BB 1982, S. 796, dort zutreffend: „[D]ie Stellung des Steuerfiskus [darf] nicht überbetont werden“.

<sup>1158</sup> Vgl. FG Saarland, Bescheid v. 13.09.2001 (rkr.), 1 K 113/00, BeckRS 2001, 21010822.

<sup>1159</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 29.09.1987, VII R 54/84, BStBl. II 1988, S. 177 sowie zur Umsatzsteuer BFH, Urteil v. 13.04.1978, V R 109/75, BStBl. II 1978, S. 510. Vgl. zur Haftung für von einer Angestellten hinterzogenen Lohnsteuer BFH, Urteil v. 21.04.2010, VI R 29/08, BStBl. II 2010, S. 834; vgl. dazu zutreffend kritisch *Krüger*, in: Schmidt, EStG, § 42d Rz. 7. Vgl. ferner für vorrangige Inanspruchnahme sogar bei einfacher Fahrlässigkeit BFH, Urteil v. 29.10.1993, VI R 26/92, BStBl. II 1994, S. 198.

<sup>1160</sup> Vgl. *Bruschke*, StB 2014, S. 77.

<sup>1161</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 15.11.1974, VI R 167/73, BStBl. II 1975, S. 298 ablehnend zur vornehmlichen Heranziehung des Arbeitnehmers.

<sup>1162</sup> Vgl. so bereits RFH, Urteil v. 19.11.1936, VI A 188/36, RStBl. 1937, S. 19 f. sowie ferner *Nissen*, DB 1971, S. 1498.

(Zweistufige) **Ermessensentscheidung** als **Voraussetzung** der rechtmäßigen Haftungs-  
Inanspruchnahme des Arbeitgebers (§ 42d Abs. 3 Satz 2 EStG i. V. m. § 5 AO)

**1. Stufe** – (sog.) **Entschließungsermessen**: Frage, ob der Arbeitgeber als  
Haftungsschuldner denn überhaupt in Anspruch genommen werden kann;  
Würdigung und Beachtung aller Informationen des Einzelfalls; keine Inanspruch-  
nahme bei Unbilligkeit, etwa bei Rechtsirrtum (z. B. unklare Anrufungsauskunft)

weitere Prüfung nur, wenn Inanspruchnahme des Arbeitgebers grundsätzlich möglich

**2. Stufe** – (sog.) **Auswahlermessen**: Frage, welcher der beiden Gesamtschuldner  
(Arbeitgeber oder Arbeitnehmer) vorrangig heranzuziehen ist (Rangfolge);  
vollständige Interessenabwägung; Frage etwa nach Zweckmäßigkeit (als ein  
Kriterium), Erörterung Verschulden und Ursachen, Verhalten der Verwaltung etc.

**Abbildung 23: Struktur der Ermessensentscheidung bei der Lohnsteuerhaftung.**

**Quelle: Eigene Darstellung.**

### 3.4.6.5 Arbeitgeberhaftung bei Arbeitnehmerüberlassung

Für Fälle der Arbeitnehmerüberlassung<sup>1163</sup> erfährt der akzessorische<sup>1164</sup> Haf-  
tungszirkel über die Abs. 6 bis 8 des § 42d EStG eine zusätzliche Ausweitung,  
indem vor allem für Fälle der unerlaubten Überlassung<sup>1165</sup> der Entleiher neben  
dem Arbeitgeber (Verleiher) haftet.<sup>1166</sup> In Fällen erlaubter Arbeitnehmerüberlas-  
sung<sup>1167</sup> greift nach § 42d Abs. 6 Satz 2 EStG ein Haftungsausschluss zu Gun-  
sten des Entleihers, sofern dieser Nachweis über die Erfüllung bestimmter  
Mitwirkungspflichten<sup>1168</sup> führt. Eine weitere Exculpationsmöglichkeit gewährt  
der nachfolgende Satz 3, wenn der Entleiher belegt,<sup>1169</sup> dass er „trotz Anwen-  
dung der verkehrsüblichen Sorgfalt“<sup>1170</sup> „über das Vorliegen einer Arbeitneh-  
merüberlassung ohne Verschulden irrte.“<sup>1171</sup> Der Umfang der Haftung ist auf die  
Zeit beschränkt, für welche der Arbeitnehmer überlassen wurde.<sup>1172</sup> Im Rahmen

<sup>1163</sup> Vgl. Krüger, in: Schmidt, EStG, § 42d Rz. 66; siehe zum Begriff Abschnitt 3.4.1.3.

<sup>1164</sup> Vgl. Wurster, StBp 1986, S. 99; siehe auch zuvor unter Abschnitt 3.4.6.2.

<sup>1165</sup> Außer es liegt einer der Ausnahmetatbestände des § 1 Abs. 3 AÜG vor.

<sup>1166</sup> Vgl. auch Hilbert, Intertax 2011, S. 420.

<sup>1167</sup> Voraussetzung ist das Vorliegen einer Erlaubnis zur Überlassung durch die Bundes-  
agentur für Arbeit (§ 17 AÜG); vgl. § 1 Abs. 1 Satz 1 i. V. m. § 2 AÜG.

<sup>1168</sup> Beruhend auf der Ermächtigungsvorschrift des § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d ) EStG.

<sup>1169</sup> Vgl. Mösbauer, FR 1996, S. 283.

<sup>1170</sup> Herff, KÖSDI 1996, S. 10720 [Hervorhebungen durch Fettdruck wurden nicht aus der  
Quelle übernommen].

<sup>1171</sup> § 42d Abs. 6 Satz 3 EStG. Vgl. kritisch dazu bspw. Goydke, DStZ 1986, S. 70.

<sup>1172</sup> Vgl. § 42d Abs. 6 Satz 4 EStG sowie zur Bestimmung auch Brusckke, StB 2014, S. 391  
f., ferner Wurster, StBp 1986, S. 101, dort: „tatsächliche Tätigkeitsdauer des Leiharbeiters“.

der konkreten Reichweite der Entleiherhaftung wird dieser neben Arbeitgeber und Arbeitnehmer dritter Gesamtschuldner,<sup>1173</sup> der allerdings nur subsidiär in Anspruch genommen werden darf, „soweit die Vollstreckung in das inländische bewegliche Vermögen des Arbeitgebers fehlgeschlagen ist oder keinen Erfolg verspricht“<sup>1174</sup>. Ferner bestimmt das Gesetz eine Option zur Berechnung der Haftungsschuld im Schätzwege<sup>1175</sup> sowie – Erforderlichkeit jeweils vorausgesetzt – die Möglichkeit der Anordnung eines präventiven Steuereinhalts gegenüber dem Entleiher im Rahmen eines gesonderten Sicherungsverfahrens.<sup>1176</sup> Ist der Entleiher als Arbeitgeber anzusehen, so „haftet der Verleiher wie ein Entleiher“<sup>1177</sup>, allerdings ist dann „die Haftungsinanspruchnahme vorrangig. Der Verleiher kann somit erst nach dem Entleiher auf Zahlung in Anspruch genommen werden.“<sup>1178</sup>

Hintergrund der seit 1986<sup>1179</sup> bestehenden Regelungen ist eine Entscheidung des BFH aus dem Jahr 1982.<sup>1180</sup> In dieser lehnte der Lohnsteuersenat die von der Finanzverwaltung vertretene Ansicht ab, dass die arbeitsrechtliche Fiktion, nach der bei unerlaubter Überlassung ein Arbeitsverhältnis zwischen Entleiher und Mitarbeiter begründet wird,<sup>1181</sup> auch auf das Lohnsteuerrecht zu übertragen sei.<sup>1182</sup> Die Haftbarmachung des Entleihers war damit weitgehend verbaut; es fehlte bis dahin schlicht an den hierfür erforderlichen Gesetzesvorschriften.<sup>1183</sup>

Die diesbezüglich geschaffenen Haftungsnormen sind nicht nur komplex, sondern begünstigen vor allem den Fiskus durch die eventuell bestehende Möglichkeit der Heranziehung eines weiteren Gesamtschuldners. Die der Rechts-

---

<sup>1173</sup> Vgl. § 42d Abs. 6 Satz 5 EStG.

<sup>1174</sup> § 42d Abs. 6 Satz 6 1. HS EStG; nach dem 2. HS ist § 219 Satz 2 AO entsprechend anzuwenden. Vgl. *Bruschke*, StB 2014, S. 392.

<sup>1175</sup> Vgl. § 42d Abs. 6 Satz 7 EStG; Haftungsschuld von regelmäßig 15 Prozent des zwischen Ver- und Entleiher vereinbarten Netto-Überlassungsentgelts; vgl. dazu etwa *Reinhart*, BB 1986, S. 504.

<sup>1176</sup> Vgl. § 42d Abs. 8 EStG; dazu etwa *Goydke*, DStZ 1986, S. 71, *Reinhart*, BB 1986, S. 506 und *Wurster*, StBp 1986, S. 102, ferner *Bruschke*, StB 2014, S. 393, dort u. a. mit dem Hinweis, „dass eine entsprechende Anordnung nur dann ergehen darf, wenn der begründete Verdacht besteht, dass der Verleiher seinen steuerlichen Pflichten nicht oder nicht hinreichend nachkommt.“

<sup>1177</sup> § 42d Abs. 7 EStG; mithin Haftung in (umgekehrt) entsprechender Anwendung der Regelung des § 42d Abs. 6 EStG.

<sup>1178</sup> *Bruschke*, StB 2014, S. 392 f.

<sup>1179</sup> Eingeführt durch das StBereinG 1986; vgl. BGBI. I 1985, S. 2448.

<sup>1180</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 02.04.1982, VI R 34/79, BStBl. II 1982, S. 502 ff.

<sup>1181</sup> Vgl. § 10 Abs. 1 Satz 1 i. V. m. § 9 Nr. 1 AÜG.

<sup>1182</sup> Vgl. auch *Goydke*, DStZ 1986, S. 68.

<sup>1183</sup> Vgl. deutlich BFH, Urteil v. 02.04.1982, VI R 34/79, BStBl. II 1982, S. 506, dort bspw.: „Der Senat hat auch bedacht, daß eine Haftung [...] für die Lohnsteuer der [...] Leiharbeiter klare und eindeutige gesetzliche Regelungen voraussetzen würde. Solche Regelungen sind nicht vorhanden.“

klarheit abträgliche Verschachtelung der Besteuerungs- und Haftungstatbestände erklärt sich allerdings primär durch die Mehrstufigkeit des zu Grunde liegenden Leiharbeitsverhältnisses. Die geschaffenen Exculpationsmöglichkeiten, die insbesondere legale Leiharbeitsverhältnisse im Regelfall von der verschärften Haftung ausnehmen, lassen die Vorschriften dabei in einer Gesamtschau für sich genommen als (noch) angemessen erscheinen.<sup>1184</sup>

### **3.4.7 Zwischenfazit – kritische Würdigung zu Anknüpfung, Organisationsaspekten und Absicherung des Lohnsteuerabzugs**

Da die (steuerrechtliche) Arbeitgeberbereiungenschaft zentraler Ankerpunkt für die Auferlegung lohnsteuerlicher Pflichten ist, verwundert es zunächst, dass (auch) dieser Begriff im EStG nicht (legal-)definiert wird.<sup>1185</sup> Es löst sich dies jedoch dadurch, dass – spezieller – für die Aufgabe der Anwendung des Einbehaltungsregimes der inländische Arbeitgeber und der ausländische Verleiher in den Sätzen 1 und 2 des § 38 Abs. 1 EStG detailliert umschrieben werden. Die Anknüpfung nimmt hierbei zunächst vor allem Rückgriff auf die verfahrensrechtlichen Begriffsbestimmungen der §§ 8 bis 13 AO<sup>1186</sup> und ist in einer Gesamtbetrachtung als umfassend zu kennzeichnen, was für eine Ausrichtung insbesondere entlang fiskalischer Prämissen, aber auch an den Zielen und Interessen der Finanzverwaltung nahelegt. Entscheidungstheoretische Wahloptionen für Unternehmen, die einzelne Anknüpfungsmerkmale wie etwa der Gesellschaftssitz nach § 11 AO<sup>1187</sup> durchaus bieten, werden für die lohnbezogenen Steuereinbehaltungspflichten dadurch nivelliert, dass die Erfüllung lediglich eines der Merkmale ausreicht, um die Eigenschaft als lohnsteuerrechtlicher Arbeitgeber zu begründen. Abweichungen zu den Abkommensregelungen der DBA – die insbesondere den §§ 12 und 13 AO<sup>1188</sup> allgemein innewohnen – können zu Verwerfungen zwischen der lohnsteuerlichen Anknüpfung und der Zuweisung der Besteuerungsrechte auf zwischenstaatlicher Ebene bzw. der ertragsteuerlichen Allokation führen; gerade für ausländische Einheiten ist dies – wie auch bei Streitpunkten in der Auslegung der national-steuerrechtlichen Begriffe –<sup>1189</sup> nicht unproblematisch. Die Frage, ob zur Pflichtenzuweisung bei vorhandenen

---

<sup>1184</sup> Dies gilt jedoch nicht uneingeschränkt insbesondere für die Anknüpfung bei grenzüberschreitenden Verleihverhältnissen; siehe hierzu die Anmerkungen in Abschnitt 3.4.1.3.

<sup>1185</sup> Siehe Abschnitt 3.4.1.1.

<sup>1186</sup> Siehe Abschnitt 3.4.1.2.1.

<sup>1187</sup> Siehe Abschnitt 3.4.1.2.3.2.

<sup>1188</sup> Siehe Abschnitte 3.4.1.2.4.2 (Betriebstätte – § 12 AO) und 3.4.1.2.4.3 (Ständiger Vertreter – § 13 AO).

<sup>1189</sup> Exemplarisch können hier die Unklarheiten hinsichtlich möglicherweise anzunehmender mehrerer Orte der Geschäftsleitung nach § 10 AO (siehe Abschnitt 3.4.1.2.3.1) sowie der umstrittenen Einbeziehung von Hilfs- und Nebentätigkeiten beim Ständigen Vertreter nach § 13 AO (siehe Abschnitt 3.4.1.2.4.3) genannt werden.



Anknüpfungspunkten ausländischer Einheiten auch stets eine Zuordnung der Mitarbeiter notwendig ist, scheint nicht abschließend geklärt; m. E. sollte Zuordnung jedoch gefordert werden (können) und auch weiter noch darauf abgestellt werden, ob der Betriebsstätte oder dem ständigen Vertreter (unternehmensintern lohnsteuerliche) Arbeitgeberfunktionen zugeordnet sind.<sup>1190</sup> Die insbesondere auf Haftungserweiterung abzielende Einbeziehung ausländischer Verleiher<sup>1191</sup> in den lohnsteuerrechtlichen Pflichtenkreis scheint zwar mit Blick auf die gesonderten Probleme derartiger Rechtsverhältnisse insgesamt gerechtfertigt, führt jedoch zu einem gewissen systematischen Bruch durch Ungleichbehandlung bestimmter ausländischer Einheiten (hier: der diesbezüglichen Arbeitnehmerverleiher) im Vergleich zu anderen extraterritorialen Unternehmen und Arbeitgebern. § 38 Abs. 1 Satz 2 EStG enthält seit 2004 eine Sonderregelung für Fälle grenzüberschreitender Arbeitnehmerentsendung ins Inland;<sup>1192</sup> zu beachten ist bei deren Auslegung vor allem, dass nach der lohnsteuerlichen Norm m. E. – abweichend vom Abkommensrecht – allein tatsächliche wirtschaftliche Kostenbelastung maßgeblich ist und ein bloßes „Tragenmüssen“ von Vergütungsleistungen damit zur Begründung der Einbehaltungsverpflichtung als nicht ausreichend gewertet werden kann.<sup>1193</sup>

Die gesonderten Steuererhebungsformen der Lohn- und speziellen Einkommensteuerpauschalierungen nach den §§ 40 bis 40b EStG sowie den §§ 37a und 37b EStG sind über ihre (fast ausnahmslose) Abfassung als steuerliche Wahlrechte<sup>1194</sup> entscheidungstheoretisch von besonderem Interesse, stellen sie den Unternehmen und Arbeitgebern doch (oftmals begünstigend wirkende) Handlungsoptionen bereit und folgen daher den Prämissen dieser Interessengruppe; zudem bedienen sie aber auch die Maximen von Arbeitnehmern (über die damit verbundenen Möglichkeiten zum Bezug steuervergünstigter Zuwendungen) und solche der Finanzverwaltung (durch die, wenn auch nicht immer vollständig erreichte, jedoch häufig vereinfachend angelegte Wirkung der fraglichen Normen); zudem lässt sich mehrfach erkennen, dass einige der pauschalierungsfähigen Tatbestände und Zuwendungen einer speziellen Förderung unterliegen sollen, etwa im Fall bestimmter IT-Leistungen oder bei der Arbeitnehmer-Mobilität.<sup>1195</sup> Die sich dabei (zwangsläufig) ergebende Beschränkung auf bestimmte Einnahmempfänger birgt indes aber auch gleichheitsrechtliche Probleme. Ein systemwidriger Fremdkörper ist die wohl als Verfassungsverstoß

---

<sup>1190</sup> Siehe ausführlich Abschnitt 3.4.1.2.4.4.

<sup>1191</sup> Siehe Abschnitt 3.4.1.3.

<sup>1192</sup> Siehe Abschnitt 3.4.1.4.

<sup>1193</sup> Vgl. wiederum ausführlich zur diesbezüglichen Argumentation *Hilbert/Nowotnick/Straub*, DStR 2013, S. 2433 ff.

<sup>1194</sup> Siehe Abschnitt 3.4.2.1.

<sup>1195</sup> Siehe Abschnitt 3.4.2.3.2.

zu wertende Zwangspauschalierung nach § 40b Abs. 4 EStG<sup>1196</sup> für Beiträge des Arbeitgebers im Rahmen bestimmter betrieblicher Altersversorgungsmodelle; sie beruht allein auf fiskalischen Erwägungen und schafft dabei eine gleichheitswidrige verdeckte Verkehrssteuer<sup>1197</sup> gesondert für gerade diesen Sektor. Steuersystematisch ebenso nicht eindeutig zuordnen und beurteilen lassen sich die speziellen Einkommensteuerpauschalierungen der §§ 37a und 37b EStG, wenn auch diese beiden Regelungen Bedürfnissen der Wirtschaft entgegenkommen (Vermeidung von Verzerrungen im internationalen Wettbewerb durch die Pauschalierung bei Kundenbindungsprogrammen<sup>1198</sup> sowie Verhinderung negativer Steuereffekte für die Empfänger bei Gewährung von Sachzuwendungen<sup>1199</sup>). Sie bedienen damit vor allem Unternehmens- und Arbeitgeberprämissen; originäre Lohnsteuerfälle decken sie allerdings – wenn überhaupt – nur zum Teil ab, greifen aber auf die verfahrensrechtlichen Regelungen des Einbehaltungssystems nach den §§ 38 bis 42g EStG zurück.

Unter den Vorschriften zur Absicherung und Kontrolle des Lohnsteuerabzugs wurde vorliegend zunächst die Anrufungsauskunft nach § 42e EStG angesprochen.<sup>1200</sup> Der Zweck, Fragen der zutreffenden Regelanwendung vorab klären zu können, kommt den Prämissen der Arbeitgeber entgegen, ist jedoch bei näherer Betrachtung nur ein bedingter Ausgleich für die den Unternehmen diesbezüglich vom Staat auferlegten Pflichten. Zwar ist die Qualifikation der Anrufungsauskunft als Verwaltungsakt i. S. des § 118 AO aufgrund der dadurch gewährten Rechtssicherheit und der mit dieser Einordnung einhergehenden klaren Verfahrensregelungen für Arbeitgeber von Vorteil, die Beschränkung der Bindungswirkung auf das Lohnsteuerverfahren und vor allem die – gemäß Rechtsprechung des BFH – nur in bedingtem Maße gerichtlich mögliche inhaltliche Überprüfbarkeit einer jeweils erhaltenen Auskunft beeinträchtigen die Leistungsfähigkeit des Kompensationsinstruments jedoch im Gegenzug in nicht unbeträchtlichem Maße.<sup>1201</sup> Konkret der Prüfung, Kontrolle und hoheitlichen Inspektion des (ordnungsgemäßen) Lohnsteuerabzugs dienen die §§ 42f und 42g EStG;<sup>1202</sup> sie beruhen damit primär auf den Interessensmaximen des Fiskus und der (Finanz-)Verwaltung, indes – über die mit ihnen zumindest im Ideal angestrebte – (stärkere) Verwirklichung gleichmäßiger Gesetzesanwendung aber auch auf steuersystematischen und verfassungsrechtlichen Motiven. Die

---

<sup>1196</sup> Siehe Abschnitt 3.4.2.5.

<sup>1197</sup> Siehe insbesondere Fn. 986.

<sup>1198</sup> Im Falle des § 37a EStG i. V. m. § 3 Nr. 38 EStG; siehe Abschnitte 3.4.2.6 (Pauschalierung) und 3.3.7.5.4 (Befreiungsregelung).

<sup>1199</sup> Im Fall des § 37b EStG; siehe Abschnitt 3.4.2.7.

<sup>1200</sup> Siehe Abschnitt 3.4.3.

<sup>1201</sup> Siehe im Einzelnen Abschnitte 3.4.3.1 (Rechtscharakter) und 3.4.3.2 (Bindungswirkung sowie gerichtliche Überprüfbarkeit des Auskunftsinhalts).

<sup>1202</sup> Siehe Abschnitte 3.4.4 (Lohnsteuer-Außenprüfung – § 42f EStG) und 3.4.5 (Lohnsteuer-Nachschauf – § 42g EStG).

Lohnsteuer-Außenprüfung ist dabei die im Vergleich deutlich formalere und vor allem vornehmlich vergangenheitsbezogene Maßnahme; flankiert wird sie u. a. durch die Möglichkeit der Einholung einer anschließenden verbindlichen Zusage nach § 204 AO,<sup>1203</sup> die – in ihrer Zielsetzung insoweit der Anrufungsauskunft nicht unähnlich – vor allem den Arbeitgeberinteressen entgegenkommt. Die noch junge Lohnsteuer-Nachschau ist hingegen in Abgrenzung zur Außenprüfung eine primär auf die Gegenwart gerichtete, unmittelbare und spontane Kontrolloption für die Verwaltung.

Das zentrale Sanktionsinstrument des Lohnsteuerverfahrens ist die Arbeitgeberhaftung nach § 42d EStG.<sup>1204</sup> Insbesondere über die Ausgestaltung als grundsätzlich verschuldensunabhängige Inanspruchnahmemöglichkeit folgt die Haftungsnorm mit ihren Präventions- und Sicherungszwecken erneut primär den Interessen des Steuerstaates und der Finanzverwaltung, in diesem Fall dabei allerdings in einer Form, die die Regelung insbesondere auch im Gesamtkontext des Rechtssystems als unausgewogen herausstellt; prinzipielle Abhängigkeit der Haftung von notwendigem Vertretenmüssen der Einbehaltungsfehler sollte daher de lege ferenda gefordert werden.<sup>1205</sup> Unter derzeit geltendem Recht schafft allerdings zumindest die notwendige, zweistufige Ermessensprüfung der Finanzverwaltung<sup>1206</sup> einen gewissen Ausgleich, müssen im Rahmen dieser doch auch Fragen des Verschuldens als (ein) Abwägungsaspekt (mit) berücksichtigt werden.<sup>1207</sup> Was das Verhältnis von Lohnsteuerhaftung und Einkommensteuerschuld betrifft, ist m. E. ein Gleichlauf dahingehend erforderlich, dass die Einkommensteuerschuld das Haftungspotential nach oben hin begrenzt, mithin der Arbeitgeber nur dann in Anspruch genommen werden darf, wenn (überhaupt noch) eine korrespondierende Einkommensteuerschuld des jeweiligen Mitarbeiters gegeben ist.<sup>1208</sup> Die – ebenso vor allem den Fiskus begünstigenden – mehrstöckigen Regelungen zur Haftung bei Arbeitnehmerüberlassungen<sup>1209</sup> erscheinen zwar mit Blick auf die diesbezüglich gleichermaßen komplexen Beschäftigungsstrukturen angemessen, sie sind jedoch äußerst stark verschachtelt und damit zumindest in Bezug auf den Aspekt der Rechtsklarheit in sich auch nicht als vollends unproblematisch zu werten.

---

<sup>1203</sup> Siehe dazu Abschnitt 3.4.4.2.

<sup>1204</sup> Siehe insgesamt Abschnitt 3.4.6.

<sup>1205</sup> Siehe im Einzelnen Abschnitt 3.4.6.4.1.

<sup>1206</sup> Siehe zu dieser Abschnitt 3.4.6.4.2, insbesondere auch Abbildung 23.

<sup>1207</sup> Dort im Rahmen der Prüfung des sog. Auswahlermessens; siehe Abschnitt 3.4.6.4.2.2.

<sup>1208</sup> Siehe zu diesen Fragen der sog. Akzessorietät der Haftungsschuld im Einzelnen Abschnitt 3.4.6.2.

<sup>1209</sup> Siehe dazu unter vorstehendem Abschnitt 3.4.6.5.

## 4 Internationaler Kontext

### 4.1 Übersicht zu Aufbau und Schwerpunkten des Hauptabschnitts 4

Grenzüberschreitende Personaleinsätze respektive internationale Arbeitnehmers-tätigkeit sind per se durch einen zusätzlichen Grad an Komplexität gekennzeichnet.<sup>1210</sup> Hauptgrund hierfür ist Beteiligung mehrerer Staaten, die im Steuerrecht meistens neben der nationalen Gesetzgebung die Berücksichtigung der bilateralen „Abkommensebene“ erfordert, sofern zwischen der Bundesrepublik und dem entsprechenden anderen Land ein gültiges und auf den fraglichen Sachverhalt anwendbares DBA in Kraft gesetzt wurde.<sup>1211</sup> Insbesondere auch im lohnsteuerrechtlichen Bereich ergeben sich dabei spezielle Fragestellungen mit Relevanz vor allem für die involvierten Unternehmen, wie zuvor bspw. die Analysen der inländischen Anknüpfungspunkte ausländischer Einheiten für den Lohnsteuer-einbehalt<sup>1212</sup> oder die Haftungsfragen beim (internationalen) Arbeitnehmerver-leih<sup>1213</sup> bereits verdeutlicht haben. Mit Blick auf den stetig steigenden Stellenwert und die immer weiter fortschreitende Ausweitung multinationaler Mitarbei-tertätigkeit<sup>1214</sup> werden die in diesem Zusammenhang auftretenden Fragestellun-gen von ihrer grundsätzlichen Systematik her vorliegend in einem gesonderten – vom Umfang her indes eher kurzen – Hauptabschnitt aufgegriffen. Insbesondere die sich dabei ergebenden grundsätzlichen Planungsoptionen werden herausge-stellt; diese Aspekte sind entsprechend auch Gegenstand der nachfolgenden empirischen Analyse bzw. der steuerlichen Expertengespräche.<sup>1215</sup>

Der Struktur zu Beginn des vorangegangenen Hauptabschnitts entspre-chend<sup>1216</sup> gibt das Schaubild auf der nachfolgenden Seite einen der Orientierung dienenden Überblick zum Aufbau und zudem zu den Schwerpunkten des Haupt-abschnitts 4.

---

<sup>1210</sup> Dies gilt ganz allgemein für die rechtliche Situation derartiger Sachverhalte, mithin neben dem Steuerrecht etwa insbesondere auch für die Bereiche des Arbeits- sowie des Sozial-versicherungsrechts; vgl. z. B. *Hierl*, IWB 2014, S. 643.

<sup>1211</sup> Deutschland hat weltweit – für den Bereich der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen – mit der weit überwiegenderen Mehrzahl insbesondere industrialisierter Staaten DBA geschlossen; vgl. für eine Übersicht zum Stichtag 01.01.2016 die tabellarische Anlage des BMF-Schreibens v. 19.01.2016, IV B 2 – S 1301/07/10017-07, BStBl. I 2016, S. 76, ihrerseits unter BStBl. I 2016, S. 77 ff.

<sup>1212</sup> Siehe Abschnitte 3.4.1.2 bis 3.4.1.5.

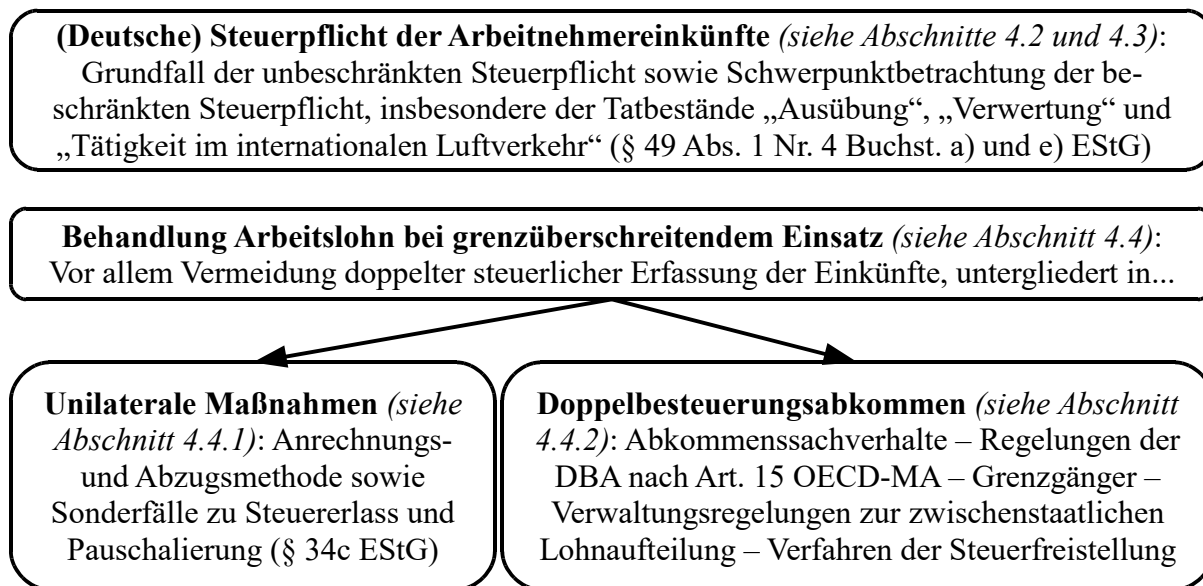
<sup>1213</sup> Siehe Abschnitt 3.4.6.5.

<sup>1214</sup> Vgl. so zutreffend etwa *Niermann*, Grenzüberschreitende Mitarbeiterentsendung, 4. Aufl. 2015, S. V und *Reinhold*, IStR 2015, S. 584.

<sup>1215</sup> Siehe Hauptabschnitt 5.

<sup>1216</sup> Siehe Abschnitt 3.1.

## Internationaler Kontext



**Abbildung 24: Übersicht zu Themenschwerpunkten des Hauptabschnitts 4 („Internationaler Kontext“).**

**Quelle: Eigene Darstellung.**

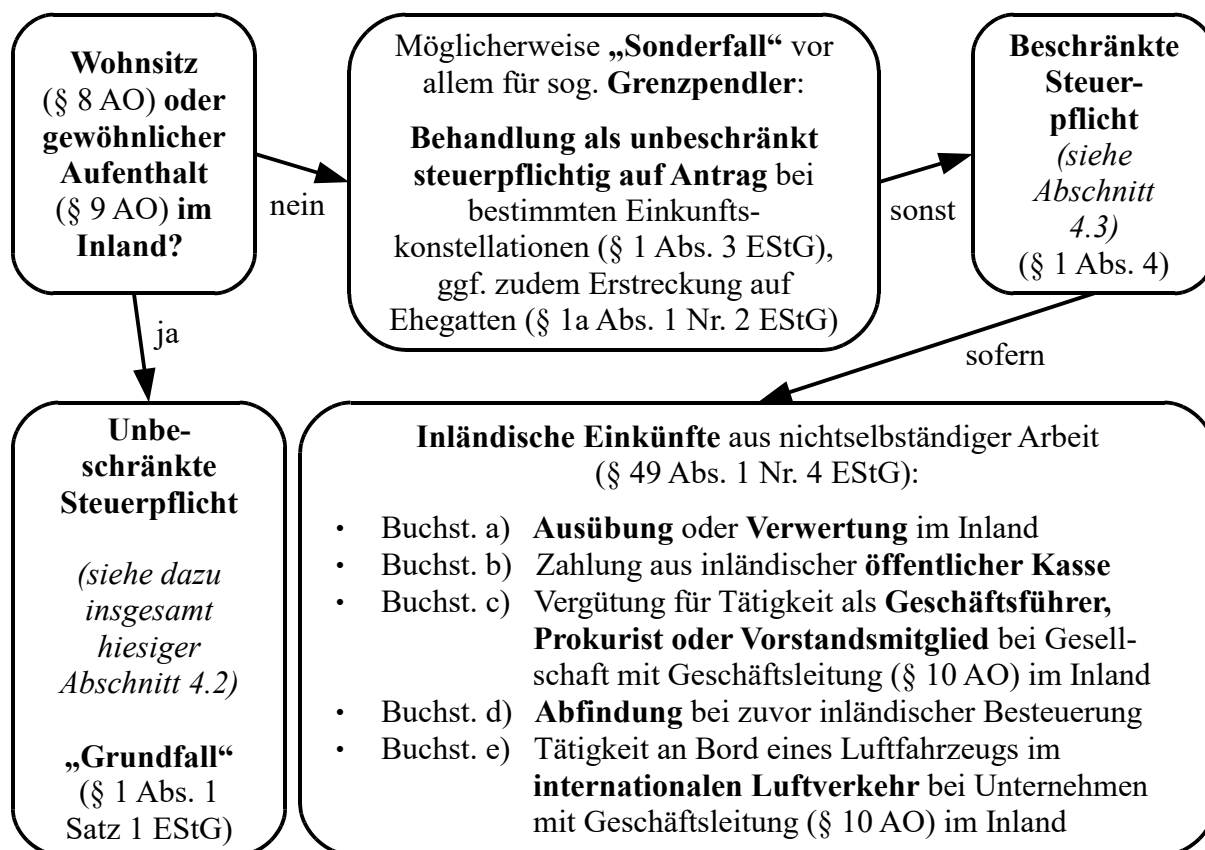
### 4.2 Unbeschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 3 EStG)

Durch die bereits erwähnte völkerrechtliche Abkommensebene führen vor allem singuläre kurzzeitige Dienstreisen über die Grenze i. d. R. nicht zu einer Besteuerungsverlagerung aus dem angestammten Ansässigkeits- und Tätigkeitsland heraus.<sup>1217</sup> Gemeinhin sind daher insbesondere regelmäßige und / oder mittel- bis langfristige grenzüberschreitende Arbeitseinsätze von besonderem steuerrechtlichen Interesse. Hierbei wird grundlegend zwischen Abordnungen vom Ausland ins Inland (sog. Inbound-Entsendung) sowie umgekehrt solchen vom Inland ins Ausland (sog. Outbound-Entsendungen) differenziert.<sup>1218</sup> In beiden Fällen können sich (unterschiedliche) lohnsteuerrechtliche Fragen stellen.

In einem ersten Schritt ist allerdings jeweils zu prüfen, ob für die fraglichen Arbeitnehmereinkünfte überhaupt deutsche Steuerpflicht nach § 1 EStG gegeben ist. Auch zur diesbezüglich bei Arbeitnehmersachverhalten vornehmlich maßgeblichen Regelungsstruktur wird nachfolgend zunächst ein Schaubild zur Übersicht gegeben.

<sup>1217</sup> Siehe im Einzelnen Abschnitt 4.4.2.2.2.

<sup>1218</sup> Vgl. *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl. 2016, S. 1285 ff., dort auch unter Nennung der angeführten Begriffe in den jeweiligen Abschnittsüberschriften; vgl. S. 1287 ff. für weitere Erläuterungen zu “Outbound“- sowie S. 1315 ff. für ebensolche zu “Inbound“-Einsätzen.



**Abbildung 25: Primär maßgebliche Regelungen zur deutschen Einkommensteuerpflicht in Arbeitnehmerfällen in der privaten Wirtschaft.**

**Quelle: Eigene Darstellung.**

Steuerpflicht besteht nach dem „Grundfall“ des § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG unbeschränkt, sofern eine natürliche Person (der fragliche Mitarbeiter) „im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt“<sup>1219</sup> hat. Die Bundesrepublik reklamiert in diesen Konstellationen als Ansässigkeitsstaat in einer auch international gängigen Art und Weise einen umfassenden Besteuerungsanspruch auf das weltweit erzielte Einkommen (sog. Welteinkommensprinzip),<sup>1220</sup> sodass sich zunächst diesbezüglich keine Unterschiede zu einem Inlandssachverhalt zeigen. Erst in einem zweiten Schritt erfährt der unbeschränkte Steueranspruch möglicherweise durch die bilateralen Abkommen oder aber Regelungen zur unilateralen Berücksichtigung und Behandlung im Ausland gezahlter Steuern bzw. durch Freistellungsnormen<sup>1221</sup> Einschränkungen.<sup>1222</sup>

<sup>1219</sup> § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG. Siehe für ausführliche Erläuterungen zu den fraglichen Begriffen nach den §§ 8 und 9 AO Abschnitte 3.4.1.2.2.1 und 3.4.1.2.2.2.

<sup>1220</sup> Vgl. z. B. *Urbahns*, NWB 2013, S. 3749.

<sup>1221</sup> Siehe Abschnitt 4.4.1.

<sup>1222</sup> Vgl. *Grotherr*, in: *Grotherr/Herfort/Strunk et al. (Hg.), Internationales Steuerrecht*, 3. Aufl. 2010, S. 31 f.

Unter entscheidungstheoretischer Betrachtung kann somit insbesondere bei entsprechend länger- bis langfristigen Arbeitsaufenthalten im Ausland in der Aufgabe des inländischen Wohnsitzes<sup>1223</sup> ein mögliches steuerliches Planungselement gesehen werden; dieses beruht dann auf der grundsätzlichen Steuerpflicht-Anknüpfung des EStG.

Neben einem Sondertatbestand nach § 1 Abs. 2 EStG für deutsche Staatsangehörige ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland und mit Dienstverhältnis zu einer inländischen juristischen Person öffentlichen Rechts<sup>1224</sup> erweitert indes § 1 Abs. 3 EStG den Radius der unbeschränkten Steuerpflicht, allerdings zu Gunsten der Steuerpflichtigen. Die Vorschrift gewährt natürlichen Personen – wiederum ohne Wohnsitz und gewöhnlichen Aufenthalt im Inland – eine fakultative, antragsgebundene Wahloption zur Behandlung als unbeschränkt steuerpflichtig, „wenn ihre Einkünfte im Kalenderjahr mindestens zu 90 Prozent der deutschen Einkommensteuer unterliegen oder die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte den Grundfreibetrag [...] nicht übersteigen“<sup>1225</sup>. Die insbesondere der Besteuerung sog. Grenzpendler dienende Regelung soll es ermöglichen, andernfalls (im In- und Ausland) jeweils nicht berücksichtigungsfähige Elemente der subjektiven Leistungsfähigkeit in die steuerliche Behandlung mit einfließen zu lassen.<sup>1226</sup> Die Vorschrift geht zurück auf die Entscheidung des EuGH in der Rs. Schumacker,<sup>1227</sup> die den Mitgliedsstaaten diesbezüglich die Vermeidung etwaiger Ausländerdiskriminierung vorgab;<sup>1228</sup> ihr Anwendungsbereich ist indes nicht auf Bürger aus EU-Staaten begrenzt,<sup>1229</sup> bei EU/EWR-Angehörigkeit wird sie jedoch noch um eine für Ehegatten geltende Regelung in § 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG ergänzt. Die Behandlung als unbeschränkt steuerpflichtig nach § 1 Abs. 3 EStG findet auch im Rahmen des Lohnsteuereinbehalts Berücksichtigung.<sup>1230</sup>

---

<sup>1223</sup> Aufgrund der in solchen Fällen entsprechend gegebenen zeitlichen Abwesenheit vom Inland dürfte auch der gewöhnliche Aufenthalt regelmäßig nicht mehr in Deutschland liegen.

<sup>1224</sup> Die fragliche Regelung gilt vor allem für ins Ausland entsandte Beschäftigte im diplomatischen oder konsularischen Dienst; vgl. *Hartz/Meeßen/Wolf*, ABC-Führer Lohnsteuer, EL 100 v. 15.10.2013, Stichwort „Unbeschränkte Steuerpflicht“ Rz. 8.

<sup>1225</sup> § 1 Abs. 3 Satz 2 EStG.

<sup>1226</sup> Vgl. *Heinicke*, in: Schmidt, EStG, § 1 Rz. 50.

<sup>1227</sup> Vgl. EuGH, Urteil v. 14.02.1995, C-279/93 (Rs. Schumacker), BB 1995, S. 438 ff.

<sup>1228</sup> Vgl. im Einzelnen etwa *Wittenstein/Hilbert*, IWB 2014, S. 476 f.

<sup>1229</sup> Vgl. *Heinicke*, in: Schmidt, EStG, § 1 Rz. 51.

<sup>1230</sup> Vgl. für weitere Einzelheiten *Hartz/Meeßen/Wolf*, ABC-Führer Lohnsteuer, EL 100 v. 15.10.2013, Stichwort „Unbeschränkte Steuerpflicht“ Rz. 29 und Rz. 40 ff.

### 4.3 Beschränkte Steuerpflicht bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 1 Abs. 4 i. V. m. § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG)

#### 4.3.1 Grundfall Ausübung (Buchst. a))

Von vornherein deutlich enger als nach § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG ist der Radius beschränkter Steuerpflicht, erstreckt sich diese doch nur auf vom Gesetz als inländisch definierte Einkünfte,<sup>1231</sup> bei welchen die Bundesrepublik Deutschland Quellenstaat ist. Wann Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG) als inländisch anzusehen sind, legt Abs. 1 Nr. 4 des § 49 EStG fest. Der Grundtatbestand der in fünf Buchst. unterteilten Regelung determiniert beschränkte Steuerpflicht nach der ersten Alternative des Buchst. a) zunächst für im Inland ausgeübte Tätigkeiten. Voraussetzung ist dabei, „daß die Berufstätigkeit von dem Steuerpflichtigen im Inland persönlich entfaltet wird.“<sup>1232</sup> Sowohl für aktive als auch für passive Tätigkeiten bestimmt dabei der physische Aufenthalt<sup>1233</sup> den Ort der Leistungserbringung, also etwa auch im Fall des Sichbereithaltens<sup>1234</sup> oder bei Befolgung eines Konkurrenz- und Wettbewerbsverbotes.<sup>1235</sup> Es bedarf regelmäßig einer tatsächlichen territorialen Verknüpfung und nicht lediglich einer Anknüpfung der Entgelte an die im Inland ausgeübte Tätigkeit.<sup>1236</sup> Soweit bspw. eine Entlassungsabfindung zur Kompensation des Verlusts des Arbeitsplatzes gezahlt wird, ist sie nicht als synallagmatische Gegenleistung für eine bestimmte konkrete vorherige Tätigkeit anzusehen,<sup>1237</sup> sodass insoweit im Regelfall auch keine Zuordnung zu einer vormaligen Ausübung im Inland vorgenommen wird.<sup>1238</sup> Ebenso bedürfen z. B. Lohnfortzahlungen im Krankheitsfall eines direkten Zusammenhangs mit einer im Inland ausgeübten Tätigkeit, um der inländischen beschränkten Steuerpflicht zu unterfallen.<sup>1239</sup>

<sup>1231</sup> § 1 Abs. 4 i. V. m. § 49 EStG.

<sup>1232</sup> Bereits RFH, Bescheid v. 09.10.1934, bestätigt durch RFH, Urteil v. 29.01.1935, I A 244/32, RStBl. 1935, S. 759, 3. LS [Hervorhebung durch Sperrung wurde nicht aus der Quelle übernommen], dort für selbständige Tätigkeit. Vgl. ebenso für selbständige Tätigkeit auch BFH, Urteil v. 12.11.1986, I R 268/83, BStBl. II 1987, S. 373 f., dort mit Verweis auf vorgenannte RFH-Entscheidung.

<sup>1233</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 28.09.1990, VI R 157/89, BStBl. II 1991, S. 88.

<sup>1234</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 09.09.1970, I R 19/69, BStBl. II 1970, S. 868, dort eingängig u.a.: „Zur Verfügung halten kann sich eine Person stets nur dort, wo sie sich tatsächlich befindet.“

<sup>1235</sup> Vgl. BMF, Schreiben v. 12.11.2014, IV B 2 – S 1300/08/10027, konkret Rz. 268 f. unter BStBl. I 2014, S. 1498 f., dort indes mit Sonderregelung im Verhältnis zu Österreich und zur Schweiz aufgrund sog. Konsultationsvereinbarungen; ferner ausführlich zur Thematik der unbezahlten Tätigkeit im internationalen Steuerrecht *Neyer*, IStR 2001, S. 361 ff.

<sup>1236</sup> Vgl. *Hellwig*, DStZ 1978, S. 85.

<sup>1237</sup> Vgl. bspw. BFH, Urteil v. 13.10.1978, VI R 91/77, BStBl. II 1979, S. 156.

<sup>1238</sup> Zu beachten sind allerdings § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. d) EStG sowie etwaige Sonderregelungen im Verhältnis zu einzelnen Staaten; siehe Abschnitt 4.3.4 und vorherige Fn. 1235.

<sup>1239</sup> Vgl. *Hidien*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 49 Rdnr. G 59 m. w. N.



### 4.3.2 Subsidiärer Tatbestand Verwertung (Buchst. a))

So wie auch im Fall des Selbständigen die beschränkte Steuerpflicht u. a. greift, soweit die Tätigkeit „im Inland ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist“<sup>1240</sup>, reiht sich ebenso bei nichtselbständiger Arbeit die Verwertung neben den „die Funktion eines Grundtatbestandes“<sup>1241</sup> erfüllenden Ausübungsbegriff als weiterer subsidiär zu prüfender Anknüpfungspunkt.<sup>1242</sup> Diese Anbindung an die inländische Steuersphäre nach der zweiten Alternative des § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a) EStG wird jedoch zutreffend von zwei Seiten begrenzt:

Zunächst ist das Abstellen auf eine inländische Verwertung dem DBA-Recht fremd, da dieses grundsätzlich dem Tätigkeitsortprinzip folgt und insoweit im Regelfall dem jeweiligen Land der Arbeitsausübung die Besteuerungsbefugnis zuspricht.<sup>1243</sup>

Zum anderen unterliegt der Verwertungsbegriff – insbesondere im Bereich der nichtselbständigen Arbeit – einer durch ständige höchstrichterliche Rechtsprechung stark eingeschränkten Interpretation, die durch den BFH im Rahmen mehrerer Urteile vom 12.11.1986 mit jeweils gleicher Begründung herausgearbeitet wurde.<sup>1244</sup> Während es nach einer früheren – im Schrifttum kritisierten – Auffassung im Wesentlichen lediglich darauf ankam, ob sich die fragliche Tätigkeit im Inland (positiv) auswirkt,<sup>1245</sup> begrenzte der BFH diese „uferlose Ausdehnung der deutschen Steuerhoheit“<sup>1246</sup> später wie folgt: „Unter Verwerten i. S. des § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG ist der Vorgang zu verstehen, durch den der Arbeitnehmer das Ergebnis seiner nichtselbständigen Arbeit seinem Arbeitgeber zuführt“<sup>1247</sup>; es „kann [damit] nur ein Nutzbarmachen gemeint sein, das an einem Ort geschieht, der von dem der Ausübung verschieden“<sup>1248</sup> ist. „Der Gesamtzusammenhang, in dem die Vorschrift steht, ergibt [...], daß nur der Arbeitnehmer als Verwerter in Betracht kommt“<sup>1249</sup>. Die reine Arbeitsleistung des Mitarbeiters allein ist einer diesbezüglich maßgeblichen Verwertung allerdings nicht zugänglich, denn ansonsten „hätte es des Anknüpfungsmerkmals der Verwertung neben dem der Ausübung nicht bedurft.“<sup>1250</sup> Der Tatbestand „hat [daher] nur dann eine

<sup>1240</sup> § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG.

<sup>1241</sup> *Hidien*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 49 Rdnr. G 52.

<sup>1242</sup> Vgl. *Haiß*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG Anm. 756 sowie *Hidien*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 49 Rdnr. G 96.

<sup>1243</sup> Siehe hierzu Abschnitt 4.4.2.1.

<sup>1244</sup> Vgl. *Hidien*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 49 Rdnr. G 102 m. w. N.

<sup>1245</sup> Vgl. bspw. *Krebs*, DStZ 1963, S. 268 f. sowie *Schmidt*, BB 1984, S. 396 f.

<sup>1246</sup> *Feuerbaum*, DB 1983, S. 1463.

<sup>1247</sup> BFH, Urteil v. 12.11.1986, I R 38/83, BStBl. II 1987, S. 377, 1. LS; vgl. für einen weiteren Rekurs auf den Begriff der Verwertung in der Gesetzessprache auch § 15 Abs. 1 UrhG.

<sup>1248</sup> BFH, Urteil v. 12.11.1986, I R 69/83, BStBl. II 1987, S. 379, 2. LS.

<sup>1249</sup> BFH, Urteil v. 12.11.1986, I R 320/83, BStBl. II 1987, S. 382.

<sup>1250</sup> BFH, Urteil v. 12.11.1986, I R 192/85, BStBl. II 1987, S. 384.

eigenständige Bedeutung, wenn eine im Ausland ausgeübte Tätigkeit durch eine zusätzliche Handlung im Inland verwertet wird<sup>1251</sup>. Daher kommt dieser Anknüpfung letztlich in der Praxis keine hohe Relevanz zu,<sup>1252</sup> sie ist vielmehr eher als eine der Sicherung von Steuersubstrat dienende Auffangregelung anzusehen.

### 4.3.3 Sonderregelung für internationalen Luftverkehr (Buchst. e))

Im Hinblick auf die weiter unten dargestellte DBA-Sonderregelung des Art. 15 Abs. 3 OECD-MA<sup>1253</sup> ist der mit Wirkung zum 01.01.2007 eingeführte<sup>1254</sup> Anknüpfungstatbestand des § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. e) EStG von besonderem Interesse und daher vorliegend auch ausführlicher erörtert.<sup>1255</sup> Nach der fraglichen Regelung sind auch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die „an Bord eines im internationalen Luftverkehr eingesetzten Luftfahrzeugs ausgeübt wird, das von einem Unternehmen mit Geschäftsleitung im Inland betrieben wird“<sup>1256</sup>, als inländisch einzustufen.<sup>1257</sup> Derartige Einkünfte sind im Anwendungsbereich dieser Vorschrift ungeachtet des konkreten Orts der Tätigkeitsausübung in Deutschland beschränkt steuerpflichtig, mithin „also regelmäßig für die gesamte weltweite Flugstrecke.“<sup>1258</sup>

Mit Einführung dieser seinerzeit auf einer Empfehlung des Bundesrechnungshofes beruhenden Regelung<sup>1259</sup> wurde ein inländischer Anknüpfungspunkt für das Deutschland auf Basis der DBA-Vorschriften im Regelfall zugewiesene Besteuerungsrecht überhaupt erst geschaffen, soweit die jeweiligen Tätigkeiten nicht im Inland ausgeübt werden. Steuerpflicht durch Verwertung kommt gemäß den vorstehenden Ausführungen nicht in Betracht.<sup>1260</sup> Vor Einführung der Norm bedurfte es daher einer Trennung zwischen den innerhalb Deutschlands und den im Ausland ausgeübten Abschnitten der Tätigkeit, wobei die Bundesrepublik nach ihren Einkommensteuerregelungen nur den erstgenannten Teil der eigenen Besteuerung unterwerfen konnte, mithin lediglich Arbeitseinsätze im deutschen

---

<sup>1251</sup> BFH, Urteil v. 12.11.1986, I R 268/83, BStBl. II 1987, S. 373 zu selbständiger Arbeit.

<sup>1252</sup> Vgl. *Hidien*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 49 Rdnr. G 96.

<sup>1253</sup> Siehe Abschnitt 4.4.2.2.3.

<sup>1254</sup> Vgl. *Gosch*, in: Kirchhof, EStG, § 49 Rn. 70 sowie *Haiß*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG Anm. 790. Einführung mit StÄndG 2007; vgl. BGBl. I 2006, S. 1654 und 1658.

<sup>1255</sup> Vgl. hierzu auch *Hilbert*, DStR 2012, S. 7.

<sup>1256</sup> § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. e) EStG. Hinsichtlich des Begriffs der Geschäftsleitung ist – wenn auch in der Norm nicht entsprechend genannt – § 10 AO maßgeblich; siehe dazu Abschnitt 3.4.1.2.3.1.

<sup>1257</sup> Vgl. ausführlich zur Regelung *Vetter/Lühn*, RIW 2007, S. 300 ff.

<sup>1258</sup> *Urbahns*, NWB 2013, S. 3752.

<sup>1259</sup> Vgl. BT-Drs. 16/1545, S. 16.

<sup>1260</sup> Siehe Abschnitt 4.3.2; vgl. insbesondere für im Stationsbetrieb eines deutschen Luftverkehrsunternehmens angestellte Mitarbeiter BFH, Urteil v. 12.11.1986, I R 320/83, BStBl. II 1987, S. 381 ff.

Lufttraum und auf deutschen Flughäfen.<sup>1261</sup> Die zunächst geplante Fassung der Regelung ohne den einschränkend wirkenden Satzteil mit Bezug auf den internationalen Luftverkehr<sup>1262</sup> hätte den Besteuerungstatbestand weiter gefasst und damit teils auch Sachverhalte eingeschlossen, für welche Deutschland auf Abkommensebene das Besteuerungsrecht gar nicht zugewiesen wird;<sup>1263</sup> im Zuge des Gesetzgebungsverfahrens kam es daher zu einer entsprechenden Anpassung der Regelung.<sup>1264</sup>

Bemerkenswert im Hinblick auf die mit ihr in Zusammenhang stehenden DBA-Vorschriften ist, dass sich die nationale Steuerregelung nur auf die Luftfahrt bezieht und nicht auch in ähnlicher Situation befindliches Schifffahrtspersonal miteinschließt. Die Reichweite der Vorschrift wurde dabei „mit Rücksicht auf die schwierige wirtschaftl[iche] Situation‘ der d[eu]t[schen] Schifffahrt“<sup>1265</sup> bewusst begrenzt.

Zudem ist darauf hinzuweisen, dass im allgemein korrespondierend ausländische Einkünfte definierenden § 34d Nr. 5 EStG<sup>1266</sup> keine Entsprechung zum vorgestellten Besteuerungstatbestand existiert.

#### 4.3.4 Sonstige Tatbestände (Buchst. b) bis d))

Neben den ausführlich angesprochenen Anknüpfungstatbeständen der Buchst. a) und e) schafft § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG drei weitere Inlandsbezüge für die nachfolgend vorgestellten Sachverhalte.

Nach Buchst. b) führt auch eine mit Rücksicht auf ein gegenwärtiges oder früheres Dienstverhältnis vorgenommene Gehaltsgewährung aus inländischen

---

<sup>1261</sup> Vgl. *Gosch*, in: Kirchhof, EStG, § 49 Rn. 70 und auch *Urbahns*, NWB 2013, S. 3751; entsprechend zur Tätigkeitsausübung bei Überfliegen italienischen Hoheitsgebiets BFH, Urteil v. 14.12.1988, I R 148/87, BStBl. II 1989, S. 319 ff., dazu *Dziadkowski/Richter*, BB 1989, S. 1594 ff. sowie *Allgaier*, DStZ 1990, S. 24 ff.

<sup>1262</sup> Vgl. BT-Drs. 16/2012, S. 11.

<sup>1263</sup> Bspw. reine Binnensachverhalte in anderen Staaten.

<sup>1264</sup> Vgl. die Stellungnahme des Bundesrates in Anlage 2 der BT-Drs. 16/1859, S. 6 f., dort mit Begründung mittels zweier Beispielssachverhalte.

<sup>1265</sup> *Loschelder*, in: Schmidt, EStG, § 49 Rz. 91, dort selbst im Wesentlichen in Anführungsstriche gesetzt, jedoch diesbezüglich ohne weiteren Quellennachweis. Das Zitat ist eine verkürzte, aber ansonsten wortgleiche Wiedergabe einer Aussage in BT-Drs. 14/7341, S. 12. Eine Regelung des Tatbestandes – damals als Buchst. d) der Norm und für Luftfahrts- sowie Schifffahrtspersonal – sollte bereits durch das StÄndG 2001 vorgenommen werden (vgl. BT-Drs. 14/6877, S. 7 und 27). Sie wurde jedoch auf Beschlussempfehlung des Finanzausschusses gestrichen (vgl. BT-Drs. 14/7340, S. 13) und fand daher keinen Eingang in die letztliche Gesetzesfassung (vgl. BGBl. I 2001, S. 3797). Vermerkt wurde dabei allerdings: „Zu gegebener Zeit muss geprüft werden, ob es angebracht ist, den Änderungsvorschlag wieder aufzugreifen.“ (BT-Drs. 14/7341, S. 12). Vgl. hierzu auch bereits *Hilbert*, IStR 2012, S. 406, insbesondere dortige Fn. 12.

<sup>1266</sup> Siehe Abschnitt 4.4.1.1.

öffentlichen Kassen<sup>1267</sup> zur beschränkten deutschen Steuerpflicht, was unabhängig davon gilt, ob ein direkter Zahlungsanspruch gegenüber der fraglichen Kasse besteht, sodass eine mittelbare Gewährung als Anknüpfung ausreicht.<sup>1268</sup> Hinter diesem „Kassenstaatsprinzip“<sup>1269</sup> steht ein Korrespondenzgedanke, soll die Bundesrepublik doch auch bei Ausübung im Ausland eine innerstaatliche Besteuerungsbefugnis erhalten, wenn die Haushaltsmittel der fraglichen inländischen öffentlichen Kasse durch die jeweiligen Gehaltszahlungen belastet wurden.<sup>1270</sup> „Aufgrund des beschränkten persönlichen Anwendungsbereichs [...] kommt der Vorschrift [allerdings] nur eine begrenzte Bedeutung zu“<sup>1271</sup>; dies kann selbst ungeachtet der möglichen mittelbaren Wirkung vor allem im Verhältnis zu privaten Arbeitgebern demgemäß konstatiert werden, weshalb sich eine tiefere Analyse der Regelung vorliegend nicht aufdrängt.

Auch „Vergütung[en] für eine Tätigkeit als Geschäftsführer, Prokurist oder Vorstandsmitglied einer Gesellschaft mit Geschäftsleitung im Inland“<sup>1272</sup> sind nach der durch das StÄndG 2001 geschaffenen Norm des Buchst. c) im § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG<sup>1273</sup> als inländische Einkünfte beschränkt steuerpflichtig. Dadurch sollte „die Besteuerungslücke, die sich im Zusammenspiel einiger DBA und den deutschen Regelungen“<sup>1274</sup> ergab, geschlossen werden. Hintergrund ist, dass in deutschen Abkommen teilweise eine hierzu korrespondierende Vorschrift besteht, die dem Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft das Besteuerungsrecht für die fraglichen Vergütungen gewährt.<sup>1275</sup> Entgegen der mutmaßlich darauf fokussierten Intention des Gesetzgebers,<sup>1276</sup> umfasst der Besteuerungstatbestand aber insbesondere auch Fälle, in denen kein DBA zur Anwendung gelangt.<sup>1277</sup> Im Hinblick auf diesen weiten Anwendungsbereich kritisch zu betrachten ist insbesondere die fehlende Harmonisierung mit den Regelungen der unbeschränkten Steuerpflicht und einer identisch bzw. ähnlich ausgestalteten

---

<sup>1267</sup> Vgl. ausführlich zum Begriff bspw. *Bergkemper*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, § 3 Nr. 12 EStG Anm. 13 m. w. N.; vgl. ferner bspw. BFH, Urteil v. 01.04.1971, IV 113/65, BStBl. II 1971, S. 521 m. w. N.

<sup>1268</sup> Vgl. hierzu *Haiß*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG Anm. 761.

<sup>1269</sup> *Gosch*, in: Kirchhof, EStG, § 49 Rn. 65 [im Original durch Fettdruck hervorgehoben].

<sup>1270</sup> Vgl. Hessisches FG, Urteil v. 04.06.1980 (nrkr.), I 126/77, S. 606 f., aufgehoben und zurückverwiesen durch BFH, Urteil v. 12.11.1986, I R 144/80, BFH/NV 1987, S. 761 ff.

<sup>1271</sup> *Strunk*, IWB 2003, S. 443 = Fach 3, Deutschland, Gruppe 3, S. 1378.

<sup>1272</sup> § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. c) EStG; zur Geschäftsleitung siehe vorstehend Fn. 1256.

<sup>1273</sup> Vgl. BGBl. I 2001, S. 3797.

<sup>1274</sup> *Schwerdtfeger*, IStR 2002, S. 361.

<sup>1275</sup> Vgl. bspw. Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz sowie die (Länder-)Übersicht bei *Steinhäuser*, FR 2003, S. 656.

<sup>1276</sup> Die Gesetzesbegründung bezieht sich ausdrücklich auf die Situation nach DBA; vgl. BT-Drs. 14/6877, S. 27.

<sup>1277</sup> Vgl. *Steinhäuser*, FR 2003, S. 656 f.

Steueranknüpfung ausländischer Staaten.<sup>1278</sup> Der Gesetzgeber entschied sich wohl vornehmlich im Hinblick auf eine (vermeintliche) Rechtsprechungsänderung des BFH<sup>1279</sup> zur Schaffung der Regelung, da die lange Zeit maßgebliche Gerichtsauffassung, „dass Organe von Kapitalgesellschaften ihre Tätigkeit regelmäßig am Ort des Sitzes der Gesellschaft ausüben“<sup>1280 1281</sup>, als nicht mehr einhellig angesehen wurde.<sup>1282</sup> Die Regelung bezieht sich auf die durch Gesetz oder Satzung definierten Organe der Gesellschaft und Prokuristen gemäß entsprechender handelsrechtlicher Bestimmung.<sup>1283</sup> Anknüpfungspunkt ist – vor dem Hintergrund der für Unternehmen maßgeblichen DBA-Ansässigkeitsbestimmung nach Art. 4 Abs. 1 und 3 OECD-MA –<sup>1284</sup> die Geschäftsleitung im Inland.<sup>1285</sup>

Zum Ausgleich für den Arbeitsplatzverlust gezahlte Entlassungsabfindungen sind regelmäßig nicht den vormals ausgeübten Tätigkeiten zuzuordnen. „Sie stellen [...] kein zusätzliches Entgelt für die frühere Tätigkeit dar und werden nicht für eine konkrete im In- oder Ausland ausgeübte Tätigkeit gezahlt.“<sup>1286</sup> Deutschland kommt daher insoweit keine Besteuerungsbefugnis nach dem Grundtatbestand der ersten Alternative des § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a) EStG zu.<sup>1287</sup> Deshalb wurde durch das StÄndG 2003 der zusätzliche Tatbestand des Buchst. d) in § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG eingeführt.<sup>1288</sup> Dieser erklärt derartige Entschädigungen i. S. der einkünfteübergreifenden Norm des § 24 EStG für in

---

<sup>1278</sup> Die ausländische Einkünfte definierende Norm des § 34d EStG enthält (in Nr. 5) wiederum keine spiegelbildliche Vorschrift; vgl. *Haiß*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG Anm. 775 sowie *Steinhäuser*, FR 2003, S. 656 f. Siehe hierzu auch Abschnitt 4.4.1.

<sup>1279</sup> Begründet durch BFH, Urteil v. 05.10.1994, I R 67/93, BStBl. II 1995, S. 95 ff. Vgl. hierzu ausführlich *Neyer*, IStR 1997, S. 33 ff.

<sup>1280</sup> *Strunk*, IWB 2003, S. 443 = Fach 3, Deutschland, Gruppe 3, S. 1378.

<sup>1281</sup> Vgl. BFH, Beschluss v. 15.11.1971, GrS 1/71, BStBl. II 1972, S. 68 ff.

<sup>1282</sup> Vgl. insgesamt *Strunk*, IWB 2003, S. 443 f. = Fach 3, Deutschland, Gruppe 3, S. 1378 f.

<sup>1283</sup> Umfasst sind also bspw. Geschäftsführer nach § 35 Abs. 1 GmbHG, Vorstände nach § 76 AktG, § 24 GenG und § 34 VAG sowie Prokuristen nach § 48 ff. HGB; vgl. *Haiß*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG Anm. 778 sowie weiterführend *Strunk*, IWB 2003, S. 443 ff. = Fach 3, Deutschland, Gruppe 3, S. 1379 ff.

<sup>1284</sup> Vgl. *Steinhäuser*, FR 2003, S. 656.

<sup>1285</sup> Erneut (siehe auch bereits Fn. 1256) bestimmt nach § 10 AO, auf den der Gesetzeswortlaut jedoch an dieser Stelle ebenso wiederum nicht ausdrücklich referenziert; vgl. *Haiß*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG Anm. 780 m. w. N. Siehe hierzu auch Abschnitt 3.4.1.2.3.1.

<sup>1286</sup> BMF, Schreiben v. 12.11.2014, IV B 2 – S 1300/08/10027, konkret Rz. 178 unter BStBl. I 2014, S. 1490, dort im Folgenden m. w. N.

<sup>1287</sup> Siehe Abschnitt 4.3.1. Beachtet werden sollte jedoch, dass ggf. erweiterte beschränkte Steuerpflicht nach § 2 Abs. 1 AStG einschlägig sein kann, welche vorliegend nicht weiter erörtert wird.

<sup>1288</sup> Vgl. BGBl. I 2003, S. 2650.

Deutschland beschränkt steuerpflichtig, „soweit die für die zuvor ausgeübte Tätigkeit bezogenen Einkünfte der inländischen Besteuerung unterlegen haben“<sup>1289</sup>. Ergänzend zu den Ausführungen der Gesetzesbegründung<sup>1290</sup> dürfte Hintergrund der Einführung der Regelung der Ausgleich einer unerwünschten unterschiedlichen steuerlichen Behandlung bei beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht gewesen sein, wobei jedoch wiederum wie im Falle der Regelung der Buchst. c) und e) keine Angleichung des entsprechende ausländische Einkünfte definierenden § 34d Nr. 5 EStG vorgenommen wurde.<sup>1291</sup> Die Norm schafft einen neuen Besteuerungstatbestand,<sup>1292</sup> der insbesondere bei fehlendem DBA-Schutz zum Tragen kommen kann.<sup>1293</sup> Problematisch ist u. a. seine für den Bereich der Besteuerungsaufteilung atypische Orientierung nicht am vormaligen Ausübungszeitraum,<sup>1294</sup> sondern an den jeweiligen Einkunftsbeträgen, die zuvor der deutschen Besteuerung unterlegen haben.<sup>1295</sup>

#### **4.4 Behandlung des Arbeitslohns bei grenzüberschreitendem Arbeitnehmereinsatz**

##### **4.4.1 Unilaterale Methoden des deutschen Steuerrechts zur Vermeidung von Doppelbesteuerung**

###### **4.4.1.1 Anwendung bei Nichtbestehen eines Doppelbesteuerungsabkommens – Ausländische Einkünfte (§ 34d EStG)**

Vorab der Erörterung der steuerlichen Behandlung von Arbeitnehmereinkünften unter Geltung eines DBA<sup>1296</sup> werden nachfolgend die in § 34c EStG geregelten unilateralen Methoden zum Umgang mit dem Problem internationaler Doppelbesteuerung vorgestellt. Es sind dies namentlich die im Grundsatz nur für Nicht-DBA-Fälle geltenden Methoden<sup>1297</sup> der Anrechnung,<sup>1298</sup> des Abzugs bei der

---

<sup>1289</sup> § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. d) EStG.

<sup>1290</sup> Vgl. BT-Drs. 15/1798, S. 6 sowie BT-Drs. 15/1945, S. 11.

<sup>1291</sup> Vgl. *Neyer*, IStR 2004, S. 404; keine Regelung zu Abfindungen im § 34d Nr. 5 EStG.

<sup>1292</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 27.08.2008, I R 81/07, BStBl. II 2009, S. 634.

<sup>1293</sup> Vgl. *Neyer*, IStR 2004, S. 404 f.; Beispiele gibt *Knies*, PISStB 2004, S. 286 ff. Vgl. indes zu abweichenden Verwaltungsvereinbarungen im Falle bestimmter DBA *Portner*, IStR 2010, S. 735 ff.; vgl. ferner weiterführend dazu sowie kritisch insbesondere zur im Hinblick auf diese Thematik vorgenommenen Ergänzung des § 2 AO um Abs. 2 durch das JStG 2010 (vgl. BGBl. I 2010, S. 1792) *Neyer/Schlepper*, FR 2011, S. 648 ff.

<sup>1294</sup> Siehe Abschnitt 4.4.2.5.

<sup>1295</sup> Vgl. bspw. *Haiß*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG Anm. 787.

<sup>1296</sup> Siehe Abschnitt 4.4.2.

<sup>1297</sup> Vgl. § 34c Abs. 6 Satz 1 EStG.

<sup>1298</sup> Vgl. § 34c Abs. 1 EStG; siehe Abschnitt 4.4.1.2.

Einkünfteermittlung<sup>1299</sup> oder die auf steuergesetzlicher Ermächtigung beruhenden Möglichkeiten des Erlasses respektive der Pauschalierung.<sup>1300</sup> Bereits der Gesetzeswortlaut gewährt die Anwendung der beiden erstgenannten Methoden lediglich bei unbeschränkter Steuerpflicht; dies entspricht auch der Systematik der DBA, nach welcher es grundsätzlich in der Verantwortlichkeit des Arbeitnehmer-Ansässigkeitsstaates liegt, Abhilfe in Bezug auf das Problem der Doppelbesteuerung zu schaffen.<sup>1301</sup> Es handelt sich bei den Methoden nach Einordnung des BFH um Tarifvorschriften, über deren Anwendung meist im Veranlagungsverfahren zu entscheiden ist,<sup>1302</sup> sodass vor allem Anrechnung und Abzug ausländischer Steuern die Arbeitgebersphäre i. d. R. nicht berühren. Hintergrund dieser Regelung ist – auf § 34c Abs. 1 EStG bezogen – die Intention, „das Lohnsteuerabzugsverfahren von den schwierigen Fragen der Anrechnung ausländischer Steuern zu entlasten“<sup>1303</sup>. Für eine entscheidungstheoretische Betrachtung des Lohnsteuerrechts und die Position der Unternehmen sind die Methoden damit von untergeordneter Bedeutung. Da die Vorschriften zur Steuerermäßigung bei ausländischen Einkünften jedoch mit den im Folgenden vorgestellten DBA-Normen in Verbindung stehen (können)<sup>1304</sup> und somit für eine diesbezüglich geschlossene Themendarstellung zumindest Erwähnung finden müssen, sind ihre Strukturen und Grundsätze nachfolgend im Überblick dargestellt.

Eine der Voraussetzungen der Anrechnung ist ein Entfallen der ausländischen Steuer auf vom deutschen EStG als ausländisch definierte Einkünfte nach § 34d EStG, dessen Nr. 5 der nichtselbständigen Arbeit gewidmet ist. Demnach sind gem. dortigem Satz 1 entsprechende Einkünfte solche aus Ausübung oder – sofern nicht selbst wiederum im Inland ausgeübt – aus einer Verwertung im Ausland, also außerhalb des Staatsgebiets. Ferner sind „von ausländischen öffentlichen Kassen mit Rücksicht auf ein gegenwärtiges oder früheres Dienstverhältnis gewährt[e]“<sup>1305</sup> Einkünfte als ausländisch anzusehen. Die Regelung schafft damit eine – allerdings nicht vollständig umgesetzte – Korrespondenz zu den Vorschriften der beschränkten Steuerpflicht.<sup>1306</sup> Der nachfolgende Satz 2 des § 34d Nr. 5 EStG gibt zudem noch eine – für die private Wirtschaft nicht weiter relevante – Zusatzregelung zu inländischen öffentlichen Kassen.

---

<sup>1299</sup> Vgl. § 34c Abs. 3 EStG; siehe Abschnitt 4.4.1.3.

<sup>1300</sup> Vgl. § 34c Abs. 5 EStG; siehe Abschnitt 4.4.1.4.

<sup>1301</sup> Siehe Abschnitt 4.4.2.4.

<sup>1302</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 07.12.1962, VI 83/61 S, BStBl. III 1963, S. 123 f. sowie BFH, Urteil v. 04.06.1991, X R 35/88, BStBl. II 1992, S. 188 f.

<sup>1303</sup> *Prokisch*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 34c Rdnr. A 103.

<sup>1304</sup> Vgl. *Heinicke*, in: Schmidt, EStG, § 34c Rz. 1, dort: „§ 34c regelt [...] ggf die Methode [Wort im Original durch Kursivdruck hervorgehoben] der in DBA vorgesehenen Anrechnung“; siehe hierzu Abschnitt 4.4.2.4.

<sup>1305</sup> § 34d Nr. 5 Satz 1 EStG.

<sup>1306</sup> Siehe Abschnitt 4.3, insbesondere dort auch mit Hinweisen zu den nicht spiegelbildlich geregelten Tatbeständen.

#### 4.4.1.2 Anrechnungsmethode (§ 34c Abs. 1 EStG)

Grundsätzlich gewährt § 34c Abs. 2 EStG dem Steuerpflichtigen ein antragsgebundenes Wahlrecht zwischen Steueranrechnung und -abzug; ohne diesbezügliches Begehren des Steuerpflichtigen kommt von Amts wegen die Anrechnung zum Zuge, sofern deren Anwendungsvoraussetzungen gegeben sind.<sup>1307</sup> Demnach ist – für den hier betrachteten Bereich gesprochen – die auf Lohneinkünfte<sup>1308</sup> aus einem bestimmten Staat entfallende ausländische Steuer auf die deutsche Einkommensteuer anzurechnen.<sup>1309</sup> Die Anrechnung ist indes mehrfach beschränkt, zunächst wortlautbedingt ihrer Höhe nach *auf* etwaige deutsche Steuer, was voraussetzt, dass solche (überhaupt) anfällt.<sup>1310</sup> Des Weiteren begrenzt der entsprechende Betrag deutscher Steuer, der auf die fraglichen ausländischen Einkünfte anteilig entfallen würde, die Anrechnung der Höhe nach. Der dabei maßgebliche Grenzbetrag wird gem. § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG ermittelt, indem der sich bei der Veranlagung des zu versteuernden Einkommens (einschließlich der ausländischen Einkünfte) ergebende durchschnittliche Steuersatz auf die ausländischen Einkünfte zur Anwendung gebracht wird.<sup>1311</sup> „Der Höchstbetrag der Anrechnung ist für jeden ausländ[ischen] Staat gesondert zu berechnen (sog. per-country-limitation).“<sup>1312</sup>

Für den Bereich nichtselbständiger Arbeit ist von besonderem Interesse, dass eine Anrechnung insbesondere auch für vom Arbeitgeber angemeldete, auf dem Lohn lastende ausländische Abzugssteuern in Betracht kommt.<sup>1313</sup>

---

<sup>1307</sup> Vgl. *Reichert*, DB 1997, S. 131; *Hündgen*, StW 1995, S. 143.

<sup>1308</sup> Die hiesige Betrachtung der Anrechnungsregelungen ist bewusst stark vereinfacht und auf den Regelfall der Arbeitnehmertätigkeit zugeschnitten; sie berücksichtigt daher u. a. keine Sondervorschriften des § 34c Abs. 1 EStG zu Kapitaleinkommen oder zu im Ausland nicht besteuerten Einkünften.

<sup>1309</sup> Die ausländische Steuer muss nach § 34c Abs. 1 Satz 1 EStG der deutschen entsprechen, festgesetzt sowie gezahlt sein und ist um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch zu kürzen.

<sup>1310</sup> Vgl. *Kuhn*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, § 34c EStG Anm. 79 sowie BFH, Urteil v. 25.04.1990, I R 70/88, BStBl. II 1990, S. 1087 f.

<sup>1311</sup> Diese Berechnungsmethode wurde erst jüngst eingeführt durch Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 22.12.2014; vgl. BGBl. I 2014, S. 2425. Dazu etwa *Heinicke*, in: Schmidt, EStG, § 34c Rz. 13, *Siegle*, DStR 2015, S. 508 ff. und *Sülflow-Schworck*, IStR 2015, S. 802 ff.; jeweils kritisch *Ismer*, IStR 2014, S. 925 f. und ausführlich *Desens*, IStR 2015, S. 77 ff.

<sup>1312</sup> *Kuhn*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, § 34c EStG Anm. 80 [dortige Hervorhebungen durch Kursivdruck nicht übernommen]. Die aus dem Normwortlaut ableitbare Beschränkung wird durch § 34c Abs. 7 Nr. 1 EStG i. V. m. § 68a EStDV bestätigt. Vgl. auch BFH, Urteil v. 20.12.1995, I R 57/94, BStBl. II 1996, S. 263, *Hündgen*, StW 1995, S. 143 sowie ausführlich und abwägend zu Kritikpunkten an dieser Regelung *Prokisch*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 34c Rdnr. B 172.

<sup>1313</sup> Vgl. *Prokisch*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 34c Rdnr. B 73 sowie BFH, Urteil v. 05.02.1992, I R 9/90, BStBl. II 1992, S. 608 f. zum Fall eines Seemanns und bestimmten



#### 4.4.1.3 Abzugsmethode (§ 34c Abs. 3 EStG)

Das bereits erwähnte, antragsgebundene Wahlrecht nach Abs. 2 des § 34c EStG gestattet es, alternativ „die ausländische Steuer [...] bei der Ermittlung der Einkünfte abzuziehen, soweit sie auf ausländische Einkünfte entfällt, die nicht steuerfrei sind.“<sup>1314</sup> Der auf den ersten Blick stets unattraktiver erscheinende Abzug kann bei genauerer Betrachtung in Abhängigkeit von der sonstigen Einkünfte- und Besteuerungssituation vorteilhaft sein, etwa „bei Inlandsverlusten oder hohen Ausland[s][s]t[euern]“<sup>1315</sup>, wenn also bspw. in Deutschland gar keine Steuer anfällt und über den Abzug ein Verlustvor- und / oder -rücktrag erreicht werden kann, oder aber, wenn die Steueranrechnung durch die vorgenannte Bestimmung des Höchstbetrags begrenzt wird.<sup>1316</sup>

Dem Steuerabzug kommt über die Antragsoption hinaus noch weitere Relevanz zu, ist er doch gem. Abs. 3 des § 34c EStG entsprechend zur Anwendung zu bringen, sofern eine Steueranrechnung ausscheidet, „weil die [ausländische] Steuer nicht der deutschen Einkommensteuer entspricht oder nicht in dem Staat erhoben wird, aus dem die Einkünfte stammen, oder weil keine ausländischen Einkünfte vorliegen“<sup>1317</sup>. Die Abzugsmethode bildet damit sowohl eine steuerrechtliche Wahlmöglichkeit als auch eine Art gesetzliche Rückfalloption, die ihrer Wirkung nach eine Doppelbesteuerung zumindest abmildert, wenn denn bestimmte Voraussetzungen der im Grundsatz der gänzlichen Vermeidung der Doppelbelastung dienlichen Steueranrechnung nicht erfüllt werden. Die Regelung folgt damit unter entscheidungstheoretischer Betrachtung vor allem den Prämissen der Einkommensteuerpflichtigen, hier mithin der grenzüberschreitend tätigen Arbeitnehmer.

---

(Abzugs-)Steuern Kameruns; eine Bescheinigung des die Steuer anmeldenden Arbeitgebers kann ggf. als geforderter Nachweis i. S. des § 34c Abs. 7 Nr. 2 EStG i. V. m. § 68b EStDV dienen.

<sup>1314</sup> § 34c Abs. 2 EStG.

<sup>1315</sup> *Heinicke*, in: Schmidt, EStG, § 34c Rz. 16, dort mit dem Beispiel hoher Quellensteuer auf Bruttokapitalerträge; vgl. ausführlich zu entsprechenden Vorteilhaftigkeitsberechnungen bspw. *Scheffler*, DB 1993, S. 845 ff. sowie *Kußmaul/Beckmann*, StuB 2000, S. 706 ff. und *Kußmaul/Beckmann*, StuB 2000, S. 1188.

<sup>1316</sup> Insbesondere durch die dargelegten Anrechnungshöchstgrenzen sowie die “per-country-limitation“ entstehen nicht selten sog. Anrechnungsüberhänge, sodass es zu einer partiellen Doppelbesteuerung kommt.

<sup>1317</sup> § 34c Abs. 3 EStG.

#### 4.4.1.4 Sonderfälle Erlass und Pauschalierung (Ermächtigung nach § 34c Abs. 5 EStG)

Sofern „es aus volkswirtschaftlichen Gründen zweckmäßig“<sup>1318</sup> erscheint, oder wenn die Anwendung der Anrechnung besondere Schwierigkeiten hervorruft, kann die Finanzverwaltung aufgrund der früher in Abs. 3<sup>1319</sup> und heutzutage in Abs. 5 des § 34c EStG geregelten Ermächtigungsnorm „die auf ausländische Einkünfte entfallende deutsche Einkommensteuer ganz oder zum Teil erlassen oder in einem Pauschbetrag festsetzen“<sup>1320</sup>. Diese Möglichkeit wurde vom BVerfG als verfassungskonform eingestuft.<sup>1321</sup> Auf Grundlage der Regelung sind seit vielen Jahren und auch aktuell weiterhin sowohl der sog. Auslands-tätigkeits-<sup>1322</sup> und zudem der Pauschalierungserlass<sup>1323</sup> in Kraft.<sup>1324</sup>

Der erstgenannte ist von Relevanz für Arbeitnehmereinkünfte und damit vorliegend sowie insbesondere auch aufgrund seines Einflusses auf das Einbehaltungsverfahren von Interesse. Sofern kein die Besteuerung derartiger Einkünfte regelndes DBA einschlägig ist,<sup>1325</sup> kann bei einem unbeschränkt Steuerpflichtigen<sup>1326</sup> der für bestimmte begünstigte Tätigkeiten im Ausland gezahlte Arbeitslohn unter Progressionsvorbehalt von der Lohnsteuer freigestellt werden.<sup>1327</sup> Die begünstigten Tätigkeiten sind in Tz. I des Erlasses im Einzelnen aufgeführt. Es handelt sich dabei vornehmlich um für inländische Unternehmer ausgeübte Tätigkeiten im industriell-gewerblichen Sektor wie bspw. im Bereich von Anlagenplanung, -bau und -instandsetzung<sup>1328</sup> oder bei der Gewinnung von Bodenschätzen; auch Beratung im Hinblick auf derartige Betätigungen sowie Arbeiten in der technischen und finanziellen Zusammenarbeit im Rahmen der

---

<sup>1318</sup> § 34c Abs. 5 EStG.

<sup>1319</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 13.01.1966, IV 166/61, BStBl. III 1966, S. 558.

<sup>1320</sup> § 34c Abs. 5 EStG.

<sup>1321</sup> Vgl. BVerfG, Beschluss v. 19.04.1978, 2 BvL 2/75, BStBl. II 1978, S. 548 ff.

<sup>1322</sup> Vgl. BMF-Schreiben v. 31.10.1983, IV B 6 – S 2293 – 50/83, BStBl. I 1983, S. 470 f.

<sup>1323</sup> Vgl. BMF-Schreiben v. 10.04.1984, IV C 6 – S 2293 – 11/84, BStBl. I 1984, S. 252 f.

<sup>1324</sup> Vgl. *Heinicke*, in: Schmidt, EStG, § 34c Rz. 23.

<sup>1325</sup> Vgl. *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl. 2016, S. 1291, mit dem Hinweis in der dortigen Fn. 20, dass alle derzeitigen deutschen DBA [Steuern vom Einkommen und vom Vermögen betreffend; Anm. d. V.] Regelungen zu Einkünften aus unselbständiger Arbeit treffen. Vgl. kritisch zur Beschränkung auf Nicht-DBA-Staaten und der sich dadurch ergebenden Anwendung des Progressionsvorbehalts unter Geltung des alten sog. Montageerlasses (BStBl. I 1975, S. 944 ff.) FG Köln, Urteil v. 19.05.1982 (rkr.), II (X) 338/80 E, EFG 1982, S. 630 f. sowie *Hundt*, DB 1977, S. 1384 f.

<sup>1326</sup> Vgl. z. B. *Cloer/Hagemann*, IWB 2013, S. 358. Siehe zur unbeschränkten Steuerpflicht Abschnitt 4.2.

<sup>1327</sup> Vgl. *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rz. 15.10.

<sup>1328</sup> Vgl. eingängig bzw. illustrativ *Meier*, PISTB 2003, S. 98 ff. mit Ausführungen zum Beispiel des „Kranbau[s] in Colon“ sowie *Schieber*, DStR 1984, S. 59.

öffentlichen deutschen Entwicklungshilfe unterfallen der Regelung.<sup>1329</sup> Es bedarf „einer mindestens dreimonatigen, ununterbrochenen Entsendung“<sup>1330</sup> ins Ausland. Begünstigt ist dann der gesamte für die fragliche Tätigkeit bezogene Arbeitslohn, wobei für Sonderleistungen wie Boni oder Urlaubsgeld ggf. eine zeitanteilige Aufteilung vorzunehmen ist.<sup>1331</sup> Ob im Ausland Steuern erhoben wurden, ist nicht von Bedeutung.<sup>1332</sup> Das Gehalt kann bereits im Rahmen des Lohnsteuerabzugs mittels einer vom Arbeitgeber oder Arbeitnehmer beim Betriebsstättenfinanzamt<sup>1333</sup> zu beantragenden Freistellungsmittelung<sup>1334</sup> von der Besteuerung ausgespart werden; diese Mitteilung muss als Beleg zum Lohnkonto aufbewahrt und der begünstigte Arbeitslohn vom Arbeitgeber aufgezeichnet werden.<sup>1335</sup> Kann und / oder soll die Freistellung erst im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung des Mitarbeiters vorgenommen werden, „ist jedoch eine Bescheinigung seitens des Arbeitgebers unumgänglich“<sup>1336</sup>, auf welcher das Bestehen der Anwendungsvoraussetzungen des Auslandstätigkeitserlasses bestätigt wird. Die praktische Bedeutung des Auslandstätigkeitserlasses außerhalb des DBA-Rechts ist – u. a. mit Blick auf die durch ihn begünstigten Arbeitsfelder und seinen relativ breit angelegten Anwendungsbereich – als hoch einzustufen,<sup>1337</sup> der weiterhin dauerhafte Bestand der Regelung als zur Unterstützung der deutschen Außenwirtschaft gedachte Subventionsnorm ist allerdings fraglich, insbesondere auch mit Blick auf europarechtliche Vorgaben.<sup>1338</sup> So wurde bspw. eine dem Auslandstätigkeitserlass ähnliche Regelung in Österreich zum Jahr 2011 aufgehoben.<sup>1339</sup>

In entscheidungstheoretischer Analyse widerspricht der einseitig bestimmte Branchen und Tätigkeiten fördernde Erlass steuersystematischen Prämissen, insbesondere dem Postulat der Besteuerungsgleichheit; fiskalischen Zielen dient er als Fördernorm (allenfalls) mittelbar. Er kann damit hauptsächlich als im Interesse der ihn nutzenden Arbeitgeber und Arbeitnehmer identifiziert werden.

<sup>1329</sup> Vgl. bspw. *Gosch*, IStR 2013, S. 326 sowie ferner im Einzelnen auch mit Abgrenzung gegenüber nicht begünstigten Tätigkeiten etwa bei Leiharbeit oder bei Bordpersonal auf Seeschiffen *Hensel*, PStB 2002, S. 88 f.

<sup>1330</sup> *Hilbert/Paul*, StB 2008, S. 215. Vgl. zu den Fristerfordernissen im Einzelnen Tz. II des Erlasses, ferner ausführlich *Schieber*, DStR 1984, S. 61 f. sowie speziell zu Unterbrechungen *Golenia*, IStR 1993, S. 421.

<sup>1331</sup> Vgl. *Klöckner*, DB 1983, S. 2597 f. sowie *Reinhart*, BB 1983, S. 2250.

<sup>1332</sup> Vgl. *Schieber*, DStR 1984, S. 59.

<sup>1333</sup> Der lohnsteuerlichen Betriebsstättendefinition des § 41 Abs. 2 EStG folgend.

<sup>1334</sup> Siehe zur Freistellungsmittelung in DBA-Fällen Abschnitt 4.4.2.6.

<sup>1335</sup> Vgl. Tz. VI. des Erlasses zu den im Detail anzuwendenden Verfahrensvorschriften, heutzutage zu übertragen auf den ELStAM-Einbehalt.

<sup>1336</sup> *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl. 2016, S. 1291.

<sup>1337</sup> Vgl. *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung., 8. Aufl. 2016, S. 1287 f.

<sup>1338</sup> Vgl. *Pohl*, ISR 2013, S. 138; *Cloer/Hagemann*, IWB 2013, S. 359 f., jeweils in Besprechung von EuGH, Urteil v. 28.02.2013, C-544/11 (Rs. Petersen), BStBl. II 2013, S. 847 ff.

<sup>1339</sup> Vgl. – m. w. N. – *Prokisch*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 15 Rz. 158.

## 4.4.2 Recht der Doppelbesteuerungsabkommen

### 4.4.2.1 Abkommensanwendung allein bei DBA-Sachverhalten

Höher noch als die Relevanz der nur unilateral wirkenden Methoden zur Vermeidung und Milderung einer internationalen Doppelbesteuerung bei grenzüberschreitender Arbeitnehmertätigkeit ist – aufgrund des diesbezüglich dichten Vertragsnetzes der Bundesrepublik –<sup>1340</sup> die Systematik der DBA. Diese im Regelfall bilateralen Verträge wirken grundsätzlich selbst nicht steuerbegründend,<sup>1341</sup> weshalb es zunächst der zuvor dargelegten Besteuerungsmöglichkeiten auf Grundlage nationaler unbeschränkter bzw. beschränkter Steuerpflicht bedarf;<sup>1342</sup> das Abkommen führt dann nachfolgend – insbesondere für den Fall konkurrierender Besteuerungsansprüche der beteiligten Länder – zu einer Verteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Vertragsstaaten und regelt dabei die Vermeidung des doppelten Steuerzugriffs sowie ggf. auch einer doppelten Nichterfassung von Steuersubstrat. Von besonderer Bedeutung ist für die DBA zwischen Industrienationen und deren Auslegung das allgemeine Muster der OECD (OECD-MA).<sup>1343</sup> Seine Strukturen und Regelungen für Fälle grenzüberschreitender Arbeitnehmertätigkeit werden im Folgenden näher dargestellt.

Generell bedarf es zunächst eines „Abkommensfalls“; es muss also ein Sachverhalt gegeben sein, für welchen ein DBA einschlägig ist und für den ebendieses Regelungen trifft. Während unstrittig bleibt, dass die deutsche Einkommensteuer<sup>1344</sup> und der Arbeitnehmer als natürliche Person<sup>1345</sup> den Abkommensregelungen unterfallen, muss indes darüber hinaus eine Konstellation bestehen, die zur Berührung beider Staaten führt. Eines der jeweiligen Länder ist innerhalb der DBA-Systematik als Ansässigkeitsstaat des Mitarbeiters zu identifizieren während die fraglichen Gehaltszahlungen dann dem anderen Staat als Quellenstaat zugerechnet werden müssen.<sup>1346</sup> Nach der Diktion des Art. 4 Abs. 1 Satz 1 OECD-MA ist ein Arbeitnehmer in einem Staat ansässig, sofern er dort nach dem nationalem Recht ebendieses Staates durch Anknüpfung an die Merkmale eines Wohnsitzes oder des ständigen Aufenthalts steuerpflichtig

---

<sup>1340</sup> Siehe Abschnitt 4.1, insbesondere Fn. 1211.

<sup>1341</sup> Vgl. so ausdrücklich etwa *Lehner*, in: Vogel/Lehner, DBA, Grundlagen Rz. 65.

<sup>1342</sup> Siehe vorstehende Abschnitte 4.2 und 4.3.

<sup>1343</sup> Vgl. ausführlich *Lehner*, in: Vogel/Lehner, DBA, Grundlagen Rz. 123 ff. sowie für die Musterentwürfe des Völkerbundes bereits RFH, Urteil v. 25.04.1933, VI A 988/31 und 1252/31, RStBl. 1934, S. 419.

<sup>1344</sup> Vgl. Art. 2 Abs. 2 OECD-MA zu den unter die Abkommen fallenden „Steuern vom Einkommen“ sowie ferner *Wassermeyer*, in: Wassermeyer, DBA, Art. 2 MA Rz. 30.

<sup>1345</sup> Vgl. Art. 3 Abs. 1 Buchst. a) OECD-MA zur Personendefinition der Abkommen sowie *Wassermeyer*, in: Wassermeyer, DBA, Art. 3 MA Rz. 12.

<sup>1346</sup> Vgl. dazu *Ley/Bodden*, in: Grotherr (Hg.), Handbuch der internationalen Steuerplanung, 3. Aufl. 2011, S. 1620 und *Hilbert*, IWB 2012, S. 205.

ist.<sup>1347</sup> Da sich demnach insbesondere bei mehreren Wohnsitzen in unterschiedlichen Ländern Fälle der doppelten Ansässigkeit in beiden DBA-Vertragsstaaten ergeben können, gibt Art. 4 Abs. 2 OECD-MA „für natürliche Personen eine abgestufte Regelungsfolge, wonach jeweils bestimmt wird, in welchem Staat der Steuerpflichtige vorrangig als ansässig gilt“<sup>1348</sup>; diese Vorschrift wird gemeinhin als sog. „tie-breaker-rule“<sup>1349</sup> bezeichnet.

Maßgeblich ist nach dieser Regelung im ersten Schritt, in welchem Staat die Person über eine ständige Wohnstätte<sup>1350</sup> verfügt. Ist dies in beiden Vertragsstaaten der Fall, so entscheidet der sog. Mittelpunkt der Lebensinteressen über die Zuordnung, sodass festzustellen ist, zu welchem Staat die „engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen“<sup>1351</sup> bestehen (Buchst. a) der Regelung).<sup>1352</sup> Ist dieser Mittelpunkt nicht bestimmbar oder liegt in beiden Staaten keine ständige Wohnstätte vor, so entscheidet der gewöhnliche Aufenthalt (Buchst. b)), sodann die Staatsangehörigkeit (Buchst. c)) und letztlich – sofern die Person Staatsangehöriger beider oder keines der beiden Vertragsländer ist – eine Regelung in gegenseitigem Einvernehmen der zuständigen Behörden der Vertragsstaaten (Buchst. d)).

Diese „Rangfolgeregelungen“<sup>1353</sup> bestimmen damit abkommensintern, welches Land als Ansässigkeitsstaat gilt.<sup>1354</sup> In Anlehnung an die Ausführungen zur nationalen unbeschränkten Steuerpflicht<sup>1355</sup> kann damit auch im Abkommensbereich eine bewusste Wahl und / oder Aufgabe eines Wohnsitzes bzw. einer ständigen Wohnstätte als etwaige entscheidungstheoretische Planungsoption aufgefasst werden. Das Abkommen findet – wie erwähnt – überhaupt nur dann Anwendung, wenn sich Ansässigkeits- und Tätigkeitsstaat unterscheiden.

---

<sup>1347</sup> Der hier nochmals ausdrücklich vorgenommene Verweis auf das nationale Recht des Staates korrespondiert auch mit der generellen Auslegungsregel nach Art. 3 Abs. 2 OECD-MA. Siehe Abschnitte 3.4.1.2.2.1 (Wohnsitz) und 3.4.1.2.2.2 (gewöhnlicher Aufenthalt) für die Begriffe nach den §§ 8 und 9 AO.

<sup>1348</sup> BFH, Urteil v. 16.12.1998, I R 40/97, BStBl. II 1999, S. 208 zur Reihenfolgeregelung des Art. 4 Abs. 2 DBA-Schweiz.

<sup>1349</sup> *Wassermeyer*, in: *Wassermeyer, DBA, Art. 4 MA Rz. 51*, dort selbst in Anführungsstriche gesetzt. Vgl. dazu im Einzelnen *Urbahns*, DStZ 2005, S. 20 ff.

<sup>1350</sup> Vgl. zum Begriff der ständigen Wohnstätte jeweils en détail *Pohl*, IWB 2013, S. 237 und *Perwein*, PISStB 2014, S. 184 ff.

<sup>1351</sup> Art. 4 Abs. 2 Buchst. a) 2. HS OECD-MA.

<sup>1352</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 23.10.1985, I R 274/82, BStBl. II 1986, S. 135 f. sowie ausführlich *Bornhaupt*, in: *Kirchhof/Jakob/Beermann (Hg.), Steuerrechtsprechung • Steuergesetz • Steuerreform*, 1999, S. 421.

<sup>1353</sup> *Lehner*, in: *Vogel/Lehner, DBA, Art. 4 Rz. 13*.

<sup>1354</sup> Vgl. *Lehner*, in: *Vogel/Lehner, DBA, Art. 4 Rz. 3*, dort: „Gilt‘ bezeichnet [...] keine Fiktion, sondern eine abkommensrechtliche Rechtsfolge; die Person ist für die Frage der Abkommensanwendung nur in dem betreffenden Staat ansässig“ [Hervorhebung durch Fettdruck nicht aus Quelle übernommen].

<sup>1355</sup> Siehe Abschnitt 4.2.

Damit im Mitarbeiter-Fall ein Sachverhalt gegeben ist, der den Regelungsbereich des DBA berührt, müssen die fraglichen Arbeitnehmereinkünfte dem jeweils anderen Vertragsstaat entstammen. Die Zuordnung der diesbezüglichen Besteuerungsverteilung regelt dem folgend sodann Art. 15 OECD-MA.

#### 4.4.2.2 Zuweisung des Besteuerungsrechts nach der Systematik des Art. 15 OECD-MA

##### 4.4.2.2.1 Art. 15 Abs. 1 OECD-MA – Arbeits- bzw. Tätigkeitsortprinzip

In der allgemeinen Abkommensdiktation unterfällt der Arbeitslohn dem Begriff der Einkünfte aus unselbständiger Arbeit. Die hierzu maßgebliche Verteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Vertragsstaaten richtet sich nach der Regelung des Art. 15 OECD-MA. Dessen Struktur und Abbildung in der vorliegenden Analyse gibt zunächst das nachfolgende Schaubild im Überblick wieder.

#### Art. 15 OECD-MA – Einkünfte aus unselbständiger Arbeit

**Abs. 1:** Grundsätzlich Besteuerung von Gehältern, Löhnen und ähnlichen Vergütungen im Ansässigkeitsstaat, allerdings nach dem sog. „Arbeits-“ bzw. „Tätigkeitsortprinzip“ Besteuerung im Ausübungsstaat (dem insoweit „anderen Staat“) (Abschnitt 4.4.2.2.1)

jedoch möglicherweise Eingreifen der ver- ↓ einfachend wirkenden „Intensitätsgrenze“

**Abs. 2: 183-Tage-Regelung** (Abschnitt 4.4.2.2.2) – Ungeachtet des Abs. 1 Besteuerung nur im Arbeitnehmer-Ansässigkeitsstaat bei kumulativer Erfüllung der Voraussetzungen

- Buchst. a) Aufenthalt Vergütungsempfänger im anderen Staat nicht länger als 183 Tage während gleitenden 12-Monats-Zeitraums (Abschnitt 4.4.2.2.2.2)
- Buchst. b) Vergütungen von oder für Arbeitgeber gezahlt, der nicht im anderen Staat (dem Arbeits-Ausübungsstaat) ansässig ist (Abschnitt 4.4.2.2.2.3)
- Buchst. c) keine Kostentragung durch Betriebstätte, die der Arbeitgeber im anderen Staat (dem Arbeits-Ausübungsstaat) hat (Abschnitt 4.4.2.2.2.4)

**Abs. 3: Sonderregelung** für Tätigkeiten im internationalen **Schiffs- und Luftverkehr** sowie für die Binnenschifffahrt: Besteuerung im Vertragsstaat, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet (Abschnitt 4.4.2.2.3)

Abbildung 26: Struktur des Art. 15 OECD-MA.

Quelle: Eigene Darstellung.

Abs. 1 weist dabei die Berechtigung zur Versteuerung von Gehältern, Löhnen und ähnlichen Vergütungen<sup>1356</sup> nach Satz 1 zunächst allein dem Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers zu, „es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertrags-

<sup>1356</sup> Vgl. zu diesen Begriffen Peeters, ET 2004, S. 72 ff.

staat ausgeübt.“<sup>1357</sup> Sofern die Tätigkeitsausübung jedoch im demgemäß anderen Staat – welchem damit die Funktion des Quellenstaates zukommt – vorgenommen wird, können die dafür bezogenen Vergütungen gem. Satz 2 der Vorschrift auch dort besteuert werden, sodass es dann in der Verantwortung des Arbeitnehmer-Ansässigkeitsstaates liegt, eine etwaige Doppelbesteuerung unter Anwendung der Methodenartikel 23 A oder B des OECD-MA zu verhindern.<sup>1358</sup> Das derart formulierte „Arbeitsortprinzip“<sup>1359</sup> respektive „Tätigkeitsortprinzip“<sup>1360</sup> stellt mithin als Grundregel „auf die körperliche Anwesenheit des Arbeitnehmers“<sup>1361</sup> ab, sodass dem Staat, in welchem die Tätigkeit physisch ausgeübt wird, die Besteuerungsbefugnis zukommt.<sup>1362</sup> Eine Anknüpfung an reine Verwertung, wie sie die Regelungen der nationalen beschränkten Steuerpflicht subsidiär vornimmt,<sup>1363</sup> ist dem Art. 15 Abs. 1 OECD-MA fremd.<sup>1364</sup> Bei Arbeit im anderen Staat bleibt zunächst unerheblich, ob „der zur Ausübung der Tätigkeit erforderliche Auslandsaufenthalt nur vorübergehender Natur ist.“<sup>1365</sup> Dies kann sich jedoch in Anbetracht der nachfolgend dargestellten sog. „183-Tage-Regelung“<sup>1366</sup> ändern.

#### **4.4.2.2.2 Art. 15 Abs. 2 OECD-MA – 183-Tage-Regelung**

##### **4.4.2.2.2.1 Möglicher Rückfall des Besteuerungsrechts bei kurzfristigen Entsendungen**

Art. 15 Abs. 2 OECD-MA enthält für bestimmte kurzfristige Aufenthalte im Ausland und auch Entsendungen eine Sondervorschrift, die zu einem erneuten Rückfall der Besteuerungsbefugnis allein an den Ansässigkeitsstaat führen kann. Sie ist dergestalt formuliert, dass die drei im Folgenden genannten Bedingungen

---

<sup>1357</sup> Art. 15 Abs. 1 Satz 1 OECD-MA. Die Zuordnungsregel gilt ausdrücklich vorbehaltlich der in vorliegender Arbeit nicht besprochenen Sonderregelungen zu Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen (Art. 16 OECD-MA), zu Ruhegehältern (Art. 18 OECD-MA) sowie zum öffentlichen Dienst (Art. 19 OECD-MA).

<sup>1358</sup> Vgl. etwa *Hilbert*, Intertax 2011, S. 424; siehe ausführlich Abschnitt 4.4.2.4.

<sup>1359</sup> *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl. 2016, S. 1295 [im Original Hervorhebung durch Fettdruck].

<sup>1360</sup> *Mütze/Popp*, Handbuch Auslandsentsendung, 2007, S. 132.

<sup>1361</sup> BFH, Urteil v. 12.08.1960, VI 300/58 S, BStBl. III 1960, S. 443; vgl. zu diesem Grundsatz z. B. auch – statt vieler – *Urbahns*, NWB 2011, S. 3756.

<sup>1362</sup> Vgl. z. B. *Peeters*, ET 2004, S. 76, *Hilbert*, NWB 2015, S. 1033 und *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl. 2016, S. 1296.

<sup>1363</sup> Siehe Abschnitt 4.3.2.

<sup>1364</sup> Vgl. – m. w. N. – *Schafnitzl/Hulde*, IStR 2014, S. 320.

<sup>1365</sup> BFH, Urteil v. 26.05.1971, I R 27/70, BStBl. II 1971, S. 804, dort zu DBA-Italien 1925, dessen die fraglichen Einkünfte regelnder Art. 7 noch keine weiteren Vorschriften für kurzfristige Entsendungen vorsah (vgl. RGBI. II 1925, S. 1148).

<sup>1366</sup> *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl. 2016, S. 1296, hier statt vieler exemplarisch angeführt.

kumulativ erfüllt sein müssen,<sup>1367</sup> um nur dem Ansässigkeitsstaat auch bei Tätigkeit im anderen Land die Besteuerungsbefugnis zuzuweisen:

Der die Vergütung empfangende Arbeitnehmer darf sich innerhalb eines beliebigen (gleitenden) Zeitraums von zwölf Monaten nicht länger als 183 Tage im anderen Staat (dem Quellen- bzw. Tätigkeitsstaat) aufhalten (Buchst. a)), die Vergütungen müssen von oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Staat ansässig ist (Buchst. b)) und sie dürfen ferner nicht von einer Betriebsstätte getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat unterhält (Buchst. c)).

*Wassermeyer/Schwenke* bezeichnen die Regelung m. E. zutreffend als „Intensitätsgrenze“<sup>1368</sup>. Ohne diese Vorschrift würden bereits kürzeste Arbeitsaufenthalte („klassische kurzfristige Dienstreisen“) im anderen Land zu einer Zuweisung der Besteuerungsbefugnis dorthin führen.<sup>1369</sup> Es würde dies dann bspw. auch für einen nur wenige Tage dauernden Konferenzaufenthalt oder einen Kundentermin im Ausland gelten; um in derartigen Fällen eine aus verwaltungsökonomischen Gesichtspunkten nicht sinnvoll erscheinende steuerliche Erfassung der kurzzeitig im anderen Staat ausgeübten Tätigkeit zu vermeiden, erfordert die 183-Tage-Regelung im Grundsatz nach Buchst. a) zunächst eine auch zeitlich hinreichende „Verwurzelung“ im Tätigkeitsstaat.<sup>1370</sup> In ihrer gezielten Nutzung insbesondere mit Blick auf den jeweils maßgeblichen Zeithorizont kann daher unter entscheidungstheoretischen Gesichtspunkten eine Planungsoption zur steuerlichen Behandlung eines Mitarbeiter-Auslandseinsatzes gesehen werden.

Die Norm steht allerdings neben der Zeitraumbestimmung gemäß der Buchst. b) und c) noch weiter unter zweifachem Vorbehalt hinsichtlich Kostentragung bzw. Abrechnungszuordnung. Einerseits wird vertreten, dass sich darin eine systematische Korrespondenz zwischen Abzug von Personalaufwendungen bei den Unternehmenssteuern und der Zuweisung der Besteuerungsbefugnis für die Arbeitnehmervergütungen erkennen lässt.<sup>1371</sup> Dies ist intuitiv nachvollziehbar, vermutet man ein Bestreben nach gleichmäßiger Besteuerungsverteilung zwischen den Vertragsstaaten als eine der Maximen beim Abschluss eines DBA; die Abkommen folgen jedoch gleichermaßen vielfältigen Zwecksetzungen. Unter äußerst ausführlicher Heranziehung systematischer Gesichtspunkte und

---

<sup>1367</sup> Wird auch nur eine der drei genannten Voraussetzungen nicht erfüllt, so verbleibt dem Tätigkeitsstaat nach der Zuordnung des Abkommens die Befugnis zur Vergütungsbesteuerung; vgl. *Wassermeyer/Schwenke*, in: *Wassermeyer, DBA*, Art. 15 MA Rz. 88.

<sup>1368</sup> *Wassermeyer/Schwenke*, in: *Wassermeyer, DBA*, Art. 15 MA Rz. 91.

<sup>1369</sup> Vgl. *Vetter/Schreiber*, IWB 2009, S. 1108 = Fach 10, International, Gruppe 2, S. 2082. Der Fall des in Fn. 1365 bereits erwähnten DBA-Italien 1925 führt die insoweit für alle Seiten wenig ökonomischen Folgen deutlich vor Augen; vgl. *Popp*, DB 1976, S. 2083.

<sup>1370</sup> Vgl. *Hilbert*, IWB 2012, S. 206.

<sup>1371</sup> Vgl. z. B. *Mosbach*, Ubg 2008, S. 677 und *Vogler/Nientimp*, IStR 2014, S. 435 m. w. N.; so u. a. auch meine Position etwa nach *Hilbert*, IWB 2012, S. 207.



historischer Materialien stellt *Dziurdź* dabei zu den Bedingungen der Buchst. b) und c) des Art. 15 Abs. 2 OECD-MA als Zielvorgabe heraus:

„Der Sinn und Zweck der 183-Tage-Regel liegt darin, die internationale Arbeitnehmerfreizügigkeit sowie den internationalen Handel zu fördern, indem zu starke Verwaltungsbelastungen im Quellenstaat minimiert werden. Hierfür wird vom sonst geltenden Arbeitsortprinzip abgewichen. Voraussetzung ist aber, dass sowohl der Arbeitnehmer als auch der Arbeitgeber nur eine lose Verbindung oder Beziehung zum Quellenstaat haben, es also an einer ausreichenden Präsenz im Quellenstaat fehlt. Nur dann können Verwaltungsbelastungen durch Veranlagungs-, Steuerabzugs- oder Meldepflichten im Quellenstaat als unverhältnismäßig gesehen werden. Eine lose Verbindung oder Beziehung zum Quellenstaat wird angenommen, wenn sich der Arbeitnehmer nur kurzfristig im Quellenstaat aufhält und der Arbeitgeber dort weder ansässig ist noch eine Betriebsstätte hat, die die Vergütungen trägt.“<sup>1372</sup>

Nicht nur die von *Dziurdź* aufgezeigte geschichtliche Entwicklung der Regelung,<sup>1373</sup> sondern auch die deutliche Orientierung an Erwägungen zur praktischen Umsetzbarkeit der Besteuerung im Einsatzstaat – zumindest bei den grundsätzlich von der Ausnahmevorschrift betroffenen kurzzeitigen Entsendungen in den anderen Staat – sprechen für die vorgenannte Ansicht. Gleichwohl wird in der weit überwiegenden Zahl der praktischen Fälle dahinstehen können, ob der Kostenabzug für die Mitarbeitervergütung beim Arbeitgeber im Quellenstaat oder bei einer dort belegenen Betriebsstätte für die Zuordnung der Besteuerungsbefugnis im Rahmen der 183-Tage-Regelung kausal ist, da nach dem Zusammenwirken der DBA-Normen insoweit zumindest im Regelfall eine entsprechende Korrelation gegeben sein wird.<sup>1374</sup> Auch sind die sich aus beiden Positionen ergebenden Folgen für die Besteuerungsposition innerhalb des DBA-Gefüges meist identisch. Nur an den Randbereichen der Vorschrift des Art. 15 Abs. 2 OECD-MA – etwa bei Konstellationen mit einer Personengesellschaft als Arbeitgeber und jeweils unterschiedlicher steuerrechtlicher Behandlung in den Vertragsstaaten –<sup>1375</sup> wird der vorgestellte Aspekt für das Auslegungsergebnis entscheidend.

#### **4.4.2.2.2 Bestimmung der Aufenthaltstage (Buchst. a))**

Die im Regelfall in den deutschen DBA anzutreffende Fassung nach Vorlage des OECD-MA stellt auf den Aufenthalt und nicht etwa auf die Arbeitsdauer im anderen Staat ab.<sup>1376</sup> Der dortige Aufenthaltsbegriff ist ein abkommensinterner

<sup>1372</sup> *Dziurdź*, IStR 2013, S. 941 f. [dortige Verweise nicht aus Quelle übernommen]. Vgl. etwa auch *Dziurdź*, Intertax 2013, S. 493.

<sup>1373</sup> Vgl. etwa *Dziurdź*, Intertax 2013, S. 496 und *Dziurdź*, IStR 2014, S. 879 f.

<sup>1374</sup> Vgl. indes zum diesbezüglichen Unterschied von Korrelation und Kausalität *Dziurdź*, IStR 2014, S. 880.

<sup>1375</sup> Vgl. dazu ausführlich und überzeugend *Dziurdź*, Intertax 2013, S. 492 ff.

<sup>1376</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 12.04.1978, I R 100/75, BStBl. II 1978, S. 426 zum DBA-USA 1965; vgl. *Prokisch*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 15 Rz. 83b f. für Hinweise zu Art. 15 Abs. 2 Nr. 1

und folglich nicht nach den bspw. für den gewöhnlichen Aufenthalt<sup>1377</sup> geltenden Grundsätzen zu bestimmen.<sup>1378</sup> So sind in die Berechnung auch Tage mit nur stundenweisem Aufenthalt ohne entsprechende Übernachtung mit einzubeziehen.<sup>1379</sup> In zutreffender Weise stellt die Musterkommentierung der OECD seit einer Ergänzung im Jahr 2008 dabei – insoweit entgegen der früheren und nunmehr ausdrücklich aufgegebenen Sicht der deutschen Finanzverwaltung –<sup>1380</sup> darauf ab, dass im Rahmen der bei der Zählung zu berücksichtigenden Tage ein „Abkommensfall“<sup>1381</sup> gegeben ist, weshalb Zeiten, in welchen aufgrund eines Ansässigkeitswechsels Wohnsitz- und Tätigkeitsstaat zusammenfallen, im Rahmen der Zählung keine Berücksichtigung (mehr) finden.<sup>1382</sup> Diese Position entspricht der Systematik der Abkommen; zudem unterstreicht sie einmal mehr, dass in einer Ansässigkeitsverlagerung des Mitarbeiters steuerliches Planungspotential gesehen werden kann.

Bei Bestimmung der maßgeblichen Tage ist zu berücksichtigen, dass – wie *Schaumburg* es prägnant zusammenfasst – „übliche Arbeitsunterbrechungen wie Heimfahrten an Wochenenden und Feiertagen sowie Urlaub, krankheitsbedingte Ausfalltage und ferner An- und Abreisetage zur ausländischen Arbeitsstätte mit einzubeziehen [sind], soweit die entsprechenden Zeitaufenthalte auf den Tätigkeitsstaat entfallen.“<sup>1383</sup> Zu beachten ist darüber hinaus, dass zahlreiche deutsche DBA – meist orientiert an alten Fassungen des OECD-MA von vor dem Jahr 1992 – nicht auf einen beliebigen (sog. gleitenden) 12-Monats-Zeitraum, der während des betreffenden Steuerjahres beginnt oder endet, abstellen, sondern die Fristberechnung allein auf das Kalender- oder ein (vom Kalenderjahr abwei-

---

DBA-Belgien 1967 und Art. 15 Abs. 2 Buchst. a) DBA-Dänemark 1995, die abweichend auf die Dauer der Tätigkeitsausübung abstellen.

<sup>1377</sup> Siehe Abschnitt 3.4.1.2.2.2.

<sup>1378</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 10.07.1996, I R 4/96, BStBl. II 1997, S. 16 f. zum DBA Niederlande 1959 i. d. F. des Zusatzprotokolls 1980.

<sup>1379</sup> Vgl. mit Besprechung des in Fn. 1378 erwähnten BFH-Urteils *Roche*, IStR 1997, S. 204 f.

<sup>1380</sup> Vgl. für die frühere Position der Finanzverwaltung BMF-Schreiben v. 14.09.2006, IV B 6 – S 1300 – 367/06, konkret Rz. 36 unter BStBl. I 2006, S. 536, nunmehr – dort explizit mit Bezug auf den OECD-Musterkommentar – BMF, Schreiben v. 12.11.2014, IV B 2 – S 1300/08/10027, konkret Rz. 86 ff. unter BStBl. I 2014, S. 1478.

<sup>1381</sup> Siehe Abschnitt 4.4.2.1.

<sup>1382</sup> Vgl. zur Erläuterung der Problematik vor Revision der Verwaltungsauffassung z. B. *Schubert/Pavlovits*, IStR 2009, S. 415 ff. sowie ferner *Schmidt*, PISTB 2009, S. 157 ff. und auch *Vetter/Schreiber*, IWB 2009, S. 1107 ff. = S. 1107 ff., Fach 10, International, Gruppe 2, S. 2081 ff.

<sup>1383</sup> *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rz. 16.431. Bezüglich der Krankheitstage ist zu ergänzen, dass diese nicht mitzuzählen sind, sofern sie den Arbeitnehmer an der Abreise hindern und allein dies zur Überschreitung der 183-Tage-Grenze führt; vgl. *Pflüger*, PISTB 2007, S. 45. Vgl. für eine ausführliche Darstellung der Behandlung von Unterbrechungszeiten zudem auch *Wassermeyer/Schwenke*, in: Wassermeyer, DBA, Art. 15 MA Rz. 100 ff.

chendes) Steuerjahr bezogen wird.<sup>1384</sup> Bei in beiden Vertragsstaaten unterschiedlich bestimmten Steuerjahren ist dabei jenes des Entsendungsziel- bzw. Tätigkeitslandes maßgeblich.<sup>1385</sup> Wird die Grenze des für die jeweilige Zählung relevanten Jahres überschritten, so beginnt der Fristlauf erneut, weshalb im Einzelfall Entsendungen von fast bis zu einem Jahr Dauer gegeben sein können, die dennoch keine Zuweisung der Besteuerungsbefugnis an den Tätigkeitsstaat nach sich ziehen.<sup>1386</sup> Obgleich bereits früher vertreten wurde, dass eine solche – fraglos auch als zeitliche Planungsoption nutzbare – Auslegung dem Sinn und Zweck der 183-Tage-Regelung widerspreche, so findet sich im Wortlaut der entsprechenden älteren Abkommen keine Grundlage zur Versagung dieser Herangehensweise.<sup>1387</sup> Welche Zählweise zur Bestimmung der maßgeblichen Tage heranzuziehen ist, muss jeweils anhand des konkreten Wortlautes des fraglichen DBA ermittelt werden.<sup>1388</sup>

#### **4.4.2.2.3 Kostentragung durch Arbeitgeber (Buchst. b))**

##### **4.4.2.2.3.1 Arbeitgeberbegriff im DBA-Recht**

Wie auch im nationalen deutschen Steuerrecht<sup>1389</sup> wird der Ausdruck Arbeitgeber im OECD-MA ebenso nicht (eigenständig) definiert.<sup>1390</sup> „[D]ie Vergütungen [müssen indes] von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Staat ansässig ist“<sup>1391</sup>. Diese bewusst mit einem negativ formulierten Tatbestandmerkmal arbeitende Regelung folgt einem der Gedankengänge, dass dem Tätigkeitsstaat im Rahmen der 183-Tage-Regelung die Besteuerungsbefugnis entweder nur zustehen soll, sofern sein (unternehmeri-

---

<sup>1384</sup> Vgl. *Prokisch*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 15 Rz. 43 ff. sowie seinerzeit zur diesbezüglichen Änderung des OECD-MA *Menck*, IStR 1993, S. 252.

<sup>1385</sup> Vgl. *Apitz*, StBp 2008, S. 7, dort auch mit einer Aufstellung von Vertragsstaaten mit abweichendem Steuerjahr; eine solche Übersicht mit Stand vom 01.01.2014 findet sich ferner unter BMF, Schreiben v. 12.11.2014, IV B 2 – S 1300/08/10027, dort konkret in der Rz. 80 unter BStBl. I 2014, S. 1477.

<sup>1386</sup> Vgl. für die Situation nach OECD-MA 1963 *Popp*, DB 1976, S. 2083.

<sup>1387</sup> Vgl. *Prokisch*, in: Art. 15. Rz. 44.

<sup>1388</sup> Vgl. *Ley/Bodden*, in: Grotherr (Hg.), Handbuch der internationalen Steuerplanung, 3. Aufl. 2011, S. 1627 und *Hilbert/Paul*, Steuerliche Auswirkungen der Auslandsentsendung, 2012, S. 17 f.

<sup>1389</sup> Siehe Abschnitt 3.4.1.1.

<sup>1390</sup> Vgl. *Peeters*, ET 2004, S. 80, *Dziurdz*, IStR 2013, S. 939 sowie – m. w. N. – zudem *Vogler/Nientimp*, IStR 2014, S. 429.

<sup>1391</sup> Art. 15 Abs. 2 Buchst. b) OECD-MA. Dem Sinnzusammenhang der nachfolgend erwähnten Argumentationen zu Steuersubstanz oder Verwaltungsanknüpfung folgend ist die Bedingung auch dann erfüllt, wenn der jeweilige Arbeitgeber in einem Drittstaat ansässig ist, der weder dem Ansässigkeits- noch Tätigkeitsstaat des Arbeitnehmers entspricht. Einige ältere deutsche Abkommen forderten hingegen die Ansässigkeit des Arbeitgebers im Wohnsitzstaat des Arbeitnehmers; vgl. hierzu z. B. OFD Koblenz, Vfg. vom 20.02.1997, S 1301 A – St 34 1, IStR 1997, S. 277 f.

ches) Steuersubstrat durch einen expliziten Personalkostenabzug gemindert wird,<sup>1392</sup> oder aber, dass übermäßige administrative Belastungen bei fehlender Arbeitgeber-Präsenz im Quellenstaat zu vermeiden sind.<sup>1393</sup> Sinn und Zweck der Bedingung würde man allerdings nicht gerecht, wenn man stets einseitig allein auf den zivil- bzw. arbeitsrechtlichen oder den national lohnsteuerrechtlichen Arbeitgeber abstellt.<sup>1394</sup>

Es bedarf damit häufig einer aus dem Abkommenszusammenhang abgeleiteten Auslegung des Arbeitgeberbegriffs;<sup>1395</sup> diese ist auch nach der seit dem Jahr 2010 geltenden Musterkommentierung der OECD oftmals möglich.<sup>1396</sup> Für die deutsche Position fasst der BFH seine Auslegung des DBA-rechtlichen Arbeitgebers in einer ausführlichen Umschreibung dergestalt, „daß unter [dem] Arbeitgeber im Sinne des Abkommens derjenige Unternehmer verstanden werden soll, der die Vergütungen für die ihm geleistete unselbständige Arbeit wirtschaftlich trägt, sei es, daß er die Vergütungen unmittelbar dem betreffenden Arbeitnehmer auszahlt, sei es, daß ein anderes Unternehmen für ihn mit diesen Arbeitsvergütungen in Vorlage tritt“<sup>1397</sup>. Der damit herausgestellte sog. wirtschaftliche Arbeitgeberbegriff<sup>1398</sup> ist allerdings allein durch die Kostenbelastung noch nicht abschließend umschrieben, denn der Angestellte muss zudem in die Organisationsstruktur der fraglichen Einheit eingegliedert sein und dabei auch unter ihrer Leitung tätig werden.<sup>1399</sup>

Zunächst ist zu prüfen, ob überhaupt ein als Arbeitnehmerentsendung zu qualifizierender Personaleinsatz gegeben ist, oder aber, ob eine andere Form grenzüberschreitender Mitarbeitertätigkeit in Rede steht; nach hier genutzter Diktion soll lediglich der erstgenannte Fall als für die 183-Tage-Regelung relevant qualifizieren. Bereits aus dem Eingliederungserfordernis ergibt sich, dass reine und i. d. R. eher kurzfristige Auslands-Dienstreisen nicht zur Begründung der Stellung als wirtschaftlicher Arbeitgeber führen können. Auch eine Tätigkeit im Rahmen einer Dienst- oder Werkleistungsvereinbarung, bei welcher die

---

<sup>1392</sup> Siehe hierzu bereits Abschnitt 4.4.2.2.1.

<sup>1393</sup> Vgl. so in Abgrenzung zur vorstehenden Position *Dziurdź*, IStR 2014, S. 878 ff.

<sup>1394</sup> Siehe zum Arbeitgeberbegriff auch Abschnitt 3.4.1.1.

<sup>1395</sup> Vgl. auch *Burgstaller*, Intertax 2005, S. 130, die sich für einen „autonomous interpretation approach“ aus dem Abkommenszusammenhang heraus ausspricht.

<sup>1396</sup> Vgl. ausführlich zur OECD-Position sowie zu systematischer und inhaltlicher Kritik an dieser z. B. *Baranyai*, Intertax 2014, S. 471 ff.

<sup>1397</sup> BFH, Urteil v. 21.08.1985, I R 63/80, BStBl. II 1986, S. 6 insoweit grundlegend und ergangen zu Art. 15 Abs. 2 Buchst. b) DBA-Spanien 1966.

<sup>1398</sup> Siehe für die im Hinblick auf die Abkommensgrundsätze geschaffene – indes m. E. nur partielle – Integration in den lohnsteuerrechtlichen Arbeitgeberbegriff seit dem Jahr 2004 über § 38 Abs. 1 Satz 2 EStG Abschnitt 3.4.1.4.

<sup>1399</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 15.03.2000, I R 28/99, BStBl. II 2002, S. 239 zum DBA-Belgien 1967 sowie insoweit zusammenfassend BFH, Urteil v. 23.02.2005, I R 46/03, BStBl. II 2005, S. 549 f., dort wiederum zum DBA-Spanien 1966.

konkrete individuelle Arbeitnehmervergütung (lediglich) einer der Preisbestandteile ist, stellt keine Entsendung dar.<sup>1400</sup>

Eine spezielle Problematik ergibt sich für die – wahrscheinlich sogar als Regelfall zu bezeichnende – Arbeitnehmerabordnung im Konzern, bestehen doch hierbei durch die enge Verbindung der beteiligten Unternehmen Besonderheiten im Hinblick auf die Frage der Kostenbelastung. Während bei regulären Marktbedingungen unter fremden Dritten eine Verrechnung als Teil des normalen Geschäftsgangs ausgehandelt wird, können zwischen verbundenen Unternehmen Konstellationen auftreten, unter denen eine Kostenbelastung nicht oder zumindest nicht im fremdüblichen Umfang vorgenommen wird. Es bedarf dann einer Prüfung, für welche Konzerneinheit der Mitarbeiter tätig wird.<sup>1401</sup> Die Finanzverwaltung hat dies in Erörterung der Frage des ertragsteuerlichen Personalkostenabzugs in den sog. „Verwaltungsgrundsätze[n] – Arbeitnehmerentsendung“<sup>1402</sup> als notwendigen Test der Interessenlage herausgestellt.<sup>1403</sup> Demnach muss entlang des Veranlassungsprinzips geprüft werden, welche Einheit nach Drittvergleichsgrundsätzen die Personalkosten in welchem Umfang zu tragen hätte. Ergibt sich dabei, dass der Mitarbeiter für die aufnehmende Einheit tätig wird, so spricht dies – unabhängig vom etwaigen Bestehen einer entsprechenden arbeitsrechtlichen (Zusatz-)Vereinbarung – für deren wirtschaftliche Arbeitgeberstellung. Strittig sind jedoch oftmals Konstellationen, die zu einer Interessenzuordnung sowohl zur entsendenden als auch zur aufnehmenden Einheit führen; gerade innerhalb von Konzernstrukturen treten derartige Sachverhalte häufig auf, weil etwa Projekte von mehreren Gruppengesellschaften gemeinsam betrieben werden, dabei dem fraglichen international tätigen Mitarbeiter Berichtspflichten den unterschiedlichen Einheiten gegenüber auferlegt sind und auch Vergütungs- sowie Beurteilungsaspekte von verschiedenen Stellen festgelegt werden.<sup>1404</sup> Während für die ertragsteuerliche Zuordnung eine Aufteilung möglich und auch geboten ist,<sup>1405</sup> gibt die Musterkommentierung der OECD zu Art. 15 Abs. 2 Buchst. b) OECD-MA (weiterhin) keine Hinweise zum Umgang mit Situationen doppelter respektive geteilter Arbeitgeberbereiungenschaft<sup>1406</sup> innerhalb

---

<sup>1400</sup> Vgl. Görl, IStR 2002, S. 444.

<sup>1401</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 23.02.2005, I R 46/03, BStBl. II 2005, S. 549 zum DBA-Spanien 1966 sowie in Besprechung dieses Urteils Schmidt, IStR 2006, S. 79.

<sup>1402</sup> BMF-Schreiben v. 09.11.2001, IV B 4 – S 1341 – 20/01, BStBl. I 2001, S. 796.

<sup>1403</sup> Vgl. – dort abstrakt – zu einem derartigen „Interessentest“ etwa auch bereits Brenne, Der Begriff „Arbeitnehmer“ im Steuerrecht - insbesondere sein Verhältnis zu dem Begriff „Arbeitnehmer“ im Arbeitsrecht, 1969, S. 50 f.

<sup>1404</sup> Vgl. Baranyai, Intertax 2014, S. 475.

<sup>1405</sup> Vgl. BMF-Schreiben v. 09.11.2001, IV B 4 – S 1341 – 20/01, konkret Tz. 3.5 unter BStBl. I 2001, S. 799.

<sup>1406</sup> Vgl. Peeters, ET 2004, S. 79 f. sowie – m. w. N. – zudem Baranyai, Intertax 2014, S. 472 und S. 475.

eines einheitlichen Arbeitsverhältnisses, sodass demnach i. d. R. eine Zuordnung nur zu einer der Einheiten vorgenommen werden muss.<sup>1407</sup>

Über das oftmals notwendige Abstellen auf die tatsächlichen wirtschaftlichen und faktischen Gegebenheiten birgt die abkommensrechtliche Arbeitgeber-eigenschaft nur begrenzt steuerliches Planungspotential; eine entscheidungstheoretische Wahloption kann in diesem Punkt daher m. E. nicht gesehen werden.

#### 4.4.2.2.3.2 Arbeitgeber bei internationalem Arbeitnehmerverleih

Weitere Schwierigkeiten ergeben sich wiederum in Fällen des internationalen gewerblichen Arbeitnehmerverleihs,<sup>1408</sup> da innerhalb des dabei gegebenen Dreiecksverhältnisses sowohl der Verleiher – der zivilrechtlich Arbeitsvertragspartei des Arbeitnehmers ist – oder aber auch der Entleiher als abkommensrechtliche Arbeitgeber in Betracht kommen; Anm. 8.3 des OECD-Musterkommentars 2010 gibt denn auch einen vom Grundmuster des Abkommens abweichenden Regelungsvorschlag, der es den Vertragsstaaten ermöglicht, derartige Überlassungs-Sachverhalte generell von der Anwendung des Art. 15 Abs. 2 OECD-MA auszunehmen.<sup>1409</sup> Dies erscheint mir jedoch zu weitgehend.

Die deutsche Finanzverwaltung betrachtete früher unter Verweis auf den damaligen OECD-Musterkommentar zu Art. 15 – konkret im Hinblick auf die Ausführungen unter der dortigen Anm. 8 – generell den Entleiher als Arbeitgeber.<sup>1410</sup> Der BFH entschied jedoch, dass „der Verwaltungspraxis jedenfalls in dieser Allgemeinheit nicht bei[zu]pflichten“<sup>1411</sup> sei. Die Verweisstelle im früheren Musterkommentar enthielt eine mehrteilige Abgrenzungsliste allgemeiner Kriterien, um in derartigen Fällen die Arbeitgeber-eigenschaft entlang einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise dem Ver- oder dem Entleiher zuweisen zu können; es ergab sich dabei – wie etwa *Krawitz/Hick* zutreffend dargelegt haben – „[s]chon aus dem Wortlaut [...], dass durch diese Vorschrift lediglich missbräuchliche Gestaltungen des Arbeitnehmerverleihs erfasst werden sollten.“<sup>1412</sup>

<sup>1407</sup> Vgl. ausführlich zu dieser Problematik, auch zu in Einzelfällen gleichwohl notwendigen Aufteilungen *Wassermeyer/Schwenke*, in: Wassermeyer, DBA, Art. 15 MA Rz. 120.

<sup>1408</sup> Siehe Abschnitt 3.4.1.3 für diesbezügliche Regelungen des nationalen Lohnsteuerrechts.

<sup>1409</sup> Vgl. *Prokisch*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 15 Rz. 54.

<sup>1410</sup> Vgl. BMF-Schreiben v. 05.01.1994, IV C 5 – S 1300 – 197/93, konkret Tz. 4 unter BStBl. I 1994, S. 12.

<sup>1411</sup> BFH, Beschluss v. 04.09.2002, I R 21/01, BStBl. II 2003, S. 308 zum DBA-Großbritannien 1964 i. d. F. des Revisionsprotokolls 1970.

<sup>1412</sup> *Krawitz/Hick*, RIW 2003, S. 906; vgl. ebenso – m. w. N. – *Hick*, Die steuerliche Behandlung von Arbeitnehmerentsendungen ins Ausland, 2004, S. 250.

Anm. 8 zu Art. 15 (Abs. 2) OECD-MA in der bis 2008 gültigen Fassung des OECD-Musterkommentars spricht in der deutschen Version von „vielfachen Umgehungen“ und in der englischen Fassung noch deutlicher von „numerous cases of abuse“; vgl. etwa *Peeters*, ET 2004, S. 79. Deutlich wurde diese Ansicht auch in der Bemerkung der Schweiz zum damaligen Musterkommentar unter Anm. 13, nach der „die Ausführungen [...] nur im Falle missbräuchlicher Gestaltungen angewendet werden sollten.“

Die Verwaltung rückte daher im Folgenden für „Einzelfälle[..], z. B. bei nur kurzfristiger Überlassung“<sup>1413</sup> von ihrer vorherigen pauschalen Position ab und gab in diesem Zusammenhang eigene Prüfungskriterien zur Abgrenzung vor. Allerdings erscheint auch diese Sichtweise als noch immer zu stark eingengt, weshalb ein allgemeinerer Lösungsansatz gewählt werden sollte. Der von der Verwaltung geforderten Prüfung des „Gesamtbild[s] der Verhältnisse“<sup>1414</sup> bedarf es m. E. in Fällen des internationalen Arbeitnehmerverleihs stets und nicht nur für die als Sonder- bzw. Einzelfälle herausgestellten Sachverhalte. Sofern sich die fraglichen Beschäftigungsverhältnisse nicht als Umgehungsversuche der DBA-rechtlichen Zuordnung identifizieren lassen, sondern sie vielmehr ordnungs- und gesetzesgemäß durchgeführt werden, besteht kein Raum für eine generalisierende Annahme, die dem Entleiher die abkommensrechtliche Arbeitgeberbereitschaft zuweist.<sup>1415</sup> Indes sind damit über die Prüfung der tatsächlichen Gegebenheiten aber auch Fälle des grenzüberschreitenden Arbeitnehmerverleihs steuerlich nur bedingt gestaltbar.

#### 4.4.2.2.4 Kostentragung durch Betriebstätte (Buchst. c))

Eine Betriebstätte selbst kommt als abkommensrechtlicher (sowie auch als zivil- bzw. arbeitsrechtlicher) Arbeitgeber nicht in Betracht.<sup>1416</sup> Da sie jedoch innerhalb der DBA-Systematik ein eigenständiges Gewinnzurechnungsobjekt darstellt, über das Unternehmenserträge einem der Vertragsstaaten zugeordnet werden können,<sup>1417</sup> muss auch die Kostenbelastung einer nach dem konkret anwendbaren Abkommen<sup>1418</sup> im Tätigkeitsstaat belegenen Betriebstätte dazu führen, dass dem fraglichen Staat die Besteuerungsbefugnis für die Arbeitnehmer-

---

<sup>1413</sup> BMF, Schreiben v. 14.09.2006, IV B 6 – S 1300 – 367/06, konkret in Rz. 83 unter BStBl. I 2006, S. 540.

<sup>1414</sup> BMF, Schreiben v. 12.11.2014, IV B 2 – S 1300/08/10027, konkret in Rz. 127 unter BStBl. I 2014, S. 1483, dort im Folgenden unter den Rz. 128 ff. auch mit zahlreichen Beispielen sowie zudem unter den Rz. 138 ff. mit Hinweisen auf Sonderregelungen zum grenzüberschreitenden Arbeitnehmerverleih in einzelnen deutschen Abkommen.

<sup>1415</sup> Vgl. so auch bereits *Hilbert*, Intertax 2011, S. 423. In Fällen tatsächlich missbräuchlicher Gestaltungen wird indes ein Verleiher lediglich formal zwischengeschaltet, um die sich ansonsten ergebende Zuordnung der Besteuerungsbefugnis (i. d. R. zum Tätigkeitsstaat) zu beeinflussen; vgl. – wiederum m. w. N. – *Hick*, Die steuerliche Behandlung von Arbeitnehmerentsendungen ins Ausland, 2004, S. 250. Für derartige Situationen erscheint es daher gerechtfertigt, den Entleiher als abkommensrechtlichen Arbeitgeber zu qualifizieren.

<sup>1416</sup> Vgl. – statt vieler – *Wassermeyer/Schwenke*, in: Wassermeyer, DBA, Art. 15 MA Rz. 126 bspw. mit Verweis auf BFH, Urteil v. 29.01.1986, I R 109/85, BStBl. II 1986, S. 442 (2. LS) zum DBA-Schweden 1959 i. d. F. des Protokolls 1978; vgl. ferner bspw. BFH, Urteil v. 29.01.1986, I R 296/82, BStBl. II 1986, S. 513 (2. LS) zum DBA-Frankreich 1959 i. d. F. des Revisionsprotokolls 1969. Vgl. zusammenfassend zu beiden vorgenannten Entscheidungen etwa *Vogler/Nientimp*, IStR 2014, S. 429.

<sup>1417</sup> Vgl. Art. 7 Abs. 1 Satz 1 OECD-MA.

<sup>1418</sup> Vgl. *Peeters*, ET 2004, S. 82.

vergütung zukommt. Dies gilt zumindest, sofern das bereits erwähnte, potentiell gegebene Korrespondenzprinzip zwischen ertragsteuerlichem Betriebsausgabenabzug und Lohnversteuerung<sup>1419</sup> vollständig umgesetzt werden soll; ebenso bedarf es einer Sondervorschrift für Betriebstätten aber auch, sieht man die administrative Anknüpfung an eine Präsenz des Arbeitgebers als Grund für eine Zuweisung der Besteuerungsbefugnis an den Einsatzstaat selbst bei kurzzeitigen Entsendungen.<sup>1420</sup> Diese Erwägungen erklären das Bestehen der Regelung des Art. 15 Abs. 2 Buchst. c) OECD-MA. Der Betriebstättenbegriff ist innerhalb der Abkommen eigenständig nach Art. 5 OECD-MA definiert, sodass auch im Kontext des Art. 15 Abs. 2 OECD-MA auf diesen – und nicht auf die nationale Regelung nach § 12 AO –<sup>1421</sup> zurückzugreifen ist.<sup>1422</sup> Personalaufwendungen werden dann von einer Betriebstätte i. S. der Vorschrift „getragen“, wenn die fraglichen Kosten für im jeweiligen Abkommensland ausgeübte Tätigkeiten der Betriebstätte nach den DBA-internen Grundsätzen der Gewinnermittlung wirtschaftlich zuzuordnen sind.<sup>1423</sup> Es ist dabei nach zutreffender Ansicht des BFH nicht beachtlich, von wem (Stammhaus oder Betriebstätte) die Vergütung konkret ausbezahlt oder in der Buchhaltung abgerechnet wird, da dies „ein rein tatsächlicher Vorgang [ist], der nichts darüber aussagt, zu wessen wirtschaftlichen Lasten gezahlt wird.“<sup>1424</sup> Wie *Prokisch* prägnant herausarbeitet, ist mithin darauf abzustellen, ob die Gehaltsaufwendungen als Betriebsausgaben „mit den Betriebstätteneinkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen“<sup>1425</sup>. Folgt man ebendieser auf die faktischen wirtschaftlichen Gegebenheiten abstellenden Position, so ist auch in der Regelung des Art. 15 Abs. 2 Buchst. c) OECD-MA erneut nur begrenztes steuerrechtliches Planungspotential erkennbar.

---

<sup>1419</sup> Vgl. dazu konkret für die Betriebstättenregelung des Art. 15 Abs. 2 Buchst. c) OECD-MA *Peeters*, ET 2004, S. 82.

<sup>1420</sup> Siehe zu alledem vorstehend Abschnitt 4.4.2.2.1; vgl. konkret für die Frage der Betriebstättenregelung *Vogler/Nientimp*, IStR 2014, S. 427 ff. und *Dziurdź*, IStR 2014, S. 876 ff.

<sup>1421</sup> Siehe zu § 12 AO Abschnitt 3.4.1.2.4.2; vgl. für einen Rückgriff auf (steuer-)rechtliche Definitionen des jeweiligen Anwenderstaates auch Art. 3 Abs. 2 OECD-MA.

<sup>1422</sup> Vgl. *Wassermeyer/Schwenke*, in: *Wassermeyer, DBA, Art. 15 MA Rz. 127*. Wiederum ist beachtlich, dass der Vertreter nach DBA-Recht als „Unterfall“ der Betriebstätte definiert ist (vgl. Art. 5 Abs. 5 und 6 OECD-MA). Ist mithin ein Vertreter gegeben, der dazu führt, dass „das Unternehmen [...] so behandelt [wird], als habe es in diesem Staat [...] eine Betriebstätte“ (Art. 5 Abs. 5 OECD-MA), gilt dies auch für Art. 15 Abs. 2 Buchst. c) OECD-MA.

<sup>1423</sup> Vgl. bspw. BFH, Urteil v. 10.05.1989, I R 50/85, BStBl. II 1989, S. 757 zum DBA-Niederlande 1959; *Peeters*, ET 2004, S. 81.

<sup>1424</sup> BFH, Urteil v. 24.02.1988, I R 143/84, BStBl. II 1988, S. 821 zum DBA-Schweiz 1971. Vgl. mit a. A. jedoch *Runge*, BB 1977, S. 185, dort deutlich: „Meines Erachtens trägt die ausländische Betriebstätte nur dann die Vergütungen, wenn sie die Vergütungen selbst unmittelbar abrechnet.“; Ansicht nochmals wiederholend *Runge*, FR 1986, S. 481. Vgl. zur Situation unter AOA z. B. *Vogler/Nientimp*, IStR 2014, S. 427 ff. und *Reinhold*, IStR 2015, S. 586 f.

<sup>1425</sup> *Prokisch*, in: *Vogel/Lehner, DBA, Art. 15 Rz. 63a*, dort auch mit Verweis auf den Betriebsausgabenabzug bei beschränkter Steuerpflicht nach § 50 Abs. 1 Satz 1 EStG.



#### 4.4.2.2.3 Art. 15 Abs. 3 OECD-MA – Sonderregelung für See- und Luftfahrt

Abweichend von den allgemeinen Zuordnungsregeln der dargestellten Abs. 1 und 2 enthält Art. 15 Abs. 3 OECD-MA eine spezielle Zuweisung der Besteuerungsbefugnis für Vergütungen, die für Tätigkeiten an Bord eines See- oder Binnenschiffs sowie eines im internationalen Luftverkehr eingesetzten Flugzeugs gezahlt werden. Diese können „in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet.“<sup>1426</sup> Art. 8 OECD-MA nimmt eine entsprechende ertragsteuerliche Zuordnung für Gewinne aus Seeschiff-, Binnenschiff- und Luftfahrt vor. Auch hier ist also eine Korrelation beider Wertungen erkennbar,<sup>1427</sup> wobei die Anknüpfung an den Geschäftsleitungsstaat organisatorische Vorteile birgt und den Staaten somit etwa im Arbeitnehmerbereich die Anwendung von Einbehaltungs- und Abzugssteuern – in Deutschland mithin der Lohnsteuer – erleichtert oder überhaupt erst ermöglicht;<sup>1428</sup> Hintergrund der Vorschriften ist (zudem) der Gedanke, dass die fraglichen Tätigkeiten zum Großteil auf oder über internationalen Gewässern erbracht werden und dabei die genauen Positionen sowie Zeiten für eine etwaige Aufteilung von Besteuerungsbefugnissen nur mit erheblichem Aufwand dokumentiert werden könnten.<sup>1429</sup> Die Vorschrift ist damit auch eine Reaktion auf praktische Probleme der Besteuerung.<sup>1430</sup>

M. E. fingiert die Regelung einen Tätigkeitsort, um die fraglichen Fälle in die generelle Abkommenssystematik einordnen zu können und eines der beteiligten DBA-Länder als Quellenstaat festzulegen.<sup>1431</sup> Es wird an den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung und nicht etwa an den statuarisch festlegbaren Sitz<sup>1432</sup> angeknüpft, um „künstliche Gestaltungen und Konstruktionen zur Verlagerung des Besteuerungsrechtes“<sup>1433</sup> zu verhindern.

Strittig zur Regelung ist u. a., welche Folgen sich aus ihrem Rechtscharakter ergeben und inwiefern sie im Zusammenhang zum Arbeitgeber des jeweiligen

---

<sup>1426</sup> Art. 15 Abs. 3 OECD-MA.

<sup>1427</sup> Vgl. *Hilbert*, DStR 2012, S. 8.

<sup>1428</sup> Vgl. – m. w. N. – *Dziurdz*, Intertax 2013, S. 496. Siehe insgesamt ferner auch zuvor unter Abschnitt 4.4.2.2.2.1.

<sup>1429</sup> Vgl. hierzu insgesamt bspw. BFH, Urteil v. 08.02.1995, I R 42/94, BStBl. II 1995, S. 405 ff.; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rz. 16.439 sowie ausführlich und informativ zu Entstehungsgeschichte und Sinnzusammenhang des Art. 8 OECD-MA *Maisto*, in: Kirchhof/Lehner/Raupach et al. (Hg.), Staaten und Steuern, 2000, S. 1017 ff.

<sup>1430</sup> Vgl. *Peeters*, ET 2004, S. 76 f.

<sup>1431</sup> Vgl. mit gl. A. *Prokisch*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 15 Rz. 102. Diese Position ist allerdings umstritten; vgl. *Hilbert*, DStR 2012, S. 8 m. w. N. zum Meinungsstreit, diesbezüglich insbesondere in den dortigen Fn. 23 und 24.

<sup>1432</sup> Siehe zu den Regelungen nach §§ 10 und 11 AO auch Abschnitte 3.4.1.2.3.1 sowie 3.4.1.2.3.2.

<sup>1433</sup> *Vetter/Lühn*, RIW 2007, S. 302.

nichtselbständig Tätigen steht.<sup>1434</sup> Der BFH setzt dabei voraus, dass das die Transporte betreibende Unternehmen auch Arbeitgeber des Steuerpflichtigen ist.<sup>1435</sup> Dies zur Tatbestandsvoraussetzung zu erheben, wirkt jedoch insoweit problematisch, als die Forderung vom Vorschriftswortlaut nicht gedeckt ist.<sup>1436</sup> Auch wenn im Regelfall zum identischen Ergebnis führend, scheint es im Hinblick auf den Sinnzusammenhang vorzugswürdig, darauf abzustellen, dass das in Art. 15 Abs. 3 OECD-MA in Bezug genommene Unternehmen identisch mit jenem nach Art. 8 OECD-MA ist, wenn dieses denn letztlich mit den expliziten Personalaufwendungen belastet wird<sup>1437</sup> und ggf. zudem eine organisatorische Anknüpfungsmöglichkeit zur Abwicklung der Arbeitnehmersteuer bietet. Eine Anwendung der Sonderregelung auf insbesondere im internationalen Transportgewerbe gängige Unternehmensstrukturen unter Rückgriff auf Arbeitnehmerverleih scheidet dann jedoch, wie im Übrigen auch der BFH-Position folgend, aus.<sup>1438</sup> Sie würde von den Abkommensvorschriften *de lege lata* nicht abgedeckt; eine entsprechende Erweiterung der Normen wäre daher wünschenswert.

Die Vorschrift zur Schiff- und Luftfahrt ist als *lex specialis*-Regelung zu betrachten.<sup>1439</sup> Fraglich wird dadurch, welche Rechtsfolge sich ergibt, wenn ein Sachverhalt gegeben ist, der generell vom Sektor des Art. 15 Abs. 3 OECD-MA umfasst wird (sprich, Tätigkeit im diesbezüglichen Transportgewerbe), bei dem die Anwendung der Sonderregelung jedoch aus anderen Gründen scheitert – bspw., da die vorgenannte, vom BFH postulierte Bedingung der Arbeitgeberbereitschaft nicht als erfüllt anzusehen ist. Im bereits erwähnten Urteil vom 11.02.1997<sup>1440</sup> folgerte der I. BFH-Senat hieraus, dass in diesen Fällen eine subsidiäre Anwendung der Vorschriften nach den Abs. 1 und 2 des Art. 15 OECD-MA ausscheidet.<sup>1441</sup> Soll allerdings die mögliche Kongruenz zwischen der Zuweisung der Besteuerungsbefugnisse für Unternehmensgewinn und Vergütungszahlungen auch in solchen Fällen zumindest partiell erhalten bleiben, wäre es vorzugswürdig, die subsidiäre Anwendung der allgemeinen Regelungen des Art. 15 OECD-MA zuzulassen, mit der Folge, dass dem Tätigkeitsstaat dann zumindest ein Teil der Steuersubstanz zukommt.<sup>1442</sup>

---

<sup>1434</sup> Vgl. für eine umfassende Darstellung der Zweifelsfragen *Hilbert*, DStR 2012, S. 8 ff.

<sup>1435</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 11.02.1997, I R 36/96, BStBl. II 1997, S. 433 zum DBA-Philippinen 1983. Vgl. ausführlich *Wassermeyer/Schwenke*, in: Wassermeyer, DBA, Art. 15 MA Rz. 198.

<sup>1436</sup> Weder in der deutschen noch in der englischen Fassung des Art. 15 Abs. 3 OECD-MA wird vom Arbeitgeber respektive employer gesprochen.

<sup>1437</sup> Vgl. so auch bereits *Hilbert*, DStR 2012, S. 9.

<sup>1438</sup> Vgl. bspw. bereits BFH, Urteil v. 10.11.1993, I R 53/91, BStBl. II 1994, S. 218 (LS) zum DBA-Zypern 1974.

<sup>1439</sup> Vgl. bspw. *Vogelgesang*, in: Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA, Art. 15 OECD-MA Rn. 261.

<sup>1440</sup> Vgl. Fn. 1435.

<sup>1441</sup> Vgl. so auch BFH, Urteil v. 05.09.2001, I R 55/00, BFH/NV 2002, S. 478 (2. LS) zum DBA-Zypern 1974 sowie gl. A. *Prokisch*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 15 Rz. 105.

<sup>1442</sup> Vgl. so auch bereits *Hilbert*, Intertax 2011, S. 424 sowie *Hilbert*, DStR 2012, S. 10.

#### 4.4.2.3 Spezialfall Grenzgängerregelungen

Eine von den allgemeinen Abkommensgrundsätzen abweichende Besonderheit sehen teilweise zwischen direkt benachbarten Staaten geschlossene Abkommen im Rahmen sog. Grenzgängerregelungen vor. Den allgemeinen Regelungsgehalt einer solchen Vorschrift beschreiben bspw. *Sinz/Blanchard* wie folgt: „Nach der Grenzgängerregelung werden Löhne und Gehälter eines Arbeitnehmers, der im Grenzgebiet eines Vertragsstaats arbeitet und im Grenzgebiet des anderen Vertragsstaats seinen Wohnsitz hat, zu dem er grundsätzlich täglich zurückkehrt, ausschließlich im Wohnsitzstaat besteuert.“<sup>1443</sup> Innerhalb des aktuell geltenden Abkommensnetzes hat Deutschland derartige Vereinbarungen mit seinen Nachbarstaaten Frankreich,<sup>1444</sup> Österreich<sup>1445</sup> und der Schweiz<sup>1446</sup> getroffen.<sup>1447</sup> Eine Entsprechung zu diesen Regelungen im OECD-MA existiert nicht, was im Rahmen des Musterkommentars damit begründet wird, dass es zur Berücksichtigung der speziellen Verhältnisse zwischen den fraglichen Nachbarstaaten zweckmäßiger erscheint, wenn diese eine jeweils im Einzelfall geeignete Normen individuell aushandeln.<sup>1448</sup> *Prokisch* weist jedoch m. E. zutreffend darauf hin, dass – sofern die beteiligten Staaten sich zur Einführung einer Spezialvorschrift für Grenzgänger entscheiden – die dann grundsätzlich aufgeworfenen Fragestellungen stets gleichförmig sind, sodass der Bereich „durchaus einer Musterregelung zugänglich“<sup>1449</sup> wäre.

Hintergrund der Grenzgängervereinbarungen ist der Gedanke, „dass eine adäquate Berücksichtigung persönlicher Verhältnisse bei der Besteuerung nur im Wohnsitzstaat möglich ist.“<sup>1450</sup> Die Situation des Grenzgängers ist durch die

---

<sup>1443</sup> *Sinz/Blanchard*, IStR 2003, S. 258, dort in Besprechung der Grenzgängerregelung in Art. 13 Abs. 5 DBA-Frankreich 1959 i. d. F. des Zusatzabkommens 2001.

<sup>1444</sup> Vgl. Fn. 1443.

<sup>1445</sup> Vgl. Art. 15 Abs. 6 DBA-Österreich 2000 sowie Nr. 8 des zugehörigen Protokolls.

<sup>1446</sup> Vgl. Art. 15a DBA-Schweiz 1971 i. d. F. des Revisionsprotokolls 2002.

<sup>1447</sup> Mit den weiteren direkten Nachbarstaaten wurden keine Grenzgängerregelungen vereinbart; die früher mit Belgien bestehende Regelung ist seit 2004 außer Kraft; vgl. hierzu insgesamt *Prokisch*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 15 Rz. 143 und 155b.

<sup>1448</sup> Vgl. Anm. 10 zu Art. 15 OECD-MA im OECD-Musterkommentar zu – gem. englischer Fassung – “frontier workers”.

<sup>1449</sup> *Prokisch*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 15 Rz. 132.

<sup>1450</sup> *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl. 2016, S. 1311. Innerhalb der EU hat sich diese Problematik aufgrund der von vielen Mitgliedsstaaten – insbesondere auch Deutschland – entlang der Grundsätze des EuGH-Urteils v. 14.02.1995, C-279/93 (Rs. Schumacker), BB 1995, S. 438 ff. vorgenommenen Rechtsänderungen, die auch Gebietsfremden individuelle Entlastungen gewähren, entschärft (siehe dazu Abschnitt 4.2); Grenzgängerregelungen erscheinen insoweit weniger wichtig (vgl. *Dautzenberg*, BB 1995, S. 2397 ff.), sodass Deutschland zukünftig weitgehend auf sie zu verzichten gedenkt (vgl. *Prokisch*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 15 Rz. 135a mit Verweis auf BT-Drs. 14/1271, S. 9, dort allerdings nur Aussage zum DBA-Frankreich).

regelmäßige – meist sogar arbeitstägliche – Rückkehr in den Wohnsitzstaat eine andere als die der sonstigen grenzüberschreitend tätigen Arbeitnehmer; seine Verbindung zum Ansässigkeitsstaat ist enger<sup>1451</sup> als bspw. im Fall einer Entsendung. Da die Regelungen – sofern denn ihr Anwendungsbereich eröffnet ist – die allgemeine Verteilung der Besteuerungsbefugnisse nach Abs. 1 und 2 des Art. 15 OECD-MA verdrängen, wirken sie im Zweifel zu Lasten der Besteuerungssubstanz des Tätigkeitsstaates. Vereinbart werden bzw. wurden derartige Sondervorschriften daher im Regelfall nur, wenn ein ungefähr ausgewogenes Verhältnis entsprechender grenzüberschreitender Arbeitsverhältnisse zwischen beiden Nachbarstaaten gegeben ist.<sup>1452</sup>

Dem angesprochenen individuellen Verhandlungscharakter folgend unterscheiden sich die in Kraft befindlichen deutschen Grenzgängervereinbarungen in mehrfacher Hinsicht voneinander – bspw. was die jeweilige exakte Definition des Grenzgängers oder die maximale Anzahl der zur Anwendung der Regelungen schädlichen sog. „Nichtrückkehrtage“<sup>1453</sup> betrifft.<sup>1454</sup> Während etwa die Regelungen mit Frankreich und Österreich voraussetzen, dass der Arbeitnehmer in relativer Nähe zur Staatsgrenze wohnt und arbeitet,<sup>1455</sup> sind die Lage von Arbeitsort und Wohnsitz nach der mit der Schweiz vereinbarten Vorschrift nicht von Belang.<sup>1456</sup> Andererseits jedoch enthält die letztgenannte Vorschrift im Hinblick auf die insoweit unausgewogene Relation von Grenzgängern<sup>1457</sup> ein Recht zur begrenzten Quellenbesteuerung,<sup>1458</sup> welche bei Tätigkeit eines Schweizer Grenzgängers in Deutschland als Lohnsteuer abgeführt wird<sup>1459</sup> und damit auch unmittelbar die Arbeitgeberebene betrifft.

Ihrer jeweiligen Ausgestaltung und ihrem Regelungszweck nach dürfte die unternehmenspraktische Relevanz der Vorschriften meist stark von der örtlichen Lage eines Unternehmens bzw. vor allem des konkreten Betriebs abhängig sein.

---

<sup>1451</sup> Vgl. *Prokisch*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 15 Rz. 132.

<sup>1452</sup> Vgl. *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl. 2016, S. 1311. Vgl. für eine zahlenmäßige Übersicht deutscher Grenzpendler-Bewegungen nach damaligem Stand *Keßler*, BB 1990, S. 1314.

<sup>1453</sup> *Brandis*, in: Wassermeyer, DBA, Art. 15a Schweiz Rz. 47.

<sup>1454</sup> Vgl. für eine übersichtliche Darstellung im Einzelnen *Prokisch*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 15 Rz. 143 ff.

<sup>1455</sup> Vgl. die in Fn. 1443 sowie Fn. 1445 genannten Regelungen; das jeweils definierte Grenzgebiet umfasst maximal Verwaltungseinheiten, die vollständig oder teilweise höchstens 30 km von der Grenze entfernt sein dürfen, nach DBA-Frankreich im Regelfall maximal 20 km.

<sup>1456</sup> Vgl. die Grenzgängerdefinition nach Art. 15a Abs. 2 DBA-Schweiz 1971 i. d. F. des Revisionsprotokolls 2002.

<sup>1457</sup> Vgl. *Kolb*, in: Gocke/Gosch/Lang (Hg.), Körperschaftssteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung, 2005, mit Zahlen auf S. 759 sowie weiteren Hinweisen bspw. auf S. 764, dort: „[D]ie Schweiz [ist] ein Grenzgängerimportland“.

<sup>1458</sup> Vgl. Art. 15a Abs. 1 DBA-Schweiz 1971 i. d. F. des Revisionsprotokolls 2002; Abzugssteuer i. H. v. maximal 4,5 Prozent „des Bruttobetrages der Vergütungen“.

<sup>1459</sup> Vgl. *Brandis*, in: Wassermeyer, DBA, Art. 15a Schweiz Rz. 31.

Auch bieten die Grenzgängerregelungen allenfalls ein sehr bedingtes wirtschaftliches Gestaltungspotential; sie folgen allerdings über die durch sie verwirklichte steuerliche Berücksichtigungsmöglichkeit persönlicher Verhältnisse insbesondere den Prämissen der betroffenen Arbeitnehmer.<sup>1460</sup>

#### 4.4.2.4 Berücksichtigung der Doppelbesteuerungsproblematik durch Ansässigkeitsstaat

Die zuvor dargestellten DBA-Vorschriften werden i. d. R. als „Verteilungsnormen“<sup>1461</sup> bezeichnet, welche zunächst lediglich die Aufteilung der Steuersubstanz zwischen den beteiligten Vertragsstaaten regeln. Wie *Dürschmidt* zutreffend herausstellt, definieren die fraglichen Normen dabei meist auch die Rechtsfolge ihrer Anwendung noch nicht abschließend.<sup>1462</sup> Weisen sie dem Quellenrespektive Tätigkeitsstaat die Besteuerungsbefugnis zu, so bestimmen im Weiteren die „Vermeidungsnormen“<sup>1463</sup> mit ihren in Art. 23 A (Befreiung) und Art. 23 B (Anrechnung) OECD-MA generell beschriebenen Methoden, wie der Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers der Doppelbesteuerung entgegenzuwirken hat.<sup>1464</sup> Deutschland folgt dabei klassischerweise vornehmlich sowie für den vorliegend interessierenden Fall von Einkünften aus unselbständiger Arbeit im Besonderen der Freistellungsmethode. Diese führt dazu, dass die Gehaltszahlungen zunächst ausschließlich der Besteuerung und damit auch dem Steuerniveau des jeweiligen Tätigkeitsstaates unterliegen – das Verfahren wird daher als kapitalimportneutral bezeichnet.<sup>1465</sup>

Im Hinblick auf den nicht-linearen Einkommensteuersatz ist jedoch insbesondere zu beachten, dass die Freistellung dieser ausländischen Einkünfte in den Abkommen sowie nach nationalem Recht<sup>1466</sup> unter Progressionsvorbehalt steht,

---

<sup>1460</sup> Wobei ihre Bedeutung – wie vorstehend in Fn. 1450 bereits erwähnt – seit Bestehen der Regelung in § 1 Abs. 3 EStG (siehe dazu Abschnitt 4.2) abgenommen hat.

<sup>1461</sup> *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rz. 16.211 m. w. N.; ebenso *Dürschmidt*, in: Vogel/Lehner, DBA, Vor Art. 6–22 Rz. 1a. Vgl. kritisch zu diesem Begriff allerdings *Wassermeyer*, in: Wassermeyer, DBA, Vor Art. 6–22 MA Rz. 1, der die fraglichen Regelungen als „Steuerbefreiungs- und -ermäßigungsnormen“ bezeichnet.

<sup>1462</sup> Vgl. *Dürschmidt*, in: Vogel/Lehner, DBA, Vor Art. 6–22 Rz. 4. Nach bundesdeutscher Sprachregelung ist i. d. R. festgelegt, dass bestimmte Einkünfte in einem der Vertragsstaaten besteuert werden „können“. Lediglich, wenn festgelegt ist, dass sie „nur“ dort der Besteuerung zu unterwerfen sind, bestimmt die Verteilungsnorm bereits selbst ihre Rechtsfolge.

<sup>1463</sup> *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rz. 16.512 [Wort im Original im Fettdruck].

<sup>1464</sup> Vgl. auch bereits *Hilbert*, Intertax 2011, S. 424.

<sup>1465</sup> Vgl. *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl. 2016, S. 20, dort: „Die Wettbewerbsneutralität wird auf den Wirtschaftsraum bezogen, in dem sich die ausländische Geschäftstätigkeit [im fraglichen Fall das physische Tätigwerden des Arbeitnehmers im anderen Staat; Anm. d. V.] vollzieht. [...] Die Kapitalimportneutralität verlangt somit, dass Aktivitäten auf Auslandsmärkten auch dem ausländischen Steuerniveau unterliegen.“

<sup>1466</sup> Vgl. § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG.

die im Ausland besteuerten Gehaltszahlungen mithin bei Bemessung des persönlichen Steuersatzes in Deutschland mit berücksichtigt werden. Zudem kommt die Freistellung bei weitem nicht mehr in „Reinform“ zur Anwendung, wird die Methode doch vor allem „zunehmend durch unilaterale, auf Missbrauchsvermeidung gerichtete Maßnahmen eingeschränkt“<sup>1467</sup>; zudem wird in Teilbereichen bereits nach Vorgabe des jeweiligen Abkommens auf die Anrechnungsmethode zurückgegriffen oder es bestehen Sonderregelungen für bestimmte Arbeitnehmergruppen.<sup>1468</sup>

#### 4.4.2.5 Deutsche Verwaltungsregelungen betreffend Zuordnung und Aufteilung des Arbeitslohns

Das bereits mehrfach erwähnte BMF-Schreiben vom 12.11.2014<sup>1469</sup> legt detailliert die deutsche Verwaltungssicht zur generellen steuerlichen Behandlung des Arbeitslohns unter Geltung eines DBA dar. In einer noch weit ausführlicheren Fassung<sup>1470</sup> ersetzte diese Verwaltungsanweisung den seinerseits bereits umfassenden<sup>1471</sup> Erlass vom 14.09.2006<sup>1472</sup> zu ebendiesem Thema.<sup>1473</sup> Vielfach wird dabei die BMF-Auslegung etwa der vorstehend bereits angesprochenen Aspekte dargetan. Mit Blick auf das Postulat der Verwaltungs- und Normenklarheit liegt die eingehende Verwaltungsäußerung gerade innerhalb des komplexen und streitanfälligen Themenfeldes der internationalen Mitarbeitertätigkeit auch im Sinne der Arbeitgeber und Arbeitnehmer. Gleichwohl können auch einige der dargelegten Ansichten als umstritten herausgestellt werden.

Als wesentlicher Punkt zu beachten ist z. B., dass – wie unter den Rz. 156 ff. des Schreibens erörtert wird – für die Zuordnung respektive Aufteilung des Arbeitslohns zwischen den Vertragsstaaten andere Grundsätze gelten als für die Zeitraumbestimmung der 183-Tage-Regelung.<sup>1474</sup> Zunächst weist die Verwaltung darauf hin, dass der Steuerpflichtige unter Geltung der erhöhten Mitwir-

---

<sup>1467</sup> *Lehner*, FR 2011, S. 1087. Vgl. kritisch dazu insbesondere die S. 1090 f. ebenda.

<sup>1468</sup> Vgl. zu Einzelheiten BMF, Schreiben v. 12.11.2014, IV B 2 – S 1300/08/10027, konkret Rz. 19 ff. unter BStBl. I 2014, S. 1471; siehe zur Steueranrechnung zuvor Abschnitt 4.4.1.2.

<sup>1469</sup> Vgl. BMF, Schreiben v. 12.11.2014, IV B 2 – S 1300/08/10027, BStBl. I 2014, S. 1467 ff.

<sup>1470</sup> Vgl. *Kempermann*, FR 2015, S. 122: „mehr als zweieinhalbmal Mal so lang [...] wie das Vorgänger-Schreiben“; ferner z. B. *Becht/Heithausen*, ISR 2015, S. 201.

<sup>1471</sup> Vgl. *Schubert/Hofmann*, BB 2007, S. 23.

<sup>1472</sup> Vgl. BMF-Schreiben v. 14.09.2006, IV B 6 – S 1300 – 367/06, BStBl. I 2006, S. 532 ff.

<sup>1473</sup> Die Neufassung der Verwaltungsanweisung fand zudem äußerst breites Echo in der Fachliteratur, was auch als Beleg für die praktische Relevanz dieses Themenbereichs gewertet werden kann; vgl. nur die jeweils ausführlichen Übersichten bei *Anger/Wagemann*, IWB 2015, S. 49 ff., *Kempermann*, FR 2015, S. 122 ff., *Schmitt/Meyen*, DB 2015, S. 769, *Schmitt/Meyen*, DB 2015, S. 1190 ff., *Ziesecke/Riehle/Muscheites*, DStR 2015, S. 969 ff., *Ziesecke/Riehle/Muscheites*, DStR 2015, S. 1029 ff. und *Becht/Heithausen*, ISR 2015, S. 201 ff. sowie die Auseinandersetzung mit dem Schreiben bei *Apel/Reinhold*, IStR 2015, S. 533 ff.

<sup>1474</sup> Siehe zu dieser vorstehend Abschnitt 4.4.2.2.2.2.

kungspflichtigen bei Auslandssachverhalten nach § 90 Abs. 2 AO den Nachweis über die Tätigkeit im anderen Staat und deren Dauer zu führen hat (Rz. 158). Eine direkte Zuordnung zu einem der Länder muss für all jene Gehaltsbestandteile und Erstattungen vorgenommen werden, für die sie im Einzelfall möglich ist (Rz. 160) – exemplarisch werden im Schreiben etwa „Reisekosten, Überstundenvergütungen, [...] Auslandszulagen [...] [oder] die Gestellung einer Wohnung“<sup>1475</sup> genannt. Der verbleibende Arbeitslohn – i. d. R. die Grundvergütung sowie etwa auf ein gesamtes Jahr bezogene Sonderzahlungen wie Urlaubs- und Weihnachtsgeld – ist entlang im Einzelnen dargelegter Grundsätze aufzuteilen (Rz. 161 ff.). Nach der diesbezüglichen BFH-Rechtsprechung „sind regelmäßig die Einkünfte [...] steuerfrei, die dem Verhältnis zwischen den tatsächlichen Aufenthaltstagen [...] [im jeweils anderen Staat; Anm. d. V.] zu den vereinbarten Arbeitstagen pro Jahr entsprechen.“<sup>1476</sup> Die Aufteilung erfolgt nach dieser Berechnung mithin zeitraumbezogen entlang des Maßstabs der arbeitsvertraglich festgelegten Tätigkeitstage. Die Finanzverwaltung hingegen stellt seit der Neufassung des Schreibens<sup>1477</sup> (nunmehr) auf die tatsächlichen Arbeitstage ab und setzt deren Verteilung zwischen den Vertragsstaaten zueinander ins Verhältnis.<sup>1478</sup> Das BMF-Schreiben hebt dabei bspw. noch heraus, dass bei nur teilweise im anderen Land verbrachten Arbeitstagen eine dann stundenweise Aufteilung ggf. im Schätzwege vorzunehmen ist (Rz. 173). Ferner wird festgelegt, dass in Drittstaaten (Transitländern) verbrachte Arbeitszeiten dem Ansässigkeitsstaat zuzurechnen sind (Tz. 174). Auch für besondere Lohnbestandteile gilt im Grundsatz die zeitanteilige Aufspaltung – etwa für nachträglich geleistete Jubiläumzahlungen,<sup>1479</sup> Tantiemen und Erfolgsvergütungen, sofern sie nicht projektbezogen vorab direkt zuzuordnen sind (Rz. 175).

#### 4.4.2.6 Freistellungsmittelteilung im elektronischen Verfahren

Ist Deutschland Ansässigkeitsstaat und dem ausländischen Tätigkeitsstaat (partiell) die Besteuerungsbefugnis für einen Teil der Gehaltszahlungen zugewiesen, so sind die diesbezüglichen Lohnbestandteile grundsätzlich im Inland freizustellen,<sup>1480</sup> dies gilt auch bereits im Rahmen des Lohnsteuerverfahrens. Entspre-

---

<sup>1475</sup> BMF, Schreiben v. 12.11.2014, IV B 2 – S 1300/08/10027, konkret die Rz. 160 unter BStBl. I 2014, S. 1487.

<sup>1476</sup> BFH, Urteil v. 29.01.1986, I R 22/85, BStBl. II 1986, S. 479 (1. LS) zum DBA-Italien 1925, mit umfangreichen Ausführungen zur Berechnung ebenda auf den S. 479 f.; vgl. dazu *Graffe*, DStZ 1986, S. 603 ff. sowie in Entgegnung dazu *Loy*, DStZ 1987, S. 254 f.

<sup>1477</sup> Vgl. m. w. N. *Kempermann*, FR 2015, S. 125 f.

<sup>1478</sup> Vgl. zu Einzelheiten BMF, Schreiben v. 12.11.2014, IV B 2 – S 1300/08/10027, konkret Rz. 162 ff. unter BStBl. I 2014, S. 1488 ff.

<sup>1479</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 05.02.1992, I R 158/90, BStBl. II 1992, S. 660 f. zu den DBA-USA 1965 sowie Kanada 1981; dies gilt nach vorgenannter Entscheidung sowie gem. BFH, Urteil v. 12.10.1978, I R 69/75, BStBl. II 1979, S. 65 zum DBA-Schweiz 1959.

<sup>1480</sup> Siehe Abschnitt 4.4.2.4.

chend definiert ist als eines der sog. ELStAM eine „Mitteilung, dass der von einem Arbeitgeber gezahlte Arbeitslohn nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Lohnsteuer freizustellen ist, wenn der Arbeitnehmer oder der Arbeitgeber dies beantragt.“<sup>1481</sup> Diese Mitteilung ersetzte die frühere Freistellungsbescheinigung nach § 39b Abs. 6 EStG a. F.; ebene Bescheinigung wurde teilweise als zwingende Voraussetzung dafür genannt, dass der Lohnsteuerabzug insoweit unterbleiben kann.<sup>1482</sup> Dies ist jedoch unzutreffend, sofern das DBA selbst eine solche Voraussetzung nicht aufwirft.<sup>1483</sup> Die Mehrzahl der deutschen Abkommen ist dementsprechend „antragsunabhängig“.<sup>1484</sup> Etwa das DBA-Frankreich 1959 i. d. F. des Zusatzabkommens 2001 regelt indes – als Gegenbeispiel – in Art. 25b, dass das innerstaatliche Recht der Vertragspartner, Steuern im Abzugswege zu erheben, durch das Abkommen nicht berührt wird; dem Steuerpflichtigen steht allerdings eine – in diesem Fall antragsgebundene – Freistellungs- respektive Erstattungsmöglichkeit zu. Ähnliche Vorschriften treffen auch noch weitere deutsche DBA.<sup>1485</sup> Nur in derartigen Fällen kommt der Freistellungsmitteilung konstitutive Wirkung zu.

Die bis zum Veranlagungszeitraum 2003 gültige Version des § 39b Abs. 6 EStG a. F. stellte auf die Freistellung des von einem inländischen Arbeitgeber gezahlten Lohns ab, sodass die Finanzamts-Bescheinigung nur den entsprechend demgemäß in § 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG<sup>1486</sup> definierten Abzugsverpflichteten zustand – nicht aber einem ausländischen Verleiher gem. § 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG.<sup>1487</sup> Der BFH vermutete zunächst, dass dieser Umstand lediglich auf einem gesetzgeberischen Redaktionsfehler beruhen könnte.<sup>1488</sup> Er sah sich allerdings in der Folge durch den eindeutigen Gesetzeswortlaut an einer entsprechenden Anwendung zu Gunsten ausländischer Verleiher gehindert und legte daher dem EuGH die Frage zur Vorabentscheidung vor. Es sollte darüber befunden werden, ob die insoweit unterschiedliche Behandlung in- und ausländischer

---

<sup>1481</sup> § 39 Abs. 4 Nr. 5 EStG.

<sup>1482</sup> Vgl. *Bornhaupt*, BB 1985, Beilage 16 zu Heft 35/36, S. 15. Vgl. ferner BFH, Urteil v. 05.10.1977, I R 90/75, BStBl. II 1978, S. 207 sowie BFH, Urteil v. 26.11.1986, I R 256/83, BFH/NV 1988, S. 83 jeweils zum DBA-Großbritannien 1964 i. d. F. des Revisionsprotokolls 1970, dort allerdings mit der Besonderheit einer sog. „remittance-base“-Klausel.

<sup>1483</sup> Vgl. gl. A. *Trzaskalik*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 39b Rdnr. G 4.

<sup>1484</sup> Vgl. so auch BFH, Urteil v. 10.05.1989, I R 50/85, BStBl. II 1989, S. 757 zum DBA-Niederlande 1959.

<sup>1485</sup> Vgl. *Becht*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, § 39b EStG Anm. 66 für eine Übersicht zum § 39b Abs. 6 EStG a. F. und Angaben zu DBA mit Antragserfordernis.

<sup>1486</sup> Siehe Abschnitte 3.4.1.2.2 bis 3.4.1.2.4.

<sup>1487</sup> Siehe Abschnitt 3.4.1.3.

<sup>1488</sup> Hierauf deuteten nach Ansicht des BFH die Äußerungen in BT-Drs. 10/4119, S. 7 hin, nach denen das Freistellungsverfahren auch ausländischen Verleihern offenstehen sollte. Dort hieß es deutlich: „Es können [...] Verleiher (Arbeitgeber) [...] eine Freistellungsbescheinigung beantragen (§ 39d Abs. 3 [bei beschränkter Steuerpflicht; Anm. d. V.], § 39b Abs. 6 EStG)“.



Arbeitgeber als Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs Art. 49 des EG-Vertrages<sup>1489</sup> widerspreche.<sup>1490</sup> Um diesem Verfahren entgegenzutreten,<sup>1491</sup> wurde durch das StÄndG 2003<sup>1492</sup> der Regelungswortlaut dahingehend geändert, dass „der von einem Arbeitgeber (§ 38 EStG) gezahlte Arbeitslohn“<sup>1493</sup> in Bezug genommen wurde. Da die damit und in der Umwandlung zum ELStAM-Verfahren auch nunmehr sinngemäß gegebene Gesetzesfassung darauf abzielt, „alle Fälle der Verpflichtung zum Lohnsteuerabzug“<sup>1494</sup> zu umfassen, schließt sie zudem auch nach § 38 Abs. 1 Satz 2 EStG zum Lohnsteuerabzug herangezogene Einheiten<sup>1495</sup> mit ein.

Die Berücksichtigung einer DBA-Freistellung bereits im Einbehaltungsverfahren ist für Handhabung grenzüberschreitender Arbeitnehmereinsätze zentral; es folgt daher den Prämissen der in diesen Fällen betroffenen Arbeitgeber und Mitarbeiter, sie entsprechend breit auszugestalten.

#### **4.5 Zwischenfazit – kritische Würdigung der Lohnsteuer im internationalen Kontext**

Neben dem nationalen deutschen Steuerrecht müssen bei grenzüberschreitenden Personaleinsätzen stets zumindest die Regelungen eines weiteren Staates sowie in den meisten Fällen auch noch die übergeordnete Abkommensebene berücksichtigt werden. Auslandsentsendungen und Abordnungen sind nicht zuletzt daher in ihrer Erfassung sowie der korrekten Behandlung besonders komplex. Die fortschreitende Ausweitung globaler Wirtschaftstätigkeit erfordert aber gleichwohl eine Befassung mit diesem Bereich und erhöht zudem den Stellenwert von Fragen der internationalen Personaltätigkeit in der betrieblichen Praxis stetig.

Zunächst ist aus deutscher lohnsteuerrechtlicher Sicht zu klären, ob überhaupt (noch oder bereits) unbeschränkte oder beschränkte Steuerpflicht des jeweiligen Arbeitnehmers nach EStG gegeben ist. Über die Anwendung des Welt-einkommensprinzips ist der unbeschränkte deutsche Steuerzugriff bei Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt des Mitarbeiters im Inland im ersten Schritt umfassend, wenn auch dies als international durchaus gängig eingeordnet werden kann; gleichzeitig besteht mit § 1 Abs. 3 EStG allerdings zudem eine zu Gunsten des Arbeitnehmers wirkende Wahlregelung zur unbeschränkten Steuerpflicht, die eine steuerentlastende Berücksichtigung persönlicher Verhältnisse im Tätigkeitsstaat Deutschland ermöglicht.<sup>1496</sup> Die beschränkte Steuerpflicht im Arbeit-

---

<sup>1489</sup> Entspricht nunmehr Art. 56 AEUV.

<sup>1490</sup> Vgl. BFH, Beschluss v. 04.09.2002, I R 21/01, BStBl. II 2003, S. 309 ff. (Fn. 1411).

<sup>1491</sup> Vgl. BT-Drs. 15/1562, S. 35.

<sup>1492</sup> Vgl. BGBl. I 2003, S. 2647.

<sup>1493</sup> § 39b Abs. 6 Satz 1 EStG.

<sup>1494</sup> BT-Drs. 15/1562, S. 35.

<sup>1495</sup> Siehe Abschnitt 3.4.1.4.

<sup>1496</sup> Siehe zur unbeschränkten Steuerpflicht insgesamt Abschnitt 4.2.

nehmerbereich nach § 1 Abs. 4 i. V. m. § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG knüpft – wie die Abkommensebene – im Grundtatbestand an eine Tätigkeitsausübung im Inland an. Sie ist aber noch weiter gefasst und greift z. B. auch bei Einkünften aus im Inland lediglich verwerteter Tätigkeit. Zudem bestehen zusätzliche gesonderte Erfassungstatbestände für den internationalen Luftverkehr, für bestimmte Arbeitgeber- und Arbeitnehmergruppen sowie zu Abfindungszahlungen.<sup>1497</sup> Der generell weite Steuerzugriff ist primär fiskalisch geprägt und auch durch einige systematische Brüche gekennzeichnet. Er erfährt allerdings durch die Abkommensebene häufig Einschränkungen und bietet zudem – etwa über die entsprechend planvolle Wohnsitz- und Aufenthaltswahl – den betroffenen Steuerpflichtigen und ihren Arbeitgebern auch Gestaltungsoptionen.

Das Problem möglicher Doppelbesteuerung wird nicht nur zwischenstaatlich, sondern zunächst auch unilateral über das deutsche Einkommensteuerrecht angegangen. Das Gesetz bietet in diesem Zusammenhang nach § 34c EStG die (Wahl-)Möglichkeit zur Steueranrechnung und zum Abzug ausländischer Steuern sowie – Anwendbarkeit der entsprechenden, auf einer Ermächtigungsnorm beruhenden Verwaltungsvorschriften vorausgesetzt – in Einzelfällen sogar die Option des gänzlichen Verzichts auf die inländische Besteuerung (Auslandstätigkeitserlass).<sup>1498</sup> In einer Gesamtschau kommen diese Regelungen vor allem den steuerlichen Prämissen von Arbeitgebern und ihren Mitarbeitern entgegen.

Ob des dichten Netzes deutscher DBA ist indes aber die bilaterale Ebene das zentrale Feld zur Vermeidung drohender Doppelbesteuerungen. Die Abkommen der Bundesrepublik folgen allgemein und insbesondere auch für den Bereich der unselbständigen Arbeit in aller Regel dem Muster der OECD, wobei im Grundsatz bei Besteuerungsbefugnis des Auslands in Deutschland die Freistellungsmethode zur Anwendung kommt. Einige der mit Nachbarstaaten geschlossenen DBA enthalten eine Sondervorschrift für Grenzgänger, die insbesondere den diesbezüglichen Arbeitnehmerinteressen Rechnung trägt. Auch insgesamt ermöglichen die zahlreichen Abkommen und die weit fortentwickelten Auslegungsgrundsätze zu diesen Verträgen eine vor allem den Interessen der jeweils betroffenen Wirtschaftsakteure (Unternehmen und deren Mitarbeiter) dienliche effektive Bekämpfung des Problems möglicher Doppelbesteuerungen. Flankiert wird dies für den Bereich grenzüberschreitender Arbeitnehmertätigkeit von umfassenden Verwaltungsaussagen und der direkt im Gesetz angelegten Möglichkeit, Steuerfreistellungen bei nichtselbständiger Arbeit im Ausland bereits im Rahmen des deutschen Lohnsteuerverfahrens berücksichtigen zu können.<sup>1499</sup>

---

<sup>1497</sup> Siehe zur beschränkten Steuerpflicht insgesamt Abschnitt 4.3.

<sup>1498</sup> Siehe zu den unilateralen Maßnahmen insgesamt Abschnitt 4.4.1.

<sup>1499</sup> Siehe zur Abkommensebene insgesamt Abschnitt 4.4.2.

## 5 Deutsches Lohnsteuersystem in der Unternehmenspraxis

### 5.1 Unternehmensbefragung zur praktischen Analyse

#### der Situation de lege lata

In den vorstehenden deskriptiv geprägten Hauptabschnitten 3 und 4 der Arbeit wurden zentrale, insbesondere steuersystematisch relevante Einzelaspekte des deutschen Lohnsteuerregimes im nationalen sowie im internationalen Bereich herausgestellt, analysiert und diskutiert. Für jeweilige inhaltliche Übersichten der fraglichen Hauptabschnitte sei noch einmal auf Abbildung 11 (Seite 56; „Nationaler Kontext – Grundbegriffe“) sowie zudem auf Abbildung 24 (Seite 203; „Internationaler Kontext“) verwiesen.

Wie bei Darlegung der Zielsetzung und im Rahmen der Beschreibung des Untersuchungsgangs<sup>1500</sup> bereits erläutert, sollen die vorstehend zunächst theoretisch betrachteten Gesichtspunkte auch „betriebspraktisch“ untersucht werden. Hintergrund dieser Absicht ist herauszufinden, welche der Aspekte Unternehmen bzw. Arbeitgeber vor besondere Herausforderungen stellen oder welche sich als überdurchschnittlich schwierig handhabbar erweisen; zudem ist andererseits ebenso von Interesse, ob bestimmte theoretisch respektive steuersystematisch als Problemfälle eingeordnete Zusammenhänge in der Praxis eventuell nicht als (im besonderen Maße) belastend oder hinderlich erfahren, eingeschätzt bzw. empfunden werden. Auch soll analysiert werden, ob in den deskriptiven Hauptabschnitten als Entscheidungsoptionen innerhalb des gegebenen Rechtsrahmens identifizierte Gesichtspunkte – explizite steuerliche Wahlrechte wie im Fall der Pauschalierungen oder aber auch weitere bzw. mittelbare lohnsteuerrechtliche Planungsoptionen wie z. B. die bewusste Ansässigkeitssteuerung bei Arbeitnehmerentsendungen – von Arbeitgebern (gezielt) herangezogen werden; sofern dies im Einzelnen der Fall ist, steht ferner zu ergründen, wie die entsprechenden Entscheidungsprozesse in den Gesellschaften ausgestaltet sind und in welchem Ausmaß und über welche Verfahrenswege von Wahloptionen jeweils Gebrauch gemacht wird.

Darüber hinaus bieten die offen geführten qualitativ-empirischen Unternehmensgespräche noch die Möglichkeit, im deskriptiven Teil nicht oder lediglich in anderer Form aufgegriffene Aspekte anzuführen, die nach den individuellen Erfahrungen der jeweiligen Unternehmensvertreter als wesentlich angesehen werden. Letztlich ist die Analyse damit ein Baustein zu einer normativentscheidungstheoretischen Einordnung des deutschen Lohnsteuersystems.<sup>1501</sup> Ferner kann sie helfen, Ansatzpunkte für künftig mögliche Anpassungen des

---

<sup>1500</sup> Siehe Abschnitt 1.2 (Zielsetzung) und 1.3 (Gang der Untersuchung).

<sup>1501</sup> Siehe Hauptabschnitt 2 zur Einbettung der Arbeit in den konzeptionellen Rahmen der Entscheidungstheorie.

Regimes hin zu einer stärker unternehmensgerechten Ausgestaltung konkret zu identifizieren und zu artikulieren.<sup>1502</sup>

Verankert ist die empirische Unternehmensbefragung im hiermit eingeleiteten Hauptabschnitt 5. Es wird dabei zunächst das gewählte Analyse- bzw. Forschungsinstrument selbst vorgestellt.<sup>1503</sup> Sodann folgen Erläuterung und Begründung der konkret herangezogenen Vorgehensweise.<sup>1504</sup> Wiederum daran anschließend findet sich eine Darstellung der Befragungsinhalte und der erhaltenen Ergebnisse in konsolidierter sowie primär narrativer Form.<sup>1505</sup>

## **5.2 Methodologische Einordnung des Experteninterviews und methodische Reflexion der Untersuchung**

Abschnitt 1.4.4 gab bereits eine kurze erste Einführung in die Paradigmen und Hauptrichtungen der empirischen Sozialforschung, wobei dort die wesentlichen Merkmale quantitativer und qualitativer Vorgehensweisen miteinander verglichen und gegeneinander abgegrenzt wurden. Unter Rekapitulation der im fraglichen Abschnitt gegebenen Ausführungen<sup>1506</sup> ist eine Überleitung möglich auf die für den Forschungsprozess konkret gewählten „Experteninterviews als Methode der qualitativen empirischen Sozialforschung“.<sup>1507</sup>

Zwar kann bereits nach allgemeinem Sprachverständnis aus dem Begriff des „Experteninterviews“ selbst eine gewisse Vorstellung über in diesem Zusam-

---

<sup>1502</sup> Siehe dazu Abschnitt 6.2.

<sup>1503</sup> Siehe Abschnitt 5.2.

<sup>1504</sup> Siehe Abschnitte 5.3 (Vorbereitung und Aufbau), 5.4 (Auswahl) und 5.5 (Durchführung sowie nachfolgende Dokumentation und Auswertung).

<sup>1505</sup> Siehe Abschnitt 5.6.

<sup>1506</sup> Zur Vermeidung von Wiederholungen sei hier vollumfänglich auf die Ausführungen der entsprechenden Passage der Arbeit verwiesen; siehe im Einzelnen Abschnitt 1.4.4.

<sup>1507</sup> *Meuser/Nagel*, in: Bogner/Littig/Menz (Hg.), *Experteninterviews*, 3. Aufl. 2009, S. 35. Vgl. für die vorgenannte Einordnung ebenso auch z. B. *Pfadenhauer*, in: Bogner/Littig/Menz (Hg.), *Experteninterviews*, 3. Aufl. 2009, S. 99 und *Hopf*, in: Flick/Kardorff/Steinke (Hg.), *Qualitative Forschung*, 9. Aufl. 2012, S. 353. *Bogner/Menz* lassen die(se) eindeutige methodische Zuordnung allerdings nur für die von ihnen selbst als „theoriegenerierend“ genannten Interviews gelten, nicht jedoch für die von ihnen als „systematisierend“ bezeichnete Ausprägung; vgl. insgesamt *Bogner/Menz*, in: Bogner/Littig/Menz (Hg.), *Experteninterviews*, 3. Aufl. 2009, S. 63 ff. und S. 93. Der vorliegend erstrebte Erkenntniszweck und die für die empirische Untersuchung konkret gewählte Vorgehensweise (siehe nachfolgender Abschnitt 5.3) würden nach der Kategorisierung der vorgenannten Autoren – sowie auch nach *Vogel*, in: Brinkmann/Deeke/Völkel (Hg.), *Experteninterviews in der Arbeitsmarktforschung*, 1995, S. 74 – als „systematisierend“ zu betrachten sein. Die Qualifikation als qualitatives Verfahren ist jedoch schlüssig, ordnet man die hiesigen empirischen Forschungshandlungen der Arbeit allein entlang der zu Beginn in Abschnitt 1.4.4 vorgestellten Hauptcharakteristika (siehe zudem insbesondere auf S. 25) einem der beiden Paradigmen „qualitativ oder quantitativ“ zu.

menhang mögliche Gesprächspartner, Verfahrensweise und die voraussichtliche Erhebungssituation gebildet werden, dennoch ist es notwendig, eine genauere methodologische sowie methodische Zuordnung des zur Forschung herangezogenen Untersuchungsinstruments vorzunehmen und dazu weitere Erläuterungen zu geben; weshalb dies geboten erscheint, haben *Bogner/Menz* anschaulich umschrieben:

„Es besteht [...] ein Missverhältnis zwischen der hohen forschungspraktischen Bedeutung und der im Vergleich zu anderen Methoden [...] geringer ausgeprägten methodologischen und methodischen Reflexion des Experteninterviews. Die Schuld dafür liegt allerdings nicht einfach in einer für die Fachdisziplinen wenig praktikablen Methodendiskussion im ‚Elfenbeinturm der Methodenforschung‘, sondern eben auch in der mangelnden methodischen Reflexion in den Fachdisziplinen und unter den Anwendern der Methoden selbst. Die einschlägigen Studien und Forschungsberichte, die mit Experteninterviews arbeiten, beschränken sich in der Regel auf die Ergebnispräsentation; Reflexionen zur Erhebungsmethode finden sich immer noch zu selten oder werden in Fußnoten oder den Anhang verbannt.“<sup>1508</sup>

Fraglos kann und soll es indes auch nicht Aufgabe der vorliegenden Arbeit sein, einen eigenständigen – und den abstrakt-theoretischen Austausch über diese Problemstellung weiterführenden – Beitrag zu der an anderer Stelle eingehend geführten Diskussion rund um die zutreffende wissenschaftliche respektive theoretische Einordnung von Experteninterviews zu leisten;<sup>1509</sup> es wären derartige Ausführungen nicht zuletzt im Hinblick auf die professionelle Zuordnung der Arbeit<sup>1510</sup> zur betriebswirtschaftlichen Steuerlehre verfehlt.

Wichtiger noch ist jedoch, dass das Hauptaugenmerk der Untersuchung vor allem auf dem praktischen Einsatz des gewählten Verfahrens konkret für die Zwecke der formulierten Zielsetzung<sup>1511</sup> und zur Beantwortung der gestellten Forschungsfrage(n) liegt. Vermieden werden kann und sollte aber der in den Ausführungen des vorstehenden Zitats zu Recht monierte, im Wesentlichen unreflektierte Gebrauch des Forschungsinstruments.

Es wird daher im vorliegenden sowie ferner auch in den drei nachfolgenden Abschnitten 5.3 bis 5.5 jeweils ausgeführt und begründet, von welchem Verständnis des Experteninterviews die Untersuchung geprägt ist und auf welche Weise die Forschungsmethode im Einzelnen konkret zur Anwendung gebracht

---

<sup>1508</sup> *Bogner/Menz*, in: *Bogner/Littig/Menz* (Hg.), *Experteninterviews*, 3. Aufl. 2009, S. 18. Vgl. ähnlich auch *Vogel*, in: *Brinkmann/Deeke/Völkel* (Hg.), *Experteninterviews in der Arbeitsmarktforschung*, 1995, S. 73.

<sup>1509</sup> Vgl. zu diesen Diskussionspunkten z. B. *Bogner/Menz*, in: *Bogner/Littig/Menz* (Hg.), *Experteninterviews*, 3. Aufl. 2009, S. 13 ff. sowie im Weiteren *Bogner/Menz*, in: *Bogner/Littig/Menz* (Hg.), *Experteninterviews*, 3. Aufl. 2009, S. 61 ff. und *Gläser/Laudel*, *Experteninterviews und qualitative Inhaltsanalyse*, 4. Aufl. 2010, S. 36 ff.

<sup>1510</sup> Siehe insbesondere Abschnitt 1.5.

<sup>1511</sup> Siehe Abschnitt 1.2.

wurde;<sup>1512</sup> diese Darstellung bezieht alle Phasen des Analyseprozesses mit ein – von der Vorbereitung der Befragungen über die Modalitäten ihrer Durchführung bis hin zur Aufzeichnung und Auswertung der gewonnenen Erkenntnisse.

Ziel ist zunächst die methodologische Erörterung, mithin die Darstellung, weshalb das genutzte Instrument im Hinblick auf das Erkenntnisziel der Arbeit und die in diesem Zusammenhang gegebenen Umgebungsbedingungen als das „Mittel der Wahl“ erscheint.

Als erster Schritt ist dabei zu explizieren, welcher „Expertenbegriff“ zugrunde gelegt wird. Als Experte könnte zunächst bei sehr weiter Definition jeder angesehen werden, der – abstrakt gesprochen – vertieftes Wissen und besondere Kenntnisse zum Themenbereich der jeweiligen Untersuchung besitzt, was bei entsprechendem Forschungsgegenstand ermöglichen würde, auch Informationen aus dem Privatbereich einer Person über ein Experteninterview zu erheben.<sup>1513</sup> Im Gegensatz dazu scheint es jedoch für das hiesige Vorhaben opportun, einen recht engen und vor allem professions- bzw. tätigkeitsbezogenen Expertenbegriff zugrunde zu legen: Befragt werden sollten Personen, die sich in ihrer Berufstätigkeit mit der Lohn(be)steuer(ung) befassen und denen in den jeweiligen Arbeitgeber-Unternehmen (die) Verantwortung<sup>1514</sup> für dieses Themenfeld zugewiesen ist, ggf. sogar durch entsprechende Spezialisierung innerhalb eines übergeordneten Funktionsbereichs („der Lohnsteuerfachmann bzw. die Lohnsteuerfachfrau der Steuerabteilung“).<sup>1515</sup> Die damit in Blick

---

<sup>1512</sup> Verworfen werden soll damit u. a. auch – erneut gesprochen mit den Worten von *Bogner/Menz*, in: *Bogner/Littig/Menz* (Hg.), *Experteninterviews*, 3. Aufl. 2009, S. 19 – die ansonsten ggf. legitim erscheinende Vermutung, „dass [auf] Experteninterviews [hier lediglich] [...] als hemdsärmelig angewandte Instrumente zur schlichten Informationsgewinnung vom Typ ‚quick and dirty‘“ zurückgegriffen wurde. Auf diesen oftmals geäußerten Kritikpunkt geht auch *Trinczek*, in: *Bogner/Littig/Menz* (Hg.), *Experteninterviews*, 3. Aufl. 2009, S. 225 ein.

<sup>1513</sup> Vgl. so abstrakt *Bogner/Menz*, in: *Bogner/Littig/Menz* (Hg.), *Experteninterviews*, 3. Aufl. 2009, S. 67, dort anschaulich kritisch zu einem derartigen „voluntaristische[n] Expertenbegriff“ [Bezeichnung im Original hervorgehoben durch Kursivdruck]: „Demnach wären prinzipiell alle Menschen zugleich Experten, und zwar Experten ihres eigenen Lebens“.

<sup>1514</sup> Ausführlich mit den Aspekten der Verantwortlichkeit sowie zudem der Kompetenzzuweisung setzt sich *Pfadenhauer*, in: *Bogner/Littig/Menz* (Hg.), *Experteninterviews*, 3. Aufl. 2009, S. 101 ff. auseinander. Vgl. weitergehend zur Problembearbeitung durch bzw. zur Lösungskompetenz von Experten auch *Sprondel*, in: *Sprondel/Grathoff* (Hg.), *Alfred Schütz und die Idee des Alltags in den Sozialwissenschaften*, 1979, S. 149 ff.

<sup>1515</sup> Entsprechend wurden Identifikation und Auswahl der Gesprächspartner vorgenommen; siehe im Einzelnen Abschnitt 5.4. Der damit hier zur Forschung herangezogene beruflich bzw. organisatorisch-institutionell abgegrenzte Expertenbegriff entspricht in wesentlichen Teilen der Definition von *Meuser/Nagel*, in: *Garz/Kraimer* (Hg.), *Qualitativ-empirische Sozialforschung*, 1991, S. 442 ff. und auch *Meuser/Nagel*, in: *Hitzler/Honer/Maeder* (Hg.), *Expertenwissen*, 1994, S. 181 f. Die vorgenannten Autoren fassen ihre Begriffsbestimmung allerdings mittlerweile weiter; vgl. *Meuser/Nagel*, in: *Bogner/Littig/Menz* (Hg.), *Experteninterviews*, 3. Aufl. 2009, S. 46 f.

genommene Expertise wird nicht selten auf spezieller individueller Qualifikation über eine entsprechende Vor-, Aus- und Weiterbildung beruhen;<sup>1516</sup> sie ist relevant und findet ihre Anwendung (allein) im Rahmen des professionell-beruflichen Arbeitsgebiets der jeweiligen Person.<sup>1517</sup>

Eine derartige für den konkreten Anwendungsfall spezifisch gefasste Definition der im Einzelnen anvisierten Ansprechpartner folgt aus der An- bzw. Einsicht, dass „[d]ie Frage, wer als Experte [...] zu gelten hat, [...] immer [...] in Hinsicht auf das Untersuchungsspektrum der empirischen Erhebung beantwortet werden“<sup>1518</sup> muss. Die hier vorgenommene, dicht am Tätigkeitsfeld sowie dem spezifischen (Fach-)Wissen der Gesprächspartner orientierte Begriffsbestimmung wird dem angestrebten Forschungszweck gerecht.<sup>1519</sup> Sie ist daher ihrerseits eng verknüpft mit dem Erkenntnisziel, sodass ein Rückkopplungsverhältnis zwischen ebendiesem und der methodologischen Zuordnung besteht.

Selbiges gilt für die Beziehung der Befragungsinhalte zur gewählten Vorgehensweise. Anders als in den abstrakten Darstellungen oftmals genannt,<sup>1520</sup> sollen vorliegend nicht etwaige psychologische Aspekte respektive den Gesprächspartnern nicht präsente oder nur unterbewusst vorhandene Haltungen und Einstellungen gegenüber der Thematik analysiert werden.<sup>1521</sup> Angestrebt ist vielmehr, Aufschluss über den konkreten Umgang mit den herausgestellten Aspekten des Lohnsteuerregimes in der Unternehmens- und Arbeitgeberpraxis zu erlangen. Da dabei aber gewünscht ist, dass die Untersuchungsteilnehmer auch eigene Einschätzungen und individuelles Erfahrungswissen in freier bzw.

---

<sup>1516</sup> Vgl. *Hartmann/Hartmann*, KZfSS 1982, S. 194, dort: „Experten oder Professionals [...] als Absolventen [...] akademischer Ausbildung“.

<sup>1517</sup> Vgl. zur Aussage des gesamten Satzes auch *Pfiffner/Stadelmann*, in: Hitzler/Honer/Maeder (Hg.), *Expertenwissen*, 1994, S. 148, die dort derartige Experten als „Wissensarbeiter“ bezeichnen. Unterstrichen wird die damit vorgenommene Fokussierung z. B. von *Abels/Behrens*, ÖZP 1998, S. 81, wenn sie ausführen, dass „ExpertInnen nur in ihrer professionellen Rolle interessieren“.

<sup>1518</sup> *Bogner/Menz*, in: *Bogner/Littig/Menz* (Hg.), *Experteninterviews*, 3. Aufl. 2009, S. 73. Vgl. inhaltlich so auch *Vogel*, in: *Brinkmann/Deeke/Völkel* (Hg.), *Experteninterviews in der Arbeitsmarktforschung*, 1995, S. 74 in dortiger Fn. 4.

<sup>1519</sup> Siehe auch nachfolgend; vgl. in diese Richtung zudem *Bogner/Menz*, in: *Bogner/Littig/Menz* (Hg.), *Experteninterviews*, 3. Aufl. 2009, S. 72, dort: „In Untersuchungen, die [...] auf die Erhebung ‚sachdienlicher Informationen‘ [...] abzielen, reicht eine Bestimmung des Experten anhand des Kriteriums ‚Wissen‘ [...] aus“. Vgl. ferner *Deeke*, in: *Brinkmann/Deeke/Völkel* (Hg.), *Experteninterviews in der Arbeitsmarktforschung*, 1995, S. 8 ff.

<sup>1520</sup> So etwa das von *Bogner/Menz* als „theoriegenerierend“ bezeichnete Interview, welches „im Wesentlichen auf die kommunikative Erschließung und analytische Rekonstruktion der subjektiven Dimension des Expertenwissens“ (*Bogner/Menz*, in: *Bogner/Littig/Menz* (Hg.), *Experteninterviews*, 3. Aufl. 2009, S. 66) abzielt.

<sup>1521</sup> Der Ausschluss eines solchen Interviewziels korrespondiert auch mit der entscheidungstheoretischen Zuordnung aus Abschnitt 2.3, wären die (verhaltens-)psychologischen Aspekte doch vielmehr der deskriptiven Entscheidungstheorie zuzurechnen.

narrativer Form weitergeben können, bietet sich – etwa in Abgrenzung gegenüber einer standardisierten schriftlichen Befragung – die Erhebungsform des Interviews an, „ermöglicht [...] [diese doch zudem generell; Anm. d. V.] eine konkurrenzlos dichte Datengewinnung“<sup>1522</sup>. Erwünscht ist in diesem Zusammenhang, dass sich als Gesprächsform der „Charakter einer Fachdiskussion“<sup>1523</sup> ergibt, was eine möglichst hohe inhaltliche Vertrautheit des Interviewers mit dem gesamten Gesprächsthema und den dabei konkret erörterten Aspekten des Forschungsfelds voraussetzt.<sup>1524</sup> Um alle interessierenden Gesichtspunkte zu berühren und auf diesem Wege eine gewisse Vergleichbarkeit bzw. mögliche Homogenität der Interviews zu schaffen, andererseits den Gesprächspartnern aber auch Raum zur Äußerung weiterer – nach der persönlichen Erfahrung als relevant eingestuft – Aspekte zu geben, bietet sich die Orientierung der Gespräche an einem offenen Leitfaden an.<sup>1525</sup> Die Empfehlung für solches Vorgehen findet sich auch in der abstrakten Besprechung des Forschungsinstruments<sup>1526</sup>; letztlich wird das damit insgesamt skizzierte Experteninterview für einen solchen Einsatzzweck auch als wissenschaftlich zulässig eingestuft.<sup>1527</sup>

### 5.3 Aufbau und Begründung der konkreten methodischen Vorgehensweise in der Vorbereitungsphase

Zusätzlich zu den vorstehenden methodologischen Ausführungen, welche die Frage der besonderen Geeignetheit des Untersuchungsinstruments für das Erhebungsziel diskutierten, bedarf es ferner der Erläuterung und Begründung der im Detail angewandten Methodik, also des spezifisch gewählten Aufbaus und der konkreten Arbeitsweise; dies ergibt sich schon aus der Vorgabe der „Regelgeleitetheit“<sup>1528</sup> (auch) qualitativer Forschung. Demnach bedarf es einer Aufgliederung

---

<sup>1522</sup> Bogner/Menz, in: Bogner/Littig/Menz (Hg.), Experteninterviews, 3. Aufl. 2009, S. 8.

<sup>1523</sup> Bogner/Menz, in: Bogner/Littig/Menz (Hg.), Experteninterviews, 3. Aufl. 2009, S. 78; vgl. inhaltlich identisch Trinczek, in: Bogner/Littig/Menz (Hg.), Experteninterviews, 3. Aufl. 2009, S. 232, dort: „Fachgespräch“.

<sup>1524</sup> Vgl. demgemäß Pfadenhauer, in: Bogner/Littig/Menz (Hg.), Experteninterviews, 3. Aufl. 2009, S. 111 ff., dazu ferner Bogner/Menz, in: Bogner/Littig/Menz (Hg.), Experteninterviews, 3. Aufl. 2009, S. 77, dort in Beschreibung des „Interviewer[s] als Co-Experte“ [im Original Hervorhebung durch Kursivdruck].

<sup>1525</sup> Siehe im Einzelnen nachfolgender Abschnitt 5.3.

<sup>1526</sup> Vgl. dafür z. B. Meuser/Nagel, in: Bogner/Littig/Menz (Hg.), Experteninterviews, 3. Aufl. 2009, S. 51; ebenso bereits Meuser/Nagel, in: Hitzler/Honer/Maeder (Hg.), Expertenwissen, 1994, S. 183.

<sup>1527</sup> Vgl. dazu Bogner/Menz, in: Bogner/Littig/Menz (Hg.), Experteninterviews, 3. Aufl. 2009, S. 14, dort deutlich: „Natürlich ist die Durchführung von Experteninterviews zu Informationszwecken – gewissermaßen die pragmatische Anwendungsvariante – nicht nur weit verbreitet, sondern für bestimmte Forschungszwecke auch ganz und gar methodisch legitim.“

<sup>1528</sup> Mayring, Einführung in die qualitative Sozialforschung, 5. Aufl. 2002, S. 145 [dort als Überschrift eines Unterabschnitts].



rung der Untersuchung in ihre einzelnen Stufen und einer vorherigen Darlegung des Prozesses,<sup>1529</sup> was – i. S. eines Gütekriteriums –<sup>1530</sup> sicherstellen soll, dass zu einem späteren Zeitpunkt und von Dritten „jeder konkrete Forschungsschritt intersubjektiv nachvollzogen und kontrolliert werden kann.“<sup>1531</sup> Allein eine solche Vorgehensweise sichert dem Betrachter bzw. Nutzer einer empirischen Arbeit die Möglichkeiten, sich selbst ein autonomes Urteil zum von Seiten des Forschers eingesetzten Prozess der Erkenntnisgewinnung zu bilden und die letztlich aus der Erhebung gezogenen Schlüsse möglichst vollständig rekonstruieren und eigenständig bewerten zu können.

Diese fragliche Beschreibung wird im hiesigen sowie in den zwei folgenden Abschnitten 5.4 und 5.5 vorgenommen. Die nachstehende Grafik gibt dabei zunächst einen Überblick zu den einzelnen Schritten. Die chronologischen Phasen der Untersuchung sind dabei den einzelnen Unterabschnitten zugeordnet, in denen sie jeweils angesprochen werden.

---

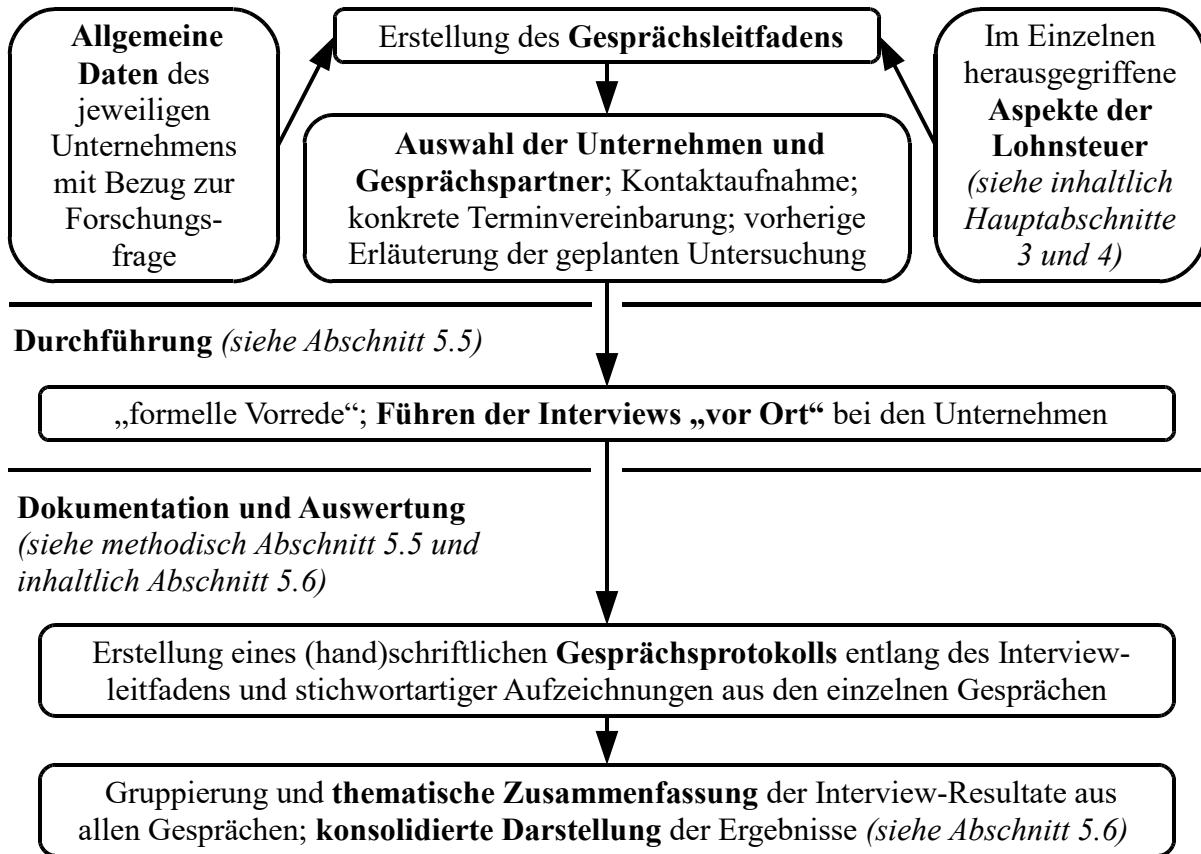
<sup>1529</sup> Vgl. hierzu *Mayring*, Einführung in die qualitative Sozialforschung, 5. Aufl. 2002, S. 29 und S. 145 f., auf den letztgenannten Seiten dort in Diskussion der „Gütekriterien qualitativer Forschung“.

<sup>1530</sup> Siehe dazu auch bereits Abschnitt 1.4.4, insbesondere Fn. 81.

<sup>1531</sup> *Lamnek*, Qualitative Sozialforschung, 5. Aufl. 2010, S. 449, dort in Diskussion des Kriteriums der Objektivität im Rahmen der sog. Inhaltsanalyse. Es ist in diesem Zusammenhang jedoch darauf hinzuweisen, dass der Schwerpunkt der Aufbereitung hier in der Nachvollziehbarkeit des Forschungshandelns gesehen werden muss, sind einer etwaigen Ergebnis- und Auswertungskontrolle doch innerhalb der notwendigerweise gewählten anonymisierten Darstellung (siehe Abschnitt 5.5 sowie insbesondere dortige Fn. 1558) durch den verbindlichen Vertrauensschutz enge Grenzen gezogen.

Empirische Untersuchungsmethode:  
**Leitfadengestützte offene Experteninterviews**

**Vorbereitung** (siehe Abschnitte 5.3 und 5.4)



**Abbildung 27: Schritte der qualitativ-empirischen Untersuchung.**

**Quelle: Eigene Darstellung.**

Wie im oberen Teil des Schaubilds dargestellt und zuvor bereits erwähnt, sollen die Interviews „leitfadengestützt“ und „offen“ durchgeführt werden. Dazu bedarf es zunächst der Erstellung eines Gesprächsleitfadens, dessen Aufbau und Einsatz im Folgenden näher zu erläutern ist; eine vollständige Wiedergabe des letztlich konkret genutzten Leitfadens selbst findet sich im Anhang der Arbeit.

Zunächst enthält der Leitfaden nach Hinweisen zur notwendigen „Vorrede“ eines jeden Interviews<sup>1532</sup> einige allgemeine für das Forschungsvorhaben wichtige Fragen zum Unternehmensaufbau, der Mitarbeiterzahl, zur Organisation der Bearbeitung (lohn)steuerlicher Fragen in- und außerhalb des Unternehmens (Zusammensetzung und Kompetenzverteilung der betrieblichen Steuerabteilung; Abstimmung und Zusammenarbeit mit steuerlichen sowie rechtlichen Beratern und Dienstleistern) sowie letztlich auch zum fachlichen Hintergrund des inter-

<sup>1532</sup> Siehe auch Abschnitt 5.6.1.

viewten Gesprächspartners. Innerhalb dieses Bereichs entspricht der Gesprächsleitfaden damit erkennbar deutlich einem Format, das auch in standardisierten schriftlichen Befragungen üblich ist.<sup>1533</sup> Die Erörterung primär formal geprägter Aspekte ermöglicht allerdings auch „interview-taktisch“ einen recht schnellen und unkomplizierten Einstieg in den Dialog und kann damit einen Beitrag dazu leisten, die gewünschte Gesprächsatmosphäre zu erzeugen.<sup>1534</sup>

Auf die allgemein orientierte Passage folgen die inhaltlich konkret der Lohnsteuer-Thematik zugewandten Fragen. Innerhalb dieses Bereichs kann der Leitfaden als „typisch“ für ein partiell vorstrukturiertes, aber dennoch offenes Interview bezeichnet werden. Die Abfolge der Fragen richtet sich nach der Struktur der Hauptabschnitte 3 und 4 und vollzieht diese im Wesentlichen nach – indes im Hinblick auf die gewünschte Gesprächsführung mit teilweise etwas modifizierter Untergliederung und Gewichtung. Der gewählte Aufbau impliziert allerdings von sich aus bereits, dass inhaltlich einander zugehörige Fragen sich auch innerhalb desselben Teilstücks des Leitfadens finden; ein solcher Aufbau stärkt zum einen den allgemein üblichen Gesprächsfluss,<sup>1535</sup> erleichtert und verbessert zum anderen aber auch die spätere auf die Struktur der Arbeit bezogene Auswertung. Der Einsatz des Leitfadens verfolgt dabei – wie auch *Gläser/Laudel* anschaulich darlegen – einen klaren Zweck: „Er stellt sicher, dass in einer größeren Zahl von Interviews gleichartige Informationen erhoben werden, und dass in jedem Interview alle Informationen erhoben werden, von denen man sich vorher überlegt hat, dass man sie braucht.“<sup>1536</sup> Gleichzeitig soll das gewünschte Fachgespräch<sup>1537</sup> offen gehalten werden, sodass sowohl der Befragte eigene Punkte mit einbringen kann als auch „dem Interviewer weitgehende Entscheidungsfreiheit darüber, welche Frage wann in welcher Form gestellt wird“<sup>1538</sup>, erhalten bleibt. Anschaulich erläutert findet sich dies bei *Vogel*:

---

<sup>1533</sup> Siehe bereits Abschnitt 1.4.4, insbesondere die dortigen Ausführungen zu den Merkmalen quantitativer Forschung.

<sup>1534</sup> Vgl. auch die erste von *Kaufmann*, *Das verstehende Interview*, 1999, S. 66 vorgestellte „taktische Vorgehensweise“. Vgl. zudem *Trinczek*, in: Bogner/Littig/Menz (Hg.), *Experteninterviews*, 3. Aufl. 2009, S. 229 f. mit allgemeinen Hinweisen zum Vorgehen „in der Anfangssequenz des Interviews“ [Zitat von dortiger S. 230].

<sup>1535</sup> Vgl. hierzu *Gläser/Laudel*, *Experteninterviews und qualitative Inhaltsanalyse*, 4. Aufl. 2010, S. 146, dort plastisch: „Die Fragen sollten so angeordnet werden, dass inhaltlich zusammengehörende Themen auch nacheinander behandelt werden. Das ermöglicht eine Annäherung an den natürlichen Gesprächsverlauf: Auch in der Alltagskommunikation ist es ja so, dass es einen Gesprächsfaden aus inhaltlich aneinander anschließenden Fragen und Antworten gibt.“ Vgl. ferner *Kaufmann*, *Das verstehende Interview*, 1999, S. 66.

<sup>1536</sup> *Gläser/Laudel*, *Experteninterviews und qualitative Inhaltsanalyse*, 4. Aufl. 2010, S. 143 [fehlerhafte Zeichensetzung aus Quelle übernommen].

<sup>1537</sup> Siehe Abschnitt 5.2, insbesondere dortige Fn. 1523.

<sup>1538</sup> *Gläser/Laudel*, *Experteninterviews und qualitative Inhaltsanalyse*, 4. Aufl. 2010, S. 142.

„Das Experteninterview ist [...] variabel im Kurs zu führen. Das [...] bedeutet, daß der Interviewer situationsadäquat reagiert und sich nicht stur an den Leitfaden klammert bzw. in einen ‚Leitfaden-Schematismus‘ verfällt, da ein solches Verhalten eine gedeihliche Gesprächsatmosphäre erst gar nicht entstehen ließe.“<sup>1539</sup>

Somit „bildet der Leitfaden lediglich eine Art Gerüst“<sup>1540</sup> oder aber er dient – wie *Kaufmann* es formuliert – als „flexible Orientierungshilfe“<sup>1541</sup> im Zuge des Gesprächs, in welcher festgehalten ist, welcher „Grundstock“ an Informationen [...] im Verlaufe eines [jeden der einzelnen; Anm. d. V.] Experteninterviews“<sup>1542</sup> gewonnen werden soll.<sup>1543</sup> Die dabei im Leitfaden exemplarisch vorformulierten<sup>1544</sup> Fragen oder stichwortartig festgehaltenen Aspekte sind – von ebenjenem genannten Verständnis des Leitfadens geprägt – bewusst in einer Form gehalten, die dem Gesprächspartner Raum für seine thematischen Ausführungen gibt<sup>1545</sup> und ihm auch Möglichkeiten der eigenen bzw. selbständigen weiteren „Gestaltung der Interviewsituation“<sup>1546</sup> einräumt.

Die konkrete Art „des Fragenstellens“ ist dabei auch durch das Forschungs- bzw. Untersuchungsziel prädeterminiert und wird somit auch vom umgebenden konzeptionellen Rahmen der Arbeit<sup>1547</sup> beeinflusst. Interessanterweise findet sich dabei ebenso in der methodischen sozialwissenschaftlichen Literatur eine direkte Verbindung zur Entscheidungstheorie, wie die folgenden Hinweise von *Mäuser/Nagel* deutlich zeigen:

„Die im Interview gestellten Fragen sollten sich auf das Wie des Entscheidens und Handelns konzentrieren. Auf diese Weise lassen sich allgemeine Prinzipien und Maximen erfassen, wird eine Rekonstruktion der Entscheidungslogik möglich. Die

---

<sup>1539</sup> *Vogel*, in: Brinkmann/Deeke/Völkel (Hg.), *Experteninterviews in der Arbeitsmarktforschung*, 1995, S. 76.

<sup>1540</sup> *Gläser/Laudel*, *Experteninterviews und qualitative Inhaltsanalyse*, 4. Aufl. 2010, S. 142, dort in Abgrenzung „zum standardisierten Fragebogen“.

<sup>1541</sup> *Kaufmann*, *Das verstehende Interview*, 1999, S. 65.

<sup>1542</sup> *Vogel*, in: Brinkmann/Deeke/Völkel (Hg.), *Experteninterviews in der Arbeitsmarktforschung*, 1995, S. 76.

<sup>1543</sup> Vgl. insgesamt zu den angesprochenen Aspekten der „Handhabung des Leitfadens“ [dortige Abschnittüberschrift] z. B. auch *Bureau of Applied Social Research*, in: König (Hg.), *Das Interview*, 10. Aufl. 1976, S. 150 f., *Meuser/Nagel*, in: Bogner/Littig/Menz (Hg.), *Experteninterviews*, 3. Aufl. 2009, S. 52 weisen zudem darauf hin, dass ohne die Heranziehung eines Leitfadens für den Interviewer „die Gefahr [...] [besteht], sich dem Experten als inkompetenter Gesprächspartner darzustellen.“

<sup>1544</sup> Vgl. zur Frage der vorherigen Formulierung z. B. *Gläser/Laudel*, *Experteninterviews und qualitative Inhaltsanalyse*, 4. Aufl. 2010, S. 144 sowie *Vogel*, in: Brinkmann/Deeke/Völkel (Hg.), *Experteninterviews in der Arbeitsmarktforschung*, 1995, S. 76.

<sup>1545</sup> Es schließen sich daher bspw. solche Fragen weitgehend aus, deren Beantwortung allein in „Ja-Nein-Form“ möglich oder wahrscheinlich ist.

<sup>1546</sup> *Deeke*, in: Brinkmann/Deeke/Völkel (Hg.), *Experteninterviews in der Arbeitsmarktforschung*, 1995, S. 19.

<sup>1547</sup> Siehe hierzu insgesamt Hauptabschnitt 2.

Fragen sollten des Weiteren durch ihre Formulierung deutlich machen, dass sie auf das überpersönliche, institutionsbezogene Wissen abzielen.“<sup>1548</sup>

Während diese Ausführungen neben der konzeptionellen Struktur der Arbeit und dem herausgestellten Expertenbegriff<sup>1549</sup> zudem das angesprochene Prinzip der Offenheit von Gesprächsführung und Abfassung der Interviewpunkte nochmals bekräftigen, ist Letztgenanntes jedoch auch in zweifacher Hinsicht begrenzt: Erstens sollen die Fragen dem angesprochenen Experten den jeweils in Blick genommenen Aspekt eindeutig umreißen, sodass inhaltlich ein Austausch über den jeweils zu erörternden Problemkreis zustande kommt.<sup>1550</sup> Zweitens soll der Experte sein Gegenstandswissen, seine Ansichten und Positionen zum diskutierten Gesichtspunkt zwar in freier Gedankenführung äußern (können), jedoch ist keine vollends „formlose Erzählung“ gewünscht, bei welcher der Interviewer fast vollständig in den Hintergrund tritt.<sup>1551</sup> Vielmehr soll diesem auch die Funktion eines Moderators des Gesprächs zukommen. Hierbei bietet der Fragebogen eine im Interview stets präsente „Rückfallposition“, die damit auch eine Fokussierung des fachlichen Austausches auf die Forschungsfrage gewährleistet.

Diese auf die fachlichen Inhalte hin ausgerichteten Schwerpunkte spiegeln sich z. B. ebenso in der vorliegend vorgenommenen Art der Gesprächsauswertung<sup>1552</sup> wider. So kommt es nach allgemein gängigen Gepflogenheiten im Rahmen mehrständiger Termine fast zwangsläufig immer wieder auch zu nicht primär von Fachinhalten dominierten Phasen, sondern im Gegenzug vielmehr ebenso zu Momenten eher beiläufiger oder alltäglicher Kommunikation, zu Höflichkeitsfloskeln und möglichen Unterbrechungen sowie etwa bisweilen auch zu scherzhaften oder ironischen Anmerkungen, Abschweifungen etc.; derartige Dinge wurden im hiesigen Forschungsprozess – sofern denn ohne einen konkreten Bezug zur jeweiligen Sachfrage – in aller Regel gar nicht erst protokolliert und damit ebenso nicht in die Auswertung übernommen.

Nach den im Aufbau an den Hauptabschnitten 3 und 4 orientierten Blöcken des Leitfadens schließt sich ein letzter Abschnitt an, der bewusst offen gestaltet auf persönlich-fachliche Einordnungen des Gesprächspartners abzielt und zudem letztlich auch zu einer individuellen Bewertung des just erlebten Forschungsvorgehens am Ende des Interviews auffordert.

---

<sup>1548</sup> Meuser/Nagel, in: Bogner/Littig/Menz (Hg.), Experteninterviews, 3. Aufl. 2009, S. 54.

<sup>1549</sup> Siehe vorstehender Abschnitt 5.2.

<sup>1550</sup> Vgl. so auch Gläser/Laudel, Experteninterviews und qualitative Inhaltsanalyse, 4. Aufl. 2010, S. 145, dort deutlich: „Die Klarheit der Frage ist wichtiger als ihre Offenheit. Der Interviewpartner muss der Frage entnehmen können, was der Interviewer wissen will.“

<sup>1551</sup> Eine solche „Gesprächsführung“ kann insbesondere dann angebracht sein, wenn nach der jeweiligen Forschungsfrage psychologische oder soziologische Aspekte des Interviewthemas erkundet werden sollen; vgl. z. B. für Formen von „Tiefen- oder Intensivinterviews“ sowie zu sog. „rezeptiven Interviews“ Lamnek, Qualitative Sozialforschung, 5. Aufl. 2010, S. 339 ff.

<sup>1552</sup> Sie zur Gesprächsauswertung Abschnitt 5.6.

Der Leitfaden schließt nach dem vorgenannten Abschnitt ohne Grußformel oder Nachrede. Derartiges ist in einem solchen Dokument verzichtbar, da der schriftliche Fragen- bzw. Themenkatalog an sich nicht an die Interviewpartner direkt gerichtet ist und auch nicht weitergegeben wurde, sondern allein als Arbeitsmittel der Gesprächsführung diente. In den Interviews selbst fanden sich diese abschließenden Passagen fraglos allein bereits zur gebotenen Wahrung allgemein-gesellschaftlicher und professioneller Kommunikationskonventionen.

#### **5.4 Auswahl der Unternehmen sowie der individuellen Gesprächspartner**

Die Breite der lohnsteuerrechtlichen Fragestellungen und insbesondere auch die gewünschte Erörterung von Aspekten grenzüberschreitender Arbeitnehmertätigkeit bedingte von vorneherein eine Beschränkung des zu wählenden Untersuchungsfeldes auf mittelgroße bis große Unternehmen, da letztlich nur in derartigen Gesellschaften allgemein mit Erfahrungen aus einer Vielzahl der zu untersuchenden Bereiche gerechnet werden kann, nur dort von einer jeweils entsprechend hohen Arbeitnehmerzahl sowie im Regelfall von internationaler Wirtschaftstätigkeit auszugehen ist und ferner lediglich solche Unternehmen gezielt respektive spezialisiert eigenes Fachpersonal zur Bearbeitung lohnsteuerrechtlicher Problemstellungen einsetzen bzw. einsetzen können.

Die Forschungsanfragen wurden denn auch demgemäß nur an entsprechend große Unternehmen und Unternehmensgruppen gestellt. Eine Festlegung auf einzelne Regionen, spezielle Branchen oder bestimmte Typen von Unternehmen gab es dabei indes bewusst nicht. Zudem wurden – bei hinreichender Größe und etwaig allgemein veröffentlichter adäquat hoher Mitarbeiterzahl – neben über den offenen Kapitalmarkt finanzierten Unternehmen ebenso solche im privaten Eigentum bzw. im Familienbesitz in den Fokus genommen. Die Unternehmensauswahl wurde im Hinblick auf die vorgenannten Punkte im Vorfeld bewusst weit gefasst, um einerseits Anfragen prinzipiell an eine möglichst große Anzahl in Betracht kommender Unternehmen stellen zu können und andererseits zudem einen entsprechend weit gespannten Blick auf die in Deutschland zum Lohnsteuereinkommen verpflichteten Großbetriebe und Gesellschaften erlangen zu können. Das insofern breit gefächerte Vorgehen basierte dabei u. a. auf der Annahme, dass sich der Umgang mit einzelnen der Fragestellungen und der zu untersuchenden Aspekte zwischen Branchen und Wirtschaftsbereichen unterscheidet, mithin z. B. auf bestimmte Vergünstigungsnormen wie etwa die Befreiungsregelung nach § 3b EStG betreffend Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit<sup>1553</sup> in Unternehmen des produzierenden Gewerbes in anderem Maße zurückgegriffen wird als im Dienstleistungs-, Finanz- oder Versicherungssektor.

Die einzelnen Anfragen für die Forschungsgespräche wurden sowohl über bestehende bzw. entsprechend herangezogene mittelbare und unmittelbare

---

<sup>1553</sup> Siehe zu dieser Regelung im Einzelnen Abschnitt 3.3.7.4.6.

Kontakte aus dem Bereich der Industrie und der steuerberatenden Berufe als auch allgemein per E-Mail oder Kontaktformular über die Kommunikationsanschriften von zum vorstehend erörterten Forschungsschema passenden Unternehmen gestellt. Anvisiert wurde vorab eine Anzahl von zehn zu führenden Forschungsgesprächen. Diese Zahl liegt im gewählten methodischen Instrument<sup>1554</sup> und der im Rahmen der Interviews zu erhebenden Datenfülle begründet. Es sollte dabei einerseits eine hinreichend hohe Anzahl von Gesprächen erreicht werden, um aus Vergleichen zwischen Unternehmen z. B. etwaig wiederkehrende Muster und Vorgehensweisen identifizieren zu können, andererseits führt u. a. allein der Einzelaufwand von persönlich vor Ort geführten, oftmals mehrstündigen Forschungsgesprächen beim Einsatz des Forschungsinstruments zu gewissen Beschränkungen – dies in Abgrenzung etwa zu standardisierten schriftlichen oder online gestellten und damit weitgehend automatisierbaren quantitativ ausgerichteten Befragungen. Über die angestrebte offene Gesprächsführung verlaufen qualitativ ausgerichtete Forschungsinterviews mit Fachexperten – trotz weitgehender Vereinheitlichung der äußeren Rahmenbedingungen – stets individuell.<sup>1555</sup> Die dabei gewonnenen Erkenntnisse lassen sich denn auch nur bei wenigen der erörterten Fragen und Aspekte später tabellarisch oder numerisch erfassen und analysieren. Die stringente, zuverlässige und übersichtliche Auswertbarkeit in einer kumulierten Darstellung sinkt daher bei einer hohen Zahl von Gesprächen mit der Gesamtmasse der erhaltenen Einzelinformationen. Zudem ist ein entsprechend weitere Interviews rechtfertigender angemessen hoher zusätzlicher Erkenntnisgewinn pro Forschungsgespräch ab einer bestimmten Anzahl bereits durchgeführter Termine (zunehmend) in Zweifel zu ziehen. Vor diesem Hintergrund wurde die Zahl von zehn Forschungsgesprächen im Vorfeld als zielführend und hinreichend, andererseits jedoch auch als notwendig erachtet.<sup>1556</sup>

Gefragt wurde bei Kontaktaufnahme mit den Gesellschaften bzw. ihren Ansprechpartnern konkret nach einem Gespräch mit der oder den für die Lohnbesteuerung fachlich (haupt-)verantwortlichen Person(en) des jeweiligen Unternehmens bzw. Konzerns; in den allgemein gestellten Anfragen wurde in diesem Zusammenhang direkt eine kurze Umschreibung des Forschungsvorhabens gegeben,<sup>1557</sup> damit die verschickte Nachricht aus sich heraus innerhalb des Unternehmens entsprechend autonom bewertet und ggf. an die zuständige(n) Stelle(n) weitergegeben werden konnte.

---

<sup>1554</sup> Siehe Abschnitte 5.2 sowie 5.3 und einleitend auch Abschnitt 1.4.4.

<sup>1555</sup> Siehe insbesondere Abschnitt 5.3.

<sup>1556</sup> Die hier gewählte Anzahl zu untersuchender Gesellschaften findet sich auch in ähnlich aufgebauten empirischen Studien; vgl. z. B. die qualitativ ausgerichtete personalwirtschaftliche Fallstudien-Untersuchung von *Mitlacher*, *Zeitarbeit in Deutschland und den USA*, 2004, S. 257 ff., in welcher ebenso zehn Unternehmen herangezogen wurden.

<sup>1557</sup> Vgl. z. B. *Gläser/Laudel*, *Experteninterviews und qualitative Inhaltsanalyse*, 4. Aufl. 2010, S. 162 zur Vorgabe einer solchen Umschreibung.

Bezogen auf die unterschiedlichen Modi der Anfrage zeigte sich eine deutlich erkennbare Diskrepanz hinsichtlich der Quote erfolgreicher Kontaktabbahnungen zwischen solchen Anfragen, die auf mittelbaren und unmittelbaren persönlichen Kontakten beruhten, und solchen, die lediglich allgemein an Unternehmen gestellt wurden bzw. werden konnten. Insgesamt wurden 32 Gesprächsanfragen gestellt. 13 dieser Anfragen beruhten auf direkten oder über Fachkollegen hergestellten mittelbaren Kontakten; davon führten insgesamt acht ebendieser Anfragen letztlich zu einem Gesprächs- bzw. Forschungstermin. Von den 19 auf der anderen Seite allgemein gestellten Anfragen waren hingegen im Endeffekt nur zwei erfolgreich.

Nach Erreichen der vorab anvisierten Gesamtzahl von zehn Forschungsinterviews wurden keine weiteren An- oder Nachfragen mehr gestellt und etwaig noch laufende Anfragen respektive Kontaktabbahnungen nicht weiter verfolgt oder neuerlich aufgegriffen.

## **5.5 Methodisches Vorgehen bei Durchführung, Dokumentation, Aufbereitung und Darstellung der Ergebnisse**

Nach entsprechend positiver Rückmeldung auf die erste oder eine entsprechend wiederholte Kontaktaufnahme wurde – in Einzelfällen nach Klärung etwaiger Rückfragen – ein konkreter Termin entweder über E-Mail-Kommunikation oder telefonisch meist direkt mit dem jeweiligen Ansprechpartner respektive in einigen Fällen über die für diese zuständigen Sekretariate vereinbart. Im Zuge des vorherigen Austausches wurden Forschungsvorhaben, Zielsetzung der Untersuchung und organisatorisches sowie methodisches Vorgehen meist bereits einführend erläutert. Insbesondere wurden zudem Hinweise zur Art der beabsichtigten Auswertung gegeben, wobei hervorgehoben wurde, dass die Besprechungsergebnisse letztlich anonymisiert und nach Themen aggregiert dargestellt werden würden, sodass keine Zuordnung einzelner Aspekte zu Unternehmen und / oder einzelnen Ansprechpartnern möglich sein soll. Die nachfolgend gewählte Aufbereitung der Befragungsinhalte folgt damit nicht nur weitgehend dem Aufbau des deskriptiven Teils der Forschungsarbeit, sondern basiert mithin u. a. ebenso auf den Vorgaben gerade ebenjener Zusage der vertraulichen und anonymisierten Analyse. Entsprechend werden in der Darstellung bspw. keinerlei Personen- oder Firmennamen, mögliche nähere Zuordnungs- und Erkennungskriterien, konkrete Standorte, Branchen oder spezifische, eine Identifizierung erlaubende Unternehmensinformationen genannt bzw. weitergegeben.<sup>1558</sup> Rechtfertigen lässt sich ein derartiges Vorgehen auch mit dem Ziel des Forschungsprozesses, mit Hilfe der Gespräche Aufschluss über konkrete

---

<sup>1558</sup> Vgl. abstrakt und ausführlich zur Anonymisierung empirischer Befunde insbesondere im Kontext von Experteninterviews *Gläser/Laudel*, Experteninterviews und qualitative Inhaltsanalyse, 4. Aufl. 2010, S. 279 ff.



unternehmensindividuelle Lösungen lohnsteuerlicher Probleme und Fragestellungen zu erhalten. Gerade dort, wo praktisches unternehmerisches Handeln im Bereich der Besteuerung nicht oder nicht vollständig über einen bereits herausgebildeten und gefestigten Meinungsstand des Fachs begründet werden kann oder bewusst „pragmatische bzw. praktische Lösungen“ für bestimmte Aspekte aufgedeckt werden sollen, sind offene und zutreffende Antworten überhaupt nur dann zu erwarten, wenn – gerade im Fall einer später einmal allgemein veröffentlichten Forschungsarbeit – vertrauliche Auswertung vorab zugesichert wird.

Die insgesamt zehn Unternehmensgespräche wurden an einzelnen Tagen in der Zeit zwischen dem 11.08.2015 und dem 08.02.2016 geführt. Soweit dabei in Nuancen im Rahmen der Forschungsinterviews konkret aktuell zeitbezogene Daten, Werte sowie fachliche Entwicklungen und Erkenntnisse von Belang waren, bezogen sich diese jeweils auf den bei Durchführung des einzelnen Gesprächs gegebenen Sach- und Rechtsstand; selbiges gilt auch für etwaige Zeitangaben in der nachfolgend unter Abschnitt 5.6 vorgenommenen Auswertung.

Alle Termine wurden einheitlich – worauf auch bereits in der Anfrage und im späteren Austausch hierzu hingewiesen wurde – bei den jeweiligen Unternehmen vor Ort in dortigen Besprechungs-, Gemeinschafts- oder Empfangsräumen bzw. in den jeweiligen Büroräumlichkeiten der Gesprächspartner abgehalten; dieses den Unternehmen gegenüber jeweils als notwendige Voraussetzung herausgestellte Vorgehen wurde gewählt, um die äußeren Rahmenbedingungen aller Forschungstermine möglichst bzw. weitgehend einheitlich zu gestalten und nicht etwa durch eine Teilung in vor Ort und ansonsten telefonisch oder via Videokonferenz geführte Gespräche Abweichungen zwischen den einzelnen Unterredungssituationen hinnehmen zu müssen. Zudem reduzierte die Gesprächsführung in den Unternehmen vor Ort den etwaigen organisatorischen Aufwand für die befragten Experten.<sup>1559</sup> Regional waren die Forschungsinterviews letztlich annähernd über die gesamte Bundesrepublik verteilt, wobei sich – nicht bewusst gesteuert oder angestrebt – eine gewisse Häufung von Terminen im süddeutschen Raum ergab.

Zwei der Gespräche wurden – auf Vorschlag der jeweiligen Unternehmen bzw. Kontaktpersonen – mit zwei Ansprechpartnern gemeinsam geführt, die anderen acht Termine jeweils mit einer Person. Von den mithin insgesamt zwölf interviewten Experten waren fünf weiblich und sieben männlich. Um im Sinne der Anonymisierung keinerlei Zuordnungen über das Geschlecht zu erlauben, ist die hiesige Auswertung dabei allerdings durchgehend in generisch maskuliner Form verfasst, u. a., da die Mehrheit der befragten Experten männlich war.

Da – wie erörtert –<sup>1560</sup> ein stets vollständig schematischer bzw. gleichförmiger Gesprächsablauf weder anvisiert noch gewünscht war, konnte die konkrete

---

<sup>1559</sup> Vgl. zum Ort der Gesprächsführung auch *Gläser/Laudel*, Experteninterviews und qualitative Inhaltsanalyse, 4. Aufl. 2010, S. 165.

<sup>1560</sup> Siehe Abschnitt 5.3.

individuelle Gesprächsdauer jeweils nicht exakt vorab festgelegt werden. Terminiert wurden die Interviews zuvor auf mindestens eine Stunde an reiner Gesprächszeit, i. d. R. jedoch von vornherein direkt auf zwei Stunden, was den Forschungspartnern zudem als geschätzter Mittelwert der Gesprächsdauer im Vorfeld genannt werden konnte und meist auch genannt wurde.<sup>1561</sup> Letztlich ergaben sich individuelle Gespräche zwischen 80 und 180 Minuten Dauer; die durchschnittliche reine Interviewdauer über alle zehn Termine belief sich auf knapp 130 Minuten (Zentralwert: 126,5 Minuten). Die zeitlichen Abweichungen erklärten sich u. a. durch die unterschiedliche Intensität, in welcher die Forschungspartner auf einzelne Aspekte des inhaltlich geleiteten Interviews eingingen und sie ferner über die gestellten Fragen hinausgehende Gesichtspunkte ansprachen. Zudem waren auch die Gewichtungen der fachlichen Arbeitsbereiche der interviewten Personen jeweils unterschiedlich, sodass einige der Ansprechpartner – aufgrund vornehmlicher Bearbeitung nationaler Lohnsteuerfragen – z. B. zum Bereich der Entsendungen nur allgemeine und eher rudimentäre Informationen geben konnten, während in anderen Fällen hingegen gerade auf der Behandlung grenzüberschreitender Aspekte ein gewisser Schwerpunkt der Tätigkeit und damit letztlich auch der entsprechenden Forschungsinterviews lag.

Vorgaben zu einer über organisatorische Aspekte – wie Termin- und Raumreservierung, Anmeldung bei Empfang oder Werksschutz etc. – hinausgehenden Vorbereitung des Interviews wurden den Gesprächspartnern nicht gegeben. Dies hatte zunächst forschungstaktische Gründe: Die Bitte nach einer ggf. gar dezierten inhaltlichen Vorbereitung hätte die Bereitschaft der regelmäßig operativ stark eingebundenen Berufspraktiker zur Teilnahme am Forschungsprozess absinken lassen können. Zudem wären – selbst wenn die Bitte allen Forschungsteilnehmern gegenüber im Vorfeld gleichförmig geäußert worden wäre – aufgrund mutmaßlich unterschiedlicher Vorbereitungsintensität (schon vorab noch) stärker voneinander abweichende Gesprächsverläufe zu erwarten gewesen. Um in diesem Punkt wiederum ein möglichst hohes Maß an Einheitlichkeit der generellen Rahmenbedingungen erhalten zu können, wurden den Gesprächspartnern vor den Interviews denn auch allenfalls grobe Anhaltspunkte zu den im Gespräch im Einzelnen zu erörternden Inhalten gegeben; insbesondere wurde der konkrete Gesprächsleitfaden nicht im Vorfeld (und letztlich ebenso nicht im Nachgang) weitergereicht.

Zu den Interviews wurde ebendieser im Anhang der Arbeit wiedergegebene, elliptisch abgefasste Gesprächsleitfaden in einer zwei DIN A4-Seiten umfassenden Druckfassung zwar selbstredend mitgeführt und herangezogen, indes aber auch hier während des Termins nicht an den bzw. die Forschungsteilnehmer ausgegeben. Die von den Gesprächspartnern getroffenen Aussagen und weitergegebenen Informationen wurden im Verlauf der einzelnen Interviews stichwortar-

---

<sup>1561</sup> Vgl. zum Aspekt der Festlegung der Interviewdauer im Vorfeld zudem z. B. auch *Gläser/Laudel, Experteninterviews und qualitative Inhaltsanalyse*, 4. Aufl. 2010, S. 164.

tig handschriftlich protokolliert. Der entsprechende Protokollblock wurde im Vorgriff eines jeden Gesprächs bereits mit Rahmendaten zum Interview (Datum, Unternehmen, Ansprechpartner und Kontaktdaten, vorab vereinbarte Zeiten, erste Gliederungspunkte) präpariert und während des Gesprächs dann bewusst knapp sowie unter Setzung zahlreicher Freiflächen beschrieben; Letzteres ermöglichte einerseits in den Interviews selbst einen weitgehend ungestörten Gesprächsfluss und andererseits bei der Nachbereitung eines jeden Termins die umfassende Ergänzung und Vervollständigung des jeweiligen Protokolls bzw. des während des Interviews entstandenen vorläufigen Protokoll-Gerüsts. Diese im Anschluss an das einzelne Gespräch angestrebte Dokumentation wurde in allen Fällen zeitnah am selben oder spätestens in den direkt anschließenden Folgetagen vorgenommen und abgeschlossen; sie wurde stets fertiggestellt, bevor ein weiteres Interview geführt wurde. Die nach dem Arbeitsschritt der Vervollständigung letztlich zwischen drei und bis zu neun DIN A4-Seiten umfassenden handschriftlichen Protokolle wurden nach Abschluss der nachlaufenden Bearbeitung zur Sicherung der Gesprächsinhalte digitalisiert und entsprechend abgelegt; sie sind jedoch – da z. B. nicht entsprechend anonymisiert bzw. anonymisierbar – etwa mit Blick auf den den Unternehmen und Interviewpartnern zugesagten Vertrauensschutz nicht im Anhang der Arbeit wiedergegeben.

U. a. aus Gründen der Wahrung von Geschäftsgeheimnissen und des Datenschutzes sowie des Persönlichkeitsschutzes<sup>1562</sup> wurde bewusst auch auf andere, über die handschriftliche Protokollierung hinausreichende technische Aufzeichnungen der Gespräche (etwa in Audio- oder Videoformaten) verzichtet. Derartige Aufnahmen wären ferner nach den allgemeinen Statuten mehrerer der zur Forschung herangezogenen Unternehmen ohnehin auf deren Betriebsgelände generell unzulässig gewesen oder hätten zumindest einer gesonderten Genehmigung bedurft; einer Bereitschaft zur Teilnahme am Forschungsprozess hätten sie damit ebenso entgegenstehen können und sie wären voraussichtlich zudem nicht für alle Gesprächstermine einheitlich um- bzw. durchsetzbar gewesen.

## **5.6 Befragungsinhalte und Ergebnisse**

### **5.6.1 Lohnsteuerliche Organisation in den Besprechungsunternehmen / Gesprächspartner**

Die nach entsprechender allgemeiner Vorrede im ersten Teil des Interviews erfragten generellen Rahmendaten sollten insbesondere eine Einordnung der Organisation der Bearbeitung lohnsteuerlicher Fragen im Besprechungsunternehmen erlauben und zudem Einzelheiten zur fachlichen Position sowie zum (Ausbildungs-)Hintergrund des oder der Forschungspartner klären. Auf die konkrete Abfrage allgemeiner (nicht steuerlicher) Angaben zur Geschäftstätig-

---

<sup>1562</sup> Vgl. zu diesem Aspekt auch *Gläser/Laudel*, Experteninterviews und qualitative Inhaltsanalyse, 4. Aufl. 2010, S. 51 ff.

keit und / oder zur Historie sowie zur Entwicklung des jeweiligen Unternehmens oder Konzerns wurde bewusst verzichtet, um den Fokus innerhalb der im Regelfall begrenzten Gesprächszeit möglichst allein auf lohnsteuerliche Aspekte legen zu können. Teilweise wurden zu derartigen Punkten allerdings an dieser oder an anderen Stellen im Gespräch vom jeweiligen Forschungspartner von sich aus Informationen gegeben – etwa, wenn Aspekte der allgemeinen Geschäftstätigkeit oder Organisation im Unternehmen im Zusammenhang mit lohnsteuerlichen Fragen standen. Allgemein jedoch wurden ansonsten zur Orientierung über die Ausrichtung des konkreten Besprechungsunternehmens und zur notwendigen Vorbereitung der einzelnen Termine öffentlich zugängliche Informationsquellen wie Geschäftsberichte, Internetauftritt etc. herangezogen.

Zunächst wurde nach der groben Anzahl der für die deutsche Lohnbesteuerung relevanten Mitarbeiter bzw. Personen im Unternehmen respektive in der Unternehmensgruppe gefragt. Die große Spannweite der hierzu angegebenen Werte war vor allem durch die stark unterschiedlichen Geschäftstätigkeiten der Gesellschaften geprägt. Die entsprechenden Belegschaftszahlen reichten von etwas mehr als 3.000 bis hin zu über 100.000 Personen (Mittelwert: knapp 25.000 Arbeitnehmer; Median: 7.650 Mitarbeiter).

Sodann wurde gebeten, die Struktur der Bearbeitung steuerlicher Fragen im bzw. für das Unternehmen allgemein und jene der Betreuung lohnsteuerlicher Aufgaben im Speziellen darzustellen. Hierbei zeigten sich zunächst deutliche Unterschiede in der Größe sowie der etwaigen Untergliederung der Steuerabteilungen. Soweit konkrete Zahlen genannt wurden, schwankte der Umfang der insgesamt in den Steuerabteilungen tätigen fachlichen Mitarbeiter von (lediglich) zwei Angestellten bis hin zu einer höheren zweistelligen Anzahl an Personen. Näher erläutert wurde dies etwa im Fall einer eher kleinen Steuerabteilung vom Forschungspartner u. a. durch den Aufbau bzw. die Organisation innerhalb der Unternehmensgruppe, handelte es sich dort doch um die Steuerabteilung einer Holdinggesellschaft, welche nur einen Teil der steuerrechtlichen Arbeiten für die Einzelgesellschaften erbringt bzw. übernimmt. Teilweise zeigte sich innerhalb der Steuerabteilungen eine organisatorische Trennung zwischen der Bearbeitung nationaler und internationaler Besteuerungsfragen. Konkret für Fragen der Lohnbesteuerung innerhalb der Steuerabteilung waren regelmäßig eine oder bis zu vier Person(en) zuständig. Es zeigte sich hierbei allerdings ein häufig wiederkehrendes Muster der Zusammenarbeit mit anderen Abteilungen und / oder Funktionsbereichen der Unternehmen. So ist die konkrete Personalabrechnung im Regelfall einer gesonderten Abteilung, einem konzerninternen sog. (Shared) Service-Center oder einem externen Dienstleister zugewiesen. Selbiges gilt – entweder integriert in die vorgenannte Struktur oder wiederum selbst gesondert – für die Abrechnung von Reisekosten und sonstigen Personalspesen. Zudem gibt es in Fragen der Arbeitnehmerbesteuerung meist eine erkennbar intensive Zusammenarbeit zwischen dem Personalbereich und der Steuerabtei-

lung, etwa hinsichtlich der Einführung, Einordnung und Würdigung bestimmter Vergütungselemente oder in Bezug auf Erstattungszahlungen, die Planung und Behandlung von Auslandsentsendungen etc.<sup>1563</sup>

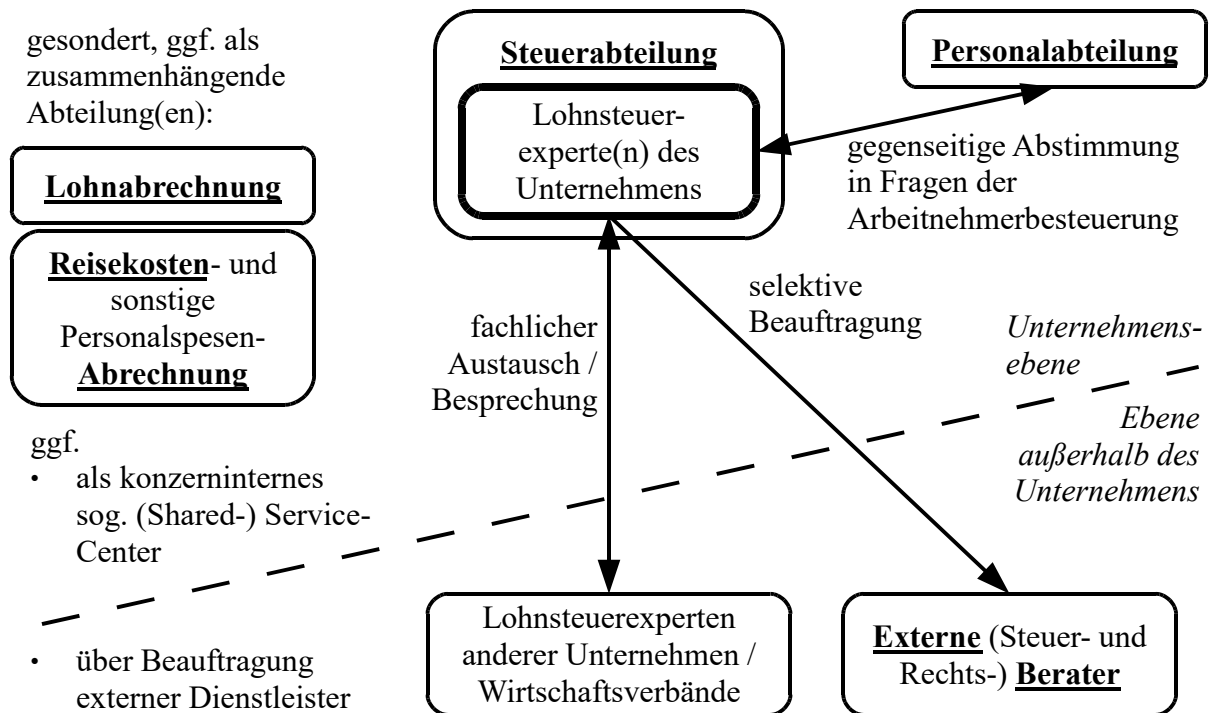
Mit Ausnahme des an späterer Stelle gesondert abgefragten Bereichs der grenzüberschreitenden Abordnungen und Entsendungen werden lohnsteuerliche und / oder damit zusammenhängende Rechtsberatungsleistungen meist durchaus zurückhaltend nur für Einzelfragen und im Regelfall auch lediglich selektiv eingekauft, etwa zur Beurteilung oder zur Lösung konkreter Einzelsachverhalte und Situationen, zur fachlichen Begleitung oder zum Abschluss von Lohnsteuer-Außenprüfungen,<sup>1564</sup> zur Erstellung gutachterlicher Stellungnahmen oder zur Absicherung und Beratung bei möglicherweise steuerstrafrechtlich relevanten Aspekten. Auf einen Einzelanbieter fokussierte Rahmenverträge allein für (nationale) lohnsteuerrechtliche Beratungsleistungen wurden von den Unternehmen nicht geschlossen. In weit überwiegendem Maße sollen und werden lohnsteuerliche Fragen mithin innerhalb der Gesellschaften oder Konzerne selbst bearbeitet und geklärt. Mehrfach wurde hierbei ferner ein institutionalisierter Austausch etwa in Besprechungen oder über entsprechende Telefonkonferenzen unter den für die Lohnbesteuerung zuständigen Mitarbeitern der Unternehmen bzw. Unternehmensgruppen hervorgehoben. In zwei Fällen gaben die Gesprächspartner an diesem Punkt des Interviews zudem an, sich über das einzelne Unternehmen oder den Konzern hinaus regelmäßig mit für die Lohnbesteuerung zuständigen Referenten bzw. Fachleuten anderer Unternehmen oder über Wirtschaftsverbände in dort abgehaltenen Gesprächsrunden inhaltlich auszutauschen.

Das vorstehend beschriebene allgemeine Organisationsschema zur Bearbeitung lohnsteuerrechtlicher Fragestellungen in den Besprechungsunternehmen ist im auf der nachfolgenden Seite wiedergegebenen Schaubild in typisierender Form zusammengefasst.

---

<sup>1563</sup> Vgl. zur Notwendigkeit der Zusammenarbeit vor allem dieser Abteilungen auch *Birkemeyer/Koch*, Ubg 2016, 90, S. 93. Die Autoren gelangen allerdings diesbezüglich in ihrer Besprechung auf Grundlage einer von der Beratungsgesellschaft KPMG in 2015 durchgeführten sog. Benchmark Studie – etwa hinsichtlich der Kompetenzzuordnungen – zu einem durchaus kritischen Befund; so führen sie ebenda bspw. aus: „Die Praxis zeigt, dass [...] z. B. gerade das Zusammenwirken zwischen Steuer- und Personalabteilung im Bereich der Lohnsteuer oftmals nicht eindeutig geregelt ist.“

<sup>1564</sup> Siehe zur Lohnsteuer-Außenprüfung nach § 42f EStG Abschnitt 3.4.4.



**Abbildung 28: Allgemeines Organisationsschema zur Bearbeitung lohnsteuerrechtlicher Fragen in Unternehmen.**

**Quelle: Eigene Darstellung.**

Die Gesprächspartner waren alle Mitglieder der Steuerabteilungen der analysierten Unternehmen und dort – ggf. neben anderen Zuständigkeiten – mit der Bearbeitung lohnsteuerlicher Fragen betraut. Teilweise fand sich – jeweils bezogen auf den Bereich der Steuerabteilung – eine alleinige Zuständigkeit der Interviewteilnehmer für den Bereich der Lohnsteuer in der fraglichen Gesellschaft, andernfalls eine Teilung des Aufgabengebiets mit einem oder bis zu drei weiteren Fachkollegen. In einem Fall nahm am Gespräch auch der Leiter der Steuerabteilung teil, u. a. aus persönlichem Interesse am Themenfeld der Lohnbesteuerung sowie am Forschungsprozess.<sup>1565</sup> Die Dauer der Tätigkeit der einzelnen Gesprächspartner im jeweiligen Unternehmen war stark unterschiedlich. Einer der Interviewteilnehmer war erst wenige Wochen zuvor in das fragliche Unternehmen eingetreten,<sup>1566</sup> ein anderer war schon seit über 20 Jahren im Besprechungsunternehmen tätig. Eine bereits mehrjährige Tätigkeit kann indes als Regelfall genannt werden.

Vom ursprünglichen (Aus-)Bildungshintergrund her hatten die meisten der Gesprächspartner ein (akademisches) Studium absolviert – teilweise ergänzt um eine vorherige kaufmännische Ausbildung oder eine spätere Promotion.

<sup>1565</sup> Siehe dazu ebenso Abschnitt 5.5.

<sup>1566</sup> Es handelte sich hierbei um einen der beiden Gesprächsteilnehmer im Fall eines der Interviews, das mit zwei Personen geführt wurde (siehe auch Abschnitt 5.5).

Auf ihrem Ausbildungsweg hatten die Interviewteilnehmer dabei Abschlüsse als (Wirtschafts- oder Voll-) Jurist, als Diplom-Betriebswirt bzw. Kaufmann oder als Diplom-Finanzwirt erworben. Zwei der Gesprächspartner hatten anstelle eines Studiums einen fachlichen Ausbildungsweg (Steuerfachangestellter und Bilanzbuchhalter) genommen. In mehreren Fällen hatten die Gesprächspartner zuvor in mittelständischen oder großen Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften gearbeitet, ansonsten z. B. im Dienst der Finanzverwaltung oder in Steuerabteilungen anderer Unternehmen. Die meisten der Gesprächspartner hatten (bereits) das Steuerberaterexamen absolviert.

Die für die Lohnbesteuerung zuständigen Interviewpartner wurden um eine überschlägige Einschätzung gebeten, welchen prozentualen Anteil die Bearbeitung lohnsteuerlicher Fragen im Rahmen ihrer Gesamtarbeitszeit einnimmt. Hier schwankten die Angaben stark zwischen zehn und bis hin zu 100 Prozent, wobei ein vollständiger Fokus allein auf die Lohnsteuer indes eher als Ausnahmefall herausgestellt werden muss. Meist wurden ferner noch andere Bereiche bearbeitet, etwa allgemeine oder insbesondere personalspezifische Fragen der Umsatzbesteuerung und / oder insbesondere mit Arbeitnehmertätigkeit zusammenhängende Aspekte etwa der Sozialversicherung oder der Betriebsstättenbegründung durch Personaleinsatz, zudem aber z. B. auch generelle ertragsteuerliche Fragen, universell verfahrensrechtliche Aspekte oder steuerliche IT-Projekte.

Oftmals hatten die Gesprächspartner anfänglich keine explizit auf Fragen der Lohnbesteuerung zugeschnittene Arbeitsstelle im Unternehmen angetreten. Selbst die Erwähnung von Teilbereichen des Tätigkeitsfelds zum initialen Stellenantritt – wie etwa die steuerrechtliche Betreuung von Auslandsentsendungen – kann eher als Einzelfall herausgestellt werden. Meist hatte sich der nunmehr gegebene konkrete Tätigkeitszuschnitt der Experten und eine entsprechende (Teil-)Spezialisierung auf Fragen der Lohnbesteuerung damit erst im Laufe der teils langjährigen Arbeitstätigkeit im Unternehmen über die Zeit herausgebildet und / oder war – z. B. aufgrund diesbezüglicher persönlicher Interessenneigung – von den Interviewpartnern selbst entsprechend forciert worden. Insbesondere von schon seit mehreren Jahren in den Unternehmen tätigen Gesprächspartnern wurde in diesem Zusammenhang zudem hervorgehoben, dass eine konzentrierte und damit stärker professionalisierte Bearbeitung lohnsteuerlicher Fragestellungen im jeweiligen Unternehmen ihres Erachtens (erst) als Entwicklung der jüngeren Vergangenheit angesehen werden könne.

## **5.6.2 Umgrenzung des Arbeitnehmer- und des Lohnbegriffs sowie Erfassung und Einordnung von Zuwendungen**

### **5.6.2.1 Bestimmung der Arbeitnehmereigenschaft und Einkunftsartenabgrenzung**

Die Frage, wer steuerrechtlich als Arbeitnehmer des jeweiligen Unternehmens einzuordnen ist,<sup>1567</sup> wurde – zusammenfassend gesprochen – von den Ansprechpartnern meist als primär unproblematisch angesehen. Mehrfach wurde herausgestellt, dass als Grundsatz ohnehin regelmäßig eine klar als solche definierte Arbeitnehmertätigkeit im Unternehmen angestrebt werde oder in etwaigen Zweifelsfällen zur etwaigen Haftungsvermeidung vorsorglich einem präventiven Lohnsteuereinbehalt durch das Unternehmen der Vorzug gegeben werde.

In einem Fall wurde angegeben, dass für den Einsatz externer Kräfte eigens eine Richtlinie erstellt wurde, die die Prüfung und Zuordnung allgemein regelt. In einem anderen Gespräch wurde erwähnt, dass mögliche Grenzfälle von der Steuerfunktion im Zusammenwirken mit der Rechtsabteilung gelöst würden. Etwaige Erfassungsschwierigkeiten und Auseinandersetzungen mit öffentlichen Stellen in diesem Bereich wurden in mehreren der Interviews denn auch vornehmlich dem Bereich der Sozialversicherung zugerechnet, dort vor allem unter dem Stichwort der sog. „Scheinselbständigkeit“.

Wenn Abgrenzungsfälle konkret bezeichnet wurden, so lagen diese insbesondere zwischen einer Einordnung als Arbeitnehmer einerseits oder einer solchen als frei(beruflich-) selbständig oder gewerblich Tätiger. Erwähnt wurde dies von den Ansprechpartnern oftmals unter den von ihnen selbstgenannten Stichworten der „freien Mitarbeit“ bzw. der „Freelancer“. Als für Abgrenzungsfragen typisch herausgestellte Beschäftigungs- und Auftragsprofile zeigten sich etwa Beratungstätigkeiten (vor allem auch durch ehemalige Mitarbeiter, etwa nach deren altersbedingtem Austritt) oder Einsätze als Marken- respektive Unternehmensbotschafter. Allgemein konnten für etwaige Zuordnungsprobleme indes jeweils Lösungen gefunden werden, in großen Teilen einvernehmlich über Abstimmungen mit der Verwaltung. In mehreren der Interviews rekurrerten die Gesprächspartner bei dieser Frage auch auf etwaige Einordnungsschwierigkeiten bei Überlassungen von Arbeitnehmern innerhalb der Unternehmensgruppe oder beim internationalen Personaleinsatz; diesbezügliche Aspekte wurden jedoch erst bei der späteren Erörterung der Arbeitgeberanknüpfung<sup>1568</sup> oder bei Besprechung der Lohnsteuer im internationalen Kontext<sup>1569</sup> vertieft analysiert.

Bereits stärker differenziert fielen die Antworten zu möglichen Konflikten zwischen einer Zuordnung bestimmter Zuwendungen als Arbeitslohn oder einer

---

<sup>1567</sup> Siehe Abschnitt 3.3.1.

<sup>1568</sup> Siehe nachfolgend Abschnitt 5.6.3.

<sup>1569</sup> Siehe nachfolgend Abschnitt 5.6.6.



Qualifikation unter einer anderen Einkunftsart aus.<sup>1570</sup> Mit Aufwerfen der Frage wurde jeweils der Blickwinkel auf das mögliche Abgrenzungsproblem näher spezifiziert, mithin herausgestellt, dass hier vor allem Erfahrungswerte zur Behandlung von etwaig neben dem Dienstverhältnis bestehenden Sonderrechtsbeziehungen interessierten.

Lediglich in zweien der Gespräche wurde geäußert, dass hier aus der Berufspraxis im jeweiligen Unternehmen (noch) keine Fälle von (früheren) Einordnungskonflikten bekannt waren. Die ansonsten meistgenannten Aspekte waren Fragen der wechselseitigen Überlassung von Finanzmitteln (konkret bezeichnet wurden bspw. Darlehen, Aktien und Genussrechte) und damit eine Abgrenzung von Arbeitslohn gegenüber etwaigen Einkünften aus Kapitalvermögen<sup>1571</sup> sowie Fälle der unternehmensseitigen Anmietung von Flächen für Arbeitsräume oder zur Unterbringung eines Firmenwagens, also mögliche Leistungsbeziehungen im Rahmen einer Vermietung und Verpachtung;<sup>1572</sup> sofern näher erläutert, wurde in derartigen Fällen von Mieteinkünften des Arbeitnehmers ausgegangen. Weitere genannte Einzelfälle waren Fragen der Zuordnung von Beirats- und Aufsichtsratsvergütungen bei Besetzung entsprechender Positionen innerhalb der Unternehmensgruppe (insbesondere auch bei Konzerngesellschaften im Ausland, meist besetzt als zusätzliches Mandat durch Kräfte aus der Führungsebene des Unternehmens), Honorarzahlungen für bestimmte Vortragstätigkeiten,<sup>1573</sup> der Erhalt von Sachgewinnen durch Arbeitnehmer etwa auf Konferenzen der Gesellschaft sowie die Behandlung von Vergütungszahlungen für Erfindungen von Arbeitnehmern. Bei den letztgenannten Zuwendungen nimmt das fragliche Unternehmen zwar generell eine Einordnung als Lohnzuwendung vor, jedoch stellte der Gesprächspartner heraus, dass hier im Einzelfall seines Erachtens eine Zuordnung zu einer anderen Einkunftsart durchaus im Raum stehen könne.<sup>1574</sup> Als Strategie zur Vermeidung von etwaigen Diskussionen mit der Finanzverwaltung rund um einen möglichen Entlohnungscharakter von Leistungen im Rahmen von Sonderrechtsbeziehungen wurde in einem Gespräch betont, dass in den maßgeblichen Vertragswerken stets auf Fremdüblichkeit geachtet werde, sodass etwa Leasingentgelte, Zinszahlungen etc. mit Mitarbeitern lediglich marktkonform vereinbart würden und ihnen somit kein steuerbegründender Vorteilscharakter zukomme.

---

<sup>1570</sup> Siehe insgesamt zur Einkunftsartenabgrenzung Abschnitt 3.3.3.

<sup>1571</sup> Siehe Abschnitt 3.3.3.5.

<sup>1572</sup> Siehe Abschnitt 3.3.3.6.

<sup>1573</sup> Mithin mögliche Abgrenzungen vor allem gegenüber Einkünften aus selbständiger Arbeit; siehe dazu Abschnitt 3.3.3.4.

<sup>1574</sup> Die Zuordnung der gewährten Vergütungen zum Arbeitslohn ist für als Diensterfindungen bezeichnete Innovationen zutreffend, handelt es sich allerdings um sog. freie Erfindungen, können diese etwaig auch Einkünfte aus selbständiger Arbeit hervorrufen; vgl. im Einzelnen z. B. *Hartz/Meeßen/Wolf*, ABC-Führer Lohnsteuer, EL 90 aus 06.2010, Stichwort „Diensterfindung“ Rz. 6 ff.

### 5.6.2.2 Bestimmung des Zuflusszeitpunkts von Leistungen

Nach der Erfassung von Arbeitnehmern und der Abgrenzung von Lohn gegenüber Einnahmen aus anderen Einkunftsarten wurde nach etwaigen Schwierigkeiten mit der Feststellung des korrekten Zuflusszeitpunkts gefragt.<sup>1575</sup> Wiederum in zwei der Unternehmen waren in diesem Bereich bisher keine Probleme aufgetreten. Aus den anderen Interviews bot sich diesbezüglich jedoch ein sehr vielschichtiges Bild. Bei Sachbezügen wurde die zutreffende Erfassung von mehreren Gesprächspartnern als allgemein sehr diffizil hervorgehoben. Konkrete Fallbeispiele waren hier vor allem etwaig steuerlich zu würdigende Veranstaltungen, Tagungen, Reisen oder ähnliche Incentive-Leistungen.

Eine besondere Herausforderung stelle in diesem Zusammenhang – so die Angabe von mehreren der Gesprächspartner – die Sicherstellung der für die korrekte Bestimmung des Zuflusszeitpunkts maßgeblichen Kommunikationsflüsse innerhalb des Unternehmens dar. So müssen bspw. Veranstaltungen oder auch andere, ggf. eher kleinteilige Sachbezüge mit ihren steuerlichen Rahmendaten an die Lohnbuchhaltung gemeldet werden, sodass sie dort im Rahmen der Gehaltsabrechnung erfasst und bearbeitet werden können. Teilweise haben die in die Analyse einbezogenen Unternehmen hierzu spezielle Prozesse und / oder EDV-Lösungen aufgesetzt; in anderen Fällen wurde jedoch hingegen auch hervorgehoben, dass gerade in diesem Bereich aufwendige manuelle Meldungen erforderlich sind, etwa, weil es an Schnittstellen zwischen den Abteilungen und den (von diesen) eingesetzten Programmen fehlt.

Ungeachtet der Vorgehensweisen scheint – so diesbezüglicher Tenor mehrerer Interviewpartner – eine stets fristgerechte Berücksichtigung der einzelnen Komponenten oftmals nicht möglich, etwa, weil zu einer Veranstaltung direkt nach deren Abschluss noch keine finalen Abrechnungen vorliegen. Dieser Umstand sei auch der Finanzverwaltung bewusst, weshalb sich häufig ein als pragmatisch zu kennzeichnendes Vorgehen erkennen lasse. Als wesentlich werde – insbesondere auch im Rahmen einer späteren Lohnsteuer-Außenprüfung – vor allem die nachvollziehbare Glaubhaftmachung einer vollständigen und lückenlosen Erfassung eingestuft. Etwaige Zeitdifferenzen würden dann auch von der Verwaltung oftmals akzeptiert oder es werde z. B. auf die Aufteilung einer sich über mehrere Lohnzahlungszeiträume erstreckenden Leistung (etwa einer Veranstaltung über eine Monatsgrenze hinaus) verzichtet.

In einem Fall wurde eine individuell typisierende Lösung vorgestellt: Die nur jahresweise nachgehaltenen Sachbezüge werden dort letztlich durch einfache Teilung auf Monate heruntergebrochen. Auch eine Meldung bzw. Erfassung lediglich quartals- oder jahresweise wurde in einem Fall akzeptiert. Ein weiterer Gesprächspartner hob zudem hervor, dass sich dabei im Rahmen der Anwendung des § 37b EStG schließlich aufgrund des fixen Pauschsteuersatzes von 30

---

<sup>1575</sup> Siehe Abschnitt 3.3.4.2.

Prozent zudem keine Steuersatzdifferenzen ergeben würden, sodass dann allenfalls (geringe) Zeiteffekte eintreten. Als weitere Einzelaspekte komplexer Fragen des Zuflusses wurden Bonus- und Jubiläumzahlungen sowie Zuwendungen an ausgeschiedene Mitarbeiter, Aktienoptionen und Abfindungen genannt. Bei letzteren sei – so die Aussage im diesbezüglichen Interview – der korrekte Zuflusszeitpunkt vor allem mit Blick auf die der Zahlung jeweils zugrundeliegende arbeitsrechtliche Vereinbarung oftmals nur schwerlich exakt feststellbar.

### **5.6.2.3 Leistungen im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse**

Zur Rechtsprechungsfigur des ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesses<sup>1576</sup> wurden allgemein etwas kürzere Ausführungen gegeben, sodass die Ansprechpartner von sich aus eher knapp formulierte konkrete Beispiele von Vorteilen und Zuwendungen brachten, die vom jeweiligen Unternehmen bewusst als dementsprechend steuerfrei eingeordnet werden. Genannt wurden hier die Gestellung von Parkplätzen (in mehreren Fällen), die Behandlung von Betriebsveranstaltungen, bestimmte Leistungen der gesundheitlichen Vorsorge (zusätzlich zum oder außerhalb der Regelung des § 3 Nr. 34 EStG; etwa kostenintensive Vorsorgeuntersuchungen für Führungskräfte) und die Bereitstellungen von Betriebssporteinrichtungen, die Begleitung von Ehepartnern von Führungskräften zu Repräsentationsveranstaltungen, die Gewährung von Aus- und Fortbildungsleistungen, die Gestellung von Aufmerksamkeiten im Arbeitsalltag wie Kaffee für die Büroangestellten sowie die Übernahme bestimmter Beratungs- und Schulungskosten bei Entsendungen (etwa Beratung zu interkulturellen Aspekten oder Sprachkurse, indes aber keine Beratungsleistungen explizit zur Erstellung von privaten Steuererklärungen des Mitarbeiters). Von besonderen Einordnungs- und Abgrenzungsproblemen in diesem Zusammenhang wurde jedoch an dieser Stelle der Interviews nicht berichtet.

### **5.6.2.4 Leistungen durch Dritte**

Wiederum breiter war hingegen der Austausch über den Aspekt etwaiger Drittlohnzahlungen<sup>1577</sup> sowohl innerhalb der Unternehmensgruppe(n) sowie auch von außerhalb des Konzerns stehenden Partnern. Aus mehreren der Gespräche wurde deutlich, dass in diesem Bereich insbesondere bei Zuwendungen von außerhalb die steuerrechtliche Behandlung von der unternehmerischen Relevanz her eher hinter – zudem im Zeitlauf zunehmend strenger gesehene – Fragen der unternehmerischen “Compliance” bzw. der sog. “Corporate Governance” zurückzutreten scheint. Erläutert wurde dies von den Experten damit, dass im Falle von Einladungen und Geschenken durch Geschäftspartner oftmals Fragen der Vorteilsannahme im Raum stehen könnten. Entsprechend stellte denn auch einer der interviewten Forschungsteilnehmer ein sehr striktes Richtlinienwerk im frag-

---

<sup>1576</sup> Siehe Abschnitt 3.3.4.3.

<sup>1577</sup> Siehe Abschnitt 3.3.5.

lichen Unternehmen vor, dessen Regelungen sich auch auf die steuerrechtliche Erfassung auswirken: Für Geschenke gilt dort demnach eine an der Vorschrift des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG orientierte Annahmegrenze für Zuwendungen bis maximal zur Höhe von 35 Euro; Geschenke, deren Wert diesen Betrag übersteigt, müssen grundsätzlich zurückgegeben werden oder – sollte eine Zurückweisung oder Rückgabe an den Gewährenden die Gefahr geschäftlicher Nachteile für das Unternehmen bergen – beim eigenen Arbeitgeber abgeliefert werden, sodass es hier auch zu keinem Lohnzufluss kommen sollte. Für davon abweichende Sonderfälle ist zudem ein Meldeprozess vorgegeben, durch den die Zuwendungen – sofern nicht vom zuwendenden Geschäftspartner pauschal versteuert – über die Gehaltsabrechnung erfasst und individuell besteuert wird. Ähnlich ist in dieser Gesellschaft ebenso die Vorschrift zu Essens- und Veranstaltungseinladungen gestaltet, nach der lediglich Geschäftsessen im normalen Rahmen akzeptiert werden dürfen, aufwendigere Einladungen jedoch stets vorab mit dem Arbeitgeber abzustimmen und i. d. R. denn auch abzulehnen sind.

Auf ähnlich abgefasste interne (Nicht-)Annahme- und Erfassungsrichtlinien oder entsprechend für die Zukunft geplante Regelungswerke wurde ebenso in anderen der Gespräche rekurriert, wenn auch diese von den jeweiligen Forschungspartnern nicht in entsprechender Ausführlichkeit erläutert wurden. In einem Fall wurde angegeben, dass zumindest für die Holdinggesellschaft keine Richtlinie zu diesem Themenkomplex existiere und Fragen der Annahme und Erfassung von Drittzwendungen individuell von den einzelnen Gruppengesellschaften gelöst würden.

Mehrfach fand sich in den Interviews der Hinweis, dass große Teile der Drittlohnproblematik – in konzerninternen Fällen etwaig zudem durch EDV-gestützte Erfassung geregelt – über die Sachzuwendungs-Pauschalierungsnorm des § 37b EStG aufgefangen werden könnten und auch entsprechend gewürdigt würden. Ein Ansprechpartner wies in diesem Zusammenhang jedoch explizit darauf hin, dass trotz der steuerrechtlich abgeltenden Pauschalierung innerhalb des Konzerns aufgrund der sozialversicherungsrechtlichen Vorgaben zur gleichwohl notwendigen Verbeitragung<sup>1578</sup> dennoch entsprechende Meldungen innerhalb der Unternehmensgruppe auszutauschen sind,<sup>1579</sup> was die Handhabung des Bereichs wiederum wesentlich erschwere.

Trotz in den Unternehmen etwaig bestehender, dienst- oder arbeitsrechtlich vorgegebener Meldeverpflichtungen äußerten mehrere der Gesprächspartner ferner prinzipiell Zweifel, ob Drittzwendungen jeweils auch in allen Fällen korrekt und vollständig von den Mitarbeitern gemeldet würden; letztlich ließe sich dies durch die Unternehmen in der Praxis kaum oder aber auch gar nicht kontrollieren. Ein Experte gab daher denn auch die Einschätzung, dass es sich

---

<sup>1578</sup> Vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 14 SVEV.

<sup>1579</sup> Diese Aussage wurde auch bei Besprechung der Pauschalierungsnorm des § 37b EStG selbst gegeben; siehe nachfolgend unter Abschnitt 5.6.4.4.

bei der Frage nach Drittlohnzuwendungen von außen seines Erachtens eher um ein primär „theoretisches Problem“ handle.

Mehrfach angesprochen wurde in diesem Zusammenhang der Bereich vor allem konzerninterner, aber auch von Dritten gewährter Rabatte, die teilweise als nur schwierig handhabbares Feld von Drittzuwendungen herausgestellt wurden; ein Ansprechpartner gab hierzu insbesondere an, dass als wichtiges Abgrenzungskriterium die Frage des eigenwirtschaftlichen Interesses der gewährenden Seite zu werten sei, sich hierbei allerdings das Problem stelle, inwiefern die diesbezüglichen Grundsätze der Rechtsprechung des BFH<sup>1580</sup> auf eigene Anwendungsfälle der persönlichen Berufspraxis übertragen werden könnten.

In einem der Gespräche wurde über die vorgenannten Aspekte hinaus noch ein stark unternehmensindividuell geprägter Fall aus dem Bereich der Drittlohnzahlungen vorgestellt: Aufgrund wirtschaftlicher Schwierigkeiten war in der Vergangenheit eine anstehende tarifliche Lohnerhöhung ausgesetzt worden. Die die betroffenen Arbeitnehmer vertretende Gewerkschaft wollte daraufhin ihren Mitgliedern den sich dadurch ergebenden Unterschiedsbetrag aus eigenen Mitteln ausgleichen und beabsichtigte dabei zunächst, die Lohnversteuerung und die sozialversicherungsrechtliche Verbeitragung für die fraglichen Zahlungen selbst durchzuführen. Es ergaben sich dabei jedoch Probleme im Hinblick auf die für die Abrechnung notwendigen personenbezogenen Daten der fraglichen Arbeitnehmer. Letztlich wurde eine unabhängige dritte Stelle zur Datenverarbeitung eingeschaltet und das damit verfolgte außergewöhnliche Einbehaltungsverfahren zuvor über eine lohnsteuerliche Anrufungsauskunft nach § 42e EStG abgesichert; gleichwohl blieb die Situation aus Sicht des Besprechungsunternehmens problematisch, sah sich die Gesellschaft doch für mögliche Fehler in der steuerlichen Behandlung der (Aus-)Zahlungen der Gewerkschaft – trotz Abwicklung der Abrechnung über eine externe Stelle – letztlich nicht aus der Gefahr einer etwaigen Arbeitgeberhaftung nach § 42d EStG befreit.

### 5.6.2.5 Werbungskostenerstattungen

Im nächsten Schritt wechselten die Gespräche zunächst zum Bereich der Werbungskostenerstattungen und dann zu den konstitutiven Steuerbefreiungen speziell für Arbeitnehmer. Hierbei war vor allem von Interesse, inwieweit und in welchen Bereichen die Unternehmen von der Möglichkeit der Gewährung von der Lohnsteuer befreiter Erstattungen und Zahlungen Gebrauch machen, sowie die Beantwortung der Frage, ob sich bei Anwendung der Normen in der Praxis eventuell für die Gesellschaften besondere Schwierigkeiten ergeben.

Als meist mit Abstand bedeutendster Posten wurden in diesem Sektor zunächst mögliche Reisekostenerstattungen nach § 3 Nr. 16 EStG<sup>1581</sup> erörtert.

---

<sup>1580</sup> Siehe Ausführungen zu BFH, Urteil v. 10.04.2014, VI R 62/11, BStBl. II 2015, S. 191 ff. (Fn. 468) in Abschnitt 3.3.5.2.

<sup>1581</sup> Siehe Abschnitt 3.3.7.3.2.1.

Alle der über die Expertenbefragungen betrachteten Unternehmen greifen hierbei auf eigens geschaffene individuelle Erstattungsrichtlinien zurück, die zumeist auch intern selbst erstellt wurden und / oder (zumindest) intern kontrolliert, überarbeitet und fortentwickelt wurden bzw. werden; dies gilt etwa mit Blick auf die lohnsteuerliche Reisekostenreform 2014, dort – in einem Interview konkret herausgestellt – mit zahlreichen Umarbeitungen aufgrund der neuen Regelungen zur ersten Tätigkeitsstätte sowie zu den Verpflegungsmehraufwendungen. In einem weiteren Fall wurde zudem explizit erwähnt, dass die Richtlinie mit Beispielen konkret auf die Praxis zugeschnitten wurde. Vom Umfang der Erstattungen her zeigte sich die insgesamt mögliche Bandbreite, sodass einige der Unternehmen sich an den gesetzlich maximal steuerfrei leistbaren Beträgen orientieren, während andere diese – oftmals kombiniert mit der Nutzung der entsprechenden reisebezogenen Pauschalierungsoptionen nach § 40 Abs. 2 EStG –<sup>1582</sup> bewusst überschreiten, sodass ein Teil der Erstattungen als steuerpflichtig zu behandeln ist. Wiederum ein weiteres der Unternehmen erstattet aus betriebswirtschaftlichen Erwägungen heraus nur geringere als die steuerfrei auszahlbaren Werte. Von besonderen Schwierigkeiten konkret der steuerlichen Behandlung von Reisekosten berichteten die interviewten Experten im Rahmen des Austausches an diesem Punkt der Forschungsgespräche indes nicht.

Während für Reisekosten damit durchgängig auf unternehmensindividuellstandardisierte Richtwerte zurückgegriffen wird, ist die Nutzung der sonstigen vom Gesetz eingeräumten Werbungskosten-Erstattungsmöglichkeiten meist weit weniger intensiv und auch nicht derart schematisch geprägt. Zwar wurde zunächst in vielen der Interviews angegeben, dass zudem Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung und / oder beruflich veranlasste Umzüge bei Tätigkeitsaufnahme oder Standortwechsel im Einzelfall erstattet werden, dies jedoch meist nur auf individualvertraglicher Basis (mithin nicht auf Grundlage einer diesbezüglichen Firmenrichtlinie; nur in einem Fall wurden Regelungen zur doppelten Haushaltsführung als Anhang der dortigen Reisekostenrichtlinie herausgestellt). Es bildete sich dabei zudem der Eindruck, dass konkrete Erstattungen durch die Betriebe in diesen Bereichen tendenziell eher selten vorgenommen werden. Ferner stehen sie i. d. R. unter der Voraussetzung, dass von Seiten des Unternehmens ein entsprechend hohes eigenbetriebliches bzw. wirtschaftliches Interesse daran besteht, dass ebengerade die fragliche Person eine bestimmte Stelle antritt oder den Standort wechselt. Auch werden in diesen Bereichen möglicher- bzw. üblicherweise nur gewisse Teile der Kosten erstattet, also bei der doppelten Haushaltsführung bspw. lediglich Unterkunfts-, nicht aber Fahrtkosten. Anstelle einer Kostenerstattung wurde gerade für die doppelte Haushaltsführung bisweilen angegeben, dass alternativ am (neuen) Einsatzstandort z. B. eine etwaig im Betriebsvermögen gehaltene Wohnung durch das Unternehmen gestellt würde. In einem Gespräch wurde zudem als spezifisches Problem bei Erstattungen im

---

<sup>1582</sup> Siehe nachfolgend Abschnitt 5.6.4.3.

Fall doppelter Haushaltsführung herausgestellt, dass der Nachweis bzw. die Bestätigung und Dokumentation eines eigenen Hausstandes im Fall lediger Arbeitnehmer nicht immer reibungslos gelinge. Zwar existiere im Unternehmen ein allgemeines Formular, mit dem der Mitarbeiter den eigenen Hausstand zusichern solle, jedoch werde dies nicht in allen einschlägigen Fällen auch genutzt.

Seltener noch als auf Erstattungen bei Umzug oder bei einem beruflich begründeten Zweithaushalt wird auf die verbleibenden gesetzlichen Möglichkeiten des Werbungskostenersatzes zurückgegriffen – die Gewährung von Werkzeuggeld (§ 3 Nr. 30 EStG) oder die Gestellung von bzw. die Barablösung für typische Berufskleidung (§ 3 Nr. 31 EStG).<sup>1583</sup> Dies wurde z. B. damit erklärt, dass Werkzeuge und andere Arbeitsmittel i. d. R. von den Unternehmen selbst erworben und dann zur Nutzung gestellt werden würden, sodass der Einsatz arbeitnehmereigener Gegenstände eher als Sonderfall zu betrachten ist. Sofern auf Arbeitskleidung vertieft eingegangen wurde, kann die unternehmensseitige Gestellung von typischer Berufskleidung im Bereich der Produktion (in den Gesprächen von den Experten häufiger kurzerhand als „Blaumänner“ tituiert) sowie von etwaiger Schutzkleidung in Gefahrenbereichen als Regelfall bezeichnet werden; in einem Fall wurde zudem Vertriebsmitarbeitern gestellte, einheitliche Firmenkleidung (Oberhemden, Pullover) mit speziell aufgesticktem Unternehmenslogo erwähnt. Von einer alternativ möglichen Barablösung indes wurde in keinem der Interviews berichtet. In zwei Gesprächen trat allerdings das Problem der Abgrenzung von Berufskleidung gegenüber bürgerlicher Kleidung hervor: Eines der Unternehmen hatte Mitarbeitern in Repräsentationsbereichen wie etwa dem Empfang Kleidung ohne Firmenlogo gestellt, was von der Lohnsteuer-Außenprüfung als geldwerter Vorteil gewertet worden war; letztlich konnte dieser Fall im Rahmen der Diskussion der Prüfungsfeststellungen bereinigt werden. In einem anderen Betrieb waren im Verkauf tätigen Mitarbeitern ohne Firmenaufdruck gestellte Polo-Shirts ebenso in der Prüfung aufgegriffen und auch final letztlich nicht als Berufskleidung anerkannt worden; für früher einmal in ebendiesem Unternehmen etwa Chauffeuren gestellte Anzüge war – da direkt als bürgerliche Kleidung eingeordnet – eine steuerfreie Überlassung gar nicht erst angestrebt worden.

#### **5.6.2.6 Konstitutive Steuerbefreiungen**

Anschließend wurden in den Interviews weitere steuerfreie Leistungen vor allem im Bereich der Sachbezüge erörtert, insbesondere die konstitutiven Befreiungen aus dem Katalog des § 3 EStG. Hierbei wechselten die Forschungsgespräche zwischen einer eher knappen Abfrage der einzelnen Regelungselemente und ihrer Nutzung einerseits und andererseits – da z. B. im jeweiligen Unternehmen von besonderer Relevanz – einer vertieften Erörterung detaillierter Aspekte der jeweiligen Befreiungsnormen. Eine möglichst freie Sachverhaltsdarstellung und

---

<sup>1583</sup> Siehe zu beiden Regelungen Abschnitt 3.3.7.3.2.2.

Erläuterung der unternehmensspezifischen Situation durch den oder die Interviewpartner war in diesem Zusammenhang gerade im Fall individueller Spezialitäten in der untersuchten Gesellschaft ausdrücklich erwünscht.

Die meisten der befragten Unternehmen machen von der Befreiungsregelung des § 3 Nr. 45 EStG<sup>1584</sup> für Vorteile aus der privaten Nutzung von Datenverarbeitungs- und Telekommunikationsgeräten Gebrauch; lediglich in einem Fall gab es keinerlei Berührung mit dieser Regelung, also keine Gestellung etwa von SIM-Karten und auch keine Überlassung von unternehmenseigenen Geräten. In der Anwendung zeigten sich allerdings sehr unterschiedliche Ausprägungen des Rückgriffs auf die Norm. So wurde einmal angegeben, dass Mobiltelefone bzw. Smartphones zwar überlassen würden, dies jedoch primär der dienstlichen Nutzung diene, während ein anderes Unternehmen – indes nur für Mitarbeiter in höheren Positionen – auch bei reiner Privatnutzung Geräte zur Verfügung stellte; als bewusste Vergütungsform stufte der fragliche Experte dies dort aber ausdrücklich nicht ein. In wiederum einer anderen Gesellschaft wurde letztgenannter Fall – mithin die Überlassung bei reiner Privatnutzung – gerade ausgeschlossen. Ein Unternehmen war dazu übergegangen, nur noch SIM-Karten zu stellen, die die Mitarbeiter dann in selbsterworbenen Geräten nutzen können. Dies beruhte auf betriebswirtschaftlichen Erwägungen: hier waren zuvor auf allen Ebenen Geräte überlassen worden und es kam insbesondere nach Modellwechseln der Hersteller zu auffällig hohen Schadensmeldungen, die dann i. d. R. einen Tausch des Gerätes auf das neuere Modell zur Folge hatten. Einmal wurde angegeben, dass die umsatzsteuerliche Behandlung bei Gerätegestellung (auch) zur privaten Nutzung ein besonderes Problem darstelle; in diesem Unternehmen waren entsprechend eine Richtlinie zur Telefonüberlassung und auch ein Zuzahlungsmodell geschaffen worden, sodass die Mitarbeiter bei Privatnutzung (abgefragt über ein entsprechend entworfenes internes Formular) einen Teil der anfallenden Kosten selbst zu tragen haben. Beim Austausch rund um die Regelung des § 3 Nr. 45 EStG stellte ein Experte – bewusst als Frage formuliert – in den Raum, ob nicht heutzutage bei Überlassung eines Firmenwagens für private Verwendung ein Teil der Kosten des Fahrzeugs über § 3 Nr. 45 EStG vom Steuerzugriff ausgeschlossen werden müsse, da ein Großteil des Wertes aktueller Kfz durch die darin verbauten Datenverarbeitungsgeräte und die diesbezügliche Software determiniert werde.

Die Nutzungsbreite der Regelung zur Arbeitgeber-Gesundheitsvorsorge nach § 3 Nr. 34 EStG<sup>1585</sup> stellte sich ähnlich dar; hier gab wiederum nur ein Unternehmen – allerdings diesmal ein anderes als im Fall des § 3 Nr. 45 EStG – an, die Regelung gar nicht heranzuziehen. In einem Gespräch wurde erläutert, dass Leistungen nach der Befreiungsnorm in der dortigen Gesellschaft nur für obere Führungskräfte erbracht werden. In einem anderen Unternehmen ist der Freibe-

---

<sup>1584</sup> Siehe Abschnitt 3.3.7.5.2.

<sup>1585</sup> Siehe Abschnitt 3.3.7.4.2.



trag von 500 Euro jährlich direkt im IT-Erfassungssystem des fraglichen Unternehmens hinterlegt, sodass übersteigende Leistungen automatisch nach § 37b Abs. 2 EStG pauschaliert werden können.

Zur Befreiung von Mitarbeiterkapitalbeteiligungen nach § 3 Nr. 39 EStG<sup>1586</sup> gaben weniger als die Hälfte der Experten an, dass diese im fraglichen Unternehmen genutzt werde. Gerade die befragten Vertreter von Familienunternehmen führen hierzu aus, dass die Regelung aufgrund der Struktur der jeweiligen Gesellschaft keine Anwendung finden könne.

Zu Kinderbetreuungsleistungen nach § 3 Nr. 33 EStG<sup>1587</sup> und – sofern erörtert – zu Pflege- und Beratungsleistungen nach § 3 Nr. 34a EStG<sup>1588</sup> zeigte sich ebenso ein eher heterogenes Bild. Einen vom Unternehmen selbst betriebenen oder zumindest zu Teilen finanzierten Kindergarten erwähnten nur drei der interviewten Experten, wobei in einem Fall speziell herausgestellt wurde, dass dessen Nutzung nur im Unternehmen beschäftigten Müttern eingeräumt werde. Ein Teil der Unternehmen zahlt Zuschüsse zu fremden Betreuungseinrichtungen. Die Gewährung von Hilfen zur Vermittlung von Betreuungspersonen wurde nur sporadisch erwähnt.

Auch die im Zusammenhang mit der Pauschalierung nach § 37a EStG<sup>1589</sup> stehende Befreiungsregelung nach § 3 Nr. 38 EStG<sup>1590</sup> wurde in den meisten der Gespräche lediglich kurz gestreift, da ihr aus Sicht der Experten i. d. R. keine besondere Bedeutung zuzumessen ist. In drei Interviews wurde angegeben, dass auf Dienstreisen erworbene Bonuspunkte aus den Prämienprogrammen von Mobilitätsanbietern von den Mitarbeitern privat verwendet werden dürfen. In einem der Interviews kam es zudem zur Einschätzung, dass sich die korrekte steuerliche Behandlung in diesem Bereich als Herausforderung darstelle, da es dem Unternehmen selbst nicht möglich sei festzustellen, ob jemand entsprechende Prämienpunkte im Rahmen seiner dienstlichen Tätigkeit sammelt.

Die monatliche Sachbezugsfreigrenze von 44 Euro nach § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG<sup>1591</sup> wird in wiederum drei der untersuchten Unternehmen bewusst im Rahmen der laufenden Personalvergütung genutzt, etwa für die Übernahme von Kreditkartengebühren oder zur Überlassung von Warengutscheinen sowie in einem Fall – abgeklärt durch eine entsprechende lohnsteuerliche Anrufungsauskunft nach § 42e EStG – zum Bezug von Produkten einer anderen Gruppengesellschaft des Konzerns. Ein Experte sprach von einem „hinlänglich[en]“ Rückgriff auf die Regelung im Unternehmen und gab an, dass die Einhaltung der Freigrenze über ein eigens dafür geschaffenes EDV-Modul kontrolliert wird;

---

<sup>1586</sup> Siehe Abschnitt 3.3.7.4.4.

<sup>1587</sup> Siehe Abschnitt 3.3.7.4.1.

<sup>1588</sup> Siehe Abschnitt 3.3.7.4.2.

<sup>1589</sup> Siehe nachfolgend Abschnitt 5.6.4.4.

<sup>1590</sup> Siehe Abschnitt 3.3.7.5.4.

<sup>1591</sup> Siehe Abschnitt 3.3.7.5.5.

dies sei notwendig, da insbesondere die Kumulation verschiedener Sachbezüge und damit ein Überschreiten der Grenze als kritischer Punkt anzusehen sei. Die sieben anderen untersuchten Gesellschaften machen keinen derartigen Gebrauch von den durch die Vorschrift eingeräumten Möglichkeiten; in sechs ebendieser Gespräche wurde vielmehr sogar ausdrücklich oder sinngemäß herausgestellt, dass die Sachbezugsfreigrenze „als Puffer für Diskussionen in der Lohnsteuer-Außenprüfung“ diene, sie mithin letztlich nur bei – wie es einmal formuliert wurde – „unbeabsichtigten Sachbezügen“ zur Anwendung komme. Mehrfach wurde in diesem Zusammenhang erwähnt, dass die Regelung gerade aus diesem Grunde absichtlich bzw. bewusst nicht zur Gewährung etwa von Benzin- oder Warengutscheinen genutzt werde.

Als sehr unternehmensindividuell und branchenabhängig stellte sich im Forschungsprozess auch der Rückgriff auf die einkommensteuerliche Rabattfreibetragsregelung nach § 8 Abs. 3 EStG<sup>1592</sup> heraus. Bei sieben der Unternehmen wurde angegeben, dass die Regelung zur Behandlung bestimmter Gewährungen und Vergünstigungen herangezogen wird. In zwei Interviews wurde in diesem Zusammenhang speziell darauf eingegangen, dass sich die Frage der Bewertung der bezogenen Produkte bzw. Leistungen stelle, etwa da Mitarbeiter Versionen von Produkten beziehen dürften oder ihnen Angebote gemacht würden, die in dieser ganz konkreten Form nicht am Markt angeboten werden (könnten). Zudem trat in den Interviews ein auch in der abstrakten Diskussion der Norm immer wieder herausgegriffener Punkt hervor: Während in einem Gespräch ausdrücklich betont wurde, dass die integrierte Struktur des Unternehmens es allen dort beschäftigten Mitarbeitern eröffne, von den begünstigenden Wirkungen der Regelung Gebrauch zu machen, kam in drei Gesellschaften explizit die Sprache auf den Aspekt und die Problematik der Konzernrabatte. Einmal wurde dabei hervorgehoben, dass Rabattgewährungen zwischen den Gesellschaften der Unternehmensgruppe ein intensives Diskussionsthema auch unter den Lohnsteuerfachleuten der einzelnen Unternehmen sei und hierzu zudem konzernweit unterschiedliche Sichtweisen bestünden; so werde z. B. erörtert, ob ein Teil der Rabatte mit Blick auf die Figur des eigenwirtschaftlichen Interesses überhaupt steuerlich zu erfassen sei. Generell ließen mehrere der geführten Interviews damit an diesem Punkt den Schluss zu, dass insbesondere Rabattgewährungen für Mitarbeiter von Konzernunternehmen als lohnsteuerlich schwierig handhabbares Thema eingeschätzt werden.

Von der Befreiungsregelung des § 3b EStG für bestimmte Zuschläge bei Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit<sup>1593</sup> macht die weit überwiegende Zahl der Unternehmen Gebrauch, wobei sich hier mehrfach der Hinweis fand, dass der Schwerpunkt der Nutzung hierbei in Bereichen der Produktion oder allgemein in Abteilungen mit (Mehr-)Schichtbetrieb liegt. Erwähnung fand in einzelnen der

---

<sup>1592</sup> Siehe Abschnitt 3.3.7.5.6.

<sup>1593</sup> Siehe Abschnitt 3.3.7.4.6.

Interviews z. B. auch, dass die Zuschläge generell über Tarifverträge geregelt seien und sie direkt als entsprechende Lohnart in der Gehaltsbuchhaltung erfasst würden. Von besonderen Schwierigkeiten bei Umsetzung und Nutzung der Norm wurde allerdings nicht berichtet.

#### **5.6.2.7 Aus- und Fortbildungs- sowie Absicherungs- und Zukunftssicherungsleistungen**

Die Bereiche der Aus- und Fortbildungs-<sup>1594</sup> sowie der Absicherungs- und Zukunftssicherungsleistungen<sup>1595</sup> wurden – u. a. der Struktur der deskriptiven Analyse zu diesen Themenfeldern folgend – in den Interviews jeweils nur kurz angesprochen. Annähernd durchgängig wurde hier wiedergegeben, dass von den Unternehmen Leistungen in diesen Bereichen gewährt werden. Bei den Weiterbildungsangeboten wurde in einem Gespräch explizit hervorgehoben, dass hier der Schwerpunkt auf unternehmensinternen Schulungen durch die eigene Akademie liege. Mehrfach wurde ansonsten erwähnt, dass die Finanzierung externer Kurse oftmals über eine arbeitsrechtliche Retentionsvereinbarung abgesichert werde, sich die Gesellschaft also zusichern lässt, dass der Mitarbeiter nach Abschluss der Weiterbildung (noch) für eine gewisse Zeit im Betrieb verbleibt.<sup>1596</sup> Wenn auch in allen Unternehmen Angebote der Alters- und Zukunftssicherung gemacht wurden und / oder werden, so schwankte der Umfang der erwähnten Programme und Leistungen zwischen den Unternehmen stark. Da im Vorfeld als vom zeitlichen Umfang her als nicht anders umsetzbar eingeschätzt, wurden die einzelnen Modelle in den Gesprächen allerdings nicht detailliert erörtert. Von sich aus berichteten die Experten aus den Bereichen der Weiterbildung sowie der Absicherung von keinen größeren spezifischen Problemen in der lohnsteuerrechtlichen Behandlung.

#### **5.6.2.8 Kompetenzverteilung zwischen Steuer- und Personalabteilung**

Gerade mit Blick auf nicht steuerbare, steuerbefreite oder steuerbegünstigte Leistungen wurde zum Abschluss der Besprechung des Themenblocks rund um den Arbeitslohn erfragt, welche Abteilung – abgegrenzt vor allem zwischen Steuer- und Personalbereich – die Initiative zur Einführung etwaiger diesbezüglicher Vergütungselemente ergreift. In der überwiegenden Mehrheit der Interviews wurde dabei angegeben, dass hier primär der Personalabteilung die Kompetenz zur Anregung und potenziellen (Erst-)Entscheidungsfindung zukomme; teilweise erläuterten die Experten hierzu z. B., dass alle Fragen der Vergütungsfindung generell als Aspekt der Personalpolitik zu werten seien.

---

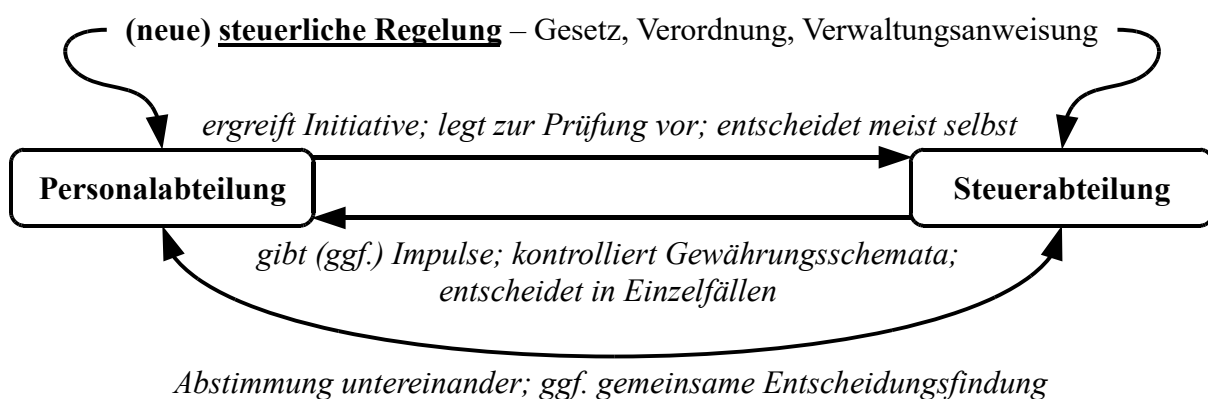
<sup>1594</sup> Siehe Abschnitt 3.3.8.

<sup>1595</sup> Siehe Abschnitt 3.3.7.4.5.

<sup>1596</sup> Oder alternativ bei vorzeitigem selbstveranlassten Austritt zumindest ein Teil der übernommenen Kurskosten von Seiten des Arbeitnehmers an die Gesellschaft zurückzuzahlen ist.

In einigen der vorgenannten Fälle mit diesbezüglicher Leitungsverantwortung der Personalabteilung gaben die Gesprächspartner jedoch an, dass sie – insbesondere bei steuerlichen Neuregelungen – Impulse liefern könnten bzw. würden (konkret genannt wurden hier einmal die Einführung der Arbeitgeber-Gesundheitsvorsorge-Norm des § 3 Nr. 34 EStG oder in einem anderen Fall Aspekte der Firmenwagenüberlassung). Auch äußerten einige Experten, dass sie unternehmensintern zur steuerrechtlichen Prüfung von neuen oder umgestalteten Vergütungsinstrumenten herangezogen werden. In einem Gespräch wurde berichtet, dass Steuer- und Personalabteilung dort i. d. R. in gemeinsamer Abstimmung über die Einführung von (neuen) Entlohnungselementen entscheiden. Bei einem anderen Unternehmen kommt die Initiative zur Schaffung bestimmter Instrumente zumindest bei Neuregelungen der Gesetze, Verordnungen oder Verwaltungsanweisungen der Steuerabteilung zu, woraufhin von der Personalabteilung ein konkretes Gewährungsschema erarbeitet und dies dann wiederum den Steuerfachleuten zur Durchsicht vorlegt wird. Lediglich in einem der Gespräche wurde angegeben, dass der Anstoß zur Einführung neuer Vergütungselemente im dortigen Unternehmen im Zweifel stets von der Steuerabteilung ausgehe – dies allerdings konkret eher selten vorkomme, da die Betreuung des laufenden Geschäfts die Kapazität der Steuerabteilung voll auslaste.

In allgemein-schematischer Form illustriert auch das nachfolgend wiedergegebene Schaubild die Aussagen aus den Interviews zu typischen Zusammenarbeitsstrukturen und Abstimmungsprozessen zwischen Steuer- und Personalabteilung bei Fragen der steuerlich geplanten Vergütungsfindung.



**Abbildung 29: Kompetenzverteilung zwischen Steuer- und Personalabteilung in lohnsteuerrechtlichen Vergütungsfragen.**

Quelle: Eigene Darstellung.

### 5.6.3 Arbeitgeberanknüpfung

Der anschließende, in den Interviews deutlich weniger umfangreich erörterte Hauptabschnitt der Gespräche befasste sich mit Aspekten der lohnsteuerlichen Arbeitgeberanknüpfung.<sup>1597</sup> Hier wurde den Gesprächspartnern jeweils zunächst dargelegt, dass im diesbezüglichen Austausch herausgefunden werden sollte, ob im Besprechungsunternehmen spezifische Schwierigkeiten bei Klärung der Frage bestehen, für welche Arbeitnehmer und / oder ggf. Arbeitnehmergruppen die Gesellschaft selbst überhaupt zum Lohnsteuereinbehalt verpflichtet ist; ergänzend wurde dabei auf grenzüberschreitend tätige Mitarbeiter,<sup>1598</sup> möglicherweise unabhängig agierende Arbeitnehmer(populationen) oder Personaleinsätze zwischen verschiedenen Gruppengesellschaften des Konzerns hingewiesen.

In den Antworten der Forschungspartner zu dieser Thematik zeigte sich ein differenziertes Bild, welches jedoch – zusammenfassend gesprochen – hervortreten ließ, dass Aspekte der Arbeitgeberanknüpfung die Unternehmen im Allgemeinen zumindest vor keine praktisch als schwerwiegend einzustufenden Herausforderungen zu stellen scheinen.

Ein Experte hob denn auch hervor, dass seines Erachtens in den letzten Jahren durch die detaillierten Verwaltungsanweisungen zu grenzüberschreitender Arbeitnehmertätigkeit sowie durch das Wirken der Verbände in diesem Bereich „viel Klarheit geschaffen“ worden sei; das Bestehen mehrerer Arbeitsverhältnisse im Konzern erzeuge jedoch Weiterungen. In ähnlicher Konnotation wurde die Arbeitgeberanknüpfung in einem der Interviews entsprechend nicht als ein „Problem, sondern [als ein] Thema“ bezeichnet, wobei im dortigen Fall über einen intern aufgesetzten Prozess stets die Personalabteilung des Unternehmens prüft bzw. prüfen soll, ob die Gesellschaft für den fraglichen Mitarbeiter als inländischer Arbeitgeber i. S. d. § 38 Abs. 1 EStG<sup>1599</sup> einzuordnen ist. In einem anderen Gespräch wurde angegeben, dass sich alle Fragestellungen in diesem Bereich über die Entsenderrichtlinie des Unternehmens klären ließen.

Indes gab es gleichwohl auch in mehreren der Fachinterviews Hinweise auf gewisse Zuordnungsprobleme, etwa bzw. insbesondere bei kurzfristigen, oftmals grenzüberschreitenden Einsätzen von wenigen Wochen oder Monaten (z. B. zu Schulungszwecken), beim Engagement konzerninterner IT-Berater, beim Einsatz von oberen Führungskräften in mehreren Ländern oder bei der Zusammenarbeit von projektbezogen zusammengestellten Forschungsteams über Länder- und Staatsgrenzen hinweg; im letztgenannten Fall wurde zudem vom Experten hervorgehoben, dass sich in diesen Konstellationen auch häufig Fragen nach ggf. wechselseitigen Betriebsstättenbegründungen durch den Personaleinsatz stellen würden. Ein (anderer) Gesprächspartner gab an, dass in der Vergangen-

---

<sup>1597</sup> Siehe Abschnitt 3.4.1.2.1.

<sup>1598</sup> Siehe Abschnitt 3.4.1.4.

<sup>1599</sup> Siehe Abschnitt 3.4.1.2.

heit aufgetretene Zuordnungsschwierigkeiten bei Entsendungen von Mitarbeitern ausländischer Gesellschaften nach Deutschland durch eine von diesem Experten selbst angestrenzte Analyse der Eingliederungssituation sowie der (zutreffenden) Kostenbelastung gelöst werden konnten.

In einem der Interviews fand sich zudem ein individueller Hinweis auf spezifische Probleme der operativen Umsetzung interner Regelungen in diesem Bereich: Es besteht im fraglichen Unternehmen zwar ein dezidierter Prozess, über den anhand einer „Checkliste“ bestimmt werden soll, ob bei Entsendungen eine Einbehaltungsverpflichtung im Inland besteht. Da dieser Kontrollbogen jedoch von (i. d. R. steuerlich nicht geschulten) Vertretern der jeweils zuständigen Funktionseinheit auszufüllen ist, komme es häufig zu Fehlinterpretationen oder zu unzutreffenden Angaben; so werde bspw. die Frage nach der Interessenzuordnung eines Einsatzes in der operativen Einheit oftmals nicht korrekt aufgefasst. Im Fall letztlich nicht eindeutig auflösbarer Probleme bei der Arbeitgeberanknüpfung müsse – so der Experte in einem weiteren Interview – eine Bereinigung im Endeffekt über die persönliche Einkommensteuererklärung und die steuerliche Veranlagung des betroffenen Arbeitnehmers vorgenommen werden.

Zum Bereich der Einbehaltungsverpflichtung wurde zudem nach Erfahrungen bei (internationalem) Arbeitnehmerverleih gefragt, konkret mit Bezug auf die Anknüpfungsregelung zum ausländischen Verleiher nach § 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG.<sup>1600</sup> Meist wurden von den Experten hierbei zunächst oder aber im Zusammenhang mit der Antwort auf diese Frage allgemeine Angaben zum (etwaigen) Einsatz von Leiharbeitnehmern im Unternehmen gemacht. Es fand sich dabei nur einmal die Aussage, dass von (externer) Arbeitnehmerüberlassung generell in großem Umfang Gebrauch gemacht werde. Es gab bzw. gibt in der dortigen Gesellschaft dabei jedoch keine Einsätze über Staatsgrenzen hinweg und damit auch keinerlei Erfahrungen mit internationalem Verleih. Auch in anderen Gesprächen, in denen von (ggf. sporadischem oder partiellem) Einsatz von Leiharbeitnehmern berichtet wurde, fanden sich keine Hinweise zu spezifischen Problemen mit der Arbeitgeberanknüpfung. Leiharbeit sei – so die Aussage in einem der Interviews – primär ein arbeitsrechtliches Themenfeld; ähnlich äußerte sich auch ein weiterer Experte, der hervorhob, dass der Einsatz (externer) Leiharbeiter im fraglichen Unternehmen – u. a. aus Gründen der Arbeitnehmermitbestimmung – durch klare arbeitsrechtliche Verträge geregelt sei, über die dann auch über die lohnsteuerrechtliche Zuordnung entschieden werde. In einer anderen der Forschungsbefragungen wurde zudem darauf hingewiesen, dass es gerade von den Interessenvertretern der Stammschicht abgelehnt werde, von Arbeitnehmerüberlassung (in größerem Umfang) Gebrauch zu machen. In vier der Interviews wurde denn schließlich angegeben, dass auf Leiharbeit in den dortigen Unternehmen entweder überhaupt nicht zurückgegriffen wird oder aber es generell keine Erfahrungen mit (internationaler) Überlassung gibt.

---

<sup>1600</sup> Siehe Abschnitt 3.4.1.3.

## 5.6.4 Pauschalierungen

### 5.6.4.1 Pauschalierungen als entscheidungstheoretisches Untersuchungsfeld

Ein weiterer, oftmals zudem recht ausführlich besprochener Hauptblock der Forschungsinterviews zum Lohnsteuerrecht im vornehmlich nationalen Kontext widmete sich dem generellen Einsatz und der ggf. gezielten Nutzung der lohn- und einkommensteuerlichen Pauschalierungsnormen<sup>1601</sup> im jeweiligen Unternehmen. Dieser Bereich war insbesondere entscheidungstheoretisch von besonderem Interesse, gewähren die doch fast ausnahmslos als Wahlregelungen gestalteten Pauschalierungsmöglichkeiten unternehmerische Entscheidungsoptionen zur (lohn-)steuerlichen Behandlung.<sup>1602</sup> Entsprechend wurde – dies in meist eher elliptischer Form – erfragt, welche der Vorschriften im Unternehmen überhaupt zum Einsatz kommen; zudem wurde in einigen Fällen bzw. zu bestimmten Vorschriften jeweils konkreter erörtert, wie und in welchem Umfang die Regelungen im Einzelnen angewendet werden.

### 5.6.4.2 Lohnsteuerpauschalierung mit individuellem Steuersatz

Auf die Pauschalierung mit jeweils individuell zu ermittelndem Pauschsteuersatz nach § 40 Abs. 1 EStG<sup>1603</sup> wird allgemein eher selten bzw. wenig zurückgegriffen; einmal wurde angegeben, dass sie im fraglichen Unternehmen gar nicht genutzt wird. In mehreren der Gespräche fand sich zudem (sinngemäß) die Aussage, dass die Norm des § 37b EStG die Anwendung des § 40 Abs. 1 EStG weitgehend verdrängt bzw. in der Praxis ersetzt habe.

Lediglich in einem Unternehmen – dem einzigen, das von § 37b EStG keinen Gebrauch macht –<sup>1604</sup> wurde erläutert, dass die Norm des § 40 Abs. 1 EStG in breitem Umfang genutzt wird, etwa zur steuerlichen Behandlung von Tagungen und Kongressen. Dort waren zu diesem Zweck in der Vergangenheit vereinfachend Pauschalierungssätze für einzelne Personengruppen allgemein bestimmt worden, welche seither – in entsprechender Abstimmung mit der Finanzverwaltung – fortwährend zur Anwendung gebracht werden. Vom Rückgriff auf ein ähnliches Verfahren in der Vergangenheit – ebenfalls mit einem über einen repräsentativen Arbeitnehmerquerschnitt mit der Verwaltung abgestimmten und mehrfach zur Anwendung gebrachten, indes relativ hohen Pauschsteuersatz – berichtete zudem der Experte eines anderen Unternehmens; seit Einführung des § 37b EStG wird dieses Verfahren dort jedoch nur noch für eine spezielle Gruppe im Konzernverbund genutzt.

In wiederum einem anderen Gespräch wurde herausgestellt, dass die Vorschrift des § 40 Abs. 1 EStG heute noch zur Pauschalierung bei betrieblichen

---

<sup>1601</sup> Siehe übergeordnet Abschnitt 3.4.2.

<sup>1602</sup> Siehe Abschnitt 3.4.2.1.

<sup>1603</sup> Siehe Abschnitt 3.4.2.3.1.

<sup>1604</sup> Siehe nachfolgend Abschnitt 5.6.4.4.

Krankenzusatzversicherungen benötigt wird, da deren Leistung – entgegen der persönlichen fachlichen Sichtweise des Experten – von der Finanzverwaltung als Barzuwendung eingestuft wird, sodass die spezielle Sachbezugszuschalierung nach § 37b Abs. 2 EStG hierfür nicht genutzt werden darf. Auch in einem anderen Unternehmen wurde hervorgehoben, dass bei bestimmten Zuwendungen, für die z. B. nach den allgemeinen Vorschriften keine Bemessungsgrundlage festgestellt werden kann, auf die Pauschalierung nach § 40 Abs. 1 EStG zurückgegriffen werden muss. Ansonsten wurde vor allem erwähnt, dass die Regelung nur für Einzelfälle sowie – oftmals zum „Glattstellen“ – im Zusammenhang mit Lohnsteuer-Außenprüfungen genutzt werde. Ein Experte berichtete dabei von einer Anwendung nach § 40 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG (Nacherhebung von Lohnsteuer „in einer größeren Zahl von Fällen“), die – in Abstimmung mit der Verwaltung – für lediglich fünf Firmenwagen-Sachverhalte genutzt wurde.<sup>1605</sup>

#### **5.6.4.3 Lohnsteuerpauschalierungen mit festen Steuersätzen**

Bei den einzelnen Pauschalierungsoptionen des § 40 Abs. 2 EStG mit jeweils festen Pauschsteuersätzen<sup>1606</sup> zeigte sich ein allgemein recht durchmisches bzw. heterogenes Bild.

Zwar wurde in keinem der Gespräche angegeben, dass auf diese Pauschalierungsregelungen gar nicht zurückgegriffen werde, indes variierten die Angaben dazu, welche der Möglichkeit(en) konkret Verwendung findet / finden und wie stark sich dabei die Nutzungsfrequenz ausnimmt, sehr deutlich voneinander. So wurde in einem der Interviews herausgestellt, dass auf alle Pauschalierungen nach § 40 EStG im fraglichen Unternehmen generell nur selten und insbesondere lediglich zur Lösung speziell gelagerter Einzelfälle zurückgegriffen werde. Eine solch einschränkende Aussage machten die anderen Experten nicht, es zeigte sich aber in der weit überwiegenden Anzahl der Fälle eine nur selektive Nutzung lediglich einzelner der Pauschalierungsoptionen des § 40 Abs. 2 EStG, jeweils ausgerichtet am individuellen Vergütungsschema und den Bedürfnissen des fraglichen Unternehmens. Es wurde bspw. in einem der Gespräche angegeben, dass die Pauschalierungsoptionen für Mahlzeitengestellungen (§ 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 und 1a EStG), für Arbeitslohnzahlungen aus Anlass von Betriebsveranstaltungen (§ 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG) sowie für Zuschüsse zu Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (§ 40 Abs. 2 Satz 2 EStG) genutzt werden, während auf alle sonstigen Optionen des § 40 Abs. 2 EStG dort nicht zurückgegriffen wird.

---

<sup>1605</sup> R 40.1 Abs. 1 Satz 1 LStR 2015 gibt indes vor, dass „[e]ine größere Zahl von Fällen [...] ohne weitere Prüfung [nur dann] anzunehmen [ist], wenn gleichzeitig mindestens 20 Arbeitnehmer in die Pauschalbesteuerung einbezogen werden.“; siehe dazu bereits sowie dort ferner m. w. N. Abschnitt 3.4.2.3.1, insbesondere Fn. 940.

<sup>1606</sup> Siehe Abschnitt 3.4.2.3.2.



Erkennbar – und von einigen der Experten auch dementsprechend betont – zeigten sich oftmals klare Zusammenhänge zwischen der Anwendung von steuerlichen Befreiungsnormen und den diese ergänzenden Pauschalierungsmöglichkeiten, etwa im Bereich der Datenverarbeitungsgeräte zwischen § 3 Nr. 45 EStG (Steuerfreiheit bei Privatnutzung)<sup>1607</sup> und § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 EStG (Pauschalierung bei Übereignung und bei zusätzlich geleisteten Zuschüssen zum Internetzugang des Arbeitnehmers). Ähnliche Beziehungen zeigten sich auch generell zwischen dem Vergütungs- bzw. Gewährungsgefüge der Unternehmen und den Pauschalierungsoptionen, sodass z. B. Gesellschaften, die generell Verpflegungsmehraufwendungen erstatten, deren Wert über den (gemäß § 3 Nr. 16 EStG steuerfrei leistbaren) Pauschalen nach § 9 Abs. 4a EStG liegt, die überschießenden Beträge i. d. R. auch nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 EStG abgeltend pauschalieren. In einem der Unternehmen zeigte sich ein auffällig breiter Rückgriff auf die Pauschalierungen des § 40 Abs. 2 EStG, sodass dort – zumindest bei Betrachtung des gesamten Konzernverbunds – letztlich alle der vom Gesetz eingeräumten Optionen auch genutzt werden. Als individuell besonders relevant stellte der Experte hierbei die Pauschalierung bei Arbeitslohnzahlungen aus Anlass von Betriebsveranstaltungen (§ 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG) heraus; aufgrund der Vielzahl von 300 bis 400 Veranstaltungen pro Jahr in der gesamten Geschäftsgruppe beschäftigt das fragliche Unternehmen gesondert zwei Vollzeitkräfte, die die einzelnen Termine erfassen und auswerten.

In ebendiesem Gespräch wurde ferner auf ein spezifisches Anwendungsproblem bei einer der Pauschalierungen des § 40 Abs. 2 EStG hingewiesen: Die Anwendung der noch relativ jungen, mit der Reisekostenreform 2014 eingeführten Pauschalierungsoption für Mahlzeitengestellungen auf Auswärtstätigkeiten (Satz 1 Nr. 1 a) gestalte sich in der Praxis schwierig, weil z. B. in der elektronischen Erfassung von Dienstreisen in Standard-IT-Systemen Unterbrechungszeiten nicht akkurat nachgehalten werden könnten; dieses Problem bei der Pauschalierung deutet damit insoweit ferner auf eine diesbezüglich generelle Erfassungsschwierigkeit bei Reisekosten hin, wenn auch sonst – wie zuvor dargestellt –<sup>1608</sup> bei Erörterung der Reisekosten-Erstattungsregelung des § 3 Nr. 16 EStG keine spezifischen Probleme berichtet wurden.

Abschließend zu den Pauschalierungen nach § 40 Abs. 2 EStG kann noch erwähnt werden, dass ein Experte die Pauschalierungsoption nach § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG zu Leistungen für Fahrten zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte als wenig praktikabel einschätzte; sie sei – in Relation zu den dadurch pauschalierbaren Bezügen – „zu kleinteilig“, erfordere also z. B. über die Begrenzung auf die abziehbaren Werbungskosten einen zu hohen administrativen Aufwand für das anwendende Unternehmen. Entsprechend kommt sie denn im fraglichen

---

<sup>1607</sup> Siehe deskriptiv Abschnitt 3.3.7.5.2, zur Auswertung in den Interviews Abschnitt 5.6.2.6.

<sup>1608</sup> Siehe Abschnitt 5.6.2.5.

Konzern auch nur bei wenigen Einzelgesellschaften und generell nur im unteren Vergütungssegment zur Anwendung.

Auf die Pauschalierungsnormen der §§ 40a und 40b EStG wurde in den Gesprächen nur wenig bzw. rudimentär eingegangen. In drei Gesprächen wurde angegeben, dass die Pauschalierung der Lohnsteuer für Teilzeitbeschäftigte und geringfügig Beschäftigte nach § 40a EStG<sup>1609</sup> nicht genutzt werde, in zwei der Unternehmen hingegen findet sie Verwendung; in einem Interview wurde die Norm nicht angeführt und in den restlichen Fällen war den Experten nicht bekannt, ob die Regelung im Unternehmen genutzt wird, oder aber es wurde – in einem Fall – zwar vermutet, dass sie zur Anwendung komme, es sei aber bisher hierzu noch keine Frage in der praktischen Arbeit zu klären gewesen.

Ebenso primär elliptisch geprägt war der Austausch zur Pauschalierung bei bestimmten Zukunftssicherungsleistungen nach § 40b EStG.<sup>1610</sup> In zwei Fällen war auch hier die Anwendungssituation unbekannt, ansonsten wurde angegeben, dass die Norm im jeweiligen Unternehmen genutzt werde, dies i. d. R. für sog. „Altfälle“ der betrieblichen Altersversorgung sowie in einer Gesellschaft zusätzlich – bis vor einer Vertragsumstellung ca. zwei Jahre vor dem Interview – zur Pauschalierung einer Unfallversicherung (Möglichkeit nach § 40b Abs. 3 EStG). Zu den Regelungen des § 40a und des § 40b EStG wurde durch die Experten von keinen besonderen Anwendungsproblemen berichtet.

#### **5.6.4.4 Spezielle Einkommensteuerpauschalierungen**

Pauschalierungsnormen im Einzelnen betreffend wandten sich die Gespräche danach letztlich jeweils den speziellen Einkommensteuerpauschalierungen der §§ 37a und 37b EStG zu. Keines der Unternehmen setzt selbst die Pauschalierung nach § 37a EStG<sup>1611</sup> ein, sodass sich nach der entsprechenden Frage hierzu i. d. R. gar kein näherer Austausch über die Regelung entfaltete. Einige der Experten gaben schlicht noch kurz an, dass es im Unternehmen kein Prämiensprogramm i. S. d. § 3 Nr. 38 EStG<sup>1612</sup> gibt, die Gesellschaft selbst ggf. ohnehin kein oder nur kaum Endkundengeschäft betreibe (Erfordernis für Prämien, die – dem Wortlaut der Regelung folgend – „im allgemeinen Geschäftsverkehr in einem jedermann zugänglichen planmäßigen Verfahren“ gewährt werden) und dass die Regelung des § 37a EStG – als sog. „lex specialis“ – eindeutig nur auf wenige Programme ganz bestimmter Anbieter bzw. Unternehmen abziele.

Gänzlich anders stellte sich das Bild zur Sachzuwendungs- und Pauschalierung nach § 37b EStG<sup>1613</sup> dar. Diese kommt einerseits fast ausnahmslos zur Anwendung und wurde zudem in den Gesprächen meist detailliert bzw. vertieft erörtert.

---

<sup>1609</sup> Siehe Abschnitt 3.4.2.4.

<sup>1610</sup> Siehe Abschnitt 3.4.2.5.

<sup>1611</sup> Siehe Abschnitt 3.4.2.6.

<sup>1612</sup> Siehe deskriptiv Abschnitt 3.3.7.5.4, zur Auswertung in den Interviews Abschnitt 5.6.2.6.

<sup>1613</sup> Siehe Abschnitt 3.4.2.7.

Wie bereits zuvor erwähnt,<sup>1614</sup> wurde und wird § 37b EStG lediglich in einem der Unternehmen bisher insgesamt nicht genutzt, was im fraglichen Gespräch auch wie folgt näher erörtert wurde: Einerseits halte man die Anwendung der Regelung für administrativ aufwendig, andererseits gebe es in der betrachteten Gesellschaft nicht sonderlich viele Sachverhalte, für die § 37b EStG genutzt werden könne – insbesondere komme es aus Gründen der historischen und regionalen Unternehmenstradition eher selten zu für die Pauschalierung wesentlichen Veranstaltungs- bzw. Eventeinladungen.

Ein Experte in einem anderen Gespräch zeigte ebenso eine eher skeptische Haltung zur Norm; im fraglichen Unternehmen wurde sie – dort auf Wunsch der Finanzverwaltung – denn auch überhaupt erst einmal für den Pauschalierungskreis der eigenen Mitarbeiter (§ 37b Abs. 2 EStG) im Rahmen einer Betriebs- bzw. Lohnsteuer-Außenprüfung genutzt.

In allen anderen Unternehmen zeigte sich jedoch ein deutlich breiterer Rückgriff auf diese Pauschalierungsoption, insbesondere auch außerhalb steuerlicher Prüfungen. In sieben der acht verbleibenden Unternehmen wird § 37b EStG dabei in beiden Pauschalierungskreisen (für Dritte nach Abs. 1 sowie für eigene Arbeitnehmer nach Abs. 2) genutzt, in einer Gesellschaft lediglich für die Mitarbeiter des Unternehmens. Als konkrete Anwendungsfälle der § 37b EStG-Pauschalierung wurden etwa die abgeltende Versteuerung von Kunden- und Incentive-Veranstaltungen, von Geschenken und von allgemein zur Mitarbeitermotivation gedachten Sachzuwendungen genannt.

In einigen der Gespräche wurden zudem konkrete Einzelheiten der betrieblichen Nutzung der Norm erörtert, etwa, seit wann die als Wahlrecht gestaltete Vorschrift zur Pauschalierung herangezogen wird. In mehreren Unternehmen kommt sie bereits seit ihrer Einführung zum Jahr 2007 zur Anwendung, wobei einmal herausgestellt wurde, dass der unternehmensintern geschaffene Regelungsrahmen zur Vorschrift letztlich erst im Jahr 2009 umgesetzt werden konnte. Eines der Unternehmen greift auf die Regelung des § 37b EStG seit dem Jahr 2010 zurück. In aller Regel scheinen die Steuerabteilungen der Gesellschaften den operativ tätigen Bereichen ein festes Anwendungsschema zur Norm vorzugeben – in zwei Fällen wurde dieses explizit als (§ 37b EStG-),„Richtlinie“ bezeichnet, wobei diese in einem der Fälle von einem anderen Unternehmen übernommen worden war und im anderen Gespräch betont wurde, dass die der Norm unterfallenden Sachverhalte trotz allgemeiner Richtlinie stets manuell erfasst werden müssten. Ein anderes Unternehmen geht hierzu einen alternativen Weg, indem es zur Meldung an die Steuer- und Abrechnungsabteilung auf ein selbsterstelltes EDV-Werkzeug zurückgreift, in welches die Funktionsbereiche für die Pauschalierung nach § 37b EStG relevante Fälle und Daten eigenständig einzutragen haben; dieses Erfassungsprogramm soll – so der entsprechende Experte zudem – künftig auch in anderen Großunternehmen genutzt werden.

---

<sup>1614</sup> Siehe Abschnitt 5.6.4.2.

In wiederum einem weiteren Interview wurden ferner umfangreiche intern sowie auch bereits extern genutzte Schulungsunterlagen (Präsentationen, Foliensätze, Tischvorlagen etc.) angeführt, mit denen die Umsetzung der Einführung des § 37b EStG im dortigen Unternehmen begleitet wurde.

Erfragt wurde in einigen der Gespräche darüber hinaus, ob – nunmehr der diesbezüglichen Rechtsprechung des BFH folgend –<sup>1615</sup> Zuwendungen an nicht in Deutschland steuerpflichtige Empfänger im Unternehmen bewusst von der Pauschalierung ausgenommen würden und falls ja, seit wann diese Position eingenommen wurde bzw. werde. Mehrere Gesprächspartner gaben hierzu an, dass das fragliche Unternehmen diese Auslegung bereits seit der erstmaligen Anwendung der Norm vertreten habe; in einer Gesellschaft wurden daher „Steuerausländer“ bei Veranstaltungen von Beginn an extra in einer Tabellenkalkulationsliste erfasst und der auf sie entfallende Zuwendungsanteil vor Anwendung der Pauschalierung aus der Bemessungsgrundlage herausgerechnet. Andere Unternehmen hatten diese Position erst in Reaktion auf die diesbezügliche Rechtsprechung eingenommen; dies in einem Fall mit Rückabwicklung aller diesbezüglichen Sachverhalte seit dem Jahr 2008, was zu einer hohen Steuererstattung führte. Einmal wurde im Gegenzug angegeben, dass eine Trennung zwischen in Deutschland steuerpflichtigen und nicht steuerpflichtigen Zuwendungsempfängern bewusst nicht vorgenommen werde, da man ein solches Vorgehen administrativ für zu aufwendig halte; die damit tendenziell zu viel abgeführte Pauschalsteuer werde strategisch als eine Art „Puffer“ zur Führung von Verhandlungen in der Lohnsteuer-Außenprüfung angesehen.

Insbesondere in einem der Gespräche wurde sehr intensiv auf praktische Aspekte und Probleme in der Anwendung des § 37b EStG eingegangen und in diesem Zusammenhang z. B. herausgestellt, dass hoher Abstimmungsbedarf zwischen den Funktionsbereichen und der Steuerabteilung bestehe, insbesondere, da den operativen Einheiten der steuerfachliche Blick auf die für § 37b EStG relevanten Sachverhalte meist fehle. Zudem stelle die (gleichwohl trotz abgeltender Versteuerung eigentlich individuell notwendige) sozialversicherungsrechtliche Verbeitragung von Zuwendungen an Arbeitnehmer eine Anwendungsschwierigkeit bei der Pauschalierung dar,<sup>1616</sup> die vom fraglichen Unternehmen bisher letztlich nur durch eine ebenso pauschale Erfassung für die Sozialversicherung gelöst werden konnte. Für die Behandlung von Veranstaltungen sei ein gewisser allgemeiner Prozentsatz in der Pauschalierung nicht zu berücksichtigender und als Gästebetreuer dienender eigener Arbeitnehmer informell mit der Verwaltung abgestimmt worden.

---

<sup>1615</sup> Siehe Ausführungen zu BFH, Urteil v. 16.10.2013, VI R 57/11, BStBl. II 2015, S. 457 ff. (Fn. 1021) in Abschnitt 3.4.2.7.

<sup>1616</sup> Siehe auch bereits zuvor Abschnitt 5.6.2.4 bei Auswertung der Interviewinhalte zur Drittlohnproblematik.

Ein anderer Gesprächspartner wies ferner darauf hin, dass die gesetzliche Pauschalierungshöchstgrenze von maximal 10.000 Euro für die einzelne konkrete Zuwendung nach § 37b Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 EStG für sehr hochwertige und mithin auch kostspielige Leistungen bisweilen nicht ausreiche.

#### **5.6.4.5 Umgang mit Pauschalierungsfolgen**

Abschließend wurde zum Themenblock der Pauschalierungen erfragt, ob die Pauschalsteuer stets vom Unternehmen getragen wird oder auch eine Überwälzung auf die Arbeitnehmer bzw. Zuwendungsempfänger stattfindet,<sup>1617</sup> sowie – falls Letzteres der Fall sein sollte – in welchen Situationen bzw. Konstellationen die Steuer überwältzt wird.

In der Hälfte der Fälle wurde angegeben, dass – zumindest nach Kenntnisstand der Experten im jeweiligen Gespräch – auf Überwälzungen allgemein bzw. gänzlich verzichtet werde, sprich stets das Unternehmen die Pauschalsteuer trägt. In den anderen fünf Interviews wurde die Steuerübernahme ebenso als der klare Regelfall benannt,<sup>1618</sup> allerdings wurden zudem auch Überwälzungen in Einzelfällen erwähnt. Dies gilt etwa bei Gewährung spezieller Sachzuwendungen (etwa im Fall von Job-Tickets oder bei der privat motivierten Mitnahme von Ehegatten auf bestimmten Flugreisen), bei Pauschalierungen, die Zuwendungen an nicht in gegenseitigem Einvernehmen aus dem Unternehmen ausgetretene Arbeitnehmer betreffen, oder bei Fällen, in denen – etwa im Rahmen einer Lohnsteuer-Außenprüfung – nur deshalb pauschaliert wurde, um damit im Endeffekt einen vom jeweiligen Mitarbeiter selbst zu vertretenden Behandlungs- bzw. Besteuerungsfehler zu korrigieren.

In einem weiteren Interview wurde zudem erläutert, dass eine Pauschalierung im hohen Vergütungsbereich eventuell bei individuellen Zuwendungen in Abstimmung mit dem Mitarbeiter etwaig gezielt zur Senkung des Steuersatzes herangezogen wird; in derartigen Situationen werde zuvor vereinbart, dass der Arbeitnehmer die Pauschalsteuer zu tragen hat.

### **5.6.5 Absicherung, Prüfung und Kontrolle des Lohnsteuerabzugs**

#### **5.6.5.1 Bezug zu deskriptiver Ausarbeitung und Gesetzesnormen**

Der nach den Pauschalierungen letzte Themenblock der Forschungsgespräche zu am deskriptiven Hauptabschnitt 3 der vorliegenden Ausarbeitung angelehnten Lohnsteuerfragen im primär nationalen Kontext befasste sich mit Aspekten der Absicherung (sowohl von der Unternehmens- als auch von der Verwaltungsseite aus gesehen), der Prüfung und der Kontrolle des Lohnsteuerabzugs; in den

---

<sup>1617</sup> Siehe dazu auch Abschnitt 3.4.2.2.

<sup>1618</sup> Dies entspricht denn auch der gesetzlichen Grundkonstruktion der Pauschalierungen nach § 40 Abs. 3 Satz 1 EStG, dort: „Der Arbeitgeber hat die pauschale Lohnsteuer zu übernehmen.“; siehe bereits Abschnitt 3.4.2.2.

Normen des Einkommensteuergesetzes umschrieben wurden dabei mithin hauptsächlich Berufs- bzw. Praxiserfahrungen der Experten zu den Regelungen der §§ 42d bis 42g EStG besprochen.

#### **5.6.5.2 Lohnsteuer-Anrufungsauskunft (§ 42e EStG)**

Zunächst wurde dabei auf das Instrument der lohnsteuerlichen Anrufungsauskunft nach § 42e EStG<sup>1619</sup> eingegangen. Bei drei der Unternehmen fand sich die Angabe, dass von diesem Werkzeug generell insgesamt kein Gebrauch gemacht werde oder zumindest in den vergangenen Jahren seit der Tätigkeitsaufnahme des jeweiligen Gesprächspartners kein Antrag auf Erteilung einer Anrufungsauskunft gestellt worden sei; ein Experte begründete dies damit, dass Zweifels- und Streitfragen zur Lohnsteuer in der dortigen Gesellschaft stets über die Verhandlungen im Rahmen der Lohnsteuer-Außenprüfung geklärt würden.

In den anderen Unternehmen wird die Möglichkeit der Anrufungsauskunft hingegen genutzt, wenn indes auch mit stark unterschiedlicher und i. d. R. zudem im Zeitlauf schwankender Frequenz; exemplarisch ausgewählt fanden sich z. B. Angaben von lediglich ein oder zwei Fällen in mehr als einer Dekade bis hin zu zwei oder drei Anträgen auf Auskunftserteilung pro Jahr. Das Instrument kommt weit überwiegend für Massenfälle zum Einsatz (inhaltlich konkret benannt wurden etwa Systemumstellungen in der Vergütungsstruktur, Fragen der Fuhrparkbesteuerung sowie der Bewirtung und Mahlzeitgestellung oder auch der Anwendung der 44 Euro-Sachbezugsfreigrenze); nur in zwei der Interviews wurde angegeben, dass sporadisch zudem individuelle Einzelfälle über eine Anrufungsauskunft abgeklärt würden – etwa Aspekte der lohnsteuerlichen Behandlung von Vergütungselementen für eine kleine Gruppe von in der Geschäftsleitung tätigen Personen.

Soweit in den Gesprächen erörtert, stellen lediglich die Unternehmen den Antrag auf Auskunftserteilung (keine Fälle von Arbeitnehmeranfragen) und reichen ebendiesen zudem stets schriftlich beim zuständigen Betriebsstättenfinanzamt ein. Regelfall ist dabei die Eigenerstellung des Schriftsatzes durch die Steuerabteilung des Unternehmens, die ebenso die (Risiko-)Einschätzung trifft, ob überhaupt eine Auskunft eingeholt werden soll; in einigen Fällen gibt auch die Personalabteilung den Anstoß zur Nutzung des Instruments. Lediglich in einem der Interviews wurde indes angegeben, dass der Prozess der Anrufungsauskunft durch einen externen Dienstleister (eine große Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft) begleitet werde, die die zunächst intern von der Steuerabteilung des Unternehmens erstellte Ausarbeitung prüft und den Antrag danach im Auftrag des Mandanten bei der Finanzverwaltung einreicht.

Die Bearbeitungsdauer für eine Anfrage auf Auskunftserteilung durch den oder die Experten selbst wurde als stark fallabhängig bezeichnet, wobei meist einige wenige Arbeitstage als Durchschnitt genannt wurden; in einem Interview

---

<sup>1619</sup> Siehe Abschnitt 3.4.3.

wurde zudem betont, dass in der korrekten Sachverhaltsermittlung und der für die Antragstellung notwendigen abstrakten Darstellung der Situation der Hauptteil der Arbeit liegt. Die Erfahrungswerte zur Dauer der Bearbeitung bis hin zur Auskunftserteilung durch die Finanzverwaltung zeigten – wenn auch mit gewisser Schwankungsbreite – ein recht homogenes Bild. Der zeitliche Mittelwert lag dabei bei ca. sechs bis acht Wochen bis zum Erhalt einer Antwort. Zweimal wurde hervorgehoben, dass eine inhaltliche Rückmeldung und Entscheidung meist schnell bzw. – so im Gespräch formuliert – „relativ flott“ gegeben werde, andererseits schätzte ein Experte die Antwortfrist stets bzw. grundsätzlich als „zu lang“ ein und verglich die Situation in der jetzt von ihm besetzten Stelle mit Erfahrungen aus einem vorherigen Arbeitsverhältnis in einem anderen Konzern; ebendieses andere Unternehmen liegt in einer tendenziell anscheinend weniger industriell geprägten Region mit einem relativ geringen Anteil an Großunternehmen, weshalb dort – so die Einschätzung des Experten – die Bearbeitung und auch eine etwaige Abstimmung des Betriebsstättenfinanzamts mit Oberbehörden schneller abgelaufen sei.

Ein Gesprächspartner führte zudem einen inhaltlichen Aspekt ein und stellte heraus, dass sich der Prozess der Auskunftserteilung bei generell (ggf. auch allgemein) umstrittenen Themen teilweise – gerade aufgrund des Abstimmungsbedarfs zwischen den Ebenen innerhalb der Verwaltung – äußerst zäh gestalte. Andererseits wurden in einem anderen Interview die Grundzüge der Zusammenarbeit mit der Finanzverwaltung rund um die Erteilung einer Anrufungsauskunft als „vertrauensvoll“ umschrieben; so komme es z. B. bei bisher unklaren Details zum Sachverhalt zu informellen und unbürokratischen Nachfragen durch den oder die Bearbeiter der Verwaltung. Ein Experte zeigte sich der lohnsteuerlichen Anrufungsauskunft gegenüber – obschon im Unternehmen gleichwohl genutzt – betont skeptisch. Der praktische Nutzen des Verfahrens sei begrenzt, da die Auskunft für die Verwaltung nur eine begrenzte Bindungswirkung entfalte und sich einige (Zentral-)Behörden an Entscheidungen unterer Einheiten nicht gebunden fühlten.<sup>1620</sup>

### **5.6.5.3 Lohnsteuer-Außenprüfung (§ 42f EStG)**

Sodann wechselten die Forschungsgespräche zu praktischen Erfahrungen und zum Umgang mit den lohnsteuerrechtlichen Kontroll- und Prüfungsmaßnahmen der Finanzverwaltung, dabei zunächst zum Instrument der Lohnsteuer-Außenprüfung nach § 42f EStG.<sup>1621</sup>

Alle der Unternehmen wurden und werden anschlussgeprüft, es unterliegen mithin letztlich sämtliche Lohnzahlungszeiträume lückenlos einer entsprechenden Kontrolle durch die Finanzverwaltung. Es stellte sich heraus, dass eine

---

<sup>1620</sup> Siehe für eine weitere Einschätzung zur Lohnsteuer-Anrufungsauskunft auch nachfolgend Abschnitt 5.6.5.4.

<sup>1621</sup> Siehe Abschnitt 3.4.4.

mündliche bzw. telefonische Ankündigung des Prüfers oder der Prüferin vor Versand der Prüfungsanordnung nach § 196 AO als Normalfall bezeichnet werden kann. Eine explizite inhaltliche Vorbereitung der Prüfung – etwa in Form einer unternehmensinternen „Vorprüfung“ z. B. über die Software IDEA oder mittels vorsorglicher Korrekturen – findet in aller Regel nicht statt. Derartige Prozesse laufen vielmehr eher kontinuierlich und nicht in Reaktion auf eine aktuell angekündigte Außenprüfung ab, wobei aber – so ein Experte – konkret darauf geachtet werde, dass in vorherigen Prüfungen festgestellte Fehler seither und nunmehr vermieden werden. Die Vorbereitungshandlungen für die Prüfung beschränken sich hingegen denn auch vielmehr auf primär organisatorische und / oder technische Aspekte wie die Bereitstellung einer Zugangskarte, eines Park- und eines Arbeitsplatzes sowie die Zusammenstellung von Unterlagen für den oder die prüfenden Amtsträger. In einem Gespräch wurde hervorgehoben, dass gerade die Bereitstellung von Dokumenten oder die Einräumung maßgeblicher EDV-Zugänge – vor allem aufgrund der individuellen Konzernstruktur mit im Ausland belegener Zentrale – viel Zeit beanspruche, sodass insoweit spontane Prüfungshandlungen der Finanzverwaltung (ohnehin) ausgeschlossen seien.

Die Lohnsteuer-Außenprüfungen werden – zumindest zunächst – autonom von den Unternehmen begleitet, es kommt also im ersten Schritt meist (noch) nicht zur Hinzuziehung externer Berater. Unternehmensintern ist die Hoheit zur Betreuung der Prüfung eindeutig den Steuerabteilungen zugewiesen. Andere Abteilungen wie etwa das Personalwesen werden (ggf.) nur über die (anstehende) Prüfung in Kenntnis gesetzt und etwaig gebeten, Informationen, Daten und Unterlagen zu liefern. In aller Regel wird der Finanzverwaltung für die Durchführung und Dauer der Prüfung ein zentraler Ansprechpartner im Unternehmen benannt; meist war bzw. ist dies auch der interviewte Experte. Prüfungsanfragen, Dokument- und Datenanforderungen der Verwaltung werden dann entsprechend von dieser Kontaktperson intern an die zuständigen Stellen weitergegeben. In einem der Gespräche wurde diese Organisationsstruktur auch anschaulich damit begründet, dass der aufgesetzte Prozess u. a. dazu diene, Antworten des Unternehmens auf Prüfungsanfragen „steuerfest“ zu machen. Nur in einem Fall wurde hervorgehoben, dass man auf eine Zentralisierung der Prüfungsorganisation verzichte und jeweils die geprüften Konzerneinheiten vor Ort eigene Ansprechpartner stellen würden.

In seiner formalen Ausprägung nutzte kaum eines der Unternehmen die Möglichkeit der verbindlichen Zusage im Anschluss an eine Außenprüfung nach § 204 AO.<sup>1622</sup> Erläutert wurde dies z. B. damit, dass wegen sich ändernder Sachverhalte aus abgeschlossenen Zeiträumen nur wenig verbindliche Feststellungen für die Zukunft getroffen werden könnten oder – so die ungefähre Formulierung eines anderen Experten – die Sache „nicht besser werde, wenn der Fall in eine Amtsstube ginge“. Gleichwohl – so wurde es in mehreren der Gespräche

---

<sup>1622</sup> Siehe Abschnitt 3.4.4.2.



hervorgehoben – diene das Prüfungsgeschehen aber auch dazu, Verständigungen und Lösungen für die Zukunft zu finden, dies dann i. d. R. auf tatsächlicher oder informeller Basis.

Die Einschätzungen zur Lohnsteuer-Außenprüfung erwiesen sich als gemischt mit teilweise durchaus deutlich kritischen Untertönen. So hob zwar ein Experte beim diesbezüglichen Austausch explizit ein grundsätzlich „harmonisches Verhältnis“ mit der Finanzverwaltung hervor, andere Gesprächspartner bemängelten aber z. B. die ausufernde Dauer von Prüfungshandlungen bis hin zum finalen Abschluss der Maßnahme und zudem die starke Inanspruchnahme von Kapazitäten des Unternehmens im Rahmen der Lohnsteuer-Außenprüfung – etwa durch zahlreiche Beleganforderungen oder in einem Fall zusätzlich nachhaltig verschärft durch einen Wechsel des prüfenden Amtsträgers während einer noch nicht abgeschlossenen Außenprüfung (was z. B. zusätzlichen Erklärungs- und Erläuterungsaufwand mit sich brachte). Ein Experte sprach denn in diesem Zusammenhang auch euphemistisch von „interessanten Erfahrungen“, die man in den letzten Prüfungen gemacht habe und erläuterte dies im weiteren Gespräch etwa mit einer im Grundtenor als durchaus aggressiv empfundenen Prüfungs- und Herangehensweise der Verwaltung.

#### **5.6.5.4 Lohnsteuer-Nachschaу (§ 42g EStG)**

Weit weniger ausführlich wurde das noch relativ junge Instrument der Lohnsteuer-Nachschaу i. S. d. § 42g EStG<sup>1623</sup> in den Interviews besprochen. Unisono wurde angegeben, dass es in den Unternehmen und / oder den Konzern- und Gruppengesellschaften bisher noch keine solche Nachschaуen gegeben habe, sodass einmal auch – mutmaßlich rhetorisch – erfragt wurde, ob die Norm denn (überhaupt) praxisrelevant sei. Allenfalls die Durchführung von Umsatzsteuer-Nachschaуen gemäß § 27b UStG wurde eher für möglich gehalten oder es gab mit ebendiesen bereits Erfahrungen im Unternehmen.

Ein Gesprächspartner äußerte die Vermutung, dass Lohnsteuer-Nachschaуen in ihrer Ausprägung als Beteiligungen von Lohnsteuer-Außenprüfern an zollrechtlichen Kontrollen wohl ohnehin aufgrund der seines Erachtens dünnen Personaldecke der Finanzverwaltung eher selten seien; zunächst werde wahrscheinlich erst der eigene Prüfungsplan abgearbeitet. Ein weiterer Experte stellte ferner ausdrücklich die letztlich in den meisten der Gespräche zum Instrument geäußerte Auffassung heraus, dass die Lohnsteuer-Nachschaу nicht auf Großunternehmen passe und ihr Blickwinkel – so der Gesprächspartner – „schon in Richtung eines strafrechtlichen Vorwurfs“ gehe. Gleichwohl wurde in einem anderen Interview in diesem Zusammenhang auch Sympathie für den Gedanken einer grundsätzlich zeitnahen Prüfung – ggf. gar angestoßen auf Wunsch des Unternehmens – geäußert. Eine solche Kontrolle sei – so die Annahme des frag-

---

<sup>1623</sup> Siehe Abschnitt 3.4.5.

lichen Experten – effizienter und praxisnäher als die von ihm in diesem Kontext als „Papierwüste“ bezeichnete Lohnsteuer-Anrufungsauskunft nach § 42e EStG.

Den Bereich der Nachschau abschließend bleibt ferner zu erwähnen, dass nicht nur keines der Unternehmen bisher einer Maßnahme nach § 42g EStG unterworfen war, sondern überdies in sämtlichen Fällen keine internen Vorbereitungen oder Richtlinien zum Umgang mit einer solchen Nachschau existierten oder abgefasst worden waren.

#### **5.6.5.5 Arbeitgeberhaftung (§ 42d EStG)**

Zum Ende des Themenblocks wurden Aspekte der lohnsteuerlichen Arbeitgeberhaftung nach § 42d EStG<sup>1624</sup> besprochen, wobei insbesondere interessierte, ob den in der theoretischen Behandlung des Bereichs nachhaltig diskutierten Aspekten des Verschuldens<sup>1625</sup> sowie der Akzessorietät<sup>1626</sup> auch eventuell konkrete praktische Bedeutung zukommt.

Generell zeigte sich, dass eine ausführliche Diskussion mit der Finanzverwaltung um Aspekte des Verschuldens – sowohl allgemein als insbesondere auch bei Erörterung der Ermessensausübung – i. d. R. nicht geführt wird oder aber eine Aussprache hierzu nur sehr selten vorkommt; dies gilt z. B. auch mit Blick auf die von einem der Experten insoweit als sehr gefestigt angesehene Rechtslage. Wenn überhaupt näher auf Fragen des Verschuldens eingegangen wurde, so brachten die Experten hier meist vielmehr einen Zusammenhang mit der letztlichen wirtschaftlichen Belastung ein. Als Regelfall wurde in mehreren der Gespräche herausgestellt, dass es zu keiner Überwälzung von Haftungsbeiträgen auf den Arbeitnehmer komme, teilweise sogar dann nicht, wenn die Mehrbelastung überhaupt erst durch entsprechendes Handeln des Arbeitnehmers in der Vergangenheit hervorgerufen worden war. Begründet wurde dieses Vorgehen bspw. mit sozialen Überlegungen, dem Gesichtspunkt einer angestrebten Wahrung des allgemeinen Betriebsfriedens oder mit Fürsorgeerwägungen gegenüber dem Mitarbeiter. Der geäußerte Grundsatz gilt allerdings nur in einigen der Unternehmen ohne jegliche Ausnahme. In anderen der untersuchten Gesellschaften greift nämlich dagegen in Einzelfällen bei ausgeschiedenen Arbeitnehmern sowie in Situationen, in denen eine Haftungs-Inanspruchnahme auf einem vom Mitarbeiter verschuldeten Umstand beruht, ein anderes Vorgehen, sodass der Arbeitnehmer möglicherweise – abhängig z. B. vom Grad des ihm zuzurechnenden Vertretenmüssens (ein Experte nannte hier ausdrücklich nur vorsätzliches Handeln) – durchaus vom Unternehmen in Regress genommen wird. In einem Gespräch wurde ferner explizit erwähnt, dass das Unternehmen bisweilen die Fertigung von Kontrollmitteilungen von der Finanzverwaltung fordere.

---

<sup>1624</sup> Siehe insgesamt übergeordnet Abschnitt 3.4.6.

<sup>1625</sup> Siehe Abschnitt 3.4.6.4.1.

<sup>1626</sup> Siehe Abschnitt 3.4.6.2.

Wenngleich etwas häufiger als im Fall des Verschuldens sind Fragen der Akzessorietät grundsätzlich ebenso eher selten ein expliziter Diskussionspunkt mit der Finanzverwaltung. In sechs der Gespräche wurde angegeben, dass derartige Aspekte im Bereich der Lohnsteuer bspw. bei der Besprechung von Prüfungsfeststellungen von der Unternehmensseite nicht aufgegriffen würden. Ein Experte ging dabei inhaltlich näher auf diesen Punkt ein und betonte, dass Fragen der Akzessorietät seines Erachtens zwar systematisch diskutiert werden könnten, man praktisch beim Austausch mit der Verwaltung aber davon absehe, da sich die Position der ständigen Rechtsprechung hierzu – so die Einschätzung ebendieses Gesprächspartners – als sehr eindeutig ausnehme. Würde man zudem vor dem Hintergrund der Akzessorietät Verrechnungen anstreben, so hätte dies auch Weiterungen in anderen Bereichen des Steuerrechts, etwa ebenso bei der Kapitalertrag- oder der Umsatzsteuer zur Folge. Ein anderer Experte gab an, dass Zweifel an einer Haftungsverpflichtung aufgrund fehlender Akzessorietät im dortigen Unternehmen „höchstens [in] Einzelfälle[n]“ geäußert würden. In zwei Interviews wurde allerdings im Gegenzug angeführt, dass Aspekte der Akzessorietät geprüft und auch mit der Verwaltung diskutiert würden – als konkretes Beispiel wurde dazu in einem dieser beiden Gespräche wiedergegeben, dass Leistungen einer Outsourcing-Beratung nach einer solchen Erörterung mit der Verwaltung letztlich nicht als geldwerte Vorteile erfasst wurden.

Abschließend sah der Interviewleitfaden in diesem Themenblock vor, nach möglichen Praxiserfahrungen mit Gesichtspunkten der Haftung bei Arbeitnehmerüberlassung<sup>1627</sup> zu fragen. Es wurde indes in keinem der Gespräche angegeben, dass man bisher mit diesem Bereich in Berührung gekommen sei. Ein Experte ging jedoch auf diesen Punkt wiederum auch inhaltlich näher ein und erläuterte seine Aussage mit strikten sowohl arbeits- als auch steuerrechtlichen Vorgaben, die das fragliche Unternehmen den von ihm engagierten Verleihern mache; im Zweifel würden damit auf dieser Vertragsebene etwaige Haftungsgefahren auf den die Arbeitnehmer gestellenden Geschäftspartner abgewälzt.

## **5.6.6 Internationaler Kontext**

### **5.6.6.1 Umfang von Entsendungsaktivitäten und deren individuelle Bearbeitung durch den oder die Experten**

Nach den primär durch nationale Fragen der deutschen Lohnbesteuerung geprägten Themenblöcken 2 bis 5 der Interviews schloss sich eine weitere, in sich eigenständige und an den Inhalten des deskriptiven Hauptabschnitts 4 orientierte sechste Passage zum Lohnsteuersystem im internationalen Kontext an. Dabei nahm sich die Tiefe, in der die Interviewpartner hier auf die im Einzelnen angesprochenen Aspekte eingingen, äußerst unterschiedlich aus. Bedingt war dies zum einen durch stark voneinander abweichende Entsendungs- und Abord-

---

<sup>1627</sup> Siehe Abschnitt 3.4.6.5.

nungszahlen bzw. -aktivitäten in den Unternehmen als auch andererseits durch die individuellen persönlichen Arbeitsschwerpunkte der Experten. So sind einige der Forschungspartner vornehmlich mit der Behandlung internationaler Lohnsteuerfragen betraut, während in anderen Unternehmen diese Aufgabe von weiteren Mitgliedern des jeweiligen dortigen „Lohnsteuerteams“ erledigt wird.

Insbesondere zur Einordnung und groben Orientierung wurde zunächst erfragt, mit welcher ungefähren Häufigkeit Entsendungsfälle mit „Berührung Deutschlands“ – also sowohl vom Ausland in die Bundesrepublik („Inbound“) als auch vom Inland in andere Staaten („Outbound“) –<sup>1628</sup> pro Jahr im fraglichen Besprechungsunternehmen im Durchschnitt der jüngeren Vergangenheit regelmäßig auftreten. Es zeigte sich hierbei eine enorme Spannweite. In zwei Gesprächen wurde von weniger als zehn Fällen gesprochen, einmal von derzeit lediglich drei und einmal von durchschnittlich acht In- und Auslandsentsendungen. Die gegenteilige Extremposition bildete die Angabe von regelmäßig ca. 9.000 grenzüberschreitenden Personalabordnungen pro Jahr. Der Durchschnittswert der von den Experten geäußerten Zahlen lag bei 1.374 Entsendungsfällen pro Jahr; der Zentralwert (Median) bei 100 abgeordneten Personen. In einem Gespräch wurde die für das fragliche Unternehmen genannte Gesamtzahl von jährlich ca. 325 Entsendungen aufgeteilt in regelmäßig etwa 100 Inbound- sowie 200 bis 250 Outbound-Fälle. In einem anderen Interview hob der befragte Experte hervor, dass sich die Anzahl an Entsendungsfällen im Laufe der vergangenen acht Jahre auf aktuell nunmehr etwa 20 diesbezügliche Abordnungen verdoppelt habe und zudem weiterhin eine steigende Tendenz erkennbar sei. Von einer generell zunehmenden Entwicklung der Fallzahlen im Unternehmen – wenn auch ohne nähere zahlenseitige Spezifizierung – berichtete ebenso ein Forschungspartner in einem anderen Interview. In wiederum einem weiteren Gespräch wurde in diesem Zusammenhang Indien als in dieser Gesellschaft häufiges Zielland von Outbound-Einsätzen genannt. Ferner legte ein Experte noch einen speziellen Blickwinkel auf die von ihm erörterten Zahlenwerte dar: Von den dort insgesamt jährlich etwa 4.000 grenzüberschreitenden Abordnungsfällen (dieser Wert wurde auch bei Bestimmung der zuvor genannten statistischen Gesamtdaten genutzt) seien nur 2.000 als jeweils „aktiv“ zu werten, da nur diese Arbeitnehmer im jeweiligen Jahr ihre Auslandsentsendung antreten oder beenden würden, während sich die anderen entsandten Mitarbeiter – orientiert an der typischen bzw. regelmäßigen Abordnungsdauer im Unternehmen – jeweils im „Zwischenjahr“ befänden.

#### **5.6.6.2 Aspekte der steuerlichen Entsendungsorganisation und -betreuung**

Nach der Übersicht über den Umfang an Entsendetätigkeit in den jeweils herangezogenen Gesellschaften wandten sich die Forschungsinterviews Aspekten der konkreten Organisation der grenzüberschreitenden Abordnungen zu, wobei vor

---

<sup>1628</sup> Siehe zu dieser Unterscheidung Abschnitt 4.2.

allem interessierte, welcher individuelle Regelungsrahmen jeweils zur Anwendung gebracht wird und ob die steuerliche Entsendungsorganisation primär intern oder aber von außenstehenden Dienstleistern geplant, vorgenommen und koordiniert wird.

Korrespondierend zum vorstehend beschriebenen äußerst unterschiedlichen Umfang der Abordnungsaktivitäten fanden sich auch stark voneinander abweichende Grade der Organisationsstruktur und -tiefe in den untersuchten Unternehmen. In sieben Gesprächen wurde angegeben, dass für die steuerrechtliche Betreuung von Entsendungen eine feste und meist über einen entsprechenden Rahmenvertrag geregelte Beratungsbeziehung zu i. d. R. einer Großgesellschaft aus dem Bereich der gemeinhin als sog. "Big 4"-Berater bezeichneten Unternehmen besteht. Bisweilen wurde dabei betont, dass der Anbieter im Laufe der Zeit – ggf. gar mehrfach – gewechselt wurde bzw. werde und dass es manchmal auch zeitgleich zur Zusammenarbeit mit zwei Dienstleistern komme.

In drei Interviews wurde herausgestellt, dass der jeweilige Beratungsanbieter respektive sein internationales Netzwerk weltweit für die gesamte Unternehmensgruppe beauftragt ist, bezogen auf steuerrechtliche Entsendungsfragen mithin ein sog. "single service provider"-Konzept im Unternehmen besteht. In einem Fall wurde hingegen explizit dargelegt, dass die ausländische Muttergesellschaft einen anderen Berater heranzieht als die deutsche Konzerneinheit. Bei einem weiteren Unternehmen wurde lediglich vom Berater der übergeordneten Gesellschaft gesprochen und in wiederum einem anderen Interview fand sich die Darstellung, dass steuerliche Berater im In- und / oder Ausland nur selektiv für einzelne Abordnungsfälle im Rahmen der dort recht geringen Entsendungsaktivität eingeschaltet würden – dann zur Erstellung der jeweiligen (persönlichen) Einkommensteuererklärung des Mitarbeiters.

Auf den Aspekt diesbezüglicher Beratungsleistungen ging ferner noch ein Experte in einem weiteren der Interviews ein, der berichtete, dass Aufwendungen für die inländische Steuererklärung entsandter Arbeitnehmer wirtschaftlich vom Unternehmen getragen und über die Sachbezugspauschalierung nach § 37b EStG versteuert werden; andere mit der Abordnung zusammenhängende Beratungskosten – etwa für interkulturelle Schulungen oder zielland- und einsatzbezogene Sprachkurse – würden nicht der Besteuerung unterworfen, da sie als Leistungen im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse eingestuft werden.

Als eng einhergehend mit der Frage nach der Heranziehung externer Dienstleistung kann auch der Rückgriff auf unternehmenseigene Regelungswerke zur Steuerung von Auslandsentsendungen bezeichnet werden; hier zeigte sich denn ebenso erneut eine starke Korrelation zwischen den Abordnungszahlen und dem – vereinfachend gesprochen – diesbezüglichen „Grad der Professionalisierung“. In sieben Interviews wurde von eigenen Entsenderichtlinien berichtet, dies teilweise unterteilt in bereits bestehende oder für die nähere Zukunft geplante jeweils gesonderte Regelungswerke für Entsendungen von kurzer Dauer einer-

seits (z. B. zu grenzüberschreitenden Abordnungen über Zeiträume von bis zu sechs Monaten, sog. "short term policy") und solche für alle weiteren mittel- bis langfristigen Entsendungen.

Soweit angegeben, zeigte sich hinsichtlich der Erstellung sowie der Be- und Überarbeitung der Richtlinien kein in allen untersuchten Gesellschaften einheitliches Vorgehen. Teilweise wurden und werden diese Arbeiten von Seiten der Unternehmen intern selbst erledigt, andernfalls extern vom entsprechend beauftragten Dienstleister bzw. in Zusammenarbeit mit diesem. Einmal wurde in diesem Kontext von einer kurzfristig geplanten Neuorganisation der Entsendungsfragen berichtet, da insbesondere die bisher geltende, selbsterstellte Richtlinie als „schlecht“ und für die Unternehmensbelange letztlich nicht passend eingestuft wurde; lediglich einer der befragten Experten hob – bei dort geringer Anzahl von internationalen Abordnungsfällen – hervor, dass in der Unternehmensgruppe keine Entsenderichtlinie besteht.

Beim Blick auf die Organisation und Dokumentation von Kommunikationsflüssen und Datensammlungen zum grenzüberschreitenden Personaleinsatz (kurz als sog. "Reporting" bezeichnet) offenbarte sich in den Interviews insgesamt wiederum ein heterogenes bzw. uneinheitlich Bild. Erneut wurde in einem der Forschungsgespräche dargestellt, dass im dortigen Unternehmen kein fester diesbezüglicher Prozess existiere. Sofern ein solcher allerdings in den anderen Fällen gegeben ist, finden sich sowohl Gesellschaften, die das Reporting innerhalb ihrer eigenen Strukturen handhaben,<sup>1629</sup> als auch solche, die zur Erledigung der Aufgabe auf ihren (steuerlichen) Entsendungsberater zurückgreifen.

In einem der Interviews wurden in diesem Zusammenhang explizit betriebswirtschaftliche Kostenerwägungen angeführt: Durch ein über die eigene Personalabteilung abgewickelt Reporting sollen „teure Nachfragen“ (verstanden i. S. der Verrechnung hoher Stundensätze) von Seiten des steuerlichen Beraters vermieden werden. In ebendiesem Gespräch wurde denn in diesem Kontext ferner noch von einem unternehmensspezifischen Problem mit der dort im Falle von Entsendungen generell vorgenommenen Steuerausgleichsrechnung (sog. "hypo tax"-Rechnung) berichtet: Zwischen den Einheiten des Konzernverbunds bestünden bisweilen Unstimmigkeiten über die zutreffende Höhe der diesbezüglich bestimmten Beträge und der ggf. in den einzelnen Staaten abzuführenden Steuern. Sofern dies die tatsächliche Lohnsteuersituation in Deutschland betreffe, sei aus Risikoerwägungen heraus Richtschnur der inländischen Einheit, im Zweifel Lohnsteuer einzubehalten, um „auf der sicheren Seite“ zu liegen.

### **5.6.6.3 Ansässigkeit und nationale Steuerpflicht als Planungsoptionen**

Im Anschluss an die vorstehend dargelegte generelle Orientierung zu übergeordneten Fragen der steuerlichen Organisation und Betreuung der internationa-

---

<sup>1629</sup> In fünf Fällen wurde dabei dargelegt, dass (auch) das (steuerliche) Entsendungs-Reporting betriebsintern über die Personalabteilung des jeweiligen Unternehmens abgewickelt wird.

len Personalabordnungen wandten sich die Gespräche einzelnen Planungsfragen in ebendiesem Bereich zu. Zunächst wurde dabei erfragt, ob die Steuerung der Ansässigkeit bzw. die bewusste Wahl unbeschränkter<sup>1630</sup> und / oder beschränkter Steuerpflicht<sup>1631</sup> als Gestaltungsoption herangezogen wird. Nur in zwei der Interviews wurde von einer gezielten Steuerung bzw. Ansässigkeitsplanung berichtet – in einem der beiden Fälle jeweils unterstützt durch den steuerlichen Entsendungsberater. Die Experten der anderen acht Unternehmen gaben an, dass die Gesellschaften den Mitarbeitern diesbezüglich grundsätzlich keine Vorgaben machen würden; derartige Auflagen schätzte ein Forschungspartner denn auch als arbeitsrechtlich problematisch ein. In einem anderen Fall wurde in diesem Zusammenhang flankierend dargestellt, dass die fragliche Gesellschaft zwar direkt mit einer Entsendung verbundene steuerliche Mehrkosten des Arbeitnehmers trägt, dies indes nicht für etwaige Belastungen durch den Progressionsvorbehalt<sup>1632</sup> gilt. Von einer Übernahme steuerlicher Mehrbelastungen durch das Unternehmen, insbesondere im Fall tatsächlicher Doppelbesteuerungen, berichtete in diesem Abschnitt des Interviews zudem noch ein anderer Experte.

Soweit es ferner zum Punkt der möglichen Ansässigkeitsplanung darüber hinaus zu einem weiteren inhaltlichen Austausch kam, hoben mehrere Experten in diesem Kontext hervor, dass die unternehmensinterne Planung von Entsendungen primär den (betriebs-)wirtschaftlichen Zielsetzungen des Unternehmens und tatsächlichen Belangen folge, mithin also zunächst Festlegungen etwa für die prognostizierte Dauer eines Projekts im Ausland, zur gezielten Personalentwicklung etc. getroffen würden; erst danach werde analysiert, wie die Abordnung unter Berücksichtigung des nach diesem Planungsschritt bereits gegebenen organisatorischen Rahmens steuerlich zu behandeln sei.

#### **5.6.6.4 Entsendungen in Nicht-DBA-Länder**

Als nächstes wurde nach etwaigen Entsendungen in Nicht-DBA-Länder, der dann ggf. für die Besteuerung zu fällenden Entscheidung des Rückgriffs auf die (unilaterale) Anrechnungs- oder die Abzugsmethode<sup>1633</sup> sowie nach möglichen bzw. bisherigen Erfahrungen mit dem – nur bei Nichtbestehen eines DBA geltenden – Auslandstätigkeitserlass<sup>1634</sup> gefragt.

In neun Gesprächen wurde angegeben, dass im jeweiligen Unternehmen auch Entsendungen in Nicht-DBA-Gebiete auftreten, wobei fast ausschließlich – in acht der Interviews – Brasilien als diesbezügliches Zielland genannt wurde.

---

<sup>1630</sup> Siehe Abschnitt 4.2.

<sup>1631</sup> Siehe Abschnitt 4.3.

<sup>1632</sup> Hier konkret: Der einkommensteuerliche Progressionsvorbehalt in Deutschland bei einer abkommensbedingten Steuerfreistellung nach § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG.

<sup>1633</sup> Siehe generell zu den in Deutschland anwendbaren unilateralen Methoden der Doppelbesteuerungsvermeidung nach § 34c EStG Abschnitt 4.4.1, konkret zur Anrechnung Unterabschnitt 4.4.1.2 sowie zum Steuerabzug Unterabschnitt 4.4.1.3.

<sup>1634</sup> Siehe – bei den unilateralen Methoden – Unterabschnitt 4.4.1.4, u. a. dortige Fn. 1322.

Von konkreten Erfahrungswerten auf Arbeitgeberebene zur Entscheidungsfindung zwischen Anrechnung und Steuerabzug wurde hingegen von den Experten unisono nicht berichtet, was sich letztlich durch den Bezug dieser Frage zur persönlichen Einkommensteuerveranlagung des jeweiligen Arbeitnehmers erklären lässt; in fünf der Gespräche wurde hierzu denn auch darauf hingewiesen, dass eine diesbezüglich möglicherweise im Einzelfall notwendige Wahl durch den mit der Einkommensteuererklärung des Mitarbeiters betrauten Berater bzw. die Beratungsgesellschaft getroffen wird.

Nur in drei Interviews wurde von (früheren bzw. länger zurückliegenden) Fällen des Rückgriffs auf den Auslandstätigkeitserlass gesprochen; von spezifischen Anwendungsschwierigkeiten wurde in diesem Zusammenhang jedoch jeweils nicht berichtet. Mehrfach wurde indes hingegen dargelegt, dass die Regelungen des Auslandstätigkeitserlasses nicht zum Geschäftsfeld des gerade befragten Unternehmens und / oder den von den entsandten Arbeitnehmern im Ausland ausgeübten Tätigkeiten passen würden.

#### **5.6.6.5 Zeitliche Entsendungsplanung und Aspekte der Ertragsteuer**

Anschließend wechselten die Forschungsinterviews zu Fragen einer möglichen zeitlichen (und ggf. damit verbundenen ertragsteuerrechtlichen) Entsendungsplanung, insbesondere mit Blick auf die diesbezüglich mit ihrer Zeitraumgrenze zentrale 183-Tage-Regelung.<sup>1635</sup>

In vier Gesprächen wurde insoweit von Gestaltungserwägungen berichtet – in einem Interview wurde etwa konkret eine Entsendung nach Japan mit entsprechender Zeitplanung kurz geschildert. In anderen Fällen wurde herausgestellt, dass die (anvisierte) Abordnungsdauer in den dortigen Unternehmen regelmäßig längere als die für die Ausnahmeregelung vornehmlich interessanten Sechs-Monats-Zeiträume umfassen würde; im Gegenzug genannt wurden z. B. Entsendungen von i. d. R. einem oder bis zu drei Jahren an im Vorfeld geplanter Dauer. Wirtschaftlich dienen derartige internationale Abordnungen – so die erläuternden Ausführungen mehrerer der Experten in diesem Zusammenhang – etwa dem Aufbau einer Einheit im Ausland, zur Wahrnehmung von Leitungsfunktionen durch Vorstände, Geschäftsführer oder allgemein Mitglieder des Managements, zur Kontrollausübung durch das (deutsche) Stammhaus oder zum “know how”-Export. In einem Interview wurde allerdings herausgestellt, dass in der im dortigen Unternehmen für die Zukunft vorgesehenen “short term policy” die bewusste Nutzung der 183-Tage-Regelung als steuerliches Gestaltungsinstrument in Blick genommen werden soll. Ansonsten jedoch wiederholte sich auch bei der Frage nach zeitlichen Planungserwägungen mehrfach die bereits zuvor im Zuge der Erörterungen zur nationalen und abkommensrechtlichen Ansässigkeit gegebene Aussage, dass die Entsendungen zunächst nach wirtschaftlichen und betrieblichen Belangen ausgerichtet werden und sich die

---

<sup>1635</sup> Siehe zur 183-Tage-Regelung Abschnitt 4.4.2.2.2.



steuerliche Behandlung dann an diesem Gerüst orientiert; einmal wurde eine derartige Vorgehensweise an ebendieser Stelle des Interviews mit der relativ plakativ wirkenden Formel “tax follows business” umschrieben.

In drei Gesprächen wurden um diesen Punkt des Forschungsaustausches herum noch weitere Ausführungen gegeben, z. B. mit Bezug zu ertragsteuerlichen Folgen oder Interessenzuordnungen bei Abordnungen, welche auch mit der Anwendung der 183-Tage-Regelung in Zusammenhang stehen. Zweimal wurde dabei die Gefahr der Betriebsstättenbegründung durch eine Entsendung hervorgehoben. Ein Unternehmensvertreter erklärte, dass es in der Vergangenheit in einem Fall zur unerwünschten Annahme einer Betriebsstätte und damit einhergehender, vom Unternehmen letztlich getragener Doppelbesteuerung gekommen sei. In einem anderen Interview wurde dargelegt, dass die unerwünschte Annahme einer Betriebsstätte bisher zwar stets vermieden werden konnte, der Bereich sich indessen im Verhältnis zu einigen Ländern – konkret bezeichnet wurden in diesem Gespräch diesbezüglich Brasilien und China – als nur unter Schwierigkeiten handhabbar darstelle und daher hierzu häufiger externer steuerlicher Rat zum entsprechenden nationalen Recht des Auslands eingeholt werden müsse. In wiederum einem weiteren Forschungsgespräch wurde angegeben, dass im dortigen Unternehmen Entsendungen vom In- in das Ausland (“Outbounds”) stets im Interesse der aufnehmenden ausländischen Konzerneinheit vorgenommen würden.<sup>1636</sup>

#### **5.6.6.6 Anwendung von sowie Erfahrungen zu Grenzgängerregelungen der deutschen DBA**

Im sich an die Aspekte der zeitlichen Planung der internationalen Abordnungen anschließenden Unterblock der Interviews wurde erfragt, ob im Unternehmen bzw. in der Unternehmensgruppe Arbeitnehmer tätig sind, die den speziellen Grenzgängerregelungen der deutschen DBA<sup>1637</sup> unterfallen.

Soweit den Gesprächspartnern hierzu (überhaupt) Informationen bekannt waren, gab es zu den Vorschriften meist nur sehr geringe bzw. rudimentäre Erfahrungswerte. In sechs Gesprächen wurde von eher – ggf. auch bereits älteren respektive nicht mehr aktuellen – vereinzelt Fällen und generell geringen Zahlen von Grenzgängern berichtet, sofern bezeichnet, dies dann konkret jeweils im Verhältnis zu Österreich und / oder zur Schweiz.

In einem der Interviews sprach der Forschungspartner jedoch zudem unternehmensindividuell eine recht hohe Anzahl von Grenzgängern im Verhältnis zu

---

<sup>1636</sup> Dies hat zur Folge, dass es zu einer Kostenzuordnung zur ausländischen Einheit (hier: anderes Konzernunternehmen oder dort belegene Betriebsstätte) kommen muss und damit die Anwendbarkeit der 183-Tage-Regelung aufgrund der Nichterfüllung der Voraussetzungen der Buchst. b) oder c) des Art. 15 Abs. 2 OECD-MA nicht (mehr) in Betracht kommt; siehe im Einzelnen die Unterabschnitte 4.4.2.2.2.3 und 4.4.2.2.2.4 zur 183-Tage-Regelung.

<sup>1637</sup> Siehe Abschnitt 4.4.2.3.

Frankreich an. Besondere bzw. herausstechende Anwendungsschwierigkeiten des diesbezüglichen Regelungsrahmens wurden allerdings nicht erwähnt.

#### **5.6.6.7 Freistellung im Lohnsteuerverfahren und deren Organisation**

Abschließend wurde im Themenblock zur Lohnsteuer im internationalen Kontext nach der verfahrensrechtlichen Organisation etwaig antragsgebundener Freistellungen beim Lohnsteuereinbehalt<sup>1638</sup> gefragt.

Vier Unternehmen gaben an, mit dieser Aufgabe ihren Entsendungsberater betraut zu haben, wobei die entsprechenden Anträge indes in einem Fall zuvor intern von Seiten des Unternehmens erstellt bzw. bearbeitet werden. Den letztgenannten Weg einer eigenen Bearbeitung, dabei letztlich aber auch autonomen Abgabe beschritten denn zum Zeitpunkt des jeweiligen Gesprächs die anderen sechs Unternehmen; die Zuständigkeit für ebendiese Anträge und ihre Überwachung lag dabei – soweit angegeben – in zwei Fällen bei der Personalabteilung, einmal bei der Gehaltsbuchhaltung und in wiederum zwei anderen Unternehmen bei der Steuerabteilung bzw. beim jeweiligen Forschungspartner selbst.

#### **5.6.7 Offene individuelle Einschätzungen der Gesprächspartner zum deutschen Lohnsteuersystem und zum erlebten Forschungsvorgehen**

##### **5.6.7.1 Möglichkeit für ein abschließendes Resümee der Experten**

Nach den an den deskriptiven Hauptabschnitten 3 und 4 der Arbeit orientierten Themenblöcken der Gespräche schlossen die Forschungsinterviews mit einer siebten Passage, die durch bewusst offen gestaltete Fragen geprägt war. Hier sollte den Untersuchungspartnern (noch einmal) explizit Raum gegeben werden, sowohl eigene allgemeine Einschätzungen zum deutschen Lohnsteuersystem im nationalen und internationalen Kontext zu geben als auch das vornehmlich direkt zuvor erlebte Forschungsvorgehen in einem persönlichen Resümee zu kommentieren und zu bewerten.

##### **5.6.7.2 Individuell „drängendste Lohnsteuerprobleme“ aus Expertensicht**

Zunächst wurde dabei danach gefragt, was aus Sicht des oder der Experten das ihres Erachtens „drängendste Lohnsteuerproblem“ sei; ausgeführt wurde hierzu im Rahmen der Fragestellung von Seiten des Interviewers ergänzend, dass dabei sowohl im Rahmen des bisherigen Gesprächs bereits berührte Aspekte genannt werden könnten als auch solche, die im vorherigen Verlauf der Untersuchung noch nicht und / oder nur rudimentär angesprochen worden waren. Die Aufzählung mehrerer Punkte war möglich.

Der Breite unternehmensindividueller Themen und unterschiedlicher persönlicher Tätigkeitsschwerpunkte der Forschungspartner entsprechend fielen die Antworten zu diesem Punkt recht heterogen aus; gleichwohl wurden bestimmte

---

<sup>1638</sup> Siehe Abschnitt 4.4.2.6.

Bereiche in mehreren der Interviews genannt. Allgemein wurde z. B. die stets korrekte lohnsteuerliche Erfassung von Sachbezügen mehrfach als schwierig, in ihrer Ausgestaltung oftmals praxisfern und als zu kleinteilig bezeichnet. Konkret wurde dabei der Sektor der Firmenwagengestellung in zwei Interviews als lohnsteuerrechtliches Problemfeld herausgestellt. Dies gilt in einem der beiden Fälle insbesondere konzernindividuell, da in den unterschiedlichen Gesellschaften der dortigen Unternehmensgruppe in diesem Zusammenhang verschiedene und nicht im Einzelnen aufeinander abgestimmte Richtlinien bestehen.

In sechs Gesprächen wurde die lohnsteuerliche Würdigung von Veranstaltungen als zu komplex und äußerst verwaltungsaufwendig gekennzeichnet. Einzeln benannt wurden sowohl Probleme bei der Zuordnung von Veranstaltungen etwa als steuerpflichtige "Incentives" einerseits oder aber als steuerfrei zu behandelnde Betriebsveranstaltungen auf der anderen Seite. Gerade die Rechtsunsicherheit aufgrund neuer Rechtsprechung, überarbeiteter Verwaltungsansichten und letztlich sogar angepasster gesetzlicher Vorschriften<sup>1639</sup> mit teils über längere Phasen unklaren Anwendungszeitpunkten und als offen verbliebenen Streitfragen habe die praktische Anwendung – so die Aussage einiger der Experten – deutlich erschwert; die aufgezählten Entwicklungen der jüngeren Zeit vor den Interviews und damit die allgemein starke inhaltliche Präsenz des Themas der Betriebsveranstaltungen mögen denn aber insbesondere auch den Hintergrund dafür bilden, dass gerade dieser Bereich sogleich von einer Vielzahl der Interviewpartner entsprechend herausgegriffen und betont wurde. In drei Gesprächen wurden in dieser Stelle Reisekosten(erstattungen)<sup>1640</sup> als besonderes Problemfeld benannt, dies einmal mit dem Unterbereich der gemischten Veranlassung und ein anderes Mal mit Problemen bei der korrekten Feststellung des Ortes einer etwaigen ersten Tätigkeitsstätte. In ebendiesem vorgenannten Interview sowie ferner im dritten diesbezüglichen Gespräch wurden zudem Schwierigkeiten bei der zutreffenden Erfassung von arbeitgeberseitigen Mahlzeitengestellungen an auf Reisen befindliche Mitarbeiter thematisiert.

Unter den nationalen Aspekten wurde im Rahmen dieser Frage zudem noch in einem Fall die Sachzuwendungspauschalierung nach § 37b EStG<sup>1641</sup> angeführt. Als problematisch wurde hierbei der Streit um die Betriebsausgabenabzugsfähigkeit der Pauschalsteuer gekennzeichnet. Bisher wendet das fragliche Unternehmen die oftmals zu einer zusätzlichen Steuerbelastung führende Linie der Finanzverwaltung an, jedoch wäre eine stets volle betriebliche Abzugsfähigkeit der Pauschalsteuer gerade für das fragliche Unternehmen – nach Formulie-

---

<sup>1639</sup> Siehe hierzu insbesondere die gesonderten Ausführungen zum Bereich der Betriebsveranstaltungen in Abschnitt 3.3.4.3.

<sup>1640</sup> Aufgrund der Reisekostenreform zum 01.01.2014 ist dies wiederum ebenso ein Sektor mit relativ umfassenden Veränderungen in der noch jüngeren Zeit; siehe im Einzelnen Abschnitt 3.3.7.3.2.1.

<sup>1641</sup> Siehe Abschnitt 3.4.2.7 sowie zuvor in der Interviewauswertung 5.6.4.4.

rung des Experten – „wirtschaftlich interessant“, sodass eine baldige Klärung dieser derzeit noch strittigen Rechtsfrage wünschenswert erscheine.

Über die nationalen Faktoren hinaus wurde in zwei der Interviews an dieser Stelle noch einmal der Bereich der Entsendungen als problematisch angesprochen, dies dabei in einem der beiden Fälle näher spezifiziert mit dem als komplex herausgestellten Gesichtspunkt, ob vom Ausland nach Deutschland entsandte Arbeitnehmer (“Inbounds”) jeweils dem deutschen Lohnsteuerregime zu unterwerfen seien. Aus Vorsichtsgründen gehe das fragliche Unternehmen dergestalt vor, dass ins Inland entsandte Arbeitnehmer meist vorsorglich in die deutsche Abrechnung integriert und der hiesigen (Lohn)Besteuerung unterworfen würden. Eigentlich sei aber jeweils eine Einzelfallprüfung der konkreten Sachverhalte erforderlich; diese scheitere indes am durch sie hervorgerufenen Arbeitsaufwand sowie der dafür in der Gesellschaft personell und wirtschaftlich nicht verfügbaren Kapazität.

### **5.6.7.3 Belastung der Arbeitgeber durch Verpflichtung zum Lohnsteuer- einbehalt und Forderung nach einer staatlichen Kostenerstattung**

Im nächsten Punkt wurde nach einer Einschätzung zum Umfang des unternehmerischen Aufwands zur Bewältigung der lohnsteuerrechtlichen Arbeitgeberpflichten gefragt, wobei flankierend erläutert wurde, dass insbesondere interessierte, ob dieser vom Forschungspartner – eventuell auch in Relation zu Erklärungs- und Befolgungsaufwand im Fall anderer Steuern – als insgesamt verhältnismäßig eingestuft wird. Ferner wurde in diesem Zuge die fachlich-theoretische Diskussion um eine etwaige Vergütungspflicht des Staates gegenüber den Arbeitgebern für deren Arbeiten bei Ausführung des Lohnsteuereinhalts angesprochen; die Experten wurden gebeten, Stellung zu beziehen, ob sie sich einer derartigen Forderung nach einem Entgelt anschließen würden, und zudem auszuführen, welche eigenen Erwägungen bezüglich des „Für und Wider“ einer solchen Position sie selbst sehen.

Der Antwort zu diesen Gesichtspunkten wurde bisweilen von den Gesprächspartnern als Anmerkung vorangestellt bzw. gesondert betont, dass die nachfolgende Einschätzung aus persönlich (steuer- bzw. staats-)bürgerlicher Sicht gegeben werde und sie damit nicht als aus Unternehmenssicht repräsentativ zu werten sei. Inhaltlich zeigte sich – zusammenfassend gesprochen – eine überwiegend kritisch-konstruktive Haltung der Interviewteilnehmer. Als grundlegend unverhältnismäßig belastend für die Arbeitgeber wurde das deutsche Lohnsteuersystem meist nicht eingestuft, wohl aber mehrfach vor allem in einzelnen Teilbereichen von seiner Vorschriftsdichte her als überschießend. Zusammengenommen letztlich stärker beeinträchtigend und damit insgesamt eher unverhältnismäßig sind nach Sicht eines der befragten Experten im Vergleich vielmehr oftmals die Regelungen zu anderen Steuerarten – konkret bezeichnet etwa jene zur Umsatzsteuer.

Als in der Lohnsteuer jedoch im Einzelnen problematisch bzw. zu kleinteilig und damit in der steuerrechtlichen Regelungstiefe im Endeffekt unverhältnismäßig wurden über alle Interviews betrachtet indes wiederum etwa die Behandlung von Sachbezügen oder “Incentives” sowie in diesem Zusammenhang ferner die Rabattbesteuerung, die oftmals fehlende Abstimmung zwischen Lohnsteuer und sozialversicherungsrechtlicher Verbeitragung und als zu umfassend empfundene Dokumentationsanforderungen genannt. In drei Gesprächen wurde die starke Inanspruchnahme betrieblicher Ressourcen in allen beteiligten Bereichen der Gesellschaften (betrifft Steuer- und Personalabteilung sowie Gehalts- und Finanzbuchhaltung) noch einmal deutlich betont.

In einem weiteren Interview wurde außerdem die Einschätzung geäußert, dass die Lohnsteuer – wie allerdings ebenso andere Bereiche des Steuerrechts – die „Laien“ im Unternehmen überfordere, sodass die Steuerabteilung viel Energie darauf verwenden muss, für die Praxis zuverlässige Prozesse aufzusetzen, die von den operativen Bereichen auch ohne Kenntnis der dahinterstehenden steuerlichen Regelungen nachvollzogen und durchlaufen werden können. Als konkretes Beispiel wurde hier die Erfassung von Arbeitsessen genannt. Ferner werde aus diesem Grund im fraglichen Unternehmen auf prinzipiell mögliche steuerliche Gestaltungen – z. B. bei Fortbildungsaufwendungen – verzichtet.

Ähnlich betonte darüber hinaus ein anderer Experte den hohen internen Schulungs- und Klärungsaufwand gegenüber den Funktionsbereichen der dortigen Gesellschaft. Dieser Gesprächspartner hob zudem hervor, dass die teilweise gar als partiell nötigend empfundene Herangehensweise der Finanzverwaltung bei der Lohnsteuer-Außenprüfung zu Unverhältnismäßigkeiten führen kann; hier sollten – so die diesbezügliche Formulierung – „Exzesse“ vermieden werden.

Ergänzend gab es zu dieser Fragestellung in den Interviews noch zwei stark unternehmensindividuell geprägte Einschätzungen: Ein Experte hob hervor, dass die Erfüllung lohnsteuerrechtlicher Pflichten im Fall des dort betroffenen Großunternehmens als überschau- bzw. handhabbar und damit letztlich verhältnismäßig einzustufen sei, dies jedoch nach Sicht des Gesprächspartners für kleinere Betriebe und Gesellschaften aufgrund der äußerst hohen Regelungsdichte nicht gelte. In einem anderen Fall wurde herausgestellt, dass die tendenziell im dortigen Unternehmen eher geringe Belastung der Holding-Steuerabteilung mit lohnsteuerlichen Fragestellungen mit der auf die Untergesellschaften verteilten steuerlichen Organisationsstruktur im Konzernverbund zusammenhängt; bei starker Zentralisierung könnte der Aufwand der Bearbeitung lohnsteuerrechtlicher Fragen möglicherweise eher als unbillig erscheinen.

Soweit darauf in den Gesprächen letztlich eingegangen wurde, schlossen sich insgesamt nur drei der Experten einer generellen Forderung nach staatlicher Kostenerstattung für die unternehmerischen Arbeiten beim Lohnsteuerabzug an, wobei in einem Fall – als diesbezüglich inhaltliche Parallele – erwähnt wurde, dass in der Schweiz den Arbeitgebern wohl die Aufwendungen für den Ein-

behalt von Sozialversicherungsbeiträgen erstattet würden. Einmal wurde die Vergütungsforderung denn zudem auf den ebenso als stark belastend empfundenen Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen nach § 50a EStG ausgedehnt. In einem weiteren Gespräch hielt der dort befragte Experte eine Forderung nach Kostenbeteiligung des Staates nur bei Behandlung sehr kleinteiliger Vergütungselemente im Sachbezugsbereich für angemessen und schätzte sie für alle anderen Fälle als „fraglich“ ein. In wiederum einem anderen Interview wurde ein staatliches Entgelt – so die in diesem Zusammenhang gewählte vorsichtige Formulierung – „eher“ nicht gefordert.

Ansonsten lehnten die Forschungspartner einen Vergütungsanspruch allgemein ab, wobei dies in zweien der Gespräche dahingehend näher erläutert wurde, dass die Erfüllung dieser Forderung auch Weiterungen in anderen Bereichen nach sich ziehen würde, mithin dann also z. B. Banken ebenso für den Steuereinbehalt bei Kapitalerträgen vergütet werden müssten; daher sei eine solche Forderung und die damit einhergehende mögliche Entwicklung – so einer der Experten – vielmehr ggf. gar als „gefährlich“ einzustufen.

#### **5.6.7.4 Anpassungs- und Veränderungsanliegen der Experten**

Im Anschluss an diesen Punkt wurden die Gesprächspartner nach persönlichen Verbesserungs- und / oder (Problem-)Lösungsvorschlägen mit Blick auf das bestehende Lohnsteuersystem gefragt, ob also etwa konkrete „Wünsche“ nach bestimmten Veränderungen oder Anpassungen bestehen würden.

Häufiger rekurrierten die Forschungsteilnehmer hierbei auf ihre zu den beiden vorherigen Punkten gegebenen Rückmeldungen. In Schlagworten umschrieben erhofften sich die Experten vor allem mehr „Vereinfachung“, „Harmonisierung“, „Pauschalierung“ und „Typisierung“, was sie teilweise über Beispiele weiter illustrierten.

Im Bereich der Vereinfachung wurden exemplarisch weniger strikte Regelungen z. B. zur Besteuerung von Rabattgewährungen, bei Veranstaltungen sowie im Fall von Bewirtungsaufwendungen oder bei der Firmenwagenüberlassung (auch) zur privaten Nutzung<sup>1642</sup> gewünscht. Ein Abbau von bzw. eine Reduktion der Komplexität würde – wie von zwei der Experten in diesem Zusammenhang hervorgehoben – u. a. ferner zum besseren Verständnis steuerlicher Regelungen und ihrer Hintergründe in den nicht entsprechend ausgebildeten operativen und den sonstigen Funktionsbereichen des Unternehmens führen;

---

<sup>1642</sup> Konkret ausgeführt wurde hier in einem Interview der Vorschlag, den geldwerten Vorteil bei Dienstwagenutzung zu Fahrten zwischen der Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte nach der sog. 0,03 %-Regelung des § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG und korrespondierend dann ebenso den Werbungskostenabzug im Rahmen der Entfernungspauschale nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG entfallen zu lassen; dies sei – so der fragliche Experte – neben der damit einhergehenden Komplexitätsreduktion und Vereinfachung nicht zuletzt auch deshalb erstrebenswert, da es für die betroffenen Mitarbeiter meist „billiger“ wäre.

zusätzlich könnte auf diesem Wege der regelmäßig von der Steuerabteilung intern zu leistende Schulungsaufwand möglicherweise reduziert werden.

Harmonisiert bzw. vereinheitlicht werden sollte vor allem zwischen Lohn- und Umsatzsteuer sowie zudem in Bezug auf die von Arbeitgeberseite durchzuführende Verbeitragung für die Sozialversicherung, konkret etwa in den Bereichen der Betriebsveranstaltungen und der Sachzuwendungspauschalierung nach § 37b EStG; ein Experte führte in diesem Zusammenhang dann auch gerade die derzeitige und in jüngerer Zeit herausgebildete Behandlung von Unternehmensveranstaltungen als „Negativbeispiel“ an. Im internationalen Kontext sei – so die Aussage in einem weiteren der Interviews – eine (noch) stärkere Koordination auf Ebene der OECD wünschenswert, sodass es z. B. zu einer international einheitlichen Auslegung der Figur des wirtschaftlichen Arbeitgebers komme.

Zum Sektor der Pauschalierung und Typisierung sprachen sich mehrere Experten generell für eine ihrer Ansicht nach entlastend und zugleich überdies vereinfachend wirkende Ausweitung steuerlicher Pauschalen und arbeitgeberseitiger Pauschalierungsoptionen aus; als positive Entwicklung der vergangenen Jahre wurde hierbei in einem Gespräch die Einführung des § 37b EStG hervorgehoben, mit der einem diesbezüglichen dringenden Bedürfnis der Praxis entsprochen worden sei. Einige der insbesondere schon seit Jahren nicht mehr angepassten Pauschbeträge im Lohn- und Einkommensteuerrecht seien für die heutige betriebliche und wirtschaftliche Realität zu niedrig. Darüber hinaus sollten nach den Ausführungen eines Gesprächspartners Freigrenzen nach Möglichkeit vermieden oder aber sie in entsprechende Freibeträge umgewandelt werden. Wünschenswert wären zudem – so ein anderer Experte – einheitliche Steuersätze bei den Pauschalierungsnormen, sodass auf diesem Wege ansonsten bisweilen notwendige Abgrenzungen zwischen den Tatbeständen verzichtbar würden.

In zwei Interviews kamen die Gesprächspartner an dieser Stelle auch noch auf den Bereich der Absicherung, Prüfung und Kontrolle des Lohnsteuerabzugs zurück: Einmal wurden dabei im Vergleich zu den derzeit bestehenden Instrumenten einfachere, zeitnahe und unbürokratische Abstimmungsmöglichkeiten mit der Finanzverwaltung gewünscht, etwa in Form einer vom Unternehmen angeforderten Nachschau bestimmter Tatbestände. Der andere Experte betonte hingegen mit Nachdruck, dass in Lohnsteuer-Außenprüfungen möglichst ein die Belange der Unternehmen (mit-)berücksichtigender betriebspragmatischer Maßstab Leitlinie der Verwaltung sein sollte und nicht (nur) die Erzielung eines besonders hohen steuerlichen Mehrergebnisses.

In einem weiteren der Gespräche wurde ferner noch der Wunsch nach dem Modell einer „lohnsteuerlichen Organschaft“ geäußert, da die auf das einzelne arbeitgebende Unternehmen abstellenden Regelungen in Konzernverbänden oftmals zu Verwerfungen führen würden. Wenn auch die Situation in der Lohnsteuer nicht eins zu eins mit jener in der Ertrag- und / oder der Umsatzsteuer vergleichbar sei, so könnten zumindest über das Gedankenkonstrukt einer derar-

tigen Organschaft etwaige Schwierigkeiten z. B. in den als problematisch herausgestellten Bereichen der Rabattgewährung und -versteuerung sowie zudem im Sektor der Konzern(betriebs)veranstaltungen beseitigt oder aber wenigstens gemildert werden.

#### **5.6.7.5 Stellungnahme zum gewählten Forschungsvorgehen und persönliche Bewertung durch die Experten**

Die Frage nach der individuellen Experteneinschätzung zum vorliegend herangezogenen Untersuchungsvorgehen wurde bewusst jeweils ganz an das Ende der Interviews gestellt, sodass für die Gesprächspartner ihre Teilnahme am Forschungsprozess damit abgeschlossen wurde und in diesem Moment bereits ein zur Beantwortung notwendiger Blick auf die gesamte behandelte Themenbreite als auch auf den vollständigen Befragungsprozess gegeben war. Das gewählte Forschungsvorgehen wurde – zusammenfassend gesprochen – jeweils einhellig als „gut“, „interessant“ und „begrüßenswert“ herausgestellt.

Ogleich in diesem Zusammenhang von Seiten des Interviewers explizit ebenso zu konstruktiver Kritik aufgefordert wurde, war bereits im Vorfeld nicht erwartet worden, dass die Interviewteilnehmer nach der in allen Fällen durchgängig kollegial-freundlich geprägten Gesprächsführung der vorangegangenen Untersuchung und der von ihnen selbst gewählten Teilnahme an der empirischen Analyse negative oder stark kritische Einschätzungen zum Forschungsansatz geben würden.

Aufschlussreicher als die damit oftmals vermutlich bereits aus Höflichkeit gegebenen allgemein-positiven Bewertungen waren daher denn auch die weiteren in diesem Zusammenhang gemachten Anmerkungen: Mehrfach wurde bspw. geäußert, dass die Teilnahme am Forschungsprozess konkret zur Reflexion über die Situation im eigenen Unternehmen anrege, etwa hinsichtlich des Rückgriffs auf bestimmte im Gespräch berührte lohnsteuerrechtliche Regelungen oder aber ferner in Bezug auf die Ausrichtung der eigenen professionellen Arbeitstätigkeit. So wurde denn z. B. einmal die Einschätzung gegeben, dass durch einen starken persönlichen und durch die Unternehmensausrichtung geprägten Fokus auf internationale Fragestellungen die Bearbeitung nationaler Lohnsteuerfragen in der dortigen Gesellschaft unterrepräsentiert wirke, was das Interview anschaulich vor Augen geführt habe.

In eine ähnliche Richtung weisend nutzte ein anderer Experte den Abschluss des Gesprächs zur von ihm selbst geäußerten Bitte um eine abstrakte Einschätzung des Interviewers, wo bzw. auf welcher Rangstufe das fragliche Unternehmen hinsichtlich seiner lohnsteuerlichen Organisation im Vergleich zu den anderen zuvor befragten Gesellschaften „stehe“.

Mehrfach als sinnvoll herausgestellt wurde der Aspekt des „Praxistests“ der behandelten Vorschriften, dass also über den Forschungsansatz Erkenntnisse darüber gewonnen werden könnten, inwieweit und wenn, in welcher Form



bestimmte lohnsteuerliche Regelungen in den Unternehmen (überhaupt) Anwendung finden; hierzu habe man – so die Aussage in einem der Interviews – bisher selbst keine Überlegungen angestrengt.

Inhaltlich wiederum diesem Gedankengang folgend wurde in einem anderen Fall moniert, dass eine über den Forschungsprozess als möglich aufgezeigte und generell wünschenswerte Rückkopplung mit der Betriebspraxis etwa von Seiten der Normgeber zu selten stattfinde und ferner Unternehmens- respektive Wirtschaftsverbände in diesem Bereich ebenso aktiver sein könnten. Mehrfach wurde zur abschließenden Frage nach der Bewertung der Untersuchung zudem die Einschätzung geäußert, dass – gerade von Seiten der Wirtschaftswissenschaften und, einmal konkret benannt, speziell der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre – zu wenig im Bereich der Lohnsteuer geforscht werde, sodass dieser Sektor im Gegensatz zu seiner betrieblich-wirtschaftlichen und fiskalischen Relevanz in der fachlichen Diskussion als sehr stark unterrepräsentiert erscheine. Auch aus diesem Blickwinkel heraus könne die vorgenommene Analyse als begrüßenswert bezeichnet werden.

#### **5.6.8 (Informeller) Abschluss der einzelnen Forschungsinterviews**

Die Interviews endeten nach dem fachlich-inhaltlichen Austausch über die vorgenannte Frage jeweils mit einer umfassenden Dankesformel. Teilweise schloss sich hieran noch ein längerer informeller und / oder primär persönlich geprägter Austausch an. Ebenso wurde in einigen Fällen – sofern von den Forschungspartnern entsprechend offeriert – vor der Verabschiedung die Gelegenheit genutzt, (weitere) Teile des Verwaltungs- und Betriebsgeländes der befragten Unternehmen zu besichtigen und / oder mehr über die Produkte und Angebote sowie die Organisation und Historie der jeweiligen Gesellschaft zu erfahren.

## **6 Würdigung der Untersuchungsergebnisse nach den Prämissen der präskriptiven Entscheidungstheorie**

### **6.1 Wessen Parteimaximen wird die derzeitige Behandlung der Untersuchungsgegenstände vornehmlich gerecht?**

#### **6.1.1 Abgleich mit anfänglich explizierten Interessenlagen**

In dem den konzeptionellen Rahmen der Arbeit spannenden Hauptabschnitt 2 wurden unter 2.4 die theoretisch abgeleiteten und teils im Gegensatz zueinander liegenden Ziele und Maximen der mit der Lohnsteuer in Berührung stehenden Parteien im Einzelnen dargestellt.<sup>1643</sup> Der Vielschichtigkeit des Themenfelds entsprechend kann überblickend bereits an dieser Stelle registriert werden, dass sowohl die deskriptive als auch die empirische Analyse der vorangegangenen Hauptabschnitte 3 bis 5 aufgezeigt haben, dass dem deutschen Lohnsteuersystem keine strikt eindimensionale Verfolgung der bzw. vollständige Ausrichtung auf die Interessen lediglich einer der beteiligten Koalitionsgruppen zugeschrieben werden kann. Vielmehr stehen vor allem einzelne der zur Untersuchung herausgegriffenen Vorschriften und Regelungsbereiche jeweils primär im einen oder anderen Partei(en)fokus.

Entlang der auch unter Abschnitt 2.4 vorgenommenen Reihung der beteiligten Gruppen werden daher nachfolgend konkrete Punkte bzw. im Rahmen der Analyse gewonnene Erkenntnisse den jeweiligen Koalitionären des Lohnsteuersystems zugeordnet und vor dem entscheidungstheoretischen Hintergrund der diesbezüglich anfänglich explizierten Interessenlage qualitativ bewertet.

#### **6.1.2 Steuersystematische, wissenschaftliche und (insbesondere verfassungs-)rechtliche Betrachtung**

Die unter Abschnitt 2.4.2 dargelegten Postulate einer vor allem systematisch und verfassungsrechtlich geprägten steuerwissenschaftlichen Betrachtung sind ebendort in unterschiedliche Subziele aufgegliedert.

Als erstes wurde in diesem Zusammenhang die Forderung nach einer generellen Ausrichtung des Steuerrechts an – dem initial gewählten System inhärenten – Prinzipien und eine stringente Umsetzung ebendieser Regeln genannt. Als kritisch können hierzu zunächst die Brüche in einer im Grundsatz synthetischen Besteuerungskonzeption herausgestellt werden, welche die im Rahmen der Arbeit dargestellte materielle Arbeitnehmerbesteuerung insgesamt hervorruft. Auffällig ist dies vornehmlich im Sektor der konstitutiv wirkenden Freistellungen von der Besteuerung: Mehrere der weitgehend oder ausschließlich auf den

---

<sup>1643</sup> Siehe dazu insbesondere auch Abbildung 10 in Abschnitt 2.4.6.

Arbeitnehmerbereich ausgerichteten selektiven Besteuerungsbefreiungen wie etwa jene für Leistungen zur Unterbringung und Betreuung von nicht schulpflichtigen Kindern nach § 3 Nr. 33 EStG<sup>1644</sup> oder die zumindest teilweise rechtsbegründend wirkende Freistellung von Vorteilen aus der privaten Nutzung von betrieblichen Datenverarbeitungsgeräten und Telekommunikationsgeräten nebst Zubehör über § 3 Nr. 45 EStG<sup>1645</sup> sind vom Gesetzgeber nicht allein über den ihnen innewohnenden Begünstigungszweck, sondern z. B. auch mit Zielen der (sozialpolitischen) Lenkung oder der Vereinfachung begründet (worden). Gleichwohl führen sie – insbesondere in ihrer Summe respektive Kumulation – zumindest partiell annähernd zu einer „Schedulensteuerung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit“. Besonders deutlich zeigt dies exemplarisch die konstitutive Steuerbefreiung von Zuschlägen für Sonntags-, Feiertags- oder Nacharbeit nach § 3b EStG,<sup>1646</sup> da es für diese einseitige Privilegierungsnorm an einer ansonsten schlüssigen Rechtfertigung fehlt. Wie über den Einblick in betriebliche Realitäten im empirischen Teil der Arbeit aufgezeigt, werden die Befreiungsregelungen von Unternehmen zwar in stark unterschiedlicher Intensität, gleichwohl aber – in einer Gesamtschau – häufig in recht ausgeprägter Breite genutzt.

Hinsichtlich der (weiteren) Forderung nach Einfachheit des Rechts verbunden mit dem verfassungsrechtlichen Gebot der Normenklarheit ist das Analyseergebnis mehrdeutig. Überblickend betrachtet legen die Untersuchungsergebnisse des empirischen Teils dar, dass der Lohnsteuereinbehalt in seiner Gesamtheit von den betroffenen Unternehmen zwar bewältigt werden kann, sich seine Umsetzung in Teilbereichen – nach Einschätzung der befragten Experten – aber als übermäßig belastend ausnimmt. Besonderes Augenmerk lag hierbei in den zehn Interviews mehrfach auf dem Gebiet der Sachbezugsbesteuerung, vor allem etwa bei der Erfassung und steuerrechtlichen Würdigung von Veranstaltungen. Auch der – teilweise explizit mit fehlender Bearbeitungskapazität in der jeweiligen Gesellschaft begründete – Verzicht eines Rückgriffs auf bestehende begünstigend wirkende Regelungen kann als Hinweis gewertet werden, dass diese Vorschriften (zudem in Verbindung mit dem bei ihrer Nutzung eventuell hervorgerufenen Haftungsrisiko) zu komplex gestaltet sind. Ferner ist es möglich, auf Ausführungen im Rahmen der deskriptiven Analyse zu rekurrieren, denn es wurden dort ebenso bestimmte Regelungen als unübersichtlich und damit nur unter Schwierigkeiten umsetz- bzw. nutzbar gekennzeichnet. Als Beispiele können hier wiederum die Lohnzuschlagsbefreiung nach § 3b EStG oder aber auch der umfassende Haftungszyklus bei Arbeitnehmerüberlassungen gemäß den Regelungen der Abs. 6 bis 8 des § 42d EStG<sup>1647</sup> genannt werden.

---

<sup>1644</sup> Siehe Abschnitt 3.3.7.4.1.

<sup>1645</sup> Siehe Abschnitt 3.3.7.5.2.

<sup>1646</sup> Siehe Abschnitt 3.3.7.4.6.

<sup>1647</sup> Siehe Abschnitt 3.4.6.5.

Teile der Darlegung der beiden vorhergehenden Absätze sind zugleich verbunden mit der Wertung zum Gebot der Steuergerechtigkeit, aufgeteilt in die aus dem allgemeinen Gleichbehandlungsgebot des Art. 3 Abs. 1 GG abgeleiteten Forderungen nach Gleichmäßigkeit der Besteuerung und Einhaltung des sog. Leistungsfähigkeitsprinzips. Auf einzelne Einkunftsarten begrenzte Steuerbefreiungen stehen diesen Zielen genauso entgegen wie auch voneinander abweichende Behandlungen innerhalb der Gruppe der Arbeitnehmer. Letztere entstehen – durch die empirische Analyse zusätzlich praktisch verdeutlicht – einerseits durch unterschiedlichen Umgang der Unternehmen mit dem ihnen gegebenen Regelungsrahmen (z. B. hinsichtlich Nutzung von Befreiungen, Gestaltungen etc., ferner beim Rückgriff auf begünstigend wirkende Pauschalierungsoptionen), aber auch durch die Konstruktion einzelner Normen selbst, etwa aufgrund ihrer nur in bestimmten Wirtschaftssektoren oder Branchen gegebenen Nutzbarkeit. Neben den bereits vorstehend herausgegriffenen Vorschriften wie der Regelung des § 3b EStG kann hier z. B. das spezielle Bewertungsregime mit Rabattdbetrag nach § 8 Abs. 3 EStG<sup>1648</sup> genannt werden, dessen Anwendung – grob gesprochen – nur bei auch für Endverbraucher nutz- bzw. beziehbaren Waren und Dienstleistungen in Betracht kommt. Auf diesem Wege ergeben sich Brüche in der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zwischen den Steuerpflichtigen.

Was die Umsetzung des vertikal verstandenen Leistungsfähigkeitsprinzips betrifft, so zeigt vor allem die deskriptive Analyse der Arbeit, dass wegen des Fehlens einer generellen Werbungskosten-Erstattungsregelung<sup>1649</sup> die Verwirklichung des (vor allem objektiven) Nettoprinzips<sup>1650</sup> im deutschen Einkommensteuerrecht nur teilweise mit dem Lohnsteuerrecht verknüpft ist. Eine diesbezügliche Aussage muss daher auf den Bereich der Lohnbesteuerung beschränkt werden. Innerhalb dessen orientieren sich die den Arbeitgebern möglichen Erstattungen an den diesbezüglichen Regelungen zu Werbungskosten. Von ihrem Volumen und ihrer praktischen Bedeutung her wesentlich sind dabei vor allem die Ersatzmöglichkeiten im Bereich der berufsbedingt anfallenden Mobilitätsaufwendungen nach § 3 Nr. 13 und 16 EStG<sup>1651</sup> für z. B. (Dienst-)Reise- und Umzugskosten sowie für Aufwendungen bei entsprechender doppelter Haushaltsführung. Im Fall derartiger (Ersatz-)Zahlungen des Arbeitgebers wird in diesen Gebieten der diesbezügliche Erwerbssaufwand des Mitarbeiters ausgeglichen und damit neutralisiert; dies geschieht aufgrund der Verweiskonstruktionen innerhalb des steuerlichen Gesetzes(textes) unter Berücksichtigung der in den Werbungskostenregelungen vorgenommenen Typisierungen.

---

<sup>1648</sup> Siehe Abschnitt 3.3.7.5.6.

<sup>1649</sup> Siehe für weitere diesbezügliche Ausführungen Abschnitt 3.3.7.3.1.

<sup>1650</sup> Siehe zum Nettoprinzip insgesamt Abschnitt 3.3.6, konkret zum objektiven Nettoprinzip den dortigen Unterabschnitt 3.3.6.3.

<sup>1651</sup> Siehe Abschnitt 3.3.7.3.2.1.

Flankiert wird vor allem die Reisekosten-Erstattungsmöglichkeit z. B. von speziell auf den Bereich ausgerichteten Pauschalierungsoptionen mit festem Steuersatz nach den Nr. 1a und 4 des § 40 Abs. 2 Satz 1 EStG.<sup>1652</sup> Ob gerade diesen Pauschalierungen – anders als im Fall sonstiger derartiger Wahlrechte – ein starker Vereinfachungszweck zukommt, kann hinterfragt werden. Bei solchen Pauschalierungsmöglichkeiten, deren Ergebnis bzw. Wirkung primär begünstigender Natur ist, stellt sich denn auch ein gleichheitsrechtlich problematischer Befund ein: Wie bei Befreiungen und sektoral wirkenden Entlastungen werden zwei wirtschaftlich ansonsten gleichstehende Steuerpflichtige ggf. unterschiedlich belastet, je nachdem, ob ihre Arbeitgeber von den fakultativen Pauschalierungsmöglichkeiten Gebrauch machen oder nicht.

Aus Blickrichtung der volkswirtschaftlichen Finanzwissenschaft kann das eingangs der Arbeit erwähnte allgemein sehr bedeutsame Aufkommen der Lohnsteuer<sup>1653</sup> zumindest als Beleg dafür herangezogen werden, dass just diese Erhebungsform der Einkommensteuer – neben der eigenen Steuerart der Umsatzsteuer – eine der zentralen Säulen in der fiskalischen Finanzplanung darstellt. Etwaig prozentual am erzielten Steuerbetrag bemessene Feststellungen zum Aufwand der Steuergewinnung i. S. einer quantitativen Untersuchung wurden mit der vorgenommenen Analyse indes nicht angestrebt. Tendenzielle Ableitungen zu den von der Finanzwissenschaft u. a. in den Fokus gestellten Effizienzgesichtspunkten lassen sich jedoch aus den vorherigen Ausführungen des hiesigen Abschnitts entnehmen, wobei sich wiederum ein differenziertes Bild zeigt: Die generelle Bewältigung des Lohnsteuerabzugs durch die Unternehmen spricht – kombiniert mit dem dadurch requirierten hohen Aufkommen – für ein in seiner Grundstruktur effizient wirkendes System, das allerdings in Teilbereichen wie etwa den als kritisch herausgestellten Aspekten der Sachbezugsbesteuerung nachjustiert werden müsste, um dort eine bessere Relation zwischen Steuererzielung einerseits und den für ebendiese eingesetzten bzw. einzusetzenden Mitteln<sup>1654</sup> andererseits zu erlangen.

In einer Gesamtschau kann damit festgehalten werden, dass das deutsche Lohnsteuerregime die Ziele einer auf strukturelle Systematik ausgerichteten Betrachtung in vielerlei Hinsicht und in zahlreichen Einzelfragen nicht oder zumindest nicht hinreichend erfüllt. Aus dem systematischen Blickwinkel heraus kritisch wirken hierbei vor allem nicht zu rechtfertigende Befreiungen von der Besteuerung, sonstige Begünstigungen und Sonderregelungen. Auch fehlt es vielen Vorschriften an der erforderlichen Verständlichkeit und Klarheit. Vor diesem Hintergrund wäre die tatsächliche Umsetzung einer Reduktion der Komplexität – z. B. durch Streichung einzelner Sondertatbestände – erstrebenswert.

---

<sup>1652</sup> Siehe Abschnitt 3.4.2.3.2.

<sup>1653</sup> Siehe Abschnitt 1.1, insbesondere dortige Fn. 5.

<sup>1654</sup> Angesprochen sind damit in diesem Fall vornehmlich die in den Unternehmen bzw. bei den Arbeitgebern durch den Lohnsteuereinbehalt gebundenen (betrieblichen) Kapazitäten.

### 6.1.3 Fiskus und Finanzverwaltung

Mit Bezug auf das zunächst unter Abschnitt 2.4.3 erwähnte starke „fiskalische Interesse“ an der Lohnsteuer kann wiederum auf das zu Beginn der Arbeit dargelegte hohe Aufkommen sowie auf die diesbezüglichen Ausführungen im vorletzten Absatz des direkt vorstehenden Abschnitts zur finanzwissenschaftlichen Betrachtung rekurriert werden.

Weit detaillierter nehmen sich in der Gesamtschau von deskriptiver und empirischer Untersuchung allerdings die Analyseergebnisse zu den von Seiten der (Steuer- und Finanz-)Politik mit einzelnen Regelungen zudem verfolgten wirtschaftlichen und sozialen Lenkungsabsichten aus. So wurden unter den abstrakt normbeschreibenden Ausführungen für mehrere Einzelvorschriften – wie etwa insbesondere im Fall der (teil-)konstitutiven Befreiungsregelungen des EStG<sup>1655</sup> jeweils explizit erkennbare oder gar konkret benannte außersteuerliche Ziele herausgestellt. Hierbei trat deutlich hervor, dass vor allem zahlreiche der Vorschriften, die als Sondernormen kategorisiert werden können – etwa, weil sie nach der Grundsystematik steuerpflichtige Zuflüsse konstitutiv von der Bemessungsgrundlage ausnehmen oder sie bspw. ein jeweils separiertes Bewertungsregime für bestimmte Vorteile schaffen –, oftmals zumindest partiell der Förderung (auch) nichtsteuerlicher Zwecke dienen.

In Verknüpfung mit dieser Feststellung können dem empirischen Teil der Arbeit Anhaltspunkte dafür entnommen werden, in welchem Ausmaß und in welcher Intensität Unternehmen auf ebendiese Regelungen zurückgreifen. So lässt sich erkennen bzw. ableiten, ob Lenkungsziele durch die Steuerregelungen in der betrieblichen Realität letztlich tatsächlich gefördert werden. Erneut zeigte sich hierbei ein recht heterogenes Bild sowohl hinsichtlich des Rückgriffs auf den Regelungsrahmen allgemein als auch im Hinblick auf die konkrete Nutzung einzelner Vorschriften. Insgesamt wurde jedoch ersichtlich, dass zwar mehrere der explizit mit Lenkungszielen verbundenen Normen wie etwa die Mitarbeiterkapitalbeteiligung nach § 3 Nr. 39 EStG<sup>1656</sup> in nur recht geringem bis maximal mittelwertig ausgeprägtem Umfang Anklang in den untersuchten Gesellschaften finden, allgemein betrachtet allerdings häufig durchaus in gewisser Breite auf Befreiungsregelungen und insbesondere zugleich auf die vom Gesetz eingeräumten Pauschalierungsoptionen<sup>1657</sup> zurückgegriffen wird. Damit kann denn jeweils auf eine faktische Stärkung bzw. die Verwirklichung der einzelnen Lenkungsziele geschlossen werden, wobei indes eine quantifizierbare Umsetzungs- und Effizienzanalyse mit diesem Befund nicht verbunden ist.

---

<sup>1655</sup> Im Einzelnen verwiesen werden kann hierzu z. B. wiederum auf die bereits zuvor genannten Regelungen des § 3 Nr. 33 EStG (siehe Abschnitt 3.3.7.4.1) oder des § 3 Nr. 45 EStG (siehe Abschnitt 3.3.7.5.2).

<sup>1656</sup> Siehe Abschnitt 3.3.7.4.4; zur diesbezüglichen Auswertung im Rahmen des empirischen Teils Abschnitt 5.6.2.6.

<sup>1657</sup> Siehe zur Auswertung im Rahmen des empirischen Teils Abschnitt 5.6.4.

Hinsichtlich der mutmaßlich allgemein vom Staat und ebenso der Finanzverwaltung angestrebten möglichst effizienten und verwaltungsökonomischen (Lohn-)Steuererhebung ist einerseits auf die im vorstehenden Abschnitt zum Standpunkt der Finanzwissenschaft beschriebenen Deutungen hinzuweisen sowie ferner auf die in beiden Analyseteilen der Arbeit aufgezeigte respektive herausgestellte Abwälzung großer Teile des administrativen Aufwands des Lohnsteuereinhalts auf die Arbeitgeber bzw. die Unternehmen. Flankiert wird diese Pflichtenübertragung durch das als relativ breit und wirkungsmächtig anzusehende Instrumentarium möglicher Absicherungs-, Prüfungs- und Kontroll- sowie zudem Sanktionierungsmaßnahmen von Seiten der Finanzverwaltung. Gerade im Fall der Lohnsteuer-Außenprüfung nach § 42f EStG<sup>1658</sup> zeigte sich, dass diese bei allen empirisch untersuchten Großunternehmen für sämtliche Lohnzahlungszeiträume und dabei in einer teils auch als zu strikt empfundenen Art zur Anwendung kommt.

Zusammenfassend lässt sich nachgerade eine deutliche Ausrichtung des deutschen Lohnsteuersystems an den Interessen und Zielen des Fiskus sowie der Finanzverwaltung feststellen, was ob der engen Verbindung der entsprechenden Exekutivorgane zur (finanz- und steuerpolitischen) Legislative denn im Bereich diesbezüglicher Erwartungen liegen dürfte.

#### **6.1.4 Arbeitgeber**

Auf der Position der Arbeitgeber im Lohnsteuerregime<sup>1659</sup> lag ein Schwerpunkt der gesamten Analyse der Ausarbeitung; dies gilt aufgrund der Befragung (ausschließlich) von Unternehmensvertretern noch einmal zusätzlich verstärkt im empirischen Untersuchungsabschnitt. Entsprechend lassen sich zur Warte der Arbeitgeber im Ergebnis denn auch recht detaillierte Ausführungen geben.

Im ersten Schritt kann dabei der (betriebs-)wirtschaftliche Stellenwert der Lohnsteuer herausgegriffen werden. Obgleich die Lohnsteuer nach ihrem originären Charakter und in der grundlegenden Konstruktion zunächst (lediglich) als Einbehaltungsverpflichtung für eine fremde Steuer in das Blickfeld der Unternehmen tritt, zeigt bereits der deskriptive Analyseteil der Arbeit, dass es bedeutende Ausnahmen von dieser Konstellation gibt. Deren Relevanz wurde von den Ergebnissen der Experteninterviews untermauert. Konkret benannt werden können die Steuerübernahmen durch den Arbeitgeber bei Anwendung von Pauschalierungen und bei Haftungs-Inanspruchnahme. Die Forschungspartner zeigten hierzu auf, dass eine Abwälzung bei Pauschalversteuerung und / oder ein Rückgriff auf die Mitarbeiter im Fall geleisteter Haftungsbeträge in aller Regel nicht oder allenfalls äußerst selten vorgenommen wird. Als Gründe hierfür

---

<sup>1658</sup> Siehe Abschnitt 3.4.4; zur Auswertung im Rahmen des empirischen Teils Abschnitt 5.6.5.3.

<sup>1659</sup> Siehe zu den eingangs theoretisch explizierten Zielen und Maximen dieser Interessengruppe Abschnitt 2.4.4.

wurden etwa Aspekte der Wahrung der Arbeitnehmerzufriedenheit und des allgemeinen Betriebsfriedens genannt. Wirtschaftliche Folge eines solchen Vorgehens ist denn aber auch eine finale Belastung der Arbeitgeber bzw. Unternehmen mit ebendiesen – ggf. bei Haftungs-Inanspruchnahme sogar noch auf einen Bruttobetrag hochzurechnenden – Steuerzahlungen. Ferner wurde vereinzelt der hohe ökonomische Stellenwert der Lohnsteuer für die Unternehmen in den Interviews in seiner Gesamtheit (noch einmal) ausdrücklich hervorgehoben.

Mehrfach wurden in den Forschungsgesprächen von den Untersuchungspartnern sowohl die intern durch Bearbeitung von Lohnsteuerfragen in den Unternehmen gebundenen Kapazitäten als auch die notwendigen Aufwendungen für diesbezügliche externe Steuer- und Rechtsberatung angesprochen. Damit wurde das betriebswirtschaftliche Gewicht der Lohnsteuer nicht nur weiter unterstrichen, sondern zudem verdeutlicht, dass das bestehende deutsche System aufgrund der teils als zu komplex herausgestellten Regelungsstrukturen insoweit nicht auf die Arbeitgeberbelange und -interessen hin ausgerichtet ist.

Der bewusste Verzicht auf (nach bestehendem Recht) legal und i. d. R. in diesem Bereich zugleich legitim mögliche Befreiungen und steuermindernd wirkende Gestaltungen kann – ebenso wie eine teilweise von den Experten hervorgehobene generell vorsichtige Herangehensweise<sup>1660</sup> neben dem Wunsch nach einer Vermeidung etwaiger Haftungsrisiken ein Hinweis darauf sein, dass durch mögliche öffentliche Reputationsschädigungen drohende mittelbare wirtschaftliche Gefahren minimiert werden sollen.

Vor dem Hintergrund der drei vorgenannten Punkte lässt sich das gegebene Lohnsteuersystem aus Arbeitgebersicht damit vornehmlich kritisch werten.

Ein gegenteiliges Ergebnis kann jedoch sowohl aus der deskriptiven Untersuchung als auch aus der Befragungsanalyse heraus zur zweiten unter Abschnitt 2.4.4 theoretisch abgeleiteten Arbeitgeber-Prämisse gegeben werden – dem Interesse an möglichst hohen Nettozuflüssen beim Arbeitnehmer. Diesem Ziel kommen die als zahlreich zu bezeichnenden Befreiungs-, Begünstigungs- und – etwa über die regelmäßig recht niedrigen Steuersätze – zum großen Teil ferner die Einzeltatbestände betreffenden Pauschalierungsregelungen entgegen. So ermöglichen bspw. die konstitutiv wirkenden Steuerfreistellungen die „Brutto für Netto-Leistung“ der unter sie jeweils zu subsumierenden Vorteile und Vergütungselemente. Über Nutzung begünstigend wirkender Bewertungsansätze und / oder von Pauschalierungswahlrechten mit insbesondere festen Steuersätzen kann – gerade im Bereich hochbezahlter Arbeit(nehmer) – bei gleicher wirtschaftlicher Gesamtbelastung eine höhere Nettozuwendung erzielt werden. Diese Optionen des geltenden Rechts liegen mithin im Arbeitgeberinteresse. Wie die empirische Untersuchung aufgezeigt hat, werden sie im Zuge der unter-

---

<sup>1660</sup> Genannt werden kann hier etwa das in einem der Interviews gegebene Beispiel eines präventiven Lohnsteuereinbehalts bei Entsendungsfällen ins Inland; vgl. die Ausführungen am Ende des Abschnitts 5.6.7.2.



nehmerischen Entscheidungsfindung in der Betriebspraxis auch oftmals herangezogen. Neben Vereinfachungsaspekten kann dabei ferner der Wunsch mehrerer der Experten nach einer zusätzlichen Ausweitung von Pauschalierungsmöglichkeiten als Hinweis darauf gewertet werden, dass ebendiese Optionen bzw. Wahlrechte vor allem den Belangen der Unternehmen entsprechen.

Wiederum in die andere Richtung fällt allerdings die letztliche Wertung zur Arbeitgebermaxime eines administrativ schlanken Lohnsteuersystems aus. Hierzu kann auf die im hiesigen Abschnitt bereits vorstehend gegebenen Erläuterungen zur Bindung betrieblicher Ressourcen und die Notwendigkeit (oftmals kostspieliger) externer Steuer- und Rechtsberatung verwiesen werden. Ähnliches gilt für den Bereich der Prüfungs-, Kontroll- und Sanktionierungsinstrumente der Finanzverwaltung im Rahmen des Lohnsteuerregimes. In diesem Punkt ist die Arbeitgeberposition – möglich scheint hier der Zusatz: notwendigerweise – nahezu diametral zu jener der Verwaltung. Aus dem vorhergehenden Abschnitt kann denn auch abgeleitet werden, dass die recht breite Ausgestaltung möglicher derartiger Maßnahmen dem Arbeitgeberinteresse entgegensteht. Insbesondere kritisch sind dabei Einzelpunkte der Regelungen, die verfassungsrechtliche Probleme aufwerfen: Exemplarisch benannt werden können dazu etwa die partiellen Betretungsrechte auch für Wohn- und Privaträume im Rahmen einer Lohnsteuer-Nachschau gemäß § 42g EStG.<sup>1661</sup> Gerade in diesem Beispiel zeigt sich sogar die Gefahr einer m. E. illegitimen Überschreitung eines lohnsteuerrechtlichen Kontrollinstruments über die Betriebs- und Berufssphäre hinaus.

Unterstrichen wird der in diesem Sektor primär kritische Befund zudem von Aussagen aus der empirischen Untersuchung. Genannt werden kann hier etwa das in einem Fall geäußerte subjektive Empfinden einer als „aggressiv“ wahrgenommenen Prüfungsweise der Verwaltung oder die mehrfach in Teilbereichen allgemein als übermäßig und damit das Prinzip der Verhältnismäßigkeit verletzende grundlegende Lastenverteilung innerhalb des Lohnsteuersystems.<sup>1662</sup>

Bezogen auf die Situation und entscheidungstheoretische Interessenlage des Arbeitgebers ist der abschließende Gesamtblick damit uneinheitlich: Von der (betriebs-)wirtschaftlichen Belastung, der generell starken Inanspruchnahme sowie der Unterwerfung unter einen strikten Pflichten- und Regelungskreis her folgt das gegebene deutsche Lohnsteuersystem unternehmerischen Interessen nicht oder allenfalls in einem recht geringen Maß; was hingegen konstitutiv wirkende (Steuer-)Befreiungen, Begünstigungen und Pauschalierungen betrifft, fällt die Wertung indessen vielmehr gerade entgegengesetzt aus.

---

<sup>1661</sup> Regelung nach § 42g Abs. 2 Satz 3 EStG; siehe im Einzelnen Abschnitt 3.4.5, konkret insbesondere dortige Fn. 1089.

<sup>1662</sup> Wiederum z. B. im Hinblick auf die schwierige Erfassung von Sachzuwendungen, unternehmerischen Veranstaltungen, sog. betrieblicher „Incentives“ etc.

### 6.1.5 Arbeitnehmer

Wenn auch die Arbeitnehmerposition insgesamt und gerade im Rahmen der empirischen Befragungen im Vergleich mit der Situation des Arbeitgebers in geringerem Maße im Blickfeld der vorliegenden Untersuchung stand, so lassen sich gleichwohl für die Verhältnisse dieser Koalitionsgruppe im Rahmen der Lohnbesteuerung aus der Analyse ebenso Schlüsse ziehen. Dies gilt zunächst insbesondere, da – wie eingangs unter Abschnitt 2.4.5 dargelegt – das Interesse der Mitarbeiter an der Erlangung steuerbefreier, begünstigter oder (abgeltend) pauschalbesteuerter Zuwendung aufgrund des damit verbundenen höheren Nettozuflusses weitgehend deckungsgleich mit der diesbezüglichen Maxime der Arbeitgeber ist. Zu diesem Punkt kann daher auf die diesbezüglichen Ausführungen des vorhergehenden Abschnitts zur Arbeitgeberposition zurückgegriffen werden. Bei Betrachtung der wirtschaftlichen Folgewirkungen bei Anwendung der Pauschalierungsnormen geht das aus Arbeitnehmersicht vorteilhafte Resultat sogar noch über die erwähnte Kongruenz hinaus, da in diesen Fällen nach der gesetzlichen Grundregelung allgemein der Arbeitgeber Träger der Lohnsteuer wird<sup>1663</sup> und – zumindest gemäß den Ergebnissen der vorliegend vorgenommenen Expertenbefragungen aus zehn Forschungsinterviews – die vom Regelungsrahmen her prinzipiell mögliche Abwälzung der geleisteten Pauschalsteuer auf die Mitarbeiter als seltener Ausnahmefall bezeichnet werden kann.

Was etwaige administrative Belastungen im Rahmen des Lohnsteuereinkaufsverfahrens betrifft, so wurde bereits im Rahmen der theoretischen Zielexplication dargestellt, dass die Hauptlast in diesem Bereich auf Seiten der Unternehmen liegt.<sup>1664</sup> Dies wurde denn auch von der deskriptiven sowie zudem der empirischen Analyse unterstrichen. Insgesamt führt der Steuereinkauf an der Quelle dabei für die nichtselbständig Tätigen auf ihrer Seite tendenziell meist eher zu einer Entlastung von ansonsten auftretenden eigenen Obliegenheiten. Zu einzelnen Sachverhalten – etwa zur Glaubhaftmachung steuerfrei erstattungsfähiger Werbungskosten – muss der Mitarbeiter jedoch nichtsdestotrotz im Rahmen des Lohnsteuerabzugs seinem Arbeitgeber gegenüber Erklärungen abgeben oder entsprechend aussagekräftige Belege beibringen,<sup>1665</sup> die der Letztgenannte dann wiederum zu Dokumentations- und Nachweiszwecken zu protokollieren und / oder in seinen Personalunterlagen aufzubewahren hat.

---

<sup>1663</sup> Vgl. nochmals den für die lohnsteuerrechtlichen Pauschalierungstatbestände grundlegend geltenden § 40 Abs. 3 Satz 1 EStG; siehe dazu im Einzelnen Abschnitt 3.4.2.2.

<sup>1664</sup> Betont werden sollte in diesem Zusammenhang, dass damit keine Aussage zu außerhalb des Lohnsteuerverfahrens liegenden steuerrechtlichen Pflichten getroffen wird; selbstverständlich kann der Arbeitnehmer individuell z. B. im Rahmen seiner (etwaigen) persönlichen Einkommensteuerveranlagung – gerade auch bezogen auf die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit – zahlreichen (weiteren) Erklärungs- und Mitwirkungspflichten unterworfen sein.

<sup>1665</sup> Konkret benannt werden können hier etwa jeweils notwendige Reisekostenabrechnungen, Nachweise zum Anfall tatsächlicher berufbedingt verausgabter Aufwendungen etc.

Soweit derartige Verpflichtungen bspw. dem Nachweis dienen, dass bestimmte (Kosten-)Erstattungen steuerfrei geleistet werden können oder die Berechtigung zur Anwendung einzelner Steuerbefreiungen besteht, wirken sie im Einzelnen nachvollziehbar und berechtigt; eine Reduktion des Umfangs derartiger Verpflichtungen könnte hier lediglich z. B. durch Streichung bestimmter Begünstigungstatbestände erreicht werden. Aus den Forschungsinterviews ergab sich – dort konkret zum Beispiel der doppelten Haushaltsführung –<sup>1666</sup> ein Hinweis darauf, dass es bei Erfüllung von Nachweispflichten von Seiten der Mitarbeiter bisweilen zu Schwierigkeiten in der betrieblichen Praxis kommen kann.

Mitwirkungspflichten treffen die Arbeitnehmer zudem im Rahmen bestimmter Absicherungs-, Kontroll- und Prüfungsmaßnahmen beim Lohnsteuerabzug, konkret etwa im Zuge der Lohnsteuer-Außenprüfung<sup>1667</sup> oder beim noch jungen Instrument der Lohnsteuer-Nachschau.<sup>1668</sup> Wesentlich ist hierbei – insbesondere auch mit Blick auf datenschutzrechtliche Aspekte – die Feststellung, dass die diesbezüglichen Auskunft- und Vorlagepflichten auf lohnsteuerlich relevante Informationen beschränkt sind bzw. entsprechend begrenzt sein müssen, sodass etwa andernfalls drohende Ein- und Übergriffe in die private Sphäre der ihnen unterworfenen Personen unterbleiben.

Insgesamt kann damit hinsichtlich der Arbeitnehmerposition festgestellt werden, dass das gegebene bundesdeutsche Lohnsteuersystem den entscheidungstheoretisch abgeleiteten Zielen und Maximen dieser Interessengruppe in relativ weiten Teilen gerecht wird. Wesentlich für dieses Fazit ist dabei erneut der Blick auf die konstitutiven Befreiungs-, Begünstigungs- und Pauschalierungsregelungen. Die eigenen Mitwirkungspflichten der Arbeitnehmer im Zuge (allein) des Lohnsteuereinbehalts wirken nachvollziehbar und von ihrem Umfang her vergleichsweise moderat; sie könnten voraussichtlich nur durch eine (allgemeine) Verminderung der Gesamtregelungsdichte (weiter) vermindert bzw. merklich zurückgenommen werden.

## **6.2 Allgemeine Ansatzpunkte de lege ferenda unter Berücksichtigung der Analyseergebnisse**

Wie der vorstehende Abgleich der zu Beginn der Arbeit abstrakt abgeleiteten Ziele mit den Untersuchungsergebnissen beider Analyseschritte aufgezeigt hat, ist die Ausrichtung des bestehenden deutschen Lohnsteuersystems in den herausgegriffenen Bereichen des insbesondere materiellen Rechts vor dem Hintergrund einer entscheidungstheoretischen Betrachtung keineswegs strikt eindimensional; es werden vielmehr Maximen und Prämissen mehrerer der

---

<sup>1666</sup> Siehe Abschnitt 5.6.2.5.

<sup>1667</sup> Vgl. § 42f Abs. 2 Sätze 2 und 3 EStG; siehe insgesamt auch Abschnitt 3.4.4.

<sup>1668</sup> Vgl. § 42g Abs. 3 Satz 2 i. V. m. § 42f Abs. 2 Sätze 2 und 3 EStG; siehe insgesamt auch Abschnitt 3.4.5.

maßgeblichen Interessengruppen bedient. Gleichwohl lassen sich besondere Defizite sowohl hinsichtlich einer stringent systematisch-strukturellen Orientierung als auch mit Blick auf die Berücksichtigung von Arbeitgeber- und Unternehmensbelangen erkennen. Schwerpunkte sind hierbei einerseits vor allem die – teilweise gleichheitswidrigen – Brüche, die durch konstitutive Steuerbefreiungen, einseitig wirkende Begünstigungen und lediglich spezielle Sachverhalte betreffende Pauschalierungsoptionen entstehen, sowie auf der anderen Seite der durch eine hohe Regelungsichte und partikulär zu komplexe Einzelvorschriften hervorgerufene administrative Aufwand. Weitergehend stellt sich daher die Frage, ob es über mögliche Anpassungen des gegebenen Regimes gelingen könnte, die vorstehend herausgestellten Schwächen abzumildern und dabei – i. S. einer entscheidungstheoretisch noch stärker ausgewogenen Situation – eine verbesserte Balance zwischen den Zielen und Maximen der beteiligten Interessengruppen bzw. Koalitionäre herzustellen. Hierzu sollen nachfolgend einige abstrakte Vorschläge bzw. Anregungen vorgestellt und begründet werden:

Im Bereich der zuvor genannten, zu systematischen Verwerfungen führenden Regelungen mit Befreiungs- und Begünstigungscharakter sollten Streichungen erwogen werden. Exemplarisch – und vorliegend ausdrücklich als nicht abschließender Katalog zu kennzeichnen – können hier die konstitutiv befreiend wirkenden und zugleich als Regelungen mit Subventionscharakter einzustufenden Bereiche der Nr. 33 (Kinderbetreuungsleistungen), 34 (Arbeitgeber-Gesundheitsvorsorge), 34a (Familienserviceleistungen), 38 (Sachprämien in Kundenbindungsprogrammen), 39 (Mitarbeiterkapitalbeteiligung) und 45 (private Nutzung von betrieblichen Datenverarbeitungs- und Telekommunikationsgeräten) des § 3 EStG, insbesondere die Vorschrift des § 3b EStG (Steuerfreiheit von Zuschlägen für Sonntags-, Feiertags- oder Nacharbeit), die 44 Euro-Sachbezugsfreigrenze nach § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG, das Sonderbewertungsregime (nebst Rabattdreibetrag) im § 8 Abs. 3 EStG<sup>1669</sup> und die auf Einzelsachverhalte (wie Betriebsveranstaltungen, Mahlzeitengestellungen, Übereingung von Datenverarbeitungsgeräten etc.) ausgerichteten Pauschalierungen des § 40 Abs. 2 EStG<sup>1670</sup> genannt werden, ferner ggf. die spezielle Erfassungs- und Bewertungsvorschrift für Betriebsveranstaltungen nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG.<sup>1671</sup> Die Abschaffung der meisten dieser Normen würde gerade in der Gesamtheit eine nicht unerhebliche Komplexitätsreduktion bewirken, die insoweit letztlich – vom Geschäft von Abrechnungsdienstleistern sowie von steuerlichen und rechtlichen Beratern einmal abgesehen – den Belangen aller beteiligten Interessengruppen entgegenkäme. Soweit den Vorschriften in Teilbereichen – wie etwa bei den zuvor bereits mehrfach benannten Regelungen

---

<sup>1669</sup> Siehe insgesamt Abschnitte 3.3.7.4 und 3.3.7.5.

<sup>1670</sup> Siehe Abschnitt 3.4.2.3.2.

<sup>1671</sup> Siehe hierzu insbesondere die gesonderten Ausführungen zum Bereich der Betriebsveranstaltungen in Abschnitt 3.3.4.3.

nach § 3 Nr. 34 oder Nr. 45 EStG oder auch partiell im Fall des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG – nur deklaratorischer Charakter zukommt, bedarf es regelmäßig keiner gesonderten Norm; vielmehr ließe sich die Nichtbesteuerung aus der Systematik selbst heraus ableiten, zumal ebendiese durch die Streichung mehrerer der Vorschriften aus dem Gesetz zusätzlich gestärkt und sie damit gleichsam deutlicher hervortreten würde. Die Abschaffung zahlreicher der vorgenannten Regelungen dürfte zudem Ungleichbehandlungen nicht nur zwischen einzelnen Gruppen von Arbeitnehmern, sondern ebenso im Verhältnis zu den Beziehern von Gewinnen und Zuflüssen aus anderen Einkunftsarten des deutschen EStG vermindern, weshalb sie denn ferner als i. S. einer synthetischen Einkommensteuerkonzeption liegend bezeichnet werden kann.

Die Streichung von Befreiungs- und Begünstigungstatbeständen gerade in der von ihrer Aufkommenswirkung her bedeutsamsten Einkunftsart des Einkommensteuerrechts dürfte c. p. zunächst zu einer Erhöhung der Steuereinnahmen führen. Legt man indes keine fiskalistisch geprägte, sondern eine vielmehr wissenschaftlich-neutrale Betrachtungsweise an, so könnten mit diesen Mitteln und in entsprechender Höhe an anderer Stelle ausgleichende Anpassungen vorgenommen werden. Mit Entlastungswirkung für alle Einkommensteuerpflichtigen ließe sich z. B. ein Teil des neuen bzw. entsprechend durch die Umstellungen freigesetzten Volumens in eine generelle Anhebung des Grundfreibetrags nach § 32a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG und / oder in eine allgemeine Glättung des deutschen Einkommensteuertarifs einbringen.

Zugleich sollte indes erwogen werden, ob den – in dieser Arbeit auch im Rahmen der empirischen Untersuchung von den zur Befragung herangezogenen Experten geäußerten – Wünschen nach Vereinheitlichungen, bisweilen stärkerer Typisierung und nach weiteren Pauschalierungsoptionen<sup>1672</sup> entsprochen werden kann. Auf diesem Wege würde das Lohnsteuerregime stärker an den Interessen des mit der Einbehaltungsverpflichtung belasteten Arbeitgebers ausgerichtet. Hierzu könnte sich eine generelle Ausweitung der Pauschalierungsmöglichkeiten für Sachbezüge zu einem jeweils einheitlichen Pauschsteuersatz – z. B. nach dem Vorbild des § 37b EStG –<sup>1673</sup> anbieten. Diese Regelung sollte den Arbeitgebern jedoch freistellen, welche Zuwendungen bzw. welche Arten von Vorteilen sie im Einzelnen der Pauschalierung unterwerfen wollen. Anzustreben wäre ferner, hierbei ein möglichst stringentes und einheitliches Bewertungsregime für alle pauschalierungsfähigen Zuflüsse anzuwenden, wobei m. E. keine Einwände dagegen bestehen dürften, hierbei im Grundsatz auf eine allgemeine Marktbeurteilung i. S. des § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG abzustellen. Um mögliche administrative Belastungen durch Bewertungserfordernisse zu mildern, sollte dann flankierend erörtert werden, ob für bestimmte Vorteile alternative Bewertungsoptionen

---

<sup>1672</sup> Siehe zu den diesbezüglichen Aussagen in den Forschungsinterviews Abschnitt 5.6.7.4.

<sup>1673</sup> Siehe zur Sachzuwendungspauschalierung nach § 37b EStG Abschnitt 3.4.2.7.

zugelassen<sup>1674</sup> und / oder amtliche Durchschnittswerte veröffentlicht werden könnten; diese müssten sich – zur Sicherstellung einer weitgehenden Gleichbehandlung – am Marktwert des typischen Falls orientieren, sodass sie bei Veränderungen etwa des Preisgefüges entsprechend anzupassen wären.<sup>1675</sup> Den Arbeitgebern dürfte dann – im Rahmen eines dementsprechenden Wahlrechts – freistehen, ob sie eine eigene Bewertung vornehmen wollen oder sie die bereitgestellten Durchschnittswerte heranziehen.

Auch mit Blick auf die zeitliche Erfassung könnten ähnlich gelagerte Vereinfachungen in Betracht kommen, etwa – gerade bei abgeltend wirkender Pauschalierung durch den Arbeitgeber – Wahloptionen für eine möglicherweise erst nach gewissem Zeitlauf notwendige Erfassung<sup>1676</sup> oder entsprechend praxisgerecht festgelegte Zeitintervalle, innerhalb derer die Versteuerung vorgenommen werden darf.

Es verbleibt beim vorgeschlagenen Konzept die sich vom Prinzip her auch beim Erhalt von Werbungskostenerstattungen ergebende Gleichheitsproblematik, dass solche Arbeitnehmer, deren Arbeitgeber von den Erstattungs- und Pauschalierungsmöglichkeiten Gebrauch machen, gegenüber einer ansonsten identischen Vergleichsgruppe, bei der jedoch ebendies nicht der Fall ist, besser gestellt werden. Zwar entfällt bei Werbungskostenerstattung durch den Arbeitgeber über § 3c Abs. 1 EStG im Gegenzug die individuelle Abzugsmöglichkeit des Steuerpflichtigen im Rahmen seiner Veranlagung zur Einkommensteuer, es bleibt aber bei der Berücksichtigung des Werbungskosten-Pauschbetrags nach § 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a) EStG i. H. v. derzeit 1.000 Euro pro Veranlagungszeitraum respektive Kalenderjahr.<sup>1677</sup>

Während bei bestimmten, größeren Gruppen gewährten Vorteilen der administrative Entlastungseffekt von Pauschalierungen bei gleichwohl geschaffener Notwendigkeit individueller Zuordnung verloren gehen könnte,<sup>1678</sup> scheint eine ebensolche bei nicht wenigen Zuwendungen durchaus möglich. Das umschriebene Problem ungleicher Behandlung zwischen Arbeitnehmergruppen ließe sich dann durch ein Konzept beseitigen oder zumindest dämpfen, in dessen Rahmen zunächst der Werbungskosten-Pauschbetrag in einen – vom Wertansatz her c. p. höherliegenden – Zuwendungs-Freibetrag bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit umgewandelt würde, von diesem aber zugleich dem Mitarbeiter

---

<sup>1674</sup> Diesbezüglich in Erwägung gezogen werden könnte z. B. eine Bewertungsmöglichkeit orientiert an den Bezugs-, Erstellungs- oder Erbringungskosten des jeweiligen Arbeitgebers.

<sup>1675</sup> Möglich wäre die Festlegung derartiger Durchschnittswerte etwa im Verordnungswege durch die Finanzverwaltung über eine entsprechend abgefasste Ermächtigungsgrundlage im (Einkommensteuer-)Gesetz.

<sup>1676</sup> Bspw. im Fall der Berücksichtigung von vorteilsbegründend wirkenden Veranstaltungen nach Abschluss der finalen unternehmensinternen Abrechnung.

<sup>1677</sup> Siehe ausführlich und m. w. N. zu dieser Problematik Abschnitt 3.3.7.3.1.

<sup>1678</sup> Gelten dürfte dies etwa wiederum bei der Erfassung von dem Grunde nach vorteilsbegründend wirkenden unternehmerischen Veranstaltungen.

einzelnen zurechenbare pauschalierte Zuwendungen und ihm gezahlte Werbungskosten-Erstattungen abgezogen werden. Die (als Regelfall anzunehmende) Steuerübernahme durch den Arbeitgeber bei Pauschalierung sowie ggf. der zudem als jeweils unterschiedlich zu wertenden Begünstigungscharakter bestimmter Zuwendungen und Erstattungen könnte innerhalb des Systems durch entsprechend differenzierende Anrechnungsfaktoren berücksichtigt werden. Grundsätzlich dürfte gerade ein solches Schema aufgrund seiner ausgleichenden Wirkung im Endeffekt ferner ein generelles Werbungskosten-Erstattungsprinzip weiter protegieren, sodass bei dessen Einführung – als strukturell vereinfachend wirkender Nebenaspekt – die einzelnen diesbezüglichen Ausgleichsnormen wie insbesondere z. B. die berufsbezogene Mobilitätsaufwendungen betreffenden Nr. 13 sowie 16<sup>1679</sup> oder die Nr. 30 und 31<sup>1680</sup> des § 3 EStG entbehrlich würden.

Das abschließende Schaubild auf der nachfolgenden Seite liefert einen Überblick zu den vorstehend angeregten Punkten für mögliche künftige Rechtsanpassungen bzw. Veränderungen im deutschen Lohnsteuersystem.

---

<sup>1679</sup> Siehe Abschnitt 3.3.7.3.2.1.

<sup>1680</sup> Siehe Abschnitt 3.3.7.3.2.2.

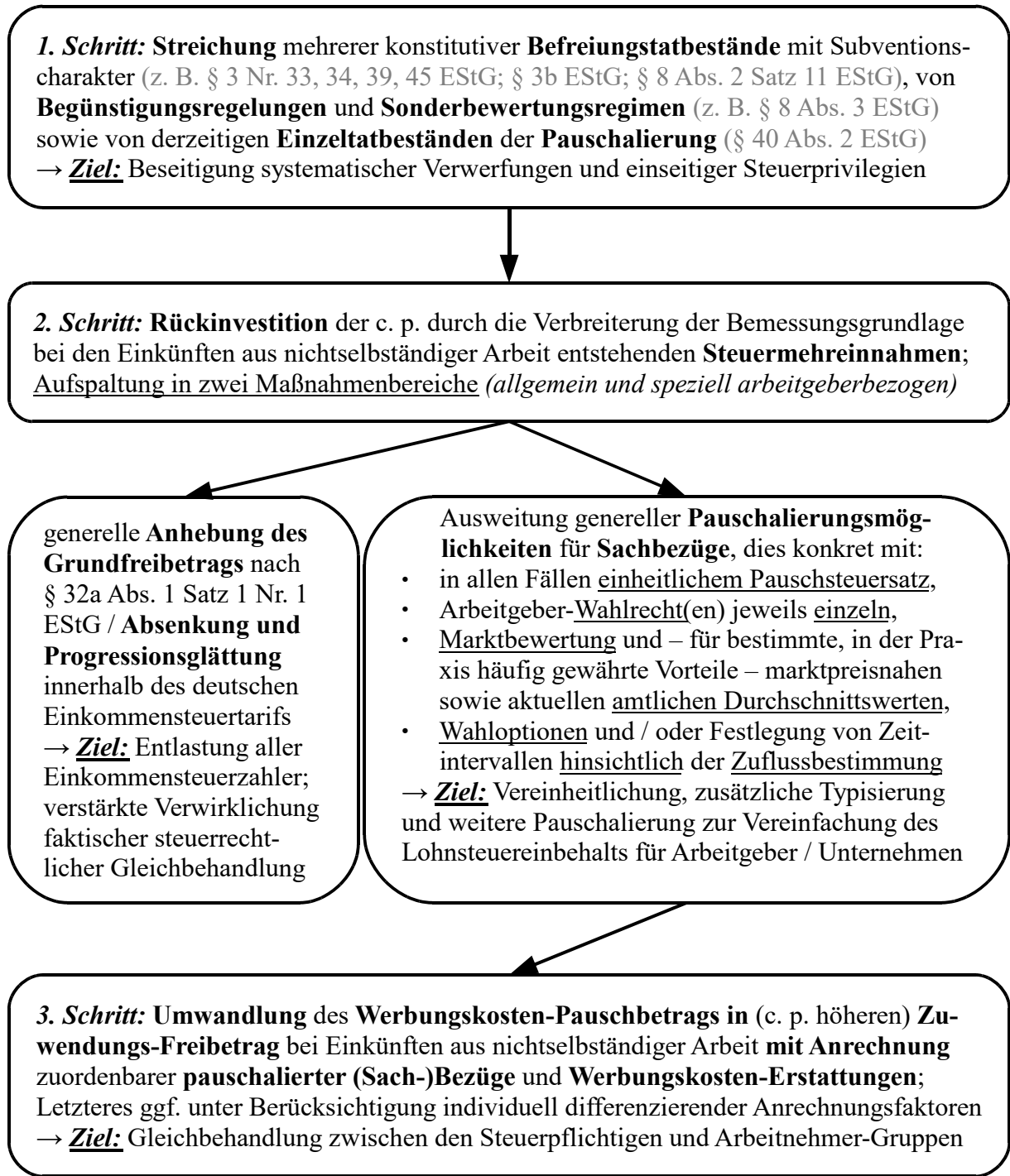


Abbildung 30: Ansatzpunkte de lege ferenda im deutschen Lohnsteuersystem.

Quelle: Eigene Darstellung.



Final soll zusätzlich noch ein konkreter Vorschlag zum Bereich der steuerlichen Prüfungs- und Kontrollmaßnahmen<sup>1681</sup> gemacht werden, der u. a. – wenn auch nicht ausschließlich – den Lohnsteuerabzug betrifft: Durch die sukzessive Einführung z. B. zunächst der Umsatzsteuer- und später der Lohnsteuer-Nachschau lässt sich in der letzten Zeit eine Entwicklung hin zu gegenwartsbezogenen Kontrollmechanismen der Finanzverwaltung erkennen. Konsequenter und i. S. eines diesbezüglichen „Verallgemeinerungsgebot[s]“<sup>1682</sup> zudem systematisch erforderlich wäre es dabei jedoch, dann anstelle mehrerer Spezialvorschriften vielmehr im generellen (Steuer-)Verfahrensrecht einen allgemeinen Nachschau-Tatbestand zu schaffen.<sup>1683</sup> Dies würde zu einer diesbezüglichen Gleichbehandlung aller Steuerpflichtigen führen und – vereinfachend wirkend – darüber hinaus die zu großen Teilen identisch konstruierten bzw. gleichförmig abgefassten Einzelregelungen wie etwa § 42g EStG und § 27b UStG verzichtbar machen; letztlich könnte nichtsdestotrotz etwaig gegebenen Besonderheiten bestimmter Steuerarten und / oder Verfahrensbereiche innerhalb der übergeordneten Vorschrift bspw. Rechnung getragen werden durch partielle Unter- bzw. Sondertatbestände und dementsprechende Regelungen.

---

<sup>1681</sup> Siehe insgesamt Abschnitte 3.4.4 und 3.4.5; zur Auswertung dieses Bereichs im Rahmen des empirischen Teils Abschnitte 5.6.5.3 und 5.6.5.4.

<sup>1682</sup> *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung Bd. III, 2. Aufl. 2012, S. 1429 [dortige Hervorhebung durch Kursivdruck nicht aus Quelle übernommen].

<sup>1683</sup> Vgl. – dort u. a. mit Bezug zum vorgenannten Zitat sowie ferner m. w. N. – *Hilbert*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, § 42g EStG Anm. 3; a. A. indes *Hummel*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 42g Rn. A 32. Siehe auch bereits Fn. 1083 in Abschnitt 3.4.5 zur Lohnsteuer-Nachschau.

## 7 Gesamtfazit / Schlussbetrachtung

Bereits zu Beginn der vorliegenden Ausarbeitung wurde in Hauptabschnitt 1 – im Zuge der dortigen Erörterungen zur mit der Schrift aufgegriffenen Problemstellung unter Gliederungspunkt 1.1 – angeführt, dass die wissenschaftliche Durchdringung der Lohnsteuer nicht an ihrem hohen fiskalischen Stellenwert und ebenso ihrer starken unternehmerischen bzw. betriebswirtschaftlichen Bedeutung orientiert zu sein scheint. Zwar sind die einzelnen diesbezüglichen Regelungen des nationalen EStG und der weiteren maßgeblichen Rechtsquellen des deutschen Lohnsteuerregimes gerade im juristischen Bereich – etwa über die in der Breite verfügbare Kommentar- und sonstige fachliche Steuerliteratur – durchaus umfänglich erschlossen respektive besprochen, tatsächlich grundlegende systematische und strukturelle Abhandlungen zum fraglichen Rechtssektor sind jedoch gleichwohl bereits in diesem Wissenschaftsgebiet eher selten.

Weit deutlicher allerdings noch fällt der generell zurückhaltende Befund für die explizit wirtschaftswissenschaftliche Perspektive aus. Obwohl gerade der Lohnsteuer seit langem zumindest teilweise der Charakter einer im individuellen unternehmerischen Kalkül notwendigerweise zu berücksichtigenden Produktionsfaktorsteuer zukommt und obgleich sie innerhalb der betroffenen Wirtschaftsgesellschaften als ökonomisches Momentum durchaus große Bedeutung hat, wird sie in ihren konkreten (Aus-)Wirkungen gerade auf einzelbetrieblicher Ebene von der Wissenschaft weder in Teilabschnitten noch übergeordnet entsprechend intensiv in den Blick genommen.

Den vorstehenden Aussagen folgend griffen z. B. auch im Rahmen des empirischen Untersuchungsteils der vorliegenden Arbeit gleichsam einige der befragten Experten bisher fehlende wirtschaftswissenschaftliche Analyseschritte zur Lohnsteuer auf. Diesbezüglich wenigstens einzelne Teilbereiche der terra incognita vom Horizont der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre aus zu erkunden, weitergehende Denkanstöße zu liefern und Anregungen zu in diesem Sektor möglichen analytischen Forschungsansätzen zu geben, sollte u. a. Zielsetzung der Arbeit sein. Eingefasst wurde dies – im Einzelnen erläutert vor allem in Hauptabschnitt 2 – in den konzeptionellen Rahmen einer Analyse unter dem theoretischen Blickwinkel der präskriptiven Entscheidungslehre. Auf diesem Wege konnte identifiziert werden, an wessen Interessenlagen und Prämissen das gegebene deutsche Lohnsteuersystem ausgerichtet ist und in welche Richtung sich gerade aus diesem Befund heraus Veränderungsbedarfe und entsprechende Anregungen zur Alternation ableiten lassen.

Es wurden dabei zunächst mehrere bedeutsame Fragen des vor allem materiellen deutschen Lohnsteuerrechts sowohl aus nationaler Warte als auch zu grenzüberschreitenden Belangen in der deskriptiven Betrachtung der Hauptabschnitte 3 und 4 herausgegriffen, dargestellt und beurteilt. Zur Rekapitulation soll nachfolgend noch einmal auf die zentralen Punkte aus diesen Bereichen der

Arbeit eingegangen werden. Die Darstellung ist allerdings – etwa zur Vermeidung von Dopplungen innerhalb der Abhandlung – bewusst abstrakt gehalten. In ihr sind mithin keine externen sowie darüber hinaus auch nur sehr vereinzelt interne Verweise und ferner keinerlei konkrete Bezüge zu Gesetzesnormen und anderen Rechtsquellen wiedergegeben. Für entsprechend detaillierter gestaltete Auswertungen, Zusammenfassungen und Anpassungsanregungen mit derartigen Nachweisen sowie zudem jeweils differenzierter Argumentation sei daher explizit auf die Unterabschnitte 3.3.9 und 3.4.7 sowie 4.5 und 5.6 mitsamt dem übergeordneten Gliederungspunkt 6 verwiesen.

Im Hauptteil 3 wurden vor allem grundlegende Aspekte der Lohnsteuer im nationalen Kontext aufgegriffen. Arbeitnehmer, Arbeitgeber und Arbeitslohn als alleinstehende (Rechts-)Begriffe sind – obwohl sie Ankerpunkte des deutschen Einbehaltungssystems darstellen – im hiesigen Steuergesetz nicht definiert. Sie müssen daher aus dem System und dem weiteren Rechtsrahmen heraus deduziert werden. Ein besonderer Stellenwert kommt hierbei der Umgrenzung der dem Lohnsteuereinbehalt unterliegenden Einnahmen respektive – als Saldo-Größe gesehen – der entsprechenden Einkünfte zu. Es kann in diesem Zusammenhang etwa diskutiert werden, ob die dem Steuereinbehalt an der Quelle durch den Arbeitgeber unterworfenen Leistungen zugleich stets die Grenze für die Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit bilden sollten oder aber, ob der Veranlassungszusammenhang der Erwerbsbezogenheit bestimmter Zuflüsse über das jeweilige Dienstverhältnis hinaus zu fassen ist. Da die Lösung dieser Streitfrage indes den lohnsteuerrechtlichen Pflichtenkreis der Arbeitgeber nicht verändert, ist ihr für die betriebliche Praxis keine größere Bedeutung beizumessen. Dort ergeben sich Schwierigkeiten der Zuordnung zu den Einkunftsarten des deutschen EStG vielmehr insbesondere bei Sachverhalten, die grundsätzlich zwei (oder noch mehr) Einkunftssphären zugeordnet werden können.

Als für Arbeitgeber problematisch erscheinen darüber hinaus die überaus restriktiv abgefassten Regelungen zu den tatsächlichen (sog. „echten“) Drittlohnzahlungen, sind hier den Unternehmen vom Gesetzgeber doch Einbehaltungsverpflichtungen bei Zuwendungen auferlegt, die teilweise weit außerhalb der von ihnen kontrollierbaren Sphäre geleistet werden.

Im Bereich der Erstattungs- und Befreiungsregelungen ist das Fehlen einer generellen Werbungskostenersatz-Vorschrift hervorzuheben. Eine solche könnte Arbeitgebern sowie Arbeitnehmern zusätzliche Spielräume verschaffen und würde dabei aktuell gegebene Abgrenzungsschwierigkeiten innerhalb des Bereichs der Werbungskosten vermeiden helfen.

Vom Standpunkt einer grundlegenden Systematik her kann an mehreren der expliziten Steuerbefreiungsregelungen bemängelt werden, dass sie entweder (zumindest partiell) rein deklaratorisch wirken und damit als eigentlich redundante Regelungsmaterie herausgestellt werden können oder aber, dass sie – im Fall eines konstitutiven Charakters – oftmals außersteuerlichen Lenkungs- und

Subventionszwecken dienen. Mit der zudem häufig gegebenen Beschränkung (vornehmlich) auf Arbeitnehmerfälle werfen sie ferner gleichheitsrechtliche Probleme und Fragestellungen auf.

Die umfassende organisatorische Anknüpfung der Einbehaltungsverpflichtung an sog. inländische Arbeitgeber – auch in Fällen grenzüberschreitender Entsendungen – sowie an ausländische (Arbeitnehmer-)Verleiher legt nahe, dass dieser Bereich sowohl an fiskalischen Prämissen als auch an den Zielen und Interessen der Finanzverwaltung ausgerichtet ist. Zugleich können in diesem Sektor Abweichungen zwischen den nationalen Anknüpfungspunkten und jenen der DBA zu Verwerfungen führen. Ebensolche entstehen dabei zwischen lohnsteuerrechtlichen Verpflichtungen einerseits und der Zuweisung von Besteuerungsbefugnissen auf zwischenstaatlicher Ebene bzw. der ertragsteuerrechtlichen Allokation auf der anderen Seite; gerade für ausländische Gesellschaften respektive (Wirtschafts-)Einheiten ist dies nicht selten durchaus problematisch.

Die fast ausnahmslos als Wahlrechte abgefassten bestehenden Lohn- und speziellen Einkommensteuerpauschalierungen erweisen sich als entscheidungstheoretisch besonders interessant, denn sie stellen den Unternehmen und Arbeitgebern (oftmals begünstigend wirkende) Handlungsoptionen im Bereich der Lohnbesteuerung bereit.

Unter den Vorschriften zur Absicherung und Kontrolle des Lohnsteuerabzugs sticht vor allem die Arbeitgeberhaftung als zentrales Instrument heraus. Ihre Ausgestaltung in Form einer grundsätzlich verschuldensunabhängigen Inanspruchnahmemöglichkeit der Unternehmen folgt primär den Interessen des Steuerstaates und der Finanzverwaltung. Sie wirkt hierbei jedoch systematisch und verfassungsrechtlich unausgewogen. Abhängigkeit der Haftung von gegebenem Vertretenmüssen der Einbehaltungsfehler sollte *de lege ferenda* daher gefordert werden. Was das Verhältnis von Lohnsteuerhaftung und Einkommensteuerschuld betrifft, so scheint – entgegen der aktuellen Handhabung – strukturell ein Gleichlauf dahingehend erforderlich, dass die Einkommensteuerschuld das Haftungspotential nach oben hin begrenzt, mithin der Arbeitgeber nur dann in Anspruch genommen werden darf, wenn (überhaupt noch) eine korrespondierende Einkommensteuerschuld des jeweiligen Mitarbeiters gegeben ist.

Die fortschreitende Ausweitung globaler Wirtschaftstätigkeit erfordert im Arbeitnehmersektor ferner eine Befassung mit dem Bereich grenzüberschreitender Personaleinsätze – hier vorgenommen in Hauptteil 4. Dabei wurde in der Arbeit zunächst der Umfang unbeschränkter und beschränkter deutscher Steuerpflicht analysiert. Der in diesem Zusammenhang identifizierte, generell weite Steuerzugriff ist primär fiskalisch geprägt und weist zudem einige systematische Brüche auf. Er erfährt allerdings durch die Ebene der DBA häufig Einschränkungen und bietet darüber hinaus – etwa über die entsprechend planvolle Wohnsitz- und Aufenthaltswahl – den betroffenen Steuerpflichtigen und ihren Arbeitgebern sehr wohl auch einige Gestaltungsoptionen.

Das Problem möglicher Doppelbesteuerung wird nicht nur zwischenstaatlich, sondern zunächst ebenso unilateral über das deutsche Einkommensteuerrecht angegangen. Das Gesetz bietet den Steuerpflichtigen in diesem Zusammenhang die (Wahl-)Möglichkeit zwischen Steueranrechnung und dem Abzug ausländischer Steuern sowie in Einzelfällen sogar die Option des gänzlichen Verzichts auf die inländische Besteuerung. In einer Gesamtschau kommen diese Regelungen vor allem den steuerlichen Prämissen respektive Interessen von Arbeitgebern und jenen der grenzüberschreitend tätigen Mitarbeiter entgegen.

Die Abkommen der Bundesrepublik folgen allgemein und insbesondere für den Bereich der – wie sie in der Diktion der DBA bezeichnet wird – unselbständigen Arbeit in aller Regel weitgehend dem Muster der OECD, wobei im Grundsatz im Fall einer Besteuerungsbefugnis des Auslands in Deutschland die Freistellungsmethode zur Anwendung gebracht wird. Einige der mit Nachbarstaaten geschlossenen DBA enthalten eine Sondervorschrift für Grenzgänger, die insbesondere den diesbezüglichen Arbeitnehmerinteressen Rechnung trägt. Auch insgesamt ermöglichen die zahlreichen Abkommen und die weit fortentwickelten Auslegungsgrundsätze zu diesen völkerrechtlichen Verträgen eine vor allem den Interessen der jeweils betroffenen Wirtschaftsakteure (Unternehmen und deren Mitarbeiter) dienliche, aktuell zudem weitgehend effektiv wirkende Bekämpfung des Problems möglicher Doppelbesteuerungen. Flankiert wird dies für den Bereich grenzüberschreitender Arbeitnehmertätigkeit von umfassenden Verwaltungsaussagen und der direkt im Gesetz angelegten Möglichkeit, Steuerfreistellungen bei nichtselbständiger Arbeit im Ausland bereits im Rahmen des deutschen Lohnsteuerverfahrens berücksichtigen zu können.

Die vorstehend erwähnten, im ersten Gang rein deskriptiv besprochenen Fragen bzw. Aspekte wurden nachfolgend – als wesentlicher Analyseschritt im Rahmen einer gerade wirtschaftswissenschaftlich ausgerichteten Untersuchung – über qualitativ-empirische Besprechungen mit Berufspraktikern aus zehn zum Lohnsteuereinbehalt verpflichteten (Groß-)Unternehmen in Deutschland vor dem Hintergrund der jeweiligen betrieblichen Realität sowie mit Blick auf das ökonomische Konzept eines präskriptiven Modells der Entscheidungstheorie reflektiert und bewertet. Diese Untersuchung ist in Hauptteil 5 dargestellt.

Es zeigte sich auf dem genannten Wege für einige der zuvor abstrakt aufgegriffenen Probleme wie etwa für die Um- und Abgrenzungen des Arbeitnehmer- und des (Arbeits-)Lohnbegriffs oder für die Arbeitgeberanknüpfung der Verpflichtung zum Lohnsteuereinbehalt, dass sich die in diesen Bereichen theoretisch – zumindest in Relation zu anderen Fragen des Lohnsteuersektors – recht ausgeprägte Diskussion nicht deckungsgleich in der jeweils subjektiv wahrgenommenen oder konkret im Berufs- und Unternehmensalltag erlebten betrieblichen Relevanz widerspiegelt. Auf der anderen Seite konnten mithilfe der durchgeführten Analyseschritte jedoch bspw. systematische Brüche im Regime der deutschen Lohnversteuerung sowohl deskriptiv als auch empirisch identifiziert

und in der unternehmerischen Praxis der Anwendung bzw. Durchführung des Lohnsteuerverfahrens im Einzelnen bestehende Probleme lokalisiert sowie – über Beispiele aus dem Betriebsalltag – konkret benannt und kritisiert werden.

Vor dem Hintergrund der gewonnenen Erkenntnisse und des entscheidungstheoretischen Abgleichs mit anfänglich explizierten Interessenlagen in Hauptabschnitt 6 wurden abschließend – ohne Anspruch auf Vollständigkeit – einige allgemeine Anpassungsoptionen und Empfehlungen abgeleitet, deren etwaige Umsetzung es u. a. ermöglichen würde, das deutsche Lohnsteuersystem in eine stärkere Balance zwischen den teils gleichförmigen, teilweise aber auch gegensätzlich gelagerten Interessensmaximen und Ansprüchen der einzelnen Beteiligten zu führen.

Herausgehoben werden kann aus ebenjenem, die diesbezüglichen Ausführungen wiedergebenden Abschnitt 6.2 zunächst die Anregung zur Streichung mehrerer der konstitutiv wirkenden Befreiungstatbestände mit Subventionscharakter, von Begünstigungsregelungen und Sonderbewertungsregimen sowie von derzeitigen Einzeltatbeständen der Pauschalierung, um auf diesem Wege den Normenbestand zu reduzieren, systematische Verwerfungen zu mindern und einseitige Steuerprivilegien abzubauen. Reinvestiert werden könnten die dadurch freigesetzten Steuermittel einerseits in eine generelle Anhebung des Grundfreibetrags sowie in eine allgemeine Tarifabsenkung und Progressionsglättung im deutschen Einkommensteuerrecht. Zudem könnten weitgefaste universale Pauschalierungsmöglichkeiten für Sachbezüge geschaffen werden, um in dem im Betriebsalltag oftmals als kleinteilig und unverhältnismäßig administrationsaufwendig empfundenen Bereich der steuerlichen Erfassung und Würdigung von Sachzuwendungen möglichst nachhaltige Vereinfachungen des Lohnsteuereinhalts für Arbeitgeber und Unternehmen zu erreichen. Ferner wird noch eine Umwandlung des Werbungskosten-Pauschbetrags in einen Zuwendungs-Freibetrag bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit mit Anrechnung zuordenbarer pauschalierter (Sach-)Bezüge und Werbungskosten-Erstattungen vorgeschlagen, um so eine stärkere Gleichbehandlung zwischen den Steuerpflichtigen und einzelnen Arbeitnehmer-Gruppen zu schaffen.

Abschließen lässt sich diese Schrift mit einem knappen Ausblick auf weitere Untersuchungsbedarfe, der zugleich als Forderung oder zumindest Anregung an die (vor allem Wirtschafts-)Wissenschaft formuliert werden kann: Die Lohnsteuer sollte über die vorliegende Ausarbeitung hinaus künftig möglichst noch stärker in den individuellen Forschungsfokus gerade auch der betriebswirtschaftlichen Betrachtung rücken. Der Bereich ist allein schon aufgrund seiner hohen Aufkommenswirkung eine der tragenden Säulen des deutschen Staatshaushalts, steht dabei ferner – etwa über Auslandsentsendungen und grenzüberschreitende Personalabordnungen sowie die global allgemein weiter ansteigende Arbeitnehmermobilität – zunehmend in einem internationalen Wirtschaftskontext und betrifft als tatsächliches Massenverfahren aufgrund der enorm großen Spann-

weite über zahlreiche Akteure des Steuerrechts viele Millionen von Steuerpflichtigen unmittelbar – Arbeitnehmer ebenso wie Unternehmer. Einer ökonomisch so weit als möglich effizienten, dabei zugleich systematisch stringenten und umfassend verfassungsgerechten sowie verhältnismäßigen Gestaltung der materiellen und verfahrensrechtlichen Vorschriften gerade dieses Sektors kommt damit fraglos eine außerordentliche auch staatspolitische Bedeutung zu. Ebendiesem herausgehobenen Stellenwert gerecht zu werden, zu diesem Zweck konkrete Verbesserungspotentiale zu identifizieren und sowohl theoretisch fundierte als auch direkt anwendungsbezogene Ansätze zur Anpassung zu entwickeln, sollte damit einerseits nicht nur im tätigen Bestreben der deutschen (Steuer-)Rechtspolitik liegen, sondern – entsprechend weiter gefasst – u. a. ebenso ein unmissverständlich formulierter Anspruch der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre sein.

In Richtung insbesondere dieses Teilbereichs der Besteuerung könnten mithin einige der zukünftigen Forschungsanstrengungen der wissenschaftlichen Disziplin vorangebracht und forciert werden. Konkrete Schwerpunkte dürften dabei etwa (vor allem empirische) Analysen der wirtschaftlichen bzw. unternehmerischen Auswirkungen der Lohnbesteuerung auf einzelnes sowie aggregiertes Geschäfts- und Betriebsgeschehen sowie ferner Versuche einer in Zukunft noch stärkeren Strukturierung und Systematisierung des Einbehaltungsregimes sein. Hierbei ließe sich der Blick zudem noch weiter spannen und es käme bspw. in Betracht, zu prüfen, ob die aktuell gegebenen unterschiedlichen Abzugssteuern bzw. Systeme des Quelleneinhalts im deutschen Rechtsrahmen – insbesondere verfahrens-, aber möglicherweise auch materiell-rechtlich – zusammengefasst und vereinheitlicht werden könnten. Von Seiten der vornehmlich betriebsbezogenen Wirtschaftswissenschaft(en) könnte dazu im Rahmen der Analyse und Quantifizierung möglicherweise durch einen solchen Schritt erzielbarer Effizienzgewinne für alle am jeweiligen Besteuerungssystem beteiligten Akteure und mit Vorschlägen für eine vor allem unternehmens- und praxisgerechte Ausgestaltung ein wesentlicher eigenständiger sowie zudem zukunftsgerichteter Beitrag geleistet werden.

## Gesprächsleitfaden

- einleitende Hinweise zu Forschungsvorhaben, Zielsetzung, ggf. konzeptionellem Rahmen, methodischem Vorgehen und zur Auswertung (ggf. insbesondere auch zur Anonymisierung)
- Gelegenheit zur Erörterung von vor dem Intervieweinstieg noch bestehenden Fragen

### 1. Lohnsteuerliche Organisation im Besprechungsunternehmen / Gesprächspartner

- a) **Anzahl** (für deutsche Lohnsteuer relevanter) **Mitarbeiter**
- b) **lohnsteuerliche Organisation** und (Unter-)Gliederung im Steuer- und Abrechnungsbereich / Kompetenzverteilung (national und auch international)
- c) etwaiger Einkauf / Fremdbezug von **Beratungsleistungen** (Steuer- und / oder Rechtsdienstleister?)
- d) Qualifikations- und Berufshintergrund des **Gesprächspartners** / der Gesprächspartner selbst (Ausbildung / Studium; (spätere) Weiterbildung; Zuordnung zur Bearbeitung lohnsteuerlicher Fragen wann, wie und weshalb?; seit wann (hierfür) im Unternehmen)

### 2. Umgrenzung des Lohnbegriffs

- a) Probleme mit der Abgrenzung des **Arbeitnehmerbegriffs** und ggf. des **Arbeitslohns gegenüber anderen Einkunftsarten** (etwa selbständige oder gewerbliche tätige „freie Mitarbeiter“ bzw. entsprechende Auftragnehmer; Kapitalüberlassung; Mietverhältnisse mit Mitarbeitern)
- b) Bestimmung **Zufluss**
- c) Leistungen im ganz überwiegend **eigenbetrieblichen Interesse**
- d) **Drittlohnzahlungen** (innerhalb und außerhalb der Unternehmensgruppe; ggf. bestehendes Meldesystem innerhalb der Unternehmensgruppe)
- e) Auslagenersatz und insbesondere **Werbungskostenerstattungen** (Was wird erstattet? Neben Reisekosten etwa auch Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung und Umzugskosten, Werkzeuggeld (§ 3 Nr. 30 EStG) und Barablösung typische Berufskleidung (§ 3 Nr. 31 EStG)? Gibt es hierfür festgelegte Richtlinien? Wenn ja, wie wurden diese erarbeitet bzw. wer hat sie erarbeitet und wie werden sie durchgesehen und aktualisiert?)
- f) **konstitutive Steuerbefreiungen** (explizite Nutzung, auch ggf. für „Entlohnungszwecke“; wenn ja, wie ist Einsatz geregelt)
  - insbesondere im Sachbezugsbereich (Datenverarbeitungs- und Telekommunikationsgeräte; Gesundheitsvorsorge; Kapitalbeteiligung; Kinderbetreuung (ggf. auch Pflege nebst Beratung); Prämien aus Kundenbindungsprogrammen, auch wenn durch berufliche Reisen etc. erlangt; Sachbezugsfreigrenze; Rabattdreibetrag; ggf. § 3b EStG; Aus- und Fortbildungsleistungen; kurz: Absicherungs- und Zukunftssicherungsleistungen)
- g) Entscheidungsfindung über Einsatz von nicht steuerbaren, steuerbefreiten bzw. steuerbegünstigten Leistungen (in Steuer- und Personalabteilung; ggf. mit Erörterung der internen Abstimmung hierzu)

### 3. Arbeitgeberanknüpfung

- a) etwaige Schwierigkeiten bei der Bestimmung des **inländischen Arbeitgebers**, insbesondere für
  - ins In- oder Ausland entsandte Mitarbeiter (gerade auch im Hinblick auf diesbezügliche Verrechnungspreis-Politik)
  - nicht zugeordnete Populationen in Inland tätiger ausländischer Mitarbeiter (etwa Marktbeobachter; Vertriebsleute)
- b) Einsatz von **Leiharbeitnehmern**



#### 4. Pauschalierungen

- a) Einsatz und gezielte (?) Nutzung;  
bei regulärer Lohnabrechnung und im Rahmen von Lohnsteuer-Außenprüfungen:
- **§ 40 EStG – individuelle (Abs. 1) und feste Steuersätze (Abs. 2):**  
*Abs. 2 Satz 1:* 1. arbeitstägliche Mahlzeitengestellung / 1a. Mahlzeiten auf Auswärtstätigkeit / 2. Betriebsveranstaltungen / 3. Erholungsbeihilfen / 4. zusätzliche Verpflegungspauschalen / 5. Übereignung Datenverarbeitungsgeräte und zusätzliche Zuschüsse Internetzugang  
*Abs. 2 Satz 2:* Beförderung oder zusätzliche Zuschüsse zu Fahrten Wohnung – erste Tätigkeitsstätte
  - **§ 40a EStG (Teilzeitkräfte und geringfügig Beschäftigte)**
  - **§ 40b EStG (bestimmte Zukunftssicherungsleistungen;**  
nicht kapitalgedeckte bAV an Pensionskasse; Unfallversicherung)
  - **§ 37a EStG (Kundenbindungsprogramme)**
  - **§ 37b EStG (Sachzuwendungen):** für fremde Dritte, Konzernmitarbeiter und / oder eigene Mitarbeiter? Wie Organisation der Abrechnung und des konzerninternen Organisationsflusses?
- b) Wird Pauschalsteuer (immer) übernommen oder findet (auch) **Überwälzung** auf Arbeitnehmer / Empfänger statt?

#### 5. Absicherung, Prüfung und Kontrolle des Lohnsteuerabzugs

- a) **Anrufungsauskunft** – § 42e EStG: Art der Nutzung; Entscheidungsfindung über Antragstellung; wer stellt Antrag?; (nur) für Massen- oder auch konkrete Einzelfälle bzw. einzelne Arbeitnehmer
- b) **Lohnsteuer-Außenprüfung** – § 42f EStG: Prüfungsfrequenz; Vorbereitung auf, Organisation während und Nachbereitung der Prüfung im Unternehmen (intern und mit externer Beratung, ggf. vorherige Durchsichten und Korrekturen); Nutzung verbindlicher Zusagen nach § 204 AO im Anschluss an Prüfung
- c) **Lohnsteuer-Nachschau** – § 42g EStG: (bisher) Erfahrungen im Unternehmen?; Verhalten bei etwaiger Kontrolle (festgelegte Standards?)
- d) **Lohnsteuer-Haftung** – § 42d EStG: Umgang mit Haftung und diesbezügliche Haltung gegenüber bzw. Diskussion mit Finanzverwaltung, insbesondere mit Aspekt des Verschuldens (ggf. Besprechung Akzessorietät); Übernahme oder Abwälzung von Haftungsbeträgen; Berührung mit Haftung bei Arbeitnehmerüberlassung

#### 6. Internationaler Kontext

- a) **Umfang Entsendungstätigkeit** mit Berührung Deutschlands (Out- und Inbound);  
Organisation steuerlicher Betreuung von Entsendungen (intern und über Berater sowie Dienstleister); Sicherstellung diesbezüglicher Kommunikationsflüsse – Reporting, insbesondere etwa zu Aufenthaltszeiten, Vergütungsaufteilung etc.
- b) **Ansässigkeit** und ggf. Steuerung beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht  
**als Planungsoption**
- c) **Fehlen eines DBA:** Anrechnungs- und Abzugsmethode; **Auslandstätigkeitserlass**
- d) **zeitliche** und ertragsteuerliche **Entsendungsplanung** (bei DBA):  
insbesondere mit Blick auf **183-Tage-Regelung**
- e) **Grenzgänger**
- f) **Freistellung** im Lohnsteuerverfahren  
(Organisation diesbezüglicher Bescheinigungen, intern und ggf. extern mit Dienstleister)

#### 7. Verschiedenes, gefragt ist jeweils die Sicht des Gesprächspartners

- a) „**drängendste** (weitere) **Lohnsteuerprobleme**“
- b) **(Ein-)Schätzung des unternehmerischen Aufwands** zur Bewältigung der lohnsteuerrechtlichen Pflichten; ggf. **Forderung** nach staatlicher **Vergütung** für die(se) Leistungen des Arbeitgebers?
- c) **Verbesserungs- und Lösungsvorschläge** mit Blick auf das Lohnsteuersystem
- d) **Einschätzung** und persönliche **Bewertung des Forschungsvorgehens**

## Literatur- und Quellenverzeichnis

### Monographien, Beiträge in Handbüchern, Gesetzeskommentaren, Tagungsbänden und anderen Sammelwerken sowie Artikel in Periodika

- Abels, Gabriele/Behrens, Maria* [1998]: ExpertInnen-Interviews in der Politikwissenschaft - Das Beispiel Biotechnologie, in: ÖZP 1998 (27. Jg.), Heft 1, S. 79–92
- Abrahamczik, Jürgen* [1996]: Die Abgrenzung des Handelsvertreters zum angestellten Außendienstmitarbeiter, in: DStR 1996 (34. Jg.), Heft 5, S.184–187
- Ahrend, Peter/Förster, Wolfgang/Rößler, Norbert* (Hg.) [1985-2007] [Sammelwerk]: Steuerrecht der betrieblichen Altersversorgung - mit arbeitsrechtlicher Grundlegung, 4. Aufl., Köln, Otto Schmidt, 1985-2007
- Albert, Uwe* [1998]: Die Anwendung der Freigrenze gemäß § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG, in: DStZ 1998 (86. Jg.), Heft 4, S. 124–131
- [2000]: Lohnsteuer auf die Internet-Nutzung am Arbeitsplatz? - Anmerkung zum BMF-Schreiben vom 24.5.2000, in: FR 2000 (82. Jg.), Heft 17, S. 931–932
- [2002]: Überlegungen zur Vereinfachung im Lohnsteuerrecht, in: FR 2002 (84. Jg.), Heft 7, S. 373–380
- [2005]: Steuervereinfachung und -gerechtigkeit durch Lohnsteuerpauschalierung von Sachzuwendungen, in: DB 2005 (58. Jg.), Heft 39, S. 2099–2101
- [2009]: Reformüberlegungen zum Lohnsteuerrecht, in: FR 2009 (91. Jg.), Heft 10, S. 460–466
- [2013]: Auswirkungen der neuen Rechtsprechung des BFH vom 16.5.2013 zu Betriebsveranstaltungen, in: FR 2013 (95. Jg.), Heft 23, S. 1071–1076
- Albert, Uwe/Heitmann, Joachim* [1985]: Das überwiegend eigenbetriebliche Interesse als Abgrenzungskriterium des Arbeitslohns, in: DB 1985 (38. Jg.), Heft 49, S. 2524–2527
- Allgaier, Edwin* [1990]: Zur Doppelbesteuerung von Einkünften, die im ausländischen Luftraum erzielt werden, in: DStZ 1990 (78. Jg.), S. 24–29
- Andresen, Helge* [1962]: Das Wesen der Pauschbesteuerung [zugl. Dissertation Universität Köln, 1961], Düsseldorf , Verlagsbuchhandlung des Instituts der Wirtschaftsprüfer GmbH, 1962

- Anger, Christiane/Wagemann, Thorsten* [2015]: Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen - Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 12. 11. 2014, in: IWB 2015, Heft 2, S. 49–58
- Apel, Ariane/Reinhold, Martin* [2015]: Differenzierte Auseinandersetzung mit dem BMF-Schreiben vom 12. 11. 2014 zur „Steuerlichen Behandlung des Arbeitslohns nach dem DBA“, in: IStR 2015 (24. Jg.), Heft 15, S. 533–540
- Apitz, Wilfried* [2008]: Freistellung von Arbeitslohn nach Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) – Teil I –, in: StBp 2008 (48. Jg.), Heft 1, S. 1–7
- Arbeitsgemeinschaft der Fachanwälte für Steuerrecht e.V. (Bochum)* (Hg.) [1999]: Der Fachanwalt für Steuerrecht im Rechtswesen - Gleichzeitig ein Beitrag zur Gestaltungs- und Durchsetzungsberatung, Festschrift 50 Jahre Arbeitsgemeinschaft der Fachanwälte für Steuerrecht e.V., 50 Jahre Steuerrechtliche Jahresarbeitstagung, Herne, Berlin, Verlag Neue Wirtschafts-Briefe GmbH & Co. KG, 1999
- Aufermann, Ewald* [1951]: Die Disziplin der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, in: ZfB 1951 (21. Jg.), Heft 1, S. 23–28
- [1954]: Entwicklungsphasen der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, in: ZfB 1954 (24. Jg.), Heft 5, S. 271–278
- Babbie, Earl* [2013]: The Practice of Social Research, 13. Aufl., Belmont (Kalifornien, USA), Wadsworth, Cengage Learning, 2013
- Balmes, Frank* [2013]: „BFH greift Scheinlohnbesteuerung an“, in: BB 2013 (68. Jg.), Heft 11, S. 616
- Bamberg, Günter/Coenenberg, Adolf Gerhard/Krapp, Michael* [2008]: Betriebswirtschaftliche Entscheidungslehre, 14. Aufl., München, Vahlen, 2008
- Baranyai, Gabor* [2014]: Issues Related to Cross-Border Short-Term Employment, in: Intertax 2014 (42. Jg.), Heft 6&7, S. 470–480
- Barth, Kuno* [1965]: Zur Haftung für die Steuerschuld des Ehegatten, vor allem bei der Kirchensteuer und Kirchenlohnsteuer (Teil I), in: DB 1965 (18. Jg.), Heft 25, S. 905–908
- [1965]: Zur Haftung für die Steuerschuld des Ehegatten, vor allem bei der Kirchensteuer und Kirchenlohnsteuer (Teil II), in: DB 1965 (18. Jg.), Heft 26, S. 947–951
- Bäuerlen, Herbert* [1978]: Die Lohnsteuerhaftung des Arbeitgebers [zugl. Dissertation Universität Gießen], 1978
- Becht, Bernhard* (Bearb.) [2015]: § 39b EStG, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, 2015

- Becht, Bernhard/Heithausen, Melanie* [2015]: Update des BMF zur grenzüberschreitenden Arbeitnehmerbesteuerung nach den DBA, in: ISR 2015 (4. Jg.), Heft 6, S. 201–210
- Bechthold, Sven/Hilbert, Lukas* [2009]: Lohnsteuer bei Arbeitgeberleistungen zur Gesundheitsförderung - Beurteilung der Maßnahmen im eigenbetrieblichen Interesse und nach § 3 Nr. 34 EStG, in: NWB 2009, Heft 38, S. 2946–2953
- Becker, Enno* [1935]: Zum neuen Einkommensteuergesetz - II. Der Begriff des Einkommens, in: StuW 1935 (XIV. Jg.), Sp. 1–34
- [1940]: Die Grundlagen der Einkommensteuer, München, Berlin, J. F. Bergmann, Julius Springer, 1940
- Becker, Fabienne/Brunner, Julia/Kräh, Stefanie* [2016], Ausgleichszahlungen zwischen beherrschten GmbHs für die Übernahme von Pensionszusagen als Arbeitslohn?, in: DStR 2016 (54. Jg.), Heft 29, S. 1648–1652
- Becker, Friedrich* [1988]: Abgrenzung der Arbeitnehmerüberlassung gegenüber Werk- und Dienstverträgen, in: DB 1988 (41. Jg.), Heft 50, S. 2561–2567
- Beckerath, Hans-Jochem von* (Bearb.) [2002]: § 3 Nr. 31, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, 2002
- (Bearb.) [2003]: § 3 Nr. 45, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, 2003
- (Bearb.) [2004]: § 3 Nr. 51, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, 2004
- (Bearb.) [2005]: § 3 Nr. 38, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, 2005
- (Bearb.) [2009]: § 3 Nr. 34, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, 2009
- Benda, Ernst* [1984]: Die Wahrung verfassungsrechtlicher Grundsätze im Steuerrecht, in: DStZ 1984 (72. Jg.), Heft 7, S. 159–164
- Bergan, Maik/Jahn, Thomas* [2015]: Die Lohnsteuer-Nachschau nach § 42g EStG - Pflichten des Arbeitgebers und Grenzen des Prüfers, in: NWB 2015, Heft 9, S. 579–587
- Berger-Delhey, Ulf* [1990]: Die Leitungs- und Weisungsbefugnis des Arbeitgebers, in: DB 1990 (43. Jg.), Heft 45, S. 2266–2270
- Bergkemper, Winfried* [1995]: Anmerkung [zu FG Münster, Urteil vom 24.01.1995, 15 K 2698/93 L, EFG 1995, S. 606], in: FR 1995 (77. Jg.), Heft 10, S. 370–372
- [1996]: § 3 EStG: Ein Waisenkind der Steuergesetzgebung - Ein Beitrag zur juristischen Qualität des Befreiungskatalogs und zu verfassungsrechtlich zweifelhaften Befreiungsvorschriften, in: FR 1996 (78. Jg.), Heft 15, S. 509–513
- [2004]: Kommentar [zu BFH, Urteil vom 19.02.2004, VI R 135/01, BStBl. II 2004, S. 958–962], in: FR 2004 (86. Jg.), Heft 11, S. 654–655

- [2005]: Kommentar [zu BFH, Urteil vom 16.02.2005, VI R 37/04, BStBl. II 2005, S. 563–564], in: FR 2005 (87. Jg.), Heft 17, S. 894–895
- [2006]: Die Bedeutung des objektiven Nettoprinzips für den Abzug beruflicher/betrieblicher Aufwendungen in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, in: StuW 2006 (83. (36.) Jg.), Heft 4, S. 311–316
- [2011]: Lohnzuwendungen im Bereich der betrieblichen Altersvorsorge, in: FR 2011 (93. Jg.), Heft 22, S. 1043–1051
- (Bearb.) [2013]: § 3 Nr. 33 EStG, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, 2013
- (Bearb.) [2013]: § 3 Nr. 50 EStG, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, 2013
- (Bearb.) [2013]: § 3 Nr. 51 EStG, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, 2013
- (Bearb.) [2014]: Allgemeine Erläuterungen zu § 3 EStG, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, 2014
- (Bearb.) [2015]: § 3 Nr. 12 EStG, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, 2015
- (Bearb.) [2015]: § 3 Nr. 32 EStG, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, 2015
- (Bearb.) [2015]: § 3 Nr. 34a EStG, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, 2015
- (Bearb.) [2016]: § 3 Nr. 38 EStG, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, 2016
- Birk, Dieter* [1983]: Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen - Ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht [zugl. Habilitation Universität München, 1981], Köln, Dr. Peter Deubner Verlag GmbH, 1983
- [2004]: Das Gebot des gleichmäßigen Steuervollzuges und dessen Sanktionierung: Zum Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 9. März 2004 – 2 BvL 17/02, FR 2004, 470, in: StuW 2004 (81. (34.) Jg.), Heft 3, S. 277–282
- [2006]: Arbeitnehmerrabatte im Konzern – Neue Überlegungen zu einem alten Thema –, in: Kirchhof/Schmidt/Schön et al. (Hg.), Festschrift für Arndt Raupach zum 70. Geburtstag, 2006, S. 423–435
- (Bearb.) [2010]: § 10 AO, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO – FGO, 2010
- [2011]: Das Ungerechte an der Steuergerechtigkeit, in: StuW 2011 (88. (41.) Jg.), Heft 4, S. 354–364

- Birk, Dieter/Specker, Gerhard* [2008]: Die Erweiterung des Arbeitslohnbegriffs in § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG, in: DB 2008 (61. Jg.), Heft 10, S. 488–493
- [2009]: Neue Entwicklungen zur Besteuerung von Konzernrabatten - Wann sie doch nach § 8 Abs. 3 EStG begünstigt sind, in: DB 2009 (62. Jg.), Heft 51/52, S. 2742–2744
- Birkemeyer, Ellen/Koch, Sebastian* [2016]: Die Steuerfunktion im Wandel, in: Ubg 2016 (9. Jg.), Heft 2, S. 90–95
- Birkholz, Hans* [1979]: Der Wohnsitz, seine Begründung, seine Aufgabe und deren Bedeutung im Rahmen des Steuerrechts, in: DStZ 1979 (67. Jg.), Heft 13, S. 247–249
- Bleschick, Sascha* [2013]: Zufluss von Arbeitslohn an Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft - Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht durch Zuflussfiktionen, in: NWB 2013, Heft 43, S. 3372–3376
- (Bearb.) [2014]: § 37a EStG, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, 2014
- Boeck, Werner* [1968]: Der Arbeitslohn im Lohnsteuerrecht – unter Berücksichtigung des Verfassungsrechts sowie des Sozialversicherungs- und des Arbeitsrechts – [zugl. Dissertation Universität Köln], 1968
- Bogner, Alexander/Littig, Beate/Menz, Wolfgang* (Hg.) [2009] [Sammelwerk]: Experteninterviews - Theorie, Methoden, Anwendungsfelder, 3. grundlegend überarbeitete Aufl., Wiesbaden, VS Verlag für Sozialwissenschaften, 2009
- Bogner, Alexander/Menz, Wolfgang* [2009]: Das theoriegenerierende Experteninterview - Erkenntnisinteresse, Wissensformen, Interaktion, in: Bogner/Littig/Menz (Hg.), Experteninterviews, 3. Aufl. 2009, S. 61–98
- [2009]: Experteninterview in der qualitativen Sozialforschung - Zur Einführung in eine sich intensivierende Methodendebatte, in: Bogner/Littig/Menz (Hg.), Experteninterviews, 3. Aufl. 2009, S. 61–98
- Bornhaupt, Kurt Joachim von* [1980]: Der Begriff der Werbungskosten unter besonderer Berücksichtigung seines Verhältnisses zum Betriebsausgabenbegriff, in: Söhn (Hg.), Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht, 1980, S. 149–199
- [1980]: Die Bedeutung der Anrufungsauskunft und ihre Abgrenzung gegenüber der verbindlichen Zusage, in: DStR 1980 (18. Jg.), Heft 1/2, S. 3–9
- [1985]: Lohnsteuerrechtliche Fragen bei Entsendung von Arbeitnehmern ins Ausland und vom Ausland ins Inland, in: BB 1985 (40. Jg.), Beilage 16 zu Heft 35/36, S. 1–19

- [1990]: Abgrenzung Werbungskostenersatz zu Auslagenersatz und durchlaufenden Geldern im Lohnsteuerrecht, in: *StuW* 1990 (67. (20.) Jg.), Heft 1, S. 46–57
  - [1993]: Freiflüge von Arbeitnehmern nach dem Miles & More-Programm der Lufthansa als Arbeitslohn?, in: *FR* 1993 (75. Jg.), Heft 10, S. 326–328
  - [1993]: Rabattgewährung und Rabattpflicht bei Arbeitnehmern im Konzernbereich - zugleich Besprechung des BFH-Urteils vom 15. 1. 1993 – VI R 32/92, *BB* 1993, 914, in: *BB* 1993 (48. Jg.), S. Heft 13, 912–914
  - [1999]: Der örtliche Mittelpunkt der Lebensinteressen – ein Fixpunkt der Rechtsprechung, in: Kirchhof/Jakob/Beermann (Hg.), *Steuerrechtsprechung • Steuergesetz • Steuerreform, 1999*, S. 419–432
- Brandis, Peter* (Bearb.) [2009]: Art. 15a Schweiz, in: *Wassermeyer, DBA, 2009*
- Brandt, Jürgen* (Bearb.) [2015]: § 18 EStG, in: *Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, 2015*
- Braun, Heinrich* [2012]: Kosten der erstmaligen Berufsausbildung und eines ersten Studiums, in: *Stbg* 2012 (55. Jg.), S. 65–71
- Breinersdorfer, Stefan* (Bearb.) [2005]: § 19a, in: *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, 2005*
- [2009]: Der Gestaltungsspielraum des Steuergesetzgebers – einige Überlegungen anhand der Rechtsprechung des BVerfG und des EuGH, in: *StuW* 2009 (86. (39.) Jg.), Heft 3, S. 211–220
  - [2009]: Praktische Aspekte des neuen Mitarbeiterkapitalbeteiligungsgesetzes, in: *DStR* 2009 (47. Jg.), Heft 10, S. 453–458
  - [2010]: Abzugsverbote und objektives Nettoprinzip – Neue Tendenzen in der verfassungsgerichtlichen Kontrolle des Gesetzgebers, in: *DStR* 2010 (48. Jg.), Heft 49, S. 2492–2497
- Breithecker, Volker* [2016]: Einführung in die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre - Mit Fallbeispielen, Übungsaufgaben und Lösungen, 17. völlig neu bearbeitete Auflage, Berlin, Erich Schmidt Verlag GmbH & Co., 2016
- Brenne, Günter* [1969]: Der Begriff „Arbeitnehmer“ im Steuerrecht - insbesondere sein Verhältnis zu dem Begriff „Arbeitnehmer“ im Arbeitsrecht [zugl. Dissertation Universität Köln], 1969
- Brick, Hans-Jürgen* [1992]: Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit außerhalb des Dienstverhältnisses? [zugl. Dissertation Universität Köln], Frankfurt am Main, Peter Lang GmbH, 1992

- Briese, André* [2014]: Lohnzufluss an Gesellschafter-Geschäftsführer aufgrund Fiktionen – Zugleich Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 12. 5. 2014, DB 2014 S. 1291 –, in: DB 2014 (67. Jg.), Heft 24, S. 1334–1339
- Brinkmann, Christian/Deeke, Axel/Völkel, Brigitte* (Hg.) [1995] [Sammelwerk]: Experteninterviews in der Arbeitsmarktforschung - Diskussionsbeiträge zu methodischen Fragen und praktischen Erfahrungen, Nürnberg, Landesarbeitsamt Nordbayern, Geschäftsstelle für Veröffentlichungen, 1995
- Britz, Gabriele* [2014]: Der allgemeine Gleichheitssatz in der Rechtsprechung des BVerfG - Anforderungen an die Rechtfertigung von Ungleichbehandlungen durch Gesetz, in: NJW 2014 (67. Jg.), Heft 6, S. 346–351
- Brockhoff, Hedin* [1959]: Zum Begriff des Arbeitnehmers, in: DStZ 1959 (47. Jg.), Heft 18, S. 283–287
- Broer, Michael* [2004]: BB-Forum: Abschaffung von Steuerbefreiungen = Mehreinnahmen und Steuervereinfachung? – Klarstellung einiger populärer Irrtümer in der Steuerpolitik, in: BB 2004 (59. Jg.), Heft 36, S. 1935–1937
- Bruschke, Gerhard* [2007]: Die Anrufungsauskunft nach § 42e EStG, in: StB 2007 (58. Jg.), Heft 1, S. 14–18
- [2011]: Probleme beim Lohnsteuerabzug – Klarheit über eine Anrufungsauskunft nach § 42e EStG, in: DStZ 2011 (99. Jg.), Heft 13, S. 491–496
  - [2012]: Rechtsicherheit bei der Einbehaltung von Lohnsteuer über eine Anrufungsauskunft nach § 42e EStG, in: SteuK 2012 (4. Jg.), Heft 19, S. 387–390
  - [2014]: Arbeitgeberhaftung nach § 42d EStG – Risiken bei der Lohnversteuerung vermeiden, in: StB 2014 (65. Jg.), Heft 3, S. 76–82
  - [2014]: Die Haftung des Entleihers bei Arbeitnehmerüberlassung, in: StB 2014 (65. Jg.), Heft 11, S. 389–393
- Buge, Ronald* (Bearb.) [2014]: § 20, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, 2014
- Bunnemann, Jan/Zirngibl, Nikolas* (Hg.) [2011] [Sammelwerk]: Die Gesellschaft mit beschränkter Haftung in der Praxis, 2. Aufl., München, C. H. Beck, 2011
- Bureau of Applied Social Research, Columbia University* [1976]: Das qualitative Interview, in: König (Hg.), Das Interview, 1976, S. 143–160
- Burgstaller, Eva* [2005]: ‘Employer’ Issues in Article 15(2) of the OECD Model Convention – Proposals to Amend the OECD Commentary, in: Intertax 2005 (33. Jg.), Heft 3, S. 123–133
- Buse, Johannes W.* [2016]: Die LSt-Nachschau (§ 42g EStG), in: DB 2016 (69. Jg.), Heft 20, S. 1152–1158



- Campen, Karin* [2009]: Besteuerung von Sachzuwendungen - Optimierung der Gehaltsstruktur, in: NWB 2009, Heft 28, S. 2180–2190
- Cansier, Dieter* [2004]: Finanzwissenschaftliche Steuerlehre - mit 37 Abbildungen und 14 Tabellen, Stuttgart, Lucius & Lucius, 2004
- Cloer, Adrian/Hagemann, Tobias* [2013]: Arbeitnehmerfreizügigkeitsbeschränkung durch Auslandstätigkeitserlass - EuGH, Urteil vom 28. 2. 2013 - Rs. C-544/11, Helga und Peter Petersen gegen Finanzamt Ludwigshafen, in: IWB 2013, Heft 10, S. 357–360
- Connemann, Michael* [2014]: Steuerbefreiung von Arbeitgeberleistungen für Kinderbetreuung - Rechtssichere Gestaltung und aktuelle Rechtsprechung, in: NWB 2014, Heft 18, S. 1357–1363
- Crezelius, Georg* [1986]: Leistungen an und durch Dritte im Lohnsteuerrecht, in: Stolterfoht (Hg.), Grundfragen des Lohnsteuerrechts, 1986, S. 85–116
- Curtius-Hartung, Rudolf/Herzig, Norbert/Niemann, Ursula* (Hg.) [1989]: Steuerberater-Jahrbuch 1988/89 - zugleich Bericht über den 40. Fachkongreß der Steuerberater, Köln, 3. bis 5. Oktober 1988, Köln, Otto Schmidt, 1989
- Curtius-Hartung, Rudolf/Niemann, Ursula/Rose, Gerd* (Hg.) [1984]: Steuerberater-Jahrbuch 1983/84 - zugleich Bericht über den 35. Fachkongreß der Steuerberater des Bundesgebietes, Köln, 7. bis 9. Oktober 1983, Köln, Otto Schmidt, 1984
- Dankmeyer, Udo/Klößner, Klaus/Puhl, Erhard* [1986]: Steuerbereinigungsgesetz 1986: Änderungen des Einkommensteuergesetzes und der Einkommenssteuer-Durchführungsverordnung (Teil IV und Schluß), in: DB 1986 (39. Jg.), Heft 11, S. 557–560
- Dautzenberg, Norbert* [1995]: Die Problematik der Grenzgängerregelungen nach dem Schumacker-Urteil des Europäischen Gerichtshofes, in: BB 1995 (50. Jg.), Heft 47, S. 2397–2399
- Deeke, Axel* [1995]: Experteninterviews – ein methodologisches und forschungspraktisches Problem - Einleitende Bemerkungen und Fragen zum Workshop, in: Brinkmann/Deeke/Völkel (Hg.), Experteninterviews in der Arbeitsmarktforschung, 1995, S. 7–22
- Der Präsident des Bundesfinanzhofs* (Hg.) [1993]: 75 Jahre Reichsfinanzhof – Bundesfinanzhof - Festschrift, Bonn, Stollfuß Verlag, 1993

- Desens, Marc* [2014]: Einkommensbegriffe und Einkunftsarten - Wie kann eine Reform gelingen?, in: Jachmann (Hg.), Erneuerung des Steuerrechts, 2014, S. 95–135
- [2015]: Der neue Anrechnungshöchstbetrag in § 34c Abs. 1 S. 2 EStG – ein unionsrechts- und verfassungswidriges, fiskalisches Eigentor, in: IStR 2015 (24. Jg.), Heft 3, S. 77–83
- Diekmann, Jörn* [1982]: Über qualitative und quantitative Ansätze empirischer Sozialforschung, [zugl. Dissertation Universität Dortmund], 1982
- Dietrich, Gerhard* [1976]: Entgeltlichkeit als Kriterium steuerbaren Arbeitslohns, in: DB 1976 (29. Jg.), Heft 7, S. 309–312
- Dißars, Ulf-Christian* [2003]: Die Anrufungsauskunft nach § 42e EStG, in: INF 2003 (57. Jg.), Heft 22, S. 862–866
- [2011]: Kriterien zur Bestimmung des Orts der Geschäftsleitung einer Gesellschaft nach § 10 AO, in: DStZ 2011 (99. Jg.), Heft 1–2, S. 21–26
- Dörsam, Peter* [2003]: Grundlagen der Entscheidungstheorie - anschaulich dargestellt - Ausführliche Darstellung der wichtigsten Zusammenhänge ; Aufgaben mit detaillierten Lösungsvorschlägen, 4. überarbeitete und erweiterte Aufl., Heidenau, PD-Verlag, 2003
- Dötsch, Franz* (Bearb.) [2010]: § 20, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, 2010
- Drenseck, Walter* [1986]: Verwaltungsakte im Lohn- und Einkommensteuerverfahren, in: Stolterfoht (Hg.), Grundfragen des Lohnsteuerrechts, 1986, S. 377–429
- [1989]: Auswirkungen der Steuerreform auf die Lohnsteuer, in: FR 1989 (71. Jg.), Heft 9, S. 261–267
- [1990]: Überlegungen zum Reisekostenbegriff der Lohnsteuer-Richtlinien 1990 - Beitrag zum Ausscheiden des Vizepräsidenten des BFH, Dr. Claus Grimm, in: DStR 1990 (28. Jg.), Heft 20, S. 616–623
- [2011]: Ist Werbungskostenersatz Arbeitslohn?, in: Tipke/Seer/Hey et al. (Hg.), Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag, 2011, S. 477–489
- Drüen, Klaus-Dieter* [2004]: Grenzen der Steuerentrichtungspflichten – Verfassungsrechtliche Bestandsaufnahme angesichts intensivierter Arbeitgeberpflichten beim Lohnsteuerabzug, in: FR 2004 (86. Jg.), Heft 20, S. 1134–1148
- [2005]: Die Inanspruchnahme des Arbeitgebers für Fiskalzwecke der Finanzverwaltung als Verfassungsproblem, in: Seer (Hg.), Bochumer Lohnsteuertag, 2005, S. 59–88

- [2012]: Die Indienstnahme Privater für den Vollzug von Steuergesetzen [zugl. aktualisierte Fassung Habilitation Universität Bochum, 2005], Tübingen, Mohr Siebeck, 2012
- [2014]: Prinzipien und konzeptionelle Leitlinien einer Einkommensteuerreform, in: Jachmann (Hg.), Erneuerung des Steuerrechts, 2014, S. 9–63
- (Bearb.) [2014]: § 10 AO, in: Tipke/Kruse, AO – FGO, 2014
- (Bearb.) [2014]: § 11 AO, in: Tipke/Kruse, AO – FGO, 2014
- (Bearb.) [2014]: § 12 AO, in: Tipke/Kruse, AO – FGO, 2014
- (Bearb.) [2014]: § 13 AO, in: Tipke/Kruse, AO – FGO, 2014
- Dürschmidt, Daniel* (Bearb.) [2015]: Vor Art. 6–22, in: Vogel/Lehner, DBA, 2015, S. 779–794
- Dusowski, Anne* [2004]: Das „Zufluss-Abfluss-Prinzip“: Ein Phantom des Einkommensteuerrechts?, in: DStZ 2004 (92. Jg.), Heft 20, S. 716–723
- Dziadkowski, Dieter/Richter, Heinz* [1989]: Zur Ausübung einer nichtselbständigen Arbeit beim Überfliegen Italiens und ihrer einkommensteuerlichen Behandlung - Zugleich Anmerkung zum BFH-Urteil vom 14. 12. 1988 – I R 148/87, in: BB 1989 (44. Jg.), Heft 23, S. 1594–1596
- Dziurdź, Kasper* [2013]: 183-Tage-Regel: VwGH legt Arbeitgeberbegriff abkommensautonom aus, in: IStR 2013 (22. Jg.), Heft 24, S. 939–945
- [2013]: Article 15 of the OECD Model: The 183-Day Rule and the Meaning of ‘Not a Resident’ in Cases of Hybrid Partnerships, in: Intertax 2013 (41. Jg.), Heft 10, S. 492–498
- [2014]: Betriebsstätte als „wirtschaftlicher Arbeitgeber“ oder worin liegt der Sinn und Zweck der 183-Tage-Regel?, in: IStR 2014 (23. Jg.) Heft 23, S. 876–883
- Ebling, Iris* (Hg.) [2001] [Tagungsband DStJG]: Besteuerung von Einkommen, Köln, Otto Schmidt, 2001
- Eckhoff, Rolf* [2005]: Die Schedule – de lege lata und de lege ferenda, in: Kirchhof/Lambsdorff/Pinkwart (Hg.), Perspektiven eines modernen Steuerrechts, 2005, S. 27–34
- Eisenführ, Franz/Weber, Martin/Langer, Thomas* [2010]: Rationales Entscheiden, 5. überarbeitete und erweiterte Aufl., Heidelberg, Dordrecht, London, New York, Springer, 2010

- Eismann, Günther* [2015]: Die lohnsteuerrechtliche Behandlung von Betriebsveranstaltungen nach der gesetzlichen Neuregelung in § 19 Abs. 1 Nr. 1a EStG, in: DStR 2015 (53. Jg.), Heft 26, S. 1429–1435
- Endres, Dieter* [1996]: Die Vertreterbetriebsstätte im Konzern, in: IStR 1996 (5. Jg.), Heft 1, S. 1–5
- Englisch, Joachim* [2014]: Subjektives Nettoprinzip und Familienbesteuerung, in: Jachmann (Hg.), Erneuerung des Steuerrechts, 2014, S. 159–204
- Erichsen, Manfred/May, Erich* [1968]: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre als Wissenschaft - Aufgaben und Ziele, in: DB 1968 (21. Jg.), Heft 8, S. 317–321
- Falk* [1937]: Arbeitnehmereigenschaft, Dienstverhältnis, Vortrag, gehalten auf der Fachwissenschaftlichen Tagung über Lohnsteuer im September 1937 in Würzburg, in: DStZ 1937 (26. Jg.), Heft 50, S. 1236–1244
- Felix, Günther* [1962/63]: Der Ort der Geschäftsleitung im Steuerrecht, in: DStR 1962/63 (1. Jg.), Heft 18, S. 421–423
- Fellmeth, Janina* [2012]: Die Übernahme von Geldbußen und Geldstrafen durch den Arbeitgeber auf dem lohnsteuerrechtlichen Prüfstand - Erheblichkeit der Tat als taugliches Abgrenzungskriterium?, in: FR 2012 (94. Jg.), Heft 22, S. 1064–1071
- Feuerbaum, Ernst* [1983]: Unterliegen Ausländer in ausländischen Betriebsstätten der deutschen Lohnsteuer? – Grenzen „inländischer Verwertung“ gem. § 49 Abs. 1 Ziff. 4 EStG 1981 –, in: DB 1983 (36. Jg.), Heft 28, S. 1461–1463
- Fichtelmann, Helmar* [1974]: Einwendungen gegen die Nachforderung von Lohnsteuer - Zugleich Anmerkungen zu den BFH-Urteilen vom 26. 1. 1973 VI R 136/69 und VI R 201/69, in: DStR 1974 (12. Jg.), Heft 3, S. 75–77
- [1980]: Wesen und Bedeutung der Anrufungsauskunft nach § 42e EStG - Anmerkung zu dem BFH-Urteil vom 9. 3. 1979 VI R 185/76, in: FR 1980 (35. (62.) Jg.), Heft 10, S. 236–237
- Findeisen, Franz* [1923]: Unternehmung und Steuer (Steuerbetriebslehre), Stuttgart, Poeschel Verlag, 1923
- Fischer, Kathrin* [2003]: Aspekte einer empirisch fundierbaren, betriebswirtschaftlichen Entscheidungslehre: [zugl. Habilitation Universität Hamburg], 2003
- Fischer, Lutz* [1970]: Die Finanzierungsneutralität der Besteuerung als Forderung der Betriebswirtschaftslehre, in: ZfB 1970 (40. Jg.), Heft V, S. 313–328

- Fischer, Lutz/Schneeloch, Dieter/Sigloch, Jochen* [1980]: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Steuerberatung – Gedanken zum 60jährigen „Jubiläum“ der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, in: DStR 1980 (18. Jg.), Heft 24, S. 699–705
- Fischer, Peter* (Bearb.) [1994]: § 22, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, 1994
- Fissenewert, Hans-Ulrich* (Bearb.) [2010]: § 3 Nr. 34, in: Frotscher, EStG, 2010
- Flick, Uwe* [2007]: Qualitative Sozialforschung - Eine Einführung, Originalausgabe, vollständig überarbeitete und erweiterte Neuausgabe, 5. Aufl., Reinbek bei Hamburg, Rowohlt Taschenbuch Verlag GmbH, 2007
- [2012]: Design und Prozess qualitativer Forschung, in: Flick/Kardorff/Steinke (Hg.), Qualitative Forschung, 9. Aufl. 2012, S. 252–265
- [2012]: Triangulation in der qualitativen Forschung, in: Flick/Kardorff/Steinke (Hg.), Qualitative Forschung, 9. Aufl. 2012, S. 309–318
- Flick, Uwe/Kardorff, Ernst von/Steinke, Ines* (Hg.) [2012] [Sammelwerk]: Qualitative Forschung - Ein Handbuch, 9. Aufl., Reinbek bei Hamburg, Rowohlt Taschenbuch Verlag GmbH, 2012
- [2012]: Was ist qualitative Forschung? Einleitung und Überblick, in: Flick/Kardorff/Steinke (Hg.), Qualitative Forschung, 9. Aufl. 2012, S. 13–29
- Flies, Rolf* [1997]: Besteuerung von Zuwendungen des Arbeitgebers an Arbeitnehmer, in: FR 1997 (79. Jg.), Heft 17, S. 630–634
- Foerster, Axel-Friedrich* [2012]: Steuerfreie Lohnzuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit nach § 3b EStG, in: SteuK 2012 (4. Jg.), Heft 13, S. 266–269
- Förster, Jutta* [2012]: Lohnt sich Bildung für den Steuerpflichtigen?, in: DStR 2012 (50. Jg.), Heft 10, S. 486–493
- Freyer, Thomas* [2004]: Unternehmensrechtsform und Steuern - Ertragssteuerliche Optimierungsstrategien für die Kapitalgesellschaft, Personengesellschaft, GmbH & Co. KG, GmbH & atypisch stille Gesellschaft, Betriebsaufspaltung [zugl. Dissertation Freie Universität Berlin, 2003], Bielefeld, Erich Schmidt Verlag GmbH & Co., 2004
- Friedrich, Werner* [1968]: Keine Haftung ohne Verschulden für nicht einbehaltene Steuerabzugsbeträge, in: DB 1968 (21. Jg.), Heft 33, S. 1418–1420
- [1984]: Muß der Bürger als Steuereinheber strenger haften als der Finanzbeamte?, in: DB 1984 (37. Jg.), Heft 21, S. 1114–1118

*Frotscher, Gerrit* [Gesetzeskommentar]: EStG - Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Freiburg im Breisgau, Haufe-Lexware GmbH & Co. KG, zit.: Frotscher, EStG

– (Bearb.) [2004]: § 42f, in: Frotscher, EStG, 2004

– (Bearb.) [2005]: § 38, in: Frotscher, EStG, 2005

– (Bearb.) [2005]: § 40a, in: Frotscher, EStG, 2005

*Frotscher, Marion* (Bearb.) [2011]: § 12, in: Schwarz, AO, 2011

– (Bearb.) [2011]: § 13, in: Schwarz, AO, 2011

*Fuest, Clemens* [2014]: Ökonomische Prinzipien gerechter und effizienter Besteuerung, in: Jachmann (Hg.), Erneuerung des Steuerrechts, 2014, S. 65–82

*Fürst, Reinmar* [1949]: Drei Jahrzehnte betriebswirtschaftliche Steuerlehre, in: BFuP 1949 (1. Jg.), Heft 11, S. 700–706

*Gail, Winfried* [1981]: Die zunehmende Verfremdung der Lohnsteuer zu einer neuen Unternehmenssteuer, in: Hörstmann/Niemann/Rose (Hg.), Steuerberater-Jahrbuch 1980/81, 1981, S. 289–334

*Garz, Detlef/Kraimer, Klaus* (Hg.) [1991] [Sammelwerk]: Qualitativ-empirische Sozialforschung - Konzepte, Methoden, Analysen, Opladen, Westdeutscher Verlag, 1991

*Gast-de Haan, Brigitte* [1986]: Lohnsteuerschuld und Arbeitgeberhaftung, in: Stolterfoht (Hg.), Grundfragen des Lohnsteuerrechts, 1986, S. 141–174

– [1997]: Verfassungskonforme Auslegung des § 8 Abs. 3 EStG bei Umstrukturierungen im Konzern – Zugleich Besprechung des BFH-Urteils vom 8. 11. 1996, VI R 100/95 –, in: DStR 1997 (35. Jg.), Heft 29, S. 1114–1115

*ge* [2010]: Anmerkung [zu BFH, Urteil vom 20.05.2010, VI R 41/09, BStBl. II 2010, S. 1022–1023], in: DStRE 2010 (14. Jg.), Heft 16, S. 1004

*Gebbers, Harald* [1989]: Der „ständige Vertreter“ bei Grundstücksvermietung und Verpachtung, in: StBp 1989 (29. Jg.), Heft 4, S. 78–85

*Gersch, Eva-Maria* [1994]: Das ganz überwiegend eigenbetriebliche Interesse des Arbeitgebers an Zuwendungen – Lohnsteuerrecht im Wandel, in: Kirchhof/Offerhaus/Schöberle (Hg.), Steuerrecht • Verfassungsrecht • Finanzpolitik, 1994, S. 889–898

– [2004]: Neues zum Arbeitslohn von Dritten - Lohnsteuerabzug und Haftung des Arbeitgebers, in: FR 2004 (86. Jg.), Heft 16, S. 938–943

– (Bearb.) [2009]: § 13, in: Klein, AO, 2009, S. 61–62

- (Bearb.) [2014]: § 42d EStG, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, 2014
- Geserich, Stephan* [2011]: Arbeitsmittel im Lohnsteuerrecht - Rechtsprechung konkretisiert Rechtsbegriff, in: NWB 2011, Heft 15, S. 1247–1257
- [2011]: Erstmalige Aufwendungen für eine Berufsausbildung oder ein Erststudium nach dem Beitreibungsrichtlinien-Umsetzungsgesetz, in: SteuK 2011 (3. Jg.), Heft 24, S. 513–517
- [2011]: Keine Steuerfreiheit für Gefahrenzulagen, in: NWB 2011, Heft 45, S. 3744–3745
- [2012]: Arbeitslohn von dritter Seite: Rabatte und Preisvorteile von Dritten nicht stets Arbeitslohn, in: NWB 2012, Heft 51, S. 4140–4144
- [2012]: Keine Steuerfreiheit von pauschal gezahlten Zuschlägen für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit, in: NWB 2012, Heft 8, S. 624–625
- [2012]: Lohnzahlung durch Dritte – Aktuelles Urteil des BFH, in: NWB 2012, Heft 50, S. 4032–4033
- [2013]: Neues zur Lohnbesteuerung von Betriebsveranstaltungen - Anmerkungen zu den BFH-Urteilen vom 16. 5. 2013 - VI R 94/10 und VI R 7/11, in: NWB 2013, Heft 42, S. 3298–3302
- [2013]: Zuschüsse zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn, in: SteuK 2013 (5. Jg.), Heft 13, S. 269–272
- [2014]: Aktuelle Rechtsprechung zur Einkommensteuerpauschalierung nach § 37b EStG, in: DStR 2014 (52. Jg.), Heft 12, S. 561–567
- [2014]: Beruflich veranlasste Ausbildungskosten - Kosten für die Erstausbildung – Streitjahre offen halten!, in: NWB 2014, Heft 10, S. 681–693
- [2014]: Bindungswirkung einer Lohnsteueranrufungsauskunft auch gegenüber dem Arbeitnehmer, in: NWB 2014, Heft 4, S. 160–161
- [2014]: Die Pauschalierung der Einkommensteuer nach § 37b EStG im Lichte der aktuellen Rechtsprechung, in: SteuK 2014 (6. Jg.), Heft 5, S. 89–93
- [2014]: Lohnsteueranrufungsauskunft nach § 42e EStG - Bindungswirkung, Inhaltskontrolle, Korrektur, in: NWB 2014, Heft 25, S. 1866–1873
- [2015]: Der neue „Rabatterlass“ - Kritische Würdigung des BMF-Schreibens vom 20. 1. 2015, in: NWB 2015, Heft 22, S. 1610–1617
- Giloy, Jörg* [1984]: Gehaltsverzicht und lohnsteuerlicher Zufluß, in: BB 1984 (39. Jg.), Heft 11, S. 715–717
- [1986]: Nettolohnverträge und Lohnsteuerpauschalierung, in: Stolterfoht (Hg.), Grundfragen des Lohnsteuerrechts, 1986, S. 209–231

- [1989]: Zur Abgrenzung der Kapitaleinkünfte von den Einkünften aus nicht-selbständiger Arbeit, in: DStZ 1989 (77. Jg.), Heft 19, S. 471–473
- [1998]: Pauschalierung der Einkommensteuer für Sachprämien aus Kundenbindungsprogrammen, in: BB 1998 (53. Jg.), Heft 14, S. 717–720
- Glaser, Gunnar W.* [2006]: Verfassungsfragen zur lohnsteuerlichen Behandlung von Sonderzahlungen im Bereich der Zusatzversorgung nach dem Reformkonzept des JStG 2007, in: BB 2006 (61. Jg.), Heft 41, S. 2217–2221
- Gläser, Jochen/Laudel, Grit* [2010]: Experteninterviews und qualitative Inhaltsanalyse - als Instrumente rekonstruierender Untersuchungen, 4. Aufl., Wiesbaden, VS Verlag für Sozialwissenschaften, 2010
- Gocke, Rudolf/Gosch, Dietmar/Lang, Michael* (Hg.) [2005]: Körperschaftssteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung - Festschrift für Franz Wassermeyer zum 65. Geburtstag, München, C. H. Beck, 2005
- Gödtel, Marcus* [2007]: Reisekosten oder nicht? – Das ist hier die Frage, in: DStR 2007 (45. Jg.), Heft 19–20, S. 843–847
- Goez, Christoph* [1993]: Die Quellenbesteuerung als Erhebungsform der Einkommensteuer [zugl. Dissertation Universität Münster], Münster, New York (USA), Waxmann, 1993
- Golenia, Reinhard* [1993]: Berücksichtigung von Unterbrechungen bei einer nach dem Auslandstätigkeitserlaß (ATE) begünstigten Tätigkeit, in: IStR 1993 (2. Jg.), Heft 9, S. 421
- Görl, Maximilian* [2002]: Steuerliche Probleme bei der Mitarbeiterentsendung, in: IStR 2002 (11. Jg.), Heft 13, S. 443–448
- Gosch, Dietmar* [1998]: Rechtsprechung im besonderen Blickpunkt der Außenprüfung, in: StBp 1998 (38. Jg.), Heft 4, S. 106–110
- [2013]: Das EuGH-Urteil ‚Petersen und Petersen‘ und seine Konsequenzen für den Auslandstätigkeitserlass und die öffentliche Entwicklungshilfe, in: IStR 2013 (22. Jg.), Heft 9, S. 325–327
- (Bearb.) [2016]: § 49, in: Kirchhof, EStG, 2016, S. 2147–2194
- Gosch, Dietmar/Kroppen, Heinz-Klaus/Grotherr, Siegfried* [1997] [Steuerkommentar]: DBA-Kommentar, Herne, Verlag Neue Wirtschafts-Briefe GmbH & Co. KG, 1997, zit.: Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA
- Goydke, Uwe* [1986]: Lohnsteuerhaftung des Entleihers bei Arbeitnehmerüberlassung nach dem Steuerbereinigungsgesetz 1986, in: DStZ 1986 (74. Jg.), Heft 3, S. 68–71



- Graffe, Ingo* [1986]: Einkünfte aus vorübergehender nichtselbständiger Tätigkeit in Italien – Neue Rechtsprechung des BFH zugunsten der Arbeitnehmer, in: DStZ 1986 (74. Jg.), Heft 24, S. 603–605
- Grasmück, Volker* [2015]: Pauschalierung der Einkommensteuer nach § 37b EStG, in: SteuK 2015 (7. Jg.), S. 365–369
- Graw, Christian* (Bearb.) [2010]: § 37b, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, 2010
- Grohmann, Diana/Reinhold, Martin* [2014]: Steuerliche Behandlung von aktienbasierten (Management-)Vergütungsmodellen und Mitarbeiterbeteiligungsprogrammen, in: DStR 2014, (52. Jg.), Beihefter zu Heft 23, S. 61–68
- Gröpl, Christoph* (Bearb.) [2006]: § 8, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, 2006
- Grotherr, Siegfried/Herfort, Claus/Strunk, Günther/Kaminski, Bert/Rundshagen, Helmut* (Hg.) [2010]: Internationales Steuerrecht, 3. Aufl., Achim, Erich Fleischer Verlag, 2010
- Grotherr, Siegfried* [2010]: Teil I: Nationales Außensteuerrecht, in: Grotherr/Herfort/Strunk et al. (Hg.), Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2010, – (Hg.) [2011]: Handbuch der internationalen Steuerplanung, 3. Aufl., Herne, Verlag Neue Wirtschafts-Briefe GmbH & Co. KG, 2011
- Grune, Jörg* [2012]: Die Umsatzsteuer-Nachschaue gemäß § 27b UStG - Eine geeignete Antwort auf den Missbrauch des Umsatzsteuerrechts? [zugl. Dissertation Universität Osnabrück], Stuttgart, München, Hannover, Berlin, Weimar, Dresden, Richard Boorberg Verlag GmbH & Co., 2012
- Haiß, Uta* (Bearb.) [2014]: § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, 2014
- Halaczinsky, Raymond* [2013]: Die Haftung im Steuerrecht, 4. Aufl., Herne, NWB Verlag GmbH & Co. KG, 2013
- Hardeck, Inga/Langhein, Nils* [2013]: Bedeutung und Management reputativer Steuerrisiken – Eine empirische Untersuchung basierend auf Interviews mit den Leitern der Steuerabteilung deutscher Unternehmen, in: WPg 2013 (66. Jg.), Heft 17, S. 859–870
- Harder-Buschner, Christine* [2001]: Steuerliche Neuregelungen im Zusammenhang mit der Nutzung von Personalcomputern, Internet und anderen Telekommunikationseinrichtungen, in: INF 2001 (55. Jg.), Heft 5, S. 133–136
- [2009]: Änderungen bei der Arbeitnehmerbesteuerung - JStG 2009/Steuerbürokratieabbaugesetz, in: NWB 2009, Heft 5, S. 292–296

- [2009]: Mitarbeiterkapitalbeteiligungsgesetz: Änderungen bei der steuerlichen Förderung von Beteiligungsprogrammen, in: NWB 2009, Heft 17, S. 1252–1261
- Harder-Buschner, Christine/Schramm, Barbara* [2013]: Die Reform des steuerlichen Reisekostenrechts: Darstellung der neuen gesetzlichen Regelungen, in: NWB 2013, Beilage zu Heft 9, S. 2–20
- [2014]: Die neuen Verpflegungspauschalen und die Behandlung vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellter Mahlzeiten - Hinweise zur Umsetzung in die Praxis und Beispielsfälle, in: NWB 2014, Heft 4, S. 175–196
- Hartmann, Bernhard/Christians, Uwe* [1984]: Steuerliche Abgrenzung zwischen freiem Beruf, nichtselbständiger Arbeit und gewerblicher Tätigkeit: – Unter besonderer Berücksichtigung des grundstücksveräußernden Architekten sowie des Handels- und Versicherungsvertreters –, in: DB 1984 (37. Jg.), Heft 26, S. 1365–1373
- Hartmann, Heinz/Hartmann, Marianne* [1982]: Vom Elend der Experten: Zwischen Akademisierung und Deprofessionalisierung, in: KZfSS 1982 (34. Jg.), Heft 2, S. 193–223
- Hartmann, Rainer* [2005]: Wesentliche Änderungen bei der betrieblichen Altersversorgung ab 2005 – Teil I, in: INF 2005 (59. Jg.), Heft 2, S. 56–61
- [2008]: BMF-Einführungsschreiben zur neuen Pauschalsteuer bei Sachzuwendungen - Verwaltungsanweisung regelt Fragen der praktischen Anwendung des § 37b EStG, in: DStR 2008 (46. Jg.), Heft 30, S. 1418–1424
- [2009]: Neuregelungen im Bereich der Lohnsteuer zum Jahreswechsel 2009 - Gesetzgeberische Maßnahmen und aktuelle Verwaltungshinweise zum Lohnsteuerabzugsverfahren, in: DStR 2009 (47. Jg.), Heft 3, S. 79–87
- Hartz, Wilhelm* [1957]: Zur Haftung des Arbeitgebers im Lohnsteuerverfahren, in: DB 1957 (10. Jg.), Heft 37, S. 878–880
- [1961]: Die Haftung des Arbeitgebers für den Lohnsteuerabzug in steuerrechtlicher und arbeitsrechtlicher Sicht, in: DB 1961 (14. Jg.), Heft 42, S. 1365–1368
- [1968]: Zum Lohnsteuerrecht und seiner Entwicklung in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, in: DStZ 1968 (56. Jg.), Heft 19/20, S. 315–318
- [1976]: Gedanken zur Entwicklung des Lohnsteuerabzugsverfahrens in Vergangenheit und Zukunft, in: DB 1976 (29. Jg.), Heft 18, S. 835–841
- Hartz, Wilhelm/Meeßen, Josef/Wolf, Niels Günther* [2016] [Steuerkommentar]: ABC-Führer Lohnsteuer - Darstellung des betrieblichen Lohnsteuerabzugs sowie der Einkommensbesteuerung von Arbeitnehmern mit in- und ausländi-

- schen Bezügen einschließlich der Alterseinkünfte, 109. Ergänzungslieferung April 2016, 4. Aufl., Stuttgart, Schäffer-Poeschel Verlag für Wirtschaft, Steuern, Recht GmbH (& Co. KG), 2016, zit.: Hartz/Meeßen/Wolf, ABC-Führer Lohnsteuer
- Hasbargen, Ulrike/Schmitt, Britta/Betz, Frank* [2010]: Aktuelle Entwicklungen bei der Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungsmodellen, in: BB 2010 (65. Jg.), Heft 33, S. 1951–1958
- Hasenack, Wilhelm* [1953]: Entwicklungsprobleme und Fragestellungen der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre (steuerlichen Betriebswirtschaftslehre), in: BFuP 1953 (5. Jg.), Heft 5, S. 266–292
- Hechtner, Frank* [2012]: Nutzungsvorteile aus betrieblichen Datenverarbeitungsgeräten - Neue Abgrenzungsfragen der Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 45 EStG, in: NWB 2012, Heft 15, S. 1216–1225
- Hegemann, Jürgen/Querbach, Torsten* [2007]: Die verdeckte Gewinnausschüttung in der GmbH-Beratung, Köln, Deubner Verlag GmbH & Co. KG, 2007
- Heger, Karin* [2014]: Sachzuwendungen des Arbeitgebers an seine Arbeitnehmer im „ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse“, in: DB 2014 (67. Jg.), Heft 23, S. 1277–1282
- Heinen, Edmund* [1958]: Die betriebswirtschaftliche Steuerlehre als Disziplin der Betriebswirtschaftslehre, in: Heinen (Hg.), Steuern und Unternehmenspolitik, 1958, S. 121–129
- (Hg.) [1958]: Steuern und Unternehmenspolitik, Wiesbaden, Gabler Verlag, 1958
- Heinicke, Wolfgang* (Bearb.) [2016]: § 1, in: Schmidt, EStG, 2016, S. 3–20
- (Bearb.) [2016]: § 34c, in: Schmidt, EStG, 2016, S. 2025–2032
- Heinrich, Otto/Schilling, Paulus* [1984]: Steuerhaftungsschulden keine Steuerschulden: Zur Bevorrechtigung gemäß § 61 Absatz 1 Nr. 2 der Konkursordnung, in: BB 1984 (39. Jg.), Heft 34, S. 2188–2190
- Heinsen, Oliver* [2011]: B. Betriebsstättenbegriff, in: Löwenstein/Looks/Heinsen (Hg.), Betriebsstättenbesteuerung, 2. Aufl. 2011, S. 41–90
- Hellwig, Peter* [1978]: Die bezahlte Untätigkeit im internationalen Steuerrecht – Gedanken zum BFH-Urteil vom 9. November 1977 I R 254/75 –, in: DStZ 1978 (66. Jg.), Heft 5, S. 83–86
- Hennrichs, Joachim* [2011]: Leistungsfähigkeit – objektives Nettoprinzip – Rückstellung, in: Tipke/Seer/Hey et al. (Hg.), Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag, 2011, S. 237–254

- Hensel, Christian* [2002]: Möglichkeiten des Auslandstätigkeitserlasses konsequent ausnutzen, in: PStB 2002, Heft 3, S. 88–95
- Herff, Arnd* [1996]: Steuerprobleme durch Zahlungen an „Scheinfirmen“ und die Haftung des Entleihers von Arbeitnehmern für deren Lohnsteuer, in: KÖSDI 1996 (29. Jg.), Heft 6, S. 10713–10722
- Herrmann, Carl/Heuer, Gerhard/Raupach, Arndt* [Gesetzeskommentar]: Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz - Kommentar, Köln, Otto Schmidt, zit.: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG
- Herrmann, Hans-Joachim* (Bearb.) [2006]: § 42d, in: Frotscher, EStG, 2006
- Herzig, Norbert/Curtius-Hartung, Rudolf/Niemann, Ursula* (Hg.) [1991]: Steuerberater-Jahrbuch 1990/91 - zugleich Bericht über den 42. Fachkongreß der Steuerberater Köln, 16. und 17. Oktober 1990, Köln, Otto Schmidt, 1991
- Heuer, Gerhard* [1953]: Mitunternehmer oder Angestellter? Zur Frage der Besteuerung von angestellten Kommanditisten, in: FR 1953 (8. (35.) Jg.), Heft 6, S. 82–85
- Heurung, Rainer-Otto/Hilbert, Lukas/Engel, Benjamin Markus* [2013]: Lohnsteuerrechtlicher Zufluss bei Gewährung vinkulierter GmbH-Anteile, in: GmbHHR 2013 (104. Jg.), Heft 4, S. 184–189
- Hey, Johanna* [2001]: Bedeutung und Besteuerungsfolgen der verdeckten Gewinnausschüttung nach der Unternehmenssteuerreform, in: GmbHHR 2001 (92. Jg.), Heft 1, S. 1–7
- [2006]: Der neue Abzug für Kinderbetreuungskosten, in: NJW 2006 (59. Jg.), Heft 28, S. 2001–2006
- [2007]: Verletzung fundamentaler Besteuerungsprinzipien durch die Gegenfinanzierungsmaßnahmen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, in: BB 2007 (62. Jg.), Heft 24, S. 1303–1309
- (Hg.) [2011] [Tagungsband DStJG]: Einkünfteermittlung , Köln, Otto Schmidt, 2011
- Hick, Christian* [2004]: Die steuerliche Behandlung von Arbeitnehmerentsendungen ins Ausland - Mit einem Geleitwort von Prof. Dr. Norbert Krawitz, Universität Siegen [zugl. Dissertation Universität Siegen], Lohmar, Köln, Josef Eul Verlag GmbH, 2004
- Hidien, Jürgen W.* (Bearb.) [2004]: § 49, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, 2004
- Hierl, Susanne* [2014]: Internationale Mitarbeiterereinsätze - Entsendungen aus arbeits-, sozialversicherungs- und steuerrechtlicher Sicht, in: IWB 2014, Heft 17, S. 643–653

- Hilbert, Lukas* [2009]: Gleichbehandlung bei Mitarbeiterkapitalbeteiligung?, in: NWB 2009, Heft 39, S. 3008–3009
- [2010]: Arbeitslohn durch Vorteilsgewährung von dritter Seite – Gebührenverzicht als Drittlohnzahlung?, in: NWB 2010, Heft 38, S. 3031–3037
  - [2010]: Durchschnittsberechnung bei der Lohnsteuer-Pauschalierung nach § 40b EStG, in: NWB 2010, Heft 25, S. 1952–1953
  - [2010]: (Keine) regelmäßige Arbeitsstätte in Fällen der Leiharbeit - Abzug von Verpflegungsmehraufwendungen?, in: BBK 2010, Heft 20, S. 962–966
  - [2010]: Lohnsteuerliche Behandlung der Überlassung von Vermögensbeteiligungen ab 2009, in: NWB 2010, Heft 2, S. 88–89
  - [2010]: Wegfall des Zusätzlichkeitserfordernisses bei Mitarbeiterkapitalbeteiligungen nach § 3 Nr. 39 EStG, in: NWB 2010, Heft 15, S. 1120–1121
  - [2011]: Abgrenzung von Bar- und Sachlohn - Praxisfolgen der neuen BFH-Rechtsprechung zu Gutscheinen, in: NWB 2011, Heft 18, S. 1538–1542
  - [2011]: Arbeitslohn im Zusammenhang mit der Veräußerung von GmbH-Anteilen, in: NWB 2011, Heft 39, S. 3256–3257
  - [2011]: Aufwendungen für Erststudium oder Erstausbildung als vorweggenommene Werbungskosten - Vorrang des Werbungskostenabzugs wird durch das Abzugsverbot des § 12 Nr. 5 EStG nicht außer Kraft gesetzt, in: KSR direkt 2011, Heft 9, S. 4–5
  - [2011]: BMF-Schreiben v. 18. 2. 2011 zur lohnsteuerlichen Anrufungsauskunft, in: NWB 2011, Heft 12, S. 962–964
  - [2011]: Die regelmäßige Arbeitsstätte - Ein zentraler Begriff des lohnsteuerlichen Mobilitätsrechts im Überblick, in: NWB 2011, Heft 32, S. 2722–2736
  - [2011]: Employer Tax Implications of Inbound Assignments to Germany - A Wage Tax Driven Overview on Domestic German and Double Tax Treaty Regulations, in: Intertax 2011 (39. Jg.), Heft 8/9, S. 417–425
  - [2011]: Gesetzgebungsverfahren zu Erstausbildungskosten, in: NWB 2011, Heft 46, S. 3835–3837
  - [2011]: Keine Steuerfreiheit für Gefahrenzulagen - Ausdehnung des § 3b EStG auf andere Zulagen verfassungsrechtlich nicht geboten, in: KSR direkt 2011, Heft 12, S. 6
  - [2011]: Wohnungskosten bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit - Werbungskosten – Arbeitgebererstattung – Einnahmenseite, in: NWB 2011, Heft 44, S. 3676–3681

- [2012]: Ausbildung zum Rettungssanitäter als Berufsausbildung – Erstausbildung setzt weder Ausbildungsverhältnis nach dem Berufsbildungsgesetz noch bestimmte (Mindest-)Ausbildungsdauer voraus, in: KSR direkt 2012, Heft 2, S. 4
- [2012]: Beschränkung des § 3 Nr. 45 EStG auf Arbeitnehmerfälle, in: NWB 2012, Heft 32, S. 2600–2601
- [2012]: Besteuerung von Gehaltszahlungen im Fall bestimmter Transportgesellschaften - Sonderregelungen zur Schifffahrt sowie zum internationalen Flugverkehr, in: DStR 2012 (50. Jg.), Heft 1, S. 7–11
- [2012]: Dauer des Aufenthalts nach der mit Frankreich vereinbarten 183-Tage-Regelung - BFH-Urteil (I R 15/11) zum DBA Frankreich, in: IWB 2012, Heft 6, S. 205–210
- [2012]: Die geplante Lohnsteuer-Nachschaue (§ 42g EStG-E), in: NWB 2012, Heft 47, S. 3752–3753
- [2012]: Keine Steuerfreiheit nach § 3b EStG für pauschal gezahlte Zuschläge - Verzicht auf (spätere) Einzelabrechnung nur in wenigen Ausnahmefällen möglich, in: KSR direkt 2012, Heft 4, S. 7–8
- [2012]: „Regelmäßige“ Betriebsstätte eines selbständigen Bilanzbuchhalters, in: BBK 2012, Heft 6, S. 288–292
- [2012]: Überlassung von Telekommunikations- und EDV-Geräten sowie Software - Praxisfolgen der Erweiterung des § 3 Nr. 45 EStG, in: BBK 2012, Heft 14, S. 640–648
- [2012]: Unilaterale treaty-override-Regelungen bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit - Zugleich Überlegungen zum BFH-Urteil v. 11. 1. 2012, I R 27/11, IStR 2012, 313, in: IStR 2012 (21. Jg.), Heft 11, S. 405–409
- [2013]: Die Lohnsteuer-Nachschaue (§ 42g EStG) - Ein erster Überblick zu Regelungsgehalt und Problemfeldern der mit dem Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz eingeführten Vorschrift, in: StB 2013 (64. Jg.), Heft 7, S. 244–249
- [2013]: Gewährung von Zusatzleistungen und Zulässigkeit von Gehaltsumwandlungen - Anwendung der BFH-Urteile zum „ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“, in: KSR direkt 2013, Heft 7, S. 11
- [2013]: Höhe der Freigrenze bei Betriebsveranstaltungen - Typisierender Maximalbetrag von 110 € auch für das Jahr 2007 (noch) gültig, in: KSR direkt 2013, Heft 4, S. 4
- [2013]: Kein Lohnzufluss bei einvernehmlicher Aufhebung einer Zusage auf Urlaubs- und Weihnachtsgeld, in: NWB 2013, Heft 35, S. 2760–2761

- [2013]: Sachbezugsbewertung, insbesondere Verhältnis von Abs. 2 und 3 des § 8 EStG, in: NWB 2013, Heft 26, S. 2040–2041
- [2013]: Teilnahme an Betriebsveranstaltungen als Arbeitslohn - Arbeitgeberaufwendungen zur Ausgestaltung der Veranstaltung und Berücksichtigung von Begleitpersonen, in: KSR direkt 2013, Heft 11, S. 6
- [2013]: Zuschüsse zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn – Zusätzlichkeitsvoraussetzung lohnsteuerlicher Befreiungs- und Pauschalierungsnormen, in: KSR direkt 2013, Heft 1, S. 6
- [2014]: Arbeitslohn durch Übernahme von Bußgeldern - Rechtswidrige Weisungen keine Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzungen, in: KSR direkt 2014, Heft 3, S. 6–7
- [2014]: Betrieblich veranlasste Zuwendungen nach § 37b EStG - Pauschalierung nur bei Veranlassung durch einen Betrieb des Steuerpflichtigen, in: KSR direkt 2014, Heft 4, S. 7
- [2014]: „BFH-Vorlagebeschlüsse als Chance für die Bildungsrepublik Deutschland“, in: BB 2014 (69. Jg.), Heft 49, S. 2984
- [2014]: BMF-Schreiben zur Lohnsteuer-Nachschau nach § 42g EStG, in: NWB 2014, Heft 45, S. 3376–3377
- [2014]: Einkommensteuerpauschalierung nach § 37b EStG - Erste BFH-Urteile klären Grundsätzliches zur Sachzuwendungsnorm, in: KSR direkt 2014, Heft 2, S. 5–6
- [2014]: „Kein überwiegend eigenbetriebliches Interesse bei gegen die Rechtsordnung verstoßenden, mit Bußgeldern belegten rechtswidrigen Weisungen des Arbeitgebers“, in: BB 2014 (69. Jg.), Heft 7, S. 352
- [2014]: Lohnsteuerliche Behandlung einer „Strom-Tankstelle“ beim Arbeitgeber - Elektromobilität – Herausforderungen und Stolperfallen, in: NWB 2014, Heft 6, S. 376–386
- [2014]: Nachschau als (neuer) Selbstanzeigen-Sperrgrund, in: NWB 2014, Heft 40, S. 2984–2985
- [2014]: Verdeckte Einlage und Zufluss von Gehaltsbestandteilen bei einem Gesellschafter-Geschäftsführer, in: NWB 2014, Heft 25, S. 1848–1849
- [2014]: Verlust einer Darlehensforderung als Werbungskosten bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit - Versagung der Kreditgewährung durch außenstehende Dritte ist lediglich Indiz, in: KSR direkt 2014, Heft 9, S. 4
- [2014]: Vorlagebeschlüsse zur Werbungkostennorm für Aufwendungen der erstmaligen Berufsausbildung - VI. Senat des BFH hält derzeitige gesetzliche Abzugssperre für verfassungswidrig, in: KSR direkt 2014, Heft 12, S. 3

- (Bearb.) [2014]: § 42g EStG, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, 2014
  - [2015]: Besteuerungsrecht bei Tätigkeit einer Auslandskorrespondentin in Drittstaaten, in: NWB 2015, Heft 15, S. 1032–1033
  - [2015]: „Die Regelung zum Lohnsteuereinbehalt bei Drittlohngewährungen bleibt dringend reformbedürftig“, in: BB 2015 (70. Jg.), Heft 16, S. 933
  - [2015]: Einkommensteuerpauschalierung nach § 37b EStG - Umfangreiche Neufassung des BMF-Anwendungsschreibens zur Sachzuwendungsnorm, in: KSR direkt 2015, Heft 7, S. 10
  - [2015]: Rabatte von dritter Seite an Arbeitnehmer - BMF-Schreiben zur Anwendung der jüngeren BFH-Rechtsprechung, in: KSR direkt 2015, Heft 3, S. 11
  - [2015]: Steuerbefreiung von Trinkgeldern nach § 3 Nr. 51 EStG - Freiwillige Zahlungen von Notaren an Notarassessoren für deren Vertretungstätigkeit als steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, in: KSR direkt 2015, Heft 8, S. 5–6
  - [2015]: Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach DBA - BMF veröffentlicht Neufassung der umfangreichen Verwaltungsanweisung, in: KSR direkt 2015, Heft 1, S. 11
  - [2015]: Telefoninterviewer als Arbeitnehmer, Revisibilität der Beweiswürdigung, in: StB 2015 (66. Jg.), Heft 12, S. 438–440
  - [2015]: „Umfangreiche und weitgehend praxisgerechte Verwaltungsanweisung mit einigen offenen Flanken“, in: BB 2015 (70. Jg.), Heft 9, S. 488
  - [2016]: „Beitragszahlung als bloße Reflexwirkung der originär eigenbetrieblichen Tätigkeit“, in: BB 2016 (71. Jg.), Heft 25, S. 1511
  - [2016]: Eigene Berufshaftpflichtversicherung einer Rechtsanwalts-GbR kein Arbeitslohn - Beitragszahlung bloße Reflexwirkung der eigenbetrieblichen Tätigkeit, in: KSR direkt 2016, Heft 7, S. 5
- Hilbert, Lukas/Engel, Benjamin Markus* [2012]: OECD Discussion around the Definition of Permanent Establishments - A German view on Proposed Amendments to the Model Commentary and Their Effect on Business Profit Allocation and International Assignments, in: Intertax 2012 (40. Jg.), Heft 8/9, S. 462–476
- [2014]: (Ort der) Geschäftsleitung, in: IWB 2014, Heft 14, S. 517–518
  - [2014]: Wohnsitz, in: IWB 2014, Heft 6, S. 205–206
  - [2016]: Gesellschaftssitz, in: IWB 2016, Heft 6, S. 196–197



- Hilbert, Lukas/Nowotnick, Uwe/Straub, Eugen* [2013]: Der inländische Arbeitgeber in Fällen der Arbeitnehmerentsendung - (Un-)Gerechtfertigte Übertragung abkommensrechtlicher Auslegung in das deutsche Lohnsteuerrecht?, in: DStR 2013 (51. Jg.), Heft 46, S. 2433–2437
- Hilbert, Lukas/Paul, Christopher* [2008]: Zuweisung des Besteuerungsrechts und Optionen bei Auslandsentsendungen, in: StB 2008 (59. Jg.), Heft 6, S. 212–216
- [2012]: Steuerliche Auswirkungen der Auslandsentsendung - Überblick und Handlungsempfehlungen für Unternehmens- und Steuerpraktiker, Saarbrücken, AV Akademikerverlag GmbH & Co. KG, 2012
- [2013]: BFH zu Zufluss und Bewertung bei Jobtickets - Geldwerter Vorteil beim Erwerb einer vergünstigten ÖPNV-Jahresnetzkarte, in: NWB 2013, Heft 22, S. 1739–1744
- [2013]: Die Bewertung von Sachbezügen im Einkommensteuerrecht - Neuere BFH-Rechtsprechung und die Reaktion der Finanzverwaltung, in: BBK 2013, Heft 19, S. 904–912
- Hilbert, Lukas/Sperandio, Stefan* [2011]: Arbeitgeberbeiträge zu einer Gruppenkrankenversicherung: Arbeitslohncharakter – Abgrenzung zwischen Bar- und Sachlohn – Steuerbefreiung, in: NWB 2011, Heft 36, S. 3032–3036
- Hilbert, Lukas/Straub, Eugen/Sperandio, Stefan* [2014]: § 37b EStG – (Lohn-) Steuerpflicht und betriebliche Veranlassung der Zuwendungen - Zugleich Aufgriff der BFH-Urteile VI R 52/11, VI R 57/11, VI R 78/12 vom 16.10.2013 sowie VI R 47/12 vom 12.12.2013, in: BB 2014 (69. Jg.), Heft 16, S. 919–926
- Hilbertz, Martin* [2015]: Steuerliche Behandlung von Betriebsveranstaltungen - BMF regelt Einzelheiten, in: KSR direkt 2015, Heft 11, S. 11
- Hiller, G.* [1987]: Arbeitsverhältnisse mit Kindern in der Land- und Forstwirtschaft, in: INF 1987 (41. Jg.), Heft 12, S. 273–277
- [1987]: Arbeitsvertrag mit dem Ehegatten in der Land- und Forstwirtschaft, in: INF 1987 (41. Jg.), Heft 16, S. 369–374
- Hitzler, Ronald/Honer, Anne/Maeder, Christoph* (Hg.) [1994] [Sammelwerk]: Expertenwissen - Die institutionalisierte Kompetenz zur Konstruktion von Wirklichkeit, Opladen, Westdeutscher Verlag GmbH, 1994
- Hoffmann, Jürgen* (Bearb.) [2000]: § 37a, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, 2000
- Hoffmann-Riem, Christa* [1980]: Die Sozialforschung einer interpretativen Soziologie – Der Datengewinn –, in: KZfSS 1980 (32. Jg.), S. 339–372

- Hofmann, Karl-Wilhelm/Schubert, Mathias* [2004]: Nach Einführung des wirtschaftlichen Arbeitgeberbegriffs in das deutsche Lohnsteuerrecht – eine Bestandsaufnahme aus Praktikersicht, in: BB 2004 (59. Jg.), Heft 27, S. 1477–1481
- Holthaus, Tim* [2011]: Die Berücksichtigung von Bildungskosten im Einkommensteuerrecht - Eine einkommensteuersystematische und steuerverfassungsrechtliche Analyse unter besonderer Berücksichtigung des Bologna-Prozesses [zugl. Dissertation Universität Bonn], Münster, LIT Verlag, 2011
- Hölzer, Volkmar-Alexander* [2010]: Umlagezahlungen des Arbeitgebers an Zusatzversorgungskassen des öffentlichen Dienstes steuerpflichtiger Arbeitslohn?, in: FR 2010 (92. Jg.), Heft 11, S. 501–510
- Homburg, Stefan* [2010]: Allgemeine Steuerlehre, 6. stark überarbeitete Aufl., München, Vahlen, 2010
- Hopf, Christel* [2012]: Qualitative Interviews – ein Überblick, in: Flick/Kardorff/Steinke (Hg.), Qualitative Forschung, 9. Aufl. 2012, S. 349–360
- Hörstmann, Franz/Niemann, Ursula/Rose, Gerd* (Hg.) [1976]: Steuerberater-Jahrbuch 1975/76 - zugleich Bericht über den 27. Fachkongreß der Steuerberater der Bundesrepublik Deutschland, Köln, 3. bis 5. November 1975, Köln, Otto Schmidt, 1976
- (Hg.) [1981]: Steuerberater-Jahrbuch 1980/81 - zugleich Bericht über den 32. Fachkongreß der Steuerberater des Bundesgebietes, Köln, 27. bis 29. Oktober 1980, Köln, Otto Schmidt, 1981
- Hübschmann, Walter/Hepp, Ernst/Spitaler, Armin* [Gesetzeskommentar]: Abgabenordnung / Finanzgerichtsordnung - Kommentar, 10. Aufl., Köln, Otto Schmidt, zit.: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO – FGO
- Hummel, David* (Bearb.) [2016]: § 42g, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, 2016
- Hündgen, Ralf* [1995]: Anrechnung und Abzug ausländischer Steuern nach § 34c EStG, in: StW 1995 (68. Jg.), Heft 7–8, S. 141–145
- Hundt, Florenz* [1977]: „Montageerlaß“ und Doppelbesteuerungsabkommen, in: DB 1977 (30. Jg.), Heft 30, S. 1384–1385
- Insam, Alexander/Hilbert, Lukas/Heumann, Christine* [2011]: Dienstwagenregelungen des Arbeitgebers aus arbeitsrechtlicher und lohnsteuerlicher Sicht - Musterformulierungen für die Nutzung betrieblicher Kfz, in: BBK 2011, Heft 11, S. 522–544

- Isenhardt, Tilmann* [2014]: Reisekostenrechtsreform 2014 – arbeits- und sozialversicherungsrechtliche Folgen?, in: DB 2014 (67. Jg.), Heft 23, S. 1316–1318
- Ismer, Roland* [2006]: Bildungsaufwand im Steuerrecht - Zum System der Besteuerung von Humankapitalinvestitionen [zugl. Dissertation Universität München], Köln, Otto Schmidt, 2006
- [2011]: Wieder eine Revolution bei den Bildungsaufwendungen? - Zugleich Besprechung der Entscheidungen des BFH v. 28.7.2011 – VI R 7/10, FR 2011, 856 und VI R 38/10, FR 2011, 859, in: FR 2011 (93. Jg.), Heft 18, S. 846–852
- [2014]: Verwirrung beim Anrechnungshöchstbetrag: Unionsrechtliche Probleme der geplanten Neufassung des § 34c EStG, in: IStR 2014 (23. Jg.), Heft 24, S. 925–926
- Jachmann, Monika* (Hg.) [2014] [Tagungsband DStJG]: Erneuerung des Steuerrechts, Köln, Otto Schmidt, 2014
- Jacobs, Otto Helmut* [2004]: Stand und Entwicklungstendenzen der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, in: StuW 2004 (81. (34.) Jg.), Heft 3, S. 251–259
- Jacobs, Otto Helmut* [2016]: Internationale Unternehmensbesteuerung - Deutsche Investitionen im Ausland - Ausländische Investitionen im Inland, 8. neu bearbeitete und erweiterte Aufl., München, C. H. Beck, 2016
- Jahn, Ralf* [2012]: Steuerliche Abgrenzung gewerblicher Tätigkeit von freiberuflicher und sonstiger Tätigkeit – Ein Rechtsprechungsüberblick –, in: DB 2012 (67. Jg.), Heft 35, S. 1947–1952
- Janssen-Heid, Heike/Hilbert, Lukas* [2015]: Lohnsteuer-Nachschau nach § 42g EStG – Übersicht und offene Fragen - Zugleich Anmerkungen zum BMF-Anwendungsschreiben vom 16.10.2014, in: BB 2015 (70. Jg.), Heft 11, S. 598–607
- Jarzyk-Dehne, Friederike* [2003]: Pauschalierungen im Steuerrecht [zugl. Dissertation Universität Göttingen, 2001], Berlin, Duncker & Humblot GmbH, 2003
- Jehke, Christian* [2005]: Bestimmtheit und Klarheit im Steuerrecht [zugl. Dissertation Universität Münster, 2004], Berlin, Duncker & Humblot GmbH, 2005
- Johanning, Alexandra* [2009]: Bildungsaufwendungen im Einkommensteuerrecht - Einerseits Erwerbsaufwendungen oder Sonderausgaben, andererseits Berücksichtigungsfähigkeit im Familienleistungsausgleich [zugl. Dissertation Universität Münster, 2008], Hamburg, Kovač, 2009

- Jüptner, Roland* [1989]: Leistungsfähigkeit und Veranlassung - Ein ideen- und verfassungskritischer Beitrag zum Leistungsfähigkeitsprinzip und dessen Bedeutung für einen generalisierenden einkommensteuerlichen Verpflichtungsgrund, insbesondere am Beispiel der Veranlassung [zugl. Dissertation Universität Augsburg, 1988], Heidelberg, C. F. Müller, 1989
- Kahle, Egbert* [1997]: Betriebliche Entscheidungen - Lehrbuch zur Einführung in die betriebswirtschaftliche Entscheidungstheorie, 4. überarbeitete und erweiterte Aufl., München, Wien, Oldenbourg, 1997
- Kanzler, Hans-Joachim* [1996]: Die sog. Arbeitgeberlösung bei Auszahlung des Kindergelds: Einige Gedanken zum Problem der Inpflichtnahme privater Arbeitgeber zur Kindergeldzahlung, in: FR 1996 (78. Jg.), Heft 14, S. 473–479  
– (Bearb.) [2013]: § 3b EStG, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, 2013
- Kaufmann, Jean-Claude* [1999]: Das verstehende Interview - Theorie und Praxis, Konstanz, UVK Verlagsgesellschaft mbH, 1999
- Kelle, Udo/Erzberger, Christian* [2012]: Qualitative und quantitative Methoden: kein Gegensatz, in: Flick/Kardorff/Steinke (Hg.), Qualitative Forschung, 9. Aufl. 2012, S. 299–309
- Kempermann, Michael* [1982]: Die Bestimmung des „Arbeitgebers“ und seiner Ansässigkeit in den „183-Tage-Klauseln“ der Doppelbesteuerungsabkommen, in: DStZ 1982 (70. Jg.), Heft 7, S. 143–145  
– [2006]: Anmerkung [zu BFH, Urteil vom 03.08.2005, I R 87/04, BStBl. II 2006, S. 220–223], in: FR 2006 (88. Jg.), Heft 4, S. 191  
– [2015]: Anmerkungen zum neuen BMF-Schreiben zur steuerlichen Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen, in: FR 2015 (97. Jg.), Heft 3–4, S. 122–128
- Keßler, Rainer E.* [1990]: Zur Besteuerung von Pendlern über die deutschen Grenzen de lege ferenda, in: BB 1990 (45. Jg.), Heft 19, S. 1313–1324
- Killat-Risthaus, Anne* (Bearb.) [2012]: § 22 EStG, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, 2012
- Kinder, Richard/Wiese, Henry* [2014]: Zuwendungen nach § 37b EStG, in: Stbg 2014 (57. Jg.), Heft 5, S. 194–197
- Kirchhof, Gregor* [2009]: Der qualifizierte Gesetzesvorbehalt im Steuerrecht - Schedulesbesteuerung, Nettoprinzip, Steuerkonkurrenzen, in: DStR 2009 (47. Jg.), Beihefter zu Heft 49, S. 135–144

- Kirchhof, Paul/Lehner, Moris/Raupach, Arndt/Rodi, Michael* (Hg.) [2000]: Staaten und Steuern - Festschrift für Klaus Vogel zum 70. Geburtstag, Heidelberg, C. F. Müller, 2000
- Kirchhof, Paul* [2005]: Lenkungssteuern, in: Tipke/Söhn (Hg.), Gedächtnisschrift für Christoph Trzaskalik, 2005, S. 395–409
- Kirchhof, Paul/Schmidt, Karsten/Schön, Wolfgang/Vogel, Klaus* (Hg.) [2006]: Festschrift für Arndt Raupach zum 70. Geburtstag - Steuer- und Gesellschaftsrecht zwischen Unternehmerfreiheit und Gemeinwohl, Köln, Otto Schmidt, 2006
- Kirchhof, Paul* [2016] [Gesetzeskommentar]: Einkommensteuergesetz - Kommentar, 15. neu bearbeitete Aufl., Köln, Otto Schmidt, 2016, zit.: Kirchhof, EStG
- Kirchhof, Paul/Jakob, Wolfgang/Beermann, Albert* (Hg.) [1999]: Steuerrechtsprechung • Steuergesetz • Steuerreform - Festschrift für Klaus Offerhaus zum 65. Geburtstag, Köln, Otto Schmidt, 1999
- Kirchhof, Paul/Lambsdorff, Otto Graf/Pinkwart, Andreas* (Hg.) [2005]: Perspektiven eines modernen Steuerrechts - Festschrift für Hermann Otto Solms, Berlin, Erich Schmidt Verlag GmbH & Co., 2005
- Kirchhof, Paul/Offerhaus, Klaus/Schöberle, Horst* (Hg.) [1994]: Steuerrecht • Verfassungsrecht • Finanzpolitik -Festschrift für Franz Klein, Köln, Otto Schmidt, 1994
- Kirchhof, Paul/Söhn, Hartmut/Mellinghoff, Rudolf* [Gesetzeskommentar]: Einkommensteuergesetz - Kommentar, Heidelberg: C. F. Müller, zit.: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG
- Kister, Jan-Hendrik* (Bearb.) [2012]: § 8 EStG, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, 2012
- Kleeberg, Rudolf* (Bearb.) [2001]: § 13, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, 2001
- Klein, Franz* [2009] [Gesetzeskommentar]: Abgabenordnung - einschließlich Steuerstrafrecht -, 10. völlig neubearbeitete Aufl., München, C. H. Beck, 2009, zit.: Klein, AO
- Klein, Franz/Vogel, Klaus* (Hg.) [1985]: Der Bundesfinanzhof und seine Rechtsprechung: Grundfragen – Grundlagen - Festschrift für Hugo von Wallis zum 75. Geburtstag am 12. April 1985, Bonn, Stollfuß Verlag, 1985
- Klenk, Friedrich* [1999]: Sachzuwendungen an Arbeitnehmer im Umsatzsteuerrecht, in: Kirchhof/Jakob/Beermann (Hg.), Steuerrechtsprechung • Steuergesetz • Steuerreform, 1999, S. 717–732

- Klößner, Klaus* [1983]: Steuerfreiheit nach dem Auslandstätigkeitserlaß, in: DB 1983 (36. Jg.), Heft 49, S. 2594–2599
- Kloubert, Franz Peter* [1988]: Muß der Arbeitgeber die Lohnsteuer-Richtlinien beachten?, in: BB 1988 (43. Jg.), Heft 24, S. 1647–1648
- [1999]: Steuerlicher oder sozialversicherungsrechtlicher oder arbeitsrechtlicher „Arbeitnehmer“ – keine Konkordanz zwischen Steuerrecht und Sozialversicherungsrecht, in: FR 1999 (81. Jg.), Heft 20, S. 1108–1110
  - [2000]: Die Steuerbarkeit von Dittleistungen beim Lohnsteuerabzug am Beispiel der Trinkgeldzahlung, in: DStR 2000 (38. Jg.), Heft 6, S. 231–233
  - [2000]: Was ist Arbeitslohn? - Veranlassungsprinzip, Vermögenssphären, finale Zweckbestimmung – Suche nach Strukturen, in: FR 2000 (82. Jg.), Heft 1, S. 46–48
- Knies, Jörg* [2004]: Die Behandlung von Abfindungen im internationalen Steuerrecht, in: PStB 2004, Heft 11, S. 285–288
- Koenig, Ulrich* [2014] [Gesetzeskommentar]: Abgabenordnung - §§ 1 bis 368; Kommentar, 3. völlig neubearbeitete Aufl., München, C. H. Beck, 2014, zit.: Koenig, AO
- Koenig, Ulrich* (Bearb.) [2014]: § 10, in: Koenig, AO, 2014, S. 95–98
- (Bearb.) [2014]: § 8, in: Koenig, AO, 2014, S. 83–89
  - (Bearb.) [2014]: § 9, in: Koenig, AO, 2014, S. 89–94
  - (Bearb.) [2014]: § 11, in: Koenig, AO, 2014, S. 98–99
  - (Bearb.) [2014]: § 12, in: Koenig, AO, 2014, S. 99–110
  - (Bearb.) [2014]: § 13, in: Koenig, AO, 2014, S. 111–113
- Köhler, Hans* [1938]: Betriebswirtschaftslehre und Steuerrecht - Betrachtungen zur neueren Literatur. Die Aufgabe der Wissenschaft., in: ZfhF 1938 (32. Jg.), Heft VII, S. 310–318
- Kohlhaas, Karl-Friedrich* [2012]: Übermäßige Besteuerung durch § 37b EStG bei nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben?, in: FR 2012 (94. Jg.), Heft 20, S. 950–959
- [2013]: Nichtabzugsfähige Pauschalsteuer gemäß § 37b EStG?, in: Stbg 2013 (56. Jg.), Heft 3, S. 113–116
  - [2014]: Pauschsteuer gem. § 37b EStG auf nichtabzugsfähige Betriebsausgaben abzugsfähig? - Kritische Anmerkungen zur Entscheidung des Nds. FG v. 16.1.2014 – 10 K 326/13, in: FR 2014 (96. Jg.), Heft 12, S. 545–549
- Kohlhepp, Ralf* [2008]: Verdeckte Gewinnausschüttung - Erkennen, gestalten, vermeiden, Wiesbaden, Gabler Verlag, 2008

- Kolb, Andreas* [2005]: Aktuelle Entwicklungen im schweizerisch-deutschen Verhältnis, in: Gocke/Gosch/Lang (Hg.), Körperschaftssteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung, 2005, S. 757–770
- Koller, Andreas* [1993]: Abgrenzung von Einkunftstatbeständen im Einkommensteuerrecht [zugl. Dissertation LMU München, 1992], München, Oldenbourg, 1993
- König, René* (Hg.) [1976]: Das Interview - Formen • Technik • Auswertung, 10. Aufl., Köln, Kiepenheuer & Witsch, 1976
- Korn, Klaus* [2014]: Werbungskostenabzugsverbot für erstmalige Berufsausbildung und Erststudium auf dem Prüfstand, in: NWB 2014, Heft 47, S. 3520–3521
- Körper, Karin* [2015]: Gesetzliche Neuregelung der Besteuerung von Betriebsveranstaltungen, in: SteuK 2015 (7. Jg.), Heft 8, S. 159–162
- Krawitz, Norbert* [2007]: Investitionsrelevanz aktueller Reformvorschläge zur Unternehmensbesteuerung, in: Wehrheim/Heurung (Hg.), Steuerbelastung – Steuerwirkung – Steuergestaltung, 2007, S. 249–271
- Krawitz, Norbert/Hick, Christian* [2003]: Grenzüberschreitende gewerbliche Arbeitnehmerüberlassungen im Abkommensfall nach der neueren BFH-Rechtsprechung, in: RIW 2003 (49. Jg.), Heft 12, S. 900–913
- Krebs, Hermann* [1963]: Verwertung vom Arbeit im Inland, in: DStZ 1963 (51. Jg.), Heft 17, S. 267–269
- Krüger, Roland* [2013]: Arbeitslohn und ganz überwiegend eigenbetriebliches Interesse, in: DStR 2013 (51. Jg.), Heft 39, S. 2029–2037
- (Bearb.) [2016]: § 19, in: Schmidt, EStG, 2016, S. 1564–1647
- (Bearb.) [2016]: § 38, in: Schmidt, EStG, 2016, S. 2087–2095
- (Bearb.) [2016]: § 40, in: Schmidt, EStG, 2016, S. 2129–2137
- (Bearb.) [2016]: § 40a, in: Schmidt, EStG, 2016, S. 2138–2146
- (Bearb.) [2016]: § 40b, in: Schmidt, EStG, 2016, S. 2146–2150
- (Bearb.) [2016]: § 42d, in: Schmidt, EStG, 2016, S. 2165–2185
- Kruhl, Alfred* [1997]: Jahressteuergesetz 1997, in: BB 1997 (52. Jg.), Heft 4, S. 177–180
- Kruse, Heinrich Wilhelm* [1986]: Rechtshistorische und rechtsvergleichende Prolegomena zum Lohnsteuerrecht - zugleich Rechtfertigung des Themas, in: Stolterfoht (Hg.), Grundfragen des Lohnsteuerrechts, 1986, S. 1–14
- [1995]: Zum Entstehen und Erlöschen von Steueransprüchen, in: Lang (Hg.), Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, 1995, S. 277–293

- Kube, Hanno* (Bearb.) [2016]: § 13, in: Kirchhof, EStG, 2016, S. 888–922
- Kuhlmann, Carsten* [1993]: Die Besteuerung der geldwerten Güter im Rahmen der Überschusseinkünfte - Der Personalrabatt [zugl. Dissertation Universität Münster, 1992], Münster, New York, Waxmann Verlag GmbH, 1993
- Kuhn, Thorsten* (Bearb.) [2014]: § 34c EStG, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, 2014
- Kußmaul, Heinz/Beckmann, Stefan* [2000]: Anrechnung oder Abzug ausländischer Steuern – Vorteilhaftigkeitsanalyse und Entscheidungshilfe –, in: StuB 2000 (2. Jg.), Heft 23, S. 1188–1198
- [2000]: Methoden zur Vermeidung einer möglichen Doppelbesteuerung im Rahmen des Einkommensteuergesetzes – Darstellung der unterschiedlichen Methoden des § 34c EStG –, in: StuB 2000 (2. Jg.), Heft 14, S. 706–716
- Küting, Karlheinz/Kußmaul, Heinz/Bieg, Hartmut/Weber, Claus-Peter/Waschbusch, Gerd/Baumeister, Alexander/Wegener, Wolfgang/Olbrich, Michael/Knobloch, Alois Paul* [2013]: Saarbrücker Plädoyer für eine normative theorie- und praxisbezogene Betriebswirtschaftslehre, in: DB 2013 (66. Jg.), Heft 38, S. 2097–2099
- Lamnek, Siegfried* [2010]: Qualitative Sozialforschung - Lehrbuch, 5. überarbeitete Aufl., Weinheim, Basel, Beltz Verlag, 2010
- Lang, Joachim* [1986]: Die Einkünfte des Arbeitnehmers – Steuerrechtssystematische Grundlegung –, in: Stolterfoht (Hg.), Grundfragen des Lohnsteuerrechts, 1986, S. 15–83
- [1988]: Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer - Rechtssystematische Grundlagen steuerlicher Leistungsfähigkeit im deutschen Einkommensteuerrecht [zugl. Habilitation Universität Köln, 1981], Köln, Otto Schmidt, 1988
- (Hg.) [1995]: Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion - Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag, Köln: Otto Schmidt, 1995
- [1999]: Arbeitsrecht und Steuerrecht, in: RdA 1999 (52. Jg.), Heft 1–2, S. 64–69
- [2000]: Vom Verbot der Erdrosselungssteuer zum Halbteilungsgrundsatz, in: Kirchhof/Lehner/Raupach et al. (Hg.), Staaten und Steuern, 2000, S. 173–185
- [2001]: Prinzipien und Systeme der Besteuerung von Einkommen, in: Ebling (Hg.), Besteuerung von Einkommen, 2001, S. 49–133
- [2007]: Der Stellenwert des objektiven Nettoprinzips im deutschen Einkommensteuerrecht, in: StuW 2007 (84. (37.) Jg.), Heft 1, S. 3–15



- [2011]: Unternehmensbesteuerung im internationalen Wettbewerb, in: *StuW* 2011 (88. (41.) Jg.), Heft 2, S. 144–158
- [2013]: Das Anliegen der Kölner Schule: Prinzipientreue des Steuerrechts, in: *StuW* 2013 (90. (43.) Jg.), Heft 1, S. 53–60
- Langohr, Thomas G.* [1990]: Das Veranlassungsprinzip im Einkommensteuerrecht - dargestellt am Beispiel von Vermögensverlusten - [zugl. Dissertation Universität Münster, 1989], Münster, New York, Waxmann Verlag GmbH, 1990
- Lausberg, Friedrich-Wilhelm* [1972]: Zum Problem der Steuersystemkonzeption aus der Sicht der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, in: *ZfB* 1972 (42. Jg.), Heft VI, S. 421–438
- Laux, Helmut/Gillenkirch, Robert M./Schenk-Mathes, Heike Yasmin* [2012]: Entscheidungstheorie, 8. erweiterte und vollständig überarbeitete Aufl., Berlin, Heidelberg, Springer Gabler, 2012
- Laux, Helmut/Schabel, Matthias M.* [2007]: Risikoteilung und Einfluss der zinsbereinigten Einkommensteuer auf Investitionsentscheidungen, in: Wehrheim/Heurung (Hg.), *Steuerbelastung – Steuerwirkung – Steuergestaltung*, 2007, S. 273–307
- Lehner, Moris* [2009]: Die verfassungsrechtliche Verankerung des objektiven Nettoprinzips - Zum Vorlageschluss des BFH und zur Entscheidung des BVerfG über die Verfassungswidrigkeit der Entfernungspauschale, in: *DStR* 2009 (47. Jg.), Heft 5, S. 185–191
- [2011]: DBA-Politik der Bundesregierung, in: *FR* 2011 (93. Jg.), Heft 23, S. 1087–1091
- (Bearb.) [2015]: Art. 4, in: Vogel/Lehner, *DBA*, 2015, S. 560–655
- (Bearb.) [2015]: Grundlagen, in: Vogel/Lehner, *DBA*, 2015, S. 111–295
- Leingärtner, Wilhelm/Zaisch, Horst G.* [1991]: Die Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft - Handbuch, 2. völlig überarbeitete und erweiterte Aufl., München, C. H. Beck, 1991
- Leisner-Egensperger, Anna* [2013]: Grenzen gesetzlicher Regelungen zum Internationalen Steuerrecht: Am Beispiel des „Ständigen Vertreters“ bei beschränkter Steuerpflicht (§§ 1 Abs. 4, 49 EStG, § 13 AO), in: *IStR* 2013 (22. Jg.), Heft 23, S. 889–895
- Levedag, Christian* (Bearb.) [2016]: § 3, in: Schmidt, *EStG*, 2016, S. 66–134
- Ley, Ursula/Bodden, Guido* [2011]: Steuer- und sozialversicherungsrechtliche Fragen bei der Entsendung von Arbeitnehmern ins Ausland, in: Grotherr (Hg.), *Handbuch der internationalen Steuerplanung*, 3. Aufl. 2011, S. 1615–1660

- Lindberg, Klaus* (Bearb.) [2005]: § 21, in: Frotscher, EStG, 2005  
 – (Bearb.) [2007]: § 22, in: Frotscher, EStG, 2007
- Lingemann, Wolfgang* (Bearb.) [2013]: § 37b EStG, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, 2013
- Loschelder, Friedrich* (Bearb.) [2016]: § 37a, in: Schmidt, EStG, 2016, S. 2078–2080  
 – (Bearb.) [2016]: § 37b, in: Schmidt, EStG, 2016, S. 2080–2087  
 – (Bearb.) [2016]: § 49, in: Schmidt, EStG, 2016, S. 2261–2291  
 – (Bearb.) [2016]: § 9, in: Schmidt, EStG, 2016, S. 809–884
- Löwenstein, Ulrich/Looks, Christian/Heinsen, Oliver* (Hg.) [2011]: Betriebsstättenbesteuerung - Inboundinvestitionen, Outboundinvestitionen, Steuergestaltung, Branchenbesonderheiten, 2. Aufl., München, C. H. Beck, 2011
- Loy, Hartmut* [1987]: Nochmals: Einkünfte aus vorübergehender nichtselbständiger Tätigkeit in Italien – Neue Rechtsprechung des BFH zugunsten der Arbeitnehmer – Entgegnung zu Graffe in DStZ 1986, 603 ff., in: DStZ 1987 (75. Jg.), Heft 10, S. 254–255
- Lucas, Michael* [2010]: Zur Gestaltung des Zuflusses bei Abfindungen – ein Zwischenbericht, in: NWB 2010, Heft 12, S. 883–884
- Lucas, Michael/Janssen-Heid, Heike/Hilbert, Lukas* [2014]: Anwendung des Rabattdreibetrags nach Betriebsübergang- Vermeidung von nachteiligen Folgen für Arbeitnehmer in Umstrukturierungsfällen, in: NWB 2014, Heft 41, S. 3108–3116
- Macher, Ludwig* [2002]: Die lohnsteuerliche Behandlung von Telekommunikationsleistungen, in: DStZ 2002 (90. Jg.), Heft 10, S. 315–319
- Maisto, Guglielmo* [2000]: The History of Article 8 of the OECD Model Treaty on Taxation of Shipping and Air Transport, in: Kirchhof/Lehner/Raupach et al. (Hg.), Staaten und Steuern, 2000, S. 1017–1042
- Martens, Joachim* [1970]: Die Lohnsteuerhaftung des Arbeitgebers, in: StuW 1970 (47. Jg.), Sp. 309–328
- Martin, Sascha* [2012]: Die Anrufungsauskunft nach § 42e EStG - Verbindliche Auskünfte in lohnsteuerrechtlichen Fragen, in: NWB 2012, Heft 46, S. 3700–3709
- Marx, Franz Jürgen* [2015]: Einspruch und Klage im Steuerrecht aus entscheidungsorientierter Sicht, in: Ubg 2015 (8. Jg.), Heft 7, S. 421–427

- Mayring, Philipp* [2002]: Einführung in die qualitative Sozialforschung - Eine Anleitung zu qualitativem Denken, 5. Aufl., Weinheim, Basel, Beltz Verlag, 2002
- Meeh-Bunse, Gunther/Lühn, Tim* [2012]: Die Finanzierung von Studienkosten und deren steuerliche Behandlung - Aktuelle Entwicklungen, in: StB 2012 (63. Jg.), Heft 3, S. 84–91
- Meier, K. Wilhelm* [2003]: Kranbau in Colon – Steuerliche Folgen des Auslandseinsatzes in Nicht-DBA-Staaten, in: PStB 2003, Heft 4, S. 98–101
- Melchior, Jürgen* [2009]: Das Jahressteuergesetz 2009 im Überblick, in: DStR 2009 (47. Jg.), Heft 1-2, S. 4–14
- Mellinghoff, Rudolf* [2011]: Verfassungsbindung und weiter Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, in: Mellinghoff/Schön/Viskorf (Hg.), Steuerrecht im Rechtsstaat, 2011, S. 153–169
- [2012]: Steuerverfassungsrecht im Gespräch, in: FR 2012 (94. Jg.), Heft 21, S. 989–993
- (Bearb.) [2016]: § 21, in: Kirchhof, EStG, 2016, S. 1556–1596
- Mellinghoff, Rudolf/Schön, Wolfgang/Viskorf, Hermann-Ulrich* (Hg.) [2011]: Steuerrecht im Rechtsstaat - Festschrift für Wolfgang Spindler zum 65. Geburtstag, Köln, Otto Schmidt, 2011
- Menck, Thomas* [1993]: Das OECD-Musterabkommen in der Revision 1992 – Eine Übersicht, in: IStR 1993 (2. Jg.), Heft 6, S. 249–255
- Meuser, Michael/Nagel, Ulrike* [1991]: ExpertInneninterviews - vielfach erprobt, wenig bedacht - Ein Beitrag zur qualitativen Methodendiskussion, in: Garz/Kraimer (Hg.), Qualitativ-empirische Sozialforschung, 1991, S. 441–471
- [1994]: Expertenwissen und Experteninterview, in: Hitzler/Honer/Maeder (Hg.), Expertenwissen, 1994, S. 180–192
- [2009]: Experteninterview und der Wandel der Wissensproduktion, in: Bogner/Littig/Menz (Hg.), Experteninterviews, 3. Aufl. 2009, S. 35–60
- Meyer, Jörn-Axel* [2003]: Die Fallstudien in der betriebswirtschaftlichen Forschung, in: WiSt 2003 (32. Jg.), Heft 8, S. 475–479
- Meyering, Stephan* [2016]: Von „guten“ und von „schlechten“ Studienaufwendungen, in: DB 2016 (69. Jg.), Heft 7, S. M5
- Mihatsch, Günther* [1985]: Die Lohnsteuer-Außenprüfung, in: DB 1985 (38. Jg.), Heft 21, S. 1099–1105
- Mitlacher, Lars W.* [2004]: Zeitarbeit in Deutschland und den USA - Eine vergleichende Analyse von Einflussfaktoren auf die Nutzung von Zeitarbeit

- [zugl. Dissertation Universität Mannheim], Lohmar, Köln, Josef Eul Verlag GmbH, 2004
- Mohr, Wolfgang* [1994]: Der Arbeitnehmerbegriff im Arbeits- und Steuerrecht [zugl. Dissertation Universität Köln, 1992], Frankfurt am Main, New York, Peter Lang GmbH, 1994
- Morgenthaler, Gerd* [1993]: Beschränkte Steuerpflicht und Gleichheitssatz – Zur verfassungsrechtlichen Beurteilung des Falles Werner –, in: *IStR* 1993 (2. Jg.), Heft 6, S. 258–262
- Morgenthaler, Gerd/Stracke, Melanie* [2001]: Das Ertragsteuerrecht in der aktuellen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, in: *JZ* 2011 (66. Jg.), Heft 15/16, S. 786–792
- Moritz, Joachim* [2014]: Kein Betriebsausgabenabzug für Erststudium - Abgrenzung Betriebsausgaben/Werbungskosten und Sonderausgaben, in: *KSR direkt* 2014, Heft 2, S. 4–5
- Mosbach, Peter* [2008]: Grundfragen zur steuerlichen Behandlung von Mitarbeiterentsendungen, in: *Ubg* 2008 (1. Jg.), Heft 11, S. 675–683
- Mösbauer, Heinz* [1996]: Zur Haftung des Entleihers von Arbeitnehmern für deren Lohnsteuer, in: *FR* 1996 (78. Jg.), Heft 8, S. 281–286
- [2000]: Verbindliche Zusagen im Anschluss an eine Außenprüfung, in: *StBp* 2000 (40. Jg.), Heft 10, S. 289–294
- Müller, Stefan* [2013]: Der Arbeitnehmerbegriff im Steuerrecht, in: *SteuK* 2013 (5. Jg.), Heft 7, S. 140–143
- Müller-Franken, Sebastian* [2007]: Bildungsaufwand in der Einkommensteuer nach neuem Recht - Divergenzen zwischen bildungspolitischen Zielen und überkommenen steuerrechtlichen Wertungen in der Steuergesetzgebung der Gegenwart, in: *DStZ* 2007 (95. Jg.), Heft 3, S. 59–68
- Musil, Andreas* (Bearb.) [2008]: § 12 AO, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO – FGO, 2008
- (Bearb.) [2008]: § 13 AO, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO – FGO, 2008
- (Bearb.) [2010]: § 8 AO, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO – FGO, 2010
- (Bearb.) [2010]: § 9 AO, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO – FGO, 2010
- (Bearb.) [2014]: § 11 AO, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO – FGO, 2014
- Mütze, Kai/Popp, Michael* [2007]: Handbuch Auslandsentsendung - Praxisbuch für die Vorbereitung und Durchführung von Auslandsentsendungen, Frechen, Datakontext-Fachverlag GmbH, 2007

- Nacke, Alois Th.* [2012]: Die Haftung für Steuerschulden - Beratung, Gestaltung, Verfahren, 3. vollständig überarbeitete Aufl., Köln, Otto Schmidt, 2012
- [2013]: Gestaltungsmodell: Zuschüsse zum Arbeitslohn: Voraussetzungen für eine rechtssichere Gestaltung und aktuelle BFH-Rechtsprechung, in: NWB 2013, Heft 21, S. 1645–1660
  - [2013]: Ungeklärte Rechtsfragen des steuerlichen Haftungsrechts, in: DStR 2013 (51. Jg.), Heft 8, S. 335–342
- Neubauer-Ickler, Peter/Sperandio, Stefan/Hilbert, Lukas* [2012]: BB-Rechtsprechungsreport Lohnsteuer 2010/2011 – Teil 2, in: BB 2012 (67. Jg.), Heft 8, S. 479–485
- Neufang, Bernd* [1987]: Steuersparende Arbeitsverhältnisse mit Kindern, in: INF 1987 (41. Jg.), Heft 23, S. 543–547
- Neufang, Bernd/Neufang, Mirko* [2011]: Kosten der Aus- und Fortbildung im Lichte der neuen Rechtsprechung des BFH, in: StB 2011 (62. Jg.), Heft 10, S. 350–355
- Neyer, Wolfgang* [1997]: Die Besteuerung von Geschäftsführerbezügen bei grenzüberschreitender Tätigkeit – Anmerkung zum Urteil des Bundesfinanzhofs vom 5. 10. 1994 –, in: IStR 1997 (6. Jg.), Heft 2, S. 33–39
- [2001]: Die bezahlte Untätigkeit im internationalen Steuerrecht - Grenzüberschreitendes Arbeitnehmer-Wettbewerbsverbot im Lichte der neueren Rechtsprechung, in: IStR 2001 (10. Jg.), Heft 12, S. 361–366
  - [2004]: Erweiterung des Umfangs der beschränkten Steuerpflicht: § 49 Abs. 1 Nr. 4d EStG n. F., in: IStR 2004 (13. Jg.), Heft 12, S. 403–406
- Neyer, Wolfgang/Schlepper, Lisa* [2011]: Deutsche Besteuerung der Entlassungsentschädigung beim international mobilen Arbeitnehmer, in: FR 2011 (93. Jg.), Heft 14, S. 648–655
- Niemann, Ursula* [1976]: Bericht über die Podiumsdiskussion: Ärgernis Lohnsteuererhebung, in: Hörstmann/Niemann/Rose (Hg.) , Steuerberater-Jahrbuch 1975/76, S. 501–510
- Niermann, Walter* [2004]: Alterseinkünftegesetz – Die steuerlichen Änderungen in der betrieblichen Altersversorgung, in: DB 2004 (57. Jg.), Heft 27/28, S. 1449–1460
- [2006]: Pauschalierung der Einkommensteuer auf Sachzuwendungen ab 2007, in: DB 2006 (59. Jg.), Heft 43, S. 2307–2310
  - [2009]: Steuerliche Förderung von Mitarbeiterkapitalbeteiligungen durch das neue Mitarbeiterkapitalbeteiligungsgesetz, in: DB 2009 (62. Jg.), Heft 10, S. 473–475

- [2014]: Die Pauschalierung der Einkommensteuer auf Sachzuwendungen nach § 37b EStG: Eine Bestandsaufnahme gängiger Praxisfälle unter Berücksichtigung der aktuellen Rechtsprechung, in: NWB 2014, Heft 6, S. 352–369
  - [2015]: Grenzüberschreitende Mitarbeiterentsendung - Wichtige Änderungen aus Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltung, 4. Aufl., Herne, Verlag Neue Wirtschafts-Briefe GmbH & Co. KG, 2015
  - [2015]: Pauschalierung der ESt auf Sachzuwendungen nach § 37b EStG – Zugleich Anm. zum BMF-Schreiben vom 19.05.2015 - IV C 6 - S 2297-b/14/10001, DB0696704 –, in: DB 2015 (68. Jg.), Heft 22, S. 1242–1248
  - [2015]: Steuerliche Behandlung von Arbeitgeberdarlehen - Zusammenfassung und Aktualisierung verschiedener Verwaltungsregelungen, in: KSR direkt 2015, Heft 7, S. 11
- Niermann, Walter/Plenker, Jürgen* [2003]: Die Neuregelung der geringfügigen Beschäftigungsverhältnisse ab 1. 4. 2003, in: DB 2003 (56. Jg.), Heft 6, S. 304–309
- [2004]: Änderungen im Bereich der Arbeitnehmerbesteuerung durch die Lohnsteuer-Richtlinien 2005, in: DB 2004 (57. Jg.), Heft 40, S. 2118–2125
- Nieuwenhuis, Helmut* (Bearb.) [2014]: § 42f EStG, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, 2014
- Nissen, Karl-Heinz* [1971]: Zur Haftung bei der Einbehaltung von Lohnsteuer und Kapitalertragsteuer, in: DB 1971 (24. Jg.), Heft 32, S. 1496–1499
- O. V.* [1994]: Thesen der Einkommensteuer-Kommission zur Steuerfreistellung des Existenzminimums ab 1996 und zur Reform der Einkommensteuer, in: BB 1994 (49. Jg.), Beilage 24 zu Heft 34, S. 1–20
- Obermair, Stefan* [2013]: Zuschüsse zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn - Anmerkung zu den BFH-Urteilen vom 19. 9. 2012 und dem BMF-Schreiben vom 22. 5. 2013, in: DStR 2013 (51. Jg.), Heft 22, S. 1118–1122
- Offerhaus, Klaus* [1979]: Einzelfragen zur Lohnsteuer-Anrufungsauskunft - Besprechung des BFH-Urteils vom 9. 3. 1979 – VI R 185/76, in: INF 1979 (33. Jg.), Heft 15, S. 337–339
- [1982]: Was gehört zum Arbeitslohn?, in: BB 1982 (37. Jg.), Heft 18, S. 1061–1072
  - [1982]: Werbungskostenersatz durch den Arbeitgeber, in: BB 1982 (37. Jg.), Heft 16, S. 978–982
  - [1982]: Zur Haftung des Arbeitgebers im Lohnsteuerverfahren, in: BB 1982 (37. Jg.), Heft 13, S. 793–797

- [1984]: Pauschalierungs- oder Haftungsbescheid nach einer Lohnsteuer-Außenprüfung, in: Curtius-Hartung/Niemann/Rose (Hg.), Steuerberater-Jahrbuch 1983/84, S. 291–317
  - [1986]: Gesetzlose Steuerbefreiungen im Lohnsteuerrecht?, in: Stolterfoht (Hg.), Grundfragen des Lohnsteuerrechts, 1986, S. 117–139
  - [1988]: Wer hat die Lohnsteuer bei einer Lohnsteuerpauschalierung zu tragen?: – Anmerkungen auf Grund des Urteils des BAG vom 5. 8. 1987, DB 1988 S. 182 –, in: DB 1988 (41. Jg.), Heft 9, S. 464–466
  - [1988]: Werbungskostenersatz künftig regelmäßig steuerpflichtiger Arbeitslohn, in: BB 1988 (43. Jg.), Heft 26, S. 1796–1797
  - [1990]: Auslagenersatz – Werbungskostenersatz unter besonderer Berücksichtigung der Entwicklung des Arbeitslohnbegriffs, in: BB 1990 (45. Jg.), Heft 29, S. 2017–2022
  - [2006]: Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zum Zuflussprinzip, in: StuW 2006 (83. (36.) Jg.), Heft 4, S. 317–323
- Ordemann, W.* [1963]: Zur Abgrenzung zwischen Handelsvertreter und Angestelltem, in: BB 1963 (18. Jg.), Heft 12, S. 498–500
- Otte, Ines/Theiner, Anja* [2014]: Pauschalversteuerung von Sachzuwendungen nach § 37b EStG - Hinweise zur Handhabung, in: BBK 2014, Heft 6, S. 276–285
- Paetsch, Ralf* (Bearb.) [2011]: § 38, in: Frotscher, EStG, 2011
- Papperitz, Günter* [1985]: Gegenstand der Schlußbesprechung im Rahmen der steuerlichen Außenprüfung, in: StBp 1985 (25. Jg.), Heft 11, S. 241–248
- Paul, Stefan* (Bearb.) [2012]: § 13 EStG, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, 2012
- Peeters, Bernard* [2004]: Article 15 of the OECD Model Convention on “Income from Employment“ and its Undefined Terms, in: ET 2004 (44. Jg.), Heft 2/3, S. 72–82
- Pelka, Jürgen* [2000]: Rechtsformneutralität im Steuerrecht - Verfassungsmäßigkeit der Steuersatzsenkung für Kapitalgesellschaften, in: StuW 2000 (77. (30.) Jg.), Heft 4, S. 389–398
- Perwein, Sigmund* [2014]: Die ständige Wohnstätte – ein ständiger Unsicherheitsfaktor, in: PISTB 2014, Heft 7, S. 184–188
- Pezzer, Heinz-Jürgen* [2011]: Die Besteuerung der freien Berufe gem. § 18 EStG - eine der abenteuerlichsten Kletterwände des Einkommensteuer-

- rechts, in: Tipke/Seer/Hey et al. (Hg.), Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag, 2011, S. 491–510
- Pfadenhauer, Michaela* [2009]: Auf gleicher Augenhöhe - Das Experteninterview – ein Gespräch zwischen Experte und Quasi-Experte, in: Bogner/Littig/Menz (Hg.), Experteninterviews, 3. Aufl. 2009, S. 99–116
- Pfiffner, Martin/Stadelmann, Peter* [1994]: Expertenwissen von Wissensexperten, in: Hitzler/Honer/Maeder (Hg.), Expertenwissen, 1994, S. 146–154
- Pfarrmann, Volker* (Bearb.) [2013]: § 21 EStG, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, 2013
- Pflüger, Hansjörg* [2007]: Neues 183-Tage-Schreiben erlassen, in: PISStB 2007, Heft 2, S. 45–49
- (Bearb.) [2009]: § 38 EStG, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, 2009
- (Bearb.) [2014]: § 19 EStG, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, 2014
- Plenker, Jürgen* [2004]: Lohnsteuerabzugspflicht des Arbeitgebers bei Arbeitslohn von dritter Seite, in: DB 2004 (57. Jg.), Heft 17, S. 894–897
- [2010]: Aktuelle Entwicklungen im lohnsteuerlichen Verfahrensrecht, in: DB 2010 (63. Jg.), Heft 4, S. 192–194
- [2011]: Anrufungsauskunft als feststellender Verwaltungsakt - Anwendung der BFH-Urteile vom 30. 4. 2009 (VI R 54/07, DB 2009 S. 1682) und vom 2. 9. 2011 (VI R 3/09, DB 2010 S. 2424), in: DB 2011 (64. Jg.), Heft 8, S. 448
- [2013]: Gewährung von Zusatzleistungen und Zulässigkeit von Gehaltsumwandlungen: Anwendung der BFH-Urteile vom 19. 9. 2012 – VI R 54/11 (DB 2012 S. 2908) und VI R 55/11 (DB0557192), in: DB 2013 (66. Jg.), Heft 22, S. 1202
- [2015]: BMF-Schreiben zu Arbeitslohn bei Betriebsveranstaltungen nach der gesetzlichen Neuregelung zum 01.01.2015, in: DB 2015 (68. Jg.), Heft 44, S. 2530–2535
- [2015]: Geldwerte Vorteile aus Arbeitgeberdarlehen, in: DB 2015 (68. Jg.), Heft 23, S. 1310–1311
- Pohl, Carsten* [2013]: Die Beschränkung des Auslandstätigkeitserlasses auf inländische Arbeitgeber ist unionsrechtswidrig, in: ISR 2013 (2. Jg.), Heft 4, S. 136–138
- [2013]: Die ständige Wohnstätte, in: IWB 2013, Heft 7, S. 237–238



- Popp, Michael* [1976]: Besteuerung von Arbeitnehmerentsendungen ins Ausland, in: DB 1976 (29. Jg.), Heft 44, S. 2081–2087
- Popp, Michael/Albert, Uwe* [1983]: Zur pauschalen Lohnsteuererhebung im Sinne des § 40 des Einkommensteuergesetzes, in: BB 1983 (38. Jg.), Heft 8, S. 491–494
- [1984]: Der Begriff des Arbeitslohns unter besonderer Berücksichtigung der Betriebsveranstaltungen, in: DB 1984 (37. Jg.), Heft 12, S. 632–637
- Portner, Rosemarie* [2010]: Besteuerung von Abfindungen bei Anwendung der DBA mit Belgien, den Niederlanden, Österreich und der Schweiz, in: IStR 2010 (19. Jg.), Heft 19, S. 735–737
- PricewaterhouseCoopers/Deutsche Rentenversicherung Bund (Hg.)* [2009]: Altersvorsorge - Beraten, gestalten, optimieren; Handbuch für Berater, Unternehmer und Privatpersonen; gesetzliche, betriebliche und private Altersvorsorge; Immobilien und Vermögensübertragungen; rechtliche, wirtschaftliche und steuerliche Aspekte, Bonn, Stotax, Stollfuss Medien, 2009
- Prinz, Ulrich* [1986]: Grundsatzbetrachtungen zum Werbungskostenbegriff, in: FR 1986 (41. (68.) Jg.), Heft 15, S. 397–410
- Prokisch, Rainer* (Bearb.) [2011]: § 34c, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, 2011
- (Bearb.) [2015]: Art. 15, in: Vogel/Lehner, DBA, 2015, S. 1519–1675
- Prowatke, Roswitha/Felten, Christoph* [2011]: „Lohnsteueranrufungsauskunft des Arbeitgebers hat keine Bindungswirkung für das Wohnsitzfinanzamt“, in: BB 2011 (66. Jg.), Heft 21, S. 1317–1318
- Rätke, Bernd* [2009]: Die Lohnsteuer-Anrufungsauskunft nach § 42e EStG - Verbindliche Auskünfte und Zusagen durch das Finanzamt, in: BBK 2009, Heft 18, S. 902–906
- [2014]: Lohnsteuer-Anrufungsauskunft ade, in: BBK 2014, Heft 12, S. 537
- Reichert, Gudrun* [1997]: Anrechnung, Abzug oder Pauschalierung ausländischer Steuern? – Entscheidungsregeln für die Ausübung des Wahlrechts gemäß § 34c EStG –, in: DB 1997 (50. Jg.), Heft 3, S. 131–135
- Reinhart, Richard* [1983]: Der Auslandstätigkeitserlaß, in: BB 1983 (38. Jg.), Heft 35/36, S. 2246–2251
- [1986]: Haftung bei Arbeitnehmerüberlassung für Lohnsteuer der Leiharbeiternehmer - Neuregelung durch das Steuerbereinigungsgesetz 1986, in: BB 1986 (41. Jg.), Heft 8, S. 500–506

- Reinhold, Martin* [2015]: Seminar B: The Taxation of Expatriates, in: IStR 2015 (24. Jg.), Heft 16, S. 584–587
- Reiß, Wolfram* (Bearb.) [2005]: § 15, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, 2005
- Richter, Heinz* [1991]: Immer Ärger mit der Berufsbekleidung, typisch!, in: DStR 1991 (29. Jg.), Heft 43, S. 1413
- Riegler, Fabian/Riegler, Bernhard* [2016]: Pauschalierung der Einkommensteuer bei Sachzuwendungen an Steuerausländer im Lichte der neueren Rechtsprechung, in: IStR 2016 (25. Jg.), Heft 7, S. 291–293
- Roche, Matthias* [1997]: Neue Überlegungen und neue BFH-Rechtsprechung zur 183-Tage-Klausel, in: IStR 1997 (6. Jg.), Heft 7, S. 203–206
- Rose, Gerd* [1995]: Über die Entstehung von „Dummensteuern“ und ihre Vermeidung, in: Lang (Hg.), Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, 1995, S. 153–164
- Ross, Hartmut* (Bearb.) [2009]: § 3 Nr. 50, in: Frotscher, EStG, 2009
- Rückle, Dieter* [1967]: Zur Diskussion um die Selbständigkeit der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, in: BFuP 1967 (19. Jg.), Heft 1, S. 36–48
- Runge, Berndt* [1977]: Steuerliche Auswirkungen der Entsendung von Arbeitskräften ins Ausland, in: BB 1977 (32. Jg.), Heft 4, S. 182–187
- [1986]: Wirtschaftliche Interpretation des Begriffs des Arbeitgebers in den Doppelbesteuerungsabkommen, in: FR 1986 (68. Jg.), Heft 18, S. 479–482
- Rüping, Heike* [2008]: Die Umsatzsteuer-Nachschau nach § 27b UStG [zugl. Dissertation Universität Bochum, 2007], Frankfurt am Main, Peter Lang GmbH, 2008
- Schäfer, Horst* [1990]: Die Dreiecksbeziehung zwischen Arbeitnehmer, Arbeitgeber und Finanzamt beim Lohnsteuerabzug - Ein Beitrag zur Trennung von Arbeitsrecht und Steuerrecht [zugl. Dissertation Universität Köln, 1989], Berlin, Duncker & Humblot GmbH, 1990
- Schafnitzl, Andreas/Hulde, Bettina* [2014]: Arbeitnehmerentsendung – Grundlagen und Praxisfälle, in: IStR 2014 (23. Jg.), Heft 9, S. 317–323
- Schallmoser, Ulrich* (Bearb.) [2011]: § 204 AO, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO – FGO, 2011
- Schaumburg, Harald* [2011]: Internationales Steuerrecht - Außensteuerrecht - Doppelbesteuerungsrecht, 3., völlig überarbeitete Aufl., Köln, Otto Schmidt, 2011

- Schaumburg, Heide/Schaumburg, Harald* [2013]: Steuergerechtigkeit in der Zeit, in: *StuW* 2013 (90. (43.) Jg.), Heft 1, S. 61–71
- Scheffler, Wolfram* [1993]: Betriebswirtschaftliche Analyse des Wahlrechts zwischen Anrechnung und Abzug ausländischer Steuern nach dem Steueränderungsgesetz 1992, in: *DB* 1993 (46. Jg.), Heft 17, S. 845–851
- Scherpf, Peter* [1958]: Entwicklung und Zukunft der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre als Hilfsmittel der Unternehmenspolitik, in: Heinen (Hg.), *Steuern und Unternehmenspolitik*, 1958, S. 92–100
- Schick, Walter* [1983]: Steuerschuld und Steuerhaftung im Lohnsteuerverfahren, in: *BB* 1983 (38. Jg.), Heft 17, S. 1041–1047
- Schieber, Paul-Hermann* [1984]: Lohnsteuerfreistellung nach dem „Auslandstätigkeitserlaß“, in: *DStR* 1984 (22. Jg.), Heft 3, S. 59–63
- Schiemzik, Boris Jan* [2011]: Virtual Stock Options - Mitarbeiterbeteiligungsmodell im Bereich der Venture Capital finanzierten Gesellschaften, in: *NWB* 2011, Heft 10, S. 798–806
- Schild, Eugen* (Bearb.) [2008]: § 13, in: Frotscher, *EStG*, 2008
- Schlarb, Eberhard* [1980]: Ist die pauschalierte Lohnsteuer steuerpflichtiger Arbeitslohn? - Zugleich eine Besprechung des BFH-Urteils vom 11. 10. 1979 - IV R 83/76, in: *FR* 1980 (35. (62.) Jg.), Heft 13–14, S. 315–318
- Schlig, Binke Marit* [2010]: Die Umsatzsteuer-Nachschau [zugl. Dissertation Universität Frankfurt am Main, 2009], Hamburg, Kovač, 2010
- Schmidt, Eberhard* [1984]: Zur beschränkten Steuerpflicht für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die im Inland verwertet wird, in: *BB* 1984 (39. Jg.), Heft 6, S. 396–397
- [1988]: Werbungskostenersatz und Steuerreform 1990, in: *BB* 1988 (43. Jg.), Heft 16, S. 1094–1095
- [1989]: Zur Abgrenzung von Auslagen- und Werbungskostenersatz, in: *FR* 1989 (71. Jg.), Heft 22, S. 681
- Schmidt, Ludwig* [2016] [Gesetzeskommentar]: Einkommensteuergesetz - Kommentar, 35. völlig neubearbeitete Aufl., München, C. H. Beck, 2016, zit.: Schmidt, *EStG*
- Schmidt, Oliver* [2006]: Der BFH zum wirtschaftlichen Arbeitgeber – Konsequenzen für die Besteuerungspraxis, in: *IStR* 2006 (15. Jg.), Heft 3, S. 78–81
- [2009]: Arbeitnehmerentsendung – Die praxisrelevanten Änderungen bei der Auslegung der 183-Tage-Grenze, OECD-Musterkommentar, in: *PIStB* 2009, Heft 6, S. 157–160

- Schmitt, Matthias/Meyen, Thomas* [2015]: Mitarbeiterentsendung: Ermittlung des steuerpflichtigen Arbeitslohns, Beurteilung bestimmter Auslandstätigkeiten und Rückfallklauseln nach DBA – Neuerungen durch das BMF-Schreiben vom 12.11.2014 –, in: DB 2015 (68. Jg.), Heft 21, S. 1190–1195
- [2015]: Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den DBA: – Ausgewählte Neuerungen des BMF-Schreibens vom 12.11.2014 –, in: DB 2015 (68. Jg.), Heft 14, S. 769–773
- Schneider, Stefan* [2010]: Keine regelmäßige Arbeitsstätte bei weiträumigem Arbeitsgebiet - Die „Forstarbeiter-Entscheidung“ des Lohnsteuersenats, in: NWB 2010, Heft 48, S. 3868–3872
- [2011]: Tankkarten, Tank- und Geschenkgutscheine: Barlohn oder Sachlohn? - BFH erweitert Anwendungsbereich des § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG und verwirft Verwaltungsregelung, in: NWB 2011, Heft 7, S. 508–517
- [2011]: Werbungskostenabzug auch für Erstausbildung und Erststudium durch § 12 Nr. 5 EStG nicht ausgeschlossen, in: NWB 2011, Heft 34, S. 2840–2841
- [2012]: Grundsätze der Rabattbesteuerung anhand des vergünstigten Erwerbs von Jahreswagen: BFH zur Jahreswagenbesteuerung, in: NWB 2012, Heft 50, S. 4051–4059
- [2012]: Rabatte beim Kauf von Jahreswagen, in: NWB 2012, Heft 46, S. 3672–3673
- [2013]: Die Reform des Reisekostenrechts: Übereinstimmungen und Abweichungen zur bisherigen BFH-Rechtsprechung, in: NWB 2013, Beilage zu Heft 9, S. 44–52
- [2014]: Einkommensteuerpauschalierung nach § 37b EStG nur in den Grenzen einkommensteuerbarer Einkünfte - BFH entscheidet erstmals zu § 37b EStG, in: NWB 2014, Heft 6, S. 340–351
- [2014]: Keine Einkommensteuerpauschalierung für Zuwendungen Privater - BFH entscheidet über weitere Tatbestandsvoraussetzung des § 37b EStG, in: NWB 2014, Heft 9, S. 588–591
- [2014]: Vom Arbeitgeber übernommene Buß- und Verwarnungsgelder sind Lohn - Lohnsteuersenat des BFH ändert Rechtsprechung zum ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse, in: NWB 2014, Heft 7, S. 441–445
- Schnell, Rainer/Hill, Paul B./Esser, Elke* [2011]: Methoden der empirischen Sozialforschung, 9. aktualisierte Aufl., München: Oldenbourg, 2011
- Schramm, Barbara/Harder-Buschner, Christine* [2014]: Die „erste Tätigkeitsstätte“ – gesetzliche Definition und Sonderfälle - Hinweise zur Umsetzung des neuen steuerlichen Reisekostenrechts, in: NWB 2014, Heft 1–2, S. 26–42

- Schubert, Mathias/Hofmann, Karl-Wilhelm* [2007]: Das BMF-Schreiben vom 14. 9. 2006 zur steuerlichen Behandlung des Arbeitslohnes nach den Doppelbesteuerungsabkommen, in: BB 2007 (62. Jg.), Heft 1, S. 23–27
- Schubert, Mathias/Pavlovits, Tina* [2009]: Welche Bedeutung hat ein Ansässigkeitswechsel bei der Ermittlung der 183-Tage-Frist nach Art 15 Abs. 2 Buchst. a OECD-MA?, in: IStR 2009 (18. Jg.), Heft 12, S. 415–417
- Schuhmann, Helmut* [1994]: Der Unternehmerbegriff bei der Umsatzsteuer, in: StBp 1994 (34. Jg.), Heft 2, S. 33–39
- Schulenburg, Christian* [2012]: Das Machtwort des Gesetzgebers: Abzugsverbot für Erststudiumsaufwendungen durch das BeitrRLUmsG, in: FR 2012 (94. Jg.), Heft 4, S. 156–157
- Schwarz, Bernhard* [Gesetzeskommentar]: AO - Kommentar zur Abgabenordnung, Freiburg im Breisgau, Haufe-Lexware GmbH & Co. KG
- (Bearb.) [2004]: § 8, in: Schwarz, AO, 2004
  - (Bearb.) [2004]: § 9, in: Schwarz, AO, 2004
  - (Bearb.) [2008]: § 10, in: Schwarz, AO, 2008
  - (Bearb.) [2008]: § 11, in: Schwarz, AO, 2008
- Schwerdtfeger, Jörg* [2002]: Änderung der beschränkten Steuerpflicht für Geschäftsführer, Vorstände und Prokuristen im Rahmen des Steueränderungsgesetzes 2001, in: IStR 2002 (11. Jg.), Heft 11, S. 361–365
- Seale, Clive* [1999]: The quality of qualitative research, London, Thousand Oaks (Kalifornien, USA), New Delhi, SAGE Publications Inc., 1999
- Seer, Roman Matthias* [1993]: Rechtsformabhängige Unternehmensbesteuerung – Kritische Bestandsaufnahme der derzeitigen Rechtslage, in: StuW 1993 (70. (23.) Jg.), Heft 2, S. 114–140
- [2003]: Reform des Veranlagungsverfahrens, in: StuW 2003 (80. (33.) Jg.), Heft 1, S. 40–59
  - (Hg.) [2005]: Bochumer Lohnsteuertag - Die Lohnsteuer im Spannungsfeld zwischen Unternehmerfreiheit und Fiskalinteresse, Frankfurt am Main, Peter Lang GmbH, 2005
- Seibel, Wolfgang* [1997]: Miles & More via Brussels - Versteckte Diskriminierungen in § 37 a EStG?, in: FR 1997 (79. Jg.), Heft 23, S. 889–897
- Seifert, Michael* [2000]: Der neue Telekommunikationserlass – kein Beitrag zur Steuervereinfachung – Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 24.5.2000, IV C 5 – S 2336 – 13/00 –, in: INF 2000 (54. Jg.), Heft 14, S. 426–431

- [2014]: Aktuelle lohnsteuerliche Entwicklungen im Jahr 2014, in: DStZ 2014 (102. Jg.), Heft 23, S. 837–856
- [2015]: Pauschalierung der Einkommensteuer nach § 37b EStG - Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 19. 5. 2015, in: StuB 2015, Heft 14, S. 537–544
- Seiler, Christian* [2011]: Prinzipien der Einkünfteermittlung – Objektives Nettoprinzip, in: Hey (Hg.), Einkünfteermittlung, 2011, S. 61–89
- Sepp* [1938]: Abgrenzung der einzelnen Einkunftsarten, in: DStZ 1938 (27. Jg.), Heft 23, S. 571–582
- Siefert, Bernd* [1985]: Die Besteuerung bei der Entsendung von Arbeitskräften in das Ausland [zugl. Dissertation Universität Mannheim], Frankfurt am Main, New York, Peter Lang GmbH, 1985
- Siegel, Theodor* [1982]: Steuerwirkungen und Steuerpolitik in der Unternehmung, Würzburg, Wien, Physica-Verlag, 1982
- Siegel, Theodor/Bareis, Peter/Förster, Guido/Kraft, Gerhard/Schneeloch, Dieter* [2013]: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre am Scheideweg?, in: FR 2013 (95. Jg.), Heft 24, S. 1128–1132
- Siegle, Werner* [2015]: Die Anrechnungsmethode des § 34c Abs. 1 EStG – ein mathematischer Irrgarten?, in: DStR 2015 (53. Jg.), S. 508–510
- Siewert, Wolfgang* (Bearb.) [2009]: § 18, in: Frotzcher, EStG, 2009
- Sinz, Andreas/Blanchard, Sophie* [2003]: Neue Entwicklungen in der Grenzgänger-Besteuerung Deutschland – Frankreich, in: IStR 2003 (12. Jg.), Heft 8, S. 258–262
- Söffing, Günter* [1982]: Zur Bedeutung des Lohnsteuerrechts, in: DStZ 1982 (70. Jg.), Heft 19, S. 399–400
- [1989]: Verletzung des Nettoprinzips, in: Curtius-Hartung/Herzig/Niemann (Hg.), Steuerberater-Jahrbuch 1988/89, S. 121–145
- Söhn, Hartmut* [1980]: Betriebsausgaben, Privatausgaben, gemischte Aufwendungen - Entwicklung einer einkommensteuerrechtlichen Kausaltheorie am Beispiel umstrittener Abgrenzungsfälle, wie PKW-Unfallkosten, Aufwendungen für Telefon, Reisen, Fachtagungen, Arbeitszimmer, in: Söhn (Hg.), Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht, 1980, S. 13–102
- (Hg.) [1980] [Tagungsband DStJG]: Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht – Betriebsausgaben/Werbungskosten - Privatausgaben Betriebsvermögen - Privatvermögen mit einem rechtsvergleichenden Teil, Köln, Otto Schmidt, 1980

- [1993]: Bundesfinanzhof und Wissenschaft, in: Der Präsident des Bundesfinanzhofs (Hg.), 75 Jahre Reichsfinanzhof – Bundesfinanzhof, 1993, S. 325–336
- Sonnleitner, Wolfgang/Engels, Arne/Winkelhog, Michael* [2014]: Pauschale Lohnsteuer auf Gegenwertzahlungen verfassungswidrig? – Jahrelanger Streit zwischen dem BFH und der Finanzverwaltung geht in die nächste Runde, in: BB 2014 (69. Jg.), Heft 14, S. 791–796
- Spanner, Hans* [1985]: Die Prüfung von Ermessensentscheidungen in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, in: Klein/Vogel (Hg.), Der Bundesfinanzhof und seine Rechtsprechung: Grundfragen – Grundlagen, 1985, S. 215–226
- Sprondel, Walter Michael* [1979]: „Experte“ und „Laie“: Zur Entwicklung von Typenbegriffen in der Wissenssoziologie, in: Sprondel/Grathoff (Hg.), Alfred Schütz und die Idee des Alltags in den Sozialwissenschaften, 1979, S. 140–154
- Sprondel, Walter Michael/Grathoff, Richard* (Hg.) [1979]: Alfred Schütz und die Idee des Alltags in den Sozialwissenschaften, Stuttgart, Ferdinand Enke Verlag, 1979
- Stapperfend, Thomas* (Bearb.) [2013]: § 15 EStG. Anm. 1000-1099, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, 2013
- Staringer, Claus* [2014]: Einkommensermittlung, objektives Nettoprinzip und Verlustberücksichtigung, in: Jachmann (Hg.), Erneuerung des Steuerrechts, 2014, S. 137–157
- Statistisches Bundesamt* [2015]: Statistisches Jahrbuch 2015 - Deutschland und Internationales, Wiesbaden, 2015
- Steinhäuser, Ivo* [2003]: Die Besteuerung der Einkünfte leitender Angestellter nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. c EStG, in: FR 2003 (85. Jg.), Heft 13, S. 652–657
- Steinke, Ines* [2012]: Gütekriterien qualitativer Forschung, in: Flick/Kardorff/Steinke (Hg.), Qualitative Forschung, 9. Aufl. 2012, S. 319–331
- Stenslik, Bastian-Peter/Heine, Ralf* [2013]: Aktuelle Tendenzen in der Leiharbeit, in: DStR 2013 (51. Jg.), Heft 41, S. 2179–2186
- Stockum, Reinhard/Bender, Bodo* [2009]: Steuerliche Rahmenbedingungen für Mitarbeiterbeteiligungen in Deutschland – erste praktische Erfahrungen mit dem neuen Mitarbeiterkapitalbeteiligungsgesetz, in: BB 2009 (64. Jg.), Heft 37, S. 1948–1955
- Stolterfoht, Joachim N.* [1973]: Die Selbständigkeit des Handelsvertreters - Ein Beitrag zur Abgrenzung nach Handels-, Arbeits-, Steuer- und Sozial-

- versicherungsrecht [zugl. Dissertation Universität Freiburg, 1971], Düsseldorf, Verlag Handelsblatt GmbH, 1973
- [1982]: Rechtsanwendung und Rechtsetzung durch Lohnsteuerrichtlinien, in: Tipke (Hg.), Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht, 1982, S. 271–300
  - (Hg.) [1986] [Tagungsband DStJG]: Grundfragen des Lohnsteuerrechts, Köln, Otto Schmidt, 1986
- Strohner, Klaus* [2005]: Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und Arbeitgeberhaftung, in: Seer (Hg.), Bochumer Lohnsteuertag, 2005, S. 121–138
- [2014]: Fortentwicklung des ganz überwiegenden eigenbetrieblichen Interesses nötig, in: DStR 2014 (52. Jg.), Heft 15, S. 731–734
  - [2014]: Neujustierung von § 37b EStG durch den BFH, in: DB 2014 (67. Jg.), Heft 8, S. 387–393
  - [2015]: Betriebsveranstaltungen ab 1. 1. 2015 - Anmerkungen zur Neuregelung durch das Zollkodex-Anpassungsgesetz, in: NWB 2015, Heft 5, S. 246–249
  - [2015]: Kein Arbeitslohn mehr bei Rabatten – Unter Berücksichtigung des Rabatterlasses vom 20.01.2015 –, in: DB 2015 (68. Jg.), Heft 11. S. 580–586
- Strohner, Klaus/Albert, Uwe* [2000]: Überwiegend eigenbetriebliches Interesse contra Arbeitslohn am Beispiel der Telefon- und Internetnutzung durch Arbeitnehmer im Betrieb – Zugleich grundsätzliche Anmerkung zum BMF-Schreiben vom 24. 5. 2000 IV C 5 - S 2336 – 13/00 –, in: DB 2000 (53. Jg.), Heft 31, S. 1535–1538
- Strohner, Klaus/Gödtel, Marcus* [2013]: Reisekosten - Sachzuwendungen bei Auswärtstätigkeiten, Herne, NWB Verlag GmbH & Co. KG, 2013
- Strohner, Klaus/Mainzer, Stefan* [1995]: Die wesentlichen Änderungen im Bereich der Lohnsteuer durch das Jahressteuergesetz 1996 und die Lohnsteuerrichtlinien 1996, in: FR 1995 (77. Jg.), Heft 19, S. 677–688
- Strohner, Klaus/Sladek, Michael* [2010]: Pauschalsteuer gemäß § 37b EStG bei Zuwendungen außerhalb einer Einkunftsart und bei Steuerausländern, in: DStR 2010 (48. Jg.), Heft 39, S. 1966–1970
- Strunk, Günther* [2003]: Ausweitung der beschränkten Steuerpflicht für Geschäftsführer, Vorstände und Prokuristen „inländischer Gesellschaften“, in: IWB 2003, Heft 10, S. 443–448 = Fach 3, Deutschland, Gruppe 3, S. 1377–1382



- Strunk, Ulrich/Smania, Peter* [2013]: Steuerliche Berücksichtigung von Gehaltsumwandlungen - Tatbestand „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“, in: NWB 2013, Heft 52, S. 4106–4107
- Stuhrmann, Gerd* (Bearb.) [2010]: § 18, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, 2010
- Sülflow-Schworck, Ilka* [2015]: Die neue Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages nach § 34c Abs. 1 EStG, in: IStR 2015 (24. Jg.), Heft 21, S. 802–808
- Thoma, Gerhard* [1967]: Betriebswirtschaft und Steuerrecht - Sollten betriebswirtschaftliche Methoden, Begriffe und Erkenntnisse bei der Besteuerung in stärkerem Maße als bisher berücksichtigt werden?, in: Thoma/Zacharias/Niemann (Hg.), Steuerberater-Jahrbuch 1966/67, S. 9–17
- Thoma, Gerhard/Zacharias, O. H./Niemann, Ursula* (Hg.) [1967]: Steuerberater-Jahrbuch 1966/67 - zugleich Bericht über den XVIII. Fachkongreß der Steuerberater der Bundesrepublik Deutschland Köln, 21. bis 23. November 1966, Köln, Otto Schmidt, 1967
- Thomas, Michael-Ingo* [1991]: Lohnsteuerfreier Aufwendungsersatz durch den Arbeitgeber, in: Herzig/Curtius-Hartung/Niemann (Hg.), Steuerberater-Jahrbuch 1990/91, S. 183–220
- [1995]: Die Ermittlung der Haftungsschuld bei unterbliebenem Lohnsteuerabzug, in: DStR 1995 (33. Jg.), Heft 8, S. 273–276
  - [1997]: Die Besteuerung von Sachprämien aus Kundenbindungsprogrammen – eine gesetzgeberische Glanzleistung?, in: DStR 1997 (35. Jg.), Heft 9, S. 305–309
  - [2011]: Das Zusätzlichkeitserfordernis – Steuervergünstigung nur gegen mehr Lohn?, in: DStR 2011 (49. Jg.), Heft 17, S. 789–794
  - [2013]: Handlungsbedarf beim Zusätzlichkeitserfordernis, in: DStR 2013 (51. Jg.), Heft 6, S. 233–236
- Tipke, Klaus* [1967]: Die Situation des Steuerrechts als rechtswissenschaftliche Disziplin, in: NJW 1967 (20. Jg.), Heft 41, S. 1885–1890
- [1971]: Steuerrecht – Chaos, Konglomerat oder System?, in: StuW 1971 (48. (1.) Jg.), Heft 1, S. 2–17
  - [1979]: Zur Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht - Zur Lübecker Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. am 20./21. September 1979, in: StuW 1979 (56. (9.) Jg.), Heft 3, S. 193–208

- [1980]: Über Steuergerechtigkeit in Steuergesetzgebung, Steuerverwaltung und Steuergerichtsbarkeit - Vom politischen Schlagwort zum Rechtsbegriff und zur praktischen Anwendung, in: *StuW* 1980 (57. (10.) Jg.), Heft 4, S. 281–297
  - [1980]: Zur Problematik einer rechtsformunabhängigen Besteuerung der Unternehmen, in: *NJW* 1980 (33. Jg.), Heft 20, S. 1079–1084
  - (Hg.) [1982] [Tagungsband DStJG]: Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht, Köln, Otto Schmidt, 1982
  - [1990]: Einkunftsarten-Kästchendenken versus Systemdenken: Zugleich Besprechung des BFH-Urteils v. 12. 1. 1990 – VI R 29/86, *BStBl. II* 1990, 423, in: *StuW* 1990 (67. (20.) Jg.), Heft 3, S. 246–251
  - [2003]: Die Steuerrechtsordnung - Band II. Steuerrechtfertigungstheorie, Anwendung auf alle Steuerarten, sachgerechtes Steuersystem, 2. völlig überarbeitete Aufl., Köln, Otto Schmidt, 2003
  - [2006]: Ein Ende dem Einkommensteuerwirrwarr!? - Rechtsreform statt Stimmenfangpolitik, Köln, Otto Schmidt, 2006
  - [2006]: Hütet das Nettoprinzip!, in: Kirchhof/Schmidt/Schön et al. (Hg.), *Festschrift für Arndt Raupach zum 70. Geburtstag*, 2006, S. 177–193
  - [2006]: Rechtsschutz gegen Privilegien Dritter - Veranschaulicht an den Beispielen der Sonntags- und Nachtarbeitszuschläge sowie der Abgeordneten-Kostenpauschale, in: *FR* 2006 (88. Jg.), Heft 21, S. 949–958
  - [2012]: Die Steuerrechtsordnung - Band III. Steuerrechtswissenschaft, Steuergesetzgebung, Steuervollzug, Steuerrechtsschutz, Steuerreformbestrebungen, 2. völlig überarbeitete Aufl., Köln, Otto Schmidt, 2012
- Tipke, Klaus/Kruse, Heinrich Wilhelm* [Gesetzeskommentar]: Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung - Kommentar zur AO und FGO (ohne Steuerstrafrecht), Köln, Otto Schmidt, zit.: Tipke/Kruse, AO – FGO
- Tipke, Klaus/Seer, Roman Matthias/Hey, Johanna/Englisch, Joachim* (Hg.) [2011]: *Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag - Gestaltung der Steuerrechtsordnung*, Köln, Otto Schmidt, 2011
- Tipke, Klaus/Söhn, Hartmut* (Hg.) [2005]: *Gedächtnisschrift für Christoph Trzaskalik*, Köln, Otto Schmidt, 2005
- Treichs, Corinna* [2006]: Zum Entstehen einer Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, in: *StuW* 2006 (83. (36.) Jg.), Heft 3, S. 255–265

- Trinczek, Rainer* [2009]: Wie befrage ich Manager? - Methodische und methodologische Aspekte des Experteninterviews als qualitativer Methode empirischer Sozialforschung, in: Bogner/Littig/Menz (Hg.), Experteninterviews, 3. Aufl. 2009, S. 225–238
- Trzaskalik, Christoph* [1985]: Zuflußprinzip und periodenübergreifende Sinnzusammenhänge, in: StuW 1985 (62. (15.) Jg.), Heft 3, S. 222–228
- [1990]: Die Lohnsteuer-Pauschalierung – Von den Schwierigkeiten einfachen Rechts –, in: DB 1990 (43. Jg.), Heft 24, S. 1203–1209.
- (Bearb.) [1996]: § 21, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, 1996
- (Bearb.) [2002]: § 39b, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, 2002
- (Bearb.) [2002]: § 42d, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, 2002
- (Bearb.) [2003]: § 38, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, 2003
- (Bearb.) [2003]: § 40, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, 2003
- (Bearb.) [2003]: § 40a, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, 2003
- (Bearb.) [2003]: § 42e, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, 2003
- (Bearb.) [2003]: § 42f, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, 2003
- Twickel, Degenhard Freiherr von* [2006]: Ausmisten im Lohnsteuerrecht – Zur Pauschalierung der Lohnsteuer bei Aushilfskräften in der Land- und Forstwirtschaft, in: DB 2006 (58. Jg.), Beilage 6 zu Heft 39, S. 66–71
- Urbahns, Rüdiger* [2005]: Die „Tie-Breaker-Tests“ nach Artikel 4 Abs. 2 des OECD-Musterabkommens, in: DStZ 2005 (93. Jg.), Heft 1-2, S. 20–25
- [2011]: Aktuelles zur Besteuerung international tätiger Berufskraftfahrer - Welche Gehaltsanteile darf Deutschland besteuern?, in: NWB 2011, Heft 45, S. 3756–3760
- [2013]: Die Besteuerung der Arbeitslöhne von Bordpersonal auf Schiffen und Flugzeugen - Problemfelder bei Tätigkeiten im internationalen Verkehr, in: NWB 2013, Heft 48, S. 3749–3755
- Urban, Johannes* [2009]: Besteuerung von Firmen- und Dienstwagen - Ertragsteuerliche Behandlung des Nutzungswerts von Kraftfahrzeugen [zugl. Dissertation Universität Münster, 2008], Köln, Otto Schmidt, 2009
- Utescher, Tanja/Herden, Wolfgang* [2000]: Private Nutzung des Internets am Arbeitsplatz – Ein geldwerter Vorteil? – Anmerkung zu dem BMF-Schreiben vom 24. 5. 2000 IV C 5 – S 2336 – 13/00 –, in: DB 2000 (53. Jg.), Heft 27/28, S. 1366–1368

- Velde, Kurt van der* [1950]: Die steuerliche Betriebswirtschaftslehre, in: ZfhF 1950 (2. Jg. N.F.), S. 467–480
- Vetter, Jörg/Lühn, Tim* [2007]: Einführung eines neuen Besteuerungstatbestandes im Bereich der beschränkten Einkommensteuerpflicht – § 49 Abs. 1 Nr. 4e EStG, in: RIW 2007 (53. Jg.), Heft 4, S. 300–303
- Vetter, Jörg/Schreiber, Jochen* [2009]: Die 183-Tage-Regelung im Rahmen der neuen OECD-Kommentierung, in: IWB 2009, Heft 22, S. 1107–1112 = Fach 10, International, Gruppe 2, S. 2081–2086
- Vogel, Berthold* [1995]: „Wenn der Eisberg zu schmelzen beginnt...“ - Einige Reflexionen über den Stellenwert und die Probleme des Experteninterviews in der Praxis der empirischen Sozialforschung, in: Brinkmann/Deeke/Völkel (Hg.), Experteninterviews in der Arbeitsmarktforschung, 1995, S. 73–83
- Vogel, Klaus/Lehner, Moris* [2015] [Steuerkommentar]: Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen - Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 6. völlig neu bearbeitete Aufl., München, C. H. Beck, 2015, zit.: Vogel/Lehner, DBA
- Vogelgesang, Ralph* (Bearb.) [2004]: Art. 15 OECD-MA, in: Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA, 2004
- Vogler, Stefanie/Nientimp, Axel* [2014]: Folgen des Authorised OECD Approach (AOA) für den Arbeitgeberbegriff im DBA-Recht – Auswirkungen auf die Arbeitnehmerbesteuerung?, in: IStR 2014 (23. Jg.), Heft 12, S. 427–435
- Völlmeke, Monika* [1991]: Das Entschließungsermessen beim Haftungsbescheid, in: DStR 1991 (29. Jg.), Heft 31, S. 1001–1005
- Wacker, Roland* (Bearb.) [2016]: § 15, in: Schmidt, EStG, 2016, S. 1109–1269  
– (Bearb.) [2016]: § 18, in: Schmidt, EStG, 2016, S. 1508–1564
- Wagner, Franz W.* [1992]: Gehaltsumwandlungen in Kindergartenzuschüsse - Zur steuerlichen Logik des Matthäus-Prinzips, in: BB 1992 (47. Jg.), Heft 35/36, S. 2483–2484
- [2008]: Steuerforschung: Welche Probleme finden Ökonomen interessant, und welche sind relevant?, in: StuW 2008 (85. (38.) Jg.), Heft 2, S. 97–116
- [2011]: Warum sind nur manche Steuern reformbedürftig und andere nicht?, in: Tipke/Seer/Hey et al. (Hg.), Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag, 2011, S. 345–365

- [2012]: Steuerreformen: Warum der „Große Wurf“ weder möglich noch nötig ist, in: FR 2012 (94. Jg.), Heft 14, S. 653–667
- Wagner, Klaus J.* [1988]: Die Pauschalierung der Lohn- und Lohnkirchensteuer [zugl. Dissertation Ruhr-Universität Bochum], Köln, Otto Schmidt, 1988
- (Bearb.) [2013]: § 40b EStG, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, 2013
- (Bearb.) [2015]: § 40 EStG, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, 2015
- (Bearb.) [2015]: § 40a EStG, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, 2015
- Wall, Fritz* [1956]: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, in: WPg 1956 (9. Jg.), Heft 19/20, S. 470–475
- Wank, Rolf* [1988]: Arbeitnehmer und Selbständige [zugl. teilweise Habilitation Universität Köln, 1882/1983], München, C. H. Beck, 1988
- Warnke, Karsten* [2009]: Förderung der Mitarbeiterbeteiligung durch das Mitarbeiterkapitalbeteiligungsgesetz - Anpassung der steuerlichen Regelungen, in: EStB 2009 (11. Jg.), Heft 5, S. 168–172
- Wassermeyer, Franz* (Bearb.) [2001]: Art. 4 MA, in: Wassermeyer, DBA, 2001
- (Bearb.) [2006]: Art. 2 MA, in: Wassermeyer, DBA, 2006
- (Bearb.) [2006]: Vor Art. 6–22 MA, in: Wassermeyer, DBA, 2006
- (Bearb.) [2009]: Art. 3 MA, in: Wassermeyer, DBA, 2009
- Wassermeyer, Franz* [Steuerkommentar]: Doppelbesteuerung: Kommentar zu allen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, 11. Aufl., München, C. H. Beck, zit.: Wassermeyer, DBA
- Wassermeyer, Franz/Schwenke, Michael* (Bearb.) [2012]: Art. 15 MA, in: Wassermeyer, DBA, 2012
- Weber, Susanne* [2015]: Die steuerliche Behandlung von Betriebsveranstaltungen ab 1. 1. 2015 - Anwendungsschreiben des BMF vom 14. 10. 2015, in: NWB 2015, Heft 48, S. 3532–3541
- [2015]: Pauschalierung von Sachzuwendungen nach § 37b EStG - Was ändert sich durch das BMF-Schreiben vom 19. 5. 2015?, in: NWB 2015, Heft 29, S. 2136–2149
- Weber, Susanne/Weißig, Kersten* [2010]: Regelmäßige Arbeitsstätte für Leiharbeitnehmer - BFH-Urteil v. 17. 6. 2010 - VI R 35/08, in: NWB 2010, Heft 38, S. 3028–3030

- Weber-Grellet, Heinrich* (Bearb.) [2016]: § 20, in: Schmidt, EStG, 2016, S. 1648–1709
- Wehrheim, Michael/Heurung, Rainer-Otto* (Hg.) [2007]: Steuerbelastung – Steuerwirkung – Steuergestaltung - Festschrift zum 65. Geburtstag von Winfried Mellwig, Wiesbaden, Deutscher Universitäts-Verlag, 2007
- Weisemann, Ulrich* [1989]: Zulässige Arbeitsgemeinschaften nach der Neuregelung des AÜG, in: BB 1989 (44. Jg.), Heft 13, S. 907–910
- Welling, Berthold* [2001]: Zweifelsfragen zur Steuerbefreiung der privat veranlassten Telefonkosten?, in: DStR 2001 (39. Jg.), Heft 16, S. 650–651
- [2013]: „Ein wichtiger Schritt zur Vereinfachung“, in: NWB 2013, Beilage zu Heft 9, S. 1
- Wellisch, Dietmar/Näth, Maik* [2005]: Lohnbesteuerung in Deutschland bei internationalen Mitarbeiterentsendungen, in: IStR 2005 (14. Jg.), Heft 13, S. 433–439
- Wengerofsky, Timmy* [2015]: Arbeitslohn von dritter Seite – Eine Bestandsaufnahme unter besonderer Berücksichtigung des BMF-Schreibens vom 20.1.2015, in: DStR 2015 (53. Jg.), Heft 16, S. 806–811
- Werner, Marcel* [2007]: Gestellung von Kleidung an Arbeitnehmer - Überblick über die aktuelle Rechtsprechung und mögliche Gestaltungsalternativen, in: NWB 2007, Heft 2, S. 109–116 = Fach 6, S. 4745–4752
- Wessel, Hanns Heinz* [1984]: Der Sitz einer GmbH, in: BB 1984 (39. Jg.), Heft 17, S. 1057–1060
- Will-Feld, Waltrud* [1990]: Die Benachteiligung der Arbeitnehmer im Steuerrecht – nur ein Märchen?, in: Stbg 1990 (33. Jg.), Heft 5, S. 209–212
- Winter, Gerhard A.* [1999]: Risiken des Arbeitgebers beim Lohnsteuerabzug, in: Arbeitsgemeinschaft der Fachanwälte für Steuerrecht e. V. (Hg.), Der Fachanwalt für Steuerrecht im Rechtswesen, 1999, S. 311–321
- Wissenschaftlicher Beirat Steuern der Ernst & Young GmbH* [2013]: Der Arbeitgeber als kostenloses Hilfsorgan der Finanzverwaltung?, in: DB 2013 (66. Jg.), Heft 4, S. 139–144
- Wittenstein, Patrick/Hilbert, Lukas* [2014]: Schumacker-Doktrin, in: IWB 2014, Heft 13, S. 476–477
- Wobst, Felix* [2015]: Der Trinkgeldbegriff des § 3 Nr. 51 EStG, in: DStR 2015 (53. Jg.), Heft 17, S. 868–870
- Wöhe, Günter/Bieg, Hartmut* [1995]: Grundzüge der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, 4. neubearbeitete Aufl., München, Vahlen, 1995

- Wolf, Niels Günther* [1999]: Voll im Trend – deferred taxation, in: DB 1999 (52. Jg.), Heft 1, S. 16–20
- Wolfersdorff, Janine von/Hey, Johanna* [2015]: Rechtsanwendungsfragen zur Pauschalierung bei Sachzuwendungen nach § 37b EStG, in: DB 2015 (68. Jg.), Heft 4, S. 153–160
- Wolff-Diepenbrock, Johannes* [1998]: Verwertungsverbot von Feststellungen einer Außenprüfung ohne Prüfungsanordnung, in: StuW 1998 (75. (28.) Jg.), Heft 3, S. 267–277
- Wünnemann, Monika* [2011]: Lohnsteuerliche Beurteilung des verbilligten Erwerbs von Lizenzen für sog. Home Use Programme - Lohnsteuer auf die Nutzung von Software?, in: NWB 2011, Heft 34, S. 2850–2858
- Wünnemann, Monika/Gödtel, Marcus* [2013]: Die Reform des Reisekostenrechts - Erste Anwendungs- und Umsetzungsfragen aus Sicht der Wirtschaft, in: NWB 2013, Beilage zu Heft 9, S. 36–43
- Wurster, Hans-Jürgen* [1986]: Die Lohnsteuerhaftung bei Arbeitnehmerüberlassungen, in: StBp 1986 (26. Jg.), Heft 5, S. 97–103
- Yin, Robert K.* [2009]: Case Study Research - Design and Methods, 4. Aufl., Thousand Oaks (Kalifornien, USA), SAGE Publications Inc., 2009
- Zehetmair, Martin/Kotschy, Andreas* [1998]: Möglichkeiten der Lohnsteuerpauschalierung bei Vergütungen für Verpflegungsmehraufwendungen, in: DStR 1998 (36. Jg.), Heft 9, S. 322–324
- Ziesecke, Sabine/Riehle, Daniel/Muscheites, Erik* [2015]: BMF-Schreiben vom 12.11.2014 zur „Steuerlichen Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen“ (Teil I), in: DStR 2015 (53. Jg.), Heft 19, S. 969–976
- [2015]: BMF-Schreiben vom 12.11.2014 zur „Steuerlichen Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen“ (Teil II), in: DStR 2015 (53. Jg.), Heft 20, S. 1029–1036
- Ziesecke, Sabine/Tüzel, Can* [2015]: Aktuelles BMF-Schreiben zur Lohnsteuer-Nachschau gemäß § 42g EStG, in: SteuK 2015 (7. Jg.), Heft 23, S. 5–8
- Zirngibl, Nikolas* [2011]: § 2 Die Unternehmersgesellschaft (haftungsbeschränkt), in: Bunnemann/Zirngibl (Hg.), Die Gesellschaft mit beschränkter Haftung in der Praxis, 2. Aufl. 2011, S. 17–25
- Zwank, Herbert* [1977]: Verbindliche Zusagen auf Grund einer Außenprüfung (§§ 204-207 AO 1977), in: StBp 1977 (17. Jg.), Heft 1, S. 12–17

## Entscheidungen und Gerichtsgutachten

Datum	Aktenzeichen	amtliche Quelle oder sonstige Fundstelle(n)
Europäischer Gerichtshof		
14.02.1995 (Rs. Finanzamt Köln-Altstadt / Roland Schumacker)	C-279/93	BB 1995, S. 438–441
28.02.2013 (Rs. Finanzamt Ludwigshafen / Helga und Peter Petersen)	C-544/11	BStBl. II 2013, S. 847–852
Bundesverfassungsgericht		
02.10.1969	1 BvL 12/68	BStBl. II 1970, S. 140–144
25.10.1977	1 BvR 15/75	BStBl. II 1978, S. 125–131
19.04.1978	2 BvL 2/75	BStBl. II 1978, S. 548–553
02.05.1978	1 BvR 174/78	DB 1978, S. 2003–2004
03.11.1982	1 BvR 620/78 1 BvR 1335/78 1 BvR 1104/79 1 BvR 363/80	BStBl. II 1982, S. 717–730
15.12.1983	1 BvR 209/83 1 BvR 269/83 1 BvR 362/83 1 BvR 420/83 1 BvR 440/83 1 BvR 484/83	BVerfGE 65, S. 1–71 BGBI. I 1984, S. 31 NJW 1984, S. 419–428
29.05.1990	1 BvL 20/84 1 BvL 26/84 1 BvL 4/86	BStBl. II 1990, S. 653–664
10.04.1997	2 BvL 77/92	BStBl. II 1997, S. 518–520
30.09.1998	2 BvR 1818/91	BVerfGE 99, S. 88–100
04.12.2002	2 BvR 400/98 2 BvR 1735/00	BStBl. II 2003, S. 534–544
09.03.2004	2 BvL 17/02	BStBl. II 2005, S. 56–72



## Reichsfinanzhof

12.12.1924	V A 79/24	berichtet von <i>Enno Becker</i> in StuW 1925, Urteil Nr. 148, Sp. 308–309
04.03.1927	I B 1/27	RStBl. 1927, S. 112–113
17.03.1927	VI A 576/26	RStBl. 1927, S. 118
21.12.1927	VI A 639/27	RStBl. 1928, S. 174
13.11.1928	VI A 155/28	RFHE 24, S. 272–277
15.12.1932	III A 302/32	RStBl. 1933, S. 92–94
25.04.1933	VI A 988/31 1252/31	RStBl. 1934, S. 417–422
14.02.1934	VI A 2010/32	RStBl. 1934, S. 279–281
09.10.1934	Bescheid des RFH	RStBl. 1935, S. 759–762
29.01.1935	I A 244/32	RStBl. 1935, S. 762–763
03.04.1935	VI A 154/35	RStBl. 1935, S. 1096–1097
29.07.1936	VI A 133/36	RStBl. 1936, S. 987–989
11.11.1936	VI A 780/36	RStBl. 1937, S. 490–491
19.11.1936	VI A 188/36	RStBl. 1937, S. 18–20
24.06.1937	IV A 20/36	RStBl. 1937, S. 1089–1090
23.06.1938	III 40/38	RStBl. 1938, S. 949
05.01.1939	IV 31/38	RStBl. 1939, S. 299–300
26.09.1939	I 272/39	RStBl. 1939, S. 1227–1228
16.11.1939	III 252/39	RStBl. 1939, S. 1209–1210
18.04.1940	IV 312/39	RStBl. 1940, S. 665–666
19.10.1940	GrS D 3/40	RStBl. 1940, S. 925–927
21.09.1944	IV 29/44	RStBl. 1944, S. 731–732

## Bundesfinanzhof

16.01.1952	IV 219/51 U	BStBl. III 1952, S. 79–80
13.03.1954	IV 197/53 U	BStBl. III 1954, S. 225–277
06.12.1956	V 137/55 U	BStBl. III 1957, S. 42–43

27.02.1959	VI 271/57 U	BStBl. III 1959, S. 230–231
13.11.1959	VI 124/59 U	BStBl. III 1960, S. 108–110
11.03.1960	VI 172/58 U	BStBl. III 1960, S. 224–215
12.08.1960	VI 300/58 S	BStBl. III 1960, S. 441–443
07.07.1961	VI 176/60 S	BStBl. III 1961, S. 443–445
24.11.1961	VI 183/59 S	BStBl. III 1962, S. 37–41
20.07.1962	VI 167/61 U	BStBl. III 1963, S. 23–25
07.12.1962	VI 83/61 S	BStBl. III 1963, S. 123–124
26.04.1963	VI 291/62 U	BStBl. III 1963, S. 329–330
05.07.1963	VI 270/62 U	BStBl. III 1963, S. 468–470
02.08.1963	VI 266/62 U	BStBl. III 1963, S. 482–483
10.10.1963	IV 198/62 S	BStBl. III 1964, S. 120–122
04.06.1964	IV 29/64 U	BStBl. III 1964, S. 535–536
11.02.1965	IV 213/64 U	BStBl. III 1965, S. 407–409
09.03.1965	VI 109/62 U	BStBl. III 1965, S. 426–428
13.01.1966	IV 166/61	BStBl. III 1966, S. 556–560
09.02.1966	I 244/63	BStBl. III 1966, S. 522–523
10.06.1966	VI 261/64	BStBl. III 1966, S. 607–608
14.06.1967	VI R 226/66	BStBl. III 1967, S. 609–610
15.03.1968	VI R 288/66	BStBl. II 1968, S. 437–439
09.09.1970	I R 19/69	BStBl. II 1970, S. 867–869
01.04.1971	IV 113/65	BStBl. II 1971, S. 519–522
26.05.1971	I R 27/70	BStBl. II 1971, S. 804–805
15.11.1971	GrS 1/71	BStBl. II 1972, S. 68–70
28.06.1972	I R 35/70	BStBl. II 1972, S. 785–790
27.07.1972	V R 136/71	BStBl. II 1972, S. 810–812
07.09.1972	IV R 197/68	BStBl. II 1972, S. 944–946
24.10.1972	VIII R 8/69	BStBl. II 1973, S. 275–277
17.01.1973	I R 191/72	BStBl. II 1973, S. 260–261
30.10.1973	I R 50/71	BStBl. II 1974, S. 107–110
20.06.1974	IV R 19/70	BStBl. II 1974, S. 674–676

26.07.1974	VI R 24/69	BStBl. II 1974, S. 756–759
18.10.1974	VI R 249/71	BStBl. II 1975, S. 182–184
15.11.1974	VI R 167/73	BStBl. II 1975, S. 297–298
24.01.1975	VI R 242/71	BStBl. II 1975, S. 340–342
19.09.1975	VI R 161/73	BStBl. II 1975, S. 888–891
12.12.1975	VI B 124/75	BStBl. II 1976, S. 543–545
19.01.1976	VI R 227/72	BStBl. II 1976, S. 231–233
25.03.1976	IV R 174/73	BStBl. II 1976, S. 487–489
22.10.1976	VI R 26/74	BStBl. II 1977, S. 99–104
05.10.1977	I R 90/75	BStBl. II 1978, S. 205–207
12.10.1977	I R 227/75	BStBl. II 1978, S. 160–163
28.11.1977	GrS 2–3/77	BStBl. II 1978, S. 105–109
12.04.1978	I R 100/75	BStBl. II 1978, S. 425–427
12.04.1978	I R 136/77	BStBl. II 1978, S. 494–497
13.04.1978	V R 109/75	BStBl. II 1978, S. 508–510
12.10.1978	I R 69/75	BStBl. II 1979, S. 64–66
13.10.1978	VI R 91/77	BStBl. II 1979, S. 155–157
14.12.1978	I R 121/76	BStBl. II 1979, S. 188–190
09.03.1979	VI R 185/76	BStBl. II 1979, S. 451–453
09.03.1979	VI R 171/77	BStBl. II 1979, S. 519–520
12.04.1979	IV R 14/76	BStBl. II 1979, S. 622–624
20.11.1979	VI R 143/77	BStBl. II 1980, S. 73–75
20.11.1979	VI R 25/78	BStBl. II 1980, S. 75–77
24.01.1980	IV R 156–157/78	BStBl. II 1980, S. 271–275
13.02.1980	I R 17/78	BStBl. II 1980, S. 303–304
18.06.1980	I R 72/76	BStBl. II 1980, S. 741–743
09.10.1980	IV R 81/76	BStBl. II 1981, S. 29–31
30.10.1980	IV R 97/78	BStBl. II 1981, S. 305–307
17.07.1981	VI R 205/78	BStBl. II 1981, S. 773–775
28.01.1982	IV R 197/79	BStBl. II 1982, S. 389–390
17.03.1982	I R 189/79	BStBl. II 1982, S. 624–625

02.04.1982	VI R 34/79	BStBl. II 1982, S. 502–506
23.04.1982	VI R 30/80	BStBl. II 1982, S. 500–502
17.09.1982	VI R 75/79	BStBl. II 1983, S. 39–42
19.10.1982	VIII R 97/79	BStBl. II 1983, S. 295–297
05.11.1982	VI R 219/80	BStBl. II 1983, S. 91–95
28.04.1983	IV R 255/82	BStBl. II 1983, S. 621–622
10.06.1983	VI R 176/80	BStBl. II 1983, S. 642–644
14.02.1984	VIII R 221/80	BStBl. II 1984, S. 480–483
09.05.1984	VI R 63/80	BStBl. II 1984, S. 560–562
25.05.1984	VI R 223/80	BStBl. II 1984, S. 569–571
07.12.1984	VI R 164/79	BStBl. II 1985, S. 164–170
22.03.1985	VI R 26/82	BStBl. II 1985, S. 641–644
22.03.1985	VI R 170/82	BStBl. II 1985, S. 529–532
14.06.1985	VI R 150–152/82	BStBl. II 1985, S. 661–664
21.08.1985	I R 63/80	BStBl. II 1986, S. 4–6
23.10.1985	I R 274/82	BStBl. II 1986, S. 133–136
29.01.1986	I R 296/82	BStBl. II 1986, S. 513–516
29.01.1986	I R 22/85	BStBl. II 1986, S. 479–481
29.01.1986	I R 109/85	BStBl. II 1986, S. 442–445
21.02.1986	VI R 9/80	BStBl. II 1986, S. 768–771
21.02.1986	VI R 21/84	BStBl. II 1986, S. 406–408
25.07.1986	VI R 203/83	BStBl. II 1986, S. 868–869
31.10.1986	VI R 73/83	BStBl. II 1987, S. 142–144
06.11.1986	VI R 106/85	BStBl. II 1987, S. 81–83
12.11.1986	I R 144/80	BFH/NV 1987, S. 761–763
12.11.1986	I R 38/83	BStBl. II 1987, S. 377–379
12.11.1986	I R 69/83	BStBl. II 1987, S. 379–381
12.11.1986	I R 268/83	BStBl. II 1987, S. 372–374
12.11.1986	I R 320/83	BStBl. II 1987, S. 381–383
12.11.1986	I R 192/85	BStBl. II 1987, S. 383–385
14.11.1986	VI R 209/82	BStBl. II 1989, S. 351–354

26.11.1986	I R 256/83	BFH/NV 1988, S. 82–83
07.08.1987	VI R 53/84	BStBl. II 1987, S. 822–823
29.09.1987	VII R 54/84	BStBl. II 1988, S. 176–178
24.02.1988	I R 143/84	BStBl. II 1988, S. 819–822
11.03.1988	VI R 106/84	BStBl. II 1988, S. 726–730
22.07.1988	III R 175/85	BStBl. II 1988, S. 995–999
27.09.1988	VIII R 193/83	BStBl. II 1989, S. 414–416
14.12.1988	I R 148/87	BStBl. II 1989, S. 319–322
10.05.1989	I R 50/85	BStBl. II 1989, S. 755–758
09.06.1989	VI R 27/88	BStBl. II 1990, S. 123–126
30.06.1989	VI R 130/87	BFH/NV 1990, S. 493–494
21.07.1989	VI R 129/86	BStBl. II 1989, S. 917–918
30.08.1989	I R 215/85	BStBl. II 1989, S. 956–957
31.10.1989	VIII R 210/83	BStBl. II 1990, S. 532–534
31.10.1989	VIII R 293/84	BFH/NV 1990, S. 759–761
30.11.1989	I R 14/87	BStBl. II 1990, S. 993–998
28.02.1990	I R 120/86	BStBl. II 1990, S. 553–555
09.03.1990	VI R 48/87	BStBl. II 1990, S. 711–716
25.04.1990	I R 70/88	BStBl. II 1990, S. 1086–1088
31.07.1990	I R 173/83	BStBl. II 1991, S. 66–70
28.09.1990	VI R 157/89	BStBl. II 1991, S. 86–89
06.12.1990	IV R 65/90	BStBl. II 1991, S. 348–350
18.01.1991	VI R 122/87	BStBl. II 1991, S. 409–412
18.04.1991	IV R 13/90	BStBl. II 1991, S. 751–752
04.06.1991	X R 35/88	BStBl. II 1992, S. 187–192
24.10.1991	VI R 49/89	BFH/NV 1992, S. 242–243
05.02.1992	I R 9/90	BStBl. II 1992, S. 607–609
05.02.1992	I R 158/90	BStBl. II 1992, S. 660–661
12.02.1992	XI R 49/89	BFH/NV 1993, S. 156–158
28.02.1992	VI R 146/87	BStBl. II 1992, S. 733–736
09.10.1992	VI R 97/90	BStBl. II 1993, S. 166–169

09.10.1992	VI R 47/91	BStBl. II 1993, S. 169–172
23.10.1992	VI R 59/91	BStBl. II 1993, S. 303–306
15.01.1993	VI R 32/92	BStBl. II 1993, S. 356–357
19.02.1993	VI R 74/91	BStBl. II 1993, S. 551–559
05.03.1993	VI R 79/91	BStBl. II 1993, S. 692–694
07.05.1993	VI R 38/91	BStBl. II 1993, S. 663–665
19.05.1993	I R 80/92	BStBl. II 1993, S. 655–656
04.06.1993	VI R 95/92	BStBl. II 1993, S. 687–692
22.07.1993	VI R 116/90	BStBl. II 1993, S. 775–777
29.10.1993	VI R 26/92	BStBl. II 1994, S. 197–200
10.11.1993	I R 53/91	BStBl. II 1994, S. 218–220
06.05.1994	VI R 47/93	BStBl. II 1994, S. 715–718
04.08.1994	VI R 94/93	BStBl. II 1994, S. 944–946
05.10.1994	I R 67/93	BStBl. II 1995, S. 95–97
07.12.1994	I K 1/93	BStBl. II 1995, S. 175–180
08.02.1995	I R 42/94	BStBl. II 1995, S. 405–407
17.02.1995	VI R 41/92	BStBl. II 1995, S. 390–392
03.07.1995	GrS 1/93	BStBl. II 1995, S. 617–622
21.08.1995	VI R 30/95	BStBl. II 1995, S. 906–909
01.12.1995	VI R 76/91	BStBl. II 1996, S. 239–242
13.12.1995	XI R 43–45/89	BStBl. II 1996, S. 232–239
20.12.1995	I R 57/94	BStBl. II 1996, S. 261–264
10.07.1996	I R 4/96	BStBl. II 1997, S. 15–17
12.08.1996	VI R 27/96	BStBl. II 1997, S. 143–144
20.09.1996	VI R 57/95	BStBl. II 1997, S. 144–146
09.10.1996	XI R 47/96	BStBl. II 1997, S. 255–256
30.10.1996	II R 12/92	BStBl. II 1997, S. 12–15
08.11.1996	VI R 100/95	BStBl. II 1996, S. 330–331
11.02.1997	I R 36/96	BStBl. II 1997, S. 432–433
19.03.1997	I R 69/96	BStBl. II 1997, S. 447–449
20.06.1997	VI R 74/91	BStBl. II 1998, S. 59

20.08.1997	VI B 83/97	BStBl. II 1997, S. 667–668
15.10.1997	I R 76/95	BFH/NV 1998, S. 434–436
01.09.1998	VIII R 3/97	BStBl. II 1999, S. 213–215
23.09.1998	XI R 18/98	BStBl. II 1999, S. 98–99
02.12.1998	X R 83/96	BStBl. II 1999, S. 534–539
16.12.1998	I R 40/97	BStBl. II 1999, S. 207–209
16.12.1998	I R 138/97	BStBl. II 1999, S. 437–439
24.03.1999	I R 64/98	BStBl. II 2000, S. 41–43
16.04.1999	VI R 60/96	BStBl. II 2000, S. 406–408
15.03.2000	I R 28/99	BStBl. II 2002, S. 238–240
25.05.2000	VI R 195/98	BStBl. II 2000, S. 690–692
24.10.2000	VIII R 28/99	BStBl. II 2001, S. 97–101
12.01.2001	VI R 102/98	BStBl. II 2003, S. 151–153
30.05.2001	VI R 177/99	BStBl. II 2001, S. 671–673
05.09.2001	I R 55/00	BFH/NV 2002, S. 478–479
19.10.2001	VI R 131/00	BStBl. II 2002, S. 300–303
30.01.2002	I R 12/01	BFH/NV 2002, S. 1128–1129
31.01.2002	V B 108/01	BStBl. II 2004, S. 622–625
07.02.2002	IV R 9/01	BStBl. II 2002, S. 269–271
26.03.2002	VI R 26/00	BStBl. II 2002, S. 823–827
07.06.2002	VI R 145/99	BStBl. II 2002, S. 829–833
07.06.2002	VI R 53/01	BStBl. II 2002, S. 878–881
09.08.2002	VI R 41/96	BStBl. II 2003, S. 160–162
28.08.2002	VI R 88/99	BStBl. II 2003, S. 154–156
04.09.2002	I R 21/01	BStBl. II 2003, S. 306–311
17.12.2002	VI R 137/01	BStBl. II 2003, S. 407–412
18.12.2002	I R 96/01	BFH/NV 2003, S. 1152–1154
26.06.2003	VI R 112/98	BStBl. II 2003, S. 886–888
28.08.2003	IV R 1/03	BStBl. II 2004, S. 112–115
17.09.2003	I R 12/02	BStBl. II 2004, S. 396–398
02.10.2003	IV R 4/02	BStBl. II 2004, S. 129–131

07.07.2004	VI R 29/00	BStBl. II 2005, S. 367–370
16.09.2004	VI R 25/02	BStBl. II 2006, S. 10–12
27.10.2004	VI R 51/03	BStBl. II 2005, S. 137–139
23.02.2005	I R 46/03	BStBl. II 2005, S. 547–550
03.08.2005	I R 87/04	BStBl. II 2006, S. 220–223
18.08.2005	VI R 32/03	BStBl. II 2006, S. 30–36
14.09.2005	VI R 32/04	BStBl. II 2006, S. 500–504
05.10.2005	VI R 152/01	BStBl. II 2006, S. 94–96
16.11.2005	VI R 151/00	BStBl. II 2006, S. 442–444
28.03.2006	VI R 24/03	BStBl. II 2006, S. 473–475
04.04.2006	VI R 11/03	BStBl. II 2006, S. 668–669
04.05.2006	VI R 67/03	BStBl. II 2006, S. 914–915
04.05.2006	VI R 28/05	BStBl. II 2006, S. 781–782
17.05.2006	VIII R 21/04	BFH/NV 2006, S. 1839–1842
05.09.2006	VI R 41/02	BStBl. II 2007, S. 309–311
07.11.2006	VI R 58/04	BStBl. II 2007, S. 128–129
13.12.2006	VIII R 79/03	BStBl. II 2007, S. 562–568
06.03.2008	VI R 5/05	BStBl. II 2008, S. 597–600
27.08.2008	I R 81/07	BStBl. II 2009, S. 632–634
20.11.2008	VI R 4/06	BStBl. II 2009, S. 374–376
18.12.2008	VI R 49/06	BStBl. II 2009, S. 820–822
29.01.2009	VI R 56/07	BStBl. II 2010, S. 1067–1069
30.04.2009	VI R 54/07	BStBl. II 2010, S. 996–999
21.09.2009	GrS 1/06	BStBl. II 2010, S. 672–685
01.10.2009	VI R 22/07	BStBl. II 2010, S. 204–205
11.11.2009	IX R 1/09	BStBl. II 2010, S. 746–747
11.03.2010	VI R 7/08	BStBl. II 2010, S. 763–765
21.04.2010	VI R 29/08	BStBl. II 2010, S. 833–835
20.05.2010	VI R 41/09	BStBl. II 2010, S. 1022–1023
17.06.2010	VI R 35/08	BStBl. II 2010, S. 852–854
02.09.2010	VI R 3/09	BStBl. II 2011, S. 233–235



11.11.2010	VI R 21/09	BStBl. II 2011, S. 383–386
11.11.2010	VI R 27/09	BStBl. II 2011, S. 386–389
11.11.2010	VI R 41/10	BStBl. II 2011, S. 389–391
13.01.2011	VI R 61/09	BStBl. II 2011, S. 479–482
14.04.2011	VI R 24/10	BStBl. II 2011, S. 767–769
11.05.2011	VI R 65/09	BStBl. II 2011, S. 946–948
28.07.2011	VI R 7/10	BStBl. II 2012, S. 557–560
28.07.2011	VI R 38/10	BStBl. II 2012, S. 561–564
15.09.2011	VI R 6/09	BStBl. II 2012, S. 144–145
08.12.2011	VI R 18/11	BStBl. II 2012, S. 291–292
29.02.2012	IX R 11/11	BStBl. II 2012, S. 651–653
05.07.2012	III R 80/09	BStBl. II 2012, S. 816–821
26.07.2012	VI R 30/09	BStBl. II 2013, S. 400–402
26.07.2012	VI R 27/11	BStBl. II 2013, S. 402–405
19.09.2012	VI R 54/11	BStBl. II 2013, S. 395–398
19.09.2012	VI R 55/11	BStBl. II 2013, S. 398–400
18.10.2012	VI R 64/11	BStBl. II 2015, S. 184–186
12.12.2012	VI R 79/10	BFHE 240, S. 44–50
16.05.2013	VI R 94/10	BStBl. II 2015, S. 186–189
16.05.2013	VI R 7/11	BStBl. II 2015, S. 189–191
16.10.2013	VI R 52/11	BStBl. II 2015, S. 455–456
16.10.2013	VI R 57/11	BStBl. II 2015, S. 457–459
16.10.2013	VI R 78/12	BStBl. II 2015, S. 495–497
17.10.2013	VI R 44/12	BStBl. II 2014, S. 892–894
05.11.2013	VIII R 22/12	BStBl. II 2014, S. 165–168
14.11.2013	VI R 36/12	BStBl. II 2014, S. 278–279
14.11.2013	VI R 49/12	BFHE 243, S. 524–543
14.11.2013	VI R 50/12	BFHE 243, S. 544–563
12.12.2013	VI R 47/12	BStBl. II 2015, S. 490–493
27.02.2014	VI R 23/13	BStBl. II 2014, S. 894–896
27.02.2014	VI R 19/12	BFH/NV 2014, S. 1370–1372

27.02.2014	VI R 26/12	BFH/NV 2014, S. 1372–1374
10.04.2014	VI R 62/11	BStBl. II 2015, S. 191–193
14.05.2014	VIII R 18/11	BStBl. II 2015, S. 128–132
17.07.2014	VI R 2/12	BFHE 247, S. 25–63
17.07.2014	VI R 8/12	BFHE 247, S. 64–101
05.11.2014	IV R 30/11	BStBl. II 2015, S. 601–606
10.03.2015	VI R 6/14	BStBl. II 2015, S. 767–769
18.06.2015	VI R 77/12	BStBl. II 2015, S. 903–906
10.03.2016	VI R 58/14	BStBl. II 2016, S. 621–624
15.06.2016	VI R 6/13	BFH/NV 2016, S. 1509–1511

## Finanzgerichte

FG Baden–Württemberg (rkr.)		
20.04.2005	2 K 51/03	EFG 2005, S. 1172–1173
FG Bremen (rkr.)		
10.04.1981	II 76/77	EFG 1981, S. 602–603
FG Köln (rkr.)		
19.05.1982	II (X) 338/80 E	EFG 1982, S. 630–631
FG München (rkr.)		
26.06.2009	8 K 307/07	EFG 2009, S. 1749–1752
FG Münster (rkr.)		
21.11.1997	11 K 4425/96 L	EFG 1998, S. 822–823
FG Nürnberg (rkr.)		
27.06.1978	II 165/74	EFG 1979, S. 23–24
FG Saarland (rkr.)		
13.09.2001	1 K 113/00	BeckRS 2001, 21010822
Hessisches FG (nrkr.)		
04.06.1980	I 126/77	EFG 1980, S. 605–607
Hessisches FG (rkr.)		
31.10.1984	1 K 228/83	EFG 1985, S. 312
Niedersächsisches FG (rkr.)		
27.07.1982	XI 351/81	EFG 1983, S. 155–156
Niedersächsisches FG (rkr.)		
04.07.1991	VI 480/89	RIW 1991, S. 1055–1058

## Bundesgerichtshof

09.12.1987	3 StR 104/87	HFR 1989, S. 217
06.10.1989	3 StR 80/89	HFR 1990, S. 582–583

## Bundesarbeitsgericht

09.12.1976	3 AZR 371/75	BStBl. II 1977, S. 581–583
21.07.2009	1 AZR 167/08	NZA 2009, S. 1213–1215

## **Amtliche Quellen und Schreiben**

Gesetze (einschließlich Doppelbesteuerungsabkommen)

5. VermBG: Fünftes Vermögensbildungsgesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 04.03.1994, BGBl. I 1994, S. 406, das zuletzt durch Artikel 8 des Gesetzes vom 18.07.2016, BGBl. I 2016, S. 1679, geändert worden ist

AmtshilfeRLUmsG: Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz – Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften vom 26.06.2013, BGBl. I 2013, S. 1809–1846

BeitrRLUmsG: Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften vom 07.12.2011, BGBl. I 2011, S. 2592–2627

DBA-Belgien 1967: Gesetz zu dem Abkommen vom 11.04.1967 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Belgien zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen und zur Regelung verschiedener anderer Fragen auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen einschließlich der Gewerbesteuer und der Grundsteuern vom 06.01.1969 (BGBl. II 1969, S. 17) [Abkommen unter BGBl. II 1969, S. 18–45; Schlussprotokoll unter BGBl. II 1969, S. 46–52]

DBA-Dänemark 1995: Gesetz zu dem Abkommen vom 22.11.1995 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Dänemark zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei den Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie bei den Nachlaß-, Erbschaft- und Schenkungsteuern und zur Beistandsleistung in Steuersachen (Deutsch-dänisches Steuerabkommen) vom 31.10.1996 (BGBl. II 1996, S. 2565) [Abkommen unter BGBl. II 1996, S. 2566–2593; Anlage unter BGBl. II 1996, S. 2594–2595; Protokoll unter BGBl. II 1996, S. 2596]

DBA-Frankreich 1959: Gesetz zu dem Abkommen vom 21.07.1959 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Französischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen und über gegenseitige Amts- und Rechtshilfe auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuern und der Grundsteuern vom 14.04.1961 (BGBl. II 1961, S. 397) [Abkommen unter BGBl. II 1961, S. 398–414; Zusatzprotokoll unter BGBl. II 1961, S. 415; Notenwechsel unter BGBl. II 1961, S. 416–419]

DBA-Frankreich Revisionsprotokoll 1969: Gesetz zu dem Revisionsprotokoll vom 09.06.1969 zu dem am 21.07.1959 in Paris unterzeichneten Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Französischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen und über gegen-

seitige Amts- und Rechtshilfe auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuern und der Grundsteuern vom 10.07.1970 (BGBl. II 1970, S. 717–718) [Revisionsprotokoll unter BGBl. II 1970, S. 719–722]

DBA-Frankreich Zusatzabkommen 1989: Gesetz zu dem Zusatzabkommen vom 28.09.1989 zur Änderung des Abkommens vom 21.07.1959 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Französischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen und über gegenseitige Amts- und Rechtshilfe auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuern und der Grundsteuern in der Fassung des Revisionsprotokolls vom 09.06.1969 vom 10.08.1990 (BGBl. II 1990, S. 770–771) [Zusatzabkommen unter BGBl. II 1990, S. 772–778]

DBA-Frankreich Zusatzabkommen 2001: Gesetz zu dem Zusatzabkommen vom 20.12.2001 zwischen der Regierung der Bundesrepublik Deutschland und der Regierung der Französischen Republik zum Abkommen vom 21.07.1959 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Französischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen und über gegenseitige Amts- und Rechtshilfe auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuern und der Grundsteuern vom 11.09.2002 (BGBl. II 2002, S. 2370–2371) [Zusatzabkommen unter BGBl. II 2002, S. 2372–2373]

DBA-Großbritannien 1964: Gesetz zu dem Abkommen vom 26.11.1964 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung vom 02.06.1966 (BGBl. II 1966, S. 358) [Abkommen unter BGBl. II 1966, S. 359–373]

DBA-Großbritannien Revisionsprotokoll 1970: Gesetz zu dem Revisionsprotokoll vom 23.03.1970 zu dem am 26.11.1964 in Bonn unterzeichneten Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung vom 11.02.1971 (BGBl. II 1971, S. 45) [Revisionsprotokoll unter BGBl. II 1971, S. 46–53]

DBA-Italien 1925: Gesetz über das Abkommen zwischen dem Deutschen Reich und Italien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Regelung anderer Fragen auf dem Gebiete der direkten Steuern vom 07.12.1925 (RGBl. II 1925, S. 1145) [Abkommen unter RGBl. II 1925, S. 1146–1152; Schlussprotokoll unter RGBl. II 1925, S. 1153–1155]

DBA-Kanada 1981: Gesetz zu dem Abkommen vom 17.07.1981 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und Kanada zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und bestimmter

- anderer Steuern vom 13.09.1982 (BGBl. II 1982, S. 801) [Abkommen unter BGBl. II 1982, S. 802–828; Protokoll unter BGBl. II 1982, S. 829–832]
- DBA-Niederlande 1959: Gesetz zum Abkommen vom 16.06.1959 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie verschiedener sonstiger Steuern und zur Regelung anderer Fragen auf steuerlichem Gebiete vom 10.06.1960 (BGBl. II 1960, S. 1781) [Abkommen unter BGBl. II 1960, S. 1782–1793; Schlussprotokoll unter BGBl. II 1960, S. 1794–1796; Zusatzprotokoll unter BGBl. II 1960, S. 1797–1798]
- DBA-Niederlande Zusatzprotokoll 1980: Gesetz zum Zusatzprotokoll vom 13.03.1980 zum Abkommen vom 16.06.1959 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie verschiedener sonstiger Steuern und zur Regelung anderer Fragen auf steuerlichem Gebiete vom 26.08.1980 (BGBl. II 1980, S. 1150) [Zusatzprotokoll unter BGBl. II 1980, S. 1151–1153]
- DBA-Österreich 2000: Gesetz zu dem Abkommen vom 24.08.2000 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 26.03.2002 (BGBl. II 2002, S. 734) [Abkommen unter BGBl. II 2002, S. 735–744; Protokoll unter BGBl. II 2002, S. 745–746]
- DBA-Philippinen 1983: Gesetz zu dem Abkommen vom 22.07.1983 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik der Philippinen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 20.09.1984 (BGBl. II 1984, S. 878) [Abkommen unter BGBl. II 1984, S. 879–894; Protokoll unter BGBl. II 1984, S. 895–897]
- DBA-Schweden 1959: Gesetz zum Abkommen vom 17.04.1959 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Schweden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie verschiedener anderer Steuern vom 10.06.1960 (BGBl. II 1960, S. 1814) [Abkommen unter BGBl. II 1960, S. 1815–1827]
- DBA-Schweden Protokoll 1978: Gesetz zum Protokoll vom 22.09.1978 zu dem Abkommen vom 17.04.1959 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Schweden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie

- verschiedener anderer Steuern vom 13.06.1980 (BGBl. II 1980, S. 747) [Protokoll unter BGBl. II 1980, S. 748–749]
- DBA-Schweiz 1931: Bekanntmachung über das deutsch-schweizerische Doppelbesteuerungsabkommen, Rom, 12.02.1934 (RGBl. II 1934, S. 37) [Abkommen vom 15.07.1931 unter RGBl. II 1934, S. 38–40; Anlagen unter RGBl. II 1934, S. 41–49; Schlussprotokoll vom 15.07.1931 unter RGBl. II 1934, S. 51–52; Zusatzprotokoll vom 11.01.1934 unter RGBl. II 1934, S. 52]
- DBA-Schweiz Zusatzprotokoll 1957: Gesetz zu dem Zusatzprotokoll vom 09.09.1957 zum Abkommen vom 15.07.1931 zwischen dem Deutschen Reiche und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der direkten Steuern und der Erbschaftsteuern vom 05.03.1959 (BGBl. II 1959, S. 182) [Zusatzprotokoll unter BGBl. II 1959, S. 183–186; Notenwechsel unter BGBl. II 1959, S. 186–187]
- DBA-Schweiz Zusatzprotokoll 1959: Gesetz zu dem Zusatzprotokoll vom 20.03.1959 zum Abkommen vom 15.07.1931 zwischen dem Deutschen Reiche und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der direkten Steuern und der Erbschaftsteuern vom 26.06.1959 (BGBl. II 1959, S. 721) [Zusatzprotokoll unter BGBl. II 1959, S. 722–723]
- DBA-Schweiz 1959: Bekanntmachung der Neufassung des Abkommens vom 15.07.1931 zwischen dem Deutschen Reiche und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der direkten Steuern und der Erbschaftsteuern vom 11.11.1959 (BGBl. II 1959, S. 1252) [Abkommen vom 15.07.1931 in der Fassung des Zusatzprotokolls vom 20.03.1959 unter BGBl. II 1959, S. 1253–1255; Schlussprotokoll unter BGBl. II 1959, S. 1256–1258]
- DBA-Schweiz 1971: Gesetz zu dem Abkommen vom 11.08.1971 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 05.09.1972 (BGBl. II 1972, S. 1021) [Abkommen unter BGBl. II 1972, S. 1022–1032; Briefwechsel unter BGBl. II 1972, S. 1033]
- DBA-Schweiz Protokoll 1978: Gesetz zum Protokoll vom 30.11.1978 zu dem Abkommen vom 11.08.1971 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 13.06.1980 (BGBl. II 1980, S. 750) [Protokoll unter BGBl. II 1980, S. 751]

- DBA-Schweiz Protokoll 1989: Gesetz zu dem Protokoll vom 17.10.1989 zu dem Abkommen vom 11.08.1971 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen in der Fassung des Protokolls vom 30.11.1978 vom 10.08.1990 (BGBl. II 1990, S. 766) [Protokoll unter BGBl. II 1990, S. 767–768; Notenwechsel unter BGBl. II 1990, S. 769]
- DBA-Schweiz Protokoll 1992: Gesetz zu dem Protokoll vom 21.12.1992 zu dem Abkommen vom 11.08.1971 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 30.09.1993 (BGBl. II 1993, S. 1886–1887) [Protokoll vom 21.12.1992 unter BGBl. II 1993, S. 1888; Verhandlungsprotokoll vom 18.12.1991 unter BGBl. II 1993, S. 1889]
- DBA-Schweiz Revisionsprotokoll 2002: Gesetz zu dem Revisionsprotokoll vom 12.03.2002 zu dem Abkommen vom 11.08.1971 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 08.02.2003 (BGBl. II 2003, S. 67) [Revisionsprotokoll unter BGBl. II 2003, S. 68–70; Verhandlungsprotokoll unter BGBl. II 2003, S. 71–72]
- DBA-Sowjetunion 1981: Gesetz zu dem Abkommen vom 24.11.1981 der Bundesrepublik Deutschland und der Union der Sozialistischen Sowjetrepubliken zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen vom 07.01.1983 (BGBl. II 1983, S. 2) [Abkommen unter BGBl. II 1983, S. 3–7; Protokoll unter BGBl. II 1983, S. 8]
- DBA-Spanien 1966: Gesetz zu dem Abkommen vom 05.12.1966 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Spanischen Staat zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung bei den Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 16.01.1968 (BGBl. II 1968, S. 9) [Abkommen unter BGBl. II 1968, S. 10–24; Notenwechsel unter BGBl. II 1968, S. 25–27]
- DBA-USA 1954: Gesetz über das Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika vom 22.07.1954 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen vom 10.12.1954 (BGBl. II 1954, S. 1117) [Abkommen unter BGBl. II 1954, S. 1118–1125]
- DBA-USA Protokoll 1965: Gesetz zum Protokoll vom 17.09.1965 zur Änderung des Abkommens vom 22.07.1954 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung



- der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen vom 20.12.1965 (BGBl. II 1965, S. 1609–1610) [Protokoll unter BGBl. II 1965, S. 1611–1622]
- DBA-USA 1965: Bekanntmachung der Neufassung des Abkommens vom 22.07.1954 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und einiger anderer Steuern vom 17.08.1966 (BGBl. II 1966, S. 745) [Abkommen vom 22.07.1954 in der Fassung des Protokolls vom 17.09.1965 unter BGBl. II 1966, S. 746–759]
- DBA-Zypern 1974: Gesetz zu dem Abkommen vom 09.05.1974 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Zypern zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 08.06.1977 (BGBl. II 1977, S. 488) [Abkommen unter BGBl. II 1977, S. 489–504; Protokoll unter BGBl. II 1977, S. 505]
- Erstes Gesetz zur Änderung des Arbeitnehmerüberlassungsgesetzes – Verhinderung von Missbrauch der Arbeitnehmerüberlassung vom 28.04.2011, BGBl. I 2011, S. 642–644
- Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 22.12.2014, BGBl. I 2014, S. 2417–2430
- Gesetz zur Änderung des Gemeindereformgesetzes und von steuerlichen Vorschriften vom 08.05.2012, BGBl. I 2012, S. 1030–1031
- Gesetz zur Änderung des Investitionszulagengesetzes 1999 vom 20.12.2000, BGBl. I 2000, S. 1850–1856
- Gesetz zur Änderung des Steuerreformgesetzes 1990 sowie zur Förderung des Mietwohnungsbaus und von Arbeitsplätzen in Privathaushalten vom 30.06.1989, BGBl. I 1989, S. 1267–1272
- Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 20.02.2013, BGBl. I 2013, S. 285–291
- Gesetz zur Einführung einer Entfernungspauschale vom 21.12.2000, BGBl. I 2000, S. 1918–1919
- Gesetz zur Steuerfreistellung von Arbeitnehmertrinkgeldern vom 08.08.2002, BGBl. I 2002, S. 3111
- Haushaltsbegleitgesetz 1983: Gesetz zur Wiederbelebung der Wirtschaft und Beschäftigung und zur Entlastung des Bundeshaushalts vom 20.12.1982, BGBl. I 1982, S. 1857–1911

- JStG 1996: Jahressteuergesetz 1996 vom 11.10.1995, BGBl. I 1995, S. 1250–1413
- JStG 1997: Jahressteuergesetz 1997 vom 20.12.1996, BGBl. I 1996, S. 2049–2081
- JStG 2007: Jahressteuergesetz 2007 vom 13.12.2006, BGBl. I 2006, S. 2878–2912
- JStG 2010: Jahressteuergesetz 2010 vom 08.12.2010, BGBl. I 2010, S. 1768–1803
- Mitarbeiterkapitalbeteiligungsgesetz: Gesetz zur steuerlichen Förderung der Mitarbeiterkapitalbeteiligung vom 07.03.2009, BGBl. I 2009, S. 451–455
- StandOG: Standortsicherungsgesetz – Gesetz zur Verbesserung der steuerlichen Bedingungen zur Sicherung des Wirtschaftsstandorts Deutschland im Europäischen Binnenmarkt vom 13.09.1993, BGBl. I 1993, S. 1569–1593
- StAnpG: Steueranpassungsgesetz vom 17.10.1934, RGBl. I 1934, S. 925–941
- StÄndG 1958: Steueränderungsgesetz 1958 – Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Ertrag und des Verfahrensrechts vom 18.07.1958, BGBl. I 1958, S. 473–513
- StÄndG 1992: Steueränderungsgesetz 1992 – Gesetz zur Entlastung der Familien und zur Verbesserung der Rahmenbedingungen für Investitionen und Arbeitsplätze vom 25.02.1992, BGBl. I 1992, S. 297–358
- StÄndG 2001: Steueränderungsgesetz 2001 – Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften vom 20.12.2001, BGBl. I 2001, S. 3794–3821
- StÄndG 2003: Steueränderungsgesetz 2003 – Zweites Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften vom 15.12.2003, BGBl. I 2003, S. 2645–2675
- StÄndG 2007: Steueränderungsgesetz 2007 vom 19.06.2006, BGBl. I 2006, S. 1652–1658
- StBereinG 1986: Steuerbereinigungsgesetz 1986 vom 19.12.1985, BGBl. I 1985, S. 2436–2459
- StRefG 1990: Steuerreformgesetz 1990 vom 25.07.1988, BGBl. I 1988, S. 1093–1184
- Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 vom 14.08.2007, BGBl. I 2007, S. 1912–1938

## Gesetzgebungsverfahren

Reichstags-Drucksache 1921, Nr. 2867 vom 25.10.1921

Reichstags-Drucksache 1924/25, Nr. 1229 vom 22.07.1925

Bundestags-Drucksache VI/1982 vom 19.03.1971

Bundestags-Drucksache 7/2843 vom 22.11.1974

Bundestags-Drucksache 10/1934 vom 31.08.1984

Bundestags-Drucksache 10/4119 vom 04.11.1985

Bundestags-Drucksache 10/4211 vom 12.11.1985

Bundestags-Drucksache 10/4313 vom 10.12.1985

Bundestags-Drucksache 11/2157 vom 19.04.1988

Bundestags-Drucksache 11/4775 vom 14.06.1989

Bundestags-Drucksache 11/5970 vom 05.12.1989

Bundestags-Drucksache 12/1368 vom 25.10.1991

Bundestags-Drucksache 12/5016 vom 25.05.1993

Bundestags-Drucksache 13/901 vom 27.03.1995

Bundestags-Drucksache 13/1686 vom 13.06.1995

Bundestags-Drucksache 13/5952 vom 05.11.1996

Bundestags-Drucksache 14/1271 vom 25.06.1999

Bundestags-Drucksache 14/4626 vom 16.11.2000

Bundestags-Drucksache 14/6877 vom 07.09.2001

Bundestags-Drucksache 14/7340 vom 07.11.2001

Bundestags-Drucksache 14/7341 vom 08.11.2001

Bundestags-Drucksache 14/9029 vom 14.05.2002

Bundestags-Drucksache 14/9061 vom 15.05.2002

Bundestags-Drucksache 15/1562 vom 23.09.2003

Bundestags-Drucksache 15/1798 vom 22.10.2003

Bundestags-Drucksache 15/1945 vom 06.11.2003

Bundestags-Drucksache 16/1545 vom 18.05.2006

Bundestags-Drucksache 16/1859 vom 19.06.2006

Bundestags-Drucksache 16/2012 vom 29.06.2006

Bundestags-Drucksache 16/2712 vom 25.09.2006

Bundestags-Drucksache 16/10189 vom 02.09.2008  
Bundestags-Drucksache 17/8867 vom 05.03.2012  
Bundestags-Drucksache 17/9811 vom 23.05.2012  
Bundestags-Drucksache 17/10604 vom 05.09.2012  
Bundestags-Drucksache 17/12197 vom 30.01.2013  
Bundestags-Drucksache 18/3017 vom 03.11.2014  
Bundesrats-Drucksache 432/14 (Beschluss) vom 07.11.2014

Verordnungen sowie Verwaltungsanweisungen, Erlasse und Verfügungen

BMF-Schreiben vom 31.10.1983, IV B 6 – S 2293 – 50/83, BStBl. I 1983,  
S. 470–471 („Auslandstätigkeitserlass“)  
BMF-Schreiben vom 10.04.1984, IV C 6 – S 2293 – 11/84, BStBl. I 1984,  
S. 252–253  
BMF-Schreiben vom 02.03.1990, IV B 6 – S 2332 – 23/90, BStBl. I 1990,  
S. 141  
BMF-Schreiben vom 27.09.1993, IV B 6 – S 2334 – 152/93, BStBl. I 1993,  
S. 814–815  
BMF-Schreiben vom 05.01.1994, IV C 5 – S 1300 – 197/93, BStBl. I 1994,  
S. 11–14  
BMF-Schreiben vom 24.05.2000, IV C 5 – S 2336 – 13/00, BStBl. I 2000,  
S. 613–614  
BMF-Schreiben vom 16.10.2000, IV C 5 – S 2336 – 13/00 VI, BStBl. I 2000,  
S. 1421  
BMF-Schreiben vom 09.11.2001, IV B 4 – S 1341 – 20/01, BStBl. I 2001,  
S. 796–800  
BMF-Schreiben vom 27.01.2004, IV C 5 – S 2000 – 2/04, BStBl. I 2004,  
S. 173–180  
BMF-Schreiben vom 14.09.2006, IV B 6 – S 1300 – 367/06, BStBl. I 2006,  
S. 532–548  
BMF-Schreiben vom 28.03.2007, IV C 5 – S 2334/07/0011, BStBl. I 2007,  
S. 464–465  
BMF-Schreiben vom 29.04.2008, IV B 2 – S 2297-b/07/0001, BStBl. I 2008,  
S. 566–569  
BMF-Schreiben vom 08.12.2009, IV C 5 – S 2347/09/10002, BStBl. I 2009,  
S. 1513–1516

BMF-Schreiben vom 18.02.2011, IV C 5 – S 2388/0-01, BStBl. I 2011, S. 213

BMF-Schreiben vom 13.04.2012, IV C 5 – S 2332/07/0001, BStBl. I 2012, S. 531–532

BMF-Schreiben vom 16.05.2013, IV C 5 – S 2334/07/0011, BStBl. I 2013, S. 729–730

BMF-Schreiben vom 22.05.2013, IV C 5 – S 2388/11/10001-02, BStBl. I 2013, S. 728

BMF-Schreiben vom 30.09.2013, IV C 5 – S 2353/13/10004, BStBl. I 2013, S. 1279–1300

BMF-Schreiben vom 10.10.2013, IV C 5 – S 2334/13/10001, BStBl. I 2013, S. 1301

BMF-Schreiben vom 12.05.2014, IV C 2 – S 2743/12/10001, BStBl. I 2014, S. 860

BMF-Schreiben vom 16.10.2014, IV C 5 – S 2386/09/10002 :001, BStBl. I 2014, S. 1408–1410

BMF-Schreiben vom 24.10.2014, IV C 5 – S 2353/14/10002, BStBl. I 2014, S. 1412–1438

BMF-Schreiben vom 12.11.2014, IV B 2 – S 1300/08/10027, BStBl. I 2014, S. 1467–1502

BMF-Schreiben vom 20.01.2015, IV C 5 – S 2360/12/10002, BStBl. I 2015, S. 143

BMF-Schreiben vom 19.05.2015, IV C 6 – S 2297-b/14/10001, BStBl. I 2015, S. 468–472

BMF-Schreiben vom 19.05.2015, IV C 5 – S 2334/07/0009, BStBl. I 2015, S. 484–488

BMF-Schreiben vom 14.10.2015, IV C 5 – S 2332/15/10001, BStBl. I 2015, S. 832–835

BMF-Schreiben vom 19.01.2016, IV B 2 – S 1301/07/10017-07, BStBl. I 2016, S. 76 [tabellarische Anlage unter BStBl. I 2016, S. 77–82]

Erllass des Ministers der Finanzen des Saarlandes vom 25.07.1975, B/II – 665/75 – S 2293 A, BStBl. I 1975, S. 944–946 („Montageerlass“)

EStDV: Einkommensteuer-Durchführungsverordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 10.05.2000, BGBl. I 2000, S. 717, die zuletzt durch Artikel 1 der Verordnung vom 18.07. 2016, BGBl. I 2016, S. 1722, geändert worden ist

- LStÄR 2011: Lohnsteuer-Änderungsrichtlinien 2011 – Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Änderung der Lohnsteuer-Richtlinien 2008 vom 23.11.2010, BStBl. I 2010, S. 1325–1337
- LStÄR 2013: Lohnsteuer-Änderungsrichtlinien 2013 – Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Änderung der Lohnsteuer-Richtlinien 2008 vom 08.07.2013, BStBl. I 2013 S. 851
- LStÄR 2015: Lohnsteuer-Änderungsrichtlinien 2015 – Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Änderung der Lohnsteuer-Richtlinien 2013 vom 22.10.2014, BStBl. I 2014 S. 1344–1360
- LStDV: Lohnsteuer-Durchführungsverordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 10.10.1989, BGBl. I 1989, S. 1848, die zuletzt durch Artikel 6 des Gesetzes vom 18.07.2016, BGBl. I 2016 S. 1679 geändert worden ist
- LStR 1987: Lohnsteuer-Richtlinien 1987 – Bekanntmachung der Neufassung der Lohnsteuer-Richtlinien vom 09.12.1986, BStBl. I 1986 Sondernummer 4, S. 67–229
- LStR 2008: Lohnsteuer-Richtlinien 2008 – Allgemeine Verwaltungsvorschriften zum Steuerabzug vom Arbeitslohn 2008 vom 10.12.2007, BStBl. I 2007 Sondernummer 1, S. 1–60
- LStR 2011: Lohnsteuer-Richtlinien 2011 – Allgemeine Verwaltungsvorschriften zum Steuerabzug vom Arbeitslohn in der Fassung vom 10.12.2007, BStBl. I 2007 Sondernummer 1, S. 1–60, geändert durch LStÄR 2011 vom 23.11.2010, BStBl. I 2010, S. 1325–1337
- LStR 2015: Lohnsteuer-Richtlinien 2015 – Allgemeine Verwaltungsvorschriften zum Steuerabzug vom Arbeitslohn in der Fassung vom 10.12.2007, BStBl. I 2007 Sondernummer 1, S. 1–60, geändert durch LStÄR 2011 vom 23.11.2010, BStBl. I 2010, S. 1325–1337 sowie LStÄR 2013 vom 08.07.2013, BStBl. I 2013 S. 851 und LStÄR 2015 vom 22.10.2014, BStBl. I 2014 S. 1344–1360
- OFD Koblenz, Vfg. vom 20.02.1997, S 1301 A – St 34 1, IStR 1997, S. 277–278
- OFD Münster, Vfg. vom 29.05.1990, S 2334 – 66 – St 12 – 31, DB 1990, S. 1212

## **Stand der Arbeit**

Gesetzgebung, Rechtsprechung und Literatur wurden im Rahmen der hiermit vorgelegten Bearbeitung bis zum 10.10.2016 berücksichtigt.

Alle in der Arbeit wiedergegebenen Daten zu in- und ausländischen Rechtsordnungen sowie zu bilateralen Abkommen und Verständigungsvereinbarungen zwischen den Staaten beziehen sich – sofern nicht ausdrücklich im Text anderweitig erwähnt oder aus dem Kontext eindeutig ersichtlich – auf den im jeweiligen Land derzeit aktuellen Veranlagungszeitraum.

Die qualitativ-empirischen Unternehmensgespräche wurden in der Zeit vom 11.08.2015 bis zum 08.02.2016 geführt und betrafen bzw. reflektierten dabei stets den zum jeweiligen Interviewzeitpunkt aktuellen Sach- und Rechtsstand (siehe hierzu im Einzelnen zudem Abschnitt 5.5).