

§ 46

Veranlagung bei Bezug von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346)
zuletzt geändert durch das Beitreibungsrichtlinien-Umsetzungsgesetz
v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592)

(1) (weggefallen)

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

1. wenn die positive Summe der einkommensteuerpflichtigen Einkünfte, die nicht dem Steuerabzug vom Arbeitslohn zu unterwerfen waren, vermindert um die darauf entfallenden Beträge nach § 13 Absatz 3 und § 24a, oder die positive Summe der Einkünfte und Leistungen, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen, jeweils mehr als 410 Euro beträgt;
2. wenn der Steuerpflichtige nebeneinander von mehreren Arbeitgebern Arbeitslohn bezogen hat; das gilt nicht, soweit nach § 38 Absatz 3a Satz 7 Arbeitslohn von mehreren Arbeitgebern für den Lohnsteuerabzug zusammengerechnet worden ist;
3. wenn bei einem Steuerpflichtigen die Summe der beim Steuerabzug vom Arbeitslohn nach § 39b Absatz 2 Satz 5 Nummer 3 Buchstabe b bis d berücksichtigten Teilbeträge der Vorsorgepauschale größer ist als die abziehbaren Vorsorgeaufwendungen nach § 10 Absatz 1 Nummer 3 und Nummer 3a in Verbindung mit Absatz 4 und der im Kalenderjahr insgesamt erzielte Arbeitslohn 10 200 Euro übersteigt oder bei Ehegatten, die die Voraussetzungen des § 26 Absatz 1 erfüllen, der im Kalenderjahr von den Ehegatten insgesamt erzielte Arbeitslohn 19 400 Euro übersteigt;
- 3a. wenn von Ehegatten, die nach den §§ 26, 26b zusammen zur Einkommensteuer zu veranlagern sind, beide Arbeitslohn bezogen haben und einer für den Veranlagungszeitraum oder einen Teil davon nach der Steuerklasse V oder VI besteuert oder bei Steuerklasse IV der Faktor (§ 39f) eingetragen worden ist;
4. wenn für einen Steuerpflichtigen ein Freibetrag im Sinne des § 39a Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 bis 3, 5 oder Nummer 6 ermittelt worden ist und der im Kalenderjahr insgesamt erzielte Arbeitslohn 10 200 Euro übersteigt oder bei Ehegatten, die die Voraussetzungen des § 26 Absatz 1 erfüllen, der im Kalenderjahr von den Ehegatten insgesamt erzielte Arbeitslohn 19 400 Euro übersteigt; dasselbe gilt für einen Steuerpflichtigen, der zum Personenkreis des § 1 Absatz 2 gehört oder für einen beschränkt einkommensteuerpflichtigen Arbeitnehmer, wenn diese Eintragungen auf einer Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug (§ 39 Absatz 3 Satz 1) erfolgt sind;
- 4a. wenn bei einem Elternpaar, bei dem die Voraussetzungen des § 26 Absatz 1 Satz 1 nicht vorliegen,
 - a) bis c) (weggefallen)

- d) im Fall des § 33a Absatz 2 Satz 5 das Elternpaar gemeinsam eine Aufteilung des Abzugsbetrags in einem anderen Verhältnis als je zur Hälfte beantragt oder
 - e) im Fall des § 33b Absatz 5 Satz 3 das Elternpaar gemeinsam eine Aufteilung des Pauschbetrags für behinderte Menschen oder des Pauschbetrags für Hinterbliebene in einem anderen Verhältnis als je zur Hälfte beantragt.
- ²Die Veranlagungspflicht besteht für jeden Elternteil, der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen hat;
5. wenn bei einem Steuerpflichtigen die Lohnsteuer für einen sonstigen Bezug im Sinne des § 34 Absatz 1 und 2 Nummer 2 und 4 nach § 39b Absatz 3 Satz 9 oder für einen sonstigen Bezug nach § 39c Absatz 3 ermittelt wurde;
 - 5a. wenn der Arbeitgeber die Lohnsteuer von einem sonstigen Bezug berechnet hat und dabei der Arbeitslohn aus früheren Dienstverhältnissen des Kalenderjahres außer Betracht geblieben ist (§ 39b Absatz 3 Satz 2, § 41 Absatz 1 Satz 7, Großbuchstabe S);
 6. wenn die Ehe des Arbeitnehmers im Veranlagungszeitraum durch Tod, Scheidung oder Aufhebung aufgelöst worden ist und er oder sein Ehegatte der aufgelösten Ehe im Veranlagungszeitraum wieder geheiratet hat;
 7. wenn
 - a) für einen unbeschränkt Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Absatz 1 bei der Bildung der Lohnsteuerabzugsmerkmale (§ 39) ein Ehegatte im Sinne des § 1a Absatz 1 Nummer 2 berücksichtigt worden ist oder
 - b) für einen Steuerpflichtigen, der zum Personenkreis des § 1 Absatz 3 oder des § 1a gehört, Lohnsteuerabzugsmerkmale nach § 39 Absatz 2 gebildet worden sind; das nach § 39 Absatz 2 Satz 2 bis 4 zuständige Betriebsstättenfinanzamt ist dann auch für die Veranlagung zuständig;
 8. wenn die Veranlagung beantragt wird, insbesondere zur Anrechnung von Lohnsteuer auf die Einkommensteuer. ²Der Antrag ist durch Abgabe einer Einkommensteuererklärung zu stellen.
- (3) ¹In den Fällen des Absatzes 2 ist ein Betrag in Höhe der einkommensteuerpflichtigen Einkünfte, von denen der Steuerabzug vom Arbeitslohn nicht vorgenommen worden ist, vom Einkommen abzuziehen, wenn diese Einkünfte insgesamt nicht mehr als 410 Euro betragen. ²Der Betrag nach Satz 1 vermindert sich um den Altersentlastungsbetrag, soweit dieser den unter Verwendung des nach § 24a Satz 5 maßgebenden Prozentsatzes zu ermittelnden Anteil des Arbeitslohns mit Ausnahme der Versorgungsbezüge im Sinne des § 19 Absatz 2 übersteigt, und um den nach § 13 Absatz 3 zu berücksichtigenden Betrag.
- (4) ¹Kommt nach Absatz 2 eine Veranlagung zur Einkommensteuer nicht in Betracht, so gilt die Einkommensteuer, die auf die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit entfällt, für den Steuerpflichtigen durch den Lohnsteuerabzug als abgegolten, soweit er nicht für zu wenig erhobene Lohnsteuer in Anspruch genommen werden kann. ²§ 42b bleibt unberührt.
- (5) Durch Rechtsverordnung kann in den Fällen des Absatzes 2 Nummer 1, in denen die einkommensteuerpflichtigen Einkünfte, von denen

der Steuerabzug vom Arbeitslohn nicht vorgenommen worden ist, den Betrag von 410 Euro übersteigen, die Besteuerung so gemildert werden, dass auf die volle Besteuerung dieser Einkünfte stufenweise übergeleitet wird.

Autor: Prof. Dr. Oliver Tillmann, Osnabrück

Mitherausgeber: Dr. Uwe Clausen, Rechtsanwalt, O & R Oppenhoff & Rädler AG, München

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 46

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 46	1	3. Verhältnis zu anderen Vorschriften	
II. Rechtsentwicklung des § 46	2	a) Verhältnis zu § 25	7
III. Bedeutung des § 46	3	b) Verhältnis zu § 56	8
IV. Geltungsbereich		EStDV	8
1. Persönlicher Geltungsbereich	4	c) Verhältnis zum Lohnsteuerabzugsverfahren	9
2. Sachlicher Geltungsbereich		d) Verhältnis zu § 50 Abs. 2	10
a) Veranlagungstatbestände nach Abs. 2	5	V. Verfahrensfragen	
b) Härteausgleich nach Abs. 3 und 5	6	1. Anrechnungsverfahren für Abzugssteuern	13
		2. Verfügungen über den Erstattungsanspruch gem. § 46 AO	14

B. Erläuterungen zu Abs. 2 Einleitungssatz: Gemeinsame Voraussetzungen für alle Veranlagungsfälle

	Anm.		Anm.
I. Einkommen, das ganz oder teilweise aus Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit besteht	21	II. Vornahme eines Steuerabzugs	22

C. Erläuterungen zu Abs. 2 Nr. 1 bis 7: Fälle der Amtsveranlagung

	Anm.		Anm.
I. Amtsveranlagung bei Nebeneinkünften über 410 € (Abs. 2 Nr. 1)		2. Einkünfte, die nicht der Lohnsteuer zu unterwerfen waren (Nr. 1 Alt. 1)	
1. Allgemeines zur Amtsveranlagung	25	a) Nicht der Lohnsteuer zu unterwerfen	27
		b) Positive Summe der Einkünfte über 410 €	28

	Anm.
3. Einkünfte und Leistungen, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen (Nr. 1 Alt. 2)	
a) Dem Progressionsvorbehalt unterliegen	29
b) Berechnung der 410 €-Grenze	30
II. Veranlagung bei Arbeitslohn von mehreren Arbeitgebern (Abs. 2 Nr. 2)	
1. Bedeutung und Anwendungsbereich der Vorschrift	31
2. Voraussetzungen	32
III. Veranlagung aufgrund pauschal berücksichtigter Vorsorgeaufwendungen (Abs. 2 Nr. 3)	
1. Rechtslage bis einschließlich VZ 2009	34
2. Rechtslage ab VZ 2010	35
IV. Veranlagung zusammenveranlagter Ehegatten (Abs. 2 Nr. 3a)	37
V. Veranlagung nach Eintragung eines Freibetrags auf der Lohnsteuerkarte (Abs. 2 Nr. 4)	38

	Anm.
VI. Veranlagung wegen Freibeträgen bei getrennt lebenden Eltern (Abs. 2 Nr. 4a)	
1. Rechtsentwicklung und Bedeutung	42
2. Voraussetzungen der Amtsveranlagung nach Nr. 4a Buchst. c (bis zum VZ 2003)	44
3. Voraussetzungen der Amtsveranlagung nach Nr. 4a Buchst. d bzw. e	45
VII. Veranlagung bei sonstigen Bezügen (Abs. 2 Nr. 5)	47
VIII. Veranlagung bei Nichtvorlage der Lohnsteuerbescheinigung aus früheren Dienstverhältnissen (Abs. 2 Nr. 5a)	49
IX. Veranlagung bei Eheauflösung und Wiederheirat im selben Veranlagungszeitraum (Abs. 2 Nr. 6)	51
X. Veranlagung von Grenzgängern und bei fiktiver unbeschränkter Einkommensteuerpflicht (Abs. 2 Nr. 7)	54

**D. Erläuterungen zu Abs. 2 Nr. 8:
Antragsveranlagung**

	Anm.
I. Allgemeine Erläuterungen zur Antragsveranlagung	57
II. Antragsverfahren	
1. Form und Inhalt des Antrags (Abs. 2 Nr. 8 Satz 2)	62
2. Rücknahme und Ablehnung des Antrags	
a) Rücknahme des Antrags	63

b) Ablehnung des Antrags	64
3. Antragsfristen	
a) Zweijährige Ausschlussfrist (bis VZ 2004)	66
b) Rechtslage ab Veranlagungszeitraum 2005 und alle derzeit noch offenen Fälle betreffend Veranlagungszeiträume vor 2005	67

**E. Erläuterungen zu Abs. 2a aF:
Veranlagung bei geringfügigen Beschäftigungsverhältnissen (Abs. 2a aF) (bis VZ 2003)**

F. Erläuterungen zu Abs. 3: Härteausgleich

	Anm.		Anm.
I. Allgemeine Erläuterungen zum Härteausgleich	78	1. Voraussetzungen und Berechnung des Härteausgleichsbetrags (Abs. 3 Satz 1)	80
II. Durchführung des Härteausgleichs		2. Minderung des Ausgleichsbetrags (Abs. 3 Satz 2)	83

G. Erläuterungen zu Abs. 4: Abgeltungswirkung	84
--	----

H. Erläuterungen zu Abs. 5: Erweiterter Härteausgleich	87
---	----

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 46
--

Schrifttum: DRENSECK, Verwaltungsakte im Lohn- und Einkommensteuerverfahren, DStJG Bd. 9 (1986), 377; RICHTER, Veranlagung zur Einkommensteuer bei Bezug von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, NWB 1988 Fach 6, 2975; NOLDE, Verfahrensänderungen bei der Arbeitnehmerbesteuerung durch das Steueränderungsgesetz 1992, FR 1992, 195; HILLMOTH, Familienförderung 2000, Inf. 2000, 65; HILLMOTH, Pflicht- und Antrags-, getrennte und Zusammenveranlagung, Inf. 2004, 255; BERGAN/MARTIN, Das Ende der der Antragsveranlagung? – Die neue Ansicht des BFH zur Ausschlussfrist des § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG, DStR 2006, 2203, DRENSECK, Möglichkeiten der Arbeitnehmer zur Einsparung von Lohnsteuer – Lohnsteuer-Merkblatt 2006, DB 2006, Beil. 2, 1 (48); GÄNSLER, Gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags bei Antragsveranlagung i.S.d. § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG, FR 2006, 122; HOLLATZ, Antragsveranlagung gemäß § 46 EStG als Auslaufmodell?, NWB 11/2006, Fach 6, 4733; SÜRING, Irrungen und Wirkungen bei der gesonderten Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags, DStR 2006, 345; TILLMANN, Durchführung einer Amtsveranlagung, wenn die negativen oder positiven Nebeneinkünfte 800 DM (410 Euro) übersteigen, FR 2006, 1137; HEUERMANN, Was ist eigentlich eine Ausschlussfrist? Oder: Neue Blicke durch die alten Löcher, FR 2007, 427; SCHAUB, Arbeitsrechts-Handbuch, 13. Aufl., München 2009; WERNSMANN, Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung, NJW 2009, 3681; GEBHARDT, Das verflixte siebente Jahr, EStB 2010, 153; LAUSCHER, Anlaufhemmung auch bei Antragsveranlagung?, NWB 2010, 2290; GESERICH, Keine Anlaufhemmung bei Antragsveranlagung nach der Änderung des § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG durch das JStG, NWB 2011, 2614.

I. Grundinformation zu § 46

1

Durch das LStAbzugsverfahren nach §§ 38 ff. wird die ESt. von ArbN einerseits an der Quelle und zeitnah abgeschöpft; andererseits soll ein aufwendiges Veranlagungsverfahren im Regelfall vermieden werden. Ein isoliertes LStAbzugsverfahren führt allerdings systembedingt zu Ungenauigkeiten und Unrichtigkeiten der Steuererhebung. Um diese nachträglich auszugleichen, regelt § 46 die

Fälle, in denen ein Stpfl. mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zur ESt. veranlagt wird.

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

Früher sah § 46 Abs. 1 eine generelle Veranlagungspflicht für ArbN ab einer Einkommensgrenze von 27 000/54 000 DM (Einzel-/Zusammenveranlagung) vor; die Vorschrift wurde durch JStG 1996 mW ab VZ 1996 aufgehoben. Die heutigen Veranlagungstatbestände des § 46 Abs. 2 sind in zwei Gruppen aufzuteilen:

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

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

2

II. Rechtsentwicklung des § 46

ESTG 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1005; RStBl. 1934, 1261): Anordnung der Veranlagung von ArbN, bei denen Steuerabzug vorgenommen wurde, wenn Einkommen über 8 000 RM oder Einkünfte, die der KapErtrSt. unterliegen, über 1 000 RM bzw. sonst. Einkünfte über 300 RM erzielt wurden.

Kontrollratsgesetz Nr. 12 v. 11.2.1946 (StuZBl. 1946, 2): Die Veranlagungsgrenzen wurden von 8 000 RM auf 24 000 RM und von 300 RM auf 600 RM erhöht.

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

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

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

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

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

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

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

2. StÄndG 1973 v. 18.7.1974 (BGBl. I 1974, 1489; BStBl. I 1974, 521): Heraufsetzung der Veranlagungsgrenze in Abs. 1 auf 48 000 DM im Falle der Zusammenveranlagung ab VZ 1973; Einf. einer 2-Jahres-Frist im Rahmen der Antragsveranlagung ab VZ 1972.

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

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

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

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

StEntlG 1981 v. 16.8.1980 (BGBl. I 1980, 1381; BStBl. I 1980, 534): Anhebung der Veranlagungsgrenze bei ArbN mit mehreren Dienstverhältnissen auf 18 000 DM bzw. 36 000 DM (Abs. 2 Nr. 2 und Nr. 2c).

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

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

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

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

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

StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): In Abs. 1 wurden die Veranlagungsgrenzen auf 27 000 bzw. 54 000 DM angehoben. Abs. 2 Nr. 1 berücksichtigt eine Freigrenze von 800 DM für Einkünfte und Leistungen, die dem ProgrVorb. unterliegen (der ProgrVorb. wurde bis dahin im LStJA berücksichtigt). Bei der Berechnung der Freigrenze werden die auf die Nebeneinkünfte entfallenden Beträge nach § 13 Abs. 3 und 24a abgezogen. Abs. 2 Nr. 2 sieht eine Veranlagung von ArbN vor, die aus mehreren Dienstverhältnissen Einkommen beziehen, unabhängig von den Einkommensgrenzen (bislang 36 000 bzw. 18 000 DM). Abs. 2 Nr. 2a, 3 und 3a wurden gestrichen, da wg. Änderungen in Nr. 1 und 2 gegenstandslos. Redaktionelle Änderungen erfolgten in Nr. 3 (bisher Nr. 2b), Nr. 3a (bisher Nr. 2c) und Nr. 4. Nr. 4a berücksichtigt die Änderungen des § 39 (Übertragung des Kinderfreibetrags gem. § 32 Abs. 6 Nr. 1 Alt. 2 bzw. § 32 Abs. 7 auf der LStKarte). Nr. 5 sieht eine Amtsveranlagung vor, wenn beim LStAbzug Kinderbetreuungskosten berücksichtigt wurden. Abs. 2 Nr. 8 Buchst. b berücksichtigt den Freibetrag gem. § 13 Abs. 3 bei der Berechnung des Verlustbetrags; Antragstellung ist nur noch durch Einreichung einer EStErklärung möglich. Abs. 3 und 5 wurden an die Änderungen in Abs. 2 Nr. 1 redaktionell angepasst. Mit Abs. 6 wurde die stichtagsbezogene Zuständigkeitsregelung aufgehoben.

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

StÄndG 1991 v. 24.6.1991 (BGBl. I 1991, 1322; BStBl. I 1991, 655): Anpassung des Abs. 2 Nr. 8 zur Berücksichtigung des § 7 FördergebietsG. Für den VZ 1991 konnte letztmalig eine Veranlagung zur Anwendung der §§ 16, 17 BerlinFG beantragt werden.

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

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

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

JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): Abs. 1 wurde ersatzlos gestrichen; redaktionelle Anpassung des Abs. 2 Nr. 4 an die Aufhebung des § 39a Abs. 1 Nr. 6; Einfügung des Abs. 2 Nr. 7 und dadurch Ausdehnung der Pflichtveranlagung auf die Fälle des § 1a, wenn verheirateter EU-ArbN, dessen Ehegatte im Heimatstaat wohnt und bei dem LSt. nach StKl. III erhoben wurde, sowie für Stpfl., die auf Antrag unbeschr. stpfl. behandelt werden, bei Vorliegen einer Bescheinigung nach § 39c Abs. 4.

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

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

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

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

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

StEuglG v. 19.12.2000 (BGBl. I 2000, 1790; BStBl. I 2001, 3): Mit Wirkung ab VZ 2002 wurden in Abs. 2 Nr. 1, Abs. 3 und Abs. 4 die Beträge von „800 DM“ auf „410 €“, in § 70 EStDV die Beträge von „800 DM“ bzw. „1 600 DM“ auf „410 €“ bzw. „820 €“ umgestellt.

StÄndG 2003 v. 15.12.2003 (BGBl. I 2003, 2645; BStBl. I 2003, 710): Abs. 2 Nr. 2 gilt ab dem VZ 2004 nicht mehr für die Fälle des § 38 Abs. 3a Satz 7 (Zusammenrechnung des Arbeitslohns von mehreren ArbG). Abs. 2 Nr. 4a Buchst. d und e wurden redaktionell angepasst. Abs. 2 Nr. 5 wurde um den Fall des sonstigen Bezugs nach § 39c Abs. 5 ergänzt. Entsprechend den Änderungen in § 39b Abs. 3 wurde Abs. 2 Nr. 5a als neuer Amtsveranlagungstatbestand eingeführt. Abs. 2a wurde als Reaktion auf den Wegfall der § 39a Abs. 6, § 3 Nr. 39 (gem. § 52 Abs. 4a letztmalige Anwendung im VZ 2003) gestrichen.

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

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

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

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

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

JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1346): Neufassung des Abs. 2 Nr. 4. Bei Freibetrags eingetragen besteht mW ab VZ 2009 dann keine Pflicht zur Veranlagung, wenn der Arbeitslohn 10 200 € (bzw. 19 400 € im Falle der Zusammenveranlagung) nicht übersteigt und daher materiell keine EStSchuld entsteht.

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

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

3

III. Bedeutung des § 46

Für ArbN hat das EStG mit den §§ 38 ff. ein eigenständiges Steuerabzugsverfahren vorgesehen. Dieses LStAbzugsverfahren ist eine besondere Erhebungsform der ESt. (Erhebung der Steuer an der Quelle), die verfassungsrechtlich unbedenklich ist (BVerfG v. 19.10.1967 – 1 BvR 477/67, DB 1967, 2053). Der Steuerabzug an der Quelle hat grds. Abgeltungswirkung, so dass es im Normalfall bei dieser Steuer bewendet. Die durch die Technik dieses Verfahrens unvermeidbaren Ungenauigkeiten in der Besteuerung lassen sich im Wesentlichen durch den betrieblichen LStJA ausgleichen (§ 42b). Daneben bleiben aber noch Fälle offen, die nur durch ein Veranlagungsverfahren korrigiert werden können, insbes. die Berücksichtigung von Einkünften aus anderen Einkunftsarten, die Erfassung mehrerer Dienstverhältnisse (auch bei Ehegatten) sowie die zutreffende Gewährung von Steuervergünstigungen (BFH v. 22.5.1996 – VI R 46/05, BStBl. II 2006, 820). Die Veranlagung nach § 46 dient also dazu, die durch das LStAbzugsverfahren bedingten Steuerüber- oder -minderzahlungen gegenüber der Jahreseinkommensteuerschuld auszugleichen und die Bezieher von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit mit den übrigen EStpfl. belastungsmäßig gleichzustellen (vgl. BVerfG v. 13.12.1967 – 1 BvR 679/64, BStBl. II 1968, 70). Zum Verhältnis zwischen Veranlagungs- und LSt-Abzugsverfahren s. auch Anm. 9.

IV. Geltungsbereich

4 1. Persönlicher Geltungsbereich

§ 46 gilt für Stpfl., die Einkommen aus nichtselbständiger Arbeit beziehen. Vom Wortlaut her ist die Vorschrift auch auf beschr. stpfl. ArbN anwendbar. Zu beachten ist aber, dass § 50 Abs. 2 als *lex specialis* die Veranlagungsvorschriften nach § 46 verdrängt (s. Anm. 10).

2. Sachlicher Geltungsbereich**a) Veranlagungstatbestände nach Abs. 2**

5

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

Die abschließend aufgeführten Tatbestände des Abs. 2 Nr. 1 bis 7 stehen grds. gleichberechtigt nebeneinander. Die vom BFH betonte Subsidiarität der Antragsveranlagung nach Abs. 2 Nr. 8 beruht auf den unterschiedlichen Fristen (BFH v. 22.5.2006 – VI R 15/05, BFH/NV 2006, 1944). Eine Vorrangigkeit des Veranlagungstatbestands in Nr. 1 ist indes aufgrund des erweiterten Härteausgleichs (Abs. 5) zwingend anzunehmen (s. Anm. 6; aA HEUERMANN in BLÜMICH, § 46 Rn. 2).

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

b) Härteausgleich nach Abs. 3 und 5

6

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

3. Verhältnis zu anderen Vorschriften**a) Verhältnis zu § 25**

7

§ 46 schränkt die allg. Veranlagungspflicht nach § 25 ein und begründet keinen selbständigen Veranlagungstatbestand. Eine Veranlagung ist daher nur durchzuführen, wenn der sachliche Anwendungsbereich des Abs. 2 nicht berührt wird oder – wenn er berührt wird – einer der aufgezählten Veranlagungstatbestände erfüllt ist. Hat der Stpfl. also Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen, von denen ein Steuerabzug vorgenommen wurde (allg. Voraussetzungen des Abs. 2, vgl. Anm. 21 f.), ist eine Veranlagung nur vorzunehmen, wenn zumindest ein Pflichtveranlagungs-Tatbestand der Nr. 1 bis 7 oder ein Antrag des ArbN nach Nr. 8 vorliegt. Ansonsten gilt die ESt. durch den LStAbzug als abgegolten. Die Abgeltungswirkung ergibt sich dabei bereits aus § 25 Abs. 1 letzter Halbs., so dass § 46 Abs. 4 lediglich deklaratorischen Charakter hat (HEUERMANN in HEUERMANN/WAGNER, Lohnsteuer, Buchst. N, Rn. 11).

b) Verhältnis zu § 56 EStDV

8

§ 56 EStDV regelt die Voraussetzungen, unter denen eine EStErklärung abzugeben ist (§ 25 Abs. 3), nicht dagegen, unter welchen Voraussetzungen eine Veranlagung durchzuführen ist (FG Rhld.-Pf. v. 7.12.2005 – 1 K 2020/04, DStRE 2006, 1061).

9 c) Verhältnis zum Lohnsteuerabzugsverfahren

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

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

Aufgrund des unterschiedlichen Regelungsinhalts und der unterschiedlichen Adressaten (ArbG als Entrichtungsschuldner im LStVerfahren und ArbN als Steuerschuldner) ersetzt der EStBescheid, der während eines finanzgerichtlichen Verfahrens ergeht, nicht die LStAnmeldungen nach § 68 FGO (aA TORMÖHLEN in KORN, § 46 Rn. 8).

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

10 d) Verhältnis zu § 50 Abs. 2

Nach § 50 Abs. 2 Satz 1 gilt die ESt. bei beschr. stpfl. ArbN durch den Abzug der LSt. als abgegolten. Jedoch besteht für diese die Möglichkeit, die Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 zu beantragen (§ 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. b). Zur Freibetragseintragung auf einer Bescheinigung iSd. § 39d vgl. Anm. 5–8.

11–12 Einstweilen frei.

V. Verfahrensfragen

1. Anrechnungsverfahren für Abzugssteuern

13

Das Anrechnungsverfahren nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 ist als Bestandteil des Erhebungsverfahrens von der Steuerfestsetzung zu trennen. Ziel des Anrechnungsverfahrens ist nicht die Kontrolle der LStErhebung, sondern allein die Berücksichtigung von Vorleistungen des Stpfl. Aus diesem Grund kommt es nicht darauf an, ob LSt. in materiell richtiger Höhe abgeführt wurde (s. im Einzelnen dazu § 36 Anm. 24). Für die Anrechnung als Teil des Erhebungsverfahrens wird in der Steuerfestsetzung verbindlich entschieden, auf welche Einkünfte die LSt. angerechnet wird (BFH v. 3.8.2010 – VII B 70/10, BFH/NV 2010, 2274; aA TRZASKALIK in KSM, § 46 Rn. A 32).

Erhobene Einkommensteuer: Nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 wird die „durch Steuerabzug erhobene ESt“ auf die veranlagte ESt. angerechnet. *Erhoben* ist die ESt. bereits dann, wenn der ArbG die LSt. einbehalten hat. Auf die Abführung kommt es insoweit nicht an (BFH v. 23.4.1996 – VIII R 30/93, BFHE 181, 7). Die Anrechnung von nicht abgeführter LSt. kann aber dann verweigert werden, wenn der ArbG nach § 42d Abs. 3 Satz 4 in Anspruch genommen wird (zur Problematik im Einzelnen s. § 36 Anm. 24; zur Verfahrensweise der FinVerw in solchen Fällen vgl. OFD Düss. v. 29.11.2005 – S 2367 A St 22, juris). Angerechnet werden kann nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 nur die LSt., soweit sie auf die bei der Veranlagung erfassten Einkünfte aus den konkreten Lohnzahlungen entfällt.

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

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

Abrechnungsbescheid: Für das Abrechnungsverfahren nach § 218 Abs. 2 AO besteht prinzipiell eine Bindung an die im EStBescheid vorgenommene Anrechnung von LSt. Dementsprechend können nur die dort angegebenen Anrechnungsbeträge bei der Abrechnung berücksichtigt werden. Ein anderer Betrag kann nur dann berücksichtigt werden, wenn die Anrechnung geändert werden kann (§§ 129 ff. AO). Siehe dazu BFH v. 15.4.1997 – VII R 100/96, BStBl. II 1997, 787. Damit wird als einschlägige Korrekturvorschrift idR § 130 Abs. 1 AO zu prüfen sein, da § 130 Abs. 2 AO nicht eingreift, wenn es um die Rücknahme einer zum Nachteil des Stpfl. rechtswidrigen Anrechnungsverfügung geht (BFH v. 18.9.2007 – I R 54/06, FR 2008, 324).

Rechtsschutz gegen Einkommensteuerbescheid: Gegen den EStBescheid sind zulässige Rechtsbehelfe der Einspruch und die Anfechtungsklage. Im Wege des vorläufigen Rechtsschutzes wird dem ArbN seine gezahlte LSt. nur unter den verschärften Bedingungen der § 361 Abs. 2 Satz 4 AO, § 69 Abs. 2 Satz 8 FGO vorläufig erstattet. Die gesetzlich mit dem JStG 1997 v. 20.12.1996 verankerte Voraussetzung, dass den Stpfl. „wesentliche Nachteile“ treffen müssten, ist eine rechtsprechungsbrechende Reaktion auf die Entsch. des Großen Senats (BFH v. 3.7.1995 – GrS 3/93, BStBl. II 1995, 730). Der BFH billigte Stpfl. eine Aufhebung der Vollziehung bei ernstlichen Zweifeln an der Rechtmäßigkeit des EStBescheids zu, auch wenn dies zu einer vorläufigen Erstattung von ESt-

Vorauszahlungen führte. Aus fiskalischen Gründen schränkte der Gesetzgeber diese Möglichkeit ein und verknüpfte die Erstattung mit der Bedingung der „wesentlichen Nachteile für den Stpfl.“. Ob dies verfassungsrechtlich haltbar ist, ist zweifelhaft (dafür: BFH v. 2.11.1999 – I B 49/99, BStBl. II 2000, 57; v. 22.11.2001 – V B 100/01, BFH/NV 2002, 519; PAHLKE/KÖNIG II. § 361 AO Rn. 95; zu Recht kritisch hingegen FG Nds. v. 28.9.1999 – V 575/98 V, EFG 1999, 1243, rkr.; SEER in TIPKE/KRUSE, § 69 FGO Rn. 181 ff. mwN; DRENSECK, DB 2006, Beil. 2, 48).

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

Ein Steuererstattungsanspruch kann gem. § 46 AO abgetreten (§ 398 BGB), verpfändet (§§ 1273 ff. BGB) und gepfändet (§§ 850 ff. ZPO) werden. Im Falle der ESt. kann eine Verfügung über den Erstattungsanspruch frühestens mit seiner Entstehung, also mit Ablauf des Kj. wirksam werden. Eine Pfändung vor Ablauf des VZ ist gem. § 46 Abs. 6 Satz 1 AO unwirksam (OFD Hannover v. 22.5.1990, StEK AO 1977 § 46 Nr. 28). Umstritten ist, ob und ggf. wie ein Pfändungsgläubiger Zugriff auf einen möglichen Steuererstattungsanspruch erhält, wenn der Stpfl. noch keinen Antrag gem. § 46 Abs. 2 Nr. 8 gestellt hat. Ein solcher Antrag würde dem Pfändungsgläubiger dadurch ermöglicht, dass er auch die LStKarte bzw. LStBescheinigung pfändet (LG Münster v. 11.5.1995 – 5 T 354/95, Rpfleger 1997, 222; LG Koblenz v. 29.1.1997 – 2 T 59/97, Rpfleger 1997, 223).

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

BFH v. 15.12.2008 – VII B 155/08, BFH/NV 2009, 715; v. 29.2.2000 – VII R 109/98, BStBl. II 2000, 573; v. 18.8.1998 – VII R 114/97, BStBl. II 1999, 84; v. 1.3.1990 – VII R 103/88, BStBl. II 1990, 520; BMF AEAO zu § 46 Rn. 4; H 46.2 EStH 2009; FinMin. Thür. v. 6.7.1995 – S 0166 A - 1/95 - 201.1, StEK AO 1977 § 46 Nr. 43; KULOSA in SCHMIDT XXX. § 46 Rn. 33.

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

Diese Auffassung hat das Gericht inzwischen aufgegeben. Der (nunmehr zuständige) VII. Senat hält die Abgabe der EStErklärung für eine höchstpersönliche

che, dh unvertretbare Handlung, die lediglich mit den Instrumenten des § 888 ZPO, zB durch Androhung von Zwangsmitteln, durchgesetzt werden könne (BGH v. 27.3.2008 – VII ZB 70/06, BGHZ 176, 79). Der Gläubiger selbst könne unter keinen Umständen selbst für den Schuldner tätig werden. Dem grundrechtlichen Schutz des Befriedigungsrechts des Gläubigers im Zwangsvollstreckungsverfahren sei dadurch Genüge getan, dass dem Gläubiger der Vermögenswert des Schuldners in dem Zustand überwiesen werde, in dem er sich im Vollstreckungszeitpunkt befinde, also mit allen tatsächlichen und rechtlichen Beschränkungen, denen er unterliege.

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

So auch LG Heilbronn v. 12.2.1997 – 1 b T 42/97, Rpfleger 1997, 224; LG Koblenz v. 29.1.1997 – 2 T 59/97, Rpfleger 1997, 223; KRUSE in TIPKE/KRUSE, § 46 AO Rn. 56; SCHUSCHKE in SCHUSCHKE/WALKER, Zwangsvollstreckung, Anh. zu § 829 ZPO Rn. 33; WOLF/MÜLLER, NJW 2004, 1775.

Einstweilen frei.

15–20

B. Erläuterungen zu Abs. 2 Einleitungssatz: Gemeinsame Voraussetzungen für alle Veranlagungs- fälle

I. Einkommen, das ganz oder teilweise aus Einkünften aus nicht-selbständiger Arbeit besteht 21

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

§ 46 Anm. 21–25 C. Abs. 2 Nr. 1 bis 7: Fälle der Amtsveranlagung

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

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

22

II. Vornahme eines Steuerabzugs

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

Wurde zu wenig LSt. einbehalten, ist § 46 einschlägig. Die Anwendung des § 46 ist nicht abhängig von der Höhe der einbehaltenen LSt.

Wurde irrtümlich oder absichtlich überhaupt keine LSt. einbehalten, wäre v. Wortlaut des Abs. 2 her („... von denen ein Steuerabzug vorgenommen worden ist ...“) zwar § 46 nicht erfüllt, so dass nur eine Veranlagung nach § 25 in Betracht käme. Dies würde allerdings zu einer nicht gerechtfertigten Differenzierung von den Fällen des zu geringen LStEinhalts führen. Nach hM werden deshalb auch diese Fälle von § 46 erfasst (BFH v. 13.11.1987 – VI R 4/84, BFH/NV 1988, 566; HEUERMANN in BLÜMICH, § 46 Rn. 41; aA KULOSA in SCHMIDT XXX. § 46 Rn. 6).

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

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

23–24 Einstweilen frei.

C. Erläuterungen zu Abs. 2 Nr. 1 bis 7: Fälle der Amtsveranlagung

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

25 1. Allgemeines zur Amtsveranlagung

Rechtentwicklung: Mit dem EStG 1934 v. 16.10.1934 wurde eine Veranlagungspflicht für ArbN mit Nebeneinkünften über 300 RM eingeführt. Diese Freigrenze wurde durch das KRG Nr. 12 v. 11.2.1946 auf 600 RM erhöht und durch das Militärregierungsgesetz (MRG) Nr. 64 v. 22.6.1948 auf 600 DM angepasst. Schließlich wurde durch das StÄndG v. 18.7.1958 die Grenze auf 800 DM angehoben. In die Berechnungsgrundlage wurden seit dem EStRG v. 5.8.1974 steuerfreie ausländ. Einkünfte mit einbezogen. Mit dem StReformG v. 25.7.1988 erfolgte nach Abschaffung des LStJA die Ausweitung der Pflichtveranlagung nach Nr. 1 auf Leistungen, die dem ProgrVorb. unterfielen. Bis dahin waren Tat-

bestände, die zu einem ProgrVorb. führten, auch in anderen Vorschriften enthalten (Abs. 2 Nr. 2a, Nr. 2c Buchst. b). Die Freigrenzen des Abs. 2 Nr. 1 Alt. 1 und 2 sind seitdem unabhängig voneinander zu prüfen. Durch das StEuglG v. 19.12.2000 wurden die Grenzen von 800 DM auf 410 € angepasst. Mit dem JStG 2007 v. 13.12.2006 wurde als Reaktion auf die BFH-Rspr. (s. Anm. 28) die Amtsveranlagung ab 1.1.2007 – mit Rückwirkung auf alle noch offenen Fälle – auf die Fälle mit einer *positiven* Summe der Einkünfte oder Leistungen über 410 € beschränkt.

Bedeutung: ArbN werden von Amts wegen veranlagt, wenn bestimmte Nebeneinkünfte die Freigrenze von 410 € übersteigen. Die Vorschrift dient in erster Linie der Verfahrensvereinfachung, da der Aufwand zur Veranlagung von ArbN mit Nebeneinkünften unterhalb der Bagatellgrenze angesichts der geringen Steuermehreinnahmen in keinem angemessenen Verhältnis stünde (vgl. auch BTDrucks. 11/2157, 164; HEUERMANN in BLÜMICH, § 46 Rn. 52; abw. TRZASKALIK in KSM, § 46 Rn. B 6: Subventionscharakter).

Voraussetzungen: Die Vorschrift erfasst zwei alternative Pflichtveranlagungstatbestände, wenn der ArbN im VZ Einkünfte oder Leistungen erzielte, die nicht der LSt. zu unterwerfen waren (Alt. 1, vgl. Anm. 27) oder dem ProgrVorb. unterliegen (Alt. 2, vgl. Anm. 29), wobei die jeweilige Summe dieser Einkünfte positiv sein muss (s.o. und Anm. 28).

Die Fälle sind *alternativ* zu prüfen, dh., es handelt sich um verschiedene Veranlagungstatbestände. Ist ein Tatbestand der beiden Alternativen erfüllt, ist der Stpfl. zu veranlagern. Somit sind auch zur Berechnung der Unschädlichkeitsgrenzen beide Tatbestände unabhängig voneinander zu prüfen (BFH v. 5.5.1994 – VI R 90/93, BStBl. II 1994, 654). Da es sich um eine Freigrenze und nicht um einen Freibetrag handelt, werden die Einkünfte bei Überschreitung voll in die Besteuerung einbezogen (BFH v. 25.6.1953 – IV 417/52 U, BStBl. III 1953, 223).

Verhältnis zu anderen Veranlagungsfällen: Grundsätzlich sind die Veranlagungstatbestände nach Abs. 2 Nr. 1 bis 7 gleichrangig. Aufgrund des erweiterten Härteausgleichs nach Abs. 5 ist Abs. 2 Nr. 1 jedoch vorrangig zu prüfen. In den Fällen der fiktiven unbeschr. EStPflicht nach § 1 Abs. 3 idF des JStG 1996 v. 11.10.1995 ist trotz Vorliegens der Voraussetzungen von Abs. 2 Nr. 1 in Altfällen die Antragsfrist gem. Abs. 2 Nr. 8 aF zu beachten (FG Münster v. 26.10.1999 – 6 K 454/98 E, EFG 2000, 373, rkr.).

Einstweilen frei.

26

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

a) Nicht der Lohnsteuer zu unterwerfen

27

Maßgeblich sind die Einkünfte iSd. § 2 Abs. 1, die nicht dem LStAbzug zu unterwerfen waren. Auf den tatsächlichen Abzug kommt es nicht an. Stfreie Einnahmen (zB §§ 3 bis 3b) bleiben außer Betracht, ebenso Einkünfte, bei denen ein Steuerabzug mit abgeltendem Charakter vorgenommen wurde (zB § 2 Abs. 5b, ebenso § 50 Abs. 2). Zur letztgenannten Gruppe zählen nicht Einkünfte, die einer tariflichen Steuervergünstigung unterliegen.

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19) werden zur Berechnung nur hinzugerechnet, wenn richtigerweise keine LSt. gem. § 38 Abs. 3 einzubehalten oder wenn der Arbeitslohn pauschal zu versteuern war (§§ 40 ff.). Arbeitslohn, bei

dem nur aufgrund der geringen Höhe kein StAbzug vorgenommen wurde, rechnet dabei nicht zu den hinzurechenbaren Einkünften iSd. Nr. 1 (OFD Düss. v. 4.3.1993, DB 1993, 713). Hat der ArbG vorschriftswidrig keine LSt. einbehalten, sind diese Einkünfte aufgrund des eindeutigen Wortlauts der Vorschrift („... zu unterwerfen waren...“) nicht mit in die Berechnung der 410 €-Grenze einzubeziehen (TRZASKALIK in KSM, § 46 Rn. B 8).

28 **b) Positive Summe der Einkünfte über 410 €**

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

Positive Summe der Einkünfte: Seit der Gesetzesänderung durch das JStG 2007 (s. Anm. 2) ist die positive Summe der Einkünfte maßgeblich. Zuvor war unklar, ob es auch dann zu einer Amtsveranlagung kommt, wenn die negative Summe der Einkünfte 410 € übersteigt (vgl. TILLMANN, FR 2006, 1137). Nachdem der BFH dies zutreffend bejaht hatte (BFH v. 21.9.2006 – VI R 47/05, FR 2007, 150; v. 21.9.2006 – VI R 52/04, FR 2006, 1135), schränkte der Gesetzgeber den Anwendungsbereich ab 1.1.2007 rückwirkend auch auf die VZ vor 2007 (§ 52 Abs. 55j) auf die Fälle von positiven Summen der Einkünfte ein. Der Gesetzgeber verstößt uE mit der den BFH konterkarierenden Neuregelung gegen die Prinzipien der Steuergerechtigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Wie der BFH ausgeführt hat, ergibt sich aus dem systematischen Zusammenhang, in dem Abs. 2 Nr. 1 steht, dass es der Gesetzgeber zur Verfahrensvereinfachung nur dann beim LStAbzug belassen will, wenn keine Korrektur iS der Herstellung stl. Gleichheit zwischen allen Stpfl. durch Festsetzung der materiell richtigen Steuer erforderlich erscheint. Dem entspricht es, eine Amtsveranlagung auch dann durchzuführen, wenn die negative Summe der Nebeneinkünfte 410 € übersteigt (so auch HEUERMANN in BLÜMICH, § 46 Rn. 54, ebenso der Vorlagebeschluss des FG Köln v. 28.12.2007 – 10 K 6227/04, DStRE 2008, 747, erledigt in der Hauptsache). Die verfassungsrechtliche Problematik wurde zwar durch die Abschaffung der Zwei-Jahres-Frist bei der Antragsveranlagung entschärft, ganz ausgeräumt wurde sie aber wegen des nunmehr bestehenden Streits um das Eingreifen der Anlaufhemmung nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO nicht (s. dazu Anm. 67).

Berechnung der 410 €-Grenze: Bei der Ermittlung der Summe der estpfl. Einkünfte sind auch die in § 2 Abs. 3 Satz 2–8 idF des StEntG 1999/2000/2002 enthaltenen Regeln der Mindestbesteuerung bis VZ 2004 zu beachten (BFH v. 22.5.2006 – VI R 50/04, DStRE 2006, 1206; OFD Frankf. v. 27.5.2010, Beck-Verw. 241582). Freibeträge (zB §§ 14, 14a, 16 Abs. 4 und 17 Abs. 3) sind zu berücksichtigen. Der WKpauschbetrag für ArbN ist nur insoweit zu berücksichtigen, als er sich bei den Einkünften, von denen ein LStAbzug vorgenommen wurde, nicht auswirkt. Dabei ist für Zwecke der Berechnung der Freigrenze der Pauschbetrag anteilig auf die Istpfl. und die übrigen Einkünfte aus § 19 aufzuteilen (aA HARTZ/MEESSEN/WOLF, ABC-Führer LSt. „Veranlagung von ArbN“, Rn. 62, die zunächst den vollen Pauschbetrag auf die Istpfl. Einkünfte anrechnen wollen). SA (Pauschbeträge) oder der Abzugsbetrag nach § 10e finden bei der Berechnung der Summe der Einkünfte hingegen keine Berücksichtigung.

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

Ehegattenveranlagung: Bei *zusammenveranlagten* Ehegatten sind die Einkünfte zusammenzurechnen (BFH v. 21.9.2006 – VI R 47/05, BStBl. II 2007, 47). Der

Freibetrag von 410 € wird nicht verdoppelt, was verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden ist (BFH v. 21.2.1964 – VI R 193/62 U, BStBl. III 1964, 244).

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

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

a) Dem Progressionsvorbehalt unterliegen

29

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

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

Auslandstätigkeiten-Erlass: Zu beachten ist, dass § 46 Abs. 2 Nr. 1 Alt. 2 nicht explizit auf § 32b, sondern auf einen „Progressionsvorbehalt“ Bezug nimmt. So enthält der sog. „Auslandstätigkeiten-Erlass“ (BMF v. 31.10.1983, BStBl. I 1983, 470) eine Sonderregelung, die nicht auf § 32b gründet. Die unter den Erl. fallenden ausländ. Einkünfte unterliegen (auf gesetzlicher Grundlage des § 34c Abs. 5) dem ProgrVorb. (HEINICKE in SCHMIDT XXX. § 32b Rn. 15) und werden daher nach Abzug der WK, soweit sie mit den ausländ. Einnahmen in einem unmittelbaren Zusammenhang stehen, in die Berechnung gem. Abs. 2 Nr. 1 Alt. 2 mit einbezogen.

b) Berechnung der 410 €-Grenze

30

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

Die Einkünfte und Leistungen, die dem ProgrVorb. unterliegen, sind zu saldieren, dh., es sind – vorbehaltlich des § 2a – auch negative Einkünfte mit einzubeziehen. Ergibt sich insgesamt ein negativer ProgrVorb. aufgrund ausländ. Verluste, die bei der Ermittlung des zVE aufgrund eines DBA nach § 2 Abs. 5 außer Ansatz geblieben sind, kommt nur die Antragsveranlagung in Betracht (R 46.2 Abs. 3 EStR 2005).

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

31 1. Bedeutung und Anwendungsbereich der Vorschrift

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

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

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

32 2. Voraussetzungen

Mehrere Dienstverhältnisse: Der ArbN muss seine Einkünfte aus mehreren Dienstverhältnissen bezogen haben. Gemeint sind dabei nicht zwangsläufig verschiedene ArbG im arbeitsrechtlichen Sinne (vgl. dazu SCHAUB, Arbeitsrechts-Handbuch, 13. Aufl. 2009, § 17, 120 ff.). Ein Dienstverhältnis des ArbN besteht zu demjenigen, der gem. § 38 die LSt. einzubehalten hat. Verschiedene Dienstverhältnisse liegen also gem. § 38 Abs. 3 Satz 2 auch vor, wenn der ArbN die Bezüge von verschiedenen öffentlichen Kassen ausbezahlt bekommt und diese gesondert nach Maßgabe der jeweiligen LStKarte dem Steuerabzug unterworfen worden sind (BFH v. 22.5.2006 – VI R 49/04, BStBl. II 2006, 808; R 46.1 EStR 2005).

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

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

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

Geringverdiener: Ab dem VZ 2000 können geringverdienende ArbN mit mehreren Beschäftigungsverhältnissen auf der LStKarte des weiteren Dienstverhältnisses (LStKlasse VI) einen Freibetrag gem. § 39a Abs. 1 Nr. 7 eingetragen lassen. In einem solchen Fall ist eine Pflichtveranlagung nach Abs. 2 Nr. 2 vorzunehmen.

Einstweilen frei.

33

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

1. Rechtslage bis einschließlich VZ 2009

34

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

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

Vorsorgepauschale: Zumindest für einen Teil des VZ musste die LSt. unter Berücksichtigung der allgemeinen Vorsorgepauschale nach den StKlassen I–IV erhoben worden sein (§ 39b Abs. 2 Satz 5 Nr. 1–4 aF). Dabei war es irrelevant, ob der ArbG tatsächlich die LSt. so erhoben hat. Angesichts des klaren Wortlauts kam es nur auf die strechtl. Pflicht des ArbG an.

2. Rechtslage ab VZ 2010

35

Bedeutung: Mit Wirkung ab VZ 2010 verbesserte der Gesetzgeber zunächst durch das BürgerEntlG-KV v. 16.7.2009 (BGBl. I 2009, 1959) die Abziehbarkeit

von Beiträgen zur Kranken- und Pflegeversicherung im Rahmen des SA-Abzugs (zu den Gründen und zur verfassungsrechtl. Beurteilung vgl. § 10 Anm. 383 sowie WERNSMANN, NJW 2009, 3681). Im Gegenzug wurde der pauschale Ansatz von Vorsorgeaufwendungen im Veranlagungsverfahren mittels Vorsorgepauschale (§ 10c Abs. 2–5 aF) abgeschafft. Lediglich für das LStAbzugsverfahren wird – bedingt durch den Prognosecharakter des Verfahrens – die Vorsorgepauschale weiterhin berücksichtigt (§ 39b Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 und Abs. 4). Durch das StVereinfG 2011 (BGBl. I 2011, 2131) wird aus Gründen des Bürokratieabbaus mWv. VZ 2010 (§ 52 Abs. 55j) dann auf die Abgabe einer EStErklärung verzichtet, wenn der ArbN nur einen geringen Arbeitslohn bezogen hat. Damit werden Geringverdiener (z.B. Studenten, Auszubildende) allein wegen einer im LSt-Abzugsverfahren berücksichtigten zu hohen Mindestvorsorgepauschale von der Abgabepflicht befreit (vgl. BTDrucks. 17/5125, 44 f.; zur Mindestvorsorgepauschale s. § 39b Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 Teils. 3 sowie Tz. 7 in BMF v. 22.10.2010 – IV C 5 - S 2367/09/10002, BStBl. I 2010, 1254). Eine Eintragung der voraussichtlichen Vorsorgeaufwendungen als Freibetrag nach § 39a ist nicht vorgesehen, was zu einer verstärkten Ungleichbehandlung zwischen ArbN und den nach § 37 Vorauszahlungspflichtigen führt (dazu § 37 Anm. 14 und § 39a Anm. 17).

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

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

Sachliche Voraussetzungen: Es besteht eine Pflicht zur Veranlagung zur ESt., wenn bei einem ArbN die Summe der beim LStAbzug berücksichtigten Teilbeträge der Vorsorgepauschale für die gesetzliche und private Kranken- und Pflegeversicherung höher ist als die bei der Veranlagung als SA abziehbaren Vorsorgeaufwendungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 und 3a (vgl. § 10 Anm. 155 ff.) und die Einkommensgrenzen (s.u.) überschritten werden. Dies gilt auch, wenn die beim LStAbzug berücksichtigte Mindestvorsorgepauschale (§ 39b Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 Teilsatz 3) höher ist als die bei der Veranlagung zur ESt. als SA abziehbaren Vorsorgeaufwendungen (BMF v. 14.12.2009, DStR 2009, 2677 – Tz. 9). Der ArbG ist verpflichtet, in der LStBescheinigung die o.g. Beträge zu bescheinigen, damit der ArbN erkennen kann, ob für ihn eine Veranlagungspflicht besteht (§ 41b Abs. 1 Satz 2 Nr. 13, 15; vgl. BTDrucks. 16/12254, 31).

Bagatellfälle (ab VZ 2010): Nicht von der Regelung erfasst sind ab dem VZ 2010 (§ 52 Abs. 55j) die Fälle, in denen das Jahresarbeitseinkommen von 10200 Euro bzw. 19400 Euro bei Ehegatten iSd. § 26 Abs. 1 nicht überschritten wird. Damit besteht eine Parallele zur Ausnahmeregelung des Abs. 2 Nr. 4 (s. Anm. 38).

36 Einstweilen frei.

IV. Veranlagung zusammenveranlagter Ehegatten (Abs. 2 Nr. 3a) 37

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

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

Voraussetzungen: Nr. 3a ist nur einschlägig, wenn die ArbNEhegatten nach §§ 26, 26b zusammen zur ESt. veranlagt werden, beide Arbeitslohn bezogen haben und bei zumindest einem der Ehegatten der LStAbzug für den gesamten VZ oder einen Teil davon nach LStKlasse V oder VI erfolgt ist oder zur StKlasse IV ein Faktor iSd. § 39f eingetragen wurde. Die LStKlasse VI wird nur im Zusammenhang mit § 39c Abs. 1 relevant, wenn der ArbN also schuldhaft keine LStKarte abgeben hat.

V. Veranlagung nach Eintragung eines Freibetrags auf der Lohnsteuerkarte (Abs. 2 Nr. 4) 38

Eine Veranlagung von Amts wegen ist dann erforderlich, wenn das FA einen Freibetrag nach § 39a eingetragen hat, der zu einem reduzierten LStAbzug geführt hat. Die in § 39a Abs. 1 genannten Tatbestände können in tatsächlicher Hinsicht abschließend nur *nach* Ablauf des VZ überprüft werden, so dass eine Kontrolle nach Abschluss des VZ notwendig ist (BTDrucks. 12/1506 zu Nr. 41, 174). Für beschr. Stpfl., die sich einen Freibetrag auf einer Bescheinigung iSd. § 39d Abs. 1 Satz 3 EStG eintragen lassen (insbes. Saisonarbeitskräfte), ergibt sich die Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung bereits aus § 50 Abs. 2 Nr. 4 Buchst. a (s. BMF v. 8.7.2009 – IV C 3 - S 2303/07/10007, BeckVerw 234098). Damit greift die seit dem VZ 2009 geltende Bagatellfallregelung (s.u.) für diese Personengruppe nicht ein.

Klage auf Eintragung eines Freibetrags: Ein während des Rechtsstreits um eine Freibetrageintragung ergangener EStBescheid wird nicht Gegenstand des Einspruchs- und Klageverfahrens iSd. § 68 FGO (Nds. FG v. 26.8.2008 – 12 K 307/06, EFG 2008, 1989, rkr.; VON GROLL in GRÄBER, § 68 FGO Rn. 30).

Bagatellfälle (ab VZ 2009): Mit Wirkung ab VZ 2009 (§ 52 Abs. 55j Satz 2) wird aus Gründen des Bürokratieabbaus auf eine Veranlagung verzichtet, wenn die Einkünfte des Arbeitnehmers nach § 19 so gering sind, dass trotz Eintragung eines Freibetrags keine EStSchuld entstehen kann. Die Grenze liegt bei einem Jahres-Bruttoarbeitslohn von 10 200 €. Erzielt der ArbN Einkünfte aus mehreren Arbeitsverhältnissen, ist die Summe der dem LStAbzug unterliegenden Einkünfte maßgeblich. Der Gesetzgeber hat bei der Errechnung dieser Grenze die folgenden Frei- bzw. Pauschbeträge abgezogen (vgl. BTDrucks. 17/ 2249, 62):

- Grundfreibetrag (§ 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1),
- Arbeitnehmer-Pauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a),
- Sonderausgaben-Pauschbetrag (§ 10c Satz 1), sowie
- Mindestvorsorgepauschale (§ 39b Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 Satz 2).

Für Ehegatten, die die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 erfüllen, gilt konsequenterweise der erhöhte Betrag von 19 400 €, der typisierend die Frei- bzw. Pauschbeträge enthält, die im Lohnsteuerabzugsverfahren in der LStKlasse III berücksichtigt werden (s. § 38a Anm. 22).

Nach der Vorstellung des Gesetzgebers soll die Überwachung der Grenzen durch den künftig vorgesehenen umfassenden Einsatz elektronischer Lohnsteuerabzugsmerkmale („ELStAM“, § 39e) und der Steuer-Identifikationsnummer für die Finanzbehörden „problemlos“ möglich sein (BTDrucks. 17/ 2249, 62, aber frühestens zum VZ 2013, der ursprünglich avisierte Termin (VZ 2012) konnte wegen technischer Umsetzungsschwierigkeiten nicht beibehalten werden, s. BTDrucks. 17/ 2249, 56 r. Sp.). Angesichts der relativ niedrigen Zahl betroffener Fälle (ca. 250 000 pa.), von der der Gesetzgeber ausgeht, ist u.E. fraglich, ob der Einspareffekt nicht durch die Überwachungskosten wieder verloren geht.

Freibeträge iSd. Abs. 2 Nr. 4 betreffen:

- WK, die bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit anfallen, soweit sie den WK-Pauschbetrag für ArbN übersteigen (§ 39a Abs. 1 Nr. 1),
- Sonderausgaben mit Ausnahme der Vorsorgeaufwendungen und Spenden, soweit sie den Sonderausgaben-Pauschbetrag übersteigen (§ 39a Abs. 1 Nr. 2),
- außergewöhnliche Belastungen iSd. §§ 33 ff. (§ 39a Abs. 1 Nr. 3),
- Förderbeträge für selbstgenutztes Wohneigentum (§ 39a Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a),
- die negative Summe der Einkünfte aus anderen Einkunftsarten iSd. § 2 (§ 39a Abs. 1 Nr. 5 Buchst. b),
- das Vierfache der Steuerermäßigung nach den §§ 34f und 35a (§ 39a Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c),
- Kinderfreibeträge für Kinder, für die kein Anspruch auf Kindergeld besteht, dh. vorwiegend für Kinder von unbeschr. Stpfl., die sich im EU-/EWR-Ausland aufhalten (§ 39a Abs. 1 Nr. 6).
- Bescheinigungen für erweitert unbeschr. Stpfl.: Aus Gründen der Gleichbehandlung gilt die Regelung auch für unbeschr. Stpfl. iSd. § 1 Abs. 2 (vorwiegend Diplomaten). Diese erhalten zum Zweck des LStAbzugs keine LStKarte, sondern nach § 39c Abs. 3 Satz 2 eine Bescheinigung, auf die die Regelungen über die Freibetrageintragungen (§ 39a) sinngemäß anzuwenden sind.

Keine Freibeträge iSd. Abs. 2 Nr. 4 sind

- ▷ § 39a Abs. 1 Nr. 4 und 7: Bei der Gewährung eines Behinderten- bzw. Hinterbliebenenpauschbetrags nach § 33b Abs. 1 bis 5 ist eine nachträgliche Überprüfung im Veranlagungsverfahren überflüssig. Folglich ist § 39a Abs. 1 Nr. 4 nicht genannt. Ein Verweis auf § 39a Abs. 1 Nr. 7 wäre ebenfalls unnötig, da sich hier ein Veranlagungsgrund bereits aus § 46 Abs. 2 Nr. 2 ergibt (vgl. Anm. 32).
- ▷ § 39a Abs. 1 Nr. 8: Beim seit VZ 2004 geltenden Freibetrag für verwitwete Alleinerziehende gem. § 24b wird davon ausgegangen, dass ein Bedürfnis für ei-

ne Veranlagung nicht bestehe, da der genannte Freibetrag – anders als der Haushaltsfreibetrag nach § 32 Abs. 7 – nicht auf den anderen Elternteil übertragbar ist und es so nicht zu einer doppelten Berücksichtigung des Freibetrags auf den LStKarten kommen könne (so zB EISGRUBER in KIRCHHOF X. § 46 Rn. 31). Übersehen wird dabei uE die Möglichkeit eines zu geringen LStAbzugs in den Fällen, in denen die Voraussetzungen der Freibetragseintragung nach § 24b Abs. 1 nicht das ganze Jahr vorgelegen haben und dem Stpfl. nur ein entsprechender Anteil des Freibetrags zusteht (§ 24b Abs. 3).

Einstweilen frei.

39–41

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

1. Rechtsentwicklung und Bedeutung

42

Angesichts der Übertragungsmöglichkeiten verschiedener kindbedingter Freibeträge auf den LStKarten getrennt lebender Eltern ist zur Sicherstellung des Steueraufkommens eine nachträgliche Kontrolle im Wege des Veranlagungsverfahrens geboten.

Rechtslage ab VZ 2004: Durch das StÄndG v. 15.12.2003 wurde Abs. 2 Nr. 4a mW ab VZ 2004 anderen gesetzlichen Änderungen angepasst. Die Änderung der in Abs. 2 Nr. 4a Buchst. d enthaltenen Regelung sind Konsequenzen des aus dem im Rahmen des Gesetzes zur Familienförderung v. 22.12.1999 geänderten Wortlautes des § 33a Abs. 2 Satz 6. Die redaktionelle Überarbeitung des Abs. 2 Nr. 4a Buchst. e diente der Anpassung an den neu gefassten § 33b Abs. 5.

► *Abs. 2 Nr. 4a Buchst. c* wurde durch das HBeglG 2004 v. 29.12.2003 aufgehoben. Der Grund war eine redaktionelle Folgeänderung zur Abschaffung des Haushaltsfreibetrags gem. § 32 Abs. 7 und zum Wegfall der LStKlasse II bei der Veranlagungspflicht wegen des Abzugs eines Haushaltsfreibetrags bei der Zuordnung von Kindern zu den Elternteilen (BTDrucks. 15/1502, 30). Der Haushaltsfreibetrag wurde durch den Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24b) ersetzt. Zur Veranlagung wegen Eintragung eines Freibetrags nach § 24b s. Anm. 38.

► *Abs. 2 Nr. 4a Buchst. d* bezieht sich auf Elternpaare, die nicht zusammenveranlagt werden und die für die Ausbildung ihres Kindes eine andere als die hälftige Aufteilung des Freibetrags nach § 33a Abs. 2 beantragen.

► *Abs. 2 Nr. 4a Buchst. e* erfasst die Fälle, in denen eine Aufteilung des Pauschbetrags für Behinderte bzw. Hinterbliebene (§ 33b Abs. 5 Satz 3) in einem anderen Verhältnis als je zur Hälfte beantragt wird. Da nur Ehegatten im LStAbzugsverfahren eine abweichende Aufteilung als die Häftelung beantragen können, kommt eine Berücksichtigung des gemeinsamen Antrags von nicht verheirateten bzw. getrennt lebenden Elternteilen nur im Veranlagungsverfahren in Betracht.

Rechtslage bis VZ 2003:

► *Abs. 2 Nr. 4a Buchst. a und b* betrafen die Übertragung auf der LStKarte eingetragener Kinderfreibeträge. Die Neugestaltung des Familienleistungsausgleichs sah die Zahlung von Kindergeld vor, so dass die Eintragung von Kinderfreibeträgen nur noch für die Höhe des Solidaritätszuschlags und die KiSt. eine Rolle spielte (vgl. BTDrucks. 13/5952, 49). Dementsprechend wurden sie durch das JStG 1997 v. 20.12.1996 mW für den VZ 1996 aufgehoben. Die Veranlagungs-

tatbestände im Zusammenhang mit der Eintragung eines Kinderfreibetrags auf der LStKarte können nunmehr auf § 39a Abs. 1 Nr. 6 reduziert werden, so dass als Veranlagungsgrund § 46 Abs. 2 Nr. 4 eingreift (vgl. BTDrucks. 13/5952).

► *Abs. 2 Nr. 4a Buchst. c* berücksichtigt das vom VZ 1990 bis 2003 nach § 32 Abs. 7 Satz 2 bestehende Wahlrecht der Mutter, der Einordnung des getrennt lebenden Vaters in die LStKlasse II (§ 38b Satz 2 Nr. 2) zuzustimmen, bzw. die Möglichkeit des Vaters, den Haushaltsfreibetrag zu beantragen. Diese Anträge konnten dazu führen, dass die Vergünstigungen doppelt gewährt wurden, so dass eine Korrektur durch eine Veranlagung beider Elternteile geboten war.

43 Einstweilen frei.

44 2. Voraussetzungen der Amtsveranlagung nach Nr. 4a Buchst. c (bis zum VZ 2003)

Fall des § 32 Abs. 7 Satz 2: Kinder, die bei beiden Elternteilen gemeldet sind, werden dem Elternteil zugeordnet, bei dem sie im Kj. zuerst gemeldet waren, im Übrigen der Mutter oder mit ihrer Zustimmung dem Vater. Die Zustimmungserklärung kann nur für zukünftige Kj. gegenüber dem FA (und nicht gegenüber dem Vater) widerrufen werden (BFH v. 20.4.2004 – VIII R 82/03, BFH/NV 2004, 1254; FG Münster v. 14.2.2006 – 15 K 1482/05 E, juris, rkr.).

Steuerklasse II auf Lohnsteuerkarte des Vaters (Alt. 1): Auf der LStKarte des Vaters kann mit Zustimmung der Mutter bereits vorab die LStKlasse II bescheinigt werden (§ 39 Abs. 3 und 5), die die Gewährung des Haushaltsfreibetrags im LStAbzugsverfahren gewährleistet (§ 38c Abs. 1 Satz 5 Nr. 4).

Vater beantragt den Haushaltsfreibetrag (Alt. 2): Der Antrag kann gem. § 32 Abs. 7 Satz 2 vom Vater gestellt werden. Voraussetzung für eine Gewährung des Haushaltsfreibetrags ist eine Zustimmung der Mutter. Der Antrag kann bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist gem. §§ 169 ff. AO gestellt werden. Ist im Zeitpunkt des Antrags der andere Elternteil bereits zur ESt. veranlagt, so kann dieser Bescheid gem. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO geändert werden, da Antrag und Zustimmung ihre stl. Wirkung für die Vergangenheit entfalten.

Stiefeltern und Großeltern: Gemäß § 32 Abs. 6 Satz 7 kann der Kinderfreibetrag auf Antrag der Eltern auch auf die Stiefeltern bzw. Großeltern des Kindes übertragen werden. Diese unterliegen nicht dem Veranlagungstatbestand des Abs. 2 Nr. 4a, der ausdrückl. nur für Elternpaare gilt.

45 3. Voraussetzungen der Amtsveranlagung nach Nr. 4a Buchst. d bzw. e

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

Fall des Buchst. d: Elternteile erhalten den Ausbildungsfreibetrag nach § 33a Abs. 2 Satz 6 insgesamt nur einmal. Nach früherem Recht war nur eine vollständige Übertragung des Freibetrags möglich. Nach heutigem Recht können unverheiratete, geschiedene oder getrennt lebende Eltern den Freibetrag beliebig untereinander aufteilen. Dabei kann für jedes Kind in Ausbildung der Ausbildungsfreibetrag gesondert übertragen werden.

Bei der freiwilligen getrennten Veranlagung von Eltern, bei denen prinzipiell die Voraussetzungen der Zusammenveranlagung vorliegen, greift § 46 Abs. 2 Nr. 4a Buchst. d nicht ein. Zum einen begründet die Vorschrift nur dann eine Veranlagungspflicht, wenn die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 *nicht* vorliegen. Zusammen lebende Ehegatten werden also von vornherein von § 46 Abs. 2 Nr. 4a nicht erfasst. Zum anderen liegen in diesem Fall die Voraussetzungen des Buchst. d nicht vor. Übertragen freiwillig getrennt Veranlagte den Ausbildungsfreibetrag, ist Ermächtigungsgrundlage § 26a Abs. 2 (iVm. § 61 EStDV), der als speziellere Norm § 33a Abs. 2 Satz 6 verdrängt. Da § 46 Abs. 2 Nr. 4a Buchst. d nur auf § 33a Abs. 2 Satz 6 Bezug nimmt, können zusammen lebende Ehegatten, die die getrennte Veranlagung beantragen, den Ausbildungsfreibetrag übertragen, ohne dass eine Veranlagungspflicht begründet wird.

Die gleichen Grundsätze sind bei der Aufteilung des Freibetrags nach § 33b Abs. 5 zu beachten.

Fall des Buchst. e: Die Übertragung eines Behinderten- oder Hinterbliebenenpauschbetrags setzt voraus, dass der Empfänger einen Kinderfreibetrag nach § 32 Abs. 6 oder Kindergeld erhält und der Pauschbetrag dem Kind selbst zusteht. Seit VZ 1996 werden dabei auch beschr. stpfl. Kinder erfasst, die nach § 1 Abs. 3 als unbeschr. stpfl. behandelt werden.

Antrag auf Aufteilung: Sowohl Nr. 4a Buchst. d als auch Buchst. e setzten einen Antrag auf Aufteilung voraus, der von einer Häufelung abweicht. Da im LStAbzugsverfahren zwingend die hälftige Aufteilung vorgesehen ist, kann die Übertragung nur im Veranlagungsverfahren erfolgen. Eine vollständige Übertragung des Ausbildungsfreibetrags ist nicht notwendig, auch wenn dies der Wortlaut des Abs. 2 Nr. 4a Buchst. d („des ... Anteils“) nahelegt (vgl. HILLMOTH, Inf. 2000, 65 [69]). Der Antrag kann nur von beiden Ehegatten gemeinsam bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist gestellt werden.

Einstweilen frei.

46

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

47

Rechtsentwicklung: Durch das StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 wurde ein neuer Pflichtveranlagungs-Tatbestand eingeführt. Danach ist eine Veranlagung zwingend durchzuführen, wenn der ArbN einen sonstigen Bezug erhalten hat und dieser zu einem ermäßigtem LStAbzug geführt hat. Mit dem StÄndG 2003 v. 15.12.2003 wurde der Tatbestand mW ab VZ 2004 auf die Fälle ausgedehnt, in denen die LSt. pauschal iHv. 20 % nach § 39c Abs. 3 (früher: Abs. 5) ermittelt wurde.

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

- Entschädigungen für entgangene Einnahmen bzw. nichtausgeübte Tätigkeiten, wie zB die Entschädigung für Wettbewerbsunterlassung (§ 34 Abs. 2 Nr. 2 iVm. § 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a und b). Es kommt dabei nicht darauf an, ob die Zahlungen des ArbG beim LStAbzug iSd. § 38a Abs. 2 ordnungsgemäß berücksichtigt wurden, da dieser Norm keine Abgeltungswirkung zukommt (FG Köln v. 5.3.2004 – 15 K 6011/03, EFG 2004, 1124, rkr.);
- Ausgleichszahlungen an den Handelvertreter nach § 89b HGB (§ 34 Abs. 2 iVm. § 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. c);

– Vergütung für mehrjährige Tätigkeit (§ 34 Abs. 2 Nr. 4). Es kommt dabei nicht darauf an, dass der Stpfl. dafür tatsächlich eine Arbeitsleistung erbracht hat. Maßgeblich ist allein, dass die Zahlung auf dem Arbeitsverhältnis beruht.

Voraussetzungen des § 39b Abs. 3 Satz 9: Abs. 2 Nr. 5 greift nur ein, wenn der ArbG die LSt. nach § 39b Abs. 3 Satz 9 zu ermitteln hatte, unabhängig davon, ob er es tatsächlich auch getan hat. Unbeachtlich ist auch, ob die Berechnung nach § 39b Abs. 3 Satz 9 materiell korrekt iSd. § 38 Abs. 2 ist (FG Nürnberg v. 12.10.2006 – VI 131/2004, juris, ebenso der nachgehende Beschluss, BFH v. 22.5.2007 – VI B 143/06, BFH/NV 2007, 1658). Ist zu Unrecht die LSt. nach § 39b Abs. 3 Satz 9 ermittelt worden, so ist der Veranlagungsstatbestand nach § 46 Abs. 2 Nr. 5 nicht erfüllt. Ansprüche müssten dann ggf. im Wege der Nachforderung bzw. LStHaftung geltend gemacht werden.

Sonstiger Bezug iSd. § 39c Abs. 3 (2. Alt.): Der Tatbestand betrifft vor allem Fälle, in denen die Lohnausgleichskasse der Bauwirtschaft Auszahlungen an Bauarbeiter (zB zur Abgeltung von verfallenen Urlaubsansprüchen) vornimmt (vgl. DRENSECK in SCHMIDT XXX. § 38 Rn. 16). Da die Höhe der pauschalen LSt. dem LStAbzug nach StKlasse VI entspricht, ergänzt die Vorschrift den Pflichtveranlagungsstatbestand nach § 46 Abs. 2 Nr. 2 (BTDrucks. 15/1562, 39).

48 Einstweilen frei.

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

Die Vorschrift wurde durch das StÄndG 2003 v. 15.12.2003 mW ab VZ 2004 eingeführt. Sie betrifft die Fälle, in denen der ArbN die LStBescheinigungen aus vorangegangenen Dienstverhältnissen desselben Kj. nicht vorlegt und der ArbG die LSt. von einem sonstigen Bezug nach § 39b Abs. 3 einzubehalten hat. Der ArbG hat in solchen Konstellationen auf der LStBescheinigung des ArbN den Großbuchstaben S einzutragen (§ 41 Abs. 1 Satz 7; BMF v. 27.1.2004 – IV C 5 - S 2000-2/04, BStBl. I 2004, 173 unter IV.2.). Der ArbN kann die Pflichtveranlagung vermeiden, indem er seinem neuen ArbG die LStBescheinigungen aus vorangegangenen Dienstverhältnissen desselben Kj. vorlegt (BTDrucks. 15/1562, 39; BRDrucks. 630/03, 65).

50 Einstweilen frei.

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

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

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

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

Rechtsfolgen: Beide ehemaligen Ehegatten werden nach § 46 Abs. 2 Nr. 6 veranlagt. Die Vorschrift beschr. ihre Reichweite nicht auf den wiederverheirateten Ehegatten (so aber KULOSA in SCHMIDT XXX. § 46 Rn. 24; HEUERMANN in BLÜMICH, § 46 Rn. 96). Relevant wird diese Frage, wenn beide Ehegatten Arbeitslohn bezogen haben. Bei der Veranlagung gelten im Übrigen die allgemeinen Regeln, dh., §§ 26 ff. sowie 32a Abs. 6 Satz 2 sind zu beachten.

Einstweilen frei.

52–53

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

Rechtsentwicklung: Die durch das JStG 1996 v. 11.10.1995 neu gefasste Vorschrift trägt der sog. „Schumacker-Entscheidung“ des EuGH (v. 14.2.1995 – C-279/93, EuGHE 1995, 225) Rechnung, die zu einer Neuregelung der Vorschriften zu im Ausland der EU bzw. EWR (also auch in den EFTA-Staaten Island, Liechtenstein und Norwegen) ansässigen Grenzpendlern führte (s. § 1a Anm. 8).

Bedeutung:

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

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

Voraussetzungen der Nr. 7 Buchst. a:

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

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

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

Voraussetzungen der Nr. 7 Buchst. b:

► *Arbeitnehmer iSd. § 1 Abs. 3 oder § 1a:* Hierzu gehören natürliche Personen, die nicht unbeschr. estpfl. iSd. § 1 Abs. 1, aber in Deutschland beschäftigt sind und dort einen wesentlichen Teil ihrer Einkünfte beziehen (§ 1 Abs. 3); diese Personen müssen nicht im EU-/EWR-Raum wohnen. Zu den in § 1a genannten Personen gehören neben den nach der Fiktion des § 1 Abs. 3 im Ausland wohnenden unbeschr. estpfl. Grenzpendlern auch die im Inland ansässigen un-

beschr. estpfl. Gastarbeiter. Die Vorschrift ist auch auf Diplomaten und andere Bedienstete des § 1 Abs. 2 anzuwenden, soweit diese den Voraussetzungen des § 1a Abs. 2 erfüllen.

► *LStAbzugsmerkmale nach § 39 Abs. 2*: Auch für ArbN, die unter § 1 Abs. 3 bzw. § 1a fallen, können die LStAbzugsmerkmale iSd. § 39 Abs. 4 berücksichtigt werden (§ 39 Abs. 2). Vor Einführung der elektronischen LStAbzugsmerkmale wurden diese Freibeträge im Rahmen einer gesonderten Bescheinigung gem. § 39c Abs. 4 aF ausgewiesen.

► *Zuständigkeit des Betriebsstättenfinanzamts*: Die Zuständigkeit richtet sich nach § 41a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1. Das BetriebsstättenFA ist abw. von § 19 AO auch für die EStVeranlagung des ArbN zuständig.

55–56 Einstweilen frei.

D. Erläuterungen zu Abs. 2 Nr. 8: Antragsveranlagung

57 I. Allgemeine Erläuterungen zur Antragsveranlagung

Rechtswentwicklung: Die Antragsveranlagung des ArbN bei Nachweis eines „berechtigten Interesses“ wurde durch das Gesetz Nr. 64 der Militärregierung (MRG) v. 22.6.1948 eingeführt und stand bis zum VZ 1990 neben dem finanzamtlichen LStJA. Durch das StÄndG 1992 v. 25.2.1992 ist Abs. 2 Nr. 8 rückwirkend zum VZ 1991 neu gefasst worden, um einen Ausgleich für den wegfallenden LStJA nach §§ 42, 42a EStG 1990 zu schaffen (BTDrucks. 12/1506, 174 f.). Die Zweigleisigkeit von Veranlagung und finanzamtlichem LStJA war theoretisch und praktisch problembehaftet, da keine Einigkeit über die Rechtsnatur des LStJA und die Bindungswirkung gegenüber einem für das gleiche Jahr zu erlassenden LStBescheid herrschte (vgl. DRENECK, DStJG, Bd. 9 (1986), 377 [415]). An die Stelle einer enumerativen Antragszulassung war ab 1991 die Fristenregelung getreten; diese Regelung war nach der Rspr. verfassungsgemäß (BFH v. 8.4.1986 – IX R 212/84, BStBl. II 1986, 790). Als Reaktion auf die heftige Kritik an der Verfassungsmäßigkeit der zweijährigen Ausschlussfrist und im Vorgriff auf eine diesbezügliche Entsch. des BVerfG wurde aber durch das JStG 2008 die Antragsfrist rückwirkend ab VZ 2005 aufgehoben (zum zeitlichen Anwendungsbereich der Neuregelung s. Anm. 67).

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

Persönlicher Geltungsbereich: Antragsberechtigte sind Stpfl. mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, von denen ein Steuerabzug vorgenommen wurde

(s. Anm. 22). Gemäß § 50 Abs. 2 sind seit dem VZ 1996 auch beschr. stpfl. EU-/EWR-Bürger antragsberechtigt (s. Anm. 10). Zum Antrag durch den Pfändungsgläubiger oder Abtretungsempfänger des Stpfl. s. Anm. 14. Haben Ehegatten beide Arbeitslohn bezogen, so kommt es im Fall der *Zusammenveranlagung* nach § 46 Abs. 2 Nr. 3a zu einer Amtsveranlagung. Dies war nach § 46 Abs. 2 Nr. 7 aF (gestrichen durch StÄndG 1992 v. 25.2.1992) früher auch bei *getrennter Veranlagung* vorgesehen. Heute ist eine Veranlagungspflicht des nicht antragstellenden ArbN-Ehegatten abzulehnen (aA BFH v. 21.9.2006 – VI R 80/04, BStBl. II 2007, 11; EISGRUBER in KIRCHHOF X. § 46 Rn. 51). Die Wahl der getrennten Veranlagung hat nur bezüglich dieser Veranlagungsform Wirkung für den anderen Ehegatten. Das Antragsrecht nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 steht jedem der Ehegatten für sich persönlich zu und ist von der Wahl nach § 26 Abs. 2 unabhängig auszuüben (so im Ergebnis auch HEUERMANN in BLÜMICH, § 46 Rn. 115; TRZASKALIK in KSM, § 46 Rn. B 13; BERGAN/MARTIN, DStR 2006, 246).

Verhältnis zu anderen Verfahren:

► *Veranlagung durch das Finanzamt:* Für die Durchführung des Veranlagungsverfahrens bedarf es keines Antrags nach Abs. 2 Nr. 8 mehr, wenn das FA das Veranlagungsverfahren von sich aus bereits durchgeführt und die ESt. festgesetzt hat, zB durch Schätzungsbescheid; das gilt jedenfalls dann, wenn aus der insoweit maßgeblichen Sicht des FA bei Erl. des Steuerbescheids die Voraussetzungen für eine Veranlagung von Amts wegen vorgelegen haben (BFH v. 22.5.2006 – VI R 15/05, BStBl. II 2006, 912; aA noch FG Köln v. 10.6.1999 – 7 K 448/96, EFG 1999, 1020, rkr.). Ist die ESt. durch bestandskräftigen Bescheid festgestellt, kann ein fristgerechter Antrag auf Veranlagung nicht zu einer Änderung des Bescheids führen (BFH v. 22.5.2006 – VI R 17/05, DStRE 2006, 1204).

► *Verhältnis zu Gewinnfeststellungsbescheiden:* Ergeht ein Gewinnfeststellungsbescheid erst nach Ablauf der Ausschlussfristen des Abs. 2 Nr. 8 (relevant für die Fälle bis VZ 2004) und wird deswegen ein Antrag zu spät gestellt, so greift § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO nicht durch, da § 46 vorrangig ist (BFH v. 14.3.1989 – I R 77/85, BFH/NV 1991, 311; FG Berlin v. 25.2.2005 – 1 K 1432/04, juris; OFD München v. 24.4.2003, StEK EStG § 46 Nr. 74).

► *Verhältnis zur Verlustfeststellung:* Eine Antragsveranlagung kommt auch in Betracht, um einen Verlustvortrag zu sichern, der nach § 10d Abs. 4 Satz 4 und 5 in späteren VZ berücksichtigt werden kann. Die erstmalige Verlustfeststellung ist grds. unbefristet möglich, eine zeitliche Begrenzung kann sich lediglich über § 181 Abs. 5 AO aus der Festsetzungsfrist für die Folge-Steuerbescheide ergeben. Die Verjährung des Antrags nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 stellt dagegen kein Hindernis für die Verlustfeststellung dar.

BFH v. 11.7.2007 – XI R 33/04, juris; BFH v. 1.3.2006 – XI R 33/04, FR 2006, 593, m. Anm. WENDT; so schon die Vorinstanz FG Berlin v. 27.4.2004 – 7 K 7414/03, EFG 2004, 1295; ebenso FG Hamb. v. 23.3.2004 – VII 62/01, EFG 2004, 1130, rkr.; SÜRING, DStR 2006, 345; GÄNSLER, FR 2006, 122; aA Hess. FG v. 10.11.2004 – 13 K 426/04, EFG 2005, 946, nrkr., Az. BFH XI R 56/04; OFD Münster v. 11.3.2005, DStR 2005, 786.

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

Einstweilen frei.

58–61

II. Antragsverfahren

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

Der Antrag ist seit VZ 1990 in Form einer EStErklärung abzugeben. Die in Abs. 2 Nr. 8 geforderte Verknüpfung von EStErklärung und Antrag führt dazu, dass nur eine wirksame EStErklärung auch als Antrag auf Veranlagung anzusehen ist (BFH v. 22.5.2006 – VI R 15/05, BStBl. II 2006, 912; FG Saarl. v. 30.6.2005, FGReport 2005, 62, rkr.). Infolgedessen sind dabei die §§ 150, 151 AO und § 25 Abs. 3 zu beachten (BFH v. 18.8.1998 – VII R 114/97, BStBl. II 1999, 84; BFH v. 29.2.2000 – VII R 109/98, BStBl. II 2000, 573). Der Antrag beinhaltet auch einen Antrag auf Veranlagung der Zuschlagsteuern (§ 51a Abs. 1).

Der Antrag ist beim WohnsitzFA des ArbN zu stellen (§ 19 AO). Ein Antrag ist nicht mehr möglich, wenn die ESt. bereits festgesetzt wurde. Insofern stellt die Vorschrift auch keine Rechtsgrundlage für die Änderung bestandskräftiger Steuerbescheide dar (BFH v. 22.5.2006 – VI R 17/05, BStBl. II 2006, 806; HEUER-MANN in BLÜMICH, § 46 Rn. 116).

Wirksame Einkommensteuererklärung: Dafür ist Voraussetzung, dass die EStErklärung für die FinVerw. „brauchbar“ ist, dh., es muss anhand der angegebenen Daten eine Veranlagung in Gang gesetzt werden können (H 46.2 EStH 2009 „Rechtswirksamer Antrag“). Die Erklärung kann auch per Telefax übermittelt werden (FG Brandenb. v. 24.2.2003 – 1 K 57/02, EFG 2003, 777, rkr.). Einseitig kopierte oder gedruckte Vordrucke reichen aus (BFH v. 22.5.2006 – VI R 15/02, BStBl. II 2007, 2). Es kommt nicht darauf an, ob die Erklärungen unrichtig oder unvollständig ausgefüllt sind. Neben den persönlichen Daten muss für die FinVerw. erkennbar sein, dass der Stpfl. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt hat und eine Veranlagung begehrt. Die Abgabe eines Mantelbogens ohne Anlage N und Angabe eines Brutto-Arbeitslohns reicht daher zur wirksamen Antragstellung nicht aus (FG Berlin v. 26.11.2002 – 7 K 7434/01, EFG 2003, 398, rkr.). Ein Einspruch gegen einen Schätzungsbescheid ist kein wirksamer Antrag auf Veranlagung und verlängert auch nicht die Antragsfrist (FG Hamb. v. 24.6.2005 – III 21/04, StE 2005, 624, rkr.; s. dazu aber Anm. 57).

Nicht erforderlich für die Annahme eines wirksamen Antrags ist uE die Angabe der einbehaltenen LSt., da diese Information nicht notwendiges Kriterium einer EStFestsetzung ist, sondern allein im Anrechnungsverfahren Bedeutung erlangt (aA H 46.2 EStH 2009, in dem die Verwaltung Bezug nimmt auf die zum LStJA ergangene Entsch. des BFH v. 15.3.1974 – VI R 108/71, BStBl. II 1974, 590; TORMÖHLEN in KORN, § 46 Rn. 31; EISGRUBER in KIRCHHOF X. § 46 Rn. 50). LStBescheinigung oder andere Belegunterlagen sind für einen wirksamen Antrag nicht erforderlich.

Unterschrift: Der Vordruck ist (im Falle der Zusammenveranlagung von beiden Ehegatten) zu unterschreiben (§ 150 Abs. 3 AO; BFH v. 7.11.1997 – VI R 45/97, BStBl. II 1998, 54; H 46.2 EStH 2009; krit. TRZASKALIK in KSM, § 46 Rn. B 49). Zur Abgabe der Erklärung durch den Pfändungsgläubiger s. Anm. 14.

Elektronische Steuererklärung: Zur Erleichterung und Vereinfachung des automatisierten Besteuerungsverfahrens erlaubt § 150 Abs. 6 AO der Bundesregierung, qua VO elektronische Steuererklärungen zuzulassen. Von dieser Ermächtigung hat das BMF mit der Steuerdaten-ÜbermittlungsVO v. 28.1.2003 (BGBl. I 2003, 139; BStBl. I 2003, 162) Gebrauch gemacht. Das Projekt „ELSTER“ greift die Idee einer papierlosen Steuererklärung auf. Nunmehr ist es möglich,

mittels elektronischen Zertifikats die EStErklärung in elektronischer Form einzureichen. Nachdem mit § 87a Abs. 3 und 6 AO iVm. § 6 Steuerdaten-ÜbermittlungsVO (zuletzt geändert am 17.11.2010 mWv. 1.1.2011) die Rechtsgrundlagen bereits schon länger bestanden, hat die FinVerw. nunmehr auch die technischen Voraussetzungen für eine elektronische Authentifizierung geschaffen, die die eigenhändige Unterschrift ersetzt. Dies gilt auch für den Antrag iSd. Abs. 2 Nr. 8.

2. Rücknahme und Ablehnung des Antrags

a) Rücknahme des Antrags

63

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

b) Ablehnung des Antrags

64

Liegen die Voraussetzungen der Antragsveranlagung nicht (mehr) vor, so lehnt das FA den Antrag mittels Bescheid ab. Es ist dabei allerdings im einzelnen Fall durch Auslegung anhand der konkreten Umstände zu ermitteln, ob eine sog. „Nichtveranlagungsverfügung“ (nicht: Freistellungsbescheid) erlassen wurde, die den allgemeinen verfahrensrechtlichen Regelungen des Steuerbescheids unterliegt (BFH v. 17.4.2007 – VI B 136/06, BFH/NV 2007, 1267; v. 16.7.2008 – VI B 25/08, BFH/NV 2008, 1845; HEUERMANN in HEUERMANN/WAGNER, Lohnsteuer, Teil N Rn. 153). Der Bescheid kann per Einspruch und Verpflichtungsklage (uU auch isolierte Anfechtungsklage) angefochten werden. Ergeht während eines Rechtsstreits über den Ablehnungsbescheid ein Steuerbescheid, so wird dieser nicht gem. § 68 FGO zum Gegenstand des Klageverfahrens (vgl. dazu FG Schl.-Holst. v. 19.12.1972 – III 28/72, EFG 1973, 166, rkr.). Die Verpflichtungsklage erledigt sich, so dass das ursprüngliche Klagebegehren allenfalls im Rahmen einer Fortsetzungsfeststellungsklage verfolgt werden kann.

Einstweilen frei.

65

3. Antragsfristen

a) Zweijährige Ausschlussfrist (bis VZ 2004)

66

Bis einschließlich VZ 2004 war der Zeitraum für die Beantragung der EStErklärung nach Abs. 2 Nr. 8 aF durch eine zweijährige Ausschlussfrist begrenzt. Diese Frist konnte nicht durch behördliches Ermessen verlängert werden, so dass nach regulärem Fristablauf häufig die einzige Möglichkeit, eine Veranlagung zu erwirken, war, die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach § 110 AO zu be-

antragen (Streitfälle zu dem Thema waren Legion, vgl. die Voraufgabe Anm. 68 f., HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).

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

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

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

67 b) Rechtslage ab Veranlagungszeitraum 2005 und alle derzeit noch offenen Fälle betreffend Veranlagungszeiträume vor 2005

Die Kritik des VI. Senats an der alten Regelung (s. Anm. 66) war uE berechtigt, so dass Handlungsbedarf bestand. Als Reaktion auf die unsichere Rechtslage und die Vielzahl von Einspruchsverfahren bzw. Klagen und auch im Vorgriff auf die möglicherweise negative Entsch. des BVerfG hat der Gesetzgeber durch das JStG 2008 (s. Anm. 2) die zweijährige Ausschlussfrist rückwirkend bis VZ 2005 beseitigt (§ 52 Abs. 55j Satz 3).

Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung: Die zweijährige Ausschlussfrist gilt nach § 52 Abs. 55j Satz 3 nur bis einschließlich VZ 2004 und in den Fällen, in denen bis zum 28.12.2007 über einen Antrag auf Veranlagung zur ESt. bestandskräftig entschieden ist. Mit dieser Gesetzesänderung und der damit verbundenen Klaglosstellung erübrigte sich eine Entsch. des BVerfG (BFH v. 27.3.2008 – VI R 49/04, juris), so dass sich die Masse der früheren Streitfälle erledigt haben dürfte (KULOSA in SCHMIDT XXX. § 46 Rn. 34). Entgegen der Absicht des Gesetzgebers fallen aber auch solche Fälle unter die Neuregelung, in denen ein ArbN für einen VZ vor 2005 nach dem 28.12.2007 erstmalig die Veranlagung beantragt (BFH v. 12.11.2009 – VI R 1/09, FR 2010, 342, m. Anm. TILLMANN). Es kommt für die Anwendung der Neuregelung nach § 52 Abs. 55j allein drauf an, ob zum Stichtag überhaupt eine negative bestandskräftige Entsch. des FA über den Antrag vorliegt. Erneute – zum Stichtag noch nicht bestandskräftig abgelehnte – Antragstellungen sind insoweit irrelevant (vgl. BFH v. 14.4.2011 – VI R 82/10, BFH/NV 2011, 1504). Demnach wären die allgemeinen Fristenregelungen (zur Anlaufhemmung s.u.) und nicht die zweijährige Ausschlussfrist anzuwenden, wenn der ArbN vor dem 28.12.2007 erstmalig einen Antrag gestellt hat, über den bis zu diesem Zeitpunkt noch nicht (negativ) bestandskräftig entschieden wurde (so auch BFH v. 14.4.2011 – VI R 86/10, BFH/NV 2011, 1515). Der Antrag muss sich in concreto auf den Veranlagungstatbestand des Abs. 2 Nr. 8 beziehen. Tritt durch eine Gesetzesänderung ein Wechsel der Veranlagungsart von Pflicht- in Antragsveranlagung ein, so kann vorher über einen „Antrag“ iSd. Abs. 2 Nr. 8 nicht wirksam entschieden worden sein (dies gilt zB für die Rechtsänderung des Abs. 2 Nr. 1 durch das JStG 2007, vgl. FG Düsseldorf v. 5.5.2011 – 7 K 601/09, EFG 2011, 1706 nrkr., Rev. BFH VI R 34/11).

Anlaufhemmung nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO: Mit der Abschaffung der Zweijahresfrist gelten die allgemeinen Festsetzungsfristen (im Normalfall vier Jahre nach § 169 Abs. 2 Nr. 2 AO). Umstritten war, ob die effektive Frist zur Abgabe der StErklärung durch eine Anlaufhemmung verlängert wird.

Grundsätzlich beginnt die Frist mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Steuer entstanden ist (§ 170 Abs. 1 AO). Abweichend davon beginnt sie im Falle einer Steuererklärungspflicht erst mit Ablauf des Jahres, in dem die Steuererklärung den Finanzbehörden zugeht (§ 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO). Vom Wortlaut her greift die Anlaufhemmung des § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO nicht beim Tatbestand des Abs. 2 Nr. 8, da im Rahmen der Antragsveranlagung keine Verpflichtung zur Einreichung einer Steuererklärung besteht (aA HEUERMANN in BLÜMICH, § 46 Rn. 115, der davon ausgeht, dass nach Antragstellung eine Pflicht besteht). Damit beträgt die effektive Festsetzungsfrist aber in diesen Fällen nur vier Jahre, in den übrigen Fällen der Pflichtveranlagung (also die Tatbestände des Abs. 2 Nr. 1 bis 7) hingegen sieben Jahre. Lediglich in den Fällen der Antragsveranlagung, in denen das FA den Spfl. konkret zur Abgabe einer StErklärung auffordert (§ 149 Abs. 1 AO), würde die Anlaufhemmung des § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 eingreifen.

Der BFH hat diese Auffassung best. (BFH v. 14.4.2011 – VI R 53/10, FR 2011, 818; so bereits auch die FinVerw. in R 46.2 Abs. 2 EStR und AEAO zu § 170 Nr. 3; aA FG Köln v. 3.12.2008 – 11 K 4917/07, EFG 2009, 480, rkr.; Sächs. FG v. 23.3.2010 – 6 K 2168/08, StBW 2010, 840, Az. BFH VI R 77/10; HEUERMANN in BLÜMICH, § 46 Rn. 115). Zwar bestehe eine Ungleichbehandlung, doch sei diese gerechtfertigt, so dass sich eine verfassungskonforme Auslegung erübrige (ebenso KULOSA in SCHMIDT XXX. § 46 Rn. 34; GESERICH, NWB 2011, 2614).

Die Regelung ist uE, auch wenn sie (noch) verfassungsgemäß ist, rechtspolitisch verfehlt. Der BFH hat in seinem Vorlagebeschluss (BFH v. 22.5.2006 – VI R 46/05, BStBl. II 2006, 820) dargelegt, dass sich Antrags- und Pflichtveranlagte in einer vergleichbaren Lage befänden. Aus diesem Grund sei die verkürzte zweijährige Antragsfrist nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 aF verfassungswidrig. Auch wenn sich das Problem durch die Abschaffung dieser engen Frist entschärft hat, so besteht es mittelbar durch die Regelung in § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO weiter fort. Dies gilt selbst dann, wenn man nicht von einer gezielten Diskriminierung der ArbN ausgeht, da sich der Wirkungskreis der Vorschrift auch auf andere Stpfl. erstreckt (KULOSA in SCHMIDT XXX. § 46 Rn. 34). Das Ziel des § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO – eine Flucht potentieller Steuernachzahler in die Feststellungsverjährung zu verhindern – würde durch eine Erweiterung des Anwendungsbereichs des § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO auf die Antragsveranlagung nicht beeinträchtigt. Auch das Interesse der Allgemeinheit an einer sparsam arbeitenden Verwaltung würde angesichts der überschaubaren Zahl der Fälle (dies stellt das FG Ba.-Württ. v. 4.5.2010 – 4 K 478/10, EFG 2010, 1611, nrkr., heraus, vgl. BFH v. 14.4.2011 – VI R 53/10, BStBl. II 2011, 746) nicht wesentlich beeinträchtigt.

Einstweilen frei.

68–76

77

**E. Erläuterungen zu Abs. 2a aF:
Veranlagung bei geringfügigen Beschäftigungsverhältnissen (Abs. 2a aF) (bis VZ 2003)**

Mit Wirkung ab VZ 1999 wurde durch das Gesetz zur Neuregelung der geringfügigen Beschäftigungsverhältnisse v. 24.3.1999 (s. Dok. 1 Anm. 486) mit Abs. 2a ein neuer Veranlagungsstatbestand eingeführt. Hintergrund der Regelung waren stl. Neuregelungen betreffend die Stpfl. in geringfügigen Beschäftigungsverhältnissen iSd. § 8 Abs. 1 Nr. 1 SGB IV (sog. „325 €-Jobs“). Unter bestimmten Umständen wurde deren Arbeitslohn nach § 3 Nr. 39 aF stfrei gestellt. Dies hatte das FA nach § 39a Abs. 6 aF auf Antrag dem ArbN gegenüber zu bescheinigen. Da die materielle StFreiheit der Bezüge aber davon abhing, dass der ArbN nicht noch über weitere (insgesamt positive) Einkünfte verfügte, bestand ein Bedürfnis der Überprüfung im Rahmen einer EStVeranlagung (BTD Drucks. 14/441, 34). Die in Abs. 2a getroffene Neuregelung wurde durch § 56 EStDV ergänzt.

Mit dem 2. Gesetz für moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt v. 23.12.2002 (s. Dok. 1 Anm. 521) wurde § 3 Nr. 39 aF ersatzlos aufgehoben. § 46 Abs. 2a verlor damit seinen Anwendungsbereich und wurde durch das StÄndG 2003 v. 15.12.2003 mW zum VZ 2004 aufgehoben.

Zur Überwachung der bis dahin erteilten und abgelehnten Anträge auf StFreistellung vgl. FinMin. Ba-Württ. v. 7.10.1999, StEK EStG § 46 Nr. 70.

**F. Erläuterungen zu Abs. 3:
Härteausgleich**

78

I. Allgemeine Erläuterungen zum Härteausgleich

Rechtswicklung: Der Härteausgleich ist durch das StÄndG v. 16.12.1954 eingeführt worden. Mit Einf. des Altersentlastungsbetrags nach § 24a wurde mit dem EStReformG v. 5.8.1974 Abs. 3 Satz 2 ergänzt, um eine doppelte Entlastung des ArbN zu vermeiden. Weitere Änderungen erfolgten mit dem StReformG 1990 v. 25.7.1988 (Erweiterung auf Fälle des Abs. 2 Nr. 1 und Ergänzung um den Freibetrag für Land- und Forstwirte nach § 13 Abs. 3) und durch das StÄndG 1992 v. 25.2.1992 (Bezugnahme auf alle in Abs. 2 genannten Veranlagungsfälle). Schließlich wurde die Angabe „800 DM“ durch das StEuglG v. 19.12.2000 durch die Angabe „410 €“ ersetzt. Durch das AltEinkG v. 5.7.2004 (s. Anm. 2) wurde die Berechnung des Altersentlastungsbetrags nach § 24a (vorher feste 40 %-Grenze) modifiziert, so dass eine redaktionelle Änderung in Abs. 3 Satz 2 erforderlich wurde. Die Anpassung wurde mW zum VZ 2008 durch das JStG 2008 v. 20.12.2007 (s. Anm. 2) vollzogen.

Bedeutung: Der gesetzliche Härteausgleich nach Abs. 3 bewirkt, dass Nebeneinkünfte bis zur Höhe von 410 € (die nach Abs. 2 Nr. 1 nicht der LSt. unterliegen) auch dann stfrei bleiben, wenn eine Veranlagung nach Abs. 2 Nr. 2 bis Nr. 8 tatbestandlich in Betracht kommt. ArbN mit Nebeneinkünften unter 410 € sollen sich materiell nicht schlechter als andere stehen, wenn sie einem Veranlagungstatbestand nach Abs. 2 Nr. 2 bis 8 unterliegen (glA HEUERMANN in HEUERMANN/WAGNER, Lohnsteuer, N 171; aA TRZASKALIK in KSM, § 46 Rn. D 1).

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

Einstweilen frei.

79

II. Durchführung des Härtausgleichs

1. Voraussetzungen und Berechnung des Härtausgleichsbetrags (Abs. 3 Satz 1) 80

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

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

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

Nebeneinkünfte iSd. Abs. 2 Nr. 1: Die estpfl. Einkünfte, von denen der Steuerabzug v. Arbeitslohn nicht vorgenommen ist, also die Nebeneinkünfte iSd. Abs. 2 Nr. 1, dürfen 410 € nicht übersteigen. Zur Berechnung der Freigrenze sind alle Einkünfte zu addieren, die nicht solche aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19) sind. Über Ehegatten s.u. Sind einzelne Einkünfte negativ, ist ein Verlustausgleich vorzunehmen. Steuerermäßigte Einkünfte (§§ 34 ff., 35), für die tarifliche Steuervergünstigungen oder -ermäßigungen gewährt werden, sind in die Berechnung der Freigrenze mit einzubeziehen. Stfreie und pauschal versteuerte Bezüge (auch die, die dem Inversionsvorbehalt unterliegen) bleiben außer Betracht (BFH v. 5.5.1994 – VI R 90/93, BStBl. II 1994, 654 [655]). Von der Summe sind anschließend die Beträge nach § 24a und § 13 Abs. 3 abzuziehen (s. Anm. 83). Ein Härtausgleich wird durchgeführt, wenn das Ergebnis positiv ist und 410 € nicht überschreitet.

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

Gewinn aus selbständiger Arbeit (§ 18)	3 000
Verlust aus VuV (§ 21)	– 2 400
positive Summe der Einkünfte	600
Altersentlastungsbetrag nach § 24a (40 % aus 600)	– 240
	360

Eine Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 1 ist an sich nicht durchzuführen, da die Veranlagungsgrenze von 410 € nicht überschritten wird. Liegt aber ein anderer Veranlagungsgrund vor (zB Freibetrageintragungen auf der LStKarte nach § 39a Abs. 1 Nr. 1) oder wurde die Veranlagung beantragt, so ist bei der EStVeranlagung im o.g. Fall vom

Einkommen nach § 46 Abs. 3 ein Ausgleichsbetrag von 360 € abzuziehen (s. auch Berechnungsbeispiel in H 46.3 EStH 2009).

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

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

81–82 Einstweilen frei.

83 2. Minderung des Ausgleichsbetrags (Abs. 3 Satz 2)

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

84

G. Erläuterungen zu Abs. 4: Abgeltungswirkung

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

Abs. 4 Satz 1: Kommt eine Veranlagung nach Abs. 2 nicht in Betracht, so gilt die ESt., die auf die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit entfällt, durch den LStAbzug als abgegolten, es sei denn, der ArbN kann für zuwenig erhobene LSt. in Anspruch genommen werden. Die Abgeltungswirkung bezieht sich nur auf die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, wirkt sich im Ergebnis aber auf das gesamte Einkommen des ArbN aus, weil es außerhalb der Veranlagungsfälle des § 46 Abs. 2 für den ArbN zu keiner Veranlagung kommt.

Die Abgeltungswirkung tritt insoweit nicht ein, als der ArbN für zu wenig erhobene LSt. noch in Anspruch genommen werden kann. In den Grenzen der für die Festsetzungsverjährung geltenden Frist (§ 169 Abs. 2 AO) kann die LSt. in folgenden Fällen v. ArbN nachgefordert werden (vgl. H 41c.3 LStH 2010):

- Barlohn reicht zur Deckung der LSt. nicht aus (§ 38 Abs. 4),
- Änderung von Eintragung auf der LStKarte (§ 39 Abs. 4),
- rückwirkende Herabsetzung des auf der LStKarte eingetragenen Freibetrags (§ 39a Abs. 5) oder Pauschbetrags nach § 33b,
- der ArbG zeigt dem FA an, keine LSt. einzubehalten (§ 41c Abs. 4),
- ein Nachforderungstatbestand nach § 42d Abs. 3 Satz 4 ist einschlägig.

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

Abs. 4 Satz 2 stellt klar, dass die Vorschriften über den LStJA (§ 42b) durch den ArbG unabhängig von einer Abgeltungswirkung in Betracht kommen. Dieser Vorschrift hätte es nicht bedurft, da der LStJA eine Vorschrift im LStVerfahren ist, die – anders als der frühere behördliche LStJA nach § 42 EStG 1990 – durch Abs. 4 Satz 1 nicht berührt wird (HEUERMANN in BLÜMICH, § 46 Rn. 168, HEUERMANN in HEUERMANN/WAGNER, Lohnsteuer, Teil N, Rn. 202).

Einstweilen frei.

85–86

H. Erläuterungen zu Abs. 5: Erweiterter Härteausgleich

87

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

§ 70 EStDV

Ausgleich von Härten in bestimmten Fällen

Betragen in den Fällen des § 46 Abs. 2 Nr. 1 bis 7 des Gesetzes die einkommensteuerpflichtigen Einkünfte, von denen der Steuerabzug v. Arbeitslohn nicht vorgenommen worden ist, insgesamt mehr als 410 €, so ist vom Einkommen der Betrag abzuziehen, um den die bezeichneten Einkünfte, vermindert um den auf sie entfallenden Altersentlastungsbetrag (§ 24a des Gesetzes) und den nach § 13 Abs. 3 des Gesetzes zu berücksichtigen Betrag, niedriger als 820 € sind (Härteausgleichsbetrag). Der Härteausgleichsbetrag darf nicht höher sein als die nach Satz 1 verminderten Einkünfte.

Voraussetzungen: Der erweiterte Härteausgleich wird nach § 70 EStDV nur durchgeführt, wenn ein Amtsveranlagungs-Tatbestand nach Abs. 2 Nr. 1 bis 7 vorliegt. Ein Bedürfnis für eine Ausdehnung der Vorschrift auf die Antragsveranlagung besteht nicht, da in solchen Fällen entweder (bei Nebeneinkünften über 410 €) § 46 Abs. 2 Nr. 1 erfüllt ist, oder bei geringeren Nebeneinkünften die Härteregelung nach Abs. 3 eingreift. Die Vorschrift kann auch anwendbar sein, wenn ein Dritter den Lohn gezahlt und keine LSt. einbehalten hat, zB bei

Entschädigungszahlungen der Urlaubs- und Lohnausgleichskasse der Bauwirtschaft für verfallene Urlaubsansprüche (BFH v. 21.2.2003 – VI R 74/00, BStBl. II 2003, 496).

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

Rechtsfolgen: Bei der Berechnung des Ausgleichsbetrags ist zunächst von einem Höchstbetrag von 820 € auszugehen. Dieser Höchstbetrag reduziert sich um den Betrag, um den die estpfl. Nebeneinkünfte iSd. § 46 Abs. 2 Nr. 1 410 € übersteigen. Dabei sind Einnahmen nicht zu berücksichtigen, die nur dem ProgrVorb. unterliegen. Von diesen Einkünften sind der auf diese entfallende Altersentlastungsbetrag (§ 24a) und Freibetrag für Land und Forstwirte (§ 13 Abs. 3) abzusetzen.

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

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