

§ 39

Lohnsteuerabzugsmerkmale

idF des EStG v. 8.12.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809;
BStBl. I 2013, 802)

(1) ¹Für die Durchführung des Lohnsteuerabzugs werden auf Veranlassung des Arbeitnehmers Lohnsteuerabzugsmerkmale gebildet (§ 39a Absatz 1 und 4, § 39e Absatz 1 in Verbindung mit § 39e Absatz 4 Satz 1 und nach § 39e Absatz 8). ²Soweit Lohnsteuerabzugsmerkmale nicht nach § 39e Absatz 1 Satz 1 automatisiert gebildet werden oder davon abweichend zu bilden sind, ist das Finanzamt für die Bildung der Lohnsteuerabzugsmerkmale nach den §§ 38b und 39a und die Bestimmung ihrer Geltungsdauer zuständig. ³Für die Bildung der Lohnsteuerabzugsmerkmale sind die von den Meldebehörden nach § 39e Absatz 2 Satz 2 mitgeteilten Daten vorbehaltlich einer nach Satz 2 abweichenden Bildung durch das Finanzamt bindend. ⁴Die Bildung der Lohnsteuerabzugsmerkmale ist eine gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen im Sinne des § 179 Absatz 1 der Abgabenordnung, die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung steht. ⁵Die Bildung und die Änderung der Lohnsteuerabzugsmerkmale sind dem Arbeitnehmer bekannt zu geben. ⁶Die Bekanntgabe richtet sich nach § 119 Absatz 2 der Abgabenordnung und § 39e Absatz 6. ⁷Der Bekanntgabe braucht keine Belehrung über den zulässigen Rechtsbehelf beigefügt zu werden. ⁸Ein schriftlicher Bescheid mit einer Belehrung über den zulässigen Rechtsbehelf ist jedoch zu erteilen, wenn einem Antrag des Arbeitnehmers auf Bildung oder Änderung der Lohnsteuerabzugsmerkmale nicht oder nicht in vollem Umfang entsprochen wird oder der Arbeitnehmer die Erteilung eines Bescheids beantragt. ⁹Vorbehaltlich des Absatzes 5 ist § 153 Absatz 2 der Abgabenordnung nicht anzuwenden.

(2) ¹Für die Bildung und die Änderung der Lohnsteuerabzugsmerkmale nach Absatz 1 Satz 2 des nach § 1 Absatz 1 unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Arbeitnehmers ist das Wohnsitzfinanzamt im Sinne des § 19 Absatz 1 Satz 1 und 2 der Abgabenordnung und in den Fällen des Absatzes 4 Nummer 5 das Betriebsstättenfinanzamt nach § 41a Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 zuständig. ²Ist der Arbeitnehmer nach § 1 Absatz 2 unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, nach § 1 Absatz 3 als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig zu behandeln oder beschränkt einkommensteuerpflichtig, ist das Betriebsstättenfinanzamt für die Bildung und die Änderung der Lohnsteuerabzugsmerkmale zuständig. ³Ist der nach § 1 Absatz 3 als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig zu behandelnde Arbeitnehmer gleichzeitig bei mehreren inländischen Arbeitgebern tätig, ist für die Bildung der weiteren Lohnsteuerabzugsmerkmale das Betriebsstättenfinanzamt zuständig, das erstmals Lohnsteuerabzugsmerkmale gebildet hat. ⁴Bei Ehegatten, die beide Arbeitslohn von inländischen Arbeitgebern beziehen, ist das Betriebsstättenfinanzamt des älteren Ehegatten zuständig.

(3) ¹Wurde einem Arbeitnehmer in den Fällen des Absatzes 2 Satz 2 keine Identifikationsnummer zugeteilt, hat ihm das Betriebsstättenfinanzamt auf seinen Antrag hin eine Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug auszustellen. ²In diesem Fall tritt an die Stelle der Identifikationsnummer das vom Finanzamt gebildete lohnsteuerliche Ordnungsmerkmal nach § 41b Absatz 2 Satz 1 und 2. ³Die Bescheinigung der Steuerklasse I kann auch der Arbeitgeber beantragen, wenn dieser den Antrag nach Satz 1 im Namen des Arbeitnehmers stellt. ⁴Diese Bescheinigung ist als Beleg zum Lohnkonto zu nehmen und während des Dienstverhältnisses, längstens bis zum Ablauf des jeweiligen Kalenderjahres, aufzubewahren.

(4) Lohnsteuerabzugsmerkmale sind

1. Steuerklasse (§ 38b Absatz 1) und Faktor (§ 39f),
2. Zahl der Kinderfreibeträge bei den Steuerklassen I bis IV (§ 38b Absatz 2),
3. Freibetrag und Hinzurechnungsbetrag (§ 39a),
4. Höhe der Beiträge für eine private Krankenversicherung und für eine private Pflege-Pflichtversicherung (§ 39b Absatz 2 Satz 5 Nummer 3 Buchstabe d) für die Dauer von zwölf Monaten, wenn der Arbeitnehmer dies beantragt,
5. Mitteilung, dass der von einem Arbeitgeber gezahlte Arbeitslohn nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Lohnsteuer freizustellen ist, wenn der Arbeitnehmer oder der Arbeitgeber dies beantragt.

(5) ¹Treten bei einem Arbeitnehmer die Voraussetzungen für eine für ihn ungünstigere Steuerklasse oder geringere Zahl der Kinderfreibeträge ein, ist der Arbeitnehmer verpflichtet, dem Finanzamt dies mitzuteilen und die Steuerklasse und die Zahl der Kinderfreibeträge umgehend ändern zu lassen. ²Dies gilt insbesondere, wenn die Voraussetzungen für die Berücksichtigung des Entlastungsbetrags für Alleinerziehende, für die die Steuerklasse II zur Anwendung kommt, entfallen. ³Eine Mitteilung ist nicht erforderlich, wenn die Abweichung einen Sachverhalt betrifft, der zu einer Änderung der Daten führt, die nach § 39e Absatz 2 Satz 2 von den Meldebehörden zu übermitteln sind. ⁴Kommt der Arbeitnehmer seiner Verpflichtung nicht nach, ändert das Finanzamt die Steuerklasse und die Zahl der Kinderfreibeträge von Amts wegen. ⁵Unterbleibt die Änderung der Lohnsteuerabzugsmerkmale, hat das Finanzamt zu wenig erhobene Lohnsteuer vom Arbeitnehmer nachzufordern, wenn diese 10 Euro übersteigt.

(6) ¹Ändern sich die Voraussetzungen für die Steuerklasse oder für die Zahl der Kinderfreibeträge zu Gunsten des Arbeitnehmers, kann dieser beim Finanzamt die Änderung der Lohnsteuerabzugsmerkmale beantragen. ²Die Änderung ist mit Wirkung von dem ersten Tag des Monats anzunehmen, in dem erstmals die Voraussetzungen für die Änderung vorlagen. ³Ehegatten, die beide in einem Dienstverhältnis stehen, können einmalig im Laufe des Kalenderjahres beim Finanzamt die Änderung der Steuerklassen beantragen. ⁴Dies gilt unabhängig von der automatisierten Bildung der Steuerklassen nach § 39e Absatz 3 Satz 3 sowie einer von den Ehegatten gewünschten Änderung dieser automatisierten Bildung. ⁵Das Finanzamt hat eine Änderung nach Satz 3 mit Wirkung vom Beginn des Kalendermonats vorzunehmen, der auf die Antragstellung folgt. ⁶Für eine

Berücksichtigung der Änderung im laufenden Kalenderjahr ist der Antrag nach Satz 1 oder 3 spätestens bis zum 30. November zu stellen.

(7) ¹Wird ein unbeschränkt einkommensteuerpflichtiger Arbeitnehmer beschränkt einkommensteuerpflichtig, hat er dies dem Finanzamt unverzüglich mitzuteilen. ²Das Finanzamt hat die Lohnsteuerabzugsmerkmale vom Zeitpunkt des Eintritts der beschränkten Einkommensteuerpflicht an zu ändern. ³Absatz 1 Satz 5 bis 8 gilt entsprechend. ⁴Unterbleibt die Mitteilung, hat das Finanzamt zu wenig erhobene Lohnsteuer vom Arbeitnehmer nachzufordern, wenn diese 10 Euro übersteigt.

(8) ¹Der Arbeitgeber darf die Lohnsteuerabzugsmerkmale nur für die Einbehaltung der Lohn- und Kirchensteuer verwenden. ²Er darf sie ohne Zustimmung des Arbeitnehmers nur offenbaren, soweit dies gesetzlich zugelassen ist.

(9) ¹Ordnungswidrig handelt, wer vorsätzlich oder leichtfertig entgegen Absatz 8 ein Lohnsteuerabzugsmerkmal verwendet. ²Die Ordnungswidrigkeit kann mit einer Geldbuße bis zu zehntausend Euro geahndet werden.

Autor: Hans-Ulrich **Fissenewert**, Richter am FG, Stuttgart
 Mitherausgeber: Dr. Winfried **Bergkemper**, Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 39

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

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
 Bildung von Lohnsteuerabzugsmerkmalen**

	Anm.		Anm.
I.	Bildung auf Veranlassung des Arbeitnehmers (Abs. 1 Satz 1)	8	
II.	Bildung bestimmter Lohnsteuerabzugsmerkmale durch das Finanzamt (Abs. 1 Satz 2)	10	
III.	Bindung an das Melderegister (Abs. 1 Satz 3)		11
IV.	Gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Abs. 1 Satz 4)		12
V.	Bekanntgabe an den Arbeitnehmer (Abs. 1 Sätze 5 bis 7)		13

Anm.		Anm.
VI. Schriftlicher Bescheid (Abs. 1 Satz 8) 16		VII. Eingeschränkte Berichterstattungspflicht des Arbeitnehmers (Abs. 1 Satz 9) . . 17

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Bestimmung des zuständigen Finanzamts**

Anm.		Anm.
I. Zuständigkeit von Wohnsitz- und Betriebsstättenfinanzamt (Abs. 2 Sätze 1 und 2) 20		II. Zuständigkeit bei mehreren Betriebsstättenfinanzämtern (Abs. 2 Sätze 3 und 4) 21

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:
Verfahren bei im Inland nicht Meldepflichtigen** 22

**E. Erläuterungen zu Abs. 4:
Zu bildende Lohnsteuerabzugsmerkmale** 24

**F. Erläuterungen zu Abs. 5:
Berichtigung von unzutreffend zu günstigen Lohnsteuerabzugsmerkmalen** 26

**G. Erläuterungen zu Abs. 6:
Erlangung günstigerer Lohnsteuerabzugsmerkmale**

Anm.		Anm.
I. Änderung der Steuerklasse und der Kinderfreibeträge (Abs. 6 Sätze 1 und 2) 28		III. Antragsfrist zur Berücksichtigung im laufenden Kalenderjahr (Abs. 6 Satz 6) 30
II. Wechsel der Steuerklassen bei Ehegatten (Abs. 6 Sätze 3 bis 5) 29		

**H. Erläuterungen zu Abs. 7:
Mitteilungspflicht bei Eintritt der beschränkten Steuerpflicht** 32

**I. Erläuterungen zu Abs. 8:
Verbot der missbräuchlichen Verwendung von Lohnsteuerabzugsmerkmalen** 34

**J. Erläuterungen zu Abs. 9:
Bußgeld bei missbräuchlicher Verwendung** 35

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 39

Schrifttum: LEWANG/SURKAMP, Lohnsteuerabzugsverfahren 2011 – Besonderheiten aufgrund der Einführung der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale ab 2012, DStR 2010, 2338; HÖRSTER, Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften, NWB 2011, 1690; HÖRSTER, Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften, NWB 2011, 4208; KRAIN, Der Regierungsentwurf eines Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes, StuB 2011, 504; SCHAFFHAUSEN/PLENKER, Einführung der elektronischen LSt-Abzugsmerkmale (ELStAM), DB 2012, 2476; HARTMANN, Einführungszeitraum für die Elektronische Steuerkarte ab 2013, DStR 2013, 10; HEUERMANN, Start in die ELStAM ohne Rechtsgrundlage und Übergang?, DStR 2013, 565; SCHRAMM/HARDER-BUSCHNER, ELStAM – Was müssen Arbeitgeber und Arbeitnehmer beim neuen Verfahren beachten?, NWB 2013, 348; VINKEN, Elektronisches Steuerverfahren, FR 2013, 403; WEBER, ELStAM-Start 2013, AuA 2013, 46; POSPISCHIL, ELStAM: Datenschutzrechtliche Aspekte der Speicherung der Religionszugehörigkeit im Bundeszentralamt für Steuern, DStZ 2014, 393.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 6.12.2011, BStBl. I 2011, 1254; BMF v. 19.12.2012, BStBl. I 2012, 1258; BMF v. 25.7.2013, BStBl. I 2013, 943; BMF v. 7.8.2013, BStBl. I 2013, 951.

I. Grundinformation zu § 39

1

Die Vorschrift betrifft Ausstellung, Inhalt, Berichtigung und Schutz der LStAbzugsmerkmale. Diese sind wegen des Prinzips ihrer Maßgeblichkeit (Anm. 4) von entscheidender Bedeutung für das LStAbzugsverfahren. Das dafür bisher (bis 2012) verwendete LStKartenverfahren (§ 39 aF; s. Anm. 2) führte zu aufwendigen sog. Medienbrüchen (Zwischenausdruck der relevanten lStl. Daten auf Papier bei vorheriger und nachfolgender elektronischer Speicherung bei den Meldebehörden und der FinVerw. einerseits und bei den ArbG andererseits). Mit der vollständigen Neufassung des § 39 sind diese Medienbrüche mit Wirkung vom VZ 2013 (s. Anm. 5) beseitigt worden. An die Stelle der LStKarte ist die Erhebung der LSt mit Hilfe der elektronischen LStAbzugsmerkmale (ELStAM) im Rahmen eines automationsgestützten StAbzugsverfahrens („ElsterLohn II“; s. Anm. 4) getreten.

II. Rechtsentwicklung des § 39

2

EstReformG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): § 39 wurde neu gefasst. Im Wesentlichen wurden die Regelungen des § 38 Abs. 2, § 39 Abs. 2 Satz 2 und §§ 7–19 LStDV 1971 übernommen. Die Neuregelung war ab 1.1.1975 anzuwenden.

EGAO 1977 v. 14.12.1976 (BGBl. I 1976, 3341; BStBl. I 1976, 694): Abs. 3 Satz 4 wurde an die die RAO ablösende AO angepasst.

2. HStruktG v. 22.12.1981 (BGBl. I 1981, 1523; BStBl. I 1982, 235): In Abs. 3 wurde die Altersgrenze für Kinder von bisher 18 auf 16 Jahre herabgesetzt.

StBereinG 1985 v. 14.12.1984 (BGBl. I 1984, 1493; BStBl. I 1984, 659): Anhebung der Gebühr für die Ausstellung der LStKarte von 3 DM auf 5 DM (Abs. 1 Satz 4). Für den Antrag auf Änderung der eingetragenen StKlasse oder der Zahl der Kinder wurde die Benutzung eines amtlichen Vordrucks vorgeschrieben

(Abs. 3 Satz 3). Einfügung eines neuen Abs. 5a, der den ArbN zur Anzeige des Eintritts der beschränkten StPflcht verpflichtet.

StSenkG 1986/1988 v. 26.6.1985 (BGBl. I 1985, 1153; BStBl. I 1985, 391): Neufassung des Abs. 3 (Eintragungen auf der LStKarte) wegen Einführung der Kinderfreibeträge; entsprechende redaktionelle Folgeänderungen in Abs. 4 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1. In Abs. 5 Einfügung eines neuen Satzes 2; danach kann bei im Jahr der Eheschließung geborenen Kindern keine höhere Kinderzahl eingetragen werden, wenn die Ehegatten ihre bisherigen StKlassen nicht haben ändern lassen.

StBereinG 1986 v. 19.12.1985 (BGBl. I 1985, 2436; BStBl. I 1985, 735): Einfügung eines neuen Satzes 5 in Abs. 3, wonach der Antrag auf Änderung der LStKarte wegen Kindern nur auf amtlichem Vordruck gestellt werden kann.

StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): In Abs. 3 wurde klargestellt, dass Kinderfreibeträge nur bei den StKlassen I–IV eingetragen werden. Daneben erfolgte eine Angleichung an die neue Höhe der Kinderfreibeträge. Die Neuregelung des Abs. 3a beseitigte Beschränkungen bei der Berücksichtigung von Kindern und wies die Zuständigkeit insoweit dem FA zu (BTDrucks. 11/2157, 155). Die weiteren Änderungen der Abs. 3b, 5 und 5a stellten redaktionelle Anpassungen dar. Abs. 4 Satz 1 wurde dahin ergänzt, dass der ArbN von der Verpflichtung zur Berichtigung des auf den anderen Elternteil übertragenen Kinderfreibetrags entbunden wird.

StÄndG 1992 v. 25.2.1992 (BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 146): Anpassung des Abs. 3 an die neue Höhe der Kinderfreibeträge. Daneben wurden in bestimmten Fällen die Erklärungspflichten vermindert (Abs. 3a Satz 2).

FKPG v. 23.6.1993 (BGBl. I 1993, 944; BStBl. I 1993, 510): Die Mitteilungspflicht der Gemeinde über die Ausstellung einer ErsatzLStKarte wurde eingeführt (Abs. 1 Satz 5).

StMBG v. 21.12.1993 (BGBl. I 1993, 2310; BStBl. I 1994, 50): Erhöhung der zulässigen Verwaltungsgebühr für das Ausstellen einer LStKarte auf 10 DM (Abs. 1 Satz 4). In Abs. 3 Nr. 3 wurde eingefügt, dass nur noch für unbeschränkt estpfl. Kinder ein Freibetrag von der Gemeinde eingetragen wird. Abs. 3a Satz 1 wurde um die Höhe der Kinderfreibeträge ergänzt.

JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): § 39 wurde in großen Teilen redaktionell geändert (BTDrucks. 13/1558, 157). Die Abs. 3, 3a und 4 wurden an die Änderung des § 32 angepasst.

JStErgG 1996 v. 18.12.1995 (BGBl. I 1995, 1959; BStBl. I 1995, 786): Dem FA wurde die Zuständigkeit zur Eintragung der StKlasse III in den Fällen zugewiesen, in denen der Ehegatte des ArbN nach § 1a Abs. 1 Nr. 2 unbeschränkt estpfl. ist (Abs. 3 Satz 2).

JStG 1997 v. 20.12.1996 (BGBl. I 1996, 2049; BStBl. I 1996, 1523): Es erfolgte eine Anpassung an den geänderten § 32; für Fälle der Eintragung von Kinderfreibeträgen wurde die Zuständigkeit dem FA zugewiesen, wenn es sich um Kinder iSv. § 39a Abs. 1 Nr. 6 handelt.

1. SGB III-ÄndG v. 16.12.1997 (BGBl. I 1997, 2970; BStBl. I 1998, 127): Da die Hinterlegung der LStKarte beim Arbeitsamt nicht mehr vorgesehen war, entfiel die entsprechende Mitteilungspflicht gem. § 39 Abs. 1 Satz 5.

FamFördG v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2552; BStBl. I 2000, 4): Als Folge der Neufassung des § 32 Abs. 6 (Ausgestaltung der Kinderfreibeträge als Jahres-

beträge) wurden Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3a Sätze 1 und 3 redaktionell geändert.

StEuglG v. 19.12.2000 (BGBl. I 2000, 1790; BStBl. I 2001, 3): Ab 2002 wurden die Gebühr für die Ausstellung einer ErsatzLStKarte von 10 DM auf 5 € (Abs. 1 Satz 4) und der mindestens nachzufordernde Betrag in den Fällen des Abs. 4 Satz 4 und des Abs. 5a Satz 4 von 20 DM auf 10 € umgestellt.

2. FamFördG v. 16.8.2002 (BGBl. I 2001, 2074; BStBl. I 2001, 533): Die Verweise in Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b und Abs. 3a Satz 3 wurden als Folge der Streichung des § 32 Abs. 6 Satz 2 angepasst.

HBeglG 2004 v. 29.12.2003 (BGBl. I 2003, 3076; BStBl. I 2004, 120): Die Pflicht des ArbN nach Abs. 4 Satz 1, Eintragungsänderungen vornehmen zu lassen, wurde auf Fälle erweitert, in denen die Voraussetzungen für die Berücksichtigung des neu eingeführten Entlastungsbetrags für Alleinerziehende (§ 24b) nachträglich wegfallen.

JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): Als Folge des mit § 39e neu eingeführten elektronischen Abrufs der LStAbzugsmerkmale ab 2011 haben die Gemeinden LStKarten letztmalig für das Kj. 2010 auszustellen (Abs. 1 Satz 1) und für 2009 und 2010 auf den LStKarten zusätzlich die IdentifikationsNr. der ArbN nach § 139b AO einzutragen (Abs. 3 Satz 1 Nr. 3).

BeitrRLUmsG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171): § 39 wird insgesamt neu gefasst. Da die (in Papierform gehalten) LStKarten letztmalig für das Kj. 2010 auszustellen waren (§ 39 Abs. 1 Satz 1 aF), konnten die bisherigen Regelungen ersatzlos entfallen. Die Vorschrift betrifft nunmehr mW v. 1.1.2012 die Bildung, Änderung und den Inhalt und Schutz der (elektronisch übermittelten) LStAbzugsmerkmale.

AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802): In Abs. 9 wird die bisherige (falsche) Bezeichnung: „Lohnsteuermerkmal“ durch die im gesamten übrigen Gesetzestext verwendete Formulierung: „Lohnsteuerabzugsmerkmal“ ersetzt.

Einstweilen frei.

3

III. Bedeutung des § 39

4

Maßgeblichkeit der Lohnsteuerabzugsmerkmale: Das LStVerfahren wird vom Prinzip der Maßgeblichkeit der LStAbzugsmerkmale bestimmt (glA FROTSCHER in FROTSCHER, § 39 Rn. 2 [1/2013]). Die gebildeten und dem ArbN zugeordneten LStAbzugsmerkmale (zB StKlasse; Kinderfreibeträge) wirken gem. § 39 Abs. 1 Satz 4 als gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen iSv. § 179 Abs. 1 AO und damit als Grundlagenbescheide für das LStAbzugsverfahren.

► *Bindungswirkung für den Arbeitgeber:* Bei Vornahme des LStAbrufs ist der ArbG an die gebildeten LStAbzugsmerkmale gebunden, die er gem. § 39e Abs. 4 Satz 2 bei Beginn des Dienstverhältnisses und anschließend gem. § 39e Abs. 5 Satz 3 fortlaufend monatlich für den ArbN beim BZSt. elektronisch abzurufen hat (BMF v. 7.8.2013, BStBl. I 2013, 951 – Tz. 51; s. SCHRAMM/HARDER-BUSCHNER, NWB 2013, 348; WEBER, AuA 2013, 46). Die auf diesem Wege mitgeteilten LStAbzugsmerkmale sind solange maßgebend, bis das BZSt. dem ArbG geänderte LStAbzugsmerkmale für den ArbN zum Abruf bereitstellt (§ 39e Abs. 5 Satz 1 Nr. 1).

- ▶ *Unrichtig gebildete Lohnsteuerabzugsmerkmale*: Auf die ihm im Abrufverfahren mitgeteilten LStAbzugsmerkmale kann sich der ArbG – ebenso wie früher auf die Eintragungen auf der LStKarte – verlassen. Er braucht nicht zu prüfen, ob die amtlich gebildeten Merkmale sachlich richtig sind. Daraus folgt, dass der ArbG den Arbeitslohn immer dann vorschriftsmäßig gekürzt hat, wenn er die einbehaltene LSt entsprechend den zum Abruf bereitgestellten LStAbzugsmerkmalen berechnet hat (vgl. zur LStKarte BFH v. 26.7.1974 – VI R 24/69, BStBl. II 1974, 756; glA FROTSCHER in FROTSCHER, § 39 Rn. 2 [1/2013]). Unerheblich ist, ob der ArbN zur ESt veranlagt wird oder nicht.
- ▷ *Nachteilige Merkmale*: Der ArbG ist zur Einbehaltung der LSt auch dann verpflichtet und berechtigt, wenn die gebildeten LStAbzugsmerkmale zum Nachteil des ArbN unrichtig sind.
- ▷ *Vorteilhafte Merkmale*: Der ArbG kommt seiner Einbehaltungspflicht haftungsbefreiend auch dann nach, wenn die zum Abruf bereitgestellten LStAbzugsmerkmale zum Vorteil des ArbN unrichtig sind; das gilt selbst dann, wenn der ArbG diesen Umstand kannte oder erkennen musste (glA FROTSCHER in FROTSCHER, § 39 Rn. 3 [1/2013]). Zuwenig einbehaltene LSt kann das FA nur vom ArbN nachfordern.
- ▷ *Änderungspflicht*: Der ArbG ist nicht verpflichtet, gegenüber dem ArbN auf eine Änderung der LStAbzugsmerkmale hinzuwirken oder eine Änderung von Amts wegen zu veranlassen. Für den ArbN besteht eine Verpflichtung, die Berichtigung vorteilhafter LStAbzugsmerkmale herbeizuführen, nur bei Sachverhalten, die sich nicht schon in einer Änderung der von den Meldebehörden erfassten Personendaten niederschlagen (Abs. 5 Satz 3), also insbes. bei StKlasse II, wenn die Voraussetzungen für die Berücksichtigung eines Entlastungsbetrags für Alleinerziehende (§ 24b) nicht mehr vorliegen, und bei StKlasse III zu Beginn des dauernden Getrenntlebens vom Ehegatten (s. Anm. 26).

Einführung von ElsterLohn II: Mit der Neufassung ist § 39 mit Wirkung vom 1.1.2012 an den Wegfall der LStKarten ab 2011 und deren Ersatz durch die elektronische Übermittlung der Lohnsteuerabzugsmerkmale an die ArbG (ELStAM; Einführung von ElsterLohn II) angepasst worden.

- ▶ *Vermeidung von Medienbrüchen*: Bisher hatten die Gemeinden für jeden ArbN anhand der bei ihnen in elektronischer Form gespeicherten Meldedaten LStKarten in Papierform erstellt und an die Stpfl. verschickt, die sie dann ihren ArbG vorlegen mussten. Der ArbG hatte sodann die Eintragungen auf der LStKarte manuell zu erfassen und in sein – idR verwendetes – elektronisches Abrechnungssystem zu übernehmen, um damit anschließend den zutreffenden LStEinbehalt vornehmen zu können. Dieser aufwendige doppelte sog. Medienbruch (von elektronischer Speicherung zur Papierform und zurück zur elektronischen Speicherung) wird durch das elektronische Verfahren vermieden (vgl. BTDrucks. 17/7524, 2). Die automatisierte, zentralisierte Verwaltung der LStAbzugsmerkmale in einer speziellen Datenbank trägt nach den Vorstellungen des Gesetzgebers entscheidend zum Bürokratieabbau innerhalb und außerhalb der FinVerw. bei (s. BTDrucks. 17/7524, 2; SCHRAMM/HARDER-BUSCHNER, NWB 2013, 348).
- ▶ *Weiterentwicklung des elektronischen Lohnsteuerabzugsverfahrens*: Die Einführung der ELStAM stellt den zweiten großen Schritt in Richtung auf eine vollständige elektronische Abwicklung des LStAbzugsverfahrens dar. Sie schließt an die bereits durch das StÄndG 2003 mit Wirkung ab dem Kj. 2005 eingeführte elektronische

LStBescheinigung (sog. ElsterLohn I) und die damit erfolgte Umstellung von der manuellen Bescheinigung des Arbeitslohns auf der Rückseite der LStKarte zur Übermittlung der LStBescheinigung auf elektronischem Wege (§ 41b Abs. 1 Satz 2; s. § 41b Anm. 9) an. Seither hatte die LStKarte zuletzt nur noch die Aufgabe, dem ArbG die LStAbzugsmerkmale zu übermitteln, die auf der Vorderseite der LStKarte aufgedruckt waren.

IV. Geltungsbereich des § 39 und Verhältnis zu anderen Vorschriften

5

Sachlicher Geltungsbereich: Die Vorschrift betrifft nur das LStAbzugsverfahren durch den ArbG (§§ 38–42g). Bei der späteren Veranlagung des ArbN zur Jahres-ESt besteht hingegen keine Bindung des FA an den Inhalt der gebildeten LStAbzugsmerkmale (s. Anm. 12).

Persönlicher Geltungsbereich: § 39 erfasst sowohl unbeschränkt estpfl. ArbN iSv. § 1 Abs. 1 – es sei denn, es handelt sich um ArbN, deren Arbeitslohn nach § 40a pauschal besteuert wird – (Abs. 2 Satz 1) als auch Auslandsbedienstete gem. § 1 Abs. 2 und 3 und beschränkt Stpfl. (Abs. 2 Satz 2).

Zeitliche Anwendung: Die Neufassung des § 39 gilt nach Wegfall der dort zuvor enthaltenen Bestimmungen über die LStKarte mit Wirkung vom 1.1.2012 (Art. 25 Abs. 1 BeitrRLUMsG v. 7.12.2011, BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171).

► *Starttermin von ElsterLohn II:* Da sich der vorgesehene Starttermin für das elektronische Abrufverfahren bis in das Kj. 2012 verzögerte, galten die Eintragungen auf der letztmalig ausgestellten LStKarte für 2010 übergangsweise bis zum 31.12.2012 als LStAbzugsmerkmale fort (§ 52b Abs. 1; vgl. BMF v. 6.12.2011, BStBl. I 2011, 1254; SEIFERT, DStZ 2011, 114; ARNDT, GStB 2012, 8). Die Fin-Verw. hatte als Starttermin für das Verfahren der elektronischen LStAbzugsmerkmale (ELStAM-Verfahren) den 1.11.2012 festgelegt (BMF v. 19.12.2012, BStBl. I 2012, 1258, sog. ELStAM-Startschreiben); erst ab diesem Zeitpunkt konnten die ArbG die ELStAM ihrer ArbN – und zwar mit Wirkung vom 1.1.2013 – abrufen. Das gesamte Kj. 2013 war zum Einführungszeitraum iSd. § 52b Abs. 5 Satz 2 bestimmt worden, um den ArbG eine sukzessive organisatorische Umstellung auf das ELStAM-Verfahren zu ermöglichen (zu Einzelheiten s. BMF v. 25.7.2013, BStBl. I 2013, 943; HARTMANN, DStR 2013, 10; HEUERMANN, DStR 2013, 565; VINKEN, FR 2013, 403). Der ArbG hatte die elektronischen LStAbzugsmerkmale spätestens für den letzten im Kj. 2013 endenden Lohnzahlungszeitraum abzurufen und anzuwenden (BMF v. 25.7.2013, BStBl. I 2013, 943; s. SCHAFFHAUSEN/PLENER, DB 2012, 2476).

► *Noch nicht umgesetzte Bestandteile von ElsterLohn II* sind die Einführung eines automatisierten Verfahrens zur Zuteilung der Identifikations-Nr. für im Inland nicht meldepflichtige ArbN (s. Anm. 22) und der elektronischen Abrufbarkeit der LStAbzugsmerkmale nach Abs. 4 Nr. 4 (Beiträge zu privaten Kranken- und Pflege-Pflichtversicherungen) und Nr. 5 (Mitteilung über die Freistellung von Arbeitslohn vom LStAbzug aufgrund DBA; s. Anm. 24). Sie werden erst in einer späteren Ausbaustufe von ElsterLohn II zur Verfügung stehen (BMF v. 7.8.2013, BStBl. I 2013, 951 – Tz. 86). Der Termin für den erstmaligen Abruf der LStAbzugsmerkmale nach Abs. 4 Nr. 4 und Nr. 5 soll durch BMF-Schreiben im BStBl. bekanntgegeben werden (§ 52 Abs. 50g).

Verhältnis zu anderen Vorschriften:

► *Verhältnis zu § 39e:* Die in § 39e enthaltenen Bestimmungen zur Bildung der elektronischen LStAbzugsmerkmale regeln ergänzend zu § 39 das technische Verfahren zur automatisierten Erstellung durch das BZSt. und zu deren Abruf und Anwendung durch den ArbG.

6

V. Verfahrensfragen zu § 39

Rechtsnatur der gebildeten Lohnsteuerabzugsmerkmale: Die nach Abs. 1 und Abs. 4 zu bildenden LStAbzugsmerkmale stellen gem. Abs. 1 Satz 4 gesonderte Feststellungen von Besteuerungsgrundlagen dar, die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) stehen. Zu Einzelheiten s. Anm. 12.

Einspruch: Sowohl die Bildung der einzelnen LStAbzugsmerkmale als auch deren Ablehnung ist mit dem Einspruch anzufechten (vgl. BFH v. 11.5.1983 – VI R 61/80, BStBl. II 1983, 520, zu Eintragungen auf der LStKarte).

► *Einspruchsfrist:* Siehe Anm. 13.

► *Einspruchsgegner:* Der Einspruch ist gegen die Behörde zu richten, die den anzufechtenden Verwaltungsakt tatsächlich erlassen hat. Dies ist das BZSt., soweit das LStAbzugsmerkmal automatisiert anhand der gemeindlichen Meldedaten gebildet worden ist (StKlasse und Zahl der Kinderfreibeträge, § 39e Abs. 1 Satz 1; aA KRÜGER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 39 Rn. 10). Dagegen ist der Einspruch gegen das FA zu richten, sofern es gem. Abs. 1 Satz 2 die an sich vom BZSt. wahrzunehmende Aufgabe zur Bildung dieses LStAbzugsmerkmals an sich gezogen hat oder soweit es sich sonst um nicht automatisiert zu bildende LStAbzugsmerkmale iSd. § 39e Abs. 1 Satz 1 handelt.

Klage: Gegen eine Einspruchsentscheidung, mit der ein Antrag auf Änderung eines LStAbzugsmerkmals abgelehnt wurde, ist die Anfechtungsklage gegeben. Hat das BZSt. oder das FA dagegen die Bildung eines LStAbzugsmerkmals verweigert, ist Verpflichtungsklage zu erheben.

► *Klagegegner:* Die Klage ist gegen die Behörde zu richten, die die anzufechtende Einspruchsentscheidung erlassen hat.

Vorläufigen Rechtsschutz gegen die erstmalige Bildung oder Änderung eines LStAbzugsmerkmals kann der ArbN durch einen Antrag auf AdV gem. § 361 AO erlangen (glA BMF v. 7.8.2013, BStBl. I 2013, 951 – Tz. 109; THÜRMER in BLÜMICH, § 39 Rn. 25 [8/2013]). Ist hingegen die Bildung des LStAbzugsmerkmals oder dessen Änderung (bei Antragstellung außerhalb der Einspruchsfrist) gem. § 164 Abs. 2 AO abgelehnt worden, so kann der ArbN seine Rechte im vorläufigen Rechtsschutz nur im Wege einer einstweiligen Anordnung gem. § 114 Abs. 1 Satz 2 FGO verfolgen.

7 Einstweilen frei.

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Bildung von Lohnsteuerabzugsmerkmalen**
I. Bildung auf Veranlassung des Arbeitnehmers (Abs. 1 Satz 1) 8

Die Vorschrift bestimmt, dass die für die Durchführung des LStAbzugs erforderlichen LStAbzugsmerkmale (wie zB die StKlasse und die Zahl der zu berücksichtigenden Kinder) – wenn auch regelmäßig automatisiert – nur auf Veranlassung des ArbN zu bilden sind. Dies entspricht auch dem früheren Verfahren zur Ausstellung der LStKarte (§ 39 aF; s. BTDrucks. 17/6263, 49).

Arbeitnehmer iSd. Abs. 1 Satz 1 ist jeder, von dem erwartet werden kann, dass er im Geltungszeitraum der LStAbzugsmerkmale (§ 39e Abs. 1 Satz 3) Einnahmen erzielen wird, die gem. § 38 dem LStAbzug unterliegen.

► *Rechtsnachfolger:* Bei Lohnzahlungen an Erben oder Hinterbliebene des verstorbenen ArbN sind diese durch den ArbG als ArbN beim BZSt. anzumelden, damit die FinVerw. die erforderlichen LStAbzugsmerkmale bilden und zum Abruf bereitstellen kann (BMF v. 7.8.2013, BStBl. I 2013, 951 – Tz. 56).

Zu bildende Lohnsteuerabzugsmerkmale: Welche LStAbzugsmerkmale zu bilden sind, bestimmt sich nach Abs. 4 (s. Anm. 24). Nach § 39e Abs. 3 Satz 1 sind daneben außerdem die für den Kirchensteuerabzug erforderlichen Merkmale zu bilden (BMF v. 7.8.2013, BStBl. I 2013, 951 – Tz. 7; glA KRÜGER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 39 Rn. 5; zu datenschutzrechtl. Bedenken gegen deren Speicherung s. POSPISCHIL, DStZ 2014, 393).

Auf Veranlassung des Arbeitnehmers werden die LStAbzugsmerkmale gebildet. Dafür stehen zwei Möglichkeiten zur Verfügung:

► *Arbeitgeberanfrage:* Im Regelfall erfolgt die erstmalige Bildung der LStAbzugsmerkmale durch eine Anfrage des ArbG bei der FinVerw. Nach § 39e Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 hat der ArbN jedem seiner ArbG bei Eintritt in das Dienstverhältnis ua. die ihm von der FinVerw. zugeteilte Identifikations-Nr. und sein Geburtsdatum mitzuteilen (s. SCHRAMM/HARDER-BUSCHNER, NWB 2013, 348). Die Kenntnis dieser Daten berechtigt den ArbG zur Abfrage der elektronischen LStAbzugsmerkmale beim BZSt. (§ 39e Abs. 4 Satz 2), um die von dort übermittelten LStAbzugsmerkmale anschließend für Zwecke des LStAbzugs nutzen zu können. Liegt im Zeitpunkt der Abfrage noch kein gebildeter Datensatz beim BZSt. vor, nimmt das BZSt. die ArbG-Abfrage zum Anlass, die LStAbzugsmerkmale erstmalig zu bilden. Ein gesonderter Antrag des ArbN ist hierfür nicht erforderlich (BMF v. 7.8.2013, BStBl. I 2013, 951 – Tz. 2). Falls der ArbG nicht am elektronischen Abrufverfahren teilnehmen kann, steht ein Ersatzverfahren in Papierform bereit (§ 39e Abs. 7; s. SCHRAMM/HARDER-BUSCHNER, NWB 2013, 348).

► *Konkreter Antrag des Arbeitnehmers:* Stellt der ArbN – etwa im Hinblick auf ein zukünftiges Dienstverhältnis – bei seinem (Wohnsitz-)FA einen konkreten Antrag, ihm seine elektronischen LStAbzugsmerkmale mitzuteilen, so werden diese – ggf. erstmals – gebildet und dem ArbN mitgeteilt (§ 39e Abs. 6 Satz 4; s. BTDrucks. 17/6263, 49).

Die Bildung der Lohnsteuerabzugsmerkmale erfolgt ausschließlich durch die FinVerw. und nicht mehr – wie früher bei der LStKarte – im Wesentlichen durch die ausstellende Gemeinde.

- ▶ *Die Steuerklasse und die Zahl der Kinderfreibeträge* werden nach § 39e Abs. 1 Satz 1 grds. in einem automatisierten Verfahren durch das BZSt. gebildet. Grundlage hierfür sind die von den Meldebehörden an das BZSt. übermittelten melde-rechtl. Daten, wie zB aktueller Familienstand, Kinder und Zugehörigkeit zu einer Religionsgemeinschaft (§ 39e Abs. 2).
- ▷ *Neu verbeiratete Ehegatten* werden nach Eheschließung derzeit programmgesteuert zunächst automatisch in die StKlasse IV eingereiht (§ 52 Abs. 52). Die automatisierte Zuteilung der StKlasse III (§ 39e Abs. 3 Satz 3 Nr. 1) ist erst in einer späteren programmtechnischen Ausbaustufe vorgesehen (BMF v. 7.8.2013, BStBl. I 2013, 951 – Tz. 15). Eine abweichende StKlassen-Kombination können die Ehegatten – auch rückwirkend ab dem Zeitpunkt der Heirat – beim FA beantragen (Abs. 6 Satz 3; BMF v. 7.8.2013, BStBl. I 2013, 951 – Tz. 16; s. Anm. 29).
- ▶ *Der Freibetrag und der Hinzurechnungsbetrag* werden auf gesonderten Antrag des ArbN vom WohnsitzFA ermittelt und als LStAbzugsmerkmale gebildet, und zwar für unbeschränkt stpfl. ArbN nach § 39a Abs. 1 und im Falle beschränkter StPflcht nach § 39a Abs. 4.
- ▶ *Der Faktor* nach § 39f wird vom FA nur auf Antrag des ArbN als LStAbzugsmerkmal gebildet (BMF v. 7.8.2013, BStBl. I 2013, 951 – Tz. 33).
- ▶ *Derzeit noch nicht gebildet* werden die LStAbzugsmerkmale gem. Abs. 4 Nr. 4 und 5 (private Kranken- und Pflege-Pflichtversicherungsbeiträge und Steuerfreiheit des Arbeitslohns nach DBA), da sie erst in einer späteren Ausbaustufe des ELStAM-Verfahrens gespeichert und dem ArbG übermittelt werden können (BMF v. 7.8.2013, BStBl. I 2013, 951 – Tz. 33).

Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug: Verfügt der ArbN noch nicht über eine Identifikations-Nr., können die LStAbzugsmerkmale der StKlasse und der Zahl der Kinderfreibeträge vom BZSt. nicht automatisiert gebildet werden. Unbeschränkt stpfl. ArbN ist in diesem Fall auf ihren Antrag vom WohnsitzFA eine Bescheinigung für den LStAbzug auszustellen, die jeweils für ein Kj. gilt und – nach Vorlage beim ArbG – den Abruf der elektronischen LStAbzugsmerkmale durch den ArbG ersetzt (§ 39e Abs. 8). Nicht nach § 1 Abs. 1 unbeschränkt stpfl. ArbN erhalten eine solche Bescheinigung nach Abs. 3 Satz 1 vom Betriebsstätten-FA des ArbG (s. Anm. 22).

9 Einstweilen frei.

10 II. Bildung bestimmter Lohnsteuerabzugsmerkmale durch das Finanzamt (Abs. 1 Satz 2)

Zuständigkeit des (Wohnsitz-)Finanzamts: Abs. 1 Satz 2 bestimmt, dass die Bildung bestimmter – nicht automatisiert zu bearbeitender – LStAbzugsmerkmale in den Zuständigkeitsbereich des FA und nicht des BZSt. fällt.

▶ *Berücksichtigung steuermindernder Freibeträge:* Sollen beim LStAbzug steuermindernde Freibeträge als LStAbzugsmerkmale berücksichtigt werden, die nicht (wie die Kinderfreibeträge nach § 38b Abs. 2 Satz 1) vom BZSt. automatisiert gebildet werden können, muss der ArbN deren Bildung beim zuständigen FA weiterhin gesondert beantragen. Dies betrifft insbes. Freibeträge für WK, Pauschbeträge für behinderte Menschen und Hinterbliebene, Hinzurechnungsbeträge und Freibeträge für Kinder über 18 Jahre und für Kinder mit Wohnsitz im Ausland (§ 39a Abs. 1, Abs. 4). Die hierfür zu berücksichtigenden Freibeträ-

ge hat das FA als LStAbzugsmerkmale zu bilden (s. HÖRSTER, NWB 2011, 1690 [1692]).

► *Bildung ungünstigerer Merkmale:* Die automatisiert anhand der Meldedaten gebildeten LStAbzugsmerkmale lassen Rückschlüsse auf die persönlichen Verhältnisse des ArbN zu. So kann der ArbG aus der StKlasse den Familienstand (Trennung, Scheidung) erkennen und aus der Zahl der Kinderfreibeträge zB auf nichteheliche Kinder schließen. Der ArbN kann daher zum Schutz seiner Privatsphäre ein Interesse daran haben, dass abweichend von der zutreffenden automatisierten Bildung der LStAbzugsmerkmale eine für ihn ungünstigere StKlasse oder eine geringere Zahl an Kinderfreibeträgen als LStAbzugsmerkmale gebildet werden (§ 38b Abs. 3). Hierfür ist nicht das BZSt., sondern das FA zuständig.

Bestimmung der Geltungsdauer: Bei Bildung dieser LStAbzugsmerkmale hat das FA zugleich eine Anordnung zu treffen, wie lange sie für den LStAbzug Gültigkeit beanspruchen können. Die Regelung ist insofern bedeutsam, als der ArbN später grds. nicht zur Anzeige einer inzwischen eingetretenen materiellen Unrichtigkeit des LStAbzugsmerkmals verpflichtet ist (Abs. 1 Satz 9; s. Anm. 17). Die Geltungsdauer der steuermindernden Freibeträge nach § 39a – mit Ausnahme der Pauschbeträge für behinderte Menschen und Hinterbliebene – muss das FA bis auf Weiteres grds. auf ein Jahr begrenzen (BMF v. 7.8.2013, BStBl. I 2013, 951 – Tz. 124); die Möglichkeit zur Berücksichtigung in zwei aufeinanderfolgenden KJ. (§ 39a Abs. 1 Satz 3) besteht derzeit noch nicht (§ 52 Abs. 50h).

Mitteilung an das Bundeszentralamt für Steuern: Die von ihm gebildeten LStAbzugsmerkmale hat das FA dem BZSt. zur Bereitstellung für den automatisierten Abruf mitzuteilen (§ 39e Abs. 1 Satz 2).

III. Bindung an das Melderegister (Abs. 1 Satz 3)

11

Melderegister als sog. führendes Register: Nach Abs. 1 Satz 3 stellen die von den Meldebehörden mitgeteilten Daten (§ 39e Abs. 2 Satz 2) die Grundlage für die Bildung der LStAbzugsmerkmale dar. Soweit diese auf melderechtl. Merkmalen beruhen, wird daher das Melderegister als das führende Register angesehen. Für diese Grunddaten hat das FA in der ELStAM-Datenbank keine Zuständigkeit und keine Bearbeitungsmöglichkeit (SCHRAMM/HARDER-BUSCHNER, NWB 2013, 348).

► *Maßgebliche melderechtl. Daten* sind nach § 39e Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 bis 3

- die rechtl. Zugehörigkeit zu einer Religionsgemeinschaft,
- der Familienstand,
- ggf. die Identifikations-Nr. des Ehegatten und der Kinder.

► *Bindung:* An diese melderechtl. Daten ist die FinVerw. gebunden. Daher hat das FA für Zwecke des LStAbzugs grds. nicht zu prüfen, ob zB eine im Ausland geschlossene Ehe im Inland nach bürgerlichem Recht anzuerkennen ist (glA THÜRMER in BLÜMICH, § 39 Rn. 32 [8/2013]; FROTSCHER in FROTSCHER, § 39 Rn. 8 [1/2013]). Maßgebend sind hierfür die Entscheidung der zuständigen Gemeindeverwaltung und die von ihr gelieferten Merkmale.

► *Verzögerungen bei der Übermittlung melderechtl. Änderungen* haben eine entsprechend verspätete Anpassung der LStAbzugsmerkmale und einen zeitweilig unrichtigen LStAbzug zur Folge. Dies ist vom Stpfl. nach dem Willen des Gesetzgebers hinzunehmen (BTDrucks. 17/6263, 49). Änderungen der melderechtl.

Daten sollen dem BZSt. zwar tagesaktuell mitgeteilt und in dessen Datenbank übernommen werden (BMF v. 7.8.2013, BStBl. I 2013, 951 – Tz. 11). Ändert sich allerdings der Familienstand eines ArbN durch Eheschließung, so kann das BZSt. programmgesteuert die StKlassen der Neuverheirateten erst dann ändern, wenn für beide Ehegatten der Familienstand „verheiratet“ in der Datenbank gespeichert ist. Dies kann zu Verzögerungen führen, und zwar insbes., wenn die Stpfl. vor Eheschließung in unterschiedlichen Gemeinden mit Wohnsitz gemeldet waren.

Vom Melderegister abweichende Bildung: Es besteht keine absolute Bindungswirkung des Melderegisters für die Besteuerung, denn die Bindung an das Melderegister steht unter dem Vorbehalt einer abweichenden Bildung der LStAbzugsmerkmale nach Abs. 1 Satz 2. Damit soll dem FA die Möglichkeit eröffnet werden, in begründeten Einzelfällen – ausnahmsweise (BMF v. 7.8.2013, BStBl. I 2013, 951 – Tz. 12) – rechtl. Prüfungen zu melderechtl. Merkmalen vorzunehmen bzw. deren Überprüfung durch die zuständige Meldebehörde anzustoßen, um so eine materielle Falschbesteuerung zu verhindern (s. BTDrucks. 17/6263, 49 f.; glA SCHAFFHAUSEN/PLENKER, DB 2012, 2476). Dies kann dazu führen, dass die LStAbzugsmerkmale nicht auf der Basis der in der Datenbank des BZSt. enthaltenen und stets auf den übermittelten Meldedaten beruhenden Speicherung automatisiert gebildet werden können, sondern vom FA separat gebildet werden müssen.

► *Bescheinigung in Papierform:* In diesen Fällen hat das FA über die von den Meldedaten abweichend gebildeten LStAbzugsmerkmale regelmäßig eine Bescheinigung in Papier für den LStAbzug auszustellen, anhand derer der ArbG sodann den LStAbzug durchzuführen hat. Der Abruf der elektronischen LStAbzugsmerkmale wird gesperrt (s. BTDrucks. 17/6263, 50; BMF v. 7.8.2013, BStBl. I 2013, 951 – Tz. 12 u. 35; HÖRSTER, NWB 2011, 1690 [1692]).

12 IV. Gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Abs. 1 Satz 4)

Rechtscharakter der gebildeten Lohnsteuerabzugsmerkmale: Die Bildung der LStAbzugsmerkmale ist eine gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen iSd. § 179 Abs. 1 AO, die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung steht. Dies bedeutet, dass die gebildeten Merkmale ggf. mit dem Einspruch angefochten werden können und müssen, und dass sie jederzeit auch rückwirkend zugunsten wie zuungunsten des ArbN geändert werden können.

Gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen: Die Vorschrift verweist insoweit auf § 179 AO, der sinngemäß anzuwenden ist (FROTSCHER in FROTSCHER, § 39 Rn. 11 [1/2013]).

► *Gesonderte Feststellung:* Die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen stellt grds. einen unselbständigen Teil des StBescheids dar (§ 157 Abs. 2 AO). Abweichend davon hat der Gesetzgeber in Abs. 1 Satz 4 von der Möglichkeit Gebrauch gemacht, mittels Bildung von LStAbzugsmerkmalen gem. § 179 Abs. 1 AO zugleich Besteuerungsgrundlagen durch Bescheid gesondert festzustellen. Damit kann und muss die Bildung der LStAbzugsmerkmale ggf. mit dem Einspruch angefochten werden. Jedes LStAbzugsmerkmal ist für sich anfechtbar, weil es sich jeweils um eigenständige Verwaltungsakte handelt, die nur äußerlich in einem Datensatz verbunden sind (kritisch zum Charakter als Verwaltungsakt FROTSCHER in FROTSCHER, § 39 Rn. 9 [1/2013]).

► *Bindungswirkung im Lohnsteuerabzugsverfahren:* Die gesonderte Feststellung bindet als Grundlagenbescheid den ArbG bei der Einbehaltung der LSt (s. Anm. 4). Sie ist daneben beim LStJahresausgleich durch den ArbG zu beachten. Auch beim Erlass eines LStNachforderungsbescheids gegenüber dem ArbN entfaltet die gesonderte Feststellung Bindungswirkung (vgl. BFH v. 24.9.1982 – VI R 64/79, BStBl. II 1983, 60; v. 20.3.1987 – VI R 161/82, BFH/NV 1987, 511, jeweils zum Freibetrag auf der LStKarte gem. § 39a).

► *Keine Bindungswirkung im Veranlagungsverfahren:* Den gebildeten LStAbzugsmerkmalen kommt dagegen keine Bindungswirkung für das Veranlagungsverfahren zu (glA FROTSCHER in FROTSCHER, § 39 Rn. 12 [1/2013]). § 39 ist ebenso wie § 39a lediglich Teil des Vorauszahlungsverfahrens und kann daher keine Bedeutung für die abschließende Festsetzung der Jahressteuer erlangen.

Unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehen die als gesonderte Feststellung wirkenden LStAbzugsmerkmale. Damit können die LStAbzugsmerkmale gem. § 164 Abs. 2 AO jederzeit auch rückwirkend zugunsten wie zuungunsten des ArbN geändert werden. Auch wenn eine solche Änderung bereits erfolgt ist, wirkt der Vorbehalt der Nachprüfung fort, ohne dass es insoweit eines ausdrücklichen Hinweises bedarf (vgl. zur LStKarte BFH v. 25.10.2005 – VI B 20/05, BFH/NV 2006, 547).

V. Bekanntgabe an den Arbeitnehmer (Abs. 1 Sätze 5 bis 7)

13

Bekanntgabe als Verwaltungsakt (Abs. 1 Satz 5): Die (erstmalige) Bildung wie auch die (spätere) Bildung durch Änderung der LStAbzugsmerkmale haben nach Abs. 1 Satz 4 die Rechtsstellung von (anfechtbaren) Verwaltungsakten (s. Anm. 12), deren Speicherung im für den ArbG elektronisch abrufbaren Datensatz jedoch – anders als früher die Eintragung auf der LStKarte – für den ArbN nicht ohne Weiteres erkennbar ist. Abs. 1 Satz 5 bestimmt daher, dass die gebildeten LStAbzugsmerkmale dem ArbN bekannt gegeben werden müssen.

Form der Bekanntgabe (Abs. 1 Satz 6): Durch den Verweis auf § 119 Abs. 2 AO kann die Bekanntgabe schriftlich, elektronisch, mündlich oder in anderer Weise erfolgen.

► *Angabe in der Lohnabrechnung:* Nach § 39e Abs. 6 Satz 2 gelten die LStAbzugsmerkmale gegenüber dem ArbN durch Mitteilung im Rahmen der Lohn- und Gehaltsabrechnung des ArbG als bekannt gegeben, denn im Ausdruck dieser Lohnabrechnung müssen die ihr zugrunde gelegten elektronischen LStAbzugsmerkmale angegeben sein (§ 39e Abs. 5 Satz 2).

► *Online-Einsichtnahme:* Die FinVerw. stellt dem ArbN die elektronischen LStAbzugsmerkmale außerdem nach vorheriger Registrierung und Authentifizierung zur Einsicht im ElsterOnline-Portal (www.elsteronline.de/eportal) bereit. Der ArbN kann zudem jederzeit sein zuständiges WohnsitzFA auf Auskunft über die eigenen ELStAM in Anspruch nehmen (glA SCHRAMM/HARDER-BUSCHNER, NWB 2013, 348).

► *Ausschließlich durch schriftlichen Bescheid* hat die Bekanntgabe zu erfolgen, wenn die Bildung eines LStAbzugsmerkmals abgelehnt wird (Abs. 1 Satz 8, s. Anm. 16). Gleiches gilt, wenn das FA einen Antrag auf Änderung der LStAbzugsmerkmale (zB im Rahmen eines Antrags auf LStErmäßigung) abgelehnt hat (BMF v. 7.8.2013, BStBl. I 2013, 951 – Tz. 112).

Entbehrlichkeit einer Rechtsbehelfsbelehrung (Abs. 1 Satz 7): Die Bekanntgabe der LStAbzugsmerkmale muss (außer in den Fällen des Abs. 1 Satz 8, s. Anm. 16) nicht mit einer Rechtsbehelfsbelehrung versehen sein. Fehlt diese – wie insbes. bei der Bekanntgabe durch Angabe auf der Gehaltsmitteilung –, so beträgt die Einspruchsfrist gem. § 356 Abs. 2 AO ein Jahr. Damit wird aus Praktikabilitätsgründen von § 181 Abs. 1 AO iVm. § 157 Abs. 1 Satz 3 AO abgewichen, um das Verfahren zur Bildung der LStAbzugsmerkmale nicht mit Formalien zu überlasten. Da der womöglich entstehende Nachteil im Veranlagungsverfahren ausgeglichen werden kann und dem ArbN damit nur ein Zinsverlust droht, ist die Regelung uE hinnehmbar.

14–15 Einstweilen frei.

16 VI. Schriftlicher Bescheid (Abs. 1 Satz 8)

Ein schriftlicher Bescheid über die gebildeten LStAbzugsmerkmale ist (abweichend von Abs. 1 Satz 6) in folgenden Fällen vorgesehen:

► *Bei Ablehnung der Bildung eines Lohnsteuerabzugsmerkmals:* Wird dem Antrag des ArbN auf Bildung oder auf Änderung eines LStAbzugsmerkmals ganz oder teilweise nicht entsprochen, so ist dem ArbN hierüber ein schriftlicher Bescheid zu erteilen. Die Regelung ist insbes. für die nicht antragsgemäße Berücksichtigung von steuermindernden Freibeträgen iSd. § 39a Abs. 1, Abs. 4 (s. Anm. 8) von Bedeutung.

► *Auf Antrag:* Ein schriftlicher Bescheid ist außerdem zu erteilen, wenn der ArbN dies (auch ohne Angabe von Gründen) beantragt hat.

Rechtsbehelfsbelehrung: Dem schriftlichen Bescheid ist in beiden Fällen (abweichend von Abs. 1 Satz 7) eine Belehrung über den zulässigen Rechtsbehelf beizugeben. Fehlt diese, so beträgt die Klagefrist nach § 356 Abs. 2 AO ein Jahr.

17 VII. Eingeschränkte Berichtigungspflicht des Arbeitnehmers (Abs. 1 Satz 9)

Fehlerhaftigkeit der Lohnsteuerabzugsmerkmale: Werden die gebildeten LStAbzugsmerkmale nachträglich fehlerhaft – etwa weil die Voraussetzungen für einen Freibetrag und die damit verbundene StErmäßigung fortfallen –, besteht (abweichend von § 153 Abs. 2 AO) keine Verpflichtung des ArbN, dem FA diesen Umstand anzuzeigen. Eine Anzeigepflicht trifft den ArbN allerdings, wenn die Bildung eines LStAbzugsmerkmals von vornherein unrichtig oder unvollständig war, sobald er diese Unrichtigkeit tatsächlich erkennt (§ 153 Abs. 1 AO; glA THÜRMER in BLÜMICH, § 39 Rn. 35 [8/2013]).

Änderung der persönlichen Verhältnisse: Daneben hat der ArbN ggf. anzuzeigen, dass die LStAbzugsmerkmale hinsichtlich der StKlasse oder der Zahl der Kinderfreibeträge unrichtig geworden sind (Abs. 5; s. Anm. 26).

Beim Wechsel zur beschränkten Steuerpflicht trifft den ArbN eine besondere Mitteilungspflicht gem. Abs. 7 Satz 1 (s. Anm. 32).

18–19 Einstweilen frei.

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Bestimmung des zuständigen Finanzamts****I. Zuständigkeit von Wohnsitz- und Betriebsstättenfinanzamt** 20
(Abs. 2 Sätze 1 und 2)

In Abs. 2 Sätze 1 und 2 ist geregelt, in welchen Fällen die Bildung und Änderung einzelner LStAbzugsmerkmale durch das WohnsitzFA des ArbN und wann sie durch das Betriebsstätten-FA des ArbG zu erfolgen hat. Die Regelung greift nur ein, wenn die LStAbzugsmerkmale nicht bereits durch das BZSt. automatisiert gebildet worden sind oder soweit sie von der FinVerw. gem. Abs. 1 Satz 2 abweichend vom automatisierten Verfahren gebildet werden sollen.

Das Wohnsitzfinanzamt des ArbN – maßgebend ist § 19 Abs. 1 Sätze 1 und 2 AO – ist zuständig, wenn der ArbN nach § 1 Abs. 1 unbeschränkt stpfl. ist. Dies gilt nicht für das LStAbzugsmerkmal nach Abs. 4 Nr. 5; die Mitteilung, dass der Arbeitslohn nach einem DBA vom LStAbzug freizustellen ist, hat vielmehr das Betriebsstätten-FA des ArbG (§ 41a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1) zu bilden (Abs. 2 Satz 1).

Das Betriebsstättenfinanzamt des ArbG ist zudem in allen übrigen Fällen zuständig, also bei Auslandsbediensteten iSd. § 1 Abs. 2, bei Grenzpendlern iSd. § 1 Abs. 3 und dann, wenn der ArbN nur beschränkt stpfl. ist (Abs. 2 Satz 2).

II. Zuständigkeit bei mehreren Betriebsstättenfinanzämtern 21
(Abs. 2 Sätze 3 und 4)

Abs. 2 Sätze 3 und 4 treffen Vorkehrungen für den Fall, dass Arbeitslohn von mehreren ArbG bezogen wird und bei Anwendung des Abs. 2 Sätze 1 und 2 daher mehrere Betriebsstätten-FAs zuständig wären.

Bei Grenzpendlern mit mehreren Arbeitgebern im Inland, die nach § 1 Abs. 3 als unbeschränkt stpfl. zu behandeln sind, ist für die Bildung der weiteren – also der nicht bereits automatisiert bereitgestellten – LStAbzugsmerkmale das Betriebsstätten-FA zuständig, das erstmals solche LStAbzugsmerkmale gebildet hat (Abs. 2 Satz 3).

Bei Ehegatten ist für die Bildung der weiteren LStAbzugsmerkmale das Betriebsstätten-FA des älteren Ehegatten zuständig, wenn beide Ehegatten von verschiedenen inländ. ArbG Arbeitslohn beziehen (Abs. 2 Satz 4). Die Regelung erfasst nur Fälle, in denen überhaupt die Zuständigkeit des Betriebsstätten-FA eines ArbG eröffnet ist; sie gilt also nicht, wenn die Ehegatten unbeschränkt stpfl. sind und die LStAbzugsmerkmale damit nach Abs. 2 Satz 1 von ihrem WohnsitzFA gebildet werden müssen (s. Anm. 20).

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:
Verfahren bei im Inland nicht Meldepflichtigen**

Betroffener Personenkreis: Für im Ausland lebende ArbN, die im Inland nicht meldepflichtig sind, kann die stl. Identifikations-Nr. – die zum elektronischen Abruf der LStAbzugsmerkmale nach § 39e Abs. 4 Satz 3 erforderlich ist – nicht aufgrund von Mitteilungen der Meldebehörden zugeteilt werden. Das gilt auch, wenn für diese ArbN auf Anforderung des FA oder aus anderen Gründen (zB wegen früheren Wohnsitzes im Inland) an sich eine stl. Identifikations-Nr. vorliegt (SCHAFFHAUSEN/PLENER, DB 2012, 2476). Für diesen Personenkreis entwickelt die FinVerw. derzeit ein automatisiertes Verfahren zur Zuteilung der Identifikations-Nr., das erst in einer späteren Ausbaustufe einsatzfähig sein wird.

Ausstellung von Bescheinigungen für den Lohnsteuerabzug (Abs. 3 Satz 1): Bis zu diesem Zeitpunkt hat das Betriebsstätten-FA des ArbG den betroffenen ArbN (weiterhin) eine Papierbescheinigung für den LStAbzug auszustellen. Diese Bescheinigung ersetzt die Verpflichtung und Berechtigung des ArbG zum Abruf der elektronischen LStAbzugsmerkmale nach § 39e Abs. 4.

Verwendung der sog. eTIN für die Lohnsteuerbescheinigung (Abs. 3 Satz 2): Für den unter Abs. 3 fallenden Personenkreis benötigt die FinVerw. anstelle der Identifikations-Nr. ein anderes Ordnungsmerkmal, um damit die ihr vom ArbG übermittelte LStBescheinigung (§ 41b Abs. 1 Satz 2) maschinell zuzuordnen zu können. Abs. 3 Satz 2 bestimmt hierzu das derzeit verwendete lStl. Ordnungsmerkmal iSd. § 41b Abs. 2 Sätze 1 und 2, also die sog. eTIN (elektronische Transfer-Identifikations-Nr.; s. § 41b Anm. 16). Es ist Aufgabe des Betriebsstätten-FA, diese eTIN zu ermitteln und anstelle der Identifikations-Nr. in der Bescheinigung für den LStAbzug einzutragen.

Beantragung der Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug durch den Arbeitgeber (Abs. 3 Satz 3): Für die unter Abs. 3 fallenden Personen (das betrifft sowohl beschränkt stpfl. ArbN als auch gem. § 1 Abs. 2 unbeschränkt stpfl. oder gem. § 1 Abs. 3 als unbeschränkt stpfl. zu behandelnde ArbN; s. KRÜGER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 39 Rn. 4) kann auch der ArbG die Erteilung der Bescheinigung für den LStAbzug nach Abs. 3 Satz 1 beantragen, wenn er den Antrag im Namen des jeweiligen ArbN stellt. Für derartige Bescheinigungen darf nur die (regelmäßig maßgebende) StKlasse I gebildet werden. Diese erweiterte Antragsmöglichkeit dient nach der Vorstellung des Gesetzgebers der Vereinfachung und soll den ArbN vor Bürokratie bewahren (BTDrucks. 17/6263, 50). Andere LStAbzugsmerkmale, etwa die Zahl der Kinderfreibeträge oder ein Freibetrag, können hingegen nur auf Antrag des ArbN gebildet werden.

Belegcharakter der Bescheinigung (Abs. 3 Satz 4): Die ihm vom ArbN vorgelegte oder nach Abs. 3 Satz 3 vom ArbG beantragte Bescheinigung für den LStAbzug hat der ArbG zum Lohnkonto zu nehmen und bis zum Abschluss des Lohnkontos aufzubewahren.

**E. Erläuterungen zu Abs. 4:
Zu bildende Lohnsteuerabzugsmerkmale**

Die LStAbzugsmerkmale sind Informationen über den ArbN, die der ArbG kennen muss, um den zutreffenden individuellen LStAbzug durchführen zu können (SCHRAMM/HARDER-BUSCHNER, NWB 2013, 348).

Zu bildende Lohnsteuerabzugsmerkmale sind nach Abs. 4 Nr. 1 bis 3

- die StKlasse (§ 38b Abs. 1),
- der Faktor (§ 39f),
- die Zahl der Kinderfreibeträge bei den StKlassen I bis IV (§ 38b Abs. 2),
- der Freibetrag und der Hinzurechnungsbetrag (§ 39a).

► *Der Kinderfreibetrag als Lohnsteuerabzugsmerkmal* hat mit Einführung des Familienleistungsausgleichs durch das JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438) erheblich an materieller Bedeutung verloren. Da die stl. Freistellung des Kindesexistenzminimums im laufenden Kj. über die Zahlung des Kindergeldes erfolgt (s. § 31 Anm. 3–8), wirkt sich der Kinderfreibetrag seither nur noch bei den Zuschlagsteuern zur LSt (SolZ, KiSt) aus.

Auf besonderen Antrag des Arbeitnehmers sind außerdem als LStAbzugsmerkmale zu bilden

- die Höhe der Beiträge für eine private Kranken- und Pflege-Pflichtversicherung (§ 39b Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 Buchst. d), jedoch nur für die Dauer von zwölf Monaten (Abs. 4 Nr. 4),
- die Mitteilung, dass der von einem ArbG gezahlte Arbeitslohn nach einem DBA von der LSt freizustellen ist (auch auf Antrag des ArbG; Abs. 4 Nr. 5).

► *Vorerst keine Möglichkeit zum Abruf dieser Merkmale:* Sowohl die Höhe der privaten Kranken- und Pflege-Pflichtversicherungsbeträge nach Abs. 4 Nr. 4 als auch die Mitteilung über die Freistellung des Arbeitslohns aufgrund eines DBA nach Abs. 4 Nr. 5 können von der FinVerw. derzeit noch nicht für den ArbG zum Abruf als elektronische LStAbzugsmerkmale (§ 39e Abs. 4 Satz 2) bereitgestellt werden. Die Übermittlung dieser Beiträge und dieser Mitteilung an den ArbG als elektronische LStAbzugsmerkmale ist erst in einer späteren programmtechnischen Ausbaustufe des Projekts ElsterLohn II vorgesehen (s. BTDrucks. 17/6263, 51; BMF v. 7.8.2013, BStBl. I 2013, 951 – Tz. 8). Das BMF ist ermächtigt worden, den genauen Einführungszeitpunkt durch ein BMF-Schreiben mitzuteilen, das im BStBl. I zu veröffentlichen ist (§ 52 Abs. 50g).

► *Über die Freistellung des Arbeitslohns nach Doppelbesteuerungsabkommen* erteilt das Betriebsstätten-FA bis auf Weiteres eine entsprechende Bescheinigung in Papierform nach § 39b Abs. 6 aF; diese (durch das BeitrRLUMsG v. 7.12.2011, BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171, aufgehobene) Vorschrift ist nach § 52 Abs. 51b bis zur Mitteilung des Zeitpunkts für den erstmaligen elektronischen Abruf (§ 52 Abs. 50g) weiterhin anzuwenden.

► *Die Höhe der privaten Kranken- und Pflege-Pflichtversicherungsbeiträge* ist kalenderjahrübergreifend für die Dauer von zwölf Monaten als LStAbzugsmerkmal zu bilden. Grund dafür ist, dass die hierzu erforderlichen Beitragsdaten von den Krankenkassen regelmäßig erst nach Ablauf des Beitragsjahres an die FinVerw. übermittelt werden und demnach nur dann durchgängig für den laufenden

LStAbzug berücksichtigt werden können, wenn eine Bildung des Merkmals über die Jahresgrenze hinweg erfolgt. Nach Ablauf von zwölf Monaten ist eine erneute Bescheinigung des Versicherungsunternehmens erforderlich. Erhöhen sich die Beiträge des ArbN im laufenden Kj., zB aufgrund der Geburt seines Kindes, soll nach der Vorstellung des Gesetzgebers eine Anpassung der zu berücksichtigenden Beiträge an die zu zahlenden eigenen Beiträge zur privaten Krankenversicherung und privaten Pflege-Pflichtversicherung möglich sein (s. BTDrucks. 17/6263, 51; vgl. auch die Stellungnahme des Sachverständigen DAUMOSER, Protokoll des BTag-FinAussch. Nr. 17/60, 45; glA KRÜGER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 39 Rn. 5). Bis zur Bereitstellung als LStAbzugsmerkmal können die Beiträge für eine private Krankenversicherung und für eine private Pflege-Pflichtversicherung vom ArbG in einem vereinfachten Verfahren anhand einer Beitragsbescheinigung des Versicherungsunternehmens berücksichtigt werden (BMF v. 7.8.2013, BStBl. I 2013, 951 – Tz. 8, unter Hinweis auf BMF v. 22.10.2010, BStBl. I 2010, 1254).

25 Einstweilen frei.

26

**F. Erläuterungen zu Abs. 5:
Berichtigung von unzutreffend zu günstigen Lohn-
steuerabzugsmerkmalen**

In einer Reihe von – besonders regelten – Fällen ist der ArbN verpflichtet, abweichend von Abs. 1 Satz 9 (s. Anm. 17) fehlerhaft gewordene LStAbzugsmerkmale zu seinen Ungunsten durch Mitteilung gegenüber dem (Wohnsitz-)FA berichtigen zu lassen.

Anwendungsbereich der Vorschrift: Abs. 5 betrifft nur Änderungen bei der StKlasse (§ 38b Abs. 1) und der Zahl der Kinderfreibeträge (§ 38b Abs. 2). Gegebenenfalls besteht zudem eine Anzeigepflicht bei schon bei ihrer Bildung unzutreffenden Freibeträgen iSv. § 39a (s. Anm. 17). Eine weitere Mitteilungspflicht mit Auswirkungen auf die StKlasse und auf die Bildung der Freibeträge nach § 39a ergibt sich beim Wechsel zur beschränkten StPflicht aus Abs. 7 (s. Anm. 32).

► *Die Steuerklassen I, III, IV und V sowie die Zahl der Kinderfreibeträge* werden idR automatisch geändert, sobald eine entsprechende Mitteilung der Meldebehörden über den geänderten Familienstand beim BZSt. eingeht (§ 39e Abs. 2). Der ArbN ist dann nicht zu einer Mitteilung an das FA verpflichtet (Abs. 5 Satz 3). Dies gilt jedoch nicht bei StKlasse III, wenn sich die Ehegatten auf Dauer trennen, weil das sich daraus ergebende Erfordernis zur Änderung des LStAbzugsmerkmals nicht anhand der Meldedaten nachzuvollziehen ist (s. BMF v. 7.8.2013, BStBl. I 2013, 951 – Tz. 71; glA KRÜGER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 39 Rn. 6).

► *Steuerklasse II:* Fallen beim ArbN die Voraussetzungen des § 24b weg und ist deshalb der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (StKlasse II) nicht mehr anzusetzen (etwa bei Begründung einer Haushaltsgemeinschaft mit einem anderen Erwachsenen), hat der ArbN dies dem FA mitzuteilen (Abs. 5 Sätze 1 und 2). Die Mitteilung ist erforderlich, weil dieser Umstand der FinVerw. nicht durch Datenaustausch mit den Meldebehörden bekannt werden kann.

Eine Änderung von Amts wegen ist nach Abs. 5 Satz 4 vorzunehmen, wenn der ArbN seiner Mitteilungspflicht nicht nachkommt.

Die Nachforderung des Lohnsteuerfehlsbetrags vom Arbeitnehmer erfolgt, wenn die Änderung der LStAbzugsmerkmale unterblieben ist und der Nachforderungsbetrag mehr als 10 € beträgt (Abs. 5 Satz 5).

Einstweilen frei.

27

G. Erläuterungen zu Abs. 6: Erlangung günstigerer Lohnsteuerabzugsmerkmale

I. Änderung der Steuerklasse und der Kinderfreibeträge (Abs. 6 Sätze 1 und 2)

28

Bildung günstigerer Lohnsteuerabzugsmerkmale (Abs. 6 Satz 1): Abs. 6 Satz 1 verschafft dem ArbN die Möglichkeit, selbst auf die Bildung geänderter LStAbzugsmerkmale hinzuwirken, sobald in seinen persönlichen Verhältnissen Umstände eintreten, die die Voraussetzungen für eine günstigere StKlasse oder eine höhere Zahl von Kinderfreibeträgen erfüllen.

▶ *Antrag:* Die Änderung gem. Abs. 6 Satz 1 erfolgt nur auf Antrag des ArbN. Ein solcher Antrag ist allerdings nicht erforderlich, soweit das zu ändernde LStAbzugsmerkmal vom BZSt. ohnehin durch Abgleich mit dem melderechtl. Datenbestand der Wohnsitzgemeinde neu gebildet wird, wie etwa im Fall der Eheschließung (dann StKlasse IV, BMF v. 7.8.2013, BStBl. I 2013, 951 – Tz. 15) oder der Geburt eines (weiteren) Kindes (dann weiterer Kinderfreibetragszähler bei den StKlassen I bis IV bei beiden Elternteilen, sofern Eltern und Kind in derselben Gemeinde wohnen, vgl. BMF v. 7.8.2013, BStBl. I 2013, 951 – Tz. 28).

▶ *Sachlich zuständig* für den Änderungsantrag ist nicht das BZSt., sondern das FA. Gemeint ist nach Abs. 2 Satz 1 bei unbeschränkt stpfl. ArbN iSd. § 1 Abs. 1 das WohnsitzFA (Abs. 2 Satz 1) und in allen anderen Fällen das Betriebsstätten-FA des ArbG iSd. Abs. 2 Sätze 2 bis 4.

Zeitpunkt des Wirksamwerdens (Abs. 6 Satz 2): Die Bildung erfolgt mit Wirkung vom Anfang desjenigen Monats, in dem der Umstand eingetreten ist und damit die Voraussetzungen für die Änderung erstmals vorgelegen haben (Abs. 6 Satz 2). Daraus folgt, dass die Änderung auch mit Wirkung für die Vergangenheit eingetragen werden kann (glA KRÜGER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 39 Rn. 7). Der ArbG hat dies dann beim zukünftigen LStEinbehalt gem. § 41c Abs. 1 Nr. 1 zu berücksichtigen.

▶ *Heiratet der Arbeitnehmer im Laufe des Jahres*, so soll die günstigere StKlasse nach Ansicht der FinVerw. erst mit Wirkung vom Tag der Eheschließung – bzw. auf besonderen Antrag auch mit Wirkung vom Anfang des Heiratsmonats – zugunsten des ArbN vergeben werden können (BMF v. 7.8.2013, BStBl. I 2013, 951 – Tz. 15 und 16).

▷ *Stellungnahme:* Dies bewirkt jedoch, dass für den VZ zwangsläufig eine zu hohe LSt einbehalten wird, denn der Splittingtarif ist unabhängig vom Zeitpunkt der Eheschließung für das ganze Kj. anzuwenden. Ziel des LStVerfahrens ist es aber, im Laufe des Kj. möglichst nur die am Ende tatsächlich geschuldete

ESt abzuziehen. Außerdem wird uE der ArbN gegenüber Stpfl., die dem ESt-Vorauszahlungsverfahren gem. § 37 unterliegen, ungerechtfertigt benachteiligt (glA TRZASKALIK in KSM, § 39 Rn. A 35 und H 3 f. [4/2002]), denn dort wird der günstigere Splittingtarif so berücksichtigt, dass keine überhöhten Vorauszahlungen geleistet werden (zu Einzelheiten s. § 37 Anm. 41 f.). Abs. 6 Satz 2 ist daher uE dahin auszulegen, dass die günstigere StKlasse bereits mit Wirkung vom Beginn des Kj. einzutragen ist. Zwar spricht das Gesetz vom Vorliegen der „Voraussetzungen“ für die Änderung. Versteht man hierunter jedoch nicht nur die tatsächlichen Umstände, sondern auch die rechtl. Gegebenheiten, so schließt der Wortlaut unsere Auslegung nicht aus, denn die rechtl. Voraussetzungen für das Ehegattensplitting liegen bei einer Heirat im Laufe des Jahres für das ganze Kj. vor.

► *Kinderfreibetragszähler* werden auch nach Ansicht der FinVerw. wegen des für sie geltenden Jahresprinzips als LStAbzugsmerkmal ab Beginn des Kj. der Geburt des Kindes und bis zum Ablauf des Kj. berücksichtigt, in dem die Voraussetzungen für die Berücksichtigung des Kindes nach § 32 Abs. 1, 2, 4 und 5 entfallen (BMF v. 7.8.2013, BStBl. I 2013, 951 – Tz. 27).

29 II. Wechsel der Steuerklassen bei Ehegatten (Abs. 6 Sätze 3 bis 5)

Recht auf Änderung der Steuerklassen (Abs. 6 Satz 3): Nach § 38b können Ehegatten, die beide in einem Dienstverhältnis stehen, zwischen den StKlassen-Kombinationen IV/IV, III/V, V/III und IV/IV in Verbindung mit einem Faktor (§ 39f) wählen. Damit die Ehegatten nicht dauerhaft auf die einmal getroffene Wahl festgelegt sind, eröffnet ihnen Abs. 6 Satz 3 die Möglichkeit, jeweils einmal im Laufe jedes Kj. eine Änderung der gebildeten StKlassen-Kombination herbeizuführen.

► *Einmaliges Wahlrecht:* In einem Kj. kann jeweils nur ein (gemeinsamer) Antrag gestellt werden. Nach der zum früheren LStKarten-Verfahren vertretenen Auffassung der FinVerw. galt dies nicht, wenn eine Änderung der Eintragung deshalb beantragt wird, weil ein Ehegatte keinen stpfl. Arbeitslohn mehr bezieht (so auch THÜRMER in BLÜMICH, § 39 Rn. 83 [8/2013]) oder verstorben ist (so auch FG Düss. v. 7.4.2003 – 7 K 3301/02 F, EFG 2003, 1104, rkr.), weil sich die Ehegatten auf Dauer getrennt haben oder weil nach einer Arbeitslosigkeit ein Arbeitsverhältnis wieder aufgenommen wird (R 39.2 Abs. 5 Satz 5 LStR 2014). Mit diesen Billigkeitsregelungen sollten Härtefälle vermieden werden, die für die Ehegatten nicht vorhersehbar waren. Sie sind daher uE auch im Verfahren der LStAbzugsmerkmale weiterhin anzuwenden (glA KRÜGER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 39 Rn. 7; für den Fall der dauernden Trennung auch BMF v. 7.8.2013, BStBl. I 2013, 951 – Tz. 19).

Kein Verbrauch bei Änderung nach Eheschließung (Abs. 6 Satz 4): Als Folge einer Eheschließung werden die StKlassen vom BZSt. nach Maßgabe des § 39e Abs. 3 Satz 3 automatisiert neu gebildet. Dabei wird nach dem derzeitigen Stand der Programmierung in allen Fällen automatisiert nur die StKlasse IV gebildet (§ 52 Abs. 52); erst für eine spätere programmtechnische Ausbaustufe des ELStAM-Verfahrens ist auch die Möglichkeit der automatisierten Zuteilung der StKlasse III bei Heirat vorgesehen (BMF v. 7.8.2013, BStBl. I 2013, 951 – Tz. 15; SCHRAMM/HARDER-BUSCHNER, NWB 2013, 348). Um die damit verbundenen Nachteile abzumildern, bestimmt Abs. 6 Satz 4, dass das Recht auf jährlich ein-

malige Änderung der StKlasse für das Kj. der Eheschließung durch einen Antrag auf Änderung der automatisierten erstmaligen Bildung nicht verlorengelht.

Zeitpunkt des Wirksamwerdens (Abs. 6 Satz 5): Die Änderung der gem. Abs. 6 Satz 3 gewechselten StKlassen erfolgt – abweichend von Abs. 6 Satz 2 – erst mit Wirkung vom Anfang des Folgemonats, also nur für die Zukunft (Abs. 6 Satz 5).

► *Änderung nach Eheschließung:* Dies gilt nicht in Fällen, in denen die Ehegatten nach ihrer Eheschließung eine Änderung der automatisiert gebildeten StKlassen-Kombination beantragen, denn dabei handelt es sich nicht um eine Änderung nach Abs. 6 „Satz 3“, sondern – weil zugleich dessen tatbestandliche Voraussetzungen vorliegen – um eine solche nach Abs. 6 Satz 1. Die geänderten StKlassen gelten daher als LStAbzugsmerkmal nach Auffassung der FinVerw. auch rückwirkend ab dem Zeitpunkt der Eheschließung (BMF v. 7.8.2013, BStBl. I 2013, 951 – Tz. 16; glA SCHAFFHAUSEN/PLENER, DB 2012, 2476), uE sogar bereits ab dem Beginn des Kj. der Heirat (s. Anm. 28).

III. Antragsfrist zur Berücksichtigung im laufenden Kalenderjahr 30 (Abs. 6 Satz 6)

Geltungsbereich: Sowohl für den Antrag nach Abs. 6 Satz 1 (Änderung in den Voraussetzungen für eine günstigere StKlasse oder eine höhere Zahl von Kinderfreibeträgen) als auch für den Antrag nach Abs. 6 Satz 3 (Wechsel der StKlassen bei Ehegatten) sieht Abs. 6 Satz 6 eine Antragsfrist vor, wenn die geänderten LStAbzugsmerkmale noch im laufenden Kj. berücksichtigt werden sollen.

Antragsfrist bis zum 30. November: Die Berücksichtigung beim LStAbzug des ArbG kann für das laufende Kj. nur erfolgen, wenn der Antrag beim zuständigen FA bis zum Ende des Monats November gestellt worden ist (vgl. BFH v. 14.6.2007 – VI B 16/07, BFH/NV 2007, 1649). Es handelt sich um eine Ausschlussfrist, die vom FA nicht verlängert werden kann.

Einstweilen frei.

31

H. Erläuterungen zu Abs. 7: Mitteilungspflicht bei Eintritt der beschränkten Steuerpflicht

32

Anzeigepflicht (Abs. 7 Satz 1): Wird ein unbeschränkt stpfl. ArbN (zB wegen Wegzugs ins grenznahe Ausland unter Beibehaltung des inländ. Arbeitsplatzes) beschränkt stpfl., so hat er dies dem FA gem. Abs. 7 Satz 1 unverzüglich mitzuteilen.

► *Unverzüglich* bedeutet ohne schuldhaftes Zögern (glA THÜRNER in BLÜMICH, § 39 Rn. 91 [8/2013]). Ob der ArbN schuldhaft zögert, ist nach den tatsächlichen Verhältnissen des Einzelfalls zu entscheiden. Wegen des Schulselements kann „unverzüglich“ nicht in „alsbald“ oder „innerhalb kurzer Zeit“ umgedeutet werden.

§ 39 Anm. 32–34 I. Abs. 8: Missbr. Verwendung von LStAbzugsm.

► *Dem Finanzamt* ist der Wegzug anzuzeigen. Gemeint ist das (bisherige) WohnsitzFA iSd. Abs. 2 Satz 1 (BMF v. 7.8.2013, BStBl. I 2013, 951 – Tz. 73), nicht das künftig für den ArbN zuständige Betriebsstätten-FA seines ArbG.

Änderung der Lohnsteuerabzugsmerkmale (Abs. 7 Sätze 2 und 3): Das (bisherige Wohnsitz-)FA hat die LStAbzugsmerkmale mit Wirkung auf den Zeitpunkt des Eintritts der beschränkten StPflcht (also ggf. auch rückwirkend) zu ändern und die Änderung dem ArbN nach Maßgabe des Abs. 1 Sätze 5–8 (s. Anm. 13, 16) bekanntzugeben.

► *Zu ändern sind* insbes. ggf. die LStKlasse (nunmehr StKlasse I, s. § 38b Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. b) und der Freibetrag und der Hinzurechnungsbetrag nach § 39a Abs. 1 (nunmehr zu bilden nach § 39a Abs. 4).

► *Korrektur des Lohnsteuerabzugs:* Hat das FA die LStAbzugsmerkmale rückwirkend auf den Tag des Eintritts der beschränkten EStPflcht geändert, so hat der ArbG eine entsprechende Korrektur des LStAbzugs gem. § 41c vorzunehmen.

Nachforderung des Lohnsteuerfahrlässlbetrags vom Arbeitnehmer (Abs. 7 Satz 4): Kommt der ArbN seiner Anzeigeverpflichtung nicht nach, hat das FA die zu wenig erhobene LSt gem. Abs. 7 Satz 4 vom ArbN nachzufordern. Die Nacherhebung unterbleibt, falls der nachzufordernde Betrag 10 € (Bagatellgrenze) nicht übersteigt. Örtlich zuständig ist uE das WohnsitzFA im Zeitpunkt des Wegzugs iSd. Abs. 2 Satz 1.

33 Einstweilen frei.

34

**I. Erläuterungen zu Abs. 8:
Verbot der missbräuchlichen Verwendung von Lohn-
steuerabzugsmerkmalen**

Abs. 8 enthält (ergänzt durch den Bußgeldtatbestand des Abs. 9) Regelungen, die als Schutzbestimmungen der missbräuchlichen Verwendung der elektronischen LStAbzugsmerkmale entgegenwirken sollen.

Missbrauchsverbot: Die Vorschrift verbietet es dem ArbG, die nach § 39e Abs. 4 Satz 2 abgerufenen oder ihm anderweitig zur Kenntnis gelangten LStAbzugsmerkmale seiner ArbN für andere Zwecke als den LStAbzug zu verwenden (Abs. 8 Satz 1) oder sie ohne deren Zustimmung und ohne gesetzliche Erlaubnis sonst zu offenbaren (Abs. 8 Satz 2). Dies gilt auch zB gegenüber Sozialversicherungsträgern (glA THÜRMER in BLÜMICH, § 39 Rn. 97 [8/2013]) oder gegenüber anderen Mitarbeitern seines Unternehmens, die nicht mit dem LStAbzug betraut sind (glA FROTSCHER in FROTSCHER, § 39 Rn. 40 [1/2013]).

Rechtsfolgen: Die unbefugte Verwendung oder Offenbarung führt – neben den öffentlich-rechtl. Folgen nach Abs. 9 (Geldbuße) – ggf. zu einer zivilrechtl. Haftung des ArbG wegen Verletzung arbeitsvertraglicher Nebenpflichten und nach § 823 Abs. 2 BGB iVm. § 39 Abs. 8 (Schutzgesetz).

**J. Erläuterungen zu Abs. 9:
Bußgeld bei missbräuchlicher Verwendung**

Ordnungswidrigkeit (Abs. 9): Die vorsätzliche oder leichtfertige verbotswidrige Verwendung von LStAbzugsmerkmalen entgegen Abs. 8 (also auch deren unbefugte Offenbarung gem. Abs. 8 Satz 2) stellt eine Steuerordnungswidrigkeit dar, die mit einer Geldbuße bis zu 10 000 € belegt werden kann. Die Vorschrift wendet sich nicht nur an den ArbG, sondern auch an Dritte und damit insbes. an dessen mit der Bearbeitung des LStAbzugs befasste Mitarbeiter (glA FROTSCHER in FROTSCHER, § 39 Rn. 41 [1/2013]).

Redaktionsversehen im Veranlagungszeitraum 2012: Im Gesetzestext des EStG wird für die ELStAM durchgehend die Bezeichnung „Lohnsteuerabzugsmerkmal“ verwendet. Lediglich in § 39 Abs. 9 Satz 1 idF durch das BeitrRL-UmsG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171) fand sich zunächst (offenbar aufgrund eines redaktionellen Versehens des Gesetzgebers) die Formulierung „Lohnsteuermerkmal“. Diesen Fehler hat der Gesetzgeber mit dem AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802) mit Wirkung vom 1.1.2013 (Art. 31 Abs. 3 AmtshilfeRLUmsG) beseitigt (zu den Motiven s. BTDrucks. 17/12375, 38).

► *Keine Auswirkungen auf die materielle Rechtslage:* Es handelt sich uE nur um eine klarstellende Berichtigung des Gesetzestextes. Zwar wurde durch § 39 Abs. 9 Satz 1 aF im VZ 2012 die missbräuchliche Verwendung eines „Lohnsteuermerkmals“ für ordnungswidrig erklärt. Durch den in der Regelung enthaltenen Verweis „entgegen Absatz 8“ war für den Normadressaten aber hinreichend deutlich, dass damit die verbotswidrige Nutzung oder Offenbarung der elektronischen LStAbzugsmerkmale gemeint war.

