

§ 39f

**Faktorverfahren anstelle Steuerklassenkombination
III/V**

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), eingefügt durch JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74); geändert durch BeitrRLUmsG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171)

(1) ¹Bei Ehegatten, die in die Steuerklasse IV gehören (§ 38b Absatz 1 Satz 2 Nummer 4), hat das Finanzamt auf Antrag beider Ehegatten nach § 39a anstelle der Steuerklassenkombination III/V (§ 38b Satz 2 Nummer 5) als Lohnsteuerabzugsmerkmal jeweils die Steuerklasse IV in Verbindung mit einem Faktor zur Ermittlung der Lohnsteuer zu bilden, wenn der Faktor kleiner als 1 ist. ²Der Faktor ist $Y : X$ und vom Finanzamt mit drei Nachkommastellen ohne Rundung zu berechnen. ³„Y“ ist die voraussichtliche Einkommensteuer für beide Ehegatten nach dem Splittingverfahren (§ 32a Absatz 5) unter Berücksichtigung der in § 39b Absatz 2 genannten Abzugsbeträge. ⁴„X“ ist die Summe der voraussichtlichen Lohnsteuer bei Anwendung der Steuerklasse IV für jeden Ehegatten. ⁵In die Bemessungsgrundlage für Y werden jeweils neben den Jahresarbeitslöhnen der ersten Dienstverhältnisse nur Beträge einbezogen, die nach § 39a Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 bis 6 als Freibetrag ermittelt und als Lohnsteuerabzugsmerkmal gebildet werden könnten; Freibeträge werden neben dem Faktor nicht als Lohnsteuerabzugsmerkmal gebildet. ⁶In den Fällen des § 39a Absatz 1 Satz 1 Nummer 7 sind bei der Ermittlung von Y und X die Hinzurechnungsbeträge zu berücksichtigen; die Hinzurechnungsbeträge sind zusätzlich als Lohnsteuerabzugsmerkmal für das erste Dienstverhältnis zu bilden. ⁷Arbeitslöhne aus zweiten und weiteren Dienstverhältnissen (Steuerklasse VI) sind im Faktorverfahren nicht zu berücksichtigen.

(2) Für die Einbehaltung der Lohnsteuer vom Arbeitslohn hat der Arbeitgeber Steuerklasse IV und den Faktor anzuwenden.

(3) ¹§ 39 Absatz 6 Satz 3 und 5 gilt sinngemäß. ²§ 39a ist anzuwenden mit der Maßgabe, dass ein Antrag nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck (§ 39a Absatz 2) nur erforderlich ist, wenn bei der Faktorermittlung zugleich Beträge nach § 39a Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 bis 6 berücksichtigt werden sollen.

(4) Das Faktorverfahren ist im Programmablaufplan für die maschinelle Berechnung der Lohnsteuer (§ 39b Absatz 6) zu berücksichtigen.

Autor: Prof. Dr. Bernhard **Becht**, LL.M., Steuerberater, Hochschule Harz,
Wernigerode

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

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 39f

	Anm.			Anm.
I. Grundinformation zu § 39f	1		IV. Geltungsbereich des § 39f	4
II. Rechtsentwicklung des § 39f	2		V. Verhältnis des § 39f zu anderen Vorschriften	5
III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 39f .	3			

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Faktorverfahren bei dem Finanzamt

	Anm.			Anm.
I. Voraussetzungen für die Anwendung des Faktorverfahrens (Abs. 1 Satz 1) .	7		1. Bedeutung	8
II. Berechnung der Lohnsteuer bzw. des Faktors (Abs. 1 Sätze 2–7)			2. Berechnung des Faktors (Abs. 1 Sätze 2 bis 6)	9

C. Erläuterungen zu Abs. 2: Pflichten des Arbeitgebers beim Lohnsteuerabzug 11

D. Erläuterungen zu Abs. 3: Berücksichtigung von Freibeträgen

	Anm.			Anm.
I. Einmaliger Wechsel des Faktorverfahrens (Abs. 3 Satz 1)	12		II. Beantragung der Eintragung des Faktors (Abs. 3 Satz 2)	13

E. Erläuterungen zu Abs. 4: Programmablauf für die Berechnung der Lohnsteuer 14

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 39f

Schrifttum: FISCHER, Der Referentenentwurf eines Jahressteuergesetzes 2009 vom 28.04.2008, juris PraxisReport Steuerrecht 22/2008, Anm. 4; KORN/STRAHL, Steuerliche Hinweise und Dispositionen zum Jahresende 2008, NWB F.2, 9977; HARDER-BUSCHNER, Änderungen bei der Arbeitnehmerbesteuerung, NWB 2009, 292; MELCHIOR, Das Jahressteuergesetz 2009 im Überblick, DStR 2009, 4; MEYER-BETZ, 2 Jahre Elterngeld – eine Zwischenbilanz – Bundestag verabschiedet Erstes Elterngeld-Änderungsgesetz, DStR 2008, 2326; BISSMAIER/TIETZ, Splittingvorteil – Quo vadis?, FamRZ 2009, 1451; NIEMANN, JStG 2009 und Steuerbürokratieabbaugesetz: Änderungen bei der Arbeitnehmerbesteuerung, DB 2009, 138; SCHAFFHAUSEN/PLENKER, Faktorverfahren anstelle von Steuerklassenkombination III/V bei Ehegatten, DB 2009, 2178; SEIFERT, Entwurf des Jahressteuergesetzes 2009: Das Faktorverfahren, Stbg. 2008, 385; SELL/SOMMER, Modifikation der Lohnsteuerklasse IV – Das Faktorverfahren des § 39f EStG-E, DStR 2008, 1953; BEYER-PETZ/ENDE, Das Faktorverfahren – steuerrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Auswirkungen, DStR 2009, 2583; HARTMANN, Steuerklassenwahl: Faktorverfahren für Doppelverdiener, StC 12/2009, 26; TÖLLE, Das neue Faktorverfahren nach § 39f EStG, NWB 2009, 3491; WARNKE, Ertragsteuerliche Änderungen durch das JStG 2009 (I), EStB 2009, 65; KAPONIG/THÖNNES, Neuerungen bei der Lohnsteuerklassenwahl ab 2010, StuStud. 2010, 4; PERLEBERG-KÖLBEL, Faktorverfahren ab 2010, FuR 2010, 451; RÖHL, Zwischenbilanz und erste Rechtsprechung zum Elterngeld und BEEG, NJW 2010, 1418; SEIFERT, Lohnsteuerliche Änderungen zum Jahreswechsel 2009/2010, DStZ 2010, 14; Bergkemper, Lohnsteuer-Merkblatt 2012, DB 2012, Beilage Nr. 3 zu Heft 10.

I. Grundinformation zu § 39f

1

Die Vorschrift regelt verfahrensrechtl. Besonderheiten des LStAbzugs bei Ehegatten. Statt der StKlassen III und V können Ehegatten auf Antrag beide die StKlasse IV erhalten, die um einen Faktor ergänzt wird. Der vom FA zu bildende Faktor ermittelt sich aus dem Verhältnis der gemeinsamen ESt. und der ESt. bei StKlasse IV und berücksichtigt damit die steuermindernde Wirkung des Splittingverfahrens.

Er ist nach Abs. 2 zwingend vom ArbG anzuwenden. Der Faktor kann einmal im Kalenderjahr gewählt werden. Dies folgt aus dem Verweis des Abs. 3 auf § 39. Für die Beantragung des Faktors kann auf die Verwendung eines amtlichen Vordrucks verzichtet werden, wenn keine Freibeträge vom Stpfl. beantragt werden. Abs. 4 verlangt weiter die Berücksichtigung des Faktorverfahrens im Programmablaufplan zur maschinellen Berechnung der LSt.

II. Rechtsentwicklung des § 39f

2

JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74): § 39f wurde neu in das Gesetz eingefügt. Er ersetzt, wenn ein entsprechender Antrag gestellt wird, die bisher mögliche StKlassenkombination III/V. Für unbeschr. estpfl. Ehegatten, die nicht dauernd getrennt leben und die beide Arbeitslohn beziehen, bestand bisher die Möglichkeit, zwischen den StKlassenkombinationen IV/IV und III/V zu wählen. Die verhältnismäßig hohe LStBelastung in StKlasse V, die daraus resultiert, dass die ehebezogenen Entlastungen (insbes. der doppelte Grundfreibetrag) in der StKlasse III beim Ehegatten berücksichtigt werden, stellt nach Auffassung der BReg. einen negativen Anreiz für die Aufnahme einer

sozialversicherungspflichtigen Erwerbstätigkeit zB nach Zeiten der Kinderbetreuung dar (s. BTDrucks. 16/10189, 54; BTDrucks. 16/7036, 7).

BeitrRLUmsG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171): Die Vorschrift wurde redaktionell an die Änderungen der lStl. Vorschriften aufgrund des Wegfalls der LStKarte und deren Ersetzung durch das Verfahren der elektronischen LStAbzugsmerkmale angepasst, Abs. 1 wegen der Änderungen in §§ 38b, 39, 39e, Abs. 3 an §§ 39 und 39a, Abs. 4 an § 39b.

3 III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 39f

Bedeutung: Für den LStAbzug werden ArbN in verschiedene StKlassen eingereiht (s. § 38b Anm. 11 ff.). Dadurch wird erreicht, dass beim LStAbzug durch den ArbG die unterschiedlichen Tarife (Grund- oder Splittingtarif, s. § 39b Anm. 30 ff.) sowie die verschiedenen Pausch- und Freibeträge (s. § 39b Anm. 28, 47) berücksichtigt werden können.

Ehegatten, die die Voraussetzungen der StKlasse IV erfüllen, können statt dieser StKlasse die StKlassenkombination III/V wählen.

Die Wahl zwischen der StKlassenkombination III/V und IV/IV hat den Sinn, zu erreichen, dass die Summe der LStAbzugsbeträge beider Ehegatten in etwa der zu erwartenden Jahressteuer entspricht. Um den ArbN-Ehegatten die StKlassenwahl zu erleichtern, arbeiten das BMF und die obersten Finanzbehörden der Länder Tabellen aus, mit denen die Ehegatten nach der Höhe ihrer monatlichen Arbeitslöhne die StKlassenkombination feststellen können, bei der sie die geringste LSt. entrichten müssen. Die Tabellen liegen bei den FÄ und Gemeinden vor bzw. werden auf den Internetseiten des BMF bereitgestellt (www.bundesfinanzministerium.de).

Der Gesetzgeber unterstellt bei der StKlassenkombination III/V und einer Verteilung der Arbeitslöhne von 60 : 40 eine besonders geringe Abweichung der LStVorauszahlungen gegenüber der tatsächlich geschuldeten ESt. (s. näher § 39b Anm. 31). *SELL/SOMMER* zeigen allerdings anhand graphischer Darstellungen, dass der Anspruch des Gesetzgebers nicht erfüllt wird (*SELL/SOMMER, DStR 2008, 1953 [1955]*). Sie kommen zum Ergebnis, dass, von einem kleinen Bereich abgesehen, die Abweichungen bei der Kombination IV/IV geringer sind.

Da der LStAbzug in der StKlasse V häufig als zu hoch angesehen wird und auch die Kombination StKlasse III/V bei unterschiedlich hohen Arbeitslöhnen zu einem geringeren Familiennettoeinkommen führen kann, sollen ArbN-Ehegatten statt der StKlassenkombination III/V die StKlassenkombination IV mit Faktor/IV mit Faktor wählen können, um die von beiden Ehegatten zu zahlende LSt. insgesamt gerechter zu verteilen. Durch die Anbindung an die StKlasse IV bereits beim LStAbzug wird der familienrechtlich im Innenverhältnis zwischen den Ehegatten bestehende Ausgleichsanspruch des einen Ehegatten gegen den anderen Ehegatten bei Zusammenveranlagung berücksichtigt (s. *BEYER-PETZ, DStR 2008, 2326 [2328]*, mit Verweis auf §§ 1353, 1360 BGB, wonach Ehegatten bereits zivilrechtl. zur Verteilung des Familieneinkommens angehalten seien). Es soll ermöglicht werden, dass bei dem jeweiligen Ehegatten mindestens die ihm persönlich zustehenden steuerentlastend wirkenden Vorschriften, wie zB der Grundfreibetrag und die Vorsorgepauschale, beim LStAbzug berücksichtigt werden. Mit der StKlasse IV mit Faktor wird ein Faktor berücksichtigt, der sich ermittelt, indem die Summe der Gesamtsteuer auf Basis der StKlassenkombination IV/IV ins Verhältnis zur Gesamtsteuer nach dem Splittingverfahren

gesetzt wird. Beim geringer verdienenden Ehegatten führt das Faktorverfahren im Vergleich zur StKlassenkombination III/V idR zu einer geringeren LStBelastung. Bei einem Monatslohn des geringer verdienenden Ehepartners bis ca. 900 € ist keine LSt. einzubehalten, während nach StKlasse V rund 140 € anfallen. Zu Einzelberechnungen zu den verschiedenen LStKlassenkombinationen s. ausführlich KAPONIG/THÖNNES, *SteuStud.* 2010, 4, mit Beispielen. Weitere Berechnungen zeigen, dass bei Anwendung des Faktorverfahrens die Nachzahlungen bzw. Erstattungen sich in engeren Grenzen bewegen (für die untersuchten Verteilungsverhältnisse der Arbeitslöhne im Verhältnis von 80 : 20, 70 : 30 bzw. 60 : 40 werden Nachzahlungen von maximal 97 € bzw. Erstattungen von maximal 132 € ermittelt; s. SELL/SOMMER, *DStR* 2008, 1953, unter 3.4.). Zu weiteren Vergleichen s. Beispiele bei TÖLLE, *NWB* 2009, 3491 (3945 ff.).

Durch die höhere Belastung des bisher allein verdienenden Ehegatten durch den Wechsel von StKlasse III in StKlasse IV mit Faktorverfahren (s. BEYER-PETZ/ENDE, *DStR* 2009, 2583 [2585 f.], unter 1.2.4. und 2.1. aE), in das der Splittingvorteil nicht integriert ist, können sich insgesamt betrachtet Nachteile ergeben, die lediglich temporärer Natur sind, da anderenfalls mit der Veranlagung eine Nachzahlung fällig würde. Ein Anreiz für die Aufnahme einer sozialversicherungspflicht. Erwerbstätigkeit, der zur Einführung des Faktorverfahrens geführt hat, wird allerdings in diesen Fällen nicht geschaffen.

Zu Nachforderungen bei der Veranlagung kann es durch einen zunächst geringeren LStAbzug kommen, wenn nur Arbeitslohn von den Ehegatten erzielt wird (s. näher § 39b Anm. 31; kritisch daher KAPONIG/THÖNNES, *SteuStud.* 2010, 4 [11]).

Mit dem Faktorverfahren ist ein höherer Aufwand als bisher verbunden (krit. daher BEYER-PETZ, *DStR* 2008, 2326 [2328]; KAPONIG/THÖNNES, *SteuStud.* 2010, 4 [10]). Durch die veränderte Höhe des Nettolohns sind Auswirkungen außerhalb des Steuerrechts nicht ausgeschlossen (s. EISGRUBER in *KIRCHHOF XI.* § 39f Rn. 2; SELL/SOMMER, *DStR* 2008, 1953; s. Anm. 5).

Verfassungsmäßigkeit: Bereits im Entwurf des JStG 2008 hatte die BReg. als Ersatz für die StKlassenkombination III/V ein optionales Anteilsverfahren vorgeschlagen, von dessen Umsetzung letztlich aus datenschutzrechtl. Gründen abgesehen wurde (vgl. *BTD* Drucks. 16/7036, 10). Für das jetzt verabschiedete Faktorverfahren sollen diese Zweifel nicht mehr bestehen, da das Faktorverfahren nur auf Antrag durchzuführen ist (*BTD* Drucks. 16/10189, 54).

Im Hinblick auf den Datenschutz bestehen allerdings weiterhin Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Neuregelung, da der ArbG durch die Faktorangaben die Höhe der voraussichtlichen Gesamtsteuerbelastung der Ehegatten ermitteln und so Rückschlüsse auf die Höhe des Ehegatteneinkommens ziehen kann (SEIFERT, *Stbg.* 2008, 385 [388]; *DStV*, Eingabe S 4/08, www.dstv.de; EISGRUBER in *KIRCHHOF XI.* § 39f Rn. 1).

IV. Geltungsbereich des § 39f

4

Sachlicher Geltungsbereich: Die Vorschrift betrifft das LStAbzugsverfahren bei Ehegatten, die beide Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beziehen. Für das Veranlagungsverfahren hat die Vorschrift keine Bedeutung (vgl. § 46).

Persönlicher Geltungsbereich: Das Faktorverfahren betrifft grds. nur unbeschr. steuerpflichtige Ehegatten, die ArbN sind, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beziehen und für die eine LStKarte ausgestellt wurde. Die Vor-

schrift findet entsprechende Anwendung auf unbeschr. Stpfl. iSd. § 1 Abs. 2 sowie fiktiv unbeschr. Stpfl. iSv. § 1 Abs. 3 (§ 39c Abs. 4 Satz 3), für die das zuständige BetriebsstättenFA die LStAbzugsmerkmale bildet bzw. ändert (s. § 39 Abs. 2 Satz 2 ff.).

Zeitlicher Geltungsbereich: Die Vorschrift ist nach der Anwendungsregelung in § 52 Abs. 52 erstmals ab dem Kj. 2010 anzuwenden. Dadurch sollte eine Vorlaufzeit für das neue Verfahren für ArbG, Anbieter von Lohnabrechnungssoftware und die FinVerw. berücksichtigt werden. Die Anpassungen an die elektronischen LStAbzugsmerkmale gelten grds. ab 2012 (§ 39e Abs. 9). Allerdings sind die Übergangsregelungen in § 52b zu beachten. § 52b wurde zwar durch das BeitrRLUMsG v. 7.12.2011 aufgehoben, ist jedoch aufgrund technischer Schwierigkeiten zunächst weiter anzuwenden (s. BMF v. 6.12.2011, BStBl. I 2011, 1254).

5

V. Verhältnis des § 39f zu anderen Vorschriften

Verhältnis zu § 37: Steuerfreier Arbeitslohn, der dem ProgrVorb. nach § 32b unterliegt, ist bei der Ermittlung des Faktors nach Abs. 1 nicht zu berücksichtigen. Die FinVerw. ist in diesen Fällen (und ggf. wenn weitere Einkünfte aus anderen Einkunftsarten vorliegen) nicht gehindert, VorausZ nach § 37 festzusetzen (s. § 37 Anm. 220, „Progressionsvorbehalt“).

Verhältnis zu § 39a: Wird die StKlassenkombination IV-Faktor/IV-Faktor gewählt, wird die Summe der Freibeträge nach § 39a bei der Berechnung des Faktors berücksichtigt (s. näher Anm. 8).

Verhältnis zu § 39c: Für ArbN, die nach § 1 Abs. 3 auf Antrag als unbeschr. estpfl. behandelt werden können, ist das Faktorverfahren entsprechend anzuwenden (§ 39 Abs. 2 Sätze 2 und 4). Zwar wird in § 39 Abs. 2 Satz 2 die Eintragung des Faktors nicht erwähnt, wie zB im geänderten § 39e. Dabei dürfte es sich um ein redaktionelles Versäumnis handeln. Durch den Verweis auf die entsprechend anzuwendenden Vorschriften über die Bildung der elektronischen LStAbzugsmerkmale ist das Faktorverfahren auch hier anzuwenden. Dies gebietet bei EU-/EWR-Ausländern schon die gemeinschaftsrechtskonforme Auslegung der Vorschrift.

Verhältnis zu § 39e: Nach § 39e Abs. 1 hat das FA den festzustellenden Faktor neben weiteren LStAbzugsmerkmalen dem BZSt. mitzuteilen. Dieser ist dann für den ArbG abrufbar. Die Einf. der elektronischen LStKarte war für 2011 geplant, verschiebt sich jetzt jedoch voraussichtlich auf den 1.1.2013 (BMF v. 6.12.2011, BStBl. I 2011, 1254).

Verhältnis zu § 41b: Bei Abschluss des LStAbzugsverfahrens hat der ArbG nach § 41b eine elektronische LStBescheinigung zu übermitteln. Die nach § 41b Abs. 1 Satz 2 zwingend darin zu machenden Angaben wurden durch die Einführung des Faktorverfahrens nicht erweitert. SEIFERT schlägt dazu vor, den ArbG zu verpflichten, bei Anwendung des Faktorverfahrens den Großbuchstaben „P“ auf der LStBescheinigung einzutragen, um dadurch die Veranlagungspflicht nach § 46 Abs. 2 Nr. 3a auf Seiten des ArbN bzw. seinem Berater bewusst zu machen (SEIFERT, Stbg. 2008, 385 [386]).

Verhältnis zu § 42b: Das Faktorverfahren führt zu einer Pflichtveranlagung (§ 46 Abs. 2 Nr. 3a). Daher wird die Durchführung des betrieblichen LStJA ausgeschlossen (§ 42b Abs. 1 Satz 4 Nr. 3b), da der LStAbzug aus verschiedenen Gründen von der sich nach Ablauf des Kj. ergebenden ESt. abweichen kann.

Dies entspricht der Rechtslage bei der Eintragung der LStKlasse V (§ 38b Satz 2 Nr. 5) oder bei der Eintragung von Frei- oder Hinzurechnungsbeträgen auf der LStKarte (§ 39a Abs. 1 Nr. 1 bis 6 bzw. 7. Auch in diesen Fällen wird nach § 42b Abs. 1 Satz 4 Nr. 2 bzw. Nr. 3a der LStJA ausgeschlossen, um dem ArbG Rechenaufwand zu ersparen und/oder Nachforderungen im Rahmen der Veranlagung zu vermeiden (s. § 42b Anm. 18 und 20).

Verhältnis zu § 46: Die genaue EStSchuld lässt sich auch bei Anwendung des Faktorverfahrens nur durch eine Veranlagung ermitteln, auch wenn das Faktorverfahren zu einer zutreffenderen GesamtLSt. als bei der StKlassenkombination III/V führt (tendenziell genauerer LStEinbehalt, s. DRENSECK in SCHMIDT XXX. § 39f Rn. 1). Daher ist für den Fall der Anwendung des Faktorverfahrens nach § 46 Abs. 2 Nr. 3a die Pflichtveranlagung vorgesehen. Vgl. auch § 46 Anm. 37.

Verhältnis zu § 51 Abs. 4: In § 51 Abs. 4 Nr. 1 Buchst. c wird die BReg. ermächtigt, im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder verschiedene im EStG geregelte Anträge und Vordrucke zu bestimmen. Für den Antrag nach § 39a Abs. 2 ist in den Vordruck auch der Antrag nach § 39f einzubeziehen.

Verhältnis zu § 51a und § 3 SolzG: In Abs. 2 Satz 2 war ursprünglich die Anwendung des Faktorverfahrens auf die KiSt. und den SolZ, die zunächst nach § 51a Abs. 2a und nach § 3 Abs. 2a SolzG zu ermitteln sein sollten, ausdrückl. vorgesehen. Der Verweis war nicht nur entbehrlich. Systematisch zutreffend wurde die Bemessungsgrundlage der Zuschlagsteuern unter Berücksichtigung des Faktorverfahrens in § 51a Abs. 2a Satz 3 bzw. § 3 Abs. 2a Satz 3 SolzG, der die Bemessungsgrundlage für den SolZ bei Arbeitslohn bestimmt, neu geregelt. Diese Aussage war auch technisch unzutreffend, da Bemessungsgrundlage für die Zuschlagsteuern eine nach dem Faktorverfahren modifizierte LSt. ist und nicht die modifizierte LSt. \times Faktor (s. Stellungnahme des BRat, BTDrucks. 16/10494, 12 f.).

§ 3 Abs. 2a Satz 3 SolzG bzw. § 51a Abs. 2a Satz 3 lauten:

„Bei Anwendung des § 39f (EStG) ist beim Steuerabzug vom laufenden Arbeitslohn die Lohnsteuer maßgebend, die sich bei Anwendung des nach § 39f Abs. 1 (EStG) ermittelten Faktors auf den nach den Sätzen 1 und 2 ermittelten Betrag ergibt.“

Zur Berücksichtigung von Kinderfreibeträgen und Freibeträgen für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf (§ 32 Abs. 6) bei den Zuschlagsteuern s. SCHAFFHAUSEN/PLENER, DB 2009, 2178 (2180).

Verhältnis zu § 4 LStDV: Der ArbG hat den als LStAbzugsmerkmal gebildeten Faktor zu berücksichtigen. Der Faktor ist im Lohnkonto aufzuzeichnen, da es sich um ein allgemeines Besteuerungsmerkmal handelt (§ 4 Abs. 1 Nr. 1 LStDV).

Verhältnis zum SGB III: Die Wahl der StKlassenkombination bzw. des Faktorverfahrens beeinflusst auch die Höhe der Lohnersatzleistungen (Arbeitslosengeld, Unterhaltsgeld, Krankengeld, Versorgungskrankengeld, Verletzten-geld, Übergangsgeld, Elterngeld, Mutterschaftsgeld).

Maßgeblich für das Arbeitslosengeld I nach § 129 SGB III ist das ua. um die LSt. sowie den SolZ geminderte Bemessungsentgelt (s. BEYER-PETZ/ENDE, DStR 2009, 2583 [2585 ff.]). Dabei ist der Berechnung der LSt. die StKlasse zugrunde zu legen, die zu Beginn des Jahres, in dem der Anspruch entstanden ist, maßgeblich war (§ 133 Abs. 2 SGB III). Daher sollte, soweit dies möglich ist, noch im Jahr vor Eintreten der Arbeitslosigkeit für den Bezugsberechtigten die LStKlasse III gewählt werden (s. das Rechenbeispiel bei SELL/SOMMER, DStR 2008, 1953

[1956]). Die Agentur für Arbeit erkennt eine vor Jahresbeginn getroffene Wahl grds. an. Eventuelle stl. Nachteile, die sich zunächst aus einer im Hinblick auf die Lohnersatzleistungen gewählten ungünstigen StKlassenkombination ergeben, sind nicht endgültig. Sie werden bei Durchführung einer EStVeranlagung (ggf. Antragsveranlagung) wieder ausgeglichen.

Ein späterer Wechsel wird nur unter den Voraussetzungen des § 133 Abs. 3 SGB III anerkannt (die neu eingetragenen StKlassen entsprechen dem Verhältnis der monatlichen Arbeitsentgelte der Ehegatten oder es ergibt sich aufgrund der neu eingetragenen LStKlassen ein geringeres Arbeitsentgelt).

► *Wechselmöglichkeit von StKlasse V in StKlasse IV:* Ab 2010 können Stpfl., die nach StKlasse V besteuert werden und Arbeitslosengeld beziehen, in StKlasse IV mit Faktorverfahren wechseln. Die Voraussetzung des § 133 Abs. 3 Nr. 1 SGB III, wonach die Verteilung der LSt. dem Verhältnis der monatlichen Arbeitsentgelte der Ehegatten entspricht, wäre erfüllt. Dann sinkt bei der Berechnung des Arbeitslosengelds die als Abzug berücksichtigte LSt., so dass das Arbeitslosengeld steigt. Dies führt allerdings wegen des Progressionsvorbehalts nach § 32b Abs. 2 Nr. 1 zu einer erhöhten EStSchuld der Ehegatten sowie zu einem negativen Zinseffekt durch die höhere StBelastung des besser verdienenden Ehegatten, der aus der StKlasse III wechseln muss (s. SELL/SOMMER, DStR 2008, 1953 [1957] mit Berechnungsbeispiel). Die Möglichkeit, durch einen Wechsel der StKlasse Einfluss auf die Höhe einer staatlichen Lohnersatzleistung nehmen zu können, wird zu Recht von SELL/SOMMER (DStR 2008, 1953 [1956]) kritisiert. Um die Bevorzugung von Ehegatten zu vermeiden, sollte die Anwendung des Faktorverfahrens für die Berechnung des Arbeitslosengelds verpflichtend eingeführt werden. Damit würde gleichmäßig, wie bei Ledigen, die LSt. berücksichtigt, die dem jeweiligen Arbeitsentgelt entspricht.

Verhältnis zum BEEG: Das Elterngeld richtet sich nach dem in den letzten zwölf Monaten durchschnittlich erzielten Nettoeinkommen. Die Höhe des Elterngelds beträgt grds. 67 % des Nettoeinkommens, höchstens 1 800 € und mindestens 300 € im Monat (§ 2 Abs. 1 und 7 BEEG). Die Beeinflussung des Nettoeinkommens ist damit nur relevant, wenn dieses innerhalb der letzten zwölf Monate unter 2 686,56 € lag.

Zur Ermittlung des maßgeblichen Einkommens bei nichtselbständiger Arbeit wird der laufende Arbeitslohn (ohne sonstige Bezüge) um folgende Beträge gekürzt:

- darauf entfallende Steuern (LSt. zzgl. Annexsteuern),
- den gesetzlichen ArbNAnteil Sozialversicherung,
- den ArbNPauschbetrag.

Als Grundlage dienen die monatlichen Lohn- und Gehaltsbescheinigungen des ArbG.

Zur Ermittlung des maßgeblichen Einkommens bei Selbständigen s. RÖHL, NJW 2010, 1418 (1420 f.).

► *Möglichkeit des Wechsels der StKlasse vor Geburt eines Kindes:*

▷ *Auffassung der Rechtsprechung:* Ehegatten dürfen vor der Geburt eines Kindes die StKlasse wechseln, um höheres Elterngeld zu beziehen (BSG v. 25.6.2009 – B 10 EG 3/08 R und B 10 EG 4/08 R, juris, NJW 2010, 1485, FamRZ 2009, 1749; LSG NRW v. 12.12.2008 – L 13 EG 40/08, juris, FamRZ 2009, 1524; v. 16.1.2009 – L 13 EG 51/08, juris; s. auch SG Augsburg v. 8.7.2008 – S 10 EG 15/08, juris). Nach dieser Rechtsprechung ist ein StKlassenwechsel

zur Erhöhung des Nettoeinkommens und damit des Elterngelds weder durch das BEEG noch das StRecht – anders als § 133 Abs. 3 SGB III – ausgeschlossen. Er sei eine legale strechtl. Gestaltungsmöglichkeit auch in dem Fall, dass der Ehegatte nur unwesentlich mehr oder sogar weniger verdiene, so dass ein Rechtsmissbrauch nicht angenommen werden könne. Der Gesetzgeber habe diese Möglichkeit bedacht, so dass eine Korrektur des Gesetzes unter Missbrauchsgesichtspunkten ausscheide. RÖHL, NJW 2010, 1418 (1421) weist darauf hin, dass sich der Vorteil bei der Ehefrau nachteilig bei dem Ehemann auswirken kann, wenn dieser Lohnersatzleistungen bezieht.

- ▷ *Auffassung des Bundesfamilienministeriums*: Dagegen sollte der stl. zulässige StKlassenwechsel für das Elterngeld nach Auffassung des Bundesfamilienministeriums wegen Rechtsmissbrauchs unbeachtlich sein, wenn er ausschließlich die Funktion hat, den Anspruch auf Elterngeld zu erhöhen (s. RÖHL, NJW 2010, 1418 [1421], Fn. 29). Dies ist etwa der Fall, wenn der wesentlich schlechter verdienende Elternteil vor der Geburt in die StKlasse III wechselt, obwohl dies ohne Berücksichtigung des Elterngelds wirtschaftlich nachteilig wäre (s. näher auch zur Rspr. des BAG BEYER-PETZ, DStR 2008, 2326 [2327 f.]).

Nicht missbräuchlich ist hingegen der Wechsel in die StKlasse IV (ggf. mit Faktor), denn kein Ehepartner ist verpflichtet, die mit der Wahl der StKlasse V verbundenen – wenn auch nur vorübergehenden – Nachteile beim LStAbzug zu übernehmen (BGH v. 23.7.2007 – XII ZR 250/04, FamRZ 2007, 1229, NJW 2007, 1554; PERLEBERG-KÖLBEL, FR 2010, 451 [452]).

Allerdings kommt keine rückwirkende Änderung der StKlassen in Betracht (s. § 39 Anm. 20), so dass der StKlassenwechsel möglichst früh beantragt werden muss.

Beispiel: Der Ehemann erzielt einen monatlichen Bruttoarbeitslohn von 3000 €. Nach Abzug der LSt. nach der StKlasse III und von Sozialabgaben verbleiben netto rund 2100 €. Der Bruttoarbeitslohn der Ehefrau beläuft sich auf monatlich 1800 €. Da sie nach der StKlasse V besteuert wird, verbleiben netto 928 €. Bleibt sie nach der Geburt ihres Kindes zu Hause, beträgt das Elterngeld 621 € (= 67 % von 928 €).

Wird der StKlassenwechsel vorgenommen, beträgt das Entgelt netto bei der Ehefrau 1418 €, das Elterngeld beläuft sich auf 950 €. Die Differenz beträgt monatlich 329 €.

Das Elterngeld bleibt stfrei nach § 3 Nr. 67, unterliegt aber dem Progressionsvorbehalt nach § 32b Abs. 1 Nr. 1 Buchst. j. Mit der Geburt des Kindes kann der Alleinverdiener wieder in die LStKlasse III wechseln, so dass er wieder ein höheres Nettoeinkommen erzielt. Dies wirkt sich auf den staatlichen Zuschuss nicht mehr aus.

Auch hier sollte überlegt werden, ob für die Berechnung des Elterngelds die Anwendung des Faktorverfahrens zwingend vorgeschrieben werden sollte. Alternativ käme – wie mehrfach im Gesetzgebungsverfahren vorgeschlagen – auch die Orientierung am Bruttoeinkommen in Betracht.

- ▶ *Auswirkungen auf den Progressionsvorbehalt nach § 32b*: Die StFreiheit des durch Anwendung des Faktorverfahrens erhöhten Arbeitslosen- bzw. Elterngeldes nach § 3 Nr. 2 bzw. 67 führt zur Anwendung des Progressionsvorbehalts nach § 32b Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a bzw. j. Siehe näher mit Beispiel SELL/SOMMER, DStR 2008, 1953 (1955); BEYER-PETZ/ENDE, DStR 2009, 2583 (2586).

- ▶ *Familienrechtliche Auswirkungen des Faktorverfahrens*: Siehe PERLEBERG-KÖLBEL, FuR 2010, 451 (452 f.); BISSMAIER/TIETZ, FamRZ 2009, 1451 (1454 ff.).

Einstweilen frei.

6

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Faktorverfahren bei dem Finanzamt**
**7 I. Voraussetzungen für die Anwendung des Faktorverfahrens
(Abs. 1 Satz 1)**

Faktor kleiner als 1: Eingetragen werden nur Faktoren kleiner als 1, mit drei Nachkommastellen. Rechnerisch können ausnahmsweise nämlich auch Faktoren entstehen, die größer als Eins sind (s. SELL/SOMMER, DStR 2008, 1953 [1954]). Dies ist zB dann der Fall, wenn die Arbeitslöhne der Ehegatten ähnlich hoch sind und bei einem der Ehegatten noch die günstigere Vorsorgepauschale nach der bis 2004 geltenden Rechtslage anzusetzen ist. Hier kann der Vorteil aus der Vorsorgepauschale größer sein als der Vorteil aus der Zusammenveranlagung. Dann wäre die Summe der einzelnen LSt. geringer als die gemeinsame LSt., zB bei einer Verteilung der Arbeitslöhne von 21 000 €/15 000 € brutto (s. insgesamt SELL/SOMMER, DStR 2008, 1953 [1954]).

Berechnung nach Steuerklasse III: Bei der Berechnung der LSt. in StKlasse III sind vom hochgerechneten Bruttojahresarbeitslohn der WK-Pauschbetrag von 1 000 € (§ 9a Satz 1 Nr. 1a), die verdoppelte SA-Pauschale nach § 10c Abs. 1, 4 sowie die Vorsorgepauschale nach § 10c Abs. 2 (s. BMF v. 22.10.2010, BStBl. I 2010, 1254) in Abzug zu bringen, wobei bis 2019 die Günstigerprüfung stattzufinden hat, ob die bis 2004 geltende Rechtslage zu einem günstigeren Ergebnis führt. Auf den sich ergebenden Wert ist dann das Splittingverfahren zur Berechnung der Steuer anzuwenden. Zu Berechnungsformeln im Einzelnen s. SELL/SOMMER, DStR 2008, 1953; s. auch § 39b Anm. 28, 30.

Berechnung nach Steuerklasse V: In der StKlasse V ermittelt sich dagegen die Steuer lediglich unter Abzug des WK-Pauschbetrags und nach dem Grundtarif nach § 32a. Dabei sind die weiteren Vorgaben des § 39b Abs. 2 Satz 7 zu beachten (s. § 39b Anm. 31).

Antragserfordernis für beide Ehegatten: Die Anwendung des Faktorverfahrens muss von beiden Ehegatten, für die die Ehegattenveranlagung in Betracht kommt und die beide Arbeitslohn beziehen, gemeinsam beantragt werden (Abs. 1 Satz 1). Dabei ist erforderlich, dass sie beide in einem Dienstverhältnis stehen bzw. standen. Auch für den Fall, dass der eine Ehegatte Versorgungsbezüge iSd. § 19 Abs. 2 bezieht, ist das Faktorverfahren anzuwenden (s. SEIFERT, Stbg. 2008, 385). Sie müssen mindestens die voraussichtlichen Jahresarbeitslöhne aus den ersten Dienstverhältnissen angeben. Beziehen Ehegatten nur für einen Teil des Jahres Arbeitslohn oder sind sie nur während eines Teils des Jahres unbeschr. estpfl., kann das Faktorverfahren nur für diesen Teil des Jahres angewendet werden.

Bildung des Faktors bei unbeschränkter Steuerpflicht: Die Vorschrift setzt grds. voraus, dass die Ehegatten beide unbeschr. stpfl. sind und nicht dauernd getrennt leben. Im Übrigen ergeben sich diese Voraussetzungen aus dem Verweis auf § 38b Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 in Abs. 1 Satz 1. Eingetragen wird der Faktor mit drei Nachkommastellen ohne Rundung, welcher sich aus $X : Y$ ergibt (Abs. 1 Satz 2). Sie gilt auch für Stpfl. iSd. § 1 Abs. 2 (erweiterte unbeschränkte StPfl.). Auch für diese sind die elektronischen LStAbzugsmerkmale und damit auch der Faktor zu bilden (§ 39 Abs. 2 Satz 2) bzw. nach § 39 Abs. 3 Satz 1 eine entsprechende Bescheinigung zu erteilen.

Faktorverfahren bei beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern iSd. § 1

Abs. 3: Die Vorschriften über die Bildung der elektronischen LStAbzugsmerkmale sind für beschr. stpfl. ArbN-Ehegatten, die die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 erfüllen, ebenfalls anzuwenden. Auch für diese sind die elektronischen LStAbzugsmerkmale und damit auch der Faktor zu bilden (§ 39 Abs. 2 Satz 2) bzw. nach § 39 Abs. 3 Satz 1 eine entsprechende Bescheinigung zu erteilen. Auch hier gilt das Faktorverfahren (s. Anm. 5). Bei Ehegatten ist das BetriebsstättenFA des älteren Ehegatten zuständig (§ 39 Abs. 2 Satz 4). Bei diesem kann somit auch der Antrag auf Anwendung des Faktorverfahrens nach § 39f gestellt werden. Ist der ältere Ehegatte bei mehreren inländ. ArbG tätig, ist das BetriebsstättenFA zuständig, das die erste Bescheinigung ausgestellt hat (§ 39 Abs. 2 Satz 3).

II. Berechnung der Lohnsteuer bzw. des Faktors (Abs. 1 Sätze 2–7)

1. Bedeutung

8

Abs. 1 Sätze 2ff. regeln im Einzelnen, wie der Faktor unter Berücksichtigung der voraussichtlichen ESt. zu ermitteln ist. Dabei wird die rechnerische Ermittlung des Faktors im Einzelnen geregelt, die Bemessungsgrundlage der LSt. für die Ermittlung des Faktors festgelegt und die Doppelberücksichtigung von Freibeträgen ausgeschlossen.

2. Berechnung des Faktors (Abs. 1 Sätze 2 bis 7)

9

Faktor ist Y:X (Abs. 1 Satz 2): Der Faktor (Multiplikator) ergibt sich aus der Division der Variablen Y durch X ($Y : X$). Dabei sind drei Nachkommastellen ohne Rundung zu beachten. Durch die Anwendung des Multiplikators auf die LSt. nach StKlasse IV (Abs. 2) wird diese entsprechend der Wirkung des Splittingverfahrens (§ 32a Abs. 5) gemindert. Dadurch wird erreicht, dass bei dem jeweiligen Ehegatten die ihm persönlich zustehenden StEntlastungen (Grundfreibetrag, Vorsorgepauschale, SA-Pauschbetrag, Kinder) berücksichtigt werden (s. das Beispiel bei HARTMANN, StC 12/2009, 26 [27]).

Definition von „Y“ (Abs. 1 Satz 3): Y wird dazu definiert als die voraussichtliche ESt. für die Ehegatten nach dem Splittingverfahren. Dabei sind die Abzugsbeträge nach § 39b Abs. 2 (s. § 39b Anm. 28) zu berücksichtigen.

Definition von „X“ (Abs. 1 Satz 4): X ist die Summe der LSt. bei Anwendung der StKlasse IV für jeden Ehegatten.

Berücksichtigung von Freibeträgen (Abs. 1 Satz 5): Neben den gesetzlichen Pauschbeträgen können Freibeträge nach § 39a Abs. 1 Nr. 1 bis 6 berücksichtigt werden. Auch hier gilt die Antragsgrenze von 600 € nach Abs. 3 Satz 2 iVm. § 39a Abs. 2 Satz 4 (SEIFERT, DStZ 2010, 14 [18]). Um die Doppelberücksichtigung zu vermeiden, wird nach Abs. 1 Satz 5 Halbs. 2 die Bildung solcher Freibeträge als elektronisches LStAbzugsmerkmal ausgeschlossen. Im Falle eines StKlassenwechsels von StKlasse III/V nach IV/IV mit Faktor sind bisher gebildete Freibeträge zu streichen und bei einem umgekehrten Wechsel neu zu bilden (s. zur LStKarte HARTMANN, StC 12/2009, 26 [27]).

Berücksichtigung des Hinzurechnungsbetrags (Abs. 1 Satz 6): Wurde ein Hinzurechnungsbetrag nach § 39a Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 als LStAbzugsmerkmal

bei Anwendung der StKlasse VI gebildet, ist dieser sowohl bei der Ermittlung von X und Y, also der ESt. nach dem Splittingverfahren (§ 32a Abs. 5) wie auch der LSt. nach der StKlasse IV zu berücksichtigen. Darüber hinaus ist er auch beim ersten Dienstverhältnis als LStAbzugsmerkmal zu bilden.

Mitwirkungspflicht: Zur Berechnung benötigt das FA die Angabe der voraussichtlichen Bruttojahresarbeitslöhne der Ehegatten jeweils aus dem ersten Dienstverhältnis. Einen bestimmten Nachweis verlangt das Gesetz nicht. Das FA kann zwar unterstellen, dass die Angaben des Stpfl. zutreffend sind (s. BTDrucks. 16/10189, 56). Es kann je nach Einzelfall aber entsprechende Nachweise verlangen. Ändern sich die Verhältnisse, zB bei einem ArbG-Wechsel, besteht keine Anzeigepflicht (§ 39 Abs. 1 Satz 9; BERGAN in LADEMANN, § 39f Rn. 54). Bei fahrlässig falschen oder unvollständigen Angaben, die zu einer unzutreffenden Berechnung des Faktors führen, besteht die Anzeigepflicht nach § 153 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO (BERGAN in LADEMANN, § 39f Rn. 55).

Korrektur des Faktors durch das Finanzamt: Das FA kann den ermittelten Faktor nach § 39f Abs. 3 Satz 2 iVm. § 39 Abs. 1 Satz 4 iVm. § 164 AO von Amts wegen ändern. Alternativ besteht die Möglichkeit, einen LStNachforderungsbescheid nach § 39f Abs. 3 Satz 2 iVm. § 39a Abs. 5 zu erlassen.

Faktorverfahren nur für das erste Dienstverhältnis (Abs. 1 Satz 7): Für die StKlasse VI (bei zweiten oder weiteren Dienstverhältnissen, vgl. § 38b Anm. 25) ist nach Abs. 1 Satz 7 das Faktorverfahren nicht anzuwenden, da dieses nur das Ziel hat, die LStBelastung in StKlasse V zu mindern.

10 Einstweilen frei.

11

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Pflichten des Arbeitgebers beim Lohnsteuerabzug**

Verpflichtung des Arbeitgebers zur Anwendung der Steuerklasse IV mit Faktor: Der ArbG hat bei Bildung eines Faktors bei der StKlassenkombination IV/IV durch das FA nach Abs. 2 diese StKlasse mit dem Faktor zwingend anzuwenden. Dies entspricht der allgemeinen Verpflichtung des ArbG, die LSt. nach den nach § 39e elektronisch abrufbaren LStAbzugsmerkmalen, insbes. nach der mitgeteilten maßgeblichen StKlasse (maschinell) zu berechnen und einzubehalten und an das FA abzuführen (§ 39b Abs. 2 Satz 8; s. § 39b Anm. 32). Die monatliche LSt. ermittelt sich danach durch Anwendung des eingetragenen Faktors auf die nach StKlasse IV ermittelten monatlichen Beträge. Die Formel lautet (s. SELL/SOMMER, DStR 2008, 1953 [1954]):

Beispiel (nach BTDrucks. 16/10189, 55):

Arbeitnehmer-Ehegatte A 30 000 €, LSt. IV	4 800 €
Arbeitnehmer-Ehegatte B 10 000 €, LSt. IV	0 €
Summe Gesamtsteuer IV/IV	4 800 € (X)
Gesamtsteuer Splittingverfahren (vom FA auszurechnen).	4 000 € (Y)

Faktor = Y : X

Faktor 4000 : 4800 = 0,833 (auf den LStKarten der Ehegatten jeweils neben StKlasse IV v. FA einzutragen).

Der ArbG A wendet auf den Arbeitslohn iHv. 30 000 € die StKlasse IV an:
 $4800 \times 0,833 = 3\,998,40 \text{ €}$.

Der ArbG B wendet auf den Arbeitslohn iHv. 10 000 € die StKlasse IV an:
 $0 \times 0,833 = 0 \text{ €}$.

Ergebnis: Die Summe der LSt. im StAbzugsverfahren (ArbG A und B) für die Ehegatten beträgt $(3\,998,40 \text{ €} + 0 \text{ €} =) 3\,998,40 \text{ €}$. Sie entspricht mit ausreichender Genauigkeit der Gesamtsteuer im Splittingverfahren für die Arbeitslöhne (Y).

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:
 Berücksichtigung von Freibeträgen**

I. Einmaliger Wechsel des Faktorverfahrens (Abs. 3 Satz 1) 12

Ehegatten, die beide in einem Dienstverhältnis stehen, können aufgrund des Verweises auf § 39 Abs. 6 Sätze 3 und 5 in Abs. 3 Satz 1 einmal im Jahr die gewählte StKlassenkombination im Hinblick auf das Faktorverfahren wechseln (s. zum nur einmalig möglichen StKlassenwechsel allg. § 39 Anm. 21). Der Antrag hierzu ist von den Ehegatten gemeinsam entsprechend § 39a Abs. 6 Satz 6 spätestens zum 30. November eines Jahres zu stellen (§ 39a Abs. 6 Satz 6). Durch das einmalige Wahlrecht im Kj. soll verhindert werden, dass der Wechsel beliebig oft erfolgt. Daher kann grds. nur einmalig zur StKlassenkombination IV/IV mit Faktor während des Kj. gewechselt werden. Dieses ist dann für das gesamte Kj. mW v. Beginn des auf die Antragstellung folgenden Kalendermonats anzuwenden (Abs. 3 Satz 1 iVm. § 39a Abs. 6 Satz 5). Eine Änderung des Faktors ist nicht zulässig. Dies gilt allerdings dann nicht, wenn sich der Faktor durch die Eintragung von Freibeträgen nach § 39a ändert (s. auch § 39a Abs. 2 und R 39a.1 Abs. 10 LStR). Ist bei Ehegatten die StKlasse IV mit dem Faktor vor Beginn des maßgeblichen Kj. in die LStKarte eingetragen bzw. als elektronisches LStAbzugsmerkmal gebildet worden, kann durch einen Wechsel im Kj. auf die Anwendung des Faktorverfahrens verzichtet werden. Ein Wechsel zum Faktorverfahren ist dann nicht mehr möglich. Zu Berücksichtigung von Freibeträgen nach § 39a s. Anm. 8.

Die Ausnahmeregelung in R 39.2 Abs. 5 LStR, wonach der StKlassenwechsel in einem Kj. zusätzlich möglich ist, wenn einer der Ehegatten keinen stpfl. Lohn mehr bezieht, ein Ehegatte verstorben ist, die Ehegatten sich auf Dauer getrennt haben oder ein Ehegatte nach Arbeitslosigkeit wieder ein Beschäftigungsverhältnis aufgenommen hat, dürfte auch beim Faktorverfahren anzuwenden sein (SCHAFFHAUSEN/PLENER, DB 2009, 2178 [2181]).

II. Beantragung der Eintragung des Faktors (Abs. 3 Satz 2) 13

Jährliche Beantragung des Freibetrags nach § 39a EStG für die Berücksichtigung bei der Bildung des Faktors: Für die Berücksichtigung von Freibeträgen iSd. § 39a bei der Bildung des Faktors nach Abs. 2 Satz 2 ff. ist ein Antrag nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck beim Finanzamt zu stellen.

Der Antrag muss jährlich neu beim FA gestellt werden. Die Übernahme des im Vorjahr ermittelten Faktors ist gesetzlich nicht vorgesehen (SEIFERT, DStZ 2010, 14 [18]). Dies kann letztlich damit begründet werden, dass der Berechnung des

§ 39f Anm. 13–14 E. Abs. 4: Programmablauf f. Berechnung der LSt.

Faktors variable Tatsachen zugrunde liegen (insbes. der Jahresarbeitslohn). Ein in 2010 ermittelter Faktor gilt ausnahmsweise bis 2011 weiter, da die Weitergeltung der LStKarte 2010 mit ihren Eintragungen angeordnet wurde (s. § 52b; SEIFERT, DStZ 2010, 14 [18]). Nachdem sich die Einführung der elektronischen LStAbzugsmerkmale weiter verzögert hat, gilt dies nun auch für 2012, da die Einführung jetzt ab 1.1.2013 erfolgen soll (BMF v. 6.12.2011, BStBl. I 2011, 1254 – Tz. I.1.).

Beantragung der Eintragung des Faktors nach Abs. 1 nicht immer auf amtlichem Vordruck: Abs. 3 Satz 2 verlangt die Antragstellung nach Abs. 1 zur Eintragung des Faktors auf der LStKarte auf amtlichem Vordruck allerdings nur dann, wenn Freibeträge nach § 39a Abs. 1 als LStAbzugsmerkmal gebildet werden sollen.

Der amtliche Vordruck iSd. 39a Abs. 2 Satz 1 ist daher um den Antrag nach Abs. 3 Satz 2 zu ergänzen (s. auch Anm. 5 zu § 51 Abs. 4 Nr. 1 Buchst. c).

Ohne die Beantragung eines Freibetrags nach § 39a Abs. 1 kann daher die Eintragung des Faktors nach Abs. 1 formlos erfolgen, wie dies bereits bisher für die StKlassenkombination III/V (§ 38b Satz 2 Nr. 5) galt (s. auch EISGRUBER in KIRCHHOF XI. § 39f Rn. 5; SEIFERT, DStZ 2010, 14, 17; s. Anm. 12).

Damit wird ein neuer Vordruck nur für das Faktorverfahren vermieden.

Gemeinsamer Antrag der Ehegatten: Der Antrag ist von den Ehegatten gemeinsam zu stellen. Wird der Antrag nur von einem Ehegatten mündlich gestellt, kann von einem gemeinsamen Antrag der Ehegatten ausgegangen werden. Es kann von der Bevollmächtigung durch den anderen Ehegatten ausgegangen werden.

Zuständigkeit des Finanzamts: Für die Ermittlung des Faktors ist das FA zuständig. Die ausschließliche Zuständigkeit des FA ab Einf. der elektronischen LStAbzugsmerkmale nach § 39e ergibt sich zweifelsfrei aus § 39e Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 iVm. Satz 2. Sie besteht aber auch bereits seit der Einfügung der Vorschrift 2010 (s. BERGAN in LADEMANN, § 39f Rn. 34, 58, der systematisch Abs. 1 Satz 1 als *lex specialis* zu § 39 Abs. 3 einordnet; aA lediglich zur systematischen Einordnung zB SEIFERT, Stbg 2008, 385 (386); THÜRMER in BLÜMICH, § 39f Rz. 45, die § 39f als *lex specialis* zu § 39 Abs. 5 ansehen. Neben der Zuständigkeit des WohnsitzFA nach § 39 Abs. 1 Satz 2 iVm. Abs. 2 Satz 1 besteht in den Fällen des § 1 Abs. 2 und 3 die Zuständigkeit des BetriebsstättenFA (§ 39 Abs. 1 Satz 2 iVm. Abs. 2 Satz 2, 39e Abs. 1 Satz 2).

14

E. Erläuterungen zu Abs. 4: Programmablauf für die Berechnung der Lohnsteuer

Nach § 39b Abs. 6 hat das BMF im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder für die Durchführung des LStAbzugs einen Programmablaufplan für die maschinelle Berechnung der LSt. aufzustellen und bekannt zu machen (s. § 39b Anm. 68). Abs. 4 regelt ergänzend, dass in diesem Programmablaufplan das Faktorverfahren zu berücksichtigen ist. Die Aufnahme in den besonderen Programmablaufplan auf der Grundlage von § 51 Abs. 4 Nr. 1a erfolgte nicht. Dies ist allerdings unproblematisch, da der Faktor auf den LStBetrag nach LStKlasse IV anzuwenden ist (BERGAN in LADEMANN, § 39f Rn. 72).