

## § 39a

## Freibetrag und Hinzurechnungsbetrag

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
zuletzt geändert durch JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150;  
BStBl. I 2008, 218)

(1) Auf der Lohnsteuerkarte wird als vom Arbeitslohn abzuziehender Freibetrag die Summe der folgenden Beträge eingetragen:

1. Werbungskosten, die bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit anfallen, soweit sie den Arbeitnehmer-Pauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nr. 1 Buchstabe a) oder bei Versorgungsbezügen den Pauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nr. 1 Buchstabe b) übersteigen,
2. Sonderausgaben im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 1, 1a, 1b, 4, 5, 7 bis 9 und des § 10b, soweit sie den Sonderausgaben-Pauschbetrag von 36 Euro übersteigen,
3. der Betrag, der nach den §§ 33, 33a und 33b Abs. 6 wegen außergewöhnlicher Belastungen zu gewähren ist,
4. die Pauschbeträge für Behinderte und Hinterbliebene (§ 33b Abs. 1 bis 5),
5. die folgenden Beträge, wie sie nach § 37 Abs. 3 bei der Festsetzung von Einkommensteuer-Vorauszahlungen zu berücksichtigen sind:
  - a) die Beträge, die nach § 10d Abs. 2, §§ 10e, 10f, 10g, 10h, 10i, nach § 15b des Berlinförderungsgesetzes oder nach § 7 des Fördergebietsgesetzes abgezogen werden können,
  - b) die negative Summe der Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3, 6 und 7 und der negativen Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5,
  - c) das Vierfache der Steuerermäßigung nach den §§ 34f und 35a
6. die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 für jedes Kind im Sinne des § 32 Abs. 1 bis 4, für das kein Anspruch auf Kindergeld besteht.<sup>2</sup>Soweit für diese Kinder Kinderfreibeträge nach § 39 Abs. 3 auf der Lohnsteuerkarte eingetragen worden sind, ist die eingetragene Zahl der Kinderfreibeträge entsprechend zu vermindern,
7. ein Betrag auf der Lohnsteuerkarte für ein zweites oder weiteres Dienstverhältnis insgesamt bis zur Höhe des auf volle Euro abgerundeten zu versteuernden Jahresbetrags nach § 39b Abs. 2 Satz 5, bis zu dem nach der Steuerklasse des Arbeitnehmers, die für den Lohnsteuerabzug vom Arbeitslohn aus dem ersten Dienstverhältnis anzuwenden ist, Lohnsteuer nicht zu erheben ist.<sup>2</sup>Voraussetzung ist, dass der Jahresarbeitslohn aus dem ersten Dienstverhältnis den nach Satz 1 maßgebenden Eingangsbetrag unterschreitet und dass in Höhe des Betrags zugleich auf der Lohnsteuerkarte für das erste Dienstverhältnis ein dem Arbeitslohn hinzuzurechnender Betrag (Hinzurechnungsbetrag) eingetragen wird.<sup>3</sup>Soll auf der Lohnsteuerkarte für das erste Dienstverhältnis auch ein Freibetrag nach den Nummern 1 bis 6 eingetragen werden, so ist nur der diesen Freibetrag übersteigende Be-

trag als Hinzurechnungsbetrag einzutragen; ist der Freibetrag höher als der Hinzurechnungsbetrag, so ist nur der den Hinzurechnungsbetrag übersteigende Freibetrag einzutragen,

8. der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24b) bei Verwitweten, die nicht in Steuerklasse II gehören.

(2) <sup>1</sup>Die Gemeinde hat nach Anweisung des Finanzamts die Pauschbeträge für Behinderte und Hinterbliebene bei der Ausstellung der Lohnsteuerkarten von Amts wegen einzutragen; dabei ist der Freibetrag durch Aufteilung in Monatsfreibeträge, erforderlichenfalls Wochen- und Tagesfreibeträge, jeweils auf das Kalenderjahr gleichmäßig zu verteilen. <sup>2</sup>Der Arbeitnehmer kann beim Finanzamt die Eintragung des nach Absatz 1 insgesamt in Betracht kommenden Freibetrags beantragen. <sup>3</sup>Der Antrag kann nur nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck bis zum 30. November des Kalenderjahres gestellt werden, für das die Lohnsteuerkarte gilt. <sup>4</sup>Der Antrag ist hinsichtlich eines Freibetrags aus der Summe der nach Absatz 1 Nr. 1 bis 3 und 8 in Betracht kommenden Aufwendungen und Beträge unzulässig, wenn die Aufwendungen im Sinne des § 9, soweit sie den Arbeitnehmer-Pauschbetrag übersteigen, die Aufwendungen im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 1, 1a, 1b, 4, 5, 7 bis 9, der §§ 10b und 33 sowie die abziehbaren Beträge nach den §§ 24b, 33a und 33b Abs. 6 insgesamt 600 Euro nicht übersteigen. <sup>5</sup>Das Finanzamt kann auf nähere Angaben des Arbeitnehmers verzichten, wenn der Arbeitnehmer höchstens den auf seiner Lohnsteuerkarte für das vorangegangene Kalenderjahr eingetragenen Freibetrag beantragt und versichert, dass sich die maßgebenden Verhältnisse nicht wesentlich geändert haben. <sup>6</sup>Das Finanzamt hat den Freibetrag durch Aufteilung in Monatsfreibeträge, erforderlichenfalls Wochen- und Tagesfreibeträge, jeweils auf die der Antragstellung folgenden Monate des Kalenderjahres gleichmäßig zu verteilen. <sup>7</sup>Abweichend hiervon darf ein Freibetrag, der im Monat Januar eines Kalenderjahres beantragt wird, mit Wirkung vom 1. Januar dieses Kalenderjahres an eingetragen werden. <sup>8</sup>Die Sätze 5 bis 7 gelten für den Hinzurechnungsbetrag nach Absatz 1 Nr. 7 entsprechend.

(3) <sup>1</sup>Für Ehegatten, die beide unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind und nicht dauernd getrennt leben, ist jeweils die Summe der nach Absatz 1 Nr. 2 bis 5 und 8 in Betracht kommenden Beträge gemeinsam zu ermitteln; der in Absatz 1 Nr. 2 genannte Betrag ist zu verdoppeln. <sup>2</sup>Für die Anwendung des Absatzes 2 Satz 4 ist die Summe der für beide Ehegatten in Betracht kommenden Aufwendungen im Sinne des § 9, soweit sie jeweils den Arbeitnehmer-Pauschbetrag übersteigen, und der Aufwendungen im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 1, 1a, 1b, 4, 5, 7 bis 9, der §§ 10b und 33 sowie der abziehbaren Beträge nach den §§ 24b, 33a und 33b Abs. 6 maßgebend. <sup>3</sup>Die nach Satz 1 ermittelte Summe ist je zur Hälfte auf die Ehegatten aufzuteilen, wenn für jeden Ehegatten eine Lohnsteuerkarte ausgeschrieben worden ist und die Ehegatten keine andere Aufteilung beantragen. <sup>4</sup>Für einen Arbeitnehmer, dessen Ehe in dem Kalenderjahr, für das die Lohnsteuerkarte gilt, aufgelöst worden ist und dessen bisheriger Ehegatte in demselben Kalenderjahr wieder geheiratet hat, sind die nach Absatz 1 in Betracht kommenden Beträge ausschließlich auf Grund der in seiner Person erfüllten Voraussetzungen zu ermitteln. <sup>5</sup>Satz 1 zweiter Halbsatz ist auch anzuwenden, wenn die tarifliche Einkommensteuer nach § 32a Abs. 6 zu ermitteln ist.

(4) <sup>1</sup>Die Eintragung eines Freibetrags oder eines Hinzurechnungsbetrags auf der Lohnsteuerkarte ist die gesonderte Feststellung einer Besteuerungsgrundlage im Sinne des § 179 Abs. 1 der Abgabenordnung, die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung steht. <sup>2</sup>Der Eintragung braucht eine Belehrung über den zulässigen Rechtsbehelf nicht beigelegt zu werden. <sup>3</sup>Ein mit einer Belehrung über den zulässigen Rechtsbehelf versehener schriftlicher Bescheid ist jedoch zu erteilen, wenn dem Antrag des Arbeitnehmers nicht in vollem Umfang entsprochen wird. <sup>4</sup>§ 153 Abs. 2 der Abgabenordnung ist nicht anzuwenden.

(5) Ist zuwenig Lohnsteuer erhoben worden, weil auf der Lohnsteuerkarte ein Freibetrag unzutreffend eingetragen worden ist, hat das Finanzamt den Fehlbetrag vom Arbeitnehmer nachzufordern, wenn er 10 Euro übersteigt.

Autor: Prof. Dr. Oliver **Tillmann**, Fachhochschule Osnabrück, Köln  
 Mitherausgeber: Dr. Winfried **Bergkemper**, Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 39a

	Anm.		Anm.
<b>I. Grundinformation zu § 39a</b> . . . . .	1	<b>VI. Verfahrensfragen</b>	
<b>II. Rechtsentwicklung des § 39a</b> . . . . .	2	1. Verfahren und Frist . . . . .	6
<b>III. Bedeutung des § 39a</b> . . . . .	3	2. Klageart . . . . .	7
<b>IV. Geltungsbereich des § 39a</b> . . . . .	4	3. Erledigung des Rechtsstreits . . . . .	8
<b>V. Verhältnis des § 39a zu anderen Vorschriften</b> . . . . .	5	4. Vorläufiger Rechtsschutz . . . . .	9
		5. Keine Verpflichtung des Arbeitnehmers zur Eintragung eines Freibetrags . . . . .	10

Erläuterungen zu Abs. 1: Eintragungsfähige Freibeträge

	Anm.		Anm.
<b>I. Summe der eintragbaren Beträge</b> . . . . .	15	5. Entlastungsbetrag für Alleinerziehende bei Verwitweten (Nr. 8) . . . . .	20
<b>II. Die einzelnen Eintragungsbeträge (Abs. 1 Nr. 1–4 und 8)</b>		<b>III. Beträge, wie sie nach § 37 Abs. 3 bei der Festsetzung von Einkommensteuer-Vorauszahlungen zu berücksichtigen sind (Abs. 1 Nr. 5)</b>	
1. Werbungskosten bei nichtselbständiger Arbeit (Nr. 1) . . . . .	16	1. Bedeutung . . . . .	24
2. Sonderausgaben (Nr. 2) . . . . .	17	2. Verbleibender Verlustabzug nach § 10d Abs. 2 sowie Abzugsbeträge zur Förderung des Wohneigentums (Nr. 5 Buchst. a) . . . . .	25
3. Außergewöhnliche Belastungen (Nr. 3) . . . . .	18		
4. Pauschbeträge für behinderte Menschen und Hinterbliebene (Nr. 4) . . . . .	19		

Anm.	Anm.
3. Negative Summe der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, selbständiger Tätigkeit, Vermietung und Verpachtung und sonstiger Einkünfte sowie der negativen Einkünfte aus Kapitalvermögen (Nr. 5 Buchst. b) ..... 26	4. Eintragung des Vierfachen der Steuerermäßigungen nach den §§ 34f und 35a (Nr. 5 Buchst. c) ..... 31 <b>IV. Freibeträge iSd. § 32 Abs. 6 (Abs. 1 Nr. 6) ..... 35</b> <b>V. Übertragung des Grundfreibetrags (Abs. 1 Nr. 7) ..... 36</b>

**Erläuterungen zu Abs. 2:  
Eintragungsverfahren**

Anm.	Anm.
<b>I. Eintragungsverfahren der Gemeinde (Abs. 2 Satz 1) . 40</b> <b>II. Finanzamtliches Eintragungsverfahren (Abs. 2 Sätze 2–8)</b> 1. Grundsatz (Abs. 2 Satz 2) ..... 41 2. Antragsform (Abs. 2 Satz 3) ..... 42 3. Antragsfrist bis zum 30.11. (Abs. 2 Satz 3) ... 43	4. Antragsgrenze (Abs. 2 Satz 4) ..... 44 5. Verzicht auf nähere Angaben (Abs. 2 Satz 5) ... 45 6. Zeitliche Verteilung des Freibetrags (Abs. 2 Sätze 6 und 7) ... 46 7. Entsprechende Regelung für den Hinzurechnungsbetrag nach Abs. 1 Nr. 7 (Abs. 2 Satz 8) ..... 47

**Erläuterungen zu Abs. 3:  
Sonderregelungen für Freibeträge bei Ehegatten**

Anm.	Anm.
I. Ermittlung des Freibetrags (Abs. 3 Satz 1) ..... 52 II. Antragsgrenze bei Ehegatten (Abs. 3 Satz 2) ..... 53 III. Aufteilung des Freibetrags (Abs. 3 Satz 3) ..... 54	IV. Auflösung der Ehe (Abs. 3 Satz 4) ..... 55 V. Verdopplung des Sonderausgaben-Pauschbetrags in besonderen Fällen (Abs. 3 Satz 5) ..... 56

**Erläuterungen zu Abs. 4:  
Rechtsnatur des Eintragungsverfahrens**

Anm.	Anm.
<b>I. Freibetragsseintragung als gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen (Abs. 4 Satz 1)</b> 1. Rechtsnatur und Bindungswirkung der Freibetragsseintragung ..... 61	2. Korrektur der Freibetragsseintragung durch die Finanzbehörden ... 62 <b>II. Rechtsbehelfsbelehrung (Abs. 4 Sätze 2 und 3) .... 63</b> <b>III. Eingeschränkte Berichtungspflicht des Arbeitnehmers (Abs. 4 Satz 4) .. 64</b>

<p style="text-align: center;"><b>Erläuterungen zu Abs. 5: Nachforderungen eines Lohnsteuerfehlbetrags vom Arbeitnehmer . . . . . 69</b></p>
--

## Allgemeine Erläuterungen zu § 39a

**Schrifttum:** GILOY, Grundlagenbescheid im Lohnsteuerverfahren FR 1983, 528; NIELAND, Die Lohnsteuer-Nachforderung bei unrichtigem Freibetrag auf der Lohnsteuerkarte, DStZ 1983, 230; STUHLREIER, Vorläufiger Rechtsschutz im Verfahren über die Lohnsteuerermäßigung, FR 1983, 479; DRENSECK, Verwaltungsakte im Lohn- und Einkommensteuerverfahren, DStJG 9 (1986), 377; UNVERICHT, Abzugsbetrag und Vorkosten nach § 10e EStG im Lohnsteuerabzugs- und Vorauszahlungsverfahren, DStR 1988, 531; REM, Vorläufiger Rechtsschutz bei Ablehnung eines Lohnsteuer-Freibetrags, DStZ 1988, 153; SCHÄFER, Die Dreiecksbeziehungen zwischen Arbeitnehmer, Arbeitgeber und Finanzamt beim Lohnsteuerabzug, Berlin 1990; HORLEMANN, Verluste bei der Vermietung von Immobilien, DStZ 1993, 38; PAUS, Vermietungsverluste des Erstjahres, FR 1995, 14; HEUERMANN, Systematik und Struktur der Leistungspflichten im Lohnsteuerabzugsverfahren, Frankfurt/M. 1998; TILLMANN, Der Rechtsschutz im Lohnsteuerverfahren, Frankfurt/M. 2000.

1

### I. Grundinformation zu § 39a

In § 39a werden für den ArbN steuermindernde Aufwendungen und Abzugsposten im LStAbzugsverfahren geregelt (sog. LStErmäßigungsverfahren). Durch die Eintragung von Freibeträgen auf der LStKarte reduziert sich die vom ArbG abzuführende LSt, so dass die Besteuerungslast von ArbN der von anderen Stpfl., die der Vorauszahlungspflicht nach § 37 unterliegen, angenähert wird.

**Abs. 1** zählt abschließend die Tatbestände auf, die als Freibetrag auf der LStKarte eingetragen werden können.

**Abs. 2** regelt die Zuständigkeiten von Gemeinde und FA im LStErmäßigungsverfahren. Zudem wird die Antragsgrenze von 600 € und die Verteilung des Freibetrags auf das Kj. geregelt.

**Abs. 3** bestimmt die Einzelheiten bei der Eintragung von Freibeträgen bei Ehegatten und der Auflösung der Ehe, wenn der andere Ehegatte im gleichen Kj. wieder heiratet.

**Abs. 4** beinhaltet die formalrechtl. Grundlagen der Freibetrags-Eintragung und deren Ablehnung.

**Abs. 5** regelt die Nachforderungspflicht für den Fall, dass ein Freibetrag zu hoch eingetragen wurde.

2

### II. Rechtsentwicklung des § 39a

**EStRG v. 5.8.1974** (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): In Anlehnung an den früheren § 40 aF und die §§ 20–27a LStDV 1971 wurde § 39a neu eingefügt. Einführung einer Antragsgrenze (Abs. 2 Satz 2).

**EGAO 1977 v. 14.12.1976** (BGBl. I 1976, 3341; BStBl. I 1976, 694): Anpassung an die neue AO in Abs. 4 und 5.

**Ges. über stl. Vergünstigungen bei Wohngebäuden v. 11.7.1977** (BGBl. I 1977, 1213; BStBl. I 1977, 360): Anpassung der Verweise in Abs. 1 Nr. 6 (heute Nr. 5) an das geänderte BerlinFG.

**StÄndG 1979 v. 30.11.1978** (BGBl. I 1978, 1849; BStBl. I 1978, 479): Anpassung der Abs. 1 Nr. 4, Abs. 2 Satz 4 und Abs. 3 Satz 2 an das geänderte Real-splitting.

**StEntG 1981 v. 16.8.1980** (BGBl. I 1980, 1381; BStBl. I 1980, 534): Anpassung der Abs. 1 Nr. 4 und Abs. 3 Satz 1 an die Änderungen der SA-Pauschbeträge.

**HBeglG 1983 v. 20.12.1982** (BGBl. I 1982, 1583; BStBl. I 1984, 14): Einfügung einer Nr. 4a in Abs. 1 (halber Kinderfreibetrags für nicht zuordnungsberechtigte Elternteile); entsprechende Ergänzungen in Abs. 2 Satz 4 und Abs. 3 Satz 2.

**StEntlG 1984 v. 22.12.1983** (BGBl. I 1983, 1583; BStBl. I 1984, 14): Neufassung von Abs. 1 Nr. 6 (heute: Nr. 5), wonach beim Freibetrag negative Einkünfte aus VuV analog zu § 37 Abs. 3–8 nicht berücksichtigt werden.

**StBereinG 1985 v. 14.12.1984** (BGBl. I 1984, 1493; BStBl. I 1984, 659): Ergänzung des Abs. 2 Satz 4 (Antragsgrenze) um die Kinderbetreuungskosten nach § 33c.

**StSenkG 1986/88 v. 26.6.1985** (BGBl. I 1985, 1153; BStBl. I 1985, 391): Im Anschluss an die Neufassung der §§ 32 und 38c wird Nr. 1 angepasst. Aufgrund der Einarbeitung von Kinderfreibeträgen in die LStTabellen wird Nr. 4a gestrichen.

**Wohn eigFG v. 15.5.1986** (BGBl. I 1986, 730; BStBl. I 1986, 278): Änderungen bei der Behandlung von Verlusten aus VuV.

**StReformG 1990 v. 25.7.1988** (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): Neufassung des Abs. 1 (wichtigste Änderungen): Streichung des Alterfreibetrags in Nr. 1, Absenkung des SA-Pauschbetrags, Einführung des ArbNPauschbetrags von 2000 DM und Anhebung des StAbzugsbetrags nach § 34 f. Schaffung einer Eintragungsmöglichkeit des neu eingeführten Pflege-Pauschbetrags. Die Antragsgrenze gem. Abs. 2 Satz 4 wurde von 1800 DM auf 1200 DM abgesenkt. Abs. 3 und Abs. 6 wurden redaktionell angepasst. Abs. 5 wurde gestrichen und § 153 Abs. 2 AO für nicht anwendbar erklärt.

**ÄndStReformG v. 30.6.1989** (BGBl. I 1989, 1267; BStBl. I 1989, 251): Die eintragbaren Beträge werden um die Aufwendungen für ein hauswirtschaftliches Beschäftigungsverhältnis gem. § 10 Abs. 1 Nr. 8 erweitert.

**StÄndG 1991 v. 24.6.1991** (BGBl. I 1991, 1322; BStBl. I 1991, 665): Anpassung der Abs. 1 Nr. 2 und Nr. 5 an Änderungen im SA-Abzug von Schulgeldzahlungen (§ 10 Abs. 1 Nr. 9) und dem Abzug von Beträgen nach §§ 4 und 7 FördG. Die erweiterten Abschreibungsmöglichkeiten zur Förderung des Wohnungsbaus werden für die Freibetrageintragung zugelassen. Auch Verluste aus VuV, die durch eine Inanspruchnahme von § 7 Abs. 5 FördG entstehen, können nunmehr eingetragen werden.

**StÄndG 1992 v. 25.2.1992** (BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 146): Durch die Einführung von weiteren SA-Tatbeständen in §§ 10g und 10h wird Abs. 1 Nr. 5 entsprechend ergänzt. Abs. 2 wird erweitert und ermöglicht eine taggenaue Verteilung des Freibetrags. Abs. 2 Satz 4 ermöglicht nun die vereinfachte Eintragung ohne Nachweis, wenn von den Vorjahresdaten nicht abgewichen wird. Die Sicherstellung einer materiell korrekten ESt. wird durch die neu eingeführte Pflichtveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 4 gewährleistet. In Abs. 4a wird die örtliche Zuständigkeit für Eintragungen durch das des FA festgelegt.

**StMBG v. 21.12.1993** (BGBl. I 1993, 2310; BStBl. I 1994, 50): Als Reaktion auf das UrT. des BVerfG v. 8.10.1991 – 1 BvL 50/86, BVerfGE 84, 348, in dem die Gleichbehandlung von Lohnsteuerzahlern und anderen Vorauszahlungspflichtigen hinsichtlich der Berücksichtigung von negativen Einkünften gefordert wurde, wird Abs. 1 Nr. 5 neu gefasst. Zudem wird die Eintragung eines ermäßigten Kinderfreibetrags gem. § 32 Abs. 6 Satz 4 ermöglicht (Abs. 1 Nr. 6) und Abs. 3 Satz 1 redaktionell angepasst.

**JStG 1996 v. 11.10.1995** (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): Abs. 1 Nr. 1 wird redaktionell an die Änderungen des § 9a angepasst. Streichung der Eintragung eines ermäßigten Kinderfreibetrags (Abs. 1 Nr. 6) und der örtlichen Zuständigkeitsregelung nach Abs. 4a (damit gilt wieder § 19 AO).

**Ges. zur Neuregelung der Wohneigentumsförderung v. 15.12.1995** (BGBl. I 1995, 1783; BStBl. I 1995, 775): Abs. 1 Nr. 5 wird um die Bezugnahme auf den neu eingeführten § 10i (Berücksichtigung von Vorkosten) ergänzt.

**JStG 1997 v. 20.12.1996** (BGBl. I 1996, 2049; BStBl. I 1996, 1523): In Abs. 1 wird Nr. 6 eingefügt, um ArbN zu entlasten, die keinen Anspruch auf Kindergeld besitzen.

**StEntG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999** (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Redaktionelle Anpassung des Abs. 1 Nr. 1 aufgrund des geänderten § 9a Satz 1 Nr. 1 und der Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 Satz 4, sowie Abs. 3 Satz 2 aufgrund der Streichung der § 10 Abs. 1 Nr. 5 und 9.

**Ges. zur Neuregelung geringfügiger Beschäftigungsverhältnisse v. 24.3.1999** (BGBl. I 1999, 388; BStBl. I 1999, 302): Einfügung des Abs. 6 als Folge des neu eingeführten § 3 Nr. 39 (stfreier Arbeitslohn für geringfügig Beschäftigte). Änderung der Überschrift in „Freibetrag und Freistellung beim Lohnsteuerabzug“.

**Ges. zur Familienförderung v. 22.12.1999** (BGBl. I 1999, 2552; BStBl. I 2000, 4): Redaktionelle Anpassung der Abs. 1 Nr. 3 und Nr. 6, Abs. 2 Satz 4 und Abs. 3 Satz 2 an die Änderungen des § 32 Abs. 6 und die Aufhebung des § 33c.

**StBereinG 1999 v. 22.12.1999** (BGBl. I 1999, 2601; BStBl. 2000, 13): Einfügung des Abs. 1 Nr. 7 (mehrere Beschäftigungsverhältnisse) und korrespondierende Ergänzung des Abs. 2 durch Satz 8.

**StSenkG v. 23.10.2000** (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): Redaktionelle Anpassung des Abs. 1 Nr. 7 Satz 1 aufgrund der Aufhebung des § 38c.

**StEuglG v. 19.12.2000** (BGBl. I 2000, 1790; BStBl. I 2001, 3): Anpassung an die Währungsumstellung auf Euro und Glättung des SA-Pauschbetrags nach § 10c Abs. 1 iHv. 36 € (Abs. 1 Nr. 2), der Zulässigkeitsgrenze (Abs. 2 Satz 4) auf 600 € und der Nachforderungsmindestgrenze auf 10 € (Abs. 5).

**2. FamFördG v. 16.8.2001** (BGBl. I 2001, 2074; BStBl. I 2001, 533): Redaktionelle Anpassung der Abs. 1 Nr. 2 und Nr. 3, Abs. 2 Satz 4 und Abs. 3 Satz 2 aufgrund der Aufhebung des § 10 Abs. 1 Nr. 8 und der Einführung des § 33c.

**StÄndG 2001 v. 20.12.2001** (BGBl. I 2001, 3794; BStBl. I 2002, 4): Redaktionelle Anpassung des Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a (Streichung des Verweises auf den bereits weggefallenen § 52 Abs. 21 Sätze 4–7), des Abs. 1 Nr. 7 (Euro statt Deutsche Mark), des Abs. 3 Satz 2 (Streichung des Verweises auf den weggefallenen § 10 Abs. 1 Nr. 8 und Ergänzung eines Verweises auf § 33b Abs. 6, s. BTDrucks. 14/6877, 26 und BTDrucks. 14/7340, 14).

**2. Ges. für moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt v. 23.12.2002** (BGBl. I 2002, 4621; BStBl. I 2003, 3): Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c wurde um die StErmäßigungen nach § 35a ergänzt. Abs. 6 wurde aufgehoben.

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

**AOÄndG v. 21.7.2004** (BGBl. I 2004, 1753): Ergänzung des Abs. 1 um eine Nr. 8 (Entlastungsbetrag für verwitwete Alleinerziehende) und Folgeanpassung der Abs. 2, 4 sowie Abs. 3 Sätze 1 und 2.

**Ges. zur Förderung von Wachstum und Beschäftigung v. 26.4.2006** (BGBl. I 2006, 1091; BStBl. I 2006, 350): Redaktionelle Anpassungen der Abs. 1 Nr. 3, Abs. 2 Satz 4 und Abs. 3 Satz 2 aufgrund der Neufassung des § 10 Abs. 1 bzw. Streichung des § 33c (BTDruks. 16/643, 11).

**JStG 2008 v. 20.12.2007** (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 Satz 4 und Abs. 3 Satz 2 werden an den neu eingeführten § 10 Abs. 1b, sowie Abs. 1 Nr. 7 Satz 1 redaktionell an den geänderten § 39b Abs. 2 angepasst.

### III. Bedeutung des § 39a

3

Der LStEinbehalt durch den ArbG erfolgt auf Grundlage der typisierten LStKlassen (§ 38b), die die individuellen stl. Umstände des ArbN nur unzureichend berücksichtigen. Es widerspricht jedoch dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, wenn die im Wege des LStAbzugs erhobenen EStVorauszahlungen materiell zu hoch ausfallen. Durch das in § 39a geregelte LStErmäßigungsverfahren soll verhindert werden, dass die Summe der durch den LStAbzug geleisteten Zahlungen die voraussichtliche Jahressteuerschuld des ArbN übersteigt. Damit werden ArbN und andere Stpfl., die dem allgemeinen Vorauszahlungsverfahren unterliegen, weitgehend gleichgestellt und der Liquiditätsvorteil des vierteljährlichen Vorauszahlers nach § 37 weitgehend ausgeglichen.

**Gesetzsystematik:** Das LStErmäßigungsverfahren ist Teil der Steuererhebung. Es bindet den ArbG und das FA lediglich im Rahmen des Abzugsverfahrens. Eine Bindungswirkung darüber hinaus im Veranlagungsverfahren besteht nicht (s. § 46 Anm. 9). Da das FA den Eintragungssachverhalt im Veranlagungsverfahren abschließend prüft, ist zwar im Eintragungsverfahren eine umfassende Ermittlung der Tatsachen nicht notwendig. Eine Entlastung der Finanzbehörden durch das Ermäßigungsverfahren wird durch die in den meisten Fällen obliquatorische Veranlagung (§ 46 Abs. 2 Nr. 4) letztlich nicht erzielt.

### IV. Geltungsbereich des § 39a

4

Das LStErmäßigungsverfahren betrifft nur unbeschränkt stpfl. ArbN, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielen und für die eine LStKarte ausgestellt wurde. Die Vorschrift findet entsprechende Anwendung auf

- Auslandsbedienstete iSv. § 1 Abs. 2 (§ 39c Abs. 3 Satz 3),
- fiktiv unbeschränkt Stpfl. iSv. § 1 Abs. 3 (§ 39c Abs. 4 Satz 3),
- beschränkt stpfl. ArbN iSv. § 50 Abs. 1 Satz 5 (§ 39d Abs. 2).

### V. Verhältnis des § 39a zu anderen Vorschriften

5

**Verhältnis zu § 37:** Das lstrechl. Abzugsverfahren ist kein Sonderrecht, sondern eine besondere Art der Vorauszahlung auf die voraussichtliche EStSchuld. Vorauszahlungen können nach § 37 unabhängig davon festgesetzt werden, ob der Stpfl. dem LStAbzug unterliegt. Die Festsetzung von EStVorauszahlungen kommt vor allem dann in Betracht, wenn der ArbN neben seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit noch über weitere positive Einkünfte verfügt.

Aber auch, wenn der ArbN lediglich Einkünfte aus § 19 erzielt, ist die Festsetzung von Vorauszahlungen nicht ausgeschlossen (BFH v. 20.12.2004 – VI R 182/97, BStBl. II 2005, 358; FG Köln v. 13.12.1999, EFG 2000, 216; BMF v. 8.9.1992, BStBl. I 1992, 527; aA noch die Voraufgabe).

**Verhältnis zu § 46:** Wird ein Freibetrag auf der LStKarte des ArbN eingetragen, sieht § 46 Abs. 2 Nr. 4 die Pflichtveranlagung in den Fällen des § 39a Abs. 1 Nr. 1–3, 5 oder 6 vor, damit die Freibetragseintragungen als Prognoseentscheidungen nachträglich überprüft werden können (BTDrucks. 12/1506 zu Nr. 41, 174). Entsprechendes gilt für Stpfl. iSd. § 1 Abs. 2, wenn die Eintragung auf einer Bescheinigung nach § 39c beruht. Bei Eintragungen nach § 39a Abs. 1 Nr. 4 (Pauschbeträge Behindertener und Hinterbliebener) ist eine Veranlagung nicht zwingend, da das FA bereits mit Eintragung des Freibetrags über alle notwendigen Belege nach § 33b verfügt. Ein Verweis auf § 33a Abs. 1 Nr. 7 fehlt in § 46 Abs. 2 Nr. 4, da die Pflichtveranlagung bereits über § 46 Abs. 2 Nr. 2 gesichert ist. Zur Problematik einer möglichen Veranlagungspflicht im Fall des § 39a Abs. 1 Nr. 8 vgl. § 46 Anm. 38.

**Solidaritätszuschlag:** Die LSt. ist nach § 51a Abs. 2a iVm. § 3 Abs. 1 Nr. 3 SolZG 1995 die Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag. Neueintragungen und Änderungen eines Freibetrags auf der LStKarte schlagen somit unmittelbar auf die Höhe des Zuschlags durch.

**Kirchensteuer:** Die KiSt. knüpft entsprechend den landesgesetzlichen Regelungen an die Höhe des LStAbzugs an (vgl. zB § 4 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a, § 5 KiStG NRW), so dass Freibetragseintragungen unmittelbaren Einfluss auf die Höhe der abgezogenen KiSt. haben.

**Aufstockungsbetrag im Rahmen der Altersteilzeit:** Die Eintragung eines Freibetrags auf der LStKarte hat keinen Einfluss auf den Aufstockungsbetrag nach § 5 Abs. 1 Satz 1 iVm. Abs. 2 Tarifvertrag Altersteilzeit. Für die Berechnung des monatlichen Aufstockungsbetrags ist ein besonderes altersteilzeitsspezifisches Nettoentgelt zugrunde zu legen, das ohne die Freibeträge berechnet wird (BAG v. 17.1.2006 – 9 AZR 558/04, BAGE 116, 375).

## VI. Verfahrensfragen

### 6 1. Verfahren und Frist

Die Eintragung eines Freibetrags ist ein Verwaltungsakt in Form eines Feststellungsbescheids iSv. § 179 Abs. 1 AO, der unter dem Vorbehalt der Nachprüfung steht (Abs. 4 Satz 1; vgl. Anm. 61 ff.). Verfahrensgegenstand in einem Einspruchs- bzw. Klageverfahren ist die gesamte Freibetragseintragung, dh. die Summe der einzelnen Freibeträge nach Abs. 1 Nr. 1–8. Die Anfechtung eines einzelnen (Teil-)Freibetrags ist nicht möglich.

**Außergerichtlich** ist der Einspruch als Rechtsbehelf statthaft. Die Einspruchsfrist hiergegen beträgt nach § 355 Abs. 1 AO einen Monat.

**Die Monatsfrist** gilt nicht nur, wenn die Freibetragseintragung durch einen mit Rechtsbehelfsbelehrung versehenen Bescheid abgelehnt wird, sondern auch dann, wenn dem Antrag vollumfänglich entsprochen wurde und nach § 39a Abs. 4 Satz 2 auf die Erteilung einer Rechtsbehelfsbelehrung verzichtet wurde.

Dem steht auch nicht die Regelung des § 356 Abs. 2 AO entgegen, die in den Fällen der unterlassenen Rechtsbehelfsbelehrung die Jahresfrist vorschreibt. § 39a Abs. 4 Satz 2 ist *lex specialis* zu § 356 Abs. 2 AO. Die Jahresfrist nach

§ 356 Abs. 2 AO käme nur dann in Betracht, wenn die Erteilung einer Belehrung nicht den Vorschriften entspricht, also entweder falsch oder zu Unrecht unterblieben ist. Ansonsten hätte die Regelung in § 39a Abs. 4 Satz 2 keine materielle Bedeutung. Die Vorschrift ist insoweit *lex specialis* zu § 356 Abs. 1 und 2 AO (TIPKE in TIPKE/KRUSE, § 55 FGO Rn. 7; aA SCHMIDT/DRENECK XXVII. § 39 Rn. 8; BLÜMICH/THÜRMER, § 39a Rn. 20).

## 2. Klageart

7

Die Klageart richtet sich entsprechend dem Grundsatz der Dispositionsmaxime nach dem Begehren des Klägers. In Betracht kommen im LStErmäßigungsverfahren insbes. die Anfechtungsklage (§ 40 Abs. 1 Alt. 1, § 100 Abs. 1, Abs. 2 FGO), die auf die Kassation bzw. Änderung eines bestehenden Verwaltungsakts gerichtet ist, und die Verpflichtungsklage (§ 40 Abs. 1 Alt. 2, § 101 FGO), mit der der erstmalige Erlass eines Verwaltungsakts begehrt wird.

**Eintragung eines zu geringen Freibetrags:** Ist der Freibetrag aus materiell-rechtl. Gründen zu niedrig berücksichtigt worden, kommt nach einhelliger Meinung die Anfechtungsklage in Betracht (BFH v. 11.5.1973 – VI B 116/72, BStBl. II 1973, 667 [668]).

**Vollständige Ablehnung der Freibetragsantragung:** Wird die Freibetragsantragung vollständig aus formellen oder materiellen Gründen abgelehnt, wäre konsequenterweise die *Verpflichtungsklage* die richtige Klageart. Der ArbN begehrt mit der Freibetragsantragung den erstmaligen Erlass eines Verwaltungsakts iSd. § 118 AO, nicht die Änderung eines bestehenden Verwaltungsakts (so auch LBP/BAREIN, § 39a Rn. 51).

Dagegen sieht die hM auch in den Ablehnungsfällen die *Anfechtungsklage* als zulässige Klageart an. Begründet wird diese Auffassung damit, dass der ArbN mit dem Ziel, einen Freibetrag eintragen zu lassen, einen Eingriff des Staates durch überhöhten LStEinbehalt abwehren will. Eine Erweiterung des Rechtskreises, der mit der Verpflichtungsklage zu verfolgen wäre, strebe der ArbN nicht an (so BLÜMICH/THÜRMER, § 39a Rn. 21; KSM/TRZASKALIK, § 39a Rn. A 17). Damit wird erreicht, dass in allen Streitfällen im Zusammenhang mit Vorauszahlungen oder der Freibetragsantragung der gleiche Rechtsschutz gewährt wird, was insbes. für den vorläufigen Rechtsschutz von entscheidender Bedeutung sein kann (s. Anm. 9).

Diese „Einheitslösung“ ignoriert für Zwecke der Angleichung des Rechtsschutzes an die übrigen nach § 37 Vorauszahlungspflichtigen die Tatsache, dass es sich bei der Freibetragsantragung um einen selbständigen Verwaltungsakt handelt, und verknüpft Eintragung und LStAbzug. Diese rechtsfolgenorientierte Auffassung ist dogmatisch nicht unproblematisch, kann sich aber auf die Rspr. des Großen Senats des BFH und die ständige Folgerechtsprechung zum vorläufigen Rechtsschutz beim sog. „negativen Grundlagenbescheid“ stützen (BFH v. 14.4.1987 – GrS 2/85, BStBl. II 1987, 637; v. 28.1.1988 – VIII B 207/86, BFH/NV 1990, 435; v. 18.8.1993 – II S 7/93, BFH/NV 1994, 151; aA v. GROLL, DStJG 9 (1986), 431 [453 f.]; noch BFH v. 21.12.1982 – VIII B 36/82, BStBl. II 1983, 232, und v. 24.2.1987 – IX B 106/86, BStBl. II 1987, 344).

## 3. Erledigung des Rechtsstreits

8

Der Rechtsstreit hat sich erledigt, wenn sich die Gerichtsentscheidung über die Klage nicht mehr auf den LStAbzug auswirken kann, also spätestens nach dem 31.3. des Folgejahres, wenn die Frist für den LStJA durch den ArbG abgelaufen

ist (BFH v. 13.2.1991 – IX B 5/90, BFH/NV 1991, 746, zu den Einzelheiten s. § 42b Anm. 36). Erhebt der ArbN dennoch Klage und will er eine Klageabweisung mangels Rechtsschutzinteresses vermeiden, besteht für ihn die Möglichkeit einer Fortsetzungsfeststellungsklage (§ 100 Abs. 1 Satz 4 FGO). Voraussetzung hierfür ist ein berechtigtes Interesse des Klägers an der begehrten Feststellung.

**Präjudizielle Wirkung:** Im LStErmäßigungsverfahren ist ein solches Feststellungsinteresse dann anzunehmen, wenn sich die streitigen Fragen in gleicher Form hinsichtlich der Eintragungen für das Folgejahr stellen werden (BFH v. 7.4.1987 – IX R 41/86, BFH/NV 1987, 714; v. 7.6.1989 – X R 12/84, BStBl. II 1987, 976; v. 10.1.2008 – VI R 17/07, BStBl. II 2008, 234). Ein Feststellungsinteresse ist jedoch zu verneinen, wenn eine EStVeranlagung bereits durchgeführt wurde und aus tatsächlichen oder rechtl. Gründen (zB aufgrund einer geänderten Gesetzeslage) nicht zu vermuten ist, dass die Gerichte einen unveränderten Standpunkt einnehmen werden (BFH v. 12.4.2006 – VI B 66/05, BFH/NV 2006, 1335).

**Auswirkungen auf das Veranlagungsverfahren:** Obwohl Entscheidungen im LStErmäßigungsverfahren für das Veranlagungsverfahren rechtl. nicht bindend sind, hält die Rspr. ein berechtigtes Interesse, die Rechtswidrigkeit von solchen an sich nur vorläufigen Entscheidungen gerichtlich festzustellen, für gegeben, wenn die EStVeranlagung für das betreffende Jahr noch nicht abgeschlossen ist und sich die zu beurteilende Sach- und Rechtslage nicht geändert hat (BFH v. 2.11.2000 – X R 156/97, HFR 2001, 454; v. 10.1.2008 – VI R 17/07, BStBl. II 2008, 234).

**Auswirkungen auf außersteuerliche Sachverhalte:** Entscheidet das FA erst nach Ablauf des Jahres und kann sich die Entscheidung auch nicht mehr auf den LStJA durch den ArbG auswirken, besteht für ein Rechtbehelfsverfahren ein berechtigtes Interesse, wenn sich die Eintragungen außerstl. fingiert auswirken (zB Eltern- oder Arbeitslosengeld, vgl. FG Düss. v. 7.4.2003, EFG 2003, 1104, rkr., zu Eintragungen nach § 39). Ein berechtigtes Interesse ist hingegen abzulehnen, wenn es allein um die Gerichtskosten eines vorinstanzlichen Urteils geht (BFH v. 2.11.2000 – X R 156/97, HFR 2001, 454).

#### 9 4. Vorläufiger Rechtsschutz

Aufgrund des vorläufigen Charakters des LStAbzugsverfahrens kann effektiver Rechtsschutz nur unter besonderer Einbeziehung des Faktors „Zeit“ gewährt werden. Größere Bedeutung als das Hauptsacheverfahren gewinnt daher idR der vorläufige Rechtsschutz.

Die Art des einstweiligen Rechtsschutzes richtet sich danach, ob Streitgegenstand ein aussetzungsfähiger und vollziehbarer Verwaltungsakt ist, also faktisch nach der Klageart im Hauptsacheverfahren (s. Anm. 7). Die Aussetzung der Vollziehung (AdV, § 361 Abs. 2 AO bzw. § 69 Abs. 2 und 3 FGO) kommt bei einer Anfechtungsklage in Betracht, die subsidiäre einstweilige Anordnung nach § 114 Abs. 5 FGO in allen anderen Fällen (HHSp./LANGE, § 114 FGO Rn. 22 mwN). Relevant ist die Unterscheidung des vorläufigen Rechtsschutzes insbes. wegen der unterschiedlichen Zulassungsvoraussetzungen. Eine AdV wird dann gewährt, wenn bei einer summarischen Prüfung gewichtige gegen die Rechtmäßigkeit sprechende Gründe zutage treten, die (abgesehen von unklaren Tatfragen) Unsicherheit in der Beurteilung der entscheidungserheblichen Rechtsfrage bewirken. Die AdV setzt lediglich voraus, dass der Erfolg des Rechtsbehelfs ebenso wenig auszuschließen ist wie sein Misserfolg (BFH v. 23.8.2007 – VI B

42/07, BStBl. II 2007, 799; SEER in TIPKE/KRUSE, § 69 FGO Rn. 89 mwN). Dazu gehören auch Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit einer Norm, auf die sich die einzutragenden Freibeträge beziehen (vgl. zu § 9 Abs. 2 BFH v. 23.8.2007 – VI B 42/07, BStBl. II 2007, 799; BMF v. 4.10.2007, BStBl. I 2007, 722; v. 8.10.2007, BStBl. I 2007, 723; allg. SCHMIDT/DRENECK XXVII. § 9 Rn. 109 f.).

Eine einstweilige Anordnung wird hingegen nur gewährt, wenn der Antragsteller für ihn „wesentliche Nachteile“ oder „drohende Gewalt“ glaubhaft macht. Ein bloßer Zinsverlust fällt nicht darunter (BFH v. 22.4.1991 – III B 537/90, BFH/NV 1992, 118). Aufgrund dieser erschwerten Voraussetzungen hat der BFH entschieden, dass dem ArbN vorläufiger Rechtsschutz unter den Voraussetzungen der AdV nach § 361 AO bzw. § 69 FGO zu gewähren ist (BFH v. 29.4.1992 – VI B 152/91, BStBl. II 1992, 752; KSM/TRZASKALIK, § 39a Rn. A20; BLÜMICH/THÜRMER, § 39a Rn. 21; bestätigend BFH v. 23.8.2007 – VI B 42/07, BStBl. II 2007, 799). Damit wird gewährleistet, dass es hinsichtlich der Voraussetzungen für die Gewährung eines vorläufigen Rechtsschutzes keinen Unterschied macht, ob der Antrag des ArbN auf Eintragung eines Freibetrags ganz oder nur teilweise abgelehnt wird (anders noch BFH v. 21.12.1982 – VIII B 36/82, BStBl. II 1983, 232).

Diese Sichtweise ist zutreffend, wenn man mit der hM die Anfechtungsklage in allen o.g. Fällen als die richtige Klageart annimmt und auch in der Ablehnung einer Freibetragsanmeldung einen aussetzungsfähigen und „vollziehbaren“ Verwaltungsakt sieht (krit. GOSCH in BEERMANN/GOSCH, FGO, § 69 Rn. 51; HHSp./BIRKENFELD, § 361 AO Rn. 89). Anders wäre jedoch dann zu urteilen, wenn man bei den Klagerarten entgegen der „Einheitslösung“ differenziert und im Fall der vollständigen Ablehnung die Verpflichtungsklage als die richtige Klageart ansieht. Konsequenterweise würde man dann auch beim vorläufigen Rechtsschutz differenzieren müssen, was aber wiederum zu einer Benachteiligung derjenigen führen würde, die auf die einstweilige Anordnung angewiesen wären. Einen Ausweg böte sich in diesem Fall nur über eine verfassungskonforme Gleichstellung (dh. Abmilderung der strengen Voraussetzungen des § 114 Abs. 5 FGO) der einstweiligen Anordnung und der AdV.

Hat sich der Rechtsstreit *erledigt* (s. Anm. 8), kommt im vorläufigen Rechtsschutz ein Feststellungsverfahren (analog) § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO nicht in Betracht (s. KSM/TRZASKALIK, § 39a Rn. A 25).

## 5. Keine Verpflichtung des Arbeitnehmers zur Eintragung eines Freibetrags

10

Dem ArbN steht es grundsätzlich frei, ob er einen Freibetrag auf der LStKarte eintragen lassen will. Pfändungsgläubigern gegenüber ist er nicht verpflichtet, einen Freibetrag eintragen zu lassen (LG Detmold v. 7.6.2002 – 3 T 119/02, juris). In diesem Fall wäre er aber dem Gläubiger gegenüber uU gezwungen, ein Veranlagungsverfahren nach § 46 bs. 2 Nr. 8 durchführen zu lassen (vgl. § 46 Anm. 14).

Einstweilen frei.

11–14

## Erläuterungen zu Abs. 1: Eintragungsfähige Freibeträge

15

### I. Summe der eintragbaren Beträge

Einzutragen ist nach Abs. 1 Halbs. 1 die Summe der Freibeträge, die sich nach Abs. 1 Nr. 1–8 ergeben. Die einzelnen Freibeträge bilden lediglich eine unselbständige Rechengröße. Diese Summe ist maßgeblich für die LStAnmeldung und den LStEinbehalt nach § 39b durch den ArbG.

Die Eintragungstatbestände sind in Abs. 1 Nr. 1–8 abschließend aufgezählt. Andere Tatbestände, die nicht von Abs. 1 erfasst werden, können nicht berücksichtigt werden, auch wenn sie eine steuermindernde Wirkung haben.

Steht der ArbN in mehreren Arbeitsverhältnissen und wurden ihm deswegen mehrere LStKarten ausgestellt, so kann er den Freibetrag auf die einzelnen LStKarten verteilen. Dies kann er auch unterjährig tun, solange sich die Freibetragsanmeldung noch nicht ausgewirkt hat.

### II. Die einzelnen Eintragungsbeträge (Abs. 1 Nr. 1–4 und 8)

#### 16 1. Werbungskosten bei nichtselbständiger Arbeit (Nr. 1)

Glaubhaft gemachte WK bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19) können als Freibetrag auf der LStKarte eingetragen werden. Eingetragen werden die WK jedoch nicht in voller Höhe, sondern nur, soweit der Pausbetrag nach § 9a Nr. 1 Buchst. a (920 €) überschritten wird. Der WKPauschbetrag ist bereits in der LStTabelle eingearbeitet, so dass es insoweit keiner besonderen Eintragung mehr bedarf (vgl. § 39b Anm. 28).

Keinen Einfluss auf den WKPauschbetrag iSd. § 9a Nr. 1 Buchst. a haben die Kinderbetreuungskosten iSd. § 4f iVm. § 9 Abs. 5. Sie sind daher in voller Höhe eintragungsfähig.

Die Berechnung des Betrags richtet sich dabei nach § 9. Da § 39a Abs. 1 Nr. 1 lediglich allgemein auf den WKBegriff Bezug nimmt, kommt es nicht darauf an, dass die WK im Zusammenhang mit der auf der LStKarte ausgewiesenen Tätigkeit stehen. Auch vorweggenommene oder nachträgliche WK werden berücksichtigt. Voraussetzung ist lediglich, dass sie sich nach § 11 Abs. 2 in dem VZ auswirken, für den die LStKarte ausgestellt wurde.

Eine Sonderproblematik ergibt sich bei der *Rückzahlung von Arbeitslohn*. UE stellen diese „negativen Einnahmen“ WK iSd. § 9 dar (vgl. § 9 Anm. 80, ebenso SCHMIDT/DRENSACK XXVII. § 9 Rn. 61; aA BFH v. 13.12.1963 – VI 22/61, BStBl. III 1964, 184; offen gelassen BFH v. 4.5.2006 – VI R 17/03, BStBl. II 2006, 830 sowie BFH v. 4.5.2006 – VI R 33/03, BFH/NV 2006, 1979). Damit sind diese eintragungsfähig. Zu beachten ist hierbei, dass durch die Gleichstellung auch der WKPauschbetrag verbraucht wird.

#### 17 2. Sonderausgaben (Nr. 2)

SA sind zu berücksichtigen, soweit sie den SA-Pauschbetrag (§ 10c Abs. 1) übersteigen. SA, die bei anderen Personen als dem ArbN anfallen, sind nicht berücksichtigungsfähig. Der SA-Pauschbetrag wird bereits beim LStAbzug berücksichtigt, so dass es bis zu dieser Höhe keiner besonderen Eintragung bedarf (§ 39b Abs. 2 Satz 6 Nr. 2).

**Vorsorgeaufwendungen** iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 2 sind nicht eintragungsfähig. Die Vorsorgepauschale gem. § 10c Abs. 3 wird bereits beim LStAbzug berücksichtigt. Eine darüber hinausgehende Minderung des LStAbzugs ist gesetzlich nicht vorgesehen (verfassungsrechtl. unbedenklich, vgl. BFH v. 7.6.1989 – X R 12/84, BStBl. II 1989, 976; FG Ba.-Württ. v. 30.11.2006 – 10 K 171/06, juris, nrkr., Rev. Az. BFH X R 28/07).

**Zuwendungen an politische Parteien**, auf die die StErmäßigung nach § 34g Nr. 1 anzuwenden ist, sind als eintragungsfähige SA zu berücksichtigen. Entgegen R 39a. 1 Abs. 4 Nr. 3 LStR 2008 gilt dies auch für Aufwendungen iSd. § 34g Nr. 2 (Zuwendungen an unabhängige Wählervereinigungen). Dies gebietet eine verfassungskonforme Analogie, da kein sachlicher Grund zur Differenzierung ersichtlich ist und es sich bei der Nichtberücksichtigung durch den Gesetzeswortlaut offensichtlich um ein gesetzgeberisches Versehen handelt (so auch SCHMIDT/DRENSECK XXVII. § 39a Rn. 3).

### 3. Außergewöhnliche Belastungen (Nr. 3)

18

Eintragungsfähig sind die außergewöhnlichen Belastungen iSd. §§ 33, 33a und 33b Abs. 6, soweit sie strechtl. relevant sind. Das bedeutet, dass bei den außergewöhnlichen Belastungen iSd. § 33 die zumutbare Eigenbelastung zu berücksichtigen ist. Da sie idR zum Eintragungszeitpunkt noch nicht endgültig feststeht, ist sie zu schätzen (zu den Einzelheiten der Berechnung, insbes. zu der Berücksichtigung von Kindern, vgl. R 39a. 1 Abs. 7 LStR 2008). Werden Aufwendungen iSd. § 33a oder § 33b Abs. 6 geltend gemacht, sind nicht die tatsächlichen Aufwendungen maßgeblich, sondern die stl. wirksamen, dh. Höchstbeträge sind zu beachten.

### 4. Pauschbeträge für behinderte Menschen und Hinterbliebene (Nr. 4)

19

Die nicht von Nr. 3 erfassten außergewöhnlichen Belastungen nach § 33b Abs. 1–3 (Pauschbetrag für behinderte Menschen) und § 33b Abs. 4 und 5 (Pauschbetrag für Hinterbliebene) werden von der Gemeinde nach Anweisung des FA eingetragen (Abs. 2; s. Anm. 40 ff.).

### 5. Entlastungsbetrag für Alleinerziehende bei Verwitweten (Nr. 8)

20

Seit 2004 gewährt § 24b Alleinerziehenden mittelbar über die LStKlasse II einen besonderen Entlastungsbetrag. Dies gilt nicht für verwitwete ArbN im Todesjahr und dem darauf folgenden Kj. Für sie ist lediglich das Splittingverfahren (LStKlasse III, § 38b Nr. 3 Buchst. b) vorgesehen, was diesen besonderen Freibetrag nicht berücksichtigt. Zur Kompensation dieser Benachteiligung sieht Nr. 8 die Eintragungsmöglichkeit vor (BTDrucks. 15/339, 23). Für die Eintragung ist insbes. im Kj. des Todeszeitpunkts die 600 €-Grenze des Abs. 2 Satz 4 zu beachten.

Einstweilen frei.

21–23

## III. Beträge, wie sie nach § 37 Abs. 3 bei der Festsetzung von Einkommensteuer-Vorauszahlungen zu berücksichtigen sind (Abs. 1 Nr. 5)

### 1. Bedeutung

24

Im Bereich der Verlustvorträge, der immobilienbezogenen StVergünstigungen, anderer negativer Einkünfte und StErmäßigungen nach § 34f und § 35a gewährt

§ 39a Abs. 1 Nr. 5 eintragbare Positionen für solche Beträge, „wie sie nach § 37 Abs. 3 bei der Festsetzung von Einkommensteuer-Vorauszahlungen zu berücksichtigen sind“. Das bedeutet, dass sich die Entragung nach den Regeln des § 37 richtet. Die Vorschrift soll die verfassungsrechtl. gebotene Angleichung von ArbN und Vorauszahlungspflichtigen verwirklichen (BTDrucks. 12/5630, 61). Sie wurde mit Wirkung ab VZ 1994 neu gefasst, nachdem sowohl BVerfG v. 8.10.1991 – 1 BvL 50/86 (BVerfGE 84, 348) als auch BFH v. 29.4.1992 – VI B 152/91 (BStBl. II 1992, 752) einen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG erkannt hatten. Der Gesetzgeber griff damit Regelungen auf, die die Verwaltung bereits im Vorgriff auf die zu erwartenden Entscheidungen erlassen hatte (vgl. BMF v. 8.9.1992, BStBl. I 1992, 527 und v. 19.2.1993, BStBl. I 1993, 250).

## 25 2. Verbleibender Verlustabzug nach § 10d Abs. 2 sowie Abzugsbeträge zur Förderung des Wohneigentums (Nr. 5 Buchst. a)

**Verlustabzug nach § 10d Abs. 2:** Verluste, die der ArbN in den Vorjahren nicht geltend machen konnte oder auf der Grundlage des § 10d Abs. 1 Satz 5 nicht geltend gemacht hat, können im Rahmen eines Verlustvortrags nach Maßgabe des § 10d Abs. 2 für das Ermäßigungsverfahren berücksichtigt werden. Auch wenn eine förmliche Verlustfeststellung nicht vorliegt, so hat das FA einen evtl. nach § 10d Abs. 4 bestehenden Verlustvortrag selbständig nur für das Abzugsverfahren zu ermitteln und auf Antrag des ArbN auf der LStKarte einzutragen. Ist ein Verlustvortrag bereits festgestellt, so ist dieser maßgebend (FG Saarl. v. 5.12.2002, EFG 2003, 323, aufgeh. durch BFH v. 24.1.2005 – VIII B 116/03, BFH/NV 2005, 1108, ohne sachliche Stellungnahme).

**Verlustabzug zur Förderung des Wohneigentums:** Hinsichtlich der Nutzung von selbst bewohntem Wohneigentum gewähren bzw. gewähren §§ 10e, 10f, 10g, 10h, 10i, sowie § 15b BerlinFG und § 7 FördG Vergünstigungen, die nach Nr. 5 Buchst. a als Freibetrag auf der LStKarte eintragbar sind.

Aufgrund des Verweises auf § 37 Abs. 3 Satz 7 bleiben die sog. „Vorkosten“ (also die Kosten vor Fertigstellung des Gebäudes) iSd. § 10e Abs. 6, § 10h Satz 3 und § 10i Abs. 1 Sätze 3 und 4 außer Ansatz. Zu den Besonderheiten im Fall des § 10f, wenn der ArbN die alsbaldige Selbstnutzung glaubhaft macht, vgl. OFD München v. 7.4.2000, DB 2000, 900.

## 26 3. Negative Summe der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, selbständiger Tätigkeit, Vermietung und Verpachtung und sonstiger Einkünfte sowie der negativen Einkünfte aus Kapitalvermögen (Nr. 5 Buchst. b)

Um die Summe der Abzugsbeträge der endgültigen Jahressteuerschuld anzupassen, kann der ArbN auf der LStKarte die negative Summe der Einkünfte aus LuF, Gewerbebetrieb, selbständiger Arbeit, VuV und sonstigen Einkünfte sowie die negativen Einkünfte aus Kapitalvermögen eintragen lassen. Dabei sind Verlustausgleichsbeschränkungen (§ 2 Abs. 3 aF oder § 10d Abs. 2) zu beachten (OFD Nürnberg v. 11.11.1999, DB 1999, 2387).

Außer Betracht bleiben stets die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (R 39a. 2 LStR 2008). Zu den negativen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vgl. Anm. 16.

### **Keine Berücksichtigung der positiven Einkünfte aus Kapitalvermögen:**

► *Positive Einnahmen* aus Kapitalvermögen unterliegen einem Zinsabschlag (der ab dem VZ 2009 abgeltende Wirkung entfaltet, § 43 Abs. 5 i d F des UntStRe-

formG 2008 v. 14.8.2007). Insoweit werden sie nicht mit negativen Einkünften aus anderen Einkunftsarten saldiert.

► *Negative Einkünfte* können nach Nr. 5 Buchst. b bei der Berechnung des einzutragenden Freibetrags einbezogen werden, um einen gewissen Ausgleich zu schaffen (BTDrucks. 12/5630, 61; BFH v. 21.11.1997 – VI R 93/95, BStBl. II 1998, 208).

► *Hobe Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen*, die dazu führen, dass die tatsächliche Steuerlast geringer ist als die durch den Zinsabschlag abgedeckte, sind im Katalog der eintragungsfähigen Sachverhalte nicht enthalten.

▷ *Der BFH* (v. 21.11.1997 – VI R 93/95, BStBl. II 1998, 208) folgte entgegen seiner früheren Auffassung (BFH v. 27.6.1995 – VI R 93/93, BFH/NV 1995, 1058) aus dem Wortlaut, dass der ArbN dementsprechend keinen Freibetrag – auch nicht anteilig – eintragen lassen könne. Es sei verfassungsrechtl. hinzunehmen, dass WK und StAbzugsbeträge nach § 43 bei EStVorauszahlern gem. § 37 Abs. 3 Satz 2 zu berücksichtigen seien, während StAbzugsbeträge und solche WK bei den Einkünften aus Kapitalvermögen, die niedriger seien als die Einnahmen, bei der Ermittlung des Freibetrags nach Nr. 5 Buchst. b nicht einzubeziehen seien. Der BFH begründet die Ungleichbehandlung damit, dass der Gesetzgeber für Lohnsteuerzahler nur einen „gewissen Ausgleich“ (BTDrucks. 12/5630, 61) schaffen wollte. Einen Sondertatbestand, wie ihn Nr. 5 Buchst. c vorsehe, habe der Gesetzgeber bewusst nicht geschaffen, so dass eine teleologische Extension des Wortlauts in Nr. 5 Buchst. b nicht möglich sei.

▷ *Stellungnahme*: Die Auffassung des BFH ist abzulehnen. Art. 3 GG gebietet eine stl. Angleichung der Lastengleichheit von ArbN und anderen Stpfl., die nur durch eine erweiterte Auslegung des Nr. 5 Buchst. b erreicht werden kann. Zu Recht weist BFH v. 27.6.1995 – VI R 93/93 (BFH/NV 1995, 1058) darauf hin, dass verwaltungsökonomische Gründe keine hinreichende Rechtfertigung für eine Ungleichbehandlung sind. Die Argumentation des BVerfG v. 10.4.1997 – 2 BvL 77/92 (BStBl. II 1997, 518), die das gegenteilige Urteil des BFH als Begründung heranzieht, betrifft die Aufhebung des ArbNFreibetrags bzw. Weihnachtsfreibetrags und taugt nicht als Argument für den vorliegenden Fall (so auch PAUS, DStZ 1998, 557; DRENECK, StuW 2000, 455; SCHMIDT/DRENECK XXVII. § 39a Rn. 5).

Mit Einführung der Abgeltungsteuer durch die Unternehmensteuerreform 2008 wird die Problematik ab dem VZ 2009 entschärft, da WK aufgrund der abgeltenden Wirkung des KapErtrStAbzugs (§ 43 Abs. 5 nF) grundsätzlich keine Berücksichtigung finden. Negative Kapitalerträge können aufgrund des Verbots der Segmentierung des Verlustausgleichs nach § 20 Abs. 6 nF mit anderen Einkunftsarten künftig ebenfalls nicht mehr berücksichtigt werden. In den von der Abgeltungsteuer nicht erfassten Fällen (zB bei Auslandseinkünften aus Kapitalvermögen) sind Freibetrageeintragungen denkbar. Materiell-rechtl. erfolgt dann eine ggf. notwendige Korrektur im Veranlagungsverfahren.

**Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:** Negative Einkünfte aus VuV können im Vorauszahlungsverfahren nach § 37 Abs. 3 Sätze 8–11 nur eingeschränkt geltend gemacht werden (vgl. im Einzelnen § 37 Anm. 155). Diese Grenze ist auch im Ermäßigungsverfahren zu beachten.

Einstweilen frei.

27–30

31 **4. Eintragung des Vierfachen der Steuerermäßigungen nach den §§ 34f und 35a (Nr. 5 Buchst. c)**

Die Ermäßigungen nach § 34f (sog. „Baukindergeld“) und die mit Wirkung zum VZ 2003 eingeführte StErmäßigung bei Aufwendungen für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse bzw. Dienstleistungen (§ 35a) sehen einen progressionsunabhängigen StAbzug von der EStSchuld vor. Um einen Abzug im LStVerfahren praktikabel zu machen, sieht das Gesetz vor, dass das Vierfache der StErmäßigung als Freibetrag eingetragen werden kann. Dies gewährleistet eine Übereinstimmung im Veranlagungsverfahren bei einem Steuersatz des ArbN von 25 %.

**Nachweisfragen:** Das FA soll nach R 39a. 1 Abs. 1 LStR 2008 aus verwaltungsökonomischen Gründen auf Einzelangaben verzichten, soweit keine gegen die Angaben des Stpfl. sprechenden Hinweise vorliegen. Dies gilt insbes. auch für die Eintragung eines Freibetrags auf der Grundlage des § 35a. Den Angaben des Stpfl. ist grundsätzlich zu vertrauen. Eine Korrektur erfolgt im Veranlagungsverfahren nach § 46 Abs. 2 Nr. 4.

32–34 Einstweilen frei.

35 **IV. Freibeträge iSd. § 32 Abs. 6 (Abs. 1 Nr. 6)**

Im Abzugsverfahren werden für die Bemessung der LSt. die Freibeträge für Kinder nicht berücksichtigt. Der Ausgleich erfolgt idR über das monatliche Kindergeld nach § 66 (154 € bzw. 179 €). Im StAbzugsverfahren entfalten die eingetragenen Kinderfreibeträge lediglich für die Annexsteuern (KiSt., SolZ) Wirkung. Zur Verfassungsmäßigkeit der Beschränkung s. BFH v. 14.8.1997 – VI B 43/97, BFH/NV 1998, 169; v. 16.10.1998 – VI B 192/98, BFH/NV 1999, 310; zweifelnd BFH v. 13.9.2000 – VI B 134/00, FR 2001, 39.

**Nr. 6 Satz 1:** Um die Freistellung des Existenzminimums für ArbN ohne Anspruch auf Kindergeld sicherzustellen, wurde durch das JStG 1997 v. 20.12.1996 (s. Anm. 2) und das Gesetz zur Familienförderung v. 22.12.1999 (s. Anm. 2) als Ergänzung zu § 31 die Möglichkeit eingeräumt, die nach § 32 Abs. 6 zustehenden Freibeträge als allgemeinen Freibetrag eintragen zu lassen.

Nach Nr. 6 kann ein Kinderfreibetrag gem. § 32 Abs. 6 für jedes Kind iSd. § 32 Abs. 1–4 eingetragen werden, für das kein Anspruch auf Kindergeld besteht. Unter diese Regelung fallen unbeschränkt stpfl. ArbN, deren Kinder außerhalb der EU bzw. EWR-Staaten leben (§ 63 Abs. 1 Satz 3, vgl. BFH v. 22.4.1994 – III R 22/92, BStBl. II 1994, 887). Bei den sog. Auslandskindern ist die mögliche Reduktion des Kinderfreibetrags nach § 32 Abs. 6 Satz 4 zu beachten (zu den Einzelheiten s. § 32 Anm. 178). Daneben trifft die Vorschrift auf ArbN zu, die mit ihren Kindern im Inland leben, aber über keine Aufenthaltsberechtigung oder -erlaubnis verfügen (§ 62 Abs. 2).

**Nr. 6 Satz 2:** Um eine Doppelberücksichtigung von Kinderfreibeträgen bei den Annexsteuern (KiSt., SolZ) zu vermeiden, ist ein bereits nach § 39 Abs. 3 Nr. 2 von der Gemeinde eingetragener Freibetrag zu korrigieren, wenn ein Freibetrag nach Nr. 6 eingetragen wird.

## V. Übertragung des Grundfreibetrags (Abs. 1 Nr. 7)

36

ArbN mit mehr als einem Dienstverhältnis können dadurch stl. Nachteile erleiden, dass der Arbeitslohn aus dem ersten Arbeitsverhältnis (LStKlasse I oder II) nicht ausreicht, um den stfreien Höchstbetrag nach § 32b Abs. 2 Satz 6 auszuschöpfen, während der Arbeitslohn aus allen weiteren Dienstverhältnissen vollumfänglich der Besteuerung gem. LStKlasse VI unterliegt. Als Möglichkeit zum Ausgleich dieser Benachteiligung sieht Abs. 1 Nr. 7 vor, den LStAbzug für ein zweites oder weiteres Dienstverhältnis durch die Übertragung des in der Eingangsstufe der ersten LStKarte enthaltenen Freibetrags – nach freiem Ermessen des ArbN – auf die zweite oder weitere LStKarte ganz oder teilweise zu reduzieren.

Der Antrag hat nach Auffassung der Verwaltung auf amtlichem Vordruck zu erfolgen (BMF v. 17.7.2000, BStBl. I 2000, 1206), wobei uE auch ein davon abweichender, verständiger Antrag ausreicht, das FA zu einer Eintragung zu zwingen.

Zuständig für die Übertragung ist das WohnsitzFA. Dieses hat auch – soweit der Freibetrag eingetragen wird – auf der ersten LSt-Karte einen Hinzurechnungsbetrag in gleicher Höhe einzutragen. Damit wird eine doppelte Inanspruchnahme des Grundfreibetrags verhindert (BMF v. 10.1.2000, DStR 2000, 203). Sollten auf der ersten LStKarte weitere Freibeträge nach § 39a eingetragen sein, wären diese zunächst zu verrechnen (R 39a. 1 Abs. 8 LStR 2008). Der nicht verrechnete Teil wäre dann als verminderter Hinzurechnungsbetrag auf der ersten LStKarte einzutragen.

Unabhängig davon, ob die Besteuerung im Einklang mit der endgültigen materiellen Steuerlast des ArbN steht, sieht das Gesetz eine Pflichtveranlagung des ArbN nach § 46 Abs. 2 Nr. 2 vor (s. § 46 Anm. 31).

Einstweilen frei.

37–39

## Erläuterungen zu Abs. 2: Eintragungsverfahren

### I. Eintragungsverfahren der Gemeinde (Abs. 2 Satz 1)

40

**Zuständigkeit:** Die Gemeinde trägt auf Anweisung des FA die Pauschbeträge für behinderte Menschen und Hinterbliebene auf der LStKarte ein. Ein eigener Entscheidungsspielraum der Gemeinde besteht nicht. Aus Vereinfachungsgründen reicht jedoch für ein gemeindliches Handeln in den Folgejahren bei gleichem Sachverhalt eine erstmalige Entscheidung des FA. Diesem hat der ArbN die Voraussetzungen nachzuweisen (§ 65 EStDV). Für Eintragungen in den Folgejahren ist dann keine weitere Entscheidung des FA erforderlich, solange der ArbN keine Änderung der Eintragungsbeträge begehrt. In diesem Fall wäre eine neuerliche Entscheidung des FA notwendig.

Der ArbN ist bei der Eintragung eines Pauschbetrags für behinderte Menschen und Hinterbliebene nicht auf die Zuständigkeit der Gemeinde angewiesen. Er kann auch beim örtlich zuständigen FA die Eintragung des insgesamt in Betracht kommenden Freibetrags beantragen (Abs. 2 Satz 2; R 39a. 1 Abs. 2 LStR 2008). Ändern sich die Verhältnisse des ArbN nach Ausstellung der LStKarte, muss das FA die Eintragung vornehmen. Die Gemeinde besitzt für diesen Fall

keine Zuständigkeit (glA BLÜMICH/THÜRMER, § 39a Rn. 61; aA KSM/TRZASKALIK, § 39a Rn. C 3). Will der ArbN den Pauschbetrag nach § 33b Abs. 5 übertragen, so hat er dies auch beim FA zu beantragen, da nur dieses die materiellen Voraussetzungen der Übertragbarkeit prüfen kann.

**Zeitliche Verteilung des Pauschbetrags:** Nach dem gesetzlichen Normalfall (Abs. 2 Satz 6) erfolgt die Freibetrageintragung durch eine Verteilung des Freibetrags auf die verbleibenden Monate des Kj. Satz 1 Halbs. 2 sieht bei den gemeindlichen Eintragungen für die zeitliche Verteilung eine Sonderregelung vor. Ausgehend von dem wohl angenommenen Regelfall, dass die Eintragung eines Pauschbetrags für behinderte Menschen und Hinterbliebene vor Beginn des Kj. vorgenommen wird, ist der Freibetrag nach Satz 1 auf das gesamte Kj. zu verteilen. Dies gilt nach dem Wortlaut des Gesetzes auch dann, wenn der Freibetrag später im Laufe des Jahres eingetragen wird. Damit würde der ArbN gegenüber der Grundregel nach Abs. 2 Satz 6 benachteiligt. UE ist es in diesem Fall gerechtfertigt, Abs. 2 Satz 6 sinngemäß anzuwenden und den Freibetrag auf die verbleibenden Monate gleichmäßig zu verteilen (glA SCHMIDT/DRENSECK XXVII. § 39a Rn. 9).

## II. Finanzamtliches Eintragungsverfahren (Abs. 2 Sätze 2–8)

### 41 1. Grundsatz (Abs. 2 Satz 2)

Die Eintragung eines Freibetrags nach Abs. 1 – auch für die Beträge, für die die Gemeinde zuständig ist – kann auch beim örtlich zuständigen FA (§ 19 AO) beantragt werden. Bei einem ArbN mit mehreren LStKarten ist der Freibetrag auf Antrag des ArbN in dem von ihm festgelegten Verhältnis zu verteilen. Ein bereits eingetragener Freibetrag kann auf eine andere LStKarte übertragen werden, auch auf die des Ehegatten, wenn dieser unbeschränkt estpfl. ist und nicht dauernd vom ArbN getrennt lebt. Eine Übertragung ist aber dann nicht möglich, wenn sich der Freibetrag stl. bereits ausgewirkt hat, insbes. in den Fällen der Besteuerung sonstiger Bezüge iSd. § 39b Abs. 3.

### 42 2. Antragsform (Abs. 2 Satz 3)

Der Antrag hat nach Abs. 2 Satz 3 nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck zu erfolgen, den das BMF festlegt (§ 51 Abs. 4 Nr. 1 Buchst c). Aufgrund der Parallelität zu § 150 Abs. 1 Satz 1 AO sind – wie bei den StErklärungen im Allgemeinen – auch vergleichbare selbst ausgedruckte Formulare zulässig (Begr. zu § 95 RegE einer AO, BTDrucks. VI/1982, 128).

### 43 3. Antragsfrist bis zum 30.11. (Abs. 2 Satz 3)

Der Antrag muss bis zum 30.11. des Kj. gestellt werden, für das die LStKarte gilt (Abs. 2 Satz 3). Es handelt sich um eine nicht verlängerbare Ausschlussfrist (glA KSM/TRZASKALIK, § 39a Rn. C 7). Entscheidet das FA erst zu einem Zeitpunkt, an dem sich die Entscheidung nicht (auch nicht mehr auf den LStJA durch den ArbG) auswirken kann, kann der ArbN nur noch im Rahmen einer Feststellungsklage gegen die Entscheidung gerichtlich vorgehen (zum Feststellungsinteresse, s. Anm. 8).

### 44 4. Antragsgrenze (Abs. 2 Satz 4)

Die übrigen Freibetrageintragungen (Abs. 1 Nr. 1–3 und 8) werden aus verwaltungsökonomischen Gründen nur dann vorgenommen, wenn die Summe der

Eintragungen (nach Abzug des WKPauschbetrags, soweit WK eingetragen werden) 600 € überschreitet (Abs. 2 Satz 4). Die Grenze ist nach einhelliger Meinung verfassungsgemäß (vgl. nur FG München v. 26.3.1991, EFG 1991, 568, rkr.). Sie wird bei Ehegatten nicht verdoppelt. Die Eintragung von Pauschbeträgen iSd. Abs. 1 Nr. 4–7 erfolgt unbeschränkt, dh. ohne Prüfung einer Antragsgrenze.

**Prüfung der Grenze:** Die Prüfung der Eintragungsgrenze ist nur bei Erstanträgen erforderlich. Ist bereits ein Freibetrag eingetragen, so ist bei der Änderung des Freibetrags die Antragsgrenze nicht erneut zu prüfen. Eine Antragstellung ist selbst dann zulässig, wenn durch die neuerliche Antragstellung (aufgrund eines niedrigeren Freibetrags) die Antragsgrenze unterschritten wird (glA BLÜMICH/THÜRMER, § 39a Rn. 67).

**Eintragungsbeschränkungen im Einzelnen:** Die Eintragungsbeschränkung bezieht sich damit auf folgende Aufwendungen bzw. abziehbaren Beträge:

- *Werbungskosten* (Aufwendungen iSd. § 9). Da der WKPauschbetrag bereits mit der Wahl der LStKlasse berücksichtigt wird, wird nur der darüber hinausgehende Betrag berücksichtigt. Der WKPauschbetrag findet für Kinderbetreuungskosten iSd. § 4f iVm. § 9 Abs. 5 hingegen keine Anwendung und wird somit in solchen Fällen nicht in die Berechnung des Beschränkungsbetrags mit einbezogen.
- *Sonderausgaben iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 1a und 4* werden ohne Berücksichtigung des Pauschbetrags angesetzt, R 39a. 1 Abs. 4 LStR 2008.
- *Sonderausgaben iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 1, 1b, 5, 7–9 und § 10b* werden nur berücksichtigt, soweit sie den SA-Pauschbetrag iSd. § 10c Abs. 1 und 4 übersteigen. Maßgeblich sind dabei die berücksichtigungsfähigen Kosten, die Höchstbeträge sind also zu beachten.
- *Mitgliedsbeiträge und Spenden an politische Parteien iSd. § 2 PartG* sind zu berücksichtigen. Dies gilt auch für die Aufwendungen an unabhängige Wählervereinigungen nach § 34g Nr. 2 (vgl. Anm. 17).
- *Außergewöhnlichen Belastungen iSd. § 33* werden in tatsächlicher Höhe berücksichtigt, ohne Kürzung um die zumutbare Eigenbelastung.
- *Sonstige abziehbare Beträge, §§ 24b, 33a, 33b Abs. 6*, wobei hier die stl. abziehbaren Beträge maßgeblich sind, nicht die tatsächlichen Aufwendungen.

##### 5. Verzicht auf nähere Angaben (Abs. 2 Satz 5)

45

Das FA kann bei der Antragstellung auf nähere Angaben durch den ArbN verzichten, wenn der Freibetrag den Freibetrag aus dem Vorjahr nicht übersteigt. Weitere Voraussetzung ist eine Versicherung des ArbN, dass sich die maßgebenden Verhältnisse im Vergleich zum Vorjahr nicht wesentlich geändert haben. Ob das FA nähere Angaben anfordert, liegt in dessen pflichtgemäßem Ermessen, wobei dieses durch Selbstbindung der Verwaltung (R 39a. 1 Abs. 1 LStR 2008) eingeschränkt wird und nur dann weitere Erläuterungen angefordert werden können, wenn konkrete Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass der Inhalt der Antragstellung sachlich unrichtig ist.

Über den Wortlaut der Vorschrift hinaus ist die Vereinfachungsregelung uE auch dann anwendbar, wenn sich der Freibetrag allein aus gesetzgeberischen Gründen (zB Erhöhung der Kilometer-Abzugsbeträge im Rahmen einer Entfernungspauschale) ändert. Soweit sich aus der Sphäre des Stpfl. keine Änderungen ergeben, die eine neuerliche rechtl. oder tatsächliche Überprüfung notwendig

machen, besteht kein sachlicher Grund, vom ArbN nähere Angaben anzufordern. Eine gegebenenfalls notwendige Korrektur erfolgt im Veranlagungsverfahren, das nach § 46 Abs. 2 Nr. 4 zwingend vorgeschrieben ist.

#### 46 6. Zeitliche Verteilung des Freibetrags (Abs. 2 Sätze 6 und 7)

Im finanzamtlichen Eintragungsverfahren (zum gemeindlichen Eintragungsverfahren s. Anm. 40) ist der einzutragende Freibetrag auf die der Antragstellung folgenden Monate des Kj. gleichmäßig zu verteilen (Abs. 2 Satz 6), gegebenenfalls auch in Wochen- und Tagesfreibeträgen. Rückwirkend auf den 1.1. berücksichtigt werden nur im Januar beantragte Freibetragseintragungen (Abs. 2 Satz 7). Dabei sind für die Umrechnung des Jahresbetrags die Monate ganz, der Wochenfreibetrag mit  $\frac{7}{30}$  und der Tagesfreibetrag mit  $\frac{1}{30}$  des Monatsfreibetrags anzusetzen. Der Monatsbetrag ist auf volle Euro, der Wochenbetrag auf den nächsten durch 10 teilbaren und der Tagesbeitrag auf den nächsten durch 5 teilbaren Cent-Betrag abzurunden (R 39a. 1 Abs. 9 LStR 2008). Der Zeitpunkt, von dem an die Freibetragseintragung gilt, ist auf der LStKarte zu vermerken (R 39a. 1 Abs. 6 LStR 2008).

**Änderung einer Eintragung:** Ist bereits ein Freibetrag eingetragen, so stellt sich die Frage, ob Satz 6 auch auf die Änderungseintragung anwendbar ist (so R 39a. 1 Abs. 10 LStR 2008).

UE lässt der Gesetzeswortlaut dieses offen, da sich die Vorschrift nur auf die (erstmalige) Eintragung und nicht die Änderung einer Eintragung bezieht (so auch BFH v. 12.5.1995 – VI B 8/95, BFH/NV 1995, 877; SCHMIDT/DRENECK XXVII. § 39a Rn. 9, allerdings nur für die Herabsetzung eines Freibetrags).

Da die Eintragungen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehen (Abs. 4 Satz 1), lassen sich Änderungen nach § 164 Abs. 2 AO auch rückwirkend begründen, ohne dass diese Vorschrift durch eine Spezialregelung verdrängt würde. Dies entspricht dem Grundgedanken des EStVorauszahlungsverfahrens, bei dem eine Anpassung auch mit Rückwirkung möglich ist (SCHMIDT/DRENECK XXVII. § 37 Rn. 4f.). Infolgedessen kann ein Freibetrag herabgesetzt werden, auch wenn die verbrauchten Freibeträge den neu ermittelten Betrag übersteigen (aA KSM/TRZASKALIK § 39a Rn. E5).

#### 47 7. Entsprechende Regelung für den Hinzurechnungsbetrag nach Abs. 1 Nr. 7 (Abs. 2 Satz 8)

Wird der Grundfreibetrag auf eine oder mehrere LStKarten (teilweise) übertragen, so gelten die Regelungen hinsichtlich der Verfahrensvereinfachung nach Abs. 2 Satz 5 (Anm. 45) entsprechend. Ebenso sind die Regelungen über die zeitliche Berücksichtigung für die Neueintragung eines Hinzurechnungsbetrags nach Abs. 2 Satz 6 und 7 (Anm. 46) zu berücksichtigen.

48–51 Einstweilen frei.

## Erläuterungen zu Abs. 3: Sonderregelungen für Freibeträge bei Ehegatten

### I. Ermittlung des Freibetrags (Abs. 3 Satz 1)

52

**Grundsatz:** Für Ehegatten, die beide unbeschränkt estpfl. sind und nicht dauernd getrennt leben, sieht Abs. 3 die gemeinsame Ermittlung des Freibetrags vor.

Für die einzelnen eintragungsfähigen Tatbestände gilt:

- ▷ *Sonderausgaben* iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 1, 1a, 4, 5 und 7–9 und § 10b werden einheitlich ermittelt. Von den SA wird ein Pauschbetrag für Ehegatten von maximal 72 € (§ 10c Abs. 1, Abs. 4 Satz 1) abgezogen (Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2).
- ▷ *Außergewöhnliche Belastungen* iSd. §§ 33, 33a, 33b Abs. 6 können auch dann eingetragen werden, wenn die Voraussetzungen nur von einem der Ehegatten erfüllt werden (R 39a. 3 Abs. 3 LStR 2008).
- ▷ *Pauschbeträge für behinderte Menschen, Hinterbliebene und Pflegepersonen* iSd. § 33b werden für jeden Ehegatten gewährt, der die Voraussetzungen hierfür erfüllt. Hierbei ist es unbeachtlich, ob derjenige, der den Pauschbetrag nach § 33b in Anspruch nehmen kann, auch selbst ArbN ist. Eine Eintragung erfolgt auch dann, wenn nur der andere Ehegatte ArbN ist, solange dieser ebenfalls unbeschränkt estpfl. ist und die Ehegatten nicht dauernd getrennt leben (R 39a. 3 Abs. 4 LStR 2008). Pauschbeträge von Kindern können nach 33b Abs. 5 auf die Eltern übertragen werden, die einen Kinderfreibetrag oder Kindergeld erhalten, sofern das Kind den Pauschbetrag nicht selbst in Anspruch nimmt.

**Ausnahmen:** Von der gemeinsamen Ermittlung sind ausgenommen:

- ▷ *Die WK bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit*, die für jeden Ehegatten getrennt zu ermitteln sind. Hierbei ist zu berücksichtigen, dass der WKPauschbetrag nach § 9a Satz 1 Nr. 1 für jeden Ehegatten gesondert abgezogen wird.
- ▷ *Die Kinderfreibeträge* iSd. Abs. 1 Nr. 6, da insoweit die Zuordnungsentscheidung nach § 32 Abs. 6 Vorrang hat (KSM/TRZASKALIK, § 39a Rn. D 1).
- ▷ *Der Hinzurechnungsbetrag bei mehreren Dienstverhältnissen* iSd. Abs. 1 Nr. 7. Erst nach Aufteilung des/der Freibetrags/Freibeträge wird dieser beim jeweiligen ArbN berücksichtigt (R 39a. 3 Abs. 5 Satz 4 LStR 2008). Diese Regelung entspricht dem Vorgehen bei der Eintragung von WK nach Abs. 1 Nr. 1. Durch diese Einschränkung könnten Ehegatten mit der StKlassenkombination III/V benachteiligt werden, sofern sie bei Zusammenrechnung ihrer Arbeitslöhne den Eingangsbetrag nach § 39b Abs. 2 Satz 5, ab dem die LStBelastung beginnt, nicht ausschöpfen.

### II. Antragsgrenze bei Ehegatten (Abs. 3 Satz 2)

53

Für die Feststellung, ob die Antragsgrenze des Abs. 2 Satz 4 von 600 € überschritten ist, ist die Summe der für beide Ehegatten geltend gemachten Aufwendungen maßgeblich. Die Antragsgrenze wird nicht verdoppelt. Der WKPauschbetrag ist dabei bei jedem Ehegatten (sofern er Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht) einzeln zu berücksichtigen.

54

**III. Aufteilung des Freibetrags (Abs. 3 Satz 3)**

Grundsätzlich teilt die Finanzbehörde den gemeinsam nach Abs. 3 Satz 1 ermittelten Freibetrag hälftig auf die Ehegatten auf, wenn für beide LStKarten ausgestellt wurden. Eine abweichende Aufteilung ist auf Antrag der Ehegatten möglich (R 39a.3 Abs. 5 LStR 2008).

Eine Aufteilung des Freibetrags wegen erhöhten WK bei den Einkünften aus § 19 ist indes nicht möglich. Abs. 3 Satz 3 verweist auf Satz 1, der eine Zusammenrechnung der WK ausschließt (vgl. Anm. 52).

Der Pauschbetrag für behinderte Menschen und Hinterbliebene iSd. § 33b wird nach Abs. 2 Satz 1 von der Gemeinde eingetragen. Abweichend von der Grundregel nach Abs. 3 Satz 1 kann der Pauschbetrag auch vollständig bei dem Ehegatten eingetragen werden, der die Voraussetzungen für den Pauschbetrag erfüllt (R 39a.3 Abs. 5 Satz 3 LStR 2008).

Die Aufteilung kann jederzeit auf Antrag der Ehegatten geändert werden. Um eine Doppelberücksichtigung zu verhindern, sind verbrauchte Teile des Freibetrags bei der erneuten Verteilung abzusetzen (SCHMIDT/DRENSECK XXVII. § 39a Rn. 10).

55

**IV. Auflösung der Ehe (Abs. 3 Satz 4)**

Eine Sonderregelung greift für den Fall, dass die Ehe in dem VZ, für den die LStKarte gilt, aufgelöst wird und der Ehegatte des ArbN im gleichen Jahr wieder heiratet. Nach Abs. 3 Satz 4 sind nur die Beträge eintragungsfähig, die in Person desjenigen erfüllt sind, für den die LStKarte ausgestellt wurde.

Die Berechnung der Antragsgrenze von 600 € bleibt von der Regelung des Abs. 3 Satz 4 unberührt. Maßgebend ist nach Abs. 3 Satz 2 weiterhin die Summe der für beide Ehegatten im Kj. der Auflösung der Ehe in Betracht kommenden Aufwendungen und abziehbaren Beträge.

Die Regelung stellt damit – anders als die Veranlagungsregeln – nicht darauf ab, ob der wiederverheiratete Partner die Voraussetzungen der Zusammenveranlagung erfüllt. Damit wird der ArbN im LStAbzugsverfahren evtl. grundlos benachteiligt, obwohl eine ggf. notwendige materiell-rechtl. Korrektur durch das obligatorische Amtsveranlagungsverfahren erfolgen würde.

56

**V. Verdopplung des Sonderausgaben-Pauschbetrags in besonderen Fällen (Abs. 3 Satz 5)**

Der SA-Pauschbetrag ist zu verdoppeln, wenn bei der Festsetzung der ESt. für den ArbN das Splittingverfahren anzuwenden ist, weil die Voraussetzungen für das sog. „Verwitwetensplitting“ (§ 32a Abs. 6 Nr. 1) bzw. das Splitting nach Auflösung der Ehe (§ 32a Abs. 6 Nr. 2) erfüllt sind.

57–60 Einstweilen frei.

## Erläuterungen zu Abs. 4: Rechtsnatur des Eintragungsverfahrens

### I. Freibetragsantragung als gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen (Abs. 4 Satz 1)

#### 1. Rechtsnatur und Bindungswirkung der Freibetragsantragung

61

Im Regelfall ist die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen im EStRecht selbständiger Teil des StBescheids (§ 157 Abs. 2 AO). Der Gesetzgeber hat davon abweichend im LStVerfahren (Abs. 4 Satz 1 und auch § 39 Abs. 3b Satz 4) von der verfahrensrechtl. Option Gebrauch gemacht, die Besteuerungsgrundlagen durch einen eigenständigen Bescheid feststellen zu lassen. Die Eintragung eines Freibetrags auf der LStKarte ist nach Abs. 4 Satz 1 die gesonderte Feststellung einer Besteuerungsgrundlage iSd. § 179 I AO, die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) steht. Sie ist damit ein Verwaltungsakt iSd. § 218 AO. Dem ArbN steht die Möglichkeit offen, die Freibetragsantragung mittels Einspruch und ggf. Klage selbständig anzufechten (zum Rechtsschutz vgl. Anm. 7 ff.).

**Bindungswirkung im Lohnsteuerverfahren:** Die Freibetragsantragung ist Grundlagenbescheid für das LStAbzugsverfahren durch den ArbG. Dieser ist an die Eintragungen beim LStAbzug nach § 38 und auch beim LStJA nach § 42b gebunden. Der ArbN selbst ist nicht Inhaltsadressat der LStAnmeldung (TIPKE in TIPKE/KRUSE, AO/FGO, § 167 AO Rn. 5; LBP/BAREIN, § 41a Rn. 10; DREINSECK, DStJG 9 [1986], 377 [387]; THOMAS DStR 1992, 839 [840]).

**Keine Bindungswirkung im Veranlagungsverfahren:** Außerhalb des LStVerfahrens entfaltet die Feststellung des Freibetrags keine Bindungswirkung. Dies gilt insbes. für das Veranlagungsverfahren (BFH v. 10.4.2007 – VI B 134/06, BFH/NV 2007, 1309). Die LSt. ist als Vorauszahlungsschuld steuer-schuldrechtl. und verfahrensrechtl. selbständig (§ 37 Anm. 85). Trotz dieser Selbständigkeit besitzt die LSt. – und mit ihr auch die sie betreffenden Eintragungen auf der LStKarte – nur einen vorläufigen Charakter. Die LStAnmeldungen als selbständige Verwaltungsakte erledigen sich (iSd. § 124 Abs. 2 AO) mit Festsetzung der ESt. (vgl. BFH v. 15.6.1999 – VII R 3/97, BFHE 189, 14 [20 f.]; HEUERMANN, DB 1996, 1052 [1054]).

#### 2. Korrektur der Freibetragsantragung durch die Finanzbehörden

62

**Gesetzlicher Vorbehalt der Nachprüfung:** Formell ist die Freibetragsantragung aufgrund des in Abs. 4 Satz 1 statuierten Vorbehalts der Nachprüfung jederzeit nach § 164 Abs. 2 Satz 1 AO vom FA änderbar, auch ohne dass er gesondert angeordnet wird. Auch bereits geänderte Eintragungen stehen (erneut) unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (BFH v. 25.10.2005 – VI B 20/05, BFH/NV 2006, 547).

**Änderungsvorschriften:** Während des Abzugszeitraums ist eine Änderung jederzeit über § 164 AO (durch Eigeninitiative des FA oder auf Antrag des ArbN) möglich. Voraussetzung hierfür ist die materielle Unrichtigkeit der Eintragung. Die Unrichtigkeit kann dabei zum Eintragungszeitpunkt bereits vorgelegen haben, aber auch ein ursprünglicher rechtmäßiger Verwaltungsakt kann durch Ereignisse im Laufe des Kj. unrichtig werden (vgl. dazu KSM/TRZASKALIK, § 39a Rn. E 2). Maßstab für die Unrichtigkeit ist dabei stets der eingetragene Jahres-

und nicht der jeweilige Monatsbetrag, dh. Unrichtigkeiten in mehreren Monaten könnten sich uU ausgleichen, auch wenn jede für sich korrekturbedürftig wäre.

Auf die besonderen Voraussetzungen der anderen Korrekturvorschriften der AO (§§ 172–175 AO) kommt es bei einer Änderung nach § 164 Abs. 2 Satz 1 AO nicht an. Die Vorschriften hinsichtlich des Vertrauensschutzes (§ 176 AO) sind aber auch bei einer Änderung nach § 164 AO zu beachten (LOOSE in TIPKE/KRUSE, AO/FGO, § 176 AO Rn. 7, 21).

Zu den Änderungen nach Ablauf des Abzugszeitraums vgl. Anm. 69.

## 63 **II. Rechtsbehelfsbelehrung (Abs. 4 Sätze 2 und 3)**

Abweichend von der Grundregel der § 181 Abs. 1, § 157 Abs. 1 Satz 3 AO braucht nach Abs. 4 Satz 2 der Eintragung eines Freibetrags aus Praktikabilitätsgründen keine Rechtsbehelfsbelehrung beigefügt zu werden, wenn dem Antrag des ArbN in vollem Umfang entsprochen wird (zur Anfechtungsfrist s. Anm. 6.)

Wird der Antrag auf Freibetragsseintragung ganz oder teilweise abgelehnt, so ist dem ArbN ein schriftlicher Bescheid zu erteilen (Abs. 4 Satz 3). Unterbleibt vorschriftswidrig die Belehrung, steht dem ArbN ein Anfechtungsrecht innerhalb der Jahresfrist (§ 356 Abs. 2 AO) zu.

## 64 **III. Eingeschränkte Berichtigungspflicht des Arbeitnehmers (Abs. 4 Satz 4)**

Sind oder werden die Eintragungen auf der LStKarte fehlerhaft, so ist der ArbN nur beschränkt berichtigungspflichtig. Dabei ist zu differenzieren: Sind die Eintragungen von vornherein unrichtig oder unvollständig, so muss der ArbN, sobald er die Unrichtigkeit tatsächlich erkennt (grob fahrlässiges Nichterkennen löst noch keine Pflichtverletzung aus, STACHE in B/B, § 39a Rn. 117), diese beim zuständigen FA anzeigen (§ 153 Abs. 1 AO). Ändern sich die Voraussetzungen für die Freibetragsseintragung, die bei Antragstellung vorlagen, nachträglich, besteht keine Berichtigungspflicht iSd. § 153 Abs. 2 AO, da dieser durch Abs. 4 Satz 4 ausgeschlossen wird.

65–68 Einstweilen frei.

## 69 **Erläuterungen zu Abs. 5: Nachforderungen eines Lohnsteuerfehlbetrags vom Arbeitnehmer**

Sind die Freibetragsseintragungen unzutreffend und stellt sich der Sachverhalt erst nach Ablauf des Abzugszeitraums heraus, so kann und muss das FA nach Abs. 5 zur Sicherung eines materiell ordnungsgemäßen LStEinbehalts den Fehlbetrag vom ArbN zurückfordern, wenn die Bagatellgrenze von 10 € je betroffenes Kj. überschritten wird. Dazu erlässt das FA gegenüber dem ArbN einen LStNachforderungsbescheid (vgl. im Einzelnen § 42d Anm. 70 ff.). Gestützt wird dieser Nachforderungsbescheid auf § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO, denn die Eintragung eines Freibetrags auf der LStKarte ist Grundlagenbescheid iSd. § 171 Abs. 10 AO, dem Bindungswirkung für den Nachforderungsbescheid zukommt.

Während des Kj. kann der ArbN uneingeschränkt in Anspruch genommen werden. Nach Ablauf des Kj. kann das FA Nachforderungsansprüche nur bis zur Bestandskraft des EStBescheids geltend machen. War schon ein Nachforderungsbescheid erlassen, so kann dieser geändert werden, wenn die verfahrensrechtl. Änderungsvorschriften greifen (BLÜMICH/THÜRMER, § 39a Rn. 116).

Eine Verpflichtung des FA zur Änderung der Freibetragseintragung auf der LStKarte selbst besteht im Nachforderungsverfahren nicht, wenn sie keine Auswirkungen auf das Abzugsverfahren durch den ArbG hat (BFH v. 24.9.1982 – VI R 64/79, BStBl. II 1983, 60). Es reicht dann vielmehr aus, wenn das zuständige FA gleichzeitig mit der Nachforderung der LSt. den Grundlagenbescheid ändert.

Abs. 5 gilt nur für die LStNachforderung gegenüber dem ArbN. Die Vorschrift – und damit auch die Bagatellregelung – findet keine Anwendung auf das Veranlagungsverfahren nach § 46.

