

§ 39e Verfahren zur Bildung und Anwendung der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), zuletzt geändert durch JStG 2020 v. 21.12.2020 (BGBl. I 2020, 3096; BStBl. I 2021, 6)

(1) ¹Das Bundeszentralamt für Steuern bildet für jeden Arbeitnehmer grundsätzlich automatisiert die Steuerklasse und für die bei den Steuerklassen I bis IV zu berücksichtigenden Kinder die Zahl der Kinderfreibeträge nach § 38b Absatz 2 Satz 1 als Lohnsteuerabzugsmerkmale (§ 39 Absatz 4 Satz 1 Nummer 1 und 2); für Änderungen gilt § 39 Absatz 2 entsprechend. ²Soweit das Finanzamt Lohnsteuerabzugsmerkmale nach § 39 bildet, teilt es sie dem Bundeszentralamt für Steuern zum Zweck der Bereitstellung für den automatisierten Abruf durch den Arbeitgeber mit. ³Lohnsteuerabzugsmerkmale sind frühestens bereitzustellen mit Wirkung von Beginn des Kalenderjahres an, für das sie anzuwenden sind, jedoch nicht für einen Zeitpunkt vor Beginn des Dienstverhältnisses.

(2) ¹Das Bundeszentralamt für Steuern speichert zum Zweck der Bereitstellung automatisiert abrufbarer Lohnsteuerabzugsmerkmale für den Arbeitgeber die Lohnsteuerabzugsmerkmale unter Angabe der Identifikationsnummer sowie für jeden Steuerpflichtigen folgende Daten zu den in § 139b Absatz 3 der Abgabenordnung genannten Daten hinzu:

1. rechtliche Zugehörigkeit zu einer steuererhebenden Religionsgemeinschaft sowie Datum des Eintritts und Austritts,
2. melderechtlichen Familienstand sowie den Tag der Begründung oder Auflösung des Familienstands und bei Verheirateten die Identifikationsnummer des Ehegatten,
3. Kinder mit ihrer Identifikationsnummer.

²Die nach Landesrecht für das Meldewesen zuständigen Behörden (Meldebehörden) haben dem Bundeszentralamt für Steuern unter Angabe der Identifikationsnummer und des Tages der Geburt die in Satz 1 Nummer 1 bis 3 bezeichneten Daten und deren Änderungen im Melderegister mitzuteilen. ³In den Fällen des Satzes 1 Nummer 3 besteht die Mitteilungspflicht nur, wenn das Kind mit Hauptwohnsitz oder alleinigem Wohnsitz im Zuständigkeitsbereich der Meldebehörde gemeldet ist und solange das Kind das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet hat. ⁴Sofern die Identifikationsnummer noch nicht zugeteilt wurde, teilt die Meldebehörde die Daten unter Angabe des vorläufigen Bearbeitungsmerkmals nach § 139b Absatz 6 Satz 2 der Abgabenordnung mit. ⁵Für die Datenübermittlung gelten die §§ 2 und 3 der Zweiten Bundesmeldedatenübermittlungsverordnung vom 1. Dezember 2014 (BGBl. I S. 1950) in der jeweils geltenden Fassung entsprechend.

(3) ¹Das Bundeszentralamt für Steuern hält die Identifikationsnummer, den Tag der Geburt, Merkmale für den Kirchensteuerabzug und die Lohnsteuerabzugsmerkmale des Arbeitnehmers nach § 39 Absatz 4 zum unentgeltlichen automatisierten Abruf durch den Arbeitgeber nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz bereit (elektronische Lohnsteuerabzugsmerkmale). ²Bezieht ein Arbeitnehmer nebeneinander von mehreren Arbeitgebern Arbeitslohn, sind für jedes weitere Dienstverhältnis elektronische Lohnsteuerabzugsmerkmale zu bil-

den. ³Bei Eheschließung wird für jeden Ehegatten automatisiert die Steuerklasse IV gebildet, wenn zum Zeitpunkt der Eheschließung die Voraussetzungen des § 38b Absatz 1 Satz 2 Nummer 4 vorliegen. ⁴Das Bundeszentralamt für Steuern führt die elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale des Arbeitnehmers zum Zweck ihrer Bereitstellung nach Satz 1 mit der Wirtschafts-Identifikationsnummer (§ 139c der Abgabenordnung) des Arbeitgebers zusammen.

(4) ¹Der Arbeitnehmer hat jedem seiner Arbeitgeber bei Eintritt in das Dienstverhältnis zum Zweck des Abrufs der Lohnsteuerabzugsmerkmale mitzuteilen,

1. wie die Identifikationsnummer sowie der Tag der Geburt lauten,
2. ob es sich um das erste oder ein weiteres Dienstverhältnis handelt (§ 38b Absatz 1 Satz 2 Nummer 6) und
3. ob und in welcher Höhe ein nach § 39a Absatz 1 Satz 1 Nummer 7 festgestellter Freibetrag abgerufen werden soll.

²Der Arbeitgeber hat bei Beginn des Dienstverhältnisses die elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale für den Arbeitnehmer beim Bundeszentralamt für Steuern durch Datenfernübertragung abzurufen und sie in das Lohnkonto für den Arbeitnehmer zu übernehmen. ³Für den Abruf der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale hat sich der Arbeitgeber zu authentifizieren und seine Wirtschafts-Identifikationsnummer, die Daten des Arbeitnehmers nach Satz 1 Nummer 1 und 2, den Tag des Beginns des Dienstverhältnisses und etwaige Angaben nach Satz 1 Nummer 3 mitzuteilen. ⁴Zur Plausibilitätsprüfung der Identifikationsnummer hält das Bundeszentralamt für Steuern für den Arbeitgeber entsprechende Regeln bereit. ⁵Der Arbeitgeber hat den Tag der Beendigung des Dienstverhältnisses unverzüglich dem Bundeszentralamt für Steuern durch Datenfernübertragung mitzuteilen. ⁶Beauftragt der Arbeitgeber einen Dritten mit der Durchführung des Lohnsteuerabzugs, hat sich der Dritte für den Datenabruf zu authentifizieren und zusätzlich seine Wirtschafts-Identifikationsnummer mitzuteilen. ⁷Für die Verarbeitung der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale gilt § 39 Absatz 8 entsprechend.

(5) ¹Die abgerufenen elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale sind vom Arbeitgeber für die Durchführung des Lohnsteuerabzugs des Arbeitnehmers anzuwenden, bis

1. ihm das Bundeszentralamt für Steuern geänderte elektronische Lohnsteuerabzugsmerkmale zum Abruf bereitstellt oder
2. der Arbeitgeber dem Bundeszentralamt für Steuern die Beendigung des Dienstverhältnisses mitteilt.

²Sie sind in der üblichen Lohnabrechnung anzugeben. ³Der Arbeitgeber ist verpflichtet, die vom Bundeszentralamt für Steuern bereitgestellten Mitteilungen und elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale monatlich anzufragen und abzurufen. ⁴Kommt der Arbeitgeber seinen Verpflichtungen nach den Sätzen 1 und 3 sowie nach Absatz 4 Satz 2, 3 und 5 nicht nach, ist das Betriebsstättenfinanzamt für die Aufforderung zum Abruf und zur Anwendung der Lohnsteuerabzugsmerkmale sowie zur Mitteilung der Beendigung des Dienstverhältnisses und für die Androhung und Festsetzung von Zwangsmitteln zuständig.

(5a) ¹Zahlt der Arbeitgeber, ein von diesem beauftragter Dritter in dessen Namen oder ein Dritter im Sinne des § 38 Absatz 3a verschiedenartige Bezüge als Arbeitslohn, kann der Arbeitgeber oder der Dritte die Lohnsteuer für den zwei-

ten und jeden weiteren Bezug abweichend von Absatz 5 ohne Abruf weiterer elektronischer Lohnsteuerabzugsmerkmale nach der Steuerklasse VI einbehalten. ²Verschiedenartige Bezüge liegen vor, wenn der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber folgenden Arbeitslohn bezieht:

1. neben dem Arbeitslohn für ein aktives Dienstverhältnis auch Versorgungsbezüge,
2. neben Versorgungsbezügen, Bezügen und Vorteilen aus seinem früheren Dienstverhältnis auch andere Versorgungsbezüge oder
3. neben Bezügen und Vorteilen während der Elternzeit oder vergleichbaren Unterbrechungszeiten des aktiven Dienstverhältnisses auch Arbeitslohn für ein weiteres befristetes aktives Dienstverhältnis.

³§ 46 Absatz 2 Nummer 2 ist entsprechend anzuwenden.

(6) ¹Gegenüber dem Arbeitgeber gelten die Lohnsteuerabzugsmerkmale (§ 39 Absatz 4) mit dem Abruf der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale als bekannt gegeben. ²Einer Rechtsbehelfsbelehrung bedarf es nicht. ³Die Lohnsteuerabzugsmerkmale gelten gegenüber dem Arbeitnehmer als bekannt gegeben, sobald der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer den Ausdruck der Lohnabrechnung mit den nach Absatz 5 Satz 2 darin ausgewiesenen elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmalen ausgehändigt oder elektronisch bereitgestellt hat. ⁴Die elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale sind dem Steuerpflichtigen auf Antrag vom zuständigen Finanzamt mitzuteilen oder elektronisch bereitzustellen. ⁵Wird dem Arbeitnehmer bekannt, dass die elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale zu seinen Gunsten von den nach § 39 zu bildenden Lohnsteuerabzugsmerkmalen abweichen, ist er verpflichtet, dies dem Finanzamt unverzüglich mitzuteilen. ⁶Der Steuerpflichtige kann beim zuständigen Finanzamt

1. den Arbeitgeber benennen, der zum Abruf von elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmalen berechtigt ist (Positivliste) oder nicht berechtigt ist (Negativliste). ²Hierfür hat der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer seine Wirtschafts-Identifikationsnummer mitzuteilen. ³Für die Verarbeitung der Wirtschafts-Identifikationsnummer gilt § 39 Absatz 8 entsprechend; oder
2. die Bildung oder die Bereitstellung der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale allgemein sperren oder allgemein freischalten lassen.

⁷Macht der Steuerpflichtige von seinem Recht nach Satz 6 Gebrauch, hat er die Positivliste, die Negativliste, die allgemeine Sperrung oder die allgemeine Freischaltung in einem bereitgestellten elektronischen Verfahren oder nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck dem Finanzamt zu übermitteln. ⁸Werden wegen einer Sperrung nach Satz 6 einem Arbeitgeber, der Daten abrufen möchte, keine elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale bereitgestellt, wird dem Arbeitgeber die Sperrung mitgeteilt und dieser hat die Lohnsteuer nach Steuerklasse VI zu ermitteln.

(7) ¹Auf Antrag des Arbeitgebers kann das Betriebsstättenfinanzamt zur Vermeidung unbilliger Härten zulassen, dass er nicht am Abrufverfahren teilnimmt. ²Dem Antrag eines Arbeitgebers ohne maschinelle Lohnabrechnung, der ausschließlich Arbeitnehmer im Rahmen einer geringfügigen Beschäftigung in seinem Privathaushalt im Sinne des § 8a des Vierten Buches Sozialgesetzbuch beschäftigt, ist stattzugeben. ³Der Arbeitgeber hat dem Antrag unter Angabe seiner Wirtschafts-Identifikationsnummer ein Verzeichnis der beschäftigten Arbeitnehmer mit Angabe der jeweiligen Identifikationsnummer und

des Tages der Geburt des Arbeitnehmers beizufügen. ⁴Der Antrag ist nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck jährlich zu stellen und vom Arbeitgeber zu unterschreiben. ⁵Das Betriebsstättenfinanzamt übermittelt dem Arbeitgeber für die Durchführung des Lohnsteuerabzugs für ein Kalenderjahr eine arbeitgeberbezogene Bescheinigung mit den Lohnsteuerabzugsmerkmalen des Arbeitnehmers (Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug) sowie etwaige Änderungen. ⁶Diese Bescheinigung sowie die Änderungsmitteilungen sind als Belege zum Lohnkonto zu nehmen und bis zum Ablauf des Kalenderjahres aufzubewahren. ⁷Absatz 5 Satz 1 und 2 sowie Absatz 6 Satz 3 gelten entsprechend. ⁸Der Arbeitgeber hat den Tag der Beendigung des Dienstverhältnisses unverzüglich dem Betriebsstättenfinanzamt mitzuteilen.

(8) ¹Ist einem nach § 1 Absatz 1 unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Arbeitnehmer keine Identifikationsnummer zugeteilt, hat das Wohnsitzfinanzamt auf Antrag eine Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug für die Dauer eines Kalenderjahres auszustellen. ²Die Bescheinigung kann auch der Arbeitgeber beantragen, wenn ihn der Arbeitnehmer dazu nach § 80 Absatz 1 der Abgabenordnung bevollmächtigt hat. ³Diese Bescheinigung ersetzt die Verpflichtung und Berechtigung des Arbeitgebers zum Abruf der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale (Absätze 4 und 6). ⁴In diesem Fall tritt an die Stelle der Identifikationsnummer das lohnsteuerliche Ordnungsmerkmal nach § 41b Absatz 2 Satz 1 und 2. ⁵Für die Durchführung des Lohnsteuerabzugs hat der Arbeitnehmer seinem Arbeitgeber vor Beginn des Kalenderjahres oder bei Eintritt in das Dienstverhältnis die nach Satz 1 ausgestellte Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug vorzulegen. ⁶§ 39c Absatz 1 Satz 2 bis 5 ist sinngemäß anzuwenden. ⁷Der Arbeitgeber hat die Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug entgegenzunehmen und während des Dienstverhältnisses, längstens bis zum Ablauf des jeweiligen Kalenderjahres, aufzubewahren.

(9) Ist die Wirtschafts-Identifikationsnummer noch nicht oder nicht vollständig eingeführt, tritt an ihre Stelle die Steuernummer der Betriebsstätte oder des Teils des Betriebs des Arbeitgebers, in dem der für den Lohnsteuerabzug maßgebende Arbeitslohn des Arbeitnehmers ermittelt wird (§ 41 Absatz 2).

(10) Die beim Bundeszentralamt für Steuern nach Absatz 2 Satz 1 gespeicherten Daten können auch zur Prüfung und Durchführung der Einkommensbesteuerung (§ 2) des Steuerpflichtigen für Veranlagungszeiträume ab 2005 und zur Ermittlung des Einkommens nach § 97a des Sechsten Buches Sozialgesetzbuch verarbeitet werden.

Autorin: Dr. Christina Reuss, Vorsitzende Richterin am FG, Freiburg
Mitherausgeber: Dr. Winfried Bergkemper, Richter am BFH aD, Lenggries

Anm. |

Anm.

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 39e

I. Grundinformation zu § 39e	1	IV. Geltungsbereich des § 39e und Verhältnis zu anderen Vorschriften	4
II. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich des § 39e	2	V. Verfahrensfragen zu § 39e	5
III. Bedeutung des § 39e	3		

Anm. |

Anm.

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Bildung und Bereitstellung der elektronischen
Lohnsteuerabzugsmerkmale**

I. Zuständigkeit des Bundeszentral- amts für Steuern (Abs. 1 Satz 1) . .	10	III. Bereitstellungszeitpunkt (Abs. 1 Satz 3)	12
II. Mitteilungspflicht der Finanzämter (Abs. 1 Satz 2)	11		

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Speicherung der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale
durch das Bundeszentralamt für Steuern**

I. Speicherverpflichtung (Abs. 2 Satz 1)	13	IV. Vorläufiges Bearbeitungsmerkmal als Ordnungskriterium (Abs. 2 Satz 4)	16
II. Übermittlungsverpflichtung (Abs. 2 Satz 2)	14	V. Sicherheitsanforderungen an die Datenübermittlung (Abs. 2 Satz 5)	17
III. Einschränkung der Mitteilungs- pflicht für Kinder (Abs. 2 Satz 3) .	15		

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:
Aufgaben des Bundeszentralamts für Steuern im Zusammenhang
mit elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmalen**

I. Legaldefinition der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale (Abs. 3 Satz 1)	18	III. Steuerklasse im Fall der Heirat (Abs. 3 Satz 3)	20
II. Lohnsteuerabzugsmerkmale pro Dienstverhältnis (Abs. 3 Satz 2) . .	19	IV. Sperrung von Lohnsteuerabzugs- merkmalen (Abs. 3 Satz 4)	21

**E. Erläuterungen zu Abs. 4:
Pflichten der Arbeitnehmer und Arbeitgeber im Abrufverfahren**

I. Mitteilungspflichten des Arbeit- nehmers (Abs. 4 Satz 1)	22	V. Beendigung des Dienstverhältnis- ses des Arbeitnehmers (Abs. 4 Satz 5)	26
II. Abrufverpflichtung des Arbeitge- bers (Abs. 4 Satz 2)	23	VI. Abrufberechtigung von Datenüber- mittlern/Dritten (Abs. 4 Satz 6) . .	27
III. Authentifizierung des Arbeitgebers (Abs. 4 Satz 3)	24	VII. Schutzvorschrift (Abs. 4 Satz 7) . .	28
IV. Plausibilitätsprüfung (Abs. 4 Satz 4)	25		

**F. Erläuterungen zu Abs. 5:
Verwendung der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale
durch Arbeitgeber**

I. Verwendungspflicht des Arbeitge- bers (Abs. 5 Satz 1)	29	III. Pflicht zur monatlichen Abfrage und Abrufung (Abs. 5 Satz 3) . . .	31
II. Angabe der Lohnsteuerabzugs- merkmale in der Lohnabrechnung (Abs. 5 Satz 2)	30	IV. Zuständigkeit des Betriebsstättenfi- nanzamts (Abs. 5 Satz 4)	32

**G. Erläuterungen zu Abs. 5a:
Lohnsteuerabzug bei verschiedenartigen Bezügen**

I. Vorbemerkung	33	III. Verschiedenartige Bezüge (Abs. 5a Satz 2)	35
II. Durchbrechung des Grundsatzes des einheitlichen Dienstverhältnisses (Abs. 5a Satz 1)	34	IV. Veranlagungspflicht des Arbeitnehmers (Abs. 5a Satz 3)	36

**H. Erläuterungen zu Abs. 6:
Bekanntgabe der Lohnsteuerabzugsmerkmale**

I. Bekanntgabe gegenüber dem Arbeitgeber (Abs. 6 Satz 1)	37	IV. Antrag des Steuerpflichtigen auf Bekanntgabe (Abs. 6 Satz 4)	40
II. Bekanntgabe ohne Rechtsbehelfsbelehrung (Abs. 6 Satz 2)	38	V. Mitteilungspflicht des Arbeitnehmers bei Änderungen (Abs. 6 Satz 5)	41
III. Bekanntgabe gegenüber dem Arbeitnehmer (Abs. 6 Satz 3)	39	VI. Sperrung durch den Arbeitnehmer (Abs. 6 Sätze 6 bis 8)	42

**I. Erläuterungen zu Abs. 7:
Ersatzverfahren zum Abrufverfahren**

I. Ermessensvorschrift (Abs. 7 Satz 1)	43	VI. Beleg zum Lohnkonto (Abs. 7 Satz 6)	48
II. Gebundene Vorschrift (Abs. 7 Satz 2)	44	VII. Ausweis der Lohnsteuerabzugsmerkmale in der Lohnabrechnung (Abs. 7 Satz 7)	49
III. Antrag des Arbeitgebers (Abs. 7 Satz 3)	45	VIII. Mitteilungspflicht über Beendigung des Dienstverhältnisses (Abs. 7 Satz 8)	50
IV. Vordruck (Abs. 7 Satz 4)	46		
V. Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug (Abs. 7 Satz 5)	47		

**J. Erläuterungen zu Abs. 8:
Verfahren bei Arbeitnehmern ohne steuerliche Identifikationsnummer**

I. Ersatzbescheinigung bei fehlender Identifikationsnummer (Abs. 8 Sätze 1 bis 4)	51	II. Durchführung des Lohnsteuerabzugs bei Vorlage der besonderen Bescheinigung (Abs. 8 Sätze 5 bis 7)	52
---	----	---	----

**K. Erläuterungen zu Abs. 9:
Fehlende Wirtschafts-Identifikationsnummer 53**

**L. Erläuterungen zu Abs. 10:
Erweiterte Nutzung der Identifikationsnummer 54**

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 39e

Schrifttum: Korn/Strahl, Steuerliche Hinweise und Dispositionen zum Jahresende 2007, NWB 2007, F. 2, 9489; Melchior, Das Steuerbürokratieabbaugesetz, DStR 2008, 2441; Merker, Überblick über das Jahressteuergesetz 2008 – Teil 1, SteuStud. 2008, 60; Harder-Busch-

ner, Änderungen bei der Arbeitnehmerbesteuerung, NWB 5/2009, 292; Harder-Buschner, Vorsorgeaufwendungen im Lohnsteuerabzugsverfahren ab 2010, NWB 34/2009, 2636; Steinhauß, Überblick zum Gesetz zur Modernisierung und Entbürokratisierung des Steuerverfahrens (Steuerbürokratieabbaugesetz), jurisPR-SteuerR 3/2009, Anm. 5; Harder-Buschner, Lohnsteuer-Änderungsrichtlinien 2011, NWB 46/2010, 3699; Hörster, Entwurf für ein Jahressteuergesetz 2010, NWB 23/2010, 1814; Lewang/Surkamp, Lohnsteuerabzugsverfahren 2011 – Besonderheiten aufgrund der Einführung der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale ab 2012, DStR 2010, 2338; Warnke, Das Lohnsteuerabzugsverfahren ab 2011, EStB 2010, 468; Seifert, Elektronische Lohnsteuerabzugsmerkmale (ELSTAM): Anwendungsgrundsätze und Übergangsregelungen, DStZ 2011, 114; Nöcker, Elektronische Lohnsteuerabzugsmerkmale („ELSTAM“) – und kein Ende, jurisPR-SteuerR 5/2012, Anm. 1; Schaffhausen/Plenker, Einführung der elektronischen LSt-Abzugsmerkmale (ELSTAM), DB 2012, 2476; Schramm/Harder-Buschner, ELSTAM – Das neue Verfahren beim Lohnsteuerabzug steht vor der Tür, NWB 2012, 3526; Hartmann, Einführungszeitraum für die Elektronische Steuerkarte ab 2013, DStR 2013, 10; Heuermann, Start in die ELSTAM ohne Rechtsgrundlage und Übergang?, DStR 2013, 565; Vinken, Elektronisches Steuerverfahren, FR 2013, 403; Pospischil, ELSTAM: Datenschutzrechtliche Aspekte der Speicherung der Religionszugehörigkeit im Bundeszentralamt für Steuern, DStZ 2014, 393; Seifert, Gesetzliche Änderungen bei der Lohnsteuer zum Jahresbeginn 2017, DStZ 2017, 111; Peetz, Sozialversicherungspflicht, Vergütungsabrechnung und Beratungspflicht des Steuerberaters, DStZ 2020, 137.

Verwaltungsanweisung: BMF v. 8.11.2018 – IV C 5 - S 2363/13/10003 - 02, 2018/0877385, BStBl. I 2018, 1137; BMF v. 7.11.2019 – IV C 5 - S 2363/19/10007:001, BStBl. I 2019, 1087.

I. Grundinformation zu § 39e

1

Das herkömmliche LStKartenverfahren führte zu aufwendigen Medienbrüchen, weil die bei den Gemeinden und den FÄ elektronisch verfügbaren Daten, die insgesamt die LStAbzugsmerkmale bildeten, in die jährliche LStKarte eingehen mussten und der ArbN diese jährlich dem ArbG vorzulegen hatte. Der ArbG hatte diese LStAbzugsmerkmale dann wieder in die in aller Regel elektronische LStBerechnung übernehmen oder auf Übereinstimmung mit den im Lohnkonto bereits gespeicherten Daten prüfen müssen. Mit der Einf. von „ElsterLohn II“ (= elektronische LStAbzugsmerkmale) soll der Aufwand, der durch die geschilderten Medienbrüche entsteht und nach dem Stand der elektronischen Datenverarbeitung und -übermittlung vermieden werden kann, beseitigt werden. „ElsterLohn II“ baut dabei auf der Einf. der elektronischen LStBescheinigung ab 2005 gem. § 41b Abs. 1 Satz 2 („ElsterLohn I“) auf. Dieses ersetzt die frühere LStBescheinigung auf der LStKarte durch eine elektronische Übermittlung dieser Daten an die FinVerw.

II. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich des § 39e

2

JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): § 39e wird neu in das EStG aufgenommen. Er bietet die Grundlage für die vollständige Umstellung des herkömmlichen LStKartenverfahrens auf die elektronische Datenübermittlung („ElsterLohn II“) ab 2011 und regelt die wesentlichen Punkte, die für den Aufbau des neuen Verfahrens erforderlich sind.

JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74): Die Änderungen in Abs. 1, Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 und Abs. 3 Satz 1 berücksichtigen das durch das JStG 2009 anstelle der StKlassenkombination III/V neu eingefügte Faktorverfahren (§ 39f).

Steuerbürokratieabbaugesetz v. 20.12.2008 (BGBl. I 2008, 2850; BStBl. I 2009, 124): Die Neufassung von Abs. 2 Satz 1 Nr. 1, 2 und 4 und Satz 2, die dadurch bedingte Aufhebung der Sätze 3 und 4 sowie die Neufassung von Abs. 9 Sätze 5 und 6 und das Anfügen von Satz 7 dienen dem Grundsatz nach der Klarstellung, Verdeutlichung und Präzision. Durch den neuen Abs. 11 wird die mögliche Nutzung der Identifikationsnummer erweitert.

BürgEntlG-KV v. 16.7.2009 (BGBl. I 2009, 1959; BStBl. I 2009, 782): Abs. 2 Satz 1 wird durch eine Nr. 5 ergänzt. Dadurch wird dem ArbN die Möglichkeit eingeräumt, den Nachweis der Beiträge zu einer Krankenversicherung und für eine private Pflege-Pflichtversicherung nicht in Papierform zu führen. Der Zusatz am Ende des Abs. 3 Satz 1 ist eine redaktionelle Folge der Änderung des § 39b Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 Buchst. d.

JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394): Der Kreis der LStAbzugsmerkmale wird um den Tag der Begründung oder Auflösung des Familienstands erweitert (Abs. 2 Satz 1 Nr. 2). Abs. 2 Satz 2 erfährt eine Ergänzung: Steuerliche Daten zu Kindschaftsverhältnissen sollen nur die Meldebehörden liefern, in deren Zuständigkeitsbereich das Kind mit Hauptwohnsitz oder alleinigem Wohnsitz gemeldet ist. Ein neuer Satz 3 in Abs. 2 und ein neuer Satz 6 in Abs. 9 stellen klar, dass die Meldebehörden, falls noch keine Identifikationsnummer zugeteilt wurde, bei der Übermittlung der LStAbzugsmerkmale als Ordnungskriterium das nach § 139b Abs. 6 Satz 2 AO vorgesehene sog. Vorläufige Bearbeitungsmerkmal angeben. Mit der Änderung des Abs. 9 Satz 1 wird die Einf. der elektronischen LStAbzugsmerkmale auf 2012 verschoben. Abs. 9 Satz 5 sieht jetzt vor, dass die Meldebehörden bei Weitergabe der LStAbzugsmerkmale neben der Identifikationsnummer des Stpfl. zusätzlich noch dessen Tag der Geburt nennen sollen. Durch die Neufassung von Abs. 10 Satz 6 soll die Authentifizierung der ArbG bis zur Einf. der vorgesehenen Wirtschafts-Identifikationsnummer, voraussichtlich im Jahr 2013, nicht, wie bislang vorgesehen, durch die Verwendung der USt-Identifikationsnummer, sondern der Steuernummer, unter der der ArbG die LStAnmeldung abgibt, geschehen.

BeitrRLUmsG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171): § 39e wird neu gefasst (BRDrucks. 253/11, 85). Nachdem die ursprüngliche Fassung als Einführungsnorm konzipiert war, regelt die jetzige Fassung das eigentliche technische Verfahren, wie LStAbzugsmerkmale automatisiert gebildet und aus den LStAbzugsmerkmalen (§ 39) elektronische LStAbzugsmerkmale werden. Gegenstand des neu gefassten § 39e ist das Verfahren der Bildung und Bereitstellung elektronischer LStAbzugsmerkmale und die Rechte und Pflichten der in dieses Verfahren eingebundenen Personen (ArbG und ArbN) und Behörden (BZSt., FÄ, Meldebehörden).

Die Neufassung enthält eine Vielzahl redaktioneller Anpassungen aufgrund der Umstellung des Regelungsinhalts von einer Einführungsnorm in eine dauerhafte Regelung des elektronischen Verfahrens. Alle Hinweise auf die bisherige Aufbau- und die Erprobungsphase sind entfallen. Der Regelungsinhalt des § 39e hat sich dadurch nicht verändert.

StÄndG 2015 v. 2.11.2015 (BGBl. I 2015, 1834; BStBl. I 2015, 846): Abs. 2 Satz 5 wird redaktionell geändert. Nachdem ausweislich der zum 1.11.2015 in Kraft tretenden neu gefassten 2. BMeldDÜV v. 1.12.2014 (BGBl. I 2014, 1950) § 6 Abs. 2a der 2. BMeldDÜV aF nicht fortgeführt wird und sein Inhalt in §§ 2 und 3 der 2. BMeldDÜV nF übernommen wird, wird der Verweis in Abs. 2 Satz 5 angepasst (BTDrucks. 18/6094, 82).

Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens (VerfModG) v. 18.7.2016 (BGBl. I 2016, 1679; BStBl. I 2016, 694): Abs. 5 wird um den Satz 4 ergänzt. Dadurch wird die Zuständigkeit zur Durchsetzung der ArbG-Pflichten dem BSFA zugewiesen. Der neu eingefügte Abs. 5a ermöglicht eine getrennte Abrechnung verschiedenartiger Bezüge im Rahmen des LStAbzugs.

StUmgBG v. 23.6.2017 (BGBl. I 2017, 1682; BStBl. I 2017, 865): Abs. 3 Satz 3 wird neu gefasst. Dadurch werden ArbN bei Heirat programmgesteuert stets in die StKlasse IV eingereiht. Die bisherige Unterscheidung, ob nur ein Ehegatte als ArbN tätig ist oder beide, entfällt. Dies führt nur formal zu einer Rechtsänderung. Faktisch wird die bisher als Übergangsregelung in der Rechts- und Verwaltungspraxis erprobte Verfahrensweise jetzt als gesetzlicher Regelfall festgeschrieben (BTDrucks. 18/11132, 51).

2. DSAnpUG-EU v. 20.11.2019 (BGBl. I 2019, 1626; BStBl. I 2019, 1308): In Abs. 4 Satz 7 und Abs. 6 Satz 6 Nr. 1 Satz 3 Halbs. 1 wird „Verwendung“ durch „Verarbeitung“ ersetzt und in Abs. 10 „verwendet“ durch „verarbeitet“. Diese Änderungen folgen der Änderung des § 39 Abs. 8, der an die Begriffsbestimmung des Art. 4 Nr. 2 VO (EU) 2016/679 angepasst wurde. Nach den Gesetzesmaterialien ist eine Ausdehnung der Verarbeitungsbefugnisse des ArbG nicht gegeben (BTDrucks. 19/4674, 297). Die Bußgeldbestimmungen bei Datenschutzverstößen ergeben sich seit 25.5.2018 unmittelbar aus Art. 83 VO (EU) 2016/679 (Art. 99 Nr. 2 VO (EU) 2016/679). Die Aufhebung des § 39 Abs. 9 sowie die Aufhebung der Verweisung auf diese Vorschrift ist daher konsequent.

Des Weiteren entfällt in Abs. 4 Satz 7 und Abs. 6 Satz 6 Nr. 1 Satz 3 Halbs. 1 die Verweisung auf § 39 Abs. 9, nachdem diese Vorschrift aufgehoben worden ist.

► *Formelle Verfassungsmäßigkeit des 2. DSAnpUG-EU:* Im Hinblick auf das formell verfassungsmäßige Zustandekommen des Gesetzes bestehen Bedenken (s. dazu näher § 39 Anm. J 20-6).

Grundrentengesetz (GrundrentG) v. 12.8.2020 (BGBl. I 2020, 1879; BStBl. I 2021, 4): Abs. 10 erhält ergänzend einen Halbs. 2. Dies korrespondiert zu der Regelung in § 151b Abs. 2 SGB VI.

JSStG 2020 v. 21.12.2020 (BGBl. I 2020, 3096; BStBl. I 2021, 6): Abs. 8 erhält einen neuen Satz 2. Dadurch kann auch der ArbG für seinen ArbN, bei entsprechender Bevollmächtigung, eine Bescheinigung für den LStAbzug beantragen, wenn dem ArbN keine Identifikationsnummer zugeteilt wurde.

III. Bedeutung des § 39e

3

Zweck des § 39e ist es, den ArbG die LStAbzugsmerkmale für ihre ArbN maschinell verwertbar zur Verfügung zu stellen. Die mitgeteilten LStAbzugsmerkmale bleiben für die Dauer des Dienstverhältnisses anwendbar. Etwaige Änderungen werden den ArbG gezielt elektronisch zum Abruf zur Verfügung gestellt. Mit der Einf. von „ElsterLohn II“ wird das Verfahren aus der Sicht des Stpfl. auf die Fin-Verw. konzentriert. Da die Umstellung auf das Abrufverfahren nicht allen ArbG zumutbar ist, insbes. Privathaushalten, können durch die BSFÄ Ausnahmen vom Abrufverfahren zugelassen werden. In diesen Fällen drucken die BSFÄ die elektronischen LStAbzugsmerkmale, auf den ArbG bezogen und auf ein Jahr begrenzt, aus (entsprechend der bisherigen LStKarte). In der Folge der gesetzgeberischen

Grundentscheidung zur Einf. der elektronischen LStAbzugsmerkmale wurde eine größere Anzahl von Einzelschriften zum StAbzug beim Arbeitslohn (§§ 38 ff.) umfangreich formal und inhaltlich angepasst, weil diese bisher auf der LStKarte in klassischer Form aufbauten. § 39e stellt dabei die kompakte Beschreibung des neuen Verfahrens dar.

Verfassungsmäßigkeit: Die Aufnahme zahlreicher Daten auf Vorrat, auch von Personen, die (noch) keine ArbN sind, wirft die Frage nach dem verfassungsrechtl. bedeutsamen Erforderlichkeitsgrundsatz auf. Nach Auffassung des BFH ist die Zuteilung der stl. Identifikationsnummer iSd. § 139b AO und die dazu erfolgte Datenspeicherung mit dem GG (Recht auf informationelle Selbstbestimmung und sonstiges Verfassungsrecht) vereinbar. Auch die in § 39e vorgesehene zusätzliche Datenspeicherung durch das BZSt. ist verfassungsgemäß und verstößt weder gegen das Recht auf informationelle Selbstbestimmung noch gegen sonstiges Verfassungsrecht (BFH v. 18.1.2012 – II R 49/10, BStBl. II 2012, 168).

4 IV. Geltungsbereich des § 39e und Verhältnis zu anderen Vorschriften

§ 39e ist eine Verfahrensvorschrift. Er ist für alle ArbG und ArbN von Bedeutung. Die in den §§ 38 ff. geregelten Besteuerungsmerkmale sind die Grundlage der elektronischen LStAbzugsmerkmale. Daneben enthält § 39e Bestimmungen für das BZSt. sowie für die Meldebehörden.

Verhältnis zu anderen Vorschriften: Lohnsteuerkarten wurden letztmals für das Kj. 2010 ausgegeben. Bis zur Einf. der elektronischen LStAbzugsmerkmale im Laufe des Kj. 2013 war § 52b zu beachten.

5 V. Verfahrensfragen zu § 39e

Regelungen zur Rechtsnatur der elektronischen LStAbzugsmerkmale finden sich nicht in § 39e. Allerdings ergibt sich aus § 39 Abs. 1 Satz 4, dass die Bildung der LStAbzugsmerkmale einer gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen iSd. § 179 AO unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleichsteht. § 87a Abs. 4 AO ermöglicht den Erlass elektronischer Verwaltungsakte. Zur Frage des Zeitpunkts der Bekanntgabe dieser Verwaltungsakte gegenüber dem ArbN s. Anm. 39.

6–9 Einstweilen frei.

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Bildung und Bereitstellung der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale

10 I. Zuständigkeit des Bundeszentralamts für Steuern (Abs. 1 Satz 1)

Grundsätzlich automatisiert bildet das BZSt. für jeden ArbN die StKlasse und für die in den StKlassen I bis IV zu berücksichtigenden Kinder die Zahl der Kinderfreibeträge nach § 38b Abs. 2 Satz 1 als LStAbzugsmerkmale. Diese Verfahrensweise soll sowohl die ArbN als auch die FA entlasten, weil hierdurch die bislang erforderlichen Anträge der ArbN für die Bildung der StKlassen entfallen (BRDrucks.

253/11, 86). Für nicht automatisiert oder abweichend zu bildende LStAbzugsmerkmale liegt die Zuständigkeit beim jeweils im Einzelfall zuständigen WohnsitzFA und nicht beim BZSt. (Satz 1 Halbs. 2, § 39 Abs. 2 iVm. § 19 Abs. 1 Sätze 1 und 2 AO).

II. Mitteilungspflicht der Finanzämter (Abs. 1 Satz 2)

11

Soweit LStAbzugsmerkmale nicht nach Satz 1 automatisiert gebildet werden oder davon abweichend zu bilden sind, sind die FÄ für die Bildung der LStAbzugsmerkmale nach §§ 38b und 39a und die Bestimmung ihrer Geltungsdauer zuständig (§ 39 Abs. 1 Satz 2). In diesen Fällen sind die FÄ verpflichtet, die gebildeten LStAbzugsmerkmale dem BZSt. zum Zweck der Bereitstellung für den automatisierten Abruf durch den ArbG mitzuteilen. Die FÄ haben dabei nur die Pflicht zur Mitteilung. Die Verantwortung zur zutreffenden Bildung und Bereitstellung der LStAbzugsmerkmale durch Stellen eines Antrags verbleibt beim ArbN; zB können die ArbN die Änderung von StKlassen oder die Eintragung von Freibeträgen beim FA beantragen. Das WohnsitzFA teilt dem BZSt. dann anschließend die geänderten LStAbzugsmerkmale mit.

III. Bereitstellungszeitpunkt (Abs. 1 Satz 3)

12

Das BZSt. darf die LStAbzugsmerkmale frühestens mW ab Beginn des Kj. der Anwendung bereitstellen. Dieser Zeitpunkt darf nicht vor Beginn des Dienstverhältnisses liegen. Schließlich gelten die zum Abruf bereitgestellten LStAbzugsmerkmale stets nur für das aktuelle Arbeitsverhältnis zu diesem ArbG.

C. Erläuterungen zu Abs. 2: Speicherung der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale durch das Bundeszentralamt für Steuern

I. Speicherverpflichtung (Abs. 2 Satz 1)

13

Elektronische LStAbzugsmerkmale haben die LStKarte abgelöst. Sie entstehen aus der Verknüpfung der Identifikationsnummer (§ 139b AO) mit den LStAbzugsmerkmalen und können vom ArbG für den LStAbzug abgerufen werden.

Das BZSt. ist verpflichtet, die elektronischen LStAbzugsmerkmale zu speichern und die für das LStAbzugsverfahren benötigten Daten für den Abruf durch den ArbG vorzuhalten. Unter der dort gespeicherten Identifikationsnummer und den für die Identifikation des (unbeschränkt oder beschränkt) Stpfl. gespeicherten personenbezogenen Daten werden die für das LStAbzugsverfahren erforderlichen LStAbzugsmerkmale gespeichert und verwaltet. Die Identifikationsnummer dient der fehlerfreien Zuordnung der LStDaten.

Ergänzende Datenerfassung: Zu den zusätzlich zu speichernden Daten gehören

- die rechtl. Zugehörigkeit zu einer steuererhebenden Religionsgemeinschaft inklusive des Eintritts- und Austrittsdatums (Abs. 2 Satz 1 Nr. 1), weil diese Merkmale weiterhin für die zutreffende Erhebung der KiSt und des SolZ benötigt werden,

- der melderechtl. Familienstand sowie der Tag der Begründung oder Auflösung des Familienstands und bei Verheirateten die Identifikationsnummer des Ehegatten (Abs. 2 Satz 1 Nr. 2) und
- bei Kindern ihre eigenen Identifikationsnummern (Abs. 2 Satz 1 Nr. 3).

Die Regelungen in Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 und 3 dienen der programmgesteuerten Einreihung (in den Datenbestand) in die LStKlassen und deren Änderung nach den Vorgaben in § 38b. Der Tag der Begründung oder Auflösung des Familienstands ist – neben den Angaben des Familienstands des Stpfl. – notwendig, um die stl. Folgerungen zutr. ziehen zu können.

Speicherung der Daten: Alle Daten werden unter der entsprechenden Identifikationsnummer gespeichert. Daten zu Ehegatten werden durch Verweise miteinander verknüpft, zB zur Einreihung in die LStKlassen sowie zur Zuordnung von Kindern. Im Todesfall eines ArbN muss die weitere Übermittlung und Verarbeitung der elektronischen LStAbzugsmerkmale programmgesteuert unterbunden werden.

14 II. Übermittlungsverpflichtung (Abs. 2 Satz 2)

Die Meldebehörden sind verpflichtet, die für die Datenspeicherung erforderlichen Daten (Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 bis 3) und deren Änderungen im Melderegister an das BZSt. zu melden. Die Meldung erfolgt grds. unter Angabe der Identifikationsnummer und des Tages der Geburt. Diese Verpflichtung ist eine wesentliche Voraussetzung für die Datenspeicherung. Die FinVerw. wertet die Mitteilungen aus und prüft die Folgerungen für die elektronischen LStAbzugsmerkmale, insbes. für die StKlasse.

Nicht zu übermittelnde Daten: Daten, die bereits zur Bildung der Identifikationsnummer mitgeteilt wurden, brauchen dabei nicht mehr übermittelt zu werden. Zu diesen Daten gehören gem. § 139b Abs. 6 Satz 1 AO

- Familienname,
- frühere Namen,
- Vornamen,
- Doktorgrad,
- Tag und Ort der Geburt,
- Geschlecht,
- gegenwärtige Anschrift der alleinigen Wohnung oder der Hauptwohnung,
- Tag des Ein- und Auszugs,
- Auskunftssperren nach dem BundesmeldeG

eines jeden in dem Zuständigkeitsbereich mit alleiniger Wohnung oder Hauptwohnung im Melderegister registrierten Einwohners der jeweiligen Meldebehörde. Zu diesen Daten gehören aber auch bereits vom BZSt. gem. § 139b Abs. 3 AO zu natürlichen Personen gespeicherte Daten, wie:

- Identifikationsnummer,
- Wirtschafts-Identifikationsnummern (gem. § 139c AO),
- gegenwärtige oder letzte bekannte Anschrift,
- zuständige Finanzbehörden,
- Sterbetag.

Ob der Stpfl. bereits ArbN ist, spielt für die Übermittlung keine Rolle. Die Istl. bedeutsamen melderechl. Daten müssen dem BZSt. unabhängig davon mitgeteilt und gespeichert werden. Nur dadurch kann das BZSt. die elektronischen LStAbzugsmerkmale kurzfristig automatisiert bilden und dem ArbG zur Verfügung stellen. Die Begründung für diese Regelung ist den Gesetzesmaterialien zu entnehmen. Ein anlassbezogenes Vorgehen, also eine Meldung erst im Bedarfsfall, ließe danach keine vollständig automatisierten Geschäftsprozesse für die Datenübermittlung zwischen den Meldebehörden und dem BZSt. zu. Die Meldebehörden müssten dann auf Anforderung des BZSt. den Meldebestand auswerten und die Istl. Daten übermitteln. Dazu erforderliche Schritte, zB Anforderung der Istl. Daten bei der ermittelten Wohnsitzgemeinde, Überwachung des Eingangs, ggf. erneute Anfrage bei der Wohnsitzgemeinde, nach der Datenübermittlung Speicherung und Verarbeitung durch das BZSt., Bereitstellung der elektronischen LStAbzugsmerkmale für den ArbG, würden zu Verzögerungen und kaum vertretbarem Mehraufwand führen. Je nach technischer Ausstattung der Meldebehörden dürfte die Übermittlung der Daten im Bedarfsfall einen längeren Zeitraum benötigen, im Einzelfall bis zu ca. zwei Wochen. Eine verzögerte Bereitstellung könnte zum LStAbzug nach der StKlasse VI führen und damit für den ArbN nachteilig wirken (BTDrucks. 16/6290, 89).

III. Einschränkung der Mitteilungspflicht für Kinder (Abs. 2 Satz 3) 15

Kinder sind mit ihrer Identifikationsnummer nur dann durch die Meldebehörde mitzuteilen, wenn das Kind mit Hauptwohnsitz oder alleinigem Wohnsitz im Zuständigkeitsbereich der Meldebehörde gemeldet ist und solange das Kind das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet hat. Damit wird die Meldebehörde von sämtlichen Prüfverpflichtungen im Zusammenhang mit Kindern freigestellt. Der ArbN muss alle übrigen Kinder, die die vorstehenden Voraussetzungen nicht erfüllen, mittels eines Antrags beim WohnsitzFA als LStAbzugsmerkmal erfassen lassen.

IV. Vorläufiges Bearbeitungsmerkmal als Ordnungskriterium (Abs. 2 Satz 4) 16

Sofern einem Stpfl. die Identifikationsnummer noch nicht zugeteilt wurde, teilt die Meldebehörde zur Datenübermittlung das von ihr gebildete Vorläufige Bearbeitungsmerkmal (§ 139b Abs. 6 Satz 2 AO) als Ordnungskriterium mit. Die Vorschrift trägt dem Umstand Rechnung, dass Stpfl. nicht stets sofort eine Identifikationsnummer zugeteilt bekommen (zB aus dem Ausland zugezogene Personen). Bei verpflichtender Übermittlung mit der Identifikationsnummer wäre für diesen Teil der Stpfl. eine Datenübermittlung zur Bildung der elektronischen LStAbzugsmerkmale nicht möglich und mit unvollständigen Daten die abzurufenden LStAbzugsmerkmale nicht vollständig bzw. nur mit großem Aufwand zu erstellen.

17 **V. Sicherheitsanforderungen an die Datenübermittlung
(Abs. 2 Satz 5)**

Die Regelung konkretisiert das technische Verfahren der Datenübermittlung durch die Meldebehörden und will wohl die Bedenken des Datenschutzes (s. Schreiben des Bundesbeauftragten für den Datenschutz und die Informationsfreiheit v. 5.10.2007 zu „ElsterLohn II“) entkräften. Die Datenübermittlung hat über verwaltungseigene Kommunikationsnetze oder das Internet zu erfolgen. Die zu übermittelnden Daten sind mit einer fortgeschrittenen Signatur nach § 2 Nr. 2 des Signaturgesetzes zu versehen (= Daten in elektronischer Form, die anderen elektronischen Daten beigelegt oder logisch mit ihnen verknüpft sind und die zur Authentifizierung dienen, die ausschließlich dem Signaturschlüssel-Inhaber zugeordnet sind, die Identifizierung des Signaturschlüssel-Inhabers ermöglichen, mit Mitteln erzeugt werden, die der Signaturschlüssel-Inhaber unter seiner alleinigen Kontrolle halten kann, und mit den Daten, auf die sie sich beziehen, so verknüpft sind, dass eine nachträgliche Veränderung der Daten erkannt werden kann) und nach dem Stand der Technik zu verschlüsseln. Auch wird die Verwendung des im Meldewesen eingesetzten Standards OSCI-XMeld festgeschrieben.

**D. Erläuterungen zu Abs. 3: Aufgaben des Bundeszentralamts
für Steuern im Zusammenhang mit elektronischen
Lohnsteuerabzugsmerkmalen**

18 **I. Legaldefinition der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale
(Abs. 3 Satz 1)**

Die Vorschrift definiert die LStAbzugsmerkmale des ArbN, die vom BZSt. zum unentgeltlichen automatisierten Abruf durch den ArbG bereitgestellt werden, als elektronische LStAbzugsmerkmale.

Umfang der Daten: Unter Verwendung der Identifikationsnummer und des Tages der Geburt hält das BZSt. die zur Berechnung der LSt, des SolZ und der KiSt benötigten Merkmale (§ 39 Abs. 4) bereit. Hierbei handelt es sich im Wesentlichen um die StKlasse in Zahlen (§ 38b Abs. 1), die Zahl der Kinderfreibeträge bei den StKlassen I bis IV (§ 38b Abs. 2), Freibetrag und Hinzurechnungsbetrag (§ 39a) und Faktor (§ 39f).

Schutz der Daten: Weil das BZSt. keine Angaben zu Namen und Anschrift des ArbN bereitstellt, können allein mit der Identifikationsnummer und dem Geburtsdatum des ArbN keine Informationen zu dessen Person erfragt werden. Einem unzulässigen Datenabruf wird damit vorgebeugt.

Lohnsteuerzerlegung: Der bisher auf den LStKarten aufgedruckte und für die LStZerlegung benötigte amtliche Gemeindeschlüssel wird künftig nicht als LStAbzugsmerkmal an den ArbG übermittelt. Der FinVerw. sind die erforderlichen Grundlagen für die LStZerlegung (gegenwärtige Anschrift der alleinigen Wohnung oder der Hauptwohnung, § 139b Abs. 6 Nr. 8 AO) bereits bekannt.

Kostenlose Übermittlung: Die Übermittlung der elektronischen LStAbzugsmerkmale an die ArbG durch das BZSt. erfolgt unentgeltlich und nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz.

II. Lohnsteuerabzugsmerkmale pro Dienstverhältnis (Abs. 3 Satz 2)

19

Für jedes Dienstverhältnis sind elektronische LStAbzugsmerkmale zu bilden. Mehrere Dienstverhältnisse liegen vor, wenn der ArbN nebeneinander von mehreren ArbG Arbeitslohn bezieht. Die Anwendung der StKlasse VI für die weiteren Dienstverhältnisse ist damit sichergestellt. Der ArbN hat zu entscheiden, welches das erste und welches das weitere Dienstverhältnis ist (BMF v. 8.11.2018 – IV C 5 - S 2363/13/10003 - 02, 2018/0877385, BStBl. I 2018, 1137, Rz. 68). Teilt der ArbN dem ArbG auch auf Nachfrage nicht mit, ob es sich um das erste oder ein weiteres Dienstverhältnis handelt, muss der ArbG ein weiteres Dienstverhältnis anmelden (BMF v. 8.11.2018 – IV C 5 - S 2363/13/10003 - 02, 2018/0877385, BStBl. I 2018, 1137, Rz. 46).

III. Steuerklasse im Fall der Heirat (Abs. 3 Satz 3)

20

Heiraten ArbN im Laufe eines Kj., teilen die zuständigen Meldebehörden dem BZSt. die Eheschließung und den Tag der Eheschließung mit. ArbN werden bei Heirat programmgesteuert stets in die StKlasse IV eingereiht. Die bisherige Unterscheidung, ob nur ein Ehegatte als ArbN tätig ist oder beide, entfällt. Dies führt nur formal zu einer Rechtsänderung. Faktisch wird die bisher als Übergangsregelung in der Rechts- und Verwaltungspraxis, so die Gesetzesmaterialien (BTDrucks. 18/11132, 50f.), erprobte, bewährte und akzeptierte Verfahrensweise nunmehr als gesetzlicher Regelfall festgeschrieben. Dies gilt für die Begründung von Lebenspartnerschaften iSd. LebenspartnerschaftsG entsprechend (vgl. § 2 Abs. 8).

Nach der bisherigen Regelung (s. zur Neuregelung mW ab VZ 2018 Anm. 2) sollten die StKlassen automatisiert angepasst werden. Die StKlasse III war zu bilden, wenn nur ein Ehegatte als ArbN tätig war (Abs. 3 Satz 3 Nr. 1 aF). Waren beide Ehegatten als ArbN tätig, wurden sie jeweils in die StKlasse IV eingeteilt (Abs. 3 Satz 3 Nr. 2 aF). Auf Antrag der Ehegatten sollte eine andere StKlassenkombination gewählt werden können. Da eine programmgesteuerte „isolierte“ Einreihung des als ArbN tätigen Ehegatten in StKlasse III programmtechnisch nicht möglich war, wurden Ehegatten in diesem Fall abweichend vom Gesetzeswortlaut programmgesteuert stets in die StKlasse IV eingereiht. Aus Sicht des BeitrRLUMsG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171) sollte diese Verfahrensweise eine vorübergehende sein und wurde durch eine entsprechende Übergangsregelung in § 52 Abs. 39 abgesichert, die mit dem Ablauf des Kj. 2017 endete. Die Zuordnung der StKlasse III war nach bisherigem Stand programmtechnisch nur in Kombination mit der Vergabe der StKlasse V für den anderen Ehegatten möglich. Dieses Erg. widersprach dem Wortlaut des Abs. 3 Satz 3 aF, der eine „isolierte“ Einreihung des als ArbN tätigen Ehegatten in StKlasse III fordert (III/-). Ferner stand es im Widerspruch zu § 38b Satz 2 Nr. 5, wonach eine Einreihung von Ehegatten in die StKlassenkombination III/V stets einen entsprechenden Antrag beider Ehegatten voraussetzt.

Als „Umgehungslösung“ sah die programmtechnische Umsetzung bislang vor, bezogen auf den anderen Ehegatten die programmgesteuerte Vergabe der StKlasse V mit einer Vollsperrung zu belegen. Bei Aufnahme eines Arbeitsverhältnisses hätte der betreffende Ehegatte dann zunächst in StKlasse VI eingereiht werden müssen.

Dies führte für diesen Ehegatten neben einem finanziellen auch zu einem verfahrensrechtl. Nachteil, da er einen StKlassenwechsel nur gemeinsam mit seinem Ehegatten beantragen kann. Eine solche Rechtsfolge ist für Stpfl. ohne nähere Rechtskenntnis nicht nachvollziehbar und steht im Widerspruch zu einer familiengerechten Besteuerung. Hinzu kam, dass sich die automatisierte Einreihung von ArbN bei Heirat in die StKlasse IV in der Praxis bewährt hatte. Das Verfahren war den Bürgern geläufig, nicht mit finanziellen oder verfahrensrechtl. Nachteilen verbunden und wies keine besondere Fehleranfälligkeit auf. Gleichzeitig wurde das Risiko eines Steuerausfalls durch eine unplausible (weil fehlerhafte) StKlassenkombinationen bei Heirat ausgeschlossen, die Anzahl der Pflichtveranlagungsfälle reduziert und ein Anreiz für die Inanspruchnahme des auf der StKlasse IV aufsetzenden Faktorverfahrens (§ 39f) geschaffen.

Kein Verlust des Rechts auf Steuerklassenwechsel: Möchten die Ehegatten die nach der Eheschließung automatisch gebildete StKlasse ihrer Besteuerung nicht zugrunde legen und wählen sie daher eine andere StKlasse oder eine andere StKlassenkombination, gilt dies nicht als Änderung der StKlasse iSd. § 39 Abs. 6 Satz 3. Das Recht, einmal jährlich die StKlasse zu wechseln, geht durch die Änderung der automatisch gebildeten StKlasse nicht verloren (BRDrucks. 253/11, 87).

21 IV. Sperrung von Lohnsteuerabzugsmerkmalen (Abs. 3 Satz 4)

Durch die Verbindung der elektronischen LStAbzugsmerkmale des ArbN mit der Wirtschafts-Identifikationsnummer des ArbG durch das BZSt. bleiben die abgerufenen LStAbzugsmerkmale für die Dauer des Dienstverhältnisses gesperrt und können von anderen ArbG nicht abgerufen werden.

E. Erläuterungen zu Abs. 4: Pflichten der Arbeitnehmer und Arbeitgeber im Abrufverfahren

22 I. Mitteilungspflichten des Arbeitnehmers (Abs. 4 Satz 1)

Die Berechtigung des ArbG zur Nutzung der Identifikationsnummer des ArbN für Zwecke des LStAbzugs während des Dienstverhältnisses setzt die in Abs. 4 Satz 1 festgeschriebene Verpflichtung des ArbN voraus, dem ArbG bei Eintritt in das Dienstverhältnis seine Identifikationsnummer, sein Geburtsdatum (Abs. 4 Satz 1 Nr. 1), ob es sich um das erste oder ein weiteres Dienstverhältnis handelt (§ 38b Abs. 1 Satz 2 Nr. 6) und ob und in welcher Höhe ein Freibetrag nach § 39a Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 abgerufen werden soll (Abs. 4 Satz 1 Nr. 3) mitzuteilen. Durch die Regelung in Nr. 3 wird ein ausdrücklicher Antrag beim FA vermieden. Der ArbN hat damit die Möglichkeit, einen im ersten Dienstverhältnis nicht ausgeschöpften Freibetrag auf eines oder mehrere weitere Dienstverhältnisse zu übertragen. Korrespondierend wird für das erste Dienstverhältnis ein Hinzurechnungsbetrag ermittelt, der dem Arbeitslohn hinzuzurechnen ist. Diese Wahlmöglichkeit kommt insbes. in den Fällen eines ArbG-Wechsels oder bei schwankenden Arbeitslöhnen in Betracht. Der ArbG ist an den vom BZSt. übermittelten Freibetrag gebunden (BRDrucks. 253/11, 87).

II. Abrufverpflichtung des Arbeitgebers (Abs. 4 Satz 2)

23

Der ArbG ist verpflichtet, die elektronischen LStAbzugsmerkmale für den ArbN bei Beginn des Dienstverhältnisses beim BZSt. durch Datenfernübertragung abzurufen und sie in das Lohnkonto für den ArbN zu übernehmen. Diese Verpflichtung berührt allerdings nicht die übrigen Aufzeichnungspflichten des ArbG im Lohnkonto (§ 4 LStDV). Die elektronische Übermittlung ermöglicht dem ArbG die maschinelle Übernahme der LStAbzugsmerkmale in die elektronische Lohnbuchhaltung (EDV-System). Vorteile für die ArbG liegen insbes. dann vor, wenn die LStAbzugsmerkmale über Jahre hinweg unverändert bleiben. Der einmalige Abruf zu Beginn des Dienstverhältnisses kann folglich der einzige Kontakt zur FinVerw. bis zur Beendigung des Dienstverhältnisses sein. In diesem Zeitraum entsteht dann kein Aufwand für die Prüfung und Änderung der LStAbzugsmerkmale.

III. Authentifizierung des Arbeitgebers (Abs. 4 Satz 3)

24

Der ArbG hat sich für den Abruf der elektronischen LStAbzugsmerkmale beim BZSt. zu authentifizieren. Er hat seine Wirtschafts-Identifikationsnummer, die Identifikationsnummer und das Geburtsdatum des ArbN als Berechtigter sowie den Tag des Beginns des Dienstverhältnisses und etwaige Angaben nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 mitzuteilen. Die Authentifizierung des ArbG erfolgt über die im Elster-Online-Portal vorgesehenen Authentifizierungswege. Abruffähig sind zudem nur Personen/Unternehmen, für die bei der FinVerw. ein sog. ArbG-Signal angelegt ist. Hiermit verknüpft ist die Verpflichtung, stl. ArbG-Pflichten zu erfüllen. So ist sichergestellt, dass ein Abruf elektronischer LStAbzugsmerkmale nur durch Personen/Unternehmen erfolgt, die mittels der Übersendung elektronischer LStAnmeldungen und elektronischer LStBescheinigungen bereits als ArbG mit der FinVerw. kommunizieren und dort als solche registriert sind (BRDrucks. 253/11, 88).

IV. Plausibilitätsprüfung (Abs. 4 Satz 4)

25

Zur Plausibilitätsprüfung der Identifikationsnummer hält das BZSt. für den ArbG entsprechende Regeln bereit (s. hierzu ELStAM-Leitfaden für kleine und mittlere Arbeitgeber, abrufbar unter www.elster.de).

V. Beendigung des Dienstverhältnisses des Arbeitnehmers (Abs. 4 Satz 5)

26

Den Tag der Beendigung des Dienstverhältnisses hat der ArbG dem BZSt. unverzüglich durch Datenfernübertragung mitzuteilen. Die Eile ist deshalb erforderlich, weil die abgerufenen LStAbzugsmerkmale gesperrt sind (Abs. 3 Satz 4) und von anderen ArbG nicht abgerufen werden können. Im Anschluss an die Mitteilung durch den ArbG stehen die elektronischen LStAbzugsmerkmale mit der StKlasse I bis V für den Abruf durch einen (den) weiteren ArbG zur Verfügung. Wird die Beendigung des Dienstverhältnisses nicht mitgeteilt, kann der weitere ArbG nur LStAbzugsmerkmale mit der StKlasse VI abrufen und dem LStAbzug zugrunde legen. Nimmt der ArbN eine erneute Beschäftigung beim bisherigen ArbG auf, ruft

dieser mit dem in Abs. 4 Sätze 1 und 2 beschriebenen Verfahren erneut die elektronischen LStAbzugsmerkmale beim BZSt. ab.

Den Gesetzesmaterialien (BTDrucks. 16/6290, 64) ist zu entnehmen, dass beabsichtigt ist, den ArbG bei mitgeteilter Beendigung des Dienstverhältnisses und erneutem Abruf der StKlasse I bis V durch einen programmgesteuerten Hinweis auf mögliche strafrechtl. Folgen eines unzulässigen Datenabrufs (Abs. 4 Satz 7) hinzuweisen und den ArbN über den erfolgten Datenabruf programmgesteuert per Brief zu informieren. Schließlich erscheint es im Interesse eines reibungslosen LStAbzugsverfahrens nicht als sachgerecht, dem ArbG den erneuten Abruf zu verweigern, denn idR dürfte der Datenabruf berechtigt sein, zB bei sich wiederholenden Beschäftigungsverhältnissen oder bei nachträglicher Auszahlung von Arbeitslohn.

Da der ArbN durch einen Antrag bei seinem WohnsitzFA für bestimmte ArbG den Datenabruf (zeitraumbezogen oder stets) sperren lassen kann (Abs. 6 Satz 6), hat er die Möglichkeit, gezielt die Weitergabe der LStAbzugsmerkmale mit der StKlasse I bis V an den bisherigen ArbG zu blockieren. Möchte dieser dennoch LStAbzugsmerkmale abrufen, übermittelt das BZSt. nur die freigegebenen LStAbzugsmerkmale für die StKlasse VI oder, falls der ArbN auch dieses LStAbzugsmerkmal blockiert hat, keine LStAbzugsmerkmale.

27 VI. Abrufberechtigung von Datenübermittlern/Dritten (Abs. 4 Satz 6)

In den Fällen, in denen ein Datenübermittler (zB Steuerberater, Lohnabrechnungsunternehmen) oder ein Dritter iSv. § 38 Abs. 3a die Pflichten des ArbG übernimmt, muss er die elektronischen LStAbzugsmerkmale im in Abs. 4 Sätze 1 und 2 beschriebenen Verfahren abrufen. Hierzu hat er sich zu authentifizieren, seine Wirtschafts-Identifikationsnummer, die Wirtschafts-Identifikationsnummer des ArbG sowie die Identifikationsnummer und das Geburtsdatum des ArbN mitzuteilen. Wechselt der ArbG den Datenübermittler, muss der bisherige Datenübermittler die elektronischen LStAbzugsmerkmale der ArbN freischalten lassen (Mitteilung der Änderung an den Datenbestand), um so dem neuen Datenübermittler bzw. dem ArbG die (weitere) Verwendung dieser LStAbzugsmerkmale zu ermöglichen (erneuter Abruf).

28 VII. Schutzvorschrift (Abs. 4 Satz 7)

Das Verfahren „ElsterLohn II“ regelt lediglich den Weg der LStAbzugsmerkmale zum ArbG und den Kreis der Beteiligten neu, was sich allerdings nicht auf die Schutzpflichten des ArbG auswirkt. Dies verdeutlicht Satz 7. Die bisher schon für die LStKarte geltenden Schutzvorschriften (zB das Offenbarungsverbot; § 39 Abs. 8) werden auf die elektronischen LStAbzugsmerkmale übertragen, um dieses Verfahren abzusichern und Missbräuchen vorzubeugen.

F. Erläuterungen zu Abs. 5: Verwendung der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale durch Arbeitgeber

I. Verwendungspflicht des Arbeitgebers (Abs. 5 Satz 1)

29

Der ArbG hat die abgerufenen elektronischen LStAbzugsmerkmale für die Durchführung des LStAbzugs des ArbN anzuwenden, bis das BZSt. geänderte LStAbzugsmerkmale zum Abruf bereitstellt (Abs. 5 Satz 1 Nr. 1) oder der ArbG dem BZSt. die Beendigung des Dienstverhältnisses mitteilt (Abs. 5 Satz 1 Nr. 2).

II. Angabe der Lohnsteuerabzugsmerkmale in der Lohnabrechnung (Abs. 5 Satz 2)

30

Der ArbG hat die abgerufenen elektronischen LStAbzugsmerkmale in der üblichen Lohnabrechnung des ArbN anzugeben. Damit wird der ArbN zeitnah darüber informiert, welche LStAbzugsmerkmale bei ihm für den LStAbzug angewandt worden sind. Die Lohnabrechnung mit den LStAbzugsmerkmalen kann dem ArbN als Ausdruck oder entsprechend der betrieblichen Übung elektronisch bereitgestellt werden (BRDrucks. 253/11, 88).

III. Pflicht zur monatlichen Abfrage und Abrufung (Abs. 5 Satz 3)

31

Der ArbG ist verpflichtet, die vom BZSt. bereitgestellten Mitteilungen und elektronischen LStAbzugsmerkmale monatlich anzufragen und abzurufen. Dadurch wird gewährleistet, dass bei den Lohnabrechnungen jeweils die korrekten aktuellen elektronischen LStAbzugsmerkmale angewandt werden. Diese Verpflichtung kann insbes. bei kleineren ArbG zusätzlichen Verwaltungsaufwand verursachen, denn die jeweiligen LStAbzugsmerkmale der jeweiligen ArbN werden sich regelmäßig nicht in jedem Monat ändern. In diesem Fall wird der ArbG aufgrund seiner Anfrage nach neuen oder geänderten elektronischen LStAbzugsmerkmalen von der FinVerw. den elektronischen Hinweis erhalten, dass keine neuen bzw. geänderten LStAbzugsmerkmale zum Abruf bereitstehen.

Erleichterungen für die Arbeitgeber – Service der Finanzverwaltung: Um solche Anfragen zu vermeiden, hat die FinVerw. einen Mitteilungsservice eingerichtet. Der ArbG kann im ElsterOnline-Portal beantragen, von dort per E-Mail über die Bereitstellung von neuen bzw. geänderten LStAbzugsmerkmalen informiert zu werden. Dies erfolgt dann regelmäßig in Form eines Hinweises, dass neue bzw. geänderte elektronische LStAbzugsmerkmale zum Abruf bereitstehen. Wählt der ArbG diesen E-Mail-Mitteilungsservice, entlastet ihn dies von der Verpflichtung des monatlichen Datenabrufs im ElsterOnline-Portal nach Satz 3. Maßgebend für die Abrufverpflichtung sind dann nur noch die Hinweise der FinVerw. (BRDrucks. 253/11, 88).

32 **IV. Zuständigkeit des Betriebsstättenfinanzamts (Abs. 5 Satz 4)**

Kommt der ArbG seiner Verpflichtung zum Abruf, zur monatlichen Abfrage, zur Anwendung der elektronischen LStAbzugsmerkmale und zur Mitteilung des Tages der Beendigung des Dienstverhältnisses nicht nach, obliegt es dem BSFA, den ArbG dazu aufzufordern. In den Zuständigkeitsbereich des BSFA fällt auch die Androhung und Festsetzung von Zwangsmitteln (s. Anm. 2 und BRDrucks. 631/15, 122).

G. Erläuterungen zu Abs. 5a: Lohnsteuerabzug bei verschiedenartigen Bezügen

33 **I. Vorbemerkung**

Absatz 5a durchbricht den Grundsatz des einheitlichen Dienstverhältnisses im LStAbzugsverfahren (s. Anm. 2). Danach ist die LSt für sämtliche vom ArbG an den ArbN gezahlte Bezüge grds. einheitlich und nach denselben LStAbzugsmerkmalen zu erheben. Die Regelungen des Abs. 5a waren bislang auch ohne gesetzliche Grundlage im Rahmen einer Nichtbeanstandungsregelung Verwaltungspraxis (s. BMF v. 25.7.2013 – IV C 5 - S 2363/13/10003, 2013/0634146, BStBl. I 2013, 943, Rz. III.5; BMF v. 7.8.2013 – IV C 5 - S 2363/13/10003, 2013/0755076, BStBl. I 2013, 951, Rz. III.9). Diese Billigkeitsregelung endete mit Ablauf des VZ 2016 (BMF v. 23.10.2014 – IV C 5 - S 2363/13/10003, 2014/0839244, BStBl. I 2014, 1411; BMF v. 19.10.2015 – IV C 5 - S 2363/13/10003, 2015/0925413, BStBl. I 2015, 831).

34 **II. Durchbrechung des Grundsatzes des einheitlichen Dienstverhältnisses (Abs. 5a Satz 1)**

Der ArbG, ein von ihm beauftragter Dritter in dessen Namen oder ein Dritter iSd. § 38 Abs. 3a kann in dem Fall, in dem verschiedenartige Bezüge als Arbeitslohn gezahlt werden, die LSt für den zweiten und jeden weiteren Bezug abweichend von Abs. 5 ohne Abruf weiterer elektronischer LStAbzugsmerkmale nach der StKlasse VI einbehalten. Diese getrennten Abrechnungen erleichtern insbes. dann die Lohnabrechnungen, wenn die verschiedenartigen Bezüge zu unterschiedlichen Terminen gezahlt werden (BTDrucks. 18/7457, 100). Satz 1 postuliert eine Wahlrechtsmöglichkeit („kann“), die der ArbG je ArbN eigenständig ausüben kann.

35 **III. Verschiedenartige Bezüge (Abs. 5a Satz 2)**

Satz 2 definiert den Begriff „verschiedenartige Bezüge“. Diese liegen vor, wenn der ArbN vom ArbG folgenden Arbeitslohn bezieht:

- neben dem Arbeitslohn für ein aktives Dienstverhältnis auch Versorgungsbezüge,
- neben Versorgungsbezügen, Bezügen und Vorteilen aus seinem früheren Dienstverhältnis auch andere Versorgungsbezüge oder

- neben Bezügen und Vorteilen während der Elternzeit oder vergleichbaren Unterbrechungszeiten des aktiven Dienstverhältnisses auch Arbeitslohn für ein weiteres befristetes aktives Dienstverhältnis.

Die gesetzliche Aufzählung ist abschließend.

IV. Veranlagungspflicht des Arbeitnehmers (Abs. 5a Satz 3)

36

Wie bei ArbN, die nebeneinander von mehreren ArbG Arbeitslohn beziehen, besteht im Falle des Abs. 5a Satz 1 für ArbN eine Veranlagungspflicht (§ 46 Abs. 2 Nr. 2; BTDrucks. 18/8434, 116).

H. Erläuterungen zu Abs. 6: Bekanntgabe der Lohnsteuerabzugsmerkmale

I. Bekanntgabe gegenüber dem Arbeitgeber (Abs. 6 Satz 1)

37

Mit dem Abruf der elektronischen LStAbzugsmerkmale gelten die LStAbzugsmerkmale gegenüber dem ArbG als bekanntgegeben (Abs. 6 Satz 1).

II. Bekanntgabe ohne Rechtsbehelfsbelehrung (Abs. 6 Satz 2)

38

Eine Rechtsbehelfsbelehrung ist den nach Abs. 6 Satz 1 bekanntgegebenen LStAbzugsmerkmalen nicht beizufügen. Ein Einspruch gegen diesen Verwaltungsakt kann innerhalb eines Jahres seit seiner Bekanntgabe eingelegt werden (§ 356 Abs. 2 AO).

III. Bekanntgabe gegenüber dem Arbeitnehmer (Abs. 6 Satz 3)

39

Gegenüber dem ArbN gelten die LStAbzugsmerkmale mit Aushändigung oder elektronischer Bereitstellung des Ausdrucks der Lohnabrechnung mit den darin ausgewiesenen elektronischen LStAbzugsmerkmalen durch den ArbG als bekannt gegeben. Damit sind sie ihm gegenüber wirksam.

IV. Antrag des Steuerpflichtigen auf Bekanntgabe (Abs. 6 Satz 4)

40

Unabhängig von den Bekanntgaben nach Abs. 6 Sätze 1 und 3 kann der Stpfl. beim zuständigen FA einen Antrag stellen, dass dieses ihm seine elektronischen LStAbzugsmerkmale mitteilt oder elektronisch bereitstellt. Der Antrag ist formlos möglich und beim jeweiligen WohnsitzFA zu stellen. Die Mitteilung der Daten durch das FA an den Stpfl. kann ebenfalls formlos erfolgen, wird in der Praxis aber regelmäßig schriftlich oder durch einen Ausdruck der Daten geschehen. Als Alternative lässt das Gesetz die elektronische Bereitstellung zu. Auch über das ElsterOnline-Portal (www.elster.de) können die LStAbzugsmerkmale eingesehen werden. Dazu ist in „Mein ELSTER“ eine einmalige kostenfreie Registrierung unter Verwendung der Identifikationsnummer notwendig. (BMF v. 8.11.2018 – IV C 5 -

S 2363/13/10003 - 02, 2018/0877385, BStBl. I 2018, 1137, Rz. 86). Satz 4 ist als Beitrag zur Bürgerfreundlichkeit des Abrufverfahrens zu sehen.

41 V. Mitteilungspflicht des Arbeitnehmers bei Änderungen (Abs. 6 Satz 5)

Die Verpflichtung des ArbN, elektronische LStAbzugsmerkmale unverzüglich ändern zu lassen, wenn sie zu seinen Gunsten von den nach § 39 zu bildenden LStAbzugsmerkmalen abweichen, entspricht seiner Verpflichtung im ursprünglichen LStKartenverfahren. Bei Kenntnisnahme der unzutreffenden elektronischen LStAbzugsmerkmale ist dies dem FA anzuzeigen. Der ArbN kann die entsprechenden Abweichungen auch aus der Lohnabrechnung des ArbG erkennen.

42 VI. Sperrung durch den Arbeitnehmer (Abs. 6 Sätze 6 bis 8)

Der ArbN hat das Recht, die Bildung und Bereitstellung elektronischer LStAbzugsmerkmale für ArbG allgemein sperren zu lassen oder freizugeben (Abs. 6 Satz 6 Nr. 2). Daneben kann er für bestimmte ArbG den Abruf der elektronischen LStAbzugsmerkmale ausdrücklich zulassen oder ihn untersagen (Positiv- und Negativliste; Abs. 6 Satz 6 Nr. 1). Macht der ArbN von seinem Recht nicht Gebrauch, kann der ArbG, zu dem er in einem aktuellen Dienstverhältnis steht, mit seiner Wirtschafts-Identifikationsnummer einen Abruf der Daten einleiten.

Positiv- und Negativliste (Abs. 6 Satz 6 Nr. 1): Um das Recht, ArbG zu benennen, die zum Abruf von elektronischen LStAbzugsmerkmalen berechtigt oder nicht berechtigt sind, wahrnehmen zu können, sind die ArbG verpflichtet, dem ArbN ihre Wirtschafts-Identifikationsnummer mitzuteilen (Nr. 1 Satz 2). Nur so kann der ArbN seinen ArbG hinreichend spezifizieren. Vor einem Missbrauch ihrer Wirtschafts-Identifikationsnummer werden die ArbG durch eine entsprechende Anwendung des § 39 Abs. 8 geschützt (Nr. 1 Satz 3).

Mitteilung an das Finanzamt (Abs. 6 Satz 7): Macht der ArbN von seinem Recht nach Abs. 6 Satz 6 Gebrauch, hat er die Positiv- oder Negativliste oder die allgemeine Sperrung oder Freischaltung in einem bereitgestellten elektronischen Verfahren oder nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck dem FA zu übermitteln. Nur bei Kenntnis der Vorgaben des Stpfl. ist das FA in der Lage, die erforderliche Sperrung oder Freigabe elektronisch einzurichten. Für die Abrufberechtigung oder die Sperrung steht der Vordruck „Anträge zu den elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmalen – ELStAM“ zur Verfügung (BMF v. 8.11.2018 – IV C 5 - S 2363/13/10003 - 02, 2018/0877385, BStBl. I 2018, 1137, Rz. 79).

Konsequenzen der Sperrung (Abs. 6 Satz 8): Hat ein ArbN seinen ArbG für den Abruf seiner elektronischen LStAbzugsmerkmale sperren lassen, wird dies dem ArbG beim Versuch des Abrufs der Daten mitgeteilt. Der ArbG ist dann verpflichtet, die LSt nach StKlasse VI zu ermitteln, einzubehalten und abzuführen.

I. Erläuterungen zu Abs. 7: Ersatzverfahren zum Abrufverfahren**I. Ermessensvorschrift (Abs. 7 Satz 1)**

43

Unter bestimmten Voraussetzungen wird für ArbG ein Ersatzverfahren zum Abrufverfahren angeboten. Das BSFA kann (Ermessen) auf Antrag des ArbG eine Ausnahme vom elektronischen Regelverfahren zulassen. Voraussetzung ist, dass diese Genehmigung der Vermeidung unbilliger Härten beim ArbG dient. Der unbestimmte Rechtsbegriff „unbillige Härte“ wird in den Gesetzesmaterialien mit Leben gefüllt. Danach liegt beim ArbG eine solche vor, wenn dieser nicht über die technischen Möglichkeiten der Kommunikation über das Internet verfügt und er finanziell nicht in der Lage ist, entsprechende Investitionen zu tätigen, er kurzfristig eine Einstellung seiner betrieblichen Tätigkeit beabsichtigt oder in nächster Zeit eine Umstellung der Buchhaltungs- bzw. Abrechnungsprogramme oder seiner PC- oder Datenverarbeitungsgeräte beabsichtigt oder wenn für ihn eine solche Kommunikationsform altersbedingt nicht zumutbar ist (BTDrucks. 16/6290, 92). Das BSFA sollte demnach in seine Überlegungen mit einbeziehen, inwieweit der ArbG in der Lage ist und ob es für ihn zumutbar ist, die LStAbzugsmerkmale des ArbN elektronisch abzurufen. Härtefälle liegen danach regelmäßig nicht vor, wenn der ArbG die Lohnabrechnung durch einen Vertreter der steuerberatenden Berufe oder einen anderen Dienstleister erstellen lässt. Für Vertreter der steuerberatenden Berufe oder andere Dienstleister kommt die Härtefallklausel regelmäßig nicht in Betracht.

II. Gebundene Vorschrift (Abs. 7 Satz 2)

44

Im Gegensatz zu Satz 1 ist Satz 2 keine Ermessensvorschrift, sondern eine gebundene Vorschrift. Danach ist dem Antrag eines ArbG, nicht am Abrufverfahren teilzunehmen, stattzugeben, wenn dieser ausschließlich ArbN im Rahmen einer geringfügigen Beschäftigung in seinem Privathaushalt iSd. § 8a SGB IV beschäftigt.

III. Antrag des Arbeitgebers (Abs. 7 Satz 3)

45

Der ArbG hat, wie im elektronischen Abrufverfahren, in dem Antrag seine Wirtschafts-Identifikationsnummer sowie die Identifikationsnummer und den Tag der Geburt des jeweils beschäftigten ArbN anzugeben. Beschäftigt er mehrere ArbN, hat er dem Antrag ein alle ArbN aufführendes Verzeichnis beizufügen.

IV. Vordruck (Abs. 7 Satz 4)

46

Das Gesetz sieht ein Vordruckverfahren vor (Vordruck „Antrag des Arbeitgebers auf Nichtteilnahme am Abrufverfahren der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale (ELStAM) für 201_“; BMF v. 8.11.2018 – IV C 5 - S 2363/13/10003 - 02, 2018/0877385, BStBl. I 2018, 1137, Rz. 126). Dabei ist der Antrag jedes Jahr neu zu stellen, zu begründen und vom ArbG zu unterschreiben.

47 **V. Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug (Abs. 7 Satz 5)**

Das BSFA stellt dem ArbG die LStAbzugsmerkmale der im Antrag bezeichneten ArbN in Papierform zur Verfügung. Dabei bedient sich das FA der beim BZSt. gespeicherten Daten der ArbN. Die Bescheinigung wird für die Durchführung des LStAbzugs für ein Kj. ausgestellt und ist arbeitgeberbezogen. Im Falle der Beendigung des Dienstverhältnisses ist sie daher vom ArbG nicht an den ArbN auszuhändigen. Beim Wechsel eines ArbG muss der neue ArbG, falls er nicht am Abrufverfahren teilnimmt, einen neuen Antrag auf Erteilung einer Bescheinigung für den LStAbzug stellen.

48 **VI. Beleg zum Lohnkonto (Abs. 7 Satz 6)**

Die Bescheinigung für den LStAbzug sowie etwaige Änderungsmitteilungen sind vom ArbG als Belege zum Lohnkonto zu nehmen. Er ist verpflichtet, diese Belege bis zum Ablauf des maßgebenden Kj. aufzubewahren.

49 **VII. Ausweis der Lohnsteuerabzugsmerkmale in der Lohnabrechnung (Abs. 7 Satz 7)**

Durch entsprechende Anwendung der beim Abrufverfahren geltenden Regeln wird festgelegt, dass auch der ArbG, der im Rahmen der Härtefallregelung nicht am Abrufverfahren teilnimmt, die LStAbzugsmerkmale in der Lohnabrechnung ausweisen muss. Mit dem Ausweis in der Lohnabrechnung und der Aushändigung (oder elektronischen Übermittlung) an den ArbN gelten die LStAbzugsmerkmale diesem gegenüber als bekannt gegeben.

50 **VIII. Mitteilungspflicht über Beendigung des Dienstverhältnisses (Abs. 7 Satz 8)**

Den Tag der Beendigung des Dienstverhältnisses hat der ArbG dem BSFA unverzüglich mitzuteilen. Diese Mitteilung ist erforderlich, weil der folgende ArbG die LStAbzugsmerkmale des ArbN benötigt, um den LStAbzug zutreffend durchführen zu können (BRDrucks. 253/11, 89). Die Regelung stellt klar, dass der ArbG im Ersatzverfahren denselben Pflichten unterliegt, wie der ArbG im Abrufverfahren. Letzterer hat die entsprechende Verpflichtung gegenüber dem BZSt.

J. Erläuterungen zu Abs. 8: Verfahren bei Arbeitnehmern ohne steuerliche Identifikationsnummer

51 **I. Ersatzbescheinigung bei fehlender Identifikationsnummer (Abs. 8 Sätze 1 bis 4)**

Hat die FinVerw. einem unbeschränkt oder beschränkt (§ 39 Abs. 3 Satz 5) estpfl. ArbN noch keine Identifikationsnummer erteilt, kann der ArbG keinen elektroni-

schen Abruf der LStAbzugsmerkmale durchführen. In diesem Fall kann beim WohnsitzFA des ArbN ein Antrag auf Erteilung einer besonderen Bescheinigung für den LStAbzug für die Dauer eines Kj. gestellt werden.

Pflicht des Wohnsitz-Finanzamts (Abs. 8 Satz 1): Es besteht die Pflicht des WohnsitzFA, bei einem solchen Antrag eine besondere Bescheinigung auszustellen.

Arbeitgeberwechsel: Die Bescheinigung wird für den ArbN und arbeitgeberbezogen ausgestellt. Im Falle eines ArbG-Wechsels hat der ArbN seine Bescheinigung vom bisherigen ArbG einzufordern und dem neuen ArbG vorzulegen.

Antragstellung durch den Arbeitgeber (Abs. 8 Satz 2): Neben dem ArbN hat auch der ArbG die Möglichkeit, die Bescheinigung für den LStAbzug für den ArbN zu beantragen. Voraussetzung hierfür ist eine entsprechende Bevollmächtigung des ArbG durch den ArbN (§ 80 Abs. 1 AO).

Ersatzwirkung (Abs. 8 Sätze 3 und 4): Die besondere Bescheinigung des WohnsitzFA ersetzt die Verpflichtung und Berechtigung des ArbG zum Abruf der elektronischen LStAbzugsmerkmale (Abs. 8 Satz 3). Um auch die elektronische Übermittlung der LStBescheinigung durch den ArbG sicherzustellen, tritt an die Stelle der Identifikationsnummer das lsl. Ordnungsmerkmal nach § 41b Abs. 2 Sätze 1 und 2 (Abs. 8 Satz 4).

Änderung der bescheinigten Lohnsteuerabzugsmerkmale: Anders als in den Fällen des Abs. 7 (Papierverfahren aufgrund eines Antrags des ArbG aus Billigkeit) werden die bescheinigten LStAbzugsmerkmale nur aufgrund eines Antrags des ArbN und nicht von Amts wegen geändert (BRDrucks. 253/11, 90).

II. Durchführung des Lohnsteuerabzugs bei Vorlage der besonderen Bescheinigung (Abs. 8 Sätze 5 bis 7)

52

Pflicht des Arbeitnehmers (Abs. 8 Satz 5): Es besteht die Pflicht des ArbN, die besondere Bescheinigung nach Abs. 8 Satz 1 seinem ArbG vor Beginn des Kj. oder bei Eintritt in das Dienstverhältnis vorzulegen.

Pflichten des Arbeitgebers (Abs. 8 Sätze 6 und 7): Legt der ArbN ohne Verschulden die Bescheinigung nicht vor, muss der ArbG nach § 39c Abs. 1 Sätze 2 bis 5 verfahren (Abs. 8 Satz 6). Legt der ArbN die Bescheinigung vor, hat sie der ArbG entgegenzunehmen und während des Dienstverhältnisses, längstens bis zum Ablauf des jeweiligen Kj. aufzubewahren (Abs. 8 Satz 7).

K. Erläuterungen zu Abs. 9: Fehlende Wirtschafts-Identifikationsnummer

53

Nach Abs. 3 Satz 4 führt das BZSt. die elektronischen LStAbzugsmerkmale zum Zweck der Bereitstellung nach Abs. 3 Satz 1 mit der Wirtschafts-Identifikationsnummer des ArbG zusammen. Für den Abruf der elektronischen LStAbzugsmerkmale hat sich der ArbG nach Abs. 4 Satz 3 zu authentifizieren und ua. seine Wirtschafts-Identifikationsnummer dem BZSt. mitzuteilen. Da aufgrund von Verzögerungen bei der Einf. der Wirtschafts-Identifikationsnummer den ArbG eine solche nicht oder nicht vollständig zur Verfügung steht, um ihre vorbezeichneten Ver-

pflichtungen zu erfüllen, führt Abs. 9 ein Ersatzkriterium ein. Statt der Wirtschafts-Identifikationsnummer ist die Steuernummer der BS oder des Teils des Betriebs des ArbG mitzuteilen, in dem der für den LStAbzug maßgebende Arbeitslohn des ArbN ermittelt wird.

54 L. Erläuterungen zu Abs. 10: Erweiterte Nutzung der Identifikationsnummer

Die in der Datenbank des BZSt. nach Abs. 2 Satz 1 gespeicherten Daten können nach Abs. 10 Halbs. 1 von der FinVerw. für die Durchführung der Einkommensbesteuerung ab 2005 verwendet werden. Die ausdrückliche Aufnahme des Jahres 2005 verdeutlicht, dass sich die Anwendung nicht auf spätere VZ beschränkt. Die FinVerw. kann insofern die Daten nicht erfasster Personen zur Prüfung der ESt-Pflicht und bei bereits erfassten Personen zur Durchführung der Einkommensbesteuerung nach § 46 verwenden.

Die in der Datenbank vorhandene Identifikationsnummer des Ehegatten kann bspw. insofern auch für Zwecke des Besteuerungsverfahrens für VZ ab 2005 genutzt werden, etwa zur Zusammenführung der zu beiden Ehegatten vorhandenen elektronischen Daten zum Rentenbezug (§ 22a), zu Lohneinkünften, ProgrVorb. für Sozialleistungen und Insolvenzgeld (§ 32b). Anforderungen von EStErklärungen werden hiermit vermieden.

Korrespondierend zu der Regelung in § 151b Absatz 2 SGB VI enthält Abs. 10 Halbs. 2 die Rechtsgrundlage zur Verarbeitung der in der ELStAM-Datenbank gespeicherten Daten zum Zwecke der Ermittlung des Einkommens nach § 97a SGB VI.