

zung der Erfindung nach Aufgabe des Schutzrechts ist nicht weiter zu vergüten, sie ist dann Stand der Technik.¹⁰⁶

f) Auskunft und Rechnungslegung

Zudem stehen dem Arbeitnehmer Ansprüche auf Auskunft (§ 242 BGB) und Rechnungslegung (§ 259 BGB) zu. Auch wenn sich keine gesetzlichen Regelungen im Arbeitnehmererfindungsgesetz finden, können die Regelungen des allgemeinen Patentrechts hierfür herangezogen werden, in denen der Auskunfts- und Rechnungslegungsanspruch im Verletzungsverfahren schon vor der gesetzlichen Teilnormierung (§ 140b PatG) anerkannt war. Zweck dieses Anspruches ist es, dass der Arbeitnehmer nachvollziehen kann, ob die periodisch gezahlte Vergütung der Höhe nach angemessen ist.¹⁰⁷ Es handelt sich hierbei um einen Hilfsanspruch, der sowohl schon bei beiderseitigen Verhandlungen zur Festlegung der Vergütung als auch zur späteren Nachprüfung einer evtl. Neufestsetzung geltend gemacht werden kann. Um dem Anspruch zu genügen, reicht es aus, wenn der Arbeitgeber die notwendigen Unterlagen einem Angehörigen eines zur Verschwiegenheit verpflichteten Berufs vorlegt.¹⁰⁸

Ursprünglich hat die Rechtsprechung den Anspruch sehr weit gefasst.¹⁰⁹ Als Schranke wurde dem Arbeitgeber nur ein berechtigtes Interesse an der Nichtvorlage zugestanden. Darunter wurde verstanden, dass der Arbeitgeber Geschäftsgeheimnisse aufgeben müsste.¹¹⁰ Zwar wurde dem Arbeitgeber zuerkannt, dass er nicht jegliche Informationen, die einen Nutzen für den Arbeitnehmer haben könnten, vorzulegen habe; vielmehr sei die Relation zwischen Nutzen für den Arbeitnehmer und dem Aufwand des Arbeitgebers abzuwägen.¹¹¹ Allerdings seien relevante Unterlagen und Informationen vorzulegen, wonach der Arbeitnehmer den Wert der Erfindung bestimmen könne, wozu auch der erwirtschaftete Gewinn zähle, den der Arbeitgeber mit der Erfindung erlangt hat. Diese Ansicht

106 BGH 13.11.1997, X ZR 132/95, GRUR 1998, 689, 694 f. – Copolyester II; *Bartenbach/Volz*, ArbNErfG, § 16 Rn. 24.

107 BGH 29.4.2003, X ZR 186/01, GRUR 2003, 789 – Abwasserbehandlung; BGH 13.11.1997, X ZR 132/95, GRUR 1998, 689, 691 f. – Copolyester II; BGH 13.11.1997, X ZR 6/96, GRUR 1998, 684, 687 – Spulkopf; BGH 17.5.1994, X ZR 82/92, GRUR 1994, 898, 899 f. – Copolyester.

108 BGH 17.5.1994, X ZR 82/92, GRUR 1994, 898, 900 – Copolyester.

109 BGH 29.4.2003, X ZR 186/01, GRUR 2003, 789 – Abwasserbehandlung; BGH 6.2.2002, X ZR 215/00, GRUR 2002, 609 – Drahtinjektionseinrichtung; BGH 13.11.1997, X ZR 132/95, GRUR 1998, 689 – Copolyester II; BGH 13.11.1997, X ZR 6/96, GRUR 1998, 684 – Spulkopf; BGH 17.5.1994, X ZR 82/92, GRUR 1994, 898 – Copolyester.

110 BGH 13.11.1997, X ZR 132/95, GRUR 1998, 689, 692 – Copolyester II; BGH 17.5.1994, X ZR 82/92, GRUR 1994, 898, 900 – Copolyester.

111 BGH 13.11.1997, X ZR 6/96, GRUR 1998, 684, 688 – Spulkopf.

hat der BGH mit der Entscheidung „Türinnenverstärkung“ aufgegeben. Es seien nur die Informationen offenzulegen, die geeignet seien, den Erfindungswert zu bestimmen, dabei sei auf den Einzelfall abzustellen. Dies seien bei der Lizenz-analogie die Stückzahl und der Umsatz pro Stück, wobei letzterer bei entsprechender technischer-wirtschaftlicher Bezugsgröße nur auf die Erfindung zu beziehen ist.¹¹² Entgegen seiner früheren Auffassung sei der Arbeitnehmererfinder hingegen nicht gegenüber dem freien Erfinder benachteiligt, da er durch die verbesserten Möglichkeiten zur Informationsbeschaffung den Wert nun selbstständig bestimmen könne.¹¹³ Es besteht allerdings die Möglichkeit, dass im Einzelfall weitere Angaben durch den Arbeitgeber gemacht werden müssen.¹¹⁴

- 45a** Bei Verwendung im Konzern bleibt das den Arbeitnehmer beschäftigende Unternehmen Anspruchsgegner auf Auskunft und Rechnungslegung, nicht jedoch Dritte konzernangehörige Unternehmen. Ein genereller Anspruch auf Auskunft gegenüber dem dritten Unternehmen besteht nicht.¹¹⁵ Wird die Erfindung aber durch ein anderes konzernangehöriges Unternehmen verwertet, so hat der konzernangehörige Arbeitgeber zur Erfüllung des Anspruchs des Arbeitnehmers die relevanten Informationen in zumutbarer Weise – mit Nachdruck – einzuholen.¹¹⁶

g) Berechtigte Geheimhaltung

- 46** Der Arbeitgeber kann auch berechtigte Gründe haben, die Erfindung nicht als Patent oder Gebrauchsmuster anzumelden. Vor allem dann, wenn mit der damit verbundenen Offenbarung der Erfindung relevante Geschäftsgeheimnisse preisgegeben würden und im Rahmen der Vermarktung des Produktes die technische Lehre der Erfindung durch Dritte nicht erkannt werden kann. Dies kann insbesondere bei Verfahren vorkommen.¹¹⁷ Für eine Vergütungspflicht muss er jedoch die Schutzfähigkeit anerkennen (§ 17 Abs. 1 ArbNErfG); wird die Schutzfähigkeit verneint, so ist die Schiedsstelle anzurufen (§ 17 Abs. 2 ArbNErfG). Sofern die Schutzfähigkeit feststeht, hat der Arbeitgeber genauso zu vergüten wie bei einem bestehenden Schutzrecht; es gelten die Grundsätze des § 9 ArbNErfG ohne Abzüge.¹¹⁸ Der Arbeitgeber hat zudem die Nachteile, die aus der Nichtanmeldung entstehen, ebenfalls zu vergüten (§ 17 Abs. 3 ArbNErfG). Die Vergü-

112 BGH 17.11.2009, X ZR 137/07, GRUR 2010, 223, 225 – Türinnenverstärkung.

113 Kritisch hierzu *Jesgarzewski*, BB 2011, 2933, 2935.

114 *Volz*, GRUR 2010, 865, 869 f.

115 *Bartenbach/Volz*, ArbNErfVergRL, Einleitung Rn. 88.

116 BGH 17.11.2009, X ZR 137/07, GRUR 2010, 223, Rn. 40 – Türinnenverstärkung; OLG Frankfurt a. M. 7.12.2017, 6 U 204/16, GRUR-RS 2017, 138234.

117 *Bartenbach/Volz*, ArbNErfG, § 17 Rn. 3 ff.

118 *Bartenbach/Volz*, ArbNErfG, § 17 Rn. 59; *Bartenbach/Volz*, GRUR 1982, 133, 139.

tung ist so lange zu zahlen, wie das Schutzrecht bestehen würde und solange die Monopolstellung des Arbeitgebers bestehen bleibt.¹¹⁹

h) Abweichende Regelungen und pauschale Vergütung

Von den Regelungen des ArbNErfG kann nicht durch eine im Vorhinein geschlossene Vereinbarung – insbesondere auch nicht durch den Arbeitsvertrag, durch Tarifverträge oder durch Betriebsvereinbarungen – zulasten des Arbeitnehmers abgewichen werden (§ 22 Satz 1 ArbNErfG). Eine solche Vereinbarung ist nichtig (§ 134 BGB). Nach Erfindungsmeldung können jedoch abweichende Vereinbarungen getroffen werden (§ 22 Satz 2 ArbNErfG). Diese können allerdings nach den allgemeinen Regelungen des bürgerlichen Rechts oder nach der Unbilligkeitsregelung des § 23 Abs. 1 Satz 1 ArbNErfG unwirksam sein. Für den Fall, dass eine Vereinbarung unbillig ist und dies zulasten des Arbeitgebers geht, trägt der Arbeitgeber das Risiko für eine solche Unbilligkeit. Der Arbeitnehmer dagegen ist im umgekehrten Fall nicht zu einer Rückzahlung verpflichtet (§ 12 Abs. 6 Satz 2 ArbNErfG). Für die Geltendmachung gilt jedoch die Ausschlussfrist von sechs Monaten nach Ablauf des Arbeitsverhältnisses, wobei diese in Textform erfolgen muss (§ 23 Abs. 2 ArbNErfG).

Möglich ist es aber, von den Regelungen der Richtlinie abzuweichen und dabei andere Vergütungsregelungen zugrunde zu legen; hierbei sind auch unternehmensinterne Vergütungsrichtlinien denkbar. Sofern durch diese Regelungen eine angemessene, am Erfindungswert orientierte und periodisch gezahlte Vergütung im Sinne der §§ 9 ff. ArbNErfG zustande kommt, sind diese unproblematisch. Allerdings ist fraglich, ob sich der Aufwand für eine unternehmensinterne Richtlinie – insbesondere für kleine und mittelständische Unternehmen – lohnt.¹²⁰ Gerade im Hinblick auf die Konformität der Regelungen des ArbNErfG sind hierbei hohe rechtliche Hürden zu beachten.¹²¹ Bei einer Abweichung der Regelungen des ArbNErfG muss der Arbeitgeber für jede Erfindung – nach Erfindungsmeldung – mit dem Arbeitnehmer eine entsprechende Vereinbarung treffen. Sollte der Arbeitnehmer einer solchen Vereinbarung nicht zustimmen, so hat der Arbeitgeber weiterhin nach den Grundsätzen des ArbNErfG zu verfahren.

Von besonderem Interesse sind Vereinbarungen über eine Pauschalvergütung. Die Parteien sind frei darin – nach Erfindungsmeldung – eine Pauschalvergütungsvereinbarung zu treffen.¹²² Es sprechen in vielen Fällen Gründe dafür, vom starren Vergütungsmodell des ArbNErfG und der Richtlinie abzuweichen und

119 BGH 29.9.1987, X ZR 44/86, GRUR 1988, 123, 124 – Vinylpolymerisate.

120 Witt, GRUR-Prax 2016, 519.

121 Bartenbach/Volz, ArbNErfVergRL, Einleitung Rn. 137 f.

122 Beispiel einer Pauschalvergütungsvereinbarung in MASIG-Göpfert, 52 Rn. 21.

Kap. 35 Vergütung für Arbeitnehmererfindungen

ein Modell mit pauschaler Vergütung zu wählen. Die meisten Arbeitnehmererfindungen sind integrative Erfindungen und machen oft nur einen sehr kleinen Teil eines vertriebenen Produktes aus, zudem kann dieses Produkt selbst wieder aus sehr vielen einzelnen Erfindungen bestehen. Ferner ist überhaupt fraglich, ob das Schutzrecht jemals gewährt wird. Der Arbeitnehmer erhält bei einer pauschalen Vergütung einen Geldbetrag unabhängig davon, ob das Schutzrecht erteilt wird oder nicht. Der Arbeitgeber ist im Gegenzug von weiteren Verpflichtungen, insbesondere von der problematischen Verpflichtung zur Auskunft und Rechnungslegung, frei. Ob der wiederkehrende Verwaltungsaufwand durch die Vergütungsregelung des ArbNErfG jedoch wirklich so hoch ist wie behauptet,¹²³ darf im Hinblick auf moderne Möglichkeiten der EDV-gestützten Berechnung aber bezweifelt werden.¹²⁴

- 50** Sofern sich die Höhe der Pauschalvergütung am Erfindungswert orientiert, bestehen indessen kaum Bedenken, dass die Pauschalvergütung unbillig ist.¹²⁵ In dem Fall, in welchem keinerlei Beziehung zum Erfindungswert besteht, ist die Möglichkeit einer unbilligen Vereinbarung allerdings ungleich höher, vor allem wenn sich die Pauschalvergütung generell an Durchschnittsbeträgen orientiert.¹²⁶ Um der Gefahr der Unbilligkeit zu entgehen, kann es sinnvoll sein, eine gestaffelte pauschale Vergütung zu zahlen.¹²⁷ Die erste Pauschale mit Inanspruchnahme der Erfindung, die zweite Pauschale im Falle einer Schutzrechtserteilung und gegebenenfalls weitere Pauschalen bei wirtschaftlichem Erfolg der Erfindung.
- 51** Teilweise wird gefordert, das System der Vergütung grundsätzlich auf eine Pauschalvergütung umzustellen, da hierdurch eine bürokratische Entlastung des Arbeitgebers zu erreichen sei.¹²⁸ Allerdings soll die Vergütung für den Arbeitnehmererfinder gerade nicht eine gesonderte Leistung des Arbeitnehmers entlohnen, sondern stellt nur einen Ausgleich des wirtschaftlichen Werts der Erfindung dar, der durch die erlangte Monopolstellung des Unternehmens entsteht (s. Rn. 12). Insoweit sind generelle Pauschalvergütungen kritisch zu sehen. Dies schließt jedoch nicht aus, dass eine Pauschalvergütung in vielen Fällen sinnvoll sein kann. Insbesondere bei integrativen Erfindungen kann eine Pauschalvergütung aus Sicht beider Parteien eine sinnvolle Lösung sein, ohne dass einer der beiden Parteien ein unverhältnismäßig hoher Nachteil entstehen würde. Wenn sich dann zudem – aufgrund des geringen Erfindungswertes – die zu erwartende

123 *Hohagen/Burghart*, GRUR-Prax 2014, 317; *Trimborn*, Mitt. 2006, 160.

124 *Witt*, GRUR-Prax 2016, 519.

125 *Trimborn*, Mitt. 2006, 160, 163 f.

126 *Trimborn*, Mitt. 2006, 160, 162 f.; *Witt*, GRUR-Prax 2016, 519, 520.

127 In Verbindung mit Incentive-Systemen auch bei *Hohagen/Burghart*, GRUR-Prax 2014, 317, 318.

128 *Kraßer/Ann*, § 21 Rn. 159 ff.; kritisch *Strauß*, FS Bartenbach, S. 111, 117 ff.

Vergütung des Arbeitnehmers gerade noch oberhalb des Nullfalls befindet, ist eine generelle Pauschalvergütung für den Arbeitnehmer vorteilhaft. In dem selteneren Fall, dass die Erfindung des Arbeitnehmers alleine wirtschaftlich verwertbar ist oder in Verbindung mit bisherigen Erfindungen eine maßgebliche Verbesserung der wirtschaftlichen Situation des Arbeitgebers hervorbringt, sollte aber weiterhin nach den bisherigen Grundsätzen der periodischen Vergütung verfahren werden.

i) Incentive-Systeme

In der Praxis bietet es sich an, die Vergütung für Erfindungen mit einem Förderungssystem zur Schaffung von Innovation zu verbinden (sog. Incentive-Systeme).¹²⁹ Ein Incentive-Systeme dient vordergründig nicht als Ersatz der gesetzlich geschuldeten Vergütung des Arbeitnehmererfinders, sondern der Schaffung eines Innovationsanreizes beim Arbeitnehmer. Daher ist die Vergütung zunächst nur eine Zusätzliche.¹³⁰ Darüber hinaus bietet es sich an, das Incentive-System mit einer pauschalisierten Erfindervergütung zu verbinden. Im Gegensatz zur bisher dargelegten Erfindervergütung besteht bei Wegfall ihrer aufwendigen Berechnung, ein Vorteil sowohl für den Arbeitgeber als auch für den Arbeitnehmer.¹³¹ Der Vorteil für den Arbeitgeber besteht – neben der Förderung der Innovation im Betrieb – darin, dass er von gewissen Verpflichtungen frei wird. Der Arbeitnehmer erlangt demgegenüber eine garantierte und schnelle Vergütung, unabhängig von einem späteren Schutz seiner Erfindung.

Wird das Incentive-System nur zur Innovationsförderung betrieben, handelt es sich um eine freiwillige Leistung des Arbeitgebers. Zahlungen können sowohl pauschalisiert als auch zeitlich gestaffelt erfolgen. Die Beurteilung erfolgt ähnlich den Verbesserungsvorschlägen (s. Rn. 77 ff.). Soll mit dem Incentive-System aber auch die Erfindungsvergütung erfolgen, kann sich diese sowohl an der ArbNErfVergRL¹³² oder an eignen Richtlinien orientieren, als auch pauschal erfolgen. Bei Letzterem sind die Besonderheiten der Pauschalvergütung zu beachten (s. Rn. 49 ff.).

Weiterhin bietet es sich für den Arbeitgeber an, sich von den Verpflichtungen, die mit der Inanspruchnahme entstehen zu befreien, indem die Rechte des Arbeitnehmers abgekauft werden. Von Interesse sind hier vor allem die Verpflichtung des Arbeitgebers zur Schutzrechtsanmeldung im Inland (§ 13 Abs. 1 ArbNErfG), die Verpflichtung der Freigabe der Erfindung für das Ausland bei nicht erfolgter Auslandsanmeldung (§ 14 Abs. 2 ArbNErfG) und die Übertragungsver-

129 Vgl. Franke/Steiling, FS 50 Jahre VPP, S. 281 ff.

130 Witt, GRUR-Prax 2016, 519, 520.

131 Hohagen/Burghart, GRUR-Prax 2014, 317, 318; Trimborn, Mitt. 2006, 160, 164.

132 Boemke/Kursawe-Engemann, ArbNErfG, § 9 Anh. Rn. 467.

Kap. 35 Vergütung für Arbeitnehmererfindungen

pflichtung des Schutzrechts an den Arbeitnehmer bei Aufgabe oder Nichtanmeldung der Erfindung (§ 16 Abs. 1 ArbNErfG).¹³³ Möglich ist aber auch der Erwerb aller Rechte des Arbeitnehmers aus dem ArbNErfG.¹³⁴ Ein solcher Rechtserwerb ist dem Arbeitnehmer – über die Erfindervergütung hinaus – gesondert zu vergüten.¹³⁵ Wie auch bei der Pauschalvergütung bestehen hier gewisse Risiken hinsichtlich der Unbilligkeit der Vergütung, welche für jedes Recht einzeln überprüft werden müssen.¹³⁶ Zudem können die Rechte aufgrund der Unabdingbarkeit der Regelungen des ArbNErfG (§ 22 Satz 1 ArbNErfG) nicht im Vorhinein erworben werden, sondern erst nach Erfindungsmeldung (s. Rn. 47).

3. Vergütung für freie Erfindungen

- 53 Die Vergütung von freien Erfindungen wird im ArbNErfG nicht geregelt. Der Arbeitnehmer hat – soweit die Erfindung in den Bereich des Betriebes fällt – dem Arbeitgeber ein nicht ausschließliches Benutzungsrecht zu angemessenen Bedingungen einzuräumen (§ 19 Abs. 1 ArbNErfG). Diese Rechtseinräumung hat jedoch nicht ohne Gegenleistung des Arbeitgebers zu erfolgen. Sofern der Arbeitgeber auf dieses nicht ausschließliche Nutzungsrecht zugreift, unterliegen die Höhe der Vergütung sowie die weiteren Bedingungen der freien Verhandlung der Vertragsparteien. Der Arbeitnehmer ist dem freien Erfinder gleichgestellt.¹³⁷ Sollten sich die Vertragsparteien nicht einigen, so können die Bedingungen gerichtlich festgelegt werden (§ 19 Abs. 3 ArbNErfG). Im Falle wesentlicher Änderungen können die Bedingungen später auch angepasst werden (§ 19 Abs. 4 ArbNErfG).

4. Nicht unter das ArbNErfG fallende Personengruppen

- 54 Die Vergütung für Organmitglieder, etwa für Geschäftsführer von GmbHs oder Vorstände von Aktiengesellschaften oder öffentlich-rechtlichen Körperschaften, richtet sich nicht nach den Regelungen des ArbNErfG. Folglich sind diese Personengruppen zunächst wie freie Erfinder zu behandeln. Sofern sich die juristische Person, für die das Organmitglied tätig ist, ein Zugriffsrecht auf die Erfindung sichern möchte, so muss sie dies vertraglich mit dem Organmitglied regeln. Hierbei sind auch die Vergütungsfragen zu klären. Sie unterliegen – wie auch bei

133 *Bartenbach/Volz*, ArbNErfVergRL, Einleitung Rn. 133; *Boemke/Kursawe-Engemann*, ArbNErfG, § 9 Anh. Rn. 465; *Hohagen/Burghart*, GRUR-Prax 2014, 317, 318; *Trimborn*, Mitt. 2006, 160, 164.

134 *Franke/Steiling*, FS 50 Jahre VPP, S. 281 ff.

135 *Bartenbach/Volz*, ArbNErfVergRL, Einleitung Rn. 133; *Boemke/Kursawe-Engemann*, ArbNErfG, § 9 Anh. Rn. 469.

136 Schiedsstelle vom 18.7.2012, Arb.Erf. 30/10.

137 *Bartenbach/Volz*, ArbNErfG, § 19 Rn. 20 ff.

freien Erfindern – grundsätzlich der freien Verhandlung der Vertragsparteien. Es besteht allerdings die Möglichkeit, im Rahmen des Vertrags zwischen dem Organmitglied und der juristischen Person die Regelungen des ArbNErfG für sinngemäß anwendbar zu erklären.¹³⁸

III. Urheberrechte

Urheberrechtlich geschützte Werke sind persönliche geistige Schöpfungen der Literatur, Wissenschaft oder Kunst (§§ 1, 2 Abs. 1 UrhG). Vorausgesetzt wird eine gewisse Schöpfungshöhe, wobei diese nicht zu hoch angesetzt werden darf. Vielmehr sind auch einfache Werke, die sog. „kleine Münze“, geschützt.¹³⁹ Im Urheberrecht gilt das Schöpferprinzip des § 7 UrhG, wonach das Urheberrecht immer in der Person des Urhebers entsteht. Urheber ist derjenige, der das Werk schafft, daher immer eine natürliche Person. Im Arbeitsverhältnis entsteht damit das Urheberrecht meist in der Person des Arbeitnehmers.¹⁴⁰ Es entsteht eo ipso mit dem Schöpfungsakt ohne staatliche Verleihung oder Anmeldung und erlischt 70 Jahre nach dem Tod des letzten beteiligten Urhebers (§§ 64 f. UrhG). Das Urheberrecht ist unter Lebenden nicht übertragbar (§ 29 Abs. 1 UrhG), möglich ist aber die derivative Einräumung von Nutzungsrechten (§§ 29 Abs. 2, 31 UrhG). Es stellt sich hierbei die Frage, ob und gegebenenfalls wie der Arbeitgeber solche Werke zu vergüten hat, sofern er überhaupt ein Zugriffsrecht auf das Werk hat.

1. Rechtsgrundlagen im Arbeitsverhältnis

Entgegen der Situation im Patentrecht gibt es im Urheberrecht keine dem ArbNErfG äquivalenten Regelungen. Die einzigen Regelungen zum Urheber im Arbeitsverhältnis finden sich in §§ 43, 69b UrhG, wobei § 69b UrhG eine Sonderregelung für Computerprogramme ist (s. Rn. 71 ff.). Bei der Rechtsnatur des § 43 UrhG ist davon auszugehen, dass dieser die Gültigkeit des Unterabschnittes über Nutzungsrechte auch auf den Arbeitsvertrag normiert und abweichende Vereinbarungen für zulässig erachtet, soweit sich aus dem Wesen des Arbeitsverhältnisses nichts Gegenteiliges ergibt. Insoweit wird nur die zwingende Geltung einzelner Normen des Unterabschnittes eingeschränkt.¹⁴¹ Weitere Regelungen –

138 BGH 10.5.1988, X ZR 89/87, GRUR 1988, 762, 763 – Windform; BGH 22.10.1964, Ia ZR 8/64, GRUR 1965, 302, 304 ff. – Schellenreiskupplung.

139 Vgl. *Schack*, Urheber- und Urhebervertragsrecht, Rn. 292 ff.

140 Dass das Urheberrecht direkt in der Person des Arbeitgebers entsteht, ist allenfalls dann denkbar, wenn der Arbeitgeber Einzelunternehmer ist und selbst das Werk schafft.

141 BGH 15.5.2010, I ZR 209/07, GRUR 2011, 59, 60 – Lärmschutzwand; Dreier/Schulze-Dreier, § 43 UrhG Rn. 15 ff.; *Konertz*, Das Arbeitnehmerurheberrecht an Hoch-

Kap. 35 Vergütung für Arbeitnehmererfindungen

insbesondere Vergütungsregelungen – sind diesem nicht zu entnehmen. § 43 UrhG dient insbesondere nicht der Sicherung der Äquivalenz zwischen der (geistigen) Leistung des Arbeitnehmers und der gezahlten Vergütung des Arbeitgebers.¹⁴² Daher regelt sich Weiteres durch den Arbeitsvertrag und die allgemeinen weiteren – dem Wesen nach anwendbaren – Regelungen des UrhG.

- 57 Es ist zunächst danach zu unterscheiden, ob der Arbeitgeber überhaupt ein Zugriffsrecht auf das urheberrechtlich geschützte Werk hat und erst danach, inwieweit dieses Werk dem Arbeitnehmer gegenüber zu vergüten ist, insbesondere ob eine gesonderte Vergütung zu zahlen ist. Für die bessere Differenzierung ist es von Vorteil, auch im Urheberrecht – angelehnt an das Patentrecht – zwischen den Kategorien des Pflichtwerkes und des freien Werkes zu differenzieren.¹⁴³
- 58 Pflichtwerke sind die Werke, um dessen Schaffung sich der Arbeitnehmer im Rahmen seines Arbeitsverhältnisses zu bemühen hat. Welche Werke das sind, richtet sich nach dem ursprünglichen Arbeitsvertrag, dessen Änderungen¹⁴⁴ oder nach der Konkretisierung durch das Weisungsrecht des Arbeitgebers.¹⁴⁵ Alle anderen Werke sind freie Werke. Im Gegensatz zum Arbeitnehmererfindungsrecht gibt es kein allgemeines Zugriffsrecht des Arbeitgebers auf alle Werke, die ein Arbeitnehmer schafft. Auch eine analoge Anwendung des § 19 ArbNErfG¹⁴⁶ scheidet aus.¹⁴⁷ Wenn der Arbeitnehmer solche Werke während der Arbeitszeit schafft und deren Schaffensverpflichtung nicht auf das Arbeitsverhältnis zurückzuführen ist, hat der Arbeitgeber darauf keinen Zugriff. Vielmehr hat der Arbeitnehmer während der Arbeitszeit nicht geleistet und es gelten die Regelungen der Leistungsstörung im Arbeitsverhältnis.¹⁴⁸ Teilweise wird in der Literatur vertreten, dass Werke mit einem Bezug zum Arbeitsverhältnis – beispielsweise, weil sie mit Erfahrung aus dem Arbeitsverhältnis geschaffen worden sind – dem Arbeitgeber anzubieten seien.¹⁴⁹ Dies ist abzulehnen, eine Rechtspflicht lässt sich weder aus dem Gesetz noch aus dem Arbeitsverhältnis herleiten. Die teilweise

schulen, S. 74 ff.; *Ulrici*, Vermögensrechtliche Grundfragen, S. 127 ff.; *Fuchs*, GRUR 2006, 561, 565; a. A. *Schack*, Urheber- und Urhebervertragsrecht, Rn. 1113 ff.

142 *Ulrici*, Vermögensrechtliche Grundfragen, S. 94 ff.

143 *Berger/Wündisch-Wündisch*, § 13 Rn. 11; *Kraßer/Schricker*, S. 97; *Rehbinder/Peukert*, Rn. 931 ff.; *Riesenhuber*, NZA 2004, 1363, 1364.

144 Vgl. *Hromadka*, RdA 1992, 234, 236 ff.

145 Für Weisungen, die über das Arbeitsverhältnis hinausgehen, vgl. *Ulrici*, Vermögensrechtliche Grundfragen, S. 26 ff.

146 So noch *Schmieder*, GRUR 1963, 297, 299; *Westen*, JR 1967, 401, 407 f.

147 *Dreier/Schulze-Dreier*, § 43 UrhG Rn. 25; *MüArbR-Bayreuther*, § 99 Rn. 29; *Schack*, Urheber- und Urhebervertragsrecht, Rn. 1117.

148 Ebenso *Wandtke/Bullinger-Wandtke*, § 43 UrhG Rn. 35 f.; *Kraßer*, FG *Schricker*, S. 77, 93.

149 *Haberstumpf*, ZUM 2001, 819, 825; *Möhring/Nicolini-Lindhorst*, § 43 UrhG, Rn. 8; *Rehbinder*, FS *Hubmann*, S. 359, 361; für manche Werke auch *Fromm/Nordemann-Nordemann*, § 43 UrhG Rn. 25 f.

Rückbesinnung auf das im Arbeitsrecht nicht mehr vertretene Konzept der Treuepflicht¹⁵⁰ geht fehl. Insoweit stehen alle Rechte an freien Werken dem Arbeitnehmer zu. Einzig aus §§ 241 Abs. 2, 242 BGB kann sich eine Pflicht zum Unterlassen – als Nebenpflicht des Arbeitnehmers¹⁵¹ – herleiten, das freie Werk nicht derart zu verwerten, dass die Verwertung dem Arbeitgeber schadet.

Liegt ein Pflichtwerk vor, dann hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber ein Nutzungsrecht einzuräumen. Im Urheberrecht gilt sowohl das Trennungs- als auch das Abstraktionsprinzip: Schuldrechtliche Grundlage zur Einräumung des Nutzungsrechts ist in der Regel der Arbeitsvertrag,¹⁵² die Einräumung des Nutzungsrechts selbst ist eine unabhängig wirksame Verfügung.¹⁵³ Problematisch ist die Regelung des Schriftformerfordernisses bei der Gattung nach geschuldeten zukünftigen Werken (§ 40 Abs. 1 UrhG). Überwiegende Teile des Schrifttums neigen dazu, die Regelung für unvereinbar mit dem Wesen des Arbeitsverhältnisses zu erklären.¹⁵⁴ Ob der Arbeitnehmerurheber allerdings weniger schutzbedürftig ist als der freie Urheber – insbesondere im Hinblick auf die Warnfunktion der Norm¹⁵⁵ – ist fraglich. Im Zweifel empfiehlt es sich, im Arbeitsvertrag eine Verpflichtung zur Einräumung aller Nutzungsrechte an allen zukünftigen – im Rahmen des Arbeitsverhältnisses – geschaffenen Werken zu vereinbaren.¹⁵⁶ **59**

Die Einräumung eines derivativen Nutzungsrechts (§§ 413, 398 BGB analog) **60** findet dagegen meist konkludent statt, entweder bei Abgabe des Werks an den Arbeitgeber oder durch eine Vorausverfügung.¹⁵⁷ Sofern keine gesonderte Vereinbarung über den Umfang der Rechtseinräumung getroffen wurde, gilt grundsätzlich die Zweckübertragungsregel (§ 31 Abs. 5 UrhG),¹⁵⁸ wonach der Urheber im Zweifel nur die Rechte übertragen möchte, die dem Zweck nach notwendig

150 Staudinger-Richardi/Fischinger, § 611 BGB Rn. 1162 f.; Boemke, S. 384 f.

151 Die Treuepflicht ablehnend auch Staudinger-Richardi/Fischinger, § 611 BGB Rn. 1167; Hromadka/Maschmann, § 6 Rn. 96 ff.

152 Schricker/Loewenheim-Rojahn, § 43 UrhG Rn. 38; Wandtke/Bullinger-Wandtke, § 43 UrhG Rn. 47.

153 Loewenheim-Nordemann, § 28 Rn. 4; Schack, Urheber- und Urhebervertragsrecht, Rn. 589 ff.; nur für die Übertragung bestehender Nutzungsrechte bejahend Schricker/Loewenheim-Ohly, § 31 UrhG Rn. 19.

154 Schricker/Loewenheim-Peukert, § 40 UrhG Rn. 20; Schricker/Loewenheim-Rojahn, § 43 UrhG Rn. 44; Kraßer, FG Schricker, S. 77, 93; Ulrici, Vermögensrechtliche Grundfragen, S. 222; Balle, NZA 1997, 868, 871.

155 BT-Drs. II/270, S. 59 f.

156 Ebenso Wandtke/Bullinger-Wandtke, § 40 UrhG Rn. 4; Schack, Urheber- und Urhebervertragsrecht, Rn. 1119.

157 Schricker/Loewenheim-Rojahn, § 43 UrhG Rn. 45 ff.; MüArbR-Bayreuther, § 99 Rn. 7; Balle, NZA 1997, 868, 870; Riesenhuber, NZA 2004, 1363, 1364.

158 BGH 15.5.2010, I ZR 209/07, GRUR 2011, 59, 60 – Lärmschutzwand.

Kap. 35 Vergütung für Arbeitnehmererfindungen

sind. Hierbei wird im Arbeitsverhältnis auf den Betriebszweck abgestellt.¹⁵⁹ Aufgrund des Abstraktionsprinzips ist die Wirksamkeit der Nutzungsrechtseinräumung von der Wirksamkeit des Arbeitsvertrags unabhängig.

- 61 Sofern mehrere Personen an der Schaffung des Werkes beteiligt sind, sind sie Miturheber am Werk (§ 8 Abs. 1 UrhG). Es ist für jeden Urheber einzeln zu klären, ob dies ein Pflichtwerk oder ein freies Werk ist. Die Vergütung ist dann gegenüber jeder einzelnen Partei anhand ihres Beitrags zu ermitteln.

2. Vergütung für Pflichtwerke

- 62 Erst wenn dem Arbeitgeber ein Zugriffsrecht auf das Werk zusteht, ist die Vergütungsfrage zu klären. Für die Vergütung von zur Schaffung von Werken tätigen Arbeitnehmern gilt die **Einheits- bzw. Abgeltungstheorie**. Danach besteht ein Zusammenhang zwischen dem Arbeitsentgelt und der Verpflichtung zur Nutzungsrechtseinräumung. Die teilweise vertretene **Trennungstheorie**, nach der das aus dem Arbeitsverhältnis resultierende Arbeitsentgelt von der Verpflichtung zur Nutzungsrechtseinräumung völlig losgelöst zu betrachten sei und damit das Arbeitsentgelt und das Entgelt für die Einräumung der Nutzung auseinanderfallen würde,¹⁶⁰ ist abzulehnen. Sie missachtet das synallagmatische Verhältnis im Arbeitsverhältnis,¹⁶¹ auch wenn bei entsprechender Verrechnung das gleiche Ergebnis zu erwarten ist. Allerdings kann eine Vergütung sowohl aus arbeitsrechtlichen als auch – im Sonderfall – aus urheberrechtlichen Regelungen hergeleitet werden. Somit ist zwischen einer arbeitsrechtlichen, tätigkeitsbezogenen Vergütung und einer urheberrechtlichen, werkbezogenen Vergütung zu trennen.¹⁶²

a) Tätigkeitsbezogene Vergütung

- 63 Die tätigkeitsbezogene Vergütung resultiert in der Regel aus dem Arbeitsvertrag und ist der **Regelfall** der Vergütung des Arbeitnehmers. Dieser erhält das vereinbarte Arbeitsentgelt für seine Tätigkeit unabhängig vom Erfolg. Sofern er sich um Werkschöpfung zu bemühen hat, ist die Nutzungsrechtseinräumung an solchen Werken mit dem Arbeitsentgelt abgegolten.¹⁶³ Ist das eingeräumte Nutzungsrecht des Arbeitnehmers nicht durch den Arbeitsvertrag gedeckt und han-

159 Dreier/Schulze-Dreier, § 43 UrhG Rn. 20; Schricker/Loewenheim-Rojahn, § 43 UrhG Rn. 48 ff.; Wandtke/Bullinger-Wandtke, § 43 UrhG Rn. 54 ff.; Grobys/Foerstl, NZA 2002, 1015, 1016.

160 Wandtke/Bullinger-Wandtke, § 43 UrhG Rn. 136 ff.

161 Ebenso Berger, ZUM 2003, 173, 175.

162 Ulrici, Vermögensrechtliche Grundfragen, S. 285.

163 Dreier/Schulze-Dreier, § 43 UrhG Rn. 30 ff.; Schricker/Loewenheim-Rojahn, § 43 UrhG Rn. 64.

delt es sich bei der Nutzungsrechtseinräumung um eine qualitative oder quantitative Mehrleistung, ist die Verpflichtung zur Zahlung einer weiteren Vergütung möglich. Wenn keine Regelung aus Arbeitsvertrag oder Tarifvertrag vorliegt, gilt § 612 Abs. 1 BGB.¹⁶⁴ Als quantitative Mehrleistung ist hier beispielsweise der Fall denkbar, dass der Arbeitnehmer außerhalb der Arbeitszeit an der eigentlichen Werkschöpfung arbeitet;¹⁶⁵ dies ist dann mit der Situation bei Überstunden vergleichbar (s. Kap. 32 Rn. 20 ff.). Qualitative Mehrleistung liegt beispielsweise vor, wenn der Arbeitnehmer während der Werkschaffung mehr schafft, als der Arbeitgeber eigentlich von diesem erwarten kann,¹⁶⁶ also eine höherwertige Leistung erbringt.¹⁶⁷

b) Werkbezogene Vergütung

Auch im Urheberrechtsgesetz sind Vergütungsregeln normiert. Dabei handelt es sich um gesetzliche werkbezogene Vergütungsansprüche oder sonstige vergütungsbezogene Ansprüche, die nicht am Arbeitsverhältnis, sondern am Werk anknüpfen. Diese sind im Unterabschnitt „Nutzungsrechte“ (§§ 31–44 UrhG) in den §§ 32 bis 32a und §§ 32c bis 32e UrhG normiert und somit ebenfalls vom Verweis des § 43 UrhG erfasst.¹⁶⁸ Ihr jeweiliger Tatbestand ist jedoch nur erfüllt, wenn eine Vergütung nicht dem angemessenen Äquivalent für die Rechtseinräumung entspricht, wobei der Gesetzgeber hierbei eigentlich den frei tätigen Urheber im Fokus hatte.¹⁶⁹ Die grundsätzliche Anwendung im Arbeitsverhältnis ist fraglich. Teilweise wird das Argument vorgebracht, dass hiermit eine „mittelbare gerichtliche Billigkeitskontrolle“ der Entgeltabrede eingeführt wird, die dem Arbeitsrecht fremd sei.¹⁷⁰ Allerdings ist dem Gesetz zu entnehmen, dass sich der Gesetzgeber bewusst für eine Geltung im Arbeitsverhältnis entschieden hat. Dem Wortlaut nach bestehen Ausnahmen für den Fall, dass tarifvertragliche Regelungen etwas abweichendes bestimmen. Die §§ 32 Abs. 1 Satz 3, 32a Abs. 1, 32d Abs. 1, 32e Abs. 1 UrhG sind gem. §§ 32 Abs. 4, 32a Abs. 4, 32d Abs. 3, 32e Abs. 3 UrhG bei abweichenden tarifvertraglichen Regelungen nicht anwendbar. Da der Gesetzgeber keine Beschränkung des Wortlautes auf arbeitnehmerähnliche Personen im Sinne des § 12a TVG vorgenommen hat und auch die Gesetzgebungsmaterialien jüngster Reformen sich widersprechen und somit

164 Staudinger-Richardi/Fischinger, § 612 BGB Rn. 15 ff.

165 Vgl. Reh binder/Peukert, Rn. 962; Ulrici, Vermögensrechtliche Grundfragen, S. 292 ff.

166 Zu beachten ist, dass ein Werk, welches ohne Wissen des Arbeitgebers geschaffen worden ist, gerade keine qualitative Mehrleistung mehr ist und damit kein Pflichtwerk.

167 Vgl. Reh binder/Peukert, Rn. 962; Ulrici, Vermögensrechtliche Grundfragen, S. 294 ff.

168 Ebenso Hilty/Peukert, GRUR Int. 2002, 643, 648; Konertz, NZA 2017, 614.

169 BT-Drs. 14/7564, S. 1 f.

170 MüArbR-Bayreuther, § 99 Rn. 23.

keinen weiteren Erkenntnisgewinn bringen, kann daraus nur geschlossen werden, dass diese gesetzlichen Ausnahmen alle Tarifverträge erfassen. Folglich ist eine Anwendung im Arbeitsverhältnis zu bejahen.¹⁷¹

- 65 Zunächst ist in § 32 Abs. 1 Satz 1 UrhG normiert, dass der Urheber Anspruch auf die vertraglich vereinbarte Vergütung hat. Da sich der Anspruch des Urhebers direkt aus dem Vertrag ergibt, ist diese Regelung nur deklaratorischer Natur.¹⁷² Die eigentlichen Anspruchsgrundlagen sind in § 32 UrhG Abs. 1 Satz 2 und 3 UrhG zu finden. In § 32 Abs. 1 Satz 2 UrhG ist geregelt, dass eine **angemessene Vergütung** zu zahlen sei, **wenn keine Vergütung vereinbart ist**. Dies verfolgt zunächst den gleichen Zweck wie § 612 BGB im Arbeitsverhältnis.¹⁷³ Zwar spricht der Wortlaut nicht von der „üblichen“, sondern von der „angemessenen“ Vergütung,¹⁷⁴ dies wird jedoch durch § 32 Abs. 2 UrhG konkretisiert. Als angemessene Vergütung gilt entweder eine Vergütung nach gemeinsamer Vergütungsregel (§ 36 UrhG) oder die Vergütung, die **am Markt als übliche und redliche Vergütung** festgesetzt würde (§ 32 Abs. 2 UrhG). Es liegt freilich im Wesen des Arbeitsverhältnisses, dass zwingend ein Arbeitsentgelt vereinbart ist. Dies findet entweder ausdrücklich im Arbeitsvertrag oder stillschweigend nach § 612 BGB statt, sodass sich der Anwendungsbereich des § 32 Abs. 1 Satz 2 UrhG auf null reduziert. Anders verhält es sich mit § 32 Abs. 1 Satz 3 UrhG, der einen **Anspruch auf Änderung des Vertrags** normiert, soweit die Vergütung nicht angemessen ist. Häufig wird die Anwendung des § 32 Abs. 1 Satz 3 UrhG auf die Einräumung von Nutzungsrechten, die aus dem Arbeitsvertrag resultieren, pauschal mit dem Argument verneint, dass dies eben nicht auf das Wesen des Arbeitsvertrages anwendbar sei.¹⁷⁵ Dagegen spricht jedoch, dass der Gesetzgeber im Gesetzgebungsverfahren auch die Norm des § 43 UrhG reformieren wollte.¹⁷⁶ Dies ist allerdings wieder fallen gelassen worden,¹⁷⁷ ohne dass sich jedoch der zugrunde liegende Gedanke der Anwendung im Arbeitsverhältnis geändert hätte. Es wurde klargestellt, dass sich die Anwendung im Arbeitsverhältnis im geplanten § 43 Abs. 3 UrhG-RegE und dessen Verweisung auf § 32 UrhG auch weiterhin durch §§ 32 Abs. 4, 32a Abs. 4 UrhG wiederfinden soll.¹⁷⁸ Der

171 Konertz, NZA 2017, 614, 615.

172 BT-Drs. 14/8058, S. 18; Dreier/Schulze-Schulze, § 32 UrhG Rn. 22; Schricker/Loewenheim-Schricker/Haedicke, § 32 UrhG Rn. 20; Wandtke/Bullinger-Wandtke/Grunert, § 32 UrhG Rn. 8; Voß, S. 50; Ulrici, Vermögensrechtliche Grundfragen, S. 301.

173 Wandtke/Bullinger-Wandtke/Grunert, § 32 UrhG Rn. 10; Ulrici, Vermögensrechtliche Grundfragen, S. 301.

174 Vgl. Schack, GRUR 2002, 853, 855.

175 Berger/Wündisch-Wündisch, § 13 Rn. 33; Loewenheim-v. Becker, § 29 Rn. 126 ff.; MüArbR-Bayreuther, § 99 Rn. 23; Schack, Urheber- und Urhebervertragsrecht, Rn. 1121; Bayreuther, GRUR 2003, 570, 574 ff.; Berger, ZUM 2003, 173, 176 f.

176 BT-Drs. 14/6433, S. 18.

177 BT-Drs. 14/8058, S. 21.

praktische Anwendungsbereich des § 32 UrhG dürfte im Bereich des Arbeitnehmerurheberrechts allerdings eher gering sein. Entweder erbringt der Arbeitnehmer Leistungen, deren Schöpfungshöhe knapp oberhalb der kleinen Münze liegt,¹⁷⁹ oder der Arbeitnehmer erhält ein marktübliches Entgelt für seine Tätigkeit, welches auch die Nutzungsrechtseinräumung für urheberrechtlich geschützte Leistungen beinhaltet. Marktüblich und redlich im Sinne des § 32 Abs. 2 Satz 2 UrhG ist dann das Gehalt, das branchenüblich¹⁸⁰ einem Arbeitnehmer in werkschaffender Tätigkeit gezahlt wird. Daher ist der Wortlaut „im Geschäftsverkehr“ im Arbeitnehmerurheberrecht unproblematisch.¹⁸¹ Allenfalls in der seltenen Situation, in der das Entgelt des für den Arbeitgeber werkschaffend tätigen Arbeitnehmers weit unter dem Entgelt eines Arbeitnehmers mit vergleichbarer Tätigkeit in der gleichen Branche liegt, ist eine Vertragsanpassung nach § 32 Abs. 1 Satz 3 UrhG denkbar.¹⁸²

In § 32a Abs. 1 Satz 1 UrhG erhält der Urheber einen gesetzlichen **Teilhabeanspruch am besonderen Erfolg des Werkes**. Diese Regelung ist auf das Arbeitsverhältnis anwendbar.¹⁸³ Denkbar sind hier Fälle, in welchem das vom Arbeitnehmer (mit-)geschaffene Werk einen im Vorhinein nicht vorhersehbaren Erfolg hat. Der Arbeitnehmer – als Urheber – soll an diesem Erfolg partizipieren. Allerdings darf dabei nicht außer Acht gelassen werden, dass der Arbeitgeber auch das wirtschaftliche Risiko trägt und ihm somit auch der wirtschaftliche Nutzen zusteht.¹⁸⁴ Insofern ist eine zusätzliche Vergütung aus § 32a Abs. 1 Satz 1 UrhG nur in den Fällen denkbar, in denen ein **unverhältnismäßiges und auffällig hohes Missverhältnis** zwischen der Vergütung des Arbeitnehmers und dem wirtschaftlichen Erfolg des Werkes für den Arbeitgeber besteht. Dabei ist auch die innerbetriebliche Stellung des Arbeitnehmers zu berücksichtigen. Bei einem Arbeitnehmer, welcher üblicherweise weniger mit der Schaffung von Pflichtwer-

178 „Die in Absatz 3 des Gesetzentwurfs vorgesehene Regelung zum Vergütungsanspruch für Urheber in Arbeits- oder Dienstverhältnissen findet sich nun in § 32 Abs. 4 [UrhG] und § 32a Abs. 4 [UrhG]“, BT-Drs. 14/8058, S. 21; im Ergebnis ebenso Schrickner/Loewenheim-Schricker/Haedicke, § 32 UrhG Rn. 4; Rehbindner/Peukert, Rn. 963; Voß, S. 50 ff.; Grobys/Foerstl, NZA 2002, 1015, 1016 f.; Hilty/Peukert, GRUR Int. 2002, 643, 648; Konertz, NZA 2017, 614, 615; Zirkel, WRP 2003, 59, 61 ff.; a. A. Berger, ZUM 2003, 173, 176; Bedenken jedoch bei Ulrici, Vermögensrechtliche Grundfragen, S. 370 ff.

179 Voß, S. 53.

180 Zur Branchenüblichkeit auch Schrickner/Loewenheim-Schricker/Haedicke, § 32 UrhG Rn. 30.

181 A. A. MüArbR-Bayreuther, § 99 Rn. 23.

182 Ebenso Grobys/Foerstl, NZA 2002, 1015, 1017.

183 LG Stuttgart 28.11.2017, 17 O 127/11, GRUR-Prax 2018, 103, Ls. 1; Berger/Wündisch-Wündisch, § 13 Rn. 33; Küttner-Poeche, Urheberrecht, Rn. 10; Bayreuther, GRUR 2003, 570, 573 f.; Grobys/Foerstl, NZA 2002, 1015, 1017 f.

184 Erkennt auch Bayreuther, GRUR 2003, 570, 573.

Kap. 35 Vergütung für Arbeitnehmererfindungen

ken betraut ist, ist eher von einem Missverhältnis auszugehen als bei einem Arbeitnehmer, der regelmäßig mit der Schaffung von (komplexen) Pflichtwerken betraut ist. Bei letzterem wird die Verpflichtung zur Schaffung von Pflichtwerken meist im Entgelt einkalkuliert.

- 67 Für **unbekannte Nutzungsarten** (§ 31a UrhG) soll dem Urheber ein gesetzlicher Anspruch auf angemessene Vergütung zustehen, wenn der Vertragspartner – also hier der Arbeitgeber – eine solche Nutzung aufnimmt, auch wenn unbekannte Nutzungsarten vertraglich mitgeregelt wurden (§ 32c Abs. 1 Satz 1 UrhG). Es handelt sich hierbei um einen Spezialfall des § 32 Abs. 1 Satz 1 UrhG.¹⁸⁵ Verfassungsrechtlich ist diese Norm unbedenklich.¹⁸⁶ Auf Werke im Arbeitsverhältnis ist dieser – wie § 32 UrhG – ebenfalls anwendbar (s. Rn. 65).
- 68 Bei diesen Vorschriften sind Übergangsvorschriften (§ 132 UrhG) zu beachten. Insbesondere aufgrund der Tatsache, dass Arbeitsverträge teilweise schon vor Jahrzehnten abgeschlossen wurden, muss auf den Zeitpunkt des Vertragsschlusses abgestellt werden. Mit Ausnahme der §§ 42, 43 UrhG sind die Regelungen des UrhG auf Verträge, die vor dem 1.1.1966 geschlossen wurden, zunächst nicht anwendbar (§ 137 Abs. 1 UrhG). Die Regelungen der §§ 32, 32a UrhG gelten uneingeschränkt für Verträge, die ab dem 1.7.2002 geschlossen worden sind (§ 132 Abs. 3 Satz 1 UrhG). § 32a UrhG ist anzuwenden, soweit das Missverhältnis nach dem 28.3.2002 entstand, wobei dann der Zeitpunkt des Vertragsschlusses nicht von Relevanz ist.¹⁸⁷ § 32 UrhG ist auch auf Verträge anzuwenden, die zwischen dem 1.6.2001 und dem 30.6.2002 geschlossen wurden, soweit das Recht auch nach dem 30.6.2002 in Anspruch genommen wird (§ 132 Abs. 3 Satz 3 UrhG). Für ältere Verträge, die nach dem 1.1.1966 geschlossen wurden, ist auf die vorherige Rechtslage, insbesondere auf vergütungsrelevante Regelung des § 36 a. F. UrhG (Bestellerparagraf), abzustellen.
- 69 Zum 1.3.2017 hat der Gesetzgeber die rechtliche Stellung des Urhebers bezüglich seiner Vergütung weiter verbessert.¹⁸⁸ Der Vertragspartner (§ 32d UrhG) oder der Inhaber eines wirtschaftlich relevanten Nutzungsrechts (§ 32e UrhG) hat dem Urheber gegenüber einmal jährlich Auskunft und Rechenschaft über den Umfang der Werknutzung sowie der erzielten Erträge – auf Verlangen des Urhebers – zu erbringen. Ausnahmen sind nur dann zulässig, wenn der Urheber lediglich einen kleinen Beitrag geleistet hat, ein unverhältnismäßig hoher Aufwand mit der Anspruchserfüllung verbunden ist (§ 32d UrhG-RegE) oder das

185 Schricker/Loewenheim-Spindler, § 32c UrhG Rn. 6.

186 BVerfG 24.11.2009, 1 BvR 213/08, GRUR 2010, 332.

187 So auch für Verträge, die vor dem 1.1.1966 geschlossen wurden, Dreier/Schulze-Schulze, § 32a UrhG Rn. 11.

188 Gesetz zur verbesserten Durchsetzung des Anspruchs der Urheber und ausübenden Künstler auf angemessene Vergütung und zur Regelung von Fragen der Verlegerbeteiligung, BGBl. I v. 20.12.2016, S. 3037 ff.; BT-Drs. 18/8625; BT-Drs. 18/10637.

Werk ein Computerprogramm ist (§ 69a Abs. 5 UrhG). Hier hatte der Gesetzgeber eher den Urheber im Auge, der nicht im Arbeits- oder Dienstverhältnis steht, da ihm eine schwächere Marktmacht zugesprochen wird.¹⁸⁹ Allerdings sind die Regelungen auf das Arbeitsverhältnis uneingeschränkt anwendbar.¹⁹⁰ Der Gesetzgeber erkennt zwar, dass der Arbeitnehmer in der Regel nicht eines Auskunftsanspruchs bedarf, da sich dies aus dem „Wesen des Arbeitsverhältnisses“ ergebe.¹⁹¹ Es verwundert aber, dass in den §§ 32d, 32e UrhG ebenfalls Tarifvertragsausnahmen vorhanden sind und sich die Regelungen damit systematisch in die §§ 32, 32a UrhG einfügen. Dennoch ist aber davon auszugehen, dass sich der Anwendungsbereich im Arbeitsverhältnis – wie auch bei den gesonderten Vergütungsregeln – auf Ausnahmereiche beschränkt. In vielen Fällen ist der Beitrag eines einzelnen Arbeitnehmers unwesentlich oder die Ausübung dieses Rechts wird unverhältnismäßig sein.¹⁹²

3. Vergütung für Freie Werke

Bei freien Werken ist die Vergütung der freien Vereinbarung zwischen den Parteien überlassen. Sofern der Arbeitgeber auf diese Werke Zugriff wünscht, hat er sich mit dem Arbeitnehmer hierüber zu einigen. Die Vergütung unterliegt hier der freien Disposition der Parteien, wobei sich die Verhandlung und die Vergütung sich nach den Kriterien des freien Lizenzmarktes richten. Dem Arbeitgeber steht hier kein Vorzugsrecht zu (s. Rn. 56). Sollte der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber Nutzungsrechte von seinem freien Werk einräumen, gelten hier auch uneingeschränkt die gesetzlichen Vergütungsregelungen (§§ 32, 32a, 32c, 32d, 32e UrhG).¹⁹³ **70**

4. Sonderfall: Computerprogramme

Im Falle von Computerprogrammen gehen die – mit der Computer-RL¹⁹⁴ in das Urheberrechtsgesetz eingeführten – Regelungen der §§ 69a UrhG den allgemeinen Regelungen vor. Im Bereich des Arbeitnehmerurheberrechts regelt § 69b UrhG, dass dem Arbeitgeber alle vermögensrelevanten Rechte am Computerprogramm zustehen. Auch wenn die gewählte Terminologie nicht dem des weiteren deutschen Urheberrechts entspricht, ist hierin ein zeitlich und räumlich **71**

189 BT-Drs. 18/8625, S. 12.

190 Konertz, NZA 2017, 614, 615 ff.; a. A. Berger/Freyer, ZUM 2016, 567, 573.

191 BT-Drs. 18/8625, S. 22.

192 Konertz, NZA 2017, 614, 617.

193 Berger/Wündisch-Wündisch, § 13 Rn. 34.

194 Ursprünglich RL 91/250/EWG, umgesetzt durch das „Zweite Gesetz zur Änderung des Urheberrechtsgesetzes“, BGBl. I vom 2.6.1993, S. 910, Nachfolgerichtlinie RL 2009/24/EG.

Kap. 35 Vergütung für Arbeitnehmererfindungen

uneingeschränktes, ausschließliches Nutzungsrecht zugunsten des Arbeitgebers zu sehen.¹⁹⁵ Über die zu leistende Vergütung sind im § 69b UrhG keine Regelungen zu finden. Zudem gilt die Regelung des § 69b UrhG freilich nur, wenn das Werk ein Dienstwerk ist. Bei freien Werken sind im Bereich von Computerprogrammen keine arbeitnehmerurheberrechtlichen Grundsätze zu beachten, es gilt das Gleiche wie für alle anderen Werkarten.

- 72 Die Anwendung der §§ 32d, 32e UrhG sind gem. § 69a Abs. 5 UrhG für Computerprogrammen ausgenommen. Ob aber die Regelungen der §§ 32, 32a, 32c UrhG anwendbar sind, ist fraglich. Zu bedenken ist aber, dass dem Arbeitgeber bei Computerprogrammen eigentlich mehr Rechte zustehen, als bei anderen Werkarten. Daher könnte sich eher ein grobes Missverhältnis zwischen Arbeitsentgelt und wirtschaftlichem Erfolg des Werkes einstellen. § 69a Abs. 4 UrhG verweist auf die Regelungen für Sprachwerke, damit auch auf die Regelungen des allgemeinen Urheberrechts, sofern der Abschnitt über Computerprogramme nichts anderes bestimmt. Die fehlenden Vergütungsregelungen und der Verweis auf die Regelungen für Sprachwerke in diesem Abschnitt sprechen dafür, dass die Regelungen der §§ 32, 32a, 32c UrhG auch für Computerprogramme gelten.¹⁹⁶ Es gelten damit die gleichen Grundsätze wie für alle anderen Werkarten (s. Rn. 56 ff.).
- 73 Sofern Computerprogramme sowohl dem urheberrechtlichen als auch dem patentrechtlichen Schutz unterliegen, gelten sowohl die Regelungen des UrhG als auch die des ArbNErfG. Für den seltenen Fall, dass der Arbeitnehmer aus beiden Schutzrechten Vergütungsansprüche geltend machen kann, gelten zunächst beide Ansprüche parallel. Damit allerdings nicht der Fall der doppelten Vergütung eintritt, kann sich die zusätzliche urheberrechtliche werkbezogene Vergütung bis auf null reduzieren, weil der Arbeitnehmer schon durch die Vergütung aus der Arbeitnehmererfindung angemessen vergütet worden ist.¹⁹⁷

5. Urheberrechtsvereinbarungen

- 73a Um Rechtssicherheit – insbesondere bezüglich der einzuräumenden Rechte – zu erhalten, sind abweichende Vereinbarungen hinsichtlich der Schaffung von ur-

195 Dreier/Schulze-Dreier, § 69b UrhG Rn. 9; Fromm/Nordemann-Czychowski, § 69b UrhG Rn. 13; Schricker/Loewenheim-Loewenheim/Spindler, § 69b UrhG Rn. 11 f.; Wandtke/Bullinger-Grützmaker, § 69b UrhG Rn. 18.

196 Nach BGH 23.10.2001, I ZR 72/98, GRUR 2002, 149, 151 ff. – Wetterführungspläne II, sei „kein Platz mehr“ für weitere Vergütungsansprüche, die Anwendung des § 36 a. F. UrhG wird aber weiter bejaht; zustimmend Dreier/Schulze-Dreier, § 69b UrhG Rn. 10; Schricker/Loewenheim-Loewenheim/Spindler, § 69b UrhG Rn. 17 ff.; Wandtke/Bullinger-Grützmaker, § 69b UrhG Rn. 23; a. A. Czychowski, FS Nordemann, S. 157, 159 ff.; gegen § 32 UrhG auch Zirkel, WRP 2003, 59, 65.

197 Czychowski, FS Nordemann, S. 157, 164.

heberrechtlich geschützten Werken im Arbeitsverhältnis möglich. Es bietet sich an, diese im Arbeitsvertrag oder in einer Anlage (als sog. Urheberrechtsvereinbarung) zu regeln. Neben der Rechtssicherheit kann es auch das Ziel einer solchen Vereinbarung sein, dass der Arbeitgeber ein möglichst umfangreiches – in der Regel ausschließliches Nutzungsrecht – an den im Arbeitsverhältnis geschaffenen Werken erhält.¹⁹⁸ Eine solche Vereinbarung muss sich aber an den oben beschriebenen Vergütungsregelungen messen lassen, da durch individuelle Abrede nicht von diesen Regelungen abgewichen werden kann. Sollten dem Arbeitgeber möglichst umfangreiche Rechte eingeräumt werden, besteht die Gefahr, dass das gezahlte Entgelt unangemessen ist.

IV. Weitere Immaterialgüterrechte

In den gesetzlichen Bestimmungen über die weiteren Immaterialgüterrechte sind nur wenige bis gar keine Regelungen über die Zuordnung und Vergütung im Arbeitsverhältnis vorhanden. Beim **eingetragenen Design** (früher Geschmacksmuster) steht dem Arbeitgeber das Recht auf das Design zu, sofern es in Ausübung der Tätigkeit des Arbeitnehmers entstanden ist (§ 7 Abs. 2 DesignG). Insofern entsteht das Schutzrecht direkt in der Person des Arbeitgebers. Der Arbeitnehmer hat jedoch das Recht gegenüber dem Deutschen Patent- und Markenamt, als Entwerfer genannt zu werden (§ 10 DesignG). Regelungen zu Vergütungsansprüchen bestehen nicht. Es ist jedoch zu beachten, dass das eingetragene Design auch urheberrechtlichen Schutz erlangen kann.¹⁹⁹ Insofern gelten dann zusätzlich die Vergütungsregelungen im Urheberrecht (s. Rn. 62 ff.). Ähnlich verhält es sich beim **Topographieschutz (Halbleiterschutz)**. Auch hier steht das Recht auf Eintragung dem Arbeitgeber zu (§ 2 Abs. 2 HalblSchG). In beiden Fällen ist die Leistung – von Sonderleistungen durch den Arbeitnehmer abgesehen – durch das Arbeitsentgelt abgedeckt.

Im **Markenrecht** bestehen keine Regelungen des Zugriffs des Arbeitgebers oder spezielle Regelungen zur Vergütung von Arbeitnehmern. Die Thematik ist aber auch im Markenrecht von keiner größeren Relevanz. Bei einer Anmeldung seitens eines Arbeitnehmers, der sich um markenrechtlich schützbares Zeichen zu bemühen hat, bestünden vertragliche Löschungs- und Beseitigungsansprüche,²⁰⁰ zudem ist fraglich, ob der Arbeitnehmer das Zeichen überhaupt markenmäßig nutzen würde. Es empfiehlt sich aber bei diesen, entsprechende Regelungen in den Arbeitsvertrag mit aufzunehmen. Gesonderte Vergütungsansprüche seitens des Arbeitnehmers bestehen nicht.²⁰¹

¹⁹⁸ Vgl. *Wandtke*, Rn. 207.

¹⁹⁹ *Eichmann/v. Falckenstein/Kühne-Kühne*, § 7 DesignG Rn. 26.

²⁰⁰ Vgl. *Ingerl/Rohnke*, § 13 MarkenG Rn. 16.

²⁰¹ *Moll-Gennen*, § 16 Rn. 321 f.

- 76 Im Falle des **Sortenschutzes** (Schutz von Pflanzenzüchtungen) ist die Rechtslage umstritten. Das Recht des Sortenschutzes steht der Person des Züchters oder Entdeckers (§ 8 Abs. 1 Satz 1 SortSchG) zu, also im Arbeitsverhältnis in der Regel dem Arbeitnehmer. Ein Teil des Schrifttums neigt dazu, die Regelungen des ArbNErfG unmittelbar oder zumindest analog anzuwenden. Eine direkte Anwendung²⁰² scheidet aber aus, da Pflanzenzüchtungen weder patent- noch gebrauchsmusterfähig und daher keine Erfindungen im Sinne des ArbNErfG sind.²⁰³ Die teilweise vertretene analoge Anwendung des ArbNErfG²⁰⁴ scheitert schon am für eine Analogie notwendigen Zweck des ArbNErfG. Der Zweck des ArbNErfG liegt eben nicht allein in der Regelung des Verhältnisses zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer, sondern auch in der Förderung des technischen Fortschritts für die Allgemeinheit (s. Rn. 12). Eine vergleichbare Interessenlage ist im Sortenschutzrecht nicht erkennbar.²⁰⁵ Auch die Einordnung als technischer Verbesserungsvorschlag²⁰⁶ kommt nicht in Betracht, da Pflanzenzüchtungen schon die hierfür erforderliche Voraussetzung des technischen Erfordernisses fehlt.²⁰⁷ Insofern fehlt es an Vergütungsregelungen im Sortenschutz. Daher empfiehlt es sich, bei solchen Arbeitnehmern, bei denen Pflanzenzüchtungen wahrscheinlich sind, entsprechende Klauseln in den Arbeitsvertrag mit aufzunehmen, die eine Rechtsübertragung an den Arbeitgeber regeln.²⁰⁸

V. Verbesserungsvorschläge

- 77 Nicht zum klassischen Immaterialgüterrecht gehören die Verbesserungsvorschläge von Arbeitnehmern über technische, kaufmännische oder sonstige Abläufe des Arbeitgebers. Dennoch wird bei diesen durch eine geistige Leistung dem Arbeitgeber meist ein Vorteil gegenüber Wettbewerbern verschafft. Fraglich ist, ob eine solche Leistung des Arbeitnehmers Vergütungspflichten des Arbeitgebers auslösen kann. Teilweise wird der Umgang solcher Verbesserungsvorschläge im Betrieb oder Konzern unter dem Begriff „betriebliches Vor-

202 BayVGh 31.3.1982, 45 V 78, GRUR 1982, 559 (Ls.).

203 Ebenso Boemke/Kursawe-Boemke, ArbNErfG, § 1 Rn. 13.

204 Leßmann/Würtenberger, § 2 Rn. 24; kritisch aber Leßmann, GRUR 1986, 279, 282.

205 Boemke/Kursawe-Boemke, ArbNErfG, § 1 Rn. 16.

206 Schultze-Süchtung, GRUR 1973, 293, 294.

207 Boemke/Kursawe-Boemke, ArbNErfG, § 1 Rn. 14; Bartenbach/Volz, ArbNErfG, § 2 Rn. 8; Hesse, GRUR 1980, 404, 406; Keukenschrijver, FS Bartenbach, S. 243 ff.

208 Ebenso Keukenschrijver, FS Bartenbach, S. 243, 256.

schlagswesen“²⁰⁹ oder auch „Ideenmanagement“²¹⁰ geführt. Zu unterscheiden ist hier zunächst zwischen den gesetzlich ausführlich geregelten qualifizierten technischen Verbesserungsvorschlägen und den sonstigen bzw. einfachen Verbesserungsvorschlägen.

1. Qualifizierte technische Verbesserungsvorschläge

Qualifizierte technische Verbesserungsvorschläge sind nicht durch Patent oder Gebrauchsmuster schutzfähige Lehren zur Verbesserung der Situation des Arbeitgebers (§ 3 ArbNErfG). Im Wortlaut des Gesetzes selbst kommt der Begriff „qualifiziert“ nicht vor, dennoch wird er zur Abgrenzung zum einfachen technischen Verbesserungsvorschlag verwendet. Während die Vergütung sonstiger technischer Verbesserungsvorschläge Tarifverträgen oder Betriebsvereinbarungen überlassen ist (§ 20 Abs. 2 ArbNErfG), ist der qualifizierte technische Verbesserungsvorschlag im ArbNErfG **abschließend geregelt**. Im Unterschied zum einfachen technischen Verbesserungsvorschlag erhält der Arbeitgeber durch den qualifizierten technischen Verbesserungsvorschlag eine **ähnliche Monopolstellung** wie bei einem Patent oder Gebrauchsmuster.²¹¹ **78**

Der Arbeitnehmer hat einen entsprechenden Vorschlag zu melden. Sofern der Arbeitnehmer sich um technische Verbesserungen zu bemühen hat, hat der Arbeitgeber ein direktes Zugriffsrecht auf diesen Verbesserungsvorschlag.²¹² Ein generelles Zugriffsrecht auf betriebsbezogene Verbesserungsvorschläge besteht nicht, es kann auch nicht aus dem veralteten Konzept der arbeitsrechtlichen Treuepflicht (s. Rn. 58) hergeleitet werden.²¹³ Dies gilt erst recht für Verbesserungen, die erkennbar nicht betriebsbezogen sind. Dennoch hat der Arbeitgeber jede Meldung zunächst darauf zu überprüfen, ob die vom Arbeitnehmer gemeldete Lehre nicht doch patent- oder gebrauchsmusterfähig ist.²¹⁴ Gem. § 11 Abs. 7 AÜG gilt bei technischen Verbesserungsvorschlägen zudem der Entleiher als Arbeitgeber des Leiharbeitnehmers. **79**

Sofern der Arbeitgeber den qualifizierten technischen Verbesserungsvorschlag nutzt, besteht nach § 20 ArbNErfG ein **zwingender Vergütungsanspruch des Arbeitnehmers**. Hierbei wird sinngemäß auf die Regelungen der §§ 9 und 12 ArbNErfG für patentfähige technische Lehren verwiesen. Dies gilt insbesondere **80**

209 Richardi-Richardi, § 87 BetrVG Rn. 951.

210 Vgl. Wollwert, NZA 2012, 889.

211 Boemke/Kursawe-Raif, ArbNErfG, § 3 Rn. 6; Boemke/Kursawe-Kursawe/Nebel, ArbNErfG, § 20 Rn. 8 ff.

212 Küttner-Poeche, Verbesserungsvorschläge, Rn. 3.

213 Küttner-Poeche, Verbesserungsvorschläge, Rn. 3.

214 OLG Karlsruhe 28.4.2010, 6 U 147/08, GRUR 2001, 318; Grobys/Panzer-Heemeier-Richter, Verbesserungsvorschlag, Rn. 2.

Kap. 35 Vergütung für Arbeitnehmererfindungen

für Ansprüche aus Auskunft und Rechnungslegung.²¹⁵ Die Vergütungspflicht entsteht erst, wenn der Arbeitgeber die technische Lehre auch anwendet, nicht jedoch schon, wenn sie sich noch in der Erprobungsphase befindet.²¹⁶ Die Entscheidung, ob und wann er den qualifizierten technischen Verbesserungsvorschlag umsetzt, obliegt hierbei dem Arbeitgeber. Wenn mehrere Arbeitnehmer einen qualifizierten technischen Verbesserungsvorschlag machen, steht ihnen jeweils einzeln anteilig eine Vergütung zu. Sofern die Monopolposition des Arbeitgebers weggefallen ist – beispielsweise indem Dritte die technische Lehre ebenfalls anwenden – fällt die Vergütungspflicht weg.²¹⁷

- 81** Auch wenn kein Verweis auf § 11 ArbNErfG erfolgt, so ist in Nr. 29 ArbNErfVergRL für qualifizierte technische Verbesserungsvorschläge die Vergütung geregelt. Danach sollen die gleichen Regelungen wie bei Erfindungen angewandt werden (Satz 4), jedoch ohne die nicht genutzte wirtschaftliche Verwertbarkeit im Sinne des Nr. 24 der Richtlinie zu berücksichtigen (Satz 5).²¹⁸

2. Sonstige Verbesserungsvorschläge

- 82** Zugriffs- und Vergütungsfragen für alle sonstigen Verbesserungsvorschläge sind nicht gesetzlich geregelt. Eine generelle Vergütungspflicht für diese Leistungen besteht nicht, kann sich aber aus Betriebsvereinbarung oder Tarifvertrag ergeben. Dennoch wird vertreten, dass, wenn der Arbeitnehmer eine gesonderte Leistung erbringt, sich eine Vergütungsverpflichtung auch aus dieser Sonderleistung ergeben kann.²¹⁹ Allerdings werden die sonstigen Verbesserungsvorschläge im Rahmen des betrieblichen Vorschlagswesens erbracht. Nach § 87 Abs. 1 Nr. 12 BetrVG besteht ein Mitbestimmungsrecht des Betriebsrats an der Ausgestaltung des betrieblichen Vorschlagswesens, mit Ausnahme der qualifizierten technischen Verbesserungsvorschläge. Dieses Mitbestimmungsrecht erstreckt sich indes nur auf die organisatorischen Bestandteile, den berechtigten Personenkreis, die allgemeinen Bewertungskriterien von Vorschlägen sowie die Grundsätze der Vergütung.²²⁰ Die Höhe des Gesamtbudgets für Vergütungen, aber auch die Vergütung einzelner sonstiger Verbesserungsvorschläge sowie deren Annahme, sind mitbestimmungsfrei; sie unterliegen gänzlich der Entschei-

215 Küttner-Poeche, Verbesserungsvorschläge, Rn. 4.

216 BAG 30.4.1965, 3 AZR 291/63, GRUR 1966, 88 f. – Abdampfverwertung.

217 BGH 26.11.1968, X ZR 15/67, GRUR 1969, 341, 344 – Räumzange.

218 Vgl. Bartenbach/Volz, ArbNErfVergRL, Nr. 29 Rn. 39 ff.

219 BAG 20.1.2004, 9 AZR 393/03, NZA 2004, 994, 997; BAG 30.4.1965, 3 AZR 291/63, GRUR 1966, 88, 89 f. – Abdampfverwertung; Bartenbach/Volz, ArbNErfG, § 20 Rn. 65; Grobys/Panzer-Heemeier-Richter, Verbesserungsvorschlag, Rn. 7.

220 Richardi-Richardi, § 87 BetrVG Rn. 957 ff.

dung des Arbeitgebers. Eine generelle Vergütungspflicht für sonstige Verbesserungsvorschläge besteht demnach nicht.²²¹

VI. Steuer- und Sozialversicherungspflicht

Gesondert gezahlte Vergütungen aus Immaterialgüterrechten und Verbesserungsvorschlägen unterliegen der Einkommenssteuerpflicht nach § 19 EStG. Für den Fall, dass ein Arbeitgeber ein Zugriffsrecht erhält, gilt diese Vergütung als sonstiger Bezug im Sinne des § 39b Abs. 3 EStG.²²² Die für Arbeitnehmererfindungen bis zum 31.12.1988 geltende steuerliche Begünstigung aus der Arbeitnehmererfinderverordnung und der Erfinderverordnung ist ersatzlos weggefallen.²²³ Nach § 14 SGB IV sind diese Vergütungen auch sozialversicherungspflichtig,²²⁴ es handelt sich um eine Zahlung aus einem Arbeitsverhältnis.²²⁵ Dies gilt auch für Vergütungen bei Pflichtwerken aus den §§ 32, 32a, 32c UrhG.²²⁶ Für den Fall, dass das Arbeitsverhältnis endet und weiter vergütet wird, gilt die entsprechende Steuer- und Sozialversicherungspflicht weiterhin, in diesem Fall wird die Zahlung wie Lohn aus einem früheren Arbeitsverhältnis behandelt.²²⁷

Bei der Verwertung einer freien Erfindung, eines freien Werkes oder eines anderen Immaterialgüterrechts ohne arbeitsvertragliche oder gesetzliche Zugriffsmöglichkeit des Arbeitgebers kontrahiert der Arbeitnehmer frei und außerhalb seiner Stellung im Arbeitsverhältnis. Diese Vergütungen sind dann Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit.²²⁸

VII. Prozessuales

Für Rechtsstreitigkeiten im Arbeitnehmererfindungsrecht sind nach § 39 Abs. 1 Satz 1 ArbNErfG i.V. m. § 143 PatG die Gerichte für Patentstreitigkeiten, also die ordentlichen Gerichte zuständig. Die meisten Bundesländer haben von der Regelung des § 143 Abs. 2 Satz 2 PatG Gebrauch gemacht und die Streitigkeiten an einzelnen Landgerichten konzentriert.²²⁹ Die Regelungen über Patentstreitig-

221 Grobys/Panzer-Heemeier-Richter, Verbesserungsvorschlag, Rn. 14; Richardi-Richardi, § 87 BetrVG Rn. 963 ff.

222 Küttner-Seidel, Arbeitnehmererfindungen, Rn. 31.

223 Zur Kritik vgl. Bartenbach/Volz, ArbNErfVergRL, Einleitung Rn. 193 ff.

224 BAG 15.1.1986, 6 AZR 621/78, BB 1986, 1223.

225 BSG 26.3.1998, B 12 KR 17/97 R, NZA-RR 1998, 510, 511.

226 Zur alten Rechtslage Küttner-Schlegel, Urheberrecht, Rn. 14.

227 BFH 21.10.2009, I R 70/08, BB 2010, 1006.

228 BFH 23.4.2003, IX R 57/99, BeckRS 2003, 25002174; zur Sozialversicherungspflicht Küttner-Schlegel, Arbeitnehmererfindungen, Rn. 32 ff.

229 Vgl. BeckOKPatG-Kircher, § 143 Rn. 24 ff. mit Auflistung der Zuständigkeiten.

Kap. 35 Vergütung für Arbeitnehmererfindungen

keiten gelten bei Streitigkeiten über Regelungen des ArbNErfG nach § 39 Abs. 1 Satz 2 ArbNErfG weiter. Die Regelungen aus dem Arbeitnehmererfindungsrecht gelten auch für qualifizierte technische Verbesserungsvorschläge. Für Streitigkeiten aus einfachen Verbesserungsvorschlägen sind dagegen die Arbeitsgerichte ausschließlich zuständig (§ 2 Abs. 1 Nr. 3 lit. a ArbGG).²³⁰

- 86** Bei Klagen über die Festsetzung oder Zahlung der Vergütung für Dienstserfindungen oder bei Klagen über die Vergütung von technischen Verbesserungsvorschlägen ist die Schiedsstelle des DPMA zwingend vorzuschalten (§ 37 Abs. 1 ArbNErfG). Gleiches gilt für den Fall, dass sich die Parteien über die angemessenen Bedingungen einer freien Erfindung nicht einig sind.²³¹ Nur im Falle eines Verfahrens über die Leistung aus einer bereits festgesetzten Vergütung sind nach § 2 Abs. 2 lit. a ArbGG die Arbeitsgerichte für Streitigkeiten zwischen Arbeitnehmern und Arbeitgebern zuständig. Dies setzt voraus, dass bereits eine Vergütung festgesetzt, festgestellt oder eine Vergütungsvereinbarung zwischen den Parteien geschlossen wurde.²³² Wann eine Vergütung als festgesetzt oder festgestellt gilt, bestimmt sich nach § 12 ArbNErfG. Daher spielt es keine Rolle, wenn bei Auslegung oder Anwendung einer Vergütungsvereinbarung in Sinne des § 12 ArbNErfG patentrechtliche Fragen relevant werden; in diesem Fall bleibt es bei der Zuständigkeit der Arbeitsgerichte.²³³
- 87** Im Urheberrecht ist die Situation vergleichbar. Hier sind nach § 140 Satz 1 UrhG die ordentlichen Gerichte zuständig. Auch können die Bundesländer nach § 105 Abs. 1 und 2 UrhG die Zuständigkeiten an bestimmten Amts- und Landgerichten konzentrieren. Auch hier sind die Arbeitsgerichte nach § 2 Abs. 2 lit. b ArbGG bei einer Streitigkeit über eine bereits vereinbarte Vergütung zuständig.
- 88** Im Bereich der anderen Immaterialgüterrechte fehlen gesonderte Regelungen zur Zuständigkeit im Arbeitsverhältnis. Sofern sich die Streitigkeit aus der Zuordnung des Rechts ergibt, sind Sonderregelungen zu beachten (§ 52 DesignG, § 36 SortSchG). Bei Fragen der Sondervergütung sind sodann die Arbeitsgerichte zuständig.

230 LAG Nürnberg 27.8.2004, 9 Ta 62/04, BeckRS 2004, 41608 (Ls.).

231 *Bartenbach/Volz*, ArbNErfG, § 19 Rn. 60 f.

232 *Boemke/Kursawe-Boemke*, § 39 ArbNErfG Rn. 22.

233 BAG 31.5.2016, 9 AZB 3/16, NZA-RR 2016, 548.

Kapitel 36

Hinausgeschobenes Entgelt:

Betriebliche Altersversorgung

Schrifttum: *Diller*, Die Geltung von Gesamtzusagen für künftige Betriebsangehörige, BB 2007, 830; *Lembke*, Die Gestaltung von Vergütungsvereinbarungen, NJW 2010, 257; *Meissner*, Einführung in das Betriebsrentenstärkungsgesetz (BRSG), DStR 2017, 2633; *Raulf/Gunia*, Zwang zur geschlechtsneutralen Kalkulation in der betrieblichen Altersversorgung?, NZA 2003, 534; *Reinecke*, Die Änderungen des Gesetzes zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung durch das Altersvermögensgesetz – neue Chancen für die betriebliche Altersversorgung, NJW 2001, 3511; *Reinecke*, Handlungsoptionen für Arbeitgeber und Arbeitnehmer in der betrieblichen Altersversorgung, DB 2016, 651; *Rolfs*, Stärkung der Betriebsrenten, NZA 2017, 1225; *Schipp*, Zusagen auf betriebliches Ruhegeld nach dem System des BetrAVG, NZA 2011, 445; *Schlewing*, Hinausgeschobenes Entgelt: Mitarbeiterbindung durch betriebliche Altersversorgung?, NZA-Beil. 2014, 127; *Schneider/Grau*, Fixkostenblock betriebliche Altersversorgung?, NZA-Beil. 2010, 68; *Stiefermann*, Vorsorge für Freiheit und Sicherheit im Alter, NZA-Beil. 2008, 26; *Uckermann*, Aktuelle Anwendungsfragen der betrieblichen Altersversorgung: Übertragung von versicherungsförmigen Versorgungsansprüchen im Rahmen des § 4 BetrAVG unter Berücksichtigung der „Wertgleichheitsdiskussion“ – Die Beitragszusage mit Mindestleistung bei vorzeitigem Bezug von Versorgungsleistungen im Sinne des § 6 BetrAVG, RdA 2012, 353; *Uckermann*, Betriebliche Altersversorgung versus Altersarmut, NZA 2012, 1268; *Uckermann/Fuhrmanns*, Die Rechtsbegründungsakte der betrieblichen Altersversorgung, NZA 2011, 138; *Ulber*, Die Erfüllung von Mindestlohnansprüchen, RdA 2014, 176; *Waltermann*, Die betriebliche Übung, RdA 2006, 257; *Zülch*, Das Betriebsrentenstärkungsgesetz – ein Überblick, ArbRAktuell 2017, 290.

Übersicht

	Rn.		Rn.
I. Einführung	1	a) Leistungszusage	10
II. Grundlagen der betrieblichen Altersversorgung	5	b) Beitragsorientierte Leistungszusage	11
1. Gegenstand betrieblicher Altersversorgung	5	c) Beitragszusage mit Mindestleistung	12
a) Einbindung der Versorgungszusage in ein Arbeitsverhältnis	6	d) Beitragszusage	14
b) Biologisches Ereignis als Anlass für die Leistung (Alter, Invalidität oder Tod)	7	3. Durchführungswege der betrieblichen Altersversorgung .	16
c) Versorgungszweck der Leistung	8	a) Unmittelbare Versorgungszusage	17
2. Formen der Zusage	9	b) Mittelbare Versorgungszusagen	19
		aa) Direktversicherung ...	21
		bb) Pensionskasse	23
		cc) Pensionsfonds	26

Kap. 36 Hinausgeschobenes Entgelt: Betriebliche Altersversorgung

dd) Unterstützungskasse	29	b) Anspruch aus arbeitsrechtlichem Gleichbehandlungsgrundsatz	45
4. Vergütungscharakter	31	c) Anspruch aus Gesamtzusage	46
a) Vergütungsrechtlicher Charakter von betrieblicher Altersversorgung	32	3. Kollektivrechtliche Anspruchsgrundlagen	47
b) Betriebliche Altersversorgung als Vergütung im engeren Sinne	33	a) Tarifvertrag	48
III. Anspruchsgrundlagen	39	b) Betriebsvereinbarung	49
1. Arbeitsvertraglicher Anspruch	41	IV. Sozialversicherungs- und steuerrechtliche Aspekte	50
2. Sonstige individualrechtliche Anspruchsgrundlagen	43	V. Praxishinweise	51
a) Anspruch aus betrieblicher Übung	44	1. Präferenz bzgl. Form der Zusage	52
		2. Zusätzliche private Insolvenzversicherung	56

I. Einführung

- 1 Das System der Alterssicherung von Arbeitnehmern beruht auf der sogenannten „Drei-Säulen-Theorie“.¹ Danach sollen Leistungen im Alter idealerweise auf drei Bausteinen beruhen, nämlich der gesetzlichen, der betrieblichen und der privaten Altersvorsorge.²
- 2 Der demographische Wandel³ der Gesellschaft in Deutschland rückt seit längerer Zeit wieder die Diskussion um die Sicherung einer angemessenen Altersvorsorge in den Fokus der Bevölkerung. Nach dem allgemeinen politischen⁴ und teilweise wirtschaftswissenschaftlichen⁵ Meinungsbild ist die klassische Form der Altersvorsorge, nämlich die gesetzliche Rentenversicherung, künftig alleine nicht mehr ausreichend, um eine angemessene Versorgung im Ruhestand zu gewährleisten. Häufig wird insoweit von der drohenden Altersarmut⁶ gesprochen.
- 3 Um dies zu verhindern, bewerben diverse Interessengruppen vor allem eine zusätzliche Versorgung im Alter, welche betrieblich organisiert wird.⁷ Die betrieb-

1 BVerfG 19.10.1983, 2 BvR 298/81, NJW 1984, 476, 477.

2 BVerfG 19.10.1983, 2 BvR 298/81, NJW 1984, 476, 477; *Schlewing*, NZA-Beil. 2014, 127.

3 Vgl. hierzu *Uckermann*, NZA 2012, 1268, 1269.

4 <http://www.tagesspiegel.de/politik/debatte-um-altersvorsorge-die-gesetzliche-rente-all-ein-bringts-nicht/13466122.html> (Abruf: 31.1.2017).

5 http://www.focus.de/finanzen/altersvorsorge/rente/tid-17588/rentenstudie-2030-reicht-nicht-mehr-zum-leben_aid_490424.html (Abruf: 31.1.2017).

6 <http://www.handelsblatt.com/politik/deutschland/altersarmut-immer-mehr-senioren-leben-am-existenzminimum/10999744.html> (Abruf: 31.1.2017).

7 <http://www.spiegel.de/wirtschaft/soziales/betriebsrente-schauble-plant-foerderung-bis-zu-450-euro-a-1091353.html> (Abruf: 31.1.2017).

liche Altersversorgung ist ein bekannter und bewährter Versorgungsbaustein für den Ruhestand. Gemessen an der Zahl der bestehenden Versorgungsverträge⁸ hat es den Anschein, dass der weit überwiegende Teil der Arbeitnehmer⁹ in Deutschland über eine betriebliche Altersversorgung verfügt. Aus unterschiedlichen Gründen werden solche Angebote jedoch im Wesentlichen nur von Unternehmen angeboten, welche eine gewisse Größe aufweisen.¹⁰ Gerade in kleinen und mittelgroßen Betrieben wird Arbeitnehmern eine betriebliche Altersvorsorge nicht angeboten.¹¹

Die Notwendigkeit zum Angebot einer betrieblichen Altersversorgung wird 4 gleichwohl auch solche Unternehmen und Industriezweige ereilen, welche dies derzeit noch nicht tun. Der demographische Wandel geht schließlich mit einem zunehmenden Mangel an Fachkräften einher – Unternehmen müssen daher in Zukunft besondere Anreize setzen, um sich im Markt gegen die Konkurrenz durchzusetzen.¹² Die teils instrumentalisierte Furcht vor der Altersarmut, aber auch die Forderung nach Sozialleistungen zusätzlich zum regulären Gehalt, insbesondere von Arbeitnehmern der sog. Generation Y, wird die Diskussion um die betriebliche Altersversorgung als wichtiger Bestandteil der Gesamtvergütung weiter in Bewegung halten.

II. Grundlagen der betrieblichen Altersversorgung

1. Gegenstand betrieblicher Altersversorgung

Betriebliche Altersversorgung im Sinne des BetrAVG sind Leistungen der Al- 5 ters-, Invaliditäts- oder Hinterbliebenenversorgung, die der Arbeitgeber für einen Arbeitnehmer aus Anlass seines Arbeitsverhältnisses erbringt (vgl. § 1 Abs. 1 Satz 1 BetrAVG). Diese Legaldefinition enthält somit drei Elemente, welche kumulativ vorliegen müssen – anderenfalls ist der Anwendungsbereich des Gesetzes nicht eröffnet:¹³

8 Ca. 15–19 Mio. Verträge, vgl. <https://www.welt.de/finanzen/altersvorsorge/article154986736/Diese-neue-Rente-soll-den-Deutschen-ihre-Urangst-nehmen.html> (Abruf: 31.1.2017); <http://www.aba-online.de/news/131/a-alterssicherungsbericht-2012-entwicklung-der-zah.html> (Abruf: 31.1.2017).

9 Bezogen auf das Jahr 2007 ca. 2/3 aller sozialversicherungspflichtig Beschäftigten, vgl. *Stieffermann*, NZA-Beil. 2008, 26.

10 Nach einer Studie des Marktforschungsinstituts Psychonomics bieten 98 % der Großunternehmen eine betriebliche Altersvorsorge an.

11 <http://www.handelsblatt.com/unternehmen/mittelstand/betriebliche-altersvorsorge-mittelstand-geizt-mit-betriebsrenten/2769286.html> (Abruf: 31.1.2017).

12 Vgl. auch *Schlewing*, NZA-Beil. 2014, 127, 133, sowie *Stieffermann*, NZA-Beil. 2008, 26, 27.

13 *Erk-Steinmeyer*, § 1 BetrAVG Rn. 2; *BRO-Rolfs*, § 1 BetrAVG Rn. 6; vgl. auch schon BAG 30.9.1986, 3 AZR 22/85, NZA 1987, 456, 457.

Kap. 36 Hinausgeschobenes Entgelt: Betriebliche Altersversorgung

a) Einbindung der Versorgungszusage in ein Arbeitsverhältnis

- 6 Die Versorgungszusage muss aus Anlass des Arbeitsverhältnisses erfolgen. Zwischen seinem Bestehen und der Versorgungszusage muss folglich ein kausaler Zusammenhang bestehen.¹⁴ Erfolgt die Zusage aus anderen Gründen, fällt die Zusage nicht in den Anwendungsbereich des BetrAVG.¹⁵ Zusagen, welche aufgrund freundschaftlich-familiärer Beziehungen oder aus politisch-gesellschaftlichen Motiven erteilt werden, sind nicht vom BetrAVG erfasst.

b) Biologisches Ereignis als Anlass für die Leistung (Alter, Invalidität oder Tod)

- 7 Die versprochene Leistung darf nur aus Anlass eines bestimmten, in § 1 Abs. 1 Satz 1 BetrAVG abschließend aufgezählten biologischen Ereignisses zu zahlen sein,¹⁶ d. h. aus Anlass des Alters, der Invalidität oder des Todes.¹⁷ Anderenfalls liegt ebenfalls keine betriebliche Altersversorgung im Sinne des Gesetzes vor. Somit sind Hilfeleistungen, die in Notfällen gewährt werden, keine Leistungen der betrieblichen Altersversorgung, da der Leistungsgrund nicht in einem biologischen Ereignis liegt.¹⁸ Ebenso wenig stellt z. B. eine Beihilfe für den Fall einer Krankheit, welche z. B. aus einem vom Arbeitgeber eingerichteten Härtefonds gezahlt wird, eine Leistung der betrieblichen Altersversorgung dar. Eine solche Leistung ist nämlich nicht an den Eintritt eines biologischen Ereignisses i. S. d. BetrAVG, sondern an den Eintritt eines Krankheitsfalles gekoppelt.¹⁹

c) Versorgungszweck der Leistung

- 8 Leistungen dienen allein dann der Versorgung im Alter, wenn diese den Lebensstandard des Arbeitnehmers oder seiner Hinterbliebenen im Versorgungsfall verbessern sollen.²⁰ Diese Verbesserung muss jedoch nicht in Form einer auf unbestimmte Dauer angelegten Leistung erfolgen. Vielmehr liegt eine dem Anwendungsbereich des BetrAVG unterfallende betriebliche Altersversorgung auch vor, wenn lediglich für einen bestimmten Zeitraum ein Rentenbezug zugesagt

14 BAG 25.1.2000, 3 AZR 769/98, NZA 2001, 959, 962; BAG 20.4.2004, 3 AZR 297/03, NZA 2005, 927, 928; BAG 11.11.2014, 3 AZR 404/13, NZA-RR 2015, 208, 210.

15 BAG 19.1.2010, 3 AZR 42/08, NZA 2010, 1066, 1067; BRO-Rolfs, § 1 BetrAVG Rn. 30 m. w. N.

16 ErfK-Steinmeyer, § 1 BetrAVG Rn. 5; BeckOKArbR-Clemens, § 1 BetrAVG Rn. 14.

17 BRO-Rolfs, § 1 BetrAVG, Rn. 12.

18 BAG 25.10.1994, 3 AZR 279/94, NZA 1995, 373, 374; vgl. auch BAG 26.6.1990, 3 AZR 641/88, NZA 1991, 144, 145.

19 BAG 10.2.2009, 3 AZR 653/07, NZA 2009, 796, 798; vgl. auch BAG 12.12.2006, 3 AZR 476/05, NZA-RR 2007, 653, 657.

20 BAG 14.2.2012, 3 AZR 260/10, NJOZ 2012, 1131, 1132; BAG 16.3.2010, 3 AZR 130/09, BeckRS 2010, 72859, Rn. 19.

wird.²¹ Gleiches gilt auch bei einmaligen Kapitalzuwendungen,²² etwa in Form einer Einmalzahlung zu Beginn des Ruhestands. Doch nicht nur reine Geldleistungen können Leistungen der betrieblichen Altersvorsorge darstellen. Auch Sach- oder Naturalleistungen, wie z.B. der Bezug von verbilligtem Strom ab dem Eintritt in den Ruhestand,²³ stellen betriebliche Altersversorgung dar, wenn die unter II. 1. a) und b) beschriebenen weiteren Voraussetzungen ebenfalls erfüllt sind.

2. Formen der Zusage

Der Anwendungsbereich des BetrAVG ist erst eröffnet, wenn eine bestimmte Zusage durch den Arbeitgeber erteilt wird. Das Gesetz sieht vier Formen von Zusagen vor. Diese Aufzählung ist abschließend – andere Zusagen fallen nicht in den Anwendungsbereich des BetrAVG. 9

a) Leistungszusage

Bei einer Leistungszusage verpflichtet sich der Arbeitgeber dazu, nach den Regelungen eines bestimmten Leistungsplans bei Eintritt des Versorgungsfalles eine bestimmte Leistung (Defined Benefit) zu erbringen.²⁴ Eine klassische Leistungszusage ist etwa das Versprechen, bei Erreichen der gesetzlichen Regelaltersgrenze eine der Höhe nach bestimmte betriebliche Rentenzahlung zu leisten. Bei derartigen Leistungszusagen trägt der Arbeitgeber beachtliche Finanzierungsrisiken, da er – ungeachtet der wirtschaftlichen Rahmenbedingungen²⁵ – bei Eintritt des Versorgungsfalles die Betriebsrente in der entsprechenden Höhe zu zahlen hat. Gerade bei sogenannten endgehaltsbezogenen Versorgungszusagen, bei denen der Arbeitnehmer z. B. einen bestimmten Prozentsatz des letzten Grundgehaltes als Betriebsrente erhält, lässt sich im Zeitpunkt der Erteilung der Versorgungszusage der Finanzierungsaufwand für die späteren Rentenzahlungen nur schwer prognostizieren. 10

b) Beitragsorientierte Leistungszusage

Statt der Zusage bestimmter Leistungen kann der Arbeitgeber sich auch dazu verpflichten, bestimmte Beiträge für die Altersversorgung aufzuwenden und in 11

21 BAG 18.3.2003, 3 AZR 313/02, NZA 2004, 848, 849 – das BAG nennt hier einen Bezugszeitraum von 10 Jahren.

22 BAG 30.10.1980, 3 AZR 805/79, NJW 1981, 1470, 1471; BAG 18.3.2003, 3 AZR 313/02, NZA 2004, 848, 849.

23 BAG 12.12.2006, 3 AZR 476/05, NZA-RR 2007, 653, 657.

24 BAG 18.2.2003, 3 AZR 81/02, NZA 2004, 98, 100.

25 Gerade das aktuell schwierige Zinsumfeld zeigt vermehrt Unternehmen dieses Risiko auf.

Kap. 36 Hinausgeschobenes Entgelt: Betriebliche Altersversorgung

eine Anwartschaft auf Alters-, Invaliditäts- oder Hinterbliebenenversorgung umzuwandeln (beitragsorientierte Leistungszusage, § 1 Abs. 2 Nr. 1 BetrAVG). Im Unterschied zur reinen Leistungszusage bezieht sich die Verpflichtung des Arbeitgebers hier auf die Entrichtung bestimmter Beträge und die Umwandlung dieser Beträge in Rentenanswartschaften.²⁶ Aus Sicht des Arbeitnehmers liegt der Schwerpunkt der Verpflichtungen des Arbeitgebers hier im Vorfeld des biologischen Ereignisses, da die Beiträge bis zu diesem Zeitpunkt zu entrichten sind. Gleichwohl handelt es sich rechtlich auch hierbei um eine Leistungszusage, da aus dem Versorgungsaufwand die konkrete Versorgungsleistung im Ruhestand ermittelt wird, für die der Arbeitgeber eintreten muss.²⁷

c) Beitragszusage mit Mindestleistung

- 12 Eine weitere Möglichkeit der Leistungszusage besteht in einer sogenannten Beitragszusage mit Mindestleistung (§ 1 Abs. 2 Nr. 2 BetrAVG). Diese Form der Leistungszusage ist dadurch gekennzeichnet, dass der Arbeitgeber sich verpflichtet, bestimmte Beiträge zur Finanzierung der Leistungen der betrieblichen Altersversorgung zu zahlen und für Leistungen zur Altersversorgung das planmäßig zuzurechnende Versorgungskapital auf der Grundlage der gezahlten Beiträge (Beiträge und die daraus erzielten Erträge), mindestens aber die Summe der zugesagten Beiträge, soweit sie nicht rechnungsmäßig für einen biometrischen Risikoausgleich verbraucht wurden, hierfür zur Verfügung zu stellen.²⁸ Das wirtschaftliche Risiko, zumindest in einem gewissen Umfang, tragen bei dieser Leistungszusage die Arbeitnehmer,²⁹ da, abhängig von den wirtschaftlichen Rahmenbedingungen, mitunter keine die Beiträge übersteigenden Erträge erzielt werden.
- 13 Die Beitragszusage mit Mindestleistung ist gem. § 1 Abs. 2 Nr. 2 BetrAVG nur bei den externen Durchführungswegen (s. Rn. 19 ff.) über Pensionsfonds, Direktversicherungen und Pensionskassen möglich. Die Durchführung unmittelbar über den Arbeitgeber ist nicht zulässig.³⁰

d) Beitragszusage

- 14 Seit dem Inkrafttreten des Betriebsrentenstärkungsgesetzes (BRSg) am 1.1.2018 sieht das BetrAVG anders als bisher nun auch die reine Beitragszusage (Defined

26 Schaub-Vogelsang, § 273 Rn. 44; BRO-Rolfs, § 1 BetrAVG Rn. 83; Reinecke, NJW 2001, 3511, 3512.

27 BAG 7.9.2004, 3 AZR 550/03, NZA 2005, 1239, 1241; BRO-Rolfs, § 1 BetrAVG Rn. 84.

28 MüArbR-Cisch, § 141 Rn. 19; Küttner-Kreitner, Betriebliche Altersvorsorge, Rn. 17.

29 MüArbR-Cisch, § 141 Rn. 20; Schipp, NZA 2011, 445, 446.

30 Uckermann, RdA 2012, 353, 359.

Contribution) als Form der betrieblichen Altersvorsorge vor (§ 1 Abs. 2 Nr. 2a BetrAVG). Hierbei verpflichtet sich der Arbeitgeber, bestimmte Beiträge zur Altersvorsorge an externe Versorgungsträger zu zahlen, ohne dass der Arbeitgeber zugleich eine Leistungsgarantie abgeben darf (§ 22 Abs. 1 Satz 2 BetrAVG). Charakteristisch ist, dass der Arbeitgeber damit keine Verpflichtung zur Erbringung einer sich aus der Beitragszahlung zu errechnenden bestimmten Versorgungsleistung übernimmt. Diese Versorgungsleistung schuldet bei Eintritt des Versorgungsfalls allein der externe Versorgungsträger,³¹ wobei der Arbeitnehmer das Anlagerisiko trägt.³²

Die reine Beitragszusage ist gem. § 1 Abs. 2 Nr. 2a BetrAVG wie die Beitragszusage mit Mindestleistung nur bei den externen und versicherungsförmigen Durchführungswegen über Pensionsfonds, Direktversicherung und Pensionskasse möglich³³ und kann grundsätzlich nur durch einen Tarifvertrag eingeführt werden, um auch die Interessen der Arbeitnehmerseite zu wahren (Sozialpartnermodell).³⁴

3. Durchführungswege der betrieblichen Altersversorgung

Von der Art und Weise, wie zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer Ansprüche auf Leistungen der betrieblichen Altersversorgung begründet werden und welchen Inhalt diese Leistungszusagen haben, ist die Frage des Durchführungsweges der betrieblichen Altersversorgung zu unterscheiden. Das BetrAVG sieht insgesamt fünf Durchführungswege vor. Dabei wird zwischen einer unmittelbaren Versorgungszusage und mittelbaren Versorgungszusagen (Versorgungszusage über Direktversicherung, Pensionskasse, Pensionsfonds oder Unterstützungskasse) unterschieden. Bei der Durchführung und Steuerung einer reinen Beitragszusage sind die Gewerkschaften zu beteiligen (§ 21 Abs. 1 BetrAVG, § 2 Abs. 1 Alt. 1 TVG).³⁵

a) Unmittelbare Versorgungszusage

Bei einer unmittelbaren Versorgungszusage, einer sogenannten Direktzusage, beruht das Versorgungsverhältnis auf einer Zweierbeziehung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer.³⁶ Der Arbeitgeber erteilt selbst die Versorgungszusage und erbringt nach Eintritt des Versorgungsfalls unmittelbar aus eigenem Vermö-

31 Rolf's, NZA 2017, 1225, 1227.

32 Zülch, ArbRAktuell 2017, 290.

33 Rolf's, NZA 2017, 1225, 1227.

34 Meissner, DStR 2017, 2633.

35 Rolf's, NZA 2017, 1225, 1226.

36 BeckOKArbR-Clemens, § 1 BetrAVG Rn. 33; BRO-Rolf's, § 1 BetrAVG Rn. 202.

Kap. 36 Hinausgeschobenes Entgelt: Betriebliche Altersversorgung

gen die Leistung.³⁷ Der Arbeitgeber ist somit sowohl Versorgungsträger als auch Verpflichteter aus dem Versorgungsverhältnis.

- 18 Häufig wird diese Art der Versorgungszusage über den Abschluss einer Rückdeckungsversicherung finanziert und abgesichert.³⁸

b) Mittelbare Versorgungszusagen

- 19 Eine mittelbare Versorgungszusage liegt vor, wenn die betriebliche Altersversorgung über einen externen Versorgungsträger abgewickelt wird.³⁹ Bei der mittelbaren Versorgungszusage entsteht also eine Dreierbeziehung: Zu Arbeitgeber und Arbeitnehmer tritt der Versorgungsträger. Dieser erhält vom Arbeitgeber die notwendigen Mittel, aus denen er bei Eintritt eines Versorgungsfalles die Leistungen an die Begünstigten erbringt. Nach der Rechtsnatur des zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer geschalteten Versorgungsträgers unterscheidet man als mittelbare Durchführungswege der betrieblichen Altersversorgung die Direktversicherung, die Pensionskasse, den Pensionsfonds und die Unterstützungskasse, wobei die Unterstützungskasse für die reine Beitragszusage als Durchführungsweg nicht in Betracht kommt.⁴⁰
- 20 Auch bei den mittelbaren Versorgungszusagen beruhen die Rechte des Arbeitnehmers gegenüber dem Arbeitgeber auf der im Arbeitsverhältnis begründeten Zusage (zu den möglichen arbeitsrechtlichen Begründungstatbeständen s. Rn. 39 ff.). Das bedeutet insbesondere: Bleiben die Leistungen des externen Versorgungsträgers hinter den zugesagten Leistungen zurück, z. B. wenn nicht oder nicht in ausreichendem Umfang Beiträge an den externen Versorgungsträger gezahlt wurden, richten sich die Differenzansprüche unmittelbar gegen den Arbeitgeber. Diese subsidiäre Haftung gem. § 1 Abs. 1 Satz 3 BetrAVG ist zwingend und kann vertraglich nicht abbedungen werden.⁴¹ Dem Arbeitnehmer steht somit ein (potenzieller) gesetzlicher Verschaffungsanspruch in Höhe der „Versorgungslücke“ gegen den Arbeitgeber zu.⁴² Bei der reinen Beitragszusage ist die subsidiäre Haftung des Arbeitgebers für eventuelle Differenzansprüche jedoch ausgeschlossen (§ 1 Abs. 1 Satz 3, Abs. 2 Nr. 2a BetrAVG).⁴³

37 ErfK-Steinmeyer, § 1 BetrAVG Rn. 12.

38 Vgl. etwa BAG 17.1.2012, 3 AZR 10/10, NZA-RR 2013, 86, 88; BRO-Rolfs, § 1 BetrAVG Rn. 208.

39 Schipp, NZA 2011, 445, 447.

40 Rolfs, NZA 2017, 1225, 1227.

41 BRO-Rolfs, § 1 BetrAVG Rn. 278 ff. m. w. N.

42 Vgl. BAG 19.6.2012, 3 AZR 408/10, NZA-RR 2013, 426, 430.

43 Rolfs, NZA 2017, 1225, 1227.

aa) Direktversicherung

Gem. § 1b Abs. 2 Satz 1 BetrAVG erfolgt die betriebliche Altersversorgung im Wege einer Direktversicherung, wenn eine Lebensversicherung auf das Leben des Arbeitnehmers abgeschlossen ist und der Arbeitnehmer oder die Hinterbliebenen bezugsberechtigt sind. Bei der Direktversicherung ist der externe Versorgungsträger eine Lebensversicherungsgesellschaft. Der Arbeitgeber ist Versicherungsnehmer,⁴⁴ die versicherte Person ist der Arbeitnehmer. Lebensversicherungen, die direkt vom Arbeitnehmer abgeschlossen werden, ggf. auf Vermittlung des Arbeitgebers, unterfallen daher nicht den Regelungen des BetrAVG.⁴⁵ Bezugsberechtigte hinsichtlich der Leistungen des Versicherers sind der Arbeitnehmer und/oder seine Hinterbliebenen. **21**

Der Arbeitgeber muss durch Beitragszahlung sicherstellen, dass der Versicherer im Versorgungsfall die Leistung an den oder die Begünstigten erbringen kann; andernfalls haftet er unmittelbar gegenüber dem Versorgungsberechtigten (vgl. § 1 Abs. 1 Satz 3 BetrAVG). Ein solcher Fall kann z.B. eintreten, wenn ein Arbeitgeber – ohne in der Versorgungszusage selbst dazu berechtigt gewesen zu sein – versicherungsrechtlich von seinem Recht zur Beitragsfreistellung oder zum Rückkauf der Lebensversicherung Gebrauch gemacht hat und deshalb bei einem Versicherungsfall die Leistung der Versicherungsgesellschaft geringer ist als die dem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber zugesagte Versorgungsleistung. **22**

bb) Pensionskasse

Die Durchführung der betrieblichen Altersvorsorge über eine Pensionskasse gem. § 1 Abs. 3 Satz 1 BetrAVG setzt voraus, dass diese eine rechtsfähige Versorgungseinrichtung ist und dem Arbeitnehmer oder den Hinterbliebenen einen Rechtsanspruch auf Leistungen der Altersvorsorge gewährt. Die Pensionskasse ist als Versorgungsträger in der Rechtsform der Aktiengesellschaft oder des Versicherungsvereins auf Gegenseitigkeit (VVaG) eine Sonderform einer Lebensversicherungsgesellschaft. Die Pensionskasse unterscheidet sich vom Durchführungsweg der Direktversicherung dadurch, dass bei der Pensionskasse der Arbeitnehmer Versicherungsnehmer des durch die Mitgliedschaft begründeten Versicherungsverhältnisses ist,⁴⁶ bei der Direktversicherung der Arbeitgeber. Zugleich ist der Arbeitnehmer Versicherter. **23**

44 Der Durchführungsweg der Direktversicherung im Sinne des BetrAVG liegt nicht vor, wenn ein Arbeitgeber lediglich Rahmenbedingungen für einen Gruppenversicherungsvertrag aushandelt, der einzelne Arbeitnehmer aber selbst Versicherungsnehmer wird; vgl. auch BAG 10.3.1992, 3 AZR 153/91, NZA 1993, 25, 26; BAG 31.7.2007, 3 AZR 446/05, NZA-RR 2008, 32, 34.

45 BAG 10.3.1992, 3 AZR 153/19, NZA 1993, 25, 26.

46 Vgl. BeckOKArbR-Clemens, § 1 BetrAVG Rn. 37.

Kap. 36 Hinausgeschobenes Entgelt: Betriebliche Altersversorgung

- 24 Aus arbeitsrechtlicher Sicht sind die Verhältnisse weitgehend identisch mit denen bei der Direktversicherung. Die Arbeitnehmer haben einen Anspruch auf die zugesagten Leistungen gegen den externen Versorgungsträger. Auch bei der Pensionskasse muss der Arbeitgeber durch Beitragszahlung sicherstellen, dass die zugesagten Versorgungsleistungen erbracht werden können. Geschieht dies nicht, kann es zu unmittelbaren Ansprüchen der Versorgungsberechtigten gegen den Arbeitgeber selbst kommen.
- 25 Es gibt zum einen Pensionskassen, die in ihrem Wirkungsbereich auf einen Betrieb, ein Unternehmen oder einen Konzern (Gruppenpensionskassen) beschränkt sind. Zum anderen gibt es aber auch kommerzielle Pensionskassen, die z. B. von Banken und Versicherungen betrieben werden und einer gesamten Branche oder grundsätzlich jeglichen Trägerunternehmen offenstehen, auch wenn diese nicht miteinander verbunden sind. Pensionskassen unterliegen der Aufsicht durch die Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin).

cc) Pensionsfonds

- 26 Der Pensionsfonds ist eine rechtsfähige Versorgungseinrichtung, die im Wege des Kapitaldeckungsverfahrens Leistungen der betrieblichen Altersversorgung für einen oder mehrere Arbeitgeber zu Gunsten von Arbeitnehmern erbringt. Pensionsfonds können nur in der Rechtsform der Aktiengesellschaft oder des Pensionsfondsvereins auf Gegenseitigkeit (PVaG) betrieben werden. Sie unterliegen der Aufsicht durch die Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin). Es handelt sich bei ihnen allerdings nicht um Versicherungsgesellschaften.
- 27 Die Arbeitnehmer haben einen eigenen Rechtsanspruch gegen den Pensionsfonds. Zum möglichen Wirkungsbereich eines Pensionsfonds gelten die Ausführungen bei Pensionskassen entsprechend. Der Arbeitgeber haftet auch beim Pensionsfonds subsidiär für die Erfüllung der zugesagten Leistungen.
- 28 Der Pensionsfonds unterscheidet sich von der Pensionskasse dadurch, dass die Höhe der Versorgungsleistungen oder die Höhe der für diese Leistungen zu entrichtenden künftigen Beiträge nicht für alle im Pensionsplan vorgesehenen Leistungsfälle durch versicherungsförmige Garantien zugesagt werden kann (§ 112 Abs. 1 Nr. 2 VAG).⁴⁷ Bei einer Beitragszusage mit Mindestleistung kann es also zum Beispiel bei einer Abwicklung über einen Pensionsfonds zu einer Nullverzinsung kommen. Ein weiterer wichtiger Unterschied liegt in der freieren Mittelanlage.⁴⁸

47 Hierzu ausführlich BRO-Rolfs, § 1 BetrAVG Rn. 235; BeckOKArbR-Clemens, § 1 BetrAVG Rn. 40.

48 Hierzu ausführlich BRO-Rolfs, § 1 BetrAVG Rn. 246; ErfK-Steinmeyer, § 1b BetrAVG Rn. 51.

dd) Unterstützungskasse

Die Unterstützungskasse ist eine rechtsfähige Versorgungseinrichtung, die auf ihre Leistungen keinen Rechtsanspruch gewährt (vgl. § 1 Abs. 4 Satz 1 BetrAVG). Der Ausschluss des Rechtsanspruchs hat historische Gründe. Er hat zur Folge, dass die Unterstützungskasse nicht als Versicherungsunternehmen anzusehen ist. Damit unterliegt sie nicht der Versicherungsaufsicht und ist deutlich freier in der Kapitalanlage. Im Ergebnis wird der Ausschluss des Rechtsanspruches heute für bedeutungslos gehalten⁴⁹ und auf ein an sachliche Gründe gebundenes Widerrufsrecht reduziert.⁵⁰ Die Unterstützungskasse wird vielfach in der Rechtsform eines eingetragenen Vereins (e. V.) betrieben. Es gibt aber auch Unterstützungskassen in der Rechtsform einer GmbH oder einer Stiftung. Die Unterstützungskasse wird durch Zuwendungen des Arbeitgebers in die Lage versetzt, bei Eintritt eines Versorgungsfalles Leistungen an den Begünstigten zu erbringen. Zum möglichen Wirkungsbereich einer Unterstützungskasse gelten die Ausführungen bei Pensionskassen entsprechend.

Auch bei der Unterstützungskasse haftet der Arbeitgeber – ebenso wie bei den anderen mittelbaren Durchführungswegen – für die Erfüllung der zugesagten Leistungen. Hieran ändert auch die Tatsache nichts, dass die Unterstützungskasse selbst keinen Rechtsanspruch auf ihre Leistungen gewährt.

4. Vergütungscharakter

Bei Leistungen der betrieblichen Altersversorgung handelt es sich um eine Geldzuwendung anlässlich des Arbeitsverhältnisses.⁵¹ Da der Arbeitnehmer aber bei Zusage der Leistungen im aktiven Arbeitsverhältnis keinen sofortigen Wertzuwachs des eigenen Vermögens erhält, stellt sich die Frage, wie Leistungen der betrieblichen Altersversorgung rechtlich zu qualifizieren sind. Ob Leistungen der betrieblichen Altersversorgung als Vergütung im engeren Sinne oder als sonstige Leistung mit entgeltlichem Charakter zu betrachten sind, ist Gegenstand anhaltender Diskussionen.

a) Vergütungsrechtlicher Charakter von betrieblicher Altersversorgung

Leistungen der betrieblichen Altersversorgung dienen primär der Versorgung im Alter. Gleichwohl erfolgen diese Leistungen nicht allein aus reiner „Nächstenliebe“, sondern als Entlohnung für geleistete und künftige Arbeitsleistung. Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts handelt es sich

49 Hierzu ausführlich BRO-Rolfs, § 1 BetrAVG Rn. 262 m. w. N.

50 BAG 17.4.1985, 3 AZR 72/83, NZA 1986, 57, 58; BAG 31.7.2007, 3 AZR 373/06, NJOZ 2010, 174, 176; BAG 16.2.2010, 3 AZR 181/08, NZA 2011, 42, 45.

51 Somit ist dies rechtlich als Vergütung zu werten, vgl. Lembke, NJW 2010, 257, 258.

Kap. 36 Hinausgeschobenes Entgelt: Betriebliche Altersversorgung

bei Leistungen der betrieblichen Altersversorgung daher um eine Gegenleistung aus dem Arbeitsvertrag und somit um eine besondere Form der Vergütung.⁵² Die Arbeitnehmer sind insoweit durch ihre Betriebstreue in Vorleistung getreten.⁵³ Ihre Vorleistung wird dann im Ruhestand ausgeglichen. Die Erfüllung ihrer Leistungspflicht erfolgt im Vertrauen darauf, dass der Arbeitgeber sämtliche seiner originären Leistungspflichten ebenfalls erfüllt. Die zuvorderst vom Arbeitgeber zu erbringende Leistungspflicht ist die Vergütungspflicht.⁵⁴ Somit müssen auch Leistungen der betrieblichen Altersversorgung jedenfalls Vergütungscharakter haben.

b) Betriebliche Altersversorgung als Vergütung im engeren Sinne

- 33** Noch nicht abschließend geklärt ist jedoch die Frage, ob Leistungen der betrieblichen Altersversorgung lediglich Vergütungscharakter haben oder ob sie sogar Vergütung im engeren Sinne, d. h. unmittelbare Gegenleistung für geleistete Arbeit, darstellen. Die Bejahung dieser Frage würde zur Folge haben, dass Leistungen der betrieblichen Altersversorgung, z. B. die Beiträge des Arbeitgebers zu einer Direktversicherung, auf den gesetzlichen Mindestlohn angerechnet werden können (s. Kap. 3).
- 34** Für die Qualifizierung als Vergütung im engeren Sinne sprechen verschiedene gesetzliche Wertungen innerhalb des BetrAVG. Dies gilt zunächst hinsichtlich der Regelungen zur Unverfallbarkeit von Anwartschaften auf eine betriebliche Altersversorgung, die unter bestimmten Voraussetzungen (vgl. § 1b BetrAVG) eintritt. Die Regelungen über die Unverfallbarkeit von Versorgungsanwartschaften sind zwingend. Von diesen kann auch nicht durch Tarifverträge abgewichen werden (vgl. § 17 Abs. 3 BetrAVG). Ein solch extensiver Schutz des Arbeitnehmers ist auffällig und lässt sich in erster Linie mit dem Vergütungscharakter erklären. Da der Arbeitnehmer für das „hinausgeschobene Entgelt“ der betrieblichen Altersversorgung signifikant in Vorleistung tritt, mitunter über Jahrzehnte, bedarf er eines besonderen Schutzes, damit er seine durch Arbeitsleistung „erdienten“ Ansprüche nicht verliert.
- 35** Ebenso streiten die Bestimmungen zum Insolvenzschutz für diese Auffassung. Nach den Regelungen des BetrAVG sind unverfallbare Anwartschaften auf betriebliche Altersversorgung sowie bereits fällige Versorgungsansprüche, sofern diese nicht über den Durchführungsweg der Pensionskasse gewährt werden oder auf der Grundlage einer reinen Beitragszusage durchgeführt werden,⁵⁵ gegen das

52 BVerfG 19.10.1983, 2 BvR 298/81, NJW 1984, 476, 477 f.; BVerfG 29.2.2012, 1 BvR 2378/10, NZA 2012, 788, 790; *Schlewing*, NZA-Beil. 2014, 127, 130.

53 BVerfG 19.10.1983, 2 BvR 298/81, NJW 1984, 476, 477 f.; BVerfG 29.2.2012, 1 BvR 2378/10, NZA 2012, 788, 790; *Schlewing*, NZA-Beil. 2014, 127, 130.

54 *ErfK-Preis*, § 611 BGB Rn. 389.

55 *Rolfs*, NZA 2017, 1225, 1228.

Risiko der Insolvenz abgesichert (vgl. § 7 BetrAVG). Auch hierdurch soll erneut verhindert werden, dass Arbeitnehmer trotz mitunter jahrzehntelanger Vorleistung ihre „erdienten“ Ansprüche auf betriebliche Altersversorgung verlieren.

Nicht zuletzt kann auch die Rechtsprechung des BAG zur Beendigung und Änderung von Versorgungszusagen für die Qualifizierung als Vergütung im engeren Sinne herangezogen werden. Sofern Leistungen der betrieblichen Altersvorsorge auf Basis einer Betriebsvereinbarung gewährt werden, können verschlechternde Versorgungsregelungen nur unter Berücksichtigung des Vertrauensschutzes und der Verhältnismäßigkeit erfolgen. Das Bundesarbeitsgericht prüft die Beachtung dieser Grundsätze anhand der sogenannten Drei-Stufen-Theorie.⁵⁶ Somit kann der Arbeitgeber, auch wenn er an sich frei bei der Einführung eines betrieblichen Altersversorgungssystems ist (s. Rn. 56 ff.), sich nicht ohne Weiteres von bestehenden oder künftigen Pensionsverpflichtungen lösen. **36**

Teile der Literatur erachten Leistungen der betrieblichen Altersversorgung nicht als Vergütung im engeren Sinne. Nach der Auffassung von *Ulber* ergibt sich dies aus der fehlenden funktionalen Äquivalenz zwischen geleisteter Arbeit und Zweck der Leistung. Damit scheidet z. B. auch eine Anrechnung auf den gesetzlichen Mindestlohn aus.⁵⁷ Diese Auffassung erscheint zutreffend. Sinn und Zweck von Vergütung im engeren Sinne, insbesondere des gesetzlichen Mindestlohns, ist nicht zuletzt, dass dem Arbeitnehmer effektiv ein bestimmter Stundenlohn für geleistete Arbeit zur Verfügung steht (s. Kap. 3). Insoweit hat der Gesetzgeber mit der Einführung eines gesetzlichen Mindestlohns eine Entscheidung getroffen, was ein Arbeitnehmer im Rahmen eines sozialversicherungspflichtigen Arbeitsverhältnisses zur Sicherung seines Lebensunterhalts mindestens erhalten muss. Leistungen der betrieblichen Altersversorgung stehen dem Arbeitnehmer außerhalb des Bezugszeitraums hingegen nicht zur Verfügung und können nicht für die Befriedigung alltäglicher Bedürfnisse des Lebensunterhalts eingesetzt werden. **37**

Auch wenn Leistungen der betrieblichen Altersversorgung somit keine Vergütung im engeren Sinne darstellen, haben sie aber gleichwohl Vergütungscharakter, sodass im Ergebnis zu Recht von „hinausgeschobenem Entgelt“ gesprochen werden kann. **38**

⁵⁶ BAG 8.12.1981, 3 ABR 53/80, AP BetrAVG § 1 Ablösung Nr. 1; BAG 22.5.1990, 3 AZR 128/89, NZA 1990, 813; ausführlich zur Drei-Stufen-Theorie siehe *Schnitker/Grau*, NZA-Beil. 2010, 68, 72 m. w. N.

⁵⁷ *Ulber*, RdA 2014, 176, 181, der sich auf die Entscheidung des EuGH vom 7.11.2013, Rs. C-52/12 (Isbir), bezieht. Dort entschied der EuGH in Bezug auf vermögenswirksame Leistungen, dass diese nicht auf den Mindestlohn anrechenbar sind.

III. Anspruchsgrundlagen

- 39** Für die Schaffung von Ansprüchen auf Leistungen der betrieblichen Altersversorgung bedarf es eines Rechtsbegründungsaktes während der Laufzeit des Arbeitsverhältnisses. Unter Rechtsbegründungsakt wird der konkrete arbeitsrechtliche Verpflichtungstatbestand für die Begründung eines Anspruchs auf betriebliche Altersversorgung verstanden.⁵⁸ Der Rechtsbegründungsakt ist vom Durchführungsweg (s. Rn. 47 ff.) zu unterscheiden. Für jeden Rechtsbegründungsakt können alle fünf Durchführungswege gewählt werden. Der Rechtsbegründungsakt ist nicht nur maßgebend für die Begründung der Leistungsverpflichtung des Arbeitgebers, sondern auch rechtliche Basis für deren Änderung oder Aufhebung.
- 40** Ohne einen entsprechenden Rechtsbegründungsakt hat der Arbeitnehmer keinen Anspruch auf eine arbeitgeberfinanzierte betriebliche Altersversorgung.⁵⁹ Lediglich im Hinblick auf die arbeitnehmerfinanzierte betriebliche Altersversorgung durch Entgeltumwandlung besteht ein Anspruch der Arbeitnehmer.⁶⁰ Der Aufwand des Arbeitgebers beschränkt sich in diesem Fall allerdings auf die Verwaltung der Pensionsordnung. Er ist grundsätzlich nicht zur Eigenfinanzierung von Leistungen verpflichtet. Lediglich bei der reinen Beitragszusage besteht im Falle der Entgeltumwandlung ein Aufstockungsanspruch gegen den Arbeitgeber in Höhe von 15% des umgewandelten Betrages (§ 23 Abs. 2 BetrAVG).

1. Arbeitsvertraglicher Anspruch

- 41** Haben sich die Parteien arbeitsvertraglich auf eine bestimmte Form der arbeitgeberfinanzierten Altersversorgung geeinigt, hat der Arbeitnehmer selbstredend einen Anspruch auf eine solche Versorgung. Oft wird im Rahmen einer solchen Regelung nicht jedes Detail zwischen den Parteien des Arbeitsvertrages direkt vereinbart. Vielmehr wird oft auf ein bestimmtes, z. B. tarifliches, Regelungswerk verwiesen. Im Einzelfall kann es bei solchen Verweisungen etwa zu Streitigkeiten kommen, ob die Verweisung statischer oder dynamischer Natur ist. Typischerweise handelt es sich nach der Rechtsprechung um dynamische Verweisungen.⁶¹
- 42** Bei Vorständen, Geschäftsführern und leitenden Angestellten erfolgt hingegen oft eine detaillierte Zusage von Leistungen der betrieblichen Altersversorgung

⁵⁸ *Uckermann/Fuhrmanns*, NZA 2011, 138.

⁵⁹ Vor diesem Hintergrund verlangt u. a. der DGB eine entsprechende Verpflichtung des Arbeitgebers, vgl. Stellungnahme zum „Neuen Sozialpartnermodell Betriebsrente“ vom 5.3.2015.

⁶⁰ Siehe hierzu umfassend *ErfK-Steinmeyer*, § 1a BetrAVG Rn. 2 m. w. N.

⁶¹ BAG 27.6.2006, 3 AZR 255/05, NZA 2006, 1285, 1286; BAG 17.6.2008, 3 AZR 553/06, NJOZ 2008, 4613, 4617; BAG 18.9.2012, 3 AZR 415/10, NZA 2013, 210, 213.

im Anstellungsvertrag. Dies geschieht insbesondere dann, wenn diesen Führungskräften gegebenenfalls zusätzlich zur allgemeinen Pensionsordnung des Unternehmens individuelle Pensionszusagen erteilt werden sollen.

2. Sonstige individualrechtliche Anspruchsgrundlagen

Neben einer schriftlich fixierten, arbeitsvertraglichen Anspruchsgrundlage 43 kommen auch alle anderen individualrechtlichen Anspruchsgrundlagen als Rechtsbegründungsakt in Betracht, wobei diese in der Regel für mehrere Arbeitnehmer gelten und damit trotz ihrer rechtlichen Verankerung im Arbeitsvertrag kollektiven Charakter haben.

a) Anspruch aus betrieblicher Übung

Ein Anspruch auf Leistungen der betrieblichen Altersversorgung kann auf Basis einer betrieblichen Übung begründet werden.⁶² Dies stellt nicht zuletzt auch § 1b Abs. 1 Satz 4 BetrAVG klar. Im Bereich der betrieblichen Altersversorgung verdichtet sich eine betriebliche Praxis erst nach einem gewissen Zeitraum zu einer betrieblichen Übung.⁶³ Nach der Rechtsprechung ist ein Zeitraum von fünf bis acht Jahren geeignet, das Entstehen einer betrieblichen Übung zu rechtfertigen.⁶⁴ 44

b) Anspruch aus arbeitsrechtlichem Gleichbehandlungsgrundsatz

Auch auf Basis des sogenannten arbeitsrechtlichen Gleichbehandlungsgrundsatzes⁶⁵ kann ein Anspruch auf Leistungen der betrieblichen Altersvorsorge begründet werden. Dies ergibt sich auch – deklaratorisch – aus § 1b Abs. 1 Satz 4 BetrAVG. 45

c) Anspruch aus Gesamtzusage

Dem Arbeitgeber ist es ferner unbenommen, Leistungen der betrieblichen Altersversorgung im Wege einer Gesamtzusage⁶⁶ zu gewähren. Eine Gesamtzusage ist die an alle Arbeitnehmer des Betriebs oder einen nach abstrakten Merkmalen 46

62 Zum Begriff der betrieblichen Übung siehe umfassend *Waltermann*, RdA 2006, 257 m. w. N.

63 BAG 28.8.2008, 2 AZR 15/07, NZA 2009, 196, 199; BAG 15.5.2012, 3 AZR 610/11, NZA 2012, 1279, 1287.

64 BAG 28.8.2008, 2 AZR 15/07, NZA 2009, 196, 199; BAG 15.5.2012, 3 AZR 610/11, NZA 2012, 1279, 1287.

65 Zum Begriff des arbeitsrechtlichen Gleichbehandlungsgrundsatzes siehe umfassend *MüArB-Richardi*, § 9 m. w. N.

66 Zur Gesamtzusage siehe auch *Diller/Löwisch*, BB 2007, 830.

bestimmten Teil von ihnen in allgemeiner Form gerichtete Erklärung des Arbeitgebers, jedem Arbeitnehmer, der die von ihm abstrakt festgelegten Voraussetzungen erfüllt, eine bestimmte Leistung zu gewähren.⁶⁷ Solche Zusagen werden üblicherweise durch Veröffentlichung in geeigneter Form, z. B. im Intranet oder durch Aushang am „schwarzen Brett“,⁶⁸ erteilt, damit die Versorgungsbedingungen allen Berechtigten klar und verständlich sind.

3. Kollektivrechtliche Anspruchsgrundlagen

- 47 Überwiegend werden Ansprüche auf betriebliche Altersversorgung in kollektivrechtlichen Vereinbarungen begründet. Bei der reinen Beitragszusage können Verpflichtungsgrundlagen für Ansprüche auf betriebliche Altersversorgung ausschließlich kollektivrechtliche Vereinbarungen sein.⁶⁹

a) Tarifvertrag

- 48 Gerade bei größeren Unternehmen werden jedenfalls bestimmte Aspekte der betrieblichen Altersversorgung, wie z. B. das Verfahren bei Entgeltumwandlung und damit zusammenhängende Arbeitgeberzuschüsse,⁷⁰ im Rahmen von Tarifverträgen geregelt. Dies beruht nicht zuletzt auch darauf, dass in Tarifverträgen von den mitunter strengen Regelungen des BetrAVG abgewichen werden kann (§ 17 Abs. 3 BetrAVG). Zum Beispiel können vom Gesetz abweichende Regelungen zu § 1a BetrAVG (Anspruch auf Entgeltumwandlung) oder Modifikationen zu § 4 BetrAVG (Übertragung von unverfallbaren Anwartschaften) getroffen werden.⁷¹ Wenn Leistungen der betrieblichen Altersversorgung in Tarifverträgen geregelt sind, kommt es nicht selten zu Konflikten der Tarifvertragsparteien,⁷² sofern z. B. aus wirtschaftlichen Gründen notwendige Anpassungen von tariflichen Versorgungsordnungen anstehen.

67 BAG 15.5.2012, 3 AZR 610/11, NZA 2012, 1279, 1286.

68 Uckermann/Fuhrmanns, NZA 2011, 138, 139.

69 Rolfs, NZA 2017, 1225, 1226.

70 Vgl. etwa die sogenannte Chemietarifförderung gem. § 19 des Tarifvertrags über Einmalzahlungen und über Altersvorsorge zwischen dem BAVC und der IG BCE vom 18.11.2001, in der Fassung vom 9.6.2008.

71 Im Einzelfall ist vieles umstritten: Vgl. etwa zur Möglichkeit des völligen Ausschlusses von § 1a BetrAVG sowie zu weiteren Aspekten BRO-Rolfs, § 17 BetrAVG Rn. 154 m. w. N.

72 Vgl. zuletzt Tarifstreit zwischen der Lufthansa und den Gewerkschaften Cockpit und UFO.

b) Betriebsvereinbarung

Möchte der Arbeitgeber eine arbeitgeberfinanzierte Form der betrieblichen Altersversorgung einführen, hat er etwaige Mitbestimmungsrechte des Betriebsrats zu beachten. Zwar kann der Arbeitgeber mitbestimmungsfrei entscheiden, ob er überhaupt eine betriebliche Altersversorgung anbietet, in welcher Höhe er diese dotiert und welchen Durchführungsweg er wählt.⁷³ Gleichwohl hat der Betriebsrat ein zwingend zu beachtendes Mitbestimmungsrecht gemäß § 87 Abs. 1 Nr. 10 BetrVG.⁷⁴ Hiernach kann der Betriebsrat bei der konkreten Ausgestaltung des Pensionssystems, etwa beim Leistungsplan, mitbestimmen. Angesichts des Mitbestimmungsrechtes des Betriebsrats sind Betriebsvereinbarungen die häufigste Form umfassender kollektivrechtlicher Regelung von Pensionsordnungen, wenn im Unternehmen Betriebsräte gewählt wurden. Unternehmenseinheitliche Regelungen, die vom Arbeitgeber regelmäßig gewollt sind, werden in Großunternehmen dann in Gesamt- oder Konzernbetriebsvereinbarungen niedergelegt.

IV. Sozialversicherungs- und steuerrechtliche Aspekte

Leistungen der betrieblichen Altersversorgung sind immer mit sozialversicherungs- und steuerrechtlichen Aspekten verknüpft, die es zu beachten gilt. Die steuer- und sozialversicherungsrechtlichen Vor- und Nachteile der einzelnen Durchführungswege der betrieblichen Altersversorgung sind sorgfältig abzuwägen. Einen Überblick über die wesentlichen Themen gibt nachfolgende Tabelle:

⁷³ Reinecke, DB 2016, 651, 653.

⁷⁴ Reinecke, DB 2016, 651, 653.

Kap. 36 Hinausgeschobenes Entgelt: Betriebliche Altersversorgung

Durchführungsweg	Beiträge/Zusage		Rentenleistungen	
	Steuer	Sozialversicherung	Steuer	Sozialversicherung
Pensionskasse (ohne besondere Versorgungsformen)	Steuerfrei bis zu 4 % der Beitragsbemessungsgrenze (BBG) West in der gesetzlichen Rentenversicherung (2016 = 2.976 EUR jährlich, 248 EUR mtl.) Zusätzlich hierzu können noch bis zu 1.800 EUR pro Jahr steuerfrei eingezahlt werden. Dieser zusätzliche Betrag ist jedoch nicht beitragsfrei zur Sozialversicherung! Betriebsausgabenabzug für Arbeitgeber (AG) (vgl. § 4c EStG) Keine bilanzielle Erfassung	Beitragsfrei bis zu 4 % der BBG RV West (2016 = 2.976 EUR jährlich, 248 EUR mtl.), unabhängig, ob arbeitgeber- oder arbeitnehmerfinanziert	Sonstige Einkünfte nach § 22 Nr. 5 EStG: Besteuerung in vollem Umfang	Beitragspflicht KV/PV mit Zahlbetrag
	Steuerpflichtig, LSt nach ELStAM, Förderung durch Altersvorsorgezulage bzw. zusätzlichen Sonderausgabenabzug	Beitragspflichtig	Sonstige Einkünfte nach § 22 Nr. 5 EStG: Besteuerung in vollem Umfang	Beitragspflicht KV/PV mit Zahlbetrag
	Steuerpflichtig, LSt nach ELStAM, keine Förderung durch Altersvorsorgezulage bzw. zusätzlichen Sonderausgabenabzug	Beitragspflichtig	Sonstige Einkünfte nach § 22 Nr. 1 Satz 3 lit. a EStG: Besteuerung nur in Höhe des Ertragsanteils	Beitragspflicht KV/PV mit Zahlbetrag
Pensionsfonds	Steuerfrei bis zu 4 % der BBG RV West (2016 = 2.976 EUR jährlich, 248 EUR mtl.) Zusätzlich hierzu können noch bis zu 1.800 EUR pro Jahr steuerfrei eingezahlt werden. Dieser zusätzliche Betrag ist jedoch nicht beitragsfrei zur Sozialversicherung! Betriebsausgabenabzug für AG (vgl. § 4e EStG) Keine bilanzielle Erfassung	Beitragsfrei bis zu 4 % der BBG RV West (2016 = 2.976 EUR jährlich, 248 EUR mtl.), unabhängig, ob arbeitgeber- oder arbeitnehmerfinanziert	Sonstige Einkünfte nach § 22 Nr. 5 EStG: Besteuerung in vollem Umfang	Beitragspflicht KV/PV mit Zahlbetrag

	Steuerpflichtig, LSt nach ELStAM, Förderung durch Altersvorsorgezulage bzw. zusätzlichen Sonderausgabenabzug	Beitragspflichtig	Sonstige Einkünfte nach § 22 Nr. 5 EStG; Besteuerung in vollem Umfang	Beitragspflicht KV/PV mit Zahlbetrag
	Steuerpflichtig, LSt nach ELStAM, keine Förderung durch Altersvorsorgezulage bzw. zusätzlichen Sonderausgabenabzug	Beitragspflichtig	Sonstige Einkünfte nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a EStG; Besteuerung nur in Höhe des Ertragsanteils	Beitragspflicht KV/PV mit Zahlbetrag
Direktversicherung	Steuerfrei bis zu 4 % der BBG RV West (2016 = 2.976 EUR jährlich, 248 EUR mtl.) Zusätzlich hierzu können noch bis zu 1.800 EUR pro Jahr steuerfrei eingezahlt werden. Dieser zusätzliche Betrag ist jedoch nicht beitragsfrei zur Sozialversicherung! Betriebsausgabenabzug für Arbeitgeber; keine Aktivierung des Versicherungsanspruchs, soweit dieser nicht dem Arbeitgeber zusteht Keine bilanzielle Erfassung	Beitragsfrei bis zu 4 % der BBG RV West (2016 = 2.976 EUR jährlich, 248 EUR mtl.), unabhängig, ob arbeitgeber- oder arbeitnehmerfinanziert	Sonstige Einkünfte nach § 22 Nr. 5 EStG; Besteuerung in vollem Umfang	Beitragspflicht KV/PV mit Zahlbetrag; ausgenommen die Rentenleistungen, die ein Arbeitnehmer nach Beendigung seiner Erwerbstätigkeit auf den Lebensversicherungsvertrag unter Einrücken in die Stellung eines Versicherungsnehmers eingezahlt hat
	Steuerpflichtig, LSt nach ELStAM, keine Förderung durch Altersvorsorgezulage bzw. zusätzlichen Sonderausgabenabzug	Beitragspflichtig	Sonstige Einkünfte nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a EStG; Besteuerung nur in Höhe des Ertragsanteils	Beitragspflicht KV/PV mit Zahlbetrag
	Steuerpflichtig, LSt nach ELStAM, Förderung durch Altersvorsorgezulage bzw. durch zusätzlichen Sonderausgabenabzug	Beitragspflichtig	Sonstige Einkünfte nach § 22 Nr. 5 EStG; Besteuerung in vollem Umfang	Beitragspflicht KV/PV mit Zahlbetrag
Unterstützungskasse	Zusage der Leistung/Beitragszahlung an Unterstützungskasse löst keinen Lohnzufluss aus, d. h. steuerfrei unabhängig von der Höhe der Beiträge Betriebsausgabenabzug für AG (vgl. § 4d EStG) Keine bilanzielle Erfassung	Beitragsfrei bei Entgeltumwandlung bis maximal 4 % der BBG RV West (2016 = 2.976 EUR jährlich, 248 EUR mtl.)	Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit nach § 19 EStG (Versorgungsbezüge); Lohnsteuerabzug nach Lohnsteuerkarte durch den Arbeitgeber unter Berücksichtigung des Versorgungsfreibetrags (§ 19 Abs. 2 EStG)	Beitragspflicht KV/PV mit Zahlbetrag

Kap. 36 Hinausgeschobenes Entgelt: Betriebliche Altersversorgung

Pensionszusage (Direktzusage)	<p>Zusage der Leistung löst keinen Lohnzufluss aus, d. h. steuerfrei unabhängig von der Höhe etwaiger Beiträge z. B. an eine Rückdeckungsversicherung</p> <p>SfB: Bildung einer Pensionsrückstellung gem. § 6a EStG; Aktivierung des Deckungskapitals einer Rückdeckungsversicherung</p> <p>HB: Bildung einer Pensionsrückstellung (vgl. Art. 28 Abs. 1 Satz 1 EGHGB); Aktivierung einer evtl. Rückdeckungsversicherung; bei Verpfändung muss zwingend saldiert werden (Offenlegung im Anhang); zusätzlicher Aufwand im Jahr der Vereinbarung der Pensionszusage durch Passivierung des erdienten Barwerts vor Ertelung der Pensionszusage, durch Differenz zwischen Beiträgen zur Rückdeckungsversicherung und jährlicher Aktivierung des Rückdeckungsanspruchs und durch Differenz zwischen Rentenzahlung und Verringerung der Rückstellung; Ertrag bei vorzeitigem Eintritt des Versicherungsfalles in Höhe der Differenz zwischen Versicherungsleistung und aktiviertem Deckungskapital</p> <p>IAS/IFRS: Pensionsrückstellungen i. d. R. deutlich höher als nach HGB, da auch (wahrscheinliche) künftige Erhöhungen einbezogen werden müssen; Saldierung mit Planvermögen (Deckungsvermögen); ausführende Offenlegungspflichten im Anhang nach IAS 19</p>	<p>Beitragsfrei; bei Entgeltumwandlung bis maximal 4 % der BBG RV West (2016 = 2.976 EUR jährlich, 248 EUR mtl.).</p>	<p>Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit nach § 19 EStG (Versorgungsbezüge); Lohnsteuerabzug nach Lohnsteuerkarte durch den Arbeitgeber unter Berücksichtigung des Versorgungsfreibetrags (§ 19 Abs. 2 EStG)</p>	<p>Beitragspflicht KV/PV mit Zahlbetrag</p>
--	---	---	---	---

V. Praxishinweise

Die Implementierung von arbeitgeberfinanzierten Pensionsordnungen bedarf gründlicher Planung, da diese sehr kostenintensiv sind. Auch wenn nicht alle möglichen Aspekte hier behandelt werden können, sind zwei besonders praxisrelevante Themen hervorzuheben: **51**

1. Präferenz bzgl. Form der Zusage

Die Erfahrungen aus den globalen Wirtschafts- und Finanzkrisen der letzten Jahre sowie deren Folgen lassen die beitragsorientierte Leistungszusage als vorzugswürdige Form der betrieblichen Altersversorgung erscheinen. Dies beruht auf mehreren Gründen: **52**

Der Arbeitgeber kann diese Form der Zusage in allen denkbaren Konstellationen erteilen. Das BetrAVG schließt keine bestimmten Durchführungswege für diese Form der Zusage aus. So kann die Zusage unmittelbar oder mittelbar erfolgen und sie kann im Rahmen jedes mittelbaren Durchführungswegs ausgestaltet werden. **53**

Überschussanteile, d. h. Erträge aus Beiträgen, stehen ohne gesonderte Vereinbarung dem Arbeitgeber zu. Er kann dann nach seinem Ermessen entscheiden, zu welchem Zweck er diese Überschüsse verwendet. **54**

Im Gegensatz zur reinen Leistungszusage sind der Finanzierungsaufwand und etwaige finanzielle Risiken dieser Form der Leistungszusage besser zu kalkulieren. Der Arbeitgeber oder auch ein externes Beratungsunternehmen kann errechnen, welcher Aufwand vom Arbeitgeber zu leisten ist und welche Verpflichtungen auf ihn zukommen. Bei Einführung der Pensionsordnung ggf. nicht vorhersehbare Einflüsse von Wirtschafts- oder Finanzkrisen und deren Folgen (z. B. Niedrig-Zinsumfeld) können vernachlässigt werden. Ebenso sind unvorhergesehene, massive Steigerungen der Anwartschaften eines Arbeitnehmers und damit zusammenhängende finanzielle Mehrbelastungen wie z. B. bei einer endgehaltsbezogenen Leistungszusage nicht möglich (s. Rn. 10). **55**

2. Zusätzliche private Insolvenzversicherung

Für bestimmte Zusagearten und Durchführungswege⁷⁵ sieht das BetrAVG eine gesetzliche Insolvenzversicherung für etwaige Anwartschaften auf betriebliche Altersversorgung vor. Neben der grundsätzlichen gesetzlichen Absicherung über den Pensionssicherungsverein auf Gegenseitigkeit (PSV aG) nutzen Arbeitgeber vermehrt auch privatrechtliche Absicherungsmodelle. **56**

⁷⁵ Dies gilt beispielsweise nicht für die neu eingeführte reine Beitragszusage, § 1 Abs. 2 Nr. 2a BetrAVG.

- 57 Ein bekanntes Modell der privatrechtlichen Absicherung ist das sogenannte Contractual Trust Arrangement (CTA). Ein CTA dient dazu, die finanziellen Mittel für die Erbringung von Versorgungsverpflichtungen treuhänderisch auf einen externen Rechtsträger zu übertragen, der in der Regel auch die Administration und das Asset Management des Versorgungswerkes übernimmt. Durch ein CTA werden in der Regel zwei Zwecke verfolgt:
- 58 Durch ein CTA wird ein zusätzlicher privatrechtlicher Insolvenzschutz für die Ansprüche und Anwartschaften auf betriebliche Altersversorgung herbeigeführt, der insbesondere für Zusagen relevant ist, welche die Höchstgrenze für die Leistungen des PSV aG (§ 7 Abs. 3 BetrAVG) übersteigen.⁷⁶ Dies geschieht durch eine spezielle zivilrechtliche Ausgestaltung des Treuhandvertrages, nämlich entweder durch ein sogenanntes „Verpfändungsmodell“ oder eine „doppel-seitige Treuhand“.
- 59 Der noch wichtigere Gesichtspunkt liegt in den Folgen für die Bilanzierung des Unternehmens: Für deutsche Tochtergesellschaften internationaler Konzerne und insbesondere auch für deutsche Konzerne, die Bilanzen nach internationalen oder nach US-amerikanischen Rechnungslegungsvorschriften (IAS und US-GAAP) erstellen, entstehen aus der Bildung von Pensionsrückstellungen für Versorgungsverpflichtungen im internationalen Wettbewerb substantielle Nachteile. Denn nach den internationalen Rechnungslegungsvorschriften müssen Pensionsrückstellungen als ungedeckte Pensionsverbindlichkeiten (Unfunded Pension Liabilities) ausgewiesen werden. Dies führt zu einer Verschlechterung des Unternehmensratings, die Eigenkapitalverzinsung sinkt und erhöht damit auch die Kosten zur Selbstfinanzierung. Auch um dieses Problem zu lösen, bietet sich die Etablierung eines CTA an. Bei richtiger Ausgestaltung wird das auf den Treuhänder übertragene Vermögen gegen die Pensionsrückstellungen aufgerechnet (saldiert) und nur noch die verbleibende Differenz bilanziert. Voraussetzung dafür, dass lediglich die ungedeckten Pensionsverpflichtungen ausgewiesen werden müssen, ist, dass die auf den Treuhänder übertragenen Deckungsmittel die nach den internationalen Rechnungslegungsstandards (vgl. IAS 19 oder FFAS 87) aufgestellten Anforderungen an Planvermögen (Plan Assets) erfüllen. Erforderlich für die Anerkennung ist insbesondere, dass das Vermögen von einer rechtlich selbstständigen Einheit gehalten wird, die von dem zusagenden Unternehmen rechtlich unabhängig ist. Das Vermögen muss ausschließlich für die Erfüllung von Versorgungsverpflichtungen reserviert sein und darf nicht an den Arbeitgeber oder seine Gläubiger gezahlt werden können, bevor nicht die Versorgungsverpflichtungen erfüllt sind.

76 Diese Grenze liegt aktuell bei 9.135 EUR in den alten und bei 8.085 EUR in den neuen Bundesländern.

Kapitel 37

Entgeltabrechnung

Schrifttum: Arbeitsgemeinschaft für wirtschaftliche Verwaltung e.V., Entgeltbescheinigungsverordnung Kommentierung, Version 1.0, Stand: 12.4.2013; *Backfisch*, Das Wichtigste auf einen Blick – Formen und Fristen, AuA 2003, 22; *Göhle-Sander*, Aus der Rechtsprechung der Beschwerdekammern des LAG Hamm, in: Wolmerath/Gallner/Krasshöfer/Weyand (Hrsg.), FS Düwell, 2011, S. 247; *Hilderink/Patz*, Datenschutz und ELENA – Is Big Brother watching us?, AuA Sonderheft 2010, 48; *Kremer/Schmidt*, Übermittlung elektronischer Entgeltabrechnungen an Arbeitnehmer, CR 2014, 228; *Lembke*, Die Gestaltung von Vergütungsvereinbarungen, NJW 2010, 257; *Mitsch*, Gesetzliche Informationspflichten des Arbeitgebers als Konkretisierung seiner allgemeinen Fürsorgepflicht, 2008; *Müller*, Die klageweise Durchsetzung von Zeitvergütungsansprüchen, NZA 2008, 977; *Perren*, Änderung der Gewerbeordnung – Erste Fassung eines Arbeitsgesetzbuches?, AiB 2002, 521; *Reiter/Kühnel*, Auskünfte des Arbeitgebers, AuA 2004, 40; *Schöne*, Die Novellierung der Gewerbeordnung und die Auswirkungen auf das Arbeitsrecht, NZA 2002, 829; *Tettinger/Wank/Ennuschat*, Gewerbeordnung, Kommentar, 8. Aufl. 2011; *Tiedemann*, Zwangsvollstreckung titulierter Ansprüche auf Entgeltabrechnung – Arbeitgebern drohen neuerdings Zwangsgeld und Ersatzzwangshaft, ArbRB 2010, 96; *Wedde*, ELENA – Meilenstein auf dem Weg zum Bürokratieabbau oder Stolperstein für das Persönlichkeitsrecht?, ArbuR 2010, 94; *Wisskirchen*, Novellierung arbeitsrechtlicher Vorschriften in der Gewerbeordnung, DB 2002, 1886.

Übersicht

	Rn.		Rn.
I. Allgemeines	1	b) Art und Höhe der Abzüge, Abschlagszahlungen und Vorschüsse	15
II. Anspruchsinhaber und -gegner	4	VI. Wirkung der Abrechnung	21
III. Fälligkeit der Abrechnung	5	VII. Verstoß gegen die Abrechnungspflicht	24
IV. Form	7	1. Allgemeines	24
V. Inhalt der Abrechnung	9	2. Prozessuale Durchsetzung	25
1. Angabe des Abrechnungszeitraums	10	3. Zurückbehaltungsrecht und Schadensersatz	27
2. Angaben über die Zusammensetzung	12		
a) Art und Höhe des Arbeitsentgelts	13		

I. Allgemeines

Was ein Arbeitnehmer „unter dem Strich“ verdient, ist häufig das Ergebnis einer komplizierten Berechnung. Zum Grundentgelt kommen nicht selten Zuschläge und Zulagen hinzu, darüber hinaus auch jährliche Sonderzahlungen, Gratifikationen, Prämien und Boni. Von dieser „Bruttovergütung“ erfolgen diverse lohn-

steuer- und beitragsrechtliche Abzüge. Damit der Arbeitnehmer hier den Überblick behält – nicht zuletzt, um ggf. Berechnungsfehler zu beanstanden¹ –, verpflichtet § 108 Abs. 1 GewO den Arbeitgeber zur Erstellung **regelmäßiger Entgeltabrechnungen**.² Deren **Mindestinhalt** wird durch § 108 Abs. 1 Satz 2 GewO gesetzlich vorgegeben. Da bei einer sozialversicherungspflichtigen Beschäftigung (s. Kap. ■ Rn. 5 ff.) vom Arbeitsentgelt der Sozialversicherungsbeitrag abzuführen ist, benötigen auch die Träger der Sozialversicherung eine Abrechnung. Die hierfür erforderlichen Angaben regelt seit dem 1.7.2013 die **Entgeltbescheinigungsverordnung (EBV)**.³ Diese sorgt dafür, dass den Trägern der Sozialversicherung bundesweit einheitliche Angaben aus der Bescheinigung zur Verfügung stehen.⁴ Zudem sollen die Softwarehersteller einheitliche Vorgaben für die Programmierung der Bescheinigungssoftware erhalten.⁵

- 2 Benötigt der Arbeitnehmer eine Entgeltbescheinigung nicht zu sozialrechtlichen, sondern zu anderen Zwecken – etwa zur **Vorlage bei einem neuen Arbeitgeber**,⁶ bei einer **Bank** zum Erhalt eines Darlehens oder bei einem **Vermieter** vor Abschluss eines Mietvertrages⁷ –, muss der Arbeitgeber sie ihm nach § 108 Abs. 3 Satz 3 GewO erstellen. Die Bescheinigung ist auf die Angaben nach § 108 Abs. 1 GewO beschränkt, also auf den **Abrechnungszeitraum** und die **Zusammensetzung des Arbeitsentgelts** (§ 108 Abs. 1 Satz 2, 3 GewO). Die Aufnahme darüber hinausgehender Informationen kann nicht verlangt werden.⁸ Eine Kopie der bereits erhaltenen Entgeltabrechnung genügt.⁹
- 3 **Daten, die nicht zu den nach § 1 EBV fest definierten Mindestangaben** gehören, darf der Arbeitnehmer **vor der Weitergabe an Dritte schwärzen**. Dazu gehören außer dem in § 2 Abs. 2 EBV ausdrücklich genannten Kirchensteuermerkmal Angaben wie z.B. die Bankverbindung und die Steuernummer, aber auch Urlaubsbestände, Krankheitstage (Fehlzeiten und Gründe), Pfändungsempfänger (nicht aber der Pfändungsbetrag), Tarif-/Arbeitszeitmerkmale, Anschrift/Ansprechpartner der abrechnenden Stelle sowie nachrichtliche Hinweise, die nicht im unmittelbaren Zusammenhang mit der Abrechnung stehen (z.B. Hinweis auf Prüfung des Entgeltnachweises durch den Arbeitnehmer und Verständi-

1 BAG 12.7.2006, 5 AZR 646/05, BAGE 119, 62 Rn. 13 = NZA 2006, 1294; BAG 15.12.2015, 9 AZR 611/14, NZA 2016, 772.

2 HWK-Lembke, § 107 GewO Rn. 11; Perreng, AiB 2002, 521, 522; Tiedemann, ArbRB 2010, 96.

3 VO zur Erstellung einer Entgeltbescheinigung nach § 108 Abs. 3 Satz 1 GewO (Entgeltbescheinigungsverordnung – EBV) v. 19.12.2012, BGBl. I 2012, S. 2712.

4 BR-Drs. 657/12, S. 4.

5 BR-Drs. 657/12, S. 4.

6 BT-Drs. 16/6540, S. 30.

7 HWK-Lembke, § 108 GewO Rn. 32; LR-Gotthardt, § 108 GewO Rn. 19.

8 HWK-Lembke, § 108 GewO Rn. 33.

9 So im Ergebnis auch HWK-Lembke, § 108 GewO Rn. 34.

gung des Arbeitgebers bei fehlerhaften Zahlungen, Information zum ELStAM-Datenabruf).¹⁰ Hierüber hat der Arbeitgeber den Arbeitnehmer in geeigneter Weise zu informieren.¹¹ Die Steueridentifikationsnummer darf von Dritten nur im Rahmen des § 139b AO erhoben werden. Eine über die gesetzlichen Erfordernisse hinausgehende Einwilligung ist unwirksam.

II. Anspruchsinhaber und -gegner

Jeder Arbeitnehmer hat Anspruch auf Abrechnung seines Entgelts. Es gilt der Arbeitnehmerbegriff im allgemeinen arbeitsrechtlichen Sinne (vgl. § 611a BGB).¹² Auf die Größe des Betriebs kommt es ebenso wenig an wie auf den Umfang der versprochenen Arbeitsleistung.¹³ Die Verpflichtung gilt **auch für Berufsausbildungsverhältnisse** nach § 1 Abs. 1 BBiG, §§ 10 ff. BBiG¹⁴ sowie für andere Vertragsverhältnisse i. S. d. § 26 BBiG (**z. B. Praktikanten, Volontäre**). Die Abrechnung ist dem Arbeitnehmer von seinem (vertraglichen) **Arbeitgeber** zu erteilen.¹⁵ Im Falle **gewerblicher Arbeitnehmerüberlassung nach dem AÜG** trifft die Abrechnungspflicht deshalb den **Verleiher**, nicht den Entleiher.¹⁶ 4

III. Fälligkeit der Abrechnung

Die Abrechnung ist **bei Zahlung des Arbeitsentgelts** zu erteilen. Auf die **Fälligkeit des Zahlungsanspruchs kommt es nicht an**.¹⁷ Bei **Barauszahlung** ist der Zeitpunkt der Übergabe entscheidend.¹⁸ Im praktisch bedeutenderen Fall der **Banküberweisung** muss die Abrechnung spätestens mit der Gutschrift auf dem Konto des Arbeitnehmers erfolgen.¹⁹ Hier genügt es, die gesonderte Abrechnung gleichzeitig mit dem Überweisungsauftrag zu versenden.²⁰ Die Abrechnungs- 5

10 AGWV, Entgeltbescheinigungsverordnung, S. 6.

11 AGWV, Entgeltbescheinigungsverordnung, S. 6.

12 Dazu zuletzt BAG 23.5.2018, 5 AZR 263/17, NJW 2018, 3532; vgl. ausf. *Maschmann*, Arbeitsverträge, S. 36 ff.

13 LR-*Gotthardt*, § 108 GewO Rn. 10; Tettinger/Wank/Ennuschat-Wank, § 108 GewO Rn. 2; *Schöne*, NZA 2002, 829, 832.

14 LAG Rheinland-Pfalz 24.10.2013, 10 Sa 173/13, BeckRS 2014, 65476.

15 LR-*Gotthardt*, § 108 GewO Rn. 10; HWK-*Lembke*, § 108 GewO Rn. 9.

16 HWK-*Lembke*, § 108 GewO Rn. 10.

17 LAG Hamm 18.3.2009, 6 Sa 1284/08, BeckRS 2009, 08487; *Wisskirchen*, DB 2002, 1886, 1888.

18 AR-*Kolbe*, § 108 GewO Rn. 7; Boemke-*Boemke*, § 108 GewO Rn. 8; HWK-*Lembke*, § 108 GewO Rn. 12; Tettinger/Wank/Ennuschat-Wank, § 108 GewO Rn. 3.

19 AR-*Kolbe*, § 108 GewO Rn. 7; Boemke-*Boemke*, § 108 GewO Rn. 8; HWK-*Lembke*, § 108 GewO Rn. 12; LR-*Gotthardt*, § 108 GewO Rn. 11; Tettinger/Wank/Ennuschat-Wank, § 108 GewO Rn. 3; *Schöne*, NZA 2002, 829, 832.

20 LR-*Gotthardt*, § 108 GewO Rn. 11.

Kap. 37 Entgeltabrechnung

pflicht entsteht **für jede (Teil-)Auszahlung gesondert**, gleich ob sie rechtsgrundlos²¹ erfolgt oder ob es sich um eine Voraus-, Abschlags-, Abschluss- oder Nachzahlung handelt.²² Ein Anspruch auf bloße Berichtigung früherer Gehaltsabrechnungen kommt folglich nicht in Betracht.²³ Begleitet allerdings der Arbeitgeber mit einer Zahlung mehrere Teil- und/oder Nachzahlungsansprüche, besteht kein Anspruch auf Einzelabrechnungen über den jeweiligen Nachzahlungsbetrag, sondern nur auf eine Abrechnung über die tatsächliche Teil- und/oder Gesamtnachzahlung.²⁴

- 6 Um den bürokratischen Aufwand des Arbeitgebers zu verringern, sieht § 108 Abs. 2 GewO einen **Ausschluss** der Abrechnung vor, wenn sich gegenüber der letzten (ordnungsgemäßen) Abrechnung **nichts geändert hat**. Das gilt auch für die Entgeltbescheinigung nach der EBV (s. § 2 Abs. 1 Satz 2 EBV).²⁵ Es handelt sich dabei um eine **rechtsvernichtende Einwendung**.²⁶ Ordnungsmäßig ist die Abrechnung, wenn der Arbeitgeber die tatsächlich ausgezahlte Vergütung unter Beachtung der Inhalts- und Formvorschriften des Abs. 1 in der Abrechnung aufführt.²⁷ **Ändern** sich die Umstände, die der Abrechnung zugrunde liegen, auch nur **geringfügig**, so greift der Ausschluss nicht ein, gleichgültig, worauf die Änderung zurückzuführen ist.²⁸ Bei lediglich einmaligen Änderungen, wie etwa Weihnachtsgeld, kann z. B. mit dem Hinweis „ab Januar wie bisher November“ wieder auf die vor der Änderung erteilte Abrechnung verwiesen werden.²⁹

IV. Form

- 7 Die Abrechnung genügt dem Formerfordernis, wenn sie in **Textform (§ 126b BGB)** erteilt wird. Schriftform i. S. d. § 126 BGB ist nicht notwendig. Die Ab-

21 Vgl. LAG Köln 12.4.2002, 11 Sa 1327/01, NZA-RR 2003, 128, 129.

22 Vgl. BAG 9.6.2010, 5 AZR 122/09, BeckRS 2010, 73884; LR-Gotthardt, § 108 GewO Rn. 11; HWK-Lembke, § 108 GewO Rn. 13; Perrong, AiB 2002, 521, 522.

23 BAG 9.6.2010, 5 AZR 122/09, BeckRS 2010, 73884 Rn. 28; LAG Berlin-Brandenburg 6.10.2011, 6 Sa 932/11, BeckRS 2011, 77522; ArbG Köln 26.6.2012, 11 Ca 7490/11, BeckRS 2012, 73122; a. A. LAG Hessen 23.8.2011, 19 Sa 550/11, BeckRS 2011, 76280.

24 LAG Hamm 18.3.2009, 6 Sa 1284/08, BeckRS 2009, 08487.

25 Erweitert den Wegfall aber um die Konstellationen, in denen sich nur der Abrechnungszeitraum selbst (§ 1 Abs. 1 Nr. 6 EBV) ändert. Ergänzend dazu muss bei inhaltlichen Änderungen angegeben werden, für welche Entgeltabrechnungszeiträume mangels Änderungsbedarfs keine Bescheinigung ausgestellt wurde, um einen durchgehenden Nachweis zu ermöglichen (§ 2 Abs. 1 Satz 3 EBV).

26 LR-Gotthardt, § 108 GewO Rn. 20.

27 Boemke-Boemke, § 108 GewO Rn. 9.

28 Boemke-Boemke, § 108 GewO Rn. 9; HWK-Lembke, § 108 GewO Rn. 28; LR-Gotthardt, § 108 GewO Rn. 17; Tiedemann, ArbRB 2010, 96, 97.

29 LR-Gotthardt, § 108 GewO Rn. 17; Reiter/Kühnel, AuA 2004, 40, 42.

rechnung braucht also nicht vom Arbeitgeber unterschrieben zu werden. Das gilt auch für die Entgeltbescheinigung nach der EBV (vgl. § 2 Abs. 1 Satz 1 EBV). Das Textformerfordernis ist bereits dann erfüllt, wenn die Abrechnung den **Arbeitgeber als Person** des Erklärenden nennt und sie auf einem **dauerhaften Datenträger** abgegeben wird. Ein dauerhafter Datenträger ist jedes Medium, das es dem Empfänger ermöglicht, eine auf dem Datenträger befindliche, an ihn persönlich gerichtete **Erklärung so aufzubewahren oder zu speichern**, dass sie ihm während eines für ihren Zweck angemessenen Zeitraums **zugänglich** ist und die **Erklärung unverändert wiedergegeben wird**. Die Erklärung muss beim Empfänger in Schriftzeichen lesbar sein. Dabei kann sich der Arbeitnehmer einer Vorlesehilfe bedienen, z. B. bei E-Mails eines sog. Mail-Call-Dienstes.³⁰

Als empfangsbedürftige Erklärung muss die Abrechnung dem Arbeitnehmer **zu- 8 gehen**.³¹ Dazu genügt es, wenn sie ihn als **(Computer-)Fax, Kopie oder E-Mail** erreicht.³² Das gilt jedenfalls dann, wenn der **Inhalt nicht dynamisch aus dem Internet nachgeladen** werden muss und der Empfänger mit der elektronischen Übermittlung einverstanden ist, etwa durch Mitteilung seiner Mailadresse; bei einem betrieblichen E-Mail-Account ist sein Einverständnis entbehrlich.³³ Aus datenschutzrechtlichen Gründen empfiehlt sich jedoch der Abruf (Download) der elektronischen Abrechnung von einer Homepage im Intranet des Unternehmens oder im Internet (s. Kap. 16 Rn. 32). Stets ist der Schluss der Erklärung durch einen **eindeutig wahrnehmbaren Hinweis** zu kennzeichnen, der sich räumlich am Ende der Erklärung befinden muss.³⁴ Außer der **Namensunterschrift** ist auch ein Zusatz wie „diese Erklärung ist nicht unterschrieben“, ein Faksimile, eine eingescannte Unterschrift, eine Datierung oder eine Grußformel ausreichend.³⁵ Ferner muss aus der Abrechnung auch der Aussteller erkennbar sein.³⁶ Verbreitete Abrechnungssysteme (z. B. DATEV) wahren diese Voraussetzungen regelmäßig.³⁷ Eine nach der EBV erstellte Bescheinigung ist **als Abrechnung nach § 108 Abs. 3 Satz 1 GewO zu kennzeichnen** (§ 1 Abs. 4 EBV). Dahinter steht der Gedanke, den Leistungsträgern erkennbar zu machen, dass die Daten den Anforderungen der Verordnung entsprechen.³⁸

30 BeckOKBGB-*Wendtland*, § 126b BGB Rn. 4.

31 LR-*Gotthardt*, § 108 GewO Rn. 12.

32 MüKoBGB-*Einsele*, § 126b Rn. 9.

33 *Kremer/Schmidt*, CR 2014, 228, 229.

34 BGH 3.11.2011, IX ZR 47/11, WM 2012, 760 Rn. 20.

35 BGH 3.11.2011, IX ZR 47/11, WM 2012, 760 Rn. 20; OLG Hamm, NJW-RR 2007, 852; HWK-*Lembke*, § 108 GewO Rn. 14; LR-*Gotthardt*, § 108 GewO Rn. 12; MüKoBGB-*Einsele*, § 126b Rn. 6.

36 HWK-*Lembke*, § 108 GewO Rn. 14; LR-*Gotthardt*, § 108 GewO Rn. 12.

37 HWK-*Lembke*, § 108 GewO Rn. 14; *Schöne*, NZA 2002, 829, 832.

38 BR-Drs. 657/12, S. 5.

Kap. 37 Entgeltabrechnung

- 8a** Der Arbeitnehmer kann nach § 82 Abs. 2 BetrVG verlangen, dass ihm die Berechnung und Zusammensetzung seines Arbeitsentgelts erläutert wird. Der Arbeitnehmer soll dadurch in die Lage versetzt werden, die Entscheidung des Arbeitgebers nachzuvollziehen und sich mit ihr auseinanderzusetzen.³⁹ Eine Angabe von Gründen ist für die Geltendmachung nicht erforderlich.⁴⁰ Sie kann jederzeit erfolgen, unabhängig vom Zeitpunkt der Auszahlung des Arbeitsentgelts und der etwaigen Aushändigung der Abrechnung.⁴¹ Der Arbeitgeber hat die Sichtweise des Arbeitnehmers zur Kenntnis zu nehmen und in seine Entscheidung einzubeziehen. Zu seiner Unterstützung kann der Arbeitnehmer ein Mitglied des Betriebsrats seiner Wahl⁴² hinzuziehen (§ 82 Abs. 2 S. 2 BetrVG). Das kann während der Arbeitszeit geschehen.⁴³ Da der Arbeitgeber zu solchen Erläuterungen schon aus Gründen seiner Fürsorgepflicht (§ 241 Abs. 2 BGB) gehalten ist, gilt die Vorschrift auch in betriebsratslosen Betrieben.⁴⁴ In Gemeinschaftsbetrieben trifft die Auskunftspflicht den jeweiligen Vertragsarbeitgeber.⁴⁵ Für in Heimarbeit nach dem HAG Beschäftigten trifft § 28 Abs. 2 HAG eine dem § 82 Abs. 2 BetrVG entsprechende Regelung.

V. Inhalt der Abrechnung

- 9** § 108 Abs. 1 Satz 2 GewO legt den Mindestinhalt der Abrechnung fest. Erforderlich ist die Angabe des Abrechnungszeitraums sowie der Zusammensetzung des Arbeitsentgelts (Satz 2), wozu Satz 3 die wichtigsten Abrechnungsposten aufzählt. Der Inhalt einer Entgeltbescheinigung nach der EBV regelt sich ausschließlich nach dieser. § 1 Abs. 1 EBV bestimmt abschließend Angaben zu den Vertragsparteien (z. B. Versicherungsnummer, Steuer- und Sozialversicherungstage, Steuermerkmale, Beitragsgruppenschlüssel, Beschäftigungsverhältnis in der Gleitzone, Mehrfachbeschäftigung etc.), während § 1 Abs. 2 EBV einen Mindestinhalt an Entgeltbestandteilen aufführt und § 1 Abs. 3 EBV erhöhende, mindernde und neutrale Werte bei der Ermittlung des Gesamtbruttoentgeltes nach § 1 Abs. 2 Nr. 2 lit. c EBV konkretisiert.

1. Angabe des Abrechnungszeitraums

- 10** Maßgeblich für die Dauer des Abrechnungszeitraums ist die einzel- oder kollektivvertraglich **vereinbarte Fälligkeit** der Vergütung.⁴⁶ § 108 GewO bestimmt

39 BAG 20.4.2010, 1 ABR 85/05, NZA 2010, 1307.

40 *Fitting*, § 82 BetrVG Rn. 9.

41 GK-BetrVG-Franzen, § 82 Rn. 12.

42 BAG 16.11.2004, 1 ABR 53/03, NZA 2005, 416.

43 DKKW-Buschmann, § 82 BetrVG Rn. 2; GK-BetrVG-Franzen, § 82 Rn. 3.

44 ErfK-Kania, § 82 BetrVG Rn. 1; *Fitting*, § 82 BetrVG Rn. 1.

45 *Fitting*, § 82 BetrVG Rn. 9.

46 BT-Drs. 14/8796, S. 25.

diese nicht selbst.⁴⁷ Fehlt eine Vereinbarung, wird sich regelmäßig ein **Abrechnungszeitraum von einem Monat** ergeben (§ 614 BGB).⁴⁸ Dies gilt auch hinsichtlich des Mindestlohns bzw. des Vergütungsanteils, der dem Mindestlohn entspricht. § 2 Nr. 2 MiLoG bestimmt nämlich, dass dieser spätestens am letzten Bankarbeitstag in Frankfurt am Main (d.h. Montag bis Freitag mit Ausnahme gesetzlicher Feiertage) des auf die Arbeitsleistung folgenden *Monats* zu leisten ist. Bei längeren oder kürzeren Vergütungsintervallen (z.B. wochenweise oder halbjährlich) bemisst sich der Abrechnungszeitraum entsprechend.⁴⁹ Wurde lediglich die Fälligkeit der Vergütung verschoben, etwa auf den 15. eines Monats, ist auf den jeweiligen Kalendermonat als solchen abzustellen.⁵⁰ Im Fall von Leistungsentgelt bezieht sich der Abrechnungszeitraum auf die gesamte leistungsbemessene Tätigkeit, wobei gegebenenfalls geleistete Vorschüsse entsprechend in Ansatz zu bringen sind.⁵¹ Im Übrigen sind auch über die jeweiligen Vorschüsse Abrechnungen zu erstellen.⁵²

Für eine Reihe von Arbeitsverhältnissen ist die **Fälligkeit** des Entgeltanspruchs **besonders geregelt**.⁵³ Für **Handlungsgehilfen** ist etwa § 64 HGB zu beachten, wonach die Entgeltzahlung am Schluss jedes Monats zu erfolgen hat. Abweichende Vereinbarungen sind nichtig.⁵⁴ Der Anspruch eines **Handelsvertreters** auf Provision wird am letzten Tag des Monats fällig, in dem nach § 87c Abs. 1 HGB über den Anspruch abzurechnen ist (§ 87a Abs. 4 HGB). Nach § 18 Abs. 2 BBiG ist die Vergütung für den laufenden Kalendermonat in **Berufsausbildungsverhältnissen** spätestens am letzten Arbeitstag des Monats zu zahlen. Tantiemen werden fällig, sobald die Bilanz festgestellt ist oder bei ordnungsgemäßigem Geschäftsgang hätte festgestellt sein können.⁵⁵ Das **Urlaubsentgelt** ist vor Antritt des Urlaubs auszuzahlen (§ 11 Abs. 2 BUrlG). Bei **Seeleuten** ist § 38 Abs. 2 SeeArbG, bei Arbeitnehmern auf **Binnenschiffen** § 24 BinnSchG zu beachten.

2. Angaben über die Zusammensetzung

Aus der Abrechnung muss sich die Zusammensetzung des Arbeitsentgelts ergeben. § 108 Abs. 1 Satz 3 GewO stellt klar, dass hierzu **auch Zulagen, Zuschläge und sonstige Vergütungen sowie sämtliche Abzüge** zählen. Dadurch sollen die

47 BeckOKGewO-Schulte, § 108 GewO Rn. 2.

48 BT-Drs. 14/8796, S. 25.

49 Boemke-Boemke, § 108 GewO Rn. 5; HWK-Lembke, § 108 GewO Rn. 17.

50 HWK-Lembke, § 108 GewO Rn. 16.

51 Boemke-Boemke, § 108 GewO Rn. 5.

52 Boemke-Boemke, § 108 GewO Rn. 5.

53 S. zu arbeitsrechtlichen Sonderregelungen MüKoBGB-Müller-Glöge, § 614 Rn. 3 ff.

54 BAG 7.11.2007, 5 AZR 910/06, NZA-RR 2008, 399.

55 MüKoBGB-Müller-Glöge, § 614 Rn. 6.

Kap. 37 Entgeltabrechnung

Beschäftigten in die Lage versetzt werden, die Berechnung ihres Entgeltanspruchs nachvollziehen und überprüfen zu können.

a) Art und Höhe des Arbeitsentgelts

- 13 Unter das Arbeitsentgelt fällt zunächst **jeder geldwerte Vorteil**, der im vertraglichen **Synallagma ausschließlich** die in einem bestimmten Zeitraum erbrachte **Arbeitsleistung vergüten** soll, d.h. das „Arbeitsentgelt im engeren Sinne“.⁵⁶ Dementsprechend muss die Zusammensetzung des Grundentgelts ausgewiesen werden. Anzugeben ist folglich stets die **Bruttovergütung**.⁵⁷ Im Falle von **Zeitvergütung** ist dabei **die geleistete Zeit** mit dem dazugehörigen Berechnungssatz (z. B. jeweilige Stundenzahl mit Stundensatz), bei **Leistungsvergütung** die **geleistete Arbeitsmenge** samt dazugehörigem **Zeit- und Geldfaktor** anzugeben.⁵⁸ Wie sich aus dem Begriff „sonstige Vergütungen“ ergibt, zählen zum **Arbeitsentgelt i. S. v. § 108 GewO** auch alle mit Rücksicht auf das bestehende Arbeitsverhältnis gewährten Leistungen, die über die periodische Abgeltung der Arbeitsleistung hinausgehen und außerhalb des vertraglichen Synallagmas stehen (**Arbeitsentgelt im weiteren Sinne**).⁵⁹ Hierunter fallen etwa **Weihnachts- und Urlaubsgeld**.⁶⁰
- 14 Die Aufzählung in § 108 Abs. 1 Satz 3 GewO sieht **beispielhaft** vor, dass zur Zusammensetzung Angaben über Art und Höhe von **Zulagen, Zuschlägen** und sonstigen Vergütungen gehören. In Betracht kommen etwa **Überstundenzuschläge, Zuschläge für ungünstige Arbeitszeiten** (z. B. Schichtzuschläge, Nachtzuschläge oder Zuschläge für Sonn- und Feiertagsarbeit)⁶¹ **oder sonstige Erschwernisse** (z. B. Schmutzzulagen, Lärmzulagen, Zulagen für besonders gefährliche oder gesundheitsschädigende Arbeit und bei Arbeit unter besonderer psychischer Belastung oder Zulagen für weite Entfernung der Arbeitsstelle)⁶² sowie **Funktionszulagen** (z. B. für bestimmte Kassentätigkeiten) und **Sozialzulagen**⁶³ (z. B. Verheirateten-, Kinder-, Alters-, Wohn- oder Ortszuschläge).⁶⁴ Werden **Sachleistungen** zugewendet, so ist bei der Wertbemessung auf die **Sozial-**

56 Vgl. zu den Entgeltbegriffen: *Lembke*, NJW 2010, 257, 259 ff.

57 HWK-*Lembke*, § 108 GewO Rn. 20; HBD-*Schöne*, § 108 GewO Rn. 10; DHSW-*Becker*, § 108 GewO Rn. 8.

58 Boemke-*Boemke*, § 108 GewO Rn. 6; HWK-*Lembke*, § 108 GewO Rn. 20; Schaub-*Linck*, § 71 Rn. 17.

59 HWK-*Lembke*, § 108 GewO Rn. 18; LR-*Gotthardt*, § 108 GewO Rn. 14.

60 *Lembke*, NJW 2010, 257, 259; *Tiedemann*, ArbRB 2010, 96, 97.

61 Schaub-*Linck*, § 69 Rn. 28 ff.

62 Schaub-*Linck*, § 69 Rn. 35.

63 Schaub-*Linck*, § 69 Rn. 36.

64 MüArbR-Krause, § 64 Rn. 54; Schaub-*Linck*, § 69 Rn. 1 ff.

versicherungsentgeltverordnung⁶⁵ zurückzugreifen, sofern keine anderweitige Vereinbarung besteht.⁶⁶ Es genügt nicht, die Höhe der Zuschläge, Zulagen und sonstigen Vergütungen insgesamt anzugeben; sie müssen als **individuelle Posten** getrennt aufgeführt werden.⁶⁷ **Nicht anzugeben** sind noch **offene Urlaubstage**⁶⁸ oder Ansprüche auf einen Freizeitausgleich für geleistete Mehrarbeit, da dieser keine „sonstige Vergütung“ i. S. d. § 108 GewO darstellt.⁶⁹ Entsprechendes gilt für **Verzugszinsen** auf verspätete Entgeltzahlungen, da es sich hierbei um Kapitaleinkünfte handelt.⁷⁰

b) Art und Höhe der Abzüge, Abschlagszahlungen und Vorschüsse

Die Abrechnung muss neben der Vergütung auch die Art und die Höhe aller Abzüge, Abschlagszahlungen und Vorschüsse **getrennt ausweisen** (§ 108 Abs. 1 Satz 3 GewO). Nur so kann der Arbeitnehmer den Schritt von der ausgezahlten Netto- zur Bruttovergütung auf seine Richtigkeit hin nachprüfen.⁷¹ Die Nettovergütung ist anschließend ebenfalls separat auszuweisen.⁷² **15**

Unter dem Begriff „**Abzüge**“ sind **alle Arten von Abzugsposten** zu verstehen.⁷³ **16** Die praktisch bedeutendsten sind **Steuern** und **Sozialversicherungsbeiträge**. Bei letzteren ist nur der vom Arbeitnehmer zu tragende Beitragsteil in der gesetzlichen Kranken-, Pflege-, Renten- und Arbeitslosenversicherung aufzuführen.⁷⁴ Die Beiträge zur gesetzlichen Unfallversicherung hat der Arbeitgeber allein zu tragen; in der Abrechnung sind sie deshalb nicht anzugeben (§§ 150 ff. SGB VII). Bei den abgezogenen Steuern **genügt die Angabe der Steuerarten** (Lohn- und Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag).⁷⁵ Eine weitere Aufschlüsse-

65 Verordnung über die sozialversicherungsrechtliche Beurteilung von Zuwendungen des Arbeitgebers als Arbeitsentgelt (Sozialversicherungsentgeltverordnung – SvEV) v. 21.12.2006, BGBl. I 2006, S. 3385, zuletzt geändert durch Art. 1 der Verordnung v. 6.11.2018, BGBl. I 2018, S. 1842.

66 Früher: SachbezugsVO; Boemke-Boemke, § 108 GewO Rn. 6; HWK-Lembke, § 108 GewO Rn. 21.

67 LR-Gotthardt, § 108 GewO Rn. 14.

68 HWK-Lembke, § 108 GewO Rn. 23; LR-Gotthardt, § 108 GewO Rn. 14.

69 BAG 15.12.2015, 9 AZR 611/14, NZA 2016, 772.

70 LAG Berlin-Brandenburg 6.10.2011, 6 Sa 932/11, BeckRS 2011, 77522; ArbG Köln 26.6.2012, 11 Ca 7490/11, BeckRS 2012, 73122; vgl. auch BFH 29.9.1981, VIII R 39/79, NJW 1982, 792; krit. LR-Gotthardt, § 108 GewO Rn. 14.

71 BAG 12.7.2006, 5 AZR 646/05, NZA 2006, 1294 Rn. 14; BeckOKGewO-Schulte, § 108 GewO Rn. 32.

72 Boemke-Boemke, § 108 GewO Rn. 6; HWK-Lembke, § 108 GewO Rn. 24; LR-Gotthardt, § 108 GewO Rn. 15.

73 HWK-Lembke, § 108 GewO Rn. 24.

74 HWK-Lembke, § 108 GewO Rn. 24; LR-Gotthardt, § 108 GewO Rn. 15.

75 LAG Düsseldorf 9.6.2006, 9 (12) Sa 1629/05, BeckRS 2011, 70936; LR-Gotthardt, § 108 GewO Rn. 15.

Kap. 37 Entgeltabrechnung

lung innerhalb einer einzelnen Steuerart, also innerhalb der Lohnsteuer etwa zwischen laufender Vergütung und Sonderzahlungen nach Maßgabe des § 39b EStG, ist bei § 108 Abs. 1 Satz 3 GewO nicht vorgesehen.⁷⁶

- 17 **Als weitere Abzüge kommen in Betracht:** nach § 107 Abs. 2 GewO angerechnete Waren, Mietzinsen, Darlehenszurückzahlungen, Vertragsstrafen, Gehaltsabtretungen, vermögenswirksame Leistungen und Kautionsseinbehalte.⁷⁷
- 18 Unter **Abschlagszahlungen** sind **Zahlungen des Arbeitgebers auf bereits fällige Ansprüche** zu verstehen, die noch nicht abgerechnet wurden.⁷⁸ Derartige Abschläge werden bei der endgültigen Entgeltabrechnung in Abzug gebracht, ohne dass es einer Aufrechnung bedarf.⁷⁹
- 19 **Vorschüsse** sind **Zahlungen auf ein noch nicht verdientes und noch nicht fälliges Arbeitsentgelt** in Erwartung der künftigen Gegenleistung des Arbeitnehmers.⁸⁰ Eine Abrechnung muss dann sowohl im Zeitpunkt der Auszahlung des Vorschusses als auch bei Zahlung des sonstigen Entgelts erstellt werden.⁸¹
- 20 Bei der Berechnung des pfändbaren Teils des Gesamteinkommens ist sowohl bei Entgeltvorschüssen als auch bei Abschlagszahlungen die Zahlung regelmäßig auf den entsprechenden unpfändbaren Entgeltbestandteil des Schuldners anzurechnen, da sie unmittelbar dem Schuldner zugutekommt und damit insoweit auch den Zweck des Pfändungsschutzes erfüllt.⁸²

VI. Wirkung der Abrechnung

- 21 Mit der Abrechnung ist in aller Regel **weder ein abstraktes noch ein deklaratorisches Schuldanerkennnis verbunden**.⁸³ Streitig gewordene Ansprüche

76 LAG Düsseldorf 9.6.2006, 9 (12) Sa 1629/05, BeckRS 2011, 70936.

77 HWK-Lembke, § 108 GewO Rn. 24; LR-Gotthardt, § 108 GewO Rn. 15.

78 BAG 11.2.1987, 4 AZR 144/86, NZA 1987, 485, 486; BeckOKGewO-Schulte, § 108 GewO Rn. 35; MüKoBGB-Müller-Glöge, § 614 Rn. 20; MüArbR-Krause, § 67 Rn. 19; Schaub-Linck, § 70 Rn. 11.

79 Schaub-Linck, § 70 Rn. 11.

80 BAG 11.2.1987, 4 AZR 144/86, NZA 1987, 485, 486; BeckOKGewO-Schulte, § 108 GewO Rn. 36; MüKoBGB-Müller-Glöge, § 614 Rn. 14; MüArbR-Krause, § 67 Rn. 19; Schaub-Linck, § 70 Rn. 12.

81 HWK-Lembke, § 108 GewO Rn. 22.

82 BAG 11.2.1987, 4 AZR 144/86, NZA 1987, 485, 486; MüKoBGB-Müller-Glöge, § 614 Rn. 19.

83 BAG 10.3.1987, 8 AZR 610/84, NZA 1987, 557, 558; Boemke-Boemke, § 108 GewO Rn. 3; HWK-Lembke, § 108 GewO Rn. 7; LR-Gotthardt, § 108 GewO Rn. 9; Schaub-Linck, § 71 Rn. 16.

sollen durch die Entgeltabrechnung nicht endgültig festgelegt werden.⁸⁴ Die Annahme eines abstrakten Schuldanerkenntnisses i. S. v. § 781 BGB scheitert dabei regelmäßig bereits an der erforderlichen **Schriftform**.⁸⁵ Mangels Mitwirkung des Arbeitnehmers an der Abrechnung findet auch § 782 BGB keine Anwendung.⁸⁶ Die Abrechnung stellt auch kein deklaratorisches Schuldanerkenntnis dar.⁸⁷ Sie gibt nur die Höhe der aktuellen Vergütung wieder. Dadurch bestimmt sie aber nicht den Anspruch selbst.⁸⁸ Da mit ihr der Anspruch nicht endgültig festgelegt werden soll, handelt es sich bei ihr nicht um eine Willens-, sondern um eine **reine Wissenserklärung**.⁸⁹

Weist eine Abrechnung die Vergütung einmal schriftlich aus, so gilt diese als **streitlos** gestellt und muss nicht noch einmal zur Wahrung etwaiger Ausschlussfristen schriftlich geltend gemacht werden.⁹⁰ Aus dem Zweck der Ausschlussfristen folgt, dass der Arbeitnehmer als Gläubiger des Vergütungsanspruchs gehalten wird, die Begründetheit und Erfolgsaussichten seiner Ansprüche zu prüfen, während der Arbeitgeber sich darauf verlassen können soll, nach Ablauf der Ausschlussfrist nicht mehr in Anspruch genommen zu werden.⁹¹ Dies ist bei Zuleitung einer vorbehaltlosen Entgeltabrechnung der Fall, ohne dass es einer weiteren Geltendmachung bedarf.⁹² Besteht eine **Ausschlussfrist**, so wird diese **durch die Abrechnung in Gang gesetzt**, wenn der Arbeitnehmer ohne diese nicht in der Lage ist, die Höhe seiner Forderungen zu berechnen.⁹³ Dabei kann sich eine Ausschlussklausel im Arbeitsvertrag auch auf den Abrechnungsanspruch nach § 108 GewO erstrecken.⁹⁴

84 BAG 10.3.1987, 8 AZR 610/84, NZA 1987, 557, 558; LAG Baden-Württemberg 13.10.2010, 2 Sa 20/10, BeckRS 2011, 70882; LAG Rheinland-Pfalz 9.10.2002, 9 Sa 654/02, DB 2003, 156.

85 Vgl. BAG 10.3.1987, 8 AZR 610/84, NZA 1987, 557; Boemke-Boemke, § 108 GewO Rn. 3; HWK-Lembke, § 108 GewO Rn. 7; Schaub-Linck, § 71 Rn. 16.

86 BAG 10.3.1987, 8 AZR 610/84, NZA 1987, 557, 558; Boemke-Boemke, § 108 GewO Rn. 3; HWK-Lembke, § 108 GewO Rn. 7.

87 BAG 10.3.1987, 8 AZR 610/84, NZA 1987, 557, 558; Boemke-Boemke, § 108 GewO Rn. 3; HWK-Lembke, § 108 GewO Rn. 7; LR-Gotthardt, § 108 GewO Rn. 9; Schaub-Linck, § 71 Rn. 16.

88 BAG 19.10.2011, 5 AZR 359/10, NZA-RR 2012, 344 Rn. 19; BeckOKGewO-Schulte, § 108 GewO Rn. 11; LR-Gotthardt, § 108 GewO Rn. 9.

89 Boemke-Boemke, § 108 GewO Rn. 3; HWK-Lembke, § 108 GewO Rn. 8; MüArbR-Krause, § 69 Rn. 13; Schaub-Linck, § 71 Rn. 16.

90 BAG 28.7.2010, 5 AZR 521/09, NZA 2010, 1241 Rn. 18; LR-Gotthardt, § 108 GewO Rn. 9; Schaub-Linck, § 71 Rn. 18.

91 Schaub-Linck, § 71 Rn. 18.

92 Schaub-Linck, § 71 Rn. 18.

93 BAG 27.11.1984, 3 AZR 596/82, AP TVG § 4 Ausschlussfristen Nr. 89; Schaub-Linck, § 71 Rn. 19.

94 LAG Berlin-Brandenburg 18.7.2011, 10 Ta 1325/11, BeckRS 2011, 75304.

- 23 Die **Abrechnung** muss **nicht** aufzeigen, wie das Entgelt richtigerweise zu berechnen gewesen wäre, sondern nur, wie der Arbeitgeber es tatsächlich **berechnet hat**, insbesondere, welche Abzüge er aus welchen Gründen vorgenommen und welche Beträge er tatsächlich abgeführt hat.⁹⁵ **Ordnungsgemäß** ist die Abrechnung also schon dann, wenn der Arbeitgeber die ausgezahlte Vergütung unter Beachtung der Inhalts- und Formvorschriften des Abs. 1 in der Abrechnung aufführt.⁹⁶ Berücksichtigt der Arbeitgeber z. B. einen objektiv begründeten Bewährungsaufstieg und die daraus resultierende Höhergruppierung des Arbeitnehmers nicht, sondern weist die Abrechnung weiterhin die bisherige Entgeltgruppe aus, liegt hierin kein Verstoß gegen die Abrechnungspflichten aus § 108 Abs. 1 GewO.⁹⁷ Allerdings kann der **Arbeitnehmer** nach § 241 Abs. 2 BGB **verpflichtet** sein, den **Arbeitgeber auf Fehler hinzuweisen**, wenn er diese erkennt. Zwar ist der Arbeitnehmer grundsätzlich nicht gehalten, die Abrechnung auf Fehler zu untersuchen. Etwas anderes kann aber gelten, wenn er eine **ungewöhnlich hohe Zahlung** oder **laufend evident rechtsgrundlose Lohnüberzahlungen** erhält.⁹⁸ Streitigkeiten, die die materielle Richtigkeit des ausgezahlten Entgelts, der Art und Höhe der Zuschüsse sowie der Abzugsposten betreffen, sind allein im Klagewege und nicht im Vollstreckungsverfahren zu klären.⁹⁹
- 23a In der Abrechnung kann der Arbeitgeber eine **Tilgungsbestimmung** treffen.¹⁰⁰ Eine solche ist an sich nicht erforderlich, weil der Arbeitgeber den (Brutto-)Entgeltanspruch des Arbeitnehmers schon dadurch erfüllt, dass er den sich daraus ergebenden Auszahlungsbetrag („Nettoverdienst“) an den Arbeitnehmer zahlt sowie die darauf anfallende Einkommensteuer, deren Schuldner der Arbeitnehmer ist (§ 38 Abs. 2 EStG), und den Arbeitnehmeranteil des Gesamtsozialversicherungsbeitrags (§ 28g SGB IV) an die zuständigen Stellen abführt.¹⁰¹ Nach der **Theorie der realen Leistungsbewirkung** tritt die Erfüllungswirkung i. S. d. § 362 Abs. 1 BGB als objektive Folge der Leistungsbewirkung ein.¹⁰² Ein zusätzliches subjektives Element ist nicht erforderlich.¹⁰³ Kann die Leistung des Arbeitgebers keiner konkreten Forderung zugeordnet werden oder reicht sie zur Tilgung aller Verbindlichkeiten aus dem Arbeitsverhältnis aus, bedarf es zum

95 BAG 7.9.2009, 3 AZB 19/09, NZA 2010, 61 Rn. 17.

96 Boemke-Boemke, § 108 GewO Rn. 9.

97 LAG Düsseldorf 10.4.2018, 3 Sa 144/17, juris.

98 BAG 28.8.2008, 2 AZR 15/07, NZA 2009, 193 Rn. 21; BAG 1.6.1995, 6 AZR 912/94, NZA 1996, 135 f.; HWK-Lembke, § 108 GewO Rn. 30; Küttner/Poeche, Anzeigepflichten Arbeitnehmer, Rn. 6.

99 LAG Hessen 22.10.2008, 12 Ta 325/08, BeckRS 2008, 58098.

100 BAG 17.1.2018, 5 AZR 69/17, NZA 2018, 781 Rn. 21.

101 Vgl. BAG 21.12.2016, 5 AZR 273/16, NZA 2017, 449.

102 BAG 6.12.2017, 5 AZR 864/16, NZA 2018, 525 Rn. 19; BGH 21.11.2013, IX ZR 52/13, NJW 2014, 547 Rn. 21.

103 MüKoBGB-Fetzer § 362 BGB Rn. 7.

Erlöschen der Forderungen keiner weiteren Bestimmungen. Nur wenn das vom Arbeitgeber Geleistete nicht zur Tilgung sämtlicher Forderungen genügt, wird diejenige Schuld getilgt, die er bestimmt (§ 366 Abs. 1 BGB) oder die sich aus der gesetzlichen Tilgungsreihenfolge (§ 366 Abs. 2 BGB) ergibt.¹⁰⁴ Durch eine „**negative Tilgungsbestimmung**“ kann der Arbeitgeber die durch die Leistungsbewirkung an sich eintretende **Erfüllungswirkung ausschließen**. Eine solche Bestimmung braucht **nicht ausdrücklich getroffen** zu werden,¹⁰⁵ sondern kann sich auch aus den Umständen des Einzelfalls, insbesondere aus der Interessenlage ergeben.¹⁰⁶ Sie verlangt keine rechtlich zutreffende Qualifizierung der geschuldeten Forderung.¹⁰⁷ Notwendig ist nur, dass der Arbeitnehmer **spätestens „bei der Leistung“ tatsächlich eine Abrechnung erhält**.¹⁰⁸ Eine nachträgliche Tilgungsbestimmung kommt lediglich dann in Betracht, wenn der Arbeitgeber sich eine solche ausdrücklich oder konkludent vorbehalten hat.¹⁰⁹

VII. Verstoß gegen die Abrechnungspflicht

1. Allgemeines

Die **Rechtsfolgen** einer unterbliebenen oder fehlerhaften Abrechnung **regelt § 108 GewO nicht**.¹¹⁰ Es gelten die **allgemeinen Grundsätze des Schuldrechts**. Zunächst besteht weiterhin der **Erfüllungsanspruch**; daneben können sich **Zurückbehaltungsrechte** und **Schadensersatzansprüche** ergeben. Zu beachten ist, dass der Arbeitgeber nicht bereits durch eine fehlerhafte Abrechnung **gegen § 108 GewO verstößt**. Das ist **erst bei völliger Unbrauchbarkeit** der Abrechnung der Fall.¹¹¹ Die materielle (Un-)Richtigkeit der ausgewiesenen Beträge ist grundsätzlich unerheblich.¹¹² Der Anspruch auf Erteilung der Entgeltabrechnung verjährt in drei Jahren (§ 195 BGB).¹¹³ Für den Fristbeginn ist insbe-

104 Vgl. BGH 3.12.1990, II ZR 215/89, NJW 1991, 1294 Rn. 8.

105 BAG 10.7.2013, 10 AZR 777/12, AP Nr. 301 zu § 611 BGB Gratifikation Rn. 22.

106 BGH 27.6.1995, XI ZR 213/94, BB 1995, 1979.

107 BAG 29.5.2002, 5 AZR 680/00, NZA 2002, 1328.

108 BAG 17.1.2018, 5 AZR 69/17, NZA 2018, 781 Rn. 14.

109 BAG 6.12.2017, 5 AZR 864/16, NZA 2018, 525 Rn. 19; BAG, 17.1.2018, 5 AZR 69/17, NZA 2018, 781.

110 LR-*Gotthardt*, § 108 GewO Rn. 20.

111 Vgl. BAG 9.11.1999, 9 AZR 771/98, NZA 2000, 1335, 1336; LAG Düsseldorf 12.12.2006, 6 Sa 913/06, BeckRS 2007, 43847; HWK-*Lembke*, § 108 GewO Rn. 27; LR-*Gotthardt*, § 108 GewO Rn. 16; Boemke-*Boemke*, § 108 GewO Rn. 9; zur ähnlichen Problematik bei der Abrechnung gegenüber Handelsvertretern s. OLG Köln NJW-RR 1996, 100.

112 LAG Düsseldorf 12.12.2006, 6 Sa 913/06, BeckRS 2007, 43847; HWK-*Lembke* § 108 GewO Rn. 27; LR-*Gotthardt* § 108 GewO Rn. 16.

113 LAG Nürnberg 6.11.2012, 7 Sa 251/12, BeckRS 2013, 65928.

sondere der Schluss des Jahres, in dem der Abrechnungsanspruch entstand, maßgeblich (§ 199 Abs. 1 BGB).

2. Prozessuale Durchsetzung

- 25** Erfüllt der Arbeitgeber den **Abrechnungsanspruch** nicht, muss ihn der Arbeitnehmer gerichtlich durchsetzen. Da es sich um einen unselbständigen Auskunftsanspruch¹¹⁴ handelt, ist die **klageweise Geltendmachung nur in Verbindung mit dem Zahlungsanspruch zulässig**.¹¹⁵ Der Antrag auf Erteilung der Abrechnung kann mit einer unbedingten Zahlungsklage verbunden werden.¹¹⁶ Der zugrunde liegende Zahlungsanspruch muss begründet sein, sonst geht auch die Leistungsklage auf Erfüllung des Abrechnungsanspruchs fehl.¹¹⁷ Ferner muss die Besorgnis der Leistungsverweigerung nach § 259 ZPO bestehen, da es sich beim Abrechnungsanspruch um eine künftige Leistung i. S. v. § 259 ZPO handelt.¹¹⁸ Der Gegenstandswert für eine eingeklagte Lohnabrechnung ist mit 5 Prozent der Vergütung für den geltend gemachten Abrechnungszeitraum anzusetzen.¹¹⁹
- 26** Ein **Klageantrag** auf „ordnungsgemäße Abrechnung“ ist nicht hinreichend bestimmt (§ 253 Abs. 2 Nr. 2 ZPO).¹²⁰ Erforderlich ist ein **vollstreckungsfähiger Inhalt**, sodass sowohl die erwartete Lohnhöhe als auch die Anzahl der abzurechnenden Stunden bzw. der konkrete Zeitraum, der abgerechnet werden soll, aufgenommen werden müssen.¹²¹ Was unter einer „ordnungsgemäßen“ Abrechnung zu verstehen ist, muss Gegenstand des Erkenntnisverfahrens sein.¹²² Das **Erstel-**

114 HWK-Lembke, § 108 GewO Rn. 6.

115 BAG 7.9.2009, 3 AZB 19/09, NZA 2010, 61 Rn. 17; BAG 10.1.2007, 5 AZB 665/06, NZA 2007, 679 Rn. 18; LR-Gotthardt, § 108 GewO Rn. 8; MüArbR-Krause, § 69 Rn. 13; Schaub-Linck, § 71 Rn. 13; Tiedemann, ArbRB 2010, 96, 97.

116 LAG Düsseldorf 13.11.2013, 7 Sa 758/13, BeckRS 2014, 66909; LAG Nürnberg 6.11.2012, 7 Sa 251/12, BeckRS 2013, 65928.

117 LAG Düsseldorf 13.11.2013, 7 Sa 758/13, BeckRS 2014, 66909; LAG Rheinland-Pfalz 12.3.2008, 7 Sa 8/08, BeckRS 2008, 53633.

118 LR-Gotthardt, § 108 GewO Rn. 20; vgl. auch LAG Hessen 23.8.2011, 19 Sa 550/11, BeckRS 2011, 76280.

119 LAG Rheinland-Pfalz 9.2.2016, 5 Ta 264/15, AE 2016, 167.

120 BAG 25.4.2001, 5 AZR 395/99, NZA 2001, 1157, 1158; LAG Rheinland-Pfalz 29.11.2011, 11 Ta 254/11, BeckRS 2012, 65652; LAG Hamm 23.3.2011, 1 Ta 62/11, BeckRS 2011, 69912; LAG Hessen 12.3.2009, 12 Ta 380/08, BeckRS 2009, 63877; vgl. auch BGH NJW 2011, 3161 Rn. 13; a. A. wohl LAG Nürnberg 6.11.2012, 7 Sa 251/12, BeckRS 2013, 65928.

121 LAG Rheinland-Pfalz 29.11.2011, 11 Ta 254/11, BeckRS 2012, 65652; LAG Hamm 23.3.2011, 1 Ta 62/11, BeckRS 2011, 69912; Göhle-Sander, FS Düwell, S. 247, 268 f.; Tiedemann, ArbRB 2010, 96, 97.

122 BAG 25.4.2001, 5 AZR 395/99, NZA 2001, 1157, 1158.

len der Abrechnung ist in zwangsvollstreckungsrechtlicher Hinsicht als **unvertretbare Handlung i.S.d. § 888 ZPO** zu werten.¹²³ Die Informationen, um eine ordnungsgemäße Abrechnung i.S.v. § 108 GewO zu erteilen, liegen ausschließlich im Bereich des Arbeitgebers.¹²⁴ Dass ein Dritter, der Einblick in die Unterlagen des Arbeitgebers hat, in der Lage wäre, diese Abrechnung ebenfalls zu erstellen, ändert daran nichts, da allein ausschlaggebend ist, ob der Dritte die Handlung auch selbstständig ohne Mitwirkung des Schuldners vornehmen kann.¹²⁵ Das ist bei einer Abrechnung über tatsächlich vorgenommene Abzüge und Abführungen nicht der Fall.¹²⁶ Folglich kommen zur **Durchsetzung** der Erteilungspflicht sowohl **Zwangsgeld** als auch **Zwangshaft** in Betracht (§ 888 Abs. 1 Satz 1 ZPO).¹²⁷ Im praktisch bedeutenderen Fall der Vollstreckung einer vergleichsweise eingegangenen Abrechnungsverpflichtung, bei der sich der Arbeitgeber erst zu einer Abrechnung und Auszahlung verpflichtet und § 108 GewO deshalb nicht anwendbar ist, kommt die Vollstreckung als vertretbare Handlung über § 887 ZPO in Betracht.¹²⁸ Daneben ist auch ein Anspruch auf **Abgabe einer eidesstattlichen Versicherung** denkbar (§ 259 Abs. 2 BGB), wenn die erstellte Abrechnung die erforderliche Sorgfalt vermissen lässt.¹²⁹

2. Zurückbehaltungsrecht und Schadensersatz

Verstößt der Arbeitgeber gegen seine Abrechnungspflicht, kann der Arbeitnehmer seine **Arbeitsleistung gem. § 273 BGB zurückhalten**.¹³⁰ Regelmäßig wird dies aber angesichts der Geringfügigkeit (vgl. § 320 Abs. 2 BGB) gegen Treu und Glauben verstoßen.¹³¹ Daneben kann ein **Schadensersatzanspruch** gem. § 280 Abs. 1 BGB bestehen.¹³² Die Pflicht zur Erteilung einer Entgeltabrech-

123 BAG 7.9.2009, 3 AZB 19/09, NZA 2010, 61 Rn. 18; LAG Nürnberg 9.6.2011, 7 Ta 15/11, BeckRS 2011, 73470; AR-Kolbe, § 108 GewO Rn. 9; BeckOKGewO-Schulte, § 108 GewO Rn. 12a; HWK-Lembke, § 108 GewO Rn. 29; Tiedemann, ArbRB 2010, 96, 98; a. A. LAG Hessen 12.3.2009, 12 Ta 380/08, BeckRS 2009, 63877; LAG Rheinland-Pfalz 20.3.2008, 8 Ta 22/08, BeckRS 2008, 51706; LAG Köln 19.5.2008, 11 Ta 119/08, BeckRS 2008, 54084; LR-Gotthardt, § 108 GewO Rn. 21; MüArbR-Krause, § 69 Rn. 13.

124 BAG 7.9.2009, 3 AZB 19/09, NZA 2010, 61 Rn. 17.

125 BAG 7.9.2009, 3 AZB 19/09, NZA 2010, 61 Rn. 18.

126 BAG 7.9.2009, 3 AZB 19/09, NZA 2010, 61 Rn. 18.

127 Ausf. zur Vollstreckung Tiedemann, ArbRB 2010, 96.

128 Göhle-Sander, FS Düwell, S. 247, 268 f.; so auch tendenziell, aber im Ergebnis offengelassen LAG Rheinland-Pfalz 29.11.2011, 11 Ta 254/11, BeckRS 2012, 65652.

129 Vgl. LAG Hamm 26.11.2004, 10 Sa 2236/03, BeckRS 2005, 40639; HWK-Lembke, § 108 GewO Rn. 29.

130 AR-Kolbe, § 108 GewO Rn. 10; HWK-Lembke, § 108 GewO Rn. 29.

131 AR-Kolbe, § 108 GewO Rn. 10.

132 LAG Hamm 9.6.2011, 15 Sa 410/11, BeckRS 2011, 79293; AR-Kolbe, § 108 GewO Rn. 10; HWK-Lembke, § 108 GewO Rn. 29; LR-Gotthardt, § 108 GewO Rn. 20.

Kap. 37 Entgeltabrechnung

nung stellt eine Nebenpflicht des Arbeitgebers dar (§ 241 Abs. 2 BGB).¹³³ Erforderlich ist eine Vermögenseinbuße des Arbeitnehmers, z. B. die Versagung eines zinsgünstigen Kredits, weil der Arbeitnehmer seine Lohnabrechnung nicht vorlegen kann.¹³⁴

133 LAG Hamm 9.6.2011, 15 Sa 410/11, BeckRS 2011, 79293.

134 AR-Kolbe, § 108 GewO Rn. 10; HWK-Lembke, § 108 GewO Rn. 29.

Kapitel 38

Rückzahlung überzahlten Entgelts

Schrifttum: *Bieder*, Überzahlung von Arbeitsentgelt und formularvertraglicher Ausschluss des Entreicherungseinwands, DB 2006, 1318; *Groß*, Brutto oder Netto?, ZIP 1987, 5; *Hromadka*, Irrtümliche Überzahlung von Lohn, FS Söllner, 1990, S. 105; *Klebeck*, Beitragsüberzahlung – Zum Erstattungsanspruch des Arbeitgebers wegen zu Unrecht entrichteter Sozialversicherungsbeiträge, ZfA 2007, 295; *Lüderitz*, Rückforderung von Vergütung – brutto oder netto?, BB 2010, 2629; *Möller*, Die Rückforderung überzahlten Arbeitsentgelts, ZTR 1989, 306; *Schwab*, Verwirkung des Anspruchs des Arbeitgebers auf Rückerstattung von Lohnüberzahlungen, BB 1995, 2212.

Übersicht

Rn.	Rn.
I. Anspruch aus ungerechtfertigter Bereicherung 1	II. Vertragsgestaltung 10
1. Voraussetzungen und Höhe . . . 2	III. Schadensersatzansprüche des Arbeitgebers 11
2. Ausschluss nach § 814 BGB . . 4	IV. Fälligkeit des Anspruchs, Ausschlussfristen, Verjährung 12
3. Ausschluss des Anspruchs nach § 817 BGB 6	
4. Wegfall der Bereicherung nach § 813 Abs. 3 BGB 7	

I. Anspruch aus ungerechtfertigter Bereicherung

Die Rückzahlung überzahlten Entgelts richtet sich – vorbehaltlich einer abweichenden vertraglichen oder tarifvertraglichen¹ Regelung – nach den Vorschriften über die ungerechtfertigte Bereicherung (§§ 812 ff. BGB). 1

1. Voraussetzungen und Höhe

Das irrtümlich überzahlte Entgelt ist ein ohne rechtlichen Grund erlangter Vermögensvorteil. Der Arbeitgeber hat unter den Voraussetzungen des § 812 Abs. 1 Satz 1 Alt. 1 BGB (Leistungskondiktion) einen Anspruch gegen den Arbeitnehmer auf dessen Herausgabe.² Eine irrtümlich fehlerhafte Eingruppierung kann Rechtsgrund für die gezahlten Leistungen sein. Ein Anspruch nach § 812 Abs. 1 Satz 1 Alt. 1 BGB besteht dann nicht. Erst nach erfolgter wirksamer Änderungs- 2

¹ Vgl. dazu BAG 7.2.2007, 5 AZR 260/06, NZA 2007, 1007.

² BAG 13.10.2010, 5 AZR 648/09, NZA 2011, 219; BAG 9.4.2008, 4 AZR 164/07, NJOZ 2008, 5178; BAG 10.3.2005, 6 AZR 217/04, NZA 2006, 1102; BAG 19.1.1999, 9 AZR 405/97, AP Nr. 1 zu § 70 BAT-O; MüArbR-Krause, § 72 Rn. 1.

Kap. 38 Rückzahlung überzahlten Entgelts

kündigung (oder nach korrigierender Rückgruppierung³) wird ein geringeres Entgelt geschuldet.⁴ Die Höhe des Rückzahlungsanspruchs ist durch Saldierung des tatsächlich gezahlten und des geschuldeten Entgelts zu ermitteln.⁵ Zu berücksichtigen sind dabei die dem Arbeitnehmer bei von Anfang an ordnungsgemäßer Abwicklung des Arbeitsverhältnisses zustehenden Ansprüche. So im Fall eines (vermeintlichen) freien Mitarbeiters, dem als Arbeitnehmer ggf. Ansprüche auf Entgeltfortzahlung nach dem BUrlG oder dem EfzG zustanden.⁶

- 3 Umstritten ist, ob der Anspruch auf Herausgabe des an den Arbeitnehmer gezahlten Nettolohns gerichtet ist⁷ oder ob der Arbeitgeber auch die abgeführten Sozialversicherungsbeiträge und den Wert der Lohnsteuer herausverlangen kann. Wenngleich dies in der Literatur gelegentlich anders dargestellt wird,⁸ bejaht das BAG einen Herausgabeanspruch in Höhe des Bruttobetrag.⁹ Erlangt sein soll demnach nicht nur das an den Arbeitnehmer ausgezahlte (Netto-)Arbeitsentgelt, sondern auch der Wert der an das Finanzamt gezahlten Lohnsteuer und der abgeführten Arbeitnehmeranteile (nicht die Arbeitgeberanteile¹⁰) zur Arbeitslosen- (§ 346 Abs. 1 Satz 1 SGB III), Kranken- (§ 249 Abs. 1 SGB V), Renten- (§ 168 Abs. 1 Nr. 1 SGB VI) und Pflegeversicherung (§ 58 Abs. 1 SGB XI).¹¹ Dementsprechend ist der Anspruch auf Abtretung des Erstattungsanspruchs des Arbeitnehmers¹² nach § 26 Abs. 2 und 3 SGB IV für die zu Unrecht entrichteten Sozialversicherungsbeiträge gerichtet¹³ bzw. – nach bereits erfolgter Auszahlung an den Arbeitnehmer – auf Wertersatz.¹⁴ Gleiches gilt entsprechend hinsichtlich des Werts der vom Arbeitgeber für den Arbeitnehmer an das Finanzamt gezahlten Lohnsteuer.¹⁵ Bezüglich der Arbeitgeberanteile zur Sozialversi-

3 Siehe zur Möglichkeit der korrigierenden Rückgruppierung BAG 30.5.1990, 4 AZR 74/90, NZA 1990, 147.

4 BDDH-Brors, § 611 Rn. 762; ErfK-Preis, § 611a BGB Rn. 411.

5 Schaub-Linck, § 74 Rn. 1.

6 HR-Reufels, § 4 Rn. 54.

7 So Küttner-Griese, Entgeltrückzahlung, Rn. 14; Lüderitz, BB 2010, 2629 m. w. N.; differenzierend Groß, ZIP 1987, 5.

8 Vgl. ErfK-Preis, § 611a BGB Rn. 416; BKBN-Becker, § 17 Rn. 590; Küttner-Griese, Entgeltrückzahlung, Rn. 12.

9 BAG 9.4.2008, 4 AZR 164/07, NJOZ 2008, 5178; BAG 11.10.2006, 5 AZR 755/05, NJOZ 2008, 121; BAG 29.3.2001, 6 AZR 653/99, NZA 2003, 105; BAG 5.4.2000, 10 AZR 257/99, NZA 2000, 1008; BAG 9.7.1992, 6 AZR 623/90, BeckRS 1992, 30741720.

10 BAG 23.4.1997, 5 AZR 29/96, NZA 1997, 1002.

11 Schaub-Linck, § 74 Rn. 6.

12 Dazu umfassend und mit zahlreichen weiteren Nachweisen Klebeck, ZfA 2007, 295.

13 BAG 21.1.2015, 10 AZR 84/14, NZA 2015, 875; BAG 9.4.2008, 4 AZR 164/07, NJOZ 2008, 5178; BAG 29.3.2001, 6 AZR 653/99, NZA 2003, 100.

14 DHSW-Kreuder, § 611 BGB Rn. 369; vgl. zur richtigen Antragstellung: Hamacher-Hamacher, Stichwort: Rückzahlungsansprüche des Arbeitgebers.

15 MüArbR-Krause, § 72 Rn. 2; Schaub-Linck, § 74 Rn. 7.

cherung besteht ein eigener Erstattungsanspruch des Arbeitgebers gegen die Einzugsstelle nach § 26 SGB IV.¹⁶

2. Ausschluss nach § 814 BGB

Der Anspruch auf Rückzahlung ist gemäß § 814 BGB ausgeschlossen, wenn der Leistende wusste, dass er zu der Zahlung (in der überzahlten Höhe) nicht verpflichtet war.¹⁷ Gemeint ist die positive Kenntnis der tatsächlichen Rechtslage; der Leistende musste wissen, dass er das Entgelt nicht wie gezahlt schuldete,¹⁸ wobei die zutreffende rechtliche Schlussfolgerung nach dem Maßstab der „Parallelwertung in der Laiensphäre“ genügt.¹⁹ Der Anspruch besteht somit grundsätzlich auch dann, wenn die Überzahlung auf einer vom Arbeitgeber zu vertretenden fehlerhaften Berechnung beruht oder einer (grob fahrlässigen²⁰) Fehlinterpretation der Rechtslage.²¹ Der Arbeitgeber kann daher das an einen vermeintlichen freien Mitarbeiter gezahlte Honorar (anteilig) zurückverlangen, wenn dessen (leichtfertig verkannter) Arbeitnehmerstatus nachträglich festgestellt wird und das Honorar das arbeitsvertraglich (ggf. i.V.m. § 612 Abs. 2 BGB) geschuldete Entgelt übersteigt.²² Die Rückzahlung kann aber nach § 814 BGB i.V.m. § 817 Satz 2 BGB ausgeschlossen sein, wenn es sich bei der Vereinbarung der freien Mitarbeit um ein Umgehungsgeschäft handelte.²³

Die positive Kenntnis des Leistenden von der Nichtschuld kann nicht durch Zurechnung des Wissens anderer (§ 166 Abs. 1 BGB) ersetzt werden. Positive Kenntnis in diesem Sinne liegt daher nicht vor, wenn der leistende Vertreter des Arbeitgebers keine Kenntnis von der Nichtschuld hatte, wohl aber ein anderer Vertreter.²⁴

3. Ausschluss des Anspruchs nach § 817 BGB

Der Anspruch auf Rückzahlung ist gemäß § 817 Satz 2 BGB ausgeschlossen, wenn der Leistende durch die Leistung gegen die guten Sitten oder ein gesetzli-

16 Küttner-Griese, Entgeltrückzahlung, Rn. 24.

17 BAG 1.2.2006, 5 AZR 395/05, BeckRS 2006, 41459.

18 BAG 13.10.2010, 5 AZR 648/09, NZA 2011, 219, 220; BAG 1.2.2006, 5 AZR 395/05, NJOZ 2006, 3373, 3374.

19 BAG 20.3.2014, 8 AZR 269/13, NZA 2015, 189, 191; BAG 13.10.2010, 5 AZR 648/09, NZA 2011, 219, 220; BAG 9.2.2005, 5 AZR 175/04, NZA 2005, 814, 816.

20 BAG 8.11.2006, 5 AZR 706/05, NZA 2007, 321.

21 Küttner-Griese, Entgeltrückzahlung, Rn. 5.

22 BAG 8.11.2006, 5 AZR 706/05, NZA 2007, 321; BAG 9.2.2005, 5 AZR 175/04, NZA 2005, 814; Küttner-Griese, Entgeltrückzahlung, Rn. 7.

23 LAG Köln 31.10.2002, 6 Sa 378/02, BeckRS 2015, 66213.

24 BAG 13.10.2010, 5 AZR 648/09, NZA 2011, 219.

ches Verbot verstoßen hat. Dies kann der Fall sein, wenn die Zahlung erfolgt, um einen Lkw-Fahrer zur Arbeit unter Verstoß gegen gesetzliche Lenk- und Ruhezeiten zu animieren, um illegale Ausländerarbeit²⁵ oder die Tätigkeit ohne Approbation²⁶ zu vergüten, und unter Umständen bei „Schwarzgeldabreden“.²⁷

4. Wegfall der Bereicherung nach § 813 Abs. 3 BGB

- 7 Der Arbeitnehmer kann sich gegenüber dem bereicherungsrechtlichen Herausgabeanspruch des Arbeitgebers auf den Wegfall der Bereicherung (Entreicherung) gemäß § 818 Abs. 3 BGB berufen.²⁸ Eine Entreicherung ist gegeben, wenn das Erlangte ersatzlos weggefallen ist, wobei ersparte anderweitige Aufwendungen oder die Tilgung von Schulden als erlangte Vermögensvorteile zu berücksichtigen sind.²⁹ Im Grundsatz kommt es darauf an, ob der Arbeitnehmer das überzahlte Entgelt restlos für das Bestreiten seines Lebensunterhalts verbraucht hat oder ob sich in seinem Vermögen noch ein der Überzahlung entsprechender Gegenwert befindet. Typischerweise kommt eine Entreicherung im Sinne des § 818 Abs. 3 BGB dann in Betracht, wenn der Arbeitnehmer das überzahlte Entgelt für Ausgaben verbraucht hat, die ohne die Überzahlung nicht erfolgt wären (Luxausgaben).³⁰
- 8 In Literatur und Rechtsprechung anerkannt ist eine zu Gunsten des Arbeitnehmers wirkende Beweiserleichterung,³¹ wonach bei geringfügigen Überzahlungen bei Arbeitnehmern, deren Einkommen im unteren oder mittleren Bereich liegt, von einem Verbrauch der Überzahlung für den laufenden Lebensunterhalt auszugehen und die Bereicherung insoweit weggefallen ist.³² Richtigerweise geht es dabei nicht allein um den Verbrauch der Überzahlung,³³ sondern um de-

25 Küttner-Griese, Entgeltrückzahlung, Rn. 7.

26 Lüderitz, BB 2010, 2629, 2630.

27 Vgl. BGH 11.6.2015, VII ZR 216/14, NZA 2015, 941.

28 ErfK-Preis, § 611a BGB Rn. 408; Küttner-Griese, Entgeltrückzahlung, Rn. 8; vgl. auch Schwab, BB 1995, 2212, zum Verhältnis vom Wegfall der Bereicherung zur Verwirkung.

29 BAG 9.2.2005, 5 AZR 175/04, NZA 2005, 814; BAG 23.5.2001, 5 AZR 374/99, AP Nr. 25 zu § 812 BGB; BAG 25.4.2001, 5 AZR 497/99, NZA 2001, 966; BeckOKArbR-Joussen, § 611a BGB Rn. 252.

30 BAG 17.7.1985, 5 AZR 131/84, juris; ErfK-Preis, § 611a BGB Rn. 408; grundlegend Hromadka, FS Söllner, S. 105.

31 ErfK-Preis, § 611a BGB Rn. 408 f.: „Beweis des ersten Anscheins“.

32 BAG 18.1.1995, 5 AZR 817/93, BB 1995, 2215; BAG 12.1.1994, 5 AZR 597/92, NJW 1994, 2636; Küttner-Griese, Entgeltrückzahlung, Rn. 9; Lüderitz, BB 2010, 2629, 2630.

33 Dies betonend LAG Köln 10.5.2010, 5 Sa 1295/09, BeckRS 2010, 72979; vgl. auch ErfK-Preis, § 611 BGB Rn. 408 f.; BeckOKArbR-Joussen, § 611a BGB Rn. 252.

ren Verbrauch zur vorübergehenden Hebung des Lebensstandards.³⁴ Für die geringfügigkeit der Überzahlung soll in Anlehnung an den öffentlich-rechtlichen Maßstab der Allgemeinen Verwaltungsvorschrift für das Bundesbesoldungsgesetz vom 11.7.1997 (BBesGVwV) eine Größenordnung von nicht mehr als „300 DM“ oder höchstens 10% der Gesamtbezüge gelten,³⁵ wobei die Summe von 300 DM entsprechend anzupassen ist.³⁶ Nicht näher bestimmt ist der Maßstab eines Einkommens im unteren oder mittleren Bereich. Nach der Rechtsprechung kommt es darauf an, ob unter Berücksichtigung der Lebenssituation des Arbeitnehmers und insbesondere seiner wirtschaftlichen Lage die Verwendung der Überzahlung für die laufende Lebensführung naheliegt.³⁷ Vernünftigerweise muss es dabei darauf ankommen, ob der Arbeitnehmer sein Einkommen im Regelfall im Wesentlichen zur Deckung grundlegender Bedürfnisse (Lebensmittel, Wohnung, Transport) verbraucht oder ob es ihm ohnehin die Bildung erheblicher Rücklagen oder Luxusaufwendungen gestattet. Ein höheres Einkommen soll jedenfalls dann anzunehmen sein, wenn dieses oberhalb der Jahresarbeitsentgeltgrenze des § 6 Abs. 1 Nr. 1 SGB V liegt³⁸ (Stand 2016: 56.250 €³⁹).

Nach § 819 Abs. 1 BGB kann sich der Bereicherungsschuldner auf einen Wegfall der Bereicherung bei Bösgläubigkeit nicht berufen. Dies gilt uneingeschränkt auch für den Fall einer Entgeltüberzahlung.⁴⁰ Erforderlich ist die positive Kenntnis vom Mangel des rechtlichen Grundes.⁴¹ Ein Kennenmüssen genügt nicht,⁴² wohl aber prinzipiell die Kenntnis von der Tatsachengrundlage der Rechtsgrundlosigkeit.⁴³ Jedenfalls bei auffällig hohen oder offenkundig fehlerhaften Lohnüberzahlungen kann Bösgläubigkeit angenommen werden.⁴⁴ Dies kann der Fall sein bei Zahlung trotz Beendigung des Arbeitsverhältnisses,⁴⁵ bloße Zweifel an der Wirksamkeit der Beendigung genügen indes nicht.⁴⁶

34 BAG 25.4.2001, 5 AZR 497/99, NZA 2001, 966; BAG 18.1.1995, 5 AZR 817/93, NZA 1996, 27; BAG 12.1.1994, 5 AZR 597/92, NJW 1994, 2636; BAG 18.9.1986, 6 AZR 517/83, NZA 1987, 380.

35 BAG 12.1.1994, 5 AZR 597/92, NZA 1994, 658; LAG Hamm 3.12.1999, 5 Sa 97/99, NZA-RR 2000, 181; *ErfK-Preis*, § 611a BGB Rn. 409 m. w. N.; BeckOKArbR-*Joussen*, § 611a BGB Rn. 252.

36 *Lüderitz*, BB 2010, 2629.

37 *HR-Mengel*, § 1 Rn. 2436 m. w. N.

38 *DHSW-Kreuder*, § 611 BGB Rn. 366.

39 § 4 Abs. 1 der Verordnung über maßgebende Rechengrößen der Sozialversicherung für 2016.

40 BAG 13.10.2010, 5 AZR 648/09, NZA 2011, 219.

41 *Schaub-Linck*, § 74 Rn. 15.

42 *Schaub-Linck*, § 74 Rn. 15.

43 BGH 12.7.1996, V ZR 117/95, NJW 1996, 2652.

44 *Küttner-Griese*, Entgeltrückzahlung, Rn. 9.

45 *Küttner-Griese*, Entgeltrückzahlung, Rn. 9.

46 LAG Hamm 3.2.1999, 5 Sa 97/99, NZA-RR 2000, 181.

II. Vertragsgestaltung

- 10** Der Arbeitgeber hat ein Interesse daran, die Möglichkeit des Arbeitnehmers zu beschränken, sich auf den Einwand der Entreicherung zu berufen. Ob und inwieweit die Rechte des Arbeitnehmers aus § 818 Abs. 3 BGB vertraglich abbedungen werden können, ist durch die Rechtsprechung noch nicht abschließend geklärt⁴⁷ und in der Literatur umstritten. Grundsätzlich ist die Regelung des § 818 Abs. 3 BGB dispositiv.⁴⁸ Eine Klausel, wonach der Arbeitnehmer in jedem Fall verpflichtet sein soll, Gehaltsüberzahlungen ohne Rücksicht auf eine etwaig noch vorhandene Bereicherung zurückzuzahlen, dürfte indes den Arbeitnehmer wegen des Abweichens vom gesetzlichen Leitbild des § 818 Abs. 3 BGB unangemessen benachteiligen und daher nach § 307 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Nr. 1 BGB in Allgemeinen Geschäftsbedingungen unwirksam sein.⁴⁹ Zugleich könnte in einer solchen Klausel ein Verstoß gegen § 309 Nr. 7 BGB liegen, wenn die Klausel den Arbeitgeber für grob fahrlässige Verstöße gegen die ihn treffende arbeitsvertragliche Nebenpflicht zur richtigen Lohnberechnung⁵⁰ freizeichnet.⁵¹ Möglich – wenngleich von beschränktem praktischem Nutzen – dürfte eine Vertragsgestaltung sein, wonach dem Arbeitnehmer besondere Prüfpflichten auferlegt werden und er sich (in Abweichung von § 819 Abs. 1 BGB) auch für den Fall erkennbarer oder offensichtlicher Überzahlungen nicht auf den Wegfall der Bereicherung berufen kann.⁵²

III. Schadensersatzansprüche des Arbeitgebers

- 11** Ein Anspruch des Arbeitgebers auf Rückzahlung überzahlten Entgelts kann sich auch aus §§ 280 Abs. 1, 241 Abs. 2 BGB (ggf. auch aus unerlaubter Handlung) ergeben.⁵³ Zwar gibt es keine generelle Verpflichtung des Arbeitnehmers, Gehaltsabrechnungen des Arbeitgebers auf ihre inhaltliche Richtigkeit hin zu überprüfen.⁵⁴ Es besteht aber eine arbeitsvertragliche Nebenpflicht, dem Arbeitgeber die für die Berechnung der Vergütung wesentlichen Umstände mitzuteilen. Dies

47 Offengelassen von BAG 13.10.2010, 5 AZR 648/09, NZA 2011, 219.

48 BAG 13.10.2010, 5 AZR 648/09, NZA 2011, 219; *ErfK-Preis*, § 310 BGB Rn. 93.

49 *Bieder*, DB 2006, 1318, 1319 ff.; *Schaub-Linck*, § 74 Rn. 16; *HR-Mengel*, § 1 Rn. 2443 f.; *DBD-Bonin*, § 307 BGB Rn. 235a BGB; *Preis-Preis*, II A 80 Rn. 7 ff.

50 Vgl. BAG 8.2.1964, 5 AZR 371/63, NJW 1964, 1241; vgl. auch *Küttner-Griese*, Entgeltrückzahlung, Rn. 3; *Preis-Preis*, II A 80 Rn. 13.

51 *Bieder*, DB 2006, 1318, 1319; *ErfK-Preis*, § 310 BGB Rn. 93.

52 *Preis-Preis*, II A 80 Rn. 15; vgl. zu weiteren Gestaltungsmöglichkeiten solcher „qualifizierter Erstattungsklauseln“ insb. *Bieder*, DB 2006, 1318, 1320 ff.

53 BAG 13.10.2010, 5 AZR 648/09, NZA 2011, 219; *Schaub-Linck*, § 74 Rn. 11; *Möller*, ZTR 1989, 306; *DHSW-Kreuder*, § 611 BGB Rn. 370.

54 BAG 10.3.2005, 6 AZR 217/04, NZA 2005, 812; BAG 29.4.1982, 5 AZR 1229/79, juris; *DHSW-Kreuder*, § 611 BGB Rn. 373; *ErfK-Preis*, § 611a BGB Rn. 417.

gilt insbesondere hinsichtlich der Mitteilung über die tatsächlichen Umstände gewährter Zulagen,⁵⁵ einen eventuell nach § 615 Satz 2 BGB anzurechnenden Verdienst⁵⁶ oder über anderweitig bezogene Renten.⁵⁷ Ist die Verletzung dieser Nebenpflichten ursächlich für die Überzahlung, kann sie eine entsprechende Verpflichtung zum Schadensersatz begründen.

IV. Fälligkeit des Anspruchs, Ausschlussfristen, Verjährung

Der Anspruch auf Rückzahlung überzahlten Entgelts entsteht im Moment der Überzahlung und wird nach § 271 Abs. 1 BGB grundsätzlich zugleich fällig.⁵⁸ Dies gilt jedenfalls dann, wenn der Arbeitgeber den Vergütungsanspruch fehlerhaft berechnet, obwohl ihm die maßgeblichen Berechnungsgrundlagen bekannt waren oder hätten bekannt sein müssen.⁵⁹ Auf die Kenntnis des Arbeitgebers von seinem Rückzahlungsanspruch kommt es indes nicht an.⁶⁰ Anderes kann gelten, wenn der Arbeitgeber die Überzahlung nicht erkennen konnte,⁶¹ insbesondere weil der Arbeitnehmer die Mitteilung für die Berechnung maßgeblicher Umstände unterlassen hat.⁶² 12

Wann ein Rückzahlungsanspruch fällig wird, ist insbesondere für die Berechnung tariflicher Ausschlussfristen von Bedeutung. Deren Beginn kann durch eine Zahlung „unter Vorbehalt“ nicht hinausgeschoben werden.⁶³ Nach § 242 BGB kann es dem Arbeitnehmer verwehrt sein, sich auf den eventuellen Ablauf einer tariflichen Ausschlussfrist zu berufen, wenn er eine erhebliche Vergütungsüberzahlung erhalten, er dies erkannt und pflichtwidrig unterlassen hat, sie dem Arbeitgeber anzuzeigen.⁶⁴ Der Arbeitgeber muss dann nach Kenntniserlangung seinen Rückzahlungsanspruch innerhalb einer nach Treu und Glauben zu bestimmenden Frist (in der Regel zeitnah) ordnungsgemäß geltend machen.⁶⁵ 13

55 DHSW-Kreuder, § 611 BGB Rn. 370.

56 ErfK-Preis, § 611a BGB Rn. 415.

57 BAG 27.3.1990, 3 AZR 187/88, NZA 1990, 776; BRO-Rolfs, § 6 BetrAVG Rn. 233; HR-Mengel, § 1 Rn. 2431.

58 BAG 14.9.1994, 5 AZR 407/93, NZA 1995, 897; Schaub-Linck, § 74 Rn. 4; ErfK-Preis, § 611a BGB Rn. 417.

59 BAG 10.3.2005, 6 AZR 217/04, NZA 2005, 812; BAG 19.2.2004, 6 AZR 664/02, NJOZ 2004, 3333.

60 BAG 10.3.2005, 6 AZR 217/04, NZA 2005, 812; BAG 1.6.1995, 6 AZR 912/94, NZA 1996, 136.

61 Schaub-Linck, § 74 Rn. 4.

62 BAG 14.9.1994, 5 AZR 407/93, NZA 1995, 897.

63 BAG 27.3.1996, 5 AZR 336/94, NZA 1997, 45.

64 BAG 10.3.2005, 6 AZR 217/04, NZA 2005, 812.

65 BAG 10.3.2005, 6 AZR 217/04, NZA 2005, 812.

Kap. 38 Rückzahlung überzahlten Entgelts

- 14** Entgeltrückzahlungsansprüche aus ungerechtfertigter Bereicherung verjähren gemäß §§ 195, 199 Abs. 1 BGB innerhalb der regelmäßigen Verjährungsfrist von drei Jahren beginnend mit dem Schluss des Jahres, in dem der Anspruch entstanden ist und der Arbeitgeber Kenntnis erlangt hat oder ohne grobe Fahrlässigkeit hätte erlangen müssen.

Kapitel 39

Lohnsteuer

Schrifttum: *Blümich*, EStG, KStG, GewStG, 143. EL 2018; *Buse*, Die Festsetzung und Verjährung der Lohnsteuer, DB 2016, 1712; *Diezel*, Selbstbindung der Verwaltung und Gewährung von Vertrauensschutz durch Billigkeitsmaßnahmen bei BMF-Schreiben, StuB 2006, 454; *Ditz/Bärsch/Quilitzsch*, Das neue OECD-Musterabkommen 2017, DB 2018, 1171; *Fuhrmann/Potsch*, Sachzuwendungen an Arbeitnehmer, Geschäftsfreunde und Dritte – Pauschalversteuerung nach § 37b EStG – Verfahren und Rechtsfolgen, kösdi 2015, 19619; *Heinmüller*, BFH: Kein Lohnsteuer-Haftungsbescheid gegen den Arbeitgeber bei Festsetzungsverjährung der Lohnsteuerschuld gegenüber dem Arbeitnehmer, BB 2016, 1445; *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG, 287. EL 2018; *Heuermann/Wagner*, Lohnsteuer, 54. Aufl. 2015; *Höreth*, Steuerberatungsgebühren bei Nettolohnvereinbarungen, DStR 2010, 1169; *Kirchhof/Söhn*, Einkommensteuergesetz, 291. EL 2018; *Krüger*, Arbeitslohn und ganz überwiegendes eigenbetriebliches Interesse, DStR 2013, 2029; *Küch*, Lohnsteuerrecht, 2008; *Reiserer/Christ/Heinz*, Beschäftigten-Datenschutz und EU-Datenschutzgrundverordnung, DStR 2018, 1501; *Schmidt*, Einkommensteuergesetz: EStG, 37. Aufl. 2018; *Schönfeld/Plenker*, Lexikon für das Lohnbüro, 60. Aufl. 2018; *Wassermeyer/Kaesler/Schwenke/Drüen* (Hrsg.), Doppelbesteuerung, 73. Auflage 2018.

Übersicht

	Rn.		Rn.
I. Einführung	1	c) Lohnsteuer-Jahresausgleich	54
II. Begriffsbestimmungen	6	IV. Möglichkeiten der Lohnsteuerpauschalierung	58
1. Steuerrechtlicher Arbeitgeber	6	1. Pauschalierungsverfahren	58
2. Steuerrechtlicher Arbeitnehmer	8	2. Die Pauschalierungsnormen im Einzelnen	62
3. Arbeitslohn	13	V. Ausgewählte verfahrensrechtliche Themen	68
a) Definition	13	1. Haftung des Arbeitgebers für Lohnsteuer	68
b) Abgrenzung zu nicht steuerbaren Leistungen des Arbeitgebers	17	a) Grundsätzliches	68
c) Steuerbefreiungen	24	b) Haftungstatbestände	70
III. Grundzüge des Lohnsteuerabzugsverfahrens	26	c) Inanspruchnahme	75
1. Rechtliche Grundlagen	26	d) Haftungsbescheid	76
2. Lohnsteuerabzugsmerkmale	30	2. Anrufungsauskunft	79
3. Durchführung des Lohnsteuerabzugs	36	3. Lohnsteuer-Außenprüfung/Lohnsteuer-Nachschau	82
a) Höhe und Ermittlung der Lohnsteuer	36		
b) Anmeldung und Abführung der Lohnsteuer	44		

I. Einführung

- 1 Die Lohnsteuer ist eine besondere Erhebungsform der Einkommensteuer bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit (§ 19 EStG). Im Wege des Quellensteuerabzugs wird diese vom Arbeitgeber durch den Abzug vom Arbeitslohn erhoben und für Rechnung des Arbeitnehmers an das Finanzamt abgeführt (§ 38 EStG). Es handelt sich im materiellen Sinne um eine Vorauszahlung auf die mit Ablauf des Kalenderjahrs entstehende und auf die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit entfallende Einkommensteuerschuld, welche im Rahmen der Veranlagung gemäß § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG angerechnet wird. Soweit für den betreffenden Arbeitnehmer eine Veranlagung zur Einkommensteuer nicht in Betracht kommt, ist die Einkommensteuer durch den Lohnsteuerabzug abgegolten (§§ 46 Abs. 4, 50 Abs. 2 Satz 1 EStG).¹
- 2 Der Arbeitgeber hat eine zentrale Position im Lohnsteuerabzugsverfahren inne und erfüllt Aufgaben, welche im Allgemeinen dem Finanzamt oder dem Steuerschuldner bei der Steuererhebung obliegen.² So hat er die Arbeitnehmereigenschaft festzustellen, zu prüfen, ob Zuwendungen an den Arbeitnehmer steuerpflichtigen oder steuerfreien Arbeitslohn darstellen bzw. nicht steuerbar sind und die zutreffende Höhe des Arbeitslohns zu ermitteln. Die fehlerfreie Berechnung sowie die fristgerechte Anmeldung und Abführung der Lohnsteuer gehören ebenso zu den gesetzlichen Pflichten des Arbeitgebers. Der Arbeitgeber hat die pflichtgemäße Erfüllung des Lohnsteuerabzugs im Lohnkonto zu dokumentieren und die damit zusammenhängenden Aufzeichnungs- und Bescheinigungsvorschriften zu berücksichtigen.³ Verstößt er gegen die ihm zukommenden Aufgaben mit der Folge, dass die Lohnsteuer nicht oder in unzutreffender Höhe an das Finanzamt abgeführt wird, kann er dafür in Haftung genommen werden (s. Rn. 68 ff.).
- 3 Die den Lohnsteuerabzug regelnden Vorschriften sind vielfältig. So bilden die §§ 38 ff. EStG die Rechtsgrundlagen, welche durch die zum Einkommensteuergesetz ergangene Lohnsteuer-Durchführungsverordnung konkretisiert werden. Ergänzend hierzu sind eine Vielzahl von Verwaltungserlassen der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder ergangen, die bei der Beantwortung von Zweifelsfragen oder für Zwecke der Auslegung der gesetzlichen Regelungen zu Hilfe genommen werden können. Die Lohnsteuer-Richtlinien⁴ stellen dabei die wichtigsten Verwaltungsanweisungen dar und gliedern sich in die eigentlichen Richtlinien auf der einen und die amtlichen Hinweise zu diesen auf der anderen Seite. Eine Änderung der Lohnsteuerrichtlinien erfolgt regelmäßig alle

1 Blümich-Thürmer, § 38 EStG Rn. 61.

2 Schönfeld/Plenker, S. 5.

3 Schönfeld/Plenker, S. 5.

4 Lohnsteuer-Richtlinien 2015 in der Fassung der Lohnsteuer-Änderungsrichtlinien 2015, 22.10.2014, BStBl. I 2014, 1344.

drei Jahre, wohingegen die amtlichen Lohnsteuer-Hinweise jährlich aktualisiert werden.⁵

Hinsichtlich der Bindungswirkung der das Lohnsteuerabzugsverfahren regelnden Vorschriften ist zu unterscheiden. Gesetze, Verordnungen und im Bundessteuerblatt veröffentlichte Entscheidungen binden den Steuerpflichtigen, die Finanzverwaltung und die Gerichte. Im Gegensatz dazu sind die Verwaltungsanweisungen (Lohnsteuer-Richtlinien sowie Erlasse) nur von der Finanzverwaltung verpflichtend anzuwenden (sogenannte Selbstbindung der Finanzverwaltung), nicht jedoch von den Steuergerichten.⁶ Gleichwohl gelten nach ständiger Rechtsprechung Vereinfachungsregelungen sowie typisierende Bewertungsvorschriften unter dem Gesichtspunkt der Selbstbindung der Verwaltung und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung grundsätzlich im Rahmen der Sachverhaltsermittlung auch für die Gerichte.⁷

Die allgemeinen Verfahrensvorschriften der Abgabenordnung gelten ebenso für das Lohnsteuerabzugsverfahren und ergänzen die spezialgesetzlichen Regelungen (insbesondere hinsichtlich Erstattung und Verjährung der Lohnsteuer, Rechtsbehelfs- und Strafverfahren u. a.).⁸

II. Begriffsbestimmungen

1. Steuerrechtlicher Arbeitgeber

Zum Lohnsteuerabzug ist nach § 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG der inländische Arbeitgeber verpflichtet. Inländischer Arbeitgeber ist, wer nach den §§ 8 bis 13 AO im Inland einen Wohnsitz, seinen gewöhnlichen Aufenthalt, seine Geschäftsleitung, seinen Sitz, eine Betriebsstätte oder einen ständigen Vertreter hat.⁹ So kann auch ein im Ausland ansässiger Arbeitgeber, der im Inland eine Betriebsstätte oder einen ständigen Vertreter hat, inländischer Arbeitgeber sein. In derartigen Fällen sind zunächst die jeweils einschlägigen DBA zu prüfen, da eine Besteuerung eines vorübergehend im Inland tätigen Arbeitnehmers in Deutschland sich nach der sogenannten 183-Tage-Regelung richtet. Maßgebend für die Prüfung einer inländischen Betriebsstätte ist ausschließlich § 12 AO.¹⁰ Daneben ist auch der ausländische Verleiher im Sinne des § 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG wie ein inländischer Arbeitgeber zum Lohnsteuerabzug für seine im Inland verliehenen Arbeitnehmer verpflichtet (Arbeitnehmer-Überlassung).¹¹

⁵ Schönfeld/Plenker, S. 5.

⁶ Diezel, StuB 2006, 454.

⁷ Vgl. BFH 30.9.1997, IX R 39/94, BFH/NV 1998, 446.

⁸ Schönfeld/Plenker, S. 5.

⁹ Vgl. § 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG i. V. m. § 8 bis 13 AO.

¹⁰ Heuermann/Wagner-Wagner, G. Lohnsteuerabzugsverfahren, Rn. 3.

¹¹ Schmidt-Krüger, § 38 EStG Rn. 4.

- 7 Das Steuerrecht knüpft zunächst ebenfalls an das Zivilrecht an. Arbeitgeber ist danach derjenige, zu dem eine bestimmte Person in einem Arbeitsverhältnis steht.¹² Gleichwohl kann zum Lohnsteuerabzug auch verpflichtet sein, wer nicht zivilrechtlicher Arbeitgeber ist. In der Praxis sind Sachverhalte mit Auslandsbezug wohl der häufigste Anwendungsfall. Bei einer grenzüberschreitenden Arbeitnehmer-Entsendung zwischen verbundenen Unternehmen ist der wirtschaftliche Arbeitgeber maßgeblich. Arbeitgeber in diesem Sinne kann nicht nur der zivilrechtliche Arbeitgeber sein, sondern auch jede andere natürliche oder juristische Person, soweit diese die Vergütung für die an sie erbrachte Arbeitsleistung wirtschaftlich trägt.¹³ Das Einkommensteuergesetz hat sich dem abkommensrechtlichen Begriff des wirtschaftlichen Arbeitgebers angelehnt und diesen auch in § 38 Abs. 1 Satz 2 EStG verankert.¹⁴ Ein in Deutschland ansässiges aufnehmendes Unternehmen qualifiziert als wirtschaftlicher Arbeitgeber, wenn der Arbeitnehmer in dieses organisatorisch eingegliedert und weisungsgebunden ist und die aufnehmende Gesellschaft den Arbeitslohn wirtschaftlich trägt oder nach Verrechnungspreisgrundsätzen hätte tragen müssen. Es ist unerheblich, ob die Vergütungen direkt vom aufnehmenden Unternehmen ausgezahlt werden oder dieses erst durch Rückbelastung der Aufwendungen wirtschaftlich belastet ist.¹⁵ Die Verpflichtung zur Einbehaltung der Lohnsteuer entsteht seitens des wirtschaftlichen Arbeitgebers bereits im Zeitpunkt der Auszahlung des Lohns an den Arbeitnehmer, auch wenn die Weiterbelastung erst später erfolgt.¹⁶

2. Steuerrechtlicher Arbeitnehmer

- 8 Arbeitnehmer sind nach § 1 Abs. 1 Satz 1 LStDV im öffentlichen oder privaten Dienst angestellte oder beschäftigte natürliche Personen, die aus diesem oder einem früheren Dienstverhältnis Arbeitslohn erhalten. Auch die Rechtsnachfolger dieser Personen erfüllen den lohnsteuerrechtlichen Arbeitnehmerbegriff. Auf die Geschäftsfähigkeit kommt es nicht an.¹⁷
- 9 Der Feststellung der Arbeitnehmereigenschaft kommt sowohl im Lohnsteuer- als auch im Sozialversicherungsrecht zentrale Bedeutung zu. Im Rahmen der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs¹⁸ wurden eine Vielzahl von Kriterien entwickelt, die bei der Abgrenzung zwischen selbstständiger und nichtselbstständiger Arbeit herangezogen werden können. Danach können u. a. folgende Indizien für die Nichtselbstständigkeit und somit für das Vorliegen eines steuer-

12 Schmidt-Krüger, § 38 EStG Rn. 2.

13 Vgl. BMF-Schreiben vom 3.5.2018, BStBl. I 2018, 643, Rn. 128.

14 Vgl. Blümich-Thürmer, § 38 EStG Rn. 75.

15 Vgl. BMF-Schreiben vom 3.5.2018, BStBl. I 2018, 643, Rn. 132 ff.

16 Heuermann/Wagner-Wagner, G. Lohnsteuerabzugsverfahren, Rn. 4a.

17 Schmidt-Krüger, § 19 EStG Rn. 20.

18 BFH 14.6.1985, VI R 150-152/82, BStBl. II 1985, 661.

rechtlichen Dienstverhältnisses sprechen: fehlendes Unternehmerrisiko sowie -initiative, Weisungsgebundenheit, persönliche Abhängigkeit, Eingliederung in den Betrieb, Schulden der Arbeitskraft und nicht des Arbeitserfolgs.¹⁹ Aus praktischer Sicht deuten u. a. feste Arbeitszeiten und Bezüge, Urlaubsanspruch, Anspruch auf sonstige Sozialleistungen, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall und die fehlende Verpflichtung zur Beschaffung von Arbeitsmitteln auf das Vorliegen einer abhängigen Beschäftigung hin. Dagegen gelten z. B. die Unterhaltung eines eigenen Büros, die Tätigkeit für mehrere Arbeitgeber oder die Beschäftigung eigener Mitarbeiter als Indizien für Selbständigkeit. Die steuerrechtliche Würdigung hat einzelfallbezogen unter Berücksichtigung des Gesamtbildes der tatsächlichen Verhältnisse zu erfolgen. Dabei sind die einzelnen, für oder gegen eine abhängige Beschäftigung sprechenden, Kriterien herauszuarbeiten, gegeneinander abzuwiegen und – vom Finanzgericht als Tatsacheninstanz – zu gewichten. Die Bezeichnung der Tätigkeit, die zivil-, arbeits- und sozialversicherungsrechtliche Behandlung sowie der Willen der Vertragsparteien haben lediglich Indizwirkung. Entscheidend ist die vertragliche Vereinbarung und, ob diese tatsächlich gelebt wird.²⁰

Trotz zahlreicher Übereinstimmungen, sind der lohnsteuerrechtliche Arbeitnehmerbegriff einerseits und die arbeits- oder sozialversicherungsrechtliche Würdigung andererseits nicht deckungsgleich. Ursächlich hierfür ist, dass das Arbeits- und Sozialversicherungsrecht im Gegensatz zum Steuerrecht vom Gedanken der Schutzbedürftigkeit des Arbeitnehmers geprägt sind.²¹ Innerhalb des Sozialversicherungsrechts stellen die persönliche und wirtschaftliche Abhängigkeit vom Arbeitgeber das zentrale Abgrenzungskriterium dar. Der Weisungsgebundenheit – als entscheidendes Merkmal einer abhängigen Beschäftigung – wird größere Aussagekraft als im Steuerrecht beigemessen.²² Für Zwecke der Sozialversicherung kann ein sogenanntes Statusfeststellungsverfahren beim zuständigen Rentenversicherungsträger angestrebt werden. In Bezug auf das Besteuerungsverfahren entfalten derartige Entscheidungen allerdings nur hinsichtlich sozialversicherungsrechtlicher Anknüpfungspunkte Bindungswirkung.²³ In Zweifelsfällen kann der Arbeitgeber zur Prüfung der Arbeitnehmereigenschaft eine gebührenfreie Anrufungsauskunft nach § 42e EStG beim zuständigen Betriebsstättenfinanzamt²⁴ einholen (s. Rn. 79 ff.).

Im Zusammenhang mit der Abgrenzung zwischen steuerrechtlichem Dienstverhältnis und selbstständiger Tätigkeit ist die sogenannte Scheinselbstständigkeit **11**

19 Schmidt-Krüger, § 19 EStG Rn. 22.

20 Blümich-Geserich, § 19 EStG Rn. 73.

21 Blümich-Geserich, § 19 EStG Rn. 73.

22 Schönfeld/Plenker, S. 6 ff.

23 Schmidt-Krüger, § 19 EStG Rn. 21.

24 Gemäß § 41a Abs. 1 EStG ist das Betriebsstättenfinanzamt das Finanzamt, in dessen Bezirk sich der Betrieb des Arbeitgebers befindet.

in der jüngeren Vergangenheit in den Fokus gerückt. Diese Fälle sind z. B. dadurch gekennzeichnet, dass ein Vertrag über die Tätigkeit als freier Mitarbeiter geschlossen wird, obwohl die tatsächlichen Verhältnisse denen einer abhängigen Beschäftigung entsprechen. Kritisch zu hinterfragen sind insbesondere Vereinbarungen über freie Mitarbeit, die zunächst als Arbeitsvertrag geschlossen wurden. Hintergrund derartiger Gestaltungen sind in der Regel weniger steuerrechtliche Überlegungen, als vielmehr die Absicht, die gesetzlich anfallenden Sozialversicherungsabgaben zu umgehen. Soweit die Finanzverwaltung im Rahmen einer Außenprüfung entgegen der Auffassung der Vertragsparteien von einem Arbeitsverhältnis ausgeht, haftet der vermeintliche Auftraggeber im Hinblick auf die steuerrechtlichen Konsequenzen für die nicht oder nicht in zutreffender Höhe einbehaltene Lohnsteuer.²⁵ In derartigen Fällen trifft den Auftraggeber zudem ein umsatzsteuerrechtliches Risiko. Soweit der vermeintliche Scheinselbstständige in seinen Rechnungen die Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen hat, wird dem die Leistung empfangenden Unternehmer der Vorsteuerabzug verweigert.²⁶ In der Praxis finden Außenprüfungen häufig mit einer nicht unwesentlichen zeitlichen Verzögerung statt, sodass dem Auftraggeber gegebenenfalls auch ein nicht unerheblicher Umsatzsteuer-Zinsschaden droht (§ 233a AO).

- 12 Die Qualifizierung als steuerrechtliches Dienstverhältnis schließt im Gegenzug das Vorliegen einer selbstständigen Tätigkeit im Sinne des Umsatzsteuer- und Gewerbesteuergesetzes aus (§ 2 Abs. 1 Satz 1 UStG; § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG i. V. m. §§ 2 Abs. 1 Nr. 2, 15 EStG). So ist die Abgrenzung zwischen nichtselbstständiger und selbstständiger Tätigkeit für Zwecke der Einkommen-, Umsatz- und Gewerbesteuer grundsätzlich einheitlich vorzunehmen. Gleichwohl entfaltet die steuerliche Würdigung in einem Rechtsgebiet keine verfahrensrechtliche Bindungswirkung für die beiden anderen Rechtsgebiete. Dem Steuerpflichtigen verbleibt in derartigen Fällen nur die Möglichkeit eines Einspruchs im Rahmen der Rechtsbehelfsfrist von einem Monat oder eines Antrags auf Änderung aufgrund widerstreitender Steuerfestsetzungen nach § 174 AO.²⁷

3. Arbeitslohn

a) Definition

- 13 Der im Arbeits- und Sozialrecht geprägte Begriff des Arbeitsentgelts findet sich im Steuerrecht nicht wieder. Die Einnahmen, die dem Steuerpflichtigen im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit zufließen, werden im Allgemeinen als Arbeitslohn bezeichnet. Dabei werden die Lohnbegriffe der §§ 19

25 Heuermann/Wagner-Wagner, C. Arbeitsverhältnis, Rn. 41 ff.

26 Vgl. Abschnitt 14c.1 Abs. 1 Satz 6 UStAE.

27 Blümich-Geserich, § 19 EStG Rn. 26 f.

und 38 EStG übereinstimmend verwendet.²⁸ Die Bezeichnung Arbeitslohn leitet sich aus den §§ 19 Abs. 1 i. V. m. 8 Abs. 1 EStG und § 2 LStDV her, und umfasst alle Einnahmen, die dem Arbeitnehmer oder seinem Rechtsnachfolger aus einem früheren, gegenwärtigen oder künftigen Dienstverhältnis zufließen. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs²⁹ zählen sämtliche Vergütungen in Geld oder Geldeswert zum Arbeitslohn, die der Arbeitnehmer im Rahmen seiner nichtselbstständigen Tätigkeit als Gegenleistung für die Zurverfügungstellung seiner persönlichen Arbeitskraft erhält. Die Einnahmen müssen durch das individuelle Dienstverhältnis veranlasst sein³⁰ bzw. für die Beschäftigung gewährt werden. Somit ist steuerbarer Arbeitslohn durch seinen Entlohnungscharakter gekennzeichnet.³¹

Im Sinne dieser weiten Auslegung des Arbeitslohnbegriffs gehören auch Zuwendungen Dritter zum Arbeitslohn. Arbeitslohn von dritter Seite liegt vor, wenn die Bezüge dem Arbeitnehmer für eine Leistung eingeräumt werden, welche er im Rahmen des Beschäftigungsverhältnisses für seinen Arbeitgeber erbracht hat.³² Dürfen Mitarbeiter aufgrund ihres Dienstverhältnisses z. B. an dem Prämiensprogramm eines Geschäftspartners ihres Arbeitgebers teilnehmen, und erhalten gegen die Einlösung von Punkten bestimmte Prämien, dann können diese Arbeitslohn von dritter Seite darstellen. Voraussetzung hierfür ist, dass die Zuwendungen zusätzlich zu dem zwischen Arbeitgeber und Geschäftspartner bestehenden Leistungsaustausch, z. B. Lieferung von Waren (Grundgeschäft), hinzutreten.³³

Unerheblich ist, ob es sich um laufende oder einmalige Einnahmen handelt, dem Arbeitnehmer ein arbeitsrechtlicher Anspruch auf diese zusteht und unter welcher Bezeichnung bzw. in welcher Form die Vorteile zufließen.³⁴ Zum Arbeitslohn gehören Geld- und Sachzuwendungen. D. h. sowohl der in einem nominalen Geldbetrag ausgezahlte Barlohn, als auch sämtliche unbar gewährten sogenannten Sachbezüge (s. Kap. 29, 30), z. B. unentgeltliche oder verbilligte Überlassung von Waren, Wohnungen oder Dienstleistungen, private Nutzung eines Firmenwagens (zu Letzterem s. Kap. 30), sind dem Arbeitslohnbegriff zuzurechnen. Sachzuwendungen werden in der Regel als geldwerte Vorteile bezeichnet und gemäß § 8 Abs. 2 EStG grundsätzlich mit dem üblichen Endpreis am Abgabeort bewertet.³⁵

28 Blümich-Thürmer, § 38 EStG Rn. 64.

29 BFH 17.9.1982, VI R 75/79, BStBl. II 1983, 39; BFH 7.12.1984, VI R 164/79, BStBl. II 1985, 164; BFH 22.3.1985, VI R 170/82, BStBl. II 1985, 529; BFH 30.6.2011, VI R 80/10, BStBl. II 2011, 948.

30 Sogenannter Veranlassungszusammenhang.

31 Kück, S. 21.

32 Schmidt-Krüger, § 19 EStG Rn. 70.

33 Vgl. BFH vom 21.2.2018, VI R 25/16; BStBl. II 2018, 389.

34 Schönfeld/Plenker, S. 7.

35 Blümich-Geserich, § 19 EStG Rn. 161 f., 240 f.

- 16 Neben den in § 19 Abs. 1 EStG beispielhaft aufgeführten Gehältern, Löhnen, Gratifikationen, Tantiemen und anderen Vorteilen, welche für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst bezahlt werden, zählen auch Warte-, Ruhe-, Witwen- und Waisengelder sowie laufende Beiträge und Zuwendungen des Arbeitgebers aus einem bestehenden Dienstverhältnis zum Aufbau einer betrieblichen Altersversorgung zu den Vergütungen einer nichtselbstständigen Tätigkeit. Darüber hinaus ergänzt § 2 Abs. 2 LStDV den Katalog der den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit zuzurechnenden Bezüge, z. B. um Entschädigungen, Lohnzuschüsse und Zukunftssicherungsleistungen.³⁶

b) Abgrenzung zu nicht steuerbaren Leistungen des Arbeitgebers

- 17 Soweit Leistungen des Arbeitgebers (Geld- oder Sachzuwendungen) dem Arbeitnehmer nicht für die Zurverfügungstellung seiner persönlichen Arbeitskraft zufließen, stellen diese keinen Arbeitslohn dar. Es fehlt insoweit am Entlohnungscharakter. Derartige nichtsteuerbare Zuwendungen des Arbeitgebers lassen sich in Aufmerksamkeiten und Aufwendungen im überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers untergliedern.³⁷ Hiervon zu unterscheiden ist der Arbeitslohn (= steuerbare Zuwendungen des Arbeitgebers), der sowohl steuerpflichtig als auch steuerfrei sein kann (s. Rn. 24 ff.).³⁸

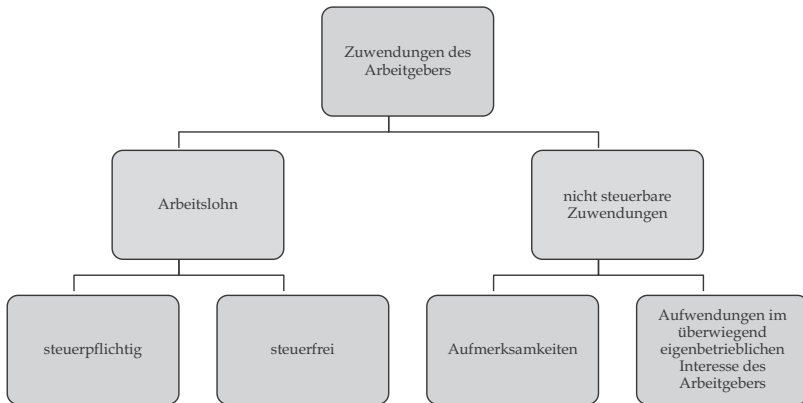


Abbildung 1: Leistungen des Arbeitgebers³⁹

36 Heuermann/Wagner-Wagner, D. Arbeitslohn, Rn. 3.

37 Blümich-Geserich, § 19 EStG Rn. 154.

38 Abweichend hierzu unterscheidet ein Teil der Literatur in steuerbare und nicht steuerbare Einnahmen. Vgl. z. B. Hermann/Heuer/Raupach-Pflüger, § 19 EStG Rn. 105.

39 Angelehnt an Küch, S. 25.

Aufmerksamkeiten stellen Sachleistungen des Arbeitgebers dar, deren Austausch auch im gesellschaftlichen Verkehr als üblich betrachtet wird und auf Seiten des Arbeitnehmers keine ins Gewicht fallende Bereicherung bewirkt. Davon erfasst werden Geschenke bis zu einem Wert in Höhe von EUR 60,00 (z. B. Blumen, Genussmittel, Buch oder CD), die der Arbeitnehmer oder seine Angehörigen aus Anlass eines besonderen persönlichen Ereignisses (z. B. runder Geburtstag, Hochzeit, Geburt, Examen) erhalten. Derartige bloße Aufmerksamkeiten gehören nicht zum Arbeitslohn und unterliegen demnach nicht dem Lohnsteuerabzug. Im Gegensatz dazu sind Geldzuwendungen – auch in geringer Höhe – stets Arbeitslohn.⁴⁰ **18**

Die Überlassung von Getränken und Genussmitteln an die Mitarbeiter zum Verzehr im Betrieb gehört als Aufmerksamkeit ebenfalls nicht zum Arbeitslohn. Gleiches gilt für eine Bewirtung der Arbeitnehmer durch den Arbeitgeber aufgrund und während eines außergewöhnlichen Arbeitseinsatzes (z. B. außergewöhnliche betriebliche Besprechung oder Sitzung), deren Wert inklusive Getränke EUR 60,00 nicht übersteigt. Voraussetzung dafür ist, dass die Bewirtung im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse des Arbeitgebers erfolgt und einer günstigen Gestaltung des Arbeitsablaufs dient (z. B. Beschleunigung des Arbeitsablaufs bei unerwarteten Überstunden).⁴¹ **19**

Arbeitslohn ist auch dann nicht gegeben, wenn der Arbeitnehmer zwar infolge einer Zuwendung durch den Arbeitgeber bereichert ist, diese Bereicherung aber auf dem ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers beruht. Davon kann nach ständiger Rechtsprechung des BFH⁴² ausgegangen werden, wenn im Rahmen einer Gesamtwürdigung der Umstände des Einzelfalls (z. B. Anlass, Art und Höhe des Vorteils, Auswahl der Begünstigten, Freiwilligkeit oder Zwang bezüglich der Teilnahme, Geeignetheit des Vorteils zur Verwirklichung der betriebsfunktionalen Zielsetzung) der vom Arbeitgeber jeweils verfolgte betriebliche Zweck im Vordergrund steht und ein eigenes Interesse des Arbeitnehmers, den Vorteil zu erlangen, vernachlässigt werden kann. In diesen Fällen stellen die gewährten Vorteile keine Entlohnung des Arbeitnehmers für seine Arbeitskraft dar, sondern sind vielmehr notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzungen. Mit anderen Worten fehlt es bei Leistungen im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers an der Veranlassung durch das individuelle Dienstverhältnis.⁴³ **20**

Es besteht eine Wechselwirkung zwischen der Ausprägung des betrieblichen Eigeninteresses des Arbeitgebers einerseits und der Höhe der wirtschaftlichen Be- **21**

40 Vgl. R 19.6 Abs. 1 EStR.

41 Vgl. R 19.6 Abs. 2 EStR; *Küch*, S. 25.

42 BFH 24.1.1975, VI R 242/71, BStBl. II 1975, 340; BFH 28.2.1975, VI R 28/73, BStBl. II 1976, 134; BFH 11.3.2010, VI R 7/08, BStBl. II 2010, 763.

43 Schmidt-Krüger, § 19 EStG Rn. 55.

reicherung des Arbeitnehmers andererseits. Je höher die Bereicherung des Arbeitnehmers ausfällt, umso stärker treten die für diese maßgebenden betriebsfunktionalen Gründe des Arbeitgebers in den Hintergrund und desto eher ist die Zuwendung als Arbeitslohn einzuordnen.⁴⁴ Die Schwierigkeit der Abgrenzung wird deutlich, wenn man folgendes Beispiel betrachtet: Steht den Arbeitnehmern die Möglichkeit offen, an gesundheitsfördernden Maßnahmen im arbeitgeberbereigten Fitnessstudio teilzunehmen, handelt es sich in der Regel nicht um Arbeitslohn. Leistet der Arbeitgeber hingegen einen Zuschuss zum privaten Fitnessstudio führt dieser zu steuerpflichtigem Arbeitslohn, der gegebenenfalls unter Anwendung der EUR 44,00-Grenze steuerfrei gestellt werden kann, vgl. § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG. Die Auslegung des Arbeitslohnbegriffs wird weiterhin regelmäßig durch die Finanzgerichte geprüft. Hierzu hat das Finanzgericht Bremen in seinem rechtskräftigen Urteil vom 21. September 2017⁴⁵ jüngst entschieden, dass der Besuch von Fußballspielen zusammen mit Geschäftsfreunden des Arbeitgebers bei den teilnehmenden Arbeitnehmern zum Zufluss von Arbeitslohn führt. Obwohl die Teilnahme aus Sicht des Arbeitgebers betrieblich veranlassten Repräsentations- und Werbezwecken diene, kann das eigene Interesse der Mitarbeiter infolge des hohen Erlebniswerts nach Auffassung des Gerichts nicht vernachlässigt werden.

22 Leistungen im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers dienen in der Regel der Erfüllung seiner Fürsorgepflichten, der Verbesserung der allgemeinen Arbeitsbedingungen oder der Förderung des Betriebsklimas. Die nachfolgenden Beispiele sollen dies verdeutlichen:

- Ausgestaltung der Arbeitsplätze durch moderne Maschinen oder Büroeinrichtungen; Ausstattung von Pausen-, Kantinen-, Dusch- und Umkleieräumen,
- unentgeltliche Mahlzeitengestellung an Mitarbeiter auf einer Offshore-Plattform zur optimalen Gestaltung der Arbeitsabläufe,⁴⁶
- unentgeltliche Überlassung von Arbeitsmitteln zur beruflichen Nutzung,
- verpflichtende Teilnahme eines Arbeitnehmers an einer für Kunden und Geschäftspartner veranstalteten Incentive-Reise,
- Fort- oder Weiterbildungskosten, soweit diese die Einsatzfähigkeit des Mitarbeiters erhöhen (s. Kap. 31),
- übliche Betriebsveranstaltungen im Sinne des § 19 Abs. 1a EStG, soweit diese allen Mitarbeitern des Betriebs offenstehen, die Zuwendungen je Betriebsveranstaltung (maximal zwei pro Jahr) und teilnehmenden Arbeitnehmer einen Freibetrag in Höhe von EUR 110,00 nicht übersteigen.⁴⁷

44 Blümich-Geserich, § 19 EStG Rn. 200.

45 Vgl. FG Bremen 21.9.2017, 1 K 20/17, DStRE 2018, 1242.

46 Vgl. FG Hamburg 17.9.2015, 2 K 54/15, EFG 2016, 36.

47 Krüger, DStR 2013, 2029 ff.; Küch, S. 26 ff.

Die Übernahme der Beiträge zu Berufskammern (z. B. Steuerberater- und Wirtschaftsprüferkammer)⁴⁸ oder zur Berufshaftpflichtversicherung⁴⁹ einer angestellten Rechtsanwältin werden vom BFH hingegen als Arbeitslohn beurteilt. Dementsprechend überwiegen in diesen Fällen das Einzelinteresse und die Bereicherung der Betroffenen das betriebliche Eigeninteresse der Arbeitgeber. Dieses Ergebnis erscheint insoweit kritisch, als die vom Arbeitgeber übernommenen Beitragsleistungen ausschließlich der beruflichen Sphäre der Arbeitnehmer dienen und innerhalb dieser verbraucht werden.⁵⁰

23

c) Steuerbefreiungen

Leistungen des Arbeitsgebers sind grundsätzlich als Arbeitslohn einzuordnen und der Lohnsteuer zu unterwerfen, soweit es sich nicht um Aufmerksamkeiten oder Aufwendungen zur Verfolgung betriebsfunktionaler Zwecke handelt. Auf die Versteuerung als Arbeitslohn kann der Arbeitgeber nur dann verzichten, wenn eine der im Einkommensteuergesetz geregelten Befreiungsvorschriften Anwendung findet.⁵¹ Steuerbefreiungen, die Arbeitnehmer betreffen, sind vorwiegend in § 3 EStG zu finden, werden jedoch zudem durch weitere Vorschriften ergänzt (z. B. §§ 3b, 8 Abs. 2 Satz 11 EStG). Dabei haben einzelne Befreiungsvorschriften lediglich deklaratorischen Charakter und dienen einer vereinfachten Rechtsanwendung, da es sich bereits dem Grunde nach um nicht steuerbare Leistungen des Arbeitgebers handelt.⁵²

24

Als steuerfreier Arbeitslohn gelten u. a.:

25

- Arbeitslosen-, Teilarbeitslosen-, Kurzarbeiter- und Übergangsgeld nach § 3 Nr. 2a EStG,
- Beihilfen und Unterstützungen nach § 3 Nr. 11 EStG,
- der Ersatz von Reisekosten (s. Kap. 34), von Aufwendungen im Zusammenhang mit einer doppelten Haushaltsführung und Umzugskosten nach § 3 Nr. 13 und Nr. 16 EStG,
- „Übungsleiterfreibetrag“ (maximal EUR 2.400 im Jahr) nach § 3 Nr. 26 EStG,
- Leistungen nach dem Altersteilzeitgesetz nach § 3 Nr. 28 EStG (Aufstockungsbetrag),
- zusätzlich zum geschuldeten Arbeitslohn erbrachte Leistungen des Arbeitgebers für die Unterbringung und Betreuung von nicht schulpflichtigen Kindern nach § 3 Nr. 33 EStG,

48 BFH 17.1.2008, VI R 26/06, BStBl. II 2008, 678.

49 BFH 26.7.2007, VI R 64/06, BStBl. II 2007, 892.

50 Krüger, DStR 2013, 2029 ff.

51 Küch, S. 34.

52 Heuermann/Wagner-Wagner, E. Steuerfreiheit von Arbeitslohn, Rn. 2.

Kap. 39 Lohnsteuer

- zusätzlich zum geschuldeten Arbeitslohn erbrachte Leistungen des Arbeitgebers zur Verbesserung des allgemeinen Gesundheitszustands und der betrieblichen Gesundheitsförderung nach § 3 Nr. 34 EStG,
- Sachprämien aus Kundenbindungsprogrammen nach § 3 Nr. 38 EStG,
- geldwerte Vorteile aus der privaten Nutzung betrieblicher Datenverarbeitungs- und Telekommunikationsgeräte nach § 3 Nr. 45 EStG,
- zusätzlich zum geschuldeten Arbeitslohn gewährte Vorteile für das Aufladen von Elektro- oder Hybridelektrofahrzeugen beim Arbeitgeber und für die private Nutzung überlassene betriebliche Ladevorrichtung nach § 3 Nr. 46 EStG,
- durchlaufende Gelder und Auslagenersatz nach § 3 Nr. 50 EStG,
- Trinkgelder nach § 3 Nr. 51 EStG (s. Kap. 29),
- Leistungen des Arbeitgebers im Rahmen der betrieblichen Altersvorsorge nach § 3 Nr. 63 EStG (s. Kap. 36),
- Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit nach § 3b EStG (s. Kap. 33),
- einzeln bewertete Sachzuwendungen, wenn die sich – nach Anrechnung der vom Steuerpflichtigen bezahlten Entgelte – ergebenden Vorteile insgesamt EUR 44,00 im Monat nicht übersteigen (z. B. Benzingutscheine, monatliche Überlassung einer Monatsfahrkarte für öffentliche Verkehrsmittel (s. Kap. 28)),
- sogenannte Streuwerbeartikel bis zu einem Betrag in Höhe von EUR 10,00 (z. B. Kugelschreiber, Tasse o. Ä.).⁵³

III. Grundzüge des Lohnsteuerabzugsverfahrens

1. Rechtliche Grundlagen

- 26** Die gesetzlichen Grundlagen der Lohnsteuer sind im Erhebungsverfahren (§§ 38 ff. EStG) geregelt. Es handelt sich dabei vorwiegend um verfahrensrechtliche Vorschriften insbesondere zur Höhe der Lohnsteuer (§ 38a EStG), zu den Besteuerungsgrundlagen (Lohnsteuerklassen § 38b EStG, Lohnsteuerabzugsmerkmale § 39 EStG, Freibetrag und Hinzurechnungsbetrag § 39a EStG) und zur Durchführung des Lohnsteuerabzugs durch den Arbeitgeber (§§ 39b ff. EStG).⁵⁴
- 27** Dabei bildet § 38 EStG eine zentrale Vorschrift und verpflichtet den Arbeitgeber bzw. in besonderen Fällen einen Dritten (§ 38 Abs. 3a EStG) zur Erhebung der

⁵³ Es handelt sich dabei um eine Vereinfachungsregelung der Finanzverwaltung, die im Gesetz nicht näher geregelt ist. Die Finanzgerichte sind daran grundsätzlich nicht gebunden.

⁵⁴ Heuermann/Wagner-Wagner, B. Lohnsteuerpflicht, Rn. 8.

Einkommensteuer auf Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit durch Abzug vom Arbeitslohn (Lohnsteuer). Die Regelung enthält somit zugleich eine Legaldefinition der Lohnsteuer.⁵⁵ Schuldner der Lohnsteuer ist gemäß § 38 Abs. 2 Satz 1 EStG der Arbeitnehmer. Der Arbeitgeber hat nach § 38 Abs. 3 Satz 1 EStG die Lohnsteuer für Rechnung des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung vom Arbeitslohn einzubehalten und an das zuständige Betriebsstättenfinanzamt abzuführen (s. zu den Begriffen Arbeitgeber, Arbeitnehmer und Arbeitslohn Rn. 6 ff.). Die Lohnsteuer und damit die Einbehaltungspflicht des Arbeitgebers entstehen gemäß § 38 Abs. 2 Satz 2 EStG im Zeitpunkt des Zuflusses beim Arbeitnehmer (s. Rn. 44 ff.). Maßgebend für die Entstehung ist der Tag, an dem der Arbeitnehmer die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Arbeitslohnzahlung erhält.⁵⁶

Grundvoraussetzung für die Erhebung der Lohnsteuer ist die Einkommensteuerpflicht bezüglich der Einnahmen aus dem Dienstverhältnis. Hat der Arbeitnehmer seinen Wohnsitz (§ 8 AO) oder gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) im Inland, ist er unbeschränkt einkommensteuerpflichtig (§ 1 EStG) und unterliegt mit seinen Bezügen aus dem Arbeitsverhältnis in Deutschland vollumfänglich der Lohnsteuer. Liegen diese Voraussetzungen nicht vor, ist gleichwohl zu prüfen, ob der Arbeitnehmer im Inland gegebenenfalls eine beschränkte Steuerpflicht begründet. Dies ist dann der Fall, wenn der Betreffende Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit erwirtschaftet, die im Inland ausgeübt oder verwertet wird (§ 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG).⁵⁷ **28**

In Fällen mit Auslandsbezug sind neben den nationalen steuerrechtlichen Vorschriften regelmäßig auch bilaterale Abkommen (DBA) zu berücksichtigen. Deutschland hat mit einer Vielzahl anderer Länder DBA auf dem Gebiet verschiedener Steuerarten geschlossen, die der Zuweisung des Besteuerungsrechts und der Vermeidung einer Doppelbesteuerung dienen. Viele DBA folgen dabei dem OECD-MA, im Einzelfall sind jedoch die Regelungen des jeweils einschlägigen DBA maßgeblich. Ein in Deutschland beschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer unterliegt aufgrund des Territorialitätsprinzips mit seinen inländischen Einkünften im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG der deutschen Besteuerung. Ist der Arbeitnehmer zudem in seinem Heimatland mangels Aufgabe seines dortigen Wohnsitzes unbeschränkt steuerpflichtig, droht aufgrund des Welteinkommensprinzips eine Doppelbesteuerung. DBA sollen hier Abhilfe schaffen, indem zunächst das Besteuerungsrecht dem Wohnsitz- oder Tätigkeitsstaat zugeordnet wird. Anschließend beschreibt der sogenannte Methodenartikel die Möglichkei- **29**

⁵⁵ Heuermann/Wagner-Wagner, B. Lohnsteuerpflicht, Rn. 8.

⁵⁶ Hermann/Heuer/Raupach-Pflüger, § 38 EStG Rn. 44.

⁵⁷ Die Ergänzungen zur unbeschränkten und beschränkten Steuerpflicht in den §§ 1a EStG und 2 AStG sollen hier nicht näher dargestellt werden.

ten zur Vermeidung der Doppelbesteuerung. Bei Arbeitnehmern findet regelmäßig Art. 15 OECD-MA Anwendung. Diese Verteilungsnorm weist das Besteuerungsrecht zunächst ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat zu, es sei denn, die Arbeit wird auch im Tätigkeitsstaat (Deutschland) ausgeübt (Abs. 1). Das Besteuerungsrecht fällt jedoch wieder dem Wohnsitzstaat zu, wenn nach der sogenannten 183 Tage-Regelung (Abs. 2), der ausländische Arbeitnehmer sich weniger als 183 Tage in Deutschland aufhält und seine Vergütung – vereinfacht dargestellt – nicht in Deutschland gezahlt oder getragen wird. Darf der Tätigkeitsstaat nach Art. 15 OECD-MA besteuern, wird die Doppelbesteuerung regelmäßig durch Freistellung der Einkünfte unter Progressionsvorbehalt im Wohnsitzstaat erreicht.⁵⁸ D. h. die Einkünfte werden zwar von der Besteuerung ausgenommen, allerdings bei der Ermittlung des individuell anzuwendenden Steuersatzes mit einbezogen. Dabei schränkt § 50d Abs. 8 EStG das OECD-MA dahingehend ein, dass eine Freistellung in Deutschland nur dann erfolgt, wenn der unbeschränkt Steuerpflichtige nachweist, dass die Einkünfte im anderen Staat (Tätigkeitsstaat) tatsächlich besteuert werden und die festgesetzte Steuer entrichtet wurde.⁵⁹ Der in einem solchen Fall in Deutschland freistellende Arbeitgeber ist nicht zur Prüfung des § 50d Abs. 8 EStG verpflichtet. Vielmehr erfolgt diese im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung. Das Betriebsstättenfinanzamt erteilt auf Antrag des Arbeitnehmers oder Arbeitgebers eine Bescheinigung über die Freistellung des Arbeitslohns vom Steuerabzug aufgrund eines DBA, welche einen Hinweis auf die abschließende Prüfung im Veranlagungsverfahren enthält.⁶⁰

- 29a** Im Zuge des Lohnsteuerabzugsverfahrens verarbeiten Arbeitgeber regelmäßig personenbezogene Daten natürlicher Personen. Vor diesem Hintergrund sind die seit dem 25.5.2018 geltenden Vorschriften der neuen EU-Datenschutzgrundverordnung gleichfalls zu beachten. Wie bereits in der Vergangenheit gelten dabei bekannte Prinzipien, wie Treu und Glauben, Rechtmäßigkeit, Zweckbindung, Richtigkeit, Speicherbegrenzung sowie Vertraulichkeit, welche jedoch in Teilen – insbesondere im Hinblick auf die Rechte der Betroffenen – verschärft wurden. Da jegliche Verstöße seitens der Unternehmen gegen die Datenschutzgrundverordnung künftig mit sensiblen Geldbußen geahndet werden können, empfiehlt sich eine Prüfung und etwaige Anpassung bestehender Prozesse in datenschutzrechtlicher Hinsicht.⁶¹

58 Vgl. BMF-Schreiben vom 3.5.2018, BStBl. I 2018, 643. Die OECD hat am 21.11.2017 ein neues Musterabkommen sowie die dazugehörige Kommentierung in englischer und deutscher Sprache veröffentlicht. Vgl. *Ditz/Bärsch/Quilitzsch*, DB 2018, 1171 ff.

59 Vgl. § 50d Abs. 8 EStG.

60 Vgl. BMF-Schreiben vom 3.5.2018, BStBl. I 2018, 643, Rn. 45 ff.

61 Vgl. *Reiserer/Christ/Heinz*, DStR 2018, 1501.

2. Lohnsteuerabzugsmerkmale

Die Bildung der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale (ELStAM) kann automatisiert oder auf Veranlassung des Arbeitgebers erfolgen (§§ 39, 39e EStG). Das BZSt bildet für jeden Arbeitnehmer auf Basis der von den Meldebehörden verpflichtend mitzuteilenden Daten (z.B. aktueller Familienstand, Religionszugehörigkeit, Kinder) die Steuerklasse und die Zahl der zu berücksichtigenden Kinder in den Steuerklassen I bis IV und speichert diese gesamten Angaben unter der zugehörigen Identifikationsnummer. Darüber hinaus ist für die Änderung dieser und die Bildung anderer Lohnsteuerabzugsmerkmale das Finanzamt zuständig (§ 39 Abs. 1, 2 EStG). Wünscht der Arbeitnehmer z.B. die Berücksichtigung eines Freibetrags,⁶² einer abweichenden Steuerklasse oder einer geringeren Zahl an Kinderfreibeträgen, hat er dazu einen Antrag bei dem zuständigen Finanzamt zu stellen (Antrag auf Lohnsteuerermäßigung). Durch das Amtshilferichtlinien-Umsetzungsgesetz vom 26.6.2013 wurde die Möglichkeit geschaffen, Freibeträge für eine maximale Gültigkeitsdauer von zwei Jahren zu beantragen (§ 39a Abs. 1 Sätze 3 bis 5 EStG). Der Arbeitnehmer kann innerhalb des Gültigkeitszeitraums eine Anpassung des Freibetrags zu seinen Gunsten beantragen. Ändern sich die die ELStAM betreffenden Verhältnisse zuungunsten des Arbeitnehmers, ist er verpflichtet dies dem Finanzamt umgehend mitzuteilen.⁶³ Die Änderungen sind dem BZSt durch das Finanzamt mitzuteilen, um die Bereitstellung zum elektronischen Abruf zu gewährleisten.⁶⁴ Bei Teilnahme am Lohnsteuerermäßigungsverfahren ist der Arbeitnehmer regelmäßig zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung für den betreffenden Veranlagungszeitraum verpflichtet.⁶⁵

Lohnsteuerabzugsmerkmale sind gemäß § 39e Abs. 3 Satz 2 EStG für jedes Dienstverhältnis eines Arbeitnehmers zu bilden und gelten – vorbehaltlich von Änderungen – für die gesamte Dauer der Beschäftigung. Es handelt sich bei deren Bildung um eine gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 179 Abs. 1 AO, welche unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) steht.⁶⁶ Das BZSt muss die ELStAM (Steuerklasse § 38b EStG, Zahl der Kinderfreibeträge § 39 EStG, Freibetrag und Hinzurechnungsbetrag § 39a EStG sowie

62 Der Arbeitnehmer kann gemäß § 39a Abs. 1 i.V. m. Abs. 2 EStG bis zum 30.11. des Kalenderjahres, in dem der Freibetrag gilt, nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck beantragen, dass Werbungskosten, Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen in Form eines lohnsteuerermindernden Freibetrags bereits im Lohnsteuerabzugsverfahren berücksichtigt werden, vorausgesetzt, die Summe dieser Aufwendungen übersteigt den Betrag von EUR 600,00. Die Freibeträge dürfen das sozialversicherungspflichtige Entgelt nicht mindern (vgl. *Schönfeld/Plenker*, S. 431).

63 Vgl. § 39a Abs. 1 Satz 5 EStG, *Schönfeld/Plenker*, S. 1138.

64 Schmidt-Krüger, § 39e EStG Rn. 1 ff.

65 Vgl. § 46 Abs. 2 Nr. 4 EStG.

66 Vgl. § 39 Abs. 1 Satz 4 EStG.

den Faktor § 39f EStG) zum unentgeltlichen digitalen Abruf durch den Arbeitgeber bereitstellen. Darüber hinaus werden jedoch noch weitere, für die Lohnsteuererhebung maßgebliche Daten, gespeichert (Identifikationsnummer, Tag der Geburt, Merkmale für den KiSt-Abzug).⁶⁷

- 32** Bei Aufnahme eines Dienstverhältnisses, hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber zum Zweck des Abrufs der individuellen ELStAM seine Identifikationsnummer und eine gegebenenfalls vorliegende Mehrfachbeschäftigung mitzuteilen.⁶⁸ Der Arbeitgeber hat zu Beginn der Beschäftigung die ELStAM abzurufen und in das Lohnkonto des Arbeitnehmers zu übernehmen. Dies erfordert zunächst eine Authentifizierung und die Mitteilung seiner Wirtschafts-Identifikationsnummer über das Elster-Online-Portal der Finanzverwaltung. Der Arbeitgeber hat die ELStAM monatlich beim BZSt abzurufen und dem Einbehalt der Lohnsteuer so lange zugrunde zu legen, bis geänderte Lohnsteuerabzugsmerkmale bereitgestellt werden oder er dem BZSt die Beendigung des Arbeitsverhältnisses mitteilt.⁶⁹ Die ELStAM gelten gegenüber dem Arbeitgeber mit dem automatisierten Abruf beim BZSt und gegenüber dem Arbeitnehmer durch Übergabe oder elektronische Bereitstellung der Lohnabrechnung als bekannt gegeben.⁷⁰
- 33** Wurde einem Arbeitnehmer keine Identifikationsnummer zugeteilt, hat das zuständige Finanzamt⁷¹ auf Antrag eine Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug auszustellen. Diese gilt jedoch längstens bis zum Ablauf des Kalenderjahres.⁷² Versäumt es der Arbeitnehmer schuldhaft, seinem Arbeitgeber seine Identifikationsnummer und sein Geburtsdatum mitzuteilen oder lehnt das BZSt die Mitteilung ab, kann kein elektronischer Abruf der ELStAM durchgeführt werden. In diesem Fall hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer nach Steuerklasse VI zu berechnen.⁷³
- 34** Das Lohnsteuerabzugsverfahren wird von einer Vielzahl von Dokumentationspflichten seitens des Arbeitgebers begleitet. Zu diesem Zweck verpflichtet § 41 Abs. 1 EStG den Arbeitgeber, für jeden Mitarbeiter und jedes Kalenderjahr ein Lohnkonto am Ort der Betriebsstätte⁷⁴ zu führen. Im Lohnkonto sind insbesondere die abgerufenen ELStAM bzw. die für den Lohnsteuerabzug maßgebenden Merkmale der Bescheinigung des Finanzamts sowie bei jeder Lohnzahlung diverse Angaben zum Arbeitslohn und zur Lohnsteuer aufzuzeichnen. Darüber hi-

67 Heuermann/Wagner-Wagner, G. Lohnsteuerabzugsverfahren, Rn. 57.

68 Vgl. § 39e Abs. 4 Satz 1 EStG.

69 Vgl. § 39 Abs. 5 EStG.

70 Vgl. § 39 Abs. 6 Sätze 1 und 3 EStG.

71 Bei unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern ist das Wohnsitzfinanzamt (§ 39e Abs. 8 EStG), bei beschränkt steuerpflichtigen Beschäftigten das Betriebsstättenfinanzamt (§ 39 Abs. 3 i. V. m. Abs. 2 EStG) für den Antrag zuständig.

72 Vgl. §§ 39 Abs. 3 i. V. m. Abs. 2, 39e Abs. 8 EStG.

73 Vgl. § 39c Abs. 1 EStG.

74 Abweichender Betriebsstättenbegriff zu § 12 AO. Betriebsstätte im Sinne des § 41 Abs. 2 EStG ist der Ort, an dem der maßgebende Arbeitslohn ermittelt wird.

naus sind gegebenenfalls einzelne Berechnungsunterlagen und Belege dem Lohnkonto hinzuzufügen. Die §§ 4 und 5 LStDV enthalten eine Aufzählung der aus steuerlicher Sicht erforderlichen Eintragungen in das Lohnkonto.⁷⁵ Soweit die Nachprüfbarkeit durch das Finanzamt weiterhin gewährleistet ist, können unter bestimmten Voraussetzungen Erleichterungen bei der Führung des Lohnkontos in Anspruch genommen werden.⁷⁶

In Abhängigkeit von der Art der Lohnabrechnung kann das Lohnkonto in Form einer Kartei oder eines elektronischen Stammblasses fortlaufend (getrennt für jedes Wirtschaftsjahr) geführt werden. Die im Lohnkonto festgehaltenen Aufzeichnungen stehen in enger Verbindung zur elektronischen Lohnsteuerbescheinigung. Sie dienen einerseits als Nachweise bei einer künftigen Lohnsteuer-Außenprüfung (s. Rn. 82 ff.) und andererseits als Basis für die Lohnsteuerbescheinigung. Die Aufbewahrungsfrist für das Lohnkonto beträgt sechs Jahre und geht als „lex specialis“ der Frist von zehn Jahren (§ 143 Abs. 3 AO) vor.⁷⁷ **35**

3. Durchführung des Lohnsteuerabzugs

a) Höhe und Ermittlung der Lohnsteuer

Bei der Erhebung der Lohnsteuer ist zwischen laufendem Arbeitslohn (s. Rn. 13 ff.) und sonstigen Bezügen zu unterscheiden.⁷⁸ Zum laufenden Arbeitslohn zählt der Arbeitslohn, der dem Arbeitnehmer regelmäßig fortlaufend zufließt, z. B. Monatsgehälter, Wochen- und Tagelöhne, Mehrarbeitsvergütungen, Zuschläge und Zulagen oder geldwerte Vorteile aus der Überlassung eines Dienstwagens. Im Gegensatz dazu gilt Arbeitslohn, welcher nicht als laufender Arbeitslohn zufließt, als sonstiger Bezug. Beispiele hierfür sind u. a. dreizehnte Monatsgehälter, einmalige Abfindungen und Entschädigungen, Gratifikationen und Tantiemen, Weihnachtsgelder oder Jubiläumszuwendungen. Nachzahlungen und Vorauszahlungen werden dem laufenden Arbeitslohn zugerechnet, wenn sie sich auf Zeiträume beziehen, die im laufenden Kalenderjahr enden. Andernfalls handelt es sich um sonstige Bezüge.⁷⁹ **36**

Der Zeitraum, für den der laufende Arbeitslohn bezogen wird, ist der Lohnzahlungszeitraum. Dieser ergibt sich im Allgemeinen aus dem Tarif- oder Arbeitsvertrag bzw. einer Betriebsvereinbarung.⁸⁰ Bemessungsgrundlage für die Jahreslohnsteuer ist der dem Arbeitnehmer innerhalb eines Kalenderjahres zufließende Arbeitslohn (Jahresarbeitslohn). Bei der Ermittlung ist unter Berücksichtigung **37**

⁷⁵ Schönfeld/Plenker, S. 594 ff.

⁷⁶ Vgl. § 41 Abs. 1 Satz 8 EStG, § 4 Abs. 3 LStDV.

⁷⁷ Schönfeld/Plenker, S. 602.

⁷⁸ Vgl. § 38a Abs. 1 EStG.

⁷⁹ Vgl. R 39b.2 Abs. 1, 2 EStR.

⁸⁰ Schmidt-Krüger, § 38a EStG Rn. 3.

des Einkommensteuertarifs (§ 32a EStG) so vorzugehen, als würde der Arbeitnehmer ausschließlich Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit erzielen. Dabei sind vom Arbeitgeber die individuellen Besteuerungsgrundlagen anhand der Lohnsteuerabzugsmerkmale (s. Rn. 30 ff.) zu berücksichtigen.⁸¹

- 38** Die Ermittlung der einzubehaltenden Lohnsteuer für unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtige regelt im Einzelnen § 39b EStG. Auch hier ist zwischen laufendem Arbeitslohn und sonstigen Bezügen zu unterscheiden.⁸²
- 39** Der Arbeitgeber muss für die Einbehaltung der Lohnsteuer vom laufenden Arbeitslohn (§ 39b Abs. 2 EStG) zunächst die Höhe des laufenden Arbeitslohns im Lohnzahlungszeitraum feststellen und auf einen Jahresarbeitslohn hochrechnen. Je nach Lohnzahlungszeitraum ist ein Vervielfältiger von zwölf (Monatslohn), 360/7 (Wochenlohn) oder 360 (Tagelohn) heranzuziehen. Der hochgerechnete Jahresarbeitslohn ist – bei Vorliegen der Voraussetzungen – wie folgt zur Berechnung des zu versteuernden Jahresbetrags anzupassen:
- Kürzung eines Versorgungsfreibetrags (§ 19 Abs. 2 EStG) bei Versorgungsbezügen
 - Kürzung eines Altersentlastungsbetrags (§ 24a EStG)
 - Kürzung eines als Lohnsteuerabzugsmerkmal mitgeteilten Freibetrags (§ 39a Abs. 1 EStG) oder Erhöhung um einen Hinzurechnungsbetrag (§ 39a Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 EStG)
 - Verminderung um den Arbeitnehmer-Pauschbetrag (§ 9a EStG) und/oder Verminderung um den Pauschbetrag für Versorgungsbezüge (§ 9a EStG) in den Steuerklassen I bis V sowie den Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag (§ 19 Abs. 2 EStG)
 - Verminderung um den Sonderausgaben-Pauschbetrag (§ 10c Satz 1 EStG) in den Steuerklassen I bis V
 - Verminderung um eine Vorsorge-Pauschale in sämtlichen Steuerklassen (Mindestvorsorgepauschale für Kranken- und Rentenversicherung in Höhe von 12 % des Arbeitslohns, höchstens EUR 1.900,00 bzw. EUR 3.000,00)⁸³
 - Verminderung um den Entlastungsbetrag für Alleinerziehende für ein Kind (§ 24b Abs. 2 Satz 1 EStG) in der Steuerklasse II.
- 40** Die Anpassungen sind unter Berücksichtigung der jeweils vollen Jahresbeträge vorzunehmen. Für den zu versteuernden Jahresbetrag ist die Lohnsteuer unter Anwendung der als Lohnsteuerabzugsmerkmal abgerufenen Steuerklasse grundsätzlich nach dem sich gemäß § 32a EStG ergebenden Tarif zu berechnen (s. bei fehlenden Lohnsteuerabzugsmerkmalen Rn. 33). Der Arbeitgeber kann

⁸¹ Hermann/Heuer/Raupach-Tillmann, § 38a EStG Rn. 14, 25.

⁸² Vgl. § 39b Abs. 1 EStG.

⁸³ Vgl. § 39b Abs. 2 EStG; Schmidt-Krüger, § 39b EStG Rn. 3; Schönfeld/Plenker, S. 1179.

zur Erleichterung bei der maschinellen Lohnabrechnung die Berechnung nach Maßgabe des jährlich vom BMF veröffentlichten Programmablaufplans durchführen.⁸⁴ Praktisch bedeutet dies, dass die für die einzelnen Mitarbeiter maßgeblichen ELStAM in das verwendete Lohnprogramm einzupflegen und laufend zu aktualisieren sind. Die Berechnung erfolgt im Allgemeinen programmseitig.

Zur unterjährigen Glättung von schwankendem Arbeitslohn oder einem Ausfall ganzer Lohnzahlungszeiträume hat der Gesetzgeber in § 39b Abs. 2 Satz 12 EStG den antragsgebundenen permanenten Lohnsteuerjahresausgleich verankert. Dieser gestattet bereits im aktuellen Lohnzahlungszeitraum die Ermittlung der Lohnsteuer nach dem voraussichtlichen Jahresarbeitslohn, der auf Basis des bisherigen Arbeitslohns hochgerechnet wird. Dadurch soll schon während des laufenden Lohnsteuerabzugs gewährleistet werden, dass die zutreffende Jahreslohnsteuer erhoben wird und Überzahlungen vermieden werden, die andernfalls erst im Rahmen des Lohnsteuer-Jahresausgleichs (s. Rn. 54) bzw. des Veranlagungsverfahrens zur Erstattung kämen.⁸⁵

Die Steuerberechnung für sonstige Bezüge weicht von der bei laufendem Arbeitslohn ab und richtet sich nach § 39b Abs. 3 EStG. In der Praxis erfolgt die Ermittlung EDV-gesteuert, in dem die betreffende Vergütung als Einmalbezug im Lohnprogramm geschlüsselt und damit vom laufenden Arbeitslohn abgegrenzt wird. Bestimmte sonstige Bezüge, wie z. B. Entschädigungen oder Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten (§ 34 Abs. 2 Nr. 2 bzw. Nr. 4 EStG), werden grundsätzlich bereits im Lohnsteuerabzugsverfahren ermäßigt unter Berücksichtigung der sogenannten Fünftelregelung (§ 34 Abs. 1 EStG) besteuert, wenn die Voraussetzungen für außerordentliche Einkünfte erfüllt sind. Zwingend erforderlich ist insbesondere, dass es zu einer Zusammenballung von Einkünften innerhalb eines Kalenderjahres kommt. Dies ist u. a. regelmäßig bei Abfindungen wegen der Auflösung des Beschäftigungsverhältnisses oder bei der Nachzahlung von Tantiemen für mehrere Jahre gegeben. Ein Antrag ist nicht erforderlich. Aufgrund der ermäßigten Besteuerung bei der Lohnsteuererhebung ist der Arbeitnehmer zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung für das betreffende Kalenderjahr verpflichtet.⁸⁶

Im Allgemeinen wird im Arbeitsvertrag die Höhe der Bruttovergütung festgelegt. Dementsprechend hat der Arbeitnehmer die gesetzlichen Abgaben (Lohnsteuer, Kirchensteuer sowie Arbeitnehmeranteile zur Sozialversicherung) selbst zu tragen.⁸⁷ Im Gegensatz dazu regelt eine Nettolohnvereinbarung, dass dem Arbeitnehmer ein bestimmter Nettobetrag als konstante Größe ausbezahlt ist. Der Arbeitgeber trägt in diesem Zusammenhang sämtliche anfallenden Steuern und

84 Heuermann/Wagner-Wagner, G. Lohnsteuerabzugsverfahren, Rn. 94, 103.

85 Schmidt-Krüger, § 39b EStG Rn. 4.

86 Küch, S. 126 ff.

87 Schmidt-Krüger, § 39b EStG Rn. 12.

Abgaben, der Arbeitnehmer wird nicht belastet. Zumeist wird aus diesem Grund ebenfalls vertraglich geregelt, dass etwaige Erstattungen an den Arbeitgeber durchzureichen sind. Nettolohnvereinbarungen finden insbesondere bei der grenzüberschreitenden Entsendung von Mitarbeitern Anwendung (tax equalization arrangements). Dem betroffenen Arbeitnehmer wird mithilfe einer Nettolohnvereinbarung – trotz Arbeitsausübung und Besteuerung im Ausland – ein Nettolohn zugesichert, der etwa dem im Heimatland entspricht. Insoweit dienen derartige Vereinbarungen auch dazu, einen Anreiz für entsendewillige Mitarbeiter zu schaffen, indem mindestens ein partieller Teil der Steuerbelastung übernommen wird.⁸⁸ Für die Einbehaltung der Lohnsteuer ist der vereinbarte Nettolohn auf den zutreffenden Bruttolohn hochzurechnen. Dabei sind die vom Arbeitgeber getragenen Steuern und Sozialversicherungsbeiträge als geldwerter Vorteil erhöhend zu berücksichtigen.⁸⁹ Ein weiterer Anwendungsfall kann sich im Rahmen einer Betriebsprüfung ergeben, wenn dabei festgestellt wird, dass Lohnbestandteile zu Unrecht steuerfrei gestellt oder sonstige steuerpflichtige Zuwendungen nicht der Lohnsteuer unterworfen wurden. Um bei derartigen Feststellungen den Arbeitnehmer schadlos zu halten, wird gelegentlich die Nettolohnvereinbarung herangezogen. Trägt der Arbeitgeber in diesen Fällen die nach zu erhebende Steuer, gilt auch diese als steuerpflichtiger Arbeitslohn, sodass sich regelmäßig eine hohe Belastung seitens des Arbeitgebers ergibt.

b) Anmeldung und Abführung der Lohnsteuer

- 44** Der Arbeitgeber hat spätestens am zehnten Tag nach Ablauf des Lohnsteuer-Anmeldungszeitraums eine Lohnsteuer-Anmeldung einzureichen, in welcher er die einzubehaltende und zu übernehmende Steuer selbst ermittelt.⁹⁰ Die Lohnsteuer-Anmeldung (§ 150 Abs. 1 Satz 3 AO) entspricht einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§§ 167, 168 AO) und kann, solange der Vorbehalt Wirkung entfaltet, aufgehoben oder geändert werden (§ 164 Abs. 2 AO). Resultiert aus der Lohnsteuer-Anmeldung eine Erstattung zugunsten des Arbeitgebers (z. B. Änderung der Lohnsteuerpauschalierung, versehentliche Doppelzahlung), muss das Finanzamt erst zustimmen, bevor die Vorbehaltsfestsetzung eintritt. Dies kann konkludent durch Auszahlung des Erstattungsbetrags erfolgen.⁹¹
- 45** Die Anmeldung ist nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung an das Betriebsstättenfinanzamt zu übermitteln. Der Arbeitgeber hat für jede Betriebsstätte und jeden Lohnsteuer-Anmeldungszeitraum eine gesonderte Lohnsteuer-Anmeldung einzureichen. Zur Vermeidung unbilliger Här-

⁸⁸ Höreth, DStR 2010, 1169.

⁸⁹ Wassermeyer-Wassermeyer/Schwenke, OECD-MA, Art. 15 MA Rn. 56 f.

⁹⁰ Vgl. § 41a Abs. 1 EStG.

⁹¹ Schmidt-Krüger, § 41a EStG Rn. 1.

ten steht es dem Arbeitgeber frei, beim Finanzamt einen Antrag auf Verzicht zur elektronischen Datenübermittlung zu stellen. In diesen Fällen sind die jährlich veröffentlichten amtlichen Vordrucke auszufüllen und von einer zur Vertretung berechtigten Person zu unterschreiben. Denkbar wäre dies, wenn der Arbeitgeber nicht über die technischen Voraussetzungen zur Erfüllung der Steuerdaten-Übermittlungsverordnung verfügt.⁹²

Die einzubehaltende und übernommene Lohnsteuer ist am zehnten Tag nach Ablauf des Lohnsteuer-Anmeldungszeitraums – und somit zeitgleich mit der Lohnsteuer-Anmeldung – zur Zahlung an die Finanzkasse des Betriebsstättenfinanzamts fällig (§ 41a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG). Bei verspäteter Abführung drohen Säumniszuschläge nach § 240 AO.⁹³ Vorbehaltlich einer Steuerverkürzung oder Steuerhinterziehung unterliegt die Lohnsteuer keiner Verzinsung.⁹⁴ **46**

Lohnsteuer-Anmeldungszeitraum ist grundsätzlich der Kalendermonat; richtet sich jedoch zudem nach der Höhe der im Vorjahr abzuführenden Lohnsteuer. Lag diese im vorangegangenen Jahr zwischen EUR 1.080,00 und EUR 5.000,00 ist das Kalendervierteljahr Anmeldungszeitraum. War die abzuführende Lohnsteuer im Vorjahr nicht höher als EUR 1.080,00 ist die Übermittlung einer Jahreserklärung ausreichend.⁹⁵ **47**

Ist dem Arbeitgeber bei der Erhebung der Lohnsteuer ein Fehler unterlaufen, stehen ihm verschiedene Änderungsmöglichkeiten offen: **48**

Der Arbeitgeber ist zur Änderung des Lohnsteuerabzugs gemäß § 41c Abs. 1 EStG im Rahmen der jeweils nächstfolgenden Lohnzahlung berechtigt, wenn ihm rückwirkende Lohnsteuerabzugsmerkmale oder ein fehlerhafter Lohnsteuerabzug nachträglich bekannt werden. Eine derartige Änderung ist nach Übermittlung oder Ausschreibung der Lohnsteuerbescheinigung jedoch nicht mehr zulässig. D. h. nach Ablauf des Kalenderjahres kann eine Erstattung nur noch im Rahmen des Lohnsteuer-Jahresausgleichs erfolgen. Von besonderer Bedeutung sind die in § 41c Abs. 4 EStG geregelte Anzeigepflichten des Arbeitgebers, für die Fälle, in denen er von seiner Änderungsmöglichkeit keinen Gebrauch gemacht hat bzw. nicht machen kann. Dies gilt auch für eine rückwirkende Gesetzesänderung. Durch eine unverzügliche⁹⁶ und umfassende Anzeige des Sachverhalts, durch die das Finanzamt in die Lage versetzt wird, die Lohnsteuer vom Arbeitnehmer nachzufordern, kann der Arbeitgeber eine Haftung gemäß § 42d EStG (s. dazu Rn. 68 ff.) ausschließen.⁹⁷ Dabei hat er seine Anzeigepflichten ge- **49**

92 Heuermann/Wagner-Wagner, G. Lohnsteuerabzugsverfahren, Rn. 164 f.

93 Vgl. Heuermann/Wagner-Wagner, G. Lohnsteuerabzugsverfahren, Rn. 168.

94 Vgl. §§ 233a Abs. 1 Satz 2, 235 i. V. m. 370 AO.

95 Vgl. § 41a Abs. 2 EStG.

96 D. h. ohne schuldhaftes Verzögerung.

97 Schmidt-Krüger, § 41c EStG Rn. 5.

genüber dem für ihn zuständigen Betriebsstättenfinanzamt zu erfüllen, wohingegen die Nachforderung im Regelfall durch das Wohnsitzfinanzamt des Arbeitnehmers erfolgt.⁹⁸

- 50 Zudem ist der Arbeitgeber berechtigt, gegen die Lohnsteuer-Anmeldung innerhalb der Rechtsbehelfsfrist von einem Monat Einspruch einzulegen oder unter den Voraussetzungen des § 164 Abs. 2 AO eine berichtigte Lohnsteuer-Anmeldung zu übermitteln. Zur Einlegung eines Rechtsbehelfs ist auch der Arbeitnehmer als Steuerschuldner befugt.⁹⁹
- 51 Der Arbeitgeber ist am Ende des Kalenderjahres sowie bei Beendigung eines Arbeitsverhältnisses nach § 41b EStG zum Abschluss des Lohnkontos (s. Rn. 34 ff.) verpflichtet. In diesem Zusammenhang hat er spätestens bis zum 28. Februar des Folgejahres eine elektronische Lohnsteuerbescheinigung nach amtlich vorgeschriebenen Datensatz an die Finanzverwaltung zu übermitteln. Die erforderlichen Angaben werden aus dem Lohnkonto übernommen und sind im Einzelnen in § 41b Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 bis 15 EStG geregelt. In diesem Zusammenhang ist vom Arbeitgeber zu berücksichtigen, dass nicht nur der Bruttoarbeitslohn sowie die Steuerabzugsbeträge und Beiträge zur Sozialversicherung zutreffend zu bescheinigen sind. Hat ein Mitarbeiter im Kalenderjahr Bezüge erhalten, bei denen eine Steuerfreistellung zulässig war, sind auch diese in exakter Höhe in der Lohnsteuerbescheinigung auszuweisen. So sind z. B. das steuerfreie Kurzarbeitergeld oder der Aufstockungsbetrag im Sinne des § 3 Nr. 28 EStG in Zeile 15 der Lohnsteuerbescheinigung einzutragen. Auch der nach einem DBA steuerfreie Arbeitslohn des Mitarbeiters (Vergütung im Tätigkeitsstaat), ist zwingend richtig in Zeile 16a anzugeben.¹⁰⁰ Der zutreffende Ausweis derartiger Bezüge hat insofern erhebliche Bedeutung, dass diese zwar steuerfrei gestellt, jedoch bei der Ermittlung des im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung maßgebenden Steuersatzes mit einzubeziehen sind. Bei unzutreffenden oder fehlenden Angaben ist es dem Finanzamt nicht möglich, die Einkommensteuer in der richtigen Höhe festzusetzen. Dem Arbeitnehmer ist ein Ausdruck der übermittelten Lohnsteuerbescheinigung auszuhändigen oder elektronisch bereitzustellen.¹⁰¹ Nach Übermittlung der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung ist eine Änderung des Lohnsteuerabzugs nicht mehr möglich. Die Berichtigung von Fehlern bei der Lohnsteuererhebung kann dann nur noch im Rahmen der Veranlagung zur Einkommenssteuer beantragt werden.¹⁰²

98 Vgl. H 41c.3 EStH, Nachforderung von Lohnsteuer, Stichwort „Zuständigkeit“; bei beschränkter Steuerpflichtigen ist stets das Betriebsstättenfinanzamt zuständig.

99 Heuermann/Wagner-Wagner, G. Lohnsteuerabzugsverfahren, Rn. 170.

100 Vgl. BMF-Schreiben vom 27.9.2017, BStBl. I 2017, 1339.

101 Vgl. § 41 Abs. 1 EStG.

102 Schmidt-Krüger, § 41b EStG Rn. 1.

Der Arbeitnehmer ist an die vom Arbeitgeber gewählte lohnsteuerliche Würdigung eines Sachverhalts grundsätzlich nicht gebunden. Vielmehr steht es ihm frei, im Rahmen seiner persönlichen Einkommensteuererklärung, eine vom Lohnsteuerabzug abweichende steuerliche Behandlung einzufordern. Als Beispiel kann hier die Besteuerung des geldwerten Vorteils aus der Überlassung eines Dienstwagens zur Privatnutzung genannt werden. Hat der Arbeitgeber die Ermittlung des steuerpflichtigen Arbeitslohns pauschal nach der 1-%-Methode durchgeführt, kann der Arbeitnehmer gleichwohl die Anwendung der Fahrtenbuchmethode beantragen. Auch die Steuerfreiheit von bisher als steuerpflichtig behandelten Zuwendungen des Arbeitgebers kann der Arbeitnehmer im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung anstreben. **52**

Bezüglich des Lohnsteuerabzugs bei beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern gelten folgende Besonderheiten: Der ausländische Arbeitnehmer hat dem inländischen Arbeitgeber eine sogenannte „Bescheinigung für beschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer“ vorzulegen, die die maßgebenden Lohnsteuerabzugsmerkmale (insbesondere die regelmäßig anzuwendende Steuerklasse I) enthält. Diese ist vom Arbeitnehmer oder Arbeitgeber (im Namen des Arbeitnehmers) beim Betriebsstättenfinanzamt zu beantragen.¹⁰³ Ein elektronischer Abruf der ELStAM für beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer war für 2018 noch nicht möglich.¹⁰⁴ Fehlt die Bescheinigung, hat der Arbeitgeber der Lohnsteuererhebung die Steuerklasse VI zugrunde zu legen. Bei Verstoß gegen diese Verpflichtung trifft ihn grundsätzlich das Haftungsrisiko. Durch den Lohnsteuerabzug ist die Einkommensteuer beschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer in der überwiegenden Zahl der Fälle abgegolten (§ 50 Abs. 2 Satz 1 EStG). **53**

c) Lohnsteuer-Jahresausgleich

Der vom Arbeitgeber durchgeführte Lohnsteuer-Jahresausgleich (§ 42b EStG) **54** dient dazu, die monatlich nach der Monatslohnsteuertabelle erhobene Lohnsteuer nach dem Ende des Kalenderjahres (Ausgleichsjahres) anhand der Jahreslohnsteuertabelle zu überprüfen. Soweit sich anhand dieser Überprüfung herausstellt, dass unterjährig zu viel Lohnsteuer erhoben wurde, ist dem Arbeitnehmer der Unterschiedsbetrag zu erstatten. Der überhöhte Lohnsteuerabzug kann sowohl aufgrund von schwankendem Arbeitslohn, als auch durch unterjährige Änderung der Lohnsteuerabzugsmerkmale erfolgt sein. Resultiert aus dem Lohnsteuer-Jahresausgleich eine Nachforderung, ist der Arbeitgeber nur dann zur nachträglichen Einbehaltung der Lohnsteuer vom Arbeitslohn des Arbeitnehmers verpflichtet, wenn der Lohnsteuer-Fehlbetrag auf einem Fehler beim unterjährigen Lohnsteuerabzug beruht. Unterlässt der Arbeitgeber in diesem Fall die nach-

¹⁰³ Vgl. § 39 Abs. 3 EStG, R 39.3 LStR.

¹⁰⁴ Vgl. Schönfeld/Plenker, S. 198.

trägliche Erhebung, haftet er für die zu wenig einbehaltene Lohnsteuer nach § 42d EStG. Wurde der Lohnsteuerabzug hingegen zutreffend durchgeführt, erfolgt die Nacherhebung im Rahmen der Veranlagung des Arbeitnehmers durch das Finanzamt.¹⁰⁵

- 55** Arbeitgeber mit mindestens zehn Mitarbeitern sind zum Lohnsteuer-Jahresausgleich verpflichtet, Arbeitgeber mit weniger als zehn Mitarbeitern gleichwohl dazu berechtigt. Voraussetzung für die frühzeitige Erstattung der Lohnsteuer ist, dass es sich um unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer handelt, die während des gesamten Ausgleichsjahres in einem Dienstverhältnis zum Arbeitgeber standen und am 31. Dezember noch bei diesem beschäftigt sind.¹⁰⁶ In § 42b Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 bis 6 EStG sind abschließend die Fälle aufgeführt, die einen Lohnsteuer-Jahresausgleich ausschließen (z.B. Antrag des Arbeitnehmers, Berücksichtigung eines Freibetrags bei der Lohnabrechnung, Bezug von Kurzarbeitergeld oder von nach DBA unter Progressionsvorbehalt steuerfreien ausländischen Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit).¹⁰⁷
- 56** Der Arbeitgeber darf den Lohnsteuer-Jahresausgleich für das Ausgleichsjahr frühestens in der Lohnsteuer-Anmeldung für den Monat Dezember durchführen. Der späteste Zeitpunkt ist die Lohnabrechnung für den Monat März im Folgejahr (§ 42b Abs. 3 EStG). Zu berücksichtigen sind hingegen ausschließlich die auf das Ausgleichsjahr entfallenden Bezüge.¹⁰⁸
- 57** Der Erstattungsbetrag ist im Lohnkonto des Arbeitnehmers gesondert zu dokumentieren (§ 42b Abs. 4 EStG). Zusammen mit dem Lohnsteuer-Jahresausgleich ist auch die Kirchensteuer auszugleichen.¹⁰⁹

IV. Möglichkeiten der Lohnsteuerpauschalierung

1. Pauschalierungsverfahren

- 58** Der Steuergesetzgeber ermöglicht eine Pauschalierung der Lohnsteuer für verschiedene Fallgruppen in den §§ 40 bis 40b EStG sowie §§ 37a und 37b EStG. Diese Regelungen dienen insbesondere der Vereinfachung und Typisierung des Steuererhebungsverfahrens und können vollkommen losgelöst von den Vorschriften zum individuellen Lohnsteuerabzugsverfahren angewendet werden.¹¹⁰
- 59** Die gemeinsamen Regelungen für alle Pauschalierungsfälle finden sich in § 40 Abs. 3 EStG. Danach ist die im Zeitpunkt des Zuflusses von Arbeitslohn entste-

105 *Schönfeld/Plenker*, S. 626 ff.

106 *Schönfeld/Plenker*, S. 627.

107 Vgl. § 42b Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 bis 6 EStG

108 Kirchhof/Söhn-Hummel, § 42b EStG Rn. D1 f.

109 Schmidt-Krüger, § 42b EStG Rn. 4.

110 Heuermann/Wagner-Wagner, H. Pauschalierung der Lohnsteuer, Rn. 1, 2.

hende pauschale Lohnsteuer vom Arbeitgeber zu übernehmen. Dieser ist – abweichend zum Lohnsteuerabzugsverfahren – auch Steuerschuldner. Sowohl der pauschal besteuerte Arbeitslohn, als auch die Pauschalsteuer bleiben bei der Veranlagung des Arbeitnehmers zur Einkommensteuer außer Ansatz. Zudem ist eine Anrechnung der pauschalen Lohnsteuer ausgeschlossen.¹¹¹ Dem Arbeitgeber steht es frei, die pauschale Lohnsteuer dem Arbeitnehmer weiter zu belasten („abzuwälzen“). Steuerrechtlich wirkt sich die Abwälzung jedoch nicht aus, da die pauschale Lohnsteuer als zugeflossener Arbeitslohn gilt, vom Arbeitnehmer jedoch aus dem Nettolohn zu zahlen ist (Verrechnung durch den Arbeitgeber). D.h. wirtschaftlich wird die pauschale Lohnsteuer vom Arbeitnehmer getragen.¹¹²

Der Arbeitnehmer hat keinen Einfluss auf das Pauschalierungsverfahren. Vielmehr obliegt die Entscheidung, ob eine Pauschalierungsvorschrift in Anspruch genommen wird oder nicht ausschließlich dem Arbeitgeber (Pauschalierungswahlrecht).¹¹³ **60**

Erfolgt eine Pauschalierung der Lohnsteuer, ist davon auch die Kirchensteuer umfasst. Dabei kann diese vereinfachend mit einem in der Regel um 1 % bis 2 % geringeren Kirchensteuer-Hebesatz für sämtliche von einer Pauschalierung betroffenen Arbeitnehmer ermittelt werden. Dadurch wird der Tatsache Rechnung getragen, dass im Unternehmen auch nicht kirchensteuerpflichtige Mitarbeiter beschäftigt sind. Der Arbeitgeber kann die pauschale Kirchensteuer auch auf Basis der individuellen Konfession seiner Arbeitnehmer ermitteln und die nicht kirchensteuerpflichtigen Beschäftigten außer Acht lassen. Er hat dafür, z.B. anhand der abgerufenen Lohnsteuermerkmale, nachzuweisen, welcher Kirchengemeinde die betreffenden Mitarbeiter angehören.¹¹⁴ **61**

2. Die Pauschalierungsnormen im Einzelnen

§ 40 EStG regelt die Pauschalierung der Lohnsteuer mit variablen (Abs. 1) bzw. festen (Abs. 2) Steuersätzen in besonderen Fällen. Danach kann die Lohnsteuer auf Antrag des Arbeitgebers beim Betriebsstättenfinanzamt anhand eines selbst ermittelten pauschalen (= variablen) Durchschnittssteuersatzes erhoben werden, wenn der Arbeitgeber sonstige Bezüge in einer größeren Zahl von Fällen¹¹⁵ zu- **62**

¹¹¹ *Küch*, S. 140.

¹¹² Blümich-*Thürmer*, § 40 EStG Rn. 129.

¹¹³ Heuermann/Wagner-*Wagner*, H. Pauschalierung der Lohnsteuer, Rn. 41.

¹¹⁴ Heuermann/Wagner-*Wagner*, H. Pauschalierung der Lohnsteuer, Rn. 45 ff. Die Erhebung der pauschalierten Kirchensteuer hat die Finanzverwaltung in einem gleichlautenden Ländere rlass vom 8.8.2016, BStBl. I 2016, 773, geregelt. Die Kirchensteuer-Hebesätze legen die Religionsgemeinschaften fest.

¹¹⁵ Vgl. dazu R 40.1 Abs. 1 LStR.

wendet oder in einer größeren Zahl von Fällen Lohnsteuer nach zu erheben hat.¹¹⁶ Die wahlweise Anwendung fester Pauschalsteuersätze durch den Arbeitgeber sieht das Gesetz u. a. für folgende Konstellationen vor:

- pauschaler Steuersatz 25 %: Abgabe von Mahlzeiten im Betrieb, Zuwendungen bei Betriebsveranstaltungen, Gewährung von Erholungsbeihilfen, steuerpflichtiger Ersatz von Verpflegungskosten bei Auswärtstätigkeit, Übereignung von Datenverarbeitungsgeräten (z. B. PC) und von Ladevorrichtungen für Elektro- oder Hybridelektrofahrzeuge sowie Zuschüsse des Arbeitgebers zum Erwerb und die Nutzung derartiger Ladevorrichtungen;
- pauschaler Steuersatz 15 %: Fahrtkostenzuschüsse/Job Tickets/Firmenwagen-gestellung für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte bis zur Höhe der abziehbaren Werbungskosten.¹¹⁷

- 63** Die Vorschriften zur Pauschalierung der Lohnsteuer für Teilzeitbeschäftigte und geringfügig Beschäftigte finden sich in § 40a EStG. Der Arbeitgeber kann die Lohnsteuer für kurzfristig Beschäftigte mit einem Steuersatz von 25 % pauschal vom Arbeitslohn erheben. Im Falle von geringfügigen Beschäftigungsverhältnissen, bei denen der Arbeitgeber einen pauschalen Beitrag zur Sozialversicherung (Renten- und Krankenversicherung) leisten muss,¹¹⁸ steht es ihm frei, die Lohnsteuer in Form einer einheitlichen Pauschsteuer (Lohnsteuer einschließlich Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer) in Höhe von 2 % des sozialversicherungs-pflichtigen Arbeitsentgelts zu erheben. Ein pauschaler Lohnsteuersatz von 20 % kommt bei geringfügiger Beschäftigung in Frage, wenn der Arbeitgeber keinen Pauschalbeitrag zur Sozialversicherung, sondern die vollen Sozialabgaben, zu entrichten hat. Im Ergebnis sind geringfügige Beschäftigungsverhältnisse (Verdienstgrenze EUR 450,00) stets steuerpflichtig.¹¹⁹
- 64** Für bestimmte Zukunftssicherungsleistungen sieht § 40b EStG die Erhebung der Lohnsteuer mit einem Pauschalsteuersatz in Höhe von 20 % vor (z. B. Gruppenunfallversicherung nach § 40b Abs. 3 EStG).¹²⁰
- 65** Die Gewährung von Sachprämien im Sinne des § 3 Nr. 38 EStG (z. B. Prämienprogramm „Miles and More“) kann gemäß § 37a EStG auf Antrag des zuwendenden Unternehmens mit einem Steuersatz in Höhe von 2,25 % pauschaliert besteuert werden. Von der Pauschalierung betroffen ist der wertmäßige Teil der Prämien, der einen steuerfreien Betrag in Höhe von EUR 1.080,00 überschreitet, soweit die Prämien im Inland zufließen.¹²¹

116 Vgl. § 40 Abs. 1 EStG.

117 *Schönfeld/Plenker*, S. 685.

118 *Schmidt-Krüger*, § 40a EStG Rn. 2. Es handelt sich um das sogenannte Haushaltscheck-Verfahren bei der Deutschen Rentenversicherung Knappschaft-Bahn-See.

119 Heuermann/Wagner-Wagner, G. Lohnsteuerabzugsverfahren, Rn. 84.

120 Vgl. § 40b EStG.

121 Vgl. § 37a Abs. 1 i. V. m. § 3 Nr. 38 EStG.

Von besonderer praktischer Bedeutung ist die Möglichkeit der Einkommensteuerpauschalierung gemäß § 37b EStG¹²² bei betrieblich veranlassten Zuwendungen oder Geschenken. Anwendungsbeispiele für diese Vorschrift sind Belohnungssessen, Incentive-Reisen, VIP-Logen, Einladungen zu Sportveranstaltungen oder ähnliche Sachbezüge. Sie wird im Wirtschaftsleben von Unternehmen besonders dann genutzt, wenn Geschäftspartnern zur Vertiefung und Stärkung der Kundenbeziehungen Sachzuwendungen gewährt werden. Auch die Auszeichnung eines Mitarbeiters für besondere Leistungen kann ein Motiv sein. In der Regel führen die Geschenke beim Empfänger zu steuerpflichtigen Einnahmen (Betriebsseinnahmen beim Geschäftspartner, Drittlohn bei dessen Arbeitnehmern, Arbeitslohn bei den eigenen Arbeitnehmern). § 37b EStG unterscheidet dementsprechend zwischen Zuwendungen an die eigenen Arbeitnehmer und an dritte Personen und ermöglicht es dem Zuwendenden, die ertragssteuerlichen Konsequenzen für den Empfänger zu tragen.¹²³ Die Wahlrechtsausübung zur Pauschalierung nach § 37b EStG hat zwingend für alle Sachzuwendungen (in Höhe von maximal EUR 10.000,00 je Empfänger und Wirtschaftsjahr oder für die einzelne Zuwendung) eines Wirtschaftsjahres einheitlich zu erfolgen. Der Unternehmer kann das Wahlrecht für die verschiedenen Personenkreise jedoch unabhängig voneinander ausüben und hat den Zuwendungsempfänger darüber zu unterrichten. Der Pauschalsteuersatz beträgt 30% zuzüglich Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer.¹²⁴

Insbesondere im Hinblick auf Zuwendungssachverhalte, die erst im Rahmen einer Betriebsprüfung von der Finanzverwaltung festgestellt werden, lässt sich in der Praxis das Bestreben erkennen, diese möglichst der Pauschalierung nach § 37b EStG zu unterwerfen. Der zuwendende Unternehmer beabsichtigt regelmäßig eine Vertiefung der Kundenbeziehung und möchte daher den Empfänger von steuerlichen Belangen möglichst schadlos halten. Gleichwohl sollte in jedem Fall genau geprüft werden, ob der Anwendungsbereich der Vorschrift eröffnet ist, da die Pauschalierung andernfalls keine Abgeltungswirkung entfaltet (fehlgeschlagene Pauschalierung). Darüber hinaus ist das Wohnsitzfinanzamt des Zuwendungsempfängers zur erneuten Prüfung der Anwendungsvoraussetzungen des § 37b EStG berechtigt, da es sich beim Pauschalierungsverfahren nicht um einen Grundlagenbescheid handelt. Dementsprechend kann in Zweifelsfällen eine Anrufungsauskunft gemäß § 42e EStG (s. Rn. 79 ff.) eingeholt werden. Diese schützt jedoch nur den Arbeitgeber vor einer Inanspruchnahme als Haftungsschuldner.¹²⁵

122 Vgl. BMF-Schreiben vom 19.5.2015, BStBl. I 2015, 468.

123 Schmidt-Loschelder, § 37b EStG Rn. 1 f.

124 Schönfeld/Plenker, S. 713 ff.

125 Fuhrmann/Potsch, KöSDi 2015, 19626 f.

- 67a** Die Inanspruchnahme von Pauschalierungsvorschriften knüpft – ähnlich wie bei diversen Steuerbefreiungen (s. Rn. 25) – regelmäßig an die Voraussetzung, dass die Zuwendung durch den Arbeitgeber zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt wird.¹²⁶ Dies ist anhand des jeweiligen Einzelfalls sowohl für das Steuerrecht als auch das Sozialversicherungsrecht gesondert zu prüfen. Zudem setzt die häufig angestrebte Sozialversicherungsfreiheit bei Pauschalierung der Lohnsteuer nach § 40 Abs. 2 EStG mit festen Steuersätzen voraus, dass die tatsächliche Anmeldung und Abführung der pauschal erhobenen Lohnsteuer bis zum 28. Februar des Folgejahres durchgeführt wird.¹²⁷

V. Ausgewählte verfahrensrechtliche Themen

1. Haftung des Arbeitgebers für Lohnsteuer

a) Grundsätzliches

- 68** Die Haftung des Arbeitgebers gemäß § 42d EStG gehört zu einem der zentralsten Haftungstatbestände im Steuerrecht und ist daher für den Unternehmer besonders wichtig.¹²⁸ Die Vorschrift dient dazu, die Steuerforderungen der Finanzverwaltung gegenüber abhängig Beschäftigten durch den Abzug an der Quelle zu sichern, mit dem Ziel Steuerausfälle zu vermeiden. Praktisch bedeutet die Haftung des Arbeitgebers, dass er für eine fremde Schuld – die persönliche Einkommensteuerschuld des Arbeitnehmers – in Anspruch genommen werden kann. Existiert keine materiell-rechtlich begründete Steuerschuld des Arbeitnehmers (Erstschuld), bleibt kein Raum mehr für die etwaige Haftung des Arbeitgebers (Akzessorietät der Haftung).¹²⁹ Die Arbeitgeberhaftung bezieht sich während des laufenden Kalenderjahrs auf die entstandene Lohnsteuer, nach Ablauf des Kalenderjahrs ist jedoch die endgültige – auf Einkünfte gemäß § 19 EStG entfallende – Einkommensteuerschuld des Arbeitnehmers maßgebend. Der Arbeitgeber hat in derartigen Fällen nachzuweisen, dass die Einkommensteuerschuld geringer als der Haftungsbetrag ist oder gegebenenfalls bereits in vollem Umfang gezahlt wurde.¹³⁰ In den Fällen der Lohnsteuerpauschalierung kann der Arbeitgeber nicht als Haftungsschuldner in Anspruch genommen werden, da er

¹²⁶ Vgl. z. B. § 37b Abs. 2 EStG bei Zuwendungen an Arbeitnehmer.

¹²⁷ *Schönfeld/Plenker*, S. 685 f.

¹²⁸ Die in § 42d Abs. 6 ff. EStG geregelten Vorschriften zur Haftung bei Arbeitnehmer-Überlassung werden nachfolgend nicht näher besprochen. Diese ermöglichen grundsätzlich die Inanspruchnahme des Entleihers als Haftungsschuldner. Unter bestimmten Voraussetzungen ist die Inanspruchnahme jedoch ausgeschlossen. Vgl. *Schmidt-Krüger*, § 42d EStG Rn. 66 ff.

¹²⁹ *Hermann/Heuer/Raupach-Gersch*, § 42d EStG Rn. 20.

¹³⁰ *Schmidt-Krüger*, § 42d EStG Rn. 2; *Hermann/Heuer/Raupach-Gersch*, § 42d EStG Rn. 22; a. A. *Blümich-Wagner*, § 42d EStG Rn. 31 ff.

selbst Steuerschuldner ist. Hier kann die zu gering einbehaltene Steuer ausschließlich mittels Nachforderungsbescheid erhoben werden.¹³¹

Nach dem Wortlaut des § 42d EStG kommt es auf ein Verschulden des Arbeitgebers für eine Inanspruchnahme als Haftender nicht an. Darin unterscheidet sich die Vorschrift zu den die gesetzlichen Vertreter eines Unternehmens betreffenden Haftungsrisiken (§§ 34, 69 AO), welche nur dann drohen, wenn eine vorsätzliche oder grob fahrlässige Pflichtverletzung vorliegt. Das Finanzamt hat nach herrschender Meinung und Rechtssprechung allerdings bei der Ermessensentscheidung, an wen es seine Steuernachforderung richtet, zu berücksichtigen, ob ein Verschulden des Arbeitgebers gegeben ist oder nicht.¹³² Die Haftung des Arbeitgebers kann z. B. ermessensfehlerhaft sein, wenn die lohnsteuerliche Behandlung eines bestimmten Sachverhalts im Rahmen einer Außenprüfung mit dem Prüfer besprochen wurde und zu keinen Beanstandungen führte.¹³³ **69**

b) Haftungstatbestände

Die Haftungstatbestände regelt im Einzelnen § 42d Abs. 1 EStG. Danach haftet der Arbeitgeber für **70**

- die Lohnsteuer, die er einzubehalten und abzuführen bzw. die er im Rahmen des Lohnsteuer-Jahresausgleichs unzutreffend erstattet hat,
- die aufgrund fehlerhafter Eintragungen im Lohnkonto oder in der Lohnsteuerbescheinigung verkürzte Einkommensteuer bzw. Lohnsteuer,
- die Lohnsteuer, die in Fällen des § 38 Abs. 3a EStG ein Dritter zu übernehmen hat.¹³⁴

Anhand der Aufzählung wird deutlich, dass die Arbeitgeberhaftung sehr weit reicht. Der Arbeitgeber hat zur Vermeidung von Haftungsrisiken insbesondere die vorschriftsmäßige Berechnung und Abführung der Lohnsteuer sicherzustellen.¹³⁵ **71**

Die Inanspruchnahme des Arbeitgebers ist trotz Erfüllung einer der vorstehenden Voraussetzungen ausgeschlossen, soweit eines der in § 42d Abs. 2 EStG genannten negativen Tatbestandsmerkmale zutrifft. Das wichtigste Ausschlusskriterium ist dabei die Anzeige nach § 41c Abs. 4 EStG. Stellt der Arbeitgeber Feh- **72**

¹³¹ Schmidt-Krüger, § 42d EStG Rn. 2, Hermann/Heuer/Raupach-Gersch, § 42d EStG Rn. 94.

¹³² Heuermann/Wagner-Wagner, J. Haftung für Lohnsteuer, Rn. 36. Andere Stimmen in der Literatur vertreten die Auffassung, dass der Tatbestand der Haftung nicht erfüllt sein kann, wenn kein Verschulden (schuldhaftes Pflichtverletzung) des Arbeitgebers vorliegt. Vgl. Hermann/Heuer/Raupach-Gersch, § 42d EStG Rn. 23.

¹³³ Vgl. H 42d.1 EStH Inanspruchnahme des Arbeitgebers, Stichwort „Ermessensausübung“.

¹³⁴ Vgl. § 42d Abs. 1 EStG.

¹³⁵ Hermann/Heuer/Raupach-Gersch, § 42d EStG Rn. 40 ff.

ler bei der Lohnabrechnung fest und zeigt diese unverzüglich seinem Betriebsstättenfinanzamt an, dann ist eine Haftung nach § 42d EStG ausgeschlossen. Voraussetzung ist jedoch zunächst, dass er die nicht vorschriftsmäßige Einbehaltung erkennt. Die Aufzählung in § 42d Abs. 2 EStG ist nicht abschließend. Vielmehr kann sich ein Ausschluss u. a. auch aus § 42e EStG (Anrufungsauskunft) oder den Grundsätzen von Treu und Glauben ergeben, z. B. wenn der Arbeitgeber auf die Angaben in der Reisekostenabrechnung des Arbeitnehmers vertraut.¹³⁶

- 73 Der Umfang der Haftung richtet sich im Allgemeinen nach den für das individuelle Lohnsteuerabzugsverfahren geltenden Vorschriften. Lassen sich die maßgeblichen individuellen Besteuerungsgrundlagen nicht ermitteln oder berechnen, hat das Finanzamt die Haftungsschuld zu schätzen, soweit die Voraussetzungen des § 162 AO erfüllt sind bzw. der Arbeitgeber dem zustimmt. Bei einer Schätzung kommen Durchschnittssteuersätze zur Anwendung.¹³⁷
- 74 Der Haftungsanspruch entsteht im Zeitpunkt der Verwirklichung eines Haftungstatbestands gemäß § 38 AO i.V.m. § 42d Abs. 1 EStG. Der Erlass eines Haftungsbescheids ist dafür nicht erforderlich.¹³⁸ Die Haftungsschuld erlischt insbesondere durch Zahlung, Erlass oder Verjährung (§ 47 AO). Aufgrund der Gesamtschuldnerschaft¹³⁹ wirkt die Begleichung der Haftungsschuld durch einen der Gesamtschuldner auch für die restlichen Schuldner (§ 44 Abs. 2 AO). Folgende Besonderheiten sind im Zusammenhang mit der Festsetzungsverjährung, die grundsätzlich vier Jahre beträgt,¹⁴⁰ zu berücksichtigen: Die Festsetzungsfrist für den Erlass eines Haftungsbescheids endet nicht vor dem Ablauf der für den Steuerbescheid geltenden Frist zur Festsetzung (§ 191 Abs. 3 Satz 4 AO). Ein Haftungsbescheid kann nicht mehr ergehen, soweit die Steuer nicht festgesetzt wurde und eine Steuerfestsetzung wegen Fristablaufs unzulässig ist. Gleiches gilt, wenn die festgesetzte Steuer durch Verjährung oder Erlass erloschen ist. Diese beiden Hinderungsgründe sind der Akzessorietät des Haftungsanspruchs geschuldet: Ohne Steuerschuld kann es keinen Haftungsanspruch geben. Zudem resultiert aus der mit Wirkung zum 30.6.2013 in § 171 Abs. 15 AO neu eingeführten Ablaufhemmung bezüglich der Festsetzungsfrist eine weitere Verknüpfung. Danach endet die Frist zur Festsetzung der Steuerschuld (gegenüber dem Arbeitnehmer) nicht bevor die Festsetzungsfrist gegenüber dem Entrichtungspflichtigen (in der Regel der Arbeitgeber) abgelaufen ist. Der damit verankerte Gleichlauf bewirkt in der Praxis, dass eine beim Arbeitgeber begon-

136 Schmidt-Krüger, § 42d EStG Rn. 14; Hermann/Heuer/Raupach-Gersch, § 42d EStG Rn. 60 ff.

137 Hermann/Heuer/Raupach-Gersch, § 42d EStG Rn. 26 ff.

138 Hermann/Heuer/Raupach-Gersch, § 42d EStG Rn. 24; Heuermann/Wagner-Wagner, J. Haftung für Lohnsteuer, Rn. 42; a. A. Schmidt-Krüger, § 42d EStG Rn. 10.

139 S. Rn. 75.

140 Vorbehaltlich leichtfertige Steuerverkürzung (fünf Jahre) und Steuerhinterziehung (zehn Jahre).

nene Außenprüfung auch die Festsetzungsfrist bezüglich des individuellen Lohnsteueranspruchs gegenüber dem Steuerschuldner hemmt.¹⁴¹

c) Inanspruchnahme

Bezüglich des Haftungsanspruchs legt § 42d Abs. 3 EStG die gesamtschuldnerische Haftung von Arbeitgeber (Haftungsschuldner) und Arbeitnehmer (Steuerschuldner) fest. Damit wird klargestellt, dass Haftungs- und Steuerschuld auf dieselbe Leistung abzielen müssen (§ 44 Abs. 1 AO). Das Betriebsstättenfinanzamt kann die Leistung grundsätzlich nur einmal fordern und muss im Rahmen seines pflichtgemäßen Ermessens (§ 5 AO) entscheiden, an wen es sich richtet.¹⁴² Zur Art der Ermessensausübung wurden unzählige einzelfallbezogene Grundsätze von der Rechtsprechung entwickelt, die teilweise in den Lohnsteuerhinweisen¹⁴³ zu finden sind. So ist eine vorrangige Inanspruchnahme des Arbeitnehmers als Steuerschuldner nicht vorgeschrieben. Gleichwohl kann es ermessensfehlerhaft sein, den Arbeitgeber vorrangig in Anspruch zu nehmen, wenn die Steuer im Rahmen der Pflichtveranlagung des Arbeitnehmers ebenso schnell und einfach nachgefordert werden kann, insbesondere dann, wenn das Arbeitsverhältnis zwischenzeitlich beendet ist. Eine fehlerhafte Ermessensausübung ist auch dann gegeben, wenn das Betriebsstättenfinanzamt den Haftungsbetrag vom Arbeitgeber fordert, obwohl der Fehler für die unzutreffende Lohnsteuererhebung auf Seiten der Finanzverwaltung liegt. Da der Arbeitnehmer als Steuerschuldner immer in Anspruch genommen werden kann, liegt eine Ermessensentscheidung nur vor, wenn sich das Finanzamt mittels Haftungsbescheid an den Arbeitgeber richtet.¹⁴⁴

d) Haftungsbescheid

Für den Haftungsbescheid, der regelmäßig das Leistungsgebot sowie eine Rechtsbehelfsbelehrung enthalten muss, gilt grundsätzlich die Schriftform.¹⁴⁵ Jedoch bedarf es keines Haftungsbescheids, wenn der Arbeitgeber die einzubehaltende Steuer angemeldet hat oder seine Zahlungsverpflichtung nach einer Lohnsteuer-Außenprüfung gegenüber dem Betriebsstättenfinanzamt schriftlich anerkennt.¹⁴⁶ Von besonderer Bedeutung ist jedoch die Ermessensbegründung. Im Haftungsbescheid sind zwingend die Ermessenserwägungen darzulegen, insbesondere warum der Haftungsschuldner anstelle des Steuerschuldners in

141 Heuermann/Wagner-Wagner, J. Haftung für Lohnsteuer, Rn. 42 f.; Heinmüller, BB 2016, 1445, 1447.

142 Schmidt-Krüger, § 42d EStG Rn. 16.

143 H 42d.1 LStH.

144 Hermann/Heuer/Raupach/Gersch, § 42d EStG Rn. 70 ff., Schönfeld/Plenker, S. 511 f.

145 Vgl. § 191 Abs. 1 Satz 3 AO.

146 Schmidt-Krüger, § 42d EStG Rn. 45.

Anspruch genommen wird. Fehlt die Begründung, ist die Ermessensentscheidung im Allgemeinen ermessensfehlerhaft.¹⁴⁷

- 77 Da es sich bei einem Haftungsbescheid nicht um einen Steuerbescheid handelt, sind für dessen Aufhebung oder Änderung die §§ 129 ff. AO maßgeblich. Dabei ist für den Arbeitgeber hinsichtlich des Erlasses eines zweiten Haftungsbescheids Folgendes von Bedeutung: Ein bestandskräftiger Haftungsbescheid hindert den Erlass eines weiteren Haftungsbescheides zum selben Sachverhalt. Nur bei Aufdeckung eines neuen Sachverhalts, darf auch ein neuer Haftungsbescheid ergehen. Andernfalls hat das Finanzamt ausschließlich die Möglichkeit, den Erstbescheid zu ändern, soweit eine Änderungsvorschrift einschlägig ist.¹⁴⁸
- 78 Die Inanspruchnahme des Arbeitnehmers erfolgt mittels Nachforderungsbescheid. Arbeitgeber und Arbeitnehmer können gegen die sie betreffenden Bescheide Einspruch einlegen.¹⁴⁹

2. Anrufungsauskunft

- 79 Die Abgabenordnung ermöglicht es dem Steuerpflichtigen, sich hinsichtlich der steuerlichen Würdigung von genau bezeichneten Sachverhalten verbindlich abzustimmen (§ 89 AO). Jedoch darf sich eine solche verbindliche Auskunft nicht auf bereits verwirklichte Sachverhalte beziehen und ist zudem kostenpflichtig. Im Bereich der Lohnsteuer wurde ein eigenes Instrument zur Abstimmung mit dem Finanzamt verankert, die Anrufungsauskunft nach § 42e EStG. Es handelt sich dabei um eine gebührenfreie Auskunft, die sowohl der Arbeitgeber als auch der Arbeitnehmer beantragen kann.¹⁵⁰ Die Anrufungsauskunft kann auch im Hinblick auf bereits abgeschlossene Sachverhalte beansprucht werden und ist insbesondere dadurch geeignet, Haftungsrisiken zu minimieren.¹⁵¹
- 80 Zuständig für eine Anrufungsauskunft ist grundsätzlich das Betriebsstättenfinanzamt des Arbeitgebers. Soweit die Anfrage durch den Arbeitnehmer erfolgt, soll auch das Wohnsitzfinanzamt in die Abstimmung einbezogen werden.¹⁵² Lediglich das Finanzamt wird in den Richtlinien angewiesen, die Auskunft schriftlich zu erteilen. Gleichwohl ist die Schriftform auch den Auskunftsberechtigten aus Dokumentationsgründen und zur Vermeidung von Unklarheiten zu empfehlen, kann vom Finanzamt aber auch gefordert werden.¹⁵³

147 H 42d.1 LStH, Inanspruchnahme des Arbeitgebers, Stichwort „Ermessensbegründung“.

148 Hermann/Heuer/Raupach-Gersch, § 42d EStG Rn. 108 f.

149 Schmidt-Krüger, § 42d EStG Rn. 58.

150 Vgl. R 42e Abs. 1 LStR.

151 Kirchhoff/Söhn-Hummel, § 42e EStG A1, A 11.

152 Vgl. R 42e Abs. 1 Satz 2 LStR.

153 Schmidt-Krüger, § 42e EStG Rn. 3 f.