

§ 38b

Lohnsteuerklassen, Zahl der Kinderfreibeträge

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), zuletzt geändert durch BeitrRLUmsG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171)

(1) ¹Für die Durchführung des Lohnsteuerabzugs werden Arbeitnehmer in Steuerklassen eingereiht. ²Dabei gilt Folgendes:

1. In die Steuerklasse I gehören Arbeitnehmer, die
 - a) unbeschränkt einkommensteuerpflichtig und
 - aa) ledig sind,
 - bb) verheiratet, verwitwet oder geschieden sind und bei denen die Voraussetzungen für die Steuerklasse III oder IV nicht erfüllt sind; oder
 - b) beschränkt einkommensteuerpflichtig sind;
2. in die Steuerklasse II gehören die unter Nummer 1 Buchstabe a bezeichneten Arbeitnehmer, wenn bei ihnen der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24b) zu berücksichtigen ist;
3. in die Steuerklasse III gehören Arbeitnehmer,
 - a) die verheiratet sind, wenn beide Ehegatten unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind und nicht dauernd getrennt leben und
 - aa) der Ehegatte des Arbeitnehmers keinen Arbeitslohn bezieht oder
 - bb) der Ehegatte des Arbeitnehmers auf Antrag beider Ehegatten in die Steuerklasse V eingereiht wird,
 - b) die verwitwet sind, wenn sie und ihr verstorbener Ehegatte im Zeitpunkt seines Todes unbeschränkt einkommensteuerpflichtig waren und in diesem Zeitpunkt nicht dauernd getrennt gelebt haben, für das Kalenderjahr, das dem Kalenderjahr folgt, in dem der Ehegatte verstorben ist,
 - c) deren Ehe aufgelöst worden ist, wenn
 - aa) im Kalenderjahr der Auflösung der Ehe beide Ehegatten unbeschränkt einkommensteuerpflichtig waren und nicht dauernd getrennt gelebt haben und
 - bb) der andere Ehegatte wieder geheiratet hat, von seinem neuen Ehegatten nicht dauernd getrennt lebt und er und sein neuer Ehegatte unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind, für das Kalenderjahr, in dem die Ehe aufgelöst worden ist;
4. in die Steuerklasse IV gehören Arbeitnehmer, die verheiratet sind, wenn beide Ehegatten unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind und nicht dauernd getrennt leben und der Ehegatte des Arbeitnehmers ebenfalls Arbeitslohn bezieht;
5. in die Steuerklasse V gehören die unter Nummer 4 bezeichneten Arbeitnehmer, wenn der Ehegatte des Arbeitnehmers auf Antrag beider Ehegatten in die Steuerklasse III eingereiht wird;

6. die Steuerklasse VI gilt bei Arbeitnehmern, die nebeneinander von mehreren Arbeitgebern Arbeitslohn beziehen, für die Einbehaltung der Lohnsteuer vom Arbeitslohn aus dem zweiten und einem weiteren Dienstverhältnis sowie in den Fällen des § 39c.

³Als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig im Sinne der Nummern 3 und 4 gelten nur Personen, die die Voraussetzungen des § 1 Absatz 1 oder 2 oder des § 1a erfüllen.

(2) ¹Für ein minderjähriges und nach § 1 Absatz 1 unbeschränkt einkommensteuerpflichtiges Kind im Sinne des § 32 Absatz 1 Nummer 1 und Absatz 3 werden bei der Anwendung der Steuerklassen I bis IV die Kinderfreibeträge als Lohnsteuerabzugsmerkmal nach § 39 Absatz 1 wie folgt berücksichtigt:

1. mit Zähler 0,5, wenn dem Arbeitnehmer der Kinderfreibetrag nach § 32 Absatz 6 Satz 1 zusteht, oder
2. mit Zähler 1, wenn dem Arbeitnehmer der Kinderfreibetrag zusteht, weil
 - a) die Voraussetzungen des § 32 Absatz 6 Satz 2 vorliegen oder
 - b) der andere Elternteil vor dem Beginn des Kalenderjahres verstorben ist oder
 - c) der Arbeitnehmer allein das Kind angenommen hat.

²Soweit dem Arbeitnehmer Kinderfreibeträge nach § 32 Absatz 1 bis 6 zustehen, die nicht nach Satz 1 berücksichtigt werden, ist die Zahl der Kinderfreibeträge auf Antrag vorbehaltlich des § 39a Absatz 1 Nummer 6 zu Grunde zu legen. ³In den Fällen des Satzes 2 können die Kinderfreibeträge für mehrere Jahre gelten, wenn nach den tatsächlichen Verhältnissen zu erwarten ist, dass die Voraussetzungen bestehen bleiben. ⁴Bei Anwendung der Steuerklassen III und IV sind auch Kinder des Ehegatten bei der Zahl der Kinderfreibeträge zu berücksichtigen. ⁵Der Antrag kann nur nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck gestellt werden.

(3) ¹Auf Antrag des Arbeitnehmers kann abweichend von Absatz 1 oder 2 eine für ihn ungünstigere Steuerklasse oder geringere Zahl der Kinderfreibeträge als Lohnsteuerabzugsmerkmal gebildet werden. ²Dieser Antrag ist nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck zu stellen und vom Arbeitnehmer eigenhändig zu unterschreiben.

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

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 38b

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 38b	1	III. Bedeutung des § 38b	3
II. Rechtsentwicklung des § 38b	2	IV. Geltungsbereich des § 38b	7

	Anm.
V. Verhältnis des § 38b zu den Vorschriften außersteuerlicher Gesetze 8	Anm.
VI. Verfahrensfragen 9	9

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Einreihung des Arbeitnehmers in Lohnsteuerklassen**

	Anm.
I. Steuerklassen (Abs. 1 Satz 2)	
1. Allgemeine Begriffsbestimmungen	
a) Familienstand 12	
b) Eingetragene Partnerschaft 13	
c) Mehrehe 14	
d) Scheidung oder Aufhebung 15	
e) Verschollene oder vermisste Ehegatten 16	
f) Tod 17	
2. Steuerklasse I (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1) 20	
3. Steuerklasse II (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2) 21	
4. Steuerklasse III (Abs. 1 Satz 2 Nr. 3) 22	
5. Steuerklasse IV (Abs. 1 Satz 2 Nr. 4) 23	
6. Steuerklasse V (Abs. 1 Satz 2 Nr. 5) 24	
7. Steuerklasse VI (Abs. 1 Satz 2 Nr. 6) 25	
II. Unbeschränkte Steuerpflicht (Abs. 1 Satz 3) 26	

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Kinderfreibetragszähler 27**

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:
Antrag auf ungünstigere Lohnsteuerklasse
oder weniger Kinderfreibeträge 28**

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 38b

Schrifttum: HORLEMANN, Lohnsteuerklassenwahl und Arbeitslosengeld, BB 1980, 666; PECHSTEIN, Familiengerechtigkeit als Gestaltungsgebot für die staatliche Ordnung, Baden-Baden 1994; KRINGS, Die „eingetragene Lebenspartnerschaft“, für gleichgeschlechtliche Paare - Der Gesetzgeber zwischen Schutzabstandsgebot und Gleichheitssatz, ZRP 2000, 409; TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, 2. Aufl., Köln 2000; SCHICK, Zum Zusammenhang zwischen dem Splitting-Verfahren und der Steuerklasse V, DStZ 2005, 593; MESSNER, Lebenspartnerschaft - Steuerliche Konsequenzen des BVerfG-Beschlusses vom 21.7.2010, DStR 2010, 1875; TIPKE/LANG, Steuerrecht, 20. Aufl., Köln 2010; TÖLLE, Die eingetragene Lebenspartnerschaft im steuerlichen Wandel, NJW 2011, 2165; BERGKEMPER, Lohnsteuer-Merkblatt 2012, DB 2012 Beilage Nr. 3 zu Heft 10.

1 I. Grundinformation zu § 38b

§ 38b betrifft ausschließlich das LStAbzugsverfahren. Die im Kj. einbehaltene LSt. soll nach dem Willen des Gesetzgebers möglichst der JahresESt. entsprechen, wenn der unbeschr. oder beschr. stpfl. ArbN ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt, so dass eine Veranlagung entbehrlich ist (vgl. § 46 Abs. 4). Abs. 1 teilt ArbN in eine LStKlasse (I–VI) ein, nach der sich der LStAbzug richtet. Nach Abs. 2 werden Kinderfreibeträge als LStAbzugsmerkmale berücksichtigt.

2 II. Rechtsentwicklung des § 38b

EStRG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): § 38b wurde mW vom VZ 1975 in das EStG eingefügt. Bis dahin waren die Regelungen über die Einreihung in StKlassen in § 7 LStDV aF enthalten.

2. HStrukturG v. 22.12.1981 (BGBl. I 1981, 1523; BStBl. I 1982, 235): Aufhebung des Haushaltsfreibetrags für Alleinstehende über 49 Jahre. Redaktionelle Anpassung von Satz 2.

StSenkG 1986/88 v. 26.6.1985 (BGBl. I 1985, 1153; BStBl. I 1985, 391): Anpassung von Satz 2 Nr. 2 an die geänderten Voraussetzungen für die Gewährung eines Haushaltsfreibetrags.

JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): Einfügung von Satz 3 und damit Beschränkung der Anwendung des Splitting-Tarifs auf EU/EWR-Ehen von Grenzpendlern.

HBeglG 2004 v. 29.12.2003 (BGBl. I 2003, 3076; BStBl. I 2004, 120): Abschaffung des Haushaltsfreibetrags nach § 32 Abs. 7 und Schaffung einer Anschlussregelung nach § 24b für Alleinerziehende; dementsprechende Anpassung von Satz 2 Nr. 2.

BeitrRLUmsG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171): Neufassung der Vorschrift aufgrund der Umstellung auf das elektronische Besteuerungsverfahren. Einbeziehung beschr. Stpfl. (bislang § 39d) und Berücksichtigung von Kinderfreibeträgen (bislang § 39 Abs. 3 und 3a).

3 III. Bedeutung des § 38b

§ 38b ist wesentlicher Bestandteil für die Durchführung des LStAbzugsverfahrens. Die ArbN werden in eine von sechs LStKlassen eingeteilt, die sich an den Vorgaben aus § 32a orientieren. Unterschiede zwischen den verschiedenen StKlassen ergeben sich aus der Berücksichtigung von verschiedenen Freibeträgen, die aus sozialen, familiären oder tariflichen Gründen gewährt werden. Für verheiratete ArbN ergeben sich durch die Wahl von StKlassenkombinationen begrenzte Einflussmöglichkeiten, die der Gesetzgeber durch die Einf. eines Faktorverfahrens (§ 39f) erweitert hat. Daneben besteht für ArbN weiterhin die Möglichkeit, individuelle Belastungen durch die Eintragung eines Freibetrags nach § 39a abzumildern.

Die Wahl der StKlasse ist maßgebend dafür, ob es nach Ablauf des Jahres zu einer Erstattung oder Nachzahlung kommt. Nachzahlungen lassen sich vermeiden, wenn Ehegatten mit gleich hohem Verdienst jeder die StKlasse IV oder bei Ehegatten mit einem Verdienst im Verhältnis 60 % zu 40 % der höher verdienende Ehegatte die StKlasse III und der geringer verdienende Ehegatte die

StKlasse V wählt (zur StKlassenwahl auch BERGKEMPER, DB 2012, Beil. Nr. 3, 10). Da nach Abs. 2 der Vorschrift auch die Berücksichtigung von Kinderfreibeträgen im LStAbzugsverfahren geregelt ist, erlangt § 38b auch Bedeutung für die Erhebung des SolZ sowie der KiSt.

Einstweilen frei.

4–6

IV. Geltungsbereich des § 38b

7

Sachlicher Geltungsbereich: § 38b betrifft nur das LStAbzugsverfahren. Im Veranlagungsverfahren hat die Vorschrift keine Bedeutung (vgl. § 46).

Persönlicher Geltungsbereich: Die Einreihung in StKlassen und die Berücksichtigung von Kinderfreibeträgen gilt für unbeschr. und für beschr. stpfl. ArbN.

V. Verhältnis des § 38b zu den Vorschriften außersteuerlicher Gesetze

8

Knüpfen außerstl. Leistungsgesetze (zB das Elterngeld nach dem BEEG, Arbeitslosengeld) an das Nettoeinkommen an, so hängt die Höhe der Zahlung auch von der auf der LStKarte eingetragenen StKlasse ab. Umstritten war dabei, ob die Wahl einer LStKlasse rechtsmissbräuchlich sein kann, wenn sie ausschließlich dazu dient, die Höhe der außerstl. Bezüge zu erhöhen (vgl. BAG v. 22.10.1986 – 5 AZR 733/85, DB 1987, 944; OLG Köln v. 3.1.2000, MDR 2000, 1032; BGH v. 4.10.2005 – VII ZB 26/05, DStR 2005, 2096; HORLEMANN, BB 1980, 666). Die Frage nach der Gültigkeit einer missbräuchlichen Entsch. kann sich nur auf die außerstl. Konsequenzen beziehen. Die Rechtswirksamkeit der Entsch. für eine bestimmte LStKlasse selbst wird nach neuerer – zustimmungswürdiger – Rspr. durch die Steuergesetze nicht eingeschränkt, so dass stl. die Entsch. in jedem Fall zu beachten ist (BSG v. 25.6.2009 – B 10 EG 3/08 R, DStR 2009, 2263). Etwas anderes gilt nur, wenn der ArbN als Schuldner eine für ihn ungünstige StKlasse in der Absicht wählt, den Gläubiger zu benachteiligen. Soweit für diese Wahl kein sachlich rechtfertigender Grund vorliegt, ist sie unzulässig (BGH v. 4.10.2005 – VII ZB 26/05, DStR 2005, 2096).

VI. Verfahrensfragen

9

Zuständigkeit: Entsprechend dem (früheren) Verfahren zur Ausstellung der LStKarte (s. § 39) werden die LStAbzugsmerkmale sowie die elektronischen LStAbzugsmerkmale für die Durchführung des LStAbzugs nur auf Veranlassung des ArbN gebildet, zB StKlasse und Zahl der zu berücksichtigenden Kinder. Grundlage hierfür sind die von den Meldebehörden an das BZSt. übermittelten melderechtlichen Daten, zB aktueller Familienstand, Kinder und Zugehörigkeit zu einer Religionsgemeinschaft (BRDrucks. 253/11, 74). Für die (erstmalige) Bildung der LStAbzugsmerkmale ist ein gesonderter Antrag des ArbN beim FA grds. nicht erforderlich. Das BZSt. bildet nach § 39e für jeden ArbN grds. automatisiert die Steuerklasse und für die bei den Steuerklassen I bis IV zu berücksichtigenden Kinder die Zahl der Kinderfreibeträge nach § 38b Abs. 2 Satz 1 als Lohnsteuerabzugsmerkmale.

Die Berücksichtigung erfolgt im Falle der unbeschränkten EStPflcht durch das WohnsitzFA iSd. § 19 AO (§ 39 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2, Abs. 4 Nr. 1). In den Fällen der erweiterte unbeschränkten (§ 1 Abs. 2 und 3) oder beschränkten StPflcht ist für die Eintragung das BetriebsstättenFA zuständig (§ 39 Abs. 2). Maßstab für die rechtl. Beurteilung sind dabei grds. die Verhältnisse zu Beginn des Kj. Ändern sich nachträglich die Verhältnisse, ist der ArbN unter den Voraussetzungen des § 39 Abs. 5 verpflichtet, die Eintragung der LStKlasse ändern zu lassen (vgl. im Einzelnen BMF v. 5.10.2010 – IV C 5 - S 2363/07/0002-03, 2010/0751441, BStBl. I 2010, 762; v. 6.12.2011 – IV C 5 - S 2363/07/0002-03, 2011/0978994, juris).

Rechtsnatur der Bildung der Lohnsteuerabzugsmerkmale: Die Bildung der LStAbzugsmerkmale (zB LStKlasse, Kinderfreibeträge) ist ein Verwaltungsakt und eine gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (§ 179 AO), die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung steht (§ 39 Abs. 1 Satz 4). Zu den Rechtsbehelfen vgl. § 39 Anm. 5.

10–11 Einstweilen frei.

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Einreihung des Arbeitnehmers in Lohnsteuerklassen**

I. Steuerklassen (Abs. 1 Satz 2)

1. Allgemeine Begriffsbestimmungen

12 a) Familienstand

Maßgeblich für die Besteuerung von unbeschr. stpfl. ArbN iSd. § 1 Abs. 1 und 2, § 1a sind die LStKlassen, die vom Familienstand, der Zuordnung von Kindern, der StPflcht des Ehegatten und dem Vorliegen mehrerer Dienstverhältnisse des ArbN abhängen (Abs. 1 Satz 1). Diese werden in Satz 2 näher erläutert. Zur StKlassenwahl s. auch Anm. 3 und SCHICK, DStZ 2005, 593.

Maßgeblich für die Unterscheidung, ob der ArbN iS dieser Vorschrift als ledig oder verheiratet gilt, ist das Zivilrecht (BGB, EGBGB). Ehegatten leben dauernd getrennt, wenn die Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft (§§ 1353, 1567 BGB) nach dem Erscheinungsbild der Verhältnisse auf die Dauer nicht mehr besteht (BFH v. 15.6.1973 – VI 150/69, BStBl. II 1973, 640). Bei Ausländern sind die materiell-rechtl. Voraussetzungen nach den Vorschriften des Staats zu beurteilen, denen sie angehören. Die Anwendung ausländ. Rechts ist ausgeschlossen, wenn es gegen die guten Sitten verstoßen würde (BFH v. 6.12.1985 – VI R 41/92, BStBl. II 1986, 390; H 26 „Allgemeines“ EStH 2010). Hat zumindest ein Ehepartner auch die deutsche Staatsangehörigkeit, so ist das deutsche Recht für inländ. Eheschließungen maßgeblich, auch dann, wenn die Ehe nach ausländ. Recht wirksam geschlossen wurde (BFH v. 17.4.1998 – VI R 16/97, BStBl. II 1998, 473).

Umgekehrt gilt: Ist eine im Inland nach Art. 13 Abs. 3 EGBGB geschlossene Ehe nur nach dem Heimatrecht eines Ehegatten gültig, so ist sie als „hinkende Ehe“ grds. in Deutschland nicht anzuerkennen (SIEHR in MüKo BGB, 5. Aufl.

2010, Art. 14 EGBGB Rn. 137). Von diesem Grundsatz wird jedoch nach Art. 13 Abs. 3 Satz 2 EGBGB abgewichen. So ist zB eine im Ausland durch Vertreter geschlossene Ferntrauung (sog. Handschuhe) anzuerkennen (OLG Zweibrücken v. 8.12.2010 – 3 W 175/10, NJW-RR 2011, 725).

b) Eingetragene Partnerschaft

13

Die Schaffung eines neuen Personenstands durch das Lebenspartnerschaftsgesetz v. 16.2.2001 (BGBl. I 2001, 266), die eingetragene Lebenspartnerschaft, wird durch § 38b nicht ausdrückl. berücksichtigt. Dies hat zur Folge, dass eine Einordnung des neu geschaffenen Familienstands durch Auslegung zu ermitteln ist.

Bisherige BFH-Rechtsprechung: Nach Auffassung des BFH ist § 38b so auszulegen, dass für die Berücksichtigung der LStKlassen III, IV und V eine „Ehe“ erforderlich ist (BFH v. 19.10.2006 – III R 29/06, BFH/NV 2007, 663, Verfassungsbeschwerde eingelegt, Az. BVerfG 2 BvR 288/07). Partner einer eingetragenen Partnerschaft seien – solange eine gesetzliche Regelung fehle – wie Unverheiratete zu behandeln, so dass für sie nur die LStKlasse I (bzw. VI) berücksichtigt werden könne. Eine Gleichstellung mit der traditionellen Ehe lehnt das Gericht ab. Zur Begr. führt der BFH an, dass das Verfassungsrecht aufgrund der Reichweite von Art. 6 GG nur den Schutz der eigentlichen – verschiedengeschlechtlichen – „Ehe“ gebiete, so dass eine stl. Gleichstellung nicht zwingend sei. Auch einen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG verneint die o.g. Rspr. mit dem Argument, dass der Gesetzgeber bewusst auf eine strechtl. Gleichstellung verzichten dürfe.

Stellungnahme: Die Argumentation der Rspr. ist uE nicht zwingend. Der Gesetzgeber hat mit dem neuen Rechtsinstitut der eingetragenen Partnerschaft eine – auf Dauer angelegte – der Ehe ähnliche Rechtsform begründet (vgl. § 1306 BGB), die einen vergleichbaren Zweck erfüllt. Die eingetragene Partnerschaft führt weitgehend zu denselben vermögensrechtl. Lasten wie die Ehe und sie entspricht auch in wesentlichen Teilen der Ehe als Verantwortungsgemeinschaft. Sozialversicherungsrechtlich ist sie ebenfalls weitgehend der Ehe gleichgestellt (vgl. § 10 Abs. 1 SGB V, § 3 SGB XI, §§ 46, 47, 120e SGB VI). Das Gleiche gilt inzwischen auch im Erbschaftsteuerrecht (zB §§ 5, 13 Abs. 1 Nr. 4a und 4b, 15 Abs. 1 Nr. 1, 16 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG).

Familienpolitische Unterschiede zwischen den Instituten ergeben sich allenfalls aus der Reproduktionsfunktion der Ehe (vgl. PECHSTEIN, Familiengerechtigkeit als Gestaltungsgebot für die staatliche Ordnung, 1994, 59 ff.). Diese Funktion hat jedoch inzwischen – zB aufgrund der starken Zunahme nichtehelicher Lebensgemeinschaften – an Stellenwert stark verloren, so dass die Ehegemeinschaft vordergründig heute mehr dem Bild einer Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft entspricht. Das StRecht sollte generell familienpolitisch neutral sein, sich an das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit halten und nicht nach Geschlecht diskriminieren (TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. 2000, 386). Art. 3 Abs. 1 GG gebietet damit im Grunde auch für stl. Zwecke eine Gleichbehandlung zwischen Ehe und eingetragener Partnerschaft, zumal die beiden Institute aufgrund der Verschiedenheit der beteiligten Personengruppen nicht miteinander konkurrieren können. Ob Art. 6 GG (heute noch) eine Diskriminierung zugunsten der Ehe rechtfertigt, erscheint daher zumindest zweifelhaft, wenn man ein Gebot zur Einhaltung eines Schutzabstands zur eingetragenen Partnerschaft verneint (vgl. BVerfG v. 17.7.2002 – 1 BvF 1, 1/01 2/01, BVerfGE 105, 313; KRINGS, ZRP 2000, 409; LANG in TIPKE/LANG,

Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 4 Rn. 248; der Deutsche BTag hatte am 10.11.2000 ein Lebenspartnerschaftsgesetzergänzungsgesetz verabschiedet, in dem eine strechtl. Gleichstellung mit Eheleuten erreicht werden sollte, vgl. BRDrucks. 739/00, fehlende Zustimmung im Bundesrat, BTDrucks. 14/4875). Nachdem das BVerfG die Ungleichbehandlung im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht (aF) als verfassungswidrig angesehen hat (BVerfG v. 21.7.2010 – 1 BvR 611/07, 1 BvR 2464/07, FR 2010, 851; vgl. MESSNER, DStR 2010, 1875), dürfte diese auch im EStRecht nicht mehr zu rechtfertigen sein (so auch FG Nürnberg v. 16.8.2011 – 3 V 868/11, StE 2011, 729, nrkr., Az. BFH III B 187/11; FG Köln v. 7.12.2011 – 4 V 2831/11, juris, in die gleiche Richtung geht auch die europäische Rsp., EuGH v. 10.5.2011 – C-147/08, NJW 2011, 2187; zust. TÖLLE, NJW 2011, 2165).

14 **c) Mehrehe**

Der Gesetzgeber ist durch Art. 6 GG an das Prinzip der Einehe gebunden (BVerfG v. 4.5.1971 – 1 BvR 636/68, BVerfGE 31, 58; Strafbarkeit der Doppelsehe nach § 172 StGB). Im Ausland geschlossene polygame Ehen ausländ. Rechts werden mangels Verstoßes gegen den deutschen ordre public des Art. 6 EGBGB zwar zivilrechtl. toleriert, doch bedeutet dies nicht zwangsläufig die stl. Berücksichtigung. Das deutsche StRecht ist auf die Einehe zugeschnitten. Art. 3 oder 6 GG verpflichteten uE nicht, Mehrehen stl. der Einehe gleichzustellen und die gleichen Privilegien zu gewährleisten. Umgekehrt liegt aber bei einer Gleichstellung auch kein Verstoß gegen den deutschen ordre public vor, wenn eine Mehrehe im Ausland (rechtswirksam) geschlossen wurde. Insofern ist § 38b aufgrund der Anknüpfung an das Zivilrecht so auszulegen, dass eine Mehrehe stl. anzuerkennen ist (vgl. BFH v. 6.12.1985 – VI R 56/82, BStBl. II 1986, 390; v. 17.4.1998 – VI R 16/97, BStBl. II 1998, 473; aA TRZASKALIK in KSM, § 38b Rn. A7).

15 **d) Scheidung oder Aufhebung**

Scheidung oder Aufhebung der Ehe werden nach § 1564 bzw. § 1313 BGB erst mit Rechtskraft des Urteils ausgelöst (vgl. H 26 „Allgemeines“ EStH 2010).

16 **e) Verschollene oder vermisste Ehegatten**

Verschollene oder vermisste Ehegatten gelten weiterhin als existent (vgl. § 26 Anm. 22 „Ehegattenveranlagung bei Verschollenheit“).

17 **f) Tod**

Im Todesfall des Ehegatten gilt der ArbN als verwitwet. Heiratet er anschließend und lässt er sich danach wieder scheiden, lebt der Personenstand als Witwe(r) wieder auf (BFH v. 9.6.1965 – VI 78/62 U, BStBl. III 1965, 590).

18–19 Einstweilen frei.

20 **2. Steuerklasse I (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1)**

Die StKlasse I beruht auf der Grundtabelle des EStTarifs. Ihr sind gem. Nr. 1 Buchst. a ledige ArbN zuzurechnen und nach Nr. 1 Buchst. b verheiratete, verwitwete oder geschiedene ArbN, bei denen die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 ganzjährig nicht erfüllt sind und damit die StKlassen III oder IV für sie nicht in Betracht kommen.

Eingetragene Lebenspartner werden nach der Rspr. des BFH ebenfalls der StKlasse I bzw. VI zugeordnet (s. Anm. 13).

Zur StKlasse I gehören auch beschr. stpfl. ArbN, unabhängig von ihrem Familienstand (s. Abs. 1 Satz 3). Die Einreihung beschr. stpfl. ArbN in die StKlasse I war bis 2011 in § 39d Abs. 1 Satz 1 geregelt.

3. Steuerklasse II (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2)

21

Die StKlasse II beruht ebenfalls auf der Grundtabelle des EStTarifs. Sie berücksichtigt jedoch ergänzend zur StKlasse I den Entlastungsbetrag für Alleinerziehende nach § 24b (zu den Voraussetzungen des § 24b vgl. BMF v. 29.10.2004, BStBl. I 2004, 1042).

Eine Sonderregelung gilt für verwitwete alleinerziehende Arbeitnehmer: Sie werden im Todesjahr des Ehegatten und im Folgejahr in die StKlasse III eingeordnet (Witwensplitting). Gleichzeitig können sie den Entlastungsbetrag nach § 24b (im Todesjahr zeitanteilig) als Freibetrag eintragen lassen (§ 39a Abs. 1 Nr. 8, Abs. 2).

Alleinstehende EU-/EWR-Staatsangehörige, die unbeschr. estpfl. sind, sind der StKlasse II zuzuordnen, wenn bei ihnen die Voraussetzungen des § 24b erfüllt sind (H 39.2 LStH 2011).

4. Steuerklasse III (Abs. 1 Satz 2 Nr. 3)

22

Die StKlasse III gilt für Verheiratete, die beide unbeschr. stpfl. sind und nicht dauernd getrennt leben. Sie basiert auf der Splittingtabelle des EStTarifs (§ 32a Abs. 5). Die StKlasse III übernimmt die Freibeträge des Splittingverfahrens für Zwecke der LStBerechnung (zB doppelter Grundfreibetrag und SAPauschbetrag, § 39b Abs. 2 Satz 5 Nr. 2, Satz 6).

Wechsel der Steuerklasse: Maßgeblich für die Prüfung der StKlasse sind grds. die Verhältnisse zu Beginn des Kj. (H 39.2 LStH 2011, s. Anm. 9). Entfallen im Laufe des Jahres die bisherigen Voraussetzungen für die Einreihung in die StKlasse III (zB bisheriger arbeitsloser Ehegatte nimmt Arbeit auf), ist ein Verbleib in der StKlasse nur möglich, wenn der andere Ehegatte auf Antrag in die StKlasse V eingeordnet wird. Im Übrigen können beide Ehegatten (zusammen) in die StKlasse IV wechseln (vgl. im Einzelnen R 39.2 Abs. 5 LStR 2011).

Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa geht von ArbN aus, deren Ehegatten entweder überhaupt keine Einkünfte erzielen (sog. Hausfrauenehe) oder die nur andere Einkünfte als solche aus nichtselbständiger Arbeit erzielen und bei denen demgemäß für den Ehegatten auch keine LStKarte ausgeschrieben ist.

Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb bezieht sich auf Ehegatten, die im Rahmen des LStAbzugsverfahrens auf die o.g. Freibeträge verzichten und auf Antrag in die LStKlasse V einzureihen sind (vgl. Anm. 24). Die Ausübung der Entsch. für die StKlassenkombination III/V ist formlos bei der Gemeinde möglich. Beide Ehegatten müssen zustimmen. Inwieweit die Zustimmung eines Ehegatten erzwungen werden kann, richtet sich nach dem Zivilrecht. Die Wahl der StKlasse wird von der Gemeinde nicht überprüft. Auch die Eintragung einer ungünstigeren LStKlasse ist möglich (vgl. § 39 Abs. 3b Satz 2). Die LStKlassenwahl kann auch von außerstl. Gesichtspunkten beein-

flusst sein, zB zur Erhöhung des späteren Elterngelds nach dem BEEG (BSG v. 25.6.2009 – B 10 EG 3/08 R, DStR 2009, 2263, s. Anm. 8).

Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 Buchst. b bestimmt, dass verwitwete ArbN im Todesjahr und im darauf folgenden Jahr, wenn beide Ehegatten unbeschr. stpfl. waren und nicht dauernd getrennt lebten, die LStKlasse III wählen können. Damit greift die Vorschrift für das LStAbzugsverfahren den nach § 32a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 gewährten Splittingtarif (sog. Witwensplitting) auf.

Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 Buchst. c Doppelbuchst. aa umfasst ArbN, deren Ehe aufgelöst worden ist, wenn im Jahr der Auflösung beide Ehegatten unbeschr. stpfl. waren und sie nicht dauernd getrennt lebten.

Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 Buchst. c Doppelbuchst. bb gilt für die Fälle der Eheauflösung, in denen der andere Ehegatte wieder geheiratet hat und die neu verheirateten Eheleute beide unbeschr. stpfl. sind und nicht dauernd getrennt leben.

23 5. Steuerklasse IV (Abs. 1 Satz 2 Nr. 4)

Die StKlasse IV basiert auf dem EStGrundtarif (§ 38c Abs. 1 Satz 3). Damit ist eine Minderzahlung nicht möglich und eine Pflichtveranlagung nach § 46 nicht erforderlich.

In die StKlasse IV gehören verheiratete, nicht dauernd getrennt lebende ArbN, die beide Arbeitslohn beziehen; sie ist für diese die „Regelsteuerklasse“, die von Amts wegen eingetragen wird, wenn keine andere StKlassenkombination beantragt wird. Weitere Voraussetzung für die Eintragung ist, dass beide Eheleute unbeschr. stpfl. sind.

Programmgesteuerte Zuweisung für 2013: Ehegatten, denen für das Kj. 2010 keine LStKarte und für die Kj. 2011 und 2012 keine Ersatzbescheinigung ausgestellt wurde, wird ab dem Kj. 2013 für den LStAbzug jeweils programmgesteuert die StKlasse IV zugewiesen, wenn einer der Ehegatten ein Dienstverhältnis beginnt. Gleiches gilt, wenn beide Ehegatten erstmals in ein Dienstverhältnis eintreten. Soll von dieser programmgesteuerten Zuordnung abgewichen werden, ist für die Wahl der StKlassenkombination III/V oder des Faktorverfahrens (§ 39e) ein gemeinsamer Antrag der Ehegatten beim WohnsitzFA erforderlich (BMF v. 6.12.2011 – IV C 5 - S 2363/07/0002-03, 2011/0978994, BStBl. I 2011, 1254 = FR 2012, 143).

24 6. Steuerklasse V (Abs. 1 Satz 2 Nr. 5)

ArbN, die Lohn Einkünfte erzielen und deren Ehegatte die StKlasse III beantragt hat, werden in die StKlasse V eingereiht. Die StKlasse III begünstigende Tatbestände (doppelte Freibeträge) werden umgekehrt in StKlasse V gar nicht gewährt, so dass sich eine Schlechterstellung gegenüber StKlasse IV ergibt. StKlasse V unterstellt schematisch als „Aufholtarif“, dass sich die Jahresarbeitslöhne 60:40 gegenüberstehen. Zur Abmilderung der für den Geringverdienenden entstehenden negativen Folgen, wenn er mehr als 40 % des Gesamteinkommens erzielt, besteht die Möglichkeit des „Faktorverfahrens“ (§ 39f), welches mW ab VZ 2010 eingeführt wurde.

7. Steuerklasse VI (Abs. 1 Satz 2 Nr. 6)

25

Die StKlasse VI wurde für ArbN konzipiert, die von mehreren ArbG Arbeitslohn erhalten. Für ein erstes Dienstverhältnis kann der ArbN die Einreihung in die StKlassen I-V beantragen. Für alle weiteren kommt nur die StKlasse VI in Betracht.

Unabhängig von der Anzahl der Arbeitsverhältnisse erfolgt eine Einreihung in die StKlasse VI, wenn der ArbN dem ArbG schuldhaft nicht rechtzeitig die LStAbzugsmerkmale mitteilt oder das BZSt. die Mitteilung elektronischer LStAbzugsmerkmale ablehnt (§ 39c Abs. 1 Satz 1). Wird – zB im Rahmen eines LStHaftungsverfahrens nach § 42d – die LSt. geschätzt, kann nicht ohne Weiteres davon ausgegangen werden, dass der ArbN der StKlasse VI zuzuordnen ist, wenn die ArbN-Eigenschaft str. war (BFH v. 29.5.2008 – VI R 11/07, BStBl. II 2008, 933).

II. Unbeschränkte Steuerpflicht (Abs. 1 Satz 3)

26

Die Einreihung in StKlassen II–VI gilt nach § 38b nur für unbeschr. stpfl. ArbN. Damit greifen auch die allgemeinen Regelungen der § 1 Abs. 1 und 2 und § 1a ein.

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

27

Durch das BeitrRLUmsG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171) wurde die bisherige Regelung aus § 39 Abs. 3 und 3a zu den Kinderfreibetragszählern in Abs. 2 übernommen.

Kinderfreibeträge (Abs. 2 Satz 1): Steht dem ArbN der einfache Kinderfreibetrag nach § 32 Abs. 6 iHv. 2184 € zu, so werden bei Anwendung der StKlassen I-IV die Kinderfreibeträge mit dem Zähler 0,5 als Lohnsteuerabzugsmerkmal nach § 39 Abs. 1 berücksichtigt. Der Kinderfreibetrag – und damit auch der Zähler – wird verdoppelt, wenn (vgl. § 32 Anm. 175)

- die Voraussetzungen des § 32 Abs. 6 Satz 2 vorliegen oder
- der andere Elternteil vor dem Beginn des Kj. verstorben ist oder
- der ArbN allein das Kind angenommen hat.

Die Zähler sollen regelmäßig ab der Geburt des Kindes bis es 18 Jahre alt wird als elektronische LStAbzugsmerkmale automatisiert gebildet und entsprechend berücksichtigt werden. Die Datengrundlage hierfür bilden die durch die Meldebehörden an das BZSt. nach § 39e Abs. 2 Sätze 1 und 2 übermittelten Daten der Melderegister. Ein Antrag ist hierfür nicht erforderlich.

Nicht im automatisierten Verfahren berücksichtigte Kinder (Abs. 2 Satz 2): Insbesondere Kinder ab 18 Jahren sowie Pflegekinder werden weiterhin nur auf Antrag des ArbN berücksichtigt (BTDrucks. 253/11, 73).

Auswirkungen der Berücksichtigung: Die Kinderfreibeträge wirken sich mit Einf. des Familienleistungsausgleichs ab dem VZ 1996 nur noch bei der Bemess-

sung der Zuschlagsteuern (SolZ, KiSt.) aus (§ 51a Abs. 2a), da das stl. Existenzminimum im laufenden Kj. durch die Zahlung von Kindergeld gewährleistet ist.

Verfahrensvereinfachung (Abs. 2 Satz 3): Die Umstellung auf das elektronische Verfahren ermöglicht es, dass Kinderfreibeträge – unter Durchbrechung des Jahresprinzips – für mehrere Jahre gebildet werden können, wenn nach den vorliegenden Verhältnissen zu erwarten ist, dass die Voraussetzungen für die Berücksichtigung der Kinderfreibeträge bestehen bleiben.

Berücksichtigung von Kindern des Ehegatten (Abs. 2 Satz 4): In den Fällen der StKlasse III und IV sind im LStAbzugsverfahren (mit dem Zähler 0,5) auch die Kinderfreibeträge für die seinem Ehegatten zuzurechnenden Kinder zu berücksichtigen.

Antrag (Abs. 2 Satz 4): Für den Antrag ist die Verwendung eines amtlichen Vordrucks erforderlich. Die Vorschrift dient der Verfahrensvereinfachung, daher ist die Verwendung eines dem amtlichen Vordrucks entsprechenden privaten Formulars zulässig (so auch THÜRMER in BLÜMICH, § 39 Rz. 93).

28

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:
Antrag auf ungünstigere Lohnsteuerklasse oder weniger Kinderfreibeträge**

Unbeschränkt stpfl. ArbN haben die Möglichkeit, beim Wohnsitz-FA die Berücksichtigung ungünstigerer Besteuerungsmerkmale zu beantragen. Ein solcher Antrag kommt insbes. infrage für ArbN, die dem ArbG ihren aktuellen Familienstand nicht mitteilen und folglich nicht möchten, dass dem ArbG zB nach einer Eheschließung die nunmehr familiengerechte StKlasse IV, III oder V mitgeteilt wird, und stattdessen die StKlasse I beibehalten möchten. Um das Ziel der Nichtoffenbarung von geänderten Besteuerungsmerkmalen zu erreichen, kann ein solcher Antrag bereits vor dem maßgebenden Ereignis beim FA gestellt werden (BTDrucks. 17/6263, 48). Dies geschieht grds. auf elektronischem Wege. Soweit eine Bescheinigung auf elektronischem Wege nicht möglich ist, stellt das FA eine entsprechende Papierbescheinigung für den LStAbzug aus.