

4. Veranlagung von Steuerpflichtigen mit steuerabzugspflichtigen Einkünften (§§ 46–47)

§ 46 Veranlagung bei Bezug von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), zuletzt geändert durch InflAusG v. 8.12.2022 (BGBl. I 2022, 2230; BStBl. I 2023, 3)

(1) (aufgehoben)

(2) Besteht das Einkommen ganz oder teilweise aus Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, von denen ein Steuerabzug vorgenommen worden ist, so wird eine Veranlagung nur durchgeführt,

1. wenn die positive Summe der einkommensteuerpflichtigen Einkünfte, die nicht dem Steuerabzug vom Arbeitslohn zu unterwerfen waren, vermindert um die darauf entfallenden Beträge nach § 13 Absatz 3 und § 24a, oder die positive Summe der Einkünfte und Leistungen, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen, jeweils mehr als 410 Euro beträgt;
2. wenn der Steuerpflichtige nebeneinander von mehreren Arbeitgebern Arbeitslohn bezogen hat; das gilt nicht, soweit nach § 38 Absatz 3a Satz 7 Arbeitslohn von mehreren Arbeitgebern für den Lohnsteuerabzug zusammengerechnet worden ist;
3. wenn bei einem Steuerpflichtigen die Summe der beim Steuerabzug vom Arbeitslohn nach § 39b Absatz 2 Satz 5 Nummer 3 Buchstabe b bis d berücksichtigten Teilbeträge der Vorsorgepauschale größer ist als die abziehbaren Vorsorgeaufwendungen nach § 10 Absatz 1 Nummer 3 und Nummer 3a in Verbindung mit Absatz 4 und der im Kalenderjahr insgesamt erzielte Arbeitslohn höher ist als die Summe aus dem Grundfreibetrag (§ 32a Absatz 1 Satz 2 Nummer 1), dem Arbeitnehmer-Pauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nummer 1 Buchstabe a) und dem Sonderausgaben-Pauschbetrag (§ 10c Satz 1) oder bei Ehegatten, die die Voraussetzungen des § 26 Absatz 1 erfüllen, höher ist als die Summe aus dem doppelten Grundfreibetrag, dem Arbeitnehmer-Pauschbetrag und dem doppelten Sonderausgaben-Pauschbetrag;

[ab VZ 2024:

3. wenn Beiträge zu Krankenversicherungen und gesetzlichen Pflegeversicherungen im Sinne des § 10 Absatz 1 Nummer 3 erstattet wurden, die Erstattung mehr als 410 Euro betrug und der im Kalenderjahr erzielte Arbeitslohn höher ist als die Summe aus dem Grundfreibetrag (§ 32a Absatz 1 Satz 2 Nummer 1), dem Arbeitnehmer-Pauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nummer 1 Buchstabe a) und dem Sonderausgaben-Pauschbetrag (§ 10c Satz 1) oder bei Ehegatten, die die Voraussetzungen des § 26 Absatz 1 erfüllen, höher ist als die Summe aus dem doppelten Grundfreibetrag, dem Arbeitnehmer-Pauschbetrag und dem doppelten Sonderausgaben-Pauschbetrag;]
- 3a. wenn von Ehegatten, die nach den §§ 26, 26b zusammen zur Einkommensteuer zu veranlagern sind, beide Arbeitslohn bezogen haben und einer für den Veranlagungszeitraum oder einen Teil davon nach der Steuerklasse V

- oder VI besteuert oder bei Steuerklasse IV der Faktor (§ 39f) eingetragen worden ist;
4. wenn für einen Steuerpflichtigen ein Freibetrag im Sinne des § 39a Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 bis 3, 5 oder Nummer 6 ermittelt worden ist und der im Kalenderjahr insgesamt erzielte Arbeitslohn höher ist als die Summe aus dem Grundfreibetrag (§ 32a Absatz 1 Satz 2 Nummer 1), dem Arbeitnehmer-Pauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nummer 1 Buchstabe a) und dem Sonderausgaben-Pauschbetrag (§ 10c Satz 1) oder bei Ehegatten, die die Voraussetzungen des § 26 Absatz 1 erfüllen, höher ist als die Summe aus dem doppelten Grundfreibetrag, dem Arbeitnehmer-Pauschbetrag und dem doppelten Sonderausgaben-Pauschbetrag; dasselbe gilt für einen Steuerpflichtigen, der zum Personenkreis des § 1 Absatz 2 gehört;
 - 4a. wenn bei einem Elternpaar, bei dem die Voraussetzungen des § 26 Absatz 1 Satz 1 nicht vorliegen,
 - a) bis c) (aufgehoben)
 - d) im Fall des § 33a Absatz 2 Satz 5 das Elternpaar gemeinsam eine Aufteilung des Abzugsbetrags in einem anderen Verhältnis als je zur Hälfte beantragt oder
 - e) im Fall des § 33b Absatz 5 Satz 3 das Elternpaar gemeinsam eine Aufteilung des Pauschbetrags für Menschen mit Behinderungen oder des Pauschbetrags für Hinterbliebene in einem anderen Verhältnis als je zur Hälfte beantragt. ²Die Veranlagungspflicht besteht für jeden Elternteil, der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen hat;
 5. wenn bei einem Steuerpflichtigen die Lohnsteuer für einen sonstigen Bezug im Sinne des § 34 Absatz 1 und 2 Nummer 2 und 4 nach § 39b Absatz 3 Satz 9 oder für einen sonstigen Bezug nach § 39c Absatz 3 ermittelt wurde;
 - 5a. wenn der Arbeitgeber die Lohnsteuer von einem sonstigen Bezug berechnet hat und dabei der Arbeitslohn aus früheren Dienstverhältnissen des Kalenderjahres außer Betracht geblieben ist (§ 39b Absatz 3 Satz 2, § 41 Absatz 1 Satz 6, Großbuchstabe S);
 6. wenn die Ehe des Arbeitnehmers im Veranlagungszeitraum durch Tod, Scheidung oder Aufhebung aufgelöst worden ist und er oder sein Ehegatte der aufgelösten Ehe im Veranlagungszeitraum wieder geheiratet hat;
 7. wenn
 - a) für einen unbeschränkt Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Absatz 1 bei der Bildung der Lohnsteuerabzugsmerkmale (§ 39) ein Ehegatte im Sinne des § 1a Absatz 1 Nummer 2 berücksichtigt worden ist oder
 - b) für einen Steuerpflichtigen, der zum Personenkreis des § 1 Absatz 3 oder des § 1a gehört, Lohnsteuerabzugsmerkmale nach § 39 Absatz 2 gebildet worden sind; das nach § 39 Absatz 2 Satz 2 bis 4 zuständige Betriebsstättenfinanzamt ist dann auch für die Veranlagung zuständig;
 8. wenn die Veranlagung beantragt wird, insbesondere zur Anrechnung von Lohnsteuer auf die Einkommensteuer. ²Der Antrag ist durch Abgabe einer Einkommensteuererklärung zu stellen;
 9. wenn ein Antrag im Sinne der Nummer 8 gestellt wird und daneben beantragt wird, als unbeschränkt Steuerpflichtiger im Sinne des § 1 Absatz 3 be-

handelt zu werden; die Zuständigkeit liegt beim lohnsteuerlichen Betriebsstättenfinanzamt des Arbeitgebers.

(3) ¹In den Fällen des Absatzes 2 ist ein Betrag in Höhe der einkommensteuerpflichtigen Einkünfte, von denen der Steuerabzug vom Arbeitslohn nicht vorgenommen worden ist und die nicht nach § 32d Absatz 6 der tariflichen Einkommensteuer unterworfen wurden, vom Einkommen abzuziehen, wenn diese Einkünfte insgesamt nicht mehr als 410 Euro betragen. ²Der Betrag nach Satz 1 vermindert sich um den Altersentlastungsbetrag, soweit dieser den unter Verwendungs nach § 24a Satz 5 maßgebenden Prozentsatzes zu ermittelnden Anteil des Arbeitslohns mit Ausnahme der Versorgungsbezüge im Sinne des § 19 Absatz 2 übersteigt, und um den nach § 13 Absatz 3 zu berücksichtigenden Betrag.

(4) ¹Kommt nach Absatz 2 eine Veranlagung zur Einkommensteuer nicht in Betracht, so gilt die Einkommensteuer, die auf die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit entfällt, für den Steuerpflichtigen durch den Lohnsteuerabzug als abgegolten, soweit er nicht für zuwenig erhobene Lohnsteuer in Anspruch genommen werden kann. ²§ 42b bleibt unberührt.

(5) Durch Rechtsverordnung kann in den Fällen des Absatzes 2 Nummer 1, in denen die einkommensteuerpflichtigen Einkünfte, von denen der Steuerabzug vom Arbeitslohn nicht vorgenommen worden ist und die nicht nach § 32d Absatz 6 der tariflichen Einkommensteuer unterworfen wurden, den Betrag von 410 Euro übersteigen, die Besteuerung so gemildert werden, dass auf die volle Besteuerung dieser Einkünfte stufenweise übergeleitet wird.

Autor: Prof. Dr. Oliver *Tillmann*, Hochschule Osnabrück, Tecklenburg
 Mitherausgeber: Dr. Uwe *Clausen*, Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht,
 O & R Oppenhoff & Rädler AG, München

Anm. | Anm.

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 46

I. Grundinformation zu § 46	1	2. Persönlicher Geltungsbereich	6
II. Rechtsentwicklung des § 46	2	V. Verhältnis des § 46 zu anderen Vorschriften	9
III. Bedeutung des § 46	3	VI. Verfahrensfragen zu § 46	
IV. Geltungsbereich des § 46		1. Anrechnungsverfahren für Abzugssteuern	13
1. Sachlicher Geltungsbereich		2. Verfügungen über den Erstattungsanspruch gem. § 46 AO	14
a) Veranlagungstatbestände nach Abs. 2	4		
b) Härteausgleich nach Abs. 3 und 5	5		

B. Erläuterungen zu Abs. 2:

Abschließende Regelung der Veranlagungsfälle bei nichtselbständiger Arbeit

I. Gemeinsame Voraussetzungen für alle Veranlagungsfälle (Abs. 2 Einleitungssatz)		2. Vornahme eines Steuerabzugs	22
1. Einkommen, das ganz oder teilweise aus Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit besteht	21	II. Fälle der Amtsveranlagung (Abs. 2 Nr. 1 bis 7)	
		1. Amtsveranlagung bei Nebeneinkünften über 410 € (Abs. 2 Nr. 1)	

	Anm.		Anm.
a) Systematische und historische Einordnung der Amtsveranlagung	25	a) Streichung von Abs. 2 Nr. 4a Buchst. a bis c	42
b) Einkünfte, die nicht der Lohnsteuer zu unterwerfen waren (Abs. 2 Nr. 1 Alt. 1)		b) Voraussetzungen der Amtsveranlagung nach Abs. 2 Nr. 4a Buchst. d bzw. e	45
aa) Nicht der Lohnsteuer zu unterwerfen	27	7. Veranlagung bei sonstigen Bezügen (Abs. 2 Nr. 5)	47
bb) Positive Summe der Einkünfte über 410 €	28	8. Veranlagung bei Nichtvorlage der Lohnsteuerbescheinigung aus früheren Dienstverhältnissen (Abs. 2 Nr. 5a)	49
c) Einkünfte und Leistungen, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen (Abs. 2 Nr. 1 Alt. 2)		9. Veranlagung bei Eheauflösung und Wiederheirat im selben Veranlagungszeitraum (Abs. 2 Nr. 6)	51
aa) Dem Progressionsvorbehalt unterliegen	29	10. Veranlagung von Grenzgängern und bei fiktiver unbeschränkter Einkommensteuerpflicht (Abs. 2 Nr. 7)	54
bb) Berechnung der 410 €-Grenze	30	III. Antragsveranlagung (Abs. 2 Nr. 8 und 9)	
2. Veranlagung bei Arbeitslohn von mehreren Arbeitgebern (Abs. 2 Nr. 2)		1. Bedeutung der Antragsveranlagung	57
a) Bedeutung und Anwendungsbereich der Vorschrift	31	2. Antragsverfahren	
b) Voraussetzungen	32	a) Form und Inhalt des Antrags (Abs. 2 Nr. 8 Satz 2)	62
3. Veranlagung aufgrund pauschal berücksichtigter Vorsorgeaufwendungen (Abs. 2 Nr. 3)		b) Rücknahme und Ablehnung des Antrags	
a) Rechtslage bis einschließlich Veranlagungszeitraum 2009	34	aa) Rücknahme des Antrags	63
b) Rechtslage ab Veranlagungszeitraum 2010 bis 2022	35	bb) Ablehnung des Antrags	64
c) Rechtslage für den Veranlagungszeitraum 2023	35a	c) Antragsfristen	
d) Rechtslage ab Veranlagungszeitraum 2024	36	aa) Zweijährige Ausschlussfrist (bis Veranlagungszeitraum 2004)	66
4. Veranlagung zusammen veranlagter Ehegatten (Abs. 2 Nr. 3a)	37	bb) Rechtslage ab Veranlagungszeitraum 2005: Festsetzungsfrist von vier Jahren	67
5. Veranlagung nach Berücksichtigung eines Freibetrags (Abs. 2 Nr. 4)	38	3. Antragsveranlagung im Falle des § 1 Abs. 3 (Abs. 2 Nr. 9)	68
6. Veranlagung wegen Freibeträgen bei getrennt lebenden Eltern (Abs. 2 Nr. 4a)			

C. Erläuterungen zu Abs. 3:
Härteausgleich 80

D. Erläuterungen zu Abs. 4:
Abgeltungswirkung 84

E. Erläuterungen zu Abs. 5:
Erweiterter Härteausgleich 87

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 46

Schrifttum: *Drenseck*, Verwaltungsakte im Lohn- und Einkommensteuerverfahren, DStJG 9 (1986), 377; *Hillmoth*, Pflicht- und Antrags-, getrennte und Zusammenveranlagung, Inf. 2004, 255; *Gänsler*, Gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags bei Antragsveranlagung i.S.d. § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG, FR 2006, 122; *Hollatz*, Antragsveranlagung gemäß § 46 EStG als Auslaufmodell?, NWB 11/2006, Fach 6, 4733; *Süring*, Irrungen und Wirrungen bei der gesonderten Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags, DStR 2006, 345; *Tillmann*, Durchführung einer Amtsveranlagung, wenn die negativen oder positiven Nebeneinkünfte 800 DM (410 Euro) übersteigen, FR 2006, 1137; *Heuermann*, Was ist eigentlich eine Ausschlussfrist? Oder: Neue Blicke durch die alten Löcher, FR 2007, 427; *Gebhardt*, Das verfluchte siebente Jahr, EStB 2010, 153; *Lauscher*, Anlaufhemmung auch bei Antragsveranlagung?, NWB 2010, 2290; *Geserich*, Keine Anlaufhemmung bei Antragsveranlagung nach der Änderung des § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG durch das JStG, NWB 2011, 2614; *Beck*, Verpflichtung zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung in Insolvenzverfahren, insbesondere bei der Antragsveranlagung, NZI 2012, 991; *Yilmaz/Nunnenkamp*, Feststellung von Verlustvorträgen, NWB 2015, 1832.

I. Grundinformation zu § 46

1

Durch das LStAbzugsverfahren nach §§ 38 ff. wird die ESt von ArbN einerseits an der Quelle und zeitnah abgeschöpft; andererseits soll ein aufwendiges Veranlagungsverfahren im Regelfall vermieden werden. Ein isoliertes LStAbzugsverfahren führt allerdings systembedingt zu Ungenauigkeiten und Unrichtigkeiten der StErhebung. Um diese nachträglich auszugleichen, regelt § 46 die Fälle, in denen ein Stpfl. mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zur ESt veranlagt wird.

Soweit keine Sonderregelung – zB im Rahmen von Auslandssachverhalten – eingreift, sind die Sachverhalte, in denen ArbN zu veranlagern sind, in Abs. 2 Nr. 1 bis 8 abschließend aufgezählt. Greift ein Tatbestand ein, ist eine Veranlagung durchzuführen, ein Ermessensspielraum auf Seiten des FA besteht nicht. Im Rahmen der Veranlagung ist der gesamte estrechtl. Sachverhalt aufzuklären und vollständig zu berücksichtigen. Der Abschluss des Verfahrens erfolgt durch einen StBescheid (§ 155 AO). Ist hingegen keine Veranlagung nach Abs. 2 Nr. 1 bis 8 durchzuführen, gilt die ESt – auch hinsichtlich möglicher anderer Einkünfte – durch den LStAbzug beim ArbN als abgegolten. Ansprüche können nur noch im Rahmen von Sondervorschriften geltend gemacht werden (zB Nachforderung von LSt gem. § 42d Abs. 3 Satz 4).

Früher sah § 46 Abs. 1 eine generelle Veranlagungspflicht für ArbN ab einer Einkommensgrenze von 27.000/54.000 DM (Einzel-/Zusammenveranlagung) vor; die Vorschrift wurde durch JStG 1996 mW ab VZ 1996 aufgehoben. Die heutigen Veranlagungstatbestände des § 46 Abs. 2 sind in zwei Gruppen aufzuteilen:

Abs. 2 Nr. 1 bis 7 regeln die Sachverhalte, in denen die potentielle Gefahr besteht, dass zu wenig LSt einbehalten wurde und der Steuergläubiger ein Interesse an der Veranlagung hat, so dass diese von Amts wegen durchzuführen ist (Amtsveranlagung).

Abs. 2 Nr. 8 und 9 haben die Funktion des bis zum VZ 1990 geltenden LStJA übernommen. Der ArbN kann durch Abgabe einer EStErklärung einen Antrag auf Veranlagung stellen (Antragsveranlagung). Das FA hat dann die Veranlagung durchzuführen. Einen besonderen Veranlagungsgrund braucht der ArbN dafür nicht mehr.

2 II. Rechtsentwicklung des § 46

EStG 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1005; RStBl. 1934, 1261): Anordnung der Veranlagung von ArbN, bei denen StAbzug vorgenommen wurde, wenn Einkommen über 8.000 RM oder Einkünfte, die der KapErtrSt unterliegen, über 1.000 RM bzw. sonstige Einkünfte über 300 RM erzielt wurden.

Kontrollratsgesetz Nr. 12 v. 11.2.1946 (StuZBl. 1946, 2): Die Veranlagungsgrenzen wurden von 8.000 RM auf 24.000 RM und von 300 RM auf 600 RM erhöht.

MRG Nr. 64 v. 22.6.1948 (StuZBl. NRW 1948, 123): Währungsumstellung von RM auf DM. Eine Veranlagung wurde auch bei Einkünften aus mehreren Dienstverhältnissen bzw. bei Nachweis eines berechtigten Interesses durchgeführt.

StÄndG v. 16.12.1954 (BGBl. I 1954, 373; BStBl. I 1954, 575): § 46 wurde neu gefasst. Die Einkunftsgrenzen wurden erhöht und eine enumerative Regelung der Antragsveranlagung eingeführt.

StÄndG v. 26.7.1957 (BGBl. I 1957, 848; BStBl. 1957, 352): Aufgrund der Änderungen zur Ehegattenbesteuerung wurden die Einkunftsgrenzen angehoben.

StÄndG v. 18.7.1958 (BGBl. I 1958, 473; BStBl. I 1958, 412): Durch die Umgestaltung des LStVerfahrens und der Neuregelung zur getrennten Veranlagung von Ehegatten wurde eine Anpassung notwendig. Anhebung der Grenze für sonstige Bezüge von 600 DM auf 800 DM.

StÄndG 1965 v. 14.5.1965 (BGBl. I 1965, 377; BStBl. I 1965, 217): Pflichtveranlagung bei Versorgungsbezügen aus mehreren Dienstverhältnissen.

StÄndG 1968 v. 20.2.1969 (BGBl. I 1969, 141; BStBl. I 1969, 116): Pflichtveranlagung bei der besonderen Veranlagung (§ 26c) und bei Eheauflösung und Wiederheirat im selben Kj.

StÄndG 1971 v. 23.12.1970 (BGBl. I 1970, 856; BStBl. I 1971, 8): Redaktionelle Änderungen in Abs. 2 Nr. 5 und 6.

2. StÄndG 1973 v. 18.7.1974 (BGBl. I 1974, 1489; BStBl. I 1974, 521): Heraufsetzung der Veranlagungsgrenze in Abs. 1 auf 48.000 DM im Falle der Zusammenveranlagung ab VZ 1973; Einführung einer 2-Jahres-Frist im Rahmen der Antragsveranlagung ab VZ 1972.

EStRG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): Einbeziehung von Einkünften, die nach DBA freigestellt sind, in die Berechnung der Veranlagungsgrenze; Anpassungen aufgrund der Neugestaltung des LStTarifs in der StKlasse IV und der Erhöhung des Versorgungsfreibetrags. Einführung eines neuen Veranlagungstatbestands (Abs. 2 Nr. 3) und Anpassung des Härteausgleichs (Abs. 3) aufgrund der Einführung des Altersentlastungsbetrags (§ 24a). Als Reaktion auf die Streichung des § 26c wurde Abs. 2 Nr. 5 neu gefasst; Ergänzung der Antragsveranlagung zur Inanspruchnahme der Tarifvergünstigungen nach §§ 34c, 35. Redaktionelle Änderung des Abs. 4. Neuregelung der örtlichen Zuständigkeit der FÄ in Abs. 6.

EStGÄndG v. 20.4.1976 (BGBl. I 1976, 1054; BStBl. I 1976, 282): Abs. 2 Satz 3 wird eingefügt (Antragsfrist für den Verlustvortrag).

KStRG v. 31.8.1976 (BGBl. I 1976, 2597; BStBl. I 1976, 445): Die Antragsveranlagung zur Anrechnung von KSt wird durch den neu eingeführten Abs. 2 Nr. 8 Buchst. e ermöglicht.

StÄndG 1979 v. 30.11.1978 (BGBl. I 1978, 1849; BStBl. I 1978, 479): Pflichtveranlagung auch dann, wenn Eltern eine abweichende Aufteilung des Ausbildungsfreibetrags bzw. des Pauschetrags für Körperbehinderte oder für Hinterbliebene beantragen (Abs. 2 Nr. 4a).

StEntlG 1981 v. 16.8.1980 (BGBl. I 1980, 1381; BStBl. I 1980, 534): Anhebung der Veranlagungsgrenze bei ArbN mit mehreren Dienstverhältnissen auf 18.000 DM bzw. 36.000 DM (Abs. 2 Nr. 2 und Nr. 2c).

2. HStruktG v. 22.12.1981 (BGBl. I 1981, 1523; BStBl. I 1981, 235): Einführung des Abs. 2 Nr. 2a (Pflichtveranlagung von ArbN, die Kurzarbeiter- oder Schlechtwettergeld bezogen haben); Abs. 2 Nr. 2b (vorher Nr. 2a) wird erweitert und umfasst zusätzlich den Bezug von Arbeitslosengeld oder -hilfe durch einen Ehegatten. Die Antragsveranlagung (Abs. 2 Nr. 8) wird um die Verweisung auf § 34f ergänzt.

HBeglG 1983 v. 20.12.1982 (BGBl. I 1982, 1857; BStBl. I 1982, 972): Folgeänderung des Abs. 2 Nr. 2b wegen Kürzung der Vorsorgepauschale für Beamte. Der Tatbestand ist in Abs. 2 Nr. 2c aufgegangen.

StSenkG 1986/88 v. 26.6.1985 (BGBl. I 1985, 1153; BStBl. I 1985, 391): Neufassung des Abs. 2 Nr. 4a Buchst. b in den Fällen der Übertragung eines Kinderfreibetrags; Anpassung des Abs. 2 Nr. 7 an die Wiedereinführung der getrennten Veranlagung (§ 26c).

WohnneigFG v. 15.5.1986 (BGBl. I 1986, 730; BStBl. I 1986, 278): Anpassung des Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a an die Neuregelung der Förderung selbstgenutzten Wohneigentums.

8. AFGÄndG v. 14.12.1987 (BGBl. I 1987, 2602; BStBl. I 1988, 6): Änderung des Abs. 2 Nr. 2c Buchst. b zur Erfassung der Leistungen nach dem AFG und dem Soldatenversorgungsg.

StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): In Abs. 1 wurden die Veranlagungsgrenzen auf 27.000 bzw. 54.000 DM angehoben. Abs. 2 Nr. 1 berücksichtigt eine Freigrenze von 800 DM für Einkünfte und Leistungen, die dem ProgrVorb. unterliegen (der ProgrVorb. wurde bis dahin im LStJA berücksichtigt). Bei der Berechnung der Freigrenze werden die auf die Nebeneinkünfte entfallenden Beträge nach § 13 Abs. 3 und § 24a abgezogen. Abs. 2 Nr. 2 sieht eine Veranlagung von ArbN vor, die aus mehreren Dienstverhältnissen Einkommen beziehen, unabhängig von den Einkommensgrenzen (bislang 36.000 bzw. 18.000 DM). Abs. 2 Nr. 2a, 3 und 3a wurden gestrichen, da wegen Änderungen in Nr. 1 und 2 gegenstandslos. Redaktionelle Änderungen erfolgten in Nr. 3 (bisher Nr. 2b), Nr. 3a (bisher Nr. 2c) und Nr. 4. Nr. 4a berücksichtigt die Änderungen des § 39 (Übertragung des Kinderfreibetrags gem. § 32 Abs. 6 Nr. 1 Alt. 2 bzw. § 32 Abs. 7 auf der LStKarte). Nr. 5 sieht eine Amtsveranlagung vor, wenn beim LStAbzug Kinderbetreuungskosten berücksichtigt wurden. Abs. 2 Nr. 8 Buchst. b berücksichtigt den Freibetrag gem. § 13 Abs. 3 bei der Berechnung des Verlustetrags; Antragstellung ist nur noch durch Einreichung einer EStErklärung möglich. Abs. 3 und 5 wurden an die Änderungen in Abs. 2 Nr. 1 redaktionell angepasst. Mit Abs. 6 wurde die stichtagsbezogene Zuständigkeitsregelung aufgehoben.

Einigungsvertragsgesetz v. 23.9.1990 (BGBl. I 1990, 885; BStBl. I 1990, 654): Ergänzung der Antragsveranlagung zur Einbeziehung des § 10f.

StÄndG 1991 v. 24.6.1991 (BGBl. I 1991, 1322; BStBl. I 1991, 655): Anpassung des Abs. 2 Nr. 8 zur Berücksichtigung des § 7 FördergebietsG. Für den VZ 1991 konnte

letztmalig eine Veranlagung zur Anwendung der §§ 16, 17 BerlinFG beantragt werden.

StÄndG 1992 v. 25.2.1992 (BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 146): Anpassung des Abs. 2 Nr. 4 an die Änderungen des §§ 39, 39a zur Überprüfung an die in der LStKarte eingetragenen Freibeträge; redaktionelle Änderungen des Abs. 2 Nr. 4a und 5; Aufhebung der Nr. 7. Mit der Streichung des LStJA (§§ 42, 42a) wurde die allgemeine Antragsveranlagung zur Anrechnung der LSt eingeführt (Abs. 2 Nr. 8); Abs. 4 wurde dementsprechend redaktionell angepasst. Außerdem folgten redaktionelle Anpassungen der Abs. 3 und 5 an die Änderungen in Abs. 2.

FKPG v. 23.6.1993 (BGBl. I 1993, 944; BStBl. I 1993, 510): Einführung eines neuen Veranlagungstatbestands in Abs. 2 Nr. 7 für die Fälle, in denen der ArbG die LSt nach den Zusatztabellen für niedrige Erwerbseinkommen ermittelt hat.

StMBG v. 21.12.1993 (BGBl. I 1993, 2310; BStBl. I 1994, 50): Ausdehnung des Abs. 2 Nr. 4 auf eingetragene Kinderfreibeträge für Auslandskinder; Klarstellung in Abs. 2 Nr. 4a, dass Veranlagungspflicht nur für dauernd getrennt lebende bzw. geschiedene Eltern nichtehelicher Kinder in Betracht kommt.

JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): Abs. 1 wurde ersatzlos gestrichen; redaktionelle Anpassung des Abs. 2 Nr. 4 an die Aufhebung des § 39a Abs. 1 Nr. 6; Die sog. Schumacker-Entscheidung des EuGH v. 14.2.1995 – C-279/93, NJW 1995, 1207 führte zur Einfügung des Abs. 2 Nr. 7, der die Pflichtveranlagung auf die Fälle des § 1a ausdehnt, wenn verheirateter EU-ArbN, dessen Ehegatte im Heimatstaat wohnt und bei dem LSt nach StKlasse III erhoben wurde, sowie für Stpfl., die auf Antrag unbeschränkt stpfl. behandelt werden, bei Vorliegen einer Bescheinigung nach § 39c Abs. 4.

JStG 1997 v. 20.12.1996 (BGBl. I 1996, 2049; BStBl. I 1996, 1523): Anpassung des Abs. 2 Nr. 4 an die Änderungen in § 39a (Bezugnahme auf § 39a Abs. 3a entfällt, die auf § 39a Abs. 1 Nr. 6 wird ergänzt). Beschränkung des Abs. 2 Nr. 4a durch Aufhebung der Buchst. a und b, da sich Kinderfreibeträge seit 1996 nur noch begrenzt auf den LStAbzug auswirken. Redaktionelle Anpassung der Nr. 4a Buchst. d.

Gesetz zur Neuregelung der geringfügigen Beschäftigungsverhältnisse v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 388; BStBl. I 1999, 300): Mit Wirkung zum 1.4.1999 wurde Abs. 2a eingefügt (zur Streichung s. „StÄndG 2003“).

StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Abs. 2 Nr. 5 wurde eingefügt (Amtsveranlagung bei sonstigen Bezügen.)

Gesetz zur Familienförderung v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2552; BStBl. I 2000, 4): Abs. 2 Nr. 4a Buchst. d wurde redaktionell an die Änderungen in § 33a Abs. 2 angepasst. Einfügung des Abs. 2 Nr. 8 Satz 3 (Frist zur Berücksichtigung von Verlustabzügen) entsprechend § 10d Abs. 1 Satz 1 idF des StEntlG 1999/2000/2002.

StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): Als Reaktion auf den Wegfall der gesetzlichen LStTabellen (§ 38c) wurde Abs. 2 Nr. 3 neu gefasst.

StEuglG v. 19.12.2000 (BGBl. I 2000, 1790; BStBl. I 2001, 3): Mit Wirkung ab VZ 2002 wurden in Abs. 2 Nr. 1, Abs. 3 und Abs. 5 die Beträge von „800 DM“ auf „410 €“, in § 70 EStDV die Beträge von „800 DM“ bzw. „1.600 DM“ auf „410 €“ bzw. „820 €“ umgestellt.

StÄndG 2003 v. 15.12.2003 (BGBl. I 2003, 2645; BStBl. I 2003, 710): Abs. 2 Nr. 2 gilt ab dem VZ 2004 nicht mehr für die Fälle des § 38 Abs. 3a Satz 7 (Zusammenrechnung des Arbeitslohns von mehreren ArbG). Abs. 2 Nr. 4a Buchst. d und e

wurden redaktionell angepasst. Abs. 2 Nr. 5 wurde um den Fall des sonstigen Bezugs nach § 39c Abs. 5 ergänzt. Entsprechend den Änderungen in § 39b Abs. 3 wurde Abs. 2 Nr. 5a als neuer Amtsveranlagungstatbestand eingeführt. Abs. 2a wurde als Reaktion auf den Wegfall der § 39a Abs. 6, § 3 Nr. 39 (gem. § 52 Abs. 4a letztmalige Anwendung im VZ 2003) gestrichen.

HBeglG 2004 v. 29.12.2003 (BGBl. I 2003, 3074; BStBl. I 2004, 120): Abs. 2 Nr. 4a Buchst. c wurde aufgrund der Abschaffung des Haushaltsfreibetrags (§ 32 Abs. 7) mW ab VZ 2004 gestrichen.

JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): Durch zweifache Einfügung des Worts „positive“ in Abs. 2 Nr. 1 wurde ab 1.1.2007 sichergestellt, dass eine negative Summe der Einkünfte oder Leistungen über 410 € nicht zu einer Amtsveranlagung führt. Die Änderung ist nach § 52 Abs. 55j auf alle offenen Fälle anzuwenden.

JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): Die zweijährige Ausschlussfrist des Abs. 2 Nr. 8 wird mit Rückwirkung ab VZ 2005 (§ 52 Abs. 55j) gestrichen. Abs. 3 wird redaktionell an die Änderungen des § 24a durch das AltEinkG v. 5.7.2004 (BGBl. I 2004, 1427; BStBl. I 2004, 554) angepasst.

JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74): Durch die Einführung des Faktorverfahrens nach § 39f wurde eine Ergänzung des Abs. 2 Nr. 3a erforderlich, um eine Veranlagung von Ehepaaren sicherzustellen, die davon Gebrauch machen.

BürgEntlG-KV v. 16.7.2009 (BGBl. I 2009, 1959; BStBl. I 2009, 782): Entsprechend der verbesserten Abziehbarkeit von Vorsorgeaufwendungen als SA wurde der Pflichtveranlagungstatbestand des Abs. 2 Nr. 3 neu gefasst.

JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1346): Neufassung des Abs. 2 Nr. 4. Bei Freibetrageintragungen besteht mW ab VZ 2009 dann keine Pflicht zur Veranlagung, wenn der Arbeitslohn 10.200 € (bzw. 19.400 € im Falle der Zusammenveranlagung) nicht übersteigt und daher materiell keine EStSchuld entsteht.

StVereinfG 2011 v. 1.11.2011 (BGBl. I 2011, 2131; BStBl. I 2011, 986): Änderung des Abs. 2 Nr. 3; mW zum VZ 2010 wird entsprechend den in Abs. 2 Nr. 4 angepassten Jahreslohngrenzen (s. „JStG 2010 v. 8.12.2010“) auch dann auf eine Veranlagungspflicht verzichtet, wenn im LStAbzugsverfahren uU eine zu hohe Mindestvorsorgepauschale berücksichtigt wurde.

BeitrRLUmsG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171): Anpassung der Gesetzesverweise in Abs. 2 Nr. 4 und 5 und die Neufassung der Nr. 7 als Folgeänderungen aufgrund des Wegfalls der LStKarte und deren Ersatz durch das Verfahren der elektronischen LStAbzugsmerkmale (§§ 39, 39e).

Gesetz zum Abbau der kalten Progression v. 20.2.2013 (BGBl. I 2013, 283; BStBl. I 2013, 186): Anpassung an die inflationsbedingte Tarifänderung und Erhöhung der Beträge in Abs. 2 Nr. 3 und 4 in zwei Stufen 2013 und 2014.

KroatienAnpG v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2015, 1126): Ausschluss der Kapitaleinkünfte aus der Günstigerprüfung.

Gesetz zur Anhebung des Grundfreibetrags, des Kinderfreibetrags, des Kindergeldes und des Kinderzuschlags v. 16.7.2015 (BGBl. I 2015, 1202; BStBl. I 2015, 566): Anpassung der Abs. 2 Nr. 3 und 4 an die Tarifänderung in § 32a mW zum VZ 2016.

BEPS-UmsG v. 20.12.2016 (BGBl. I 2016, 3000; BStBl. I 2017, 5): Erneute Anpassung der Abs. 2 Nr. 3 und 4 an die Tarifänderung in § 32a mW zu den VZ 2017 und 2018.

FamEntlastG v. 29.11.2018 (BGBl. I 2018, 2210; BStBl. I 2018, 1374): Weitere geringfügige Erhöhung der Beträge in Abs. 2 Nr. 3 und 4 aufgrund der Tarifänderung in § 32a mW zum VZ 2019.

WElektroMobFördG („JStG 2019“) v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17): Für beschränkt Stpfl. wurde mW zum VZ 2020 die Bagatelldgrenze in Abs. 2 Nr. 4 gestrichen und ist nunmehr in § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. a geregelt. Ferner wurde ebenfalls ab VZ 2020 dem Abs. 2 eine neue Nr. 9 zur Klarstellung der örtlichen Zuständigkeit bei Stpfl. iSd. § 1 Abs. 3 angefügt.

2. FamEntlastG v. 1.12.2020 (BGBl. I 2020, 2616; BStBl. I 2020, 1347): Anpassung der Arbeitslohngrenzen in Abs. 2 Nr. 3 und 4 an die Tarifänderungen in § 32a mW zum VZ 2022.

BehPauschbetrG v. 9.12.2020 (BGBl. I 2020, 2770; BStBl. I 2020, 1355): Lediglich redaktionelle Änderung des Abs. 2 Nr. 4a („Menschen mit Behinderung“ statt „behinderte Menschen“) in Abs. 2 Nr. 4a.

JStG 2020 v. 21.12.2020 (BGBl. I 2020, 3096; BStBl. I 2021, 6): Neufassung des Abs. 2 Nr. 3 mW zum VZ 2024. Sobald dem ArbN private Krankenversicherungs- bzw. Pflegeversicherungsbeiträge von mehr als 410 € erstattet werden, besteht eine Pflicht zur Veranlagung.

StEntlG 2022 v. 23.5.2022 (BGBl. I 2022, 749; BStBl. I 2022, 662): Rückwirkende Anpassung der Arbeitslohngrenzen in Abs. 2 Nr. 3 und 4 zum VZ 2022 an die Erhöhung des Grundfreibetrags in § 32a Abs. 1.

InflAusG v. 8.12.2022 (BGBl. I 2022, 2230; BStBl. I 2023, 3): Änderung von Abs. 2 Nr. 3 und 4. Ab VZ 2023 werden die Arbeitslohngrenzen dynamisch an den Grundfreibetrag (§ 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1), den ArbN-Pauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a) und den SA-Pauschbetrag (§ 10c Satz 1) angepasst. Damit sollen künftige Gesetzesänderungen in § 46 vermieden werden (BTDrucks. 20/3871, 23).

3 III. Bedeutung des § 46

Für ArbN hat das EStG mit den §§ 38 ff. ein eigenständiges StAbzugsverfahren vorgesehen. Dieses LStAbzugsverfahren ist eine besondere Erhebungsform der ESt (Erhebung der Steuer an der Quelle), die verfassungsrechtl. unbedenklich ist (BVerfG v. 19.10.1967 – 1 BvR 477/67, DB 1967, 2053), auch die grundsätzliche Abgeltungswirkung gem. Abs. 4 Satz 1. Die durch die Technik dieses Verfahrens unvermeidbaren Ungenauigkeiten in der Besteuerung lassen sich im Wesentlichen durch den betrieblichen LStJA ausgleichen (§ 42b). Daneben bleiben aber noch Fälle offen, die nur durch ein Veranlagungsverfahren korrigiert werden können, insbes. die Berücksichtigung von Einkünften aus anderen Einkunftsarten, die Erfassung mehrerer Dienstverhältnisse (auch bei Ehegatten) sowie die zutreffende Gewährung von StVergünstigungen (BFH v. 22.5.1996 – VI R 46/05, BStBl. II 2006, 820). Die Veranlagung nach § 46 dient also dazu, die durch das LStAbzugsverfahren bedingten Steuerüber- oder -minderzahlungen gegenüber der Jahreseinkommensteuerschuld auszugleichen und die Bezieher von Einkünften aus nicht-selbständiger Arbeit mit den übrigen EStpfl. belastungsmäßig gleichzustellen (vgl.

BVerfG v. 13.12.1967 – 1 BvR 679/64, BStBl. II 1968, 70). Zum Verhältnis zwischen Veranlagungs- und LSt-Abzugsverfahren s. auch Anm. 9.

IV. Geltungsbereich des § 46

1. Sachlicher Geltungsbereich

a) Veranlagungstatbestände nach Abs. 2

4

Abs. 2 findet nur dann Anwendung, wenn der Stpfl. zumindest teilweise Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach § 19 erzielt hat, für den ArbG eine Entrichtungsschuld bestand und ein tatsächlicher LStAbzug vorgenommen wurde (s. Anm. 21 ff.).

In den Fällen des Abs. 2 Nr. 1 bis 7 wird eine Veranlagung von Amts wegen durchgeführt, unabhängig davon, ob sie materiell-rechtl. gerechtfertigt ist. Soweit das FA eine Veranlagung unterlässt, kann der Stpfl. eine Veranlagung zur ESt ggf. im Wege einer Verpflichtungsklage geltend machen. Bedeutung kann dies erlangen, wenn eine Antragsveranlagung nach Abs. 2 Nr. 8 bereits verjährt ist.

Die abschließend aufgeführten Tatbestände des Abs. 2 Nr. 1 bis 7 stehen grds. gleichberechtigt nebeneinander. Eine Vorrangigkeit des Veranlagungstatbestands in Nr. 1 ist indes aufgrund des erweiterten Härteausgleichs (Abs. 5) zwingend anzunehmen (s. Anm. 6; glA *Brandl in Brandis/Heuermann*, § 46 Rz. 2 [8/2022]).

b) Härteausgleich nach Abs. 3 und 5

5

Die Regelungen zum Härteausgleich erfordern grds. einen Veranlagungsfall des Abs. 2. Ausnahmsweise finden § 46 Abs. 3 und 5 auch auf Fälle außerhalb des § 46 Abs. 2 Anwendung. Bezieht ein ArbN Arbeitslohn von einem ausländ. ArbG, der nicht nach § 38 zum LStEinbehalt verpflichtet ist, ist eine Veranlagung nach § 25 durchzuführen. Obwohl § 46 nicht einschlägig ist, gebietet es der Gleichheitsgrundsatz, dem ArbN die Vergünstigungen des § 46 Abs. 3, Abs. 5 zu gewähren (BFH v. 7.8.1959 – VI 299/57, BStBl. III 1959, 462; BFH v. 10.1.1992 – VI R 117/90, BStBl. II 1992, 720).

2. Persönlicher Geltungsbereich

6

§ 46 gilt für Stpfl., die Einkommen aus nichtselbständiger Arbeit beziehen. Beschränkt Stpfl. können die Veranlagung beantragen (§ 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. b iVm. § 46 Abs. 2 Nr. 8; s. Anm. 9).

Einstweilen frei.

7–8

V. Verhältnis des § 46 zu anderen Vorschriften

9

Verhältnis zu § 25: § 46 schränkt die allgemeine Veranlagungspflicht nach § 25 für LStpfl. ein. Hat der Stpfl. also Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen, von denen ein StAbzug vorgenommen wurde (allgemeine Voraussetzungen des Abs. 2, vgl. Anm. 21 f.), ist eine Veranlagung nur vorzunehmen, wenn zumindest ein Pflichtveranlagungs-Tatbestand der Nr. 1 bis 7 oder ein Antrag des ArbN vor-

liegt. Ansonsten gilt die ESt durch den LStAbzug als abgegolten. Die Abgeltungswirkung ergibt sich dabei bereits aus § 25 Abs. 1 letzter Halbs., so dass § 46 Abs. 4 lediglich deklaratorischen Charakter hat.

Verhältnis zu § 56 EStDV: § 56 EStDV regelt die Voraussetzungen, unter denen eine EStErklärung abzugeben ist (§ 25 Abs. 3), nicht dagegen, unter welchen Voraussetzungen eine Veranlagung durchzuführen ist (so ausdrücklich FG Rhld.-Pf. v. 7.12.2005 – 1 K 2020/04, DStRE 2006, 1061, nachgehend BFH v. 29.11.2006 – VI R 14/06, BStBl. II 2007, 129).

Verhältnis von Lohnsteuerverfahren und Veranlagungsverfahren: Die LSt ist keine eigenständige Steuerart, sondern nur eine besondere Erhebungsform der ESt (BVerfG v. 26.1.1977 – 1 BvL 7/76, BStBl. II 1977, 297), die durch das Dreiecksverhältnis FA, ArbG und ArbN geprägt ist. Steuerschuldner der LSt ist zwar der ArbN; doch dessen Aufgabe im LStVerfahren besteht im Wesentlichen in der Duldung des Steuereinhalts durch den ArbG, der Entrichtungspflichtiger ist und die LSt anzumelden hat. Sowohl materiell wie auch verfahrensrechtl. ist das LStVerfahren aufgrund der Einbeziehung des ArbG weitgehend unabhängig von der (Festsetzung der) EStSchuld. Das Veranlagungsverfahren dient auch nicht der Überprüfung des LStVerfahrens. Erstattungsansprüche aus einem zu hohen LStEinbehalt können nicht nach § 37 Abs. 2 AO geltend gemacht werden. Insoweit ist der ArbN auf einen Ausgleich im Rahmen des EStVeranlagungsverfahrens angewiesen (BFH v. 20.5.1983 – VI R 111/81, BStBl. II 1983, 584). Dementsprechend sind Entscheidungen des BSFA im LStVerfahren für das Veranlagungsverfahren nicht verbindlich (BFH v. 21.10.1985 – GrS 2/84, BStBl. II 1986, 207). Deutlich wird die Trennung der Verfahren auch in der Auslegung von Verwaltungsakten. So kann ein EStBescheid nicht gem. § 128 AO in einen LStNachforderungsbescheid umgedeutet werden (FG München v. 15.5.2003 – 11 K 2986/02, EFG 2003, 1281, rkr.). Aufgrund des unterschiedlichen Regelungsinhalts und der unterschiedlichen Adressaten (ArbG als Entrichtungsschuldner im LStVerfahren und ArbN als Steuerschuldner) ersetzt der EStBescheid, der während eines finanzgerichtlichen Verfahrens ergeht, nicht die LStAnmeldungen nach § 68 FGO (aA *Tormöhlen in Korn*, § 46 Rz. 8 [11/2022]).

Anrechnung der Lohnsteuer: Die Einbehaltung und Abführung der LSt hat für den ArbN als besondere Erhebungsform der ESt gem. § 38 Abs. 1 eine Vorauszahlungsfunktion (vgl. § 37 Anm. 7). Aus den Bestimmungen der §§ 46 Abs. 4, 37 Abs. 3 ergibt sich, dass auch nach Ablauf des VZ die LStSchuld nicht automatisch iSd. § 47 AO erlischt. Insbesondere kann die LSt nach den Bestimmungen des § 42d Abs. 3 bis zur Veranlagung des ArbN nachgefordert werden. Erst mit Festsetzung der ESt erledigen sich die LStAnmeldungen des VZ nach § 124 Abs. 2 AO bzw. § 138 FGO. Ab diesem Zeitpunkt darf daher gegen den ArbN kein LStNachforderungsbescheid mehr ergehen (BFH v. 13.1.1989 – VI R 153/85, BStBl. II 1989, 447).

Lohnsteuerpauschalierung: Eine Sonderstellung innerhalb des LStVerfahrens nimmt die LStPauschalierung nach §§ 40 bis 40b durch den ArbG ein. Hier ist und bleibt der ArbG Steuerschuldner (BFH v. 3.5.1990 – VII R 108/88, BStBl. II 1990, 767; vgl. § 40 Anm. 55). Das WohnsitzFA kann aber im Rahmen der EStVeranlagung die pauschaliert erhobene LSt vollumfänglich überprüfen (BFH v. 13.1.1989 – VI R 66/87, BStBl. II 1989, 1030; aA *Thürmer in Brandis/Heuermann*, § 40 Rz. 124 [8/2022]).

Verhältnis zu § 32d Abs. 3 Satz 3: Durch das WElektroMobFördG („JStG 2019“) v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17) wurde mit § 32d Abs. 3 Satz 3 mW ab VZ 2019 ein neuer Pflichtveranlagungstatbestand eingeführt. Für Stpfl., die Kapitalerträge erzielen, welche nicht der Abgeltungsteuer unterliegen, besteht demnach eine eigenständige Veranlagungspflicht, unabhängig von der Höhe der Einkünfte. Insbesondere die 410 €-Grenze des § 46 Abs. 2 Nr. 1 wird durch diese Vorschrift verdrängt.

Verhältnis zu § 50 Abs. 2: Nach § 50 Abs. 2 Satz 1 gilt die ESt bei beschränkt stpfl. ArbN durch den Abzug der LSt als abgegolten. Jedoch besteht für diese die Möglichkeit, die Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 zu beantragen (§ 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. b).

Einstweilen frei.

10–12

VI. Verfahrensfragen zu § 46

1. Anrechnungsverfahren für Abzugssteuern

13

Das Anrechnungsverfahren nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 ist als Bestandteil des Erhebungsverfahrens von der StFestsetzung zu trennen. Ziel des Anrechnungsverfahrens ist nicht die Kontrolle der LStErhebung, sondern allein die Berücksichtigung von Vorleistungen des Stpfl. Aus diesem Grund kommt es nicht darauf an, ob LSt in materiell richtiger Höhe abgeführt wurde (s. im Einzelnen dazu § 36 Anm. 24). Für die Anrechnung als Teil des Erhebungsverfahrens wird in der StFestsetzung verbindlich entschieden, auf welche Einkünfte die LSt angerechnet wird (BFH v. 3.8.2010 – VII B 70/10, BFH/NV 2010, 2274; BFH v. 18.8.2011 – VII B 9/11, BFH/NV 2011, 2041).

Erhobene Einkommensteuer: Nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 wird die „durch Steuerabzug erhobene Einkommensteuer“ auf die veranlagte ESt angerechnet. „Erhoben“ ist die ESt bereits dann, wenn der ArbG die LSt einbehalten hat. Auf die Abführung kommt es insoweit nicht an (BFH v. 23.4.1996 – VIII R 30/93, BFHE 181, 7). Die Anrechnung von nicht abgeführter LSt kann aber dann verweigert werden, wenn der ArbG nach § 42d Abs. 3 Satz 4 in Anspruch genommen wird (zur Problematik im Einzelnen s. § 36 Anm. 24; zur Verfahrensweise der FinVerw. im Falle von Nettolohnvereinbarungen bis zum VZ 2022 vgl. OFD NRW v. 15.8.2018 – S 2367 - 2017/0004 – St 213, juris). Angerechnet werden kann nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 nur die LSt, soweit sie auf die bei der Veranlagung erfassten Einkünfte aus den konkreten Lohnzahlungen entfällt.

Lohnsteuerpauschalierung: Soweit die LSt pauschal erhoben wurde, wird sie nicht auf die EStSchuld angerechnet (§§ 40 Abs. 3 Satz 4, 40a Abs. 5, 40b Abs. 5).

Einkommensteuererstattungen, die zB im Rahmen einer Nettolohnvereinbarung an den ArbG zu zahlen sind, haben keine direkten Auswirkungen auf die EStVeranlagung. Sie sind beim ArbN in dem Kj. als negative Einnahmen zu erfassen, in dem sie an den ArbG gezahlt werden.

Abrechnungsbescheid: Für das Abrechnungsverfahren nach § 218 Abs. 2 AO besteht prinzipiell eine Bindung an die im EStBescheid vorgenommene Anrechnung von LSt. Dementsprechend können nur die dort angegebenen Anrechnungsbeträge bei der Abrechnung berücksichtigt werden. Ein anderer Betrag kann nur dann berücksichtigt werden, wenn die Anrechnung geändert werden kann

(§§ 129 ff. AO). Siehe dazu BFH v. 15.4.1997 – VII R 100/96, BStBl. II 1997, 787. Damit wird als einschlägige Korrekturvorschrift idR § 130 Abs. 1 AO zu prüfen sein, da § 130 Abs. 2 AO nicht eingreift, wenn es um die Rücknahme einer zum Nachteil des Stpfl. rechtswidrigen Anrechnungsverfügung geht (BFH v. 18.9.2007 – I R 54/06, FR 2008, 324).

Rechtsschutz gegen Einkommensteuerbescheid: Gegen den EStBescheid sind zulässige Rechtsbehelfe der Einspruch und die Anfechtungsklage. Im Wege des vorläufigen Rechtsschutzes wird dem ArbN seine gezahlte LSt nur unter den verschärften Bedingungen der § 361 Abs. 2 Satz 4 AO, § 69 Abs. 2 Satz 8 FGO vorläufig erstattet. Die gesetzlich mit dem JStG 1997 v. 20.12.1996 verankerte Voraussetzung, dass den Stpfl. „wesentliche Nachteile“ treffen müssten, ist eine rechtsprechungsbrechende Reaktion auf die Entsch. des Großen Senats (BFH v. 3.7.1995 – GrS 3/93, BStBl. II 1995, 730). Der BFH billigte Stpfl. eine Aufhebung der Vollziehung bei ernstlichen Zweifeln an der Rechtmäßigkeit des EStBescheids zu, auch wenn dies zu einer vorläufigen Erstattung von EStVorauszahlungen führte. Aus fiskalischen Gründen schränkte der Gesetzgeber diese Möglichkeit ein und verknüpfte die Erstattung mit der Bedingung der „wesentlichen Nachteile für den Steuerpflichtigen“. Ob dies verfassungsrechtl. haltbar ist, ist zweifelhaft (dafür: BFH v. 2.11.1999 – I B 49/99, BStBl. II 2000, 57; BFH v. 22.11.2001 – V B 100/01, BFH/NV 2002, 519; *Coester in Koenig*, 4. Aufl. 2021, § 361 AO Rz. 96; zu Recht krit. hingegen Nds. FG v. 28.9.1999 – V 575/98 V, EFG 1999, 1243, rkr.).

14 2. Verfügungen über den Erstattungsanspruch gem. § 46 AO

Ein StErstattungsanspruch kann gem. § 46 AO abgetreten (§ 398 BGB), verpfändet (§§ 1273 ff. BGB) und gepfändet (§§ 850 ff. ZPO) werden. Im Falle der ESt kann eine Verfügung über den Erstattungsanspruch frühestens mit seiner Entstehung, also mit Ablauf des Kj. wirksam werden. Eine Pfändung vor Ablauf des VZ ist gem. § 46 Abs. 6 Satz 1 AO unwirksam (AEAO zu § 46 Rz. 1). Umstritten ist, ob und ggf. wie ein Pfändungsgläubiger Zugriff auf einen möglichen StErstattungsanspruch erhält, wenn der Stpfl. noch keinen Antrag gem. § 46 Abs. 2 Nr. 8 gestellt hat. Ein solcher Antrag würde dem Pfändungsgläubiger dadurch ermöglicht, dass er auch die LStBescheinigung pfändet (LG Münster v. 11.5.1995 – 5 T 354/95, Rpfleger 1997, 222; LG Koblenz v. 29.1.1997 – 2 T 59/97, Rpfleger 1997, 223).

Nach Auffassung des BFH und der Finanzverwaltung ist der Pfändungsgläubiger nicht befugt, gegen StBescheide des Vollstreckungsschuldners Einspruch einzulegen, Klage zu erheben oder zum Rechtsbehelfsverfahren zugezogen zu werden. Auch könne er nicht selbst die Veranlagung des Vollstreckungsschuldners nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 beantragen. Das Veranlagungsverfahren beruhe auf einer Reihe höchstpersönlicher Rechte, an denen der Pfändungsgläubiger nicht beteiligt sei. Letzterer habe lediglich eine bloße Erfüllungsschuld erworben. Die infolge der Überweisung ausgelöste gesetzliche Einziehungsermächtigung erstrecke sich daher lediglich auf den reinen Zahlungsanspruch (BFH v. 25.4.1978 – VII R 2/75, BStBl. II 1978, 464). Aufgrund des besonderen öffentlich-rechtl. Schuldverhältnisses zwischen Pfändungsschuldner und Steuergläubiger sei ein Übergang der Rechtsstellung auf den Pfändungsgläubiger ausgeschlossen. Der Pfändungsgläubiger müsse daher in einem gesonderten Verfahren nach der Pfändung und Überweisung den Schuldner zwingen, einen Antrag auf Veranlagung zu stellen.

BFH v. 1.3.1990 – VII R 103/88, BStBl. II 1990, 520; BFH v. 18.8.1998 – VII R 114/97, BStBl. II 1999, 84; BFH v. 29.2.2000 – VII R 109/98, BStBl. II 2000, 573; BFH v. 15.12.2008 – VII B 155/08, BFH/NV 2009, 715; BMF AEAO zu § 46 Rz. 4; H 46.2.2021, der auf Nr. 4 zu § 46 AEAO verweist; *Kulosa* in *Schmidt*, 42. Aufl. 2023, § 46 Rz. 34.

Der BGH knüpfte früher an § 150 Abs. 3 AO an und hielt die Antragstellung für keine unvertretbare Handlung des ArbN (BGH v. 12.12.2003 – IXa ZB 115/03, BGHZ 157, 195). Er begründete dies mit dem Rechtsgedanken des § 836 Abs. 3 ZPO und dem verfassungsrechtl. gesicherten Recht des Pfändungsgläubigers auf effektive Durchsetzung behördlichen und gerichtlichen Rechtsschutzes sowie mit dem durch Art. 14 GG geschützten Recht auf gesicherte Befriedigung (ähnlich *Hummel* in *KSM*, § 46 Rz. A 31 ff. [12/2022]).

Diese Auffassung hat das Gericht inzwischen aufgegeben. Der (nunmehr zuständige) VII. Senat hält die Abgabe der EStErklärung für eine höchstpersönliche, dh. unvertretbare Handlung, die lediglich mit den Instrumenten des § 888 ZPO, zB durch Androhung von Zwangsmitteln, durchgesetzt werden könne (BGH v. 27.3.2008 – VII ZB 70/06, BGHZ 176, 79). Der Gläubiger selbst könne unter keinen Umständen selbst für den Schuldner tätig werden. Dem grundrechtl. Schutz des Befriedigungsrechts des Gläubigers im Zwangsvollstreckungsverfahren sei dadurch Genüge getan, dass dem Gläubiger der Vermögenswert des Schuldners in dem Zustand überwiesen werde, in dem er sich im Vollstreckungszeitpunkt befinde, also mit allen tatsächlichen und rechtl. Beschränkungen, denen er unterliege.

Stellungnahme: Durch die Rspr. des BGH und – daran anknüpfend – des BFH wird dem Gläubiger der effektive Zugriff auf die Steuererstattungsansprüche des Schuldners verwehrt (vgl. auch *Timme*, NJW 2008, 1676; krit. auch LG Heilbronn v. 12.2.1997 – 1b T 42/97, Rpfleger 1997, 224; LG Koblenz v. 29.1.1997 – 2 T 59/97, Rpfleger 1997, 223; *Boddenberg/Hormann*, BGHReport 2008, 720; *Wolf/Müller*, NJW 2004, 1775). Der Gläubiger kann auch nicht im Wege des Pfändungs- und Überweisungsbeschlusses für den Schuldner die EStVeranlagung beantragen. Die einzige Möglichkeit des Gläubigers ist demnach – soweit es die Fristen zulassen – der Gebrauch von Zwangsmitteln. Diese berücksichtigt uE das Recht auf Effektivität des Rechtsschutzes sowie den Eigentumsschutz des Art. 14 GG, der auch die Forderungen der Gläubiger umfasst, unzureichend. Der Staat selbst übt das Zwangsvollstreckungsmonopol aus. Er darf den davon betroffenen Gläubigern das Einkommen bestimmter Schuldnerkreise nicht generell als Haftungsgrundlage entziehen. Immerhin lässt der BGH auch das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung hinter dem Befriedigungsrecht des Gläubigers zurücktreten (BGH v. 25.3.1999 – IX ZR 223/97, BGHZ 141, 173 [179]). Zu Recht begründet nach der früheren Auffassung des BGH die Eigenhändigkeit der Unterschrift nicht automatisch eine höchstpersönliche Handlungspflicht. Dies ergibt sich aus § 150 Abs. 3, § 34 Abs. 3 AO und § 155 Abs. 1 InsO (BGH v. 12.12.2003 – IXa ZB 115/03, MDR 2004, 535).

So auch LG Heilbronn v. 12.2.1997 – 1b T 42/97, Rpfleger 1997, 224; LG Koblenz v. 29.1.1997 – 2 T 59/97, Rpfleger 1997, 223; *Wolf/Müller*, NJW 2004, 1775.

Einstweilen frei.

15–20

B. Erläuterungen zu Abs. 2: Abschließende Regelung der Veranlagungsfälle bei nichtselbständiger Arbeit

I. Gemeinsame Voraussetzungen für alle Veranlagungsfälle (Abs. 2 Einleitungssatz)

21 1. Einkommen, das ganz oder teilweise aus Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit besteht

§ 46 erfasst nur Stpfl., die wenigstens teilweise Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen haben. Gemeint sind damit Einkünfte iSd. § 19 Abs. 1, zu denen auch negative Einkünfte oder Einkünfte iHv. 0 € (zB nach Abzug des WK-Pauschetrags) zählen. Auf die Einordnung durch den ArbG als lStpfl. Einkünfte kommt es nicht an, maßgeblich ist allein das objektive Vorliegen der Voraussetzungen des § 19.

Steuerfreie Einnahmen iSd. §§ 3, 3b gehören nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.

Pauschal versteuerte Bezüge (§§ 40 bis 40b) bleiben ebenfalls außer Ansatz, da der ArbG Schuldner der pauschalen LSt ist, die weder auf die JahresLSt noch auf die EStSchuld des ArbN anzurechnen ist (§ 40 Abs. 3).

22 2. Vornahme eines Steuerabzugs

§ 46 Abs. 2 Satz 1 setzt voraus, dass ein StAbzug tatsächlich „vorgenommen“ wurde. „Vorgenommen“ wird der LStAbzug mit Einbehalt durch den ArbG. Auf die Abführung der LSt an das FA kommt es nicht an.

Wurde zu wenig Lohnsteuer einbehalten, ist § 46 ebenfalls einschlägig. Die Anwendung des § 46 ist nicht abhängig von der Höhe der einbehaltenen LSt. Dies ergibt sich schon aus dem Wortlaut des Abs. 4 Satz 1 (am Ende).

Wurde irrtümlich oder absichtlich überhaupt keine Lohnsteuer einbehalten, ist vom Wortlaut des Abs. 2 her („... von denen ein Steuerabzug vorgenommen worden ist ...“) § 46 nicht erfüllt, so dass nur eine Veranlagung nach § 25 in Betracht käme. Eine wortgetreue Auslegung würde dazu führen, dass die Verfahrensvereinfachung des Abs. 2 bei einem zu geringen LStEinbehalt gilt (s.o.), aber bei einem Null-Einbehalt nicht. Das FA hat in beiden Fällen die LSt nach § 42d Abs. 3 Satz 4 Nr. 1 (gegen den ArbN) oder nach § 42d Abs. 1 Nr. 1 (gegen den ArbG) geltend zu machen. Eine unterschiedliche Handhabung der Fälle, die dazu führen würde, dass für eine Gruppe eine Veranlagungspflicht nach § 25 besteht, für die andere aber nicht, ist sachlich nicht gerechtfertigt; deshalb werden nach hM auch die Fälle des unterlassenen LStEinhalts von § 46 erfasst (zu § 46 Abs. 1: BFH v. 13.11.1987 – VI R 4/84, BFH/NV 1988, 566; glA *Hummel* in *KSM*, § 46 Rz. B 5 [12/2022]; aA *Kulosa* in *Schmidt*, 42. Aufl. 2023, § 46 Rz. 6).

Wurde zu Recht keine Lohnsteuer einbehalten, zB bei ausländ. ArbG, ist nach § 25 eine Veranlagung durchzuführen, wobei die Vorschriften des § 46 Abs. 3 und 5 entsprechend anwendbar sind (BFH v. 10.1.1992 – VI R 117/90, BStBl. II 1992, 720).

Wurde irrtümlich nicht geschuldete Lohnsteuer einbehalten, so richtet sich die Veranlagung nach § 25 (BFH v. 9.7.1959 – IV 209/58 U, BStBl. III 1959, 348).

23–24 Einstweilen frei.

II. Fälle der Amtsveranlagung (Abs. 2 Nr. 1 bis 7)

1. Amtsveranlagung bei Nebeneinkünften über 410 € (Abs. 2 Nr. 1)

a) Systematische und historische Einordnung der Amtsveranlagung

25

ArbN werden von Amts wegen veranlagt, wenn bestimmte Nebeneinkünfte die Freigrenze von 410 € übersteigen. Die Vorschrift dient in erster Linie der Verfahrensvereinfachung, da der Aufwand zur Veranlagung von ArbN mit Nebeneinkünften unterhalb der Bagatellgrenze angesichts der geringen Steuermehreinnahmen in keinem angemessenen Verhältnis stünde (vgl. auch BTDrucks. 11/2157, 164; *Brandl in Brandis/Heuermann*, § 46 Rz. 52 [8/2022]).

Voraussetzungen: Die Vorschrift erfasst zwei alternative Pflichtveranlagungs-Tatbestände, wenn der ArbN im VZ Einkünfte oder Leistungen erzielte, die nicht der LSt zu unterwerfen waren (Alt. 1, vgl. Anm. 27) oder dem ProgrVorb. unterliegen (Alt. 2, vgl. Anm. 29), wobei die jeweilige Summe dieser Einkünfte positiv sein muss (s.o. und Anm. 28). Ist ein Tatbestand der beiden Alternativen erfüllt, ist der Stpfl. zu veranlagern. Somit sind auch zur Berechnung der Unschädlichkeitsgrenzen beide Tatbestände unabhängig voneinander zu prüfen (BFH v. 5.5.1994 – VI R 90/93, BStBl. II 1994, 654). Da es sich um eine Freigrenze und nicht um einen Freibetrag handelt, werden die Einkünfte bei Überschreitung voll in die Besteuerung einbezogen (BFH v. 25.6.1953 – IV 417/52 U, BStBl. III 1953, 223).

Historische Einordnung: Mit dem EStG 1934 v. 16.10.1934 wurde eine Veranlagungspflicht für ArbN mit Nebeneinkünften über 300 RM eingeführt. Diese Freigrenze wurde durch das KRG Nr. 12 v. 11.2.1946 auf 600 RM erhöht und durch das Militärregierungsgesetz (MRG) Nr. 64 v. 22.6.1948 auf 600 DM angepasst. Schließlich wurde durch das StÄndG v. 18.7.1958 die Grenze auf 800 DM angehoben. In die Berechnungsgrundlage wurden seit dem EStRG v. 5.8.1974 steuerfreie ausländ. Einkünfte mit einbezogen. Mit dem StReformG v. 25.7.1988 erfolgte nach Abschaffung des LStJA die Ausweitung der Pflichtveranlagung nach Nr. 1 auf Leistungen, die dem ProgrVorb. unterfielen. Bis dahin waren Tatbestände, die zu einem ProgrVorb. führten, auch in anderen Vorschriften enthalten (Abs. 2 Nr. 2a, Nr. 2c Buchst. b). Die Freigrenzen des Abs. 2 Nr. 1 Alt. 1 und 2 sind seitdem unabhängig voneinander zu prüfen. Durch das StEuglG v. 19.12.2000 wurden die Grenzen von 800 DM auf 410 € angepasst. Mit dem JStG 2007 v. 13.12.2006 wurde als Reaktion auf die BFH-Rspr. (s. Anm. 28) die Amtsveranlagung ab 1.1.2007 – mit Rückwirkung auf alle noch offenen Fälle – auf die Fälle mit einer positiven Summe der Einkünfte oder Leistungen über 410 € beschränkt.

Verhältnis zu anderen Veranlagungsfällen: Grundsätzlich sind die Veranlagungstatbestände nach Abs. 2 Nr. 1 bis 7 gleichrangig. Aufgrund des erweiterten Härteausgleichs nach Abs. 5 ist Abs. 2 Nr. 1 jedoch vorrangig zu prüfen.

Einstweilen frei.

26

b) Einkünfte, die nicht der Lohnsteuer zu unterwerfen waren (Abs. 2 Nr. 1 Alt. 1)

aa) Nicht der Lohnsteuer zu unterwerfen

27

Maßgeblich sind die Einkünfte iSd. § 2 Abs. 1, die nicht dem LStAbzug zu unterwerfen waren. Auf den tatsächlichen Abzug kommt es nicht an. Steuerfreie Ein-

nahmen (zB §§ 3 bis 3b) bleiben außer Betracht, ebenso Einkünfte, bei denen ein StAbzug mit abgeltendem Charakter vorgenommen wurde (zB § 2 Abs. 5b, ebenso § 50 Abs. 2). Zur letztgenannten Gruppe zählen nicht Einkünfte, die einer tariflichen StVergünstigung unterliegen.

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19) werden zur Berechnung nur hinzugerechnet, wenn richtigerweise keine LSt gem. § 38 Abs. 3 einzubehalten oder wenn der Arbeitslohn pauschal zu versteuern war (§§ 40 ff.). Arbeitslohn, bei dem nur aufgrund der geringen Höhe kein StAbzug vorgenommen wurde, rechnet dabei nicht zu den hinzurechenbaren Einkünften iSd. Nr. 1 (OFD Düss. v. 4.3.1993, DB 1993, 713). Hat der ArbG vorschriftswidrig keine LSt einbehalten, sind diese Einkünfte aufgrund des eindeutigen Wortlauts der Vorschrift („... zu unterwerfen waren ...“) nicht mit in die Berechnung der 410 €-Grenze einzubeziehen.

28 bb) Positive Summe der Einkünfte über 410 €

Die positive Summe der Einkünfte, die nicht der LSt zu unterwerfen waren (s. Anm. 27), muss mehr als 410 € betragen.

Positive Summe der Einkünfte: Seit der Gesetzesänderung durch das JStG 2007 (s. Anm. 2) ist die positive Summe der Einkünfte maßgeblich. Zuvor war unklar, ob es auch dann zu einer Amtsveranlagung kommt, wenn die negative Summe der Einkünfte 410 € übersteigt (vgl. *Tillmann*, FR 2006, 1137). Nachdem der BFH dies zutreffend bejaht hatte (BFH v. 21.9.2006 – VI R 47/05, FR 2007, 150; BFH v. 21.9.2006 – VI R 52/04, FR 2006, 1135), schränkte der Gesetzgeber den Anwendungsbereich ab 1.1.2007 rückwirkend auch auf die VZ vor 2007 (§ 52 Abs. 55j idF des JStG 2007) auf die Fälle von positiven Summen der Einkünfte ein (s. dazu *Bergkemper*, FR 2013, 771; zur Anlaufhemmung nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO s. Anm. 67).

Verluste: Ein entsprechender einkunftsbezogener Verlustvortrag ist zunächst innerhalb dieser Einkunftsart zu verrechnen, soweit dies zugelassen ist. § 10d ist insoweit nachrangig (FG Köln v. 24.3.2015 – 12 K 1964/12, EFG 2015, 1373, rkr.). Versagt das Gesetz (zB § 23 Abs. 3 Satz 8) die Verrechnung eines Verlustes aus einer Einkunftsart mit Gewinnen bzw. Überschüssen aus anderen Einkunftsarten, fließt dieser Verlust nicht in die „Summe der Einkünfte“ ein (BFH v. 26.3.2013 – VI R 22/11, BStBl. II 2013, 631; H 46.2 LStH 2017).

Kapitaleinkünfte: Grundsätzlich sind Kapitaleinkünfte, die der Abgeltungsteuer unterliegen, nicht in die Berechnung der 410 €-Grenze mit einzubeziehen (§ 2 Abs. 5b). Sie sind aber dann zu berücksichtigen, wenn ein Antrag auf Günstigerprüfung gestellt wurde (FG Sachsen v. 16.11.2017 – 6 K 1271/17, juris, rkr.). Kapitaleinkünfte, die nicht der Abgeltungsteuer unterliegen, führen mW ab dem VZ 2019 – unabhängig von der 410 €-Grenze nach Abs. 2 Nr. 1 zu einer Pflichtveranlagung nach § 32d Abs. 3 Satz 3.

Berechnung der 410 €-Grenze: Bei der Ermittlung der Summe der estpfl. Einkünfte sind auch die in § 2 Abs. 3 Sätze 2 bis 8 idF des StEntlG 1999/2000/2002 enthaltenen Regeln der Mindestbesteuerung bis VZ 2004 zu beachten (BFH v. 22.5.2006 – VI R 50/04, DStRE 2006, 1206; OFD Frankfurt v. 27.5.2010, BeckVerw. 241582). Freibeträge (zB §§ 14, 14a, 16 Abs. 4 und 17 Abs. 3) sind zu berücksichtigen. Der WKPAuschbetrag für ArbN ist nur insoweit zu berücksichtigen, als er sich bei den Einkünften, von denen ein LStAbzug vorgenommen wurde, nicht auswirkt. Dabei ist für Zwecke der Berechnung der Freigrenze der Pauschbetrag anteilig auf die lstpfl. und die übrigen Einkünfte aus § 19 aufzuteilen (aA *Hartz/Mee-*

ßen/Wolf, ABC-Führer Lohnsteuer „Veranlagung von Arbeitnehmern“, Rz. 62 [10/2022], die zunächst den vollen Pauschbetrag auf die Istpfl. Einkünfte anrechnen wollen). Sonderausgaben (Pauschbeträge) finden bei der Berechnung der Summe der Einkünfte hingegen keine Berücksichtigung.

Von dieser Summe sind – soweit deren Voraussetzungen vorliegen – der Freibetrag für Land- und Forstwirte (§ 13 Abs. 3) und der Altersentlastungsbetrag (§ 24a) abzuziehen.

Ehegattenveranlagung: Bei zusammen veranlagten Ehegatten sind die Einkünfte zusammenzurechnen (BFH v. 21.9.2006 – VI R 47/05, BStBl. II 2007, 47). Der Freibetrag von 410 € wird nicht verdoppelt, was verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden ist (BFH v. 21.2.1964 – VI R 193/62 U, BStBl. III 1964, 244).

Im Falle der Einzelveranlagung (§§ 26 Abs. 2, 26a) ist die Freigrenze für jeden Ehegatten gesondert zu berechnen. Im Antrag auf Einzelveranlagung ist uE kein Antrag auf Veranlagung nach Abs. 2 Nr. 8 zu sehen (aA BFH v. 21.9.2006 – VI R 80/04, FR 2007, 148; *Brandl* in *Brandis/Heuermann*, § 46 Rz. 59 [8/2022]; s. im Einzelnen Anm. 57).

c) Einkünfte und Leistungen, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen (Abs. 2 Nr. 1 Alt. 2)

aa) Dem Progressionsvorbehalt unterliegen

29

Seit der Neufassung der Vorschrift werden auch Einkünfte und Leistungen berücksichtigt, die dem ProgrVorb. gem. § 32b unterfallen. Darunter fallen insbes.:

- Lohnersatzleistungen iSd. § 32b Abs. 1 Nr. 1 (wie Arbeitslosengeld, Zuschüsse zum Arbeitsentgelt, Kurzarbeitergeld, Krankengeld, Mutterschaftsgeld, Arbeitslosenbeihilfe),
- ausländ. Einkünfte iSd. § 32b Abs. 1 Nr. 2 und
- Einkünfte, die nach einem DBA in Deutschland nicht zu versteuern sind (§ 32b Abs. 1 Nr. 3). Sind aber nach einer zwischenstaatlichen Vereinbarung in Deutschland stfreie Einkünfte nicht dem ProgrVorb. zu unterwerfen, so bleiben diese außer Ansatz.

Auslandstätigkeiten-Erlass: Zu beachten ist, dass § 46 Abs. 2 Nr. 1 Alt. 2 nicht explizit auf § 32b, sondern auf einen „Progressionsvorbehalt“ Bezug nimmt. So enthält der sog. Auslandstätigkeiten-Erlass (BMF v. 31.10.1983, BStBl. I 1983, 470, neu gefasst durch BMF v. 10.6.2022 – IV C 5 - S 2293/19/10012:001, BStBl. I 2022, 997) eine Sonderregelung, die nicht auf § 32b gründet. Die unter den Erlass fallenden ausländ. Einkünfte unterliegen dem ProgrVorb. und werden daher in die Berechnung gem. Abs. 2 Nr. 1 Alt. 2 mit einbezogen.

bb) Berechnung der 410 €-Grenze

30

Eine Veranlagung ist durchzuführen, wenn die positive Summe der Einkünfte und Leistungen, die dem ProgrVorb. unterliegen, 410 € überschreitet (zu Ehegatten s. Anm. 28); WK und BA sind bei der Ermittlung der Einkünfte zu berücksichtigen. Ein WK-Pauschbetrag wird – soweit er nicht durch die tatsächlichen WK überschritten wird – ggf. anteilig abgezogen (s. Anm. 29).

Die Einkünfte und Leistungen, die dem ProgrVorb. unterliegen, sind zu saldieren, dh., es sind – vorbehaltlich des § 2a – auch negative Einkünfte mit einzubeziehen. Ergibt sich insgesamt ein negativer ProgrVorb. aufgrund ausländ. Verluste, die bei der Ermittlung des zVE aufgrund eines DBA nach § 2 Abs. 5 außer Ansatz geblieben sind, kommt nur die Antragsveranlagung in Betracht (R 46.2 Abs. 3 EStR).

2. Veranlagung bei Arbeitslohn von mehreren Arbeitgebern (Abs. 2 Nr. 2)

31 a) Bedeutung und Anwendungsbereich der Vorschrift

Grundsätzlich wird bei einem einzigen Dienstverhältnis auf Grundlage der LStAbzugsmerkmale die Progression so bemessen, dass der LStEinbehalt die EStSchuld idR nicht überschreitet. Bei zwei oder mehreren Dienstverhältnissen werden ab dem zweiten Dienstverhältnis die tariflichen Freibeträge, Pauschbeträge und die Vorsorgepauschale nach der Ausgestaltung der StKlasse VI kein weiteres Mal gewährt (§ 38b Abs. 1 Nr. 6 iVm. § 39b Abs. 2). Doch führt der Umstand, dass der jeweilige ArbG beim LStAbzug nur die Steuerprogression berücksichtigen kann, die dem von ihm gezahlten Arbeitslohn entspricht, zu einer unzureichenden Besteuerung des ArbN, was eine Veranlagung erfordert.

§ 38 Abs. 3a Satz 7: Wird bei der LStAnmeldung der Arbeitslohn von mehreren ArbG zusammengerechnet, so kann im Rahmen des LStAbzugs die richtige Progressionsstufe berücksichtigt und auf eine Veranlagung verzichtet werden (§ 46 Abs. 2 Nr. 2 Halbs. 2). Diese Zusammenrechnung erlaubt der durch das StÄndG 2003 v. 15.12.2003 mW ab VZ 2004 eingeführte § 38 Abs. 3a Satz 7. Diese Vorschrift dient der Entbürokratisierung und damit auch der Entlastung der FinVerw., indem (insbes. bei Konzernstrukturen) zentrale Auszahlungsstellen die LStAnmeldungen für mehrere Beschäftigungsverhältnisse eines einzelnen ArbN (zB im Rahmen von Geschäftsführungstätigkeiten) übernehmen (BTDrucks. 15/1562, 32).

Ehegatten: Die Vorschrift bezieht sich auf mehrere Arbeitsverhältnisse eines ArbN. Bei zusammen veranlagten Ehegatten greift Abs. 2 Nr. 2 daher nicht. Soweit Einkünfte eines Ehegatten dem LStAbzug nach LStKlasse V oder VI unterlegen haben, kommt aber eine Pflichtveranlagung nach Abs. 2 Nr. 3a in Betracht (s. Anm. 37).

32 b) Voraussetzungen

Mehrere Dienstverhältnisse: Der ArbN muss seine Einkünfte aus mehreren Dienstverhältnissen bezogen haben. Gemeint sind dabei nicht zwangsläufig verschiedene ArbG im arbeitsrechtl. Sinne (vgl. dazu *Linck in Schaub*, Arbeitsrechts-Handbuch, 19. Aufl. 2021, § 16 Rz. 3). Ein Dienstverhältnis des ArbN besteht zu demjenigen, der gem. § 38 die LSt einzubehalten hat. Verschiedene Dienstverhältnisse liegen also gem. § 38 Abs. 3 Satz 2 auch vor, wenn der ArbN die Bezüge von verschiedenen öffentlichen Kassen ausbezahlt bekommt und diese gesondert nach Maßgabe der jeweiligen LStAbzugsmerkmalen dem StAbzug unterworfen worden sind (BFH v. 22.5.2006 – VI R 49/04, BStBl. II 2006, 808; R 46.1 EStR; aA *Hummel in KSM*, § 46 Rz. B 38 [1/2019]). Ebenso ist die Vorschrift nach § 39e Abs. 5a analog anwendbar, wenn der ArbN

- neben dem Arbeitslohn für ein aktives Dienstverhältnis auch Versorgungsbezüge erhält,

- neben Versorgungsbezügen aus seinem früheren Dienstverhältnis auch andere Versorgungsbezüge (zB Hinterbliebenenbezüge) bezieht oder
- neben Arbeitslohn während der Elternzeit oder vergleichbaren Unterbrechungszeiten des aktiven Dienstverhältnisses auch Arbeitslohn für ein weiteres befristetes aktives Dienstverhältnis (zB Arbeitslohn für eine Teilzeitbeschäftigung während der Elternzeit) erhält.

Nicht erforderlich ist, dass die Dienstverhältnisse während des gesamten VZ gleichzeitig bestanden haben. Es reicht aus, wenn sie sich eine Zeit während des VZ überschneiden, so dass zumindest für einen gemeinsamen Monat der LStAbzug vorgenommen wurde. Ein unterjähriger Wechsel des ArbG ohne Überschneidungen erfüllt somit die Voraussetzungen des Abs. 2 Nr. 2 nicht.

Der Arbeitslohn muss nicht aus gegenwärtigen Arbeitsverhältnissen bezogen werden. Ausreichend ist auch, wenn die Einnahmen auf einer früheren Tätigkeit beruhen, die nun zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führen. So greift die Vorschrift zB dann ein, wenn neben einem Arbeitseinkommen aus einer anderen Kasse Versorgungsbezüge geleistet werden.

Arbeitslohn iSd. Abs. 2 Nr. 2 sind alle Einkünfte iSd. § 19, die dem LStAbzug zu unterwerfen sind. Daher gilt eine Beschäftigung, für die der ArbG die LSt nach §§ 40, 40a, 40b pauschal abführt, nicht als Arbeitslohn iSd. Abs. 2 Nr. 2 (so auch FG Köln v. 11.5.2004 – 12 K 6866/03, EFG 2005, 1778, rkr.). Dies entspricht dem Zweck der Vorschrift, den Progressionsvorteil des ArbN durch Verteilung seiner Arbeitseinkünfte auf mehrere LStAbzugsverpflichtete im Rahmen einer Veranlagung zu korrigieren. Bei der Pauschalierung übernimmt der ArbG die LSt und wird selbst zum Steuerschuldner, so dass dieser Teil der Einkünfte bei der Veranlagung des ArbN außer Ansatz bleibt (§§ 40 Abs. 3 Satz 3, 40a Abs. 5, 40b Abs. 5).

Geringverdiener: Geringverdienende ArbN mit mehreren Beschäftigungsverhältnissen können einen Freibetrag gem. § 39a Abs. 1 Nr. 7 berücksichtigen lassen. In einem solchen Fall ist eine Pflichtveranlagung nach Abs. 2 Nr. 2 vorzunehmen.

Einstweilen frei.

33

3. Veranlagung aufgrund pauschal berücksichtigter Vorsorgeaufwendungen (Abs. 2 Nr. 3)

a) Rechtslage bis einschließlich Veranlagungszeitraum 2009

34

Bis zum VZ 2009 wurde die Vorsorgepauschale für ArbN mit den StKlassen I bis IV im LStAbzugsverfahren (§ 39b Abs. 2 Satz 6 Nr. 3 aF) ungekürzt berücksichtigt. Auch nicht rentenversicherungspflichtige ArbN mit der begrenzten Vorsorgepauschale gem. § 10c Abs. 3 (zB Beamte) profitierten davon im LStAbzug, so dass eine Korrektur im Veranlagungsverfahren erfolgen musste (BTDrucks. 9/2140, 67).

Personenkreis des § 10c Abs. 3: Der Stpfl. musste zum Personenkreis des § 10c Abs. 3 gehören. Dazu zählen insbes. Personen, die im selben VZ nacheinander oder gleichzeitig Einkünfte aus versicherungsfreien und versicherungspflichtigen Tätigkeiten bezogen. Nicht betroffen waren danach Allein-Geschäftsführer, denen eine Altersvorsorge ohne eigene Beitragsleistung gewährt wurde.

Vorsorgepauschale: Zumindest für einen Teil des VZ musste die LSt unter Berücksichtigung der allgemeinen Vorsorgepauschale nach den StKlassen I bis IV erhoben worden sein (§ 39b Abs. 2 Satz 5 Nr. 1–4 aF). Dabei war es irrelevant, ob

der ArbG tatsächlich die LSt so erhoben hat. Angesichts des klaren Wortlauts kam es nur auf die strechtl. Pflicht des ArbG an.

35 b) Rechtslage ab Veranlagungszeitraum 2010 bis 2022

Mit Wirkung ab VZ 2010 verbesserte der Gesetzgeber zunächst durch das BürgEntlG-KV v. 16.7.2009 (BGBl. I 2009, 1959) die Abziehbarkeit von Beiträgen zur Kranken- und Pflegeversicherung im Rahmen des SA-Abzugs (zu den Gründen und zur verfassungsrechtl. Beurteilung vgl. § 10 Anm. 383 sowie *Wernsmann*, NJW 2009, 3681). Im Gegenzug wurde der pauschale Ansatz von Vorsorgeaufwendungen im Veranlagungsverfahren mittels Vorsorgepauschale (§ 10c Abs. 2–5 aF) abgeschafft. Lediglich für das LStAbzugsverfahren wird – bedingt durch den Prognosecharakter des Verfahrens – die Vorsorgepauschale weiterhin berücksichtigt (§ 39b Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 und Abs. 4). Durch das StVereinfG 2011 (BGBl. I 2011, 2131) wurde aus Gründen des Bürokratieabbaus mW vom VZ 2010 (§ 52 Abs. 55j aF) dann auf die Abgabe einer EStErklärung verzichtet, wenn der ArbN nur einen geringen Arbeitslohn bezogen hat. Damit werden Geringverdiener (zB Studenten, Auszubildende) allein wegen einer im LStAbzugsverfahren berücksichtigten zu hohen Mindestvorsorgepauschale von der Abgabepflicht befreit (vgl. BTDrucks. 17/5125, 44f.; zur Mindestvorsorgepauschale s. BMF v. 26.11.2013 – IV C 5 - S 2367/13/10001, BStBl. I 2013, 1532, Rz. 7). Die Bagatell-Grenzbeträge für den Arbeitslohn wurden in den letzten Jahren an die Entwicklung des Grundfreibetrags (§ 32a) angepasst (s. Anm. 2).

Eine Berücksichtigung der voraussichtlichen Vorsorgeaufwendungen als Freibetrag nach § 39a ist nicht vorgesehen, was zu einer verstärkten Ungleichbehandlung zwischen ArbN und den nach § 37 Vorauszahlungspflichtigen führt (s. dazu § 37 Anm. 14 und § 39a Anm. 17).

Aufgrund der dadurch möglichen Differenzen zwischen einbehaltener und abgeführter LSt und tatsächlich geschuldeter ESt musste der Gesetzgeber sicherstellen, dass in den Fällen eine EStVeranlagung durchgeführt wird, in denen die Summe der beim StAbzug vom Arbeitslohn berücksichtigten Teilbeträge der Vorsorgepauschale für die Kranken- und die Pflegeversicherung (gesetzlich oder privat) größer ist als die tatsächlich abziehbaren Vorsorgeaufwendungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 und 3a (vgl. BTDrucks. 16/12254, 30f.).

Personenkreis: Grundsätzlich können alle ArbN unter die geänderte Regelung fallen, soweit bei ihnen die Teilbeträge iSd. § 39b Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 Buchst. b–d berücksichtigt wurden. Auf die LStKlasse kommt es nicht an, so dass jetzt auch ArbN, die der LStKlasse V zugeordnet werden, unter die Regelung fallen können (vgl. dazu BMF v. 14.12.2009 – IV C 5 - S 2367/09/1002, DStR 2009, 2677 Rz. 1).

Sachliche Voraussetzungen: Es besteht eine Pflicht zur Veranlagung zur ESt, wenn bei einem ArbN die Summe der beim LStAbzug berücksichtigten Teilbeträge der Vorsorgepauschale für die gesetzliche und private Kranken- und Pflegeversicherung höher ist als die bei der Veranlagung als SA abziehbaren Vorsorgeaufwendungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 und 3a und Abs. 4 (vgl. § 10 Anm. 155ff.) und die Einkommensgrenzen (s.u.) überschritten werden. Dies gilt auch, wenn die beim LStAbzug berücksichtigte Mindestvorsorgepauschale (vgl. dazu *Krüger* in *Schmidt*, 42. Aufl. 2023, § 39b Rz. 3 mwN) höher ist als die bei der Veranlagung zur ESt als SA abziehbaren Vorsorgeaufwendungen (BMF v. 26.11.2013 – IV C 5 - S 2367/13/10001, BStBl. I 2013, 1532). Der ArbG ist verpflichtet, in der elektronischen LStBe-

scheinung die o.g. Beträge zu bescheinigen, damit der ArbN erkennen kann, ob für ihn eine Veranlagungspflicht besteht (§ 41b Abs. 1 Satz 2 Nr. 13, 15; vgl. BTDrucks. 16/12254, 31).

Bagatellfälle (ab Veranlagungszeitraum 2010): Nicht von der Regelung erfasst sind ab dem VZ 2010 die Fälle, in denen das Jahresarbeitseinkommen von 10.200 € bzw. 19.400 € bei Ehegatten iSd. § 26 Abs. 1 nicht überschritten wird. Die Beträge erhöhen sich für den

- VZ 2013 auf 10.500 € bzw. 19.700 €,
- VZ 2014 auf 10.700 € bzw. 20.200 €,
- VZ 2015 auf 10.800 € bzw. 20.500 €,
- VZ 2016 auf 11.000 € bzw. 20.900 €,
- VZ 2017 auf 11.200 € bzw. 21.250 €,
- VZ 2018 auf 11.400 € bzw. 21.650 €,
- VZ 2019 auf 11.600 € bzw. 22.050 €,
- VZ 2020 auf 11.900 € bzw. 22.600 €,
- VZ 2021 auf 12.250 € bzw. 23.350 €,
- VZ 2022 auf 13.150 € bzw. 24.950 €.

c) Rechtslage für den Veranlagungszeitraum 2023

35a

Eine Änderung des EStTarifs oder des Grundfreibetrags, des ArbN-Pauschbetrags oder des SA-Pauschbetrags machte ständige Änderungen der Arbeitslohngrenzen erforderlich. Um diesen Missstand zu beseitigen, wurden die statischen Werte durch das InflAusG v. 8.12.2022 (BGBl. I 2022, 2230; BStBl. I 2023, 3) abgeschafft. Ab 2023 orientieren sich die Arbeitslohngrenzen an der Summe aus dem Grundfreibetrag (§ 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1), dem ArbN-Pauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a) und dem SA-Pauschbetrag (§ 10c Satz 1). Bei Ehegatten werden der Grundfreibetrag und der SA-Pauschbetrag verdoppelt. Durch die Einf. dieses dynamischen Verweises erübrigen sich zukünftig Anpassungen aufgrund von reinen Betragsänderungen. Die konkreten Beträge sollen auf der Seite „www.bmf-steuer-rechner.de“ abrufbar sein (BTDrucks. 20/3871, 23).

d) Rechtslage ab Veranlagungszeitraum 2024

36

Durch das JStG 2020 v. 21.12.2020 (BGBl. I 2020, 3096; BStBl. I 2021, 6) wurde mW ab dem VZ 2024 Abs. 2 Nr. 3 neu gefasst.

Die ursprüngliche Fassung wird durch die mW zum VZ 2024 in Kraft tretende Änderung des § 38b Abs. 2 Satz 5 Buchst. d obsolet, denn die Beiträge zu privaten Kranken- bzw. Pflegeversicherungen werden in korrekter konkreter Höhe berücksichtigt, ohne Rückgriff auf die Mindestvorsorgepauschale (BTDrucks. 19/22850, 102; s. *Holzner* in BeckOK, § 46 Rz. 64 [10/2022]). Da jedoch Beitragsrückerstattungen sich derzeit (noch) nicht im LStAbzugsverfahren berücksichtigen lassen, wurde ein entsprechender Pflichtveranlagungstatbestand eingeführt (BTDrucks. 19/22850, 103).

Bis zu bestimmten Arbeitslohngrenzen, die von verschiedenen Freibeträgen abhängig sind (s. Anm. 35a), greift der Pflichtveranlagungstatbestand nicht, da die ESt hier regelmäßig 0 € betragen würde. Darüber hinaus wird aus Gründen der

Verfahrenserleichterung ein Sockelbetrag von 410 € gewährt (*Brandl in Brandis/Heuermann*, § 46 Rz. 73 [8/2022]).

37 **4. Veranlagung zusammen veranlagter Ehegatten (Abs. 2 Nr. 3a)**

Abs. 2 Nr. 3a ist einschlägig, wenn die ArbN-Ehegatten nach §§ 26, 26b zusammen zur ESt veranlagt werden, beide Arbeitslohn bezogen haben und bei zumindest einem der Ehegatten der LStAbzug für den gesamten VZ oder einen Teil davon nach LStKlasse V oder VI erfolgt ist oder zur StKlasse IV ein Faktor iSd. § 39f eingetragen wurde.

Bedeutung: Bei Wahl der StKlassen III und V durch zusammen veranlagte Ehegatten kann es aufgrund der progressiven Ausgestaltung der ESt und des LStAbzugs bei einem bestimmten Verhältnis der Einkünfte zu einem zu geringen LStAbzug kommen. Die gleiche Problematik ergibt sich, wenn zur StKlasse IV ein Faktor nach § 39f eingetragen wurde. Das Gleiche gilt, wenn bei einem Ehegatten der LStAbzug nach der StKlasse VI vorgenommen wird, weil er dem ArbG die LStAbzugsmerkmale nicht mitgeteilt hat (§ 39c Abs. 1). Begründet sich die LStKlasse VI auf der Tatsache, dass der ArbN in mehreren lstopf. Dienstverhältnissen steht (§ 38b Abs. 1 Nr. 6), ergibt sich die Veranlagungspflicht bereits aus Abs. 2 Nr. 2 (vgl. Anm. 31).

Verfassungsmäßigkeit: Der Pflichtveranlagungstatbestand ist verfassungsgemäß, auch wenn die Finanzbehörden nur stichpunktartig die Erfüllung der Erklärungs-pflicht überprüfen. Nach dem bisher vorliegenden Zahlenmaterial ist weder ein normatives noch ein strukturelles Erhebungsdefizit erkennbar (vgl. dazu FG Düss. v. 17.3.2010 – 15 K 2978/08 E, EFG 2010, 878, rkr.).

38 **5. Veranlagung nach Berücksichtigung eines Freibetrags (Abs. 2 Nr. 4)**

Eine Veranlagung von Amts wegen ist erforderlich, wenn das FA einen Freibetrag nach § 39a berücksichtigt hat, der zu einem reduzierten LStAbzug geführt hat. Die in § 39a Abs. 1 genannten Tatbestände können in tatsächlicher Hinsicht abschließend nur nach Ablauf des VZ überprüft werden, so dass eine Kontrolle nach Abschluss des VZ notwendig ist (BTDrucks. 12/1506 zu Nr. 41, 174). Steuerpflichtige iSd. § 1 Abs. 2 (zB Diplomaten) werden von Abs. 2 Nr. 4 Halbs. 2 erfasst und der Freibetrag auf der Bescheinigung iSd. § 39 Abs. 3 Satz 1 wird dem Freibetrag iSd. § 39a gleichgestellt. Bis VZ 2019 galt dies auch für beschränkt Stopf. Nunmehr ergibt sich die Pflicht zur Abgabe einer StErklärung aus § 50 Abs. 2 Nr. 4 Buchst. a. Die seit dem VZ 2009 geltende Bagatellfallregelung (s.u.) greift für diese Personengruppe nicht ein.

Klage auf Berücksichtigung eines Freibetrags: Ein während des Rechtsstreits um eine Freibetragsberücksichtigung ergangener EStBescheid wird nicht Gegenstand des Einspruchs- und Klageverfahrens iSd. § 68 FGO (Nds. FG v. 26.8.2008 – 12 K 307/06, EFG 2008, 1989, rkr.).

Bagatellfälle: Mit Wirkung ab VZ 2009 wird aus Gründen des Bürokratieabbaus auf eine Veranlagung verzichtet, wenn die Einkünfte des ArbN nach § 19 so gering sind, dass trotz Berücksichtigung eines Freibetrags keine EStSchuld entstehen kann. Die Grenze liegt im VZ 2022 bei 13.150 € bzw. bei zusammen veranlagten Ehegatten 24.950 € (für die früheren VZ s. Anm. 35 aE). Ab dem VZ 2023 wurden die Grenzen durch das InflAusG v. 8.12.2022 (BGBl. I 2022, 2230; BStBl. I 2023, 3)

dynamisiert und setzen sich zusammen aus dem Grundfreibetrag (§ 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1), dem ArbN-Pauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a) und dem SA-Pauschbetrag (§ 10c Satz 1). Bei Ehegatten werden Grundfreibetrag und SA-Pauschbetrag verdoppelt. Die konkreten Beträge sollen auf der Seite „www.bmf-steuerrechner.de“ abrufbar sein (BTDrucks. 20/3871, 23; s. Anm. 35a).

Erzielt der ArbN Einkünfte aus mehreren Arbeitsverhältnissen, ist die Summe der dem LStAbzug unterliegenden Einkünfte maßgeblich.

Freibeträge iSd. Abs. 2 Nr. 4 betreffen

- WK, die bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit anfallen, soweit sie den WK-Pauschbetrag für ArbN übersteigen (§ 39a Abs. 1 Nr. 1),
- SA (mit Ausnahme der Vorsorgeaufwendungen) und Spenden, soweit sie den SA-Pauschbetrag übersteigen (§ 39a Abs. 1 Nr. 2),
- agB iSd. §§ 33 ff. (§ 39a Abs. 1 Nr. 3),
- Beträge, die nach § 37 Abs. 3 bei der Festsetzung von EStVorauszahlungen zu berücksichtigen wären (§ 39a Abs. 1 Nr. 5),
- Kinderfreibeträge für Kinder, für die kein Anspruch auf Kindergeld besteht, dh. vorwiegend für Kinder von unbeschränkt Stpfl., die sich im EU-/EWR-Ausland aufhalten (§ 39a Abs. 1 Nr. 6),

Keine Freibeträge iSd. Abs. 2 Nr. 4 sind die Freibeträge nach

- ▶ § 39a Abs. 1 Nr. 4 und 7: Bei der Gewährung eines Behinderten- bzw. Hinterbliebenenpauschbetrags nach § 33b Abs. 1 bis 5 ist eine nachträgliche Überprüfung im Veranlagungsverfahren überflüssig. Folglich ist § 39a Abs. 1 Nr. 4 nicht genannt. Ein Verweis auf § 39a Abs. 1 Nr. 7 wäre ebenfalls unnötig, da sich hier ein Veranlagungsgrund bereits aus § 46 Abs. 2 Nr. 2 ergibt (vgl. Anm. 32).
- ▶ § 39a Abs. 1 Nr. 8: Beim seit VZ 2004 geltenden Freibetrag für verwitwete Alleinerziehende gem. § 24b wird davon ausgegangen, dass ein Bedürfnis für eine Veranlagung nicht bestehe, da der genannte Freibetrag nicht auf den anderen Elternteil übertragbar ist und es so nicht zu einer doppelten Berücksichtigung des Freibetrags kommen könne. Entfallen die Voraussetzungen des Freibetrags nach § 24b Abs. 3 unterjährig, so kann eine Berücksichtigung nicht durch eine Pflichtveranlagung iSd. Abs. 2 Nr. 4 erfolgen, sondern im Rahmen einer Nacherhebung der LSt, wenn der Stpfl. seiner Anzeigepflicht gem. § 39 Abs. 5 nicht nachgekommen ist (*Krüger in Schmidt*, 42. Aufl. 2023, § 39 Rz. 6).

Einstweilen frei.

39–41

6. Veranlagung wegen Freibeträgen bei getrennt lebenden Eltern (Abs. 2 Nr. 4a)

a) Streichung von Abs. 2 Nr. 4a Buchst. a bis c

42

Abs. 2 Nr. 4a Buchst. a–c sind aufgehoben.

Abs. 2 Nr. 4a Buchst. a und b betrafen die Übertragung auf der LStKarte eingetragener Kinderfreibeträge. Die Neugestaltung des Familienleistungsausgleichs sah die Zahlung von Kindergeld vor, so dass die Eintragung von Kinderfreibeträgen nur noch für die Höhe des SolZ und die KiSt eine Rolle spielte (vgl. BTDrucks. 13/5952, 49). Die Veranlagungstatbestände im Zusammenhang mit der Berücksichtigung von Kinderfreibeträgen können nunmehr auf § 39a Abs. 1 Nr. 6 reduziert

werden, so dass als Veranlagungsgrund § 46 Abs. 2 Nr. 4 eingreift (vgl. BTDrucks. 13/5952). Dementsprechend wurden Abs. 2 Nr. 4a Buchst. a und b durch das JStG 1997 v. 20.12.1996 mW für den VZ 1996 aufgehoben.

Abs. 2 Nr. 4a Buchst. c berücksichtigte das vom VZ 1990 bis 2003 nach § 32 Abs. 7 Satz 2 bestehende Wahlrecht der Mutter, der Einordnung des getrennt lebenden Vaters in die LStKlasse II (§ 38b Satz 2 Nr. 2) zuzustimmen, bzw. die Möglichkeit des Vaters, den Haushaltsfreibetrag zu beantragen. Diese Anträge konnten dazu führen, dass die Vergünstigungen doppelt gewährt wurden, so dass eine Korrektur durch eine Veranlagung beider Elternteile geboten war. Abs. 2 Nr. 4a Buchst. c wurde durch das HBeglG 2004 v. 29.12.2003 aufgehoben. Der Haushaltsfreibetrag wurde durch den Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24b) ersetzt. Zur Veranlagung wegen Eintragung eines Freibetrags nach § 24b s. Anm. 38.

43–44 Einstweilen frei.

45 b) Voraussetzungen der Amtsveranlagung nach Abs. 2 Nr. 4a Buchst. d bzw. e

Abs. 2 Nr. 4a erfasst nur Elternpaare, die nicht zusammen veranlagt werden, weil die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 nicht vorliegen. Das sind unverheiratete, geschiedene oder getrennt lebende Eltern. Wenn die Voraussetzungen der Vorschrift erfüllt sind, unterliegen ggf. beide Elternteile, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen haben, der Pflichtveranlagung.

Fall des Abs. 2 Nr. 4a Buchst. d: Elternteile erhalten den Ausbildungsfreibetrag nach § 33a Abs. 2 insgesamt nur einmal. Nach früherem Recht war nur eine vollständige Übertragung des Freibetrags möglich. Nach heutigem Recht können unverheiratete, geschiedene oder getrennt lebende Eltern den Freibetrag beliebig untereinander aufteilen, § 33a Abs. 2 Satz 5. Dabei kann für jedes Kind in Ausbildung der Ausbildungsfreibetrag gesondert übertragen werden.

Bei der freiwilligen (getrennten bzw.) Einzelveranlagung von Eltern, bei denen prinzipiell die Voraussetzungen der Zusammenveranlagung vorlägen, greift § 46 Abs. 2 Nr. 4a Buchst. d nicht ein. Zum einen begründet die Vorschrift nur dann eine Veranlagungspflicht, wenn die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 nicht vorliegen. Zusammen lebende Ehegatten werden also von vornherein von § 46 Abs. 2 Nr. 4a nicht erfasst. Zum anderen liegen in diesem Fall die Voraussetzungen des Buchst. d nicht vor. Übertragen freiwillig getrennt Veranlagte den Ausbildungsfreibetrag, ist Ermächtigungsgrundlage § 26a Abs. 2 (iVm. § 61 EStDV). Da § 46 Abs. 2 Nr. 4a Buchst. d nur auf § 33a Abs. 2 Satz 5 Bezug nimmt, können zusammen lebende Ehegatten, die die getrennte Veranlagung beantragen, den Ausbildungsfreibetrag übertragen, ohne dass eine Veranlagungspflicht begründet wird. Die gleichen Grundsätze sind bei der Aufteilung des Freibetrags nach § 33b Abs. 5 Satz 3 zu beachten.

Fall des Abs. 2 Nr. 4a Buchst. e: Die Übertragung eines Behinderten- oder Hinterbliebenenpauschbetrags setzt voraus, dass der Empfänger einen Kinderfreibetrag nach § 32 Abs. 6 oder Kindergeld erhält und der Pauschbetrag dem Kind selbst zusteht.

Antrag auf Aufteilung: Sowohl Nr. 4a Buchst. d als auch Buchst. e setzen einen Antrag auf Aufteilung voraus, der von einer Häufelung abweicht. Der Antrag kann nur von beiden Ehegatten gemeinsam bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist gestellt werden.

Anlaufhemmung: Die Begr. einer Veranlungspflicht durch den Antrag nach Abs. 2 Nr. 4a Buchst. d oder e entfaltet keine anlaufhemmende Wirkung nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO, wenn der Antrag erst nach dem Ablauf der Festsetzungsfrist des § 169 Abs. 2 AO abgegeben wird (BFH v. 28.3.2012 – VI R 68/10, BStBl. II 2012, 711, zu Abs. 2 Nr. 4a Buchst. c).

Einstweilen frei.

46

7. Veranlagung bei sonstigen Bezügen (Abs. 2 Nr. 5)

47

Eine Veranlagung ist ab VZ 2000 zwingend durchzuführen, wenn der ArbN einen sonstigen Bezug erhalten und dieser zu einem ermäßigten LStAbzug geführt hat. Das Gleiche gilt, wenn die LSt pauschal iHv. 20 % nach § 39c Abs. 3 ermittelt wurde.

Sonstiger Bezug iSd. § 34 Abs. 1 oder Abs. 2 Nr. 2 bzw. 4 (Alt. 1): Darunter fallen

- Entschädigungen für entgangene Einnahmen bzw. nicht ausgeübte Tätigkeiten, wie zB die Entschädigung für Wettbewerbsunterlassung (§ 34 Abs. 2 Nr. 2 iVm. § 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a und b). Es kommt dabei nicht darauf an, ob die Zahlungen des ArbG beim LStAbzug iSd. § 38a Abs. 2 ordnungsgemäß berücksichtigt wurden, da dieser Norm keine Abgeltungswirkung zukommt (FG Köln v. 5.3.2004 – 15 K 6011/03, EFG 2004, 1124, rkr.);
- Ausgleichszahlungen an den Handelsvertreter nach § 89b HGB (§ 34 Abs. 2 iVm. § 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. c);
- Vergütung für mehrjährige Tätigkeit (§ 34 Abs. 2 Nr. 4). Es kommt dabei nicht darauf an, dass der Stpfl. dafür tatsächlich eine Arbeitsleistung erbracht hat. Maßgeblich ist allein, dass die Zahlung auf dem Arbeitsverhältnis beruht.

Voraussetzungen des § 39b Abs. 3 Satz 9: Abs. 2 Nr. 5 greift nur ein, wenn der ArbG die LSt nach § 39b Abs. 3 Satz 9 zu ermitteln hatte, unabhängig davon, ob er es tatsächlich auch getan hat. Unbeachtlich ist auch, ob die Berechnung nach § 39b Abs. 3 Satz 9 materiell korrekt iSd. § 38 Abs. 2 ist (BFH v. 22.5.2007 – VI B 143/06, BFH/NV 2007, 1658).

Ist zu Unrecht die LSt nach § 39b Abs. 3 Satz 9 ermittelt worden, so ist der Veranlagungstatbestand nach § 46 Abs. 2 Nr. 5 nicht erfüllt. Ansprüche müssten dann ggf. im Wege der Nachforderung bzw. LStHaftung geltend gemacht werden.

Sonstiger Bezug iSd. § 39c Abs. 3 (Alt. 2): Der Tatbestand betrifft vor allem Fälle, in denen die Lohnausgleichskasse der Bauwirtschaft Auszahlungen an Bauarbeiter (zB zur Abgeltung von verfallenen Urlaubsansprüchen) vornimmt (vgl. *Krüger in Schmidt*, 42. Aufl. 2023, § 39c Rz. 5). Da die Höhe der pauschalen LSt dem LStAbzug nach StKlasse VI entspricht, ergänzt die Vorschrift den Pflichtveranlagungstatbestand nach § 46 Abs. 2 Nr. 2 (BTDrucks. 15/1562, 39).

Einstweilen frei.

48

8. Veranlagung bei Nichtvorlage der Lohnsteuerbescheinigung aus früheren Dienstverhältnissen (Abs. 2 Nr. 5a)

49

Die Vorschrift wurde durch das StÄndG 2003 v. 15.12.2003 mW ab VZ 2004 eingeführt. Sie betrifft die Fälle, in denen der ArbN die LStBescheinigungen aus vorangegangenen Dienstverhältnissen desselben Kj. nicht vorlegt und der ArbG die

LSt von einem sonstigen Bezug nach § 39b Abs. 3 einzubehalten hat. Der ArbG hat in solchen Konstellationen auf der LStBescheinigung des ArbN den Großbuchstaben S einzutragen (§ 41 Abs. 1 Satz 6; BMF v. 27.1.2004 – IV C 5 - S 2000 – 2/04, BStBl. I 2004, 173, unter IV.2). Der ArbN kann die Pflichtveranlagung vermeiden, indem er seinem neuen ArbG die LStBescheinigungen aus vorangegangenen Dienstverhältnissen desselben Kj. vorlegt (BTDrucks. 15/1562, 39; BRDrucks. 630/03, 65).

50 Einstweilen frei.

51 9. Veranlagung bei Eheauflösung und Wiederheirat im selben Veranlagungszeitraum (Abs. 2 Nr. 6)

Die Vorschrift wurde durch das StÄndG 1968 v. 20.2.1969 eingefügt und war erstmalig für den VZ 1970 anzuwenden. Steuerpflichtige, deren Ehe im VZ durch Tod, Scheidung oder Eheauflösung aufgelöst wurde, sind zu veranlagern, wenn zumindest einer von ihnen im gleichen Kj. wieder geheiratet hat. Durch die Eheauflösungen können sich für das LStAbzugsverfahren relevante Sachverhalte (zB Freibetragsberücksichtigung) ändern, ohne dass die Eintragungen sogleich der neuen Situation angepasst und damit beim LStAbzug berücksichtigt werden können. Eine Korrektur kann erst im Veranlagungsverfahren erfolgen.

Auflösung der Ehe durch Tod, Scheidung oder Aufhebung: Es kommt dabei nicht darauf an, dass zum Zeitpunkt der Auflösung oder davor die Voraussetzungen der Zusammenveranlagung gem. § 26 vorgelegen haben.

Wiederverheiratung im selben Veranlagungszeitraum: Ausreichend ist, wenn einer von beiden früheren Ehegatten im selben VZ heiratet. Für die neue Ehe brauchen die Voraussetzungen der Zusammenveranlagung nach § 26 nicht vorzuliegen.

Rechtsfolgen: Beide ehemaligen Ehegatten werden nach § 46 Abs. 2 Nr. 6 veranlagt. Die Vorschrift beschränkt ihre Reichweite nicht auf den wiederverheirateten Ehegatten (*Kulosa in Schmidt*, 42. Aufl. 2023, § 46 Rz. 24; *Brandl in Brandis/Heusermann*, § 46 Rz. 96 [8/2022]). Relevant wird diese Frage, wenn beide früheren Ehegatten Arbeitslohn bezogen haben. Bei der Veranlagung gelten im Übrigen die allgemeinen Regeln, dh., §§ 26 ff. sowie 32a Abs. 6 Satz 2 sind zu beachten.

52–53 Einstweilen frei.

54 10. Veranlagung von Grenzgängern und bei fiktiver unbeschränkter Einkommensteuerpflicht (Abs. 2 Nr. 7)

Voraussetzungen des Abs. 2 Nr. 7 Buchst. a: Abs. 2 Nr. 7 Buchst. a gilt für verheiratete ArbN, deren Ehegatten im EU-/EWR-Ausland leben, wenn diese Tatsache auch bei der Bildung der LStAbzugsmerkmale iSd. § 39 zu berücksichtigen ist. In der Regel sind davon Gastarbeiter betroffen, die in Deutschland wohnen und deren Ehegatten im EU-/EWR-Heimatland verblieben sind.

► **Unbeschränkte Einkommensteuerpflicht:** Die Vorschrift setzt voraus, dass der Stpfl. unbeschränkt estpfl. iSd. § 1 Abs. 1 ist, also entweder seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hat.

► **Ehegatte:** Der Ehegatte ist Staatsangehöriger des EU- oder EWR-Auslands und nicht dauernd vom Stpfl. getrennt lebend (s. § 1a Abs. 1 Nr. 2).

- ▶ *Lohnsteuerabzugsmerkmale iSd. § 39*: Der Ehegatte ist bei der Bildung der LStAbzugsmerkmale iSd. § 39 Abs. 4 berücksichtigt worden. Dies erfolgt durch eine Eingruppierung des ArbN in die LStKlasse III.

Voraussetzungen des Abs. 2 Nr. 7 Buchst. b: Abs. 2 Nr. 7 Buchst. b tritt an die Stelle des bis zum VZ 1995 geltenden § 50 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 Buchst. b aF. Die Vorschrift betrifft Grenzpendler, die nach § 1 Abs. 3 oder § 1a als unbeschränkt estpfl. behandelt werden (BTDrucks. 13/1558, 158). Dieser Personenkreis kann alle stl. Vergünstigungen im LStAbzugsverfahren in Anspruch nehmen. So kann das BSFA zB Freibeträge nach § 39a berücksichtigen. Im Veranlagungsverfahren ist zu überprüfen, ob die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 bzw. des § 1a im VZ vorgelegen haben.

- ▶ *Arbeitnehmer iSd. § 1 Abs. 3 oder § 1a*: Hierzu gehören natürliche Personen, die nicht unbeschränkt estpfl. iSd. § 1 Abs. 1, aber in Deutschland beschäftigt sind und dort einen wesentlichen Teil ihrer Einkünfte beziehen (§ 1 Abs. 3); diese Personen müssen nicht im EU-/EWR-Raum wohnen. Zu den in § 1a genannten Personen gehören neben den nach der Fiktion des § 1 Abs. 3 im Ausland wohnenden unbeschränkt estpfl. Grenzpendlern auch die im Inland ansässigen unbeschränkt estpfl. Gastarbeiter. Die Vorschrift ist auch auf Diplomaten und andere Bedienstete des § 1 Abs. 2 anzuwenden, soweit diese die Voraussetzungen des § 1a Abs. 2 erfüllen.
- ▶ *Lohnsteuerabzugsmerkmale nach § 39 Abs. 2*: Auch für ArbN, die unter § 1 Abs. 3 bzw. § 1a fallen, können die LStAbzugsmerkmale iSd. § 39 Abs. 4 berücksichtigt werden (§ 39 Abs. 2). Vor Einführung der elektronischen LStAbzugsmerkmale wurden diese Freibeträge im Rahmen einer gesonderten Bescheinigung gem. § 39c Abs. 4 aF ausgewiesen.
- ▶ *Zuständigkeit des Betriebsstättenfinanzamts*: Die Zuständigkeit richtet sich nach § 41a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1. Das BSFA ist abweichend von § 19 AO auch für die EStVeranlagung des ArbN zuständig.

Einstweilen frei.

55–56

III. Antragsveranlagung (Abs. 2 Nr. 8 und 9)

1. Bedeutung der Antragsveranlagung

57

Der Gesetzgeber hat mit der Neufassung des Abs. 2 Nr. 8 dem ArbN das Recht gegeben, einen Antrag auf Veranlagung zur ESt zu stellen. Ein Antrag iSd. Nr. 8 zwingt das WohnsitzFA zu einer Entsch. über den EStAnspruch. Die Antragsveranlagung ermöglicht es dem ArbN also, eine Veranlagung ausschließlich im eigenen Interesse durchführen zu lassen (BFH v. 21.1.1998 – IV B 34/97, BFH/NV 1998, 846). Mögliche Gründe sind die Anrechnung von Steuerbeträgen (LSt, Kap-ErtrSt oder KSt) oder von Verlustabzügen nach § 10d. Der Antrag auf Veranlagung bezieht sich auch auf den SolZ (Zuschlagsteuer iSd. § 51a) und die KiSt.

Persönlicher Geltungsbereich: Antragsberechtigte sind Stpfl. mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, von denen ein StAbzug vorgenommen wurde (s. Anm. 22). Gemäß § 50 Abs. 2 sind seit dem VZ 1996 auch beschränkt stpfl. EU-/EWR-Bürger antragsberechtigt (s. Anm. 9). Zum Antrag durch den Pfändungsgläubiger oder Abtretungsempfänger des Stpfl. s. Anm. 14. Haben beide Ehegatten Arbeitslohn bezogen, so kommt es im Fall der Zusammenveranlagung

nach § 46 Abs. 2 Nr. 3a zu einer Amtsveranlagung. Dies war nach § 46 Abs. 2 Nr. 7 aF (gestrichen durch StÄndG 1992 v. 25.2.1992) früher auch bei getrennter Veranlagung vorgesehen. Heute ist eine Veranlagungspflicht des nicht antragstellenden ArbN-Ehegatten abzulehnen (aA BFH v. 21.9.2006 – VI R 80/04, BStBl. II 2007, 11; *Kulosa* in *Schmidt*, 42. Aufl. 2023, § 46 Rz. 32). Die Wahl der getrennten Veranlagung hat nur bezüglich dieser Veranlagungsform Wirkung für den anderen Ehegatten. Das Antragsrecht nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 steht jedem der Ehegatten für sich persönlich zu und ist von der Wahl nach § 26 Abs. 2 unabhängig auszuüben (so im Erg. auch *Bergan/Martin*, DStR 2006, 246).

Verhältnis zu anderen Verfahren:

- ▶ *Veranlagung durch das Finanzamt*: Für die Durchführung des Veranlagungsverfahrens bedarf es keines Antrags nach Abs. 2 Nr. 8 mehr, wenn das FA das Veranlagungsverfahren von sich aus bereits durchgeführt und die ESt festgesetzt hat, zB durch Schätzungsbescheid; das gilt jedenfalls dann, wenn aus der insoweit maßgeblichen Sicht des FA bei Erlass des StBescheids die Voraussetzungen für eine Veranlagung von Amts wegen vorgelegen haben (BFH v. 22.5.2006 – VI R 15/05, BStBl. II 2006, 912; aA noch FG Köln v. 10.6.1999 – 7 K 448/96, EFG 1999, 1020, rkr.). Ist die ESt durch bestandskräftigen Bescheid festgestellt, kann ein fristgerechter Antrag auf Veranlagung nicht zu einer Änderung des Bescheids führen (BFH v. 22.5.2006 – VI R 17/05, DStRE 2006, 1204).
- ▶ *Verhältnis zur Verlustfeststellung*: Eine Antragsveranlagung kommt auch in Betracht, um einen Verlustvortrag zu sichern, der nach § 10d Abs. 4 Sätze 4 und 5 in späteren VZ berücksichtigt werden kann. Die erstmalige Verlustfeststellung ist grds. unbefristet möglich, eine zeitliche Begrenzung kann sich lediglich über § 10d Abs. 4 Satz 6 ergeben. Die Verjährung des Antrags nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 stellt dagegen kein Hindernis für die Verlustfeststellung dar (BFH v. 1.3.2006 – XI R 33/04, FR 2006, 593, mit Anm. *Wendt*; BFH v. 11.7.2007 – XI R 25/05, BFH/NV 2007, 226).

Wenn bereits ein EStBescheid für das Verlustjahr ergangen ist, ist eine abweichende Verlustfeststellung nur unter der Voraussetzung möglich, dass der EStBescheid selbst noch geändert werden kann (vgl. BFH v. 9.12.1998 – XI R 62/97, BStBl. II 2000, 3; BFH v. 9.5.2001 – XI R 25/99, BStBl. II 2002, 817; BFH v. 10.2.2015 – IX R 6/14, BFH/NV 2015, 812).

58–61 Einstweilen frei.

2. Antragsverfahren

62 a) Form und Inhalt des Antrags (Abs. 2 Nr. 8 Satz 2)

Der Antrag ist seit VZ 1990 in Form einer EStErklärung abzugeben. Die in Abs. 2 Nr. 8 geforderte Verknüpfung von EStErklärung und Antrag führt dazu, dass nur eine wirksame EStErklärung auch als Antrag auf Veranlagung anzusehen ist (BFH v. 22.5.2006 – VI R 15/05, BStBl. II 2006, 912). Infolgedessen sind dabei die §§ 150, 151 AO und § 25 Abs. 3 zu beachten (BFH v. 18.8.1998 – VII R 114/97, BStBl. II 1999, 84; BFH v. 29.2.2000 – VII R 109/98, BStBl. II 2000, 573). Der Antrag beinhaltet auch einen Antrag auf Veranlagung der Zuschlagsteuern (§ 51a Abs. 1).

Der Antrag ist grds. beim WohnsitzFA des ArbN zu stellen (§ 19 AO). Die Frist wird allerdings auch dann gewahrt, wenn der Antrag bei einem örtlich unzuständigen FA gestellt wird (aA BFH v. 13.2.2020 – VI R 37/17, DB 2020, 1663; wie hier

aber die [uE argumentativ überzeugendere] Vorinstanz: FG Köln v. 23.5.2017 – 1 K 1637/14, EFG 2017, 1736).

Ein Antrag ist nicht mehr möglich, wenn die ESt bereits festgesetzt wurde. Insofern stellt die Vorschrift auch keine Rechtsgrundlage für die Änderung bestandskräftiger StBescheide dar (BFH v. 22.5.2006 – VI R 17/05, BStBl. II 2006, 806).

Wirksame Einkommensteuererklärung: Dafür ist Voraussetzung, dass die EStErklärung für die FinVerw. brauchbar ist, dh., es muss anhand der angegebenen Daten eine Veranlagung in Gang gesetzt werden können (H 46.2 „Rechtswirksamer Antrag“ EStH 2008). Die Erklärung kann auch per Telefax übermittelt werden (BFH v. 8.10.2014 – VI R 82/13, DStR 2015, 118).

Einseitig kopierte oder gedruckte Vordrucke reichen aus (BFH v. 22.5.2006 – VI R 15/02, BStBl. II 2007, 2). Es kommt nicht darauf an, ob die Erklärungen unrichtig oder unvollständig ausgefüllt sind. Neben den persönlichen Daten muss für die FinVerw. erkennbar sein, dass der Stpfl. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt hat und eine Veranlagung begehrt. Die Abgabe eines Mantelbogens ohne Anlage N und Angabe eines Brutto-Arbeitslohns reicht daher zur wirksamen Antragstellung nicht aus (FG Berlin v. 26.11.2002 – 7 K 7434/01, EFG 2003, 398, rkr.). Ein Einspruch gegen einen Schätzungsbescheid ist kein wirksamer Antrag auf Veranlagung und verlängert auch nicht die Antragsfrist (FG Hamb. v. 24.6.2005 – III 21/04, StEd. 2005, 624, rkr.; s. dazu aber Anm. 57).

Nicht erforderlich für die Annahme eines wirksamen Antrags ist uE die Angabe der einbehaltenen LSt, da diese Information nicht notwendiges Kriterium einer EStFestsetzung ist, sondern allein im Anrechnungsverfahren Bedeutung erlangt (aA noch H 46.2 EStH 2010, jetzt aufgegeben, s. H 46.2 EStH 2021). Lohnsteuerbescheinigung oder andere Belegunterlagen sind für einen wirksamen Antrag nicht erforderlich.

Unterschrift: Der Vordruck ist (im Falle der Zusammenveranlagung von beiden Ehegatten) zu unterschreiben (§ 150 Abs. 3 AO; BFH v. 7.11.1997 – VI R 45/97, BStBl. II 1998, 54). Zur Abgabe der Erklärung durch den Pfändungsgläubiger s. Anm. 14.

Elektronische Steuererklärung: Eine elektronische Antragstellung ist gesetzlich nicht explizit vorgesehen, so dass nach den allgemeinen Vorschriften (§ 87a Abs. 3 AO) im Falle der Übermittlung über das Internet eine qualifizierte elektronische Signatur erforderlich ist. Wurde die StErklärung in komprimierter Form per ELSTER übermittelt, so reicht für die wirksame Antragstellung die Nachreichung des unterschriebenen Mantelbogens, auch wenn der Stpfl. keine Kenntnis vom sonstigen Inhalt der Erklärung hat (BFH v. 8.10.2014 – VI R 82/13, BStBl. II 2015, 359). Die bloße Übermittlung der EStErklärung per ELSTER ohne Authentifizierung ist nicht ausreichend. Maßgeblich ist dann der Zeitpunkt, zu dem die komprimierte StErklärung in Papierform mit der Unterschrift beim FA eingeht (FG Ba.-Württ. v. 17.8.2015 – 9 K 2505/14, EFG 2015, 1815, rkr.). Zum komprimierten Vordruck s. BMF v. 12.8.2022 – IV A 5 – O 1561/19/10001:004, BStBl. I 2022, 1334.

Steuererklärung per Email? Die Übermittlung einer StErklärung als einfache pdf-Datei per Email ist nicht wirksam, da von der Verordnungsermächtigung gem. § 150 Abs. 6 AO derzeit kein Gebrauch gemacht wird. Die unterschiedliche Behandlung zur völlig veralteten Telefax-Technologie ist rechtspolitisch verfehlt. Beide Versandarten erfolgen unverschlüsselt und die Übersendung mittels Fax-Geräten ist nach neueren Erkenntnissen aufgrund von Schwachstellen im Protokoll

nicht sicherer als die Übermittlung via Email (s. Untersuchung von *Itkin/Balmas*, <https://research.checkpoint.com/sending-fax-back-to-the-dark-ages/>). Insoweit ist die Begr. der Rspr. überholt und sachlich eine unterschiedliche Behandlung nicht mehr gerechtfertigt (BFH v. 8.10.2014 – VI R 82/13, BStBl. II 2015, 359; s. aber noch zur Klageerhebung BFH v. 26.7.2011 – VII R 30/10, DStR 2011, 1353; FG Nürnberg v. 6.5.2022 – 7 K 1023/21, juris, rkr.; FG Köln v. 25.1.2018 – 10 K 2732/17, EFG 2018, 761, rkr.; weniger streng zu bestimmenden Schriftsätzen: BAG. v. 11.7.2013 – 2 AZB 6/13, NZA 2013, 983).

b) Rücknahme und Ablehnung des Antrags

63 aa) Rücknahme des Antrags

Ein wirksamer Antrag nach Abs. 2 Nr. 8 bindet die FinVerw. (BFH v. 9.7.1959 – IV 209/58 U, BStBl. III 1959, 348), entfaltet jedoch keine unmittelbare Regelungswirkung gegenüber dem ArbN. Dieser kann den Antrag bis zur Bestandskraft des EStBescheids zurücknehmen, also auch noch im Einspruchsverfahren (FG Hess. v. 9.6.1988 – 9 K 128/87, EFG 1989, 116, rkr.). Auf diese Weise kann der Stpfl. – soweit kein Grund zur Pflicht-Veranlagung besteht – im Bedarfsfall die Nachzahlung von ESt vermeiden (BTDrucks. 12/1506, 175). Das FA hat nach einer Rücknahme des Antrags einen ggf. bereits erlassenen StBescheid nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO aufzuheben. Davon unberührt bleiben jedoch Ansprüche aus dem LStVerfahren (zB § 42d Abs. 3 Satz 4). Diese können bis zur bestandskräftigen Veranlagung weiterhin gegen den ArbN geltend gemacht werden (s. Anm. 9).

64 bb) Ablehnung des Antrags

Liegen die Voraussetzungen der Antragsveranlagung nicht (mehr) vor, so lehnt das FA den Antrag mittels Bescheid ab. Es ist dabei allerdings im einzelnen Fall durch Auslegung anhand der konkreten Umstände zu ermitteln, ob eine sog. Nichtveranlagungsverfügung (nicht: Freistellungsbescheid) erlassen wurde, die den allgemeinen verfahrensrechtl. Regelungen des StBescheids unterliegt (BFH v. 17.4.2007 – VI B 136/06, BFH/NV 2007, 1267; BFH v. 16.7.2008 – VI B 25/08, BFH/NV 2008, 1845). Der Bescheid kann per Einspruch und Verpflichtungsklage (uU auch isolierte Anfechtungsklage) angefochten werden. Ergeht während eines Rechtsstreits über den Ablehnungsbescheid ein StBescheid, so wird dieser nicht gem. § 68 FGO zum Gegenstand des Klageverfahrens (vgl. dazu FG Schl.-Holst. v. 19.12.1972 – III 28/72, EFG 1973, 166, rkr.). Die Verpflichtungsklage erledigt sich, so dass das ursprüngliche Klagebegehren allenfalls im Rahmen einer Fortsetzungsfeststellungsklage verfolgt werden kann.

65 Einstweilen frei.

c) Antragsfristen

66 aa) Zweijährige Ausschlussfrist (bis Veranlagungszeitraum 2004)

Bis einschließlich VZ 2004 war der Zeitraum für die Beantragung der EStErklärung nach Abs. 2 Nr. 8 aF durch eine zweijährige Ausschlussfrist begrenzt. Diese Frist konnte nicht durch behördliches Ermessen verlängert werden, so dass nach regulärem Fristablauf häufig die einzige Möglichkeit, eine Veranlagung zu erwir-

ken, war, die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach § 110 AO zu beantragen (Streitfälle zu dem Thema waren Legion, vgl. die Voraufgabe Anm. 68 f. – Stand Februar 2009 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).

Die Rspr. erachtete diese enge Befristung zunächst als verfassungskonform (s. Anm. 57). Des BVerfG betonte den weiten Spielraum des Gesetzgebers und führte im Kern das Interesse des Staats an einer sparsam arbeitenden und effektiven Verwaltung sowie Gründe der Budgetsicherheit an.

BVerfG v. 22.10.1981 – 1 BvR 172/81, StRK EstG 1974 § 46 R. 2; BVerfG v. 8.10.1985 – BvL 17, 19/83, BVerfGE 70, 278; BFH v. 9.4.1986 – IX R 212/84, BFH/NV 1987, 157; BFH v. 14.3.1989 – I R 77/85, BFH/NV 1991, 311; BFH v. 21.1.1999 – IV B 34/97, BFH/NV 1998, 846.

In zwei Vorlagebeschlüssen zum BVerfG betrachtete der VI. Senat des BFH diese Rspr. als überholt und sah in der Fristenregelung einen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz nach Art. 3 Abs. 1 GG (BFH v. 22.5.2006 – VI R 49/04, BStBl. II 2006, 808; BFH v. 22.5.2006 – VI R 46/05, BStBl. II 2006, 820, erledigt mit Beschluss des BFH v. 27.3.2008 – VI R 49/04, juris).

Als Reaktion auf die unsichere Rechtslage und die Vielzahl von Einspruchsverfahren bzw. Klagen und auch im Vorgriff auf die möglicherweise negative Entsch. des BVerfG hat der Gesetzgeber durch das JStG 2008 (s. Anm. 2) die zweijährige Ausschlussfrist rückwirkend bis VZ 2005 beseitigt (§ 52 Abs. 55j Satz 3; vgl. dazu BFH v. 12.11.2009 – VI R 1/09, FR 2010, 342, mit Anm. *Tillmann*; BFH v. 14.4.2011 – VI R 82/10, BFH/NV 2011, 1504).

bb) Rechtslage ab Veranlagungszeitraum 2005: Festsetzungsfrist von vier Jahren

67

Für Veranlagungsfälle ab VZ 2005 gilt die allgemeine Festsetzungsfrist von vier Jahren (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO; R 46.2. Abs. 2 EstR).

Keine Anlaufhemmung nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO: Grundsätzlich beginnt die Frist mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Steuer entstanden ist (§ 170 Abs. 1 AO). Abweichend davon beginnt sie im Falle einer StErklärungspflicht erst mit Ablauf des Jahres, in dem die StErklärung den Finanzbehörden zugeht (§ 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO). Vom Wortlaut her greift die Anlaufhemmung des § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO nicht beim Tatbestand des Abs. 2 Nr. 8, da im Rahmen der Antragsveranlagung keine Verpflichtung zur Einreichung einer StErklärung besteht. Damit beträgt die Festsetzungsfrist aber in diesen Fällen nur vier Jahre, in den übrigen Fällen der Pflichtveranlagung (also die Tatbestände des Abs. 2 Nr. 1 bis 7) hingegen praktisch sieben (vier plus drei) Jahre.

Einer Antragsveranlagung gleichgestellt wird die Ausübung von stl. Wahlrechten, die zu einer Pflichtveranlagung (zB Antrag auf Übertragung eines Haushaltsfreibetrags, vgl. Abs. 2 Nr. 4a) führt, so dass in diesen Fällen ebenfalls keine Anlaufhemmung in Betracht kommt (AEAO zu § 170 Rz. 3; BFH v. 28.3.2012 – VI R 68/10, BStBl. II 2012, 711).

Außerhalb der Pflichtveranlagungstatbestände des Abs. 2 findet die Anlaufhemmung dann Anwendung, wenn der ArbN durch Verwaltungsakt oder gesetzlich verpflichtet ist, eine EStErklärung abzugeben. Das kann der Fall sein, wenn das FA den Stpfl. innerhalb der allgemeinen Festsetzungsfrist gem. § 149 Abs. 1 AO kon-

kret zur Abgabe einer StErklärung auffordert (BFH v. 4.10.2017 – VI R 53/15, BStBl. II 2018, 123; BFH v. 28.3.2012 – VI R 68/10, BStBl. II 2012, 711). Aber auch bei Verpflichtungen, die sich aus § 25 EStG iVm. § 56 EStDV ergeben, sind die Voraussetzungen für eine Anlaufhemmung gegeben (BFH v. 30.3.2017 – VI R 43/15, BStBl. II 2017, 1046; *Heuermann in Brandis/Heuermann*, § 25 Rz. 71 [8/2022]).

Stellungnahme: Die Rspr. kann bezüglich der zwischen Pflicht- und Antragsveranlagung differenzierenden Betrachtung inzwischen als gefestigt angesehen werden (BVerfG v. 18.9.2013 – 1 BvR 924/12, NJW 2014, 139; BFH v. 14.4.2011 – VI R 53/10, FR 2011, 818; so bereits auch die FinVerw. in R 46.2 Abs. 2 EStR und AEO zu § 170 Rz. 3; *Kulosa in Schmidt*, 42. Aufl. 2023, § 46 Rz. 34; aA noch FG Köln v. 3.12.2008 – 11 K 4917/07, EFG 2009, 480, rkr.). Zwar besteht eine ungleiche Behandlung von ArbN und sonstigen Stpfl., doch ist diese gerechtfertigt. Die Antragsveranlagung liegt – anders als die Pflichtveranlagungen – üblicherweise im Interesse des Stpfl. Insofern besteht bei der Antragsveranlagung auch keine Notwendigkeit, den staatlichen Besteuerungsanspruch durch die Gewährleistung ausreichender Bearbeitungszeit durch die Finanzbehörden zu sichern. Rechtspolitisch ist diese Begr. – auch wenn man von keiner gezielten Diskriminierung ausgeht – jedoch fragwürdig, denn sie stellt den Steueranspruch des Staats über den Erstattungsanspruch des ArbN. Eine tatsächliche verfahrensrechtl. Gleichstellung würde im Hinblick auf das Interesse der Allgemeinheit an einer sparsam arbeitenden Verwaltung angesichts der überschaubaren Zahl der Fälle nicht wesentlich beeinträchtigt (dies stellt das FG Ba.-Württ. v. 4.5.2010 – 4 K 478/10, EFG 2010, 1611, heraus, vgl. nachgehend BFH v. 14.4.2011 – VI R 53/10, BStBl. II 2011, 746). Zudem könnten Stpfl. mit der Behauptung, (auch nur geringste) Zinseinkünfte aus privaten Darlehen erzielt zu haben, nach § 32d Abs. 3 Satz 3 einen Pflichtveranlagungstatbestand „generieren“ (s. Anm. 9).

Ablaufhemmung: Im Fall einer Antragsveranlagung greift die Ablaufhemmung gem. § 171 Abs. 3 AO ein. Nach der Rspr. (BFH v. 20.1.2016 – VI R 14/15, BStBl. II 2016, 380) endet die Frist erst am 2. Januar des Folgejahres, wenn der 31. Dezember ein Samstag oder Sonntag ist. Die Ablaufhemmung greift auch dann, wenn aufgrund von Verlustvorträgen aus dem Vorjahr parallel eine Abgabepflicht nach § 56 Satz 2 EStDV besteht (BFH v. 30.3.2017 – VI R 43/15, BStBl. II 2017, 1046; krit. *Kulosa in Schmidt*, 42. Aufl. 2023, § 46 Rz. 37).

68 3. Antragsveranlagung im Falle des § 1 Abs. 3 (Abs. 2 Nr. 9)

Ab VZ 2020 ist für Stpfl., die erst im Rahmen der Antragsveranlagung einen Antrag nach § 1 Abs. 3 stellen, das BSFA zuständig. Damit wird ein Gleichlauf zum Pflichtveranlagungstatbestand gem. Abs. 2 Nr. 7 Buchst. b geschaffen und es ist für die Zuständigkeit unerheblich, ob der Antrag nach § 1 Abs. 3 im Rahmen des LStAbzugsverfahrens oder danach gestellt wird. Die allgemeine Zuständigkeitsregelung gem. § 19 Abs. 2 AO ist nicht anwendbar (*Brandl in Brandis/Heuermann*, § 46 Rz. 128 [8/2022]).

69–79 Einstweilen frei.

C. Erläuterungen zu Abs. 3: Härteausgleich

Der gesetzliche Härteausgleich nach Abs. 3 bewirkt, dass Nebeneinkünfte bis zur Höhe von 410 € (die nach Abs. 2 Nr. 1 nicht der LSt unterliegen) auch dann stfrei bleiben, wenn eine Veranlagung nach Abs. 2 Nr. 2 bis 8 tatbestandlich in Betracht kommt. Arbeitnehmer mit Nebeneinkünften unter 410 € sollen sich materiell nicht schlechter als andere stehen, wenn sie einem Veranlagungstatbestand nach Abs. 2 Nr. 2 bis 8 unterliegen (*Kulosa in Schmidt*, 42. Aufl. 2023, § 46 Rz. 42; *Brandl in Brandis/Heuermann*, § 46 Rz. 147 [8/2022]).

Freigrenze: Abs. 3 enthält eine Freigrenze und keinen Freibetrag. Übersteigen die estpfl. Nebeneinkünfte 410 €, so greift Abs. 3 nicht ein. In Betracht kommt dann aber der erweiterte Härteausgleich nach Abs. 5 iVm. § 70 EStDV (s. Anm. 87).

Voraussetzungen des Härteausgleichs (Abs. 3 Satz 1): Voraussetzung für den Härteausgleich nach Abs. 3 ist, dass ein „Fall des Absatzes 2“ vorliegt, also die tatbestandlichen Voraussetzungen eines Veranlagungsfalls des Abs. 2 vorliegen, und dass (entsprechend Abs. 2 Nr. 1) die Summe der Einkünfte, die nicht solche aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19) sind, 410 € nicht überschreitet.

Fall des Abs. 2: Es muss ein Veranlagungsfall des Abs. 2 tatbestandlich vorliegen; dies ist ohne Anwendung der Härteausgleichsregelung zu prüfen. Die Anwendung des Abs. 3 kann also nicht zu einer Ablehnung der Veranlagung führen; vielmehr ist der Härteausgleich erst im Rahmen der Veranlagung durchzuführen (BFH v. 2.12.1971 – IV R 142/70, BStBl. II 1972, 278).

Die Vorschrift gilt prinzipiell nur für Stpfl., die mindestens einen Tatbestand der Abs. 2 Nr. 1 bis 8 erfüllen. Eine Ausnahme wird jedoch gemacht, wenn der ArbN Lohn von einem ausländ. ArbG erhält, der nicht zum LStEinbehalt verpflichtet ist. Obwohl § 46 Abs. 2 vom Wortlaut her nicht einschlägig ist, gebietet es der Gleichheitsgrundsatz, dem ArbN die Vergünstigungen des § 46 Abs. 3 und Abs. 5 zu gewähren (BFH v. 7.8.1959 – VI 299/57, BStBl. III 1959, 462; BFH v. 10.1.1992 – VI R 117/90, BStBl. II 1992, 720; BFH v. 27.11.2014 – I R 69/13, BStBl. II 2015, 793).

Nebeneinkünfte iSd. Abs. 2 Nr. 1: Die estpfl. Einkünfte, von denen der StAbzug vom Arbeitslohn nicht vorgenommen ist, also die Nebeneinkünfte iSd. Abs. 2 Nr. 1, dürfen 410 € nicht übersteigen. Zur Berechnung der Freigrenze sind alle Einkünfte zu addieren, die nicht solche aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19) sind. Soweit Kapitaleinkünfte der Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 unterfallen, werden sie ab dem VZ 2014 nicht mehr mit einbezogen. Nach der – wenig überzeugenden – Gesetzesbegründung soll durch diesen Systembruch verhindert werden, dass Stpfl., die eine Günstigerprüfung beantragen, ein „zweiter Sparer-Pauschbetrag“ gewährt wird (BRDrucks. 184/1/14, 15).

Sind einzelne Einkünfte negativ, ist ein Verlustausgleich vorzunehmen. Steuerermäßigte Einkünfte (§§ 34 ff., 35), für die tarifliche Steuervergünstigungen oder -ermäßigungen gewährt werden, sind in die Berechnung der Freigrenze mit einzubeziehen.

Steuerfreie und pauschal versteuerte Bezüge (auch solche, die dem Inversionsvorbehalt unterliegen) bleiben außer Betracht (BFH v. 5.5.1994 – VI R 90/93, BStBl. II 1994, 654 [655]). Von der Summe sind anschließend die Beträge nach § 24a und § 13 Abs. 3 abzuziehen (s. Anm. 83). Ein Härteausgleich wird durchgeführt, wenn das Erg. positiv ist und 410 € nicht überschreitet.

Beispiel:

Ein 66-jähriger Stpfl. bezieht neben seinem Ruhegehalt weitere Einkünfte, die sich wie folgt zusammensetzen:

Gewinn aus selbständiger Arbeit (§ 18)	3.000
Verlust aus VuV (§ 21)	<u>./.. 2.400</u>
positive Summe der Einkünfte	600
Altersentlastungsbetrag nach § 24a (40 % aus 600)	<u>./.. 240</u>
	360

Eine Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 1 ist an sich nicht durchzuführen, da die Veranlagungsgrenze von 410 € nicht überschritten wird. Liegt aber ein anderer Veranlagungsgrund vor (wurden zB beim LStAbzug Freibeträge iSd. § 39a berücksichtigt) oder wurde die Veranlagung beantragt, so ist bei der EStVeranlagung im o.g. Fall vom Einkommen nach § 46 Abs. 3 ein Ausgleichsbetrag von 360 € abzuziehen (s. auch Berechnungsbeispiel in H 46.3 EStH; *Kulosa in Schmidt*, 42. Aufl. 2023, § 46 Rz. 44).

Minderung des Ausgleichsbetrags als Rechtsfolge (Abs. 3 Satz 2): Der Ausgleichsbetrag mindert sich um den Freibetrag für Land- und Forstwirte (§ 13 Abs. 3) und den auf die Nebeneinkünfte entfallenden Altersentlastungsbetrag nach § 24a. Die Minderung durch den Altersentlastungsbetrag kann sich daher nur auswirken, soweit die Lohneinkünfte nicht den Freibetrag bereits absorbieren. Seit VZ 2008 beträgt der Altersentlastungsbetrag nicht mehr in jedem Fall 40 % (s. Anm. 78). Bis zum Jahr 2040 wird der Prozentsatz nach § 24a Satz 5 abgeschmolzen.

Ehegatten: Bei zusammen veranlagten Ehegatten ist der Härteausgleichsbetrag nicht zu verdoppeln; er ist also nur abzuziehen, wenn die Summe der lstopf. Einkünfte beider Ehegatten, die dem LStAbzug unterlagen, 410 € nicht übersteigt (BFH v. 19.11.1965 – VI 120, 121/64 U, BStBl. III 1966, 108). Sind die Ehegatten getrennt zu veranlagten, wird bei jedem Ehegatten gesondert die Anwendung des Härteausgleichs geprüft.

Tarifbegünstigte Einkünfte: Erzielt der ArbN neben seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit andere Einkünfte, die tarifbegünstigt sind (§§ 34 ff., 35) so ist bei der Ermittlung der ESt der Ausgleichsbetrag nach § 46 Abs. 3 (bzw. Abs. 5 iVm. § 70 EStDV) in der Reihenfolge abzuziehen, wie es für den Stpfl. am günstigsten ist, also zunächst von den nicht begünstigten Einkünften (BFH v. 2.12.1971 – IV R 143/70, BStBl. II 1972, 278).

81–83 Einstweilen frei

84 D. Erläuterungen zu Abs. 4: Abgeltungswirkung

Die LSt als Quellensteuer ist ein Massenverfahren. Nach dem Abzug an der Quelle soll den FinBeh. ein weiteres Verfahren möglichst erspart bleiben. Das Gesetz sieht daher ausschließlich in den in § 46 Abs. 2 genannten Fällen für ArbN zusätzlich eine Veranlagung zur ESt vor. Die Abgeltungswirkung gilt entsprechend für die Zuschlagsteuern (§ 51a Abs. 3; FG Köln v. 8.6.2005 – 11 K 3248/02, EFG 2005, 1379, rkr., nachgehend BFH v. 25.1.2006 – I R 62/05, juris, nicht entscheidungserheblich).

Abgeltung durch den Lohnsteuerjahresausgleich (Abs. 4 Satz 1): Kommt eine Veranlagung nach Abs. 2 nicht in Betracht, so gilt die ESt, die auf die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit entfällt, durch den LStAbzug als abgegolten, es sei denn, der ArbN kann für zu wenig erhobene LSt in Anspruch genommen werden. Die Abgeltungswirkung bezieht sich nur auf die Einkünfte aus nichtselbständiger

Arbeit, wirkt sich im Erg. aber auf das gesamte Einkommen des ArbN aus, weil es außerhalb der Veranlagungsfälle des § 46 Abs. 2 für den ArbN zu keiner Veranlagung kommt.

Die Abgeltungswirkung tritt insoweit nicht ein, als der ArbN für zu wenig erho-bene LSt noch in Anspruch genommen werden kann. In den Grenzen der für die Festsetzungsverjährung geltenden Frist (§ 169 Abs. 2 AO) kann die LSt in folgen-den Fällen vom ArbN nachgefordert werden (vgl. H 41c.3 LStH):

- Barlohn reicht zur Deckung der LSt nicht aus (§ 38 Abs. 4),
- Änderung der LStAbzugsmerkmale,
- rückwirkende Herabsetzung des Freibetrags (§ 39a Abs. 5) oder Pauschbetrags für Behinderte nach § 33b,
- der ArbG zeigt dem FA an, keine LSt einzubehalten (§ 41c Abs. 4),
- ein Nachforderungstatbestand nach § 42d Abs. 3 Satz 4 ist einschlägig,
- die Voraussetzungen der unbeschränkten EStpflicht nach § 1 Abs. 3 haben nicht vorgelegen und dies hätte bereits bei Erteilung der Bescheinigung be-merkt werden können (§ 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2).

Die Abgeltungswirkung tritt nur gegenüber dem ArbN als Steuerschuldner (§ 38 Abs. 2 Satz 1) ein. Der ArbG als Entrichtungsschuldner der LSt profitiert von der Regelung des Abs. 4 nicht. Er kann weiterhin nach § 42d in Haftung genommen werden, auch nach Durchführung einer ArbN-Veranlagung (§ 42d Abs. 3 Satz 3). Auch hinsichtlich einer pauschalierten LSt bleibt der ArbG Steuerschuldner.

Lohnsteuerjahresausgleich unberührt (Abs. 4 Satz 2): Es wird klargestellt, dass die Vorschriften über den LStJA (§ 42b) durch den ArbG in Betracht kommen. Die Vorschrift hat lediglich deklaratorische Bedeutung (glA *Heuermann in Heuermann/Wagner*, Lohnsteuer, Teil N, Rz. 202 [7/2015]).

Einstweilen frei.

85–86

E. Erläuterungen zu Abs. 5: Erweiterter Härteausgleich

87

Aufgrund der in Abs. 3 enthaltenen Freigrenze wird der Härteausgleich nur ganz oder gar nicht gewährt. Bei einer geringen Überschreitung der Freigrenze von 410 € kommt es also nach Abs. 3 zu einer vollen Besteuerung. Um besondere Härten in Grenzfällen zu vermeiden, enthält Abs. 5 über § 51 Abs. 1 Nr. 3 eine Ermächtigungsgrundlage für eine Rechtsverordnung. Darin kann die BReg. bei Stpfl. mit Einkünften knapp über die Pflichtveranlagungsgrenze von 410 € eine stufenweise Abmilderung vorsehen. Eine solche Regelung wurde in § 70 EStDV getroffen, die folgenden Wortlaut hat:

§ 70 EStDV

idF der EStDV v. 10.5.2000 (BGBl. I 2000, 717), zuletzt geändert durch KroatienAnpG v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2015, 1126)

Ausgleich von Härten in bestimmten Fällen

¹Betragen in den Fällen des § 46 Absatz 2 Nummer 1 bis 7 des Gesetzes die einkommensteuerpflichtigen Einkünfte, von denen der Steuerabzug vom Arbeitslohn nicht vorgenommen worden ist und die nicht nach § 32d Absatz 6 des Gesetzes der tariflichen Einkommensteuer unterworfen wurden, insgesamt mehr als 410 Euro, so ist vom Einkommen der Betrag abzu-

ziehen, um den die bezeichneten Einkünfte, vermindert um den auf sie entfallenden Altersentlastungsbetrag (§ 24a des Gesetzes) und den nach § 13 Absatz 3 des Gesetzes zu berücksichtigenden Betrag, niedriger als 820 Euro sind (Härteausgleichsbetrag). ²Der Härteausgleichsbetrag darf nicht höher sein als die nach Satz 1 verminderten Einkünfte.

Voraussetzungen: Der erweiterte Härteausgleich wird nach § 70 EStDV durchgeführt, wenn ein Amtsveranlagungs-Tatbestand nach Abs. 2 Nr. 1 bis 7 vorliegt, auch wenn formal die Ermächtigungsgrundlage in Abs. 5 nur den Sachverhalt des Abs. 2 Nr. 1 anspricht (*Kulosa* in *Schmidt*, 42. Aufl. 2023, § 46 Rz. 48). Ein Bedürfnis für eine Ausdehnung der Vorschrift auf die Antragsveranlagung besteht aber nicht, da in solchen Fällen entweder (bei Nebeneinkünften über 410 €) § 46 Abs. 2 Nr. 1 erfüllt ist, oder bei geringeren Nebeneinkünften die Härteregelung nach Abs. 3 eingreift. Die Vorschrift kann auch anwendbar sein, wenn ein Dritter den Lohn gezahlt und keine LSt einbehalten hat, zB bei Entschädigungszahlungen der Urlaubs- und Lohnausgleichskasse der Bauwirtschaft für verfallene Urlaubsansprüche (BFH v. 21.2.2003 – VI R 74/00, BStBl. II 2003, 496).

Der erweiterte Härteausgleich nach Abs. 5 wird wie auch schon die Regelung nach Abs. 3 von Amts wegen durchgeführt.

Rechtsfolgen: Bei der Berechnung des Ausgleichsbetrags ist zunächst von einem Höchstbetrag von 820 € auszugehen. Dieser Höchstbetrag reduziert sich um den Betrag, um den die estpfl. Nebeneinkünfte iSd. § 46 Abs. 2 Nr. 1.410 € übersteigen. Die Einkünfte aus Kapitalvermögen, die der Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 unterliegen, werden seit dem VZ 2014 nicht mit einbezogen (s. Anm. 80). Einnahmen, die nur dem ProgrVorb. unterliegen, sind nicht zu berücksichtigen. Von den Einkünften sind der auf diese entfallende Altersentlastungsbetrag (§ 24a) und der Freibetrag für Land und Forstwirte (§ 13 Abs. 3) abzusetzen.

Der Härteausgleich wirkt sich nach § 70 EStDV demnach wie folgt aus:

estpfl. Nebeneinkünfte (abzgl. § 24a/§ 13 Abs. 3)	Härteausgleichsbetrag nach § 46 Abs. 5 iVm. § 70 EStDV	zu versteuernde Nebeneinkünfte
411	409	2
500	320	180
600	220	380
700	120	580
820	0	820