

Die Neuregelungen auf einen Blick

- ▶ Wiederaufnahme und teilweise Neufassung der Rechtsgrundlagen für den Übergangszeitraum bis zur Einführung der elektronischen LStAbzugsmerkmale, nachdem die bisherigen Übergangsregelungen durch BeitrRLUmsG zum 1.1.2013 aufgehoben wurden
- ▶ Fundstelle: Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz (AmtshilfeRLUmsG) v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802)

§ 52b

Übergangsregelungen bis zur Anwendung der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
eingefügt durch AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802)

(1) ¹Die Lohnsteuerkarte 2010 und die Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug (Absatz 3) gelten mit den eingetragenen Lohnsteuerabzugsmerkmalen auch für den Steuerabzug vom Arbeitslohn ab dem 1. Januar 2011 bis zur erstmaligen Anwendung der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale durch den Arbeitgeber (Übergangszeitraum). ²Voraussetzung ist, dass dem Arbeitgeber entweder die Lohnsteuerkarte 2010 oder die Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug vorliegt. ³In diesem Übergangszeitraum hat der Arbeitgeber die Lohnsteuerkarte 2010 und die Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug

1. während des Dienstverhältnisses aufzubewahren, er darf sie nicht vernichten;
2. dem Arbeitnehmer zur Vorlage beim Finanzamt vorübergehend zu überlassen sowie
3. nach Beendigung des Dienstverhältnisses innerhalb einer angemessenen Frist herauszugeben.

⁴Nach Ablauf des auf den Einführungszeitraum (Absatz 5 Satz 2) folgenden Kalenderjahres darf der Arbeitgeber die Lohnsteuerkarte 2010 und die Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug vernichten.

⁵Ist auf der Lohnsteuerkarte 2010 eine Lohnsteuerbescheinigung er-

ESTG § 52b

teilt und ist die Lohnsteuerkarte an den Arbeitnehmer herausgegeben worden, kann der Arbeitgeber bei fortbestehendem Dienstverhältnis die Lohnsteuerabzugsmerkmale der Lohnsteuerkarte 2010 im Übergangszeitraum weiter anwenden, wenn der Arbeitnehmer schriftlich erklärt, dass die Lohnsteuerabzugsmerkmale der Lohnsteuerkarte 2010 weiterhin zutreffend sind.

(2) ¹Für Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte 2010 und in der Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug im Übergangszeitraum ist das Finanzamt zuständig. ²Der Arbeitnehmer ist verpflichtet, die Eintragung der Steuerklasse und der Zahl der Kinderfreibeträge auf der Lohnsteuerkarte 2010 und in der Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug umgehend durch das Finanzamt ändern zu lassen, wenn die Eintragung von den Verhältnissen zu Beginn des jeweiligen Kalenderjahres im Übergangszeitraum zu seinen Gunsten abweicht. ³Diese Verpflichtung gilt auch in den Fällen, in denen die Steuerklasse II bescheinigt ist und die Voraussetzungen für die Berücksichtigung des Entlastungsbetrags für Alleinerziehende (§ 24b) im Laufe des Kalenderjahres entfallen. ⁴Kommt der Arbeitnehmer seiner Verpflichtung nicht nach, so hat das Finanzamt die Eintragung von Amts wegen zu ändern; der Arbeitnehmer hat die Lohnsteuerkarte 2010 und die Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug dem Finanzamt auf Verlangen vorzulegen.

(3) ¹Hat die Gemeinde für den Arbeitnehmer keine Lohnsteuerkarte für das Kalenderjahr 2010 ausgestellt oder ist die Lohnsteuerkarte 2010 verloren gegangen, unbrauchbar geworden oder zerstört worden, hat das Finanzamt im Übergangszeitraum auf Antrag des Arbeitnehmers eine Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug nach amtlich vorgeschriebenem Muster (Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug) auszustellen. ²Diese Bescheinigung tritt an die Stelle der Lohnsteuerkarte 2010.

(4) ¹Beginnt ein nach § 1 Absatz 1 unbeschränkt einkommensteuerpflichtiger lediger Arbeitnehmer im Übergangszeitraum ein Ausbildungsdienstverhältnis als erstes Dienstverhältnis, kann der Arbeitgeber auf die Vorlage einer Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug verzichten. ²In diesem Fall hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer nach der Steuerklasse I zu ermitteln; der Arbeitnehmer hat dem Arbeitgeber seine Identifikationsnummer sowie den Tag der Geburt und die rechtliche Zugehörigkeit zu einer steuererhebenden Religionsgemeinschaft mitzuteilen und schriftlich zu bestätigen, dass es sich um das erste Dienstverhältnis handelt. ³Der Arbeitgeber hat die Erklärung des Arbeitnehmers bis zum Ablauf des Kalenderjahres als Beleg zum Lohnkonto aufzubewahren.

(5) ¹Das Bundesministerium der Finanzen hat im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder den Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung der ELStAM für die Durchführung des Lohnsteuerabzugs ab dem Kalenderjahr 2013 oder einem späteren Anwendungszeitpunkt sowie den Zeitpunkt des erstmaligen Abrufs der ELStAM durch den Arbeitgeber (Startermine) in einem Schreiben zu bestimmen, das im Bundessteuerblatt zu veröffentlichen ist. ²Darin ist für die Einführung des Verfahrens der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale ein Zeitraum zu bestimmen (Einführungszeitraum). ³Der Arbeitgeber oder sein Vertreter (§ 39e Absatz 4 Satz 6) hat im Einführungszeitraum die nach § 39e gebildeten ELStAM abzurufen und für die auf den Abrufzeitpunkt folgende nächste Lohnabrechnung anzuwenden. ⁴Für den Abruf der ELStAM hat sich der Arbeitgeber oder sein Vertreter zu authentifizieren und die Steuernummer der Betriebsstätte oder des Teils des Betriebs des Arbeitgebers, in dem der für die Durchführung des Lohnsteuerabzugs maßgebende Arbeitslohn des Arbeitnehmers ermittelt wird (§ 41 Absatz 2), die Identifikationsnummer und den Tag der Geburt des Arbeitnehmers sowie, ob es sich um das erste oder ein weiteres Dienstverhältnis handelt, mitzuteilen. ⁵Er hat ein erstes Dienstverhältnis mitzuteilen, wenn auf der Lohnsteuerkarte 2010 oder der Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug eine der Steuerklassen I bis V (§ 38b Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 bis 5) eingetragen ist oder wenn die Lohnsteuerabzugsmerkmale nach Absatz 4 gebildet worden sind. ⁶Ein weiteres Dienstverhältnis (§ 38b Absatz 1 Satz 2 Nummer 6) ist mitzuteilen, wenn die Voraussetzungen des Satzes 5 nicht vorliegen. ⁷Der Arbeitgeber hat die ELStAM in das Lohnkonto zu übernehmen und gemäß der übermittelten zeitlichen Gültigkeitsangabe anzuwenden.

(5a) ¹Nachdem der Arbeitgeber die ELStAM für die Durchführung des Lohnsteuerabzugs angewandt hat, sind die Übergangsregelungen in Absatz 1 Satz 1 und in den Absätzen 2 bis 5 nicht mehr anzuwenden. ²Die Lohnsteuerabzugsmerkmale der vorliegenden Lohnsteuerkarte 2010 und der Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug gelten nicht mehr. ³Wenn die nach § 39e Absatz 1 Satz 1 gebildeten Lohnsteuerabzugsmerkmale den tatsächlichen Verhältnissen des Arbeitnehmers nicht entsprechen, hat das Finanzamt auf dessen Antrag eine besondere Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug (Besondere Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug) mit den Lohnsteuerabzugsmerkmalen des Arbeitnehmers auszustellen sowie etwaige Änderungen einzutragen (§ 39 Absatz 1 Satz 2) und die Abrufberechtigung des Arbeitgebers auszusetzen. ⁴Die Gültigkeit dieser Bescheinigung ist auf längstens zwei Kalenderjahre zu begrenzen. ⁵§ 39e Absatz 5 Satz 1

ESTG § 52b

und Absatz 7 Satz 6 gilt entsprechend. ⁶Die Lohnsteuerabzugsmerkmale der Besonderen Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug sind für die Durchführung des Lohnsteuerabzugs nur dann für den Arbeitgeber maßgebend, wenn ihm gleichzeitig die Lohnsteuerkarte 2010 vorliegt oder unter den Voraussetzungen des Absatzes 1 Satz 5 vorgelegen hat oder eine Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug für das erste Dienstverhältnis des Arbeitnehmers vorliegt. ⁷Abweichend von Absatz 5 Satz 3 und 7 kann der Arbeitgeber nach dem erstmaligen Abruf der ELStAM die Lohnsteuer im Einführungszeitraum längstens für die Dauer von sechs Kalendermonaten weiter nach den Lohnsteuerabzugsmerkmalen der Lohnsteuerkarte 2010, der Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug oder den nach Absatz 4 maßgebenden Lohnsteuerabzugsmerkmalen erheben, wenn der Arbeitnehmer zustimmt. ⁸Dies gilt auch, wenn der Arbeitgeber die ELStAM im Einführungszeitraum erstmals angewandt hat.

(6) bis (8) (weggefallen)

(9) Ist der unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer seinen Verpflichtungen nach Absatz 2 Satz 2 und 3 nicht nachgekommen und kommt eine Veranlagung zur Einkommensteuer nach § 46 Absatz 2 Nummer 1 bis 7 nicht in Betracht, kann das Finanzamt den Arbeitnehmer zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung auffordern und eine Veranlagung zur Einkommensteuer durchführen.

Autor: Dipl.-Finw. Wilfried **Apitz**, Regierungsdirektor, Sondern
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Vors. Richter am BFH, München

Schrifttum: Arndt, ELStAM: Einführung des elektronischen Verfahrens auf den 1.1.2013 verschoben, StBW 2012, 76; Arndt, ELStAM: Das elektronische Verfahren startet 2013 mit einem Einführungszeitraum, StBW 2012, 1035; Arndt, Startschuss für ELStAM erst am 1.1.2013 – Auswirkungen auf das Lohnsteuerabzugsverfahren, GSTB 2012, 8; Harder-Buschner/Schramm, ELStAM – Das neue Verfahren beim Lohnsteuerabzug steht vor der Tür, NWB 2012, 3526; Schaffhausen/Plenker, Einführung der elektronischen LSt-Abzugsmerkmale (ELStAM), DB 2012, 2476; Berthold, Tagungs- und Diskussionsbericht zum 46. Berliner Steuergespräch „Elektronisches Steuerverfahren“, FR 2013, 406; Beyer-Petz, Sozialversicherungsrechtliche Neuerungen zum Jahreswechsel 2012/2013, DStR 2013, 47; Harder-Buschner/Schramm, ELStAM – Was müssen Arbeitgeber und Arbeitnehmer beim neuen Verfahren beachten?, NWB 2013, 348; Hartmann, Einführungszeitraum für die Elektronische Steuerkarte ab 2013, DStR 2013, 10; Hechtner, Ausgewählte Änderungen des EStG durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz, BBK 2013, 713; Heuermann, Start in die ELStAM ohne Rechtsgrundlage und Übergang?, DStR 2013, 565; Warnke, Überblick über das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz, EStB 2013, 262; Vinken, Elektronisches Steuerverfahren, FR 2013, 403.

Verwaltungsanweisungen: BMFv. 25.7.2013, BStBl. I 2013, 943; BMFv. 7.8.2013, BStBl. I 2013, 951.

Kompaktübersicht

Inhalt der Änderungen: Die mit JStG 2010 neu in das EStG aufgenommene Vorschrift des § 52b enthielt Rechtsgrundlagen für den Übergangszeitraum von 2010 (letztmalige Ausgabe der LStKarten, § 39 Abs. 1 Satz 1) bis 2012 (angedachte Einführung der elektronischen LStAbzugsmerkmale, § 39e Abs. 9 Satz 1). Der Gesetzgeber ging zunächst davon aus, dass mit Ablauf des Jahres 2012 die Vorschriften des LStAbzugsverfahrens durch das StVereinfG 2011 an das elektronische Verfahren angepasst sein würden und das neue Verfahren eingesetzt wird, und hob die Übergangsregelungen in § 52b als entbehrlich ab dem VZ 2013 auf. Der im Kj. 2012 vorgesehene Starttermin für das Verfahren der elektronischen LStAbzugsmerkmale (elektronisches Abrufverfahren) und der erstmalige Abruf der elektronischen LStAbzugsmerkmale verzögerte sich, so dass eine Neuregelung der Übergangsvorschriften zur Einführung der elektronischen LStAbzugsmerkmale erforderlich war. Das BMF hat den Einsatz des elektronischen Abzugsverfahrens zum 1.11.2012 mit Wirkung zum 1.1.2013 festgelegt (BMF v. 19.12.2012, BStBl. I 2012, 1258). Den ArbG steht ein einjähriger Einführungszeitraum zur Verfügung. Sie können ab 1.1.2013 am sog. ELStAM-Verfahren teilnehmen, sind dazu aber nicht verpflichtet. Die ArbG müssen aber spätestens für den im Kj. 2013 endenden Lohnzahlungszeitraum die ELStAM abrufen. Im VZ 2013 können die ArbG die bisherige LStKarte, eine Ersatzbescheinigung und die ELStAM nebeneinander anwenden. Aufgrund des Übergangs- und Einführungszeitraums für das ELStAM-Verfahren in den Kj. 2011 bis 2013 kann ein stets ordnungsgemäßer Einsatz der LStKarte 2010 und der vom FA ausgestellten Bescheinigungen für den LStAbzug nicht sichergestellt werden. § 52b Abs. 9 enthält daher eine Verfahrensvorschrift zur Durchführung einer EStVeranlagung neben den Möglichkeiten des § 46 Abs. 2 Nr. 1 bis 7.

J 13-1

Rechtsentwicklung:

J 13-2

- ▶ **zur Gesetzesentwicklung bis 2010** s. § 52b Anm. 2.
- ▶ **BeitrRLUmsG v. 7.12.2011** (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171): § 52b wird aufgehoben.
- ▶ **AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013** (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802): § 52b wird wieder in das EStG aufgenommen. Die Vorschrift enthält Rechtsgrundlagen für den Übergangszeitraum bis zur Einführung der elektronischen LStAbzugsmerkmale.

Zeitlicher Anwendungsbereich: Die Neuregelung tritt nach Art. 31 Abs. 3 AmtshilfeRLUmsG mit Wirkung vom 1.1.2013 in Kraft. Damit wird die bereits

J 13-3

seit dem 1.1.2013 seitens der FinVerw. (vgl. BMF v. 19.12.2012, BStBl. I 2012, 1258) und den ArbG praktizierte Verfahrensweise rückwirkend legalisiert.

Das BMF hatte bereits mit Schreiben vom 19.12.2012 (BStBl. 2012, 1258, ELStAM-Startschreiben) als Starttermin für das Verfahren der elektronischen LStAbzugsmerkmale (ELStAM-Verfahren) den 1.11.2012 festgelegt. Ab diesem Zeitpunkt konnten die ArbG die ELStAM der ArbN mit Wirkung ab dem 1.1.2013 abrufen. Der ArbG hat das ELStAM-Verfahren für laufenden Arbeitslohn, der für einen nach dem 31.12.2012 endenden Lohnzahlungszeitraum gezahlt wird, und für sonstige Bezüge, die nach dem 31.12.2012 zufließen, anzuwenden (BMF v. 25.7.2013, BStBl. I 2013, 943). § 52b Abs. 5 Satz 1 schafft rückwirkend zum 1.1.2013 die Rechtsgrundlage für dieses Verfahren.

Die Vorgehensweise des BMF, mit Schreiben vom 19.12.2012 den Starttermin für das Verfahren der elektronischen LStAbzugsmerkmale bekanntzugeben, ist kritisch zu sehen. Zu diesem Zeitpunkt fehlte die Rechtsgrundlage für die Vorgehensweise. Erst durch die rückwirkende Einführung des § 52b wird dieses Manko behoben. Die rückwirkende Einführung ist verfassungsrechtlich unbedenklich, da der Gesetzgeber hiermit nicht in eine Rechtsposition der entrichtungspflichtigen ArbG eingreift. Vielmehr wird durch die Einführung weiterer Umstellungsmöglichkeiten die Rechtsposition der ArbG nachträglich aufgewertet (so auch Heuermann, DStR 2013, 565).

J 13-4 Grund und Bedeutung der Änderungen:

► **Grund der Änderungen:** Die Neufassung des § 52b war erforderlich, weil diese Vorschrift durch Art. 25 Abs. 5 des BeitrRLUMsG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592) zum 1.1.2013 aufgehoben worden war. Der Gesetzgeber war insoweit der irrigen Auffassung, dass mit Ablauf des Jahres 2012 die Vorschriften des LStAbzugsverfahrens durch das BeitrRLUMsG an das elektronische Verfahren angepasst sein werden und eine Übergangsregelung daher entbehrlich sei. Tatsächlich erfolgte die Umstellung auf ELStAM nicht im VZ 2012, so dass eine erneute Regelung des Übergangszeitraums zur Einführung der ELStAM erforderlich war. Die FinVerw. wandte die Regelungen des § 52b, der das Verfahren für alle Beteiligten vereinfacht, bereits im Vorgriff auf die Neuregelung ab 1.1.2013 an. Durch die rückwirkende Einführung des § 52b wird das bereits ab 1.1.2013 laufende Verfahren zur Einführung der ELStAM legalisiert.

► **Bedeutung der Änderung:** § 52b beinhaltet die Vorschriften zur Einführung des Verfahrens der ELStAM sowie für den sich bis dahin ergebenden Übergangszeitraum. Statt eines raschen Einstiegs sämtlicher ArbG wird ein einjähriger Einführungszeitraum vom 1.1.2013 bis zum 31.12.2013 festgelegt. Zugleich werden die Regelungen an die aktuellen Abläufe der Fin-

Verw. zur Einführung des ELStAM-Verfahrens angepasst sowie Einzelheiten zur weiteren Anwendung der LStKarten 2010 bzw. Bescheinigungen für den LStAbzug (Papierverfahren) festgelegt.

Die Änderungen im Detail

■ Absatz 1 (Lohnsteuerkarte 2010)

Geltung und Behandlung der Lohnsteuerkarte 2010: Abs. 1 Satz 1 regelt die Geltung und Behandlung der LStKarte 2010 (vgl. Anm. 6). Abs. 1 Satz 1 wird redaktionell insoweit angepasst, dass im Übergangszeitraum bis zur erstmaligen Anwendung der ELStAM durch den ArbG entweder die LStKarte 2010 oder eine vom FA ausgestellte Bescheinigung für den LStAbzug mit den jeweils eingetragenen LStAbzugsmerkmalen für den StAbzug vom Arbeitslohn maßgebend ist. Eine Bescheinigung für den LStAbzug wird insbes. in den Fällen vom FA ausgestellt, in denen die LStKarte 2010 nicht vorliegt (zB erstmaliges Beschäftigungsverhältnis in 2012 oder 2013). J 13-5

Vernichtung der Lohnsteuerkarten 2010: Der neu gefasste Satz 4 regelt die Vernichtung der LStKarte 2010 bzw. Bescheinigung für den LStAbzug. Der ArbG darf diese erst nach Ablauf des auf den Einführungszeitraum (Abs. 5 Satz 2) folgenden Kj. vernichten. J 13-6

■ Absatz 2 (Zuständigkeiten und Berichtigungspflichten)

Redaktionelle Anpassung: Abs. 2 regelt die Zuständigkeit der FÄ und die Berichtigungspflicht des ArbN (vgl. Anm. 7). Die Zuständigkeit der FÄ wird um den Aufgabenbereich der Ausstellung und Änderung von Bescheinigungen für den LStAbzug klarstellend ergänzt. Es handelt sich um eine redaktionelle Anpassung des Gesetzes. Ebenso wird die Berichtigungspflicht des ArbN bzgl. Eintragungen auf der LStKarte auf die vom FA ausgestellte Bescheinigung für den LStAbzug erweitert. Die Zuständigkeit der FÄ und der Umfang der Berichtigungspflichten bleibt inhaltlich unverändert. Bei Eintragungen zu Ungunsten des ArbN besteht keine Anzeigepflicht. Hier hat der ArbN aber ein Recht darauf, die Eintragungen ändern zu lassen. J 13-7

■ **Absatz 3 (Ersatzverfahren)**

J 13-8 **Ersatzverfahren:** Abs. 3 regelt die Fälle, in denen ein Ersatzverfahren in Betracht kommt (vgl. Anm. 8). Durch redaktionelle Anpassung werden die vom FA im Übergangszeitraum auszustellende Bescheinigung als „Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug“ und die weiter zu verwendende LStKarte als „Lohnsteuerkarte 2010“ eindeutig bezeichnet. Inhaltlich tritt dadurch keine Änderung ein.

■ **Absatz 4 (Sonderregelung für unbeschränkt einkommensteuerpflichtige ledige Arbeitnehmer)**

J 13-9 **Übernahme der Vorgängerfassung:** Abs. 4 wird unverändert aus der Vorgängerfassung bis zum 31.12.2012 übernommen (vgl. Anm. 9).

■ **Absatz 5 (Rechtsgrundlagen)**

J 13-10 **Starttermin und Abruf- und Übernahmeverpflichtung:** Abs. 5 beinhaltet die Rechtsgrundlagen zur Einführung der elektronischen LStAbzugsmerkmale (Starttermin) sowie Abruf- und Übernahmeverpflichtung des ArbG.

► **Satz 1** bestimmt das Kj. 2013 als frühestes Anwendungsjahr für die ELStAM. Das BMF hat im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder den Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung der ELStAM für die Durchführung des LStAbzugs sowie den Zeitpunkt des erstmaligen Abrufs der ELStAM durch den ArbG (Starttermin) in einem Schreiben zu bestimmen, das im BStBl. zu veröffentlichen ist (BMF v. 19.12.2012, BStBl. I 2012, 1258, Starttermin ist der 1.11.2012).

Die frühzeitige Bekanntgabe des Starttermins für das ELStAM-Verfahren hing zunächst rechtlich „in der Luft“, da es an einer gesetzlichen Grundlage fehlte. Erst durch die rückwirkende Einführung des Abs. 5 wird die rechtliche Grundlage für die Bekanntgabe des Starttermins geschaffen. Da die nachträgliche Einführung der Rechtsgrundlage nicht in die Rechtsposition der Entrichtungspflichtigen (ArbG, § 43 Satz 2 AO) eingreift, sondern ihnen weitere Ummstellungsmöglichkeiten anbietet, wird die Rechtsposition der Entrichtungspflichtigen sogar aufgewertet. Die rückwirkende Einführung ist verfassungsrechtlich unbedenklich (so auch Heuermann, DStR 2013, 565, s. auch J 13-3).

► **Satz 2** schafft die gesetzliche Grundlage zur Bestimmung eines Einführungszeitraums. Einführungszeitraum ist das Kj. 2013 (BMF v. 19.12.2012, BStBl. I 2012, 1258). Damit wird insbes. den ArbG ein längerer Ummstellungs-

zeitraum auf das ELStAM-Verfahren angeboten, um auch eventuelle technische und organisatorische Probleme, die bei einem gleichzeitigen Einstieg aller ArbG zu einem festen Termin entstehen könnten, zu vermeiden.

► **Satz 3** bestimmt, dass der ArbG oder sein Vertreter (§ 39e Abs. 4 Satz 6) im Einführungszeitraum die nach § 39e gebildeten ELStAM abzurufen und für die auf den Abrufzeitpunkt folgende nächste Lohnabrechnung anzuwenden hat. Eine Ausnahme zu dieser Verpflichtung der sofortigen Anwendung der ELStAM enthalten Abs. 5a Sätze 7 und 8. Aus Satz 3 folgt weiter, dass der ArbG die ELStAM spätestens für den letzten im Kj. 2013 endenden Lohnzahlungszeitraum abzurufen und anzuwenden hat. Ein Abruf mit Wirkung ab 2014 ist verspätet.

Haftung bei Nichtabruf oder verspätetem Abruf: Ruft der ArbG die ELStAM seines ArbN nach Ende des Einführungszeitraums (BMF v. 25.7. 2013, BStBl. I 2013, 943, II.) nicht ab und stellt der ArbG auch keinen Antrag auf Nichtteilnahme am elektronischen Abrufverfahren nach § 39e Abs. 7 (Härtefallantrag), ist für die Frage, wie die LSt im Rahmen der LStAußenprüfung zu berechnen ist, maßgeblich, ob der ArbN seinem ArbG seine Identifikationsnummer und sein Geburtsdatum schuldhaft nicht mitteilt (§ 39c Abs. 1 Satz 1). Nach Ablauf des Einführungszeitraums ist im Rahmen der LStAußenprüfung zu ermitteln, ob der ArbN die für den Abruf der ELStAM erforderlichen Daten (Identifikationsnummer und Geburtsdatum) dem ArbG mitgeteilt hat. Trifft den ArbN kein Verschulden am Nichtabruf seiner ELStAM, muss die Berechnung der Lohnsteuer auf Grundlage der ELStAM erfolgen. Hat der ArbN die für den Abruf der ELStAM erforderlichen Angaben seinem ArbG schuldhaft nicht mitgeteilt oder keinen Antrag nach § 39 Abs. 1 Sätze 2 und 3, Abs. 3 Satz 1 oder § 39e Abs. 8 gestellt, ist die nachzuerhebende LSt unter Anwendung der StKlasse VI zu berechnen (§ 39c Abs. 1 Satz 1, Abs. 2). Ein Indiz für eine fehlende Mitteilung durch den ArbN ist, wenn in den Personalstammdaten für einzelne ArbN die Identifikationsnummer und die Angabe, ob der ArbG Hauptarbeitgeber ist, fehlen (§ 39e Abs. 4 Satz 1). Fehlen diese hingegen bei allen ArbN, liegt die Vermutung nahe, dass der ArbG die ihm ggf. mitgeteilten Daten nicht in die Lohnbuchhaltung übernommen bzw. diese nicht erfragt hat. J 13-11

Regeln für den Abruf der ELStAM: Satz 4 beinhaltet die Regeln für den Abruf der ELStAM. Dazu hat sich der ArbG oder sein Vertreter zu authentifizieren und die StNummer der Betriebsstätte oder des Teils des Betriebs des ArbG, in dem der für die Durchführung des LStAbzugs maßgebende Arbeitslohn des ArbN ermittelt wird, die Identifikationsnummer und den Tag der Geburt des ArbN sowie, ob es sich um das erste oder ein weiteres Dienstverhältnis handelt, mitzuteilen. Damit werden die ArbN zum Verfahren angemeldet und die Grundlage für den Abruf der ELStAM geschaffen. J 13-12

- J 13-13 **Erstes Dienstverhältnis:** Sätze 5 und 6 regeln die Einzelheiten zur Angabe, ob es sich um ein erstes Dienstverhältnis oder ein weiteres handelt. Ein „erstes Dienstverhältnis“ ist anzumelden, wenn dem ArbG die LStKarte 2010 oder eine vom FA ausgestellte Bescheinigung für den LStAbzug des ArbN mit den LStKlassen I bis V vorliegt bzw. in den Fällen des Abs. 1 Satz 5 vorgelegen hat. Liegen die Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 5 nicht vor, ist ein „weiteres Dienstverhältnis“ mitzuteilen.
- J 13-14 **Übernahme der Lohnsteuerabzugsmerkmale in das Lohnkonto:** Satz 7 regelt die Verpflichtung des ArbG, die elektronischen LStAbzugsmerkmale in das Lohnkonto zu übernehmen und gemäß der ebenso übermittelten zeitlichen Gültigkeitsangabe anzuwenden. Diese Vorgaben entsprechen dem bisherigen LStKartenverfahren.

■ Absatz 5a (Ergänzende Vorschriften zur Einführung des ELStAM-Verfahrens)

- J 13-15 **Wirkung der erstmaligen Anwendung des ELStAM-Verfahrens:** Sätze 1 und 2 regeln die Wirkung der erstmaligen Anwendung des ELStAM-Verfahrens für den ArbG. Sobald der ArbG im Einführungszeitraum erstmals die ELStAM angewandt hat, finden die Regelungen des Übergangszeitraums keine Anwendung mehr. Eine erneute Anwendung der LStKarte 2010 oder einer Bescheinigung für den LStAbzug (Abs. 3 Satz 1) ist grds. nicht mehr zulässig (zu den Ausnahmen s. Sätze 7 und 8). Scheitert der erstmalige elektronische Abruf der ELStAM während des Einführungszeitraums aufgrund technischer Probleme, kann der ArbG bis zum vorletzten Lohnzahlungszeitraum des Einführungszeitraums weiterhin das Papierverfahren anwenden. Bis zu diesem Lohnzahlungszeitraum hat der ArbG die Regelungen des § 39c Abs. 1 (Dreimonatsfrist für LStEinbehalt ohne ELStAM) nicht zu beachten (BTDrucks. 17/12375, 42).
- J 13-16 **Ausstellung einer Besonderen Bescheinigung bei materiell unrichtigen ELStAM:** Sätze 3 bis 6 regeln den Fall, dass die FinVerw. für den ArbN materiell unrichtige ELStAM bereitstellt. Das FA hat dann auf Antrag des ArbN hin eine Besondere Bescheinigung für den LStAbzug mit den LStAbzugsmerkmalen des ArbN auszustellen sowie etwaige Änderungen einzutragen. Die Abrufberechtigung des ArbG wird gleichzeitig ausgesetzt. Die Gültigkeit der Besonderen Bescheinigung für den LStAbzug ist auf zwei Jahre begrenzt. Der ArbG hat die Besondere Bescheinigung für den LStAbzug als Beleg zum Lohnkonto zu nehmen und bis zum Ablauf des KJ. aufzubewahren (Abs. 5a Satz 5 iVm. § 39e Abs. 5 Satz 1 und Abs. 7 Satz 6). Die LStAbzugsmerkmale der Besonderen Bescheinigung für den LStAbzug

sind bei der Durchführung des LStAbzugs nur dann für den ArbG maßgebend, wenn ihm gleichzeitig die LStKarte 2010 vorliegt oder unter den Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 5 vorgelegen hat oder eine Bescheinigung für den LStAbzug für das erste Dienstverhältnis des ArbN vorliegt. Ist der Datenbestand in der ELStAM-Datenbank geändert worden und können die ELStAM zutreffend elektronisch gebildet werden, hebt das FA die Sperre des ArbG auf. Dieser hat die ELStAM abzurufen. Das FA muss die Besondere Bescheinigung für den LStAbzug nicht zurückfordern. Weil die Besondere Bescheinigung für den LStAbzug nicht nur für den jeweiligen ArbG ausgestellt wird, darf sie der ArbG erst nach Ablauf der Gültigkeit (des Kj.) vernichten. Endet das Dienstverhältnis vor Ablauf der Gültigkeit der Besonderen Bescheinigung für den LStAbzug, hat der ArbG die Bescheinigung dem ArbN auszuhändigen.

Ausnahme: Sätze 7 und 8 beinhalten eine Ausnahme zu Abs. 5 Sätze 3 und 7 (Pflicht zur Anwendung der ELStAM nach erstmaligem Abruf). Der ArbG erhält die Möglichkeit, auf eine sofortige Anwendung der abgerufenen ELStAM zu verzichten. Dies soll die Einführung des ELStAM-Verfahrens erleichtern. Im Falle des Verzichts kann der ArbG die LStErhebung im Einführungszeitraum für die Dauer von sechs Kalendermonaten weiter nach den Merkmalen der LStKarte 2010 oder einer vom FA ausgestellten Bescheinigung für den LStAbzug 2011, 2012 oder 2013 bzw. nach den im Lohnkonto ausgezeichneten LStAbzugsmerkmalen durchführen. Dies gilt nach Satz 8 auch, wenn der ArbG die ELStAM im Einführungszeitraum erstmals angewandt hat. Die verzögerte Anwendung der abgerufenen ELStAM bzw. deren vorübergehenden Nichtanwendung erfordert die ausdrückliche Zustimmung des ArbN (Satz 7). Das Gesetz regelt dazu keine Aufzeichnungspflichten im Lohnkonto, so dass der ArbG nicht verpflichtet ist, solch eine betriebsinterne Abstimmung lsl. zu dokumentieren (BMF v. 25.7.2013, BStBl. I 2013, 943). Wendet der ArbG Abs. 5a Sätze 7 und 8 an, besteht für ihn weder eine Rückrechnungs-/Korrekturpflicht noch eine Anzeigeverpflichtung für den Sechsmonatszeitraum bzw. auf den 1.1.2013 (BMF v. 25.7.2013, BStBl. I 2013, 943).

■ Absätze 6 bis 8 (Bestimmungen zur Einführung des Verfahrens, aufgehoben)

Aufhebung der Absätze: Die bisherigen Abs. 6 bis 8 enthielten Bestimmungen zur Einführung des Verfahrens, die zum gesetzlich geregelten Regelfall geworden sind. Zur Vermeidung von Wiederholungen und zur Schaf-

fung eines verkürzten Gesetzestextes werden die Ausführungen über die Regelungen bis zum Start des ELStAM-Verfahrens gestrichen.

■ **Absatz 9 (Verfahrensvorschrift)**

J 13-19 **Durchführung einer EStVeranlagung:** Abs. 9 enthält eine Verfahrensvorschrift zur Durchführung einer EStVeranlagung. Hat ein unbeschränkt estpfl. ArbN seine Verpflichtungen nach Abs. 2 Sätze 2 und 3 (Verpflichtung, die LStAbzugsmerkmale zu Ungunsten ändern zu lassen) nicht erfüllt und kommt eine Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 1 bis 7 nicht in Betracht, kann das FA den ArbN zur Abgabe einer EStErklärung auffordern und eine Veranlagung zur ESt durchführen. Hierdurch soll zu gering erhobene LSt nachgefordert werden, denn aufgrund des Übergangs- und Einführungszeitraums für das ELStAM-Verfahren in den Kj. 2011, 2012 und 2013 kann nicht sichergestellt werden, dass es stets zu einem ordnungsgemäßen Einsatz der LStKarte 2010 und der vom FA ausgestellten Bescheinigung für den LStAbzug gekommen ist. Dabei muss nicht in allen Fällen eine geplante Steuerverkürzung vorliegen (BTDrucks. 17/12375, 43).