

§ 39d

Durchführung des Lohnsteuerabzugs für beschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), aufgehoben durch BeitrRLUMsG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171)

(1) ¹Für die Durchführung des Lohnsteuerabzugs werden beschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer in die Steuerklasse I eingereiht. ²§ 38b Satz 2 Nummer 6 ist anzuwenden. ³Das Betriebsstättenfinanzamt (§ 41a Absatz 1 Satz 1 Nummer 1) erteilt auf Antrag des Arbeitnehmers über die maßgebende Steuerklasse eine Bescheinigung, für die die Vorschriften über die Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte mit der Maßgabe sinngemäß anzuwenden sind, dass der Arbeitnehmer eine Änderung der Bescheinigung bis zum Ablauf des Kalenderjahres, für das sie gilt, beim Finanzamt beantragen kann.

(2) ¹In die nach Absatz 1 zu erteilende Bescheinigung trägt das Finanzamt für einen Arbeitnehmer, bei dem § 50 Absatz 1 Satz 4 anzuwenden ist, auf Antrag Folgendes ein:

1. Werbungskosten, die bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit anfallen (§ 9), soweit sie den Arbeitnehmer-Pauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nummer 1 Buchstabe a) oder bei Versorgungsbezügen den Pauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nummer 1 Buchstabe b) übersteigen,
2. Sonderausgaben im Sinne des § 10b, soweit sie den Sonderausgaben-Pauschbetrag (§ 10c) übersteigen, und die wie Sonderausgaben abzählbaren Beträge nach § 10e oder § 10i, jedoch erst nach Fertigstellung oder Anschaffung des begünstigten Objekts oder nach Fertigstellung der begünstigten Maßnahme,
3. den Freibetrag oder den Hinzurechnungsbetrag nach § 39a Absatz 1 Nummer 7.

²Der Antrag kann nur nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck bis zum Ablauf des Kalenderjahres gestellt werden, für das die Bescheinigung gilt. ³Das Finanzamt hat die Summe der eingetragenen Beträge durch Aufteilung in Monatsbeträge, erforderlichenfalls Wochen- und Tagesbeträge, jeweils auf die voraussichtliche Dauer des Dienstverhältnisses im Kalenderjahr gleichmäßig zu verteilen. ⁴§ 39a Absatz 4 und 5 ist sinngemäß anzuwenden.

(3) ¹Der Arbeitnehmer hat die nach Absatz 1 erteilte Bescheinigung seinem Arbeitgeber vor Beginn des Kalenderjahres oder beim Eintritt in das Dienstverhältnis vorzulegen. ²Der Arbeitgeber hat die Bescheinigung aufzubewahren. ³§ 39b Absatz 1 Satz 3 und 4 gilt sinngemäß. ⁴Der Arbeitgeber hat im Übrigen den Lohnsteuerabzug nach Maßgabe des § 39b Absatz 2 bis 6, des § 39c Absatz 1, 2 und 5 und des § 41c durchzuführen; dabei tritt die nach Absatz 1 erteilte Bescheinigung an die Stelle der Lohnsteuerkarte. ⁵§ 41b ist sinngemäß anzuwenden.

Autor: Prof. Dr. Bernhard **Becht**, LL.M., Steuerberater, Hochschule Harz,
Wernigerode

Mitherausgeber: Dr. Winfried **Bergkemper**, Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 39d

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation	1	IV. Verhältnis des § 39d zu anderen Vorschriften	4
II. Rechtsentwicklung des § 39d	2	V. Geltungsbereich	4
III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 39d	3		

B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Steuerklassen für beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer 6

C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Eintragungsmöglichkeiten

	Anm.		Anm.
I. Eintragungen in die Bescheinigungen nach Abs. 1 (Abs. 2 Satz 1 Nr. 1–3)	7	III. Verteilung der eingetragenen Beträge (Abs. 2 Satz 3)	9
II. Antragsverfahren (Abs. 2 Satz 2)	8	IV. Verfahrensvorschriften; unrichtiger Freibetrag (Abs. 2 Satz 4 iVm. § 39a Abs. 4 und 5)	10

D. Erläuterungen zu Abs. 3:
Pflichten des Arbeitgebers 11

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 39d

Schrifttum: GILoy, Zur Technik der Vorsorgepauschale im Lohnsteuerverfahren, DB 1975, 17; von BORNHAUPT, Lohnsteuerrechtliche Fragen bei Entsendung von Arbeitnehmern ins Ausland und vom Ausland ins Inland, BB 1985, Beil. 16; WASSERMEYER, Die beschränkte Steuerpflicht, DStJG 8 (1985), 49; HERRMANN, Einwirkung der Grundfreiheit der Freizügigkeit im Gemeinsamen Markt auf das deutsche Einkommensteuerrecht, FR 1989, 605; SCHAUHOFF, Quellensteuerabzug bei Zahlungen an beschränkt steuerpflichtige Künstler und Sportler, IStR 1997, 5; APITZ, Haftung des Arbeitgebers bei falschem Lohnsteuerabzug, EStB 2001, 262; BERGKEMPER, Lohnsteuer-Merkblatt 2012, DB 2012, Beilage Nr. 3 zu Heft 10.

I. Grundinformation

1

Die bis 2011 geltende Regelung des § 39d enthielt Sonderregelungen für beschränkt estpfl. ArbN. Sie regelte die Eintragung der LStKlasse I bzw. VI für jedes weitere Dienstverhältnis auf einer besonderen Bescheinigung sowie die Eintragungsmöglichkeit von Werbungskosten und Sonderausgaben auf dieser Bescheinigung. Die Bescheinigung war vom ArbN dem ArbG vorzulegen, der nach den Merkmalen der Bescheinigung den LStAbzug entsprechend den Regelungen des § 39b durchzuführen hatte. Im Verfahren der elektronischen LStAbzugsmerkmale sind diese Sonderregelungen teilweise entbehrlich. Soweit sie noch erforderlich sind, wurden sie in § 39 Abs. 2 und 3 und in § 39a Abs. 4 übernommen. Die Vorschrift wurde daher ab 2012 aufgehoben. Die kompakte Beschreibung der Regelungen zur Einreihung in StKlassen in § 38b und Berücksichtigung von Kinderfreibeträgen für unbeschränkt und beschränkt stpfl. ArbN in einer Norm trägt zur Übersichtlichkeit und Anwenderfreundlichkeit der Vorschriften bei und ist ein Beitrag zur StVereinfachung (BTDrucks. 17/6263, 47).

II. Rechtsentwicklung des § 39d

2

ESTRG v. 5.7.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): Einfügung des § 39d in das EStG. Der Vorschrift teilweise entsprechende Regelungen enthielt zunächst die LStDV (§ 40).

StÄndG 1977 v. 16.8.1977 (BGBl. I 1977, 1586; BStBl. I 1977, 442): Die Antragsfrist des Abs. 1 Satz 3 wurde zum 31.12. des laufenden Jahres verlängert und die Verteilung des Freibetrags nach Abs. 2 auf die vor Antragstellung bereits verstrichene Zeit des Arbeitsverhältnisses erstreckt.

StÄndG 1979 v. 30.11.1978 (BGBl. I 1978, 1849; BStBl. I 1978, 479): Abs. 2 wurde um das sog. begrenzte Realsplitting ergänzt.

StEntlG 1981 v. 16.8.1980 (BGBl. I 1980, 1381; BStBl. I 1980, 534): Anpassung des Abs. 2 Nr. 3 an den geänderten § 10c (270 DM statt 240 DM als SA-Pauschbetrag).

2. HStrukturG v. 22.12.1981 (BGBl. I 1981, 1523; BStBl. I 1982, 235): Die Vorschrift wurde an den Wegfall des Haushaltsfreibetrags für Alleinstehende über 49 Jahre (§ 32 Abs. 3 Nr. 1 EStG 1981) angepasst.

StBereinG 1985 v. 14.12.1984 (BGBl. I 1984, 1493; BStBl. I 1984, 659): Abs. 3 Satz 4 wurde um den Verweis auf § 41c ergänzt.

StSenkG 1986/1988 v. 26.6.1985 (BGBl. I 1985, 1153; BStBl. I 1985, 391): Wegfall der StKlasse II und Berücksichtigung von Unterhaltsaufwendungen für ein Kind gem. § 33a Abs. 1.

StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): In Abs. 2 Nr. 1 aF wurde der Wegfall des Altersfreibetrags, der neue ArbNPauschbetrag und der gekürzte SA-Pauschbetrag berücksichtigt. Außerdem wurde die Vorschrift an die Änderung des § 50 Abs. 4 sowie die Regelung von Sonderlohnzahlungen angepasst.

StÄndG 1991 v. 24.6.1991 (BGBl. I 1991, 1322; BStBl. I 1991, 665): In Abs. 2 Nr. 2 wurden die Schulgeldzahlungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 9 aufgenommen.

StMBG v. 21.12.1993 (BGBl. I 1993, 2310; BStBl. I 1994, 50): Die Vorschrift wurde wegen der Berücksichtigung von Kindern ergänzt bzw. angepasst.

GrenzpendlerG v. 24.6.1994 (BGBl. I 1994, 1395; BStBl. I 1994, 440): Abs. 2 wurde insgesamt neu gefasst, um die neuen Regelungen für beschr. Stpfl. nach § 50 Abs. 1 und Abs. 4 für den LStAbzug umzusetzen).

JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): Mit Übernahme der Regelung des § 50 Abs. 4 in § 1 Abs. 3 wurde Abs. 2 neu gefasst.

Gesetz zur Neuregelung der steuerrechtlichen Wohneigentumsförderung v. 15.12.1995 (BGBl. I 1995, 1783; BStBl. I 1995, 775): Als Folge der Einf. des EigZulG wurde in Abs. 2 Nr. 2 das Zitat „§ 10e“ durch das Zitat „§ 10e oder § 10i“ ersetzt.

Ges. zur Neuregelung der geringfügigen Beschäftigungsverhältnisse v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 388; BStBl. I 1999, 302): § 3 Nr. 39 musste auch im LStAbzugsverfahren für beschr. stpfl. ArbN Berücksichtigung finden.

StEntG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 wurden redaktionell an Änderungen der §§ 9a und 10 Abs. 1 angepasst.

StBereinG 1999 v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2601; BStBl. I 2000, 13): Abs. 2 Satz 1 wurde um die Nr. 3 wegen der Einf. eines Freibetrags bzw. Hinzurechnungsbetrags in § 39a Abs. 1 Nr. 7 ergänzt.

StÄndG 2001 v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3794; BStBl. I 2002, 4): Abs. 2 Satz 1 und Abs. 3 Satz 5 wurden redaktionell angepasst.

Zweites Gesetz für moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt v. 23.12.2002 (BGBl. I 2002, 4621; BStBl. I 2003, 3): Streichungen wegen der Aufhebung des § 3 Nr. 39 ab 1.4.2003.

StÄndG 2003 v. 15.12.2003 (BGBl. I 2003, 2645; BStBl. I 2003, 710): Änderung des Abs. 3 Satz 5, durch die die elektronische LStBescheinigung auch für beschr. Stpfl. ArbN möglich wird.

AltEinkG v. 5.7.2004 (BGBl. I 2004, 1427; BStBl. I 2004, 554): Anpassung des Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 an den geänderten § 9a Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 ab VZ 2005.

EURLÜmsG v. 9.12.2004 (BGBl. I 2004, 3310; BStBl. I 2004, 1158): Ergänzung des Abs. 3 Satz 4 und Verweis auf § 39c Abs. 5.

JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74): Der Verweis in Abs. 2 Satz 1 wurde an die Änderung des § 50 Abs. 1 angepasst. Abs. 3 Satz 5 Halbs. 1 wurde gestrichen.

BürgEntlG-KV v. 16.7.2009 (BGBl. I 2009, 1959; BStBl. I 2009, 782): In Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 wird der Klammerzusatz „(§ 10c Abs. 1)“ redaktionell durch den Klammerzusatz „(§ 10c)“ in Anpassung an die Neuregelung des § 10c ersetzt.

BeitrRLÜmsG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171): Die Vorschrift wurde ab 1.1.2012 aufgehoben, da für die Durchführung des LStAbzugs § 39b künftig sowohl für unbeschr. als auch beschr. stpfl. ArbN anzuwenden ist. Daher sind die Vorschriften der §§ 38 ff. insgesamt auch für beschr. Stpfl. zu beachten. Die Sonderregelungen in § 39d für beschr. estpfl. ArbN können im Verfahren der elektronischen LStAbzugsmerkmale nach § 39e teilweise entfallen. Soweit noch erforderlich, wurden die bisherigen Regelungen in den neu gefassten § 39 Abs. 2 und 3 sowie den § 39a Abs. 4 übernommen (BTDrucks. 17/6263, 54). Die bisher in Abs. 1 Satz 1 und 2 enthaltenen StKlassenregelungen enthält nun § 38b Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 (StKlasse I) und Nr. 6 (StKlasse VI), s. dazu auch BTDrucks. 17/6263, 48; EISGRUBER in KIRCHHOF XI., § 39d.

III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 39d

3

Bedeutung: § 39d regelte Besonderheiten, die für den LStAbzug beschr. stpfl. ArbN galten, die statt einer LStKarte eine v. BetriebsstättenFA ausgestellte besondere Bescheinigung vorlegen konnten (s. Abs. 1 Satz 3, Abs. 3 Satz 4). § 39d stellte mit seinen verfahrensrechtl. Bestimmungen letztlich eine Durchführungsvorschrift zu den §§ 49 Abs. 1 Nr. 4, 50 und 50a dar. Abweichungen hinsichtlich der eintragungsfähigen Beträge im Vergleich zu unbeschr. stpfl. ArbN waren auf die Sondervorschrift des § 50 Abs. 1 Satz 4 zurückzuführen. Soweit Vorschriften nicht ausdrückl. nur für unbeschr. stpfl. ArbN anwendbar waren (zB § 42b), ergaben sich keine Unterschiede zur Behandlung von unbeschr. Stpfl. Die Pauschalierung der LSt. nach §§ 40–40b war auch bei beschr. stpfl. ArbN zulässig (s. zB VON BORNHAUPT, BB 1985, Beil. 16, 5).

Zu Belastungsunterschieden bei unbeschränkter bzw. beschränkter (LSt-)Pflicht s. TRZASKALIK in KSM, § 39b Rn. A 15, A 17.

Verfassungsmäßigkeit: Zur Verfassungsmäßigkeit der Vorschrift s. zB VON BORNHAUPT, BB 1985, Beil. 16, 6 mwN; TRZASKALIK in KSM, § 39b Rn. A 7 f.; § 50 Anm. 6. Zu verfassungsrechtl. Bedenken gegen die Abgeltungswirkung des LStAbzugs nach § 50 Abs. 2 Satz 1 s. § 50 Anm. 121.

Vereinbarkeit mit Unionsrecht: s. § 50 Anm. 7, 122.

IV. Verhältnis des § 39d zu anderen Vorschriften

4

Verhältnis zu § 42b: Für beschr. Stpfl. konnte der LStJA nach § 42b nicht durchgeführt werden (s. BFH v. 14.2.1975 – VI R 210/72, BStBl. II 1975, 497; BVerfG v. 5.9.1975 – 1 BvR 219/75, HFR 1975, 540; § 50 Anm. 6; krit. hierzu zB HERRMANN, FR 1989, 605 [609]). Das entsprach der Abgeltungswirkung des § 50 Abs. 2 Satz 1. Dementsprechend wurde auch die Befugnis des ArbG zur Änderung des LStAbzugs (s. § 41c) eingeschränkt.

Verhältnis zu § 42d: Auch nach Ablauf eines Kj. konnte der ArbG als Haftungsschuldner für die nach StKlasse VI höhere Steuer in Anspruch genommen werden, wenn eine Bescheinigung nach Abs. 1 Satz 3 über die maßgebende StKlasse von beschr. stpfl. ArbN schuldhaft nicht vorgelegt wurde (s. BFH v. 12.1.2001 – VI R 102/98, BStBl. II 2003, 151). Die Sicherstellung der ordnungsgemäßen Besteuerung gebot die Anwendung des § 39c Abs. 1 Satz 1 auch nach Ablauf des Kj., für das die Bescheinigung ausgestellt werden konnte (s. BFH v. 12.1.2001 – VI R 102/98, BStBl. II 2003, 151, mit Nachweisen zur aufgegebenen Rspr.). Dadurch wurden Steuerausfälle vermieden, die entstehen konnten, wenn der ArbN Arbeitslohn aus einem zweiten oder weiteren Beschäftigungsverhältnis bezog. Bei beschr. stpfl. ArbN erfolgte grds. keine Veranlagung, die ESt. galt als durch den LStAbzug abgegolten (§ 50 Abs. 5 Satz 1). Die ESt. konnte nicht im Rahmen einer Veranlagung nachgefordert werden. Die Verschuldensprüfung war dabei allein Sache des ArbG (s. APRTZ, EStB 2001, 262 f.). Zum Verhältnis des § 50 Abs. 2 Satz 1 (abgeltende Wirkung des LStAbzugs) zum Haftungs- und Nachforderungsverfahren s. § 50 Anm. 146.

Verhältnis zu § 46: Zur Abgeltungswirkung des LStAbzugs bzw. der Pflicht zur Abgabe einer StErklärung des beschränkt stpfl. ArbN zur Durchführung einer Veranlagung im Fall der Eintragung von Freibeträgen s. § 46 Anm. 38 und § 50 Anm. 300 ff.

§ 39d Anm. 4–6 B. Abs. 1: Steuerklassen f. beschränkt stpfl. ArbN

► *Anwendungszeitpunkt:* Diese Regelungen waren nach § 52 Abs. 55j erstmals für VZ ab 2009 anzuwenden.

Verhältnis zu § 50: s. dazu § 50 Anm. 70, 80 ff., 300 ff. und 320.

Während früher nach § 50 Abs. 3 aF die ESt. bei beschr. Stpfl., die zur ESt. veranlagt werden, die Steuer mindestens 25 % betrug (s. näher § 50 Anm. 60, insbes. auch zu Ausnahmen für EU-/EWR-Angehörige), konnten die Möglichkeiten der Berücksichtigung von SA bzw. eines Freibetrags nach § 39a Abs. 1 Nr. 7 nach Abs. 2 Satz 1 Nr. 1–3 zu einem geringeren StStatz führen. Durch das JStG 2009 wurde in § 50 Abs. 1 Satz 2 die Anwendung des § 32a angeordnet, so dass der Mindeststeuersatz nicht mehr gilt. Allerdings blieb der Grundfreibetrag unberücksichtigt.

Zum Verhältnis zum Erstattungsverfahren s. § 50 Anm. 150.

Verhältnis zu § 50a: Bei den seit 1.1.1996 bezogenen Vergütungen kam der StAbzug nach § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 aF bzw. § 50a Abs. 1 Nr. 1 bei den inländ. Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, die von einem inländ. ArbG (39d Abs. 2 Satz 5 LStR) iSd. § 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bezogen werden, nicht mehr in Betracht (s. zB BMF v. 31.7.2002, BStBl. I 2002, 707). In diesen Fällen war das LStAbzugsverfahren nach allgemeinen Grundsätzen durchzuführen. Nur wenn ein inländ. ArbG nicht vorhanden war, wurde der StAbzug pauschaliert nach § 50a Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 ff., § 50d vorgenommen. Insoweit war § 50a lex specialis gegenüber § 39d.

5

V. Geltungsbereich

Sachlicher Geltungsbereich: § 39d galt für den LStAbzug bei beschränkt estpfl. ArbN.

Zeitlicher Geltungsbereich: Die Vorschrift wurde mit Wirkung ab 2012 aufgehoben.

6

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Steuerklassen für beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer

Die Anwendung des Abs. 1 Satz 1 setzte voraus, dass der ArbN beschr. stpfl. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 4 erzielte (s. § 49 Anm. 730 ff., zum Verwertungsstatbestand s. § 49 Anm. 750 ff.). Dabei waren Besonderheiten von DBA, insbes. auch zu sog. Grenzgängern, die das Besteuerungsrecht ggf. einschränkten, zu beachten. Hierzu konnte eine Freistellungsbescheinigung entsprechend § 39b Abs. 6 aF bzw. § 39 Abs. 4 Nr. 5 nF beantragt werden (s. § 39b Anm. 62). Eine Klage auf Feststellung der StFreiheit von Lohneinkünften durch den ArbG war unzulässig (s. BFH v. 12.6.1997 – I R 72/96, BStBl. II 1997, 660). Einkünfte aus der Verwertung einer außerhalb des Geltungsbereichs des EStG ausgeübten Tätigkeit blieben bei der Besteuerung außer Ansatz, wenn nachgewiesen oder glaubhaft gemacht wurde, dass von diesen Einkünften in dem Staat, in dem die Tätigkeit ausgeübt worden ist, eine der deutschen ESt. entsprechende Steuer tatsächlich erhoben wurde (R 39 Abs. 2 Nr. 2 LStR). Auf diesen Nachweis war zu verzichten bei ArbN, bei denen die

Voraussetzungen des Auslandstätigkeitserlasses (BMF v. 31.10.1983, BStBl. I 1983, 470; s. § 34c Anm. 191) vorlagen. Dies galt allerdings nicht, wenn der ArbN die Tätigkeit im Ausland ausübte, seinen Wohnsitz aber in einem Drittstaat hatte. In diesem Fall ist es Sache des Wohnsitzstaats, die Doppelbesteuerung zu beseitigen.

Bescheinigung des Betriebsstättenfinanzamts (Abs. 1 Satz 3): Nach Abs. 1 Satz 3 erteilte auf Antrag des ArbN das BetriebsstättenFA eine Bescheinigung über die maßgebende StKlasse. Für diese Bescheinigung waren die Vorschriften über die Eintragung auf der LStKarte sinngemäß anzuwenden (vgl. § 39a), allerdings mit dem Unterschied, dass der ArbN (ggf. auch der ArbG, s. R 39d Abs. 5 Satz 1 LStR) die Änderung bis zum Ablauf des KJ., für das die Bescheinigung galt, beim FA beantragen konnte. Die Bescheinigung hatte nur Rechtswirkung für den LStAbzug. Eine Bindungswirkung für die EStVeranlagung durch das WohnsitzFA bestand nicht (s. FG Ba.-Württ. v. 10.11.2006 – 7 K 211/03, EFG 2007, 333, rkr.).

► *Bescheinigung ab 2012:* Ab 2012 sollen grds. die elektronischen LStAbzugsmerkmale nach § 39e maßgeblich sein. Für im Inland nicht meldepflichtige Personen, zB im Ausland lebende unbeschr. estpfl. oder beschr. estpfl. Arbeitnehmer, kann die stl. Identifikationsnummer nicht aufgrund von Mitteilungen der Meldebehörden zugeteilt werden. Soweit dem ArbN nicht bereits eine Identifikationsnummer zugeteilt wurde, zB aufgrund eines früheren Wohnsitzes im Inland, soll ab einem noch festzulegenden Zeitpunkt die FinVerw. die Zuteilung einer Identifikationsnummer veranlassen. Hierfür erarbeitet die FinVerw. derzeit ein eigenständiges automatisiertes Verfahren, das voraussichtlich ab dem Jahr 2014 einsatzfähig sein wird (BTDrucks, 17/6263, 50). Bis dahin können den vorgeannten Personen keine Identifikationsnummern zugeteilt werden, weshalb der ArbG keine elektronischen LStAbzugsmerkmale abrufen kann. Stattdessen wird das BetriebsstättenFA des ArbG (weiterhin) Papierbescheinigungen für den LStAbzug ausstellen (§ 39 Abs. 3 Satz 1). Diese Bescheinigung ersetzt die Verpflichtung und Berechtigung des ArbG zum Abruf der elektronischen LStAbzugsmerkmale nach § 39e Abs. 4.

► *Eintragungsinhalt:* In der Bescheinigung wurde der Familienstand wie bei unbeschr. stpfl. ArbN vermerkt. Beschränkt Stpfl. fielen grds. unter die StKlasse I (Abs. 1 Satz 1). Bezog der ArbN gleichzeitig Arbeitslohn aus mehreren gegenwärtigen oder früheren Dienstverhältnissen, der ebenfalls der beschränkten StPflcht unterfiel, hatte das FA in der Bescheinigung für das zweite oder weitere Dienstverhältnis zu vermerken, dass die StKlasse VI anzuwenden ist (Abs. 1 Satz 2 iVm. § 38b Abs. 2 Satz 2 Nr. 6; R 39d Abs. 7 Satz 2 LStR). Systematisch hätte es näher gelegen, diese Sondervorschriften in § 38b, der die StKlassen regelt, zu platzieren.

► *Fehlerhafte Ausstellung einer Lohnsteuerkarte bzw. einer fehlerhaften Bescheinigung:* Hatte die Gemeinde einem beschr. Stpfl. fälschlicherweise eine LStKarte ausgestellt, war der LStAbzug nach Maßgabe der Eintragungen auf der LStKarte rechtmäßig (s. § 39b Anm. 15). Dem ArbN oblag allerdings die unverzügliche Anzeige nach § 39 Abs. 5a unter Vorlage der LStKarte. Unterblieb die Anzeige, forderte das FA zu wenig erhobene LSt. vom ArbN nach, wenn diese 10 € überstieg (§ 39 Abs. 5a Satz 4). Zum Wechsel der StPflcht s. § 39b Anm. 17.

Bei fehlerhafter Erteilung einer Bescheinigung oblag es dem ArbN, eine LStKarte zu beantragen. Das Fehlen einer gesetzlichen Anzeigepflicht dürfte darin be-

gründet gewesen sein, dass die Behandlung als beschr. stpfl. ArbN stets nachteilig war.

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Eintragungsmöglichkeiten**

7 **I. Eintragungen in die Bescheinigungen nach Abs. 1
(Abs. 2 Satz 1 Nr. 1–3)**

Auf Antrag des ArbN trug das BetriebsstättenFA in die Bescheinigung nach Abs. 1 die Summe der vom Arbeitslohn abzuziehenden, in Abs. 2 Nr. 1–3 abschließend aufgezählten Frei- bzw. Hinzurechnungsbeträge ein.

Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 regelte dabei für WK die Berücksichtigung des WKPauschbetrags. Der WKPauschbetrag nach § 9a Satz 1 Nr. 1 war auch bei beschränkt stpfl. ArbN zu beachten. Soweit Werbungskosten die Pauschbeträge überstiegen, konnten Freibeträge nach Abs. 2 Satz 1 in die nach Abs. 1 Satz 3 zu erteilende Bescheinigung eingetragen werden. Dabei war zu differenzieren zwischen aktiv Erwerbstätigen einerseits, bei denen der ArbN-Pauschbetrag nach § 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a zu berücksichtigen ist (Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a), und Empfängern von Versorgungsbezügen andererseits, bei denen lediglich der WKPauschbetrag von 102 €/Jahr anzusetzen ist (Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b). Der ArbN-Pauschbetrag nach § 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a betrug bis 2010 920 €. Ab 2011 wurde er auf 1 000 € erhöht (§ 52 Abs. 23e Satz 1 und 3).

Der Ausgleich für die Mehrbelastung bei Versorgungsempfängern erfolgt während der Übergangsphase bis 2040 durch einen schrittweise abzuschmelzenden Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag gem. § 19 Abs. 2.

Abs. 2 Satz 1 Nr. 2: Eintragungsfähig waren SA iSd. § 10b, soweit sie den SA-Pauschbetrag nach § 10c überstiegen (s. dazu die Anm. zu § 10b). Durch das Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung wurde der Verweis an die Neuregelung des § 10c angepasst, der nur noch den SA-Pauschbetrag im Veranlagungsverfahren beinhaltet (s. § 10c Anm. J 09-4). Eintragungsfähig waren außerdem die wie SA abzichbaren Beträge nach §§ 10e und 10i, jedoch erst nach Fertigstellung oder Anschaffung des begünstigten Objekts oder nach Fertigstellung der begünstigten Maßnahme.

Gegenüber der Regelung in § 39a Abs. 1 wurden damit viele Abzugsmöglichkeiten (wie SA, agB, Pauschbeträge für behinderte Menschen und Hinterbliebene nach § 33b, Freibeträge für Kinder etc.) ausgeschlossen. Dies entsprach den Einschränkungen des § 50 Abs. 1 Sätze 3 und 4.

Beschränkung der einzutragenden Werbungskosten und Sonderausgaben: WK konnten nur dann im Wege der Freibetrageeintragung berücksichtigt werden, wenn sie mit inländ. Einkünften im Zusammenhang standen (§ 50 Abs. 1 Satz 1).

WK und SA waren nur insoweit einzutragen, als sie die zeitanteiligen Pauschbeträge (s. § 50 Abs. 1 Satz 5) überstiegen (s. R 39d Abs. 6 Satz 3 LStR; TRZASKALIK in KSM, § 39d Rn. C 4). Die Gewährung des (anteiligen) Pauschbetrags war nicht von der Zahlung laufenden Arbeitslohns abhängig (Hess. FG v. 23.9.1988 – IX 173/82, EFG 1989, 117, rkr.; aA TRZASKALIK in KSM, § 39d Rn. C 4).

Wechsel der Steuerpflicht: Die Eintragung von WK war grds. davon abhängig, dass sie in dem betroffenen Kj. anfielen (Abflussprinzip des § 11 Abs. 2). Probleme ergaben sich, wenn stbare Einkünfte nur während eines Teils des Jahres bezogen wurden oder die Art der StPflcht im Laufe des Jahres wechselte. Nach BFH v. 6.4.1984 (VI R 162/81, BStBl. II 1984, 587) sind WK nur abziehbar, wenn sie in der Phase der jeweiligen StPflcht geleistet wurden (krit. dazu TRZASKALIK in KSM, § 39d Rn. C 6). Die Zuordnungsregel muss ebenso für die Einnahmen gelten. Bezüge, die nach Aufgabe des gewöhnlichen Aufenthalts zufließen, sind beschr. stpfl. (s. BFH v. 12.10.1978 – I R 69/75, BStBl. II 1979, 64; v. 19.12.2001 – I R 63/00, BFH/NV 2002, 584).

Die Ansicht des BFH (v. 6.4.1984 – VI R 162/81, BStBl. II 1984, 587) begegnet aber im Hinblick auf die Regeln über die LStBerechnung, die bei laufenden Bezügen auf den Lohnzahlungszeitraum abstellen, für den sie geleistet wurden, Bedenken. Schon dies spricht für die Annahme der Aufteilung von WK, bei Wechsel der StPflcht innerhalb eines Jahres auf die wirtschaftliche Zugehörigkeit abzustellen (s. TRZASKALIK in KSM, § 39d Rn. C 8). Für die Einnahmenseite stellt der BFH bei der Prüfung der Frage, ob die beschränkte StPflcht nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 besteht, in BFH v. 19.12.2001 (I R 63/00, BFH/NV 2002, 584) ausdrückl. auf die wirtschaftliche Zugehörigkeit ab. Dies muss uE auch beim Wechsel der StPflcht für die Ausgabenseite gelten. Zur Frage der wirtschaftlichen Zugehörigkeit von WK bei Wechsel der StPflcht s. ausführl. § 50 Anm. 38. Die zeitliche Zuordnung von SA ist entsprechend vorzunehmen.

Freibetrag nach § 39a Abs. 1 Nr. 7 (Abs. 2 Satz 1 Nr. 3): Einzutragen sind auch Freibeträge bzw. damit korrespondierende Hinzurechnungsbeträge iSd. § 39a Abs. 1 Nr. 7 bei mehreren Dienstverhältnissen (zur Bedeutung des § 39a Abs. 1 Nr. 7 s. § 39a Anm. 36).

II. Antragsverfahren (Abs. 2 Satz 2)

8

Antragsberechtigung: Die Bescheinigung konnte auch vom ArbG im Namen des ArbN beantragt werden (s. BFH v. 12.6.1997 – I R 72/96, BStBl. II 1997, 660; v. 12.1.2001 – VI R 102/98, BStBl. II 2003, 151; R 39d Abs. 5 LStR).

Formgebundener Antrag (Abs. 2 Satz 2): Das BetriebsstättenFA trug den Freibetrag in die Bescheinigung nur aufgrund eines Antrags ein. Dieser konnte – wie bei unbeschr. Stpfl. – nur auf einem amtlich vorgeschriebenen Vordruck gestellt werden. Der Antrag war bis zum Ablauf des Kj. zu stellen, für das die Bescheinigung galt, während bei unbeschr. Stpfl. ein entsprechender Antrag nur bis zum 30. November eines Kj. gestellt werden konnte (s. § 39a Abs. 2 Satz 3). Nach Ablauf des Kj. war eine Berücksichtigung erhöhter WK bzw. SA nicht mehr möglich, da bei beschr. stpfl. ArbN eine Veranlagung zur ESt. nicht vorgesehen war (s. § 50 Abs. 5 Satz 1). Verstöße gegen die Obliegenheit der Antragstellung führten zur Anwendung der StKlasse VI (Abs. 3 Satz 4 mit Verweis auf § 39c Abs. 1 und 2).

Ausschlussfrist: Bei der Antragsfrist handelte es sich um eine Ausschlussfrist (s. TRZASKALIK in KSM, § 39d Rn. C 13 mit Verweis auf WASSERMAYER, DSTjG 8 [1985], 49 [67]). Wurde sie versäumt, konnte Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gewährt werden (§ 110 AO, s. dazu TRZASKALIK in KSM, § 39d Rn. C 14 unter Betonung des Rechtsstaatsprinzips und des Gleichbehandlungsgrundsatzes).

zes des Art. 3 GG), vorausgesetzt, der beschr. stpfl. ArbN war ohne Verschulden gehindert, die Frist einzuhalten.

Keine 600 €-Grenze: Eine Antragsgrenze von 600 € wie bei unbeschr. stpfl. ArbN nach § 39a Abs. 2 Satz 4 sah die Vorschrift nicht vor (DRENECK in SCHMIDT XXX. § 39d Rn. 3; vgl. aber BAREIN in LBP, § 39d Rn. 3).

9 III. Verteilung der eingetragenen Beträge (Abs. 2 Satz 3)

Das BetriebsstättenFA hatte den Freibetrag oder Hinzurechnungsbetrag nach § 39a Abs. 1 Nr. 7 durch Aufteilung in Monatsbeträge, erforderlichenfalls Wochen- und Tagesbeträge, jeweils auf die voraussichtliche Dauer des Dienstverhältnisses im Kj. zu verteilen. Dabei waren ggf. auch die im Kj. bereits abgelaufenen Zeiträume desselben Dienstverhältnisses einzubeziehen, es sei denn, der ArbN beantragte die Verteilung der Beträge auf die restliche Dauer des Dienstverhältnisses (s. R 39d Abs. 6 Sätze 1 und 2 LStR). Die Abweichung von § 39a Abs. 2 Satz 6, der bei Eintragungen auf der LStKarte die Verteilung auf die „der Antragstellung folgenden Monate des Kalenderjahres“ vorsieht, ließ sich mit der grds. fehlenden Möglichkeit der Veranlagung von beschr. stpfl. ArbN erklären, so dass die Möglichkeit der Korrektur des LStAbzugs nach § 41c durch den ArbG bzw. die Erstattungsmöglichkeit nach § 37 Abs. 2 AO durch den ArbN eröffnet wurde.

10 IV. Verfahrensvorschriften; unrichtiger Freibetrag (Abs. 2 Satz 4 iVm. § 39a Abs. 4 und 5)

Eintragung eines Freibetrags: Wegen der Eintragung eines Freibetrags auf der Bescheinigung nach Abs. 1 verwies Abs. 2 Satz 4 sinngemäß auf § 39a Abs. 4. Danach hatte die Eintragung eines Freibetrags die Rechtsnatur eines Grundlagenbescheids iSd. §§ 179 Abs. 1, 171 Abs. 10 AO. Damit war gegen den Eintrag der Rechtsbehelf des Einspruchs nach § 347 AO gegeben. Zur Änderungsbefugnis und den Rechtsschutzmöglichkeiten bei teilweiser bzw. völliger Versagung der Eintragung des Freibetrags s. im Einzelnen § 39a Anm. 6 ff.

Unrichtiger Freibetrag (Abs. 2 Satz 4 iVm. § 39a Abs. 5): Wurde ein unrichtiger Freibetrag eingetragen, hatte der beschr. stpfl. ArbN die Änderung des eingetragenen Freibetrags zu beantragen. Die zu wenig einbehaltene LSt. war vom FA beim ArbN nachzufordern, wenn sie 10 € überstieg (vgl. im Einzelnen § 39a Anm. 69). Dieser Nachforderungsanspruch unterschied sich von dem EStNachforderungsanspruch bei unbeschr. Stpfl. im Rahmen der Veranlagung. Wegen der Abgeltungswirkung des Steuereinhalts (§ 50 Abs. 5 Satz 1) wurde dadurch nach Ablauf des Kj. nicht der EStanspruch, sondern der dem LStEinbehalt zugrunde liegende LStanspruch geltend gemacht (s. TRZASKALIK in KSM, § 39d Rn. C 17).

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:
Pflichten des Arbeitgebers**

Vorlagepflicht des Arbeitnehmers (Abs. 3 Satz 1): Zum Nachweis der persönlichen Verhältnisse für die Besteuerung hatte der ArbN dem ArbG die Bescheinigung nach Abs. 1 vorzulegen. Dies galt auch beim Wechsel von der unbeschränkten zur beschränkten StPfl. Zur Vorlagepflicht s. § 39b Anm. 15.

Aufbewahrungspflicht des Arbeitgebers (Abs. 3 Satz 2): Der ArbG musste die Bescheinigung des BetriebsstättenFA als Beleg zum Lohnkonto nehmen und aufbewahren (s. § 39b Anm. 16).

Herausgabepflicht des Arbeitgebers und Offenbarungsverbot (Abs. 3 Satz 3 iVm. § 39b Abs. 1 Sätzen 3 und 4): Abs. 3 Satz 3 ordnete die sinnngemäße Geltung des § 39b Abs. 1 Sätze 3 und 4 an; s. § 39b Anm. 17.

Durchführung des Lohnsteuerabzugs (Abs. 3 Satz 4): Der LStAbzug war bei Vorliegen der Bescheinigung nach Abs. 1 für einen beschr. Stpfl. wie für einen unbeschr. stpfl. ArbN vorzunehmen. Abs. 3 Satz 4 verwies deshalb auf § 39b Abs. 2-6, § 39c Abs. 1, 2 und 5 (s.u.) und auf § 41c.

► *Besteuerung des laufenden Arbeitslohns (§ 39b Abs. 2):* Die Besteuerungsregeln des § 39b Abs. 2 führten ggf. zu stl. Nachteilen bei nicht ganzjähriger Beschäftigung des ArbN oder bei schwankendem Arbeitslohn. Dies sollte nach BFH v. 14.2.1975 (VI R 210/72, BStBl. II 1975, 497) als Folge der Abgeltungswirkung des § 50 Abs. 5 Satz 1 (aF) bei beschr. stpfl. ArbN zu akzeptieren sein (krit. hierzu zB HERRMANN, FR 1989, 605 [609]).

► *Besteuerung von sonstigen Bezügen (§ 39b Abs. 3):* Noch erheblichere Wertungswidersprüche ergaben sich bei der Besteuerung von sonstigen Bezügen. Dabei war nach § 39b Abs. 3 Satz 1 der voraussichtliche Jahresarbeitslohn festzustellen, während dies bei laufendem Arbeitslohn nicht möglich war (krit. dazu zu Recht TRZASKALIK in KSM, § 39d Rn. D 2). Da der LStJA durch den ArbG bei beschr. stpfl. ArbN ausgeschlossen war und im Rahmen einer Veranlagung nach § 46 keine Steuer auf den Jahresarbeitslohn errechnet werden durfte (s. TRZASKALIK in KSM, § 46 Rn. A 24), konnte eine Fehleinschätzung des Jahresarbeitslohns nicht korrigiert werden. Da damit der StStz bei der vom sonstigen Bezug einbehaltenen LSt. auf einer Prognoseentscheidung beruhte, war dies weiterhin mit dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung (Art. 20 Abs. 3 GG) nicht vereinbar (glA TRZASKALIK in KSM, § 39d Rn. D 3).

► *Ermäßigter Steuersatz (§ 39b Abs. 3 Satz 9):* Im Rahmen des LStAbzugs konnte die Vergünstigung nach § 39b Abs. 3 Satz 9 (s. § 39b Anm. 51) durch den Verweis auf § 39b Abs. 2-6 gewährt werden.

► *Abschlagszahlungen:* s. § 39b Anm. 61.

► *Beschränkt steuerpflichtige Künstler, Berufssportler, Schriftsteller, Journalisten, Bildberichterstatler und Artisten* unterlagen bei Zahlungen durch einen inländ. ArbG seit 1996 dem inländ. LStAbzug (s. dazu zB SCHAUHOFF, IStR 1997, 5 [7 f.]). Aus Vereinfachungsgründen wurde bei beschr. estpfl. Artisten statt des LStAbzugs eine Pauschbesteuerung durchgeführt (s. R 39d Abs. 4 LStR 2008). Der Pauschsteuersatz betrug 25 % bzw. 30 % des Arbeitslohns, je nachdem, ob der ArbN oder der ArbG die LSt. trug. Diese LSt. war ggf. anrechenbar. Diese Regelung ist nach den LStR 2011 entfallen. Zu beschr. stpfl. Künstlern s. auch BMF v. 31.7.2002, BStBl. I 2002, 707.

Fehlte ein inländ. ArbG, wurde die ESt. von ihren Vergütungen nach Maßgabe der § 50a Abs. 1, 2 ff., § 50d erhoben (s. § 50a Anm. 7).

► *Studenten, Lehrlinge, Volontäre etc.:* Zu Bestimmungen in DBA für bestimmte Personengruppen wie Studenten, Volontäre, Praktikanten etc. s. die Zusammenstellung der OFD Berlin vom 9.10.1998, IStR 1999, 25.

► *Vorsorgepauschale:* Die Vorsorgepauschale konnte zutreffend in die LStBerechnung eingehen (s. § 39b Anm. 31).

► *LStJA nicht möglich:* Für beschr. stpfl. ArbN konnte der ArbG keinen LStJA durchführen (s. § 42b Anm. 4, zum Wechsel der StPflicht § 42b Anm. 12; BFH v. 14.2.1975 – VI R 210/72, BStBl. II 1975, 497).

► *Permanenter LStJA:* Die Verweisung in Abs. 3 Satz 4 auf § 39b Abs. 2–6 erlaubte nicht die Durchführung des permanenten LStJA. Er durfte nur unter den Voraussetzungen des § 42b Abs. 1 erfolgen. Da bei beschr. stpfl. ArbN der Jahresarbeitslohn nicht festgestellt werden sollte, waren Verfahren, die auf die zutreffende Jahressteuer abstellen (§ 39b Abs. 2 Satz 13 iVm. § 38a Abs. 2), nicht möglich (s. TRZASKALIK in KSM, § 39d Rn. A 2).

► *Beachtung des § 41c:* Nach Abs. 3 Satz 4 musste der ArbG den LStAbzug unter den Voraussetzungen des § 41c ggf. ändern.

Lohnzahlung durch Dritte: Der durch das EURLUMsG (vgl. Anm. 1) in Abs. 3 Satz 4 aufgenommene Verweis auf § 39c Abs. 5 bewirkte, dass auch bei beschr. stpfl. ArbN in den Fällen des § 38 Abs. 3a (Lohnzahlung durch Dritte) die Möglichkeit bestand, die LSt. für einen sonstigen Bezug pauschal mit 20 % zu ermitteln. Auch wenn § 39c Abs. 5 die pauschale Ermittlung der LSt. unabhängig von einer LStKarte vorsah, so dass dem Wortlaut der Vorschrift keine Anhaltspunkte für eine Begrenzung auf unbeschr. stpfl. ArbN zu entnehmen waren, was für eine lediglich deklaratorische Änderung durch das AltEinkG sprechen könnte, führte der Verweis dennoch zu einem systematischen Bruch. Die Anwendung des § 39c Abs. 5 verlangte gem. § 46 Abs. 2 Nr. 5 eine Pflichtveranlagung, da die Höhe der pauschal ermittelten LSt. derjenigen in der StKlasse VI entsprach (s. BTDrucks. 15/1562, 39). Bei beschr. stpfl. ArbN kam aber eine Pflichtveranlagung aufgrund des § 50 Abs. 5 Satz 1 nicht in Betracht. Dies hatte zur Folge, dass die Anwendung des § 39c Abs. 5 bei einem unbeschr. Stpfl. zu einer Pflichtveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 5, bei einem beschr. Stpfl. mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt zB in Österreich (= EU/EWR-Raum) zur Möglichkeit der Antragsveranlagung gem. § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 Sätze 1 und 2 iVm. § 46 Abs. 2 Nr. 8, und bei einem beschr. Stpfl. mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in der Schweiz zur Definitivsteuer führte, da die Abgeltungswirkung des § 50 Abs. 5 Satz 1 eine Veranlagung ausschließt. Sachliche Gründe für eine solche Ungleichbehandlung sind nicht erkennbar. Aufgrund des eindeutigen Gesetzeswortlauts dürfte eine korrigierende Auslegung nicht möglich gewesen sein.

Lohnsteuerbescheinigung (Abs. 3 Satz 5): Für beschr. stpfl. ArbN hatte der ArbG entsprechend § 41b der FinVerw. elektronisch eine LStBescheinigung zu übermitteln (Abs. 3 Satz 5). Für die Ausstellung einer Bescheinigung veröffentlichte das BMF Vordruckmuster. Nach der Übermittlung der LStBescheinigung konnte der ArbN eine Berichtigung der LStBescheinigung nicht mehr verlangen (BFH v. 13.12.2007 – VI R 57/04, BStBl. II 2008, 434). ArbG ohne maschinelle LStBerechnung, die keine elektronische LStBescheinigung ausstellen konnten, hatten auf dem amtlich vorgeschriebenen Vordruck eine besondere LStBescheinigung zu erstellen (entsprechend § 41b Abs. 3 Satz 2).