

§ 39b Einbehaltung der Lohnsteuer

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), zuletzt geändert durch AbzugStEntlModG v. 2.6.2021 (BGBl. I 2021, 1259; BStBl. I 2021, 787)

(1) Bei unbeschränkt und beschränkt einkommensteuerpflichtigen Arbeitnehmern hat der Arbeitgeber den Lohnsteuerabzug nach Maßgabe der Absätze 2 bis 6 durchzuführen.

(2) ¹Für die Einbehaltung der Lohnsteuer vom laufenden Arbeitslohn hat der Arbeitgeber die Höhe des laufenden Arbeitslohns im Lohnzahlungszeitraum festzustellen und auf einen Jahresarbeitslohn hochzurechnen. ²Der 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. ³Von dem hochgerechneten Jahresarbeitslohn sind ein etwaiger Versorgungsfreibetrag (§ 19 Absatz 2) und Altersentlastungsbetrag (§ 24a) abzuziehen. ⁴Außerdem ist der hochgerechnete Jahresarbeitslohn um einen etwaigen als Lohnsteuerabzugsmerkmal für den Lohnzahlungszeitraum mitgeteilten Freibetrag (§ 39a Absatz 1) oder Hinzurechnungsbetrag (§ 39a Absatz 1 Satz 1 Nummer 7), vervielfältigt unter sinn-gemäßer Anwendung von Satz 2, zu vermindern oder zu erhöhen. ⁵Der 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 Steuerklasse I bis V,
2. den Sonderausgaben-Pauschbetrag (§ 10c Satz 1) in den Steuerklasse 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 Steuerklasse 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 Steuerklasse I bis VI in Höhe des Betrags, der bezogen auf den Arbeitslohn unter Berücksichtigung der Beitragsbemessungsgrenze, den ermäßigten Beitragssatz (§ 243 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch) und den Zusatzbeitragssatz der Krankenkasse (§ 242 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 Steuerklasse 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 Steuerklasse 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, den ermäßigten Beitragssatz und den durchschnittlichen Zusatzbeitragssatz 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;

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,

[ab 1.1.2024:

- d) für die Krankenversicherung und für die private Pflege-Pflichtversicherung bei Arbeitnehmern, die nicht unter die Buchstaben b und c fallen, in den Steuerklassen I bis V in Höhe der dem Arbeitgeber als Lohnsteuerabzugsmerkmal bereitgestellten Beiträge nach § 39 Absatz 4 Nummer 4 Buchstabe b, etwaig vervielfältigt unter sinngemäßer Anwendung von Satz 2 auf einen Jahresbetrag, vermindert um die nach § 3 Nummer 62 steuerfreien Zuschüsse, die unter Berücksichtigung der als Lohnsteuerabzugsmerkmal bereitgestellten Beiträge nach § 39 Absatz 4 Nummer 4 Buchstabe a ermittelt wurden;
- e) für die Versicherung gegen Arbeitslosigkeit bei Arbeitnehmern, die in der Arbeitslosenversicherung (Drittes Buch Sozialgesetzbuch) versichert sind, in den Steuerklassen I bis V in Höhe des Betrags, der bezogen auf den Arbeitslohn unter Berücksichtigung der jeweiligen Beitragsbemessungsgrenze und den bundeseinheitlichen Beitragssatz, dem Arbeitnehmeranteil eines pflichtversicherten Arbeitnehmers entspricht; der Teilbetrag ist jedoch nur anzusetzen, soweit er zusammen mit den Teilbeträgen nach den Buchstaben b bis d einen Betrag in Höhe von 1.900 Euro nicht übersteigt;

Entschädigungen im Sinne des § 24 Nummer 1 sind bei Anwendung der Buchstaben a bis c und e nicht zu berücksichtigen,]

4. den Entlastungsbetrag für Alleinerziehende für ein Kind (§ 24b Abs. 2 Satz 1) in der Steuerklasse II,

ergibt den zu versteuernden Jahresbetrag.⁶Für 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.⁷In 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 11 480 Euro übersteigen-

den Teil des Jahresbetrags höchstens 42 Prozent, für den 29 298 Euro übersteigenden Teil des zu versteuernden Jahresbetrags 42 Prozent und für den 222 260 Euro übersteigenden Teil des zu versteuernden Jahresbetrags 45 Prozent.⁸Für die Lohnsteuerberechnung ist die als Lohnsteuerabzugsmerkmal mitgeteilte Steuerklasse maßgebend.⁹Die monatliche Lohnsteuer ist 1/12, die wöchentliche Lohnsteuer sind 7/360 und die tägliche Lohnsteuer ist 1/360 der Jahreslohnsteuer.¹⁰Bruchteile eines Cents, die sich bei der Berechnung nach den Sätzen 2 und 9 ergeben, bleiben jeweils außer Ansatz.¹¹Die auf den Lohnzahlungszeitraum entfallende Lohnsteuer ist vom Arbeitslohn einzubehalten.¹²Das 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.¹³Darüber hinaus kann das Betriebsstättenfinanzamt auf Antrag zulassen, dass bei nach § 1 Absatz 1 unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Arbeitnehmern mit Steuerklasse VI und ohne Freibetrag nach § 39a, die bei dem Arbeitgeber gelegentlich, nicht regelmäßig wiederkehrend beschäftigt werden und deren Dauer der Beschäftigung 24 zusammenhängende Arbeitstage nicht übersteigt, der während der Beschäftigung erzielte Arbeitslohn auf einen Jahresbetrag hochgerechnet und die sich ergebende Lohnsteuer auf den Lohnabrechnungszeitraum zurückgerechnet wird, wobei als Lohnabrechnungszeitraum der Zeitraum vom Beginn des Kalenderjahres bis zum Ende der Beschäftigung gilt.¹⁴Bei Anwendung des Satzes 13 sind auch der im Kalenderjahr in etwaigen vorangegangenen und beendeten weiteren Dienstverhältnissen in der Steuerklasse VI bezogene Arbeitslohn und die darauf erhobene Lohnsteuer einzubeziehen, soweit dort bereits Satz 13 angewandt wurde.¹⁵Voraussetzung für die Anwendung des Verfahrens nach Satz 13 ist zudem, dass der Arbeitnehmer vor Aufnahme der Beschäftigung

1. unter Angabe seiner Identifikationsnummer gegenüber dem Arbeitgeber schriftlich zustimmt,
2. mit der Zustimmung den nach Satz 14 einzubeziehenden Arbeitslohn und die darauf erhobene Lohnsteuer erklärt und
3. mit der Zustimmung versichert, dass ihm der Pflichtveranlagungstatbestand nach § 46 Absatz 2 Nummer 2 und 3a bekannt ist.

¹⁶Die Zustimmungserklärung des Arbeitnehmers ist zum Lohnkonto zu nehmen.

(3) ¹Für die Einbehaltung der Lohnsteuer von einem sonstigen Bezug hat der Arbeitgeber den voraussichtlichen Jahresarbeitslohn ohne den sonstigen Bezug festzustellen. ²Hat 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. ³Der 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 um einen etwaigen als Lohnsteuerabzugsmerkmal mitgeteilten Jahresfreibetrag zu vermindern und um einen etwaigen Jahreshinzurechnungsbetrag zu erhöhen. ⁴Für den so ermittelten Jahresarbeitslohn (maßgebender Jahresarbeitslohn) ist

die Lohnsteuer nach Maßgabe des Absatzes 2 Satz 5 bis 7 zu ermitteln.⁵Außerdem ist die Jahreslohnsteuer für den maßgebenden Jahresarbeitslohn unter Einbeziehung des sonstigen Bezugs zu ermitteln.⁶Dabei ist der sonstige Bezug 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.⁷Für die Lohnsteuerberechnung ist die als Lohnsteuerabzugsmerkmal mitgeteilte Steuerklasse maßgebend.⁸Der Unterschiedsbetrag zwischen den ermittelten Jahreslohnsteuerbeträgen ist die Lohnsteuer, die vom sonstigen Bezug einzubehalten ist.⁹Die 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.¹⁰Ein 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) ¹Wenn 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. ²Satz 1 gilt nicht, wenn der Lohnabrechnungszeitraum fünf Wochen übersteigt oder die Lohnabrechnung nicht innerhalb von drei Wochen nach dessen Ablauf erfolgt. ³Das Betriebsstättenfinanzamt kann anordnen, dass die Lohnsteuer von den Abschlagszahlungen einzubehalten ist, wenn die Erhebung der Lohnsteuer sonst nicht gesichert erscheint. ⁴Wenn wegen einer besonderen Entlohnungsart weder ein Lohnzahlungszeitraum noch ein Lohnabrechnungszeitraum festgestellt werden kann, gilt als Lohnzahlungszeitraum die Summe der tatsächlichen Arbeitstage oder Arbeitswochen.

(6) ¹Das 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. ²Im Programmablaufplan kann von den Regelungen in den Absätzen 2 und 3 abgewichen werden, wenn sich das Ergebnis der maschinellen Berechnung der Lohnsteuer an das Ergebnis einer Veranlagung zur Einkommensteuer anlehnt.

Autor: Dr. Klaus J. Wagner, Präsident des FG Düsseldorf, Wegberg
Mitherausgeber: Dr. Winfried Bergkemper, Richter am BFH aD, Lenggries

Anm. |

Anm.

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 39b

I. Grundinformation zu § 39b	1	V. Verhältnis des § 39b zu anderen Vorschriften	5
II. Rechtsentwicklung des § 39b	2	VI. Verfahrensfragen zu § 39b	6
III. Bedeutung des § 39b	3		
IV. Geltungsbereich des § 39b	4		

B. Erläuterungen zu Abs. 1:

Durchführung des Lohnsteuerabzugs	15
---	----

C. Erläuterungen zu Abs. 2:

Lohnsteuerabzug vom laufenden Arbeitslohn

I. Feststellung des laufenden Arbeitslohns im, Lohnzahlungszeitraum und Hochrechnung auf einen Jahresarbeitslohn (Abs. 2 Sätze 1 und 2)		a) Teilbetrag nach Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 Buchst. a (Rentenversicherung)	31c
1. Bedeutung der Abgrenzung von laufendem Arbeitslohn und sonstigem Bezug	19	b) Teilbetrag nach Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 Buchst. b und c (gesetzliche Krankenversicherung und soziale Pflegeversicherung)	31d
2. Feststellung des laufenden Arbeitslohns	20	c) Teilbetrag nach Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 Buchst. d (private Kranken- und Pflegepflichtversicherung)	31e
a) Voraus- oder Nachzahlungen	21	d) Neuregelungen in Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 ab 2024	31f
b) Rückzahlung von Arbeitslohn	22	4. Minderung um Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (Abs. 2 Satz 5 Nr. 4)	31g
c) Nettolohnvereinbarungen	23	III. Berechnung der einzubehaltenden Lohnsteuer (Abs. 2 Sätze 6 bis 16)	
3. Feststellung des Lohnzahlungszeitraums	24	1. Berechnung der Lohnsteuer für die Steuerklassen I bis IV (Abs. 2 Satz 6)	35
4. Hochrechnung auf einen Jahresarbeitslohn	25	2. Berechnung der Lohnsteuer für die Steuerklassen V und VI (Abs. 2 Satz 7)	36
II. Berücksichtigung des Versorgungs- und Altersentlastungsbetrags durch den Arbeitgeber (Abs. 2 Satz 3)	29	3. Maßgeblichkeit der als Lohnsteuerabzugsmerkmal mitgeteilten Steuerklasse, Berechnung der Lohnsteuer und Einbehaltungspflicht (Abs. 2 Sätze 8 bis 11)	37
III. Berücksichtigung eines Freibetrags oder Hinzurechnungsbetrags nach § 39a Abs. 1 (Abs. 2 Satz 4)	30	4. Permanenter Lohnsteuerjahresausgleich bei ständiger Beschäftigung (Abs. 2 Satz 12)	42
IV. Minderung um die Pauschbeträge, den Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag nach § 19 Abs. 2, die Vorsorgepauschale und den Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (Abs. 2 Satz 5 Nr. 1 bis 4)		5. Permanenter Lohnsteuerjahresausgleich bei gelegentlicher Beschäftigung (Abs. 2 Sätze 13 bis 16)	43
1. Arbeitnehmer-Pauschbetrag (Abs. 2 Satz 5 Nr. 1)	31		
2. Minderung um Sonderausgaben-Pauschbetrag (Abs. 2 Satz 5 Nr. 2)	31a		
3. Minderung um Vorsorgepauschale (Abs. 2 Satz 5 Nr. 3)	31b		

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

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

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

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

**G. Erläuterungen zu Abs. 6:
Amtlicher Programmablaufplan für die maschinelle Lohnsteuerberechnung** 65

**H. Erläuterungen zu Abs. 6 aF:
Lohnsteuer-Abzugsverfahren bei Vorliegen eines DBA** 66

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 39b

Schrifttum: *Popp*, Permanenter Lohnsteuerjahresausgleich, Jahresausgleich des Arbeitgebers und Investitionshilfeabgabe, BB 1983, 760; *von Bornhaupt*, Lohnsteuerrechtliche Fragen bei Entsendung von Arbeitnehmern ins Ausland und vom Ausland ins Inland, BB 1985, Beilage 16 zu Heft 35/36; *Giloy*, Nettolohnverträge und Lohnsteuerpauschalierung, DStJG 9 (1986), 209; *Stolterfoht*, Einwirkungen des Lohnsteuerrechts auf das Arbeitsverhältnis, DStJG 9 (1986), 175; *Spiegel*, 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; *Spiegel/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; *Ross*, Entlassungsschädigungen 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; *Siebenhüter*, Lohnsteuerhaftung bei Nachentrichtung von Gesamtsozialversicherungsbeiträgen, EStB 2007, 441; *Kruhl*, Entlastungen bei der Einkommensteuer durch das zweite Konjunkturpaket, Stbg 2009, 155; *Risthaus*, Neuregelung zum Sonderausgabenabzug für Krankenversicherungsbeiträge – Umsetzung eines offensichtlich komplizier-

ten 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; *Eichfelder/Hechtner*, Belastungs- und Folgewirkungen der Anhebung des Grundfreibetrags in den Jahren 2013 und 2014, DStZ 2013, 227; *Kruhl*, Steuerentlastung durch Anhebung des Grundfreibetrags für 2013 und 2014, StBW 2013, 272; *Raspels/Ehlert* (Hrsg.), Praxishandbuch Auslandseinsatz von Mitarbeitern, Berlin/Boston 2013; *Becht/Heithausen*, Update des BMF zur grenzüberschreitenden Arbeitnehmerbesteuerung nach den Doppelbesteuerungsabkommen (DBA), ISR 2015, 201; *Kempermann*, Anmerkungen zum neuen BMF-Schreiben zur steuerlichen Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen, FR 2015, 122; *Richter*, Die „sonstigen Bezüge“ – Das Zusammenspiel von Sozial- und Steuerrecht im BEEG, *Anwalt/Anwältin im Sozialrecht* 2019, 92; *Kraft/Muscheites*, Neuer Pflichtveranlagungstatbestand für beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer mit außerordentlichen Einkünften ab 2020, DB 2020, 644; *Mader*, Aufhebungsverträge – steuerliche Behandlung von Entschädigungen, b + p 2021, 117; *Mader*, Entgelttransparenzgesetz – lohnsteuerliche Behandlung von Nachzahlungen, b + p 2021, 548.

I. Grundinformation zu § 39b

1

§ 39b regelt das Verfahren zur Ermittlung der LSt, die der ArbG anhand der abzurufenden elektronischen LStAbzugsmerkmale (s. § 39e) vom Arbeitslohn des ArbN einzubehalten hat.

Abs. 1 verpflichtet den ArbG, den LStAbzug bei unbeschränkt und beschränkt Stpfl. nach Maßgabe der Abs. 2 bis 6 durchzuführen. Abs. 2 regelt die Ermittlung der LSt bei laufendem Arbeitslohn, Abs. 3 für sonstige Bezüge. Abs. 5 regelt die Ermittlung der LSt bei Abschlagszahlungen. Abs. 6 ermächtigt bzw. verpflichtet das BMF zum Aufstellen und Bekanntmachen von Programmablaufplänen für die LStBerechnung.

II. Rechtsentwicklung des § 39b

2

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 Sätze 2 und 6 wird die Streichung des Weihnachts-Freibetrags 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.

Gesetz 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. Gesetz 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 Einf. 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 Halbsatz 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. I 2004, 3310; BStBl. I 2004, 1158): Anpassung von Abs. 2 Satz 2 und Abs. 3 Sätze 3 und 6 an die Einf. 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 laufenden 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 bis 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 ESt-Tarif (§ 32a) im LStAbzugsverfahren für die StKlassen V und VI umgesetzt.

BürgEntlG-KV v. 16.7.2009 (BGBl. I 2009, 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 (s. dazu BTDrucks. 16/12, 254, 26 f.; 16/13, 429 13 f. und 45 f.).

StVereinfG 2011 v. 1.11.2011 (BGBl. I 2011, 2131; BStBl. I 2011, 986): Die sich bisher nur aus der Anwendungsvorschrift des § 51 Abs. 51 ergebenden Beträge von 9429 €, 26441 € und 200584 € wurden unmittelbar in die Vorschrift in Abs. 2 Satz 7 Halbs. 2 aufgenommen (s. BTDrucks. 17/5125, 44).

BeitrRLUmsG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171): Die Abs. 1 bis 3 wurden an das Verfahren zur Übermittlung der elektronischen LStAbzugsmerkmale (ELStAM) angepasst, in Abs. 1 wurde der Anwendungsbereich der Vorschrift auf beschränkt stpfl. ArbN erweitert. Dementsprechend wurde die Überschrift, die früher auf „Durchführung des Lohnsteuerabzugs für unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer“ lautete, geändert. Abs. 6 aF wurde gestrichen, so dass der bisherige Abs. 8 in Abs. 6 aufgenommen wurde. Siehe dazu BTDrucks. 17/6263, 53 f.

Gesetz zum Abbau der kalten Progression v. 20.2.2013 (BGBl. I 2013, 283; BStBl. I 2013, 186): Abs. 2 Satz 7 wurde an die Erhöhung des Grundfreibetrags nach § 32a Abs. 1 (mW ab dem VZ 2013 bzw. 2014 angepasst).

KroatienAnpG v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126): Abs. 2 Satz 3 Nr. 5 Buchst. b wurde um die Berücksichtigung der Krankenversicherung von ArbN beim Ansatz der Vorsorgepauschale um den Zusatzbeitrag der Krankenkasse nach § 242 SGB V ergänzt. In Abs. 3 Satz 6 wurde die Einschränkung der Berücksichtigung des Versorgungsfreibetrags und des Altersentlastungsbetrags bei sonstigen Bezügen durch Streichung der Einschränkung „soweit es sich nicht um einen sonstigen Bezug im Sinne des Satzes 9 handelt“, beseitigt. Abs. 6 wurde um einen zweiten Satz ergänzt, wonach der Programmablaufplan für die elektronische Ermittlung der LSt von den Regelungen der Abs. 2 und 3 abweichen kann, wenn sich das Erg. der maschinellen Berechnung der LSt an das Erg. einer Veranlagung zur ESt anlehnt.

Gesetz zur Anhebung des Grundfreibetrags, des Kinderfreibetrags, des Kindergeldes und des Kinderzuschlags v. 16.7.2015 (BGBl. I 2015, 1202; BStBl. I 2015,

566): Anpassung der Beträge in Abs. 2 an die Erhöhung des Freibetrags für Alleinerziehende und des Grundfreibetrags.

Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens – VerfModG v. 18.7.2016 (BGBl. I 2016, 3000; BStBl. I 2017, 5): Folgeänderungen des Abs. 2 Satz 8 und Abs. 3 Satz 7 aufgrund der Ergänzung des § 39e um den neuen Abs. 5a sowie redaktionelle Anpassungen ab dem 1.1.2017.

BEPS-UmsG v. 20.12.2016 (BGBl. I 2016, 3000; BStBl. I 2017, 5): Anpassung der Beträge in Abs. 2 an die stufenweise Anhebung des Grundfreibetrags für den VZ 2017 und ab dem VZ 2018.

Gesetz zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften – StUmgBG v. 23.6.2017 (BGBl. I 2017, 1682; BStBl. I 2017, 865): Ergänzung des Abs. 2 um die Sätze 13 bis 16. Der permanente LStJA wird ab dem 1.1.2018 auch für kurzfristige Beschäftigungsverhältnisse ermöglicht, bei denen die Steuer nach StKlasse VI erhoben wird.

Familienentlastungsgesetz – FamEntlastG v. 29.11.2018 (BGBl. I 2018, 2210; BStBl. I 2018, 1374): In Abs. 2 Satz 7 werden durch Art. 1 Nr. 4 und Art. 3 Nr. 4 als Folgeänderung die Eckwerte für die Berechnung des Mischtarifs angepasst.

WElektroMobFördG („JStG 2019“) v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17): In Abs. 2 Satz 5 Nr. 2 Buchst. d wird durch Art. 1 Nr. 17 als Folgeänderung der durchschnittliche Zusatzbeitragssatz in die Berechnung der Vorsorgepauschale im LStAbzugsverfahren einbezogen. Mit der Aufhebung von § 52b ist zudem die Rechtsgrundlage für die weitere Anwendung des Abs. 6 aF entfallen.

Zweites Familienentlastungsgesetz – 2. FamEntlastG v. 1.12.2020 (BGBl. I 2020, 2616; BStBl. I 2020, 1347): In Abs. 2 Satz 7 wurden durch Art. 1 Nr. 4 und Art. 2 Nr. 3 als Folgeänderung die Beträge für die Berechnung der LSt erneut an die geänderten Tarifeckwerte des § 32a angepasst.

JStG 2020 v. 21.12.2020 (BGBl. I 2020, 3096; BStBl. I 2021, 6): Durch Art. 5 Nr. 2 werden in Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 die Regelungen zur Berücksichtigung der Vorsorgepauschale an die Einf. des Datenaustauschs zwischen den VU, den ArbG und der FinVerw. angepasst.

Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz – AbzugStEntlModG v. 2.6.2021 (BGBl. I 2021, 1259; BStBl. I 2021, 787): Durch Art. 2 wurde Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 Buchst. d in der ab dem 1.1.2024 anzuwendenden Fassung dahingehend ergänzt, dass nach § 3 Nr. 62 stfreie Zuschüsse die abziehbaren Versicherungsbeiträge mindern.

Entwurf eines StEntlG 2022: Nach dem Regierungsentwurf eines StEntlG 2022 (BT Drs. 20/1333) soll in Abs. 2 Satz 7 die Angabe „11 480 Euro“ durch die Angabe „11 793 Euro“ ersetzt werden. Ferner sollen der Grundfreibetrag auf 10 347 Euro und der Arbeitnehmer-Pauschbetrag auf 1 200 € angehoben werden. Die Änderungen soll rückwirkend für den VZ 2022 in Kraft treten.

3 III. Bedeutung des § 39b

§ 39b regelt die Einzelheiten der Durchführung des LStAbzugs bei unbeschränkt und beschränkt stpfl. ArbN, bei dem der ArbG die von ihm abgerufenen elektronischen LStAbzugsmerkmale des ArbN nach §§ 39, 39a und 39e zu beachten hat. Es handelt sich um eine „steuertechnische“ Vorschrift. Die materiell-rechtl. Ver-

pflichtung des ArbG zur Einbehaltung von LSt richtet sich nach der allgemeinen Vorschrift des § 38.

IV. Geltungsbereich des § 39b

4

Die Vorschrift erfasst den LStAbzug sowohl für unbeschränkt als auch für beschränkt estpfl. ArbN (Abs. 1). Sie verpflichtet den ArbG, den StAbzug „nach Maßgabe“ der Abs. 2 bis 6 durchzuführen und stellt damit klar, dass der ArbG an die Regelungen zur Berechnung gebunden ist. Dem ArbG ist es verwehrt, abweichende Berechnungsmethoden zu verwenden.

V. Verhältnis des § 39b zu anderen Vorschriften

5

Verhältnis zu §§ 38 und 38a: § 39b knüpft an den lohnsteuerabzugsverpflichteten ArbG iSd. § 38 an (s. insbes. § 38 Abs. 1 und 3). Die Norm konkretisiert die Pflicht des ArbG zum LStEinbehalt (Abs. 2 Satz 11 bzw. Abs. 3 Satz 8) und ergänzt die in § 38a Abs. 3 und 4 enthaltenen Vorgaben für die Ermittlung der LSt durch Handlungsanweisungen an den ArbG. Ein Erstattungsanspruch wegen zu hoch einbehaltener LSt steht grds. dem ArbN als Steuerschuldner zu, da die LSt für Rechnung des ArbN einbehalten wird (§ 38 Abs. 2 Satz 1 und Abs. 3 Satz 1; BFH v. 19.12.1960 – VI 92/60 U, BStBl. III 1961, 170). Macht der ArbG im LStAbzugsverfahren von seiner Berechtigung Gebrauch, den LStAbzug nach § 41c Abs. 1 und 2 zu ändern, erfolgt die Erstattung/Verrechnung regelmäßig zwischen ArbG und ArbN; ein Erstattungsanspruch des ArbN gegen das FA besteht nur, 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).

Verhältnis zu § 39a: Vorsorgeaufwendungen (ua. Renten-, Kranken- und Pflegeversicherungsaufwendungen) werden nur über Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 mit einer Vorsorgepauschale im LStAbzugsverfahren berücksichtigt. Die Eintragung eines Freibetrags nach § 39a scheidet demgemäß aus (s. § 39a Anm. 17, § 10 Anm. 25). Die unterschiedliche Behandlung von Vorsorgeaufwendungen im Vergleich zum Vorauszahlungsverfahren nach § 37 stellt keinen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG dar (BVerfG v. 14.6.2016 – 2 BvR 323/10, HFR 2016, 829; BFH v. 9.12.2009 – X R 28/07, BFH/NV 2010, 334).

Verhältnis zu § 39c: Für ArbN ohne elektronische LStAbzugsmerkmale richtet sich der LStEinbehalt nach § 39c. Die Norm konkretisiert die materiell-rechtl. Regelungen in § 38 Abs. 3 und § 38a Abs. 3 und 4.

Verhältnis zu § 39e: § 39e regelt das Verfahren zur Bildung und Anwendung der LStAbzugsmerkmale („ELStAM“), das die frühere LStKarte durch ein elektronisches Verfahren ersetzt hat. Der ArbG muss bei der LStBerechnung für den ArbN die für ihn geltenden elektronischen LStAbzugsmerkmale (elektronisches Abrufverfahren) nach § 39e Abs. 3 ff. berücksichtigen.

Verhältnis zu §§ 40 bis 40b: Die Vorschriften und § 39b schließen sich gegenseitig aus.

Verhältnis zu § 41c: Zur Verpflichtung zur Änderung des LStAbzugs bei unterjähriger Änderung des Programmablaufplans nach Abs. 6 aufgrund gesetzlicher Neuregelungen s. Anm. 65.

Verhältnis zu kirchensteuerrechtlichen Vorschriften: Zur KiSt s. näher Anhang 2 zu § 51a Anm. 1 ff. Zur StErhebung Anhang 2 zu § 51a Anm. 12.

Verhältnis zum BEEG: Elterngeld wird nach § 2 BEEG iHv. 67 % des Einkommens aus Erwerbstätigkeit vor der Geburt des Kindes gewährt. Es wird bis zu einem Höchstbetrag von 1 800 € monatlich für volle Monate gezahlt, in denen die berechnete Person kein Einkommen aus Erwerbstätigkeit hat. Das Einkommen aus Erwerbstätigkeit errechnet sich nach Maßgabe der §§ 2c bis 2f BEEG aus der um die Abzüge für Steuern und Sozialabgaben verminderten Summe der in § 2 Abs. 1 Satz 3 BEEG näher bestimmten positiven Einkünfte, die im Inland zu versteuern sind und die die berechnete Person durchschnittlich monatlich im Bemessungszeitraum nach § 2b BEEG oder in Monaten der Bezugszeit nach § 2 Abs. 3 BEEG hat.

Als Abzüge für Steuern sind nach § 2e BEEG Beträge für die ESt, den SolZ und ggf. die KiSt zu berücksichtigen. Die Abzüge für Steuern werden einheitlich für Einkommen aus nichtselbständiger und selbständiger Erwerbstätigkeit auf Grundlage einer Berechnung anhand des am 1. Januar des Kj. vor der Geburt des Kindes für dieses Jahr geltenden Programmablaufplans nach Abs. 6 für die maschinelle Berechnung der vom Arbeitslohn einzubehaltenden LSt, des SolZ und der Maßstabsteuer für die LohnKiSt ermittelt. Dabei ist auch das Faktorverfahren nach § 37f zu berücksichtigen (s. § 37f Anm. 6). § 2c Abs. 1 Satz 2 BEEG knüpft an die Istrechtl. Differenzierung zwischen der Einbehaltung der LSt vom laufenden Arbeitslohn nach Abs. 2 und von sonstigen Bezügen nach Abs. 3 an. Im LStAbzugsverfahren als sonstige Bezüge behandelte Einnahmen werden bei der Berechnung des Elterngeldes nicht berücksichtigt (vgl. BSG v. 27.6.2019 – B 10 EG 2/18 R, NZS 2020, 104; LSG; LSG Hess. v. 28.2.2020 – L 5 EG 1/19, ECLI:DE:LSGHE:2020:0228.L5EG1.19.00). Allerdings muss die Differenzierung zwischen laufenden Einnahmen und sonstigen Bezügen mit Blick auf den Zweck des Elterngeldes sachlich gerechtfertigt sein. Daher sind regelmäßig innerhalb eines Kj. gezahlte Provisionen, auch wenn sie von ArbG beim LStAbzug als sonstige Bezüge behandelt werden, für das Elterngeld als laufende Einnahmen zu berücksichtigen (s. BSG v. 26.3.2014 – B 10 EG 7, 12 und 14/13 R, BSGE 115, 198; LSG Ba.-Württ. v. 28.3.2017 – L 11 EG 1538/16, ECLI:DE:LSGBW:2017:0328.L11EG1538.16.0A; aA SG Karlsruhe v. 20.2.2017 – S 5 EG 2985/16 ECLI:DE:SGKARLS:2017:0220.S5EG2985.16.0A für vierteljährliche Provisionszahlungen). Hingegen sind Provisionen, die nur einmal im Jahr gezahlt werden, bei der Bemessung des Elterngeldes nicht einzubeziehen (LSG Ba.-Württ. v. 13.12.2016 – L 11 EG 1495/16, ECLI:DE:LSGBW:2016:1213.L11EG1495.16.0A, rkr.).

6 VI. Verfahrensfragen zu § 39b

Pflichten des Arbeitgebers: Der ArbG ist zur zutreffenden Einbehaltung und Abführung der LSt verpflichtet. Die Abzugsvorschriften betreffen nur die Durchführung des LStAbzugs aus dem Arbeitslohn. Ein aufgrund eines Urteils, gerichtlichen Vergleichs oder Gesetzes (zB bei Besoldungsnachzahlungen aufgrund [verfassungs-]gerichtlicher Entsch.) zu leistender Betrag ist daher unter Beachtung der Istrechtl. Vorschriften auszuzahlen, dh., der ArbG hat die auf den Betrag entfallende LSt einzubehalten und abzuführen. Es empfiehlt sich daher bei Abfindungen oder Nachzahlungen festzulegen, ob es sich um den Netto- oder Bruttobetrag handelt. Verpflichtet sich der ArbG, die auf die zu leistende Zahlung entfallende Steuer zu übernehmen, liegt darin ein weiterer geldwerter Vorteil, der wiederum LStPflcht auslöst.

Pflichten des Arbeitnehmers: Aus § 39b ergeben sich grds. keine Verpflichtungen des ArbN gegenüber dem FA und dem ArbG. Ob in besonderen Einzelfällen eine Verpflichtung des ArbN zum Ausgleich vom ArbG entrichteter StBeträge besteht, beurteilt sich nach dem einzelnen Arbeitsverhältnis (BFH v. 16.8.1979 – VI R 13/77, BStBl. II 1979, 771: Überzahlung bei Nettolohnvereinbarung).

Berechnung der Lohnsteuer im Fall der Insolvenz: Lohnsteuer ist auch von dem Arbeitslohn einzubehalten, der im Rahmen der Insolvenz eines ArbG gezahlt wird. 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 (BFH v. 15.11.2007 – VI R 66/03, BStBl. II 2008, 375; 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 primär zwischen ArbG und FA auszutragen. Der ArbG kann auch gegen die durch ihn selbst erfolgte Anmeldung der LSt Einspruch einlegen, zB um die Stpfl. bestimmter Zuwendungen zu klären (*Krüger in Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 41a Rz. 9). Gegebenenfalls kann auch der ArbN die LStAnmeldung anfechten, da er als materieller Steuerschuldner durch die Einbehaltung und Abführung der LSt in seinen Rechten betroffen ist (s. dazu *Krüger in Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 41a Rz. 10 mwN; FG Köln v. 20.4.2016 – 12 K 574/15, EFG 2016, 1351, rkr.). 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; BFH v. 20.12.1995 – I R 72/95, BFH/NV 1996, 605; BFH 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, für die allerdings ein Fortsetzungsfeststellungsinteresse nur dann gegeben ist, wenn die streitige Rechtsfrage auch in folgenden Lohnzahlungszeiträumen von Bedeutung ist.

Rechtswegfragen bei Nettolohnvereinbarungen: Siehe Anm. 19 aE.

Keine Nettolohnklage: Bei einer Bruttolohnabrede kann nicht nur der Nettolohn beim Zivilgericht eingeklagt werden mit der Folge, dass der ArbG die LSt vom Bruttolohn einbehalten und abführen müsste. Siehe dazu näher *Wackerbeck in Brandis/Heuermann*, § 39b Rz. 26 mwN (8/2021).

Einstweilen frei.

7–14

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Durchführung des Lohnsteuerabzugs 15

Abs. 1 verpflichtet den ArbG, den LStAbzug sowohl bei unbeschränkt als auch bei beschränkt estpfl. ArbN nach den Vorgaben der Abs. 2 bis 6 durchzuführen. Dabei hat der ArbG die elektronischen LStAbzugsmerkmale nach § 39e zu beachten. Infolge der Einf. der elektronischen LStAbzugsmerkmale konnte die frühere Sonderregelung des § 39d für den LStAbzug bei beschränkt stpfl. ArbN wegfallen und der Anwendungsbereich des § 39b um diese Personengruppe in Abs. 1 erweitert werden.

Einstweilen frei.

16–18

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

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

19 1. Bedeutung der Abgrenzung von laufendem Arbeitslohn und sonstigem Bezug

Die Feststellung, ob laufender Arbeitslohn oder ein sonstiger Bezug vorliegt, ist wesentlich für die Anwendung des Abs. 2 bei der Berechnung der LSt, der nur bei laufendem Arbeitslohn Anwendung findet, während sich die Ermittlung der LSt bei sonstigen Bezügen 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. Die Grundlagen der Berechnung des für den LStAbzug maßgeblichen ArbLohns sind in Abs. 2 Satz 1 und 2 geregelt.

Darüber hinaus sind bei der LStBerechnung Pausch- und Freibeträge zu berücksichtigen, da die LStBerechnung direkt an den EStTarif des § 32a anknüpft, aber mit umgekehrten Vorzeichen. Die Einzelheiten der bei der Berechnung vorzunehmenden Abzüge und Hinzurechnungen sind in Abs. 2 Sätze 3 bis 5 geregelt.

20 2. Feststellung des laufenden Arbeitslohns

Das Gesetz enthält keine Definition des laufenden Arbeitslohns (s. § 38a Anm. 17; *Kloubert*, FR 2000, 46; R 39b.2 Abs. 1 LStR). Laufender Arbeitslohn ist der dem ArbN regelmäßig zufließende Arbeitslohn. Maßgeblich sind die arbeitsrechtl. Vereinbarungen, nach denen die Zahlungen regelmäßig fortlaufend erfolgen müssen (BFH v. 30.7.2009 – VI R 29/06, BStBl. II 2010, 148). Dazu gehören neben dem Monats-, Wochen- oder Tageslohn zB Überstundenvergütungen, Zulagen oder Zuschläge, geldwerte Vorteile aus Sachbezügen etc. Die Höhe des Arbeitslohns kann schwanken (s. *Krüger* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 39b Rz. 2; s. auch R 39b.2 LStR).

21 a) Voraus- oder Nachzahlungen

Vorauszahlungen/Nachzahlungen als laufender Arbeitslohn: Wird laufender Arbeitslohn als Voraus- oder Nachzahlung nicht im zeitlichen Zusammenhang mit dem Lohnabrechnungszeitraum gezahlt, liegt für die Berechnung der LSt dennoch laufender Arbeitslohn vor (s. R 39b.2 Abs. 1 Nr. 6 LStR). Es sind keine rechtl. Gründe erkennbar, 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; auf den Rechtsgrund der Zahlung abstellend *Hummel* in *KSM*, § 39b Rz. E 4 [9/2017]). Bei einer Nachzahlung in einem folgenden Kj. gehört die Zahlung indes zum Arbeitslohn des Zuflussjahres.

Vorschüsse/Darlehen: Zum laufenden Arbeitslohn gehören auch die Zahlungen in den Fällen des § 39c Abs. 2, § 41c Abs. 1 und bei nachträglichem Vorliegen der

LStAbzugsmerkmale (§ 39c Abs. 1 Sätze 4 und 5) nach einem LStAbzug nach § 39c Abs. 1 Satz 1. Bei üblichen Gehaltsvorschüssen in geringer Höhe, die auf kurzfristige Verrechnung abgestellt sind, kann auf den LStAbzug zunächst verzichtet werden (Unterstellung eines Darlehens; *Krüger in Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 39b Rz. 22). Gewährt der ArbG dem ArbN ein längerfristiges Darlehen, das mit späteren Lohnzahlungen getilgt werden soll, führt die Darlehensgewährung noch nicht zu Arbeitslohn. In den Lohnzahlungszeiträumen, in denen die Verrechnung erfolgt, ist der ungekürzte Arbeitslohn der LSt zu unterwerfen. Die Tilgung des Darlehens führt nicht zu einer Verminderung der Bemessungsgrundlage für den LStAbzug.

Vorauszahlungen/Nachzahlungen als sonstiger Bezug: Allerdings können mit dem Einverständnis des ArbN 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 im Sinne von 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 *Krüger in Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 39b Rz. 2; R 39b.2 Abs. 2 Nr. 8 LStR; anders *Hummel in KSM*, § 39b Rz. E 3 [9/2017], wonach nur der auf frühere Kj. entfallende Anteil als sonstiger Bezug zu erfassen sein soll). Eine Wiederauflistung abgeschlossener Zeiträume ist allerdings keinesfalls möglich, wenn sich die Nachzahlung auf mehrere Kj. bezieht (zB Nachzahlungen aufgrund eines arbeitsgerichtlichen Urts. für frühere Jahre; s. BFH v. 22.7.1993 – VI R 104/92, BStBl. II 1993, 795; BFH v. 29.5.1998 – VI B 275/97, BFH/NV 1998, 1477). R 39b.2 Abs. 2 Nr. 8 LStR sieht daher zutr. die Besteuerung als sonstigen Bezug vor. 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 Kalenderjahres: Nach R 39b.2 Abs. 1 Nr. 8 LStR sind Zahlungen für Lohnzahlungszeiträume des abgelauenen Kj. unabhängig vom Grund der Zahlung 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, BStBl. II 1993, 795; differenzierend *Hummel in KSM*, § 39b Rz. E 2 [9/2017]). Diese Auffassung wird teilweise als zu eng kritisiert (s. FG Münster v. 14.11.1990 – VII 3638/88 E, EFG 1991, 567, rkr.; aA FG Sachs.-Anh. v. 21.4.1999 – II 365/97, EFG 2000, 326, rkr., im Erg., allerdings aus anderen Erwägungen, bestätigt durch BFH v. 12.4.2000 – VI R 135/99, BStBl. II 2000, 466).

b) Rückzahlung von Arbeitslohn

22

Rückzahlung im gleichen Kalenderjahr: Hat ein ArbN zu viel ausgezahlten Lohn noch im gleichen Jahr zurückzahlen (s. dazu zB 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 Behand-

lung 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; BAG v. 5.4.2000 – 10 AZR 257/99, EWiR 2000, 1027), kann – solange die LStBescheinigung noch nicht ausgestellt ist – der LStAbzug für den Lohnzahlungszeitraum der Zahlung korrigiert werden (Verrechnung mit dem laufenden Arbeitslohn, s. zB *Krüger* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 39b Rz. 10). Die FinVerw. und die Rspr. lassen es auch zu, dass die Überzahlung mit ihrem Bruttowert vom späteren Arbeitslohn abgezogen und dieser dem LStAbzug unterworfen wird (*Krüger* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 39b Rz. 10; BFH v. 17.9.2009 – VI R 17/08, BStBl. II 2010, 299). Ebenso kann die Rückzahlung noch im LStJA abgesetzt werden (zur Kritik *Hummel* in *KSM*, § 39b Rz. B 24 ff. [9/2017]).

Nicht zu beanstanden ist auch, wenn 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 zu viel 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 EStVeranlagung 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 – 3 K 8148/97 E, EFG 2001, 429, rkr.: bei Abtretung an Erfüllung statt der Beitragsanteile Zeitpunkt der Genehmigung der Abtretung durch die BfA). Gegebenenfalls kann der ArbN auch die Berücksichtigung eines Freibetrags als LStAbzugsmerkmal beantragen (s. § 39a Anm. 16; *Thürmer* in *Brandis/Heuermann*, § 39a Rz. 35 [3/2021], § 39b Rz. 143 [9/2016], str.; aA zB *Eisgruber* in *Kirchhoff/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 39a Rz. 7). Die negativen Einnahmen führen nicht zum Verbrauch des WKPauschbetrags, da die Zahlung zwar wie WK wirken, aber nicht unter den WKBegriff zu subsumieren sind (*Thürmer* in *Brandis/Heuermann*, § 39a Rz. 35 [3/2021]; s. aber aA § 39a Anm. 16).

Voraussetzung einer Arbeitslohnrückzahlung ist allerdings, dass Güter in Geld oder Geldeswert beim ArbN abfließen (s. BFH v. 12.11.2009 – VI R 20/07, BStBl. II 2010, 316; Anm. *Bergkemper*, FR 2010, 487).

Nach Ablauf des Kalenderjahres ist in Fällen der Lohnrückzahlung die Wiederauflage der Lohnzahlungszeiträume des Vorjahres nicht mehr möglich (s. BFH v. 13.12.1963 – VI 22/61 S, BStBl. III 1964, 184; BFH v. 6.8.1979 – VI R 13/77, BStBl. II 1979, 771; BFH v. 7.11.2006 – VI R 2/05, BStBl. II 2007, 315). Ein rückwirkendes Ereignis iSd. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO ist zu verneinen (s. *Bergkemper*, FR 2007, 441). In solchen Fällen kann der ArbG den zurückgezahlten Betrag brutto vom laufenden Arbeitslohn absetzen und den LStAbzug vom so verminderten Arbeitslohn vornehmen (*Krüger* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 39b Rz. 10). Ist der ArbN nicht mehr bei demselben ArbG beschäftigt, kann er den Rückzahlungsbetrag in seiner EStVeranlagung (§ 46), ggf. im Rahmen einer Antragsveranlagung (§ 46 Abs. 2 Nr. 8), geltend machen (s. zB BFH v. 18.9.1964 – VI 244/63 U, BStBl. III 1965, 11, auch zur Berücksichtigung eines Verlustabzugs nach § 10d). Wirkt sich die nachträgliche Berücksichtigung nicht voll aus, kommen Billigkeitsmaßnahmen nicht in Betracht.

c) Nettolohnvereinbarungen

Grundsatz Bruttolohnvereinbarung: Der Arbeitgeber ist grds. verpflichtet, Bruttolohn zu zahlen. Die Übernahme von Lohnabzugsbeträgen (LSt, KiSt und/oder 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. *Krüger* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 39b Rz. 12 mwN; zum LStEinbehalt bei einer Nettolohnvereinbarung BFH v. 30.7.2009 – VI R 29/06, BStBl. II 2010, 148; BFH v. 25.10.2013 – VI B 144/12, BFH/NV 2014, 181; BFH v. 3.9.2015 – VI R 1/14, BStBl. II 2016, 13). Der ArbN bleibt StSchuldner (BFH v. 29.11.2000 – I R 102/99, BStBl. II 2001, 195) bzw. Schuldner sonstiger Abzüge.

Hochrechnung des vereinbarten Netto- auf den Bruttolohn: Bei einer Nettolohnvereinbarung ist die LSt von dem Bruttolohn zu ermitteln, der nach Abzug der LSt und weiterer Abzugsbeträge den an den ArbN ausgezahlten Nettolohn ergibt. Der Nettolohn ist daher für den LStAbzug auf den entsprechenden Bruttolohn hochzurechnen (BFH v. 30.7.2009 – VI R 29/06, BStBl. II 2010, 148; BFH v. 25.10.2013 – VI B 144/12, BFH/NV 2014, 181; BFH v. 3.9.2015 – VI R 1/14, BStBl. II 2016, 13; *Paus*, DStZ 2010, 50; zur Kritik: Anm. *Bergkemper*, FR 2016, 75). Im Lohnkonto und in den LStBescheinigungen ist in allen Fällen von Nettolohnzahlungen der Bruttoarbeitslohn anzugeben (s. R 39b.9 Abs. 4 LStR). Die Nettolohnvereinbarung muss als Ausnahme vom Regelfall ausdrücklich getroffen sein (s. BFH v. 28.2.1992 – VI R 146/87, BStBl. II 1992, 733; *Krüger* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 39b Rz. 12f. mwN). Die Nachweispflicht trifft denjenigen, der sich auf die Nettolohnvereinbarung beruft (s. BFH v. 6.12.1991 – VI R 122/89, BStBl. II 1992, 441; BFH v. 25.10.2013 – VI B 144/12, BFH/NV 2014, 181, 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.

Bedeutung für das Veranlagungsverfahren: 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, BStBl. II 1992, 733; *Krüger* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 39b Rz. 12f. mwN). Über die Anrechnung ist durch Abrechnungsbescheid (§ 218 Abs. 2 Satz 1 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. *Bergkemper*, FR 2008, 724).

Fehlgeschlagene Pauschalierung und Schwarzlohnzahlungen: 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 – anders als im Sozialversicherungsrecht (§ 14 Abs. 2 Satz 2 SGB IV; vgl. auch LSG NRW v. 16.6.2021 – L 8 R 842/17, NZS 2021, 942 – auch für „Schwarzlohnzahlungen“ (s. BFH v. 21.2.1992 – VI R 41/88, BStBl. II 1992, 443; BFH v. 13.9.2007 – VI R 54/03, BStBl. II 2008, 58, Anm. *Bergkemper*, FR 2008, 42). Bei Nachentrichtung hinterzogener ArbN-Anteile 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). Der geldwerte Vorteil ist daher erst im Zeit-

punkt der Nacherstattung anzusetzen. Die Nettolohnfiktion des § 14 Abs. 2 Satz 2 SGB IV gilt im LStRecht nicht (s. *Krüger* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 39b Rz. 15).

Abtretung von Einkommensteuererstattungsansprüchen an den Arbeitgeber (negative Einnahmen): 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 um den Erstattungsbetrag (s. BFH v. 30.7.2009 – VI R 29/06, BStBl. II 2010, 148). Entsprechendes gilt, wenn sich eine EStNachzahlung ergibt; ein vom ArbG übernommener Nachzahlungsbetrag ist ein zusätzlicher geldwerter Vorteil, der im Zeitpunkt der Nachzahlung anzusetzen ist (BFH v. 9.3.2015 – VI R 1/14, BStBl. II 2016, 31). 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; aA *Paus*, DStZ 2010, 50).

Rechtswegfragen: Ist nach einer Nettolohnvereinbarung streitig, in welcher Höhe Bruttoarbeitslohn in der LStBescheinigung hätte berücksichtigt werden müssen, ist der Rechtsweg zu den Arbeitsgerichten bzw. bei öffentlich-rechtl. Dienstverhältnissen (zB Beamte, Richter) der Verwaltungsrechtsweg 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). Wegen der Außergewöhnlichkeit der Nettolohnvereinbarung und ihrer Folgen muss der Abschluss einer Nettolohnvereinbarung klar und eindeutig feststellbar sein. Denjenigen, der sich auf den Abschluss einer Nettolohnvereinbarung beruft, trifft eine erhöhte Nachweispflicht sowohl hinsichtlich des Abschlusses als auch des Inhalts der Vereinbarungen (s. BFH v. 25.10.2013 – VI B 144/12, BFH/NV 2014, 181). Die Feststellungen sind vom FG als Tatsacheninstanz zu treffen. Einer isolierten Klage auf Berichtigung der LStBescheinigung fehlt das Rechtsschutzbedürfnis (s. BFH v. 13.12.2007 – VI R 57/04, BStBl. II 2008, 434, mwN).

24 3. Feststellung des Lohnzahlungszeitraums

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. 18).

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 – 2 V 44/98, 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 EStPflicht im Laufe eines Kalendermonats, wenn der Arbeitslohn monatlich berechnet und ausgezahlt wird (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 daher die für das neue Kj. übermittelten LStAbzugsmerkmale maßgeblich. Davon zu unterscheiden ist der Fall, dass

die Auszahlung von Arbeitslohn noch einen Lohnzahlungszeitraum des „alten“ Kj. betrifft (s. Anm. 19).

Zum erweiterten Lohnzahlungszeitraum bei unbeschränkt stpfl. Künstlern und ArbN in verwandten Berufen s. BMF v. 5.10.1990 – IV B 6 - S 2332 - 73/90, BStBl. I 1990, 638 (640).

4. Hochrechnung auf einen Jahresarbeitslohn

25

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 bis 5 die Rede.

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

Einstweilen frei.

26–28

II. Berücksichtigung des Versorgungs- und Altersentlastungsbetrags durch den Arbeitgeber (Abs. 2 Satz 3)

29

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. § 19 Anm. 501 ff., § 24a Anm. 15 ff.). Der ArbG hat das Vorliegen der Voraussetzungen für diese Abzüge, die nicht zu den LStAbzugsmerkmalen gehören, zu prüfen.

III. Berücksichtigung eines Freibetrags oder Hinzurechnungsbetrags nach § 39a Abs. 1 (Abs. 2 Satz 4)

30

Freibetrag (Abs. 2 Satz 4 Alt. 1): Nach Abs. 2 Satz 4 Alt. 1 hat der ArbG einen als LStAbzugsmerkmal mitgeteilten Freibetrag nach § 39a Abs. 1 vom Arbeitslohn abziehen.

Abweichung von Freibetrag und Lohnzahlungszeitraum: Wird der Arbeitslohn für einen Lohnzahlungszeitraum gezahlt, für den der stfreie Betrag aus den LSt-Abzugsmerkmalen nicht unmittelbar entnommen werden kann, 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 für den monatlichen Lohnzahlungszeitraum geltenden – 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).

Hinzurechnungsbetrag (Abs. 2 Satz 4 Alt. 2): 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).

IV. Minderung um die Pauschbeträge, den Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag nach § 19 Abs. 2, die Vorsorgepauschale und den Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (Abs. 2 Satz 5 Nr. 1 bis 4)

31 1. Arbeitnehmer-Pauschbetrag (Abs. 2 Satz 5 Nr. 1)

Der Arbeitnehmer-Pauschbetrag iHv. 1000 € (s. § 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a), der nach dem Entwurf des JStG 2022 rückwirkend auch für den VZ 2022 auf 1200 € erhöht werden soll, bzw. bei Versorgungsbezügen der Pauschbetrag iHv. 102 € (§ 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. b) ist in den StKlassen I bis 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 ArbN-Pauschbetrags 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 ArbN-Pauschbetrag. Dieser ist beim LStAbzug auch nur einmal, und zwar in dem nach StKlasse I bis V besteuerten Dienstverhältnis, zu berücksichtigen (BTDrucks. 16/6290, 83).

31a 2. Minderung um Sonderausgaben-Pauschbetrag (Abs. 2 Satz 5 Nr. 2)

Für **Sonderausgabennach** § 10 Abs. 1 Nr. 1, 4, 5, 7 und 9 sowie Abs. 1a und nach § 10b ist der Pauschbetrag iHv. 36 € (§ 10c Satz 1) bei Anwendung der StKlassen I bis V vom hochgerechneten Jahresarbeitslohn abzuziehen. Die Berücksichtigung des SA-Pauschbetrags auch in der StKlasse V, ist Ausdruck der Erwägung, dass entsprechende SA grds. bei jedem ArbN anfallen können (BTDrucks. 16/22254, 26). In der StKlasse VI unterbleibt der Abzug, da der Pauschbetrag bereits im ersten Dienstverhältnis, für das eine der StKlassen I bis V maßgeblich ist, berücksichtigt wurde. Ansonsten käme es zu einer Mehrfachberücksichtigung.

31b 3. Minderung um Vorsorgepauschale (Abs. 2 Satz 5 Nr. 3)

Pauschalierte Ermittlung im LStAbzugsverfahren: Eine pauschalierte Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen findet nach Maßgabe von Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 Buchst. a bis d nur im LStAbzugsverfahren, nicht aber bei der EStVeranlagung statt (s. dazu BMF v. 26.11.2013 – IV C 5 - S 2367/13/10001, BStBl. I 2013, 1532; *Risthaus*, DStZ 2009, 669 [771 f.]). Dies ist aufgrund des Massenverfahrens gerechtfertigt. Die Vorsorgepauschale, die die ab 2010 aufgrund der durch BVerfG (BVerfG v. 13.2.2008 – 2 BvL 1/06, BVerfGE 120, 125) geänderten SA-Abzugsmöglichkeiten für Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge (s. § 10 Anm. 150 ff.) mit einbezieht, ist bei allen StKlassen zu berücksichtigen, auch bei einer Mehrfachbeschäftigung, für die die StKlasse VI anzuwenden ist (BTDrucks. 16/12254, 26 f.). Ausgenommen sind privat krankenversicherte ArbN in der StKlasse VI, da eine Mehrfachbeschäftigung in diesem Fall keine höheren Beiträge zur Folge hat.

Ermittlung der Vorsorgepauschale: Die Vorsorgepauschale setzt sich aus den in Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 Buchst. a bis d (ab 1.1.2024: Buchst. a bis e) genannten Komponenten zusammen. Deren Voraussetzungen sind jeweils gesondert zu prüfen. Die Teilbeträge sind getrennt zu berechnen und sodann zu addieren. Ihre Summe – aufgerundet auf volle Euro – ergibt die anzusetzende Vorsorgepauschale.

Günstigerprüfung bei der EStVeranlagung: Die endgültige Ermittlung der Vorsorgepauschale und damit eine Günstigerprüfung wird der EStVeranlagung überlassen (BTDrucks. 16/12254, 26 f.).

a) Teilbetrag nach Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 Buchst. a (Rentenversicherung)

31c

Rentenversicherungsbeiträge: In den StKlassen I bis VI ist ein Teilbetrag zu berücksichtigen, der bezogen auf den Arbeitslohn 50 % des Beitrags in der allgemeinen Rentenversicherung unter Berücksichtigung der jeweiligen Bemessungsgrundlage entspricht. Der Teilbetrag entspricht weitgehend der bisherigen Regelung der Vorsorgepauschale in § 10c Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 aF. Für den Ansatz des Arbeitslohns als Bemessungsgrundlage ist das sozialversicherungspflichtige Arbeitsentgelt nicht maßgeblich, zB wenn Arbeitslohn in eine Direktzusage umgewandelt wird (s. BMF v. 26.11.2013 – IV C 5 - S 2367/13/10001, BStBl. I 2013, 1532, Rz. 2 mit Beispiel).

Bemessungsgrundlage: Aufgrund der Formulierung „unter Berücksichtigung der jeweiligen Bemessungsgrundlage“ kann nicht mehr einheitlich auf die Bemessungsgrundlage West abgestellt werden; vielmehr ist die jeweils im VZ maßgebliche Bemessungsgrundlage Ost oder West anzuwenden (*Thürmer in Brandis/Heuermann*, § 39b Rz. 63 [8/2021]). Dadurch wird ein ungerechtfertigter StVorteil bzw. eine Nachzahlung im Rahmen der EStVeranlagung bei Beitragszahlungen nach der Bemessungsgrundlage Ost vermieden. 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 GesGf., weiterbeschäftigten Rentnern und auch für geringfügig entlohnte ArbN, für die zwar LStAbzugsmerkmale vorliegen, für die aber pauschale Rentenversicherungsbeiträge gezahlt werden (zu weiteren Einzelfällen s. BMF v. 26.11.2013 – IV C 5 - S 2367/13/10001, BStBl. I 2013, 1532, Rz. 3). Soweit Beiträge an eine berufsständische Versorgungseinrichtung zu entrichten sind, die über die Beiträge der gesetzlichen Rentenversicherung hinausgehen, können 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.

Beiträge zur Alterssicherung an ausländische Sozialversicherungsträger: Hat der ArbG die Verpflichtung, Beiträge zur Alterssicherung an ausländ. Sozialversicherungsträger abzuführen, hat er bei der Berechnung der Vorsorgepauschale einen Teilbetrag für die Rentenversicherung nur zu berücksichtigen, wenn der abzuführende Beitrag – zumindest teilweise – einen ArbN-Anteil enthält und dem Grunde nach zu einem SA-Abzug führen kann (§ 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a). Es ist nicht erforderlich, dass die Bundesrepublik Deutschland über das Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union mit dem anderen Staat auf dem Gebiet der Sozial-

versicherung verbunden oder dass ein Sozialversicherungsabkommen mit dem anderen Staat geschlossen worden ist. Besteht Sozialversicherungspflicht im Inland und parallel im Ausland, bleiben im LStAbzugsverfahren die Beiträge an den ausländ. Sozialversicherungsträger unberücksichtigt (s. BMF v. 26.11.2013 – IV C 5 - S 2367/13/10001, BStBl. I 2013, 1532, Rz. 2 aE).

31d **b) 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. 26.11.2013 – IV C 5 - S 2367/13/10001, BStBl. I 20013, 1532, Rz. 4 mit Beispiel) 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]). Seit dem VZ 2015 (s. Anm. 1) ist auch der Zusatzbeitrag der Krankenkasse iSv. § 242 SGB V zu berücksichtigen (s. BTDrucks. 18/1529, 65 f.).

Im Gegensatz zu den Rentenversicherungsbeiträgen konnte der Gesetzgeber den Anteil an den Beiträgen nicht auf 50 % festschreiben, weil die Aufteilung des bundeseinheitlichen Beitragssatzes der gesetzlichen Krankenversicherung (§ 55 Abs. 1 SGB XI) auch abweichend von einer hälftigen Teilung geregelt werden kann, wovon in der Vergangenheit auch Gebrauch gemacht worden ist. Außerdem gelten bei der sozialen Pflegeversicherung länderspezifische Besonderheiten (s. BMF v. 26.11.2013 – IV C 5 - S 2367/13/10001, BStBl. I 2013, 1532, Rz. 5). Der Beitragszuschlag für ArbN ohne Kinder ist ebenfalls zu berücksichtigen (§ 55 Abs. 3 SGB XI: 0,25 %).

Ist der ArbN gesetzlich krankenversichert, jedoch privat pflegeversichert, ist Buchst. c auch auf die Pflegeversicherung anzuwenden (s. BMF v. 26.11.2013 – IV C 5 - S 2367/13/10001, BStBl. I 2013, 1532, Rz. 5: Grundsatz: „Pflegeversicherung folgt Krankenversicherung“).

Besteht Sozialversicherungspflicht im Inland und parallel im Ausland, bleiben im LStAbzugsverfahren die Beiträge an den ausländ. Sozialversicherungsträger unberücksichtigt (s. BMF v. 26.11.2013 – IV C 5 - S 2367/13/10001, BStBl. I 2013, 1532, Rz. 4).

31e **c) Teilbetrag nach Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 Buchst. d (private Kranken- und Pflegepflichtversicherung)**

Beiträge zu privaten Versicherungen: Dieser Teilbetrag findet Anwendung für ArbN, die nicht in der gesetzlichen Krankenversicherung und sozialen Pflegeversicherung versichert sind (Beamte, beherrschende GesGf., höher verdienende ArbN). Berücksichtigungsfähig sind nur die nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 abziehbaren Kranken- und Pflegepflichtversicherungsbeiträge für eine Basisabsicherung (s. § 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, DStZ 2010, 14 [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; BMF v. 26.11.2013 – IV C 5 - S 2367/13/10001, BStBl. I 2013, 1532, Rz. 6). Insoweit fehlt es an einer Belastung des ArbN, die eine Einbeziehung in die Vorsorgepauschale rechtfertigt. Seit dem VZ 2019 ist zugunsten der ArbN neben der Basisabsicherung auch der hälftige durchschnittliche Zusatzbeitrag zu berücksichtigen. Es handelt sich um eine Folgeänderung zur Anpassung an die Rechtslage bei gesetzlich Versicherten, bei denen sich der ArbG auch beim Zusatzbeitrag hälftig an den Krankenversicherungsbeiträgen zu beteiligen hat. Mit der zeitgleich in Kraft getretenen Änderung des § 257 Abs. 2 Satz 2 SGB V wurden die Regelungen beim ArbG-Zuschuss für privat krankenversicherte ArbN entsprechend angepasst. Der ArbG ist verpflichtet, bei der Berechnung des Beitragszuschusses auch den Zusatzbeitrag hälftig zu berücksichtigen. Dabei ist der durchschnittliche Zusatzbeitrag nach § 242a SGB V zugrunde zu legen. Die Regelung in § 39b Abs. 2 Satz 5 Nr. 2 Buchst. d vollzieht diese Änderungen für die Berechnung der Vorsorgepauschale nach.

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 ungerichteter Weise doppelt zu berücksichtigen.

Verfahrensfragen: Da privat versicherte ArbN Kranken- und Pflegepflichtversicherungsbeiträge zahlen, die nicht von der Höhe des Arbeitslohns abhängen, war zunächst vorgesehen, dass der ArbG die Beiträge (einschließlich der Beiträge für mitversicherte Ehegatten, Lebenspartner und Kinder, s. dazu näher BMF v. 14.12.2009 – IV C 5 - S 2367/09/10002, BStBl. I 2009, 1516, Rz. 6.1) in die ELStAM-Datenbank einstellen sollte. Aufgrund datenschutzrechtl. Bedenken wurde dies dahin geändert, dass die Daten nach § 39 Abs. 4 Nr. 4 nur auf Antrag des Stpfl. vom BZSt. zwecks Weitergabe an den ArbG als LStAbzugsmerkmale gespeichert werden (s. dazu näher BTDrucks. 16/13429, 71; Risthaus, DStZ 2009, 669 [679]). Sofern und solange eine elektronische Datenübermittlung noch nicht möglich ist, 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 (BMF v. 26.11.2013 – IV C 5 - S 2367/13/10001, BStBl. I 2013, 1532, Rz. 6.1; BTDrucks. 16/12254, 28). Nach Seifert sollen auch die Beitragsrechnungen vorgelegt werden können (Seifert, DStZ 2010, 14 [21]). Eine dem ArbG vorliegende Beitragsbescheinigung ist auch im Rahmen des LStAbzugs der Folgejahre (weiter) zu berücksichtigen, wenn keine neue Beitragsbescheinigung vorgelegt wird.

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 (BMF v. 26.11.2013 – IV C 5 - S 2367/13/10001, BStBl. I 2013, 1532, Rz. 6.1).

Beitragsbescheinigungen ausländ. VU darf der ArbG nicht berücksichtigen (s. BMF v. 26.11.2013 – IV C 5 - S 2367/13/10001, BStBl. I 2013, 1532, Rz. 6.1).

Keine Berücksichtigung von Entschädigungen: Entschädigungen iSd. § 24 Nr. 1 werden 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. BMF v. 26.11.2013 – IV C 5 - S 2367/13/10001, BStBl. I 2013, 1532, Rz. 7; *Risthaus*, DStZ 2009, 669 (679 f.). Die Mindestvorsorgepauschale kommt in jedem Fall zum Ansatz, auch wenn die nachgewiesenen geleisteten Beiträge nicht zu einer höheren Pauschale führen (s. BTDrucks. 16/13429, 45 f.; *Seifert*, DStZ 2010, 14 [23] mit Beispiel; *Risthaus*, DStZ 2009, 669).

Pflichtveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 3: Zur Pflichtveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 3 im letzteren Fall s. § 46 Anm. 35. 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 iVm. Abs. 4 im Veranlagungsverfahren als SA abziehbaren Vorsorgeaufwendungen und wenn der Arbeitslohn 11 400 € bzw. 21 650 € bei Ehegatten übersteigt. Damit sollen ungerechtfertigte StVorteile, die sich aus einer zu hohen Vorsorgepauschale ergeben können, vermeiden werden.

Keine Günstigerprüfung im Lohnsteuerabzugsverfahren: Eine Günstigerprüfung 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]).

31f d) Neuregelungen in Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 ab 2024

Teilbetrag nach Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 Buchst. d (private Kranken- und Pflegepflichtversicherung): Spätestens ab dem 1.1.2024 sollen die Voraussetzungen geschaffen sein, das bisherige papiergebundene Verfahren für die Berücksichtigung von Beiträgen zu privaten Kranken- und Pflegeversicherungen durch einen umfassenden Datenaustausch zwischen den VU, den ArbG und der FinVerw. zu ersetzen. Das Verfahren knüpft an die bereits vorhandenen Datenstrukturen, insbes. das ELStAM-Verfahren an (BTDrucks. 19/22850, 98). Im Vorgriff auf den zu erwartenden Datenaustausch sind die Beiträge ab dem 1.1.2024 in die LStAbzugsmerkmale aufgenommen und die VU zu Datenübermittlung verpflichtet worden (§ 39 Abs. 4 Nr. 4 und Abs. 4a in der ab dem 1.1.2024 geltenden Fassung). Als Folgeänderung zur Anpassung an die geänderten Regelungen in § 39 Abs. 4 Nr. 4 und Abs. 4a ist Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 mW ab dem 1.1.2024 hinsichtlich der Berechnung des Teilbetrags neu gefasst worden (s. Anm. 2).

► *Anstelle der bisher pauschal berechneten Beträge* werden zur Berechnung der Vorsorgepauschale die übermittelten Beträge angesetzt. Monatliche Beträge werden unter sinngemäßer Anwendung von Satz 2 auf einen Jahresbetrag hochgerechnet. Die nach § 39 Abs. 4 Buchst. a übermittelten Beträge, alsodie nach § 3 Nr. 62 stfreien Zuschüsse, mindern den Teilbetrag, da insoweit eine wirtschaftliche Belastung des Stpfl. fehlt.

- *Folgerichtig wird die derzeit bei der LStBerechnung zu berücksichtigende Mindestvorsorgepauschale abgeschafft.* Da durch die Neufassung von Buchst. d die tatsächlichen Beiträge zur privaten Krankenversicherung und zur privaten Pflegepflichtversicherung erfasst werden und durch die Einfügung von Buchst. e die ArbN-Beiträge zur Arbeitslosenversicherung in pauschalierter Weise über die entsprechenden Teilbeträge der Vorsorgepauschale berücksichtigt werden, ist der Bedarf für die Mindestvorsorgepauschale entfallen (BTDrucks. 19/22850, 101). Mit der Abschaffung der Mindestvorsorgepauschale korrespondiert die Abschaffung des Pflichtveranlagungsstatbestands in § 46 Abs. 2 Nr. 3.

Teilbetrag nach Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 Buchst. e (Arbeitslosenversicherung): Der neu in das Gesetz eingefügte Buchst. e bewirkt, dass künftig die ArbN-Beiträge zur Arbeitslosenversicherung bei der LStBerechnung berücksichtigt werden. Dadurch soll der Wegfall der Mindestvorsorgepauschale kompensiert werden. Der Höchstbetrag von 1900 € orientiert sich am Höchstbetrag für die sonstigen Vorsorgeaufwendungen iSv. § 10 Abs. 1 Nr. 3 und 3a (BTDrucks. 19/22850, 101). Für die StKlasse VI findet die Regelung keine Anwendung.

Keine Berücksichtigung von Entschädigungen: Nach Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 letzter Teilsatz sind Entschädigungen iSd. § 24 Nr. 1 bei der Anwendung der Buchst. a bis c und e nicht zu berücksichtigen, da dafür keine entsprechenden Sozialversicherungsbeiträge/Vorsorgeaufwendungen anfallen.

Inkrafttreten: Die Neuregelungen des Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 sind erstmals ab dem VZ 2024 anzuwenden. Bei StAbzug vom Arbeitslohn gilt Satz 1 erstmals für den laufenden Arbeitslohn, der für einen nach dem 31.12.2023 endenden Lohnzahlungszeitraum gezahlt wird, und für sonstige Bezüge, die nach dem 31.12.2023 zufließen (§ 52 Abs. 1 idF des Art. 6 Nr. 7 JStG 2020).

4. Minderung um Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (Abs. 2 Satz 5 Nr. 4) 31g

Durch die StKlasse II wird die Entlastung nach § 24b für Alleinerziehende im LStAbzugsverfahren berücksichtigt. Abs. 2 Satz 5 Nr. 4 gewährleistet daher bei der LStBerechnung im Wege einer dynamischen Verweisung den Abzug des jeweils im VZ maßgeblichen Entlastungsbetrags.

Einstweilen frei.

32–34

III. Berechnung der einzubehaltenden Lohnsteuer (Abs. 2 Sätze 6 bis 16)

1. Berechnung der Lohnsteuer für die Steuerklassen I bis IV (Abs. 2 Satz 6) 35

Anknüpfung an Einkommensteuertarif: Da der EStTarif und LStTarif weitestgehend identisch sein sollen, dh. grds. zur gleichen StBelastung führen müssen, knüpft der LStTarif an den EStTarif nach § 32a an und umfasst damit auch die sog. Reichensteuer mit dem Spitzensteuersatz von 45 % (s. Abs. 2 Sätze 6). Bei der Berechnung der JahresLSt sind stklassenbezogene Differenzierungen erforderlich. Die StKlassen I, II und IV knüpfen an den Grundtarif iSd. § 32a Abs. 1 an, während im Fall der StKlasse III der Splittingtarif iSd. §§ 32a Abs. 5 maßgeblich ist.

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

Durch Abs. 2 Satz 7 werden der Grundfreibetrag nach § 32a Abs. 1 sowie der sich nach dieser Vorschrift ebenfalls ergebende Eingangssteuersatz im LStAbzugsverfahren für die LStKlassen V und VI umgesetzt. Der stfrei belassene Grundfreibetrag beträgt ab dem VZ 2022 9984 €. Nach dem Entwurf eines StEntlG 2022 ist bereits für 2022 eine Anhebung des Grundfreibetrags auf 10 347 Euro geplant.

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 StBetrag für das Eineinvierfache und dem StBetrag für das Dreivierfache des zVE nach der Tarifformel des § 32a Abs. 1 entspricht. Dabei unterstellt der Gesetzgeber, dass der Ehegatte in der StKlasse III einen höheren Anteil am gesamten zVE erzielt (Verhältnis 3:2; vgl. schon Begr. zu § 135 RegE eines Dritten StReformG, BTDrucks. 7/1470, 304).

► *Steuerklasse V:* Beträgt der Arbeitslohn des Ehegatten in StKlasse V mehr als der vom Gesetzgeber unterstellte Anteil am gesamten zVE, wird idR zu viel LSt erhoben, beträgt er weniger, wird zu wenig LSt erhoben, weil der stl. Zugriff für den nach StKlasse V zu steuernden Arbeitslohn nach dieser gesetzlichen Unterstellung in einem höheren bzw. niedrigeren Progressionsbereich erfolgt, als dies dem tatsächlichen Verhältnis der Arbeitslöhne der Ehegatten entspricht. Die zu viel 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). Gegebenenfalls ist auch ein StKlassenwechsel nach § 39 Abs. 6 möglich (s. R 39.2 Abs. 2 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.

Eliminierung des Grundfreibetrags (Abs. 2 Satz 7 Halbs. 2): Abs. 2 Satz 7 Halbs. 2 schreibt vor, dass die Steuer im 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 Erg. 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 zVE wird mit der Steuersatzerhöhung belastet, die durch die Besteuerung des gesamten Einkommens auch für das komplementäre Einkom-

men eintritt (Progressionsnachholeffekt). Dies kann zu einer erheblichen stl. Belastung des nach diesem Tarif besteuerten Arbeitslohns führen. Durch Abs. 2 Satz 7 wird eine über dem Spitzensteuersatz bzw. „Reichensteuersatz“ liegende Grenzsteuerbelastung ab bestimmten Beträgen des zV in den StKlassen V und VI ausgeschlossen. Dabei knüpfen die Zahlenwerte an die Tarifwerte an.

- ▶ *Milderungsregel (Abs. 2 Satz 7 Halbs. 2)*: Da die Grenzsteuersätze bei Berücksichtigung der StKlasse V auch im Bereich ab 11 480 € (geplante Anhebung nach dem JStG 2022 : 11 793 Euro) erheblich über dem Höchststeuersatz liegen, wird der StStatz durch Abs. 2 Satz 7 begrenzt.

Bei dem 11 480 € (ab VZ 2022; geplante Anhebung nach dem JStG 2022 : 11 793 Euro) übersteigenden Teil des Jahresarbeitslohns darf der StStatz höchstens 42 % betragen. Der StStatz von 42 % ist für den 29 298 € (ab VZ 2022) übersteigenden Teil des zu versteuernden Jahresbetrags anzuwenden, über 222 260 € (ab VZ 2022) beträgt er 45 %.

3. Maßgeblichkeit der als Lohnsteuerabzugsmerkmal mitgeteilten Steuerklasse, Berechnung der Lohnsteuer und Einbehaltungspflicht (Abs. 2 Sätze 8 bis 11)

37

Nach Abs. 2 Satz 8 ist für die LStBerechnung die als LStAbzugsmerkmal mitgeteilte LStKlasse oder bei fehlendem LStAbzugsmerkmal die nach § 39c Abs. 1 oder Abs. 2 oder nach § 39e Abs. 5a oder Abs. 6 Satz 8 anzuwendende LStKlasse zu berücksichtigen.

Die LStBerechnung geht von dem nach Abs. 2 Sätze 3 bis 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 1/12, bei wöchentlichem Lohnzahlungszeitraum 7/360 und bei täglichem Lohnzahlungszeitraum 1/360 der sich unter Berücksichtigung von Abs. 2 Sätze 6 bis 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 Anm. 8ff.

Einstweilen frei.

38–41

4. Permanenter Lohnsteuerjahresausgleich bei ständiger Beschäftigung (Abs. 2 Satz 12)

42

Bedeutung: Abs. 2 Satz 12 ermöglicht einen sog. permanenten LStJA in den Fällen, in denen der ArbN ständig zu dem ArbG in einem Dienstverhältnis steht (§ 42b Abs. 1 Satz 1). Durch die Ermittlung der LSt nach dem voraussichtlichen Jahresarbeitslohn 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 (*Popp*, BB 1983, 760). Dadurch können Überzahlungen vermieden werden, so dass ein LStJA nach § 42b 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 zivilrechtl. aus dem Arbeitsverhältnis ergeben (s. *Hummel* in *KSM*, § 39b Rz. B 45 [9/2017]). Im Ge-

gensatz zur Regelung des § 42b Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 kann der ArbN den permanenten LStJA nicht unterbinden. Andererseits besteht keine Verpflichtung wie nach § 42b Abs. 1 Satz 2.

Voraussetzungen und Durchführung des permanenten Lohnsteuerjahresausgleichs bei ständiger Beschäftigung:

- ▶ *Zulassung durch das Betriebsstättenfinanzamt:* Nach Abs. 2 Satz 12 kann das BSFA allgemein oder auf Antrag zulassen, dass die LSt nach dem voraussichtlichen Jahresarbeitslohn ermittelt wird. Zu den Voraussetzungen im Einzelnen s. R 39b.8 LStR.
- ▶ *Nur für laufenden Arbeitslohn:* Der permanente LStJA nach Abs. 2 Satz 12 kann nur für laufenden Arbeitslohn 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.8 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. *Hummel* in *KSM*, § 39b Rz. B 44 [9/2017], 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 diejenige abzuziehen, die nach der neu eingetragenen LStKlasse bis zum vorletzten Lohnzahlungs- oder Lohnabrechnungszeitraum einzubehalten und abzuführen gewesen wäre (s. R 39b.8 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, unter Berücksichtigung der abziehbaren Beträge nach Abs. 2 Sätze 3 bis 5 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.8 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 denen die JahresLSt für den LStAbzug nicht maßgeblich ist oder der Jahresarbeitslohn nicht festgestellt werden kann. Weiter ist der LStJA 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 bis c innerhalb des Kj. nicht durchgängig ein

Beitragsatz anzuwenden war (zB BMF v. 26.11.2013 – IV C 5 - S 2367/13/10001, BStBl. I 2013, 1532 Rz. 8).

- ▶ *Geänderter oder nachträglich übermittelter Freibetrag*: Ist ein Freibetrag geändert oder nicht mW vom Beginn des Kj. übermittelt worden, ist der aktualisierte Jahresfreibetrag zu berücksichtigen.

5. Permanenter Lohnsteuerjahresausgleich bei gelegentlicher Beschäftigung (Abs. 2 Sätze 13 bis 16)

43

Bedeutung: Die Beschränkung des permanenten LStJA auf ein durchgängiges Dienstverhältnis (s. Rz. 42) ist mit der ab dem 1.1.2018 in Kraft getretenen Einfügung von Abs. 2 Sätze 13 bis 16 im Hinblick auf die Fälle gelegentlicher Beschäftigung aufgehoben worden. Die auf Initiative des BRat in das Gesetz eingefügte Regelung soll einem Bedürfnis der Praxis Rechnung tragen (BRDrucks. 816/16; BTDrucks. 18/12127, 61).

Voraussetzungen und Durchführung des permanenten Lohnsteuerjahresausgleichs bei gelegentlicher Beschäftigung:

- ▶ *Antragsgebundenes Verfahren (Abs. 2 Satz 13)*: Der permanente LStJA nach Abs. 2 Satz 13 setzt einen Antrag voraus. Obwohl dies im Gesetz nicht ausdrücklich geregelt ist, ist nur der ArbG antragsbefugt, da er der Adressat der Regelungen über das LStAbzugsverfahren ist. Ebenso wie bei ständigen Arbeitsverhältnissen hat der ArbN strechtl. keinen Anspruch auf Durchführung des permanenten LStJA. Der ArbG darf den permanenten LStJA nur durchführen, wenn das BSFA aufgrund des Antrags eine Zustimmung erteilt hat. Die Zustimmung steht nach dem Gesetzeswortlaut im Ermessen des FA („kann“), jedoch dürfte idR ein Anspruch des ArbG auf die Zustimmung bestehen, wenn die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt sind. Die Zulassung ist ein Verwaltungsakt, der sich auf die gesamte Beschäftigungsdauer des ArbN erstreckt.
- ▶ *Tatbestandsvoraussetzungen*: Der ArbN muss nach § 1 Abs. 1 unbeschränkt estpfl. sein; bei beschränkt stpfl. ArbN ist demnach ein permanenter LStJA nicht möglich. Für den LStAbzug muss für den jeweiligen ArbN die StKlasse VI maßgebend sein, dh., die Einkünfte des ArbN müssen aus einem zweiten oder weiteren Dienstverhältnis iSd. § 38b Abs. 1 Satz 2 Nr. 6, also aus einer nebenberuflichen Tätigkeit stammen. Ferner darf ein Freibetrag nach § 39a nicht zu berücksichtigen sein. Zusätzlich ist erforderlich, dass der ArbN bei dem (antragstellenden) ArbG gelegentlich, nicht regelmäßig beschäftigt wird und die Dauer der Beschäftigung 24 zusammenhängende Arbeitstage nicht übersteigt. Es darf sich demnach nur um kurzfristige Beschäftigungsverhältnisse handeln. Für die Auslegung, ob eine gelegentliche, nicht regelmäßige Beschäftigung vorliegt und unter welchen Voraussetzungen von „zusammenhängenden Arbeitstagen“ auszugehen ist, kann auf die vergleichbaren Tatbestandsmerkmale in § 40a Abs. 1 zurückgegriffen werden. Danach ist insbes. eine mehrfache Beschäftigung beim selben ArbG nicht ausgeschlossen (s. § 40a Anm. 26 ff.).
- ▶ *Berechnung*: Für die Berechnung wird der während der Beschäftigung erzielte Arbeitslohn auf den Jahresbetrag hochgerechnet. Dabei dürfte der (fiktive) Jahresarbeitslohn nach Maßgabe von Abs. 2 Satz 2 zu ermitteln sein. Danach ist die sich so ergebende LSt auf den Lohnabrechnungszeitraum zurückzurechnen. Dabei wird der Lohnabrechnungszeitraum nicht anhand der Tätigkeitsdauer ermittelt, sondern er ist vielmehr im Wege einer gesetzlichen Fiktion als der

Zeitraum von Beginn des Kj. bis zum Ende der Beschäftigung festgelegt (Abs. 2 Satz 13 Halbs. 2). Nach Abs. 2 Satz 14 sind in die Berechnung nach Abs. 2 Satz 13 ferner die im laufenden Jahr in der StKlasse VI bezogenen Arbeitslöhne und die darauf erhobene LSt aus Nebenbeschäftigung in vorausgegangenen und beendeten weiteren Dienstverhältnissen einzubeziehen. Dies gilt allerdings nur für die Arbeitslöhne, für die ebenfalls der permanente LStJA nach Abs. 2 Satz 13 durchgeführt wurde. Einzubeziehen sind nicht nur die Arbeitslöhne aus der Beschäftigung bei anderen ArbG (BTDrucks. 18/12127, 62), sondern auch beim gleichen ArbG, wenn es sich um eine wiederholte – nicht regelmäßige – Beschäftigung handelt. Die Einbeziehung aller nach der StKlasse VI erzielten Nebeneinkünfte soll bewirken, dass schon beim LStAbzug der möglichst zutreffende Abzugsbetrag ermittelt wird.

- ▶ *Formelle Voraussetzungen (Abs. 2 Sätze 15 und 16):* Zur Vermeidung von Steuerausfällen sehen Abs. 2 Sätze 15 und 16 formelle Anforderungen vor. Der ArbN muss bereits vor der Aufnahme der Beschäftigung der Durchführung des LStJA zustimmen und zwar unter Angabe seiner Identifikationsnummer, er muss bereits mit der Zustimmung den nach Satz 14 zuvor bezogenen Arbeitslohn und die darauf erhobene LSt erklären und versichern, dass ihm der Pflichtveranlagungstatbestand nach § 46 Abs. 2 Nr. 2 und 3a bekannt ist. Dies setzt voraus, dass der ArbN durch den ArbG darauf hingewiesen wird, dass die Anwendung des permanenten LStJA dazu führt, dass er verpflichtet ist, für das entsprechende Kj. eine EStErklärung abzugeben. Die Zustimmungserklärung ist nach Abs. 2 Satz 16 zum Lohnkonto zu nehmen.

44 Einstweilen frei.

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

45 I. 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. 21) 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 im Lohnzahlungszeitraum des Zuflusses eine überhöhte Belastung ergeben.

Die LSt auf den sonstigen Bezug ist dabei mit dem Betrag einzubehalten, der sich als Differenz zwischen der nach Abs. 2 Sätze 5 bis 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)

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 voraussichtlich bis zum Ende des Kj. noch gezahlt wird (s. R 39b.6 Abs. 2 Satz 2 LStR; FG Münster v. 30.1.1985 – XII-II 5373/82L, EFG 1985, 561, rkr.). Nach §§ 40 bis 40b pauschal versteuerte sonstige Bezüge bleiben unberücksichtigt (s. § 40 Abs. 3, § 40a Abs. 5 und § 40b Abs. 5 Satz 1). 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 – XII-II 5373/82L, EFG 1985, 561, rkr.), zB wenn in diesem Lohnzahlungszeitraum der laufende Arbeitslohn ausnahmsweise erheblich niedriger ist. Lohnerhöhungen sind ebenso zu berücksichtigen wie bereits bekannte Ausfallzeiten. Entschädigungen oder Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten nach § 34 Abs. 2 Nr. 2 und 4 sind als sonstige Bezüge iSd. Abs. 3 Satz 9 mit einem Fünftel anzusetzen (H 39b.6 „Fünftelungsregelung“ LStH). Künftige sonstige Bezüge, deren Zahlung bis zum Ablauf des Kj. zu erwarten ist (zB Weihnachtsgeld), sind nicht zu erfassen (s. R 39b.6 Abs. 2 Satz 4 LStR; Beispiel in H 39b.6 LStH unter Beispiel A).

Alternativ kann 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 Erg. nicht offensichtlich unzutreffend ist (s. R 39b.6 Abs. 2 Satz 3 LStR). Zahlungen aufgrund von Nettolohnvereinbarungen sind mit den Bruttobeträgen zu berücksichtigen (s. R 39b.9 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 ArbG-Wechsel im Laufe des Jahres besteht keine Verpflichtung, dem neuen ArbG eine Ausfertigung der elektronischen LStBescheinigung nach § 41b 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. § 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 6), so dass das FA erkennen kann, dass eine Pflichtveranlagung durchzuführen ist.

III. Ermittlung der Lohnsteuer (Abs. 3 Sätze 3 bis 8)

47 1. Altersentlastungsbetrag, Versorgungsfreibetrag und Freibetrag bzw. Hinzurechnungsbetrag nach § 39a Abs. 1 Nr. 7 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 als LStAbzugsmerkmal mitgeteilter Jahresfreibetrag nach § 39a Abs. 1 abzuziehen bzw. ein Jahreshinzurechnungsbetrag nach § 39a Abs. 1 Nr. 7 hinzurechnen.

Freibetrag höher als voraussichtlicher Jahresarbeitslohn: Übersteigt der als elektronisches LStAbzugsmerkmal abzurufende 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 mitgeteilten Jahresfreibetrags vom sonstigen Bezug abgezogen werden. Ausgangsgröße für die LStBerechnung bei sonstigen Bezügen kann danach auch ein negativer voraussichtlicher Jahresarbeitslohn sein (vgl. *Hartmann*, Inf. 1999, 1 [8]; R 39b.6 Abs. 1 Satz 3 LStR).

48 2. Berechnung der Jahreslohnsteuer (Abs. 3 Sätze 4 bis 7)

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 bis 3 ermittelten Jahresarbeitslohn nach Abs. 2 Sätze 5 bis 7 zu errechnen.

Berechnung der Jahreslohnsteuer für den maßgebenden Arbeitslohn zuzüglich eines sonstigen Bezugs (Abs. 3 Sätze 5 und 6): In einem weiteren Schritt ist die JahresLSt für den nach Abs. 3 Sätze 1 bis 3 ermittelten Jahresarbeitslohn unter Einbeziehung des sonstigen Bezugs nach Abs. 2 Sätze 5 bis 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 als Lohnsteuerabzugsmerkmal mitgeteilten Steuerklasse (Abs. 3 Satz 7): Nach Abs. 3 Satz 7 ist für die LStBerechnung die als LStAbzugsmerkmal mitgeteilte oder bei fehlendem LStAbzugsmerkmal die sich nach Anwendung von § 39c Abs. 1 oder Abs. 2 oder nach § 39e Abs. 5a oder Abs. 6 Satz 8 ergebende LStKlasse zu berücksichtigen. Werden sonstige Bezüge gezahlt, nachdem der ArbN aus dem Dienstverhältnis ausgeschieden ist, sind der LStErmittlung die LStAbzugsmerkmale zugrunde zu legen, die zum Ende des Kalendermonats des Zuflusses gelten (R 39b.6 Abs. 3 Satz 1 LStR). Der ArbG muss daher den ArbN erneut bei der FinVerw. anmelden. Unterlässt er dies, ist der sonstige Bezug unter Anwendung der StKlasse VI zu besteuern (s. BMF v. 7.4.2013 – IV C 5 - S 2363/13/10003, BStBl. I 2013, 951 Rz. 58). Der voraussichtliche Jahresarbeitslohn ist auf der Grundlage der Angaben des ArbN zu ermitteln. Macht der ArbN keine Angaben, ist der beim bisherigen ArbG zugeflossene Arbeitslohn auf einen Jahresbetrag hochzurechnen. Eine Hochrechnung ist nicht erforderlich, wenn mit dem Zufließen von weiterem Arbeitslohn im Laufe des Kj., zB wegen Alters oder Erwerbsunfähigkeit, nicht zu rechnen ist (R 39b.6 Abs. 3 Sätze 2 ff. LStR).

3. Einzubehaltender Lohnsteuerbetrag (Abs. 3 Satz 8)

49

Die Differenz zwischen der JahresLSt für den maßgebenden Arbeitslohn iSd. Abs. 3 Satz 3 zzgl. 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 Sätze 9 und 10)

50

Berücksichtigung der Fünftelregelung des § 34 auch im Lohnsteuerverfahren: Abs. 3 Satz 9 übernimmt die Fünftelregelung des § 34 Abs. 1 (BFH v. 2.9.2021 – VI R 19/19, DStR 2021, 2790; s. § 34 Anm. 15 ff., 27 ff.). Sie kommt nur zur Anwendung, wenn die Voraussetzungen des § 34 Abs. 2 Nr. 2 oder 4 für die Behandlung als außerordentliche tarifbegünstigte Einkünfte insgesamt erfüllt sind (s. § 34 Anm. 51 ff., 60 ff.).

Berechnungsverfahren: Um eine erhöhte Besteuerung solcher sonstigen 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; s. auch das Beispiel in H 39b.6 LStH unter C.

Für LSt und ESt gelten 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 – 15 K 6011/03, EFG 2004, 1124, best. durch BFH v. 23.3.2005 – VI B 62/04, BFH/NV 2005, 1073).

Verhinderung von Nachzahlungen bei außerordentlichen Einkünften iSd. § 34 (Abs. 3 Satz 9 Halbs. 2): Bei einem negativen maßgebenden Jahresarbeitslohn ist § 34 Abs. 1 Satz 3 (s. § 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).

Einheitliche Berücksichtigung der Vorsorgepauschale bei Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten (Abs. 3 Satz 10): Um schon beim LStAbzug das möglichst zutreffende Erg. zu erhalten, ist die Ermittlung der LSt bei Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten (§ 34 Abs. 2 Nr. 4) an die Regelung des § 34 Abs. 1 angepasst. Indem danach die Vorsorgepauschale bei den beiden Beträgen identisch berücksichtigt wird, wird im Erg. auch die LSt weitgehend zutr. ermittelt (s. BTDrucks. 16/12254, 28).

Kein Antrag erforderlich: Im LStAbzugsverfahren ist die begünstigte Besteuerung nicht antragsgebunden und daher vom ArbG – bei Zusammenballung – grds. an-

zuwenden, wenn die Voraussetzungen im Einzelnen vorliegen (BMF v. 1.11.2013 – IV C 4 - S 2290/13/10002, BStBl. I 2013, 1326 Rz. 12).

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 (BMF v. 1.11.2013 – IV C 4 - S 2290/13/10002, BStBl. I 2013, 1326 Rz. 12) erforderliche Vergleichsberechnung durchzuführen (Günstigerprüfung) und die Fünftelungsregelung nur zu beachten, wenn sie zu einer niedrigeren LSt führt (s. BMF v. 10.1.2000 – IV C 5 - S 2330-2/00, BStBl. I 2000, 138; *Hummel* in *KSM*, § 39b Rz. C 4 [9/2017], auch mit Hinweis auf die Amtsveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 5).

Lohnsteuerbescheinigung: Ermäßigt besteuerte Entschädigungen sowie die darauf entfallende LSt 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.

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).

51 V. Sonstige Bezüge bei Nettolohnvereinbarung

Einbeziehung des geldwerten Vorteils: Wird ein sonstiger Bezug netto gezahlt, sind die vom ArbG zu übernehmenden Lohnabzugsbeträge dem ausgezahlten Betrag bei der LStBerechnung als weiterer geldwerter Vorteil hinzuzurechnen, der den ausgezahlten Nettobetrag ergibt („Hochrechnung des Nettolohns auf den [fiktiven] Bruttolohn“). Der so ermittelte Gesamtbruttobetrag ist die Bemessungsgrundlage der LSt. Übernimmt der ArbG auch die LSt auf den Nettobetrag, ist der LStBetrag wiederum um die darauf entfallende Steuer zu erhöhen, es wird also „LSt auf LSt“ erhoben.

Einbeziehung von Kirchensteuer und Sozialversicherungsbeiträgen: Übernommene KiSt und ArbN-Anteile an den Sozialversicherungsbeiträgen sind dem sonstigen Bezug vor der Berechnung der LSt nur einmal hinzuzurechnen. Der errechnete 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 Satz 3 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. Gegebenenfalls 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 4: Netto gezahlte Entschädigungen (§ 34 Abs. 2 Nr. 2) und Vergütungen für mehrjährige Tätigkeit (§ 34 Abs. 2 Nr. 4) sind im Erg. so zu behandeln wie entsprechend brutto gezahlte Bezüge. Dementsprechend bedarf es auch bei diesen Entschädigungsleistungen oder Vergütungen einer Hochrechnung auf den Bruttolohn.

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 grds. nur den bei ihm erzielten Arbeitslohn berücksichtigen (BFH v. 13.12.2007 – VI R 57/04, BStBl. II 2008, 434; Anm. *Bergkemper*, FR 2008, 724).

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

52

Die 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 bis 2024 zu beachten (s. Anm. 31). Die Prozentangabe wurde auf das Kj. 2010 fortgeschrieben (ab 2005 20 %, jährliche Erhöhung 4 %; vgl. 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 Alleinverdieneren kommt die generell mögliche EStVeranlagung in Betracht mit der Möglichkeit der Günstigerprüfung und ggf. Berücksichtigung von weiteren StVergünstigungen (s. näher BTDrucks. 16/12254, 29).

Einstweilen frei.

53–60

F. Erläuterungen zu Abs. 5: Behandlung von Abschlagszahlungen

61

Lohnsteuerabzug nach Lohnabrechnung nach Abschlagszahlungen (Abs. 5 Satz 1): In der Regel 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. Diese sind als Arbeitslohn künftiger Lohnzahlungszeiträume anzusehen. Hier entsteht die LSt aber dennoch nach § 38 Abs. 2 Satz 2 bereits im Zeitpunkt der Zahlung. Ein einheitlicher Abschlag auf laufenden Arbeitslohn wie auch auf sonstige Bezüge ist bei der 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, wonach der Lohnabrechnungszeitraum fünf Wochen nicht übersteigen darf bzw. die

Lohnabrechnung innerhalb von drei Wochen nach dessen Ablauf zu erfolgen hat, 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. Auf den Zeitpunkt des Zuflusses beim ArbN kommt es nicht an (R 39b.5 Abs. 5 Satz 2 LStR).
- ▶ *Kein Einfluss auf den Entstehungszeitpunkt der Lohnsteuer:* Der Entstehungszeitpunkt der LSt nach § 38 Abs. 2 Satz 2 wird nicht verändert. Wird die Lohnabrechnung innerhalb von drei 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 3f. 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 BSFA nach Abs. 5 Satz 3 die Einbehaltung der LSt von Abschlagszahlungen anordnen (zB bei drohender Insolvenz).

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 Lohnzahlungszeitraum 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.

62–64 Einstweilen frei.

65 G. Erläuterungen zu Abs. 6: Amtlicher Programmablaufplan für die maschinelle Lohnsteuerberechnung

Programmablaufplan für die maschinelle Lohnsteuerberechnung: Das BMF ist nach Abs. 6 Satz 1 zur Aufstellung und Bekanntmachung eines Programmablaufplans verpflichtet. Das Programm bietet die Möglichkeit, die Werte von LSt, SolZ und Bemessungsgrundlage für die LohnKiSt in Euro maschinell zu berechnen. Der jeweils maßgebliche Programmablaufplan wird regelmäßig an die rechtl. Grundlagen des Abzugs angepasst und vom BMF bekanntgemacht.

Im Programmablaufplan wird teilweise von den Vorgaben der Abs. 2 und 3 abgewichen. Dadurch soll der LStAbzug so vorgenommen werden, dass er dem vorausichtlichen Erg. einer EStVeranlagung näher kommt. So können höhere Nachzah-

lungen bzw. Erstattungen nach einer durchgeführten Veranlagung vermieden werden (s. BRDrucks. 184/14, 68). Die Ermächtigung dazu enthält Abs. 6 Satz 2 (s. BTDrucks. 18/1529, 56).

Programmablaufplan zur Herstellung von Lohnsteuertabellen: Zur Herstellung von LStTabellen ermächtigt § 51 Abs. 4 Nr. 1a zur Aufstellung und Veröffentlichung eines besonderen Programmablaufplans. Aus Vereinfachungsgründen wird bei der Erstellung der LStTabellen – bezogen auf die Berücksichtigung der Vorsorgepauschale – der Beitragszuschlag für Kinderlose (§ 55 Abs. 3 SGB XI) nicht berücksichtigt (s. BMF v. 26.11.2013 – IV C 5 - S 2367/13/10001, BStBl. I 2013, 1532, Rz. 10).

Geänderter Programmablaufplan und Korrektur des Lohnsteuerabzugs: Wird der Programmablaufplan aufgrund gesetzlicher Neuregelungen im Laufe eines Jahres mit der Verpflichtung der unterjährigen Anpassung der Programme geändert, ist der bis dahin vorgenommene LStAbzug grds. zu korrigieren.

- ▶ **Änderung des Lohnsteuerabzugs:** Der ArbG kann nach § 41c Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bei der jeweils nächstfolgenden Lohnzahlung bisher erhobene LSt erstatten, wenn er erkennt, dass er die LSt bisher nicht vorschriftsmäßig einbehalten hat. Dies ist regelmäßig der Fall, wenn das BMF einen neuen Programmablaufplan nach Abs. 6 veröffentlicht (*Eichfelder/Hechtner*, DStZ 2013, 227 [238]). Die Pflicht zur Änderung des LStAbzugs gilt auch im Fall der rückwirkenden Gesetzesänderung. Nach § 41c Abs. 1 Satz 2 muss die Korrektur des LStAbzugs vorgenommen werden, wenn sie dem ArbG wirtschaftlich zugemutet werden kann (s. dazu näher § 41c Anm. 12). Diese Voraussetzung ist insbes. dann zu bejahen, wenn die Lohnbuchhaltung elektronisch erfolgt. Dadurch soll bei rückwirkenden Gesetzesänderungen sichergestellt werden, dass StEntlastungen (insbes. Änderungen des LStTarifs) allen ArbN zeitnah zugutekommen. Umstellungsprobleme zur Anwendung einer Neuregelung können in Einzelfällen zum Wegfall der Änderungsverpflichtung führen. Die wirtschaftliche Zumutbarkeit kann entfallen, wenn noch kein Softwareupdate vorliegt und stattdessen kostenintensive Spezialanpassungen der Software notwendig würden (*Eichfelder/Hechtner*, DStZ 2013, 227 [238]).

Die durch die Änderungsverpflichtung entstehenden zusätzlichen Bürokratiekosten bei nur geringfügigen stl. Auswirkungen einer Neuregelung werden unter dem Gesichtspunkt der wirtschaftlichen Zumutbarkeit kritisiert (*Hechtner*, BKK 2013, 18 [21]), im Hinblick auf den Gesetzeszweck (zeitnahes Zugutekommen von Gesetzesänderungen) die Änderungsverpflichtung zumindest bei elektronischer Buchhaltung wird dennoch bejaht (*Eichfelder/Hechtner*, DStZ 2013, 227 [239]).

- ▶ **Die Art und Weise der Neuberechnung** des bisher vorgenommenen LStAbzugs ist nicht zwingend festgelegt (vgl. zB BTDrucks. 16/11740, 26; BMF v. 20.2.2013 – IV C 5 - S 2361/13/10001, BStBl. I 2013, 221, zur Anhebung der Grundfreibeträge durch das Gesetz zum Abbau der kalten Progression v. 20.2.2013). Sie kann durch eine Neuberechnung zurückliegender Lohnzahlungszeiträume, durch eine Differenzberechnung für diese Lohnzahlungszeiträume oder die Erstattung im Rahmen der Berechnung der LSt für einen demnächst fälligen sonstigen Bezug erfolgen.
- ▶ **Keine Bagatellgrenze:** Eine Bagatellgrenze von 10 € entsprechend § 41c Abs. 4 Satz 2 ist zu verneinen. Wenn diese nach R 41c.1 Abs. 1 Satz 3 LStR für die nachträgliche Einbehaltung durch den ArbG nicht gilt, sollte dies auch für die Erstattung von LSt gelten (so *Eichfelder/Hechtner*, DStZ 2013, 227 [239]).

Die Verpflichtung zur Neuberechnung scheidet aus, wenn zB der ArbN vom ArbG keinen Arbeitslohn mehr bezieht oder die LStBescheinigung bereits übermittelt oder ausgeschrieben ist (§ 41c Abs. 3 Satz 1).

66 H. Erläuterungen zu Abs. 6 aF: Lohnsteuer-Abzugsverfahren bei Vorliegen eines DBA

Verfahren zur Erstattung und Freistellung von Lohnsteuer für unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer nach einem DBA: Abs. 6 aF, wonach das BSFA auf Antrag des ArbN oder ArbG die StBefreiung von Arbeitslohn nach DBA bescheinigte, wurde durch das BeitrRLUmsG v. 7.12.2011 gestrichen und durch die neue Regelung zu den elektronischen LStAbzugsmerkmalen in § 39 Abs. 4 Nr. 5 ersetzt und daher aufgehoben. Auch die Übergangsregelung des § 52b, die eine Fortgeltung bis zur Abrufbarkeit des LStMerkmals anordnete, wurde durch WElektro-MobFördG („JStG 2019“) v. 12.12.2019 mW vom 1.1.2020 aufgehoben.