



TAXACADEMY



Rechtsstand 2023

Lohnsteuer

Pauschalierung der Lohnsteuer

Skript zum Online-Training

Inhalt

1	Überblick	1
2	Pauschalierung der Lohnsteuer mit einem Durchschnittssatz	2
2.1	Pauschalierung der Lohnsteuer bei sonstigen Bezügen in den Fällen des § 40 Abs. 1 EStG	2
2.1.1	Pauschalierung der Lohnsteuer bei sonstigen Bezügen gem. § 40 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG.....	2
2.1.2	Pauschalierung der Kirchensteuer	4
2.1.3	Auswirkung der Pauschalbesteuerung auf die Sozialversicherung	4
2.1.4	Auswirkungen der Pauschalierung nach § 40 Abs. 1 EStG	4
2.2	Pauschalierung der Lohnsteuer bei Lohnsteuer-Außenprüfungen.....	5
3	Pauschalierung mit einem festen Steuersatz	6
3.1	Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer bei pauschal besteuerten Bezügen	7
3.2	Fahrtkostenzuschüsse	7
3.2.1	Pauschalierung der Lohnsteuer bei Barzuschüssen	7
3.2.2	Pauschalierung der Lohnsteuer bei Sachbezügen	9
3.3	Arbeitslohn aus Anlass von Betriebsveranstaltungen	9
3.4	Vergütungen für Verpflegungsmehraufwand	11
3.5	Erholungsbeihilfen	12
3.5.1	Begriff	12
3.5.2	Erholungsbeihilfen als steuerfreie Beihilfe	12
3.5.3	Erholungsbeihilfen bei typischen Berufskrankheiten.....	13
3.5.3.1	Steuerpflichtige Erholungsbeihilfen	13
3.5.3.2	Besteuerung von Erholungsbeihilfen.....	13
3.6	Mahlzeiten.....	14
3.7	Verfahren	14
4	Pauschalierung der Lohnsteuer bei Aushilfs- und Teilzeitbeschäftigten	15
4.1	Geringfügig Beschäftigte (Mini-Jobber).....	15
4.1.1	Anmeldung und Abführung der Pauschalsteuer	18
4.2	Kurzfristig Beschäftigte	18
4.3	Land- und Forstwirtschaftliche Aushilfskräfte	19
4.4	Pauschalierung bei kurzfristiger Inlandstätigkeit beschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer.....	20

4.5	Verbote der Pauschalierung	21
4.6	Solidaritatzuschlag und Kirchensteuer bei pauschal versteuerten Arbeitslohn.....	21
5	Pauschalierung der Lohnsteuer bei Zukunftssicherungsleistungen	22
5.1	Unterstützungskassen.....	22
5.2	Direktzusagen.....	22
5.3	Direktversicherung	23
5.4	Pensionskasse.....	24
5.5	Pensionsfonds.....	25
5.6	Unfallversicherung.....	25
6	Zusammenfassung.....	26
7	Pauschalierung der Einkommensteuer bei Sachzuwendungen gem. § 37b EStG	27
7.1	Pauschalierung bei Nichtarbeitnehmern.....	27
7.2	Pauschalierung bei Arbeitnehmern.....	28
7.3	Incentive-Reisen und VIP-Logen.....	29
7.4	Solidaritatzuschlag und Kirchensteuer	30
7.5	Auswirkung auf die Sozialversicherung.....	31
7.5.1	Eigene Arbeitnehmer	31
7.5.2	Arbeitnehmer Dritter	31
7.6	Folgen bei Unterlassung der Pauschalierung nach § 37b EStG für den Empfänger	31
7.7	Anmeldung und Abführung der pauschalen Einkommensteuer oder Lohnsteuer	32
7.8	Aufzeichnungspflichten.....	32

1 Überblick

- 1 Grundsätzlich wird die Lohnsteuer nebst Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer nach den persönlichen Besteuerungsmerkmalen des Arbeitnehmers einbehalten.¹ Unter bestimmten Voraussetzungen kann die Lohnsteuer auch pauschal erhoben werden. Dabei können Teile des Arbeitslohns oder der gesamte Arbeitslohn pauschaliert werden. Weiterhin ergeben sich Unterschiede in der Höhe der Pauschsteuersätze. Die Pauschsteuersätze können durchschnittlich anhand einer individuellen Berechnung oder fest vorgeschrieben sein. Die pauschale Steuer hat abgeltende Wirkung, so dass der Arbeitnehmer die pauschal besteuerten Bezüge in seiner Steuererklärung **nicht** mehr **angeben muss**.

¹ Siehe hierzu auch das Online-Training „Lohnsteuer I – Grundlagen der Lohnsteuer“.

2 Pauschalierung der Lohnsteuer mit einem Durchschnittssatz

- 2 Die erste Gruppe der Pauschalierungsmöglichkeiten ist die Erhebung der Lohnsteuer nach Durchschnittssätzen. Stark vereinfacht ausgedrückt erfolgt die Lohnsteuererhebung anhand der durchschnittlichen Lohnsteuerquote (Verhältnis Bruttoarbeitslöhne zur abgeführten Lohnsteuer) des Betriebs. Weitere Erläuterungen dazu erfolgen in den nachfolgenden Kapiteln.

Pauschalierung mit Durchschnittssatz

2.1 Pauschalierung der Lohnsteuer bei sonstigen Bezügen in den Fällen des § 40 Abs. 1 EStG

▶ **Lesen Sie bitte § 40 Abs. 1 EStG.**



Tatbestände der Pauschalierung

- 3 § 40 Abs. 1 EStG enthält **zwei Tatbestände**, die die Pauschalierung gestatten:

- ▶ Nr. 1 Gewährung sonstiger Bezüge in einer größeren Zahl von Fällen,
- ▶ Nr. 2 Nachforderung von Lohnsteuer bei nicht ordnungsgemäßer Einbehaltung in einer größeren Zahl von Fällen.

- 4 In beiden Fällen wird die pauschale Lohnsteuer nicht mit einem festen Steuersatz berechnet, sondern es ist ein **durchschnittlicher** Steuersatz als Nettosteuersatz zu ermitteln.

Praxistipp: Die Versteuerung von Bezügen im Rahmen des § 40 Abs. 1 EStG kann insbesondere bei Außenprüfungen günstiger für den Arbeitgeber sein als die Versteuerung nach individuellen Lohnsteuerabzugsmerkmalen. Die Berechnung der Lohnsteuer mit dieser Methode ist jedoch sehr aufwendig und wird deshalb in der Praxis gescheut.



2.1.1 Pauschalierung der Lohnsteuer bei sonstigen Bezügen gem. § 40 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG

- 5 Werden dem Arbeitnehmer sonstige einmalige Bezüge in einer größeren Zahl gewährt, kann **auf Antrag** des Arbeitgebers die Lohnsteuer auf diese Bezüge mit einem pauschalen Steuersatz berechnet werden. Sonstige Bezüge sind Zuwendungen des Arbeitgebers in Form von Bar- und Sachzuwendungen, die nicht regelmäßig zufließen.² Ein sonstiger Bezug ist der Arbeitslohn, der nicht als laufender Arbeitslohn gezahlt wird. Zu den sonstigen Bezügen gehören insbesondere einmalige Arbeitslohnzahlungen, die neben dem laufenden Arbeitslohn gezahlt werden.

Pauschalierung sonstiger Bezüge auf Antrag

- 6 Beispielhaft zu nennen wären:

- ▶ Vergütung für Erfindungen,
- ▶ 13. Monatsgehalt,
- ▶ Weihnachtsgeld, Urlaubsgelder.

Sonstige Bezüge

- 7 Der Antrag muss dabei eine Berechnung des durchschnittlichen Steuersatzes enthalten, mit dem der Arbeitgeber die Sachzuwendungen besteuert.

² R 39b. 2 Abs. 2 LStR enthält die Definition von sonstigen Bezügen: „Ein sonstiger Bezug ist der Arbeitslohn, der nicht als laufender Arbeitslohn gezahlt wird.“

- 8 Eine größere Zahl von Fällen ist hierbei ohne weitere Prüfung anzunehmen, wenn mindestens 20 Arbeitnehmer gleichzeitig in die Pauschalbesteuerung einbezogen werden (R 40.1 Abs. 1 S. 1 LStR). In besonderen Fällen kann die Pauschalierung auch gewährt werden, wenn weniger als 20 Arbeitnehmer in die Pauschalierung einbezogen werden (R 40.1 Abs. 1 S. 2 LStR). Dies ist zum Beispiel der Fall, wenn der Arbeitgeber weniger als 20 Arbeitnehmer beschäftigt.
- 9 Die Möglichkeit der Pauschalierung entfällt, **soweit** der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer im Kalenderjahr sonstige Bezüge von mehr als 1.000 € gewährt. Der diesen Freibetrag übersteigende Wert der Sachzuwendungen ist nach § 39b Abs. 3 EStG zu besteuern. Beachtet der Arbeitgeber die Pauschalierungsgrenze mehrfach nicht, sind seine gestellten Anträge abzulehnen (R 40.1 Abs. 2 S. 3 LStR). Der durchschnittliche Steuersatz berechnet sich nach den durchschnittlichen Werten der Sachzuwendungen und den durchschnittlichen Arbeitslöhnen in den verschiedenen Steuerklassen (§ 40 Abs. 1 S. 4 EStG). **Ausschluss der Pauschalierung**
- 10 Eine Pauschalbesteuerung ist demnach unter folgenden drei Voraussetzungen möglich: **Voraussetzungen der Pauschalbesteuerung**
1. Größere Zahl von Fällen (mindestens 20 Arbeitnehmer, es sei denn es werden weniger als 20 Arbeitnehmer beschäftigt),
 2. Übernahme der Lohnsteuer durch den Arbeitgeber,
 3. Beachtung der **1.000 €-Grenze**.
- 11 Das oben beschriebene Pauschalierungsverfahren kann auch bei der Nacherhebung von Lohnsteuer angewandt werden, wenn der Arbeitgeber in einer größeren Zahl von Fällen den Lohnsteuerabzug nicht vorschriftsmäßig durchgeführt hat.

Beispiel: Die Hogwarts-AG ermittelt für rentenversicherungspflichtige Arbeitnehmer den durchschnittlichen Betrag der pauschal zu versteuernden Sachbezüge mit 550 €. Hiervon sind in den Steuerklassen I und IV 20 Arbeitnehmer; in der Steuerklasse III 12 und in den Steuerklassen V und VI 3 Arbeitnehmer betroffen. Die Summe der Jahresarbeitslöhne dieser Arbeitnehmer beträgt 610.190 €. Somit ergibt sich ein durchschnittlicher Jahresarbeitslohn in Höhe von 17.434 €. Nach Erhöhung des durchschnittlichen Jahresarbeitslohns auf den nächsten durch 216 teilbaren Betrag (R 40.1 Abs. 3 S. 7 2. HS LStR), der in diesem Fall 648 € ist, ergeben sich folgende Jahreslohnsteuerbeträge:

- ▶ Steuerklassen I, IV: 160 €
- ▶ Steuerklasse III: 80 €
- ▶ Steuerklassen V und VI: 180 €

Der Brutto-Steuersatz berechnet sich wie folgt:

$$(20 \text{ Arbeitnehmer} \times 160 + 12 \text{ Arbeitnehmer} \times 80 + 3 \text{ Arbeitnehmer} \times 180) / (35 \times 648) = 20,7 \%$$

Der maßgebende Netto-Steuersatz für die Pauschalierung beträgt also 26,1 % $((100 \times 20,7 \%) / (100 - 20,7))$.³

³ Eine weitere ausführliche Berechnung finden Sie in H 40.1 LStH.

2.1.2 Pauschalierung der Kirchensteuer

- 12 Im Grundsatz kann der Arbeitgeber hier zwischen der Nachweis- oder der Pauschalierungsmethode wählen. Bei der Pauschalierungsmethode wird, wie bei der Lohnsteuer, ein pauschaler Kirchensteuersatz auf die entstandene Lohnsteuer angewandt. Bei dem Nachweisverfahren muss der Arbeitgeber für jeden mit einem pauschalversteuerten Sachbezug bedachten Arbeitnehmer nachweisen, ob dieser einer kirchensteuererhebenden Gemeinschaft angehört oder nicht. Entsprechend der auf den jeweiligen Arbeitnehmer entfallenden pauschalen Steuer wird sodann die Kirchensteuer berechnet. Besonderheiten im Zusammenhang mit der Kirchensteuer bei diesem Pauschalierungsverfahren finden Sie in den gleichlautenden Ländererlassen vom 08.08.2016 (BStBl. I 2016, S. 773).

Kirchensteuer

2.1.3 Auswirkung der Pauschalbesteuerung auf die Sozialversicherung

- 13 Im Bereich der Sozialversicherung ergibt sich für den pauschalierten Lohnsteuerbetrag (i.S.d. § 40 Abs. 1 EStG) **keine Beitragsfreiheit**. Die Sozialversicherungsbeiträge müssen somit grundsätzlich auf den pauschalierten Betrag erhoben werden.
- 14 Eine Beitragsfreiheit kann nur dann erreicht werden, wenn es sich um ein laufendes Arbeitsentgelt handelt. Was einmalig gezahlter Arbeitslohn ist, wird in § 23a Abs. 1 S. 1 f. SGB IV geregelt. Dies ist in der Praxis jedoch selten, da die Lohnsteuerpauschalierung davon abhängig gemacht wird, ob es sich um einen sonstigen Bezug handelt. Sonstige Bezüge sind lohnsteuerlich i.d.R. einmalig.

Pauschalbesteuerung und Sozialversicherung

Beispiel: Die Hogwarts AG zahlt 30 Arbeitnehmern eine Prämie aufgrund eines gut organisierten Projekts in Höhe von jeweils 150 €. Das Projekt wurde im März 2023 durchgeführt und die Prämie im August 2023 ausgezahlt. Die Zahlung der Prämie wird aufgrund eines Antrags der Hogwarts AG entsprechend § 40 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG pauschal besteuert.



Lösung: Die Pauschalierung der Lohnsteuer auf die Prämien in Höhe von insgesamt 4.500 € ist zulässig. Sozialversicherungsrechtlich besteht jedoch nach § 1 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 SvEV eine Beitragsfreiheit dieses Arbeitslohns, da es sich um ein laufendes Entgelt für den Monat März handelt.

Abwandlung: Aufgrund der guten Leistungen über das komplette Jahr hinweg erhält Arbeitnehmer A eine Prämie in Höhe von 2.000 €. Diese wird vom Arbeitgeber pauschal besteuert.



Lösung: Die Prämie gilt nach § 23a SGB IV als einmaliges Entgelt, da sie nicht für einen bestimmten Arbeitsmonat geleistet wird. Es tritt folglich keine Freiheit für die Sozialversicherung ein.

2.1.4 Auswirkungen der Pauschalierung nach § 40 Abs. 1 EStG

- 15 Wird die Lohnsteuer nach § 40 Abs. 1 EStG i.V.m § 37b EStG oder nur nach § 40 Abs. 1 EStG pauschaliert, so wird der Arbeitgeber statt dem Arbeitnehmer Schuldner der Lohnsteuer (§ 40 Abs. 3 S. 2 EStG, § 37b Abs. 3 S. 2 EStG). Da der Arbeitgeber insoweit Schuldner der Lohnsteuer ist, kommt eine Haftung des Arbeitgebers für diese Beträge im Rahmen einer Außenprüfung nicht in Betracht. Wer Steuerschuldner ist, kann kein Haftungsschuldner sein!

Haftung i.R.d. Außenprüfung

2.2 Pauschalierung der Lohnsteuer bei Lohnsteuer-Außenprüfungen

16

Das oben beschriebene Pauschalierungsverfahren kann auch bei der Nacherhebung von Lohnsteuer angewandt werden, wenn der Arbeitgeber in einer größeren Zahl von Fällen den Lohnsteuerabzug nicht vorschriftsmäßig durchgeführt hat.

**Pauschalierung bei
Nachforderung von
Lohnsteuer**

Beispiel: Die Hogwarts AG muss aufgrund einer Lohnsteueraußenprüfung im Jahr 2023 unversteuerte Lohnzahlungen in Form einer PKW-Gestellung nachversteuern. Die maßgebenden Werte hierfür betragen in 2019: 4.000 €, in 2020: 8.000 € und in 2021: 2.000 €. Die Hogwarts AG erklärt sich bereit, die Sachbezüge pauschal nachzuversteuern. Der Prüfer errechnet folgende Bruttosteuersätze: in 2019: 30 %, in 2020: 35 % und in 2021: 20 %.



Lösung: Die Anwendung des § 40 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG ist möglich, da es sich um eine Nachforderung der Lohnsteuer aufgrund einer Außenprüfung handelt. Hierzu sind die vom Prüfer errechneten Brutto-Steuersätze in Netto-Steuersätze umzurechnen. Dies wird anhand folgender Formel gemacht:

$$(100 \times \text{Bruttosteuersatz}) / (100 - \text{Bruttosteuersatz}) = \text{Nettosteuersatz}$$

Für das Jahr 2019 beträgt der Nettosteuersatz also 42,8 %, in 2020: 53,8 % und in 2021: 25 %. Die im Pauschalierungsverfahren errechnete Lohnsteuer beträgt somit:

1. In 2016: 4.000 € x 42,8 % = 1.712 €
2. In 2017: 8.000 € x 53,8 % = 4.304 €
3. In 2018: 2.000 € x 25 % = 500 €

Dies ergibt insgesamt eine nachzufordernde Lohnsteuer in Höhe von 6.516 €. Bei der Nachforderung spielt die 1.000 €-Grenze keine Rolle. Es wird zudem pauschale Kirchensteuer in Höhe von 456,12 € (6.516 € x 7 %; anhängig vom jeweiligen Bundesland) und ein Solidaritätszuschlag in Höhe von 358,38 € (6.516 € x 5,5 %) festgesetzt. Diese beiden Beträge gelten nicht als Sachzuwendung des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer, sie erhöhen die Bemessungsgrundlage also nicht.



TAXACADEMY

Beratung und Service:

Tel.: 0761 2160 71 0

E-Mail: info@tax-academy.de

Fax: 0761 2160 71 99

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.