

## § 39c

### Einbehaltung der Lohnsteuer ohne Lohnsteuerabzugsmerkmale

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

(1) <sup>1</sup>Solange der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber zum Zweck des Abrufs der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale (§ 39e Absatz 4 Satz 1) die ihm zugeteilte Identifikationsnummer sowie den Tag der Geburt schuldhaft nicht mitteilt oder das Bundeszentralamt für Steuern die Mitteilung elektronischer Lohnsteuerabzugsmerkmale ablehnt, hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer nach Steuerklasse VI zu ermitteln. <sup>2</sup>Kann der Arbeitgeber die elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale wegen technischer Störungen nicht abrufen oder hat der Arbeitnehmer die fehlende Mitteilung der ihm zuzuteilenden Identifikationsnummer nicht zu vertreten, hat der Arbeitgeber für die Lohnsteuerberechnung die voraussichtlichen Lohnsteuerabzugsmerkmale im Sinne des § 38b längstens für die Dauer von drei Kalendermonaten zu Grunde zu legen. <sup>3</sup>Hat nach Ablauf der drei Kalendermonate der Arbeitnehmer die Identifikationsnummer sowie den Tag der Geburt nicht mitgeteilt, ist rückwirkend Satz 1 anzuwenden. <sup>4</sup>Sobald dem Arbeitgeber in den Fällen des Satzes 2 die elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale vorliegen, sind die Lohnsteuerermittlungen für die vorangegangenen Monate zu überprüfen und, falls erforderlich, zu ändern. <sup>5</sup>Die zu wenig oder zu viel einbehaltene Lohnsteuer ist jeweils bei der nächsten Lohnabrechnung auszugleichen.

(2) <sup>1</sup>Ist ein Antrag nach § 39 Absatz 3 Satz 1 oder § 39e Absatz 8 nicht gestellt, hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer nach Steuerklasse VI zu ermitteln. <sup>2</sup>Legt der Arbeitnehmer binnen sechs Wochen nach Eintritt in das Dienstverhältnis oder nach Beginn des Kalenderjahres eine Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug vor, ist Absatz 1 Satz 4 und 5 sinngemäß anzuwenden.

(3) <sup>1</sup>In den Fällen des § 38 Absatz 3a Satz 1 kann der Dritte die Lohnsteuer für einen sonstigen Bezug mit 20 Prozent unabhängig von den Lohnsteuerabzugsmerkmalen des Arbeitnehmers ermitteln, wenn der maßgebende Jahresarbeitslohn nach § 39b Absatz 3 zuzüglich des sonstigen Bezugs 10 000 Euro nicht übersteigt. <sup>2</sup>Bei der Feststellung des maßgebenden Jahresarbeitslohns sind nur die Lohnzahlungen des Dritten zu berücksichtigen.

Autorin: Dr. Christina **Reuss**, Richterin am FG, Freiburg

Mitherausgeber: Dr. Winfried **Bergkemper**, Richter am BFH aD, Lenggries

Inhaltsübersicht

**A. Allgemeine Erläuterungen zu § 39c**

	Anm.		Anm.
<b>I. Grundinformationen zu § 39c</b> .....	1	<b>IV. Geltungsbereich des § 39c und Verhältnis zu anderen Vorschriften</b> .....	4
<b>II. Rechtsentwicklung des § 39c</b> .....	2	<b>V. Verfahrensfragen zu § 39c</b>	5
<b>III. Bedeutung des § 39c</b> .....	3		

**B. Erläuterungen zu Abs. 1: Lohnsteuerabzug durch Arbeitgeber bei fehlenden Lohnsteuerabzugsmerkmalen**

	Anm.		Anm.
<b>I. Fehlen der Lohnsteuerabzugsmerkmale wegen Verschulden des Arbeitnehmers (Abs. 1 Satz 1)</b> .....	6	<b>II. Fehlen der Lohnsteuerabzugsmerkmale ohne Verschulden des Arbeitnehmers (Abs. 1 Sätze 2 bis 5)</b> .....	7

**C. Erläuterungen zu Abs. 2: Lohnsteuerabzug durch Arbeitgeber bei fehlender Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug** .....
 8 |

**D. Erläuterungen zu Abs. 3: Lohnsteuerabzug für sonstige Bezüge durch Dritte** .....
 9 |

**A. Allgemeine Erläuterungen zu § 39c**

**Schrifttum:** MELCHIOR, Das Steuerbürokratieabbaugesetz, DStR 2008, 2441; HARDER-BUSCHNER, Lohnsteuer-Änderungsrichtlinien 2011, NWB 46/2010, 3699; HÖRSTER, Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften, NWB 50/2011, 4208; NÖCKER, Elektronische Lohnsteuerabzugsmerkmale („ELSTAM“) – und kein Ende, juris PraxisReport StR 5/2012, Anm. 1.

**Verwaltungsanweisungen:** BMF v. 7.8.2013, BStBl. I 2013, 921.

1 **I. Grundinformationen zu § 39c**

§ 39c enthält für den ArbG Regelungen zur Einbehaltung der LSt ohne Kenntnis der LStAbzugsmerkmale. Er richtet sich an ArbG mit unbeschränkt oder beschränkt estpfl. ArbN.

**II. Rechtsentwicklung des § 39c**

**EStRG v. 5.8.1974** (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): § 39c wird neu in das EStG aufgenommen. Bis dahin war der LStAbzug ohne Vorlage einer LStKarte in §§ 37, 38 LStDV 1971 geregelt. In Abs. 2 Satz 2 wird erstmals der Fall der Nichtvorlage ohne Verschulden geregelt.

**StSenkG 1986/1988 v. 26.6.1985** (BGBl. I 1985, 1153; BStBl. I 1985, 391): In Abs. 3 Sätze 2 und 3 wird zur Anpassung an die geänderten §§ 32 und 39 die Zahl der Kinderfreibeträge als Besteuerungsmerkmal aufgenommen.

**StBereinigungsG 1986 v. 19.12.1985** (BGBl. I 1985, 2436; BStBl. I 1986, 735): Abs. 3 Satz 1 wird um eine Verweisung auf § 1 Abs. 3 ergänzt, der durch dieses Gesetz in das EStG aufgenommen wurde. Betroffen sind Auslandsbedienstete ohne diplomatischen oder konsularischen Status.

**StReformG 1990 v. 25.7.1988** (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): Die Formulierung „Zahl der Kinder“ wird als Folge der entsprechenden Änderung in § 39 Abs. 3 gestrichen. Die bis dahin zur Durchführung des BerlinFG und des VermBG erforderliche Eintragung der Kinderzahl war nach Änderung des VermBG nur noch für das BerlinFG relevant. Mit Übernahme der entsprechenden Regelung ins BerlinFG bestand im EStG kein Regelungsbedarf mehr.

**JStG 1996 v. 11.10.1995** (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): Die Änderung betrifft zum einen Abs. 3. Gestrichen wird die Formulierung „Zahl der Kinderfreibeträge“ und die Bezugnahme auf § 1 Abs. 3. Zum anderen wird ein neuer Abs. 4 eingefügt. Dieser regelt ergänzend, dass ArbN, die nach § 1 Abs. 3 als unbeschränkt estpfl. behandelt werden, eine der LStKarte entsprechende Bescheinigung vorzulegen haben. Neben dieser Gleichstellung mit im Inland wohnenden ArbN wird festgelegt, dass immer nur ein BSFA für die Erteilung der Bescheinigung zuständig ist. Damit wird dem Missbrauch hinsichtlich der mehrfachen Inanspruchnahme von Freibeträgen oder einer Besteuerung nach der StKlasse III vorgebeugt.

**JStErgG 1996 v. 18.12.1995** (BGBl. I 1995, 1959; BStBl. I 1995, 786): In Abs. 3 Satz 3 und Abs. 4 Satz 3 wird nach dem Begriff „Steuerklasse“ jeweils die Formulierung „Zahl der Kinderfreibeträge“ eingefügt. Bei im Ausland tätigen Angehörigen des öffentlichen Dienstes und den im Inland tätigen ArbN, die Angehörige eines EU-/EWR-Staats sind, sind unter bestimmten Voraussetzungen Kinderfreibeträge zu berücksichtigen.

**Gesetz zur Neuregelung der geringfügigen Beschäftigungsverhältnisse v. 24.3.1999** (BGBl. I 1999, 388; BStBl. I 1999, 302): Ein neuer Abs. 5 wird eingefügt. Der Hinweis auf § 39a Abs. 6 und § 39b Abs. 7 stellt hinsichtlich der Anwendung des § 3 Nr. 39 im StAbzugsverfahren die Gleichbehandlung beschränkt estpfl. und als unbeschränkt estpfl. zu behandelnder ArbN mit unbeschränkt estpfl. ArbN sicher.

**StBereinG 1999 v. 22.12.1999** (BGBl. I 1999, 2601; BStBl. I 2000, 13): Wegen der Einführung des Hinzurechnungsbetrags werden Abs. 3 Satz 3 und Abs. 4 Satz 3 redaktionell angepasst.

**2. Gesetz für moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt v. 23.12.2002** (BGBl. I 2002, 4621; BStBl. I 2003, 3): Als redaktionelle Folgeänderung zur Aufhebung des stfreien Arbeitslohns aus einer geringfügigen Beschäftigung betr. § 3 Nr. 39 wird Abs. 5 aufgehoben.

**StÄndG 2003 v. 15.12.2003** (BGBl. I 2003, 2645; BStBl. I 2003, 710): Abs. 5 wird eingefügt.

**JStG 2007 v. 13.12.2006** (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): In Abs. 5 wird die Verhältnisangabe „Vom Hundert“ durch „Prozent“ ersetzt.

**BeitrRLUmsG v. 7.12.2011** (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171): § 39c wird neu gefasst. Die Neufassung enthält im Wesentlichen Änderungen aufgrund des Wegfalls der LStKarte und deren Ersatz durch das Verfahren der elektronischen LStAbzugsmerkmale (ELSTAM).

- Abs. 1 und 2 werden neu gefasst.
- Abs. 3 ist der bisherige Abs. 5.
- Abs. 4 wird aufgehoben. Regelungen zu ArbN, die nach § 1 Abs. 3 als unbeschränkt estpfl. behandelt werden, finden sich jetzt in § 39 Abs. 2 und 3.

3

### III. Bedeutung des § 39c

Die Vorschrift soll verhindern, dass bei fehlenden LStAbzugsmerkmalen ein nicht vertretbarer Steuervorteil entsteht (vgl. BTDrucks. 7/1470, 305). Sie ist allerdings nicht als Strafe, sondern als Druckmittel gedacht, den ArbN dazu anzuhalten, seinem ArbG die Möglichkeit zu verschaffen, sich in Kenntnis der LStAbzugsmerkmale zu setzen (§ 39e Abs. 4). Schließlich ist ein korrekter LStAbzug ohne die LStAbzugsmerkmale des ArbN nicht gewährleistet.

4

### IV. Geltungsbereich des § 39c und Verhältnis zu anderen Vorschriften

§ 39c ist auch eine Verfahrensvorschrift. Er ist für alle ArbG und ArbN von Bedeutung. Die in §§ 38 ff. geregelten Besteuerungsmerkmale sind die Grundlage der elektronischen LStAbzugsmerkmale.

LStKarten wurden letztmals für das Kj. 2010 ausgegeben. Vom Sinngehalt her machte das § 39c nicht entbehrlich. Die Vorschrift wurde daher an die neue Situation angepasst, die durch § 39e vorgegeben ist. Für den Zeitraum bis zur Einführung der elektronischen LStAbzugsmerkmale während des Kj. 2013 ist § 52b zu beachten.

5

### V. Verfahrensfragen zu § 39c

§ 39c hat nicht nur Bedeutung für den LStAbzug des laufenden Jahres. Das FA kann den ArbG auch nach Ablauf des Kj. wegen Nichtbeachtung des Abs. 1 Satz 1 in Haftung nehmen (BFH v. 12.1.2001 – VI R 102/98, BStBl. II 2003, 151; BFH v. 29.7.2009 – VI B 99/08, BFH/NV 2009, 1809).

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:  
Lohnsteuerabzug durch Arbeitgeber bei fehlenden  
Lohnsteuerabzugsmerkmalen**

**I. Fehlen der Lohnsteuerabzugsmerkmale wegen Verschulden  
des Arbeitnehmers (Abs. 1 Satz 1)** 6

Teilt der ArbN dem ArbG bei Beginn des Dienstverhältnisses die zum Abruf der elektronischen LStAbzugsmerkmale erforderliche Identifikationsnummer und den Tag der Geburt (§ 39e Abs. 4 Satz 1 Nr. 1) schuldhaft (vorsätzlich oder fahrlässig) nicht mit oder hat er die Übermittlung der elektronischen LStAbzugsmerkmale für den ArbG (gezielt) gesperrt (§ 39e Abs. 6 Satz 6 Nr. 1) oder beantragt, für ihn keine LStAbzugsmerkmale mehr zu bilden (§ 39e Abs. 6 Satz 6 Nr. 2), hat der ArbG die LSt nach der StKlasse VI zu ermitteln.

Nimmt der ArbG in diesem Fall den LStAbzug nicht wie gesetzlich vorgesehen vor, haftet er nach § 42d Abs. 1 Nr. 1 (BFH v. 29.7.2009 – VI B 99/08, BFH/NV 2009, 1809).

**II. Fehlen der Lohnsteuerabzugsmerkmale ohne Verschulden des  
Arbeitnehmers (Abs. 1 Sätze 2 bis 5)** 7

**Nichtverschulden des Arbeitnehmers (Abs. 1 Satz 2):** Für den Fall, dass der ArbG die elektronischen LStAbzugsmerkmale wegen technischer Störungen (technische Schwierigkeiten bei Anforderung und Abruf, Bereitstellung oder Übermittlung der elektronischen LStAbzugsmerkmale oder eine verzögerte Ausstellung der Bescheinigung für den LStAbzug durch das FA; BMF v. 7.8.2013, BStBl. I 2013, 951, Tz. 95) nicht abrufen kann oder der ArbN die Nichtvorlage der Identifikationsnummer nicht zu vertreten hat (weil zB die Identifikationsnummer noch nicht zugeteilt wurde oder es bei der Vergabe der Identifikationsnummer zu Verzögerungen kam), ist der LStAbzug nicht nach der StKlasse VI vorzunehmen. Stattdessen hat der ArbG für die LStBerechnung die voraussichtlichen LStAbzugsmerkmale iSd. § 38b zugrunde zu legen.

**Drei-Monats-Grenze:** Die Ausnahme von der Besteuerung nach der StKlasse VI ist auf drei Kalendermonate (nach Beginn des Dienstverhältnisses) begrenzt. Es wird erwartet, dass nach Ablauf von drei Kalendermonaten die entsprechenden technischen Störungen behoben sind oder der ArbN vom FA ersatzweise eine Bescheinigung für den LStAbzug in Papierform erhalten hat.

**Überschreiten der Drei-Monats-Grenze (Abs. 1 Satz 3):** Hat der ArbN nach Ablauf von drei Kalendermonaten die Identifikationsnummer und den Tag seiner Geburt noch immer nicht mitgeteilt, ist rückwirkend der LStEinbehalt nach der StKlasse VI durchzuführen und die LSt für die ersten drei Monate entsprechend zu korrigieren.

**Kenntnis der Lohnsteuerabzugsmerkmale (Abs. 1 Satz 4):** Mit Kenntnis der LStAbzugsmerkmale hat der ArbG die LStErmittlungen für die vorangegangenen Monate zu überprüfen und ggf. zu ändern.

**Ausgleich der Lohnsteuer (Abs. 1 Satz 5):** Zu viel oder zu wenig einbehaltene LSt hat der ArbG jeweils bei der nächsten Lohnabrechnung auszugleichen.

8

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:  
Lohnsteuerabzug durch Arbeitgeber bei fehlender Be-  
scheinigung für den Lohnsteuerabzug**

**Fehlende Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug (Abs. 2 Satz 1):** In den Fällen, in denen der ArbN ohne Identifikationsnummer eine Bescheinigung für den LStAbzug (§ 39 Abs. 3 Satz 1, § 39e Abs. 8) nicht beantragt hat, hat der ArbG die LSt nach der StKlasse VI zu ermitteln.

**Vorlage der Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug (Abs. 2 Satz 2):** Mit Vorlage der Bescheinigung für den LStAbzug binnen sechs Wochen nach Eintritt in das Dienstverhältnis oder nach Beginn des Kj. hat der ArbG nach Abs. 1 Sätze 4 und 5 vorzugehen, also die LStErmittlungen für die vorangegangenen Monate zu überprüfen und ggf. zu ändern und zu viel oder zu wenig einbehalte-  
ne LSt jeweils bei der nächsten Lohnabrechnung auszugleichen.

9

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:  
Lohnsteuerabzug für sonstige Bezüge durch Dritte**

In dem Fall, in dem ein Dritter iSv. § 38 Abs. 3a Satz 1 (s. § 38 Anm. 51) zum LStAbzug verpflichtet ist, kann dieser die LSt für sonstige Bezüge (s. § 38a Anm. 21) mit einem festen StSatz von 20 % und unabhängig vom Vorliegen der LStAbzugsmerkmale erheben. Voraussetzung ist, dass der von dem Dritten an den einzelnen ArbN gezahlte Jahresarbeitslohn zuzüglich des sonstigen Bezugs die Grenze von 10000 € nicht übersteigt. Damit wird dem Dritten die LStBe-  
rechnung nach den individuellen Besteuerungsmerkmalen der einzelnen ArbN erspart.

Schuldner der so erhobenen LSt bleibt – im Gegensatz zur LStPauschalierung nach §§ 40 ff. – der ArbN. Der versteuerte Arbeitslohn ist deshalb bei der ESt-Erklärung zu erfassen und die pauschale LSt auf die EStSchuld anzurechnen.

Der Dritte hat dem ArbN eine besondere LStBescheinigung auszustellen und dort den Arbeitslohn und die einbehaltene LSt nach § 41b anzugeben.

Die LStPauschalierung ist insofern vertretbar, als in StKlasse VI bis ungefähr 10000 € Jahreslohn die Steuererhebung mit dem Eingangssteuersatz – also proportional – vorgesehen ist. Auf die Kenntnis der LStAbzugsmerkmale kann verzichtet werden, weil sich selbst bei StKlasse VI, die anzuwenden wäre, wenn der ArbN seinem ArbG die Kenntnis der LStAbzugsmerkmale schuldhaft nicht er-  
möglichte, keine höhere LSt ergäbe.

Die Vorschrift soll dafür sorgen, dass der Aufwand, der insbes. den Sozialkassen des Baugewerbes durch die in § 38 Abs. 3a eingeführte LStAbzugsverpflichtung entsteht, in vertretbarem Rahmen bleibt (BTDrucks. 15/1562, 35). Sie ent-  
spricht insoweit einem Vorschlag des Bundesrechnungshofs (BTDrucks. 14/7018, 183 f.).