



TAXACADEMY



Rechtsstand 2023

# Lohnsteuer

## Grundlagen der Lohnsteuer

Skript zum Online-Training

# Inhalt

<b>1</b>	<b>Überblick</b>	<b>1</b>
<b>2</b>	<b>Grundlagen der Lohnsteuer</b>	<b>2</b>
2.1	Systematische Einordnung	2
2.2	Arbeitnehmer und Arbeitgeberbegriff	3
2.2.1	Vertreter	7
2.2.2	Sozialversicherungsrechtlicher Arbeitnehmerbegriff	7
2.2.3	Exkurs Arbeitsrecht	8
<b>3</b>	<b>Arbeitslohn</b>	<b>10</b>
3.1	Überblick	10
3.2	Nicht steuerbare Arbeitgeberzuwendungen	13
3.2.1	Zuwendungen aus ganz überwiegend betrieblichem Interesse	13
3.2.2	Aufmerksamkeiten	15
3.2.3	Betriebsveranstaltungen	18
3.2.4	Berufliche Fort- und Weiterbildung	21
3.2.5	Sondervorschrift für Einkünfte aus der Vermögensbeteiligung	24
3.3	Sachbezüge	26
3.4	Steuerbefreiungen	28
3.4.1	Altersvorsorgeaufwendungen	30
3.4.2	Lohnersatzleistungen	30
3.4.3	Steuerbegünstigung echter Zusatzleistungen des Arbeitgebers	31
<b>4</b>	<b>Werbungskosten bei Arbeitnehmern</b>	<b>32</b>
4.1	Allgemeines	32
4.2	Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte	33
4.3	Mobilitätsprämie	35
4.4	Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung	36
4.5	Aufwendungen für Arbeitsmittel	38
4.6	Reisekosten bei Dienstreisen und Dienstgängen	39
4.7	Aufwendungen für Aus- und Fortbildung	40
4.8	Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer	41
4.9	Homeoffice-Pauschale	42
4.10	Weitere Werbungskosten:	43

<b>5</b>	<b>Lohnsteuerverfahren .....</b>	<b>44</b>
5.1	Erhebung der Lohnsteuer .....	44
5.2	Lohnsteuerabzugsmerkmale .....	46
5.3	Lohnsteuerklassen.....	46
5.4	Freibetrag auf der „Lohnsteuerkarte“ .....	48
5.5	Kinderfreibetrag .....	49
5.6	Lohnerhöhung und Konsequenzen .....	49
5.7	Aufzeichnungspflichten.....	50
5.8	Anmeldung und Abführung der Lohnsteuer .....	50
5.9	Erklärungspflicht und Veranlagung gem. § 46 EStG .....	51
5.10	Mini-Exkurs: Lohnsteuer und Kirchensteuer .....	52

# 1 Überblick

- 1 Bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG) wird die Einkommensteuer **Lohnsteuerabzug** direkt an der Quelle durch den Arbeitgeber einbehalten. Dieser Steuereinbehalt wird als Lohnsteuer bezeichnet und ist keine eigene Steuerart, sondern lediglich eine besondere Erhebungsform der Einkommensteuer. Systematisch betrachtet ist die Lohnsteuer eine Quellensteuer, da sie an der Quelle – dem Arbeitgeber – direkt erhoben wird und der Arbeitnehmer einen versteuerten Betrag erhält. Der Lohnsteuereinbehalt erfolgt unabhängig davon, ob der Arbeitnehmer zur Einkommensteuer veranlagt<sup>1</sup> wird oder nicht.
- 2 Durch den Lohnsteuerabzug ist die Einkommensteuerschuld des Arbeitnehmers grundsätzlich abgegolten. Dadurch ergibt sich, dass Arbeitnehmer i.d.R. keine Einkommensteuererklärung abgeben müssen.
- 3 Für die Durchführung des Lohnsteuerabzugs werden unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer in die Steuerklassen I – VI eingeteilt. Die Lohnsteuerklassenwahl hat eine direkte Auswirkung auf den Auszahlungsbetrag, auch Nettolohn genannt. Jedoch ist die Lohnsteuerklassenwahl kein Steuersparmechanismus. Durch die Lohnsteuerklasse werden lediglich die Steuervorauszahlungen an das Finanzamt reguliert. Aus diesem Grund können sich bei bestimmten Kombinationen von Lohnsteuerklassen sowie weiteren individuell zu berücksichtigenden Sachverhalten Steuernachzahlungen oder Steuererstattungen im Rahmen der Veranlagung ergeben.
- 4 Für den korrekten Lohnsteuerabzug ist der Arbeitgeber zuständig. Bei Fehlern haftet daher i.d.R. auch der Arbeitgeber für entgangene Steuerbeträge des Arbeitnehmers. Die Lohnsteuer ist die bedeutendste Erhebungsform der Einkommensteuer in der Praxis.

---

<sup>1</sup> Als Veranlagung wird die Zusammenfassung von Ermittlungsverfahren und Festsetzungsverfahren im Rahmen des Besteuerungsverfahrens nach der Abgabenordnung (AO) bezeichnet. Es umfasst demnach die Abgabe der Steuererklärung (Ermittlungsverfahren durch das Finanzamt) und den Erhalt des Steuerbescheides (Festsetzung auf der Grundlage des Ermittlungsverfahrens).

## 2 Grundlagen der Lohnsteuer



Zu diesem Kapitel finden Sie im Online-Training folgende interaktive Elemente:

**3 praktische Übungen**

**1 Videosequenz**

### 2.1 Systematische Einordnung

► **Lesen Sie bitte § 19 Abs. 1 EStG.**



**Einkünfte aus nicht-selbständiger Arbeit**

5 Was unter den Begriff „*nichtselbständige Arbeit*“ zu verstehen ist, ergibt sich nicht direkt aus dem Paragraphen. § 19 Abs. 1 EStG muss in systematischem Zusammenhang mit einer Reihe anderer Vorschriften des EStG gesehen werden. Zunächst muss eine Steuerpflicht einer natürlichen Person nach § 1 EStG gegeben sein. Nach § 2 Abs. 1 Nr. 4 EStG unterliegen die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit grundsätzlich der Einkommensteuer. Diese Einkünfte gehören zu den **Überschusseinkünften** und werden daher als Überschuss der Einnahmen gem. § 8 EStG über die Werbungskosten gem. § 9 EStG ermittelt (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG). Dabei gilt das **Zu- und Abflussprinzip** nach § 11 EStG.

6 Weiterhin enthält die Regelung eine nicht abschließende Aufzählung, was zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehört.<sup>2</sup> Dass die Auflistung nicht abschließend ist und eine sehr weitreichende Wirkung hat, wird insbesondere durch die Verwendung „*andere Bezüge und Vorteile*“ im § 19 Abs. 1 S 1 Nr. 1 EStG deutlich. Es können weiterhin zwei Tatbestandsmerkmale abgeleitet werden:

**Tatbestandsmerkmale**

1. Dienstverhältnis sowie
2. Einnahmen.

7 Es wird nicht geregelt, unter welchen konkreten Voraussetzungen ein Dienstvertrag beim Empfänger vorliegt und dies zu nichtselbständigen Einkünften führt. Auch ist der Arbeitnehmer- und Arbeitgeberbegriff nicht steuerrechtlich definiert. Infolgedessen hat der Gesetzgeber bzw. die Verwaltung die Lohnsteuerdurchführungsverordnung (LStDV), die Lohnsteuerrichtlinie (LStR) sowie die Lohnsteuerhinweise (LStH) erlassen. Diese Hilfsmittel haben zwar nicht die gleiche rechtliche Qualität eines Gesetzes, helfen jedoch in der Praxis der Finanzverwaltung und den Arbeitgebern bei der Durchführung des Besteuerungsverfahrens und enthalten verschiedene Definitionen und Anweisungen, wie die Rechtsbegriffe auszulegen sind bzw. das Verfahren durchzuführen ist.

**Maßgebende Rechtsakte**

8 Nur bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit wird **Lohnsteuer vom Arbeitslohn** seitens des Arbeitgebers einbehalten (§ 38 Abs. 1 S. 1 EStG). Vor diesem Hintergrund muss zunächst geklärt werden, ob überhaupt Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vorliegen, welcher Personenkreis Arbeitnehmer und wer Arbeitgeber sein kann und was alles unter dem Begriff des Arbeitslohns zu verstehen ist.

**Lohnsteuereinbehalt**

<sup>2</sup> Eine Einteilung erfolgt im Kapitel 3 Arbeitslohn.

## 2.2 Arbeitnehmer und Arbeitgeberbegriff

▶ **Lesen Sie bitte § 1 LStDV.**



**Definition  
Arbeitnehmer**

9 Aus dem allgemeinen Verständnis heraus können nur Arbeitnehmer Einkünfte aus nicht-selbständiger Arbeit beziehen. Eine Definition der **Arbeitnehmereigenschaft** findet sich in § 1 Abs. 1 LStDV. Demnach sind Arbeitnehmer **natürliche Personen**, die **Arbeitslohn** beziehen:

- ▶ aus einem **gegenwärtigen Dienstverhältnis**,
- ▶ aus einem **früheren Dienstverhältnis (z.B. pensionierte Beamte)** oder
- ▶ als **Rechtsnachfolger aus dem früheren Dienstverhältnis des Rechtsvorgängers (z.B. Witwen- und Waisenrenten)**.

10 Mit in „*privatem Dienst angestellt*“ sind alle Personen gemeint, die für privatrechtlich organisierte Unternehmen (z.B. GmbH, AG, OHG, KG, aber auch Einzelunternehmen) arbeiten. Aber auch natürliche Personen ohne Unternehmen können Arbeitgeber sein (z.B. eine natürliche Person beschäftigt eine Haushaltshilfe im privaten Haushalt). Daneben zählen aber auch Personen, die im „*öffentlichem Dienst*“ beschäftigt sind zu den Arbeitnehmern. Das Dienstverhältnis im steuerrechtlichen Sinn ist mit dem Begriff des Arbeitsverhältnisses weitgehend identisch.<sup>3</sup>

11 Der Inhalt eines Dienstverhältnisses besteht darin, dass der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine **Arbeitskraft schuldet**. In Abs. 2 wird ersichtlich, dass öffentliche Körperschaften, Unternehmer und Haushaltsvorstände<sup>4</sup> als Arbeitgeber in Betracht kommen. Der Arbeitnehmer wird **unter der Leitung des Arbeitgebers** tätig oder muss im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers **Weisungen folgen** (§ 1 Abs. 2 S. 2 LStDV).

**Dienstverhältnis**

12 Das Vorliegen eines **Dienstverhältnisses** ist vornehmlich anhand **folgender Merkmale** zu bestimmen:

**Merkmale eines  
Dienstverhältnisses**

Der Arbeitnehmer... (H 19.0 LStH)	Der Arbeitgeber... (R 19.1 LStR)
<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ ist <b>weisungsgebunden</b> bezüglich der Arbeitszeit<sup>5</sup>, der Arbeitseinteilung, des Arbeitsplatzes und der Arbeitsweise,</li> <li>▶ ist in den Betrieb des Arbeitgebers eingegliedert,</li> <li>▶ hat einen festen Arbeitsplatz mit Arbeitsmitteln, die vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt werden,</li> <li>▶ trägt <b>kein Unternehmerrisiko</b> und <b>keine Unternehmerinitiative</b>,</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ hat aufgrund eines mündlichen oder schriftlichen Vertrags Anspruch auf die Arbeitsleistung eines Arbeitnehmers und ist berechtigt, ihm Weisungen zu erteilen,</li> <li>▶ kann eine natürliche Person, juristische Person des öffentlichen oder privaten Rechts, Personenvereinigung oder Vermögensmasse sein,</li> </ul>

<sup>3</sup> BFH v. 07. 04. 1972 - VI R 58/69, BStBl. 1972 II, 643.

<sup>4</sup> Der Haushaltsvorstand ist ein veralteter Begriff für den Familienvater und entstand zu einer Zeit, als die traditionelle Rollenverteilung in den Familien noch die Regel war. Gemeint sind natürliche Personen, die andere Personen im Haushalt beschäftigen und somit als Arbeitgeber fungieren.

<sup>5</sup> Auch die heute üblichen flexiblen Arbeitszeiten (z.B. Gleitzeitrahmen) sind aufgrund der erforderlichen Absprachen kein Indiz gegen eine organisatorische Eingliederung. Eine elektronische Zeiterfassung dient jedoch als Indiz.

<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ kann die Höhe des Entgelts nicht von Fall zu Fall selbst bestimmen (grundsätzlich feste Bezüge, nur im Ausnahmefall variable Bezüge),</li> <li>▶ hat Anspruch auf Urlaub und Lohnfortzahlung im Krankheitsfall und</li> <li>▶ schuldet die Arbeitskraft und nicht den Arbeitserfolg.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ kann durch ein Unterarbeitsverhältnis auch zugleich Arbeitnehmer sein.</li> </ul>
--	--

**Beispiel:** Harry Potter hat einen Vertrag mit der Hogwarts AG. In diesem verpflichtet er sich, 38 Stunden pro Woche für die AG als Buchhalter zu arbeiten. Er hat einen Urlaubsanspruch von 35 Tagen und hat sich während der Arbeitszeit in den Büroräumen der AG aufzuhalten. Für die Tätigkeit erhält er 5.500 € pro Monat.



**Lösung:** Harry Potter hat ein Dienstverhältnis i.S.d. § 1 Abs. 2 LStDV und ist ein Arbeitnehmer i.S.d. § 1 Abs. 1 LStDV. Er verpflichtet sich vertraglich dazu:

- ▶ 38 Stunden pro Woche zu arbeiten, also Arbeitszeiten zu befolgen,
- ▶ sich in den Geschäftsräumen der Hogwarts AG während der Arbeit aufzuhalten, er ist also in den Betrieb des Arbeitgebers eingegliedert,
- ▶ die Höhe des Entgelts beträgt 5.500 € pro Monat, kann also nicht von Fall zu Fall neu bestimmt werden,
- ▶ erhält einen Anspruch auf 35 Tage Urlaub,
- ▶ trägt keine erkennbaren Unternehmerrisiken wie z.B. Haftung bei Nichterfüllung.<sup>6</sup>

13 Als Umkehrschluss heißt dies also, dass, wenn keine Arbeitnehmereigenschaft i.S.d. § 1 Abs. 1 LStDV vorliegt, der Leistungserbringer Unternehmer ist und die gezahlten Vergütungen nicht dem Lohnsteuereinbehalt beim Arbeitgeber unterliegen.

14 Dies wird auch nochmals durch die Negativabgrenzung des § 1 Abs. 3 LStDV deutlich. Keine Arbeitnehmereigenschaft hat, wer Lieferungen und sonstige Leistungen selbständig über sein Gewerbe oder seine Freiberuflichkeit gegen Entgelt ausführt.

**Negativabgrenzung**

**Beispiel:** Die Hogwarts AG benötigt Hilfe bei einem komplizierten technischen Verfahren. Harry Potter arbeitet schon seit Jahren gelegentlich für die Hogwarts AG und vereinbart mit dieser eine pauschale Vergütung von 5.000 € für die Lösung des Problems. In die Vergütung sind auch ggf. einzusetzende Werkzeuge, Reisekosten etc. inbegriffen. Diese werden nicht gesondert vergütet. Ein schriftlicher Vertrag wird nicht geschlossen. Harry Potter arbeitet in einem Anstellungsverhältnis bei der Snape GmbH 40 Stunden pro Woche.



<sup>6</sup> In der Praxis müssen die Kriterien nicht unbedingt im Arbeitsvertrag genau so dargestellt werden. Werden bestimmte Sachverhalte nicht geregelt, gilt grundsätzlich das allgemeine Recht, welches ggf. Regelungen dazu enthält.



**TAXACADEMY**

#### **Beratung und Service:**

Tel.: 0761 2160 71 0

E-Mail: [info@tax-academy.de](mailto:info@tax-academy.de)

Fax: 0761 2160 71 99

[www.tax-academy.de](http://www.tax-academy.de)

#### **Postadresse:**

Tax-Academy

Prof. Dr. Wolfgang Kessler GmbH

Postfach 0180

79001 Freiburg

## **Copyright & Haftungsausschluss**

- ▶ Die Unterlagen und Darstellungen sind **urheberrechtlich** geschützt. Die ausschließlichen Nutzungs- und Verwertungsrechte stehen der Tax-Academy Prof. Dr. Wolfgang Kessler GmbH zu. Jede Art der **Weitergabe** oder weitergehenden Verwendung ohne ausdrückliche Genehmigung des Herausgebers ist **untersagt**.
- ▶ Die vorliegenden Unterlagen und Darstellungen berücksichtigen den Rechtsstand im Zeitpunkt der Veröffentlichung.
- ▶ Sie geben die von uns als vorzugswürdig erachtete Auffassung wieder. Eine abschließende Darstellung wird nicht garantiert. Wir weisen darauf hin, dass die getroffenen Aussagen durch spätere Entwicklungen in Rechtsprechung und Wissenschaft beeinflusst werden können. In einem solchen Fall besteht keine Informationspflicht.
- ▶ Die Ausführungen ersetzen keine Rechts- bzw. Steuerberatung. Sie stellen keine Rechts- oder Steuerberatung dar und begründen so keinen Haftungsanspruch.
- ▶ Für Richtigkeit und Vollständigkeit der dargestellten Inhalte wird keine Gewähr übernommen.
- ▶ Wir übernehmen keine Haftung für gegen Sie gerichtete Ansprüche, welche dadurch entstehen können, dass Sie Inhalte und Darstellungen einer weiteren Verwendung zugeführt haben. Dies gilt selbst dann, wenn diese unrichtig oder unvollständig gewesen sein sollten.