

§ 61

**Entlastung bei niedrigen Erwerbseinkommen
im Lohnsteuerverfahren**

aufgehoben durch das JStG 1996 v. 11. 10. 95 (BGBl. I S. 1250; BStBl. I S. 438)

(1) ¹Das Bundesministerium der Finanzen hat Zusatztabellen aufzustellen und bekanntzumachen, in denen zu den Lohnsteuerbeträgen, die in den nach § 38 c bekanntgemachten Jahres-, Monats-, Wochen- und Tageslohnsteuertabellen für die Steuerklassen I bis IV ausgewiesen werden, gemilderte Lohnsteuerbeträge enthalten sind. ²Dabei sind den gemilderten Lohnsteuerbeträgen für den laufenden Arbeitslohn der nach dem 31. Dezember 1993 endenden Lohnzahlungszeiträume und für sonstige Bezüge, die nach dem 31. Dezember 1993 zufließen, in den Steuerklassen I, II und IV die gemilderte Einkommensteuer nach den Anlagen 4 und 4 b und in der Steuerklasse III die gemilderte Einkommensteuer nach den Anlagen 5 und 5 b zu diesem Gesetz zugrunde zu legen. ³Für den laufenden Arbeitslohn der vor dem 1. Januar 1994 endenden Lohnzahlungszeiträume und für sonstige Bezüge, die vor dem 1. Januar 1994 zufließen, sind den gemilderten Lohnsteuerbeträgen in den Steuerklassen I und II die gemilderte Einkommensteuer nach der Anlage 6, in Steuerklasse III die gemilderte Einkommensteuer nach der Anlage 6 a und in Steuerklasse IV die gemilderte Einkommensteuer nach der Anlage 6 b zu diesem Gesetz zugrunde zu legen.

(2) ¹Der Arbeitgeber hat die in den Zusatztabellen ausgewiesene gemilderte Lohnsteuer vom Arbeitslohn nach § 39 b Abs. 2 einzubehalten oder der Lohnsteuerberechnung für sonstige Bezüge nach § 39 b Abs. 3 zugrunde zu legen, wenn sich für einen unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Arbeitnehmer in den Steuerklassen I bis IV ein in den Zusatztabellen enthaltener Lohnsteuerbetrag nach den allgemeinen oder besonderen Lohnsteuertabellen ergibt. ²Die Zusatztabellen sind nicht anzuwenden bei der Ermittlung der Lohnsteuer für Arbeitslöhne oder Arbeitslobnteile, für die der Arbeitgeber vereinbarungsgemäß die Lohnsteuer zu übernehmen hat oder die nach § 40 Abs. 1 pauschal besteuert werden sollen. ³Der Arbeitgeber hat die Zusatztabellen auch nicht anzuwenden, wenn der Arbeitnehmer dies bei ihm bis zu der Lohnabrechnung beantragt hat, bei der erstmals im Kalenderjahr die Voraussetzung des Satzes 1 erfüllt ist; der Antrag kann nicht zurückgenommen werden.

(3) Bei einem Arbeitnehmer, der die Voraussetzungen für den Abzug des Versorgungs-Freibetrags oder des Altersentlastungsbetrags erfüllt, sind die Zusatztabellen nur anzuwenden, wenn ohne Abzug des Versorgungs-Freibetrags oder des Altersentlastungsbetrags die in den Zusatztabellen ausgewiesene gemilderte Lohnsteuer geringer ist als die Lohnsteuer, die sich für den um den Versorgungs-Freibetrag oder Altersentlastungsbetrag geminderten Arbeitslohn nach den allgemeinen oder besonderen Lohnsteuertabellen ergibt.

(4) Wenn der Arbeitgeber bei einem Arbeitnehmer für die Ermittlung der Lohnsteuer eine der Zusatztabellen angewendet hat, so hat er dies im Lohnkonto und in der Lohnsteuerbescheinigung durch Eintragung des Großbuchstabens Z anzugeben.

Autor und Mitherausgeber:

Prof. Dr. Hans-Joachim **Kanzler**, Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

| Anm. | Anm. |
|--|------|
| Allgemeine Erläuterungen zu § 61 | |
| I. Überblick zu § 61 | 1 |
| II. Rechtsentwicklung des § 61 ... | 2 |
| III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 61 | 3 |
| IV. Geltungsbereich des § 61 | 5 |
| V. Verhältnis des § 61 zu anderen Vorschriften | 6 |
| VI. Verfahrensfragen | 7 |
| Erläuterungen zu Abs. 1: Aufstellung und Bekanntmachung von Zusatztabellen | |
| I. Lohnsteuer-Zusatztabellen auf der Grundlage der Lohnuertabellen | 10 |
| II. Aufstellung der LStZusatztabellen | |
| 1. Überblick zum Tabellenwerk | 11 |
| 2. Aufstellung der LStZusatztabellen für 1994 und 1995 (Abs. 1 Satz 2) | 12 |
| 3. Aufstellung der LStZusatztabellen für 1993 (Abs. 1 Satz 3) | 13 |
| Erläuterungen zu Abs. 2: Pflichten des Arbeitgebers | |
| I. Anwendung der Zusatztabellen bei den Steuerklassen I bis IV (Satz 1) | 16 |
| II. Nichtanwendung der Zusatztabellen bei Nettolohnvereinbarung oder Lohnsteuerpauschalierung (Satz 2) | 17 |
| III. Nichtanwendung der Zusatztabellen auf Antrag des Arbeitnehmers (Satz 3) | 18 |
| Erläuterungen zu Abs. 3: Anwendung der Zusatztabellen bei Abzug des Versorgungs-Freibetrags oder des Altersentlastungsbetrags | |
| I. Bedeutung der Regelung | 21 |
| II. Anwendung der Zusatztabellen nach Durchführung einer Vergleichsrechnung | 22 |
| Erläuterungen zu Abs. 4: Eintragung im Lohnkonto und in der Lohnsteuerbescheinigung bei Anwendung der Zusatztabellen 24 | |

Allgemeine Erläuterungen zu § 61

Schrifttum: KLÖCKNER, Stfreistellung des Existenzminimums beim LStAbzug 1993, NWB F. 6 S. 3493 (11. 1. 93); O. V., Ges. zur Umsetzung des Föderalen Konsolidierungsprogramms, Stbg. 1993 S. 242; ARNDT, Die Sicherung des Existenzminimums im EStRecht – Zur verfassungsrechtl. Problematik der Übergangsregelung des BdF, BB 1993 S. 977; HARTMANN, Spielräume im Rahmen der Übergangsregelung für Geringverdiener, Inf. 1993 S. 133; RENDELS, Der stl. Beitrag zum Föderalen Konsolidierungsprogramm, DSzR 1993 S. 893; O. V., Gesetzl. Übergangsregelung 1993 bis 1995 für Geringverdiener, LSW Gr. 5, 1; KORN, StRechtsänderungen durch das StandOG und FKPG, KÖSDI 1993 S. 9545 (10/93); VAN ESSEN, Tarifliche Änderungen bei der Einkommensbesteuerung durch das StandOG und das Ges. zur Umsetzung des Föderalen Konsolidierungsprogramms, NWB F. 3 b S. 4469 (4. 10. 93); KANZLER, Anm. zum Vorlagebeschluß des BFH v. 16. 7. 93 III R 206/90, FR 1993 S. 751; C. ESSER, Zur Sicherung des Existenzminimums im EStG ab 1996, DSzR 1993 S. 754; DERS., Zur Notwendigkeit der Reform des EStTarifs – zugleich ein Beitrag zur Diskussion um eine „Gerechtigkeitslücke“, Inst. FuSt. Nr. 323, 1994; LIPSKY/ADAMS, Zur Anwendung der Entlastungsregelung bei niedrigen Erwerbseinkommen (§ 32 d EStG), NWB F. 3 S. 8917 (28. 2. 94); DIEBOLD, Unbillige Billigkeitsregelung für ArbN bei der Anwendung des § 32 d EStG?, FR 1994 S. 218.

Verwaltungsanordnungen: BMF v. 3. 12. 92, BStBl. I 1992 S. 736 betr. LStZusatztabellen für 1993; ländereinheitl. Erlaß Bremen, Niedersachsen, Brandenburg v. 15. 6., 22. 6. und 27. 7. 93 StEK EStG § 61 Nr. 1; s. auch StEd. 1993 S. 411 jeweils betr. Beispiele zum LStAbzug auf sonstige Bezüge; BMF v. 20. 7. 93, BStBl. I 1993 S. 559 betr. LStAbzugsverfahren; BMF v. 17. 8. 93, BStBl. I 1993 S. 703 betr. StFreistellung des Existenzminimums im LStVerfahren; BMF v. 9. 9. 93, BStBl. I 1993 S. 807 betr. LStZusatztabellen für 1994; BMF v. 10. 1. 94, FR 1994 S. 98 = DSr 1994 S. 137 betr. Regelung zur Aufhebung vorläufiger StFestsetzungen.

I. Überblick zu § 61

1

Abs. 1 bestimmt, daß das BMF Zusatztabellen aufzustellen und bekanntzumachen hat, die zu den nach § 38 c bekanntgemachten Tabellen gemilderte LStBeträge enthalten. Auf die in den Anlagen 4–6 abgedruckten Tabellen wird verwiesen (s. Anm. 11 ff.).

Abs. 2 regelt in *Satz 1* die Verpflichtung des ArbG, die gemilderte LSt. vom ArbLohn einzubehalten oder der LStBerechnung für sonstige Bezüge zugrunde zu legen (s. Anm. 16). Nach *Satz 2* keine Anwendung der Zusatztabellen bei Nettolohnvereinbarung und Pauschalversteuerung des ArbLohns (Anm. 17) oder nach *Satz 3* auf Antrag des ArbN (s. Anm. 18).

Abs. 3 enthält eine Sonderregelung zur Anwendung der Zusatztabellen auf ArbN, die einen Versorgungsfreibetrag oder Altersentlastungsbetrag erhalten (s. Anm. 21 f.).

Abs. 4 verpflichtet den ArbG, die Anwendung der Zusatztabellen bei einem ArbN im Lohnkonto und der LStBescheinigung durch Eintragung eines „Z“ zu vermerken (Anm. 24).

II. Rechtsentwicklung des § 61

2

FKPG v. 23. 6. 93 (BGBl. I S. 944; BStBl. I S. 510): Durch Ges. zur Umsetzung des Föderalen Konsolidierungsprogramms (FKPG) wurde § 61 gemeinsam mit § 32 c (jetzt § 32 d) auf Beschluß des Haushaltsausschusses (8. Ausschuß) in das EStG aufgenommen (Beschlußempfehlung und Ber. v. 18. 5. 93, BTDrucks. 12/4801 S. 52 f. u. S. 56). Beide Vorschriften enthalten eine Übergangsregelung zur StFreistellung des Existenzminimums Steuerpflichtiger mit niedrigem Einkommen; sie lösen Verwaltungsanordnungen ab, die für den VZ 1993 ergangen waren (vgl. BMF v. 3. 12. 92, BStBl. I S. 736 und v. 23. 12. 92, BStBl. I 1993 S. 14). Die Regelung gilt für die VZ 1993 bis 1995; bis zum VZ 1996 ist das Neuregelungsgebot des BVerfG (s. § 32 d Anm. 4) zur StFreistellung des Existenzminimums durch den Gesetzgeber zu erfüllen.

JStG 1996 v. 11. 10. 95 (BGBl. I S. 1250; BStBl. I S. 438): Aufhebung der ohnehin nur für die VZ 1993 bis 1995 geltenden Vorschrift (s. Anm. 12) für das LStAbzugsverfahren gemeinsam mit der Übergangsregelung des § 32 d, an deren Stelle der neue Tarif nach § 32 a mit erhöhten Grundfreibeträgen tritt (s. auch § 32 d Anm. 2).

III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 61

3

Bedeutung der Regelung: Die Vorschrift setzt die Übergangsregelung zur StFreistellung des Existenzminimums (§ 32 d) für das LStAbzugsverfahren um.

Damit wird sichergestellt, daß Stpfl., die ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielen, das Existenzminimum auch Istfrei beziehen können. Dem ArbG wird dazu die Anwendung von LStZusatztabellen vorgeschrieben, die aus den nach § 38 c bekanntgemachten Jahres-, Monats-, Wochen- und TagesLStTabellen abgeleitet werden. Im Gegensatz zu § 32 d sind im LStAbzugsverfahren aus dem Katalog der Hinzurechnungsbeträge nur der Versorgungs-Freibetrag und der Altersentlastungsbetrag zu berücksichtigen (s. Anm. 21 f.); zur Berücksichtigung weiterer Hinzurechnungsbeträge ist in § 46 Abs. 2 Nr. 7 ein neuer Pflichtveranlagungsgrund eingeführt worden (s. § 32 d Anm. 9 und Anm. 21). Zur Bedeutung der Übergangsregelungen zur StFreistellung des Existenzminimums allgemein s. § 32 d Anm. 3.

Die Verfassungsmäßigkeit der Vorschrift steht außer Frage. Wie die Regelung des § 32 d entspricht sie der Anweisung des BVerfG im Tenor des Beschlusses v. 25. 9. 92 (2 BvL 5/91, 8/91, 14/91, BVerfGE 87 S. 153, FR 1992 S. 810), sicherzustellen, daß bei der Einkommensbesteuerung dem Stpfl. die Erwerbsbezüge belassen werden, die er zur Deckung eines nach den Grundsätzen dieser Entscheidung zu bestimmenden existenznotwendigen Bedarfs benötigt (s. § 32 d Anm. 3). Bei Stpfl., die ArbLohn beziehen, ist dies zeitnah nur durch einen entsprechend geminderten LStAbzug zu gewährleisten. Zur Verfassungsmäßigkeit der Übergangsregelungen zur StFreistellung des Existenzminimums allgemein s. § 32 d Anm. 4.

4 Einstweilen frei.

5

IV. Geltungsbereich des § 61

Persönlicher Geltungsbereich: § 61 gilt für natürliche unbeschr. estpfl. ArbN, die dem LStAbzug unterliegen (§ 1 Abs. 1 u. 2) und regelt die Pflichten der ArbG. Soweit § 32 d auch auf beschr. Stpfl. anzuwenden ist (§ 32 d Anm. 6), wird der Steuerabzug weiterhin nach § 39 d durchgeführt, wonach die Milderung oder StFreistellung im Abzugsverfahren nicht zu berücksichtigen ist. Auf Antrag kann auch zur Berücksichtigung des § 61 eine Veranlagung durchgeführt werden (§ 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 3 Buchst. a idF des RegE-GrenzpendlerG aaO Anm. 2).

Sachlicher Geltungsbereich: Als Übergangsregelung bis zu einer grundlegenden Neuregelung des Tarifs betreffen § 61 und die dazu ergangenen LStZusatztabellen den LStAbzug durch den ArbG für die VZ 1993 bis 1995 (s. Anm. 11–13).

[Anschluß S. E 5]

V. Verhältnis des § 61 zu anderen Vorschriften

6

Verhältnis zu den Vorschriften über den LStJA: Ist die LSt. unter Anwendung der LStZusatztabellen einbehalten und abgeführt worden, darf der ArbG *keinen LStJA nach § 42 b* durchführen (§ 42 b Abs. 1 Satz 4 Nr. 4 b). Das gleiche gilt für den *permanenten LStJA nach § 39 b Abs. 2 Satz 7* (vgl. BMF v. 20. 7. 93, BStBl. I S. 559 zu 3.).

Verhältnis zu den Veranlagungsvorschriften: Da im LStAbzugsverfahren zur Ermittlung des Erwerbseinkommens (§ 32 d Abs. 2) aus dem Katalog der Hinzurechnungsbeträge nur der *Versorgungs-Freibetrag* und der *Altersentlastungsbetrag* zu berücksichtigen sind (s. Anm. 21 f.), hat der Gesetzgeber zur Berücksichtigung weiterer Hinzurechnungsbeträge in § 46 Abs. 2 Nr. 7 einen neuen Pflichtveranlagungsgrund eingeführt (s. auch § 32 d Anm. 9).

Verhältnis zu § 51 a (ESt. als Maßstabsteuer): Die nach § 61 Abs. 2 einbehaltene LSt. ist auch für die sog. Annexsteuern (s. § 51 a Anm. 9), einschließlich des ab VZ 1995 wieder eingeführten Solidaritätszuschlags (SolZuschlG 1995 idF des Art. 34 FKPG aaO, s. Anm. 2), und die der Gesetzgebungskompetenz der Länder unterliegende Kirchensteuer (§ 51 a Anm. 3 u. 25 f.) maßgebend (vgl. § 32 d Anm. 8).

VI. Verfahrensfragen

7

Die durch BMF-Schreiben v. 10. 7. 92, BStBl. I S. 402 ua. zum Grundfreibetrag und damit zur StFreistellung des Existenzminimums angeordnete vorläufige StFestsetzung ist durch § 32 d für die Übergangszeit bis zur Neuregelung des Tarifs entfallen (BMF v. 10. 1. 94, FR 1994 S. 98 = DStR 1994 S. 137)

Einstweilen frei.

8, 9

Erläuterungen zu Abs. 1: Aufstellung und Bekanntmachung von Zusatztabellen

I. Lohnsteuer-Zusatztabellen auf der Grundlage der Lohnsteuertabellen

10

Abs. 1 trifft Regelungen zur Aufstellung und Bekanntmachung von Zusatztabellen, die für den LStAbzug eine Bearbeitung in zwei Schritten bedingen.

Anwendung zweier Tabellen erforderlich: Nach Abs. 1 Satz 1 hat das BMF Zusatztabellen aufzustellen und bekanntzumachen, die zu den LStBeträgen der gem. § 38 c bekanntgemachten Jahres-, Monats-, Wochen- und Tageslohnsteuertabellen gemilderte LStBeträge enthalten. Die veröffentlichten LStZusatztabellen enthalten demgemäß nur die Beträge der tabellarischen LSt. und die ihnen zugeordneten Beträge gemildelter LSt. Für den LStAbzug sind daher noch die aufgrund § 38 c bekanntgemachten LStTabellen heranzuziehen, um in einem ersten Schritt die tabellarische LSt. zu ermitteln, der in einem zweiten Schritt die gemilderte LSt. aus der LStZusatztabelle zugeordnet werden kann (s. das Beispiel zu Anm. 16). Zusammenfassungen beider Tabellen zu den jeweiligen LStKlassen sind im Handel erhältlich.

Anwendung auf laufenden ArbLohn und sonstige Bezüge: Nach den Sätzen 2 und 3 sind die LStZusatztabellen auf den laufenden ArbLohn und die sonstigen im Lohnzahlungszeitraum zufließenden Bezüge anzuwenden. Gerade die Anwendung der LStZusatztabellen auf die sonstigen Bezüge kann zu einer höheren Belastung durch die gemilderte LSt. führen. Für diesen Fall ist dem lstopfl. ArbN nach Abs. 2 Satz 3 ein Wahlrecht eingeräumt, auf die Anwendung der LStZusatztabellen zu verzichten (s. Anm. 18).

II. Aufstellung der LStZusatztabellen

11 1. Überblick zum Tabellenwerk

Grundlage der LStZusatztabellen sind die in den Anlagen zum EStG idF des FKPG enthaltenen Zusatztabellen, die die gemilderte ESt. für die VZ der Übergangsregelung enthalten. Die für die VZ 1994 und 1995 maßgebenden Tabellen ergeben sich aus den Anlagen 4 und 5 (abgedruckt § 32 d Anm. 16). Die für 1993 maßgebenden Tabellen sind in Anlage 6 zum EStG idF des FKPG enthalten (s. Anm. 13).

12 2. Aufstellung der LStZusatztabellen für 1994 und 1995 (Abs. 1 Satz 2)

Grundlage der LStZusatztabellen für den laufenden ArbLohn der nach dem 31. 12. 93 endenden Lohnzahlungszeiträume und die nach diesem Zeitpunkt zufließenden sonstigen Bezüge sind die folgenden Zusatztabellen der Anlagen 4 und 5 zum EStG idF des FKPG:

► **VZ 1994:** Grundlage der LStZusatztabellen in den StKlassen I, II und IV sind die Zusatztabellen zur EStGrundtabelle nach der dem EStG idF des FKPG (aaO, s. Anm. 2) beigefügten Anlage 4 zu § 32 d Abs. 1 (s. § 32 d Anm. 16 „Zusatztabelle für 1994 zur EStGrundtabelle“). Für die StKlasse III ist die in der Anlage 5 zu § 32 d Abs. 1 enthaltene Zusatztabelle maßgebend (s. § 32 d Anm. 16 „Zusatztabelle für 1994 zur EStSplittingtabelle“). Auf dieser Grundlage hat der BMF die *LStZusatztabellen 1994* erstellt und bekanntgemacht (BMF v. 9. 9. 93, BStBl. I S. 807).

► **VZ 1995:** Grundlage der LStZusatztabellen in den StKlassen I, II und IV sind die Zusatztabellen zur EStGrundtabelle nach der dem EStG idF des FKPG (aaO Anm. 2) beigefügten Anlage 4 b zu § 52 Abs. 21 f (s. § 32 d Anm. 16 „Zusatztabelle für 1995 zur EStGrundtabelle“). Für die StKlasse III ist die in der Anlage 5 b zu § 52 Abs. 21 f enthaltene Zusatztabelle maßgebend (s. § 32 d Anm. 16 „Zusatztabelle für 1995 zur EStSplittingtabelle“). Auf dieser Grundlage sind die LStZusatztabellen 1995 vom BMF noch zu erstellen.

13 3. Aufstellung der LStZusatztabellen für 1993 (Abs. 1 Satz 3)

Besondere zu § 61 ergangene Zusatztabellen für Zwecke des LStAbzugs: Grundlage der LStZusatztabellen für den VZ 1993 sind nicht die beiden EStZusatztabellen 1993 zur Grund- und Splittingtabelle (abgedruckt § 32 d Anm. 16), sondern drei in den Anlagen 6, 6 a und 6 b zu § 61 Abs. 1 zum EStG idF des FKPG enthaltene Tabellen für Zwecke des LStAbzugs. Danach ergibt sich aus Anlage 6 eine Tabelle für die StKlassen I und II, aus Anlage 6 a für die StKlasse III und aus Anlage 6 b für die StKlasse IV. Die entsprechenden LStZusatztabellen hatte der BMF bereits zuvor aufgestellt und bekanntgemacht (BMF v. 3. 12. 92,

BStBl. I S. 736). Sie gelten auch nach Inkrafttreten des FKPG fort (BMF v. 1. 7. 93, BStBl. I S. 559).

Unzureichender Ausgleich verfassungswidriger Benachteiligungen durch Pflichtveranlagung: Die Fortgeltung der im Verwaltungswege aufgestellten Tabellen für 1993 wurde aus Vereinfachungsgründen vorgesehen (BTDrucks. 12/4801 S. 156 u. 161). Die in BStBl. I 1992 S. 736 veröffentlichten Tabellen gehen noch von einem Existenzminimum von 12 000 DM für Alleinstehende und 19 000 DM für Ehegatten aus. Auf dieser Grundlage sind die in Anlage 6 und 6 a zu § 61 Abs. 1 EStG idF des FKPG veröffentlichten Tabellen zur EStGrundtabelle und EStSplittingtabelle (also idR für Alleinstehende und Ehegatten) erstellt worden.

► *Alleinstehende:* Nach Herabsetzung des Existenzminimums durch den Gesetzgeber (s. § 32 d Anm. 12) von 12 000 DM auf 10 500 DM soll es für lStpfl. ArbN bei dem LStAbzug auf der Grundlage des erhöhten Existenzminimums für Alleinstehende bleiben; bei der nachfolgenden Veranlagung wird die ESt. aus Billigkeitsgründen niedriger festgesetzt, soweit sie auf der Minderung der Null- und Milderungszonen beruhen (BMF v. 26. 10. 93, BStBl. I S. 895 Tz. 4 mit Berechnungsbeispiel; s. auch BTDrucks. 12/4801 S. 149). Im einzelnen dazu § 32 d Anm. 12.

► *Ehegatten und andere Stpfl. mit Splittingtarif* kommen erst durch die Pflichtveranlagung (s. Anm. 6) in den Genuß der Verdoppelung des Existenzminimums, die ihnen beim LStAbzug nach den Tabellen in BStBl. I 1992 S. 736 vorenthalten war. Aus diesem Grund gibt es eine dritte Tabelle 1993 für die StKlasse IV, die darauf beruht, daß beiden Ehegatten das ursprüngliche Existenzminimum von 19 000 DM jeweils zur Hälfte gewährt wird. Da Ehegatten nicht unter die Anwendung der Billigkeitsregelung fallen, sind sie uE gegenüber der eheähnlichen Gemeinschaft in verfassungswidriger Weise benachteiligt (s. § 32 d Anm. 12).

Eine Anwendung der Billigkeitsregelung (BMF v. 26. 10. 93, BStBl. I 1993 S. 895) auf Ehegatten scheidet aus, weil diese nur zu einem Existenzminimum von 19 000 DM führen würde, das Gesetz aber bereits 21 000 DM gewährt. Stpfl. in eheähnlicher Gemeinschaft wird aber im Billigkeitsweg der zweifache Betrag von 12 000 DM gewährt (glA Fraktion der SPD, BTDrucks. 12/4801 S. 148 li. Sp.).

Einstweilen frei.

14, 15

Erläuterungen zu Abs. 2: Pflichten des Arbeitgebers

I. Anwendung der Zusatztabelle bei den Steuerklassen I bis IV (Satz 1) 16

Nach Abs. 2 Satz 1 ist eine Milderung in den LStZusatztabelle nur für die StKlassen I bis IV vorgesehen. Danach sollen ArbN in den LStKlassen V und VI von der Milderung der LSt. ausgeschlossen bleiben, weil unterstellt wird, daß eine etwa erforderliche Milderung in diesen Fällen bereits bei der Besteuerung des Ehegatten (StKlasse III) oder beim LStAbzug vom ArbLohn aus dem ersten Dienstverhältnis erfolgt (BTDrucks. 12/4801 S. 161).

Tabellarische LSt. als Grundlage für Abzug der gemilderten LSt.: Ergibt sich für einen unbeschr. estpfl. ArbN in den StKlassen I bis IV „ein in den Zusatztabelle enthaltener Lohnsteuerbetrag nach den allgemeinen oder besonderen Lohnuertabelle“, so hat der ArbG die in den Zusatztabelle ausgewiesene gemilderte LSt. vom ArbLohn nach § 39 b Abs. 2 einzubehalten oder der LStBerechnung für sonstige Bezüge nach § 39 b Abs. 3 zugrunde zu legen. Nach

dieser verunglückten Formulierung des Abs. 2 Satz 1 muß der ArbG zunächst die auf den laufenden ArbLohn entfallende LSt. auf Grund der zu § 38 c aufgestellten allgemeinen oder besonderen LStTabellen (Jahres-, Monats-, Wochen- oder Tages-LStTabellen) ermitteln; denn ergibt sich danach keine LSt., so kann auch keine Milderung erfolgen. Diesen Tatbestand scheint die Formulierung in Satz 1 zu beschreiben. Ergibt sich eine tabellarische LSt., so ist aus der LStZusatztable die gemilderte LSt. zu entnehmen, die einzubehalten und abzuführen ist.

Beispiel: Ein ArbN mit StKlasse III/0 bezieht im Kj. 1994 folgende Arbeitslöhne:
 tabellarische LSt. gemilderte LSt.
 (BStBl. I 1993 S. 810)

| | | | |
|---------------|-----------|-------------|-----------|
| a) Jahreslohn | 30 000 DM | 2 142,00 DM | 198,00 DM |
| b) Monatslohn | 2 500 DM | 178,50 DM | 16,50 DM |
| c) Wochenlohn | 600 DM | 44,56 DM | 12,60 DM |
| d) Tageslohn | 83 DM | 12,60 DM | 0,36 DM |

17 II. Nichtanwendung der Zusatztabellen bei Nettolohnvereinbarung oder Lohnsteuerpauschalierung (Satz 2)

Nach Abs. 2 Satz 2 hat der ArbG die Zusatztabellen nicht anzuwenden, wenn er die LSt. für ArbLöhne oder ArbLohnanteile vereinbarungsgemäß übernommen hat (Nettolohnvereinbarung) oder Pauschalbesteuerung nach § 40 Abs. 1 beabsichtigt. Zur Begründung für diesen Ausschluß wird angeführt, daß die Milderung der LSt. in diesen Fällen nicht dem ArbN zugute kommen würde (BTD Drucks. 12/4801 S. 161).

Für die Nettolohnvereinbarung ist diese Begründung, die Milderung komme dem ArbN nicht zugute, uE nicht überzeugend. Bei der Nettolohnvereinbarung sind die vom ArbG für den ArbN zu tragenden Abzugsbeträge, die dem Nettolohn hinzugerechnet den Bruttolohn ergeben, Teil des ArbLohns des ArbN, der diesem zusammen mit der Auszahlung des Nettolohns zufließt (BFH v. 6. 12. 91 VI R 122/89, BStBl. II 1992 S. 441). Bei der Veranlagung wird die einbehaltene LSt. daher angerechnet (BFH v. 26. 2. 82 VI R 123/78, BStBl. II S. 403; v. 13. 11. 87 VI R 4/84, BFH/NV 1988 S. 566 und BFH VI R 122/89 aaO). UE ist die Nichtanwendung der Zusatztabellen in diesen Fällen jedoch hinzunehmen, weil die Milderung bei der nachfolgenden Pflichtveranlagung (§ 46 Abs. 2 Nr. 7) erfolgen kann.

Nur für die Pauschalbesteuerung nach § 40 Abs. 1 ist die Nichtanwendung der LStZusatztabellen vorgesehen. Dies sind die Fälle, wenn der ArbG in einer größeren Zahl von Fällen sonstige Bezüge gewährt oder mit Nacherhebung nicht vorschriftsmäßig einbehaltener LSt. rechnen muß.

18 III. Nichtanwendung der Zusatztabellen auf Antrag des Arbeitnehmers (Satz 3)

Die Zusatztabellen sind nach Abs. 2 Satz 3 nicht anzuwenden, wenn der ArbN dies bei dem ArbG bis zur Lohnabrechnung unwiderruflich beantragt hat. In der vorangegangenen Verwaltungsanweisung war die Anwendung der LStZusatztabellen noch zwingend angeordnet (BMF v. 3. 12. 92, BStBl. I 1992 S. 734).

Bedeutung des Verzichts auf Steuermilderung: Für den Verzicht auf Anwendung der Zusatztabellen können zwei Gründe sprechen.

Der ArbN hat

– umfangreiche Erwerbsbezüge, die beim LStAbzug nicht berücksichtigt werden oder

– sonstige Bezüge.

► *Umfangreiche Erwerbsbezüge*, die beim LStAbzug nicht berücksichtigt werden, können bei der nach § 46 Abs. 2 Nr. 7 erforderlichen EStVeranlagung zu einer Nachzahlung führen, die der ArbN vermeiden kann, indem er für die Anwendung der jeweils in Betracht kommenden allgemeinen oder besonderen LStTabelle optiert. Die in den LStZusatztabellen ausgewiesene LSt. beruht nämlich auf der Annahme, daß geringverdienende ArbN ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beziehen.

Von den Erwerbsbezügen des § 32 d Abs. 2 wird beim LStAbzug nur der Versorgungs-Freibetrag und der Altersentlastungsbetrag berücksichtigt (s. Anm. 21 f). Hat der ArbN daher zB noch Abzugsbeträge nach § 10 e, einen Spareneinbehalt oder steuerfreie Veräußerungsgewinne, so kann deren Hinzurechnung bei der EStVeranlagung zu einer höheren ESt. nach der Zusatztafel führen, als die tarifliche Steuer beträgt (s. § 32 d Anm. 14 mit Beispiel).

► *Sonstige Bezüge*, wie zB Urlaubs- oder Weihnachtsgeld, die der ArbN erhält, können bei Anwendung der LStZusatztabellen stärker besteuert werden. Liegt der laufende ArbLohn im Anwendungsbereich der LStZusatztafel, so ergibt sich für den sonstigen Bezug idR eine LSt., die höher ist als die LSt., die sich ohne Anwendung der LStZusatztafel ergeben würde. Durch diesen Aufholeffekt wird die im Verhältnis zu geringer LStBelastung des laufenden ArbLohns ausgeglichen. Der ArbN sollte in einem solchen Fall auf die Anwendung der Zusatztabellen verzichten, wenn er eher Wert auf einen höheren Nettobetrag des sonstigen Bezugs legt und dabei in Kauf nimmt, daß der laufende Netto-ArbLohn geringer ist.

S. auch „Merkblatt zur StFreistellung des Existenzminimums“ BMF v. 17. 8. 93, BStBl. I 1993 S. 703 zu 4. und ländereinheitl. Erlaß Bremen, Niedersachsen, Brandenburg v. 15. 6., 22. 6. und 27. 7. 93, StEK EStG § 61 Nr. 1; s. auch StEd. 1993 S. 411, jeweils betr. Beispiele zum LStAbzug auf sonstige Bezüge.

Befristeter Antrag auf Verzicht: Nach Satz 3 erster Halbs. ist der Verzicht auf Anwendung der Zusatztabellen vom ArbN bis zur Lohnabrechnung zu beantragen, bei der erstmals im Kj. die Voraussetzungen für die Anwendung der Tabellen erfüllt sind. Damit ist der Antrag nur bis zum Ende des jeweiligen Lohnzahlungszeitraums (§ 38 Abs. 3) für das laufende Kj. zulässig. Wurden die LStZusatztabellen bereits vom ArbG oder einem früheren ArbG bei einer Lohnabrechnung für das laufende Kj. angewendet, kann der ArbN den Antrag für die folgenden Lohnzahlungszeiträume desselben Kj. nicht mehr stellen (BMF 20. 7. 93, BStBl. I 1993 S. 559 zu 2 b).

Keine Rücknahme des Antrags: Nach Satz 3 zweiter Halbs. kann der Antrag, soweit er reicht (s. o.) nicht zurückgenommen werden. Der ArbN ist damit für das jeweilige Kj. an seinen Antrag gebunden. Erstreckt sich der Antrag zur Nichtanwendung der Zusatztabellen auch auf die Lohnabrechnung des nachfolgenden Kj., so kann er nur mit Wirkung für das folgende Kj. bis zur ersten Lohnabrechnung des Folgejahrs zurückgenommen werden (BMF v. 20. 7. 93, BStBl. I 1993 S. 559 zu 2 b). Über diese Folgen wird der ArbN durch das „Merkblatt zur StFreistellung des Existenzminimums“ (BMF v. 17. 8. 93, BStBl. I 1993 S. 703 zu 4.) unterrichtet, das er vom ArbG erhält. Eine Verpflichtung des ArbG zur Aufklärung über den Antrag besteht strechtlich nicht, entsprechende Hinweise sollen aber zweckmäßig sein (BMF v. 20. 7. 93, aaO zu 4.). UE läßt sich

eine Informationspflicht des ArbG zumindest aus der arbeitsrechtlichen Fürsorgepflicht herleiten (s. auch Anm. 24 aE).

19, 20 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 3: Anwendung der Zusatztabelle bei Abzug des Versorgungs- Freibetrags oder des Altersentlastungsbetrags

21 I. Bedeutung der Regelung

Aus Vereinfachungsgründen sind zur Berücksichtigung der Entlastung bei niedrigem Erwerbseinkommen für Zwecke des LStAbzugs (wie auch bei Festsetzung der EStVorausZ) Erleichterungen vorgesehen (§ 32 d Anm. 23). Die an sich nach § 32 d Abs. 2 vorgesehene Ermittlung der Erwerbsbezüge (§ 32 d Anm. 20–23) wird in der Weise begrenzt, daß aus dem Katalog der Hinzurechnungsbeträge nur der Versorgungs-Freibetrag und der Altersentlastungsbetrag zu berücksichtigen sind. Nach § 39 b Abs. 2 Satz 2 werden diese beiden Entlastungen beim LStAbzug ohnehin berücksichtigt. Durch Erfassung dieser Beträge sollen typische Nachforderungsfälle vermieden werden (glA *Blümich/Thürmer*, XIV. § 61 Rz. 50). Die übrigen Hinzurechnungsbeträge werden im Rahmen einer Pflichtveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 7 erfaßt (s. Anm. 6 und § 32 d Anm. 9). Dadurch eintretende Nachforderungen kann der ArbN vermeiden, indem er nach § 61 Abs. 2 Satz 3 unwiderruflich die Nichtanwendung der Zusatztabelle beantragt (s. Anm. 18).

Die Anwendung der Zusatztabelle soll nicht zu einer höheren Steuer als der normalen Tarifsteuer führen. Dies ist wegen der nach § 32 d Abs. 2 vorgesehenen Hinzurechnungen zum zu versteuernden Einkommen und wegen der eingeschränkten Berücksichtigung von Versorgungsfreibetrag und Altersentlastungsbetrag beim ArbLohn nach § 61 möglich. Die Hinzurechnungen führen zwar nicht zu einer Besteuerung der hinzugerechneten Beträge; aus der Milderungstabelle kann sich aber gleichwohl eine höhere als die tarifliche StBelastung ergeben. In diesem Fall ist die Tarifsteuer maßgebend. Daher ist stets eine *Vergleichsrechnung* durchzuführen. Zu der entsprechenden Vergleichsrechnung bei § 32 d s. § 32 d Anm. 14.

22 II. Anwendung der Zusatztabelle nach Durchführung einer Vergleichsrechnung

Nach § 32 d Abs. 2 Nr. 5 ist zur Ermittlung der für die Anwendung der Zusatztabelle maßgebenden Erwerbsbezüge ua. der Altersentlastungs- und der Versorgungs-Freibetrag hinzuzurechnen (s. § 32 d Anm. 20 ff.). Es ist daher folgerichtig die gemilderte LSt. von dem voraussichtlichen ArbLohn zuzüglich dieser beiden Hinzurechnungsbeträge zu ermitteln. Ist die LSt. nach den allgemeinen oder besonderen Lohnsteuertabellen auf den um diese Beträge geminderten ArbLohn bereits geringer als die gemilderte LSt. ohne Berücksichtigung dieser Beträge, so findet die Zusatztabelle keine Anwendung.

Die Voraussetzungen des Versorgungs-Freibetrags erfüllt ein ArbN, wenn er Versorgungsbezüge iSd. § 19 Abs. 2 Satz 2 erhält. Die Ermäßigung beträgt 40 vH der Versorgungsbezüge, höchstens 6 000 DM (s. § 19 Anm. 360 ff.).

Die Voraussetzungen des Altersentlastungsbetrags erfüllt ein ArbN nach § 24 a, der das 64. Lebensjahr vollendet hat. Die Ermäßigung beträgt 40 vH des ArbLohns und der positiven Summe der übrigen Einkünfte, ausgenommen Versorgungsbezüge iSd. § 19 Abs. 2 und Einkünfte iSd. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a und § 22 Nr. 4 Satz 4 Buchst. b, höchstens jedoch 3 720 DM (s. § 24 a Anm. 15 ff.).

Die Notwendigkeit einer Vergleichsrechnung ergibt sich aus Abs. 3, wonach die Zusatztabelle nur anzuwenden ist, wenn die gemilderte LSt. auf den Arbeitslohn zuzüglich des Versorgungs-Freibetrags und des Altersentlastungsbetrags geringer ist als die tarifliche LSt.

Beispiel: Ein ArbN mit StKlasse III/0 hat 1994 einen Jahresarbeitslohn von 12 000 DM und Versorgungsbezüge von

a) 18 000 DM

b) 23 000 DM.

| Der um den Versorgungs- freibetrag geminderte ArbLohn beträgt | Die darauf entfallende LSt. beträgt | Die gemilderte LSt. beträgt ohne Abzug des Versorgungsfreibetrags |
|---|--|---|
| a) 24 000 DM | 1 170 DM | 198 DM |
| b) 29 000 DM | 1 992 DM | 2 688 DM |

Nur im Fall a) ist die Zusatztabelle anzuwenden.

Zu Berechnungsbeispielen unter Einbeziehung der Besteuerung sonstiger Bezüge s. auch ländereinheitl. Erlaß Bremen, Niedersachsen, Brandenburg v. 15. 6., 22. 6. und 27. 7. 93 StEK EStG § 61 Nr. 1; s. auch StEd. 1993 S. 411.

Einstweilen frei.

23

Erläuterungen zu Abs. 4:

24

Eintragung im Lohnkonto und in der Lohnsteuerbescheinigung bei Anwendung der Zusatztabellen

Hat der ArbG für die Ermittlung der LSt. bei einem ArbN eine der Zusatztabellen angewendet, so muß er dies im Lohnkonto (s. § 41 Abs. 1) und in der LStBescheinigung (§ 41 b Abs. 1) angeben; dazu ist der Großbuchstabe „Z“ (= Zusatztabelle) einzutragen. Der Großbuchstabe „Z“ auf der LStBescheinigung soll den ArbN auf seine nach § 46 Abs. 2 Nr. 7 bestehende Veranlagungspflicht hinweisen (BTDrucks. 12/4801 S. 161). Die Eintragung des Buchstabens „Z“ in das Lohnkonto ist die Grundlage für die Erstellung der LStBescheinigung (§ 41 b Abs. 1 Satz 2).

Eine Verpflichtung des ArbG zur Aufklärung über die Veranlagungspflicht bei Anwendung der Zusatztabellen soll strechtlich nicht bestehen, entsprechende Hinweise werden aber für zweckmäßig gehalten (BMF v. 20. 7. 93, BStBl. I 1993 S. 703 zu 4.). UE läßt sich eine Informationspflicht des ArbG, wie bei der Unterrichtung über das Wahlrecht nach Abs. 2 Satz 3 (s. Anm. 18), zumindest aus der arbeitsrechtlichen Fürsorgepflicht herleiten.

