

## § 39d

### Durchführung des Lohnsteuerabzugs für beschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346)

(1) <sup>1</sup>Für die Durchführung des Lohnsteuerabzugs werden beschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer in die Steuerklasse I eingereiht. <sup>2</sup>§ 38b Satz 2 Nummer 6 ist anzuwenden. <sup>3</sup>Das Betriebsstättenfinanzamt (§ 41a Absatz 1 Satz 1 Nummer 1) erteilt auf Antrag des Arbeitnehmers über die maßgebende Steuerklasse eine Bescheinigung, für die die Vorschriften über die Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte mit der Maßgabe sinngemäß anzuwenden sind, dass der Arbeitnehmer eine Änderung der Bescheinigung bis zum Ablauf des Kalenderjahres, für das sie gilt, beim Finanzamt beantragen kann.

(2) <sup>1</sup>In die nach Absatz 1 zu erteilende Bescheinigung trägt das Finanzamt für einen Arbeitnehmer, bei dem § 50 Absatz 1 Satz 4 anzuwenden ist, auf Antrag Folgendes ein:

1. Werbungskosten, die bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit anfallen (§ 9), soweit sie den Arbeitnehmer-Pauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nummer 1 Buchstabe a) oder bei Versorgungsbezügen den Pauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nummer 1 Buchstabe b) übersteigen,
2. Sonderausgaben im Sinne des § 10b, soweit sie den Sonderausgaben-Pauschbetrag (§ 10c) übersteigen, und die wie Sonderausgaben abzugsfähigen Beträge nach § 10e oder § 10i, jedoch erst nach Fertigstellung oder Anschaffung des begünstigten Objekts oder nach Fertigstellung der begünstigten Maßnahme,
3. den Freibetrag oder den Hinzurechnungsbetrag nach § 39a Absatz 1 Nummer 7.

<sup>2</sup>Der Antrag kann nur nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck bis zum Ablauf des Kalenderjahres gestellt werden, für das die Bescheinigung gilt.

<sup>3</sup>Das Finanzamt hat die Summe der eingetragenen Beträge durch Aufteilung in Monatsbeträge, erforderlichenfalls Wochen- und Tagesbeträge, jeweils auf die voraussichtliche Dauer des Dienstverhältnisses im Kalenderjahr gleichmäßig zu verteilen. <sup>4</sup>§ 39a Absatz 4 und 5 ist sinngemäß anzuwenden.

(3) <sup>1</sup>Der Arbeitnehmer hat die nach Absatz 1 erteilte Bescheinigung seinem Arbeitgeber vor Beginn des Kalenderjahres oder beim Eintritt in das Dienstverhältnis vorzulegen. <sup>2</sup>Der Arbeitgeber hat die Bescheinigung aufzubewahren. <sup>3</sup>§ 39b Absatz 1 Satz 3 und 4 gilt sinngemäß. <sup>4</sup>Der Arbeitgeber hat im Übrigen den Lohnsteuerabzug nach Maßgabe des § 39b Absatz 2 bis 6, des § 39c Absatz 1, 2 und 5 und des § 41c durchzuführen; dabei tritt die nach Absatz 1 erteilte Bescheinigung an die Stelle der Lohnsteuerkarte. <sup>5</sup>§ 41b ist sinngemäß anzuwenden.

Autor: Dr. Bernhard **Becht**, LL.M., Regierungsdirektor, Trippstadt  
Mitherausgeber: Dr. Winfried **Bergkemper**, Richter am BFH, München

**Inhaltsübersicht**

**Allgemeine Erläuterungen zu § 39d**

	Anm.		Anm.
I. Rechtsentwicklung . . . . .	1	III. Verhältnis zu anderen Vor-	
II. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit . . . . .	2	schriften . . . . .	3

**Erläuterungen zu Abs. 1 . . . . . 4**

**Erläuterungen zu Abs. 2**

	Anm.		Anm.
I. Eintragungen in die Bescheinigungen nach Abs. 1 (Abs. 2 Satz 1 Nr. 1–3) . . . . .	5	III. Verteilung der eingetragenen Beträge (Abs. 2 Satz 3) . . . . .	7
II. Antragsverfahren (Abs. 2 Satz 2) . . . . .	6	IV. Verfahrensvorschriften; unrichtiger Freibetrag (Abs. 2 Satz 4 iVm. § 39a Abs. 4 und 5) . . . . .	8

**Erläuterungen zu Abs. 3 . . . . . 9**

**Allgemeine Erläuterungen zu § 39d**

**Schrifttum:** GILOY, Zur Technik der Vorsorgepauschale im Lohnsteuerverfahren, DB 1975, 17; v. BORNHAUPT, Lohnsteuerrechtliche Fragen bei Entsendung von Arbeitnehmern ins Ausland und vom Ausland ins Inland, BB 1985, Beil. 16; WASSERMAYER, Die beschränkte Steuerpflicht, DStJG 8 (1985), 49; HERRMANN, Einwirkung der Grundfreiheit der Freizügigkeit im Gemeinsamen Markt auf das deutsche Einkommensteuerrecht, FR 1989, 605; SCHAUHOFF, Quellensteuerabzug bei Zahlungen an beschränkt steuerpflichtige Künstler und Sportler, IStR 1997, 5; APTZ, Haftung des Arbeitgebers bei falschem Lohnsteuerabzug, EStB 2001, 262.

**1 I. Rechtsentwicklung**

**ESTRG v. 5.7.1974** (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): Einfügung des § 39d in das EStG. Der Vorschrift teilweise entsprechende Regelungen enthielt zunächst die LStDV (§ 40).

**StÄndG 1977 v. 16.8.1977** (BGBl. I 1977, 1586; BStBl. I 1977, 442): Die Antragsfrist des Abs. 1 Satz 3 wurde zum 31.12. des laufenden Jahres verlängert und die Verteilung des Freibetrags nach Abs. 2 auf die vor Antragstellung bereits verstrichene Zeit des Arbeitsverhältnisses erstreckt.

**StÄndG 1979 v. 30.11.1978** (BGBl. I 1978, 1849; BStBl. I 1978, 479): Abs. 2 wurde um das sog. begrenzte Realsplitting ergänzt.

**StEntlG 1981 v. 16.8.1980** (BGBl. I 1980, 1381; BStBl. I 1980, 534): Anpassung des Abs. 2 Nr. 3 an den geänderten § 10c (270 DM statt 240 DM als SA-Pauschbetrag).

**2. HStrukturG v. 22.12.1981** (BGBl. I 1981, 1523; BStBl. I 1982, 235): Die Vorschrift wurde an den Wegfall des Haushaltsfreibetrags für Alleinstehende über 49 Jahre (§ 32 Abs. 3 Nr. 1 EStG 1981) angepasst.

**StBereinG 1985 v. 14.12.1984** (BGBl. I 1984, 1493; BStBl. I 1984, 659): Abs. 3 Satz 4 wurde um den Verweis auf § 41c ergänzt.

**StSenkG 1986/1988 v. 26.6.1985** (BGBl. I 1985, 1153; BStBl. I 1985, 391): Wegfall der StKlasse II und Berücksichtigung von Unterhaltsaufwendungen für ein Kind gem. § 33a Abs. 1.

**StReformG 1990 v. 25.7.1988** (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): In Abs. 2 Nr. 1 aF wurde der Wegfall des Altersfreibetrags, der neue ArbNPAuschbetrag und der gekürzte SA-Pauschbetrag berücksichtigt. Außerdem wurde die Vorschrift an die Änderung des § 50 Abs. 4 sowie die Regelung von Sonderlohnzahlungen angepasst.

**StÄndG 1991 v. 24.6.1991** (BGBl. I 1991, 1322; BStBl. I 1991, 665): In Abs. 2 Nr. 2 wurden die Schulgeldzahlungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 9 aufgenommen.

**StMBG v. 21.12.1993** (BGBl. I 1993, 2310; BStBl. I 1994, 50): Die Vorschrift wurde wegen der Berücksichtigung von Kindern ergänzt bzw. angepasst.

**GrenzpendlerG v. 24.6.1994** (BGBl. I 1994, 1395; BStBl. I 1994, 440): Abs. 2 wurde insgesamt neu gefasst, um die neuen Regelungen für beschränkt Stpfl. nach § 50 Abs. 1 und Abs. 4 für den LStAbzug umzusetzen (s. dazu auch § 50 Anm. 81, 84).

**JStG 1996 v. 11.10.1995** (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): Mit Übernahme der Regelung des § 50 Abs. 4 in § 1 Abs. 3 wurde Abs. 2 neu gefasst.

**Gesetz zur Neuregelung der steuerrechtlichen Wohneigentumsförderung v. 15.12.1995** (BGBl. I 1995, 1783; BStBl. I 1995, 775): Als Folge der Einführung des EigZulG wurde in Abs. 2 Nr. 2 das Zitat „§ 10e“ durch das Zitat „§ 10e oder § 10i“ ersetzt.

**Ges. zur Neuregelung der geringfügigen Beschäftigungsverhältnisse v. 24.3.1999** (BGBl. I 1999, 388; BStBl. I 1999, 302): § 3 Nr. 39 musste auch im LStAbzugsverfahren für beschränkt stpfl. ArbN Berücksichtigung finden.

**StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999** (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 wurden redaktionell an Änderungen der §§ 9a und 10 Abs. 1 angepasst.

**StBereinG 1999 v. 22.12.1999** (BGBl. I 1999, 2601; BStBl. I 2000, 13): Abs. 2 Satz 1 wurde um die Nr. 3 wegen der Einführung eines Freibetrags bzw. Hinzurechnungsbetrags in § 39a Abs. 1 Nr. 7 ergänzt.

**StÄndG 2001 v. 20.12.2001** (BGBl. I 2001, 3794; BStBl. I 2002, 4): Abs. 2 Satz 1 und Abs. 3 Satz 5 wurden redaktionell angepasst.

**Zweites Gesetz für moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt v. 23.12.2002** (BGBl. I 2002, 4621; BStBl. I 2003, 3): Streichungen wegen der Aufhebung des § 3 Nr. 39 ab 1.4.2003.

**StÄndG 2003 v. 15.12.2003** (BGBl. I 2003, 2645; BStBl. I 2003, 710): Änderung des Abs. 3 Satz 5, durch die die elektronische LStBescheinigung auch für beschränkt Stpfl. ArbN möglich wird.

**AltEinkG v. 5.7.2004** (BGBl. I 2004, 1427; BStBl. I 2004, 554): Anpassung des Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 an den geänderten § 9a Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 ab VZ 2005.

**EURLUmsG v. 9.12.2004** (BGBl. I 2004, 3310; BStBl. I 2004, 1158): Ergänzung des Abs. 3 Satz 4 und Verweis auf § 39c Abs. 5.

**JStG 2009 v. 19.12.2008** (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74): Der Verweis in Abs. 2 Satz 1 wurde an die Änderung des § 50 Abs. 1 angepasst. Abs. 3 Satz 5 Halbs. 1 wurde gestrichen.

**BürgEntlG-KV v. 16.7.2009** (BGBl. I 2009, 1959; BStBl. I 2009, 782): In Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 wird der Klammerzusatz „(§ 10c Abs. 1)“ redaktionell durch den Klammerzusatz „(§ 10c)“ in Anpassung an die Neuregelung des § 10c ersetzt.

2

## II. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit

**Bedeutung:** § 39d regelt Besonderheiten, die für den LStAbzug beschränkt stpfl. ArbN gelten, die statt einer LStKarte eine vom BetriebsstättenFA ausgestellte besondere Bescheinigung vorlegen können (s. Abs. 1 Satz 3, Abs. 3 Satz 4). § 39d stellt mit seinen verfahrensrechtl. Bestimmungen letztlich eine Durchführungsvorschrift zu den §§ 49 Abs. 1 Nr. 4, 50 und 50a dar. Abweichungen hinsichtlich der eintragungsfähigen Beträge im Vergleich zu unbeschränkt stpfl. ArbN sind auf die Sondervorschrift des § 50 Abs. 1 Satz 4 zurückzuführen. Soweit Vorschriften nicht ausdrücklich nur für unbeschränkt stpfl. ArbN anwendbar sind (zB § 42b), ergeben sich keine Unterschiede zur Behandlung von unbeschränkt Stpfl. Die Pauschalierung der LSt. nach §§ 40–40b ist auch bei beschränkt stpfl. ArbN zulässig (s. zB v. BORNHAUPT, BB 1985, Beil. 16, 5).

Zu Belastungsunterschieden bei unbeschränkter bzw. beschränkter (LSt-)Pflicht s. KSM/TRZASKALIK, § 39b Rn. A 15, A 17.

**Verfassungsmäßigkeit:** Zur Verfassungsmäßigkeit der Vorschrift s. zB v. BORNHAUPT, BB 1985, Beil. 16, 6 mwN; KSM/TRZASKALIK, § 39b Rn. A 7 f.; § 50 Anm. 6, 80. Zu verfassungsrechtl. Bedenken gegen die Abgeltungswirkung des LStAbzugs nach § 50 Abs. 2 Satz 1 s. § 50 Anm. 218.

**Vereinbarkeit mit EG-Recht:** s. § 50 Anm. 7.

3

## III. Verhältnis zu anderen Vorschriften

**Verhältnis zu § 42b:** Für beschränkt Stpfl. kann der LStJA nach § 42b nicht durchgeführt werden (s. BFH v. 14.2.1975 – VI R 210/72, BStBl. II 1975, 497; BVerfG v. 5.9.1975 – 1 BvR 219/75, HFR 1975, 540; § 50 Anm. 6; kritisch hierzu zB HERRMANN, FR 1989, 605 [609]). Das entspricht der Abgeltungswirkung des § 50 Abs. 2 Satz 1. Dementsprechend wird auch die Befugnis des ArbG zur Änderung des LStAbzugs (s. § 41c) eingeschränkt.

**Verhältnis zu § 42d:** Auch nach Ablauf eines Kj. kann der ArbG als Haftungsschuldner für die nach StKlasse VI höhere Steuer in Anspruch genommen werden, wenn eine Bescheinigung nach Abs. 1 Satz 3 über die maßgebende StKlasse von beschränkt stpfl. ArbN schuldhaft nicht vorgelegt wurde (s. BFH v. 12.1.

2001 – VI R 102/98, BStBl. II 2003, 151). Die Sicherstellung der ordnungsgemäßen Besteuerung gebietet die Anwendung des § 39c Abs. 1 Satz 1 auch nach Ablauf des KJ., für das die Bescheinigung ausgestellt werden kann (s. BFH v. 12.1.2001 – VI R 102/98 aaO mit Nachweisen zur aufgegebenen Rspr.). Dadurch werden Steuerausfälle vermieden, die entstehen könnten, wenn der ArbN Arbeitslohn aus einem zweiten oder weiteren Beschäftigungsverhältnis bezieht. Bei beschränkt stpfl. ArbN erfolgt grds. keine Veranlagung, die ESt. gilt als durch den LStAbzug abgegolten (§ 50 Abs. 5 Satz 1). Die ESt. könnte nicht im Rahmen einer Veranlagung nachgefordert werden. Die Verschuldensprüfung ist dabei allein Sache des ArbG (s. Artz, EStB 2001, 262f.). Zum Verhältnis des § 50 Abs. 2 Satz 1 (abgeltende Wirkung des LStAbzugs) zum Haftungs- und Nachforderungsverfahren s. § 50 Anm. 228.

**Verhältnis zu § 46:** Die beim LStAbzug bei beschränkt stpfl. ArbN anzuwendenden Vorschriften behalten ihre Wirksamkeit auch für den Fall, dass der ArbN wegen anderer beschränkt stpfl. Einkünfte iSd. § 49 zur ESt. veranlagt wird. Die ESt. für Einkünfte, die dem LStAbzug unterliegen, ist bei beschränkt stpfl. ArbN durch den StAbzug endgültig abgegolten (§ 50 Abs. 2 Satz 1). Im Unterschied zu unbeschränkt stpfl. ArbN werden daher die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in eine Veranlagung des beschränkt stpfl. ArbN grundsätzlich nicht einbezogen (s. § 50 Anm. 246, 217). Eine Veranlagung kommt dabei nur in Betracht, wenn andere Einkünfte iSd. § 49 vorliegen oder ein Ausnahmestatbestand nach § 50 Abs. 2 Sätzen 2ff. vorliegt.

**Verhältnis zu § 50:** § 50 regelt neben der Abgeltungswirkung des LStAbzugs in § 50 Abs. 2 Satz 1 die Besonderheiten bei der Veranlagung von beschränkt stpfl. ArbN (§ 50 Abs. 1 Sätze 3 und 4, s. dazu § 50 Anm. 70, 80ff.).

Während bisher nach § 50 Abs. 3 die ESt. bei beschränkt Stpfl., die zur ESt. veranlagt werden, mindestens 25 % beträgt (s. dazu näher § 50 Anm. 181, insbes. auch zu Ausnahmen für EU/EWR-Angehörige), können die Möglichkeiten der Berücksichtigung von SA bzw. eines Freibetrags nach § 39a Abs. 1 Nr. 7 nach Abs. 2 Satz 1 Nr. 1–3 zu einem geringeren Steuersatz führen. Durch das JStG 2009 wurde in § 50 Abs. 1 Satz 2 die Anwendung des § 32a angeordnet, so dass der Mindeststeuersatz nicht mehr gilt. Allerdings bleibt der Grundfreibetrag unberücksichtigt.

Zu bisherigen verfassungsrechtl. und EG-rechtl. Bedenken s. § 50 Anm. 218f. Zum Verhältnis zum Erstattungsverfahren s. § 50 Anm. 230.

**Verhältnis zu § 50a:** Bei den seit 1.1.1996 bezogenen Vergütungen kommt der StAbzug nach § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 aF bzw. § 50a Abs. 1 Nr. 1 bei den inländ. Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, die von einem inländ. ArbG (s. dazu § 50 Anm. 241ff., R 39d Abs. 2 Satz 5 LStR) iSd. § 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bezogen werden, nicht mehr in Betracht (s. zB BMF v. 31.7.2002, BStBl. I 2002, 707). In diesen Fällen ist das LStAbzugsverfahren nach allgemeinen Grundsätzen durchzuführen. Nur wenn ein inländ. ArbG nicht vorhanden ist, wird der StAbzug pauschaliert nach § 50a Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2ff., § 50d vorgenommen. Insoweit ist § 50a lex specialis gegenüber § 39d.

## Erläuterungen zu Abs. 1

4

Die Anwendung des Abs. 1 Satz 1 setzt voraus, dass der ArbN beschränkt stpfl. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 4 erzielt (s. dazu

§ 49 Anm. 730 ff.). Dabei sind Besonderheiten von DBA, insbes. auch zu sog. Grenzgängern, die das Besteuerungsrecht ggf. einschränken, zu beachten. Hierzu kann eine Freistellungsbescheinigung entsprechend § 39b Abs. 6 beantragt werden (s. dazu § 39b Anm. 62). Eine Klage auf Feststellung der StFreiheit von Lohneinkünften durch den ArbG ist unzulässig (s. BFH v. 12.6.1997 – I R 72/96, BStBl. II 1997, 660).

**Verwertungstatbestand:** Einkünfte aus der Verwertung einer außerhalb des Geltungsbereichs des EStG ausgeübten Tätigkeit bleiben bei der Besteuerung außer Ansatz, wenn nachgewiesen oder glaubhaft gemacht wird, dass von diesen Einkünften in dem Staat, in dem die Tätigkeit ausgeübt worden ist, eine der deutschen ESt. entsprechende Steuer tatsächlich erhoben wird (R 39 Abs. 2 Nr. 2 LStR). Auf diesen Nachweis ist zu verzichten bei ArbN, bei denen die Voraussetzungen des Auslandstätigkeitserlasses (BMF v. 31.10.1983, BStBl. I 1983, 470; s. dazu § 34c Anm. 191) vorliegen. Dies gilt allerdings nicht, wenn der ArbN die Tätigkeit im Ausland ausübt, seinen Wohnsitz aber in einem Drittstaat hat. In diesem Fall ist es Sache des Wohnsitzstaats, die Doppelbesteuerung zu beseitigen.

**Bescheinigung des Betriebsstätten-Finanzamts:** Nach Abs. 1 Satz 3 erteilt auf Antrag – des ArbN – das BetriebsstättenFA eine Bescheinigung über die maßgebende StKlasse. Für diese Bescheinigung sind die Vorschriften über die Eintragung auf der LStKarte sinngemäß anzuwenden (vgl. § 39a), allerdings mit dem Unterschied, dass der ArbN (ggf. auch der ArbG, s. R 39d Abs. 5 Satz 1 LStR) die Änderung bis zum Ablauf des Kj., für das die Bescheinigung gilt, beim FA beantragen kann. Die Bescheinigung hat nur Rechtswirkung für den LSt-Abzug. Eine Bindungswirkung für die EStVeranlagung durch das WohnsitzFA besteht nicht (s. FG Ba.-Württ. v. 10.11.2006, EFG 2007, 333, rkr.).

**Eintragungsinhalt:** In der Bescheinigung wird der Familienstand wie bei unbeschränkt stpfl. ArbN vermerkt. Beschränkt Stpfl. fallen grds. unter die StKlasse I (Abs. 1 Satz 1). Bezieht der ArbN gleichzeitig Arbeitslohn aus mehreren gegenwärtigen oder früheren Dienstverhältnissen, der ebenfalls der beschränkten StPflicht unterfällt, hat das FA in der Bescheinigung für das zweite oder weitere Dienstverhältnis zu vermerken, dass die StKlasse VI anzuwenden ist (Abs. 1 Satz 2 iVm. § 38b Abs. 2 Satz 2 Nr. 6; R 39d Abs. 7 Satz 2 LStR). Systematisch hätte es näher gelegen, diese Sondervorschriften in § 38b, der die StKlassen regelt, zu platzieren.

**Fehlerhafte Ausstellung einer Lohnsteuerkarte bzw. einer fehlerhaften Bescheinigung:** Hat die Gemeinde einem beschränkt Stpfl. fälschlicherweise eine LStKarte ausgestellt, ist der LStAbzug nach Maßgabe der Eintragungen auf der LStKarte rechtmäßig (s. dazu § 39b Anm. 15). Dem ArbN obliegt allerdings die unverzügliche Anzeige nach § 39 Abs. 5a unter Vorlage der LStKarte. Unterbleibt die Anzeige, fordert das FA zuwenig erhobene LSt. vom ArbN nach, wenn diese 10 € übersteigt (§ 39 Abs. 5a Satz 4). Zum Wechsel der StPflicht s. § 39b Anm. 17.

Bei fehlerhafter Erteilung einer Bescheinigung obliegt es dem ArbN, eine LSt-Karte zu beantragen. Das Fehlen einer gesetzlichen Anzeigepflicht dürfte darin begründet sein, dass die Behandlung als beschränkt stpfl. ArbN stets nachteilig ist.

## Erläuterungen zu Abs. 2

### I. Eintragungen in die Bescheinigungen nach Abs. 1 (Abs. 2 Satz 1 Nr. 1–3)

5

Auf Antrag des ArbN trägt das BetriebsstättenFA in die Bescheinigung nach Abs. 1 die Summe der vom Arbeitslohn abzuziehenden, in Abs. 2 Nr. 1–3 abschließend aufgezählten Frei- bzw. Hinzurechnungsbeträge ein.

**Abs. 2 Satz 1 Nr. 1** regelt dabei für WK die Berücksichtigung des WKPauschbetrags nach § 9a Satz 1 Nr. 1. Dabei ist zu differenzieren zwischen aktiv Erwerbstätigen einerseits, bei denen der ArbNPauschbetrag von 920 €/Jahr zu berücksichtigen ist (Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a), und Empfängern von Versorgungsbezügen andererseits, bei denen lediglich der WKPauschbetrag von 102 €/Jahr anzusetzen ist (Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b). Der Ausgleich für die dadurch eintretende Mehrbelastung erfolgt während der Übergangsphase bis 2040 durch einen schrittweise abzuschmelzenden Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag gem. § 19 Abs. 2.

**Abs. 2 Satz 1 Nr. 2:** Eintragungsfähig sind SA iSd. § 10b, soweit sie den SA-Pauschbetrag nach § 10c übersteigen. Durch das Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung wurde der Verweis an die Neuregelung des § 10c angepasst, der nur noch den SA-Pauschbetrag im Veranlagungsverfahren beinhaltet (s. dazu § 10c Anm. J 09–4). Eintragungsfähig sind außerdem die wie SA abziehbaren Beträge nach §§ 10e und 10i, jedoch erst nach Fertigstellung oder Anschaffung des begünstigten Objekts oder nach Fertigstellung der begünstigten Maßnahme. Gegenüber der Regelung in § 39a Abs. 1 werden damit viele Abzugsmöglichkeiten (wie SA, agB, Pauschbeträge für behinderte Menschen und Hinterbliebene nach § 33b, Freibeträge für Kinder etc.) ausgeschlossen. Dies entspricht den Einschränkungen des § 50 Abs. 1 Sätze 3 und 4 (s. dazu auch die tabellarische Übersicht zu § 50 Anm. 2).

**Beschränkung der einzutragenden Werbungskosten und Sonderausgaben:** WK können nur dann im Wege der Freibetragsantragung berücksichtigt werden, wenn sie mit inländ. Einkünften im Zusammenhang stehen (§ 50 Abs. 1 Satz 1). WK und SA sind nur insoweit einzutragen, als sie die zeitanteiligen Pauschbeträge (s. § 50 Abs. 1 Satz 5) übersteigen (s. R 39d Abs. 6 Satz 3 LStR; KSM/TRZASKALIK, § 39d Rn. C 4). Die Gewährung des (anteiligen) Pauschbetrags ist nicht von der Zahlung laufenden Arbeitslohns abhängig (s. § 50 Anm. 101; Hess. FG v. 23.9.1988, EFG 1989, 117, rkr.; aA KSM/TRZASKALIK aaO). Fällt die beschränkte StPflcht im Laufe eines Jahres weg, muss der ArbN ggf. die LSt-Erstattung nach § 37 AO begehren (s. v. BORNHAUPT, BB 1985, Beil. 16, 5).

**Wechsel der Steuerpflicht:** Die Eintragung von WK ist grds. davon abhängig, dass sie in dem betroffenen Kj. anfallen (Abflussprinzip des § 11 Abs. 2). Probleme ergeben sich, wenn stbare Einkünfte nur während eines Teils des Jahres bezogen werden oder die Art der StPflcht im Laufe des Jahres wechselt. Nach BFH v. 6.4.1984 – VI R 162/81 (BStBl. II 1984, 587) sind WK nur abziehbar, wenn sie in der Phase der jeweiligen StPflcht geleistet wurden (kritisch dazu KSM/TRZASKALIK, § 39d Rn. C 6). Die Zuordnungsregel muss ebenso für die Einnahmen gelten. Bezüge, die nach Aufgabe des gewöhnlichen Aufenthalts zufließen, sind beschränkt stpfl. (s. BFH v. 12.10.1978 – I R 69/75, BStBl. II 1979, 64; v. 19.12.2001 – I R 63/00, BFH/NV 2002, 584).

Die Ansicht des BFH (v. 6.4.1984 – VI R 162/81 aaO) begegnet aber im Hinblick auf die Regeln über die LStBerechnung, die bei laufenden Bezügen auf den Lohnzahlungszeitraum abstellen, für den sie geleistet wurden, Bedenken. Schon dies spricht für die Annahme der Aufteilung von WK, bei Wechsel der StPflcht innerhalb eines Jahres auf die wirtschaftliche Zugehörigkeit abzustellen (s. KSM/TRZASKALIK, § 39d Rn. C 8). Für die Einnahmenseite stellt der BFH bei der Prüfung der Frage, ob die beschränkte StPflcht nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 besteht, in BFH v. 19.12.2001 – I R 63/00 (aaO) ausdrücklich auf die wirtschaftliche Zugehörigkeit ab. Dies muss uE auch beim Wechsel der StPflcht für die Ausgabenseite gelten. Zur Frage der wirtschaftlichen Zugehörigkeit von WK bei Wechsel der StPflcht s. ausführlich § 50 Anm. 38. Die zeitliche Zuordnung von SA ist entsprechend vorzunehmen.

**Freibetrag nach § 39a Abs. 1 Nr. 7 (Abs. 2 Satz 1 Nr. 3):** Das Verfahren zur Eintragung von Freibeträgen bzw. damit korrespondierenden Hinzurechnungsbeträgen iSd. § 39a Abs. 1 Nr. 7 bei mehreren Dienstverhältnissen (s. dazu im Einzelnen § 39a Anm. 36) gilt nach Abs. 2 Nr. 3 auch für beschränkt stpfl. ArbN.

6

## II. Antragsverfahren (Abs. 2 Satz 2)

**Antragsberechtigung:** Die Bescheinigung kann auch vom ArbG im Namen des ArbN beantragt werden (s. BFH v. 12.6.1997 – I R 72/96, BStBl. II 1997, 660; v. 12.1.2001 – VI R 102/98, BStBl. II 2003, 151; R 39d Abs. 5 LStR).

**Formgebundener Antrag (Abs. 2 Satz 2):** Das BetriebsstättenFA trägt den Freibetrag in die Bescheinigung nur aufgrund eines Antrags ein. Dieser kann – wie bei unbeschränkt Stpfl. – nur auf einem amtlich vorgeschriebenen Vordruck gestellt werden. Der Antrag kann bis zum Ablauf des Kj. gestellt werden, für das die Bescheinigung gilt, während bei unbeschränkt Stpfl. ein entsprechender Antrag nur bis zum 30. 11. eines Kj. gestellt werden kann (s. § 39a Abs. 2 Satz 3). Nach Ablauf des Kj. ist eine Berücksichtigung erhöhter WK bzw. SA nicht mehr möglich, da bei beschränkt stpfl. ArbN eine Veranlagung zur ESt. nicht vorgesehen ist (s. § 50 Abs. 5 Satz 1). Verstöße gegen die Obliegenheit der Antragstellung führen zur Anwendung der StKlasse VI (Abs. 3 Satz 4 mit Verweis auf § 39c Abs. 1 und 2).

**Ausschlussfrist:** Bei der Antragsfrist handelt es sich um eine Ausschlussfrist (s. KSM/TRZASKALIK, § 39d Rn. C 13 mit Verweis auf WASSERMEYER, DStJG 8 [1985], 49 [67]). Wird sie versäumt, kann Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gewährt werden (§ 110 AO, s. dazu KSM/TRZASKALIK, § 39d Rn. C 14 unter Betonung des Rechtsstaatsprinzips und des Gleichbehandlungsgrundsatzes des Art. 3 GG), vorausgesetzt, der beschränkt stpfl. ArbN war ohne Verschulden gehindert, die Frist einzuhalten.

**Keine 600 €-Grenze:** Eine Antragsgrenze von 600 € wie bei unbeschränkt stpfl. ArbN nach § 39a Abs. 2 Satz 4 sieht die Vorschrift nicht vor (SCHMIDT/DRENECK XXIX, § 39d Rn. 3; vgl. aber LBP/BAREIN, § 39d Rn. 3).

7

## III. Verteilung der eingetragenen Beträge (Abs. 2 Satz 3)

Das BetriebsstättenFA hat den Freibetrag oder Hinzurechnungsbetrag nach § 39a Abs. 1 Nr. 7 durch Aufteilung in Monatsbeträge, erforderlichenfalls Wo-



chen- und Tagesbeträge, jeweils auf die voraussichtliche Dauer des Dienstverhältnisses im Kj. zu verteilen. Dabei sind ggf. auch die im Kj. bereits abgelaufenen Zeiträume desselben Dienstverhältnisses einzubeziehen, es sei denn, der ArbN beantragt die Verteilung der Beträge auf die restliche Dauer des Dienstverhältnisses (s. R 39d Abs. 6 Sätze 1 und 2 LStR). Die Abweichung von § 39a Abs. 2 Satz 6, der bei Eintragungen auf der LStKarte die Verteilung auf die „der Antragstellung folgenden Monate des Kalenderjahres“ vorsieht, lässt sich mit der grds. fehlenden Möglichkeit der Veranlagung von beschränkt stpfl. ArbN erklären, so dass die Möglichkeit der Korrektur des LStAbzugs nach § 41c durch den ArbG bzw. die Erstattungsmöglichkeit nach § 37 Abs. 2 AO durch den ArbN eröffnet wird.

#### IV. Verfahrensvorschriften; unrichtiger Freibetrag (Abs. 2 Satz 4 iVm. § 39a Abs. 4 und 5)

8

**Eintragung eines Freibetrags:** Wegen der Eintragung eines Freibetrags auf der Bescheinigung nach Abs. 1 verweist Abs. 2 Satz 4 sinngemäß auf § 39a Abs. 4. Danach hat die Eintragung eines Freibetrags die Rechtsnatur eines Grundlagenbescheids iSd. §§ 179 Abs. 1, 171 Abs. 10 AO. Damit ist gegen den Eintrag der Rechtsbehelf des Einspruchs nach § 347 AO gegeben. Zur Änderungsbefugnis und den Rechtsschutzmöglichkeiten bei teilweiser bzw. völliger Versagung der Eintragung des Freibetrags s. im Einzelnen § 39a Anm. 6 ff.

**Unrichtiger Freibetrag (Abs. 2 Satz 4 iVm. § 39a Abs. 5):** Wurde ein unrichtiger Freibetrag eingetragen, hat der beschränkt stpfl. ArbN die Änderung des eingetragenen Freibetrags zu beantragen. Die zuwenig einbehaltene LSt. ist vom FA beim ArbN nachzufordern, wenn sie 10 € übersteigt (vgl. dazu im Einzelnen § 39a Anm. 69). Dieser Nachforderungsanspruch unterscheidet sich von dem EStNachforderungsanspruch bei unbeschränkt Stpfl. im Rahmen der Veranlagung. Wegen der Abgeltungswirkung des Steuereinhalts (§ 50 Abs. 5 Satz 1) wird dadurch nach Ablauf des Kj. nicht der EStanspruch, sondern der dem LStEinbehalt zugrunde liegende LStanspruch geltend gemacht (s. KSM/TRZASKALIK, § 39d Rn. C 17).

#### Erläuterungen zu Abs. 3

9

**Vorlagepflicht des Arbeitnehmers (Abs. 3 Satz 1):** Zum Nachweis der persönlichen Verhältnisse für die Besteuerung hat der ArbN dem ArbG die Bescheinigung nach Abs. 1 vorzulegen. Dies gilt auch beim Wechsel von der unbeschränkten zur beschränkten StPfl. Zur Vorlagepflicht s. § 39b Anm. 15.

**Aufbewahrungspflicht des Arbeitgebers (Abs. 3 Satz 2):** Der ArbG muss die Bescheinigung des BetriebsstättenFA als Beleg zum Lohnkonto nehmen und aufbewahren (s. § 39b Anm. 16).

**Herausgabepflicht des Arbeitgebers und Offenbarungsverbot (Abs. 3 Satz 3 iVm. § 39b Abs. 1 Sätzen 3 und 4):** Abs. 3 Satz 3 ordnet die sinn-gemäße Geltung des § 39b Abs. 1 Sätze 3 und 4 an; s. dazu § 39b Anm. 17.

**Durchführung des Lohnsteuerabzugs (Abs. 3 Satz 4):** Der LStAbzug ist bei Vorliegen der Bescheinigung nach Abs. 1 für einen beschränkt Stpfl. wie für einen unbeschränkt stpfl. ArbN vorzunehmen. Abs. 3 Satz 4 verweist deshalb auf § 39b Abs. 2–6, § 39c Abs. 1, 2 und 5 (s.u.) und auf § 41c.

- ▶ *Besteuerung des laufenden Arbeitslohns* (§ 39b Abs. 2): Die Besteuerungsregeln des § 39b Abs. 2 führen ggf. zu stl. Nachteilen bei nicht ganzjähriger Beschäftigung des ArbN oder bei schwankendem Arbeitslohn. Dies soll nach BFH v. 14.2.1975 – VI R 210/72, BStBl. II 1975, 497 als Folge der Abgeltungswirkung des § 50 Abs. 5 Satz 1 (aF) bei beschränkt stpfl. ArbN zu akzeptieren sein (kritisch hierzu zB HERRMANN, FR 1989, 605 [609]).
- ▶ *Besteuerung von sonstigen Bezügen* (§ 39b Abs. 3): Noch erheblichere Wertungswidersprüche ergeben sich bei der Besteuerung von sonstigen Bezügen. Dabei ist nach § 39b Abs. 3 Satz 1 der voraussichtliche Jahresarbeitslohn festzustellen, während dies bei laufendem Arbeitslohn nicht möglich ist (krit. dazu zu Recht KSM/TRZASKALIK, § 39d Rn. D 2). Da der LStJA durch den ArbG bei beschränkt stpfl. ArbN ausgeschlossen ist und im Rahmen einer Veranlagung nach § 46 keine Steuer auf den Jahresarbeitslohn errechnet werden darf (s. KSM/TRZASKALIK, § 46 Rn. A 24), kann eine Fehleinschätzung des Jahresarbeitslohns nicht korrigiert werden. Da damit der StSatz bei der vom sonstigen Bezug einbehaltenen LSt. auf einer Prognoseentscheidung beruht, ist dies weiterhin mit dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung (Art. 20 Abs. 3 GG) nicht vereinbar (glA KSM/TRZASKALIK, § 39d Rn. D 3).
- ▶ *Ermäßigter Steuersatz* (§ 39b Abs. 3 Satz 9): Im Rahmen des LStAbzugs kann die Vergünstigung nach § 39b Abs. 3 Satz 9 (s. dazu § 39b Anm. 51) durch den Verweis auf § 39b Abs. 2–6 gewährt werden.
- ▶ *Abschlagszahlungen*: s. § 39b Anm. 61.
- ▶ *Beschränkt steuerpflichtige Künstler, Berufssportler, Schriftsteller, Journalisten, Bildberichterstatler und Artisten* unterliegen bei Zahlungen durch einen inländ. ArbG seit 1996 dem inländ. LStAbzug (s. dazu zB SCHAUHOFF, IStR 1997, 5 [7 f.]). Aus Vereinfachungsgründen wird bei beschränkt estpfl. Artisten statt des LStAbzugs eine Pauschbesteuerung durchgeführt (s. R 39d Abs. 4 LStR). Zu beschränkt stpfl. Künstlern s. auch BMF v. 31.7.2002, BStBl. I 2002, 707.  
Der Pauschsteuersatz beträgt 25 % bzw. 30 % des Arbeitslohns, je nachdem, ob der ArbN oder der ArbG die LSt. trägt.  
Fehlt ein inländ. ArbG, wird die ESt. von ihren Vergütungen nach Maßgabe der § 50a Abs. 1, 2 ff., § 50d erhoben (s. § 50a Anm. 7).
- ▶ *Studenten, Lehrlinge, Volontäre etc.*: Zu Bestimmungen in DBA für bestimmte Personengruppen wie Studenten, Volontäre, Praktikanten etc. s. die Zusammenstellung der OFD Berlin v. 9.10.1998, IStR 1999, 25.
- ▶ *Vorsorgepauschale*: Die Vorsorgepauschale kann zutreffend in die LStBerechnung eingehen (s. dazu § 39b Anm. 31 und § 50 Anm. 80 mwN).
- ▶ *LStJA nicht möglich*: Für beschränkt stpfl. ArbN kann der ArbG keinen LStJA durchführen (s. § 42b Anm. 4, zum Wechsel der StPflicht § 42b Anm. 12; BFH v. 14.2.1975 – VI R 210/72, BStBl. II 1975, 497).
- ▶ *Permanenter LStJA*: Die Verweisung in Abs. 3 Satz 4 auf § 39b Abs. 2–6 erlaubt nicht die Durchführung des permanenten LStJA. Er darf nur unter den Voraussetzungen des § 42b Abs. 1 erfolgen. Da bei beschränkt stpfl. ArbN der Jahresarbeitslohn nicht festgestellt werden soll, sind Verfahren, die auf die zutreffende Jahressteuer abstellen (§ 39b Abs. 2 Satz 13 iVm. § 38a Abs. 2), nicht möglich (s. KSM/TRZASKALIK, § 39d Rn. A 2).
- ▶ *Beachtung des § 41c*: Nach Abs. 3 Satz 4 muss der ArbG den LStAbzug unter den Voraussetzungen des § 41c ggf. ändern.

**Lohnzahlung durch Dritte:** Der durch das EURLumsG (vgl. Anm. 1) in Abs. 3 Satz 4 aufgenommene Verweis auf § 39c Abs. 5 bewirkt, dass auch bei beschränkt stpfl. ArbN in den Fällen des § 38Abs. 3a (Lohnzahlung durch Dritte) die Möglichkeit besteht, die LSt. für einen sonstigen Bezug pauschal mit 20 % zu ermitteln. Auch wenn § 39c Abs. 5 die pauschale Ermittlung der LSt. unabhängig von einer LStKarte vorsieht, so dass dem Wortlaut der Vorschrift keine Anhaltspunkte für eine Begrenzung auf unbeschränkt stpfl. ArbN zu entnehmen sind, was für eine lediglich deklaratorische Änderung durch das Alt-EinkG sprechen könnte, führt der Verweis dennoch zu einem systematischen Bruch. Die Anwendung des § 39c Abs. 5 führt gem. § 46 Abs. 2 Nr. 5 zur Pflichtveranlagung, da die Höhe der pauschal ermittelten LSt. derjenigen in der StKlasse VI entspricht (s. BTDrucks. 15/1562, 39). Bei beschränkt stpfl. ArbN kommt aber eine Pflichtveranlagung aufgrund des § 50 Abs. 5 Satz 1 nicht in Betracht. Dies hat zur Folge, dass die Anwendung des § 39c Abs. 5 bei einem unbeschränkt Stpfl. zu einer Pflichtveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 5 führt, bei einem beschränkt Stpfl. mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt zB in Österreich (= EU/EWR-Raum) zur Möglichkeit der Antragsveranlagung gem. § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 Sätzen 1 und 2 iVm. § 46 Abs. 2 Nr. 8, und bei einem beschränkt Stpfl. mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in der Schweiz zur Definitivsteuer, da die Abgeltungswirkung des § 50 Abs. 5 Satz 1 eine Veranlagung ausschließt. Sachliche Gründe für eine solche Ungleichbehandlung sind nicht erkennbar. Aufgrund des eindeutigen Gesetzeswortlauts dürfte eine korrigierende Auslegung nicht möglich sein.

**Lohnsteuerbescheinigung (Abs. 3 Satz 5):** Für beschränkt stpfl. ArbN hat der ArbG entsprechend § 41b der FinVerw. elektronisch eine LStBescheinigung zu übermitteln (Abs. 3 Satz 5). Für die Ausstellung einer Bescheinigung veröffentlicht das BMF Vordruckmuster (s. dazu für das Kj. 2008 BMF v. 22.8.2008, BStBl. I 2007, 872). Nach der Übermittlung der LStBescheinigung kann der ArbN eine Berichtigung der LStBescheinigung nicht mehr verlangen (BFH v. 13.12.2007 – VI R 57/04, BStBl. II 2008, 434). ArbG ohne maschinelle LStBerechnung, die keine elektronische LStBescheinigung ausstellen können, haben auf dem amtlich vorgeschriebenen Vordruck eine besondere LStBescheinigung zu erstellen (entsprechend § 41b Abs. 3 Satz 2).

