

§ 39

Lohnsteuerkarte

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

(1) ¹Die Gemeinden haben den nach § 1 Abs. 1 unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Arbeitnehmern für jedes Kalenderjahr unentgeltlich eine Lohnsteuerkarte nach amtlich vorgeschriebenem Muster auszustellen und zu übermitteln, letztmalig für das Kalenderjahr 2010. ²Steht ein Arbeitnehmer nebeneinander bei mehreren Arbeitgebern in einem Dienstverhältnis, so hat die Gemeinde eine entsprechende Anzahl Lohnsteuerkarten unentgeltlich auszustellen und zu übermitteln. ³Wenn eine Lohnsteuerkarte verlorengegangen, unbrauchbar geworden oder zerstört worden ist, hat die Gemeinde eine Ersatz-Lohnsteuerkarte auszustellen. ⁴Hierfür kann die ausstellende Gemeinde von dem Arbeitnehmer eine Gebühr bis 5 Euro erheben; das Verwaltungskostengesetz ist anzuwenden. ⁵Die Gemeinde hat die Ausstellung einer Ersatz-Lohnsteuerkarte dem für den Arbeitnehmer örtlich zuständigen Finanzamt unverzüglich mitzuteilen.

(2) ¹Für die Ausstellung der Lohnsteuerkarte ist die Gemeinde örtlich zuständig, in deren Bezirk der Arbeitnehmer am 20. September des dem Kalenderjahr, für das die Lohnsteuerkarte gilt, vorangehenden Jahres oder erstmals nach diesem Stichtag seine Hauptwohnung oder in Ermangelung einer Wohnung seinen gewöhnlichen Aufenthalt hatte. ²Bei verheirateten Arbeitnehmern gilt als Hauptwohnung die Hauptwohnung der Familie oder in Ermangelung einer solchen die Hauptwohnung des älteren Ehegatten, wenn beide Ehegatten unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind und nicht dauernd getrennt leben.

(3) ¹Die Gemeinde hat auf der Lohnsteuerkarte insbesondere einzutragen:

1. die Steuerklasse (§ 38b) in Buchstaben,
2. die Zahl der Kinderfreibeträge bei den Steuerklassen I bis IV, und zwar für jedes nach § 1 Abs. 1 unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Kind im Sinne des § 32 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 3
 - a) den Zähler 0,5, wenn dem Arbeitnehmer der Kinderfreibetrag nach § 32 Abs. 6 Satz 1 zusteht, oder
 - b) den Zähler 1, wenn dem Arbeitnehmer der Kinderfreibetrag zusteht, weil
 - aa) die Voraussetzungen des § 32 Abs. 6 Satz 2 vorliegen,
 - bb) der andere Elternteil vor dem Beginn des Kalenderjahres verstorben ist (§ 32 Abs. 6 Satz 3 Nr. 1) oder
 - cc) der Arbeitnehmer allein das Kind angenommen hat (§ 32 Abs. 6 Satz 3 Nr. 2),
3. auf den Lohnsteuerkarten für 2009 und 2010 die Identifikationsnummer (§ 139b der Abgabenordnung) des Arbeitnehmers.

²Für die Eintragung der Steuerklasse III ist das Finanzamt zuständig, wenn der Ehegatte des Arbeitnehmers nach § 1a Abs. 1 Nr. 2 als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig zu behandeln ist.

(3a) ¹Soweit dem Arbeitnehmer Kinderfreibeträge nach § 32 Abs. 1 bis 6 zustehen, die nicht nach Absatz 3 von der Gemeinde auf der Lohnsteuerkarte einzutragen sind, ist vorbehaltlich des § 39a Abs. 1 Nr. 6 die auf der Lohnsteuerkarte eingetragene Zahl der Kinderfreibeträge sowie im Fall des § 38b Nr. 2 die Steuerklasse vom Finanzamt auf Antrag zu ändern.

²Das Finanzamt kann auf nähere Angaben des Arbeitnehmers verzichten, wenn der Arbeitnehmer höchstens die auf seiner Lohnsteuerkarte für das vorangegangene Kalenderjahr eingetragene Zahl der Kinderfreibeträge beantragt und versichert, dass sich die maßgebenden Verhältnisse nicht wesentlich geändert haben. ³In den Fällen des § 32 Abs. 6 Satz 6 gelten die Sätze 1 und 2 nur, wenn nach den tatsächlichen Verhältnissen zu erwarten ist, dass die Voraussetzungen auch im Laufe des Kalenderjahres bestehen bleiben. ⁴Der Antrag kann nur nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck gestellt werden.

(3b) ¹Für die Eintragungen nach den Absätzen 3 und 3a sind die Verhältnisse zu Beginn des Kalenderjahres maßgebend, für das die Lohnsteuerkarte gilt. ²Auf Antrag des Arbeitnehmers kann eine für ihn ungünstigere Steuerklasse oder Zahl der Kinderfreibeträge auf der Lohnsteuerkarte eingetragen werden. ³In den Fällen der Steuerklassen III und IV sind bei der Eintragung der Zahl der Kinderfreibeträge auch Kinder des Ehegatten zu berücksichtigen. ⁴Die Eintragungen sind die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen im Sinne des § 179 Abs. 1 der Abgabenordnung, die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung steht. ⁵Den Eintragungen braucht eine Belehrung über den zulässigen Rechtsbehelf nicht beigelegt zu werden.

(4) ¹Der Arbeitnehmer ist verpflichtet, die Eintragung der Steuerklasse und der Zahl der Kinderfreibeträge auf der Lohnsteuerkarte umgehend ändern zu lassen, wenn die Eintragung auf der Lohnsteuerkarte von den Verhältnissen zu Beginn des Kalenderjahres zugunsten des Arbeitnehmers abweicht oder in den Fällen, in denen die Steuerklasse II bescheinigt ist, die Voraussetzungen für die Berücksichtigung des Entlastungsbetrags für Alleinerziehende (§ 24b) im Laufe des Kalenderjahres entfallen; dies gilt nicht, wenn eine Änderung als Folge einer nach Absatz 3a Satz 3 durchgeführten Übertragung des Kinderfreibetrags in Betracht kommt. ²Die Änderung von Eintragungen im Sinne des Absatzes 3 ist bei der Gemeinde, die Änderung von Eintragungen im Sinne des Absatzes 3a beim Finanzamt zu beantragen. ³Kommt der Arbeitnehmer seiner Verpflichtung nicht nach, so hat die Gemeinde oder das Finanzamt die Eintragung von Amts wegen zu ändern; der Arbeitnehmer hat die Lohnsteuerkarte der Gemeinde oder dem Finanzamt auf Verlangen vorzulegen. ⁴Unterbleibt die Änderung der Eintragung, hat das Finanzamt zu wenig erhobene Lohnsteuer vom Arbeitnehmer nachzufordern, wenn diese 10 Euro übersteigt; hierzu hat die Gemeinde dem Finanzamt die Fälle mitzuteilen, in denen eine von ihr vorzunehmende Änderung unterblieben ist.

(5) ¹Treten bei einem Arbeitnehmer im Laufe des Kalenderjahres, für das die Lohnsteuerkarte gilt, die Voraussetzungen für eine ihm günstigere Steuerklasse oder höhere Zahl der Kinderfreibeträge ein, so kann der Arbeitnehmer bis zum 30. November bei der Gemeinde, in den Fällen des

Absatzes 3a beim Finanzamt die Änderung der Eintragung beantragen.²Die Änderung ist mit Wirkung von dem Tage an vorzunehmen, an dem erstmals die Voraussetzungen für die Änderung vorlagen.³Ehegatten, die beide in einem Dienstverhältnis stehen, können im Laufe des Kalenderjahres einmal, spätestens bis zum 30. November, bei der Gemeinde beantragen, die auf ihren Lohnsteuerkarten eingetragenen Steuerklassen in andere nach § 38b Satz 2 Nr. 3 bis 5 in Betracht kommende Steuerklassen zu ändern.⁴Die Gemeinde hat die Änderung mit Wirkung vom Beginn des auf die Antragstellung folgenden Kalendermonats an vorzunehmen.

(5a)¹Ist ein Arbeitnehmer, für den eine Lohnsteuerkarte ausgestellt worden ist, zu Beginn des Kalenderjahres beschränkt einkommensteuerpflichtig oder im Laufe des Kalenderjahres beschränkt einkommensteuerpflichtig geworden, hat er dies dem Finanzamt unter Vorlage der Lohnsteuerkarte unverzüglich anzuzeigen.²Das Finanzamt hat die Lohnsteuerkarte vom Zeitpunkt des Eintritts der beschränkten Einkommensteuerpflicht an ungültig zu machen.³Absatz 3b Satz 4 und 5 gilt sinngemäß.⁴Unterbleibt die Anzeige, hat das Finanzamt zu wenig erhobene Lohnsteuer vom Arbeitnehmer nachzufordern, wenn diese 10 Euro übersteigt.

(6)¹Die Gemeinden sind insoweit, als sie Lohnsteuerkarten auszustellen, Eintragungen auf den Lohnsteuerkarten vorzunehmen und zu ändern haben, örtliche Landesfinanzbehörden.²Sie sind insoweit verpflichtet, den Anweisungen des örtlich zuständigen Finanzamts nachzukommen.³Das Finanzamt kann erforderlichenfalls Verwaltungsakte, für die eine Gemeinde sachlich zuständig ist, selbst erlassen.⁴Der Arbeitnehmer, der Arbeitgeber oder andere Personen dürfen die Eintragung auf der Lohnsteuerkarte nicht ändern oder ergänzen.

Autor: Hans-Ulrich **Fissenewert**, Richter am FG, Stuttgart

Mitherausgeber: Dr. Winfried **Bergkemper**, Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 39

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation	1	IV. Geltungsbereich und Verhältnis zu anderen Vorschriften	4
II. Rechtsentwicklung	2	V. Verfahrensfragen	5
III. Bedeutung	3		

Erläuterungen zu Abs. 1: Ausstellen der Lohnsteuerkarte

	Anm.		Anm.
I. Ausstellungspflicht der Gemeinden (Abs. 1 Satz 1)	7	III. Ausstellen einer Ersatz-Lohnsteuerkarte (Abs. 1 Sätze 3–5)	9
II. Ausstellen mehrerer Lohnsteuerkarten (Abs. 1 Satz 2)	8		

Erläuterungen zu Abs. 2: Örtliche Zuständigkeit für die Ausstellung der Lohnsteuerkarte 10

Erläuterungen zu Abs. 3: Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte
--

Anm.		Anm.
I. Von der Gemeinde vor- zunehmende Eintragungen (Abs. 3 Satz 1) 11		II. Ausnahmsweise Eintragungs- zuständigkeit des Finanzamts (Abs. 3 Satz 2) 12

Erläuterungen zu Abs. 3a: Vom Finanzamt zu ändernde Eintragungen 13
--

Erläuterungen zu Abs. 3b: Maßgebende Verhältnisse für die Eintragungen und Rechtsnatur des Eintragungsverfahrens 17
--

Erläuterungen zu Abs. 4: Berichtigung unzutreffender Eintragungen 18

Erläuterungen zu Abs. 5: Erlangung günstigerer Eintragungen
--

Anm.		Anm.
I. Änderung der Steuerklasse bzw. des Kinderfreibetrags (Abs. 5 Satz 1) 19		III. Wechsel der Steuer- klassen bei Ehegatten (Abs. 5 Sätze 3 und 4) 21
II. Zeitliche Wirkung (Abs. 5 Satz 2) 20		

Erläuterungen zu Abs. 5a: Anzeigepflicht bei beschränkter Einkommen- steuerpflicht 22
--

Erläuterungen zu Abs. 6: Rechtsstellung der Gemeinde und Änderungs- verbot für Dritte 23

Allgemeine Erläuterungen zu § 39

I. Grundinformation

1

Die Vorschrift betrifft Ausstellung, Inhalt und Berichtigung der LStKarte. Wegen des LStKartenprinzips (Anm. 3) ist die LStKarte von entscheidender Bedeutung für das LStAbzugsverfahren. Der Wohnsitzgemeinde wird eine Verpflichtung zur Ausstellung einer oder mehrerer LStKarten auferlegt. Einzutragen sind insbes. die StKlasse und die Zahl der Kinderfreibeträge. Hierfür maßgebend sind die zu vermutenden Verhältnisse zu Beginn des Geltungsjahrs der LStKarte, sofern der ArbN keine ungünstigere Eintragung beantragt. Der ArbN wird verpflichtet, die LStKarte bei bestimmten zu seinen Gunsten unrichtigen Eintragungen zur Änderung und im Fall seiner nur beschränkten StPflcht zur Entwertung vorzulegen. Geschieht dies nicht, muss die zuwenig erhobene LSt. nachgefordert werden. In bestimmten Fällen wird das FA anstelle der Gemeinde tätig. Privatpersonen wird die Änderung oder Ergänzung von Eintragungen auf der LStKarte untersagt.

II. Rechtsentwicklung

2

EStReformG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): § 39 wurde neu gefasst. Im Wesentlichen wurden die Regelungen des § 38 Abs. 2, § 39 Abs. 2 Satz 2 und §§ 7–19 LStDV 1971 übernommen. Die Neuregelung war ab 1.1.1975 anzuwenden.

EGAO 1977 v. 14.12.1976 (BGBl. I 1976, 3341; BStBl. I 1976, 694): Abs. 3 Satz 4 wurde an die die RAO ablösende AO angepasst.

2. HStruktG v. 22.12.1981 (BGBl. I 1981, 1523; BStBl. I 1982, 235): In Abs. 3 wurde die Altersgrenze für Kinder von bisher 18 auf 16 Jahre herabgesetzt.

StBereinG 1985 v. 14.12.1984 (BGBl. I 1984, 1493; BStBl. I 1984, 659): Anhebung der Gebühr für die Ausstellung der LStKarte von 3 DM auf 5 DM (Abs. 1 Satz 4). Für den Antrag auf Änderung der eingetragenen StKlasse oder der Zahl der Kinder wurde die Benutzung eines amtlichen Vordrucks vorgeschrieben (Abs. 3 Satz 3). Einfügung eines neuen Abs. 5a, der den ArbN zur Anzeige des Eintritts der beschränkten StPflcht verpflichtet.

StSenkG 1986/1988 v. 26.6.1985 (BGBl. I 1985, 1153; BStBl. I 1985, 391): Neufassung des Abs. 3 (Eintragungen auf der LStKarte) wegen Einführung der Kinderfreibeträge; entsprechende redaktionelle Folgeänderungen in Abs. 4 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1. In Abs. 5 Einfügung eines neuen Satzes 2; danach kann bei im Jahr der Eheschließung geborenen Kindern keine höhere Kinderzahl eingetragen werden, wenn die Ehegatten ihre bisherigen StKlassen nicht haben ändern lassen.

StBereinG 1986 v. 19.12.1985 (BGBl. I 1985, 2436; BStBl. I 1985, 735): Einfügung eines neuen Satzes 5 in Abs. 3, wonach der Antrag auf Änderung der LStKarte wegen Kindern nur auf amtlichem Vordruck gestellt werden kann.

StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): In Abs. 3 wurde klargestellt, dass Kinderfreibeträge nur bei den StKlassen I–IV eingetragen werden. Daneben erfolgte eine Angleichung an die neue Höhe der Kinderfreibeträge. Die Neuregelung des Abs. 3a beseitigte Beschränkungen bei der Berücksichtigung von Kindern und wies die Zuständigkeit insoweit dem FA

zu (BTDrucks. 11/2157, 155). Die weiteren Änderungen der Abs. 3b, 5 und 5a stellten redaktionelle Anpassungen dar. Abs. 4 Satz 1 wurde dahin ergänzt, dass der ArbN von der Verpflichtung zur Berichtigung des auf den anderen Elternteil übertragenen Kinderfreibetrags entbunden wird.

StÄndG 1992 v. 25.2.1992 (BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 146): Anpassung des Abs. 3 an die neue Höhe der Kinderfreibeträge. Daneben wurden in bestimmten Fällen die Erklärungspflichten vermindert (Abs. 3a Satz 2).

FKPG v. 23.6.1993 (BGBl. I 1993, 944; BStBl. I 1993, 510): Die Mitteilungspflicht der Gemeinde über die Ausstellung einer ErsatzLStKarte wurde eingeführt (Abs. 1 Satz 5).

StMBG v. 21.12.1993 (BGBl. I 1993, 2310; BStBl. I 1994, 50): Erhöhung der zulässigen Verwaltungsgebühr für das Ausstellen einer LStKarte auf 10 DM (Abs. 1 Satz 4). In Abs. 3 Nr. 3 wurde eingefügt, dass nur noch für unbeschränkt estpfl. Kinder ein Freibetrag von der Gemeinde eingetragen wird. Abs. 3a Satz 1 wurde um die Höhe der Kinderfreibeträge ergänzt.

JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): § 39 wurde in großen Teilen redaktionell geändert (BTDrucks. 13/1558, 157). Die Abs. 3, 3a und 4 wurden an die Änderung des § 32 angepasst.

JStErgG 1996 v. 18.12.1995 (BGBl. I 1995, 1959; BStBl. I 1995, 786): Dem FA wurde die Zuständigkeit zur Eintragung der StKlasse III in den Fällen zugewiesen, in denen der Ehegatte des ArbN nach § 1a Abs. 1 Nr. 2 unbeschränkt estpfl. ist (Abs. 3 Satz 2).

JStG 1997 v. 20.12.1996 (BGBl. I 1996, 2049; BStBl. I 1996, 1523): Es erfolgte eine Anpassung an den geänderten § 32; für Fälle der Eintragung von Kinderfreibeträgen wurde die Zuständigkeit dem FA zugewiesen, wenn es sich um Kinder iSv. § 39a Abs. 1 Nr. 6 handelt.

1. SGB III-ÄndG v. 16.12.1997 (BGBl. I 1997, 2970; BStBl. I 1998, 127): Da die Hinterlegung der LStKarte beim Arbeitsamt nicht mehr vorgesehen war, entfiel die entsprechende Mitteilungspflicht gem. § 39 Abs. 1 Satz 5.

FamFördG v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2552; BStBl. I 2000, 4): Als Folge der Neufassung des § 32 Abs. 6 (Ausgestaltung der Kinderfreibeträge als Jahresbeträge) wurden Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3a Sätze 1 und 3 redaktionell geändert.

StEuglG v. 19.12.2000 (BGBl. I 2000, 1790; BStBl. I 2001, 3): Ab 2002 wurden die Gebühr für die Ausstellung einer ErsatzLStKarte von 10 DM auf 5 € (Abs. 1 Satz 4) und der mindestens nachzufordernde Betrag in den Fällen des Abs. 4 Satz 4 und des Abs. 5a Satz 4 von 20 DM auf 10 € umgestellt.

2. FamFördG v. 16.8.2002 (BGBl. I 2001, 2074; BStBl. I 2001, 533): Die Verweise in Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b und Abs. 3a Satz 3 wurden als Folge der Streichung des § 32 Abs. 6 Satz 2 angepasst.

HBeglG 2004 v. 29.12.2003 (BGBl. I 2003, 3076; BStBl. I 2004, 120): Die Pflicht des ArbN nach Abs. 4 Satz 1, Eintragungsänderungen vornehmen zu lassen, wurde auf Fälle erweitert, in denen die Voraussetzungen für die Berücksichtigung des neu eingeführten Entlastungsbetrags für Alleinerziehende (§ 24b) nachträglich wegfallen.

JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): Als Folge des mit § 39e neu eingeführten elektronischen Abrufs der LStAbzugsmerkmale ab 2011 haben die Gemeinden LStKarten letztmalig für das Kj. 2010 auszustellen (Abs. 1 Satz 1) und für 2009 und 2010 auf den LStKarten zusätzlich die IdentifikationsNr. der ArbN nach § 139b AO einzutragen (Abs. 3 Satz 1 Nr. 3).

III. Bedeutung

3

§ 39 regelt im Einzelnen die Ausstellung der LStKarten und die dabei vorzunehmenden Eintragungen.

Lohnsteuerkartenprinzip: Das LStVerfahren wird vom Prinzip der Maßgeblichkeit der LStKarte bestimmt (sog. LStKartenprinzip). Die Eintragungen auf der LStKarte (zB StKlasse; Kinderfreibeträge) wirken gem. § 39 Abs. 3b Satz 4 als gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen iSv. § 179 Abs. 1 AO und damit als Grundlagenbescheide für das LStAbzugsverfahren (GILROY, FR 1983, 528).

▶ *Bindungswirkung für den ArbG:* Bei Vornahme des LStAbzugs ist der ArbG an die Eintragungen auf der LStKarte gebunden. Maßgebend ist jeweils die LStKarte, die bei Zahlung laufenden Arbeitslohns für das Kj. gilt, in dem der Lohnzahlungszeitraum endet, oder die bei Zahlung sonstiger Bezüge für das Kj. gilt, in dem die sonstigen Bezüge zufließen.

▶ *Unrichtige Eintragungen auf der LStKarte:* Auf die Eintragungen auf der LStKarte kann sich der ArbG verlassen. Er braucht nicht zu prüfen, ob die amtlich vorgenommenen Eintragungen sachlich richtig sind. Aus dem LStKartenprinzip folgt, dass der ArbG den Arbeitslohn immer dann vorschriftsmäßig gekürzt hat, wenn er die einbehaltene LSt. entsprechend den Eintragungen auf der LStKarte berechnet hat (BFH v. 26.7.1974 – VI R 24/69, BStBl. II 1974, 756). Unerheblich ist, ob der ArbN zur ESt. veranlagt wird oder nicht.

▷ *Nachteilige Eintragungen:* Der ArbG ist zur Einbehaltung der LSt. auch dann verpflichtet und berechtigt, wenn die Eintragungen auf der LStKarte zum Nachteil des ArbN unrichtig sind.

▷ *Vorteilhafte Eintragungen:* Der ArbG kommt seiner Einbehaltungspflicht haftungsbefreiend auch dann nach, wenn die Eintragungen auf der LStKarte zum Vorteil des ArbN unrichtig sind; das gilt selbst dann, wenn der ArbG diesen Umstand kannte oder erkennen musste (glA SCHMIDT/DREISECK XXVII. § 39 Rn. 1). Zuwenig einbehaltene LSt. kann das FA nur vom ArbN nachfordern.

▷ *Änderungspflicht:* Der ArbG ist nicht verpflichtet, gegenüber dem ArbN auf eine Änderung der LStKarte hinzuwirken oder eine Änderung von Amts wegen zu veranlassen. Für den ArbN besteht eine Verpflichtung zur Berichtigung vorteilhafter Eintragungen nur, wenn die bei Ausstellung vorgenommenen Eintragungen von den Verhältnissen zum 1.1. des Kj., für das die LStKarte gilt, zu seinen Gunsten abweichen (Abs. 4 Satz 1). Außer bei StKlasse II und bei eintretender beschränkter StPflcht (Abs. 5a) besteht dagegen keine Berichtigungsverpflichtung des ArbN, wenn sich die Verhältnisse erst im Laufe des Geltungsjahrs der LStKarte ändern.

Öffentliche Urkunde: Die LStKarte ist bezüglich der Eintragungen eine öffentliche Urkunde iSd. § 415 ZPO (RG v. 22.3.1926, RGSt. Bd. 60, 161). Änderungen und Ergänzungen dürfen nur von der Gemeinde oder dem FA vorgenommen werden (vgl. Abs. 6 Satz 4). Fälscht der ArbN Eintragungen auf der LStKarte, kann dies LStHinterziehung in Tateinheit mit Urkundenfälschung und ggf. Betrug darstellen (§ 371 AO, §§ 267, 263 StGB).

4 IV. Geltungsbereich und Verhältnis zu anderen Vorschriften

Geltungsbereich: § 39 erfasst alle unbeschränkt estpfl. ArbN iSv. § 1 Abs. 1, soweit es sich nicht um ArbN handelt, deren Arbeitslohn nach § 40a pauschal besteuert wird (s. auch § 39a Anm. 4). Für Auslandsbedienstete gem. § 1 Abs. 2 und 3 gilt für den LStAbzug dagegen § 39c Abs. 3 und 4. Bei beschränkt Stpfl. erfolgt der LStAbzug nach § 39d.

Verhältnis zu anderen Vorschriften:

- ▶ *Verhältnis zu § 37:* Erzielt der ArbN neben seinen lstopfl. Einkünften noch andere Einkünfte, so können neben dem LStAbzug EStVorauszahlungen gem. § 37 festgesetzt werden. Zu Einzelheiten s. § 39a Anm. 5.
- ▶ *Verhältnis zu § 367 AO:* § 39 Abs. 6 Satz 3 ist bei Entscheidungen des FA über Einsprüche gegen Verwaltungsakte der Gemeinde *lex specialis* zu § 367 Abs. 1 Satz 1 AO (BFH v. 11.5.1983 – VI R 61/80, BStBl. II 1983, 520).

5 V. Verfahrensfragen

Rechtsnatur der Eintragungen: Die nach den Abs. 3 und 3a auf der LStKarte vorzunehmenden Eintragungen bilden gem. Abs. 3b Satz 4 gesonderte Feststellungen von Besteuerungsgrundlagen, die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) stehen. Zu Einzelheiten s. Anm. 17 und § 39a Anm. 6.

Einspruch: Sowohl die Eintragung als auch die Ablehnung einer Eintragung ist mit dem Einspruch anzufechten (BFH v. 11.5.1983 – VI R 61/80, BStBl. II 1983, 520). Gleiches gilt, wenn die Gemeinde die Ausstellung einer LStKarte verweigert (glA SCHMIDT/DRENSECK XXVII. § 39 Rn. 8).

- ▶ *Einspruchsfrist:* s. Anm. 17.
- ▶ *Einspruchsgegner:* Der Einspruch ist gegen die Behörde zu richten, die den anzufechtenden Verwaltungsakt tatsächlich erlassen hat. Dies ist das FA, wenn es gem. Abs. 6 Satz 3 eine von der Gemeinde wahrzunehmende Aufgabe an sich gezogen hat. Dagegen ist der Einspruch gegen die Gemeinde zu richten, sofern sie gem. Abs. 6 Satz 2 nur auf Anweisung des FA gehandelt hat (glA KSM/TRZASKALIK, § 39 Rn. A 36).
- ▶ *Einspruchsentscheidung:* Die Gemeinde kann über den Einspruch selbst entscheiden (aA LADEMANN/JUNGBLUT, § 39 Rn. 169). Legt sie ihn allerdings dem FA zur Entscheidung vor, so erlässt das FA die Einspruchsentscheidung (Abs. 6 Satz 3; s. BFH v. 11.5.1983 – VI R 61/80 aaO).

Klage: Gegen eine Einspruchsentscheidung, mit der ein Antrag auf Änderung oder Ergänzung der LStKarte abgelehnt wurde, ist die Anfechtungsklage gegeben (glA BFH v. 11.5.1973 – VI B 116/72, BStBl. II 1973, 667, zu § 39a; KSM/TRZASKALIK, § 39 Rn. A 39; BLÜMICH/THÜRMER, § 39 Rn. 42; SCHMIDT/DRENSECK XXVII. § 39 Rn. 8; BÜCHELE, DSfR 1983, 435; aA BFH v. 21.1.1983 – VI B 98/82, *nv.*; LBP/BAREIN, § 39 Rn. 58). Hat die Gemeinde dagegen die Ausstellung der LStKarte verweigert, ist Verpflichtungsklage zu erheben (BFH v. 14.11.1986 – VI S 8/86, BFH/NV 1987, 263; BLÜMICH/THÜRMER, § 39 Rn. 43 mwN).

- ▶ *Fortsetzungsfeststellungsklage:* Das Rechtsschutzinteresse kann durch Zeitablauf entfallen, weil die Änderung oder Ergänzung der LStKarte beim LStAbzug nicht mehr berücksichtigt werden kann. Maßgeblicher Zeitpunkt ist der März des Folgejahres (vgl. BLÜMICH/THÜRMER, § 39 Rn. 44; BFH v. 10.1.2008 – VI R 17/07,

BStBl. II 2008, 234). Der ArbN muss dann zur Fortsetzungsfeststellungsklage (§ 100 Abs. 1 Satz 4 FGO) übergehen (BFH v. 27.6.1986 – VI S 6/86, BFH/NV 1987, 118). Diese hat nur Aussicht auf Erfolg, wenn der ArbN ein berechtigtes Interesse an der Feststellung der Rechtswidrigkeit der str. Eintragung hat, zB weil sich die gleiche Frage auch für das Ausstellungsverfahren des Folgejahrs stellt (BFH v. 7.6.1989 – X R 12/84, BStBl. II 1989, 976; v. 20.4.2004 – VIII R 88/00, BFH/NV 2004, 1103).

► *Klagegegner*: Die Klage ist gegen die Behörde zu richten, die die anzufechtende Einspruchsentscheidung erlassen hat (Schl.-Holst. FG v. 10.12.1975, EFG 1976, 131, rkr.).

Vorläufiger Rechtsschutz: Begehrt der ArbN die Änderung oder Ergänzung einer Eintragung, so kann er seine Rechte im vorläufigen Rechtsschutz durch einen Antrag auf AdV gem. § 361 AO verfolgen (glA BFH v. 29.4.1992 – VI B 152/91, BStBl. II 1992, 752; v. 23.8.2007 – VI B 42/07, BStBl. II 2007, 799, zur Eintragung eines Freibetrags; BLÜMICH/THÜRMER, § 39 Rn. 46; SCHMIDT/DRENSSECK XXVII. § 39 Rn. 8; aA noch BFH v. 3.8.1990 – VI B 136/88, BFH/NV 1991, 242). Die Gemeinde kann aber nicht durch einstweilige Anordnung gem. § 114 Abs. 1 Satz 2 FGO zur Ausstellung einer LStKarte verpflichtet werden, weil ansonsten unzulässigerweise die Hauptsache vorweggenommen würde (hM; BFH v. 14.11.1986 – VI S 8/86 aaO; v. 26.4.1993 – VI B 28/92, nv.; SCHMIDT/DRENSSECK XXVII. § 39 Rn. 8; aA KSM/TRZASKALIK, § 39 Rn. A 42).

Einstweilen frei.

6

Erläuterungen zu Abs. 1: Ausstellen der Lohnsteuerkarte

I. Ausstellungspflicht der Gemeinden (Abs. 1 Satz 1)

7

Die Gemeinden trifft nach Abs. 1 Satz 1 die Verpflichtung, allen ArbN, die gem. § 1 Abs. 1 unbeschränkt estpfl. sind, ohne besondere staatliche Entschädigung eine LStKarte unentgeltlich auszustellen und zu übermitteln. Zur örtlichen Zuständigkeit s. Anm. 10.

Arbeitnehmer iSd. Abs. 1 Satz 1 ist jeder, von dem erwartet werden kann, dass er im Geltungsjahr der LStKarte Einnahmen erzielen wird, die gem. § 38 dem LStAbzug unterliegen. Soweit die Gemeinde über keine abweichenden Erkenntnisse verfügt, hat sie jedem Stpfl. eine LStKarte auszustellen (glA KSM/TRZASKALIK, § 39 Rn. B 2). Dies gilt insbes., wenn der Stpfl. bereits im Vorjahr die Voraussetzungen für die Ausstellung einer LStKarte erfüllt hat. Darauf, ob eine Arbeitserlaubnis vorliegt, kommt es nicht an.

► *Rechtsnachfolge*: Nach dem Tod des ArbN ist die LStKarte dem Rechtsnachfolger auszustellen (§ 1 Abs. 1 Satz 2 LStDV; KSM/TRZASKALIK, § 39 Rn. B 3). Wurde der Arbeitslohn dagegen abgetreten, erhält der Abtretungsempfänger keine LStKarte, weil er die stpfl. Einkünfte nicht in eigener Person erzielt.

► *Ausstellung von LStKarten für Gefangene und Haftentlassene*: s. R 39.1 Abs. 8 LStR und BFH v. 14.11.1986 – VI B 97/86, BFH/NV 1987, 262.

Unbeschränkt steuerpflichtig: Nur die nach § 1 Abs. 1 unbeschränkt estpfl. ArbN erhalten eine LStKarte. Zu Auslandsbediensteten und beschränkt stpfl. ArbN s. Anm. 4; zur Anzeigepflicht bei beschränkter StPflcht s. Anm. 22.

Amtlich vorgeschriebenes Muster: Die Gemeinde hat für die Ausstellung der LStKarten ein amtlich vorgeschriebenes Muster zu verwenden, das vom BMF gem. § 51 Abs. 4 Nr. 1 Halbs. 2 jährlich veröffentlicht wird (zuletzt BMF v. 25.4.2008, BStBl. I 2008, 573).

Ausstellen und Übermitteln: Die Gemeinde hat für das Ausgabeverfahren auf ihre melderechtl. Unterlagen (Melderegister oder Einwohnerkartei) zurückzugreifen. Gem. R 39.1 Abs. 1 Satz 5 LStR müssen sich die LStKarten spätestens am 31.10. des Vorjahrs im Besitz der ArbN befinden. Die LStKarten sind in verschlossenen Umschlägen ohne Hinweis auf den Inhalt und auch an Ehegatten getrennt zu versenden (§ 30 AO; s. BMF v. 25.4.2008 aaO).

► *Nachträgliches Ausstellen:* Abs. 1 Satz 1 regelt nur die Ausgabe von LStKarten vor Beginn des Kj. (allgemeines Ausstellungsverfahren). Die Gemeinde muss dem ArbN dennoch auch nach Abschluss des allgemeinen Ausstellungsverfahrens noch eine LStKarte ausstellen, weil der ArbN nach § 39b Abs. 1 Satz 1 bei Dienstantritt zu deren Vorlage beim ArbG verpflichtet ist (R 39.3 Abs. 1 LStR). Die Ausstellungspflicht der Gemeinde besteht solange fort, wie für den LStAbzug noch ein Bedürfnis besteht. Dies kann auch noch zu Beginn des dem Geltungsjahr folgenden Kj. der Fall sein. Die gegenteilige Verwaltungsanweisung in R 39.3 Abs. 1 Satz 2 LStR, mit Wirkung für das abgelaufene Jahr dürften LStKarten nicht mehr ausgestellt werden, hat keine gesetzliche Grundlage (glA FROTSCHER, § 39 Rn. 9).

► *Den Abschluss des allgemeinen Ausstellungsverfahrens* muss die Gemeinde öffentlich bekanntmachen, um dem ArbN Gelegenheit zu geben, eine etwa fehlende LStKarte zu beantragen (R 39.1 Abs. 9 Satz 1 LStR).

► *Lehnt die Gemeinde die Ausstellung einer LStKarte ab*, hat sie einen schriftlichen Ablehnungsbescheid mit Rechtsbehelfsbelehrung zu erteilen (R 39.1 Abs. 9 Satz 3 LStR).

Letztmalig für das Kalenderjahr 2010 werden LStKarten an die ArbN ausgegeben. Ab dem Kj. 2011 hat der ArbG für die Durchführung des LStAbzugs auf die vom BZSt. bereitzustellenden elektronischen LStAbzugsmerkmale zurückzugreifen (§ 39e Abs. 9 Satz 1). Das bisherige LStKartenverfahren wird mit Wirkung ab 2011 abgeschafft. Damit sollen die aufwändigen sog. „Medienbrüche“, die derzeit durch den Ausdruck der bei den Gemeinden bereits in elektronischer Form vorhandenen Daten auf Papier sowie durch deren nachfolgende erneute elektronische Erfassung bei den ArbG anfallen, künftig vermieden werden (BTDrucks. 16/6290, 61).

8 II. Ausstellen mehrerer Lohnsteuerkarten (Abs. 1 Satz 2)

Die vom ArbN bei Dienstantritt zu übergebende LStKarte verbleibt gem. § 39b Abs. 1 Satz 2 für die Dauer des Dienstverhältnisses beim ArbG. Damit der ArbN eine LStKarte auch vorlegen kann, wenn er gleichzeitig bei verschiedenen ArbG beschäftigt ist, hat die Gemeinde gem. Abs. 1 Satz 2 in diesem Fall eine entsprechende Anzahl von LStKarten auszugeben. Hat der ArbN bereits für das Vorjahr eine weitere LStKarte mit der StKlasse VI beantragt, so kann die Gemeinde bereits im Rahmen des allgemeinen Ausstellungsverfahrens eine solche weitere LStKarte ausstellen (R 39.1 Abs. 7 Satz 2 LStR).

III. Ausstellen einer Ersatz-Lohnsteuerkarte (Abs. 1 Sätze 3–5)

9

Ist die dem ArbN übermittelte LStKarte verlorengegangen oder unbrauchbar oder zerstört worden, hat der ArbN einen Anspruch auf Ausstellung einer ErsatzLStKarte (Abs. 1 Satz 3). Die Gemeinde kann hierfür nach pflichtgemäßem Ermessen eine Gebühr bis zu 5 € erheben (Abs. 1 Satz 4), wobei das VwKostG v. 23.6.1970 (BGBl. I 1970, 821) anzuwenden ist. Die ErsatzLStKarte ist von der Gemeinde mit einem entsprechenden Vermerk zu kennzeichnen (R 39.3 Abs. 6 LStR).

Nach Abs. 1 Satz 5 ist die Gemeinde verpflichtet, dem FA die Ausgabe der ErsatzLStKarte unverzüglich mitzuteilen. Die Mitteilung hat an das für den ArbN bei Ausstellung der ErsatzLStKarte örtlich zuständige FA zu erfolgen.

Zu Einzelheiten bei Ersatzbeschaffung, Nachweisproblemen, Verhalten der FinVerw. und Schätzung der Lohneinkünfte s. GLOBIG, DStR 1983, 536.

Erläuterungen zu Abs. 2: Örtliche Zuständigkeit für die Ausstellung der Lohnsteuerkarte

10

Hauptwohnung bei alleinstehenden Arbeitnehmern (Abs. 2 Satz 1): Für die Ausstellung der LStKarte eines unverheirateten ArbN oder eines verheirateten ArbN, dessen Ehegatte nicht unbeschränkt estpfl. ist oder von ihm dauernd getrennt lebt, ist die Gemeinde zuständig, in der er am 20.9. des Vorjahrs eine (Haupt-)Wohnung hat. Bei mehreren Wohnungen ist Hauptwohnung diejenige, die für den ArbN als solche melderechtl. bestimmt worden ist. Zur Wohnung s. § 1 Anm. 62 ff.

► *Gewöhnlicher Aufenthalt:* Ist der ArbN für keine Wohnung gemeldet, so ist für die Ausstellung der LStKarte die Gemeinde zuständig, in deren Bezirk der ArbN am 20.9. des Vorjahrs seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat (s. dazu § 1 Anm. 74 ff.).

Hauptwohnung bei zusammenlebenden Ehegatten (Abs. 2 Satz 2): Bei einem verheirateten ArbN, dessen Ehegatte unbeschränkt estpfl. ist und von ihm nicht dauernd getrennt lebt, richtet sich die örtliche Zuständigkeit der Gemeinde nach der gemeinsamen Wohnung der Ehegatten. Haben die Ehegatten mehrere Wohnungen, so ist die Gemeinde örtlich zuständig, in deren Bezirk die Ehegatten am maßgebenden Stichtag für eine gemeinsame Hauptwohnung gemeldet sind. Haben sie mehrere gemeinsame Wohnungen und keine gemeinsame Hauptwohnung, so ist ebenso wie in den Fällen, in denen keine gemeinsame Wohnung vorhanden ist, die Hauptwohnung des älteren Ehegatten maßgebend (H 39.1 „Zuständigkeit der Gemeinde“ LStH). Damit ist sichergestellt, dass für beide Ehegatten dieselbe Gemeinde zuständig ist.

Nachträgliches Ausstellen: Abs. 2 Satz 1 regelt nur die Zuständigkeit für das allgemeine Ausstellungsverfahren (Anm. 7). Für die nachträgliche Ausgabe der LStKarte soll nach R 39.3 Abs. 1 Satz 3 LStR die Zuständigkeitsregelung des Abs. 2 entsprechend angewandt werden. Dies hätte zur Folge, dass trotz zwischenzeitlicher Ummeldung die Gemeinde örtlich zuständig wäre, in deren Bezirk der ArbN am Stichtag 20.9. des Vorjahrs gemeldet gewesen ist. UE ist jedoch die Gemeinde örtlich zuständig, in deren Bezirk der ArbN im Zeitpunkt der Ausstellung der LStKarte eine Wohnung innehat (glA SCHMIDT/DRENSECK

XXVII. § 39 Rn. 3; BLÜMICH/THÜRMER, § 39 Rn. 71; KSM/TRZASKALIK, § 39 Rn. C 3).

Erläuterungen zu Abs. 3: Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte

11 I. Von der Gemeinde vorzunehmende Eintragungen (Abs. 3 Satz 1)

Die Gemeinde ist nach Abs. 3 für die Eintragung der StKlasse, der Zahl der Kinderfreibeträge und der IdentifikationsNr. zuständig. Ferner sind regelmäßig weitere Eintragungen sinnvoll und notwendig, zB Name, Anschrift, Geburtsdatum und Religionsgemeinschaft des ArbN sowie Statistikkenziffern.

Steuerklasse (Satz 1 Nr. 1): Welche StKlasse durch die Gemeinde einzutragen ist, richtet sich nach § 38b. Die StKlasse ist in Buchstaben einzutragen (s. im Einzelnen H 39.1 „Bescheinigung der Steuerklasse“ LStH). Die für das Vorjahr gewählte ungünstigere StKlasse wird auch für das Folgejahr eingetragen, sofern der ArbN die Wahl zuvor nicht widerrufen hat (R 39.1 Abs. 2 LStR).

Kinderfreibeträge (Satz 1 Nr. 2): Steht dem ArbN der einfache Kinderfreibetrag nach § 32 Abs. 6 Satz 1 iHv. 1824 € zu, so hat die Gemeinde den Zähler 0,5 auf der LStKarte einzutragen. Steht dem ArbN dagegen der verdoppelte Kinderfreibetrag iHv. 3648 € zu, wird der Zähler 1 auf der LStKarte vermerkt. Der verdoppelte Kinderfreibetrag steht dem ArbN gem. § 32 Abs. 6 Sätze 2 und 3 nur zu, wenn

- die Ehegatten gem. §§ 26, 26b zusammen veranlagt werden und das Kind zu beiden Elternteilen in einem Kindschaftsverhältnis steht oder
- der andere Elternteil vor dem Beginn des Kj., für das die LStKarte gilt, verstorben ist oder
- der ArbN das Kind allein angenommen hat.

Von der Gemeinde sind Kinder im allgemeinen Ausstellungsverfahren nur zu bescheinigen, wenn sie unbeschränkt estpfl. sind, das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet haben (arg. § 32 Abs. 3) und es sich um Kinder iSd. § 32 Abs. 1 Nr. 1 handelt. Die Gemeinde darf zudem den Kinderfreibetrag nur auf einer LStKarte eintragen, auf der eine StKlasse von I–IV vermerkt ist (Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 Halbs. 1; s. R 39.1 Abs. 7 Satz 1 LStR).

Zu Einzelheiten bei der Eintragung des Kinderfreibetrags s. R 39.1 Abs. 3 LStR und H 39.1 LStH.

Die Eintragung des Kinderfreibetrags hat mit Einführung des Familienleistungsausgleichs durch das JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438) erheblich an materieller Bedeutung verloren. Da die stl. Freistellung des Kindesexistenzminimums im laufenden Kj. über die Zahlung des Kindergelds erfolgt (s. § 31 Anm. 3–8), wirkt sich der Kinderfreibetrag seither nur noch bei den Zuschlagsteuern zur LSt. (SolZ, KiSt.) aus.

Identifikationsnummer (Satz 1 Nr. 3): Auf den LStKarten für 2009 und 2010 wird zudem die dem ArbN erteilte IdentifikationsNr. (§ 139b AO) aufgedruckt. Dies soll es dem ArbG ermöglichen, schon vor 2011 die ab diesem Kj. zum Abruf der elektronischen LStAbzugsmerkmale erforderliche IdentifikationsNr. (s. Anm. 7) im Lohnkonto aufzuzeichnen, ohne sie vom ArbN gesondert erfragen zu müssen (BTD Drucks. 16/6290, 58).

Über die in Abs. 3 ausdrücklich aufgeführten Angaben („insbesondere“) hinaus hat die Gemeinde noch folgende Eintragungen vorzunehmen:

- ▶ *Name*: Der Familienname muss eindeutig erkennbar sein (R 39.1 Abs. 1 Satz 2 LStR). Ein Pseudonym oder Künstlernamen kann gem. R 39.1 Abs. 1 Satz 3 LStR eingetragen werden, wenn sich dies aus den melderechtl. Unterlagen ergibt (aA noch FG Hamb. v. 20.5.1977, EFG 1977, 611, rkr.).
- ▶ *Religionszugehörigkeit*: Nach R 39.1 Abs. 4 LStR ist die Religionszugehörigkeit auf der LStKarte einzutragen. Ist keine KiSt. einzubehalten, sind zwei Striche einzutragen. Hiergegen haben weder der BFH (v. 4.7.1975 – VI R 173/72, BStBl. II 1975, 839; v. 31.7.2002 – VI B 25/02, nv.) noch das BVerfG (v. 23.10.1978 – 1 BvR 439/75, HFR 1979, 65; v. 25.5.2001 – 1 BvR 2253/00, HFR 2001, 907; v. 30.9.2002 – 1 BvR 1744/02, StEd. 2002, 713; dagegen Individualbeschwerde Nr. 12884/03 vor dem EuGH für Menschenrechte) verfassungsrechtl. Bedenken. Der ArbN muss eine entsprechende Eintragung daher dulden (zweifeln KSM/TRZASKALIK, § 39 Rn. A 21).
- ▶ *Geburtsdatum*: Durch die Eintragung des Geburtsdatums des ArbN wird der ArbG in die Lage versetzt, seiner Pflicht gem. § 39b Abs. 2 Satz 2 zur Berücksichtigung des Altersentlastungsbetrags (§ 24a) nachzukommen.
- ▶ *Gemeindeschlüssel und Finanzamtsschlüssel*: Für die Durchführung der Gemeindefinanzreform ist die Angabe des achtstelligen amtlichen Gemeindeschlüssels erforderlich. Zur Erleichterung der Kommunikation mit dem FA im maschinellen Lohnabrechnungsverfahren wird die LStKarte mit einem vierstelligen FA-Schlüssel versehen (R 39.1 Abs. 5 LStR).
- ▶ *Pauschbeträge nach § 33b*: Nach § 39a Abs. 2 Satz 1 erstreckt sich die Zuständigkeit für die Eintragung im allgemeinen Ausstellungsverfahren auch auf die Eintragung der Pauschbeträge für behinderte Menschen und Hinterbliebene gem. § 33b.

Zu Einzelheiten s. R 39.1 Abs. 6 LStR; § 39a Anm. 30.

II. Ausnahmsweise Eintragungszuständigkeit des Finanzamts (Abs. 3 Satz 2)

12

Die grds. Zuständigkeit der Gemeinde für die Eintragung der StKlasse III wird durch Abs. 3 Satz 2 für den Fall durchbrochen, dass es sich bei dem ArbN und seinem Ehegatten um Staatsangehörige eines EU- oder EWR-Staats handelt und der Ehegatte nach § 1a Abs. 1 Nr. 2 als unbeschränkt estpfl. zu behandeln ist. Grund ist, dass nur das FA sachgerecht feststellen kann, ob die dort genannten Voraussetzungen für die unbeschränkte EStPflcht vorliegen (s. BTDrucks. 13/3084, 71).

Erläuterungen zu Abs. 3a: Vom Finanzamt zu ändernde Eintragungen

13

Soweit die Gemeinde für die Bescheinigung von Kinderfreibeträgen nicht zuständig ist, obliegt deren Eintragung gem. Abs. 3a dem (Wohnsitz-)FA.

Änderung der gemeindlichen Eintragung (Abs. 3a Satz 1): Die vom FA vorzunehmende Bescheinigung auf der LStKarte erfolgt in den nachfolgenden Fällen durch Änderung der entsprechenden unrichtigen Eintragung, die zu

nächst die Gemeinde im Verfahren nach Abs. 1, Abs. 3 Satz 1 vorzunehmen hatte, und zwar nur auf Antrag des ArbN.

► *Die Eintragung folgender Kinder* kann nur durch das FA erfolgen (s. im Einzelnen R 39.2 Abs. 7 LStR):

- Kinder, die zu Beginn des Kj. das 18. Lebensjahr vollendet haben und nach § 32 Abs. 4, 5 zu berücksichtigen sind,
- Pflegekinder iSd. § 32 Abs. 1 Nr. 2, und zwar unabhängig vom Alter,
- Kinder eines ArbN, die zugleich Pflegekind oder angenommenes Kind eines anderen Stpfl. sind (§ 32 Abs. 2; s. § 32 Anm. 64).

Daneben ist das FA auch für die Eintragung des verdoppelten Kinderfreibetrags in den Fällen des § 32 Abs. 6 Satz 3 Nr. 1 Alt. 2, Sätze 6 und 7 zuständig.

► *Fall des § 38b Nr. 2*: Ist beim ArbN der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24b) zu berücksichtigen (s. dazu BMF v. 29.10.2004, BStBl. I 2004, 1042), so ist auch die gem. § 38b Satz 2 Nr. 2 zutreffende StKlasse II vom FA auf der LStKarte zu bescheinigen.

► *Vorbehaltlich des § 39a Abs. 1 Nr. 6*: Hat der ArbN zwar einen Anspruch auf einen Kinderfreibetrag, jedoch nicht auf Kindergeld, so ist kein Kinderfreibetrag, sondern ein Freibetrag nach § 39a Abs. 1 Nr. 6 auf der LStKarte zu bescheinigen. Sollte die Gemeinde für dieses Kind bereits einen Kinderfreibetrag eingetragen haben, hat das FA dies zu korrigieren (zu Einzelheiten s. § 39a Anm. 26).

Verzicht auf nähere Angaben (Abs. 3a Satz 2): Wird ein Kinderfreibetrag beantragt, der bereits im Vorjahr eingetragen war, so kann das FA gem. Abs. 3a Satz 2 auf nähere Angaben des ArbN verzichten. Darüber hinaus muss der ArbN versichern, dass sich die maßgebenden Verhältnisse für die Gewährung des Kinderfreibetrags nicht wesentlich geändert haben. Dem Antrag soll das FA nach R 39.2 Abs. 8 LStR nur dann nicht folgen, wenn konkrete Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die Zahl der Kinderfreibeträge in der beantragten Höhe nicht in Betracht kommen kann.

Prüfungspflicht bei übertragenem Kinderfreibetrag (Abs. 3a Satz 3): Beantragt der ArbN gem. § 32 Abs. 6 Satz 6 den verdoppelten Kinderfreibetrag, weil nur er und nicht der andere Elternteil seiner Unterhaltspflicht im Wesentlichen nachkommt (s. dazu § 32 Anm. 180 ff.), so müssen es die tatsächlichen Verhältnisse erwarten lassen, dass diese Voraussetzungen während des ganzen Kj. bestehen bleiben. Da es sich um eine Prognoseentscheidung im Rahmen eines Massenverfahrens handelt, sollten an die Prüfungspflicht zwar uE nicht zu hohe Anforderungen gestellt werden (so im Ergebnis auch R 39.2 Abs. 9 LStR). Dabei ist jedoch zu beachten, dass die Auswirkungen einer fehlerhaften Eintragung später uU nicht mehr korrigiert werden können, da die Amtsveranlagung des ArbN in diesen Fällen (§ 46 Abs. 1 Nr. 4a Buchst. b) mit Wirkung ab dem VZ 1996 abgeschafft worden ist (s. § 46 Anm. 42; glA KSM/TRZASKALIK, § 39 Rn. G 2; aA BLÜMICH/THÜRMER, § 39 Rn. 92, und früher hier bis Lfg. 198).

Antrag auf amtlich vorgeschriebenem Vordruck (Abs. 3a Satz 4): Die Änderung der gemeindlichen Eintragung muss „nach“ amtlich vorgeschriebenem Vordruck beantragt werden. Diese Formulierung lässt die Möglichkeit offen, dass der Stpfl. seinen Antrag auf einem privat erstellten Formular abgibt, wenn es dem amtlichen Vordruck voll entspricht (glA BLÜMICH/THÜRMER, § 39 Rn. 93).

Erläuterungen zu Abs. 3b: Maßgebende Verhältnisse für die Eintragungen und Rechtsnatur des Eintragungsverfahrens

Maßgebende Verhältnisse für die Eintragungen (Abs. 3b Satz 1) sind die Gegebenheiten zu Beginn des Kj., für das die LStKarte gilt. Da die LStKarten im allgemeinen Ausstellungsverfahren, für das Abs. 3b Satz 1 gilt, vor Beginn des Geltungsjahrs ausgestellt werden, wird von Gemeinde bzw. FA eine Prognoseentscheidung verlangt. Ergeben sich später Änderungen in den Verhältnissen, wird eine Berichtigung durch Abs. 3b Satz 1 nicht ausgeschlossen (s. Abs. 5, R 39.2 LStR und Anm. 19; über Änderungen unzutreffender Eintragungen s. Anm. 18).

Ungünstigere Eintragung auf Antrag des Arbeitnehmers (Abs. 3b Satz 2): Die Eintragungen auf der LStKarte lassen Rückschlüsse auf die persönlichen Verhältnisse des ArbN zu. So kann der ArbG aus der StKlasse den Familienstand (Scheidung) erkennen und aus der Zahl der Kinderfreibeträge zB auf nichteheliche Kinder schließen. Um dem Interesse des ArbN am Schutz seiner Privatsphäre gerecht zu werden, kann auf Antrag eine für ihn nachteiligere StKlasse oder eine geringere Zahl von Kinderfreibeträgen auf der LStKarte eingetragen werden (glA LBP/BAREIN, § 39 Rn. 33). Der Ausgleich des dadurch bewirkten höheren LStAbzugs kann dann aber erst im EStVeranlagungsverfahren erfolgen.

Berücksichtigung von Kindern des Ehegatten (Abs. 3b Satz 3): Abs. 3b Satz 3 ordnet an, dass Kinder, die dem Ehegatten des ArbN zuzuordnen sind (zB Stiefkinder), bei der Eintragung der Zahl der Kinderfreibeträge zu berücksichtigen sind, sofern die StKlasse III oder IV auf der LStKarte eingetragen wurde.

Gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Abs. 3b Satz 4 Halbs. 1): Die Eintragungen auf der LStKarte bilden gesonderte Feststellungen von Besteuerungsgrundlagen iSd. § 179 Abs. 1 AO.

► *Gesonderte Feststellung:* Die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen stellt grundsätzlich einen unselbständigen Teil des StBescheids dar (§ 157 Abs. 2 AO). Abweichend davon hat der Gesetzgeber in Abs. 3b Satz 4 von der Möglichkeit Gebrauch gemacht, mittels Eintragung auf der LStKarte gem. § 179 Abs. 1 AO zugleich Besteuerungsgrundlagen durch Bescheid gesondert festzustellen. Damit kann und muss die Eintragung auf der LStKarte ggf. mit dem Einspruch angefochten werden. Jede Eintragung ist für sich anfechtbar, weil es sich jeweils um eigenständige Verwaltungsakte handelt, die nur äußerlich auf der LStKarte verbunden sind.

► *Bindungswirkung im LStAbzugsverfahren:* Die gesonderte Feststellung bindet als Grundlagenbescheid den ArbG bei der Einbehaltung der LSt. (s. Anm. 3). Sie ist daneben beim LStJA durch den ArbG zu beachten. Auch beim Erlass eines LStNachforderungsbescheids gegenüber dem ArbN entfaltet die gesonderte Feststellung Bindungswirkung (BFH v. 24.9.1982 – VI R 64/79, BStBl. II 1983, 60; v. 20.3.1987 – VI R 161/82, BFH/NV 1987, 511, jeweils zum Freibetrag gem. § 39a).

► *Keine Bindungswirkung im Veranlagungsverfahren:* Der Eintragung auf der LStKarte kommt dagegen keine Bindungswirkung für das Veranlagungsverfahren zu (hM; vgl. näher DRENECK, DStJG 9 [1986], 377 [385]). § 39 ist ebenso wie § 39a lediglich Teil des Vorauszahlungsverfahrens und kann daher keine Bedeutung für die abschließende Festsetzung der Jahressteuer erlangen.

Unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (Abs. 3b Satz 4 Halbs. 2) stehen die als gesonderte Feststellung wirkenden Eintragungen. Damit können die Eintragungen gem. § 164 Abs. 2 AO jederzeit auch rückwirkend zugunsten wie zungunsten des ArbN geändert werden (zu Einzelheiten s. § 39a Anm. 53). Auch wenn eine solche Änderung bereits erfolgt ist, wirkt der Vorbehalt der Nachprüfung fort, ohne dass es insoweit eines ausdrücklichen Hinweises bedarf (BFH v. 25.10.2005 – VI B 20/05, BFH/NV 2006, 547).

Entbehrlichkeit einer Rechtsbehelfsbelehrung (Abs. 3b Satz 5): Die Eintragungen auf der LStKarte müssen gem. Abs. 3b Satz 5 nicht mit einer Belehrung über den zulässigen Rechtsbehelf (Anm. 5) versehen werden. Die Rechtsbehelfsfrist beträgt dann gem. § 356 Abs. 2 AO ein Jahr. Damit wird aus Praktikabilitätsgründen von § 181 Abs. 1 AO iVm. § 157 Abs. 1 Satz 3 AO abgewichen, um das Ausstellungsverfahren nicht mit Formalien zu überlasten. Da der womöglich entstehende Nachteil im Veranlagungsverfahren ausgeglichen werden kann und dem ArbN damit nur ein Zinsverlust droht, ist die Regelung uE hinnehmbar (glA KSM/TRZASKALIK, § 39 Rn. F 5).

18

Erläuterungen zu Abs. 4: Berichtigung unzutreffender Eintragungen

Berichtigungspflicht des Arbeitnehmers (Abs. 4 Satz 1): Der ArbN ist in bestimmten Fällen verpflichtet, die LStKarte zu seinen Ungunsten berichtigen zu lassen.

▶ *Eintragungen der StKlassen I, III, IV oder V sowie der Zahl der Kinderfreibeträge* muss der ArbN nur zur Änderung bringen, wenn die zum 20.9. des Vorjahrs vorgenommenen Eintragungen von den Verhältnissen zum 1.1. des Kj., für das die LStKarte gilt, zu seinen Gunsten abweichen. Dies gilt sowohl für Abweichungen aufgrund von Eintragungsfehlern als auch für Abweichungen infolge einer Änderung der Verhältnisse in der Zwischenzeit. Ändern sich die Verhältnisse erst nach Beginn des Geltungsjahrs der LStKarte, besteht keine Berichtigungspflicht.

▶ *Die Bescheinigung der StKlasse II* hat der ArbN daneben auch dann berichtigen zu lassen, wenn bei ihm im Laufe des Kj., für das die LStKarte gilt, die Voraussetzungen des § 24b weggefallen sind und deshalb der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende nicht mehr zu berücksichtigen ist, zB bei Begründung einer Haushaltsgemeinschaft mit einem anderen Erwachsenen. Denn der Entlastungsbetrag ist gem. § 24b Abs. 3 kein Jahres-, sondern ein Monatsfreibetrag.

Zu Einzelheiten s. PLENKER, DB 2004, 156 (158).

▶ *Wird ein Kinderfreibetrag gem. § 32 Abs. 6 Satz 6 auf den anderen Elternteil übertragen*, so besteht nach Abs. 4 Satz 1 Halbs. 2 keine Verpflichtung des ArbN, diesen Kinderfreibetrag auf seiner LStKarte streichen zu lassen. Damit nimmt der Gesetzgeber bewusst in Kauf, dass infolge der Doppelberücksichtigung des Kindes beim ArbN zu wenig LSt. erhoben wird. Da die frühere Amtsveranlagung für diese Fälle seit 1996 abgeschafft ist, gibt es hierfür uE keine sachliche Berechtigung mehr (s. Anm. 13).

Sachliche Zuständigkeit für die Änderung (Abs. 4 Satz 2): Die sachliche Zuständigkeit für die Änderung soll sich nach der Zuständigkeitsverteilung der Abs. 3 und 3a richten. Dieser Verweis ist sprachlich missglückt. Die Gemeinde soll nach dem Wortlaut des Abs. 4 Satz 2 für die Änderung der Eintragungen, die in Abs. 3 aufgeführt sind, zuständig sein. Der Gesetzgeber hat dabei über-

sehen, dass in Abs. 3 Satz 2 eine Zuständigkeit für die Eintragung von Kinderfreibeträgen ausnahmsweise dem FA zugewiesen wurde. Für die sachgerechte Änderung dieser Eintragung kann nicht die Gemeinde zuständig sein, weil ihr mangels fachlicher Kompetenz für diesen Fall gerade die Zuständigkeit entzogen wurde. Die Vorschrift ist daher uE so auszulegen, dass das FA auch für die Änderung dieser Eintragung zuständig ist (glA BLÜMICH/THÜRMER, § 39 Rn. 111). Darüber hinaus ist das FA für alle Änderungen zuständig, die Eintragungen iSd. Abs. 3a betreffen.

Änderung von Amts wegen (Abs. 4 Satz 3): Um die zutreffende Erhebung der LSt. sicherzustellen, sind Gemeinde bzw. FA zur Änderung der Eintragung auf der LStKarte von Amts wegen verpflichtet, wenn der ArbN seiner Berichtungspflicht nicht nachgekommen ist. Damit die Eintragung geändert werden kann, muss der ArbN die LStKarte auf Verlangen vorlegen.

Nachforderung eines Lohnsteuerfehlbetrags vom Arbeitnehmer (Abs. 4 Satz 4): Unterbleibt die Änderung der Eintragung, so ist das FA nach Abs. 4 Satz 4 berechtigt und verpflichtet, die zu wenig erhobene LSt. unmittelbar vom ArbN nachzufordern; aus Gründen der Verfahrensökonomie unterbleibt die Nachforderung bei Fehlbeträgen bis zu 10 €. Der Erlass eines solchen Nachforderungsbescheids setzt wegen der Bindungswirkung (s. Anm. 17) voraus, dass zuvor die entsprechende Eintragung geändert worden ist. Legt der ArbN die LStKarte nicht vor, kann die Änderung der Eintragung uE auch außerhalb der LStKarte durch gesonderten Bescheid erfolgen, da Abs. 4 Satz 4 sonst leerliefe (glA FG Rhld.-Pf. v. 15.6.1981 – 3 K 184/81, nv., rkr.; KSM/TRZASKALIK, § 39 Rn. G 5; aA früher hier bis Lfg. 198). Zur Mitteilungspflicht der Gemeinde bei unterbliebener Änderung s. Abs. 4 Satz 4 Halbs. 2.

Die örtliche Zuständigkeit in den Fällen des Abs. 4 ist weder für die Gemeinde noch für das FA ausdrücklich geregelt, und zwar weder für die Entgegennahme des Berichtungsantrags gem. Abs. 4 Satz 2 noch für die Vornahme der Änderung von Amts wegen gem. Abs. 4 Satz 3.

▶ *Die Zuständigkeit des FA* hängt uE nach § 19 AO in allen Fällen davon ab, wo der ArbN im jeweiligen Zeitpunkt seinen Wohnsitz bzw. den gewöhnlichen Aufenthalt hat (glA LBP/BAREIN, § 39 Rn. 39).

▶ *Die Zuständigkeit der Gemeinde* richtet sich nach den melderechtl. Vorgaben im Zeitpunkt der Anzeige bzw. der Änderung (s. R 39.2 Abs. 12 LStR; glA BLÜMICH/THÜRMER, § 39 Rn. 71; KIRCHHOF/EISGRUBER VIII. § 39 Rn. 5; aA SCHMIDT/DRENSECK XXVII. § 39 Rn. 3; LADEMANN/JUNGBLUT, § 39 Rn. 126 ff.; LBP/BAREIN, § 39 Rn. 40). Denn die abweichende Zuständigkeitsregel des Abs. 2 betrifft nur das allgemeine Ausstellungsverfahren (s. Anm. 10).

Erläuterungen zu Abs. 5: Erlangung günstigerer Eintragungen

I. Änderung der Steuerklasse bzw. des Kinderfreibetrags (Abs. 5 Satz 1) 19

Der ArbN hat nach Abs. 5 Satz 1 einen Anspruch auf Änderung der LStKarte, wenn im Laufe des Geltungsjahrs der LStKarte Umstände eintreten, die die Voraussetzungen für eine günstigere StKlasse oder eine höhere Zahl von Kinderfreibeträgen erfüllen. Die Änderung erfolgt nur auf Antrag des ArbN.

Frist bis zum 30.11.: Der Antrag muss spätestens am 30.11. des Geltungsjahrs der LStKarte bei der zuständigen Behörde gestellt werden. Es handelt sich um eine Ausschlussfrist, die von Gemeinde und FA nicht verlängert werden kann. Von ihr werden aber nur Anträge erfasst, die auf einer Änderung der Verhältnisse beruhen, die im Geltungsjahr der LStKarte eingetreten ist. Daher kann der ArbN die Änderung einer Eintragung auch noch nach dem 30.11. beantragen, sofern die Eintragung bereits zu Beginn des Kj. unrichtig gewesen ist (hM; BFH v. 8.11.1972 – VI R 115/71, BStBl. II 1973, 223; BLÜMICH/THÜRMER, § 39 Rn. 121; aA KSM/TRZASKALIK, § 39 Rn. H 1).

Sachliche Zuständigkeit: Betrifft der Änderungsantrag eine Eintragung iSd. Abs. 3 Satz 1, so ist der Antrag an die Gemeinde zu richten. Der Antrag ist beim FA zu stellen, soweit die Änderung eine Eintragung iSd. Abs. 3a sowie des Abs. 3 Satz 2 betrifft.

20

II. Zeitliche Wirkung (Abs. 5 Satz 2)

Gemeinde bzw. FA haben die Änderung mit Wirkung von dem Tag an einzutragen, an dem die Voraussetzungen für die Änderung erstmals vorlagen (Abs. 5 Satz 2). Daraus folgt, dass die Änderung auch mit Wirkung für die Vergangenheit eingetragen werden kann. Der ArbG hat dies dann beim zukünftigen LStEinbehalt zu berücksichtigen (§ 41c Abs. 1 Nr. 1).

Heiratet der Arbeitnehmer im Laufe des Jahres, so soll die eingetragene StKlasse frühestens mit Wirkung vom Tag der Eheschließung zugunsten des ArbN geändert werden können (arg. R 39.3 Abs. 2; R 39.2 Abs. 11 LStR).

► *Stellungnahme:* Dies bewirkt jedoch, dass für den VZ zwangsläufig eine zu hohe LSt. einbehalten wird, denn der Splittingtarif ist unabhängig vom Zeitpunkt der Eheschließung für das ganze Kj. anzuwenden. Ziel des LStVerfahrens ist es aber, im Laufe des Kj. möglichst nur die am Ende tatsächlich geschuldete ESt. abzuziehen. Außerdem wird uE der ArbN gegenüber Stpfl., die dem EStVorauszahlungsverfahren gem. § 37 unterliegen, ungerechtfertigt benachteiligt (glA KSM/TRZASKALIK, § 39 Rn. A 35 und H 3 f.). Denn dort wird der günstigere Splittingtarif so berücksichtigt, dass keine überhöhten Vorauszahlungen geleistet werden (zu Einzelheiten s. § 37 Anm. 110 f.). Abs. 5 Satz 2 ist daher uE dahin auszulegen, dass die günstigere StKlasse bereits mit Wirkung ab Beginn des Kj. einzutragen ist. Zwar spricht das Gesetz vom Vorliegen der „Voraussetzungen“ für die Änderung. Versteht man hierunter jedoch nicht nur die tatsächlichen Umstände, sondern auch die rechtl. Gegebenheiten, so schließt der Wortlaut unsere Auslegung nicht aus. Denn die rechtl. Voraussetzungen für das Ehegattensplitting liegen bei einer Heirat im Laufe des Jahres für das ganze Kj. vor.

21

III. Wechsel der Steuerklassen bei Ehegatten (Abs. 5 Sätze 3 und 4)

Nach § 38b können Ehegatten, die beide in einem Dienstverhältnis stehen, zwischen den StKlassenkombinationen IV/IV, III/V und V/III wählen (s. R 39.2 Abs. 5 Satz 1 LStR). Damit die Ehegatten nicht für das ganze Kj. auf die einmal getroffene Wahl festgelegt sind, bietet ihnen Abs. 5 Satz 3 die Möglichkeit, im Laufe des Jahres einmal die StKlassenkombination zu ändern. Die Änderung kann nur bis zum 30.11. des Geltungsjahrs der LStKarte bei der Gemeinde be-

antrag werden (BFH v. 14.6.2007 – VI B 16/07, BFH/NV 2007, 1649). Sie ist von der Gemeinde für beide Ehegatten mit Wirkung vom Beginn des auf die Antragstellung folgenden Kalendermonats vorzunehmen (Abs. 5 Satz 4).

Einmaliges Wahlrecht: Die Änderung kann vor Beginn des Kj., für das die LStKarte gilt, beliebig oft, im Laufe des Kj. aber nur einmal verlangt werden. Das Wahlrecht ist nicht verbraucht, wenn eine Änderung deshalb beantragt worden ist, weil ein Ehegatte keinen stpfl. Arbeitslohn mehr bezieht oder verstorben ist (FG Düss. v. 7.4.2003, EFG 2003, 1104, rkr.), oder wenn ein zuvor arbeitsloser Ehegatte wieder ein Arbeitsverhältnis aufnimmt (R 39.2 Abs. 5 Satz 5 LStR). Damit sollen Härtefälle vermieden werden, die für die Ehegatten nicht vorhersehbar waren.

Örtlich zuständig ist die Gemeinde, in deren Bezirk die Eheleute ihren gemeinsamen Wohnsitz unterhalten.

Erläuterungen zu Abs. 5a:

22

Anzeigepflicht bei beschränkter Einkommensteuerpflicht

Anzeigepflicht (Abs. 5a Satz 1): Wurde dem ArbN eine LStKarte ausgestellt, so trifft ihn bei beschränkter StPflcht gegenüber dem FA eine Pflicht zur Anzeige sowie zur Vorlage der LStKarte. Denn in diesem Fall erfolgt die Erhebung der LSt. nicht anhand der LStKarte, sondern anhand der Bescheinigung über die StKlasse gem. § 39d Abs. 1.

► *Beschränkte StPflcht zu Beginn des Kj.:* Abs. 5a Satz 1 Alt. 1 begründet eine Anzeigepflicht für den Fall, dass der ArbN zu Beginn des Kj. beschränkt estpfl. ist und ihm dennoch eine LStKarte ausgestellt wurde. Nach FG Düss. v. 21.8.2007 (EFG 2007, 1850, nrkr., Rev. Az. BFH I R 65/07) und WÜLLENKEMPER (EFG 2007, 1852) erfasst die Vorschrift nur Fälle des Wechsels von der unbeschränkten zur beschränkten StPflcht nach Ausgabe der LStKarte. UE sind dagegen auch ArbN anzeigepflichtig, denen mangels unbeschränkter StPflcht gem. Abs. 1 Satz 1 von vornherein keine LStKarte hätte ausgestellt werden dürfen (glA BLÜMICH/THÜRMER, § 39 Rn. 130; KIRCHHOF/EISGRUBER VIII. § 39 Rn. 9; s. auch BTDrucks. 10/1636, 93) Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass die Ausgabe der LStKarten in einem Massenverfahren ohne nähere Sachprüfung erfolgt und dass Abs. 4 Satz 1 für diesen Fall keine Korrekturregelung bereithält.

► *Beschränkte StPflcht im Laufe des Kj. eingetreten:* Tritt die beschränkte StPflcht erst im Laufe des Kj. ein, für das die LStKarte gilt, weil der ArbN seinen Wohnsitz bzw. seinen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland aufgegeben hat, so hat er dies gem. Abs. 5a Satz 1 Alt. 2 ebenfalls dem FA anzuzeigen und dabei die LStKarte vorzulegen.

► *Unverzüglich* bedeutet ohne schuldhaftes Zögern. Ob der ArbN schuldhaft zögert, ist nach den tatsächlichen Verhältnissen des Einzelfalls zu entscheiden. Wegen des Schudelements kann „unverzüglich“ nicht in „alsbald“ oder „innerhalb kurzer Zeit“ umgedeutet werden.

► *Zuständiges FA:* Die Anzeige hat ausschließlich gegenüber dem FA zu erfolgen. Örtlich zuständig ist gem. § 19 AO das WohnsitzFA (glA KSM/TRZASKALIK, § 39 Rn. I 3).

Ungültigmachen der Lohnsteuerkarte (Abs. 5a Satz 2): Rückwirkend auf den Zeitpunkt des Eintritts der beschränkten EStPflcht hat das FA die ihm vom ArbN vorgelegte LStKarte ungültig zu machen. Auf Antrag des ArbN wird

ihm das hierfür zuständige BetriebsstättenFA (§ 39d Abs. 1 Satz 3, § 41a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1) die für beschränkt estpfl. ArbN vorgeschriebene besondere Bescheinigung ausstellen; diese Bescheinigung kann auch vom ArbG im Namen des ArbN beantragt werden (R 39d Abs. 5 Satz 1 LStR). Liegt dem ArbG die Bescheinigung nicht innerhalb von 6 Wochen nach Aushändigung der LStKarte vor, so ist der ArbG grds. verpflichtet, die LSt. nach StKlasse VI einzubehalten (§ 39d Abs. 3 Satz 4 iVm. § 39c Abs. 1; R 39c Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 LStR). Hat das FA die LStKarte rückwirkend auf den Tag des Eintritts der beschränkten EstPflcht ungültig gemacht, so hat der ArbG eine Korrektur des LStAbzugs nach der LStKarte vorzunehmen (§ 39d Abs. 3 Satz 4 iVm. § 41c).

Rechtsnatur und Rechtsbehelfsverfahren (Abs. 5a Satz 3): Nach Abs. 5a Satz 3 iVm. Abs. 3b Satz 4 stellt die Ungültigmachung der LStKarte die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen iSd. § 179 Abs. 1 AO unter dem Vorbehalt der Nachprüfung dar. Gem. Abs. 5a Satz 3 iVm. Abs. 3b Satz 5 braucht der ArbN über den zulässigen Rechtsbehelf gegen die Ungültigmachung der LStKarte nicht belehrt zu werden (s. Anm. 17).

Nachforderung eines Lohnsteuerfehlbetrags vom Arbeitnehmer (Abs. 5a Satz 4): Kommt der ArbN seiner Anzeigeverpflichtung nicht nach, hat das FA die zuwenig erhobene LSt. gem. Abs. 5a Satz 4 vom ArbN nachzufordern. Gleiches gilt uE, wenn der ArbN den Sachverhalt zwar anzeigt, die zur pflichtgemäßen Anzeige gehörende Vorlage der LStKarte jedoch verweigert. Die Nacherhebung unterbleibt, falls der nachzufordernde Betrag 10 € (Bagatellgrenze) nicht übersteigt. Örtlich zuständig ist uE gem. § 19 AO das WohnsitzFA im Zeitpunkt des Wegzugs (glA DANKMEYER/KLÖCKNER, DB 1985, 300 [301]).

Erläuterungen zu Abs. 6: Rechtsstellung der Gemeinde und Änderungsverbot für Dritte

Gemeinde als Landesfinanzbehörde (Abs. 6 Sätze 1–3): Nach Abs. 6 Satz 1 ist die Gemeinde örtliche LandesFinBeh., soweit sie LStKarten ausstellt und Eintragungen oder Änderungen auf der LStKarte vornimmt. Damit wird insbes. klargestellt, dass die AO und nicht das VwVfG Anwendung findet, auch soweit die Gemeinden in das Verfahren eingeschaltet sind (glA KSM/TRZASKALIK, § 39 Rn. J 2). Das örtlich zuständige WohnsitzFA (glA SCHMIDT/DRENSECK XXVII. § 39 Rn. 7) ist gem. Abs. 6 Satz 2 berechtigt, der Gemeinde Weisungen zu erteilen. Dabei handelt es sich um einen innerbehördlichen Akt, gegen den die Gemeinde nicht rechtsbehelfsbefugt ist. Abs. 6 Satz 3 erlaubt es dem FA, das Verfahren, auch soweit die Gemeinde sachlich zuständig wäre, an sich zu ziehen und den Verwaltungsakt selbst zu erlassen. Eine Darlegung der Ermessenserwägungen ist hierfür nicht erforderlich (glA KSM/TRZASKALIK, § 39 Rn. J 4; SCHMIDT/DRENSECK XXVII. § 39 Rn. 8; aA RÖSSLER, DStZ 1983, 460).

Verbot der Änderung durch Dritte (Abs. 6 Satz 4): Eintragungen, die von der Gemeinde bzw. vom FA auf der LStKarte vorgenommen wurden, dürfen weder vom ArbN noch vom ArbG noch von einer anderen Person geändert werden. Insoweit ist die LStKarte öffentliche Urkunde iSd. § 415 Abs. 1 ZPO (vgl. LANG, StuW 1975, 124). Das Änderungsverbot erstreckt sich jedoch nicht auf die Eintragungen, die der ArbG selbst vorgenommen hat (§ 41b). Erkennt der ArbG, dass seine Eintragung fehlerhaft ist, so hat er diese zu berichtigen.