

§ 39a Freibetrag und Hinzurechnungsbetrag

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), zuletzt geändert durch JStG 2022 v. 16.12.2022 (BGBl. I 2022, 2294; BStBl. I 2023, 7)

(1) ¹Auf Antrag des unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Arbeitnehmers ermittelt das Finanzamt die Höhe eines vom Arbeitslohn insgesamt abzuziehenden Freibetrags aus der Summe der folgenden Beträge:

1. Werbungskosten, die bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit anfallen, 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,

[ab 1.1.2024:

- 1a. Sonderausgaben im Sinne des § 10 Absatz 1 Nummer 3 Satz 1 unter den Voraussetzungen des § 10 Absatz 2, wenn die Beiträge an Versicherungsunternehmen oder Sozialversicherungsträger geleistet werden, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung nicht im Inland haben,]
2. Sonderausgaben im Sinne des § 10 Absatz 1 Nummer 4, 5, 7 und 9 sowie Absatz 1a und des § 10b, soweit sie den Sonderausgaben-Pauschbetrag von 36 Euro übersteigen,
3. der Betrag, der nach den §§ 33, 33a und 33b Absatz 6 wegen außergewöhnlicher Belastungen zu gewähren ist,
4. die Pauschbeträge für Menschen mit Behinderungen und Hinterbliebene (§ 33b Absatz 1 bis 5),
- 4a. der Erhöhungsbetrag nach § 24b Absatz 2 Satz 2 [bis 31.12.2021: sowie in den Kalenderjahren 2020 und 2021 der Erhöhungsbetrag nach § 24b Absatz 2 Satz 3; für den Erhöhungsbetrag nach § 24b Absatz 2 Satz 3 kann auch ohne Antrag des Arbeitnehmers ein Freibetrag ermittelt werden],
5. die folgenden Beträge, wie sie nach § 37 Absatz 3 bei der Festsetzung von Einkommensteuer-Vorauszahlungen zu berücksichtigen sind:
 - a) die Beträge, die nach § 10d Absatz 2, §§ 10e, 10f, 10g, 10h, 10i, nach § 15b des Berlinförderungsgesetzes abgezogen werden können,
 - b) die negative Summe der Einkünfte im Sinne des § 2 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 bis 3, 6 und 7 und der negativen Einkünfte im Sinne des § 2 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5,
 - c) das Vierfache der Steuerermäßigung nach den §§ 34f, 35a und 35c,
6. die Freibeträge nach § 32 Absatz 6 für jedes Kind im Sinne des § 32 Absatz 1 bis 4, für das kein Anspruch auf Kindergeld besteht. ²Soweit für diese Kinder Kinderfreibeträge nach § 38b Absatz 2 berücksichtigt worden sind, ist die Zahl der Kinderfreibeträge entsprechend zu vermindern. ³Der Arbeitnehmer ist verpflichtet, den nach Satz 1 ermittelten Freibetrag ändern zu lassen, wenn für das Kind ein Kinderfreibetrag nach § 38b Absatz 2 berücksichtigt wird,
7. ein Betrag für ein zweites oder ein weiteres Dienstverhältnis insgesamt bis zur Höhe der Summe aus dem Grundfreibetrag (§ 32a Absatz 1 Satz 2 Nummer 1), dem Arbeitnehmer-Pauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nummer 1 Buchstabe a) und dem Sonderausgaben-Pauschbetrag (§ 10c Satz 1), wenn

im ersten Dienstverhältnis die Steuerklasse I oder IV maßgeblich ist, sowie zusätzlich dem Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24b Absatz 2 Satz 1), wenn im ersten Dienstverhältnis die Steuerklasse II maßgeblich ist; ist im ersten Dienstverhältnis die Steuerklasse III maßgeblich, sind der doppelte Grundfreibetrag, der Arbeitnehmer-Pauschbetrag und der Sonderausgaben-Pauschbetrag anzusetzen; ist im ersten Dienstverhältnis die Steuerklasse V maßgeblich, sind der Arbeitnehmer-Pauschbetrag und der Sonderausgaben-Pauschbetrag anzusetzen. ²Voraussetzung ist, dass

- a) der Jahresarbeitslohn aus dem ersten Dienstverhältnis geringer ist als der nach Satz 1 maßgebende Betrag und
- b) in Höhe des Betrags für ein zweites oder ein weiteres Dienstverhältnis zugleich für das erste Dienstverhältnis ein Betrag ermittelt wird, der dem Arbeitslohn hinzuzurechnen ist (Hinzurechnungsbetrag).

³Soll für das erste Dienstverhältnis auch ein Freibetrag nach den Nummern 1 bis 6 und 8 ermittelt werden, ist nur der diesen Freibetrag übersteigende Betrag als Hinzurechnungsbetrag zu berücksichtigen. ⁴Ist der Freibetrag höher als der Hinzurechnungsbetrag, ist nur der den Hinzurechnungsbetrag übersteigende Freibetrag zu berücksichtigen,

8. der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24b) bei Verwitweten, die nicht in Steuerklasse II gehören.

²Der insgesamt abzuziehende Freibetrag und der Hinzurechnungsbetrag gelten mit Ausnahme von Satz 1 Nummer 4 und vorbehaltlich der Sätze 3 bis 5 für die gesamte Dauer eines Kalenderjahres. ³Die Summe der nach Satz 1 Nummer 1 bis 3 sowie 4a bis 8 ermittelten Beträge wird längstens für einen Zeitraum von zwei Kalenderjahren ab Beginn des Kalenderjahres, für das der Freibetrag erstmals gilt oder geändert wird, berücksichtigt. ⁴Der Arbeitnehmer kann eine Änderung des Freibetrags innerhalb dieses Zeitraums beantragen, wenn sich die Verhältnisse zu seinen Gunsten ändern. ⁵Ändern sich die Verhältnisse zu seinen Ungunsten, ist er verpflichtet, dies dem Finanzamt umgehend anzuzeigen.

(2) ¹Der Antrag nach Absatz 1 ist nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck zu stellen und vom Arbeitnehmer eigenhändig zu unterschreiben. ²Die Frist für die Antragstellung beginnt am 1. Oktober des Vorjahres, für das der Freibetrag gelten soll. ³Sie endet am 30. November des Kalenderjahres, in dem der Freibetrag gilt. ⁴Der Antrag ist hinsichtlich eines Freibetrags aus der Summe der nach Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 bis 3 und 8 in Betracht kommenden Aufwendungen und Beträge unzulässig, wenn die Aufwendungen im Sinne des § 9, soweit sie den Arbeitnehmer-Pauschbetrag übersteigen, die Aufwendungen im Sinne des § 10 Absatz 1 Nummer 4, 5, 7 und 9 [ab 1.1.2024: Nummer 3 Satz 1, Nummer 4, 5, 7 und 9] sowie Absatz 1a, der §§ 10b und 33 sowie die abziehbaren Beträge nach den §§ 24b, 33a und 33b Absatz 6 insgesamt 600 Euro nicht übersteigen. ⁵Das Finanzamt kann auf nähere Angaben des Arbeitnehmers verzichten, wenn er

1. höchstens den Freibetrag beantragt, der für das vorangegangene Kalenderjahr ermittelt wurde, und
2. versichert, dass sich die maßgebenden Verhältnisse nicht wesentlich geändert haben.

⁶Das Finanzamt hat den Freibetrag durch Aufteilung in Monatsfreibeträge, falls erforderlich in Wochen- und Tagesfreibeträge, jeweils auf die der Antragstellung folgenden Monate des Kalenderjahres gleichmäßig zu verteilen. ⁷Abweichend hiervon darf ein Freibetrag, der im Monat Januar eines Kalenderjahres beantragt wird, mit Wirkung vom 1. Januar dieses Kalenderjahres an berücksichtigt werden. ⁸Ist der Arbeitnehmer beschränkt einkommensteuerpflichtig, hat das Finanzamt den nach Absatz 4 ermittelten Freibetrag durch Aufteilung in Monatsbeträge, falls erforderlich in Wochen- und Tagesbeträge, jeweils auf die voraussichtliche Dauer des Dienstverhältnisses im Kalenderjahr gleichmäßig zu verteilen. ⁹Die Sätze 5 bis 8 gelten für den Hinzurechnungsbetrag nach Absatz 1 Satz 1 Nummer 7 entsprechend.

(3) ¹Für Ehegatten, die beide unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind und nicht dauernd getrennt leben, ist jeweils die Summe der nach Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 bis 4 und 5 in Betracht kommenden Beträge gemeinsam zu ermitteln; der in Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 genannte Betrag ist zu verdoppeln. ²Für die Anwendung des Absatzes 2 Satz 4 ist die Summe der für beide Ehegatten in Betracht kommenden Aufwendungen im Sinne des § 9, soweit sie jeweils den Arbeitnehmer-Pauschbetrag übersteigen, und der Aufwendungen im Sinne des § 10 Absatz 1 Nummer 4, 5, 7 und 9 [ab 1.1.2024: Nummer 3 Satz 1, Nummer 4, 5, 7 und 9] sowie Absatz 1a, der §§ 10b und 33 sowie der abziehbaren Beträge nach den §§ 24b, 33a und 33b Absatz 6 maßgebend. ³Die nach Satz 1 ermittelte Summe ist je zur Hälfte auf die Ehegatten aufzuteilen, wenn für jeden Ehegatten Lohnsteuerabzugsmerkmale gebildet werden und die Ehegatten keine andere Aufteilung beantragen. ⁴Für eine andere Aufteilung gilt Absatz 1 Satz 2 entsprechend. ⁵Für einen Arbeitnehmer, dessen Ehe in dem Kalenderjahr, für das der Freibetrag gilt, aufgelöst worden ist und dessen bisheriger Ehegatte in demselben Kalenderjahr wieder geheiratet hat, sind die nach Absatz 1 in Betracht kommenden Beträge ausschließlich auf Grund der in seiner Person erfüllten Voraussetzungen zu ermitteln. ⁶Satz 1 zweiter Halbsatz ist auch anzuwenden, wenn die tarifliche Einkommensteuer nach § 32a Absatz 6 zu ermitteln ist.

(4) ¹Für einen beschränkt einkommensteuerpflichtigen Arbeitnehmer, für den § 50 Absatz 1 Satz 5 anzuwenden ist, ermittelt das Finanzamt auf Antrag einen Freibetrag, der vom Arbeitslohn insgesamt abzuziehen ist, aus der Summe der folgenden Beträge:

1. Werbungskosten, die bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit anfallen, 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,

[ab 1.1.2024:

- 1a. Sonderausgaben im Sinne des § 10 Absatz 1 Nummer 3 Satz 1 unter den Voraussetzungen des § 10 Absatz 2, wenn die Beiträge an Versicherungsunternehmen oder Sozialversicherungsträger geleistet werden, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung nicht im Inland haben,]
2. Sonderausgaben im Sinne des § 10b, soweit sie den Sonderausgaben-Pauschbetrag (§ 10c) übersteigen, und die wie Sonderausgaben abziehbaren 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 Absatz 1 Satz 1 Nummer 7.

²Der Antrag kann nur nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck bis zum Ablauf des Kalenderjahres gestellt werden, für das die Lohnsteuerabzugsmerkmale gelten.

(5) Ist zu wenig Lohnsteuer erhoben worden, weil ein Freibetrag unzutreffend als Lohnsteuerabzugsmerkmal ermittelt worden ist, hat das Finanzamt den Fehlbetrag vom Arbeitnehmer nachzufordern, wenn er 10 Euro übersteigt.

Autor: Prof. Dr. Oliver *Tillmann*, Hochschule Osnabrück, Tecklenburg
Mitherausgeber: Dr. Winfried *Bergkemper*, Richter am BFH aD, Lenggries

Anm. |

Anm.

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 39a

I. Grundinformation zu § 39a	1	2. Verfahren und Frist	6a
II. Rechtsentwicklung des § 39a	2	3. Klageart	7
III. Bedeutung des § 39a	3	4. Erledigung des Rechtsstreits	8
IV. Geltungsbereich des § 39a	4	5. Vorläufiger Rechtsschutz	9
V. Verhältnis des § 39a zu anderen Vorschriften	5	6. Keine Verpflichtung des Arbeitnehmers zur Beantragung eines Freibetrags	10
VI. Verfahrensfragen zu § 39a			
1. Rechtsnatur und Bindungswirkung der Freibetrageintragung	6		

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Berücksichtigungsfähige Freibeträge**

I. Summe der abzuziehenden Freibeträge	15	III. Beträge, wie sie nach § 37 Abs. 3 bei der Festsetzung von Einkommensteuer-Vorauszahlungen zu berücksichtigen sind (Abs. 1 Satz 1 Nr. 5)	
II. Die einzelnen Freibeträge (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 4a und 8)		1. Bedeutung	24
1. Werbungskosten bei nichtselbständiger Arbeit (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1)	16	2. Verbleibender Verlustabzug nach § 10d Abs. 2 sowie Abzugsbeträge zur Förderung des Wohneigentums (Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 Buchst. a)	25
2. Sonderausgaben iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a)	16a	3. Negative Summe der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, selbständiger Tätigkeit, Vermietung und Verpachtung und sonstiger Einkünfte sowie der negativen Einkünfte aus Kapitalvermögen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 Buchst. b)	26
3. Sonderausgaben (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2)	17	4. Eintragung des Vierfachen der Steuerermäßigungen nach den §§ 34f, 35a und 35c (Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 Buchst. c)	31
4. Außergewöhnliche Belastungen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3)	18		
5. Pauschbeträge für Behinderte und Hinterbliebene (Abs. 1 Satz 1 Nr. 4)	19		
6. Pauschbetrag zur Erfassung des Erhöhungsbetrags für Alleinerziehende (Abs. 1 Satz 1 Nr. 4a)	19a		
7. Entlastungsbetrag für Alleinerziehende bei Verwitweten (Abs. 1 Satz 1 Nr. 8)	20		

	Anm.		Anm.
IV. Freibeträge iSd. § 32 Abs. 6 (Abs. 1 Satz 1 Nr. 6)	35	V. Übertragung des Grundfrei- betrags (Abs. 1 Satz 1 Nr. 7)	36

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Eintragungsverfahren**

I. Antragstellung auf amtlich vorge- schriebenem Vordruck (Abs. 2 Satz 1)	40	V. Zeitliche Verteilung des Freibe- trags (Abs. 2 Sätze 6 und 7)	44
II. Antragsfrist (Abs. 2 Sätze 2 und 3)	41	VI. Aufteilung bei beschränkt steuer- pflichtigem Arbeitnehmer (Abs. 2 Satz 8)	45
III. Antragsgrenze (Abs. 2 Sätze 4 und 5)	42	VII. Entsprechende Regelung für den Hinzurechnungsbetrag nach Abs. 1 Nr. 7 (Abs. 2 Satz 9)	46
IV. Verzicht auf nähere Angaben (Abs. 2 Satz 5)	43		

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:
Sonderregelungen für Freibeträge bei Ehegatten und Lebenspartnern**

I. Ermittlung des Freibetrags (Abs. 3 Satz 1)	52	IV. Auflösung der Ehe (Abs. 3 Satz 5)	55
II. Antragsgrenze bei Ehegatten (Abs. 3 Satz 2)	53	V. Verdopplung des Sonderausga- ben-Pauschbetrags in besonderen Fällen (Abs. 3 Satz 6)	56
III. Aufteilung des Freibetrags (Abs. 3 Sätze 3 und 4)	54		

**E. Erläuterungen zu Abs. 4:
Beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer**

I. Inhalt und historische Einord- nung	61	2. Sonderausgaben (Abs. 4 Satz 1 Nr. 1a und 2)	61b
II. Frei- bzw. Hinzurechnungsbe- träge (Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 bis 3)		3. Freibetrag nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 (Abs. 4 Satz 1 Nr. 3)	61c
1. Werbungskosten (Abs. 4 Satz 1 Nr. 1)	61a	III. Antragsverfahren (Abs. 4 Satz 2)	62

**F. Erläuterungen zu Abs. 5:
Nachforderungen eines Lohnsteuerfahrläppbetrags vom Arbeitnehmer . .** 66

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 39a

Schrifttum: *Giloy*, Grundlagenbescheid im Lohnsteuerverfahren FR 1983, 528; *Nieland*, Die Lohnsteuer-Nachforderung bei unrichtigem Freibetrag auf der Lohnsteuerkarte, DStZ 1983, 230; *Stuhldreier*, Vorläufiger Rechtsschutz im Verfahren über die Lohnsteuerermäßigung, FR 1983, 479; *Drenseck*, Verwaltungsakte im Lohn- und Einkommensteuerverfahren, DStJG 9 (1986), 377; *Schäfer*, Die Dreiecksbeziehungen zwischen Arbeitnehmer, Arbeitgeber und Finanzamt beim Lohnsteuerabzug, Berlin 1990; *Tillmann*, Der Rechtsschutz im Lohnsteuerverfahren, Frankfurt am Main 2000; *Thurrow*, Fehlfunktion beim ELSTAM-Programm, BC 2013, 185; *Handorf/Bergan*, Gültigkeitsdauer von Lohnsteuerfreibeträgen ab 2016 auf zwei Jahre verlängert – Neue Rechte und Pflichten, SteuK 2016, 31.

1 I. Grundinformation zu § 39a

In § 39a werden für den unbeschränkt und beschränkt stpfl. ArbN steuermindernde Aufwendungen und Abzugspositionen im LStAbzugsverfahren abschließend geregelt (sog. LStErmäßigungsverfahren). Durch die Berücksichtigung von Freibeträgen im LStAbzugsverfahren reduziert sich die vom ArbG abzuführende LSt, so dass die Besteuerungslast von ArbN der von anderen Stpfl., die der Vorauszahlungspflicht nach § 37 unterliegen, angenähert wird. Die Vorschrift regelt neben den materiellen Tatbeständen auch das Verfahren zur Antragstellung.

2 II. Rechtsentwicklung des § 39a

EStRG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): In Anlehnung an den früheren § 40 aF und die §§ 20–27a LStDV 1971 wurde § 39a neu eingefügt. Einführung einer Antragsgrenze (Abs. 2 Satz 2).

EGAO 1977 v. 14.12.1976 (BGBl. I 1976, 3341; BStBl. I 1976, 694): Anpassung an die neue AO in Abs. 4 und 5.

Gesetz über steuerliche Vergünstigungen bei Wohngebäuden v. 11.7.1977 (BGBl. I 1977, 1213; BStBl. I 1977, 360): Anpassung der Verweise in Abs. 1 Nr. 6 (heute Nr. 5) an das geänderte BerlinFG.

StÄndG 1979 v. 30.11.1978 (BGBl. I 1978, 1849; BStBl. I 1978, 479): Anpassung der Abs. 1 Nr. 4, Abs. 2 Satz 4 und Abs. 3 Satz 2 an das geänderte Realsplitting.

StEntlG 1981 v. 16.8.1980 (BGBl. I 1980, 1381; BStBl. I 1980, 534): Anpassung der Abs. 1 Nr. 4 und Abs. 3 Satz 1 an die Änderungen der SA-Pauschbeträge.

HBeglG 1983 v. 20.12.1982 (BGBl. I 1982, 1583; BStBl. I 1984, 14): Einfügung einer Nr. 4a in Abs. 1 (halber Kinderfreibetrags für nicht zuordnungsberechtigte Elternteile); entsprechende Ergänzungen in Abs. 2 Satz 4 und Abs. 3 Satz 2.

StEntlG 1984 v. 22.12.1983 (BGBl. I 1983, 1583; BStBl. I 1984, 14): Neufassung von Abs. 1 Nr. 6 (heute: Nr. 5), wonach beim Freibetrag negative Einkünfte aus VuV analog zu § 37 Abs. 3–8 nicht berücksichtigt werden.

StBereinG 1985 v. 14.12.1984 (BGBl. I 1984, 1493; BStBl. I 1984, 659): Ergänzung des Abs. 2 Satz 4 (Antragsgrenze) um die Kinderbetreuungskosten nach § 33c.

StSenkG 1986/88 v. 26.6.1985 (BGBl. I 1985, 1153; BStBl. I 1985, 391): Im Anschluss an die Neufassung der §§ 32 und 38c wird Nr. 1 angepasst. Aufgrund der Einarbeitung von Kinderfreibeträgen in die LStTabellen wird Nr. 4a gestrichen.

Wohn eigFG v. 15.5.1986 (BGBl. I 1986, 730; BStBl. I 1986, 278): Änderungen bei der Behandlung von Verlusten aus VuV.

StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): Neufassung des Abs. 1 (wichtigste Änderungen): Streichung des Altersfreibetrags in Nr. 1, Absenkung des SA-Pauschbetrags, Einführung des ArbN-Pauschbetrags von 2000 DM und Anhebung des StAbzugsbetrags nach § 34f. Schaffung einer Eintragungsmöglichkeit des neu eingeführten Pflege-Pauschbetrags. Die Antragsgrenze gem. Abs. 2 Satz 4 wurde von 1800 DM auf 1200 DM abgesenkt. Abs. 3 und Abs. 6 wurden redaktionell angepasst. Abs. 5 wurde gestrichen und § 153 Abs. 2 AO für nicht anwendbar erklärt.

ÄndStReformG v. 30.6.1989 (BGBl. I 1989, 1267; BStBl. I 1989, 251): Die eintragbaren Beträge werden um die Aufwendungen für ein hauswirtschaftliches Beschäftigungsverhältnis gem. § 10 Abs. 1 Nr. 8 erweitert.

StÄndG 1991 v. 24.6.1991 (BGBl. I 1991, 1322; BStBl. I 1991, 665): Anpassung der Abs. 1 Nr. 2 und Nr. 5 an Änderungen im SA-Abzug von Schulgeldzahlungen (§ 10 Abs. 1 Nr. 9) und dem Abzug von Beträgen nach §§ 4 und 7 FördG. Die erweiterten Abschreibungsmöglichkeiten zur Förderung des Wohnungsbaus werden für die Freibetragseintragung zugelassen. Auch Verluste aus VuV, die durch eine Inanspruchnahme von § 7 Abs. 5 FördG entstehen, können nunmehr eingetragen werden.

StÄndG 1992 v. 25.2.1992 (BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 146): Durch die Einführung von weiteren SA-Tatbeständen in §§ 10g und 10h wird Abs. 1 Nr. 5 entsprechend ergänzt. Abs. 2 wird erweitert und ermöglicht eine taggenaue Verteilung des Freibetrags. Abs. 2 Satz 4 ermöglicht nun die vereinfachte Eintragung ohne Nachweis, wenn von den Vorjahresdaten nicht abgewichen wird. Die Sicherstellung einer materiell korrekten ESt wird durch die neu eingeführte Pflichtveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 4 gewährleistet. In Abs. 4a wird die örtliche Zuständigkeit für Eintragungen durch das des FA festgelegt.

StMBG v. 21.12.1993 (BGBl. I 1993, 2310; BStBl. I 1994, 50): Als Reaktion auf BVerfG v. 8.10.1991 (BVerfG v. 8.10.1991 – 1 BvL 50/86, BVerfGE 84, 348), in dem die Gleichbehandlung von Lohnsteuerzahlern und anderen Vorauszahlungspflichtigen hinsichtlich der Berücksichtigung von negativen Einkünften gefordert wurde, wird Abs. 1 Nr. 5 neu gefasst. Zudem wird die Eintragung eines ermäßigten Kinderfreibetrags gem. § 32 Abs. 6 Satz 4 ermöglicht (Abs. 1 Nr. 6) und Abs. 3 Satz 1 redaktionell angepasst.

JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): Abs. 1 Nr. 1 wird redaktionell an die Änderungen des § 9a angepasst. Streichung der Eintragung eines ermäßigten Kinderfreibetrags (Abs. 1 Nr. 6) und der örtlichen Zuständigkeitsregelung nach Abs. 4a (damit gilt wieder § 19 AO).

Gesetz zur Neuregelung der Wohneigentumsförderung v. 15.12.1995 (BGBl. I 1995, 1783; BStBl. I 1995, 775): Abs. 1 Nr. 5 wird um die Bezugnahme auf den neu eingeführten § 10i (Berücksichtigung von Vorkosten) ergänzt.

JStG 1997 v. 20.12.1996 (BGBl. I 1996, 2049; BStBl. I 1996, 1523): In Abs. 1 wird Nr. 6 eingefügt, um ArbN zu entlasten, die keinen Anspruch auf Kindergeld besitzen.

StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Redaktionelle Anpassung des Abs. 1 Nr. 1 aufgrund des geänderten § 9a Satz 1 Nr. 1 und der Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 Satz 4, sowie Abs. 3 Satz 2 aufgrund der Streichung der § 10 Abs. 1 Nr. 5 und 9.

Gesetz zur Neuregelung geringfügiger Beschäftigungsverhältnisse v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 388; BStBl. I 1999, 302): Einfügung des Abs. 6 als Folge des neu eingeführten § 3 Nr. 39 (stfreier Arbeitslohn für geringfügig Beschäftigte). Änderung der Überschrift in „Freibetrag und Freistellung beim Lohnsteuerabzug“.

Gesetz zur Familienförderung v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2552; BStBl. I 2000, 4): Redaktionelle Anpassung der Abs. 1 Nr. 3 und Nr. 6, Abs. 2 Satz 4 und Abs. 3 Satz 2 an die Änderungen des § 32 Abs. 6 und die Aufhebung des § 33c.

StBereinG 1999 v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2601; BStBl. 2000, 13): Einfügung des Abs. 1 Nr. 7 (mehrere Beschäftigungsverhältnisse) und korrespondierende Ergänzung des Abs. 2 durch Satz 8.

StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): Redaktionelle Anpassung des Abs. 1 Nr. 7 Satz 1 aufgrund der Aufhebung des § 38c.

StEuglG v. 19.12.2000 (BGBl. I 2000, 1790; BStBl. I 2001, 3): Anpassung an die Währungsumstellung auf Euro und Glättung des SA-Pauschbetrags nach § 10c Abs. 1 iHv. 36 € (Abs. 1 Nr. 2), der Zulässigkeitsgrenze (Abs. 2 Satz 4) auf 600 € und der Nachforderungsmindestgrenze auf 10 € (Abs. 5).

2. FamFördG v. 16.8.2001 (BGBl. I 2001, 2074; BStBl. I 2001, 533): Redaktionelle Anpassung der Abs. 1 Nr. 2 und Nr. 3, Abs. 2 Satz 4 und Abs. 3 Satz 2 aufgrund der Aufhebung des § 10 Abs. 1 Nr. 8 und der Einführung des § 33c.

StÄndG 2001 v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3794; BStBl. I 2002, 4): Redaktionelle Anpassung des Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a (Streichung des Verweises auf den bereits weggefallenen § 52 Abs. 21 Sätze 4–7), des Abs. 1 Nr. 7 (Euro statt Deutsche Mark), des Abs. 3 Satz 2 (Streichung des Verweises auf den wegfallenden § 10 Abs. 1 Nr. 8 und Ergänzung eines Verweises auf § 33b Abs. 6, s. BTDrucks. 14/6877, 26 und BTDrucks. 14/7340, 14).

2. Gesetz für moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt v. 23.12.2002 (BGBl. I 2002, 4621; BStBl. I 2003, 3): Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c wurde um die StErmäßigungen nach § 35a ergänzt. Abs. 6 wurde aufgehoben.

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

AOÄndG v. 21.7.2004 (BGBl. I 2004, 1753): Ergänzung des Abs. 1 um eine Nr. 8 (Entlastungsbetrag für verwitwete Alleinerziehende) und Folgeanpassung der Abs. 2, 4 sowie Abs. 3 Sätze 1 und 2.

Gesetz zur Förderung von Wachstum und Beschäftigung v. 26.4.2006 (BGBl. I 2006, 1091; BStBl. I 2006, 350): Redaktionelle Anpassungen der Abs. 1 Nr. 3, Abs. 2 Satz 4 und Abs. 3 Satz 2 aufgrund der Neufassung des § 10 Abs. 1 bzw. Streichung des § 33c (BTDrucks. 16/643, 11).

JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 Satz 4 und Abs. 3 Satz 2 werden an den neu eingeführten § 10 Abs. 1b, sowie Abs. 1 Nr. 7 Satz 1 redaktionell an den geänderten § 39b Abs. 2 angepasst.

FamLeistG v. 22.12.2008 (BGBl. I 2008, 2955; BStBl. I 2009, 136): Ergänzung des Abs. 1 durch die Neuregelung der Kinderbetreuungskosten in § 9c.

StVereinfG v. 1.11.2011 (BGBl. I 2011, 2131; BStBl. I 2011, 986): Redaktionelle Folgeänderungen der Abs. 1 bis 3 im Zusammenhang mit der Aufhebung des § 9c und der modifizierten Übernahme in den § 10 Abs. 1 Nr. 5.

BeitrRLUmsG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171): Änderung der Abs. 1 bis 5 aufgrund des Wegfalls der LStKarte und deren Ersatz durch das Verfahren der elektronischen Übermittlung von LStAbzugsmerkmalen an den ArbG sowie aufgrund der damit verbundenen Verlagerung der Aufgaben von den Gemeinden auf die FinVerw.

AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802): Abs. 1 wurde ergänzt und Sätze 3 bis 5 eingefügt; der Geltungszeitraum einer Freibetragsbeantragung wurde auf zwei Kj. erweitert.

ZollkodexAnpG v. 22.12.2014 (BGBl. I 2014, 2417; BStBl. I 2015, 58): Durch die Änderungen in § 10 wurden Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 2 Satz 4 und Abs. 3 Satz 2 reaktionell angepasst.

Gesetz zur Anhebung des Grundfreibetrags, des Kinderfreibetrags, des Kindergeldes und des Kinderzuschlags v. 16.7.2015 (BGBl. I 2015, 1202; BStBl. I 2015, 566): Einfügung des Abs. 1 Nr. 4a zur Erfassung eines ggf. erforderlichen zusätzlichen Erhöhungsbetrags des Entlastungsbetrags für Alleinerziehende im LStAbzugsverfahren. Redaktionelle Folgeänderungen des Abs. 1 Satz 3 und Abs. 3 Satz 1.

Bürokratieentlastungsgesetz v. 28.7.2015 (BGBl. I 2015, 1400): Änderung des Abs. 1 Satz 3 zur Sicherstellung eines zeitlichen Gleichlaufs des Faktor- und des Freibetragsverfahrens (BTDrucks. 18/4948, 21).

Zweites Gesetz über die weitere Bereinigung von Bundesrecht v. 8.7.2016 (BGBl. I 2016, 1594): Redaktionelle Folgeänderung in Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a durch Streichung des Fördergebietsgesetzes.

Gesetz zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht – KlimaschutzUmsG v. 21.12.2019 (BGBl. I 2019, 2886; BStBl. I 2020, 138): Redaktionelle Folgeerweiterung in Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c durch Neueinfügung des § 35c.

Zweites Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise – Zweites Corona-Steuerhilfegesetz v. 29.6.2020 (BGBl. I 2020, 1512; BStBl. I 2020, 563): Abs. 1 Nr. 4a wurde um einen Hinweis auf § 24b Abs. 2 Satz 3 ergänzt und so an die zeitlich begrenzte Erhöhung des Freibetrags für Alleinerziehende gem. § 24b Abs. 2 Satz 3 für die VZ 2020 und 2021 angepasst.

Gesetz zur Erhöhung der Behinderten-Pauschbeträge und zur Anpassung weiterer steuerlicher Regelungen (BehPauschG) v. 9.12.2020 (BGBl. I 2020, 2770; BStBl. I 2020, 1355): In Abs. 1 Nr. 4 wurde die Formulierung „Behinderte Menschen“ durch den Begriff „Menschen mit Behinderung“ ersetzt (s. BTDrucks. 19/23793, 6 und 19). **JStG 2020 v. 21.12.2020** (BGBl. I 2020, 3096; BStBl. I 2021, 6): Mit Wirkung ab dem VZ 2024 wurde Abs. 1 Nr. 1a und Abs. 4 Nr. 1a eingeführt. Damit wurde bei ArbN, die bei ausländ. Versicherungen oder ausländ. Sozialversicherungsträgern kranken- bzw. pflegeversichert sind, die durch den Wegfall der Mindestvorsorgepauschale entstandene Entlastungslücke geschlossen (Art. 5 Nr. 1 Buchst. a JStG 2020). Weiterhin erfolgten redaktionelle Anpassungen in Abs. 4 Satz 1 durch Verweis auf § 50 Abs. 1 und in Abs. 1 Nr. 4a durch Streichung des Hinweises auf den aufgehobenen § 24b Abs. 2 Satz 3. Außerdem wurde der Hinweis in Abs. 2 Satz 4 und Abs. 3 Satz 2 auf § 10 jeweils um eine Nr. 3 ergänzt.

InflAusG v. 8.12.2022 (BGBl. I 2022, 2230; BStBl. I 2023, 3): Neufassung des Abs. 1 Nr. 7 Satz 1 und Änderung des Satzes 2. Damit wird dem Wegfall der Mindestvorsorgepauschale im LStAbzugsverfahren und den Änderungen in § 46 Abs. 2 Nr. 3 und 4 (Dynamisierung der Höchstbeträge) Rechnung getragen.

JStG 2022 v. 16.12.2022 (BGBl. I 2022, 2294; BStBl. I 2023, 7): Einschränkung der Verweise auf § 10 Abs. 1 Nr. 3 auf deren Satz 1 sowie redaktionelle Folgeänderungen in Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a, Abs. 2 Satz 4, Abs. 3 Satz 2 und Abs. 4 Satz 1 Nr. 1a mW ab dem 1.1.2024.

3 III. Bedeutung des § 39a

Der LStEinbehalt durch den ArbG erfolgt auf Grundlage der typisierten LStKlassen (§ 38b Abs. 1), die die individuellen stl. Umstände des ArbN nur unzureichend berücksichtigen. Es widerspricht jedoch dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, wenn die im Wege des LStAbzugs erhobenen EStVorauszahlungen materiell zu hoch ausfallen. Durch das in § 39a geregelte LStErmäßigungsverfahren soll verhindert werden, dass die Summe der durch den LStAbzug geleisteten Zahlungen die voraussichtliche Jahressteuerschuld des ArbN übersteigt. Damit werden ArbN und andere Stpfl., die dem allgemeinen Vorauszahlungsverfahren unterliegen, weitgehend gleichgestellt und der Liquiditätsvorteil des vierteljährlichen Vorauszahlers nach § 37 weitgehend ausgeglichen.

Gesetzsystematik: Das LStErmäßigungsverfahren ist Teil der Steuererhebung. Es bindet den ArbG und das FA lediglich im Rahmen des Abzugsverfahrens. Eine Bindungswirkung darüber hinaus im Veranlagungsverfahren besteht nicht (s. § 46 Anm. 9). Da das FA den Sachverhalt im Veranlagungsverfahren abschließend prüft, ist zwar im LStErmäßigungsverfahren eine umfassende Ermittlung der Tatsachen nicht notwendig. Eine Entlastung der Finanzbehörden wird durch die in den meisten Fällen obligatorische Veranlagung (§ 46 Abs. 2 Nr. 4) letztlich aber nicht erzielt.

4 IV. Geltungsbereich des § 39a

Das LStErmäßigungsverfahren betrifft unbeschränkt und beschränkt stpfl. ArbN, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielen.

5 V. Verhältnis des § 39a zu anderen Vorschriften

Verhältnis zu § 37: Das Istrechtl. Abzugsverfahren ist kein Sonderrecht, sondern eine besondere Art der Vorauszahlung auf die voraussichtliche EStSchuld. Vorauszahlungen können nach § 37 unabhängig davon festgesetzt werden, ob der Stpfl. dem LStAbzug unterliegt. Die Festsetzung von EStVorauszahlungen kommt vor allem dann in Betracht, wenn der ArbN neben seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit noch über weitere positive Einkünfte verfügt. Aber auch, wenn der ArbN lediglich Einkünfte aus § 19 erzielt, ist die Festsetzung von Vorauszahlungen nicht ausgeschlossen (BFH v. 20.12.2004 – VI R 182/97, BStBl. II 2005, 358; BMF v. 8.9.1992 – IV B 6 - S 2365 – 79/92, BStBl. I 1992, 527).

Verhältnis zu § 46: Wird für einen ArbN ein Freibetrag ermittelt, sieht § 46 Abs. 2 Nr. 4 (unter Berücksichtigung einer Relevanzgrenze) die Pflichtveranlagung in den Fällen des § 39a Abs. 1 Nr. 1–3, 5 oder 6 vor, damit die Freibetragsberücksichtigung als Prognoseentscheidung nachträglich überprüft werden kann (BTDrucks. 12/1506 zu Nr. 41, 174). Bei Freibeträgen nach § 39a Abs. 1 Nr. 4 (Pauschbeträge Behinderter und Hinterbliebener) oder Abs. 1 Nr. 4a (weiterer Entlastungsbetrag für Alleinerziehende) ist eine Veranlagung nicht zwingend, weil das FA bereits mit Eintragung des Freibetrags über alle notwendigen Belege nach § 33b bzw. § 24b verfügt. Ein Verweis auf § 39a Abs. 1 Nr. 7 fehlt in § 46 Abs. 2 Nr. 4, da die Pflicht-

veranlagung bereits über § 46 Abs. 2 Nr. 2 gesichert ist. Zur Problematik einer möglichen Veranlagungspflicht im Fall des § 39a Abs. 1 Nr. 8 vgl. § 46 Anm. 38.

Solidaritätszuschlag: Die LSt ist nach § 51a Abs. 2a iVm. § 3 Abs. 1 Nr. 3 SolZG 1995 die Bemessungsgrundlage für den SolZ. Neueintragungen und Änderungen eines Freibetrags auf der LStKarte schlagen somit unmittelbar auf die Höhe des Zuschlags durch.

Kirchensteuer: Die KiSt knüpft entsprechend den landesgesetzlichen Regelungen an die Höhe des LStAbzugs an (vgl. zB § 4 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a, § 5 KiStG NRW), so dass Freibetragseintragungen unmittelbaren Einfluss auf die Höhe der abgezogenen KiSt haben.

Elterngeld: Der Freibetrag ist bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage des Elterngeldes nach § 2e BEEG zu berücksichtigen. Ein Gestaltungsmissbrauch liegt bei der Nutzung stl. Gestaltungsmöglichkeiten in Form einer Freibetragsberücksichtigung nicht vor (LSG Berlin-Brandenb. v. 6.3.2014 – L 17 EG 1/12, juris).

Beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer: Wird für einen beschränkt stpfl. ArbN ein Freibetrag berücksichtigt, so nimmt er (noch) nicht am ELStAM-Verfahren teil. Zum Verfahren in diesen Fällen s. BMF v. 7.11.2019 – IV C 5 - S 2363/19/10007:001, BStBl. I 2019, 1087.

Aufstockungsbetrag im Rahmen der Altersteilzeit: Die Berücksichtigung eines Freibetrags hat bei angestellten ArbN keinen Einfluss auf den Aufstockungsbetrag nach § 5 Abs. 2 Tarifvertrag Altersteilzeit. Für die Berechnung des monatlichen Aufstockungsbetrags ist ein besonderes altersteilzeitenspezifisches Nettoentgelt zuzugrunde zu legen, das ohne die Freibeträge berechnet wird (BAG v. 17.1.2006 – 9 AZR 558/04, BAGE 116, 375). Dies gilt jedoch nicht bei Beamten: Im Rahmen der Berechnung nach §§ 1, 6 BBesG werden die nach § 39a in Anspruch genommenen Freibeträge bei der Ermittlung der arbeitszeitanteiligen Nettobesoldung berücksichtigt (Bay. VGH v. 2.12.2014 – 14 ZB 12.122, juris; aA VG Frankfurt/Oder v. 8.4.2010 – 2 K 1885/07, juris).

VI. Verfahrensfragen zu § 39a

1. Rechtsnatur und Bindungswirkung der Freibetragseintragung

6

Im Regelfall ist die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen im EStRecht unselbständiger Teil des StBescheids (§ 157 Abs. 2 AO). Der Gesetzgeber hat davon abweichend im LStVerfahren (§ 39 Abs. 4 Satz 1) von der verfahrensrechtl. Option Gebrauch gemacht, die Besteuerungsgrundlagen durch einen eigenständigen Bescheid feststellen zu lassen. Die Feststellung eines Freibetrags als LStAbzugsmerkmal ist nach § 39 Abs. 4 Satz 1 die gesonderte Feststellung einer Besteuerungsgrundlage iSd. § 179 Abs. 1 AO, die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) steht. Sie ist damit ein Verwaltungsakt iSd. § 218 AO. Dem ArbN steht die Möglichkeit offen, die Freibetragseintragung mittels Einspruchs und ggf. Klage selbständig anzufechten (zum Rechtsschutz vgl. Anm. 7 ff.).

Bindungswirkung im Lohnsteuerverfahren: Die Freibetragsfeststellung ist Grundlagenbescheid für das LStAbzugsverfahren durch den ArbG. Dieser ist an die Feststellungen beim LStAbzug nach § 38 und auch beim LStJA nach § 42b gebunden. Der ArbN selbst ist nicht Inhaltsadressat der LStAnmeldung (*Drenseck* in DStJG 9 [1986], 377 [387]; *Thomas*, DStR 1992, 839 [840]).

Keine Bindungswirkung im Veranlagungsverfahren: Außerhalb des LStVerfahrens entfaltet die Feststellung des Freibetrags keine Bindungswirkung. Dies gilt insbes. für das Veranlagungsverfahren (BFH v. 10.4.2007 – VI B 134/06, BFH/NV 2007, 1309). Die LSt ist als Vorauszahlungsschuld steuerschuldrechtl. und verfahrensrechtl. selbständig (s. § 37 Anm. 85). Trotz dieser Selbständigkeit besitzt die LSt – und mit ihr auch die sie betreffenden Feststellungen – nur einen vorläufigen Charakter. Die LStAnmeldungen als selbständige Verwaltungsakte erledigen sich (iSd. § 124 Abs. 2 AO) mit Festsetzung der ESt (vgl. BFH v. 15.6.1999 – VII R 3/97, BFHE 189, 14 [20 f.]; *Heuermann*, DB 1996, 1052 [1054]).

6a 2. Verfahren und Frist

Verfahrensgegenstand in einem Einspruchs- bzw. Klageverfahren sind die LStAbzugsmerkmale in ihrer Gesamtheit, soweit sie in einem einheitlichen Vorgang von einer Behörde gebildet wurde. Dies bedeutet, dass das FA im Falle der Beantragung einer Freibetragsberücksichtigung einen eigenständigen VA erlässt. Dies gilt auch für eine (teilweise) Ablehnung des Antrags aus formellen oder materiellen Gründen.

Außergerichtlich ist der Einspruch als Rechtsbehelf statthaft. Die Einspruchsfrist hiergegen beträgt nach § 355 Abs. 1 AO einen Monat.

Die Monatsfrist gilt nicht nur, wenn die Berücksichtigung eines Freibetrags durch einen mit Rechtsbehelfsbelehrung versehenen Bescheid abgelehnt wird, sondern auch, wenn dem Antrag vollumfänglich entsprochen und nach § 39 Abs. 1 Satz 7 auf die Erteilung einer Rechtsbehelfsbelehrung verzichtet wurde.

Dem steht auch nicht die Regelung des § 356 Abs. 2 AO entgegen, die in den Fällen der unterlassenen Rechtsbehelfsbelehrung die Jahresfrist vorschreibt. § 39 Abs. 1 Satz 7 ist lex specialis zu § 356 Abs. 2 AO.

7 3. Klageart

Die Klageart richtet sich entsprechend dem Grundsatz der Dispositionsmaxime nach dem Begehren des Klägers. In Betracht kommen im LStErmäßigungsverfahren insbes. die Anfechtungsklage (§ 40 Abs. 1 Alt. 1, § 100 Abs. 1 und 2 FGO), die auf die Kassation bzw. Änderung eines bestehenden Verwaltungsakts gerichtet ist, und die Verpflichtungsklage (§ 40 Abs. 1 Alt. 2, § 101 FGO), mit der der erste Erlass eines Verwaltungsakts begehrt wird.

Berücksichtigung eines zu geringen Freibetrags: Ist der Freibetrag aus materiellrechtl. Gründen zu niedrig berücksichtigt worden, kommt die Anfechtungsklage in Betracht (so bereits zu den Freibetragsanmeldungen nach altem Recht: BFH v. 11.5.1973 – VI B 116/72, BStBl. II 1973, 667 [668]).

Vollständige Ablehnung der Freibetragsberücksichtigung: Wird die Freibetragsberücksichtigung vollständig aus formellen oder materiellen Gründen abgelehnt, wäre konsequenterweise die Verpflichtungsklage die richtige Klageart. Der ArbN begehrt mit der Freibetragsberücksichtigung den erstmaligen Erlass eines Verwaltungsakts iSd. § 118 AO, nicht die Änderung eines bestehenden Verwaltungsakts. Dagegen sieht die hM nach alter Rechtslage auch in den Ablehnungsfällen die Anfechtungsklage als zulässige Klageart an. Begründet wird diese Auffassung damit, dass der ArbN mit dem Ziel, einen Freibetrag eintragen zu lassen, einen Eingriff des Staats durch überhöhten LStEinbehalt abwehren will. Eine Erweiterung des Rechtskreises, der mit der Verpflichtungsklage zu verfolgen wäre, strebe der ArbN

nicht an. Damit wird erreicht, dass in allen Streitfällen im Zusammenhang mit Vorauszahlungen oder der Freibetragseintragung der gleiche Rechtsschutz gewährt wird, was insbes. für den vorläufigen Rechtsschutz von entscheidender Bedeutung sein kann (s. Anm. 9).

Diese „Einheitslösung“ ignoriert für Zwecke der Angleichung des Rechtsschutzes an die übrigen nach § 37 Vorauszahlungspflichtigen die Tatsache, dass es sich bei der Freibetragseintragung um einen selbständigen Verwaltungsakt handelt, und verknüpft Eintragung und LStAbzug. Diese rechtsfolgenorientierte Auffassung ist dogmatisch nicht unproblematisch, kann sich aber auf die Rspr. des Großen Senats des BFH und die ständige Folgerechtsprechung zum vorläufigen Rechtsschutz beim sog. negativen Grundlagenbescheid stützen (BFH v. 14.4.1987 – GrS 2/85, BStBl. II 1987, 637; BFH v. 28.1.1988 – VIII B 207/86, BFH/NV 1990, 435; BFH v. 18.8.1993 – II S 7/93, BFH/NV 1994, 151; BFH v. 23.4.2012 – III B 183/11, BFH/NV 2012, 1173; aA *von Groll* in DStJG 9 [1986], 431 [453f.]; noch BFH v. 21.12.1982 – VIII B 36/82, BStBl. II 1983, 232; BFH v. 24.2.1987 – IX B 106/86, BStBl. II 1987, 344).

4. Erledigung des Rechtsstreits

8

Der Rechtsstreit hat sich erledigt, wenn sich die Gerichtsentscheidung über die Klage nicht mehr auf den LStAbzug auswirken kann, also spätestens nach dem 31. März des Folgejahres, wenn die Frist für den LStJA durch den ArbG abgelaufen ist, § 42b Abs. 3 (BFH v. 13.2.1991 – IX B 5/90, BFH/NV 1991, 746). Erhebt der ArbN dennoch Klage und will er eine Klageabweisung mangels Rechtsschutzinteresses vermeiden, besteht für ihn die Möglichkeit einer Fortsetzungsfeststellungsklage (§ 100 Abs. 1 Satz 4 FGO). Voraussetzung hierfür ist ein berechtigtes Interesse des Klägers an der begehrten Feststellung (vgl. Überblick in FG Köln v. 8.9.2010 – 13 K 960/08, EFG 2011, 105, nrkr.; vgl. auch BFH v. 9.5.2012 – I R 91/10, BFH/NV 2012, 2004).

Präjudizielle Wirkung: Im LStErmäßigungsverfahren ist ein solches Feststellungsinteresse dann anzunehmen, wenn sich die streitigen Fragen in gleicher Form hinsichtlich der Eintragungen für das Folgejahr stellen werden (BFH v. 7.4.1987 – IX R 41/86, BFH/NV 1987, 714; BFH v. 7.6.1989 – X R 12/84, BStBl. II 1987, 976; BFH v. 10.1.2008 – VI R 17/07, BStBl. II 2008, 234). Ein Feststellungsinteresse ist jedoch zu verneinen, wenn eine EStVeranlagung bereits durchgeführt wurde und aus tatsächlichen oder rechtl. Gründen (zB aufgrund einer geänderten Gesetzeslage) nicht zu vermuten ist, dass die Gerichte einen geänderten Standpunkt einnehmen werden (BFH v. 12.4.2006 – VI B 66/05, BFH/NV 2006, 1335; FG Rhld.-Pf. v. 17.2.2009 – 3 K 1132/07, EFG 2009, 651, rkr.).

Auswirkungen auf das Veranlagungsverfahren: Bei abgeschlossener Veranlagung ist von keinem berechtigten Interesse mehr auszugehen (*Krüger* in *Schmidt*, 42. Aufl. 2023, § 39a Rz. 21). Obwohl Entsch. im LStErmäßigungsverfahren für das Veranlagungsverfahren rechtl. nicht bindend sind, hält die Rspr. ein berechtigtes Interesse, die Rechtswidrigkeit von solchen an sich nur vorläufigen Entsch. gerichtlich festzustellen, für gegeben, wenn die EStVeranlagung für das betreffende Jahr noch nicht abgeschlossen ist und sich die zu beurteilende Sach- und Rechtslage nicht geändert hat (BFH v. 2.11.2000 – X R 156/97, HFR 2001, 454; BFH v. 10.1.2008 – VI R 17/07, BStBl. II 2008, 234).

Auswirkungen auf außersteuerliche Sachverhalte: Entscheidet das FA erst nach Ablauf des Jahres und kann sich die Entsch. auch nicht mehr auf den LStJA durch

den ArbG auswirken, besteht für ein Rechtsbehelfsverfahren ein berechtigtes Interesse, wenn sich die Eintragungen außerstl. finanziell auswirken (zB Eltern- oder Arbeitslosengeld, vgl. FG Düss. v. 7.4.2003 – 7 K 3301/02 F, EFG 2003, 1104, rkr.). Ein berechtigtes Interesse ist hingegen abzulehnen, wenn es allein um die Gerichtskosten eines vorinstanzlichen Urteils geht (BFH v. 2.11.2000 – X R 156/97, HFR 2001, 454).

9 5. Vorläufiger Rechtsschutz

Aufgrund des vorläufigen Charakters des LStAbzugsverfahrens kann effektiver Rechtsschutz nur unter besonderer Einbeziehung des Faktors „Zeit“ gewährt werden. Größere Bedeutung als das Hauptsacheverfahren gewinnt daher idR der vorläufige Rechtsschutz.

Die Art des einstweiligen Rechtsschutzes richtet sich danach, ob Streitgegenstand ein aussetzungsfähiger und vollziehbarer Verwaltungsakt ist, also faktisch nach der Klageart im Hauptsacheverfahren (s. Anm. 7). Die AdV (§ 361 Abs. 2 AO bzw. § 69 Abs. 2 und 3 FGO) kommt bei einer Anfechtungsklage in Betracht, die subsidiäre einstweilige Anordnung nach § 114 Abs. 5 FGO in allen anderen Fällen. Relevant ist die Unterscheidung des vorläufigen Rechtsschutzes insbes. wegen der unterschiedlichen Zulassungsvoraussetzungen. Eine AdV wird dann gewährt, wenn bei einer summarischen Prüfung gewichtige, gegen die Rechtmäßigkeit sprechende Gründe zutage treten, die (abgesehen von unklaren Tatfragen) Unsicherheit in der Beurteilung der entscheidungserheblichen Rechtsfrage bewirken. Die AdV setzt lediglich voraus, dass der Erfolg des Rechtsbehelfs ebenso wenig auszuschließen ist wie sein Misserfolg (BFH v. 23.8.2007 – VI B 42/07, BStBl. II 2007, 799). Dazu gehören auch Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit einer Norm, auf die sich die einzutragenden Freibeträge beziehen (vgl. zu § 9 Abs. 2 aF: BFH v. 23.8.2007 – VI B 42/07, BStBl. II 2007, 799; BMF v. 4.10.2007 – IV A 4 - S 0623/07/0002, BStBl. I 2007, 722; BMF v. 8.10.2007 – IV A 4 - S 0338/07/0003, BStBl. I 2007, 723).

Eine einstweilige Anordnung wird hingegen nur gewährt, wenn der Antragsteller für ihn „wesentliche Nachteile“ oder „drohende Gewalt“ glaubhaft macht. Ein bloßer Zinsverlust fällt nicht darunter (BFH v. 22.4.1991 – III B 537/90, BFH/NV 1992, 118). Aufgrund dieser erschwerten Voraussetzungen hat der BFH entschieden, dass dem ArbN vorläufiger Rechtsschutz unter den Voraussetzungen der AdV nach § 361 AO bzw. § 69 FGO zu gewähren ist (BFH v. 23.8.2007 – VI B 42/07, BStBl. II 2007, 799; BFH v. 16.6.2011 – IX B 72/11, BFH/NV 2011, 1880; BFH v. 23.4.2012 – III B 183/11, BFH/NV 2012, 1173; *Thürmer in Brandis/Heuermann*, § 39a Rz. 22 [11/2022]). Damit wird gewährleistet, dass es hinsichtlich der Voraussetzungen für die Gewährung eines vorläufigen Rechtsschutzes keinen Unterschied macht, ob der Antrag des ArbN auf Eintragung eines Freibetrags ganz oder nur teilweise abgelehnt wird (anders noch BFH v. 21.12.1982 – VIII B 36/82, BStBl. II 1983, 232).

Diese Sichtweise ist zutreffend, wenn man mit der hM die Anfechtungsklage in allen og. Fällen als die richtige Klageart annimmt und auch in der Ablehnung einer Freibetragsberücksichtigung einen aussetzungsfähigen und „vollziehbaren“ Verwaltungsakt sieht (krit. *Gosch in Gosch*, § 69 FGO Rz. 51 [11/2022]; *Birkenfeld in HHSp.*, § 361 AO Rz. 89 [12/2022]). Anders wäre jedoch dann zu urteilen, wenn man bei den Klagearten entgegen der „Einheitslösung“ differenziert und im Fall der vollständigen Ablehnung die Verpflichtungsklage als die richtige Klageart ansieht. Konsequenterweise würde man dann auch beim vorläufigen Rechtsschutz

differenzieren müssen, was aber wiederum zu einer Benachteiligung derjenigen führen würde, die auf die einstweilige Anordnung angewiesen wären. Einen Ausweg böte sich in diesem Fall nur über eine verfassungskonforme Gleichstellung (dh. Abmilderung der strengen Voraussetzungen des § 114 Abs. 5 FGO) der einstweiligen Anordnung und der AdV.

Hat sich der Rechtsstreit erledigt (s. Anm. 8), kommt im vorläufigen Rechtsschutz ein Feststellungsverfahren (analog) § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO nicht in Betracht.

6. Keine Verpflichtung des Arbeitnehmers zur Beantragung eines Freibetrags 10

Dem ArbN steht es grds. frei, ob er einen Freibetrag berücksichtigen lassen will. Pfändungsgläubigern gegenüber ist er nicht verpflichtet, einen Freibetrag zu beantragen (vgl. LG Detmold v. 7.6.2002 – 3 T 119/02, RPfleger 2002, 630). In diesem Fall wäre er aber dem Gläubiger gegenüber uU gezwungen, ein Veranlagungsverfahren nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 durchführen zu lassen (vgl. § 46 Anm. 14).

Einstweilen frei.

11–14

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Berücksichtigungsfähige Freibeträge

I. Summe der abzuziehenden Freibeträge 15

Freibeträge (Abs. 1 Satz 1): Zu berücksichtigen ist nach Abs. 1 Satz 1 die Summe der Freibeträge, die sich nach Abs. 1 Nr. 1–8 ergeben. Die einzelnen Freibeträge bilden lediglich eine unselbständige Rechengröße. Diese Summe ist maßgeblich für die LStAnmeldung und den LStEinbehalt nach § 39b durch den ArbG.

Die Eintragungstatbestände sind in Abs. 1 Nr. 1–8 abschließend aufgezählt. Andere Tatbestände, die nicht von Abs. 1 erfasst werden, können nicht berücksichtigt werden, auch wenn sie eine steuermindernde Wirkung haben.

Die Eintragung eines Freibetrags nach Abs. 1 kann nur beim örtlich zuständigen FA (§ 19 AO) beantragt werden.

Jahresbezogene Betrachtung (Abs. 1 Satz 2): Dadurch, dass die Freibeträge nicht mehr auf den LStKarten eingetragen werden, entfällt auch die natürliche Begrenzung der darauf eingetragenen Freibeträge auf das jeweilige Kj. Für die Anwendung der elektronischen LStAbzugsmerkmale ist daher insbes. die Geltungsdauer der zu berücksichtigenden Freibeträge ausdrücklich zu regeln. Begründet wird die strikte Beibehaltung der jahresbezogenen Geltungsdauer mit der Möglichkeit rascher Änderungen des Lebenssachverhalts und damit verbundenen möglichen Steuerausfällen (BTDrucks. 17/6263, 52). Diese Beschränkung gilt nicht für die Pauschbeträge für Behinderte und Hinterbliebene (Abs. 1 Satz 1 Nr. 4).

Erweiterung der Betrachtung auf zwei Jahre (Abs. 1 Sätze 2 bis 5): Durch das AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802) wurde die Möglichkeit eingeräumt, einen im LStAbzugsverfahren zu berücksichtigenden Freibetrag für zwei Kj. statt – bisher – für ein Kj. gelten zu lassen. Erhöht sich der eintragungsfähige Freibetrag innerhalb des Zweijahreszeitraums, kann der ArbN bei seinem zuständigen WohnsitzFA einen Antrag auf Anpassung des Freibetrags stellen. Ändern sich die stl. Verhältnisse des ArbN so, dass ein geringerer Freibe-

trag gilt, ist er verpflichtet, dies seinem FA mitzuteilen. Trotz der zweijährigen Geltung der Freibeträge wird die jährliche Betrachtungsweise nach Abs. 2 nicht ausgehebelt. So ist beispielsweise die Antragsgrenze von 600 € weiterhin jahresbezogen. Nach Ablauf der zweijährigen Geltungsdauer kann für einen zweijährigen Folgezeitraum die weitere Berücksichtigung des Freibetrags mit einem vereinfachten Antrag erreicht werden.

Die Inkraftsetzung der Regelung hat der Gesetzgeber in § 52 Abs. 37 dem BMF im Einvernehmen mit den obersten Landesbehörden überlassen. Mit Schreiben v. 21.5.2015 (BMF v. 21.5.2015 – IV C 5 - S 2365/15/10001, BStBl. I 2015, 488) hat das BMF als Starttermin für das Verfahren der zweijährigen Gültigkeit den 1.10.2015 (Antragstellung möglich) mW zum 1.1.2016 festgelegt. Die Übertragung der Befugnis der Inkraftsetzung der gesetzlichen Neuregelung auf die Exekutive (§ 52 Abs. 37) ist ungewöhnlich, war aber bedingt durch das Abstellen auf technische Entwicklungen. Insofern dürfte die Regelung – obwohl sie sich außerhalb des Verordnungswegs iSd. Art. 80, 82 GG befindet – verfassungsrechtl. durch Art. 20 Abs. 2 GG noch gedeckt sein (zur Kritik am Vorgehen des Gesetzgebers im Rahmen des Starts des ELSTAM-Verfahrens vgl. *Heuermann*, DStR 2013, 565).

II. Die einzelnen Freibeträge (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 4a und 8)

16 1. Werbungskosten bei nichtselbständiger Arbeit (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1)

Glaubhaft gemachte WK bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19) können als Freibetrag berücksichtigt werden. Eingetragen werden die WK jedoch nicht in voller Höhe, sondern nur, soweit der Pauschbetrag nach § 9a Nr. 1 Buchst. a (1.230 €) überschritten wird. Der WKPauschbetrag ist bereits in der LStTabelle eingearbeitet, so dass es insoweit keiner besonderen Eintragung mehr bedarf (vgl. § 39b Anm. 28).

Die Berechnung des Betrags richtet sich dabei nach § 9. Da § 39a Abs. 1 Nr. 1 lediglich allgemein auf den WKBegriff Bezug nimmt, kommt es nicht darauf an, dass die WK im Zusammenhang mit der im konkreten LStAbzugsverfahren ausgewiesenen Tätigkeit stehen. Auch vorweggenommene oder nachträgliche WK werden berücksichtigt. Voraussetzung ist lediglich, dass sie sich nach § 11 Abs. 2 in dem VZ auswirken, für den die Freibeträge berücksichtigt werden sollen.

Rückzahlung von Arbeitslohn: Eine Sonderproblematik ergibt sich bei der Rückzahlung von Arbeitslohn. Diese „negativen Einnahmen“ stellen uE WK iSd. § 9 dar (vgl. § 9 Anm. 80, aA BFH v. 13.12.1963 – VI 22/61, BStBl. III 1964, 184; offen gelassen BFH v. 4.5.2006 – VI R 17/03, BStBl. II 2006, 830; BFH v. 4.5.2006 – VI R 33/03, BFH/NV 2006, 1979; BFH v. 17.9.2009 – VI R 24/08, BStBl. II 2010, 198). Damit sind diese eintragungsfähig. Zu beachten ist hierbei, dass durch die Gleichstellung auch der WKPauschbetrag verbraucht wird (aA *Krüger* in *Schmidt*, 42. Aufl. 2023, § 39a Rz. 4; *Thürmer* in *Brandis/Heuermann*, § 39a Rz. 35 [11/2022]).

16a 2. Sonderausgaben iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a)

Mit Wirkung zum VZ 2024 entfällt die Mindestvorsorgepauschale. Arbeitnehmer, die bei einem ausländ. VU oder einem ausländ. Sozialversicherungsträger kranken- oder pflegeversichert sind, erhalten für entsprechende Beitragsleistungen bis dahin eine lStl. Entlastung gem. § 39b Abs. 2 Satz 5 Nr. 3. Die Kosten werden ab

dem 1.1.2024 in Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a im Freibetragsverfahren berücksichtigt. Da ausländ. VU und ausländ. Sozialversicherungsträger die Daten nicht mit der Fin-Verw. austauschen, können die Kosten in Papierform nachgewiesen werden. Durch das JStG 2022 v. 16.12.2022 (BGBl. I 2022, 2294; BStBl. I 2023, 7) wurde der Verweis auf § 10 Abs. 1 Nr. 3 um einen Satz 1 ergänzt. Damit wurde klargestellt, dass eigene Beiträge des Kindes des ArbN nicht berücksichtigungsfähig sind. Dies entsprach schon vorher der Verwaltungspraxis (vgl. BMF v. 26.11.2013 – IV C 5 - S 2367/13/10001, BStBl. I 2013, 1532).

Der Verweis auf § 10 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 und Abs. 2 stellt sicher, dass der stfreie Arbeitgeberanteil/-zuschuss unberücksichtigt bleibt (BTDrucks. 19/22815, 100; *Thürmer* in *Brandis/Heuermann*, § 39a Rz. 35b [11/2022]).

Die Ermittlung eines Freibetrags iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a führt gem. § 46 Abs. 2 Nr. 4 bzw. § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. a zu einer Pflichtveranlagung.

3. Sonderausgaben (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2)

17

Sonderausgaben sind zu berücksichtigen, soweit sie den SA-Pauschbetrag (§ 10c) übersteigen. Sonderausgaben, die bei anderen Personen als dem ArbN anfallen, sind nicht berücksichtigungsfähig. Der SA-Pauschbetrag (36 €) wird bereits beim LStAbzug berücksichtigt, so dass es bis zu dieser Höhe keiner besonderen Eintragung bedarf (§ 39b Abs. 2 Satz 5 Nr. 2).

Vorsorgeaufwendungen iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 2, 3 und 3a sind nicht eintragungsfähig. Sie werden im Rahmen des LStAbzugsverfahren nach § 39b Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 berücksichtigt (s. § 39b Anm. 28). Soweit der tatsächliche Betrag den im LStAbzugsverfahren pauschal angesetzten Betrag übersteigt, müsste der ArbN dies im Antragsverfahren nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 geltend machen. Diese Ungleichbehandlung mit den übrigen EStVorauszahlern ist aufgrund der Typisierung und durch einen relativ geringen Liquiditätsnachteil gerechtfertigt, so dass es keiner ergänzenden Auslegung bedarf (BFH v. 9.12.2009 – X R 28/07, BStBl. II 2010, 348; BFH v. 10.11.2016 – VI R 55/08, BStBl. II 2017, 715).

Zuwendungen an politische Parteien, auf die die StErmäßigung nach § 34g Nr. 1 anzuwenden ist, können im LStAbzugsverfahren als SA berücksichtigt werden. Entgegen R 39a.1 Abs. 2 Nr. 3 LStR 2023 gilt dies auch für Aufwendungen iSd. § 34g Nr. 2 (Zuwendungen an unabhängige Wählervereinigungen). Dies gebietet eine verfassungskonforme Analogie, da kein sachlicher Grund zur Differenzierung ersichtlich ist und es sich bei der Nichtberücksichtigung durch den Gesetzeswortlaut offensichtlich um ein gesetzgeberisches Versehen handelt (glA *Thürmer* in *Brandis/Heuermann*, § 39a Rz. 37 [11/2022]; aA *Frotscher* in *Frotscher/Geurts*, § 39a Rz. 11 [12/2022]).

4. Außergewöhnliche Belastungen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3)

18

Berücksichtigungsfähig sind agB iSd. §§ 33, 33a und 33b Abs. 6, soweit sie strechtl. relevant sind. Das bedeutet, dass bei agB iSd. § 33 die zumutbare Eigenbelastung zu berücksichtigen ist. Da sie idR zum Eintragungszeitpunkt noch nicht endgültig feststeht, ist sie zu schätzen (zu den Einzelheiten der Berechnung vgl. R 39a.1 Abs. 5 LStR 2023). Werden Aufwendungen iSd. § 33a oder § 33b Abs. 6 geltend gemacht, sind nicht die tatsächlichen Aufwendungen maßgeblich, sondern die stl. wirksamen, dh., Höchstbeträge sind zu beachten.

19 **5. Pauschbeträge für Behinderte und Hinterbliebene (Abs. 1 Satz 1 Nr. 4)**

Die nicht von Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 erfassten außergewöhnlichen Belastungen nach § 33b Abs. 1–5 (Pauschbetrag für Behinderte und Hinterbliebene) werden auf Antrag eingetragen.

19a **6. Pauschbetrag zur Erfassung des Erhöhungsbetrags für Alleinerziehende (Abs. 1 Satz 1 Nr. 4a)**

Mit der durch das Gesetz zur Anhebung des Grundfreibetrags, des Kinderfreibetrags, des Kindergeldes und des Kinderzuschlags v. 16.7.2015 (BGBl. I 2015, 1202; BStBl. I 2015, 566) eingefügten Vorschrift wird sichergestellt, dass der ArbN im LStAbzugsverfahren den Erhöhungsbetrag des Entlastungsbetrags für Alleinerziehende (§ 24b Abs. 2 Satz 2) geltend machen kann. Für die Beantragung des Freibetrags ist die Antragsgrenze von 600 € nicht maßgeblich (Umkehrschluss aus Abs. 2 Satz 4). Der Antrag auf Bildung des Freibetrags iHv. 2.100 € p.a. ist beim örtlich zuständigen Wohnsitz-FA zu stellen. Der Freibetrag wird bei den ELStAM und bei der Berechnung der LSt durch den ArbG berücksichtigt

Erweiterung für die Kalenderjahre 2020 und 2021: Mit der zeitweisen Erweiterung von § 39a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4a durch das Zweite Corona-Steuerhilfegesetz v. 29.6.2020 (BGBl. I 2020, 1512) wird bestimmt, dass mW ab dem 1.7.2020 auch der zeitlich begrenzte Erhöhungsbetrag von 2.100 € gem. § 24b Abs. 2 Satz 3 für die Kj. 2020 und 2021 geltend gemacht werden kann. In 2020 wird der Erhöhungsbetrag nach einer entsprechenden Antragstellung auf die verbleibenden Lohnzahlungszeiträume 2020 verteilt (BTDrucks. 19/20058, 22). Für 2021 muss dann aufgrund der zweijährigen Gültigkeit kein weiterer Antrag gestellt werden. Die Erweiterung entfällt ab VZ 2022 (zur Begr. s. *Thürmer in Brandis/Heuermann*, § 39a Rz. 39a [11/2022]). Nach Nr. 4a letzter Halbs. kann für den Erhöhungsbetrag auch ohne Antrag des ArbN ein Freibetrag ermittelt werden. Auch wenn in einzelnen Bundesländern ein Automatismus technisch nicht umgesetzt wird, kann der betroffene Stpfl. die Erhöhung auch ohne offiziellen Vordruck, zB durch ein einfaches Schreiben oder einen Anruf, geltend machen. Soweit der erhöhte Freibetrag nicht im LStAbzugsverfahren berücksichtigt wurde, erfolgt eine stl. Entlastung im Veranlagungsverfahren.

20 **7. Entlastungsbetrag für Alleinerziehende bei Verwitweten (Abs. 1 Satz 1 Nr. 8)**

Seit 2004 gewährt § 24b Alleinerziehenden mittelbar über die LStKlasse II einen besonderen Entlastungsbetrag. Dies gilt nicht für verwitwete ArbN im Todesjahr und dem darauf folgenden Kj. Für sie ist lediglich das Splittingverfahren (LStKlasse III, § 38b Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b) vorgesehen, was diesen besonderen Freibetrag nicht berücksichtigt. Zur Kompensation dieser Benachteiligung sieht Nr. 8 die Eintragungsmöglichkeit vor (BTDrucks. 15/339, 23). Für die Eintragung ist insbes. im Kj. des Todeszeitpunkts die 600 €-Grenze des Abs. 2 Satz 4 zu beachten.

21–23 Einstweilen frei.

III. Beträge, wie sie nach § 37 Abs. 3 bei der Festsetzung von Einkommensteuer-Vorauszahlungen zu berücksichtigen sind (Abs. 1 Satz 1 Nr. 5)

1. Bedeutung

24

Im Bereich der Verlustvorträge, der immobilienbezogenen StVergünstigungen, anderer negativer Einkünfte und StErmäßigungen nach § 34f und § 35a gewährt § 39a Abs. 1 Nr. 5 berücksichtigungsfähige Positionen für solche Beträge, „wie sie nach § 37 Absatz 3 bei der Festsetzung von Einkommensteuer-Vorauszahlungen zu berücksichtigen sind“. Das bedeutet, dass sich die Nutzbarkeit nach den Regeln des § 37 richtet. Die Vorschrift soll die verfassungsrechtl. gebotene Angleichung von ArbN und Vorauszahlungspflichtigen verwirklichen (BTDrucks. 12/5630, 61). Sie wurde mW ab VZ 1994 neu gefasst, nachdem sowohl BVerfG (BVerfG v. 8.10.1991 – 1 BvL 50/86, BVerfGE 84, 348) als auch BFH (BFH v. 29.4.1992 – VI B 152/91, BStBl. II 1992, 752) einen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG erkannt hatten. Der Gesetzgeber griff damit Regelungen auf, die die Verwaltung bereits im Vorgriff auf die zu erwartenden Entsch. erlassen hatte (vgl. BMF v. 8.9.1992 – IV B 6 - S 2365 – 79/92, BStBl. I 1992, 527; BMF v. 19.2.1993 – IV B 6 - S 2365 – 6/93, BStBl. I 1993, 250). Inwieweit eine Eintragung erfolgt, steht nach bislang wohl hM im Ermessen des FA (vgl. FG Münster v. 29.8.2012 – 11 K 977/12 E, EFG 2012, 2194, rkr.; offengelassen von BFH v. 16.6.2011 – IX B 72/11, BFH/NV 2011, 1880; dagegen aber § 37 Anm. 41, 43).

2. Verbleibender Verlustabzug nach § 10d Abs. 2 sowie Abzugsbeträge zur Förderung des Wohneigentums (Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 Buchst. a)

25

Verlustabzug nach § 10d Abs. 2: Verluste, die der ArbN in den Vorjahren nicht geltend machen konnte oder auf der Grundlage des § 10d Abs. 1 Satz 5 nicht geltend gemacht hat, können im Rahmen eines Verlustvortrags nach Maßgabe des § 10d Abs. 2 für das Ermäßigungsverfahren berücksichtigt werden. Auch wenn eine förmliche Verlustfeststellung nicht vorliegt, so hat das FA einen eventuell nach § 10d Abs. 4 bestehenden Verlustvortrag selbständig nur für das Abzugsverfahren zu ermitteln und auf Antrag des ArbN zu berücksichtigen. Ist ein Verlustvortrag bereits festgestellt, so ist dieser maßgebend (FG Saarl. v. 5.12.2002 – 1 K 361/02, EFG 2003, 323, aufgehoben durch BFH v. 24.1.2005 – VIII B 116/03, BFH/NV 2005, 1108, ohne sachliche Stellungnahme).

Verlustabzug zur Förderung des Wohneigentums: Hinsichtlich der Nutzung von selbst bewohntem Wohneigentum gewähren bzw. gewährten §§ 10e, 10f, 10g, 10h, 10i EStG sowie § 15b BerlinFG und (bis 2016; s. Anm. 2) § 7 FördG Vergünstigungen, die nach Nr. 5 Buchst. a als Freibetrag zu berücksichtigen sind.

Zu den Besonderheiten im Fall des § 10f, wenn der ArbN die alsbaldige Selbstnutzung glaubhaft macht, vgl. OFD München v. 7.4.2000, DB 2000, 900.

26 **3. Negative Summe der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, selbständiger Tätigkeit, Vermietung und Verpachtung und sonstiger Einkünfte sowie der negativen Einkünfte aus Kapitalvermögen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 Buchst. b)**

Um die Summe der Abzugsbeträge der endgültigen Jahressteuerschuld anzupassen, kann der ArbN als Freibeträge die negative Summe der Einkünfte aus LuF, Gewerbebetrieb, selbständiger Arbeit, VuV und sonstigen Einkünfte sowie die negativen Einkünfte aus Kapitalvermögen berücksichtigen lassen. Dabei sind Verlustausgleichsbeschränkungen (§ 2 Abs. 3 aF oder § 10d Abs. 2) zu beachten (OFD Nürnberg. v. 11.11.1999, DB 1999, 2387).

Außer Betracht bleiben stets die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (R 39a.2 LStR 2023). Zu den negativen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vgl. Anm. 16.

Keine Berücksichtigung der positiven Einkünfte aus Kapitalvermögen:

- ▶ *Positive Einnahmen* aus Kapitalvermögen unterliegen einem Zinsabschlag (der ab VZ 2009 abgeltende Wirkung entfaltet, § 43 Abs. 5. Insoweit werden sie nicht mit negativen Einkünften aus anderen Einkunftsarten saldiert.
- ▶ *Negative Einkünfte aus Kapitalvermögen und Werbungskosten* können seit Einführung der Abgeltungsteuer durch die Unternehmenssteuerreform 2008 ab VZ 2009 aufgrund des Verbots der Segmentierung des Verlustausgleichs nach § 20 Abs. 6 (bzw. § 20 Abs. 9) mit anderen Einkunftsarten nicht berücksichtigt werden. In den vom Verlustausgleichsverbot nicht erfassten Fällen sind Freibeträge, die im LStAbzugsverfahren zu berücksichtigen sind, denkbar (§ 20 Abs. 6 Satz 2; vgl. R 39a.2 LStR 2023).
- ▶ *Negative Einkünfte in anderen Einkunftsarten* können nach Nr. 5 Buchst. b bei der Berechnung des einzutragenden Freibetrags einbezogen werden, um einen gewissen Ausgleich zu schaffen (BTDrucks. 12/5630, 61; BFH v. 21.11.1997 – VI R 93/95, BStBl. II 1998, 208).

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung: Negative Einkünfte aus VuV können im Vorauszahlungsverfahren nach § 37 Abs. 3 Sätze 8 bis 11 nur eingeschränkt geltend gemacht werden (vgl. im Einzelnen § 37 Anm. 155). Sie können grds. erstmals für das Kj. berücksichtigt werden, das auf das Kj. der Fertigstellung oder der Anschaffung des Gebäudes folgt (H 39a.2 LStH 2015; *Apitz*, EStB 2020, 100 zu § 7b). Abschreibungen sind ggf. zu schätzen, wenn zB eine Bescheinigung nach § 7i Abs. 2 (noch) nicht vorliegt (FG Nürnberg. v. 26.9.2012 – 3 K 723/12, EFG 2013, 100, rkr.).

27–30 Einstweilen frei.

31 **4. Eintragung des Vierfachen der Steuerermäßigungen nach den §§ 34f, 35a und 35c (Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 Buchst. c)**

Die Ermäßigungen nach § 34f (sog. Baukindergeld) und die mW zum VZ 2003 eingeführte StErmäßigung bei Aufwendungen für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse bzw. Dienstleistungen (§ 35a) bzw. Aufwendungen für energetische Maßnahmen iSd. § 35c (ab VZ 2020; s. Anm. 2; vgl. BMF v. 14.1.2021 – IV C 1 - S 2296 – c/20/10004, BStBl. I 2021, 103) sehen einen progressionsunabhängigen StAbzug von der EStSchuld vor. Um einen Abzug im LStVerfahren praktikabel zu

machen, sieht das Gesetz vor, dass das Vierfache der StErmäßigung als Freibetrag eingetragen werden kann. Dies gewährleistet eine Übereinstimmung im Veranlagungsverfahren bei einem StSatz des ArbN von 25 %. Zu den Voraussetzungen des § 35a vgl. auch BMF v. 15.2.2010 – IV C 4 - S 2296 – b/07/0003, 2010/0014334, BStBl. I 2010, 140; BMF v. 9.11.2016 – IV C 8 - S 2296 – b/07/10003, BStBl. I 2016, 1213, ergänzt durch BMF v. 1.9.2021 – IV C 8 - S 2296 – b/21/10002, BStBl. I 2021, 1494.

Einstweilen frei.

32–34

IV. Freibeträge iSd. § 32 Abs. 6 (Abs. 1 Satz 1 Nr. 6)

35

Im Abzugsverfahren werden für die Bemessung der LSt die Freibeträge für Kinder nicht berücksichtigt. Der Ausgleich erfolgt idR über das monatliche Kindergeld nach § 66. Im StAbzugsverfahren entfalten die eingetragenen Kinderfreibeträge lediglich für die Annexsteuern (KiSt, SolZ) Wirkung (§ 38b Abs. 2). Zur Verfassungsmäßigkeit der Beschränkung s. BFH v. 14.8. 1997 – VI B 43/97, BFH/NV 1998, 169; BFH v. 16.10.1998 – VI B 192/98, BFH/NV 1999, 310; zweifelnd BFH v. 13.9.2000 – VI B 134/00, FR 2001, 39.

Nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 kann ein Kinderfreibetrag gem. § 32 Abs. 6 für jedes Kind iSd. § 32 Abs. 1–4 eingetragen werden, für das kein Anspruch auf Kindergeld besteht. Unter diese Regelung fallen unbeschränkt stpfl. ArbN, deren Kinder außerhalb der EU bzw. EWR-Staaten leben (§ 63 Abs. 1 Satz 6, vgl. BFH v. 22.4.1994 – III R 22/92, BStBl. II 1994, 887). Bei den sog. Auslandskindern ist die mögliche Reduktion des Kinderfreibetrags nach § 32 Abs. 6 Satz 4 zu beachten (zu den Einzelheiten s. § 32 Anm. 178). Daneben trifft die Vorschrift auf ArbN zu, die mit ihren Kindern im Inland leben, aber über keine Aufenthaltsberechtigung oder -erlaubnis verfügen (§ 62 Abs. 2).

Allgemeine Berücksichtigung von Kindern (Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Satz 1): Um die Freistellung des Existenzminimums für ArbN ohne Anspruch auf Kindergeld sicherzustellen, wurde durch das JStG 1997 v. 20.12.1996 (s. Anm. 2) und das Gesetz zur Familienförderung v. 22.12.1999 (s. Anm. 2) als Ergänzung zu § 31 die Möglichkeit eingeräumt, die nach § 32 Abs. 6 zustehenden Freibeträge als allgemeinen Freibetrag eintragen zu lassen.

Berücksichtigung von Kindern aufgrund von Meldedaten (Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Satz 2): Grundsätzlich wird die Zahl der Kinderfreibeträge für Kinder unter 18 Jahren, die unbeschränkt estpfl. sind, als LStAbzugsmerkmal aufgrund der Meldedaten automatisch gebildet. Um eine Doppelberücksichtigung zu vermeiden, dürfen sie nicht noch zusätzlich als Freibetrag iSd. § 39a berücksichtigt werden (vgl. *Paintner*, DStR 2012, 105 [109]; *Krüger* in *Schmidt*, 42. Aufl. 2023, § 39a Rz. 6).

Vermeidung von Doppelberücksichtigungen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Satz 3): Wird ein Kind im Laufe des Kj. unbeschränkt estpfl. (zB aufgrund eines Umzugs vom Ausland ins Inland), so wird für dieses Kind nach der Anmeldung bei der Gemeinde automatisch ein Kinderfreibetrag gebildet, unabhängig davon, ob für dieses Kind bereits ein zuvor beantragter Freibetrag nach § 39a Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Satz 1 gebildet und dem ArbG mitgeteilt worden ist. Deshalb wird der ArbN verpflichtet, dem FA mitzuteilen, wenn ein Kind doppelt berücksichtigt wurde, und

einen nach § 39a Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Satz 1 gebildeten Freibetrag ändern zu lassen (BTDrucks. 17/6263, 51).

36 V. Übertragung des Grundfreibetrags (Abs. 1 Satz 1 Nr. 7)

Geringverdienende Arbeitnehmer mit mehr als einem Dienstverhältnis können dadurch stl. Nachteile erleiden, dass der Arbeitslohn aus dem ersten Arbeitsverhältnis nicht ausreicht, um den stfreien Höchstbetrag nach § 39b Abs. 2 Satz 6 auszuschöpfen, während der Arbeitslohn aus allen weiteren Dienstverhältnissen vollumfänglich der Besteuerung gem. LStKlasse VI unterliegt. Als Möglichkeit zum Ausgleich dieser Benachteiligung sieht Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 vor, den LStAbzug für ein zweites oder weiteres Dienstverhältnis durch die Übertragung des in der Eingangsstufe für das erste Arbeitsverhältnis berücksichtigten Freibetrags – nach freiem Ermessen des ArbN – auf das zweite oder weitere Arbeitsverhältnis ganz oder teilweise zu reduzieren.

Verfahren: Bei mehreren Dienstverhältnissen sind für jedes Dienstverhältnis elektronische LStAbzugsmerkmale zu bilden (§ 39e). Damit die Datenbank im BZSt. die elektronischen LStAbzugsmerkmale korrekt dem ersten und den weiteren Dienstverhältnissen zuordnen und übermitteln kann, muss der ArbN dem ArbG zur Anforderung der für ihn zutreffenden elektronischen LStAbzugsmerkmale mitteilen, ob es sich um das erste oder ein weiteres Dienstverhältnis handelt. Der früher erforderliche Antrag beim WohnsitzFA entfällt damit (s. zum weiteren Verfahren § 39e Abs. 4 Nr. 3). Zum Verfahren allg. bei geringfügigen Beschäftigungsverhältnissen s. BMF v. 10.1.2000 – IV C 5 - S 2330 – 2/00, BStBl. I 2000, 138, sowie Anhang 4 LStH 2022.

Freibetragsobergrenze (Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Sätze 1 und 2): Bis 2022 orientierte sich die Freibetragsobergrenze an der Summe der in § 39b Abs. 2 Nr. 5 genannten Beträge, zu der auch die Vorsorgepauschale gehörte. Durch das InflAusG v. 8.12.2022 (BGBl. I 2022, 2230; BStBl. I 2023, 3) wurde das (vereinfachte) Verfahren zur Ermittlung der Arbeitslohngrenzen aus § 46 Abs. 2 Nr. 3 und 4 übernommen (s. § 46 Anm. 34ff.). Die sich ständig ändernden Höchstbeträge müssen nicht mehr im Gesetzestext ausdrücklich konkretisiert werden. Diese lassen sich nunmehr der Internetseite des BMF bzw. dem amtlichen LSt-Handbuch entnehmen. Dadurch, dass Vorsorgeaufwendungen ab dem VZ 2023 im LStErmäßigungsverfahren nicht mehr berücksichtigt werden, ist der Höchstbetrag tendenziell etwas niedriger als nach der alten Rechtslage. Dies mindert demzufolge potenziell Nachzahlungen nach der gem. § 46 Abs. 2 Nr. 2 obligatorischen EStVeranlagung (BTDrucks. 20/3496, 25).

Hinzurechnungsbetrag (Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Sätze 3 und 4): Der ArbG hat auch – soweit der Freibetrag berücksichtigt wird – den Hinzurechnungsbetrag in gleicher Höhe für das erste Arbeitsverhältnis zu bilden. Dadurch soll zB eine doppelte Inanspruchnahme des Grundfreibetrags verhindert werden. Sollten für das erste Arbeitsverhältnis weitere Freibeträge nach § 39a zu berücksichtigen sein, müssten diese zunächst verrechnet werden (s. R 39a.1 Abs. 8 LStR 2023). Der nicht verrechnete Teil wäre dann als verminderter Hinzurechnungsbetrag für das erste Arbeitsverhältnis zu berücksichtigen (*Thürmer in Brandis/Heuermann*, § 39a Rz. 51 [11/2022]).

37–39 Einstweilen frei.

C. Erläuterungen zu Abs. 2: Eintragungsverfahren

I. Antragstellung auf amtlich vorgeschriebenem Vordruck (Abs. 2 Satz 1)

40

Der Antrag hat nach Abs. 2 Satz 1 nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck zu erfolgen, den das BMF festlegt (§ 51 Abs. 4 Nr. 1 Buchst c). Aufgrund der Parallelität zu § 150 Abs. 1 Satz 1 AO sind – wie bei den StErklärungen im Allgemeinen – auch vergleichbare selbst ausgedruckte Formulare zulässig (Begr. zu § 95 RegE einer AO, BTDrucks. VI/1982, 128).

II. Antragsfrist (Abs. 2 Sätze 2 und 3)

41

Fristbeginn: Der Antrag darf frühestens am 1. Oktober des Vorjahres, für das der Freibetrag gelten soll, gestellt werden (Abs. 2 Satz 2). Damit knüpft der gesetzlich vorgeschriebene Starttermin an den ursprünglichen faktischen Beginn des LStErmäßigungsverfahrens an, als zB die LStKarten ab dem 20. September versandt wurden. Der Gesetzgeber begründet die Notwendigkeit eines fixen Starttermins mit der aus seiner Sicht gebotenen Verwaltungsökonomie. Die FÄ wären vorher regelmäßig mit Veranlagungstätigkeit beschäftigt. Zudem sollte der Zeitraum zwischen dem Beginn des Ermäßigungsverfahrens und dem für die Bildung der elektronischen LStAbzugsmerkmale maßgebenden Jahresbeginn möglichst kurz sein, da (die Rechtslage ändernde) Steuergesetze häufig erst am Ende eines Jahres erlassen würden (BTDrucks. 17/6263, 52). Diese Begründung ist insgesamt wenig überzeugend. Dies sieht offensichtlich auch der Gesetzgeber selbst so: Er weist daher in seiner Gesetzesbegründung vorsorglich darauf hin, dass das FA einen vor dem 1. Oktober gestellten Antrag dennoch bearbeiten und nicht aus formalen Gründen ablehnen wird.

Fristende: Der Antrag muss bis zum 30. November des Kj. gestellt werden, für das der Freibetrag gelten soll (Abs. 2 Sätze 2 und 3). Ein späterer Antrag würde auf das LStAbzugsverfahren keine Auswirkungen mehr haben, da der ArbG über die LStAbzugsmerkmale noch informiert werden muss. Es handelt sich um eine nicht verlängerbare Ausschlussfrist. Entscheidet das FA erst zu einem Zeitpunkt, an dem sich die Entsch. nicht (auch nicht mehr auf den LStJA durch den ArbG) auswirken kann, kann der ArbN nur noch im Rahmen einer Feststellungsklage gegen die Entsch. gerichtlich vorgehen (zum Feststellungsinteresse s. Anm. 8).

III. Antragsgrenze (Abs. 2 Sätze 4 und 5)

42

Für die Freibeträge nach Abs. 1 Nr. 4 bis 7 existiert keine Antragsgrenze. Die übrigen Freibeträge (Abs. 1 Nr. 1–3 und 8) werden aus verwaltungsökonomischen Gründen nur dann berücksichtigt, wenn ihre Summe (nach Abzug des WKPauschbetrags, soweit WK eingetragen werden) 600 € überschreitet (Abs. 2 Satz 4). Die Grenze ist nach einhelliger Meinung verfassungsgemäß (vgl. nur FG München v. 26.3.1991, EFG 1991, 568, rkr.). Sie wird bei Ehegatten nicht verdoppelt. Die Grenze wird auch bei zweijähriger Geltungsdauer des Freibetrags jahresbezogen geprüft (s. Anm. 17). Die Berücksichtigung von Freibeträgen nach Abs. 1 Nr. 4a bis 8 erfolgt unbeschränkt, also ohne Prüfung einer Antragsgrenze.

Prüfung der Grenze (Abs. 2 Satz 4): Die Prüfung der Eintragungsgrenze ist nur bei Erstanträgen erforderlich. Ist bereits ein Freibetrag eingetragen, so ist bei der Änderung des Freibetrags die Antragsgrenze nicht erneut zu prüfen. Eine Antragstellung ist selbst dann zulässig, wenn durch die neuerliche Antragstellung (aufgrund eines niedrigeren Freibetrags) die Antragsgrenze unterschritten wird (glA Thürmer in Brandis/Heuermann, § 39a Rz. 67 [11/2022]).

Eintragungsbeschränkungen im Einzelnen: Die Eintragungsbeschränkung bezieht sich damit auf folgende Aufwendungen bzw. abziehbaren Beträge (s. R 39a.1 Abs. 2 LStR 2023):

- ▶ *Werbungskosten* (Aufwendungen iSd. § 9): Da der WKPauschbetrag bereits mit der Wahl der LStKlasse berücksichtigt wird, wird nur der darüber hinausgehende Betrag berücksichtigt.
- ▶ *Sonderausgaben iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 1a, 1b und 4* werden in (voraussichtlich) tatsächlicher Höhe angesetzt, auch wenn diese geringer sind als der Pauschbetrag.
- ▶ *Sonderausgaben iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 1, 5, 7 und 9* können angesetzt werden, jedoch höchstens die nach diesen Vorschriften berücksichtigungsfähigen Aufwendungen.
- ▶ *Vorsorgeaufwendungen iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 2, 3 und 3a* bleiben in jedem Fall außer Betracht, auch soweit sie die Vorsorgepauschale (§ 39b Abs. 2 Satz 5 Nr. 3) übersteigen.
- ▶ *Mitgliedsbeiträge und Spenden an politische Parteien iSd. § 2 PartG* sind zu berücksichtigen. Dies gilt auch für die Aufwendungen an unabhängige Wählervereinigungen nach § 34g Nr. 2 (vgl. Anm. 17).
- ▶ *Außergewöhnlichen Belastungen iSd. § 33* werden in tatsächlicher Höhe berücksichtigt, ohne Kürzung um die zumutbare Eigenbelastung (Krüger in Schmidt, 42. Aufl. 2023, § 39a Rz. 11).
- ▶ *Sonstige abziehbare Beträge (§§ 24b, 33a, 33b Abs. 6)* können berücksichtigt werden, wobei hier die stl. abziehbaren Beträge maßgeblich sind, nicht die tatsächlichen Aufwendungen.

43 IV. Verzicht auf nähere Angaben (Abs. 2 Satz 5)

Das FA kann bei der Antragstellung auf nähere Angaben durch den ArbN verzichten, wenn der Freibetrag den Freibetrag aus dem Vorjahr nicht übersteigt. Weitere Voraussetzung ist eine Versicherung des ArbN, dass sich die maßgebenden Verhältnisse im Vergleich zum Vorjahr nicht wesentlich geändert haben. Ob das FA nähere Angaben anfordert, liegt in dessen pflichtgemäßem Ermessen, wobei dieses durch Selbstbindung der Verwaltung (so auch noch R 39a.1 Abs. 1 LStR 2008) eingeschränkt wird und nur dann weitere Erläuterungen angefordert werden können, wenn konkrete Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass der Inhalt der Antragstellung sachlich unrichtig ist.

Über den Wortlaut der Vorschrift hinaus ist die Vereinfachungsregelung uE auch dann anwendbar, wenn sich der Freibetrag allein aus gesetzgeberischen Gründen (zB Erhöhung der Kilometer-Abzugsbeträge im Rahmen einer Entfernungspauschale) ändert. Soweit sich aus der Sphäre des Stpfl. keine Änderungen ergeben, die eine neuerliche rechtl. oder tatsächliche Überprüfung notwendig machen, be-

steht kein sachlicher Grund, vom ArbN nähere Angaben anzufordern. Eine ggf. notwendige Korrektur erfolgt im Veranlagungsverfahren, soweit es nach § 46 Abs. 2 Nr. 4 vorgeschrieben ist.

V. Zeitliche Verteilung des Freibetrags (Abs. 2 Sätze 6 und 7)

44

Im finanzamtlichen Verfahren ist der zu berücksichtigende Freibetrag auf die der Antragstellung folgenden Monate des Kj. gleichmäßig zu verteilen (Abs. 2 Satz 6), ggf. auch in Wochen- und Tagesfreibeträgen. Rückwirkend auf den 1. Januar berücksichtigt werden nur im Januar beantragte Freibetrageintragungen (Abs. 2 Satz 7). Dabei sind für die Umrechnung des Jahresbetrags die Monate ganz, der Wochenfreibetrag mit 7/30 und der Tagesfreibetrag mit 1/30 des Monatsfreibetrags anzusetzen. Der Monatsbetrag ist auf volle Euro, der Wochenbetrag auf den nächsten durch 10 teilbaren und der Tagesbeitrag auf den nächsten durch 5 teilbaren Cent-Betrag abzurunden (R 39a.1 Abs. 7 LStR 2023).

Änderung des Freibetrags: Ist bereits ein Freibetrag vom FA festgestellt worden, so stellt sich die Frage, ob Abs. 2 Satz 6 auch auf einen Änderungsantrag anwendbar ist (so R 39a.1 Abs. 8 LStR 2023, s. auch Anwendungsbeispiel unter H 39a.1 LStH 2022).

Der Gesetzeswortlaut lässt dies uE offen, da sich die Vorschrift nur auf die (erstmalige) Berücksichtigung und nicht die Änderung der Höhe bezieht (so auch BFH v. 12.5.1995 – VI B 8/95, BFH/NV 1995, 877; *Krüger* in *Schmidt*, 42. Aufl. 2023, § 39a Rz. 13, allerdings nur für die Herabsetzung eines Freibetrags).

Da die Feststellung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung steht (Abs. 4 Satz 1), lassen sich Änderungen nach § 164 Abs. 2 AO auch rückwirkend begründen, ohne dass diese Vorschrift durch eine Spezialregelung verdrängt würde. Dies entspricht dem Grundgedanken des EStVorauszahlungsverfahrens, bei dem eine Anpassung auch mit Rückwirkung möglich ist. Infolgedessen kann ein Freibetrag herabgesetzt werden, auch wenn die verbrauchten Freibeträge den neu ermittelten Betrag übersteigen (*Thürmer* in *Brandis/Heuermann*, § 39a Rz. 74 [11/2022]; *Krüger* in *Schmidt*, 42. Aufl. 2023, § 39a Rz. 13; aA *Mues* in *LBP*, § 39a Rz. 11 [11/2022]).

VI. Aufteilung bei beschränkt steuerpflichtigem Arbeitnehmer (Abs. 2 Satz 8)

45

Durch das BeitrRLUmsG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171) wurde die Regelung aus § 39d Abs. 2 Satz 3 aF übernommen. Danach hat das BSFA den Frei- oder Hinzurechnungsbetrag durch Aufteilung in Monats-, Wochen oder Tagesbeträge jeweils auf die prognostizierte Dauer des Arbeitsverhältnisses im Kj. zu verteilen. Dabei sind ggf. auch im Kj. bereits abgelaufene Zeiträume desselben Arbeitsverhältnisses einzubeziehen, es sei denn, der ArbN beantragt die Verteilung der Beträge auf die restliche Dauer des Dienstverhältnisses. Abweichend von Abs. 2 Satz 6 ist keine Verteilung auf die „der Antragstellung folgenden Monate des Kalenderjahres“ vorgesehen. Eine Korrektur des LStAbzugs kann in diesem Fall durch § 41c Abs. 1 Nr. 1 erfolgen; zudem kommt noch die Geltendmachung eines Erstattungsanspruchs iSd. § 37 Abs. 2 AO in Betracht.

46 **VII. Entsprechende Regelung für den Hinzurechnungsbetrag nach Abs. 1 Nr. 7 (Abs. 2 Satz 9)**

Wird der Grundfreibetrag bei mehreren Arbeitsverhältnissen berücksichtigt, so gelten die Regelungen hinsichtlich der Verfahrensvereinfachung nach Abs. 2 Satz 5 (s. Anm. 43) entsprechend. Ebenso sind die Regelungen über die zeitliche Berücksichtigung eines Hinzurechnungsbetrags nach Abs. 2 Sätze 6–8 (s. Anm. 44, 45) zu berücksichtigen.

47–51 Einstweilen frei.

D. Erläuterungen zu Abs. 3: Sonderregelungen für Freibeträge bei Ehegatten und Lebenspartnern

52 **I. Ermittlung des Freibetrags (Abs. 3 Satz 1)**

Grundsatz: Für Ehegatten bzw. Lebenspartner, die beide unbeschränkt estpfl. sind und nicht dauernd getrennt leben, sieht Abs. 3 die gemeinsame Ermittlung des Freibetrags vor.

Für die einzelnen berücksichtigungsfähigen Tatbestände gilt:

- ▶ *Sonderausgaben iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 4, 5, 9, Abs. 1a und § 10b* werden einheitlich ermittelt. Von den SA wird ein Pauschbetrag von 72 € (§ 10c Satz 2) abgezogen (Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2).
- ▶ *Außergewöhnliche Belastungen iSd. §§ 33, 33a, 33b Abs. 6* können auch dann eingetragen werden, wenn die Voraussetzungen nur von einem der Ehegatten erfüllt werden (R 39a.3 Abs. 3 LStR 2015).
- ▶ *Pauschbeträge für Behinderte, Hinterbliebene und Pflegepersonen iSd. § 33b* werden für jeden Ehegatten gewährt, der die Voraussetzungen hierfür erfüllt. Hierbei ist es unbeachtlich, ob derjenige, der den Pauschbetrag nach § 33b in Anspruch nehmen kann, auch selbst ArbN ist. Eine Eintragung erfolgt auch, wenn nur der andere Ehegatte ArbN ist, solange dieser ebenfalls unbeschränkt estpfl. ist und die Ehegatten nicht dauernd getrennt leben (R 39a.3 Abs. 4 LStR 2023). Pauschbeträge von Kindern können nach § 33b Abs. 5 auf die Eltern übertragen werden, die einen Kinderfreibetrag oder Kindergeld erhalten, sofern das Kind den Pauschbetrag nicht selbst in Anspruch nimmt.

Ausnahmen: Von der gemeinsamen Ermittlung sind ausgenommen:

- ▶ *Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit*, die für jeden Ehegatten getrennt zu ermitteln sind. Hierbei ist zu berücksichtigen, dass der WKPauschbetrag nach § 9a Satz 1 Nr. 1 für jeden Ehegatten gesondert abgezogen wird.
- ▶ *Kinderfreibeträge iSd. Abs. 1 Nr. 6*, da insoweit die Zuordnungsentscheidung nach § 32 Abs. 6 Vorrang hat.
- ▶ *Der Hinzurechnungsbetrag bei mehreren Dienstverhältnissen iSd. Abs. 1 Nr. 7:* Erst nach Aufteilung des/der Freibetrags/Freibeträge wird dieser beim jeweiligen ArbN berücksichtigt (R 39a.3 Abs. 5 Satz 4 LStR 2023). Diese Regelung entspricht dem Vorgehen bei der Eintragung von WK nach Abs. 1 Nr. 1. Durch diese Einschränkung könnten Ehegatten mit der StKlassenkombination III/V

benachteiligt werden, sofern sie bei Zusammenrechnung ihrer Arbeitslöhne den Eingangsbetrag nach § 39b Abs. 2, ab dem die LStBelastung beginnt, nicht ausschöpfen.

II. Antragsgrenze bei Ehegatten (Abs. 3 Satz 2)

53

Für die Feststellung, ob die Antragsgrenze des Abs. 2 Satz 4 von 600 € überschritten ist, ist die Summe der für beide Ehegatten geltend gemachten Aufwendungen maßgeblich. Die Antragsgrenze wird nicht verdoppelt. Der WKPauschbetrag ist dabei bei jedem Ehegatten (sofern er Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht) einzeln zu berücksichtigen.

III. Aufteilung des Freibetrags (Abs. 3 Sätze 3 und 4)

54

Grundsätzlich teilt die FinBeh. den gemeinsam nach Abs. 3 Satz 1 ermittelten Freibetrag hälftig auf die Ehegatten auf, wenn für beide LStAbzugsmerkmale gebildet worden sind (Abs. 3 Satz 3). Eine abweichende Aufteilung ist auf Antrag der Ehegatten möglich. Diese Aufteilung gilt dann für das gesamte Kalenderjahr (Abs. 3 Satz 4 iVm. Abs. 1 Satz 2). Die Aufteilung kann jederzeit auf Antrag der Ehegatten geändert werden. Um eine Doppelberücksichtigung zu verhindern, sind verbrauchte Teile des Freibetrags bei der erneuten Verteilung abzusetzen (*Krüger in Schmidt*, 42. Aufl. 2023, § 39a Rz. 15).

Eine Aufteilung des Freibetrags wegen erhöhter WK bei den Einkünften aus § 19 ist indes nicht möglich. Ebenso ausgeschlossen ist eine Aufteilung der Freibeträge für Kinder und Betreuung bzw. des Grundfreibetrags (*Thürmer in Brandis/Heuermann*, § 39a Rz. 90 [11/2022]). Abs. 3 Satz 3 verweist auf Satz 1, der eine Zusammenrechnung dieser Kosten ausschließt.

Der Pauschbetrag für Behinderte und Hinterbliebene iSd. § 33b kann – abweichend von der Grundregel nach Abs. 3 Satz 1 – auch vollständig bei dem Ehegatten eingetragen werden, der die Voraussetzungen für den Pauschbetrag erfüllt (R 39a.3 Abs. 5 Satz 3 LStR 2023).

IV. Auflösung der Ehe (Abs. 3 Satz 5)

55

Eine Sonderregelung greift für den Fall, dass die Ehe in dem VZ, für den die LStAbzugsmerkmale gebildet wurden, aufgelöst wird und der Ehegatte des ArbN im gleichen Jahr wieder heiratet. Nach Abs. 3 Satz 5 sind nur die Beträge berücksichtigungsfähig, die in der Person desjenigen erfüllt sind, für den die Freibeträge als LStAbzugsmerkmale gebildet worden sind.

Die Berechnung der Antragsgrenze von 600 € bleibt von der Regelung des Abs. 3 Satz 5 unberührt. Maßgebend ist nach Abs. 3 Satz 2 weiterhin die Summe der für beide Ehegatten im Kj. der Auflösung der Ehe in Betracht kommenden Aufwendungen und abziehbaren Beträge.

Die Regelung stellt damit – anders als die Veranlagungsregeln – nicht darauf ab, ob der wiederverheiratete Partner die Voraussetzungen der Zusammenveranlagung erfüllt. Damit wird der ArbN im LStAbzugsverfahren eventuell grundlos be-

nachteiligt, obwohl eine ggf. notwendige materiell-rechtl. Korrektur durch das (obligatorische) Amtsveranlagungsverfahren erfolgen würde.

56 V. Verdopplung des Sonderausgaben-Pauschbetrags in besonderen Fällen (Abs. 3 Satz 6)

Der SA-Pauschbetrag ist zu verdoppeln, wenn bei der Festsetzung der ESt für den ArbN das Splittingverfahren anzuwenden ist, weil die Voraussetzungen für das sog. Verwitwetensplitting (§ 32a Abs. 6 Nr. 1) bzw. das Splitting nach Auflösung der Ehe (§ 32a Abs. 6 Nr. 2) erfüllt sind.

57–60 Einstweilen frei.

E. Erläuterungen zu Abs. 4: Beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer

61 I. Inhalt und historische Einordnung

Im Falle der beschränkten StPflcht, ermittelt das BetriebsstättenFA die Summe der vom Arbeitslohn abzuziehenden, in Abs. 4 Nr. 1–3 abschließend aufgezählten Frei- bzw. Hinzurechnungsbeträge. Durch das BeitrRLUmsG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171) wurde der Regelungsinhalt aus § 39d Abs. 2 Sätze 1 und 2 aF in den neu gefassten Abs. 4 übernommen (BTDrucks. 6262, 52). Zu verfassungsrechtl. Bedenken vgl. § 50 Anm. 6, 80. Zur Vereinbarkeit mit Unionsrecht vgl. § 50 Anm. 7.

II. Frei- bzw. Hinzurechnungsbeträge (Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 bis 3)

61a 1. Werbungskosten (Abs. 4 Satz 1 Nr. 1)

Werbungskosten werden nur berücksichtigt, soweit sie den Pauschbetrag nach § 9a Nr. 1 Buchst. a oder b übersteigen (Abs. 4 Satz 1 Nr. 1). Zu beachten sind die folgenden Einschränkungen:

Inländische Einkünfte: Es kommen bei der Berechnung nur solche WK in Betracht, die mit inländ. Einkünften im Zusammenhang stehen (§ 50 Abs. 1 Satz 1).

Zeitanteilige Berücksichtigung: Ist der ArbN nicht das ganze Kj. beschäftigt, so sind WK und SA (dazu unten) nur insoweit einzutragen, als sie die zeitanteiligen Pauschbeträge (§ 50 Abs. 1 Satz 6) übersteigen. Die Gewährung eines anteiligen Pauschbetrags ist nicht von der Zahlung laufenden Arbeitslohns abhängig (Hess. FG v. 23.9.1988 – IX 173/82, EFG 1989, 117, rkr.). Wechselt die StPflcht (unbeschränkt zu beschränkt oder umgekehrt) innerhalb eines Kj., so sind die WK unterjährig aufzuteilen in einen Teil der beschränkten und unbeschränkten StPflcht. Maßgebend für die Zugehörigkeit ist dabei die wirtschaftliche Zugehörigkeit und nicht der konkrete Abflusszeitpunkt iSd. § 11 Abs. 2 (aA zum LStJA: BFH v. 6.4.1984 – VI R 162/81, BStBl. II, 1984, 587; zur „wirtschaftlichen Zugehörigkeit“: § 50 Anm. 38). Fällt die beschränkte StPflcht im Laufe eines Jahres weg, hat der ArbN Anspruch auf Erstattung nach § 37 Abs. 2 AO bzw. § 41c Abs. 1 (von Bornhaupt, BB 1985, Beilage 16, 5)).

2. Sonderausgaben (Abs. 4 Satz 1 Nr. 1a und 2)

61b

Satz 1 Nr. 1a: Ab dem VZ 2024 werden ArbN, die bei einem ausländ. VU oder einem ausländ. Sozialversicherungsträger kranken- oder pflegeversichert sind, über Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a im Freibetragsverfahren entlastet (s. dazu Anm. 16a). Wird ein solcher Freibetrag gebildet, führt dies grds. zu einer Pflichtveranlagung des beschränkt stpfl. ArbN nach § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. a (vgl. BTDruks. 19/22850, 100).

Satz 1 Nr. 2: Sonderausgaben iSd. § 10b können berücksichtigt werden, soweit sie den SA-Pauschbetrag nach § 10c übersteigen. Ist der ArbN nicht das ganze Kj. beschäftigt, so ist für die Berechnung des Pauschbetrags die Zeiteiligkeit zu beachten (s. Anm. 61a). Die Beträge nach §§ 10e und 10i können (ohne Abzug) als Freibeträge berücksichtigt werden. Entsprechend der Regelung des § 50 Abs. 1 sind andere SA und die agB, Pauschbeträge für Behinderte und Hinterbliebene nach § 33b sowie Freibeträge für Kinder nicht berücksichtigungsfähig, s. § 50 Anm. 2.

3. Freibetrag nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 (Abs. 4 Satz 1 Nr. 3)

61c

Die Möglichkeit der Übertragung des Grundfreibetrags im Rahmen eines zweiten oder weiteren Dienstverhältnisses besteht auch für beschränkt stpfl. Geringverdiener (vgl. im Einzelnen Anm. 36). Der Antrag ist auf amtlichem Vordruck bei dem FA zu stellen, dem erstmalig die LStAbzugsmerkmale mitgeteilt wurden (vgl. § 39 Abs. 2 Sätze 2 und 3).

III. Antragsverfahren (Abs. 4 Satz 2)

62

Antragsberechtigung: Neben dem ArbN ist auch der ArbG berechtigt, einen Antrag im Namen des ArbN zu stellen (BFH v. 12.6.1997 – I R 72/96, BStBl. II 1997, 660).

Voraussetzungen: Der Antrag ist auf amtlich vorgeschriebenem Vordruck beim BSFA zu stellen. Eine Antragsgrenze von 600 € sieht die Vorschrift nicht vor. Der Antrag kann bis zum 31. Dezember gestellt werden. Damit greift die für beschränkt stpfl. ArbN geltende Beschränkung (bis zum 30. November des Kj.) nicht. Es handelt sich um eine nicht verlängerbare Ausschlussfrist. Nach Ablauf des Kj. ist eine Berücksichtigung erhöhter WK oder SA nicht mehr möglich, wenn nicht die Voraussetzungen der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach § 110 AO vorliegen. Zur Veranlagungsmöglichkeit vgl. § 46 Anm. 9.

Einstweilen frei.

63–65

F. Erläuterungen zu Abs. 5: Nachforderungen eines Lohnsteuerfehlbetrags vom Arbeitnehmer

66

Für den ArbN selbst besteht – außerhalb des Regelungsbereichs des Abs. 1 Satz 5 – keine Verpflichtung, eine nachträgliche Änderung der Verhältnisse dem FA mitzuteilen. § 153 Abs. 2 AO greift nicht ein, soweit der Wegfall der Voraussetzungen des § 39a bei Antragstellung dem ArbN nicht bekannt war (*Krüger in Schmidt*, 42. Aufl. 2023, § 39a Rz. 18). Sind die Freibeträge unzutreffend berücksichtigt wor-

den und stellt sich der Sachverhalt erst nach Ablauf des Abzugszeitraums heraus, so kann und muss das FA nach Abs. 5 zur Sicherung eines materiell ordnungsgemäßen LStEinbehalts den Fehlbetrag vom ArbN zurückfordern, wenn die Bagatellgrenze von 10 € je betroffenes Kj. überschritten wird. Dazu erlässt das FA gegenüber dem ArbN einen LStNachforderungsbescheid (vgl. im Einzelnen § 42d Anm. 83 ff.). Gestützt wird dieser Nachforderungsbescheid auf § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO, denn die Bildung eines Freibetrags als LStAbzugsmerkmal ist Grundlagenbescheid iSd. § 171 Abs. 10 AO, dem Bindungswirkung für den Nachforderungsbescheid zukommt.

Inanspruchnahme im laufenden Kalenderjahr: Während des Kj. kann der ArbN uneingeschränkt in Anspruch genommen werden. Nach Ablauf des Kj. kann das FA Nachforderungsansprüche nur bis zur Bestandskraft des EStBescheids geltend machen. War schon ein EStBescheid erlassen, so kann ein LStNachforderungsbescheid noch ergehen, wenn die verfahrensrechtl. Änderungsvorschriften dies zulassen (BFH v. 20.3.1987 – VI R 161/82, BFH/NV 1987, 511; *Thürmer* in *Brandis/Heuermann*, § 39a Rz. 111 [11/2022]).

Eine Verpflichtung des FA zur Änderung des Freibetrags selbst besteht im Nachforderungsverfahren nicht, wenn sie keine Auswirkungen auf das Abzugsverfahren durch den ArbG hat (BFH v. 24.9.1982 – VI R 64/79, BStBl. II 1983, 60).

Abs. 5 gilt nur für die LStNachforderung gegenüber dem ArbN. Die Vorschrift – und damit auch die Bagatellregelung – findet keine Anwendung auf das Veranlagungsverfahren nach § 46.