

## § 39b

Durchführung des Lohnsteuerabzugs für unbeschränkt  
einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346)

(1) <sup>1</sup>Für die Durchführung des Lohnsteuerabzugs hat der unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer seinem Arbeitgeber vor Beginn des Kalenderjahres oder beim Eintritt in das Dienstverhältnis eine Lohnsteuerkarte vorzulegen. <sup>2</sup>Der Arbeitgeber hat die Lohnsteuerkarte während des Dienstverhältnisses aufzubewahren. <sup>3</sup>Er hat sie dem Arbeitnehmer während des Kalenderjahres zur Vorlage beim Finanzamt oder bei der Gemeinde vorübergehend zu überlassen sowie innerhalb angemessener Frist nach Beendigung des Dienstverhältnisses herauszugeben. <sup>4</sup>Der Arbeitgeber darf die auf der Lohnsteuerkarte eingetragenen Merkmale nur für die Einbehaltung der Lohnsteuer verwerten; er darf sie ohne Zustimmung des Arbeitnehmers nur offenbaren, soweit dies gesetzlich zugelassen ist.

(2) <sup>1</sup>Für die Einbehaltung der Lohnsteuer vom laufenden Arbeitslohn hat der Arbeitgeber die Höhe des laufenden Arbeitslohns im Lohnzahlungszeitraum festzustellen und auf einen Jahresarbeitslohn hochzurechnen. <sup>2</sup>Der Arbeitslohn eines monatlichen Lohnzahlungszeitraums ist mit zwölf, der Arbeitslohn eines wöchentlichen Lohnzahlungszeitraums mit 360/7 und der Arbeitslohn eines täglichen Lohnzahlungszeitraums mit 360 zu vervielfältigen. <sup>3</sup>Von dem hochgerechneten Jahresarbeitslohn sind ein etwaiger Versorgungsfreibetrag (§ 19 Absatz 2) und Altersentlastungsbetrag (§ 24a) abzuziehen. <sup>4</sup>Außerdem ist der hochgerechnete Jahresarbeitslohn um einen etwaigen auf der Lohnsteuerkarte des Arbeitnehmers für den Lohnzahlungszeitraum eingetragenen Freibetrag (§ 39a Absatz 1) oder Hinzurechnungsbetrag (§ 39a Absatz 1 Nummer 7), vervielfältigt unter sinngemäßer Anwendung von Satz 2, zu vermindern oder zu erhöhen. <sup>5</sup>Der so verminderte oder erhöhte hochgerechnete Jahresarbeitslohn, vermindert um

1. den Arbeitnehmer-Pauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nummer 1 Buchstabe a) oder bei Versorgungsbezügen den Pauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nummer 1 Buchstabe b) und den Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag (§ 19 Absatz 2) in den Steuerklassen I bis V,
2. den Sonderausgaben-Pauschbetrag (§ 10c Satz 1) in den Steuerklassen I bis V,
3. eine Vorsorgepauschale aus den Teilbeträgen
  - a) für die Rentenversicherung bei Arbeitnehmern, die in der gesetzlichen Rentenversicherung pflichtversichert oder von der gesetzlichen Rentenversicherung nach § 6 Absatz 1 Nummer 1 des Sechsten Buches Sozialgesetzbuch befreit sind, in den Steuerklassen I bis VI in Höhe des Betrags, der bezogen auf den Arbeitslohn 50 Prozent des Beitrags in der allgemeinen Rentenversicherung unter Berücksichtigung der jeweiligen Beitragsbemessungsgrenzen entspricht,

- b) für die Krankenversicherung bei Arbeitnehmern, die in der gesetzlichen Krankenversicherung versichert sind, in den Steuerklassen I bis VI in Höhe des Betrags, der bezogen auf den Arbeitslohn unter Berücksichtigung der Beitragsbemessungsgrenze und den ermäßigten Beitragssatz (§ 243 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch) dem Arbeitnehmeranteil eines pflichtversicherten Arbeitnehmers entspricht,
- c) für die Pflegeversicherung bei Arbeitnehmern, die in der sozialen Pflegeversicherung versichert sind, in den Steuerklassen I bis VI in Höhe des Betrags, der bezogen auf den Arbeitslohn unter Berücksichtigung der Beitragsbemessungsgrenze und den bundeseinheitlichen Beitragssatz dem Arbeitnehmeranteil eines pflichtversicherten Arbeitnehmers entspricht, erhöht um den Beitragszuschlag des Arbeitnehmers nach § 55 Absatz 3 des Elften Buches Sozialgesetzbuch, wenn die Voraussetzungen dafür vorliegen,
- d) für die Krankenversicherung und für die private Pflege-Pflichtversicherung bei Arbeitnehmern, die nicht unter Buchstabe b und c fallen, in den Steuerklassen I bis V in Höhe der dem Arbeitgeber mitgeteilten Beiträge im Sinne des § 10 Absatz 1 Nummer 3, etwaig vervielfältigt unter sinngemäßer Anwendung von Satz 2 auf einen Jahresbetrag, vermindert um den Betrag, der bezogen auf den Arbeitslohn unter Berücksichtigung der Beitragsbemessungsgrenze und den ermäßigten Beitragssatz in der gesetzlichen Krankenversicherung sowie den bundeseinheitlichen Beitragssatz in der sozialen Pflegeversicherung dem Arbeitgeberanteil für einen pflichtversicherten Arbeitnehmer entspricht, wenn der Arbeitgeber gesetzlich verpflichtet ist, Zuschüsse zu den Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträgen des Arbeitnehmers zu leisten;

<sup>2</sup>Entschädigungen im Sinne des § 24 Nummer 1 sind bei Anwendung der Buchstaben a bis c nicht zu berücksichtigen; mindestens ist für die Summe der Teilbeträge nach den Buchstaben b und c oder für den Teilbetrag nach Buchstabe d ein Betrag in Höhe von 12 Prozent des Arbeitslohns, höchstens 1 900 Euro in den Steuerklassen I, II, IV, V, VI und höchstens 3 000 Euro in der Steuerklasse III anzusetzen,

- 4. den Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24b) in der Steuerklasse II,

ergibt den zu versteuernden Jahresbetrag. <sup>6</sup>Für den zu versteuernden Jahresbetrag ist die Jahreslohnsteuer in den Steuerklassen I, II und IV nach § 32a Absatz 1 sowie in der Steuerklasse III nach § 32a Absatz 5 zu berechnen. <sup>7</sup>In den Steuerklassen V und VI ist die Jahreslohnsteuer zu berechnen, die sich aus dem Zweifachen des Unterschiedsbetrags zwischen dem Steuerbetrag für das Eineinviertelfache und dem Steuerbetrag für das Dreiviertelfache des zu versteuernden Jahresbetrags nach § 32a Absatz 1 ergibt; die Jahreslohnsteuer beträgt jedoch mindestens 14 Prozent des Jahresbetrags, für den 9 225 Euro übersteigenden Teil des Jahresbetrags höchstens 42 Prozent und für den 26 276 Euro übersteigenden Teil des zu versteuernden Jahresbetrags jeweils 42 Prozent sowie für den 200 320 Euro übersteigenden Teil des zu versteuernden Jahresbetrags jeweils 45 Prozent. <sup>8</sup>Für die Lohnsteuerberechnung ist die auf der Lohnsteuerkarte eingetragene Steuerklasse maßgebend. <sup>9</sup>Die monatliche

Lohnsteuer ist  $1/12$ , die wöchentliche Lohnsteuer sind  $7/360$ ; und die tägliche Lohnsteuer ist  $1/360$  der Jahreslohnsteuer.<sup>10</sup> Bruchteile eines Cents, die sich bei der Berechnung nach den Sätzen 2 und 9 ergeben, bleiben jeweils außer Ansatz.<sup>11</sup> Die auf den Lohnzahlungszeitraum entfallende Lohnsteuer ist vom Arbeitslohn einzubehalten.<sup>12</sup> Das Betriebsstättenfinanzamt kann allgemein oder auf Antrag zulassen, dass die Lohnsteuer unter den Voraussetzungen des § 42b Absatz 1 nach dem voraussichtlichen Jahresarbeitslohn ermittelt wird, wenn gewährleistet ist, dass die zutreffende Jahreslohnsteuer (§ 38a Absatz 2) nicht unterschritten wird.

(3)<sup>1</sup> Für die Einbehaltung der Lohnsteuer von einem sonstigen Bezug hat der Arbeitgeber den voraussichtlichen Jahresarbeitslohn ohne den sonstigen Bezug festzustellen.<sup>2</sup> Hat der Arbeitnehmer Lohnsteuerbescheinigungen aus früheren Dienstverhältnissen des Kalenderjahres nicht vorgelegt, so ist bei der Ermittlung des voraussichtlichen Jahresarbeitslohns der Arbeitslohn für Beschäftigungszeiten bei früheren Arbeitgebern mit dem Betrag anzusetzen, der sich ergibt, wenn der laufende Arbeitslohn im Monat der Zahlung des sonstigen Bezugs entsprechend der Beschäftigungsdauer bei früheren Arbeitgebern hochgerechnet wird.<sup>3</sup> Der voraussichtliche Jahresarbeitslohn ist um den Versorgungsfreibetrag (§ 19 Absatz 2) und den Altersentlastungsbetrag (§ 24a), wenn die Voraussetzungen für den Abzug dieser Beträge jeweils erfüllt sind, sowie nach Maßgabe der Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte um einen etwaigen Jahresfreibetrag zu vermindern und um einen etwaigen Jahreshinzurechnungsbetrag zu erhöhen.<sup>4</sup> Für den so ermittelten Jahresarbeitslohn (maßgebender Jahresarbeitslohn) ist die Lohnsteuer nach Maßgabe des Absatzes 2 Satz 5 bis 7 zu ermitteln.<sup>5</sup> Außerdem ist die Jahreslohnsteuer für den maßgebenden Jahresarbeitslohn unter Einbeziehung des sonstigen Bezugs zu ermitteln.<sup>6</sup> Dabei ist der sonstige Bezug, soweit es sich nicht um einen sonstigen Bezug im Sinne des Satzes 9 handelt, um den Versorgungsfreibetrag und den Altersentlastungsbetrag zu vermindern, wenn die Voraussetzungen für den Abzug dieser Beträge jeweils erfüllt sind und soweit sie nicht bei der Steuerberechnung für den maßgebenden Jahresarbeitslohn berücksichtigt worden sind.<sup>7</sup> Für die Lohnsteuerberechnung ist die auf der Lohnsteuerkarte eingetragene Steuerklasse maßgebend.<sup>8</sup> Der Unterschiedsbetrag zwischen den ermittelten Jahreslohnsteuerbeträgen ist die Lohnsteuer, die vom sonstigen Bezug einzubehalten ist.<sup>9</sup> Die Lohnsteuer ist bei einem sonstigen Bezug im Sinne des § 34 Absatz 1 und 2 Nummer 2 und 4 in der Weise zu ermäßigen, dass der sonstige Bezug bei der Anwendung des Satzes 5 mit einem Fünftel anzusetzen und der Unterschiedsbetrag im Sinne des Satzes 8 zu verfünffachen ist; § 34 Absatz 1 Satz 3 ist sinngemäß anzuwenden.<sup>10</sup> Ein sonstiger Bezug im Sinne des § 34 Absatz 1 und 2 Nummer 4 ist bei der Anwendung des Satzes 4 in die Bemessungsgrundlage für die Vorsorgepauschale nach Absatz 2 Satz 5 Nummer 3 einzubeziehen.

(4) In den Kalenderjahren 2010 bis 2024 ist Absatz 2 Satz 5 Nummer 3 Buchstabe a mit der Maßgabe anzuwenden, dass im Kalenderjahr 2010 der ermittelte Betrag auf 40 Prozent begrenzt und dieser Prozentsatz in jedem folgenden Kalenderjahr um je 4 Prozentpunkte erhöht wird.

(5)<sup>1</sup> Wenn der Arbeitgeber für den Lohnzahlungszeitraum lediglich Abschlagszahlungen leistet und eine Lohnabrechnung für einen längeren

Zeitraum (Lohnabrechnungszeitraum) vornimmt, kann er den Lohnabrechnungszeitraum als Lohnzahlungszeitraum behandeln und die Lohnsteuer abweichend von § 38 Absatz 3 bei der Lohnabrechnung einbehalten. <sup>2</sup>Satz 1 gilt nicht, wenn der Lohnabrechnungszeitraum fünf Wochen übersteigt oder die Lohnabrechnung nicht innerhalb von drei Wochen nach dessen Ablauf erfolgt. <sup>3</sup>Das Betriebsstättenfinanzamt kann anordnen, dass die Lohnsteuer von den Abschlagszahlungen einzubehalten ist, wenn die Erhebung der Lohnsteuer sonst nicht gesichert erscheint. <sup>4</sup>Wenn wegen einer besonderen Entlohnungsart weder ein Lohnzahlungszeitraum noch ein Lohnabrechnungszeitraum festgestellt werden kann, gilt als Lohnzahlungszeitraum die Summe der tatsächlichen Arbeitstage oder Arbeitswochen.

(6) <sup>1</sup>Ist nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung der von einem Arbeitgeber (§ 38) gezahlte Arbeitslohn von der Lohnsteuer freizustellen, so erteilt das Betriebsstättenfinanzamt auf Antrag des Arbeitnehmers oder des Arbeitgebers eine entsprechende Bescheinigung. <sup>2</sup>Der Arbeitgeber hat diese Bescheinigung als Beleg zum Lohnkonto (§ 41 Absatz 1) aufzubewahren.

(7) (weggefallen)

(8) Das Bundesministerium der Finanzen hat im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder auf der Grundlage der Absätze 2 und 3 einen Programmablaufplan für die maschinelle Berechnung der Lohnsteuer aufzustellen und bekannt zu machen.

Autor: Dr. Bernhard **Becht**, LL.M., Regierungsdirektor, Trippstadt  
 Mitherausgeber: Richter am BFH Dr. Winfried **Bergkemper**, München

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 39b

	Anm.		Anm.
I. Rechtsentwicklung . . . . .	1	III. Verhältnis zu anderen Vorschriften . . . . .	3
II. Bedeutung und Geltungsbereich . . . . .	2	IV. Verfahrensfragen . . . . .	14

Erläuterungen zu Abs. 1:  
 Pflichten bei der Durchführung des Lohnsteuerabzugs

	Anm.		Anm.
I. Vorlagepflicht des Arbeitnehmers (Abs. 1 Satz 1) . . . . .	15	III. Herausgabepflicht des Arbeitgebers (Abs. 1 Satz 3) . . . . .	17
II. Aufbewahrungspflicht des Arbeitgebers (Abs. 1 Satz 2) . . . . .	16	IV. Offenbarungsverbot (Abs. 1 Satz 4) . . . . .	18

**Erläuterungen zu Abs. 2:  
Lohnsteuerabzug vom laufenden Arbeitslohn**

	Anm.		Anm.
<b>I. Feststellung des laufenden Arbeitslohns, Lohnzahlungszeitraum und Hochrechnung auf einen Jahresarbeitslohn (Abs. 2 Sätze 1 und 2)</b>		<b>III. Berechnung der einzubehaltenden Lohnsteuer (Abs. 2 Sätze 6–10)</b>	
1. Feststellung des laufenden Arbeitslohns (Abs. 2 Satz 1) . . . . .	19	1. Berechnung der Lohnsteuer für die Steuerklassen I–IV (Abs. 2 Satz 6) . . . . .	30
2. Feststellung des Lohnzahlungszeitraums (Abs. 2 Satz 1) . . . . .	20	2. Berechnung der Lohnsteuer für die Steuerklassen V und VI (Abs. 2 Satz 7) . . . . .	31
3. Hochrechnung auf einen Jahresarbeitslohn (Abs. 2 Sätze 1 und 2) . . . . .	27	3. Maßgeblichkeit der Lohnsteuerkarte für die Steuerklasse, Berechnung der Lohnsteuer und Einbehaltungspflicht (Abs. 2 Sätze 8–11) . . . . .	32
<b>II. Berücksichtigung von Pausch- und Freibeträgen bzw. des Hinzurechnungsbetrags nach § 39a Abs. 1 Nr. 7 (Abs. 2 Sätze 3–5) . . . . .</b>	<b>28</b>	4. Permanenter Lohnsteuerjahresausgleich (Abs. 2 Satz 12) . . . . .	42

**Erläuterungen zu Abs. 3:  
Lohnsteuerabzug von sonstigen Bezügen**

	Anm.		Anm.
<b>I. Allgemeines . . . . .</b>	<b>45</b>	2. Berechnung der Jahreslohnsteuer (Abs. 3 Sätze 4–7) . . . . .	48
<b>II. Voraussichtlicher Jahresarbeitslohn (Abs. 3 Sätze 1 und 2) . . . . .</b>	<b>46</b>	3. Einzubehaltender Lohnsteuerbetrag (Abs. 3 Satz 8) . . . . .	49
<b>III. Ermittlung der Lohnsteuer (Abs. 3 Sätze 2–7)</b>		<b>IV. Anwendung des § 34 im Lohnsteuerabzugsverfahren (Abs. 3 Satz 9 und 10) . . . . .</b>	<b>50</b>
1. Altersentlastungsbetrag, Versorgungsfreibetrag und Freibetrag bzw. Hinzurechnungsbetrag nach § 39a Abs. 1 Nr. 7 auf der Lohnsteuerkarte bei sonstigen Bezügen (Abs. 3 Satz 3) . . . . .	47	<b>V. Sonstige Bezüge bei Nettolohnvereinbarung . . . . .</b>	<b>51</b>

**Erläuterungen zu Abs. 4:  
Übergangsregelung zur Berücksichtigung der Rentenversicherungsbeiträge für die Vorsorgepauschale bis 2024 . . . . . 52**

**Erläuterungen zu Abs. 5:  
Behandlung von Abschlagszahlungen . . . . . 61**

**Erläuterungen zu Abs. 6:  
Lohnsteuer-Abzugsverfahren bei  
Vorliegen eines DBA**

	Anm.		Anm.
I. Verfahren zur Erstattung und Freistellung von Lohnsteuer für unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer nach einem DBA .....	62	II. Freistellung nach dem so genannten Auslandstätigkeitserlass .....	67

**Erläuterungen zu Abs. 8:  
Amtlicher Programmablaufplan für die maschinelle  
Lohnsteuerberechnung ..... 68**

### Allgemeine Erläuterungen zu § 39b

**Schrifttum:** DIECKMANN/EGGESIECKER, Unbefriedigender Lohnsteuerabzug im Falle der Zusammenveranlagung sowie bei Nebentätigkeiten und Möglichkeiten zur Verbesserung, FR 1973, 102; STOLTERFOHT, Lohnsteuer und Lohnsteuerabführungspflicht nach dem EStG 1975, Baden-Baden 1975; POPP, Permanenter Lohnsteuerjahresausgleich, Jahresausgleich des Arbeitgebers und Investitionshilfeabgabe, BB 1983, 760; v. BORNHAUPT, Lohnsteuerrechtliche Fragen bei Entsendung von Arbeitnehmern ins Ausland und vom Ausland ins Inland, BB 1985, Beil 16 zu Heft 35/36; GILOY, Nettolohnverträge und Lohnsteuerpauschalierung, DStJG 9 (1986), 209; STOLTERFOHT, Einwirkungen des Lohnsteuerrechts auf das Arbeitsverhältnis, in DStJG 9 (1986), 175; SPRIEGEL, Lohnsteuer und Sozialversicherung bei sog. „schwarzen“ Lohnzahlungen – Brutto- oder Nettolohnmethode?, DB 1989, 1642; LOY, Rückzahlung von Ausbildungskosten bei Arbeitgeberwechsel, DB 1992, 2109; MÜLLER, Praxisfragen zur Lohnsteuerkarte, DStZ 1993, 307; KAISER/SIGRIST, Nettolohnvereinbarungen im deutschen Steuerrecht, DB 1994, 178; SPRIEGEL/SEIPL, Forderungsverzicht und geldwerter Vorteil bei Lohnsteuer und Sozialversicherung auf Schwarzlohnzahlungen, DStR 1995, 1169; HEUERMANN, Zur Wirkungsweise und Anfechtbarkeit einer Steueranmeldung, insbesondere einer Lohnsteueranmeldung, DStR 1998, 959; HEUERMANN, Leistungspflichten im Lohnsteuerverfahren, StuW 1998, 219; HARTMANN, Die wichtigsten Änderungen in den Lohnsteuer-Richtlinien 1999, INF 1999, 1; ROSS, Entlassungsentschädigungen und ermäßigter Steuersatz nach § 34 EStG – Anmerkungen zum BMF-Schreiben v. 18.12.1998 (BStBl. I 1998, 1512), DStZ 1999, 212; KLOUBERT, Was ist Arbeitslohn?, FR 2000, 46; BUCIEK, Die Freistellungsbescheinigung nach § 50d Abs. 3 EStG, IStR 2001, 102; NIERMANN/PLENKER, Änderungen im Bereich der Arbeitnehmerbesteuerung durch das Steueränderungsgesetz 2003, DB 2003, 2724; HARTMANN, Die gesetzlichen Änderungen bei der Lohnsteuer ab 2004, INF 2004, 91; NIERMANN/PLENKER, Änderungen im Bereich der Arbeitnehmerbesteuerung durch die Lohnsteuer-Richtlinien 2005, DB 2004, 2118; SIEBENHÜTER, Lohnsteuerhaftung bei Nachentrichtung von Gesamtsozialversicherungsbeiträgen, EStB 2007, 441; HÖRSTER, Konjunkturpaket II/Drittes Mittelstandsentlastungsgesetz, NWB 2009, 766 ff.; KRÜHL, Entlastungen bei der Einkommensteuer durch das zweite Konjunkturpaket, Stbg. 2009, 155; RISTHAUS, Neuregelung zum Sonderausgabenabzug für Krankenversicherungsbeiträge – Umsetzung eines offensichtlich komplizierten Auftrags des BVerfG, DStZ 2009, 669; PAUS, Erstattung von Lohnsteuer im Rahmen einer Nettolohnvereinbarung, Anmerkungen zu dem BFH-Urteil vom 30.7.2009, VI R 29/06, DStZ 2010, 50; SEIFERT, Änderungen bei der Lohnsteuer zum 1.1.2010, DStZ 2010, 14.

## I. Rechtsentwicklung

1

**EStReformG v. 5.8.1974** (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): Einfügung des § 39b in das EStG mit dem Verfahren zur Ermittlung der LSt. für den LStAbzug.

**StEntlG v. 16.8.1980** (BGBl. I 1980, 1381; BStBl. I 1980, 534): Anhebung der Lohngrenzen ab VZ 1981.

**HBegleitG 1983 v. 20.12.1982** (BGBl. I 1982, 1857; BStBl. I 1982, 972): Neufassung hinsichtlich der anzuwendenden LStTabellen.

**StBereinG 1985 v. 14.12.1984** (BGBl. I 1984, 1493; BStBl. I 1984, 659): Verbot der Kürzung eines sonstigen Bezugs um Abzugsbeträge, soweit es sich um tarifermäßigte oder sonstige Bezüge handelt (Abs. 3 Satz 6). Von stpfl. Entschädigungen iSd. § 34 ist die LSt. zur Hälfte einzubehalten (Abs. 3 Satz 11).

**StSenkG 1986/1988 v. 26.6.1985** (BGBl. I 1985, 1153; BStBl. I 1985, 391): Neben Verweisänderungen ist nach Abs. 2 Satz 4 und Abs. 3 Satz 3 ab KJ. 1986 die Zahl der Kinderfreibeträge für den LStAbzug maßgebend.

**StReformG 1990 v. 25.7.1988** (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): In Abs. 2 Satz 2 und Abs. 3 Sätzen 2 und 6 wird die Streichung des Weihnachtsfreibetrags berücksichtigt. Daneben erfolgten weitere technische Anpassungen.

**ÄndStReformG 1990 v. 30.6.1989** (BGBl. I 1989, 1267; BStBl. I 1989, 251): Die Vorschrift wird an die Änderung des § 34 Abs. 1 angepasst.

**JStG 1996 v. 11.10.1995** (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): Nach Abs. 2 Satz 5 und Abs. 3 Satz 4 werden Kinderfreibeträge bei der LStErhebung nicht berücksichtigt.

**Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform v. 29.10.1997** (BGBl. I 1997, 2590; BStBl. I 1997, 928): Redaktionelle Anpassung an § 34.

**StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999** (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Abs. 3 wird an die Tarifabschwächung in § 34 angepasst.

**Ges. zur Neuregelung der geringfügigen Beschäftigungsverhältnisse v. 24.3.1999** (BGBl. I 1999, 388; BStBl. I 1999, 302): Abs. 7 wird angefügt.

**StBereinG 1999 v. 22.12.1999** (BGBl. I 1999, 2601; BStBl. I 2000, 13): Berücksichtigung des § 39a Abs. 1 Nr. 7 auch im LStVerfahren (Abs. 2 Sätze 3 und 4, Abs. 3 Sätze 2 und 3).

**StSenkG v. 23.10.2000** (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): Die maschinelle Berechnung der LSt. wird auf der Basis des § 32a geregelt. Nach Abs. 8 (neu) ist ein Programmablaufplan für die maschinelle Berechnung der LSt aufzustellen und bekannt zu machen.

**StEuglG v. 19.12.2000** (BGBl. I 2000, 1790; BStBl. I 2001, 3): Übernahme der in der Anwendungsvorschrift des § 52 Abs. 52 idF des StSenkG enthaltenen Änderungen ab VZ 2002. Abs. 2 Satz 6 Nr. 3 Halbs. 2 wird angepasst; der Rundungsbetrag in der StKlasse VI gestrichen.

**StÄndG 2001 v. 20.12.2001** (BGBl. I 2001, 3794; BStBl. I 2002, 4): Berücksichtigung der Einheit „Cent“ sowie der Absenkung des Spitzensteuersatzes auf 42 % ab VZ 2005.

**Flutopfersolidaritätsgesetz v. 19.9.2002** (BGBl. I 2002, 3651; BStBl. I 2002, 865): Die Anwendungsvorschrift des § 52 Abs. 52 (zu § 39b) wird geändert.

**2. Ges. für moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt v. 23.12.2002** (BGBl. I 2002, 4621; BStBl. I 2003, 3): Aufhebung des Abs. 7 wegen der Streichung des § 3 Nr. 39 und Einführung des § 40a Abs. 2 ab 1.4.2003.

**StÄndG 2003 v. 15.12.2003** (BGBl. I 2003, 2645; BStBl. I 2003, 710): Abs. 2 Satz 6 Nr. 3, Sätze 7 und 13 werden geändert, Abs. 3 Satz 2 wird eingefügt und Abs. 3 Satz 8 aufgehoben. In Abs. 3 Satz 9 werden die Verweisungen geändert und um einen Halbs. ergänzt, Abs. 6 Satz 1 wird geändert.

**HBeglG 2004 v. 29.12.2003** (BGBl. I 2003, 3076; BStBl. I 2004, 120): Änderungen der Beträge und Prozentsätze in Abs. 2 Satz 8.

**AltEinkG v. 25.7.2004** (BGBl. 2004, 3310; BStBl. I 2004, 1158): Anpassung von Abs. 2 Satz 2 und Abs. 3 Sätze 3 und 6 an die Einführung des Zuschlags zum Versorgungsfreibetrag in § 19 Abs. 2. Abs. 2 Satz 6 Nr. 1 wurde an die Neuregelung der WkPauschbeträge in § 9a Nr. 1 für aktiv Erwerbstätige einerseits und für Empfänger von Versorgungsbezügen andererseits angepasst.

**EURLUmsG v. 9.12.2004** (BGBl. I 2004, 3310; BStBl. I 2004, 1158): Die Günstigerprüfung nach § 10c Abs. 5 wird in Abs. 2 Satz 6 Nr. 3 Buchst. a und b bereits beim lfd. LStAbzug sichergestellt.

**StÄndG 2007 v. 19.7.2006** (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432): In Abs. 2 Satz 8 wird die bisher in § 52 Abs. 52 enthaltene Regelung zur Tarifberücksichtigung ab 2005 im LStAbzugsverfahren übernommen sowie der neue Spitzensteuersatz von 45 % für die LStBerechnung aufgenommen.

**JStG 2007 v. 13.12.2006** (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): In Abs. 2 Satz 8 wird jeweils die Verhältnisangabe „vom Hundert“ durch „Prozent“ ersetzt.

**JStG 2008 v. 20.12.2007** (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218):

- ▶ *Abs. 2 Sätze 1–5 Nr. 1* werden neu gefasst.
- ▶ *Abs. 2 Satz 10*: Redaktionelle Anpassung einer Verweisung.
- ▶ *Abs. 3 Sätze 3, 4 und 6* werden neu gefasst.

**Gesetz zur Sicherung von Beschäftigung und Stabilität v. 2.3.2009** (BGBl. I 2009, 416; BStBl. I 2009, 434): In Abs. 2 Satz 7 Halbs. 2 wird die Angabe „15 Prozent“ durch die Angabe „14 Prozent“, die Zahl „9144“ durch die Zahl „9225“, die Zahl „25812“ durch die Zahl „26276“ und die Zahl „200000“ durch die Zahl „200320“ ersetzt. Nach § 52 Abs. 51 ist Abs. 2 Satz 7 für einen nach dem 31.12.2009 endenden Lohnzahlungszeitraum und sonstige Bezüge, die nach dem 31.12.2009 zufließen, mit der Maßgabe anzuwenden, dass die Zahl „9225“ durch die Zahl „9429“, die Zahl „26276“ durch die Zahl „26441“ und die Zahl „200320“ durch die Zahl „200584“ ersetzt wird. Dadurch werden die Änderungen im EStTarif im LStAbzugsverfahren für das Jahr 2010 für die StKlassen V und VI umgesetzt.

**BürgEntlG-KV v. 16.7.2009** (BGBl. I, 1959; BStBl. I 2009, 782): Abs. 2 Satz 5 Nr. 2 und 3 werden neu gefasst Abs. 3 Satz 10 und Abs. 4 werden neu eingefügt.

§ 39b regelt die Einzelheiten der Durchführung des LStAbzugs bei unbeschränkt Stpfl, die eine LStKarte vorlegen. Die Verpflichtung des ArbG zur Einbehaltung von LSt. richtet sich nach der allgemeinen Vorschrift des § 38.

Wird keine LStKarte vorgelegt, ist § 39c zu beachten. Die Ermittlung der LSt. für beschränkt stpfl. ArbN ergibt sich aus § 39d, der für die LStBerechnung auf § 39b verweist (§ 39d Abs. 3 Satz 4).

### III. Verhältnis zu anderen Vorschriften

3

**Verhältnis zu §§ 38 und 38a:** § 39b knüpft an den lstpfl. ArbG iSd. § 38 an (s. insbes. § 38 Abs. 1 und 3). Er konkretisiert die Pflicht des ArbG zum LStEinbehalt (Abs. 2 Satz 12 bzw. Abs. 3 Satz 7). Er ergänzt die in § 38a Abs. 3 und 4 enthaltenen Vorgaben für die Ermittlung der LSt. durch Handlungsanweisungen an den ArbG.

**Verhältnis zu § 39a:** Vorsorgeaufwendungen (ua. Kranken- und Pflegeversicherungsaufwendungen) werden nur über Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 im LStAbzugsverfahren berücksichtigt. Die Eintragung eines Freibetrags nach § 39a scheidet demgemäß aus (s. § 39a Anm. 17, § 10 Anm. 4). Die unterschiedliche Behandlung von Vorsorgeaufwendungen im Vergleich zum Vorauszahlungsverfahren nach § 37 stellt keinen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG dar (BFH v. 9.12.2009 – X R 28/07, BFH/NV 2010, 334).

**Verhältnis zu §§ 39c und 39d:** s. dazu § 39d Anm. 3. Die fälschlicherweise nach § 39d Abs. 1 erteilte Bescheinigung hat nur Rechtswirkung für den LStAbzug. Eine Bindungswirkung für die EStVeranlagung durch das WohnsitzFA besteht nicht (s. FG Ba.-Württ. v. 10.11.2006, EFG 2007, 333, rkr.).

**Verhältnis zu kirchensteuerrechtlichen Vorschriften:** Zur Berechnung der KiLSt. (Rechtsgrundlagen, KiStArten, Höhe der KiSt.) s. ausführlich STACHE in HOROWSKI/ALTEHOEFER, LStRecht, § 39b Rn. 265–386.

Einstweilen frei.

4–13

### IV. Verfahrensfragen

14

**Pflichten des Arbeitgebers:** Der ArbG ist zum zutreffenden LStAbzug verpflichtet. Die Abzugsvorschriften betreffen nur die Zahlungsweise des Arbeitslohns. Die in einem Urteil oder einem gerichtlichen Vergleich enthaltene Summe ist daher so zu zahlen, wie sie den lstrechl. Vorschriften entspricht (s. dazu näher LADEMANN/ALTEHOEFER, § 39b Rn. 118 ff.).

**Pflichten des Arbeitnehmers:** Die Verpflichtung des ArbN zum Ausgleich der Steuerentrichtung beurteilt sich nach dem einzelnen Arbeitsverhältnis (BFH v. 16.8.1979 – VI R 13/77, BStBl. II 1979, 771). Ggf. dürfte der ArbN verpflichtet sein, zugunsten des ArbG Eintragungen auf der LStKarte ändern zu lassen oder die Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 zu beantragen (Nebenpflicht aus dem Arbeitsvertrag, s. WEHMEYER in OEFTERING/GÖRNING, LStRecht, § 39b Rn. 71).

**Berechnung der Lohnsteuer im Fall der Insolvenz:** s. dazu LADEMANN/ALTEHOEFER, § 39b Rn. 121 ff. Sind Lohnansprüche wegen der Zahlung von Arbeitslosengeld auf die Bundesagentur für Arbeit übergegangen, hat der Insolvenzverwalter die Bruttolohnforderungen wie bei der Zahlung an den ArbN um die LStBeträge zu kürzen (s. BAG v. 12.7.1989 – 5 AZR 501/88, StRK EStG 1975 § 19 Abs. 1 Nr. 2 R. 3).

**Rechtsbehelfe:** Rechtsstreitigkeiten wegen der Frage des korrekten LStAbzugs sind ausschließlich zwischen dem ArbN und dem FA auszutragen (s. KSM/TRZASKALIK, § 39b Rn. A 20). Ggf. kann der ArbN die LStAnmeldung anfechten (s. dazu SCHMIDT/DRENECK XXIX, § 41a Rn. 5 mwN). Die Anfechtungsklage eines ArbN gegen die LStAnmeldung (s. dazu näher HEUERMANN, StuW 1998, 219 [223]; HEUERMANN, DStR 1998, 959 [960 f.]; BFH v. 12.10.1995 – I R 39/95, BStBl. II 1996, 87; v. 20.12.1995 – I R 72/95, BFH/NV 1996, 605; v. 13.8.1997 – I B 30/97, BStBl. II 1997, 700) des ArbG erledigt sich durch den Erlass eines EStBescheids für den ArbN (s. BFH v. 20.7.2005 – VI R 165/01, BStBl. II 2005, 890), weshalb zur Fortsetzungsfeststellungsklage überzugehen ist.

**Verhältnis zum Veranlagungsverfahren:** Ein Erstattungsanspruch wegen zu hoch einbehaltener LSt. steht regelmäßig dem ArbN als Steuerschuldner zu (BFH v. 19.12.1960 – VI 92/60 U, BStBl. III 1961, 170). Ein Erstattungsanspruch des ArbN besteht nur dann, wenn der ArbG von seiner Berechtigung, den LStAbzug nach § 41c Abs. 1 und 2 zu ändern, keinen Gebrauch macht (R 41c. 1 Abs. 5 Satz 3 LStR).

## Erläuterungen zu Abs. 1: Pflichten bei der Durchführung des Lohnsteuerabzugs

### 15 I. Vorlagepflicht des Arbeitnehmers (Abs. 1 Satz 1)

**Für die Durchführung des Lohnsteuerabzugs:** Die LStKarte enthält die Angaben, die der ArbG beim LStAbzug zu beachten hat (anzuwendende StKlasse, Zahl der Kinderfreibeträge, Zugehörigkeit zu einer Religionsgemeinschaft, Freibeträge etc.). Sie sind für das Jahr, für das die LStKarte ausgestellt ist, selbst bei falscher Eintragung verbindlich (Prinzip der Maßgeblichkeit der LStKarte bzw. StKartenprinzip, s. Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Satz 4, für die StKlasse s. Abs. 2 Satz 8; s. dazu zB BFH v. 26.7.1974 – VI R 24/69, BStBl. II 1974, 756; LANG, StuW 1975, 113 [124 f.]). Das Merkmal „für die Durchführung des LStAbzugs“ indiziert auch die LStEinbehaltungspflicht (im Gegensatz zB zu § 40a bei pauschal besteuerten Bezügen).

**Vorlage vor Beginn des Kalenderjahrs bzw. bei Eintritt in ein Dienstverhältnis:** Die LStKarte muss vor Beginn des Kj. bzw. während eines Kj. bei Eintritt in ein Dienstverhältnis vorgelegt werden. Erben bzw. Hinterbliebene haben dem ArbG eine eigene LStKarte vorzulegen, da sie durch die Zahlung an sie stl. zu ArbN werden (s. dazu und zu weiteren Einzelheiten R 19.9 LStR).

**Elektronisches Verfahren ab 2011:** Aufgrund der Einfügung des § 39e durch das JStG 2008 kommt es ab 2011 zur Anwendung der elektronischen LStAbzugsmerkmale und damit zur Abschaffung der LStKarte. Die „eTin“ wird durch die Steueridentifikationsnummer (§ 39 Abs. 3 Satz 1 Nr. 3) ersetzt (§ 41b Abs. 2 Sätze 2 und 3).

### 16 II. Aufbewahrungspflicht des Arbeitgebers (Abs. 1 Satz 2)

Der ArbG hat die LStKarte während des Dienstverhältnisses aufzubewahren (Abs. 1 Satz 2), ggf. noch solange er zu einer Lohnzahlung verpflichtet ist oder die LStBescheinigung erst nach Beendigung des Dienstverhältnisses ausgeschrie-

ben werden kann (§ 41b Abs. 1 Satz 4; R 39b. 1 Abs. 3 Satz 2 LStR). Die Aufbewahrungspflicht des ArbG endet trotz des insoweit ungenauen Wortlauts (s. KSM/TRZASKALIK, 39b Rn. B 3) mit Abschluss des LStAbzugs des Kj., für das sie gilt. Die Aufbewahrungspflicht besteht auch bei Freistellung des ArbN. Dadurch wird vermieden, dass der LStAbzug in einem während dieser Zeit aufgenommenen Dienstverhältnis statt nach der LStKlasse VI mittels einer weiteren LStKarte (s. § 39 Abs. 1 Satz 2) nach der familiengerechten StKlasse erfolgt. Dies gilt uE auch dann, wenn der LStAbzug bereits abgeschlossen ist, zB bei Vorauszahlung von Arbeitslohn (aA KSM/TRZASKALIK, § 39b Rn. B 5 mwN; STACHE in HOROWSKI/ALTEHOEFER, LStRecht, § 39b Rn. 31, 38).

### III. Herausgabepflicht des Arbeitgebers (Abs. 1 Satz 3)

17

**Vorübergehende Überlassung:** Die LStKarte ist dem ArbN vorübergehend zu überlassen (Abs. 1 Satz 3), wenn er sie zur Vorlage beim FA oder der Gemeinde (zur Berichtigung oder Ergänzung von Eintragungen) benötigt (zur Glaubhaftmachung s. R 39b. 1 Abs. 1 LStR). Bei zwischenzeitlichen Lohnzahlungen ist der LStAbzug nach den Merkmalen der vorübergehend überlassenen LStKarte vorzunehmen. Bei schuldhafter Verzögerung der Rückgabe durch den ArbN ist die Anwendung des § 39c zu prüfen.

**Endgültige Herausgabe:** Bei Beendigung des Dienstverhältnisses oder am Ende des Kj. hat der ArbG das Lohnkonto des ArbN abzuschließen (§ 41b Abs. 1). Er hat, wenn er keine elektronische LStBescheinigung übermittelt, die Bescheinigung auf der LStKarte einzutragen und die LStKarte herauszugeben bzw. beim BetriebsstättenFA einzureichen (s. Abs. 1 Satz 3 bzw. § 41b Abs. 1 Sätze 4–6, R 39b. 2 Abs. 2 LStR; SCHMIDT/DRENECK XXIX. § 41b Rn. 1 f.). Bei abgeschlossener Lohnzahlung und LStAbzug darf die LStKarte erst bei Beendigung des Dienstverhältnisses ausgehändigt werden (zB bei Vorauszahlungen). Es besteht sonst die Gefahr der zweckwidrigen Verwendung, da der ArbN bei einem weiteren Dienstverhältnis, das bis zur Beendigung des ersten schon bestand, auf die Vorlage einer weiteren LStKarte mit der LStKlasse VI in diesem Dienstverhältnis verzichten könnte (aA KSM/TRZASKALIK, § 39b Rn. B 5).

► *Rechtsnatur des Herausgabeanspruchs:* Es handelt sich bei dem Anspruch auf Herausgabe der LStKarte gegenüber dem ArbG in erster Linie um einen zivilrechtl. Anspruch des ArbN, der vor den Arbeitsgerichten geltend zu machen ist (BFH v. 29.6.1993 – VI B 108/92, BStBl. II 1993, 760; SCHMIDT/DRENECK XXIX. § 39b Rn. 1; MÜLLER, DStZ 1993, 307 [308 f.]; aA KSM/TRZASKALIK, § 39b Rn. A 12, nach dem nur das FA die Herausgabe verlangen kann). Ein Zurückbehaltungsrecht aus dem Arbeitsverhältnis steht dem ArbG nicht zu. Bei schuldhafter Verletzung der Herausgabepflicht kann der ArbG Schadensersatzpflichtig sein (s. dazu MÜLLER, DStZ 1993, 307 [312]). Bei Pfändung des LStErstattungsanspruchs kann die Herausgabe der LStKarte angeordnet werden (s. LAG Mannheim v. 8.3.1974, DB 1974, 1487). Gleichwohl werden aufgrund der besonderen Dreiecksbeziehung zwischen dem ArbN als Steuerschuldner, dem Steuergläubiger (FA) und dem lStabzugsverpflichteten ArbG auch dessen öffentlich-rechtl. ArbGPflichten berührt. Das (Betriebsstätten-)FA kann daher auch die Herausgabe der LStKarte für den ArbN nach §§ 328 ff. AO erzwingen.

► *Angemessene Frist:* Bei Beendigung des Dienstverhältnisses ist die LStKarte innerhalb einer angemessenen Frist herauszugeben (Abs. 1 Satz 3), damit diese einem neuen ArbG vorgelegt werden kann. Als spätester Herausgabezeitpunkt

sind idR die zeitlichen Grenzen in R 39c Abs. 2 Satz 1 LStR anzusehen, da andernfalls durch den neuen ArbG die StKlasse VI anzuwenden wäre.

► *Steuerkartenwechsel*: Ist der ArbN mehrfach beschäftigt und wurden mehrere LStKarten für ihn ausgestellt, können – insbes. zB bei schwankendem Arbeitslohn – die LStKarten ausgetauscht werden (s. näher dazu R 39b. 1 Abs. 3 LStR). Vor der Herausgabe der LStKarte ist die LStBescheinigung auszustellen, wenn keine elektronische LStBescheinigung übermittelt wird (s. R 39b. 1 Abs. 3 Satz 2 LStR). Hierauf kann vor dem Arbeitsgericht geklagt werden (s. FG München v. 20.7.2007, DStRE 2008, 194, rkr.; aA BAG v. 11.6.2003 – 5 AZB 1/03, NJW 2003, 2629).

► *Wechsel von der unbeschränkten zur beschränkten StPflcht*: Da die Besteuerung nach einer LStKarte idR günstiger ist als die Besteuerung nach der beschränkten StPflcht, ist der ArbN nach § 39 Abs. 5a verpflichtet, dem FA den Wechsel der StPflcht unter Vorlage der LStKarte unverzüglich anzuzeigen. Dazu ist ihm vom ArbG die LStKarte herauszugeben. Die vom FA ungültig zu machende LStKarte (s. § 39 Abs. 5a Satz 2) ist anschließend bis zum Ende der Aufbewahrungspflicht des ArbG wieder innerhalb von sechs Wochen nach Aushändigung vorzulegen. Der LStAbzug ist sodann nach § 39d vorzunehmen, bei Nichtvorlage nach StKlasse VI (s. § 39d Abs. 3 Satz 4, § 39c Abs. 1; R 39c Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 LStR).

18

#### IV. Offenbarungsverbot (Abs. 1 Satz 4)

Abs. 1 Satz 4 verbietet, die auf der LStKarte eingetragenen Merkmale für andere Zwecke als den LStAbzug ohne Zustimmung des ArbN oder gesetzliche Erlaubnis zu verwerten. Dies gilt auch zB gegenüber Sozialversicherungsträgern.

**Rechtsfolgen der unbefugten Offenbarung**: Bei unbefugter Offenbarung durch den ArbG greift die zivilrechtl. Haftung aus dem Arbeitsvertrag bzw. nach § 823 Abs. 2 BGB iVm. § 39b Abs. 1 Satz 4 EStG (Schutzgesetz, glA zB SCHMIDT/DRESECK XXIX. § 39b Rn. 1; aA KSM/TRZASKALIK, § 39b Rn. A 9 f., wonach nur Amtshaftungsansprüche greifen sollen).

### Erläuterungen zu Abs. 2: Lohnsteuerabzug vom laufenden Arbeitslohn

#### I. Feststellung des laufenden Arbeitslohns, Lohnzahlungszeitraum und Hochrechnung auf einen Jahresarbeitslohn (Abs. 2 Sätze 1 und 2)

##### 19 1. Feststellung des laufenden Arbeitslohns (Abs. 2 Satz 1)

Die Feststellung, ob laufender Arbeitslohn oder ein sonstiger Bezug vorliegt, ist wesentlich für die Anwendung des Abs. 2 bei der Berechnung der LSt., deren Ermittlung bei sonstigen Bezügen sich nach Abs. 3 richtet. Die Unterscheidung hat Bedeutung insbes. für die zeitliche Zuordnung des Arbeitslohns (s. dazu § 38a Abs. 1 Sätze 2 und 3), die Ermittlung der LSt. (s. dazu § 38a Abs. 2 und § 39b Abs. 2 bzw. 3), den Zeitpunkt des LStAbzugs bei Abschlagszahlungen (s. Anm. 61) sowie für die Pauschalierung nach § 40 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1. Das Gesetz enthält keine Definition des laufenden Arbeitslohns (s. dazu § 38a Anm. 25; KLOUBERT, FR 2000, 46 ff.; R 39b. 2 Abs. 1 LStR).

**Voraus- oder Nachzahlung als laufender Arbeitslohn:** Wenn der laufende Arbeitslohn als Voraus- oder Nachzahlung (zum letztgenannten Begriff s. LADEMANN/ALTEHOEFER, § 39b Rn. 26) nicht im zeitlichen Zusammenhang mit dem Lohnabrechnungszeitraum gezahlt wird, liegt dennoch laufender Arbeitslohn vor (s. R 39b. 2 Abs. 1 Nr. 6 LStR). Es sind keine zwingenden rechtl. Gründe erkennbar sind, die es rechtfertigen könnten, einen der Natur nach zum laufenden Arbeitslohn gehörenden Bezug, der innerhalb des Kj. zufließt, nicht als laufenden Bezug zu behandeln und dementsprechend bei der Berechnung der Jahressteuer zu berücksichtigen (BFH v. 8.2.1974 – VI R 335/69, BStBl. II 1975, 619).

Gleiches gilt in den Fällen des § 39c Abs. 2, § 41c Abs. 1 und bei nachträglicher Vorlage der LStKarte nach einem LStAbzug nach § 39c Abs. 1. Allenfalls bei üblichen Gehaltsvorschüssen in geringer Höhe kann auf den LStAbzug zunächst verzichtet werden (s. STACHE in HOROWSKI/ALTEHOEFER, LStRecht, § 39b Rn. 142 f.: Unterstellung eines Darlehens; § 19 Anm. 600 „Darlehen“; SCHMIDT/DRENECK XXIX. § 39b Rn. 18; WEHMEYER in OEFTERING/GÖRNING, LStRecht, § 39b Rn. 49).

► *Nachzahlung und Vorauszahlung als sonstiger Bezug:* Mit dem Einverständnis des ArbN können Voraus- oder Nachzahlungen als sonstiger Bezug behandelt werden. Die Pauschalierung nach § 40 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ist in diesem Fall ausgeschlossen (R 39b. 5 Abs. 4 Satz 2 LStR).

Lohnzahlungen iSv. Voraus- bzw. Nachzahlungen sind als sonstiger Bezug zu versteuern, wenn sie ganz oder teilweise Lohnzahlungszeiträume betreffen, die in einem anderen Jahr als dem Jahr der Zahlung enden (s. BFH v. 22.7.1993 – VI R 104/92, BStBl. II 1993, 795; R 39b. 2 Abs. 2 Nr. 8 LStR). Dies gilt auch, wenn diese Voraussetzung nur teilweise vorliegt (glA SCHMIDT/DRENECK XXIX. § 39b Rn. 3; R 39b. 2 Abs. 2 Nr. 8 LStR; anders KSM/TRZASKALIK, § 39b Rn. C 10, wonach nur der auf frühere Kj. entfallende Anteil als sonstiger Bezug zu erfassen sein soll). Die Wiederaufrollung ist allerdings nicht möglich, wenn sich die Nachzahlung auf mehrere Kj. bezieht (zB Nachzahlungen aufgrund eines arbeitsgerichtlichen Urteils für frühere Jahre; s. BFH v. 29.5.1998 – VI B 275/97, BFH/NV 1998, 1477; v. 22.7.1993 – VI R 104/92, BStBl. II 1993, 795). R 39b. 2 Abs. 2 Nr. 8 LStR sieht daher die Besteuerung als sonstiger Bezug vor (krit. hierzu KSM/TRZASKALIK, § 39b Rn. C 9).

Gleiches gilt für Vorauszahlungen für ein künftiges Kj. Die Aufteilung auf die Lohnzahlungszeiträume, für die diese Zahlungen erfolgen, kann unterbleiben. Dies ist möglich, wenn im laufenden Kj. die Besteuerung als sonstiger Bezug erfolgt und der ArbN dieser Handhabung nicht widerspricht (s. R 39b. 5 Abs. 4 LStR). Die Pauschalierung nach § 40 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ist in diesem Fall unzulässig (s. R 39b. 5 Abs. 4 Satz 2 LStR).

► *Zufluss innerhalb der ersten drei Wochen des folgenden Kj.:* Nach R 39b. 2 Abs. 1 Nr. 7 LStR sind Nachzahlungen für Lohnzahlungszeiträume des abgelaufenen Kj. unabhängig vom Grund der Nachzahlung noch als laufender Arbeitslohn zu behandeln, wenn der Lohnzufluss innerhalb der ersten drei Wochen des neuen Kj. erfolgt (offen gelassen von BFH v. 22.7.1993 – VI R 104/92 aaO; differenzierend KSM/TRZASKALIK, § 39b Rn. C 8 ff.). Diese Auffassung wird teilweise als zu eng kritisiert (s. FG Münster v. 14.11.1990, EFG 1991, 567, rkr.; aA FG Sachs.-Anh. v. 21.4.1999, EFG 2000, 326, rkr., im Ergebnis allerdings aus anderen Erwägungen bestätigt durch BFH v. 12.4.2000 – VI R 135/99, BStBl. II 2000, 466).

**Rückzahlung von Arbeitslohn:** Hat ein ArbN zuviel ausgezahlten Lohn noch im gleichen Jahr zurückzuzahlen (s. dazu ausführlich OFD Frankfurt v. 25.7.2000, FR 2000, 1237; zur Rückzahlung von Arbeitslohn wegen rückwirkender Inanspruchnahme von Altersteilzeit s. OFD Erfurt v. 23.8.2000, FR 2000, 1000; zur Behandlung von Krankenbezügen nach § 37 BAT infolge rückwirkender Rentengewährung s. OFD Frankfurt v. 25.7.2000, FR 2000, 1168; zur Rückzahlung von Ausbildungskosten s. LOY, DB 1992, 2109; zur Verpflichtung, auch die vom ArbG an das FA abgeführte LSt. zu erstatten, s. BAG v. 15.3.2000 – 10 AZR 101/99, DB 2000, 1621; v. 5.4.2000 – 10 AZR 257/99, EWiR 2000, 1027), kann der LStAbzug für den Lohnzahlungszeitraum der Zahlung korrigiert werden (Verrechnung mit dem laufenden Arbeitslohn, s. zB HARTZ/MEESSEN/WOLF, ABC-Führer Lohnsteuer, „Rückzahlung von Arbeitslohn“). Die Fin-Verw. lässt es auch zu, dass die Überzahlung mit ihrem Bruttowert vom späteren Arbeitslohn abgezogen und dieser dem LStAbzug unterworfen wird (s. KSM/TRZASKALIK, § 39b Rn. C 12). Demnach kann die Rückzahlung im Lohnzahlungszeitraum der Rückzahlung, in den folgenden Lohnzahlungszeiträumen oder noch im LStJA abgesetzt werden (krit. hierzu KSM/TRZASKALIK, § 39b Rn. C 13). Als zulässig angesehen wird auch die Änderung des LStAbzugs des früheren Lohnzahlungszeitraums (s. SCHMIDT/DRENECK XXIX. § 39b Rn. 8).

Nicht zu beanstanden dürfte es auch sein, dass die Rückzahlung lediglich mit dem Nettobetrag berücksichtigt wird. Die zu viel einbehaltenen StAbzugsbeträge kann der ArbG in der nächsten LStAnmeldung mit den von ihm einbehaltenen Beträgen verrechnen. In der LStBescheinigung dürfen der zuviel gezahlte Arbeitslohn und die zu hoch abgeführten LStAbzugsbeträge nicht berücksichtigt werden. Dazu muss der ArbN im Zeitpunkt der Rückzahlung noch bei dem ArbG beschäftigt sein, ohne dass eine LStBescheinigung erstellt wurde (s. § 41c Abs. 3). Ansonsten muss die Rückzahlung des Arbeitslohns im Wege der ESt-Veranlagung durch den Ansatz negativer Einnahmen berücksichtigt werden (zum Zeitpunkt des Ansatzes von negativen Einnahmen bei Rückzahlung von Sozialversicherungsbeiträgen an den ArbG s. zB FG Düss. v. 12.9.2000, EFG 2001, 429, rkr.: bei Abtretung an Erfüllungs Statt der Beitragsanteile Zeitpunkt der Genehmigung der Abtretung durch die BfA).

► *Nach Ablauf des Kj.* ist in Fällen der Lohnrückzahlung die Wiederaufrollung der Lohnzahlungszeiträume des Vorjahrs nicht mehr möglich (s. BFH v. 13.12.1963 – VI 22/61 S, BStBl. III 1964, 184; v. 6.8.1979 – VI R 13/77, BStBl. II 1979, 771; v. 7.11.2006 – VI R 2/05, BStBl. II 2007, 315; Anm. v. BERGKEMPER, FR 2007, 441). Ein rückwirkendes Ereignis iSd. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO ist zu verneinen (s. BERGKEMPER aaO). In solchen Fällen kann der ArbG den zurückgezählten Betrag brutto vom laufenden Arbeitslohn absetzen und den LStAbzug vom so verminderten Arbeitslohn vornehmen (s. SCHMIDT/DRENECK XXIX. § 39b Rn. 8; aA KSM/TRZASKALIK, § 39b Rn. C 14: Korrektur der Veranlagung des Zahlungsjahres). Ist der ArbN nicht mehr bei demselben ArbG beschäftigt, kann er den Rückzahlungsbetrag in seiner EStVeranlagung (§ 46) geltend machen (s. zB BFH v. 18.9.1964 – VI 244/63 U, BStBl. III 1965, 11) oder die Veranlagung zur Berücksichtigung eines Verlustabzugs (§ 10d) beantragen (§ 46 Abs. 2 Nr. 8). Wirkt sich die nachträgliche Berücksichtigung nicht voll aus, kommen Billigkeitsmaßnahmen nicht in Betracht. Voraussetzung einer Arbeitslohnrückzahlung ist allerdings, dass Güter in Geld oder Geldeswert beim ArbN abfließen (s. BFH v. 12.11.2009 – VI R 20/07, DB 2010, 422).

**Nettolohnvereinbarungen:** Zu Nettolohnvereinbarungen s. ausf. zB OFD Düss. v. 1.12.2005, StEK EStG § 39b Nr. 58; STOLTERFOHT, LSt. und LSt-

Abführungspflicht, 1975, 124 ff.; GILOY, DStJG 9 (1986), 209 ff.; SPRIEGEL, DB 1989, 1642; KAISER/SIGRIST, DB 1994, 178; SPRIEGEL/SEIPL, DStR 1995, 1169.

Die Übernahme von Lohnabzugsbeträgen (LSt., KiSt., Sozialversicherungsbeiträge) durch den ArbG stellt einen geldwerten Vorteil für den ArbN aus dem Dienstverhältnis dar, der als Lohnbestandteil dem LStAbzug zu unterwerfen ist (zur Unterscheidung zwischen abgeleiteten und originären Nettolohnvereinbarungen s. SCHMIDT/DRENECK XXIX. § 39b Rn. 10 mwN; zum LStEinbehalt bei einer Nettolohnvereinbarung s. BFH v. 30.7.2009 – VI R 29706, BStBl. II 2010, 148). Der ArbN bleibt StSchuldner (s. BFH v. 29.11.2000 – I R 102/99, BStBl. II 2001, 195). In diesen Fällen ist die LSt. von dem Bruttolohn zu ermitteln, der nach Abzug der LSt. und weiterer Abzugsbeträge den an den ArbN ausgezahlten Nettolohn ergibt. Im Lohnkonto und in den LStBescheinigungen ist in allen Fällen von Nettolohnzahlungen der Bruttoarbeitslohn anzugeben (s. R 39b. 9 Abs. 4 LStR). Bei Nachrichtung hinterzogener ArbNAnteile zur Gesamtsozialversicherung führt die Nachzahlung als solche zum Zufluss eines zusätzlichen geldwerten Vorteils (s. BFH v. 13.9.2007 – VI R 54/03, BFH/NV 2007, 2416; dazu SIEBENHÜTER, EStB 2007, 441).

Die Nettolohnvereinbarung muss ausdrücklich getroffen sein (s. BFH v. 28.2.1992 – VI R 146/87, BStBl. II 1992, 733; SCHMIDT/DRENECK XXIX. § 39b Rn. 10 f. mwN). Dazu gehört auch die Vorlage der LStKarte (s. BFH v. 28.2.1992 – IV R 146/87 aaO). Die Nachweispflicht trifft den ArbN (s. BFH v. 6.12.1991 – VI R 122/89, BStBl. II 1992, 441 mwN). Zur Bedeutung der Bezeichnung „netto“ im Zivilgerichtsurteil s. BFH v. 18.6.1993 – VI R 67/90, BStBl. II 1994, 182. Wird aufgrund falscher Auslegung eines Zivilgerichtsurteils noch ein „Steuerbetrag“ gezahlt, obwohl keine Nettolohnvereinbarung vorliegt, ist dieser im VZ des Zuflusses als zusätzlicher Arbeitslohn zu erfassen.

Bei der Veranlagung ist der Bruttoarbeitslohn anzusetzen; die vom ArbG – ggf. als einbehalten geltende – LSt., die auf den hochgerechneten Bruttoarbeitslohn entfällt, ist anzurechnen (s. BFH v. 6.12.1991 – VI R 122/89 aaO; SCHMIDT/DRENECK XXIX. § 39b Rn. 10 f. mwN). Über die Anrechnung ist durch Abrechnungsbescheid (§ 218 Abs. 2 AO) zu entscheiden (s. BFH v. 26.2.1982 – VI R 123/78, BStBl. II 1982, 403). Die Anrechnung kann aber nur verlangt werden, wenn auch im Verfahren gegen einen EStBescheid eine Nettolohnvereinbarung behauptet wird (s. BFH v. 8.11.1985 – VI R 238/80, BStBl. II 1986, 186; vgl. auch BFH v. 13.12.2007 – VI R 57/04, BStBl. II 2008, 434; Anm. BERGEMPER, FR 2008, 724).

Bei fehlgeschlagener Pauschalierung nach § 40a kann keine Nettolohnvereinbarung unterstellt werden (s. BFH v. 5.11.1993 – VI R 16/93, BStBl. II 1994, 537 mwN). Gleiches gilt für „Schwarzlohnzahlungen“ (s. BFH v. 21.2.1992 – VI R 41/88, BStBl. II 1992, 443).

Hat der ArbN bei einer Nettolohnvereinbarung Erstattungsansprüche aus zukünftigen EStVeranlagungen an den ArbG abgetreten, ist im Kj. der Erstattung an den ArbG eine negative Einnahme beim ArbN steuermindernd anzusetzen, dh. es vermindert sich der Brutto-, nicht der Nettolohn (s. BFH v. 30.7.2009 – VI R 29/06, BStBl. II 2010, 148; aA PAUS, DStZ 2010, 50). Ein rückwirkender Ansatz im Kj. der Lohnzahlung ist nicht möglich (s. BFH v. 22.6.1990 – VI R 162/86, BFH/NV 1991, 156 mwN).

*Rechtswegfragen:* Ist nach einer Nettolohnvereinbarung streitig, in welcher Höhe Bruttoarbeitslohn in der LStBescheinigung hätte berücksichtigt werden müssen,

ist der Rechtsweg zu den Arbeitsgerichten zu beschreiten (BFH v. 13.12.2007 – VI R 57/04, BStBl. II 2008, 434; Anm. BERGKEMPER, FR 2008, 724). Für Streitigkeiten, ob LStAbzugsbeträge, die in der Lohnabrechnung vorgenommen worden sind, in der LStBescheinigung auszuweisen sind, ist der Finanzrechtsweg gegeben (BFH v. 30.6.2005 – VI S 7/05, BFH/NV 2005, 1849). Einer isolierten Klage auf Berichtigung der LStBescheinigung fehlt das Rechtsschutzbedürfnis (s. BFH v. 13.12.2007 – VI R 57/04, aaO, mwN).

## 20 2. Feststellung des Lohnzahlungszeitraums (Abs. 2 Satz 1)

Der im Einzelfall festzustellende Lohnzahlungszeitraum ist der Zeitraum, für den der laufende Arbeitslohn gezahlt wird (s. BFH v. 10.3.2004 – VI R 27/99, BFH/NV 2004, 1239; R 39b. 5 Abs. 2 LStR; s. dazu näher § 38a Anm. 27).

Soweit bei Aushilfslohn-ArbN eine monatliche Lohnabrechnung erfolgt, besteht auch insoweit eine Vermutung für den monatlichen Lohnzahlungszeitraum. Auf die Art der Lohnberechnung (Zeitlohn bzw. Akkord- oder Stücklohn) kommt es nicht an (s. FG Meckl.-Vorp. v. 12.8.1998, EFG 1998, 1474, rkr.). Beginnt die Arbeitstätigkeit während des vereinbarten monatlichen Lohnzahlungszeitraums oder scheidet der ArbN aus dem Beschäftigungsverhältnis aus, ist die tägliche LSt. nach Abs. 2 Satz 9 zu ermitteln. Gleiches gilt auch bei Begründung bzw. Beendigung der unbeschränkten EStPflcht im Laufe eines Kalendermonats, wenn der Arbeitslohn monatlich berechnet und ausgezahlt wird. Dies ergibt sich aus der Tatsache, dass die LStTabellen von der inländ. StPflcht des Arbeitslohns ausgehen (s. BFH v. 10.3.2004 – VI R 27/99, BFH/NV 2004, 1239).

Endet ein Lohnzahlungszeitraum im nachfolgenden Kj., ist der Arbeitslohn dem neuen Kj. zuzuordnen. Für den LStAbzug sind für den gesamten Lohnzahlungszeitraum daher die Eintragungen auf der für dieses Jahr ausgestellten LStKarte maßgeblich.

Zum erweiterten Lohnzahlungszeitraum bei unbeschränkt stpfl. Künstlern und ArbN in verwandten Berufen s. BMF v. 5.10.1990, BStBl. I 1990, 638 (640).

21–26 Einstweilen frei

## 27 3. Hochrechnung auf einen Jahresarbeitslohn (Abs. 2 Sätze 1 und 2)

**Hochrechnung mit Umrechnungsfaktor:** Der Arbeitslohn eines Lohnabrechnungszeitraums (Monat, Woche, Tag) ist zunächst auf den Jahresarbeitslohn hochzurechnen (Abs. 2 Satz 1), der sich durch Multiplikation mit dem Faktor 12 bei monatlichem Lohnzahlungszeitraum, mit dem Faktor 360 bei wöchentlichem Lohnzahlungszeitraum und mit dem Faktor 360 bei täglichem Lohnzahlungszeitraum ergibt (Abs. 2 Satz 2). Die gilt ausnahmslos, zB auch dann, wenn dem ArbG bekannt ist, dass der ArbN während des laufenden Kj. arbeitslos war. Von der Hochrechnung auf einen Jahresarbeitslohn ist auch in Abs. 2 Sätze 3–5 die Rede.

**Rundungsregelung:** Cent-Bruchteile bleiben außer Ansatz (Abs. 2 Satz 10).

## 28 II. Berücksichtigung von Pausch- und Freibeträgen bzw. des Hinzurechnungsbetrags nach § 39a Abs. 1 Nr. 7 (Abs. 2 Sätze 3–5)

**Jahresarbeitslohn bei maschineller Berechnung der Lohnsteuer:** Bei der maschinellen LStBerechnung sind Pausch- und Freibeträge zu berücksichtigen,

da die LStBerechnung direkt an den EStTarif des § 32a anknüpft, aber mit umgekehrten Vorzeichen.

**Nach Abs. 2 Satz 3** ist der stpfl. Arbeitslohn ggf. um den Versorgungs- und Altersentlastungsbetrag des Stpfl. (nicht seines Ehegatten) nach § 19 Abs. 2 bzw. § 24a zu kürzen (s. dazu § 19 Anm. 501 ff., § 24a Anm. 15 ff.). Diese stfreien Beträge sind wegen der fehlenden Häufigkeit nicht zur Einarbeitung in die LStBerechnungsprogramme geeignet. Der ArbG hat über ihre Berücksichtigung selbst zu entscheiden. Da sie leicht zu ermitteln sind, verlangt der Gesetzgeber keine Freibetrageintragung durch das FA.

**Nach Abs. 2 Satz 4 Alt. 1** hat der ArbG einen Freibetrag nach § 39a, der auf der LStKarte des ArbN eingetragen ist, vom Arbeitslohn abzuziehen.

► *Abweichung von Freibetrag und Lohnzahlungszeitraum:* Wird der Arbeitslohn für einen Lohnzahlungszeitraum gezahlt, für den der stfreie Betrag aus der LStKarte nicht abgelesen werden kann, so hat der ArbG für diesen Lohnzahlungszeitraum den stfreien Betrag selbst zu berechnen (s. R 39b. 5 Abs. 3 Satz 1 LStR). Dabei ist von dem auf der LStKarte für den monatlichen Lohnzahlungszeitraum eingetragenen – also aufgerundeten – stfreien Betrag auszugehen (s. R 39b. 5 Abs. 3 Satz 2 LStR). Entsprechendes muss für den Hinzurechnungsbetrag nach § 39a Abs. 1 Nr. 7 gelten (R 39b. 5 Abs. 3 Satz 1 LStR).

**Nach Abs. 2 Satz 4 Alt. 2** ist ein Hinzurechnungsbetrag nach § 39a Abs. 1 Nr. 7 vom ArbG zwingend zu berücksichtigen. Durch die Hinzurechnung zum Arbeitslohn wird ggf. der Eingangsbetrag des Jahresarbeitslohns nach Abs. 2 Satz 6, bei dem die LStBelastung beginnt, überschritten, so dass LSt. einzubehalten und abzuführen ist.

► *Vervielfältigung:* Sowohl der eingetragene Freibetrag als auch der Hinzurechnungsbetrag sind entsprechend Satz 2 zu vervielfältigen (Jahresbeträge).

**Minderung um die Pauschbeträge nach § 9a Satz 1 Nr. 1 und Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag nach § 19 Abs. 2 (Abs. 2 Satz 5 Nr. 1):** Der ArbNPauschbetrag iHv. 920 € (s. § 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a) bzw. bei Versorgungsbezügen der Pauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. b) ist in den StKlassen I–V zu berücksichtigen (Abs. 2 Satz 5 Nr. 1). Für die StKlasse VI entfällt der Abzug, weil der Gesetzgeber davon ausgeht, dass sich der Abzug des ArbNPauschbetrags bereits im ersten Dienstverhältnis ausgewirkt hat. Der Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag (§ 19 Abs. 2) soll in einem Dienstverhältnis, das nach der StKlasse VI zu besteuern ist, nicht nochmals abgezogen werden können. Schließlich ersetzt der Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag den entfallenen ArbNPauschbetrag. Dieser ist beim LStAbzug auch nur einmal, und zwar in dem nach StKlasse I–V besteuerten Dienstverhältnis, zu berücksichtigen (BTDrucks. 16/6290, 83).

**Minderung um Sonderausgaben-Pauschbetrag (Abs. 2 Satz 5 Nr. 2):** Der Pauschbetrag für unbeschränkt abziehbare SA nach § 9c, § 10 Abs. 1 Nr. 1, 1a, 4, 7 und 9 und § 10b iHv. 36 € (§ 10c Satz 1) ist bei Anwendung der StKlassen I–V vom hochgerechneten Jahresarbeitslohn abzuziehen. Die Berücksichtigung des SA-Pauschbetrags auch in der StKlasse V ab 2010 bei gleichzeitigem Wegfall der Verdoppelung in der StKlasse III (bis 2009), ist Ausdruck der Erwägung, dass entsprechende SA grundsätzlich bei jedem ArbN anfallen können (BTDrucks. 167/2254, 26). In der StKlasse VI unterbleibt der Abzug, da der Pauschbetrag bereits im ersten Dienstverhältnis, für das eine der StKlassen I–V maßgeblich ist, berücksichtigt wurde. Ansonsten käme es zu einer Mehrfachberücksichtigung.

**Minderung um Vorsorgepauschale bis 2009 (Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 aF):** Der Jahresarbeitslohn ist nach Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 aF um die Vorsorgepauschale nach § 10c Abs. 2 und 3 zu kürzen.

► *Höhe der Vorsorgepauschale:* Sie bestimmt sich in den StKlassen I, II und IV nach § 10c Abs. 2 und 3, je nachdem ob die gekürzte oder ungekürzte Vorsorgepauschale zu gewähren ist (Abs. 2 Nr. 3 Buchst. a, s. dazu R 39b. 7 LStR). Für die StKlasse III ist durch den Verweis in Abs. 2 Nr. 3 Buchst. b auf § 10c Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 bei zusammen veranlagten Ehegatten die verdoppelte Vorsorgepauschale anzusetzen. Zur Berechnung der Vorsorgepauschale im Einzelnen § 10c Anm. 24 ff., 57.

Die Vorsorgepauschale kann dabei ohne Kürzung des Arbeitslohns durch einen Freibetrag iSd. § 39a ermittelt werden und geht daher zutreffend in die LStBerechnung ein.

Bei der weiterhin verwendbaren LStTabelle können sich teilweise unterschiedliche Vorsorgepauschalen und bei der Berechnung der LSt. entsprechend unterschiedliche LStBeträge ergeben. Eine Haftung des ArbG nach § 42d kann daraus nicht abgeleitet werden, da die manuelle LStBerechnung, die zu geringeren Steuerbeträgen führen kann, vom Gesetzgeber ausdrücklich weiterhin zugelassen worden ist (§ 51 Abs. 4 Nr. 1a).

**Minderung um Vorsorgepauschale ab 2010 (Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 nF):** Die bisher in § 10c Abs 2 und 3 geregelte Vorsorgepauschale (s. dazu § 10c Anm. 22) ist bei der EStVeranlagung gestrichen worden und in geänderter Form in Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 Buchst. a–d übernommen worden (s. dazu insgesamt auch BMF v. 14.12.2009, BStBl. I 2009, 1516). Die pauschalierte Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen findet damit nur noch im LStAbzugsverfahren statt. Dies ist auf Grund des Massenverfahrens gerechtfertigt. Die Vorsorgepauschale, die die ab 2010 auf Grund der Beschlusses des BVerfG v. 13.2.2008 – 2 BvL 1/06 (BVerfGE 120, 125) geänderten SA-Abzugsmöglichkeiten für Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge (s. dazu § 10 Anm. 150 ff.) mit einbezieht, ist bei allen StKlassen zu berücksichtigen, da jeder ArbN Vorsorgeaufwendungen hat, die bei gesetzlich Versicherten auch bei einer Mehrfachbeschäftigung, für die die StKlasse VI anzuwenden ist, anfallen (BTDrucks. 16/12254, 26 f.). Dies gilt nur nicht bei privat krankenversicherten ArbN in der StKlasse VI, da eine Mehrfachbeschäftigung in diesem Fall keine höheren Beiträge zur Folge hat. In StKlasse III ist keine Verdoppelung mehr vorgesehen.

Die Vorsorgepauschale setzt sich aus den in Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 Buchst. a–d genannten Komponenten zusammen. Deren Voraussetzungen sind jeweils gesondert zu prüfen. Die Teilbeträge sind getrennt zu berechnen und sodann zu addieren. Ihre Summe – aufgerechnet auf volle Euro – ergibt die anzusetzende Vorsorgepauschale.

► *Teilbetrag nach Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 Buchst. a (Rentenversicherung):* Der Teilbetrag nach Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 Buchst. a für Rentenversicherungsbeiträge der gesetzlich rentenversicherungspflichtigen ArbN entspricht weitgehend der bisherigen Regelung der Vorsorgepauschale in § 10c Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 aF (s. dazu § 10c Anm. 23 f.). Zur Übergangsregelung für die Jahre bis 2024 s. Abs. 4 und Anm. 52. Danach ist in den StKlassen I–VI ein Teilbetrag zu berücksichtigen, der bezogen auf den Arbeitslohn 50 % des Beitrags in der allgemeinen Rentenversicherung unter Berücksichtigung der jeweiligen Bemessungsgrundlage entspricht.

Für den Ansatz des Arbeitslohns als Bemessungsgrundlage ist das sozialversicherungspflichtige Arbeitsentgelt nicht maßgeblich, zB wenn Arbeitslohn in eine Direktzusage umgewandelt wird (s. dazu BMF v. 14.12.2009, BStBl. I 2009, 1516 Tz. 2 mit Bsp.).

Auf Grund der Formulierung „unter Berücksichtigung der jeweiligen Bemessungsgrundlage“ kann nicht mehr einheitlich auf die Bemessungsgrundlage West abgestellt werden (dazu bisher BMF v. 30.1.2008, BStBl. I 2008, 390 Rn. 62; RISTHAUS, DStZ 2009, 669 [787]; BLÜMICH/THÜRMER, § 39b Rn. 63; zu den sozialversicherungsrechtl. Rechengrößen ab 2010 s. zB SEIFERT, DStZ 2010, 14 [18 ff.]). Dadurch wird ein ungerechtfertigter Steuervorteil bzw. eine Nachzahlung im Rahmen der EStVeranlagung bei Beitragszahlungen nach der Bemessungsgrundlage Ost vermieden. Der Versorgungsfreibetrag nach (§ 19 Abs. 2) und der Altersentlastungsbetrag (§ 24a) ist nicht mehr zu berücksichtigen (s. dazu näher BTDrucks. 16/12254, 27). Die Beschränkung auf rentenversicherungspflichtige ArbN und ArbN, auf die § 6 Abs. 1 Nr. 1 SGB VI anzuwenden ist (Versicherung in einem berufsständischen Versorgungswerk), gewährleistet, dass die Vorsorgepauschale nur für tatsächlich geleistete Zahlungen gewährt wird. Dies ist ua. nicht der Fall bei Beamten, beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern, weiterbeschäftigten Rentnern und auch für geringfügig entlohnte ArbN, die zwar eine LStKarte vorlegen, für die aber pauschale Rentenversicherungsbeiträge gezahlt werden (zu weiteren Einzelfällen s. BMF v. 14.12.2009, BStBl. I 2009, 1516 Tz. 3). Soweit Beiträge an eine berufsständische Versorgungseinrichtung zu entrichten sind, die über die Beiträge der gesetzlichen Rentenversicherung hinausgehen, könne diese erst im Veranlagungsverfahren berücksichtigt werden. Dies ist verfassungsrechtl. unbedenklich (BFH v. 9.12.2009 – X R 28/07, BFH/NV 2010, 334), da nur eine verhältnismäßig kleine Zahl von Personen betroffen ist, die Nachteile nicht gravierend sind und die Berücksichtigung ggf. auch über § 37 erfolgen kann.

► *Teilbetrag nach Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 Buchst. b und c (gesetzliche Krankenversicherung und soziale Pflegeversicherung):* Gesetzliche Krankenversicherungsbeiträge und Beiträge für die soziale Pflegeversicherung (also auch Beiträge von freiwillig in der gesetzlichen Krankenversicherung Versicherten, wie höher verdienende ArbN oder freiwillig versicherte Beamte, allerdings unter der Voraussetzung, dass der ArbG davon Kenntnis hat (s. BMF v. 14.12.2009, BStBl. I 2009, 1516 Tz. 4 mit Bsp.) werden bis zur Beitragsbemessungsgrenze berücksichtigt. Dabei wird vereinfachend einheitlich auf den ermäßigten Beitragssatz gem. § 243 SGB V abgestellt, der keinen Krankengeldanspruch berücksichtigt, da der dem Krankengeld entsprechende Beitragsanteil auch im Rahmen der EStVeranlagung nicht zu berücksichtigen wäre (s. BTDrucks. 16/12254, 26 f.; BTDrucks. 16/13429, 69; RISTHAUS, DStZ 2009, 669 [678]). Im Gegensatz zu den Rentenversicherungsbeiträgen konnte der Gesetzgeber den Anteil an den Beiträgen nicht auf 50 % festschreiben, weil vom bundeseinheitlichen Beitragssatz der gesetzlichen Krankenversicherung (§ 55 Abs. 1 SGB XI) zunächst 0,9 % auf den ArbN entfällt und der übersteigende Teil hälftig auf ArbN und ArbG aufzuteilen ist. Außerdem gelten bei der sozialen Pflegeversicherung länderspezifische Besonderheiten (s. BMF v. 14.12.2009, BStBl. I 2009, 1516 Tz. 5; RISTHAUS, aaO; SEIFERT, aaO [21], mit Beispiel: ArbN-Anteil in Sachsen 1,475 % statt 0,975 %; BTDrucks. 16/12254; 28). Der Beitragszuschlag für ArbN ohne Kinder ist ebenfalls zu berücksichtigen (§ 55 Abs. 3 SGB XI; zzt. 0,25 %).

Ist der ArbN gesetzlich krankenversichert, jedoch privat pflegeversichert, ist Buchst. c auch auf die Pflegeversicherung anzuwenden (s. BMF v. 14.12.2009,

BSStBl. I 2009, 1516 Tz. 5: Grundsatz: „Pflegeversicherung folgt Krankenversicherung“).

► *Teilbetrag nach Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 Buchst. d (private Kranken- und Pflegepflichtversicherung)*: Dieser Teilbetrag findet Anwendung für ArbN, die nicht in der gesetzlichen Krankenversicherung und sozialen Pflegeversicherung versichert sind (Beamte, beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer, höher verdienende ArbN). Berücksichtigungsfähig sind nur die nach § 10 abziehbaren Kranken- und Pflegepflichtversicherungsbeiträge für eine Basisabsicherung (s. dazu § 10 Anm. 158 ff.). Beiträge bzw. Beitragsteile zur Finanzierung von Krankengeld und Zusatz- und Komfortleistungen wie Chefarzt-Behandlung, Ein-Bett-Zimmer im Krankenhaus sind daher nicht berücksichtigungsfähig (SEIFERT aaO [21]). Leistet der ArbG nach § 3 Nr. 62 stfreie Zuschüsse zu einer privaten Kranken- oder Pflegeversicherung, sind für die Berechnung der Vorsorgepauschale nur die um die Zuschüsse verminderten Beitragsleistungen zu berücksichtigen (BTDrucks. 16/13429, 14, 45).

Da die Beiträge für die Berechnung der Vorsorgepauschale entweder mit ihrem konkreten Betrag oder mit der Vorsorgepauschale berücksichtigt werden, ist die Berücksichtigung in StKlasse VI ausgeschlossen, um die Beiträge nicht in ungerechtfertigter Weise doppelt zu berücksichtigen.

Da privat versicherte ArbN Kranken- und Pflegepflichtversicherungsbeiträge zahlen, die nicht von der Höhe des Arbeitslohns abhängen, war zunächst vorgesehen, dass der ArbG die Beiträge (einschl. Beiträgen für mitversicherte Ehegatten, Lebenspartner und Kinder, s. dazu näher BMF v. 14.12.2009, BSStBl. I 2009, 1516 Tz. 6.1) in die ELStAM-Datenbank (s. dazu § 39e Abs. 9 und 11) einstellen sollte. Auf Grund datenschutzrechtl. Bedenken wurde dies dahin geändert, dass die Daten nach § 39e Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 nur auf Antrag des Stpfl. vom BZSt. zwecks Weitergabe an den ArbG gespeichert werden (s. dazu näher BTDrucks. 16/13429, 71; RISTHAUS, DStZ 2009, 669 [679]). Macht der Stpfl. die Daten dem ArbG (ggf. auch auf anderem Wege) nicht zugänglich, bleibt die Geltendmachung der konkreten Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge (auch für Kinder und den nicht erwerbstätigen Ehegatten) dem EStVeranlagungsverfahren vorbehalten. In diesem Fall ist die Mindestvorsorgepauschale nach Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 Halbs. 2 im LStAbzugsverfahren zu berücksichtigen.

Die elektronische Datenübermittlung ist voraussichtlich erst ab 2013 möglich (BMF v. 14.12.2009, BSStBl. I 2009, 1516 Tz. 6.2). Daher müssen die Beiträge dem ArbG zunächst auf anderem Wege mitgeteilt werden. Die Krankenkassen stellen dazu entsprechende Bescheinigungen aus (s. dazu die Krankenversicherungsbeitragsanteil-Ermittlungsverordnung, BGBl. I 2009, 2730). Das BMF verlangt daher eine solche Bescheinigung in BMF v. 14.12.2009 (BSStBl. I 2009, 1516 Tz. 6.1). Nach SEIFERT sollen auch die Beitragsrechnungen vorgelegt werden können (SEIFERT aaO [21]).

► *Keine Berücksichtigung von Entschädigungen*: Entschädigungen iSd. § 24 Nr. 1 werden dabei nicht berücksichtigt, da dafür keine entsprechenden Sozialversicherungsbeiträge/Vorsorgeaufwendungen anfallen.

► *Mindestvorsorgepauschale (Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 Satz 2 Halbs. 2)*: Fehlen die Daten zu geleisteten Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträgen, ist eine Mindestvorsorgepauschale nach Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 Satz 2 Halbs. 2 anzusetzen. Zur Berechnung und Bedeutung der Mindestvorsorgepauschale im Einzelnen s. RISTHAUS aaO (679 f.). Die Mindestvorsorgepauschale kommt in jedem Fall zum Ansatz, auch dann, wenn die nachgewiesenen geleisteten Beiträge nicht zu einer

höheren Pauschale führen (s. dazu BTDrucks. 16/13429, 45 f.; SEIFERT, aaO [23] mit Beispiel; RISTHAUS aaO).

► *Pflichtveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 3*: Zur Pflichtveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 3 im letzteren Fall s. § 46 Anm. 35; BMF v. 14.12.2009, BStBl. I 2009, 1516 Tz. 9. Ebenfalls besteht die Veranlagungspflicht und damit die Verpflichtung zur Abgabe einer StErklärung, wenn die beim LStAbzug berücksichtigten Teilbeträge der Vorsorgepauschale für die gesetzliche und private Kranken- und Pflegeversicherung höher sind als die nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 und 3a im Veranlagungsverfahren als SA abziehbaren Vorsorgeaufwendungen (BMF v. 14.12.2009 aaO). Damit sollen ungerechtfertigte Steuervorteile, die sich aus einer zu hohen Vorsorgepauschale ergeben können, vermeiden werden.

Der Ansatz der Kranken- und Pflegepflichtversicherungsbeiträge sollte damit nur erwoget werden, wenn die Beiträge über der Mindestvorsorgepauschale liegen oder der Jahresarbeitslohn 15 834 € (in StKlasse III 25 000 €) unterschreitet und die Aufwendungen den arbeitslohnabhängigen Mindestbetrag für die Kranken- und Pflegeversicherung übersteigen (SEIFERT, DStZ 2010, aaO [23]).

► *Keine Günstigerprüfung im LStAbzugsverfahren*: Eine Günstigerprüfung, wie sie in § 10c Abs. 5 aF im Hinblick auf das in 2004 geltende Recht vorgesehen war, ist aus Vereinfachungsgründen nicht vorzunehmen (s. dazu näher BTDrucks. 16/12254, 27). Sollte in Ausnahmefällen die Rechtslage vor 2005 günstiger sein, kann dem im Rahmen des Veranlagungsverfahrens Rechnung getragen werden, da die Günstigerprüfung nach § 10 Abs. 4a weiter bis 2019 beibehalten wird (s. RISTHAUS, DStZ 2009, 669 [680]).

► *Lohnsteuerbescheinigung ab 2010 (§ 41b)*: Zur LStBescheinigung ab 2010 s. im Einzelnen § 41b Anm. J 09-5; BMF v. 26.8.2009, BStBl. I 2009, 902; v. 14.12.2009, BStBl. I 2009, 1516 Tz. 6.2). Wegen des Wegfalls der Unterscheidung zwischen gekürzter und ungekürzter Vorsorgepauschale (§ 10c aF) entfällt auch die Bescheinigung des Großbuchstabens B nach § 41b Abs. 1 Satz 2 aF (s. dazu § 41b Anm. J 09-5).

**Minderung um Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (Abs. 2 Satz 5 Nr. 4)**: Durch die StKlasse II wird die Entlastung nach § 24b für Alleinerziehende im LStAbzugsverfahren berücksichtigt. Abs. 2 Satz 5 Nr. 4 gewährleistet daher den Abzug des Entlastungsbetrags von 1 308 € bei der LStBerechnung.

Einstweilen frei.

29

### III. Berechnung der einzubehaltenden Lohnsteuer (Abs. 2 Sätze 6–10)

#### 1. Berechnung der Lohnsteuer für die Steuerklassen I–IV (Abs. 2 Satz 6)

30

**Anknüpfung an Einkommensteuertarif**: Da der EStTarif und LStTarif weitestgehend identisch sein sollen, dh. grds. zur gleichen Steuerbelastung führen müssen, knüpft der LStTarif an den EStTarif nach § 32a an (s. Abs. 2 Sätze 5 und 6). Bei der Berechnung der JahresLSt. sind stklassenbezogene Differenzierungen erforderlich. Die StKlassen I, II und IV knüpfen an den Grundtarif iSd. § 32a Abs. 1–3 an, während im Fall der StKlasse III der Splittingtarif iSd. §§ 32a Abs. 5 maßgeblich ist.

„**Reichensteuer**“: Durch den Verweis auf § 32a Abs. 1 gilt die ab VZ 2007 geltende Tarifänderung mit dem neuen Spitzensteuersatz von 45 % („Reichensteuer“) auf den 250 000 € übersteigenden Teil des Jahresbetrags auch für die LStBerechnung.

### 31 2. Berechnung der Lohnsteuer für die Steuerklassen V und VI (Abs. 2 Satz 7)

Durch das Gesetz zur Sicherung von Beschäftigung und Stabilität v. 2.3.2009 (BGBl. I 2009, 416; BStBl. I 2009, 434) wurde zur Steigerung der Binnennachfrage und Gegensteuerung des Konjunkturereintruchs die EStBelastung durch Anhebung des Grundfreibetrags und Absenkung des Eingangsteuersatzes ab 2009 weiter gesenkt (s. dazu § 32a Anm. J 08-4 und J 08-5). Dies wird durch Abs. 2 Satz 7 auch im LStAbzugsverfahren für die LStKlassen V und VI umgesetzt.

**Mischtarif für die Lohnsteuerklassen V und VI (Abs. 2 Satz 7 Halbs. 1):** Abs. 2 Satz 7 enthält einen besonderen, aus dem Splittingtarif nach § 32a abgeleiteten Tarif (Mischtarif).

Für die StKlassen V und VI ist die ESt. zu berechnen, die dem Zweifachen des Unterschiedsbetrags zwischen dem Steuerbetrag für das Eineinviertelfache und dem Steuerbetrag für das Dreiviertelfache des zu versteuernden Einkommens nach der Tarifformel des § 32a Abs. 1 entspricht. Dabei unterstellt der Gesetzgeber, dass der Ehegatte in der StKlasse III 60 % des gesamten zu versteuernden Einkommens, der Ehegatte in StKlasse V 40 % des zu versteuernden Einkommens erzielt (Verhältnis also 1,5: 1; s. Begr. zu § 135 RegE eines Dritten StReformG, BTDrucks. 7/1470, 304).

► *Berücksichtigung der Progressionswirkung:* Die Steuer aus dem Anteil von 40 % am gemeinsamen Einkommen knüpft an den Tarifbereich an, der zwischen dem Gesamteinkommen und dem der StKlasse III (60 % des gesamten zu versteuernden Einkommens bzw. das 1,5fache des Einkommens des Ehegatten in StKlasse V) liegt. Die Intention des Gesetzgebers, die LSt. in StKlasse V unter Berücksichtigung des gemeinsamen zu versteuernden Einkommens der Ehegatten zu ermitteln, kann nur dann zum richtigen LStAbzug führen, wenn das Verhältnis der Arbeitslöhne tatsächlich 60 : 40 beträgt. Während bei Anwendung des Splittingtarifs für die StKlasse V Steuernachforderungen zwangsläufig wären, wird dies durch die besondere Regelung des Abs. 2 Satz 7 vermieden.

Beträgt der Arbeitslohn des Ehegatten in StKlasse V mehr als die vom Gesetzgeber unterstellten 40 %, wird idR zuviel LSt. erhoben, beträgt er weniger als 40 %, wird zu wenig LSt. erhoben, weil der stl. Zugriff für den nach StKlasse V zu besteuern Arbeitslohn nach dieser gesetzlichen Unterstellung in einem höheren bzw. niedrigeren Progressionsbereich erfolgt, als dies dem tatsächlichen Verhältnis der Arbeitslöhne der Ehegatten entspricht. Die zuviel gezahlte LSt. wird ggf. im Rahmen der nach § 46 Abs. 2 Nr. 3a durchzuführenden Pflichtveranlagung erstattet bzw. zu wenig gezahlte LSt. nacherhoben (s. § 46 Anm. 37). Ggf. ist auch ein StKlassenwechsel nach § 39 Abs. 5 Sätze 3 und 4 möglich (s. dazu R 39.2 Abs. 5 LStR).

► *Besonderer Tarif in Steuerklasse VI:* Die vorstehenden Erläuterungen gelten entsprechend auch für ArbN, die Arbeitslohn aus einem zweiten oder weiteren Dienstverhältnissen erzielen, der nach StKlasse VI besteuert wird. Dabei wird unterstellt, dass alle dem ArbN zustehenden Frei- und Pauschbeträge bei der Versteuerung seines Arbeitslohns aus dem ersten Dienstverhältnis ausgeschöpft werden. In der StKlasse VI wird keiner der üblichen Frei- und Pauschbeträge berücksichtigt. Durch die Tarifberechnung aus dem Splittingtarif wird weiter angenommen, dass für das erste Dienstverhältnis die StKlasse III maßgebend ist. Die StKlasse VI führt hiernach nur dann zu einer zutreffenden Besteuerung, wenn für das erste Dienstverhältnis die StKlasse III maßgebend ist und das zu

versteuernde Einkommen in der StKlasse VI 40 % des gesamten zu versteuernden Einkommens beträgt.

**Eliminierung des Grundfreibetrags (Abs. 2 Satz 7 Halbs. 2):** Abs. 2 Satz 7 Halbs. 2 schreibt vor, dass die Steuer in dem besonderen EStTarif mindestens 14 % des Ausgangsbetrags betragen muss. Dadurch wird die Anwendung des besonderen Tarifs durch Eliminierung des Grundfreibetrags dahingehend eingeschränkt, dass beim StAbzug zu wenig LSt. erhoben wird, die bei der EStVeranlagung nachzuerheben wäre.

Im Ergebnis wird hierdurch im Fall der StKlasse V unterstellt, dass sich der bei Ehegatten in Betracht kommende Grundfreibetrag in voller Höhe bei der komplementären Besteuerung des Ehegatten in der StKlasse III auswirkt; im Fall der StKlasse VI, dass dies im ersten Dienstverhältnis erfolgt.

**Kappung der Grenzsteuerbelastung in bestimmten Tarifbereichen:**

► *Kappung der Grenzsteuerbelastung über dem Spitzensteuersatz:* Das nach der StKlasse V oder VI zu versteuernde Einkommen wird mit der StSatzhöhung belastet, die durch die Besteuerung des gesamten Einkommens auch für das komplementäre Einkommen eintritt (Progressionsnachholeffekt, s. dazu auch DIECKMANN/EGGESIECKER, FR 1973, 102). Dies kann zu einer erheblichen stl. Belastung des nach diesem Tarif besteuerten Arbeitslohns führen. Durch Abs. 2 Satz 7 wird eine über dem Spitzensteuersatz liegende Grenzsteuerbelastung ab bestimmten Beträgen des abgerundeten zu versteuernden Einkommens in den StKlassen V und VI ausgeschlossen.

► *Milderungsregel (Abs. 2 Satz 7 Halbs. 2):* Da die Grenzsteuersätze bei Berücksichtigung der StKlasse V auch im Bereich ab 9 225 € bzw. 9 429 € (ab 2010) erheblich über dem Höchststeuersatz liegen, wird der Steuersatz durch Abs. 2 Satz 7 begrenzt.

Bei dem 9 225 € bzw. 9 429 € (ab 2010) übersteigenden Teil des Jahresarbeitslohns darf der Steuersatz höchstens 42 % betragen. Der Steuersatz von 42 % ist für den 26 276 € bzw. 26 441 € (ab 2010) übersteigenden Teil des zu versteuernden Jahresbetrags anzuwenden, über 200 320 € bzw. 200 584 € (ab 2010) beträgt er 45 %.

**3. Maßgeblichkeit der Lohnsteuerkarte für die Steuerklasse, Berechnung der Lohnsteuer und Einbehaltungspflicht (Abs. 2 Sätze 8–11)** 32

Nach Abs. 2 Satz 8 ist für die LStBerechnung die LStKlasse zu berücksichtigen, die auf der LStKarte eingetragen ist.

Die LStBerechnung geht von dem nach Abs. 2 Sätze 3–5 ermittelten Jahresarbeitslohn aus. Zur Ermittlung der auf den Lohnabrechnungszeitraum entfallenden LSt. (Monat, Woche, Tag) sind die in Abs. 2 Satz 9 festgelegten Bruchteile anzuwenden, dh. bei monatlichem Lohnzahlungszeitraum  $\frac{1}{12}$ , bei wöchentlichem Lohnzahlungszeitraum  $\frac{7}{360}$  und bei täglichem Lohnzahlungszeitraum  $\frac{1}{360}$  der sich unter Berücksichtigung von Abs. 2 Sätze 6–8 ergebenden JahresLSt. Bruchteile eines Cents bleiben hierbei außer Ansatz (Abs. 2 Satz 10).

Nach Abs. 2 Satz 11 hat der ArbG die nach Abs. 2 Sätze 7 bzw. 8, 10 und 11 errechnete LSt. für den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum einzubehalten. Zur Anmeldungs- und Abführungspflicht s. § 41a.

Einstweilen frei.

33–41

42 4. **Permanenter Lohnsteuerjahresausgleich (Abs. 2 Satz 12)**

**Bedeutung des permanenten Lohnsteuerjahresausgleichs:** Durch die Ermittlung der LSt. nach dem voraussichtlichen Jahresarbeitslohn (so genannter permanenter LStJA) soll erreicht werden, dass bereits beim laufenden LStAbzug die zutreffende JahresLSt. einbehalten wird, indem – insbes. bei schwankenden Lohnzahlungen – bereits während des Kj. die einzubehaltende LSt. an die anteilige JahresLSt. angepasst wird (s. dazu näher POPP, BB 1983, 760). Dadurch können Überzahlungen vermieden werden, so dass ein LStJA bzw. eine Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 in den meisten Fällen überflüssig werden. Ein Anspruch des ArbN auf den permanenten LStJA besteht nicht. Er kann sich allenfalls aus dem Arbeitsverhältnis ergeben (s. KSM/TRZASKALIK, § 39b Rn. C 23).

**Voraussetzungen und Durchführung des permanenten Lohnsteuerjahresausgleichs:**

► *Zulassung durch das BetriebsstättenFA:* Nach Abs. 2 Satz 12 kann das BetriebsstättenFA allgemein oder auf Antrag zulassen, dass die LSt. nach dem voraussichtlichen Jahresarbeitslohn ermittelt wird. Zu den Voraussetzungen im Einzelnen s. R 39b. 9 LStR.

► *Nur für laufenden Arbeitslohn:* Der permanente LStJA kann nur für laufenden Arbeitslohn und dann angewendet werden, wenn die JahresLSt. für den LStAbzug maßgebend ist und der ArbG den Jahresarbeitslohn tatsächlich feststellen kann. Auf die StKlasse kommt es nicht an (R 39b. 9 Satz 3 LStR).

► *Nichtunterschreiten der zutreffenden Jahreslohnsteuer (§ 38a Abs. 2) muss gewährleistet sein:* Beim permanenten LStJA darf die zutreffende Jahressteuerschuld nicht unterschritten werden. Dies muss gleichfalls für die Überschreitung der JahresLSt. gelten (s. KSM/TRZASKALIK, § 39b Rn. C 23 mit dem Hinweis, dass ausgleichbare verfahrensbedingte Übererhebungen während des Kj. wohl vom ArbN hingenommen werden müssen).

► *Wechsel der Steuerklasse:* Erfolgt im Laufe des Jahres ein StKlassenwechsel, ist bei dem beschriebenen Verfahren nach Ermittlung der zeitanteiligen JahresLSt. die abzuziehende, die nach der neu eingetragenen LStKlasse bis zum vorletzten Lohnzahlungs- oder Lohnabrechnungszeitraum einzubehalten und abzuführen gewesen wäre (s. R 39b. 9 Satz 12 LStR).

**Verfahren, durch das die Lohnsteuer unter den Voraussetzungen des § 42b Abs. 1 nach dem voraussichtlichen Jahresarbeitslohn ermittelt wird:**

► *Laufende Ermittlung der zeitanteiligen Jahreslohnsteuer:* Für jeden ArbN wird nach jedem Lohnzahlungszeitraum oder Lohnabrechnungszeitraum (bei Abschlagszahlungen iSd. Abs. 5) der bisherige Arbeitslohn auf einen voraussichtlichen Jahresarbeitslohn hochgerechnet, die darauf entfallende LSt. ermittelt und auf die bisherigen Lohnzahlungszeiträume umgerechnet. Mit dieser zeitanteiligen JahresLSt. wird dann die bisher einbehaltene LSt. verrechnet (zu Einzelheiten s. R 39b. 9 Sätze 6 ff. LStR). Eine Differenz ist vom ArbG für den letzten abgelaufenen Lohnzahlungs- oder Lohnabrechnungszeitraum einzubehalten. Durch dieses bei jeder LStKlasse mögliche Verfahren sollen Überzahlungen vermieden werden, die sonst erst im Wege des LStJA oder bei der Veranlagung des ArbN erstattet werden könnten.

► *Unter den Voraussetzungen des § 42b Abs. 1:* Abs. 2 Satz 12 regelt eine besondere Form der LStErhebungstechnik, keinen LStJA im eigentlichen Sinne. Daher wird lediglich auf die Voraussetzungen des § 42b Abs. 1 entsprechend verwiesen. Dadurch wird der permanente LStJA in den Fällen ausgeschlossen, in de-

nen die JahresLSt. für den LStAbzug nicht maßgeblich ist oder der Jahresarbeitslohn nicht festgestellt werden kann. Weiter ist der LStJA-Ausgleich ausgeschlossen, wenn der ArbN innerhalb des Kj. für die Bemessung des Teilbetrags nach Abs. 2 Satz 5 Buchst. a nicht durchgängig zum Anwendungsbereich einer Beitragsbemessungsgrenze West oder Ost gehörte oder hinsichtlich der Teilbeträge nach Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 Buchst. a–c innerhalb des Kalenderjahres nicht durchgängig ein Beitragssatz anzuwenden war (s. BMF v. 14.12.2009, BStBl. I 2009, 1516 Tz. 8). Im Gegensatz zur Regelung des § 42b Abs. 1 Satz 4 Nr. 1 kann der ArbN den permanenten LStJA nicht unterbinden. Andererseits besteht keine Verpflichtung wie nach § 42b Abs. 1 Satz 2.

► *Geänderter oder nachträglich eingetragener Freibetrag*: Ist ein Freibetrag auf der LStKarte geändert oder nicht mit Wirkung vom Beginn des Kj. eingetragen worden, ist der geltende Jahresfreibetrag zu berücksichtigen.

Einstweilen frei.

43–44

## Erläuterungen zu Abs. 3: Lohnsteuerabzug von sonstigen Bezügen

### I. Allgemeines

45

**Überblick über die Regelungen in Abs. 3 zu sonstigen Bezügen:** Im Unterschied zur Besteuerung des laufenden Arbeitslohns ist die Besteuerung sonstiger Bezüge (zum Begriff s. § 38a Anm. 33) nach der Steuer auf den voraussichtlichen Jahresarbeitslohn vorzunehmen, da sich sonstige Bezüge schon ihrer Eigenart nach (meist einmalige Zahlungen, Zahlungen erfolgen nicht für einen bestimmten Zeitraum) nicht in das System der Besteuerung von laufendem Arbeitslohn nach Lohnzahlungszeiträumen einpassen lassen. Die LStBerechnung nach Abs. 2 nach dem EStTarif geht davon aus, dass der Arbeitslohn im Kj. regelmäßig in gleicher Höhe zufließt. Würde ein sonstiger Bezug dem im Zeitpunkt der Zahlung laufenden Lohnzahlungszeitraum zugerechnet, würde sich wegen des progressiven Tarifs eine überhöhte Belastung ergeben.

Die LSt. ist dabei mit dem Betrag einzubehalten, der sich als Differenz zwischen der nach Abs. 2 Sätze 5–7 ermittelten LSt. auf den voraussichtlichen Jahresarbeitslohn mit und ohne den sonstigen Bezug ergibt. Dabei ist die LSt. immer im Zeitpunkt der Zahlung einzubehalten. Abs. 5 ist nicht anwendbar. Für die Berechnung der auf einen sonstigen Bezug entfallenden LSt. wird die JahresLSt. nach der Formel des § 32a ermittelt. Der Berechnung nach § 32a ist der aus dem Jahresarbeitslohn abgeleitete zu versteuernde Jahresbetrag iSd. Abs. 2 Satz 5 zugrunde zu legen.

### II. Voraussichtlicher Jahresarbeitslohn (Abs. 3 Sätze 1 und 2)

46

**Zur Ermittlung der auf den sonstigen Bezug entfallenden Lohnsteuer** hat der ArbG den voraussichtlichen Jahresarbeitslohn des ArbN ohne den sonstigen Bezug festzustellen (Abs. 3 Satz 1). Dieser setzt sich zusammen aus dem laufenden Arbeitslohn, der für die im Kj. bereits abgelaufenen Lohnzahlungszeiträume – ggf. auch von einem früheren ArbG – zugeflossen ist, den in diesem Kj. bereits gezahlten sonstigen Bezügen und dem laufenden Arbeitslohn, der voraus-

sichtlich bis zum Ende des Kj. noch gezahlt wird (s. R 39b. 5 Abs. 2 Satz 2 LStR; FG Münster v. 30.1.1985, EFG 1985, 561, rkr.). Dabei kann es je nach Einzelfall ausgeschlossen sein, die zukünftigen Bezüge in der Weise zu ermitteln, dass die laufenden Bezüge des Lohnzahlungszeitraums, in dem der sonstige Bezug gezahlt wird, mit der Zahl der verbleibenden Lohnzahlungszeiträume multipliziert wird (s. FG Münster v. 30.1.1985 aaO), zB wenn in diesem Lohnzahlungszeitraum der laufende Arbeitslohn ausnahmsweise erheblich niedriger ist. Lohnerhöhungen sind dabei ebenso zu berücksichtigen wie bereits bekannte Ausfallzeiten. Früher gezahlte Vergütungen iSd. Abs. 3 Satz 9 sind mit einem Fünftel anzusetzen (s. R 39b Abs. 3 Satz 4 LStR). Künftige sonstige Bezüge, deren Zahlung bis zum Ablauf des Kj. zu erwarten ist (zB Weihnachtsgeld), sind nicht zu erfassen (s. R 39b Abs. 3 Satz 5 LStR; Beispiel in H 39b. 6 LStH unter A.).

Alternativ kann nach R 39b. 3 Abs. 3 Satz 3 LStR der voraussichtlich für die Restzeit des Kj. zu zahlende laufende Arbeitslohn durch Umrechnung des bisher zugeflossenen laufenden Arbeitslohns einschließlich der als laufender Arbeitslohn behandelten sonstigen Bezüge ermittelt werden, solange das Ergebnis nicht offensichtlich unzutreffend ist (ebenso KSM/TRZASKALIK, § 39b Rn. D 3 mwN). Zahlungen aufgrund von Nettolohnvereinbarungen sind mit den Bruttobeträgen zu berücksichtigen (s. R 39b. 6 Abs. 2 LStR).

► *Ermittlung des Jahresarbeitslohns bei Wechsel von der unbeschränkten zur beschränkten Steuerpflicht:* Bei der Berechnung der LSt. für einen sonstigen Bezug, der einem ArbN nach einem Wechsel von der unbeschränkten in die beschränkte StPflcht in diesem Jahr zufließt, ist in den Jahresarbeitslohn auch der während des Bestehens der unbeschränkten StPflcht bezogene laufende Arbeitslohn einzubeziehen (BFH v. 25.8.2009 – I R 33/08, BStBl. II 2010, 150).

**Arbeitgeberwechsel (Abs. 3 Satz 2):** Beim ArbGWechsel im Laufe des Jahres besteht keine Verpflichtung, dem neuen ArbG eine Ausfertigung der elektronischen LStBescheinigung vorzulegen. Dieser kann den voraussichtlichen Jahresarbeitslohn durch Hochrechnung des aktuellen Arbeitslohns ermitteln, in den er auch die Zeiträume der Tätigkeit beim früheren ArbG einzubeziehen hat (BTDrucks. 15/1562, 35; s. dazu das Beispiel in H 39b. 6 LStH, unter A, Abwandlung 1). In diesem Fall muss eine Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 5a durchgeführt werden (s. dazu § 46 Anm. 49). Nach § 41b Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 hat der ArbG die vereinfachte Ermittlung des Jahresarbeitslohns in der LStBescheinigung durch den Großbuchstaben S zu vermerken (§ 41 Abs. 1 Satz 7), so dass das FA erkennen kann, dass eine Pflichtveranlagung durchzuführen ist.

### III. Ermittlung der Lohnsteuer (Abs. 3 Sätze 2–7)

#### 47 1. Altersentlastungsbetrag, Versorgungsfreibetrag und Freibetrag bzw. Hinzurechnungsbetrag nach § 39a Abs. 1 Nr. 7 auf der Lohnsteuerkarte bei sonstigen Bezügen (Abs. 3 Satz 3)

Nach Abs. 3 Satz 3 sind von dem voraussichtlichen Jahresarbeitslohn ggf. der Versorgungsfreibetrag nach § 19 Abs. 2 und der Altersentlastungsbetrag nach § 24a in Abzug zu bringen; s. dazu die Regelungen in R 39b. 3 Abs. 2 und 3 bzw. R 39b. 4 Abs. 2 und 3 LStR.

Außerdem ist ein auf der LStKarte eingetragener Jahresfreibetrag nach § 39a Abs. 1 abzuziehen bzw. ein Jahreshinzurechnungsbetrag nach § 39a Abs. 1 Nr. 7 hinzurechnen.

**Freibetrag höher als voraussichtlicher Jahresarbeitslohn:** Übersteigt der auf der LStKarte eingetragene Freibetrag den voraussichtlichen Jahresarbeitslohn ohne sonstigen Bezug, ist nach dem Wortlaut der Vorschrift ein weitergehender Abzug nicht vorgesehen. Dennoch kann der nach der Kürzung des voraussichtlichen Arbeitslohns nicht ausgeschöpfte Teil des auf der LStKarte eingetragenen Jahresfreibetrags von dem sonstigen Bezug abgezogen werden. Ausgangsgröße für die LStBerechnung bei sonstigen Bezügen kann danach auch ein negativer voraussichtlicher Jahresarbeitslohn sein (s. HARTMANN, INF 1999, 1 [8]; R 39b. 6 Abs. 1 Satz 3 LStR).

**Beispiel:** Ein ArbN mit voraussichtlichem Jahresarbeitslohn von 50 000 € erhält im Dezember 2010 eine lstpfl. Sonderzahlung von 15 000 €. Auf der StKarte ist die StKlasse IV und ein Jahresfreibetrag von 55 000 € eingetragen.

Übersteigt der auf der LStKarte eingetragene Jahresfreibetrag den voraussichtlichen Jahresarbeitslohn, so kann ein sonstiger Bezug um den übersteigenden Betrag gekürzt werden. Die LSt. ist daher im Beispielfall für einen lstpfl. Jahresarbeitslohn (einschl. Einmalzahlung) von 10 000 € (15 000 € Sonderzahlung ./.. 5 000 € nicht ausgeschöpfter Jahresfreibetrag) einzubehalten.

## 2. Berechnung der Jahreslohnsteuer (Abs. 3 Sätze 4–7)

48

**Berechnung der Jahreslohnsteuer für den maßgebenden Arbeitslohn (Abs. 3 Satz 4):** In einem ersten Schritt ist die JahresLSt. für den nach Abs. 3 Sätze 1–3 ermittelten Jahresarbeitslohn nach Abs. 2 Sätze 5–7 zu errechnen.

**Berechnung der Jahreslohnsteuer für den maßgebenden Arbeitslohn zuzüglich sonstiger Bezug (Abs. 3 Sätze 5 und 6):** In einem weiteren Schritt ist die JahresLSt. für den nach Abs. 3 Sätze 1–3 ermittelten Jahresarbeitslohn unter Einbeziehung des sonstigen Bezugs nach Abs. 2 Sätze 5–7 zu errechnen. Soweit der Versorgungsfreibetrag nach § 19 Abs. 2 und der Altersentlastungsbetrag nach § 24a nicht nach Abs. 3 Satz 2 berücksichtigt wurden, sind sie ggf. vom sonstigen Bezug abzuziehen.

**Maßgeblichkeit der Lohnsteuerkarte für die Steuerklasse (Abs. 3 Satz 7):** Nach Abs. 3 Satz 7 ist für die LStBerechnung die auf der LStKarte eingetragene LStKlasse zu berücksichtigen. Für einen sonstigen Bezug nach Ausscheiden des ArbN aus dem Dienstverhältnis hat der ArbN dem ArbG für die Besteuerung des sonstigen Bezugs eine zweite oder weitere LStKarte vorzulegen, wenn er die erste LStKarte einem weiteren ArbG vorgelegt hat (R 39b. 6 Abs. 3 Satz 1 LStR). Der sonstige Bezug ist dann nach Abs. 3 unter Anwendung der StKlasse VI zu besteuern. Übt der ArbN zum Zahlungszeitpunkt keine weitere Tätigkeit aus, ist der sonstige Bezug nach der ersten LStKarte zu besteuern.

## 3. Einzubehaltender Lohnsteuerbetrag (Abs. 3 Satz 8)

49

Die Differenz zwischen der JahresLSt. für den maßgebenden Arbeitslohn iSd. Abs. 3 Satz 3 zuzüglich des sonstigen Bezugs (Abs. 3 Satz 5) und der LSt. auf den maßgebenden Jahresarbeitslohn ist die von einem sonstigen Bezug einzubehaltende LSt. (s. dazu auch das Beispiel in H 39b. 6 LStH unter B.).

## IV. Anwendung des § 34 im Lohnsteuerabzugsverfahren (Abs. 3 Satz 9 und 10)

50

**Berücksichtigung der Fünftelregelung des § 34 auch im Lohnsteuerverfahren:** Abs. 3 Satz 9 übernimmt die Fünftelregelung des § 34 Abs. 1 (s. dazu

§ 34 Anm. 15 ff., 27 ff.). Sie kommt nur zur Anwendung, wenn die Voraussetzungen des § 34 Abs. 2 Nr. 2 oder Nr. 4 für die Behandlung als außerordentliche tarifbegünstigte Einkünfte insgesamt erfüllt sind (s. dazu § 34 Anm. 51 ff., 60 ff.). Zur Frage der verfassungswidrigen Rückwirkung der Einführung der Fünftelregelung ab VZ 1999 s. BFH v. 6.11.2002 – XI R 42/01, BStBl. II 2003, 257 (Az. des BVerfG: 2 BvL 1/03).

**Berechnungsverfahren:** Um eine erhöhte Besteuerung solcher sonstiger Bezüge zu vermeiden, wird in die Ermittlung des maßgebenden Jahresarbeitslohns nach den für Einmalzahlungen geltenden Grundsätzen für die Ermittlung der JahresLSt. nach Abs. 3 Satz 4 ein Fünftel des sonstigen Bezugs einbezogen. Der Unterschiedsbetrag zwischen der LSt., die sich aufgrund des maßgebenden Jahresarbeitslohns nach Abs. 3 Satz 4 mit und nach Abs. 3 Satz 3 ohne die Einbeziehung des sonstigen Bezugs in dieser Höhe ergibt, ist mit fünf zu multiplizieren. Der sich ergebende Betrag ist die vom sonstigen Bezug einzubehaltende LSt.

Für LSt. und ESt. gelten – anders als beim halben StSatz – damit grds. dieselben Berechnungsverfahren. Eine exakte Vergleichsberechnung für die Frage der Zusammenballung kann erst im Rahmen der persönlichen EStErklärung des ArbN erfolgen. Nur aus abzugstechnischen Gründen hat der Gesetzgeber für die LSt. eine eigene Regelung getroffen, die vereinfachend ausschließlich auf den Arbeitslohn abstellt (für ein volle Prüfung des § 34 STROHNER/SCHMIDT-KESSELER, DStR 1999, 693 [698 f.]).

Korrekturen sind im zwingend durchzuführenden Veranlagungsverfahren vorgesehen (s. § 46 Abs. 2 Nr. 5). Der LStAbzug hat auch bei Fehlen weiterer Einkünfte keine abgeltende Wirkung (s. FG Köln v. 5.3.2004, EFG 2004, 1124, bestätigt durch BFH v. 23.3.2005 – VI B 62/04, BFH/NV 2005, 1073).

**Abs. 3 Satz 9 Halbs. 2:** Bei einem negativen maßgebenden Jahresarbeitslohn ist § 34 Abs. 1 Satz 3 (s. dazu § 34 Anm. 27) sinngemäß anzuwenden (Abs. 3 Satz 9 Halbs. 2). Dadurch werden Nachzahlungen bei der Veranlagung vermieden (s. BTDrucks. 15/1562, 35; Beispiel bei NIERMANN/PLENKER, DB 2003, 2724 [2727] unter 8.c).

**Kein Antrag erforderlich:** Im LStAbzugsverfahren ist die begünstigte Besteuerung nicht antragsgebunden und daher vom ArbG – bei Zusammenballung – grds. anzuwenden, wenn die Voraussetzungen im Einzelnen vorliegen (s. BMF v. 18.12.1998, BStBl. I 1998, 1512 [1516]).

**Günstigerprüfung durch den Arbeitgeber:** Da die LSt. nach dem Wortlaut des Gesetzes zu ermäßigen ist, darf die Fünftelungsregelung nicht angewendet werden, wenn sie zu einer höheren Steuer führt (zur Günstigerprüfung nach § 34 Abs. 1 durch die FinVerw. s. § 34 Anm. 24). Der ArbG hat daher die nach BMF v. 18.12.1998 aaO Tz. 10 ff. erforderliche Vergleichsberechnung durchzuführen (Günstigerprüfung) und die Fünftelungsregelung zu beachten, wenn sie zu einer niedrigeren LSt. führt (s. BMF v. 10.1.2000, BStBl. I 2000, 138; krit. KSM/TRZASKALIK, § 39b Rn. D 14 auch mit Hinweis auf die Amtsveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 5).

**Lohnsteuerbescheinigung:** Ermäßigt besteuerte Entschädigungen sowie die darauf entfallende Lohn- und KiSt. sind gesondert zu bescheinigen.

**Aufzeichnung im Lohnkonto (§ 4 Abs. 2 Nr. 6 LStDV):** Außerordentliche Einkünfte iSd. § 34 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 2 und 4 sowie die darauf einbehaltene LSt. sind nach § 4 Abs. 2 Nr. 6 LStDV im Lohnkonto aufzuzeichnen.

**Einheitliche Berücksichtigung der Vorsorgepauschale bei (Abs. 3 Satz 10):** Da bei der Berechnung des Unterschiedsbetrags zwischen der LSt., die sich aufgrund des maßgebenden Jahresarbeitslohns nach Abs. 3 Satz 4 mit und nach Abs. 3 Satz 3 ohne die Einbeziehung des sonstigen Bezugs in dieser Höhe ergibt, die Vorsorgepauschale unterschiedlich berücksichtigt wurde, wird durch Abs. 3 Satz 10 ab dem VZ 2010 die Ermittlung der LSt. bei Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten (§ 34 Abs. 2 Nr. 4) an die Regelung des § 34 Abs. 1 angepasst. Indem nach der Neuregelung die Vorsorgepauschale bei den beiden Beträgen identisch berücksichtigt wird, wird im Ergebnis auch die LSt. zutreffend ermittelt (s. BTDrucks. 16/12254, 28). Dies gilt nach § 52 Abs. 51a nF auch für Entschädigungen iSd. § 24 Nr. 1, § 34 Abs. 2 Nr. 2, allerdings beschränkt auf den VZ 2009.

**Pflichtveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 5:** Wurde die LSt. für einen sonstigen Bezug iSd. § 34 Abs. 1 und 2 Nr. 2 nach Abs. 3 Satz 9 ermittelt, ist eine Veranlagung durchzuführen (§ 46 Abs. 2 Nr. 5). Die Abgeltungswirkung der LSt. nach § 46 Abs. 4 entfällt (BFH v. 3.3.2005 – VI B 62/04, BFH/NV 2005, 1073 mwN).

## V. Sonstige Bezüge bei Nettolohnvereinbarung

51

**Einbeziehung des geldwerten Vorteils:** Wird ein sonstiger Bezug netto gezahlt, sind die vom ArbG zu übernehmenden Lohnabzugsbeträge dem ausbezahlten Betrag bei der LStBerechnung als weiterer geldwerter Vorteil hinzuzurechnen, der den ausbezahlten Nettobetrag ergibt.

**Einbeziehung von Kirchensteuer und Sozialversicherungsbeiträgen:** Übernommene KiSt. und ArbNAnteile an den Sozialversicherungsbeiträgen sind dem sonstigen Bezug vor der Berechnung der LSt. nur einmal hinzuzurechnen. Der Bruttobetrag ist auch bei späteren Zahlungen sonstiger Bezüge im gleichen Kj. bei der Ermittlung des maßgebenden Jahresarbeitslohns zu berücksichtigen (s. R 39b, 9 Abs. 2 Nr. 2 LStR).

Aus Praktikabilitätsgründen wird in Kauf genommen, dass die Differenz zwischen den tatsächlich abgeführten und hinzugerechneten Sozialversicherungsbeiträgen beim laufenden LStAbzug einschließlich der LStBescheinigung außer Betracht bleibt. Ggf. kann durch den ArbG eine Korrektur nach Ablauf des Kj. im Wege des LStJA erfolgen.

**Netto gezahlte außerordentliche Bezüge iSd. § 34 Abs. 2 Nr. 2 und Nr. 4:** Netto gezahlte Entschädigungen (§ 34 Abs. 2 Nr. 2) und Vergütungen für mehrjährige Tätigkeit (§ 34 Abs. 2 Nr. 4) sind im Ergebnis so zu behandeln wie entsprechend brutto gezahlte Bezüge.

**Zinsen auf Steuererstattungen oder -nachforderungen (§ 233a AO):** Vom ArbG zu übernehmende Nachzahlungszinsen sind als sonstiger Bezug iSd. Abs. 3 zu erfassen. Erstattungszinsen sind als Einnahmen aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 zu behandeln. Die Weiterleitung an den ArbG führt wie bei einer Steuererstattung zu negativen Einnahmen.

**Berechnung der Lohnsteuer:** Treffen ArbN und ArbG hinsichtlich einer Abfindung eine Nettolohnvereinbarung, muss der ArbG bei Schätzung des voraussichtlichen Jahresarbeitslohns grundsätzlich nur den bei ihm erzielten Arbeitslohn berücksichtigen (BFH v. 13.12.2007 – VI R 57/04, BStBl. II 2008, 434; Anm. BERGEMPER, FR 2008, 724).

52

### Erläuterungen zu Abs. 4: Übergangsregelung zur Berücksichtigung der Rentenversicherungsbeiträge für die Vorsorgepauschale bis 2024

Die bisher in § 10c Abs. 2 Satz 4 enthaltene Übergangsregelung für gesetzliche Rentenversicherungsbeiträge wurde ab VZ 2010 in Abs. 4 übernommen und ist bei der Anwendung des Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 Buchst. a) in den KJ. 2010–2024 zu beachten. Die Prozentangabe wurde auf das KJ. 2010 fortgeschrieben (ab 2005 20 %, jährliche Erhöhung 4 %, 2010 damit 40 %). Durch die Berücksichtigung von 40 % werden unter Berücksichtigung der StBefreiung nach § 3 Nr. 62 für den hälftigen ArbG-Anteil insgesamt 70 % der Rentenversicherungsbeiträge freigestellt (BTDrucks. 16/12254, 28). Ab 2025 erfolgt nur noch die StFreistellung nach § 3 Nr. 62.

Geringfügige Mehrbelastungen insbes. in den Arbeitslohnbereichen von 1 600 € bis 2 900 € pro Monat in der StKlasse III im Vergleich zur bisherigen Regelung werden in ArbN-Ehen durch die Berücksichtigung der Vorsorgepauschale in der StKlasse V kompensiert. Bei Alleinverdienerehen kommt die generell mögliche EStVeranlagung in Betracht mit der Möglichkeit der Günstigerprüfung und ggf. Berücksichtigung von weiteren StVergünstigungen (s. näher BTDrucks. 16/12254, 29).

53–60 Einstweilen frei.

61

### Erläuterungen zu Abs. 5: Behandlung von Abschlagszahlungen

**Lohnsteuerabzug nach Lohnabrechnung nach Abschlagszahlungen (Abs. 5 Satz 1):** IdR fallen Lohnzahlungs- und Lohnabrechnungszeitraum zusammen. Rechnet der ArbG aus Vereinfachungsgründen nicht bei jeder Lohnzahlung genau ab, sondern zahlt den Arbeitslohn für den einzelnen kurzen Lohnzahlungszeitraum (Tag, Woche) nur in ungefährer Höhe aus (Abschlagszahlungen, s. dazu § 38a Anm. 30), kann dieser Lohnabrechnungszeitraum zur Entlastung des ArbG als Lohnzahlungszeitraum angesehen werden. Die LSt. kann abweichend von § 38 Abs. 3 erst bei der Lohnabrechnung insgesamt einbehalten werden.

Abs. 5 gilt nicht für sonstige Bezüge oder Vorschüsse, also Zahlungen, auf die der ArbN erst in der Zukunft einen Anspruch erwirbt. Hier entsteht die LSt. nach § 38 Abs. 2 Satz 2 bereits im Zeitpunkt der Zahlung. Ein einheitlicher Abschlag auf laufenden Arbeitslohn wie auch auf sonstige Bezüge ist bei Anwendung des Abs. 5 für die laufenden Bezüge getrennt zu behandeln.

**Zeitliche Grenzen (Abs. 5 Satz 2):** Die zeitlichen Grenzen des Abs. 5 Satz 2 sollen Missbräuche verhindern und ein zeitnahes LStAufkommen sichern.

► *Vorliegen der Lohnabrechnung:* Die Lohnabrechnung liegt nur dann vor, wenn neben der Abrechnung die Auszahlung des (Rest-)Lohns veranlasst ist. In diesem Fall gilt die Lohnabrechnung als abgeschlossen (s. R 39b. 5 Abs. 5 Satz 2 LStR). Auf den Zeitpunkt des Zuflusses beim ArbN kommt es nicht an (§ 38a Anm. 30; FinMin. Ba.-Württ. v. 7.7.1980 ua., StEK EStG § 39b Nr. 12).

► *Kein Einfluss auf den Entstehungszeitpunkt der LSt.:* Der Entstehungszeitpunkt der LSt. nach § 38 Abs. 2 Satz 2 wird hierdurch nicht verändert. Wird die Lohnabrechnung innerhalb von 3 Wochen (Abs. 5 Satz 2 Alt. 2) vorgenommen und endet der Lohnabrechnungszeitraum im abgelaufenen Kj., ist der Arbeitslohn diesem Kj. zuzuordnen (s. R 39b. 5 Abs. 5 Sätze 3 f. LStR; Beispiel in H 39b. 5 „Abschlagszahlungen“ EStH). Endet er dagegen im folgenden Kj., ist nach § 38a Abs. 2 Satz 2 der Arbeitslohn diesem zuzuordnen. Die einbehaltene LSt. ist für die Anmeldung und Abführung als LSt. des Kalendermonats bzw. Kalendervierteljahres zu erfassen, in dem die Abrechnung tatsächlich vorgenommen wird (R 39b. 5 Satz 4 LStR).

► *Folgen der Nichteinhaltung der zeitlichen Grenzen:* Werden die zeitlichen Grenzen des Abs. 5 Satz 2 nicht eingehalten, ist nach Abs. 5 Satz 3 von jeder Abschlagszahlung vom laufenden Arbeitslohn LSt. einzubehalten. Werden nur einzelne Lohnanteile (zB Mehrarbeitsvergütungen) nicht am Ende des letzten Lohnzahlungszeitraums abgerechnet, sind die vorstehenden Grundsätze entsprechend anzuwenden. Werden sie also drei Wochen nach Ablauf des Lohnabrechnungszeitraums abgerechnet, sind sie wie sonstige Bezüge zu behandeln.

**Lohnsteuerabzug von Abschlagszahlungen (Abs. 5 Satz 3):** Erscheint die Einbehaltung und Abführung der LSt. gefährdet, kann das BetriebsstättenFA nach Abs. 5 Satz 3 die Einbehaltung der LSt. von Abschlagszahlungen anordnen (zB bei drohender Insolvenz; s. dazu KSM/TRZASKALIK, § 39b Rn. F 4: „salvatorische Klausel“).

**Besonderer Lohnzahlungszeitraum (Abs. 5 Satz 4):** Wenn weder ein Lohnzahlungszeitraum noch ein Lohnabrechnungszeitraum festgestellt werden kann, gilt als Lohnzahlungszeitraum die Summe der tatsächlichen Arbeitstage oder Arbeitswochen. Dieser kann zB auch in Fällen des sog. Akkordlohns festgestellt werden, der nicht nach einer bestimmten Dauer der Arbeit, sondern nach der Zahl der hergestellten oder bearbeiteten Gegenstände berechnet wird. Liegt ein Fall des Abs. 5 Satz 4 vor, ist die Anwendung des Abs. 2 idR unangebracht, es müsste sich um einen sonstigen Bezug handeln (so zu Recht KSM/TRZASKALIK, § 39b Rn. F 5).

## Erläuterungen zu Abs. 6: Lohnsteuer-Abzugsverfahren bei Vorliegen eines DBA

### I. Verfahren zur Erstattung und Freistellung von Lohnsteuer für unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer nach einem DBA

62

**Bedeutung des Abs. 6:** Abs. 6 betrifft eine Vorfrage der LStBerechnung (s. KSM/TRZASKALIK, § 39b Rn. A 2). Die Vorschrift ist daher uE systematisch deplatziert. Sie regelt lediglich die Erteilung der Freistellungsbescheinigung, wenn nach einem DBA der Arbeitslohn stfrei zu stellen ist. Die stfreie Auszahlung ist zwingend vorzunehmen. Die Bescheinigung ist nicht Voraussetzung für die stfreie Auszahlung. Aus diesem Grund hätte es systematisch nahegelegen, die Freistellungsbescheinigung in § 39a zu regeln.

**Freistellung des Arbeitslohns nach einem DBA:** Das BetriebsstättenFA erteilt eine Freistellungsbescheinigung, wenn der Arbeitslohn im Inland freizustellen ist (s. dazu BMF v. 14.9.2006, BStBl. I 2006, 532). Auf die Besteuerung im Ausland kommt es nur bei ausdrücklicher Regelung im DBA an. Zu DBA allgemein s. Einf. ESt. Anm. 141 ff., zur nichtselbständigen Arbeit insbes.

Anm. 151. Eine Verständigungsvereinbarung zwischen den Vertragsstaaten bindet die Gerichte nicht, für sie gilt bei der Auslegung die Letztverbindlichkeit des Abkommens (s. BFH v. 2.9.2009 – I R 111/08, DB 2009, 2410).

**Ansässigkeit des Arbeitgebers:** Während nach der Gesetzesfassung bis VZ 2003 nur inländ. ArbG eine Bescheinigung beanspruchen konnten, werden nunmehr sämtliche zum LStAbzug verpflichteten ArbG, also auch ausländ. Verleiher (s. dazu § 38 Anm. 30 ff.), erfasst (s. BTDrucks. 15/1562, HARTMANN, INF 2004, 91 [96]). Dies gebietet Art. 56 AEUV (s. dazu BFH v. 4.9.2002 – I R 21/01, BStBl. II 2003, 306). Auch das in Deutschland ansässige Unternehmen, das wirtschaftlich den Arbeitslohn trägt, wird erfasst (s. NIEMANN/PLENER, DB 2004, 2118 [2122 f.] mit Beisp.; R 38.4 Abs. 5 LStR).

**Bedeutung der Freistellungsbescheinigung nach Abs. 6:** Mit der LStKarte wird lediglich die unbeschränkte StPflcht festgestellt (s. KSM/TRZASKALIK, § 39b Rn. G 4). Nach hM ist die Freistellungsbescheinigung nach Abs. 6 grds. für die stfreie Auszahlung des Arbeitslohns erforderlich (s. BFH v. 5.10.1977 – I R 90/75, BStBl. II 1978, 205; v. 26.11.1986 – I R 256/83, BFH/NV 1988, 82; STACHE in HOROWSKI/ALTHEOEFER, LStRecht, § 39b Rn. F. 2 f.; v. BORNHAUPT, BB 1985, Beil. 16, 15; aA KSM/TRZASKALIK, § 39b Rn. G 4). Gegen dieses uneingeschränkte Erfordernis spricht uE, dass das Antragserfordernis nur in einigen DBA vorgesehen ist. In diesen Fällen bedarf es der Bescheinigung (s. BFH v. 12.6.1997 – I R 72/96, BStBl. II 1997, 660 zum DBA-Frankreich [Art. 25b]; s. auch DBA-USA [Art. 29], DBA-Italien [Art. 29], DBA-Norwegen [Art. 28], Revisionsabkommen zum DBA-Schweden 1992 [Art. 44], DBA-Schweiz [Art. 28]). In antragsgebundenen Fällen kann die Haftung des ArbG durch einen nachträglichen, nicht fristgebundenen Antrag auf Erteilung einer Freistellungsbescheinigung vermieden werden.

In anderen Fällen ist die Bescheinigung nach Abs. 6 nicht konstitutiv für die Stfreiheit (ebenso LBP/BAREIN, § 39b Rn. 54a). Abs. 6 enthält keine Verpflichtung zur Antragstellung. Der ArbG handelt ggf. auf eigenes Risiko (BFH v. 10.5.1989 – I R 50/85, BStBl. II 1989, 755). Durch die Beantragung kann die Haftung wegen falscher Auslegung des DBA vermieden werden. Diese ist daher mit einer Anrufungsauskunft vergleichbar (so KSM/TRZASKALIK, § 39b Rn. G 4). Sie bindet den ArbG (s. KSM/TRZASKALIK, § 39b Rn. G 4).

**Antragstellung:** Der Antrag ist auf einem amtlichen, bundeseinheitlich aufgelegten Vordruck zu stellen.

**Geltungsdauer:** Die Bescheinigung wird nach R 39b. 10 Satz 3 LStR für die Dauer der begünstigten Tätigkeit, höchstens für drei Jahre erteilt und soll mit Ablauf eines Kj. enden.

**Rechtsnatur der Freistellungsbescheinigung:** Sie ist ein Verwaltungsakt mit einer aufschiebenden Bedingung (§§ 118 Abs. 1, 120 AO), kein StBescheid (so auch zur Freistellungsbescheinigung nach § 50d Abs. 3 Satz 1 BFH v. 11.10.2000 – I R 34/99, BStBl. II 2001, 291, mit Anm. BUCIEK, IStR 2001, 102). Sie steht unter der Bedingung, dass die Voraussetzungen des jeweiligen DBA vorliegen. Sie wird mit der Auflage verbunden, bestimmte Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten zu erfüllen sowie den Ausschluss vom permanenten LStJA bzw. dem LStJA nach § 42b zu beachten. Tritt die Bedingung nicht ein, ist die Bescheinigung wirkungslos, so dass LSt. einzubehalten ist. Sie hat lediglich verfahrensmäßige Bedeutung. Selbst wenn eine Bescheinigung nicht vorliegt, ist ggf. die Stbefreiung nach dem einschlägigen DBA zu gewähren (s. BFH v. 10.5.1989 – I R 50/85, BStBl. II 1989, 755).

Die Bescheinigung ist kein Grundlagenbescheid iSd. § 171 Abs. 10 AO, sondern eher mit einer Anrufungsauskunft (§ 42e) vergleichbar (s. KSM/TRZASKALIK, § 39b Rn. G 4). Es wird nur über die Abzugsverpflichtung als solche, nicht aber über den Inhalt und den Umfang der LStAbzugsverpflichtung entschieden (s. entsprechend zur NV-Bescheinigung BFH v. 16.10.1991 – I R 65/90, BStBl. II 1992, 323).

**Rückwirkende Erteilung einer Freistellungsbescheinigung:** Die rückwirkende Erteilung der Bescheinigung mit der Folge der Erstattung der einbehaltenen LSt. ist nur so lange möglich, wie der ArbG den LStAbzug noch ändern kann (s. dazu § 42b Abs. 3 Satz 1). Zwar läuft hier keine Festsetzungsfrist, jedoch besteht kein Rechtsschutzinteresse.

**Prozessuales:** Eine Klage auf Feststellung der StFreiheit von Lohneinkünften ist unzulässig, wenn der Antrag nach Abs. 6 gestellt werden kann (s. BFH v. 12.6.1997 – I R 72/96, BStBl. II 1997, 660). Wird er abgelehnt, entfällt das Rechtsschutzinteresse für eine vorläufige Erteilung der Freistellungsbescheinigung, wenn sie wegen Zeitablaufs beim LStAbzug nicht mehr berücksichtigt werden kann (s. entsprechend zur vorläufigen Eintragung eines Freibetrags BFH v. 12.4.1994 – X S 20/93, BFH/NV 1994, 783). Dies ist nach Ablauf des Monats März des Folgejahres der Fall, da bis spätestens zu diesem Zeitpunkt ein LStJA vorzunehmen ist.

**Aufbewahrungspflicht (Abs. 6 Satz 2):** Die Freistellungsbescheinigung ist vom ArbG als Beleg zum Lohnkonto (§ 41 Abs. 1) zu nehmen (Abs. 6 Satz 2) und sechs Jahre aufzuheben.

**Verhältnis zum Veranlagungsverfahren:** Hat der ArbG trotz DBA-Freistellung LSt. einbehalten, kann der ArbN im Rahmen einer EStVeranlagung, die er wegen des Progressionsvorbehalts bei seinem WohnsitzFA beantragen muss, die Erstattung erreichen. Das BetriebsstättenFA übersendet eine Durchschrift der Bescheinigung an das WohnsitzFA des ArbN. Eine Bindung an eine nach Abs. 6 fehlerhaft erteilte Bescheinigung besteht im Veranlagungsverfahren nicht (s. BFH v. 13.3.1985 – I R 86/80, BStBl. II 1985, 500; v. 28.8.1991 – I R 3/89, BStBl. II 1992, 107).

Einstweilen frei.

63–66

## II. Freistellung nach dem so genannten Auslandstätigkeitserlass

67

Besteht mit dem Gastland kein DBA, kommt die Anwendung des Auslandstätigkeitserlasses v. 31.10.1983 (BStBl. I 1983, 470) in Betracht (s. dazu § 34c Anm. 171 ff., 191). Liegen dessen Voraussetzungen vor, kann ebenfalls eine Freistellungsbescheinigung beim FA beantragt werden.

## Erläuterungen zu Abs. 8: Amtlicher Programmablaufplan für die maschinelle Lohnsteuerberechnung

68

Die gesetzliche Verpflichtung zur Aufstellung und Bekanntmachung eines Programmablaufplans nach Abs. 8 ersetzt die bis 2000 bestehende gesetzliche Verpflichtung zur Aufstellung von LStTabellen (§ 38c aF). Für das Jahr 2010 s. BMF v. 8.10.2009, BStBl. I 2009, 1192. Zur Herstellung von LStTabellen er-

mächtigt § 51 Abs. 4 Nr. 1a idF v. 15.12.2003 (BGBl. I 2003, 2645; BStBl. I 2003, 710) zur Aufstellung und Veröffentlichung eines besonderen Programmablaufplans. Für das Jahr 2010 s. BMF v. 12.10.2009, BStBl. I 2009, 1216; geändert durch BMF v. 20.11.2009, BStBl. I 2009, 1337 (zu den Besonderheiten in Bezug auf die Vorsorgepauschale nach Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 ab 2010 s. BMF v. 14.12.2009, BStBl. I 2009, 1516 Tz. 10).