

§ 42b Lohnsteuer-Jahresausgleich durch den Arbeitgeber

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), zuletzt geändert durch JStG 2024 v. 2.12.2024 (BGBl. I 2024 Nr. 387; BStBl. I 2024, 1484)

(1) ¹Der Arbeitgeber ist berechtigt, seinen Arbeitnehmern, die während des abgelaufenen Kalenderjahres (Ausgleichsjahr) ständig in einem zu ihm bestehenden Dienstverhältnis gestanden haben, die für das Ausgleichsjahr einbehaltene Lohnsteuer insoweit zu erstatten, als sie die auf den Jahresarbeitslohn entfallende Jahreslohnsteuer übersteigt (Lohnsteuer-Jahresausgleich). ²Er ist zur Durchführung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs verpflichtet, wenn er am 31. Dezember des Ausgleichsjahres mindestens zehn Arbeitnehmer beschäftigt. ³Der Arbeitgeber darf den Lohnsteuer-Jahresausgleich nicht durchführen, wenn

1. der Arbeitnehmer es beantragt oder
2. der Arbeitnehmer für das Ausgleichsjahr oder für einen Teil des Ausgleichsjahres nach den Steuerklasse V oder VI zu besteuern war oder
3. der Arbeitnehmer für einen Teil des Ausgleichsjahres nach den Steuerklasse II, III oder IV zu besteuern war oder
- 3a. bei der Lohnsteuerberechnung ein Freibetrag oder Hinzurechnungsbetrag zu berücksichtigen war oder
- 3b. das Faktorverfahren angewandt wurde oder
4. der Arbeitnehmer im Ausgleichsjahr Kurzarbeitergeld, Qualifizierungsgeld, Zuschuss zum Mutterschaftsgeld nach dem Mutterschutzgesetz, Zuschuss bei Beschäftigungsverboten für die Zeit vor und nach einer Entbindung sowie für den Entbindungstag während einer Elternzeit nach beamtenrechtlichen Vorschriften, Entschädigungen für Verdienstausschlag nach dem Infektionsschutzgesetz vom 20. Juli 2000 (BGBl. I S. 1045), nach § 3 Nummer 28 steuerfreie Aufstockungsbeträge oder Zuschläge oder nach § 3 Nummer 28a steuerfreie Zuschüsse bezogen hat oder
- 4a. die Anzahl der im Lohnkonto oder in der Lohnsteuerbescheinigung eingetragenen Großbuchstaben U mindestens eins beträgt oder

[bis 31.12.2025 geltende Fassung:

[Zum 1.1.2024 geänderte, ab 1.1.2026 geltende Fassung:

5. für den Arbeitnehmer im Ausgleichsjahr im Rahmen der Vorsorgepauschale jeweils nur zeitweise Beträge nach § 39b Absatz 2 Satz 5 Nummer 3 Buchstabe a bis d oder der Beitragszuschlag nach § 39b Absatz 2 Satz 5 Nummer 3 Buchstabe c berücksichtigt wurden oder sich im Ausgleichsjahr der Zusatzbeitragssatz (§ 39b Absatz 2 Satz 5 Nummer 3 Buchstabe b) geändert hat oder ...]

5. für den Arbeitnehmer im Ausgleichsjahr im Rahmen der Vorsorgepauschale jeweils nur zeitweise Beträge nach § 39b Absatz 2 Satz 5 Nummer 3 Buchstabe a bis e oder der Beitragszuschlag nach § 39b Absatz 2 Satz 5 Nummer 3 Buchstabe c berücksichtigt wurden oder sich im Ausgleichsjahr der Zusatzbeitragssatz (§ 39b Absatz 2 Satz 5 Nummer 3 Buchstabe b) geändert hat oder ...]

- 5a. für den Arbeitnehmer im Ausgleichsjahr im Rahmen der Vorsorgepauschale im Zusammenhang mit der Pflegeversicherung unterschiedliche Abschläge (§ 39b Absatz 2 Satz 5 Nummer 3 Buchstabe c) berücksichtigt wurden oder
6. der Arbeitnehmer im Ausgleichsjahr ausländische Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen hat, von denen keine inländische Lohnsteuer einbehalten wurde.

⁴Bei der Anwendung von Satz 3 bleiben die Verhältnisse aus einem Dienstverhältnis zu einem anderen Arbeitgeber unberücksichtigt.

(2) ¹Für den Lohnsteuer-Jahresausgleich hat der Arbeitgeber den Jahresarbeitslohn aus dem zu ihm bestehenden Dienstverhältnis festzustellen. ²Vom Jahresarbeitslohn sind der etwa in Betracht kommende Versorgungsfreibetrag und Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag und der etwa in Betracht kommende Altersentlastungsbetrag abzuziehen. ³Für den so geminderten Jahresarbeitslohn ist die Jahreslohnsteuer nach § 39b Absatz 2 Satz 6 und 7 zu ermitteln nach Maßgabe der Steuerklasse, die für den letzten Lohnzahlungszeitraum des Ausgleichsjahres als elektronisches Lohnsteuerabzugsmerkmal abgerufen oder auf der Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug oder etwaigen Mitteilungen über Änderungen zuletzt eingetragen wurde. ⁴Den Betrag, um den die sich hiernach ergebende Jahreslohnsteuer die Lohnsteuer unterschreitet, die von dem zugrunde gelegten Jahresarbeitslohn insgesamt erhoben worden ist, hat der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer zu erstatten.

(3) ¹Der Arbeitgeber darf den Lohnsteuer-Jahresausgleich frühestens bei der Lohnabrechnung für den letzten im Ausgleichsjahr endenden Lohnzahlungszeitraum, spätestens bei der Lohnabrechnung für den letzten Lohnzahlungszeitraum, der im Monat Februar des dem Ausgleichsjahr folgenden Kalenderjahres endet, durchführen. ²Die zu erstattende Lohnsteuer ist dem Betrag zu entnehmen, den der Arbeitgeber für seine Arbeitnehmer für den Lohnzahlungszeitraum insgesamt an Lohnsteuer erhoben hat. ³§ 41c Absatz 2 Satz 2 ist anzuwenden.

(4) ¹Im Lohnkonto für das Ausgleichsjahr ist die im Lohnsteuer-Jahresausgleich erstattete Lohnsteuer gesondert einzutragen. ²In der Lohnsteuerbescheinigung für das Ausgleichsjahr ist der sich nach Verrechnung der erhobenen Lohnsteuer mit der erstatteten Lohnsteuer ergebende Betrag als erhobene Lohnsteuer einzutragen.

§ 52 Anwendungsvorschriften

idF des ESStG v. 8.12.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), zuletzt geändert durch KrZwMFördG v. 22.12.2023 (BGBl. I 2023 Nr. 411; BStBl. I 2024, 144)

...

(36) ... ³§ 39 in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 21. Dezember 2020 (BGBl. I S. 3096), geändert durch Artikel 4 des Gesetzes vom 16. Dezember 2022 (BGBl. I S. 2294), § 39a Absatz 1 Satz 1 Nummer 1a, Absatz 2 Satz 4, Absatz 3 Satz 2 und Absatz 4 Satz 1 Nummer 1a in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 21. Dezember 2020 (BGBl. I S. 3096), geändert durch Artikel 6 des Gesetzes vom 16. Dezember 2022 (BGBl. I S. 2294), § 39b Absatz 2 Satz 5 Nummer 3, § 41b Absatz 1 Satz 2, § 41c Absatz 1 Satz 2, § 42b Absatz 1 Satz 3 Nummer 5 in der Fassung des Artikels 5 des Gesetzes vom 21. Dezember 2020 (BGBl. I S. 3096) und § 46 Absatz 2 Nummer 3 in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 8. Dezember 2022 (BGBl. I S. 2230) sind erstmals ab dem 1. Januar 2026 anzuwenden. ...

...

Autor: Hans-Ulrich *Fissenewert*, Richter am FG, Stuttgart
 Mitherausgeber: Dr. Martin *Klein*, Rechtsanwalt/Steuerberater/
 Fachanwalt für Steuerrecht, Hengeler Mueller, Frankfurt/Main

Anm. |

Anm.

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 42b

I. Grundinformation zu § 42b	1	5. Rechtsentwicklung von 2010 bis 2019	2d
II. Rechtsentwicklung des § 42b		6. Rechtsentwicklung seit 2020	2e
1. Vorläuferregelungen	2	III. Bedeutung des § 42b	3
2. Rechtsentwicklung von 1970 bis 1989	2a	IV. Geltungsbereich des § 42b	4
3. Rechtsentwicklung von 1990 bis 1999	2b	V. Verhältnis des § 42b zu anderen Vorschriften	5
4. Rechtsentwicklung von 2000 bis 2009	2c	VI. Verfahrensfragen zu § 42b	6

B. Erläuterungen zu Abs. 1:

Voraussetzungen für den Lohnsteuer-Jahresausgleich durch den Arbeitgeber

I. Berechtigung des Arbeitgebers zum Lohnsteuer-Jahresausgleich (Abs. 1 Satz 1)		5. Anwendung des Faktorverfahrens (Abs. 1 Satz 3 Nr. 3b)	19
1. Ständiges Dienstverhältnis des Arbeitnehmers zum Arbeitgeber im Ausgleichsjahr	11	6. Bezug verschiedener Zuschüsse, Unterstützungsleistungen und Entschädigungen durch den Arbeitnehmer (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4)	20
2. Berechtigung zur Durchführung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs	12	7. Großbuchstabe U im Lohnkonto oder auf der Lohnsteuerkarte (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a)	21
II. Verpflichtung des Arbeitgebers zum Lohnsteuer-Jahresausgleich (Abs. 1 Satz 2)	14	8. Auswirkungen der begrenzten Vorsorgepauschale beim Wechsel bezüglich der Sozialversicherungspflicht (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5)	22
III. Keine Befugnis des Arbeitgebers zum Lohnsteuer-Jahresausgleich – Ausschlussgründe (Abs. 1 Satz 3)		9. Berücksichtigung unterschiedlicher Beitragsabschlüsse zur Pflegeversicherung bei der Vorsorgepauschale (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a)	22a
1. Antrag des Arbeitnehmers (Abs. 1 Satz 3 Nr. 1)	15	10. Bezug von ausländischem Arbeitslohn, von dem keine inländische Lohnsteuer einbehalten wurde (Abs. 1 Satz 3 Nr. 6)	23
2. Besteuerung des Arbeitnehmers nach Steuerklasse V oder VI (Abs. 1 Satz 3 Nr. 2)	16	IV. Kein Ausschluss des Lohnsteuer-Jahresausgleichs wegen Ausschlussgründen aus anderen Dienstverhältnissen (Abs. 1 Satz 4)	24
3. Besteuerung des Arbeitnehmers nach Steuerklasse II, III oder IV für einen Teil des Ausgleichsjahres (Abs. 1 Satz 3 Nr. 3)	17		
4. Berücksichtigung eines Freibetrags oder Hinzurechnungsbetrags (Abs. 1 Satz 3 Nr. 3a)	18		

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Durchführung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs
durch den Arbeitgeber**

I. Ermittlung des maßgeblichen Jahresarbeitslohns (Abs. 2 Sätze 1 und 2)	27	III. Aufhebung der Sonderregelung für bestimmte tarifbegünstigte Bezüge (Abs. 2 Sätze 2 und 6 aF) . .	29
II. Ermittlung der Jahreslohnsteuer und Erstattung von Minder- beträgen (Abs. 2 Sätze 3 und 4) . .	28		

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:
Befristung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs durch den
Arbeitgeber und Finanzierung der zu erstattenden Lohnsteuer**

I. Befristung des Lohnsteuer-Jahres- ausgleichs durch den Arbeitgeber (Abs. 3 Satz 1)	36	II. Finanzierung der vom Arbeitgeber zu erstattenden Lohnsteuer (Abs. 3 Sätze 2 und 3)	37
---	----	--	----

**E. Erläuterungen zu Abs. 4:
Formvorschriften für Lohnkonto und Lohnsteuerbescheinigung . . .** 42

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 42b

Schrifttum: *Wais*, Zweifelsfragen bei der Pfändung des Anspruchs aus dem Lohnsteuer-Jahresausgleich, BB 1969, 1441; *Kurz*, Probleme bei der Pfändung des Anspruchs aus dem Lohnsteuer-Jahresausgleich, DStZ 1974, 75; *Wolf*, Aufgaben der Arbeitgeber beim Progressionsvorbehalt für Lohnersatzleistungen, DB 1982, 821; *Popp*, Permanenter Lohnsteuer-Jahresausgleich, Jahresausgleich des Arbeitgebers und Investitionshilfeabgabe, BB 1983, 760; *Drenseck*, Verwaltungsakte im Lohn- und Einkommensteuerverfahren, DStJG 9 (1986), 377; *Schäfer*, Die Dreiecksbeziehung zwischen Arbeitnehmer, Arbeitgeber und Finanzamt beim Lohnsteuerabzug, Berlin 1990; *Derr*, Vorschriftsmäßig unrichtiger Lohnsteuerabzug durch EStG 1990, DStR 1991, 866; *Frerichs*, Folgerungen aus der „Schuhmacker-Entscheidung“ des EuGH für das JStG 1996, FR 1995, 574; *Heuermann*, Systematik und Struktur der Leistungspflichten im Lohnsteuerabzugsverfahren, München, 7. Aufl. 1998; *G. Kirchhof*, Die Überforderung der Arbeitgeber durch den Lohnsteuerabzug, FR 2015, 773; *Meyer*, Die Rolle des Arbeitgebers im Lohnsteuerverfahren, DStJG 40 (2017), 177; *Krüger*, Verfahren und Rechtsschutz im Lohnsteuerrecht, DStJG 40 (2017), 145; *Plenker*, Lohnsteuer-Jahresausgleich bei kurzfristig Beschäftigten, BC 2017, 423; *Bultmann*, Inhaberschaft des Erstattungsanspruchs nach vom Arbeitgeber durchgeführten Lohnsteuerjahresausgleich, ZInsO 2018, 1135; *Niermann*, Lohnsteuerliche Behandlung der Überlassung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs, DB 2018, 914; *Höreth/Stelzer*, Jahressteuergesetz 2024 unter Dach und Fach, DStZ 2025, 27; *Pracht*, Die Verhältnismäßigkeit steuerlicher Verfahrenslasten, StuW 2024, 325.

Verwaltungsanweisung: R 42b LStR 2024; BMF v. 26.11.2013 – IV C 5 - S 2367/13/10001, BStBl. I 2013, 1532, Vorsorgepauschale im Lohnsteuerabzugsverfahren; OFD NRW v. 15.8.2018 – S 2367 - 2017/0004 – St 213, juris, Steuerliche Fragen im Zusammenhang mit Netto-lohnvereinbarungen.

I. Grundinformation zu § 42b

1

Die Vorschrift regelt den betrieblichen LStJA. Dieser beendet für den ArbG – als letzter Akt – das LStAbzugsverfahren.

Abs. 1 legt in den Sätzen 1 und 2 fest, unter welchen Voraussetzungen ein ArbG berechtigt und ggf. verpflichtet ist, für einen ArbN einen LStJA durchzuführen. Ausnahmen von der Verpflichtung und Berechtigung sind in Satz 3 unter Nr. 1 bis 6 im Einzelnen genannt. Sie verbieten die Durchführung des LStJA durch den ArbG. Die Ausschlussstatbestände kommen alternativ („oder“) zur Anwendung. Zweck dieser Durchführungsverbote ist idR die Vermeidung ungerechtfertigter StErstattungen.

Abs. 2 regelt, wie der ArbG den Jahresarbeitslohn und die JahresLSt zu ermitteln hat, um danach im Vergleich der JahresLSt mit der einbehaltenen Steuer einen etwaigen Erstattungsbetrag zu errechnen.

Abs. 3 bestimmt den Zeitpunkt des LStJA und die Finanzierung der zu erstatten- den LSt.

Abs. 4 hat verfahrensrechtl. Regelungen zur Durchführung des LStJA zum Inhalt.

II. Rechtsentwicklung des § 42b

1. Vorläuferregelungen

2

Verordnung zur Änderung der Lohnsteuer-Durchführungsbestimmungen v. 16.10.1948 (WiGBL 1948, 125; StuZBL 1948, 261): Nach der Währungsreform wurde aufgrund von Art. XII des Anhangs zum Gesetz Nr. 64 der Militärregierung zur vorläufigen Neuordnung von Steuern v. 22.6.1948 mit § 35 LStDB der LStJA durch den ArbG eingeführt.

LStDV 1949 v. 16.6.1949 (WiGBL 1949, 157; StuZBL 1949, 183): Der LStJA durch den ArbG wurde in § 35 LStDV übernommen.

Verordnungen über den Lohnsteuer-Jahresausgleich regelten für die Jahre 1950 (VO v. 15.12.1950; BGBl. 1950, 786; BStBl. I 1951, 61) bis 1974 (ÄnderungsVO v. 21.12.1972; BGBl. I 1972, 2553; BStBl. I 1973, 10) in der jeweils für die einzelnen Kj. gültigen Fassung in §§ 3, 5 und 6 den LStJA durch den ArbG.

2. Rechtsentwicklung von 1970 bis 1989

2a

EStRG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): § 42b wurde als abschließende Regelung des LStJA durch den ArbG mW ab LStJA 1975 erstmals unmittelbar in das EStG eingefügt (§ 52 Abs. 1 EStG idF des EStRG).

StÄndG 1977 v. 16.8.1977 (BGBl. I 1977, 1586; BStBl. I 1977, 442): Mit Wirkung ab LStJA 1977 wurde der LStJA durch den ArbG auf ArbN erweitert, die in der StKlasse IV eingeordnet waren (Streichung der StKlasse IV in Abs. 1 Satz 5 Nr. 2) oder die Bezüge iSd. § 34 Abs. 3 Satz 1 bzw. ermäßigt besteuerte Vergütungen für ArbN-Erfindungen bezogen haben (Wegfall von Abs. 1 Satz 5 Nr. 3 aF). Der LStJA durch den ArbG wurde für die Fälle ausgeschlossen, in denen ein ArbN nur für einen Teil des Ausgleichsjahres nach den StKlassen III oder IV zu besteuern war (Abs. 1 Satz 5 Nr. 3 nF). Gleichzeitig mit dem Wegfall des Abs. 1 Satz 5 Nr. 3 aF wurden die tarifbegünstigten Bezüge bzw. Vergütungen aus dem Jahresarbeitslohn

sowie die hierfür einbehaltene LSt grds. aus der insgesamt erhobenen LSt ausgeklammert (Einfügung von Abs. 2 Satz 2 und Abs. 2 Satz 6).

2. HStruktG v. 22.12.1981 (BGBl. I 1981, 1523; BStBl. I 1982, 235): Ab LStJA 1982 wurde durch Streichung des Abs. 1 Satz 3 und Anfügung von Abs. 1 Satz 4 Nr. 4 der LStJA durch den ArbG für solche ArbN ausgeschlossen, die während des Ausgleichsjahres zeitweise in keinem Dienstverhältnis gestanden oder im Ausgleichsjahr Kurzarbeitergeld oder Schlechtwettergeld bezogen haben. Abs. 4 Satz 1 wurde entsprechend angepasst.

HBegleitG 1983 v. 20.12.1982 (BGBl. I 1982, 1857; BStBl. I 1982, 972): Der LStJA durch den ArbG wurde mW ab LStJA 1983 ausgeschlossen, wenn der ArbN im Ausgleichsjahr nach der allgemeinen LStTabelle (§ 38c Abs. 1) und nach der besonderen LStTabelle (§ 38c Abs. 2) zu besteuern war (Anfügung der Nr. 5 in Abs. 1 Satz 4). Entsprechend wurde Abs. 2 Satz 4 ergänzt.

StBereinigungsG 1985 v. 14.12.1984 (BGBl. I 1984, 1493; BStBl. I 1984, 659): In Abs. 1 Satz 4 wurde mW ab LStJA 1985 Nr. 6 angefügt. Der LStJA durch den ArbG war danach ausgeschlossen, wenn der ArbN im Ausgleichsjahr nach einem DBA oder unter ProgrVorb. nach § 34c Abs. 5 von der LSt freigestellte ausländ. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen hat. Nur noch auf Antrag des ArbN wurden ab LStJA 1985 ermäßigt besteuerte Entschädigungen und Abfindungen iSd. § 34 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 2 in den betrieblichen LStJA einbezogen (Einfügung in Abs. 2 Satz 2); Abs. 2 Satz 6 wurde redaktionell angepasst.

StSenkG 1986/1988 v. 26.6.1985 (BGBl. I 1985, 1153; BStBl. I 1985, 391): Ab LStJA 1986 ist für die Ermittlung der JahresLSt die auf der LStKarte gem. § 39 eingetragene Zahl der Kinderfreibeträge (nicht mehr die Zahl der Kinder) maßgebend (Änderung in Abs. 2 Satz 4).

StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): Nach Abschaffung des Lohnzettelverfahrens wurde die entsprechende Einschränkung in Abs. 1 Satz 3 gestrichen (formal ab Kj. 1990, tatsächlich war diese Einschränkung letztmalig für den LStJA 1987 bedeutsam, da das Lohnzettelverfahren bereits ab 1988 abgeschafft wurde). Abs. 4 Sätze 2 und 3 wurden entsprechend angepasst. Die Ausschlussgründe des Abs. 1 Satz 4 Nr. 4 wurden auf den Zuschuss zum Mutterschaftsgeld nach dem MuSchG und auf Entschädigungen für Verdienstausschlag nach dem BSeuchG erweitert. Wegen Wegfalls der Vergünstigungen für ArbN-Erfindungen und des Weihnachts-Freibetrags wurden diese auch in Abs. 2 Sätze 2 und 3 gestrichen.

Gesetz zur Änderung des AFG und zur Förderung eines gleitenden Übergangs älterer Arbeitnehmer in den Ruhestand v. 20.12.1988 (BGBl. I 1988, 2343; BStBl. I 1989, 38): Die Ausschlussgründe des Abs. 1 Satz 4 Nr. 4 wurden mW ab LStJA 1989 um die Aufstockungsbeträge nach dem ATZG erweitert (§ 52 Abs. 21a idF dieses Gesetzes).

2b 3. Rechtsentwicklung von 1990 bis 1999

StÄndG 1991 v. 24.6.1991 (BGBl. I 1991, 1322; BStBl. I 1991, 665): Abs. 3 Satz 2 und Abs. 4 Satz 2 wurden geändert, Abs. 4 Satz 3 neu gefasst; danach ist die zu erstattende LSt ab LStJA 1991 nicht mehr auf der LStKarte, sondern nur noch im Lohnkonto gesondert auszuweisen. Auf der LStKarte für das Ausgleichsjahr ist nunmehr der nach Verrechnung der erhobenen mit der erstatteten LSt sich ergebende Betrag als „erhobene Lohnsteuer“ einzutragen.

StÄndG 1992 v. 25.2.1992 (BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 146): Mit Wirkung ab LStJA 1992 wurde Abs. 1 Satz 1 neu gefasst und wegen der Aufhebung des amtlichen LStJA (§§ 42, 42a aF) redaktionell angepasst. Dabei wurden die Begriffe „Lohnsteuerjahresausgleich“ und „Ausgleichsjahr“ legal definiert. Die Ausschlussgründe des Abs. 1 Satz 4 wurden in Nr. 4 um den Zuschuss nach § 4a MutterschutzVO oder einer entsprechenden Landesregelung und durch Einfügung der Nr. 4a um die Fälle erweitert, bei denen im Lohnkonto oder auf der LStKarte der Großbuchstabe U (= Unterbrechung des Dienstverhältnisses, § 41 Abs. 1 Satz 6) eingetragen worden ist.

FKPG v. 23.6.1993 (BGBl. I 1993, 944; BStBl. I 1993, 510): Durch Einfügung der Nr. 4b in Abs. 1 Satz 4 wurden die Ausschlussgründe ab LStJA 1993 (§ 52 Abs. 24 idF des FKPG) auf die Fälle ausgedehnt, in denen im Lohnkonto oder auf der LStKarte der Großbuchstabe Z für die Anwendung einer der Zusatztabellen (§ 61 Abs. 4) eingetragen worden ist.

JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 438): Der Ausschlussstatbestand des Abs. 1 Satz 4 Nr. 4b wurde wieder gestrichen. Zudem wurde Abs. 2 Satz 4 dahin gefasst, dass künftig die JahresLSt nur noch nach Maßgabe der auf der LStKarte zuletzt eingetragenen StKlasse und nicht mehr unter zusätzlicher Berücksichtigung der Kinderfreibeträge zu ermitteln ist.

Zweites Gesetz zur Änderung des Arbeitsförderungsgesetzes im Bereich des Baugewerbes v. 15.12.1995 (BGBl. I 1995, 1809): Der Ausschlussstatbestand des Abs. 1 Satz 4 Nr. 4 wurde um das durch § 3 Nr. 2 stfrei gestellte Winterausfallgeld erweitert.

Bundesbesoldungs- und -versorgungsanpassungsgesetz 1998 v. 6.8.1998 (BGBl. I 1998, 2026; BStBl. I 1998, 1125): In die Ausschlussklausel des Abs. 1 Satz 4 Nr. 4 wurden die Zuschläge gem. § 6 Abs. 2 BBesG einbezogen.

StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Die Bestimmung über einen vom ArbG durchzuführenden LStJA wurde lediglich in Abs. 2 Satz 2 neu gefasst. Es handelt sich dabei um eine bloße redaktionelle Anpassung an die geänderten Regelungen des § 34.

StBereinG 1999 v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2601; BStBl. I 2000, 13): Abs. 1 Satz 4 wurde um den Ausschlussstatbestand der Nr. 3a erweitert, wonach der LStJA durch den ArbG nicht möglich ist, wenn auf der LStKarte des ArbN ein Hinzurechnungsbetrag (§ 39a Abs. 1 Nr. 7) eingetragen worden ist.

4. Rechtsentwicklung von 2000 bis 2009

2c

SeuchRNeuG v. 20.7.2000 (BGBl. I 2000, 1045): Das Wort „Bundes-Seuchengesetz“ in Abs. 1 Satz 4 Nr. 4 wurde ersetzt durch die Worte „Infektionsschutzgesetz vom 20. Juli 2000 (BGBl. I, 1045)“.

StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): Der Ausschlussstatbestand nach Abs. 1 Satz 4 Nr. 5 sowie Abs. 2 Satz 4 wurden wegen des Wegfalls der amtlichen LStTabellen (Streichung des § 38c) redaktionell angepasst. An deren Stelle trat die Berücksichtigung der Vorsorgepauschale nach § 10c Abs. 2, Abs. 3.

StÄndG 2001 v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3794; BStBl. I 2002, 4): In Abs. 1 Satz 4 Nr. 4 wurde der Ausschlussstatbestand auf sämtliche nach § 3 Nr. 28 stfreien Aufstockungsbeträge oder Zuschläge (anstelle der bisher erfassten Aufstockungsbeträge nach dem ATZG und Zuschläge nach dem BBesG) erweitert.

StÄndG 2003 v. 15.12.2003 (BGBl. I 2003, 2645; BStBl. I 2003, 710): In Abs. 1 wurde Satz 3 redaktionell geändert, Satz 4 Nr. 3a um die Bezugnahme auf Freibeträge ergänzt und in Nr. 4a die Anknüpfung an die LStKarte durch diejenige an die LStBescheinigung ersetzt. In Abs. 2 wurde die Bezugnahme in Satz 1 auf die LStKarte und in Satz 3 auch auf etwa auf der LStKarte eingetragene Freibeträge gestrichen und in Abs. 4 Satz 3 die Anknüpfung an die LStKarte ebenfalls durch diejenige an die LStBescheinigung ersetzt.

AltEinkG v. 5.7.2004 (BGBl. I 2004, 1427; BStBl. I 2004, 554): Abs. 2 Satz 3 wurde an die Einf. eines Zuschlags zum Versorgungsfreibetrag in § 19 Abs. 2 angepasst.

AO-ÄndG v. 21.7.2004 (BGBl. I 2004, 1753; BStBl. I 2005, 343): Der Ausschlussstatbestand des Abs. 1 Satz 4 Nr. 3 wurde um die Fälle erweitert, in denen der ArbN während eines Teils des Ausgleichsjahres nach der StKlasse II zu besteuern war.

JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74): Mit Wirkung ab 1.1.2009 wurde der Ausschlussstatbestand des Abs. 1 Satz 4 Nr. 3b neu aufgenommen. Seither ist die Durchführung des LStJA durch den ArbG auch dann nicht zulässig, wenn der ArbN das Faktorverfahren anstelle der StKlassenkombination III/V nach § 39f gewählt hat.

DNeuG v. 5.2.2009 (BGBl. I 2009, 160): Der Ausschlussstatbestand des Abs. 1 Satz 4 Nr. 4 wurde an die Neuordnung und Modernisierung des Bundesdienstrechts angepasst. In der Aufzählung trat mW ab 11.2.2009 der „Zuschuss bei Beschäftigungsverboten für die Zeit vor und nach der Entbindung sowie für den Entbindungstag während der Elternzeit nach beamtenrechtlichen Vorschriften“ an die Stelle des bisherigen Zuschusses nach § 4a MutterschutzVO oder der entsprechenden Landesregelung.

BürgEntlG-KV v. 16.7.2009 (BGBl. I 2009, 1959; BStBl. I 2009, 782): Um zu verhindern, dass Abzugsbeträge zur Berücksichtigung kommen, die tatsächlich nicht geleistet worden sind, wurde durch die Neufassung des Abs. 1 Satz 4 Nr. 5 der LStJA des ArbG ausgeschlossen, wenn Teilbeträge der Vorsorgepauschale iSd. § 39b Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 Buchst. a bis d oder der Beitragszuschlag nach § 39b Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 Buchst. c nur zeitweise beim LStAbzug berücksichtigt werden (vgl. BTDrucks. 16/12254 v. 16.3.2009 zu § 42b).

2d 5. Rechtsentwicklung von 2010 bis 2019

BeitrRLUmsG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171): Die Vorschrift wurde an das Verfahren der elektronischen LStAbzugsmerkmale angepasst. Konkret wurden in Abs. 1 Satz 1 vor dem Wort „Dienstverhältnis“ die Wörter „zu ihm bestehenden“ eingefügt. Der bisherige Abs. 1 Satz 3 wurde aufgehoben; dadurch rückten die bisher in Abs. 1 Satz 4 enthaltenen Ausschlussstatbestände in Abs. 1 Satz 3 nF. In Abs. 2 Satz 1 wurden die Wörter „und nach den Lohnsteuerbescheinigungen aus etwaigen vorangegangenen Dienstverhältnissen“ gestrichen. Abs. 2 Satz 4 wurde neu gefasst; die Vorschrift regelt nach redaktioneller Änderung weiter die Durchführung des LStJA durch den ArbG. Der bisherige Abs. 4 Satz 1 wurde als Folgeänderung zu Abs. 1 Satz 1 aufgehoben. Zum tatsächlichen Start der Anwendung der elektronischen LStAbzugsmerkmale und zur Übergangsregelung bis 2012 s. § 39 Anm. 4.

KroatienAnpG v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126): Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 wurde um die Wörter „oder sich im Ausgleichsjahr der Zusatzbeitrag (§ 39b Absatz 2 Satz 5 Nummer 3 Buchstabe b) geändert hat“ erweitert.

Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens – VerfModG v. 18.7.2016 (BGBl. I 2016, 1679; BStBl. I 2016, 694): In Abs. 3 Satz 1 wurde das Wort „März“ durch das Wort „Februar“ ersetzt (s. dazu BRDrucks. 631/15, 126).

WElektroMobFördG („JStG 2019“) v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17): In Abs. 1 Satz 1 wurde die bisherige Einschränkung, dass der LStJA nur für die unbeschränkt estpfl. ArbN des ArbG durchgeführt werden darf, ersatzlos gestrichen (s. BTDrucks. 19/13436, 116). Zur erstmaligen Anwendung der Neuregelung s. Anm. 4.

6. Rechtsentwicklung seit 2020

2e

Corona-SteuerhilfeG v. 19.6.2020 (BGBl. I 2020, 1385; BStBl. I 2020, 550): Der Katalog der Ausschlusstatbestände in Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 wurde um die vom ArbG zwischen dem 1.1.2020 und dem 31.12.2020 (jetzt: 30.9.2022) geleisteten Zuschüsse zum Kurzarbeitergeld iSd. § 3 Nr. 28a erweitert. Zugleich wurden dort die überholten Ausschlusstatbestände des Schlechtwettergeldes und des Winterausfallgeldes gestrichen (s. insgesamt BTDrucks. 19/19601, 33).

JStG 2020 v. 21.12.2020 (BGBl. I 2020, 3096; BStBl. I 2021, 6): In Abs. 2 Satz 4 wurde ein dem Gesetzgeber im Zuge des BeitrRLUMsG (s.o.) unterlaufenes redaktionelles Versehen (zweifache Aufnahme des Relativpronomens „die“ zu Beginn des Halbs. 2) wieder beseitigt (s. BTDrucks. 19/22850, 85). Außerdem wurde mW ab dem 1.1.2024 (jetzt anzuwenden allerdings erstmals ab dem 1.1.2026, s.u.) der Ausschlusstatbestand in Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 um die ab diesem Zeitpunkt in § 39b Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 Buchst. e aufgenommenen Beiträge des ArbN zu seiner Arbeitslosenversicherung erweitert (s. BTDrucks. 19/22850, 102).

KrZwMFördG v. 22.12.2023 (BGBl. I 2023 Nr. 411; BStBl. I 2024, 144): Durch Neufassung der Anwendungsvorschriften in § 52 Abs. 36 Satz 3 wurde bewirkt, dass die durch das JStG 2020 (s.o.) vorgenommene Erweiterung des Ausschlusstatbestands in Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 (wie auch der Starttermin für die Regeleinführung des dafür erforderlichen Datenaustauschs zwischen VU, ArbG und FinVerw.) um zwei Jahre verschoben wird und erstmals ab dem 1.1.2026 anzuwenden ist (s. BTDrucks. 20/9782, 195).

WachsChG v. 27.3.2024 (BGBl. I 2024 Nr. 108; BStBl. I 2024, 666): Die bislang in Abs. 2 Sätze 2 und 6 enthaltenen Sonderregelungen beim LStJA durch den ArbG für tarifermäßig zu besteuernde sonstige Bezüge wurden ab dem 1.1.2025 (Art. 5 Nr. 3 iVm. Art. 35 Abs. 6 WachsChG) aufgehoben (s. BTDrucks. 20/8628, 138).

JStG 2024 v. 2.12.2024 (BGBl. I 2024 Nr. 387; BStBl. I 2024, 1484): Als Folgeänderungen zu zwei, zuvor durch das WachsChG vorgenommenen Neuregelungen wurden die Ausschlusstatbestände in Abs. 1 Satz 3 erweitert. Dabei wurde die dortige Nr. 4 um das zum 1.4.2024 eingeführte und unter ProgrVorb. stfrei gestellte Qualifizierungsgeld bei betrieblichen Weiterbildungsmaßnahmen ergänzt (s. BTDrucks. 20/12780, 128). Zudem wurde mit der neu eingefügten Nr. 5a rückwirkend ab dem 1.1.2024 (Art. 2 Nr. 3 iVm. Art. 56 Abs. 6 JStG 2024) der LStJA durch den ArbG in Fällen ausgeschlossen, in denen für den ArbN im Rahmen der Vorsorgepauschale bei der Pflegeversicherung unterschiedliche Abschläge iSd. § 39b Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 Buchst. c für mehrere Kinder berücksichtigt worden sind (s. BTDrucks. 20/13419, 225). Gleichfalls rückwirkend ab dem 1.1.2024 wurde außerdem der Ausschlusstatbestand in Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 dahin geändert, dass von ihm nun alle Fälle erfasst sind, in denen bei Bezug von ausländ. Einkünften keine

inländ. LSt einbehalten wurde, und es wurde zugleich ein neuer Abs. 1 Satz 4 angefügt, um zu verhindern, dass Tatbestände, die außerhalb des konkreten Dienstverhältnisses verwirklicht werden und dem ArbG regelmäßig nicht bekannt sind, zum Ausschluss des LStJA führen können (s. BTDrucks. 20/12780, 119).

3 III. Bedeutung des § 42b

§ 42b ermöglicht es dem ArbG (Abs. 1 Satz 1) oder verpflichtet ihn (Abs. 1 Satz 2), einbehaltene LStBeträge im Rahmen des betrieblichen LStJA insoweit an den ArbN zu erstatten, als sie die auf den Jahresarbeitslohn entfallende JahresLSt übersteigen.

Erstattung materiell überhöht einbehaltener Lohnsteuer: Der betriebliche LStJA ist Teil des Abzugsverfahrens und von der Antragsveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 zu unterscheiden. Insoweit ist die gem. § 39b Abs. 2 zu errechnende JahresLSt maßgeblich, während im Fall der Antragsveranlagung das zVE ausschlaggebend ist (*Eisgruber in Kirchhof/Seer*, 23. Aufl. 2024, § 42b Rz. 1; s. auch Anm. 5). Allerdings steht der betriebliche LStJA der Veranlagung nicht entgegen. Die Erstattung durch den LStJA mindert lediglich die bei der Veranlagung anzurechnende LSt. Im Grunde handelt es sich beim betrieblichen LStJA um eine Änderung des LStAbzugs iSd. § 41c (*Krüger in Schmidt*, 43. Aufl. 2024, § 42b Rz. 1). Er ist von Bedeutung in Fällen, in denen der Arbeitslohn Schwankungen unterliegt oder wenn sich die LStAbzugsmerkmale ändern (*Heuermann in Brandis/Heuermann*, § 42b Rz. 1 [9/2024]). Durch die Ermittlung der zutreffenden JahresLSt werden die zwar formell zu Recht, materiell aber aufgrund der Technik des LStAbzugs unterjährig uU zu Unrecht überhöht einbehaltenen LStBeträge zum Schluss des Kj. im Wege der Erstattung ausgeglichen (*Pust in LBP*, § 42b Rz. 14 [4/2023]).

Beschleunigung und Vereinfachung des Erstattungsverfahrens: Die Vorschrift dient insoweit der Beschleunigung, als durch einen im LStAbzugsverfahren vorgenommenen LStJA der ArbN zu viel erhobene LSt (zumindest teilweise) wesentlich früher zurückerlangt, als wenn er ohne LStJA die Durchführung eines EStVeranlagungsverfahrens abwarten müsste (*Drenseck*, DStJG 9 [1986], 377 [386]; *C. Holzner in BeckOK*, § 42b Rz. 2 [11/2024]). Des Weiteren bezweckt § 42b eine Vereinfachung durch Vermeidung zeitaufwendigerer Veranlagungsverfahren in einfach gelagerten Fällen.

- ▶ **Arbeitgeberhaftung bei fehlerhafter Erstattung:** Da der LStJA den letzten Akt des LStAbzugsverfahrens darstellt, haftet der ArbG auch gem. § 42d Abs. 1 Nr. 2 für zu Unrecht erstattete LSt (vgl. BFH v. 24.1.1975 – VI R 121/72, BStBl. II 1975, 420; *Pust in LBP*, § 42b Rz. 61 [4/2023]).
- ▶ **Stellungnahme:** Kritisch ist indessen anzumerken, dass der betriebliche LStJA im Gegenzug für die Entlastung der FinVerw. beim ArbG einen erheblichen Bürokratieaufwand (zumindest hinsichtlich der Beurteilung der Ausschlussstatbestände des Abs. 1 Satz 3) verursacht, der zudem idR nur mit einem minimalen Zinsvorteil auf Seiten des ArbN verbunden ist (so auch *C. Holzner in BeckOK*, § 42b Rz. 4 [11/2024]; zur Frage nach der Verhältnismäßigkeit der Gesamtbelastung des ArbG durch das LStAbzugsverfahren s. *G. Kirchhof*, FR 2015, 773 [778]; *Meyer*, DStJG 40 [2017], 220; *Pracht*, StuW 2024, 325 [328 ff.]; aA *Plenker*, BC 2017, 423: Verfahren wird aufgrund der Hinterlegung in den LStBerechnungsprogrammen idR automatisch angestoßen).

Bei beschränkt Steuerpflichtigen erlangt die Durchführung des betrieblichen LStJA seit der Einbeziehung dieser Personengruppe in seinen Anwendungsbereich ab dem Kj. 2020 (s. Anm. 4) besondere Bedeutung, da bei ihnen die ESt gem. § 50 Abs. 2 Satz 1 grds. mit dem LStAbzug abgegolten ist (C. Holzner in BeckOK, § 42b Rz. 2 [11/2024]).

IV. Geltungsbereich des § 42b

4

Sachlicher Geltungsbereich: Der LStJA durch den ArbG ist als Bestandteil des LStAbzugsverfahrens nur bei ArbN mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19) möglich. Nach seinem Wortlaut kommt der LStJA durch jeden ArbG in Betracht. Aus der Stellung der Norm ergibt sich allerdings, dass das Recht bzw. die Pflicht zum LStJA nur bei einem ArbG entstehen kann, der überhaupt einen StAbzug vom Arbeitslohn (LSt) vorzunehmen hat (ArbG iSd. § 38).

Persönlicher Geltungsbereich: Das Recht bzw. die Pflicht des ArbG zum LStJA bestand nach dem bis zum 31.12.2019 geltenden Gesetzeswortlaut nur für unbeschränkt estpfl. ArbN (Abs. 1 Satz 1 aF), wobei sich die unbeschränkte ESTpflicht nicht nur aus § 1 Abs. 1, sondern auch aus § 1 Abs. 2 und 3 ergeben konnte (BFH v. 24.1.2018 – I R 49/16, BStBl. II 2018, 621; s. auch Hess. FG v. 13.2.2008 – 8 K 2258/01, nv., rkr., zu den lStl. ArbG-Pflichten einer ausländ. Gesellschaft mit inländ. Geschäftsstelle; *Frerichs*, FR 1995, 574 [575]; aA *Martin* in *Lademann*, § 42b Rz. 22 [8/2018]; nicht nach § 1 Abs. 3). Da diese Voraussetzung während des gesamten Ausgleichsjahres bestanden haben musste, durfte der ArbG den LStJA bereits dann nicht durchführen, wenn die unbeschränkte StPflicht erst während des Ausgleichsjahres begonnen oder im Kj. geendet hatte (so unverändert die Fin-Verw. in R 42b Abs. 1 Satz 2 LStR 2024; vgl. zu Abs. 1 Satz 1 aF zudem *Martin* in *Lademann*, § 42b Rz. 22 [8/2018]). Ein LStJA durch den ArbG für beschränkt estpfl. ArbN war nicht vorgesehen.

- ▶ *Nunmehr Geltung auch für beschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer:* Dieser Ausschluss der beschränkt estpfl. ArbN vom betrieblichen LStJA ist durch das WElektroMobFördG („JStG 2019“) v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17) mW zum 1.1.2020 beseitigt worden (Art. 2 Nr. 18 iVm. Art. 39 Abs. 2 WElektroMobFördG/„JStG 2019“). Mit der Änderung wird auch dieser Personenkreis in den betrieblichen LStJA einbezogen. Das gilt (entgegen der bisherigen Rechtslage) erst recht, wenn die beschränkte ESTpflicht erst im Laufe des Kj. eintritt oder wegfällt (glA *Pust* in *LBP*, § 42b Rz. 16 [4/2023]). An den weiteren Voraussetzungen – insbes. daran, dass der ArbN das gesamte Kj. über beim ArbG beschäftigt sein muss ist (Abs. 1 Satz 1) – hat sich dadurch jedoch nichts geändert (glA *Heuermann* in *Brandis/Heuermann*, § 42b Rz. 6 [9/2024]). Die Neuregelung ist wegen § 52 Abs. 1 Satz 2 erstmalig auf den betrieblichen LStJA für das Ausgleichsjahr 2020 anzuwenden.
- ▶ *Der Grund für diese Ausdehnung des Anwendungsbereichs* des LStJA liegt darin, dass der ArbG die nur beschränkte StPflicht seiner ArbN seit Einbeziehung der im Inland nicht meldepflichtigen Stpfl. in das Verfahren der elektronischen LStAbzugsmerkmale (s. § 39 Anm. 22) nicht mehr anhand der bisher für diesen Personenkreis ausgestellten Papierbescheinigungen für den LStAbzug erkennen kann. Außerdem hatte die Nichtberücksichtigung beschränkt estpfl. ArbN beim betrieblichen LStJA und die damit verbundene Abgeltungswirkung des

LStAbzugs (§ 50 Abs. 2 Satz 1) zuletzt im Wesentlichen nur noch für Grenzpendler stl. Auswirkungen, wobei auch solche ArbN nach § 50 Abs. 2 Satz 7 einen Antrag auf Veranlagung zur ESt gem. § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. b iVm. § 46 Abs. 2 Satz 8 stellen können, wenn sie Staatsangehörige eines EU- oder EWR-Staats sind und ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in einem dieser Staaten haben. Die Abschaffung der bisherigen Einschränkung diene damit sowohl der Vereinfachung des Veranlagungsverfahrens als auch dem Bürokratieabbau (BTDrucks. 19/13436, 116).

5 V. Verhältnis des § 42b zu anderen Vorschriften

Verhältnis zu § 37 Abs. 2 AO (Erstattung nach Zahlung ohne rechtlichen Grund): Im laufenden Kj. kann ein ArbN zu Unrecht erhobene LSt nach § 37 Abs. 2 AO zurückfordern, soweit der ArbG nicht bereits eine Erstattung nach § 41c Abs. 1, 2 vorgenommen hat. Nach Ablauf des Kj. kann ein ArbN eine Erstattung außer durch den betrieblichen LStJA noch im Rahmen einer Veranlagung zur ESt erreichen (BFH v. 19.10.2001 – VI R 36/96, BFH/NV 2002, 340; BFH v. 13.12.2007 – VI R 57/04, BStBl. II 2008, 434, zur Berichtigung einer LStBescheinigung; *Pust in LBP*, § 42b Rz. 20 [4/2023]). § 37 Abs. 2 AO ist insoweit durch die spezielleren Vorschriften gesperrt (BFH v. 20.5.1983 – VI R 111/81, BStBl. II 1983, 584, zu § 42 aF).

Verhältnis zu § 39b Abs. 2 Satz 12 (sog. permanenter Lohnsteuer-Jahresausgleich): Der sog. permanente LStJA ist kein Jahresausgleich im technischen Sinne, sondern lediglich ein modifizierter laufender LStAbzug, der auch nur im laufenden LStAbzugsverfahren Anwendung finden kann. Bei der Zulässigkeit des sog. permanenten LStJA wird auf § 42b verwiesen (§ 39b Anm. 42).

Verhältnis zu § 41c (Änderung des Lohnsteuerabzugs): Das Verhältnis von § 42b zu § 41c ist je nach Verfahrensstand und Zeitablauf unterschiedlich (s. § 41c Anm. 17). Im laufenden Kj. ist eine Anwendung des § 42b ausgeschlossen (Abs. 3 Satz 1). Erstattungen wegen günstigerer LStAbzugsmerkmale oder nicht vorschriftsmäßigen LStAbzugs sind ausschließlich nach § 41c möglich. Nach Ablauf des Kj. ist eine Erstattung nach Änderung des (laufenden) LStAbzugs gem. § 41c Abs. 3 Satz 3 ausgeschlossen; insoweit können Erstattungen nur noch im Wege des betrieblichen LStJA erfolgen. Für Nacherhebungen bleibt § 41c jedoch weiterhin anwendbar. Führt der ArbG den LStJA nicht vorschriftsmäßig durch, so ist ein Anwendungsfall des § 41c Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 gegeben (s. § 41c Anm. 10).

Verhältnis zu § 42d (Haftung des Arbeitgebers und Haftung bei Arbeitnehmerüberlassung): Der LStJA durch den ArbG kann – anders als das übrige LStAbzugsverfahren – nicht zum Einbehalt und zur Abführung von LSt, sondern lediglich zu Erstattungen führen. Soweit der ArbG im LStJA Erstattungen zu Unrecht vornimmt, sieht § 42d Abs. 1 Nr. 2 seine Haftung vor (s. Anm. 3).

Verhältnis zu § 46 Abs. 2 Nr. 8 (Antragsveranlagung): § 42b unterscheidet sich von der Antragsveranlagung insbes. dadurch, dass er als letzter Akt des Abzugsverfahrens die im Ausgleichsjahr einbehaltene LSt mit der LSt nach dem Jahresarbeitslohn vergleicht, während bei der Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 LSt auf die ESt angerechnet wird (vgl. *Heuermann in Brandis/Heuermann*, § 42b Rz. 3 [9/2024]).

VI. Verfahrensfragen zu § 42b

Wenn ein LStJA durch den ArbG durchgeführt wird, ist dies regelmäßig der letzte Akt des LStAbzugsverfahrens (so auch *Drenseck*, DStJG 9 [1986], 377 [386]).

Öffentlich-rechtliche Grundlage: Die Berechtigung bzw. die Pflicht des ArbG aus § 42b zur Durchführung des LStJA für seine ArbN ist öffentlich-rechtl. Natur und besteht lediglich gegenüber der Finanzbehörde. Allein die FinVerw. kann eine eventuell bestehende Verpflichtung mit den Mitteln der Verwaltungsvollstreckung (§§ 328 ff. AO) durchsetzen (zu den – uE zutreffenden – Bedenken gegen die Verhältnismäßigkeit einer solchen Maßnahme s. *Martin in Lademann*, § 42b Rz. 28 [8/2018]). Der ArbN kann gegenüber dem ArbG aus § 42b keinen Anspruch auf Durchführung des LStJA herleiten, auch nicht durch ein behördliches oder gerichtliches Verfahren (glA *Pust in LBP*, § 42b Rz. 37 [4/2023]). Den LStJA kann der ArbN daher allenfalls – sofern vertraglich vorgesehen – arbeitsrechtl. erzwingen (*Hilbert/Wolf*, ABC-Führer Lohnsteuer, „Lohnsteuer-Jahresausgleich“ Rz. 5 [3/2018]). Wenn der ArbG den LStJA nicht durchführt, bleibt dem ArbN – soweit nicht ohnehin eine EStVeranlagung durchzuführen ist – nur ein Antrag auf Veranlagung zur ESt (§ 46 Abs. 2 Nr. 8; *Hummel in KSM*, § 42b Rz. A 26 [4/2016]; § 46 Anm. 9, 57 ff.).

Kein Rechtsbehelf durch Arbeitnehmer möglich: Auch wenn der ArbG den LStJA durchführt, hat der ArbN nicht die Möglichkeit, gegen die Durchführung oder das Erg. des LStJA mit Rechtsbehelfen vorzugehen. Da die Entscheidungen des ArbG keine Regelungen einer Behörde sind, liegt kein Verwaltungsakt vor (§ 118 AO; *Drenseck*, DStJG 9 [1986], 377 [386]). Hält der ArbN den LStJA für fehlerhaft durchgeführt, kann er einen Ausgleich lediglich im Rahmen einer (Antrags-)Veranlagung zur ESt erreichen.

Pfändung, Verpfändung, Abtretung des Erstattungsanspruchs gem. § 42b

Abs. 2 Satz 4: Die rechtl. Qualifikation des Erstattungsanspruchs ist str. Der Erstattungsanspruch des ArbN ist uE eine öffentlich-rechtl. Geldforderung, da sie ausschließlich auf öffentlich-rechtl. Normen beruht und alleiniger Schuldner der Steuerfiskus ist (so BFH v. 28.4.1961 – VI 301/60 U, BStBl. III 1961, 372; BFH v. 4.12.1979 – VII R 29/77, BStBl. II 1980, 488; BFH v. 29.1.2010 – VII B 188/09, BFH/NV 2010, 1243; LStErstattungsansprüche sind kein „Arbeitseinkommen“; *Hummel in KSM*, § 42b Rz. A 28 [4/2016]; *Heuermann in Brandis/Heuermann*, § 42b Rz. 33 [9/2024]; *C. Holzner in BeckOK*, § 42b Rz. 34 [11/2024]). Dies hat zur Folge, dass für die Entstehung des Anspruchs § 38 AO und für die Pfändung, Verpfändung und Abtretung § 46 AO (ebenso *Heuermann in Brandis/Heuermann*, § 42b Rz. 33 [9/2024]) anzuwenden ist.

► **Pfändung:** Bei der Pfändung sind uE sowohl das BSFA als auch der ArbG als Drittschuldner anzusehen (ebenso *Wais*, BB 1969, 1441; *Kurz*, DStZ 1974, 75; aA *Hummel in KSM*, § 42b Rz. A 28 [4/2016]; *Pust in LBP*, § 42b Rz. 61 [4/2023]; *Heuermann in Brandis/Heuermann*, § 42b Rz. 33 [9/2024]; allein das BSFA ist Drittschuldner). Um mögliche Rechtsverluste beim Pfändenden zu vermeiden, ist es empfehlenswert, einen Pfändungsbeschluss sowohl dem BSFA als auch dem ArbG zustellen zu lassen (*Kurz*, DStZ 1974, 75). Die Beschränkung des § 46 Abs. 6 AO ist zu beachten. Zu Erstattungen in der Insolvenz s. BGH v. 12.1.2006 – IX ZB 239/04, DB 2006, 387; BFH v. 29.1.2010 – VII B 188/09, BFH/NV 2010, 1243; *Bultmann*, ZInsO 2018, 1135.

► **Abtretung und Verpfändung:** Das Vorliegen unterschiedlicher Schuldner beim Arbeitslohn und beim Erstattungsanspruch gem. § 42b Abs. 2 Satz 4 ändert

nichts daran, dass eine allgemeine Gehaltsabtretung im Regelfall dahin auszulegen ist, dass sie auch die Vorausabtretung etwaiger zu erwartender LStErstattungsansprüche gegen das FA umfasst (BFH v. 4.12.1979 – VII 29/77, BStBl. II 1980, 488; *Krüger* in *Schmidt*, 43. Aufl. 2024, § 42b Rz. 1; *Heuermann* in *Brandis/Heuermann*, § 42b Rz. 33 [9/2024]). Abtretung bzw. Verpfändung des Erstattungsanspruchs richten sich ebenfalls nach § 46 AO (so auch *Hummel* in *KSM*, § 42b Rz. A 28 [4/2016]).

Aufrechnung: Eine Aufrechnung durch den ArbG gegen den Erstattungsanspruch des ArbN ist mangels Gegenseitigkeit ausgeschlossen, da Schuldner des Erstattungsanspruchs nicht der ArbG, sondern der Steuerfiskus ist (BFH v. 28.4.1961 – VI 301/60 U, BStBl. III 1961, 372; so im Erg. auch BFH v. 29.1.2010 – VII B 188/09, BFH/NV 2010, 1243: LStErstattungsansprüche sind kein „Arbeitseinkommen“; glA *Krüger* in *Schmidt*, 43. Aufl. 2024, § 42b Rz. 4; *Eisgruber* in *Kirchhoff/Seer*, 23. Aufl. 2024, § 42b Rz. 2). Ein Aufrechnungs- bzw. Verrechnungsvertrag im Einvernehmen mit dem ArbN ist hingegen möglich.

7–10 Einstweilen frei.

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Voraussetzungen für den Lohnsteuer-Jahresausgleich durch den Arbeitgeber

I. Berechtigung des Arbeitgebers zum Lohnsteuer-Jahresausgleich (Abs. 1 Satz 1)

11 1. Ständiges Dienstverhältnis des Arbeitnehmers zum Arbeitgeber im Ausgleichsjahr

Der ArbG ist berechtigt, den LStJA für seine ArbN durchzuführen, wenn sie im Ausgleichsjahr ständig in einem zu ihm bestehenden Dienstverhältnis gestanden haben. Die früher bestehende weitere Voraussetzung, dass der ArbN im gesamten Ausgleichsjahr der unbeschränkt EstPflcht unterliegen musste, ist seit dem 1.1. 2020 weggefallen (s. Anm. 4).

Begriff des Ausgleichsjahres: Das Ausgleichsjahr, in dem diese Voraussetzung vorgelegen haben muss und für das bei Durchführung des LStJA die in jenem Jahr einbehaltene LSt teilweise erstattet werden soll, ist nach der in Abs. 1 Satz 1 gebildeten Legaldefinition das abgelaufene Kj. Diese Begriffsbildung ist historisch bedingt, da das Ausgleichsjahr bis zur Aufhebung des sog. finanzamtlichen LStJA (durch das StÄndG 1992 v. 25.2.1992, BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 146; s. Anm. 2) vom Kj. abweichen konnte (*Martin* in *Lademann*, § 42b Rz. 20 [8/2018]).

Dienstverhältnis des Arbeitnehmers: Der ArbN muss in einem Dienstverhältnis gestanden haben. Zum Begriff des Dienstverhältnisses s. § 19 Anm. 53 mwN.

- *Kein aktives Dienstverhältnis erforderlich:* Auch wenn es sich im Regelfall um ein aktives Dienstverhältnis handeln wird, ist dies gesetzlich nicht erforderlich, da in § 42b keine dahingehende Einschränkung genannt ist.
- *Nicht ausreichend* ist jedoch ein Dienstverhältnis, aus dem der ArbN ausschließlich Arbeitslohn erhalten hat, von dem die LSt pauschaliert erhoben wurde (*Hummel* in *KSM*, § 42b Rz. B 3 [4/2016]; *Pust* in *LBP*, § 42b Rz. 32 [4/2023]), da die LSt in diesen Fällen nicht „einbehalten“ wurde (*Martin* in *Lademann*, § 42b Rz. 24 [8/2018]) und es außerdem nicht der ArbN, sondern der

ArbG ist, der gem. § 40 Abs. 3 Satz 2 Schuldner der pauschalen LSt ist (*C. Holzner* in BeckOK, § 42b Rz. 25 [11/2024]). Folgerichtig ist deshalb in § 40 Abs. 3 Satz 3 ausdrücklich geregelt, dass die pauschale LSt beim LStJA außer Ansatz zu bleiben hat.

Ständig in einem zu ihm bestehenden Dienstverhältnis: Der ArbN muss während des abgelaufenen Kj. ständig in einem Dienstverhältnis zum ausgleichenden ArbG gestanden haben; dabei muss es sich allerdings nicht zwingend um ein und dasselbe Dienstverhältnis handeln (glA *Seifert* in *Korn*, § 42b Rz. 7 [8/2018]).

- ▶ *Durchgehendes Dienstverhältnis zu demselben Arbeitgeber erforderlich:* Damit darf ein LStJA nur dann durchgeführt werden, wenn der ArbN das gesamte Kj. hindurch im Dienst desselben ArbG gestanden hat (BMF v. 8.11.2018 – IV C 5 – S 2363/13/10003 – 02, BStBl. I 2018, 1137 Rz. 132).
- ▶ *Der Grund für diese ab dem Veranlagungszeitraum 2013 geänderte Rechtslage* (durch das BeitrRLUMsG v. 7.12.2011, BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171; s. Anm. 2d) ist, dass der ArbG im Verfahren der elektronischen LStAbzugsmerkmale systembedingt nur Kenntnis über die LStAbzugsmerkmale des aktuell zu ihm bestehenden Arbeitsverhältnisses hat. Die LStAbzugsmerkmale aus den vorangegangenen Dienstverhältnissen sind ihm nicht bekannt und können von ihm auch nicht abgerufen werden (zu elektronischen LStAbzugsmerkmalen s. § 39e). Entgegen der früheren Rechtslage ist danach ein LStJA nicht möglich, wenn der ArbN nacheinander in mehreren Dienstverhältnissen zu verschiedenen ArbG gestanden hat. Bis zur Einf. der elektronischen LStAbzugsmerkmale standen dagegen die maßgeblichen Abzugsmerkmale auf der LStKarte, die von ArbG zu ArbG weitergegeben wurde, so dass der ArbG erkennen konnte, welche Abzugsmerkmale ein früherer ArbG zugrunde gelegt hatte (*Heuermann* in *Brandis/Heuermann*, § 42b Rz. 9 [9/2024]; *Martin* in *Lademann*, § 42b Rz. 23 [8/2018]; *Pust* in *LBP*, § 42b Rz. 31 [4/2023]; BTDrucks. 17/6263, 58; BMF v. 7.8.2013 – IV C 5 – S 2363/13/10003, 2013/0755076, BStBl. I 2013, 951 Rz. 123).

2. Berechtigung zur Durchführung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs

12

Begriff des Lohnsteuer-Jahresausgleichs: Der vom ArbG durchgeführte LStJA betrifft nach der in Abs. 1 Satz 1 gebildeten, auf das StÄndG 1992 v. 25.2.1992 (BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 146) zurückgehenden Legaldefinition (s. Anm. 2) die Erstattung der im Ausgleichsjahr vom ArbG einbehaltenen LSt an den ArbN, und zwar insoweit, als sie den Gesamtbetrag an LSt (also die JahresLSt) übersteigt, der auf den gesamten Jahresarbeitslohn entfällt. Siehe dazu im Einzelnen Anm. 27.

Berechtigung, aber keine Verpflichtung des Arbeitgebers: Liegen die besonderen Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 2 nicht vor (s. Anm. 14), ist der ArbG zur Vornahme eines betrieblichen LStJA gem. Abs. 1 Satz 1 nur „berechtigt“ und nicht verpflichtet.

- ▶ *Ablehnungsbefugnis des Arbeitgebers:* Damit geht uE das Recht des ArbG einher, von der Durchführung des LStJA ohne Angabe von Gründen abzusehen. Im Rahmen von Abs. 1 Satz 1 entscheidet der ArbG „nach Gutdünken“; er übt auch kein Ermessen iSv. § 5 AO aus, da er keine Behörde ist (*Hummel* in *KSM*, § 42b Rz. A 26 [4/2016]; s. Anm. 6).
- ▶ *Antrag des Arbeitnehmers weder erforderlich noch ausreichend:* Das gilt uE selbst dann, wenn der ArbN beim ArbG die Durchführung eines LStJA ausdrücklich beantragt hat. Der ArbG kann dessen Vornahme mithin ablehnen,

ohne dass es dafür einer Begr. bedarf. Umgekehrt setzt die Durchführung des LStJA durch den ArbG auch keinen Antrag des ArbN voraus (*Krüger in Schmidt*, 43. Aufl. 2024, § 42b Rz. 1; aA *Hilbert/Wolf*, ABC-Führer Lohnsteuer, „Lohnsteuer-Jahresausgleich“ Rz. 20 [3/2018]: Einverständnis des ArbN erforderlich). Allerdings muss der ArbG vom betrieblichen LStJA absehen, wenn dies vom ArbN explizit beantragt worden ist (Abs. 1 Satz 3 Nr. 1; s. Anm. 15).

Das Vorliegen eines Pflichtveranlagungsfalls berührt die Berechtigung – wie auch die Verpflichtung – des ArbG zur Durchführung des LStJA nicht, sofern kein Ausschlussstatbestand iSd. Abs. 1 Satz 3 vorliegt (*Martin in Lademann*, § 42b Rz. 27 [8/2018]).

13 Einstweilen frei.

14 II. Verpflichtung des Arbeitgebers zum Lohnsteuer-Jahresausgleich (Abs. 1 Satz 2)

Beschäftigung von mindestens zehn Arbeitnehmern: Das Recht aus Abs. 1 Satz 1 wandelt sich für den ArbG zu einer Pflicht, wenn er am 31. Dezember des Ausgleichsjahres mindestens zehn ArbN beschäftigt.

- ▶ *Bei der Zählung der (mindestens zehn) Arbeitnehmer* sind auch Teilzeitbeschäftigte, Auszubildende und gering entlohnte ArbN, von deren Lohn keine LSt einzubehalten war, einzubeziehen (vgl. *Krüger in Schmidt*, 43. Aufl. 2024, § 42b Rz. 2; *Eisgruber in Kirchhoff/Seer*, 23. Aufl. 2024, § 42b Rz. 3).
- ▶ *Nicht als Arbeitnehmer mitzuzählen* sind hingegen solche Beschäftigte, deren Arbeitslohn ausschließlich pauschal versteuert wird (s. Anm. 11; str.: glA *Hummel in KSM*, § 42b Rz. B 1 [4/2016]; *Pust in LBP*, § 42b Rz. 36 [4/2023]; aA *Martin in Lademann*, § 42b Rz. 27 [8/2018]; *C. Holzner in BeckOK*, § 42b Rz. 28 [11/2024]; *Seifert in Korn*, § 42b Rz. 8 [8/2018]). Das ergibt sich uE aus dem Regelungszweck der Vorschrift, da die Freistellung von Fällen, in denen weniger als zehn ArbN beschäftigt werden, gerade dazu dienen soll, eine übermäßige Belastung von Kleinunternehmen zu verhindern (s. dazu *Pracht*, *StuW* 2024, 325 [331]), die aber zwangsläufig eintreten würde, wenn auch diese Gruppe von ArbG von der gesetzlichen Verpflichtung zur Durchführung eines betrieblichen LStJA erfasst wäre.
- ▶ *Maßgeblicher Stichtag für die Zählung:* Da in der Vorschrift für die Begr. der Pflicht auf den 31. Dezember des Ausgleichsjahres abgestellt wird (Stichtag), müssen auch für die Beurteilung der Frage, welche Beschäftigte bei der Bestimmung der ArbN-Anzahl iSv. Abs. 1 Satz 2 mitzuzählen sind, die Verhältnisse am 31. Dezember maßgebend sein. Entscheidend ist also, ob der betreffende ArbN am Stichtag zum Kreis der Beschäftigten gehört, deren Arbeitslohn pauschal versteuert wird. Darauf, ob er zu einem früheren Zeitpunkt innerhalb des Ausgleichsjahrs Arbeitslohn erhalten hat, von dem ein LStAbzug vorgenommen worden ist, kommt es demgegenüber uE nicht an.

Die Verpflichtung zur Durchführung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs besteht selbstredend auch in den Fällen des Abs. 1 Satz 2 nur für diejenigen ArbN, bei denen die persönlichen Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 (s. Anm. 11) vorliegen und kein Ausschlussstatbestand iSd. Abs. 1 Satz 3 (s. Anm. 15 ff.) gegeben ist (*Isler in B/B*, § 42b Rz. 30 [4/2018]).

III. Keine Befugnis des Arbeitgebers zum Lohnsteuer-Jahresausgleich – Ausschlussgründe (Abs. 1 Satz 3)

1. Antrag des Arbeitnehmers (Abs. 1 Satz 3 Nr. 1)

15

Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 erlaubt dem ArbN, den LStJA durch einen Antrag an den ArbG zu verhindern. Der Antrag ist grds. formfrei (Schriftform ist empfehlenswert) und bedarf keiner besonderen Begr. (glA *Martin in Lademann*, § 42b Rz. 31 [8/2018]; *C. Holzner in BeckOK*, § 42b Rz. 32 [11/2024]). Hintergrund ist zum einen, dass dem ArbN die beschleunigte Einleitung eines Veranlagungsverfahrens ermöglicht werden soll (vgl. *Hummel in KSM*, § 42b Rz. B 7 [4/2016]). Zum anderen soll dem ArbN in Fällen, in denen er mit einer Nachzahlung zu rechnen hat (zB, weil er noch weitere Einkünfte, etwa aus VuV, hat), die LStErstattung nicht aufgedrängt werden (*Martin in Lademann*, § 42b Rz. 317 [8/2018]; *C. Holzner in BeckOK*, § 42b Rz. 32 [11/2024]). Der Antrag bindet den ArbG (glA *Heuermann in Brandis/Heuermann*, § 42b Rz. 15 [9/2024]).

2. Besteuerung des Arbeitnehmers nach Steuerklasse V oder VI (Abs. 1 Satz 3 Nr. 2)

16

Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 schließt den LStJA durch den ArbG aus, wenn der ArbN für das ganze oder für einen Teil des Ausgleichsjahres nach den StKlassen V oder VI (s. § 38b Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 und 6; § 38b Anm. 24, 25) zu besteuern war bzw. – richtigerweise – tatsächlich besteuert wurde (glA *Heuermann in Brandis/Heuermann*, § 42b Rz. 16 [9/2024]; *Hummel in KSM*, § 42b Rz. B 8 [4/2016]; *Pust in LBP*, § 42b Rz. 40 [4/2023]).

Der Grund liegt darin, dass sich bei Anwendung dieser StKlassen nicht sagen lässt, ob aus der Zusammenrechnung mit dem Arbeitslohn des anderen Ehegatten (StKlasse III) oder dem Lohn des ArbN aus seinem ersten Arbeitsverhältnis (StKlasse I) eine StNachzahlung zu erwarten ist (*Frotscher in Frotscher/Geurts*, § 42b Rz. 8 [3/2013]). Mit diesem Ausschlussstatbestand sollen daher ungerechtfertigte StErstattungen vermieden werden, die sonst durch Nachforderung des FA wieder rückgängig gemacht werden müssten (BTDrucks. 8/292, 23).

3. Besteuerung des Arbeitnehmers nach Steuerklasse II, III oder IV für einen Teil des Ausgleichsjahres (Abs. 1 Satz 3 Nr. 3)

17

Aus den gleichen in Anm. 16 genannten Gründen schließt Abs. 1 Satz 3 Nr. 3 den LStJA durch den ArbG aus, wenn der ArbN für einen Teil des Ausgleichsjahres nach den StKlassen II, III oder IV (s. § 38b Abs. 1 Satz 2 Nr. 2–4; § 38b Anm. 21 ff.) zu besteuern war (BRDrucks. 508/04, 24). Der Ausschlussstatbestand greift nach seinem klaren, von demjenigen des Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 abweichenden Wortlaut (s. Anm. 16) nicht ein, wenn der ArbN im Laufe des gesamten Ausgleichsjahres in die betreffende StKlasse eingereiht war (glA *Frotscher in Frotscher/Geurts*, § 42b Rz. 8 [3/2013]); er setzt also einen unterjährigen StKlassenwechsel voraus (*C. Holzner in BeckOK*, § 42b Rz. 34 [11/2024]; *Martin in Lademann*, § 42b Rz. 33 [8/2018]; s. auch BTDrucks. 8/292, 23).

18 **4. Berücksichtigung eines Freibetrags oder Hinzurechnungsbetrags (Abs. 1 Satz 3 Nr. 3a)**

War bei der LStBerechnung ein Freibetrag oder ein Hinzurechnungsbetrag zu berücksichtigen, greift der Ausschlussgrund des Abs. 1 Satz 3 Nr. 3a. Das Durchführungsverbot erspart dem ArbG zum einen Rechenaufwand und vermeidet zum anderen, dass ESt nachgefordert werden muss, wenn die Überprüfung in der Veranlagung (Pflichtveranlagungsfall nach § 46 Abs. 2 Nr. 4; s. § 46 Anm. 38; zum Hinzurechnungsbetrag s. § 39a Abs. 1 Satz 1 Nr. 7) zu geringeren Freibeträgen führt (BRDrucks. 630/03, 61; vgl. Heuermann in Brandis/Heuermann, § 42b Rz. 18 [9/2024]).

19 **5. Anwendung des Faktorverfahrens (Abs. 1 Satz 3 Nr. 3b)**

Durch Aufnahme des Ausschlussstatbestands des Abs. 1 Satz 3 Nr. 3b wird sichergestellt, dass die Durchführung des LStJA durch den ArbG auch dann nicht zulässig ist, wenn der ArbN das Faktorverfahren anstelle der StKlassenkombination III/V nach § 39f gewählt hat (s. dazu § 39f Anm. 7 ff.). Das Faktorverfahren ist mit einer Pflichtveranlagung verbunden (vgl. § 46 Abs. 2 Nr. 3a), weil der LStAbzug aus verschiedenen Gründen von der sich nach Ablauf des Kj. ergebenden ESt abweichen kann. Ein vorübergehender LStJA durch den ArbG ist bei einer nachfolgenden Pflichtveranlagung nicht sachgerecht. Dies entspricht der Gesetzeslage zB im Fall der LStBerechnung mit einem Freibetrag oder Hinzurechnungsbetrag (§ 42b Abs. 1 Satz 3 Nr. 3a; s. Anm. 18), der insoweit mit dem Faktorverfahren vergleichbar ist (vgl. BTDrucks. 16/10189, 57).

20 **6. Bezug verschiedener Zuschüsse, Unterstützungsleistungen und Entschädigungen durch den Arbeitnehmer (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4)**

Hintergrund des Ausschlussgrunds des Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 ist die Einbeziehung der Lohnersatzleistungen in den ProgrVorb. (§ 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1; § 32b Anm. 59 ff.).

Betroffene Lohnersatzleistungen: Zur Vermeidung ungerechtfertigter StErstattungen (BTDrucks. 9/795, 68) schließt Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 den betrieblichen LStJA aus bei Bezug von Kurzarbeitergeld, Qualifizierungsgeld, Zuschüssen zum Mutterschaftsgeld nach dem MuSchG, Zuschüssen bei Beschäftigungsverboten für die Zeit vor und nach der Entbindung sowie für den Entbindungstag während der Elternzeit nach beamtenrechtl. Vorschriften (s. dazu § 3 Nr. 1 Buchst. d und § 3 Nr. 2 Buchst. a), von Entschädigungen für Verdienstausschlag nach dem InfektionsschutzG (s. § 3 Nr. 25 Anm. 2) und von nach § 3 Nr. 28 stfreien Aufstockungsbeträgen nach dem ATZG oder Zuschlägen, die zB Beamte oder Richter bei Altersteilzeit erhalten (s. § 3 Nr. 28 Anm. 2 ff.). Gleiches gilt beim Bezug von Zuschüssen, die der ArbG während der Corona-Krise zum Kurzarbeitergeld geleistet hat, wenn sie die in § 3 Nr. 28a bestimmten Höchstgrenzen nicht übersteigen und damit nach dieser Vorschrift stfrei sind (s. § 3 Nr. 28a Anm. 2). Grund dafür ist, dass ein zeitliches Auseinanderfallen zwischen der Zahlung des Kurzarbeitergeldes und der Gewährung des (dem ProgrVorb. unterliegenden) ArbG-Zuschusses zum Kurzarbeitergeld im Folgejahr nicht gänzlich ausgeschlossen werden kann (BTDrucks. 19/19601, 33; Heuermann in Brandis/Heuermann, § 42b Rz. 20 [9/2024]).

► **Saison-Kurzarbeitergeld:** Unter den Begriff des Kurzarbeitergeldes, dessen Bezug die Durchführung des LStJA ausschließt, fällt auch das sog. Saison-Kurzarbeitergeld, das an die Stelle der nicht mehr gezahlten Schlechtwettergeld- und

Winterausfallgeldleistungen getreten ist (BTDrucks. 19/19601, 33; glA *Pust* in *LBP*, § 42b Rz. 40 [4/2023]; C. *Holzner* in *BeckOK*, § 42b Rz. 37 [11/2024]).

- **Qualifizierungsgeld:** Dabei handelt es sich um eine Leistung der Arbeitsförderung, die durch das Ges. zur Stärkung der Aus- und Weiterbildungsförderung v. 17.7.2023 (BGBl. I 2023 Nr. 191) mW zum 1.4.2024 eingeführt worden ist und dem ArbN für die Dauer beruflicher Weiterbildungsmaßnahmen von Seiten der Agentur für Arbeit gewährt wird, wenn hierfür bestimmte betriebliche und persönliche Voraussetzungen (insbes. ein durch Strukturwandel bedingter Qualifizierungsbedarf im Betrieb) erfüllt sind (s. im Einzelnen §§ 82a ff. SGB III und die sog. Fachlichen Weisungen Qualifizierungsgeld (QG) der BfA, abrufbar unter www.arbeitsagentur.de). Die Auszahlung des Qualifizierungsgeldes obliegt dem ArbG (§ 320 Abs. 1a SGB III). Das Qualifizierungsgeld ist gem. § 3 Nr. 2 Buchst. a stfrei (s. § 3 Nr. 2 Anm. 6), unterfällt aber als Lohnersatzleistung gem. § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a dem ProgrVorb.

7. Großbuchstabe U im Lohnkonto oder auf der Lohnsteuerkarte (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a)

21

Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a schließt den LStJA durch den ArbG bei mindestens einmaliger Eintragung des Großbuchstabens U im Lohnkonto oder in der LStBescheinigung aus (s. § 41 Abs. 1 Satz 5; § 41 Anm. 13). Der ArbN hat in einem solchen Fall keinen ganzjährigen ununterbrochenen Anspruch auf Arbeitslohn (Wegfall des Anspruchs auf Arbeitslohn an mindestens fünf aufeinander folgenden Arbeitstagen). Die Vorschrift trägt der Einbeziehung des an die Stelle des Lohns tretenden Krankengeldes (§ 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b) Rechnung (*Heuermann* in *Brandis/Heuermann*, § 42b Rz. 21 [9/2024]). Sie soll verhindern, dass die deshalb zu viel erhobene LSt zunächst zwar erstattet wird, aber bei der nachfolgenden EStVeranlagung unter Anwendung des ProgrVorb. möglicherweise vom ArbN wieder zurückgefordert werden muss (BTDrucks. 12/1108, 63).

8. Auswirkungen der begrenzten Vorsorgepauschale beim Wechsel bezüglich der Sozialversicherungspflicht (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5)

22

Teilbeträge der Vorsorgepauschale: Durch die Klausel des Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 wird der LStJA des ArbG ausgeschlossen, wenn Teilbeträge der Vorsorgepauschale (§ 39b Abs. 2 Satz 5 Nr. 3) nur zeitweise beim LStAbzug berücksichtigt werden (s. auch H 42b LStR 2002). Da die Auswirkungen der begrenzten Vorsorgepauschale bei einem Wechsel bezüglich der Renten-, Kranken-, Pflege- oder (ab dem 1.1.2026, s.u.) der Arbeitslosenversicherungspflicht für den ArbG nicht nachvollziehbar sind, ist in diesen Fällen ausschließlich eine Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 3 durchzuführen (*Eisgruber* in *Kirchhoff/Seer*, 23. Aufl. 2024, § 42b Rz. 4; *Pust* in *LBP*, § 42b Rz. 40 [4/2023]; s. § 46 Anm. 34; vgl. zum Problem auch *Derr*, DStR 1991, 866 [867]).

- **Anwendungsfälle der Regelung:** Eine solche Konstellation wäre zB gegeben, wenn ein ArbN bis Ende November rentenversicherungsfrei war und ab Dezember rentenversicherungspflichtig wird, oder wenn ein ArbN im Dezember ein bei der sozialen Pflegeversicherung berücksichtigungsfähiges Kind bekommt (vgl. BTDrucks. 16/12254, 30; *Heuermann* in *Brandis/Heuermann*, § 42b Rz. 22 [9/2024]). Erfasst wird daneben auch der in § 39b Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 Buchst. b genannte Zusatzbeitrag der Krankenkasse (§ 242 SGB V), so dass damit im Erg. ein LStJA durch den ArbG auch dann ausgeschlossen ist,

wenn sich im Ausgleichsjahr der beim ArbN zu berücksichtigende Zusatzbeitrag geändert hat (BRDrucks. 184/14, 80), denn anderenfalls könnte es über die Vorsorgepauschale nach einem LStJA bei einer unterjährigen Erhöhung des Zusatzbeitragssatzes zu einer zu niedrigen und bei einer unterjährigen Minderung des Zusatzbeitragssatzes zu einer zu hohen LSt kommen (BTDrucks. 18/1529, 66; Heuermann in Brandis/Heuermann, § 42b Rz. 22 [9/2024]). Davon unberührt bleibt die Möglichkeit des ArbN, die tatsächlich geleisteten Krankenversicherungsbeiträge im Rahmen seiner EStVeranlagung als SA geltend zu machen.

- *Nach Auffassung der Finanzverwaltung* ist der betriebliche LStJA über diesen Ausschlussstatbestand hinaus auch in solchen Fällen nicht zulässig, in denen – bezogen auf den Teilbetrag der Vorsorgepauschale für die RV – der ArbN innerhalb des Kj. nicht durchgehend zum Anwendungsbereich nur einer Beitragsbemessungsgrenze (entweder West oder Ost) gehört hat (uE zweifelhaft; diese Frage hat inzwischen jedoch an Bedeutung verloren, da die Sonderregelung zur Bestimmung einer eigenen Beitragsbemessungsgrenze Ost gem. § 275a Satz 2 SGB VI mW zum 1.1.2025 ausgelaufen ist). Gleiches soll zudem gelten, wenn innerhalb des Kj. – auch bei der gesetzlichen Kranken- oder der sozialen Pflegeversicherung – nicht durchgängig derselbe Beitragssatz anzuwenden war (BMF v. 26.11.2013 – IV C 5 - S 2367/13/10001, BStBl. I 2013, 1532 Rz. 8; Pust in LBP, § 42b Rz. 40 [4/2023]; C. Holzner in BeckOK, § 42b Rz. 39 [11/2024]; Isler in B/B, § 42b Rz. 58 [4/2018]).

Zweck des Ausschlussstatbestands: Die Regelung soll im Erg. verhindern, dass Abzugsbeträge berücksichtigt werden, die tatsächlich nicht geleistet wurden (BTDrucks. 16/12254, 30).

Erweiterung des Ausschlussstatbestands ab 1.1.2026: Die Vorschrift des Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 bezieht sich auf die in § 39b Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 genannten Teilbeträge einer Vorsorgepauschale (§ 39b Anm. 31). Infolge ihrer Änderung durch das JStG 2020 v. 21.12.2020 (BGBl. I 2020, 3096; BStBl. I 2021, 6; s. Anm. 2e) gilt sie – und zwar bereits seit dem 1.1.2024 (Art. 50 Abs. 10 JStG 2020), erstmals anzuwenden allerdings gem. § 52 Abs. 36 Satz 3 idF durch KrZwMFördG v. 22.12.2023 (BGBl. I 2023 Nr. 411; BStBl. I 2024, 144) erst ab dem 1.1.2026 – wegen des neu aufgenommenen Verweises auf § 39b Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 Buchst. e auch für die ab dann in die Berechnung der Vorsorgepauschale einbezogenen ArbN-Beiträge zur Arbeitslosenversicherung. Wenn diese Versicherungsbeiträge zusammen mit den in § 39b Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 Buchst. b–d genannten Teilbeiträgen einen Betrag von 1.900 € nicht übersteigen und die Beiträge im Ausgleichsjahr im Rahmen der Vorsorgepauschale nur zeitweise einbezogen werden, schließt dies die Durchführung des betrieblichen LStJA ab dem Ausgleichsjahr 2026 aus.

22a 9. Berücksichtigung unterschiedlicher Beitragsabschläge zur Pflegeversicherung bei der Vorsorgepauschale (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a)

Nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a ist der LStJA durch den ArbG ferner dann nicht zulässig, wenn im Ausgleichsjahr im Rahmen der Vorsorgepauschale unterschiedliche Abschläge iSd. § 39b Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 Buchst. c im Zusammenhang mit der Pflegeversicherung berücksichtigt worden sind.

Unterschiedliche Abschläge: Damit gemeint sind Beitragsabschläge bei der sozialen Pflegeversicherung, die gem. § 55 Abs. 3 Satz 4 SGB XI solchen ArbN zustehen, die mehr als ein berücksichtigungsfähiges Kind haben (s. § 39b Anm. 31d). Wenn für den ArbN im laufenden Ausgleichsjahr mehrere unterschiedliche Abschläge

berücksichtigt wurden (etwa, weil sich die Anzahl der Kinder erhöht oder wegen Überschreitens der Altersgrenze wieder verringert hat), ist der LStJA seit dem 1.1. 2024 (Art. 56 Abs. 6 JStG 2024 v. 2.12.2024, BGBl. I 2024 Nr. 387; BStBl. I 2024, 1484) – und damit erstmals für das Ausgleichsjahr 2024 (s. Anm. 23) – ausgeschlossen. Dadurch soll in den entsprechenden Fällen eine unzutreffende JahresLSt vermieden werden (BTDrucks. 20/13419, 225).

10. Bezug von ausländischem Arbeitslohn, von dem keine inländische Lohnsteuer einbehalten wurde (Abs. 1 Satz 3 Nr. 6)

23

Der Ausschlussstatbestand des Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 untersagt den LStJA durch den ArbG, wenn der ArbN im Ausgleichsjahr ausländ. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von ihm bezogen hat und wenn von diesem Arbeitslohn keine inländ. LSt einbehalten wurde.

Kein inländischer Lohnsteuereinbehalt: Diese Tatbestandsvoraussetzung für den Ausschluss vom betrieblichen LStJA beruht auf einer Änderung der Vorschrift durch das JStG 2024 v. 2.12.2024 (BGBl. I 2024 Nr. 387; BStBl. I 2024, 1484; s. Anm. 2e).

- *Hintergrund der Neuregelung:* Mit ihr sollen insbes. Fälle erfasst werden, in denen der Gesetzgeber nach einer Neufassung der LStR seit dem VZ 2023 eine Regelungslücke gesehen hat. Dabei geht es um die Bestimmung des Lohnzahlungszeitraums, für den der ArbG den laufenden Arbeitslohn gem. § 39b Abs. 2 Satz 1 vor dessen Hochrechnung auf einen Jahresarbeitslohn festzustellen hat. Bei dieser Bestimmung sollen Arbeitstage, an denen der ArbN Arbeitslohn bezogen hat, der nicht dem inländ. LStAbzug unterlegen hat (zB weil er nach einem DBA stfrei ist oder weil der ArbN nur tageweise im Inland beschäftigt war), nach R 39b.5 Abs. 2 Satz 4 LStR 2023 anders als bislang nicht mehr mitgezählt werden (s. dazu BMF v. 8.10.2024 – IV C 5 – S 2367/23/10001:001, BStBl. I 2024, 1308). Dadurch war seither nach den Beobachtungen der FinVerw. in vielen Fällen ein deutlich zu geringer LStAbzug vorgenommen worden, weil die LSt über den LStJA auf Jahresbasis und nicht tageweise berechnet wurde. Mit der Neuregelung soll auch in diesen Fällen eine zutreffende Lohnbesteuerung sichergestellt werden (zu den Hintergründen im Einzelnen s. BTDrucks. 20/12780, 119; Höreth/Stelzer, DStZ 2025, 27 [30]).
- *Erstmalige Geltung für das Ausgleichsjahr 2024:* Die Änderung des Ausschlussstatbestands in Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 ist mW v. 1.1.2024 – und damit rückwirkend – in Kraft getreten (Art. 2 Nr. 3 iVm. Art. 56 Abs. 6 JStG 2024 v. 2.12.2024, BGBl. I 2024 Nr. 387; BStBl. I 2024, 1484). Das bedeutet uE dennoch, dass ein LStJA für das Ausgleichsjahr 2023, der zu Beginn des Kj. 2024 vorgenommen wurde (vgl. Abs. 3 Satz 1) und dem eine unter Berufung auf R 39b.5 Abs. 2 Satz 4 LStR 2023 vorgenommene Bestimmung des Lohnzahlungszeitraums zugrunde liegt, auch nach dem Inkrafttreten der Gesetzesänderung weiterhin als materiell-rechtl. zulässig angesehen werden muss. Dies folgt daraus, dass die geänderte Rechtslage uE nicht gem. § 52 Abs. 1 Satz 1 idF durch Art. 5 Nr. 7 Buchst. a JStG 2020 v. 21.12.2020 (BGBl. I 2020, 3096; BStBl. I 2021, 6) erstmals ab dem 1.1.2024, sondern gem. § 52 Abs. 1 Satz 2 idF des JStG 2020 erstmals für den LStAbzug 2024 – und damit erst ab dem Ausgleichsjahr 2024 (für das der LStJA erst seit Beginn des Kj. 2025 durchgeführt werden kann) – anzuwenden ist. Anderenfalls würde der ArbG nämlich Gefahr laufen, wegen des sich dann rückwirkend als fehlerhaft herausstellenden LStJA für 2023 für die zu Un-

recht erstattete LSt gem. § 42d Abs. 1 Nr. 2 in Haftung genommen zu werden (vgl. Anm. 3), was uE in hohem Maße bedenklich wäre und daher durch verfassungskonforme Auslegung vermieden werden muss.

Freistellung von ausländischem Arbeitslohn von der inländischen Lohnsteuer:

In den Fällen, in denen die ausländ. Einkünfte des ArbN aus nichtselbständiger Arbeit nach einem DBA oder unter ProgrVorb. nach § 34c Abs. 5 von der LSt freigestellt sind – und die damit bereits nach der bis zum 31.12.2023 geltenden Fassung des Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 von der Vorschrift erfasst waren –, ist der LStJA durch den ArbG auch nach deren Änderung weiterhin nicht zulässig, weil auch insoweit von diesem Arbeitslohn keine inländ. LSt einbehalten wurde.

Zweck des Ausschlusstatbestands: Der Ausschlusstatbestand soll verhindern, dass der ArbG mit dem LStJA LSt erstattet, die bei der EStVeranlagung des ArbN infolge des ProgrVorb. teilweise wieder zurückzufordern wäre (BTDrucks. 10/1636, 62; Heuermann in Brandis/Heuermann, § 42b Rz. 23 [9/2024]).

24 **IV. Kein Ausschluss des Lohnsteuer-Jahresausgleichs wegen Ausschlussgründen aus anderen Dienstverhältnissen (Abs. 1 Satz 4)**

Nach der in Abs. 1 Satz 4 getroffenen Regelung bleiben die Verhältnisse aus einem Dienstverhältnis zu einem anderen ArbG bei der Anwendung der Ausschlusstatbestände gem. Abs. 1 Satz 3 (s. Anm. 15 ff.) unberücksichtigt.

Grund für diese Rückausnahme ist, dass Umstände, die außerhalb des konkreten Dienstverhältnisses verwirklicht werden, dem ArbG regelmäßig nicht bekannt sein können. Durch die Regelung soll mithin verhindert werden, dass derartige Tatbestände zum Ausschluss des LStJA führen (BTDrucks. 20/12780, 119).

Erstmals anzuwenden ist die Rückausnahme (die gem. Art. 2 Nr. 3 iVm. Art. 56 Abs. 6 JStG 2024 v. 2.12.2024, BGBl. I 2024 Nr. 387; BStBl. I 2024, 1484, mW v. 1.1.2024 in Kraft getreten ist; s. Anm. 2e) wegen der in § 52 Abs. 1 Satz 2 (hier idF durch Art. 5 Nr. 7 Buchst. a JStG 2020 v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096; BStBl. I 2021, 6) getroffenen Regelung uE erst für den LStAbzug 2024 und damit für den LStJA für das Ausgleichsjahr 2024 (s. Anm. 23).

25–26 Einstweilen frei.

C. Erläuterungen zu Abs. 2: Durchführung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs durch den Arbeitgeber

27 **I. Ermittlung des maßgeblichen Jahresarbeitslohns (Abs. 2 Sätze 1 und 2)**

Feststellung des Jahresarbeitslohns durch den Arbeitgeber (Abs. 2 Satz 1): Der ArbG hat für den LStJA zunächst den Jahresarbeitslohn festzustellen. Grundlage der Feststellung ist der Arbeitslohn aus dem Dienstverhältnis zu ihm (s. Abs. 2 Satz 4). Inwieweit der ArbN Arbeitslohn aus dem Dienstverhältnis zu dem den LStJA durchführenden ArbG im Ausgleichsjahr bezogen hat, ist nach den auch sonst im LStAbzugsverfahren geltenden allgemeinen Grundsätzen zu beurteilen.

- ▶ *Private Dienstwagenutzung und andere Sachbezüge*: Dabei ist nach Ablauf des Kj. auch der tatsächlich zu versteuernde Nutzungswert eines dem ArbN überlassenen Dienstwagens zu ermitteln und eine etwaige LStDifferenz nach Maßgabe des Abs. 2 Satz 4 (und ggf. des § 41c Abs. 1 Satz 1 Nr. 2) auszugleichen (R 8.1 Abs. 9 Nr. 3 Satz 3 LStR 2024; glA Niermann, DB 2018, 914 [916]). Das Gleiche gilt für andere Sachbezüge, die gleichfalls zum Jahresarbeitslohn zählen (C. Holzner in BeckOK, § 42b Rz. 42 [11/2024]; Hilbert/Wolf, ABC-Führer Lohnsteuer, „Lohnsteuer-Jahresausgleich“ Rz. 33 [3/2018]).
- ▶ *Steuerfreier und pauschal besterter Arbeitslohn* (s. dazu § 40 Abs. 3 Satz 3) ist in den Jahresarbeitslohn nicht einzubeziehen, da der ArbG hierfür keine LSt vom ArbN einzubehalten hatte (Martin in Lademann, § 42b Rz. 51 [8/2018]; Hummel in KSM, § 42b Rz. C 1 [4/2016]; C. Holzner in BeckOK, § 42b Rz. 43 [11/2024]).

Abzug bestimmter Frei- und Entlastungsbeträge vom Jahresarbeitslohn (Abs. 2 Satz 2): Der nach Abs. 2 Satz 1 festgestellte Jahresarbeitslohn ist zur Durchführung des betrieblichen LStJA sodann ggf. um den Versorgungsfreibetrag (§ 19 Abs. 2), den Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag (§ 19 Abs. 2) und den Altersentlastungsbetrag (§ 24a) zu kürzen. Nach § 39a eingetragene wie auch nicht eingetragene Freibeträge kann der ArbN nur bei der EStVeranlagung geltend machen.

II. Ermittlung der Jahreslohnsteuer und Erstattung von Minderbeträgen (Abs. 2 Sätze 3 und 4)

28

Ermittlung der Jahreslohnsteuer für den geminderten Jahresarbeitslohn (Abs. 2 Satz 3): Gemäß Abs. 2 Satz 3 ist für den nach den vorstehenden Sätzen ggf. geminderten Jahresarbeitslohn (s. Anm. 27) die JahresLSt nach § 39b Abs. 2 Sätze 6 und 7 zwingend nach Maßgabe der StKlasse, die für den letzten Lohnzahlungszeitraum des Ausgleichsjahres als elektronisches LStAbzugsmerkmal abgerufen oder auf der Bescheinigung für den LStAbzug oder etwaigen Mitteilungen über Änderungen zuletzt eingetragen wurden, zu ermitteln (Krüger, DStJG 40 [2017], 152; C. Holzner in BeckOK, § 42b Rz. 48 [11/2024]). Dabei ist der ArbG an die elektronischen LStAbzugsmerkmale gebunden (Eisgruber in Kirchhof/Seer, 23. Aufl. 2024, § 42b Rz. 1).

- ▶ *Bei Vorliegen einer Nettolohnvereinbarung* hat der ArbG die zutreffende JahresLSt durch Hochrechnung des Jahresnettolohns auf den entsprechenden Jahresbruttolohn zu ermitteln und diesen in der von ihm zu erstellenden elektronischen LStBescheinigung gem. § 41b Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 an die FinVerw. zu übermitteln (vgl. Martin in Lademann, § 42b Rz. 54 [8/2018]; Eisgruber in Kirchhof/Seer, 23. Aufl. 2024, § 42b Rz. 6). Führt die Durchführung des LStJA zur StErstattung, ist die zu bescheinigende einbehaltene LSt zu vermindern (s. im Einzelnen OFD NRW. v. 15.8.2018 – S 2367 - 2017/0004 – St 213, juris).
- ▶ *Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer*: Wenn der ArbG einen LStJA durchführt, ist auch für den SolZ und für die KiSt ein Jahresausgleich durchzuführen (C. Holzner in BeckOK, § 42b Rz. 12 [11/2024]; Martin in Lademann, § 42b Rz. 65 f. [8/2018]) und der auf das gesamte Kj. entfallende SolZ- und KiSt-Betrag aus dem Jahreslohn zu ermitteln. Der ArbG wendet dabei den KiStSatz des Ortes der BS an (Krüger in Schmidt, 43. Aufl. 2024, § 42b Rz. 4). Ist der ArbN im Laufe des Jahres aus der Kirche aus- oder in die Kirche eingetreten, wird die nach der JahresLSt ermittelte JahresKiSt entsprechend der Anzahl der Monate gekürzt, in denen KiSt nicht zu erheben war (Seifert in Korn, § 42b Rz. 5 [8/2018]).

Erstattung der Lohnsteuer-Minderbeträge durch den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer (Abs. 2 Satz 4): Zur betragsmäßigen Bestimmung einer Erstattung hat der ArbG die ermittelte JahresLSt mit der insgesamt vom zugrunde gelegten Jahresarbeitslohn erhobenen LSt zu vergleichen. Einen Minderbetrag hat er an den ArbN zu erstatten (s. Abs. 3). Dies gilt auch im Fall einer Nettolohnvereinbarung (BFH v. 18.5.1972 – IV R 168/68, BStBl. II 1972, 816; *Krüger in Schmidt*, 43. Aufl. 2024, § 39b Rz. 13). Eine Verrechnung des Erstattungsanspruchs mit künftig fällig werdender LSt ist nicht zulässig (*Frotscher in Frotscher/Geurts*, § 42b Rz. 11 [3/2013]; aA *Martin in Lademann*, § 42b Rz. 59 [8/2018]). Zur Finanzierung der Erstattung s. Abs. 3 Sätze 2 und 3 (s. Anm. 37).

29 III. Aufhebung der Sonderregelung für bestimmte tarifbegünstigte Bezüge (Abs. 2 Sätze 2 und 6 aF)

Anwendungsbereich der bisherigen Sonderregelung: Bei der Berechnung des nach Abs. 2 Satz 1 maßgeblichen Jahresarbeitslohns waren ermäßigt besteuerte Entschädigungen iSd. § 34 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 2 und Nr. 4 (zB Entschädigungen nach § 24 Nr. 1 oder Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten) gem. Abs. 2 Satz 2 aF außer Ansatz zu lassen, wenn der ArbN ihre Einbeziehung in den LStJA nicht ausdrücklich beantragt hatte. Die von den außer Ansatz gebliebenen Bezügen einbehaltene LSt war bei der Ermittlung der insgesamt erhobenen LSt gem. Abs. 2 Satz 6 aF auszuscheiden und deshalb dabei nicht mit zu erfassen.

Aufhebung der Sonderregelung: Die bislang in diesen Vorschriften enthaltenen Sonderregelungen beim LStJA durch den ArbG sind durch das WachsChG v. 27.3.2024 (BGBl. I 2024 Nr. 108; BStBl. I 2024, 666) mW zum 1.1.2025 (Art. 5 Nr. 3 iVm. Art. 35 Abs. 6 WachsChG) aufgehoben worden, da sie wegen des gleichzeitigen Wegfalls der Bestimmungen zur Berechnung der LSt im Zusammenhang mit tarifiermäßig zu steuerndem Arbeitslohn in § 39b Abs. 3 Sätze 9 und 10 aF keine Bedeutung mehr haben (BTDrucks. 20/8628, 138). Die vom ArbG nur schwer zu beurteilende Frage, ob die Voraussetzungen für eine Tarifiermäßigung überhaupt vorgelegen haben und es sich bei den Bezügen tatsächlich um steuerbegünstigte außerordentliche Einkünfte gehandelt hat, bleibt seither allein dem EStVeranlagungsverfahren vorbehalten (glA *Seidel in Wagner*, Lohnsteuer, Abschn. H Rz. 308 [9/2024]; s. auch die Begr. zur Aufhebung von § 39b Abs. 3 Sätze 9 und 10 aF in BTDrucks. 20/8628, 137: Beitrag zum Bürokratieabbau).

30–35 Einstweilen frei.

D. Erläuterungen zu Abs. 3: Befristung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs durch den Arbeitgeber und Finanzierung der zu erstattenden Lohnsteuer

36 I. Befristung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs durch den Arbeitgeber (Abs. 3 Satz 1)

Nach dieser Vorschrift ist die Durchführung des betrieblichen LStJA zeitlich sowohl hinsichtlich ihres frühesten als auch ihres spätesten Zeitpunkts eng befristet.

Bedeutung der Befristung: Die Befristung ist hinsichtlich ihres Beginns mit dem letzten im Ausgleichsjahr endenden Lohnzahlungszeitraum (§ 39b Abs. 2) zwingend, da zu einem früheren Zeitpunkt die einzelnen Voraussetzungen des betrieblichen LStJA noch nicht vorliegen. Das Ende der Frist im Monat Februar des folgenden Kj. soll sicherstellen, dass das LStAbzugsverfahren nach Ablauf des Ausgleichsjahres kurzfristig abgeschlossen wird; dies ist nicht zuletzt auch deshalb geboten, damit die ArbN ihre ggf. bestehende EStErklärungspflicht erfüllen oder frühzeitig einen Antrag auf EStVeranlagung stellen können (*Hummel in KSM*, § 42b Rz. D 1 [4/2016]; *C. Holzner in BeckOK*, § 42b Rz. 57 [11/2024]).

Früheste Durchführung bei Lohnabrechnung für den letzten im Ausgleichsjahr endenden Lohnzahlungszeitraum: Der LStJA durch den ArbG darf frühestens bei der Lohnabrechnung für den letzten im Ausgleichsjahr endenden Lohnzahlungszeitraum (s. zum Begriff § 38a Anm. 18) durchgeführt werden. Das ist zB bei monatlicher Lohnabrechnung für den am 31. Dezember eines Jahres endenden Lohnzahlungszeitraum Dezember der 10. Januar des Folgejahres (vgl. *Pust in LBP*, § 42b Rz. 56 [4/2023]). Der ArbG darf den LStJA mit der Ermittlung der LSt für diesen Lohnzahlungszeitraum zusammenfassen (R 42b Abs. 3 Satz 1 LStR 2024). Die Durchführung dieser Lohnabrechnung ist zeitliche Voraussetzung für den betrieblichen LStJA, da nach Abs. 3 Satz 1 deren gleichzeitige Vornahme erforderlich ist.

Späteste Durchführung bei Lohnabrechnung für den letzten Lohnzahlungszeitraum, der im Monat Februar des dem Ausgleichsjahr folgenden Kalenderjahres endet: Die Durchführung der Lohnabrechnung für den letzten Lohnzahlungszeitraum, der im Februar des dem Ausgleichsjahr folgenden Kj. endet, ist der letztmögliche Zeitpunkt, zu dem der ArbG den LStJA für das Ausgleichsjahr noch durchführen kann; dies ist bei Lohnabrechnungen für den Lohnzahlungszeitraum, der den Monat Februar umfasst, der 10. März (glA *Pust in LBP*, § 42b Rz. 56 [4/2023]). Bis zur Änderung der Vorschrift durch das VerfModG v. 18.7.2016 (BGBl. I 2016, 1679; BStBl. I 2016, 694) und damit bis zum Ausgleichsjahr 2016 war der spätestmögliche Termin für die Durchführung des betrieblichen LStJA noch der Zeitpunkt der Lohnabrechnung für den Monat März des Folgejahres (Anm. 2; s. zur Begr. der Gesetzesänderung im Einzelnen BRDrucks. 631/15, 126; *Heuermann in Brandis/Heuermann*, § 42b Rz. 32 [9/2024]).

Führt der Arbeitgeber den Lohnsteuer-Jahresausgleich nicht gleichzeitig (oder früher) durch, so ist auch zukünftig der LStJA für das betreffende Ausgleichsjahr ausgeschlossen. Dies gilt sowohl in den Fällen des Abs. 1 Satz 1 (Berechtigung zum LStJA) als auch in denen des Abs. 1 Satz 2 (Pflicht zum LStJA). Etwaige Fehler beim LStAbzug können nach der Lohnabrechnung für den Monat Februar nur noch im Rahmen der EStVeranlagung berichtigt werden (BFH v. 17.7.2013 – III B 30/13, BFH/NV 2013, 1625, zur Rechtslage bis VZ 2016).

II. Finanzierung der vom Arbeitgeber zu erstattenden Lohnsteuer 37 (Abs. 3 Sätze 2 und 3)

Entnahme des Erstattungsbetrags durch den Arbeitgeber aus dem Lohnsteuer-Aufkommen (Abs. 3 Satz 2): In dieser Vorschrift ist geregelt, wie der ArbG die für den LStJA benötigten Mittel aufzubringen hat.

- *Entnahme aus dem Lohnsteueraufkommen:* Zur Finanzierung einer sich aus dem LStJA ergebenden Erstattung hat der ArbG auf die für seine ArbN erho-

bene LSt für den Lohnzahlungszeitraum, bei dessen Lohnabrechnung er den LStJA durchführt, zurückzugreifen. Dafür steht, wie die Verwendung des Ausdrucks in der Mehrzahl („seine Arbeitnehmer“) verdeutlicht, das LStAufkommen für alle Beschäftigten des ArbG zur Verfügung (*Isler in B/B*, § 42b Rz. 85 [4/2018]). Die Begriffswahl des Gesetzgebers in Abs. 3 Satz 2 („insgesamt an Lohnsteuer erhoben“) weicht zwar von derjenigen in § 41c Abs. 2 Satz 1 („insgesamt an Lohnsteuer einbehalten oder übernommen“) ab, ohne dass damit jedoch etwas anderes gemeint wäre; der Erstattungsbetrag kann daher auch der vom ArbG geschuldeten pauschalen LSt entnommen werden, wenn die von ihm für seine ArbN einbehaltene LSt dafür nicht ausreichend ist (*Martin in Lademann*, § 42b Rz. 60 [8/2018]; aA *Hummel in KSM*, § 42b Rz. D 2 [4/2016]: nur aus einbehaltener LSt).

- *Entnahme nur bei tatsächlicher Erstattung an die Arbeitnehmer:* Zur Kürzung der abzuführenden LSt um den Erstattungsbetrag aus dem LStJA ist der ArbG nur berechtigt, wenn er seinerseits die Erstattung an die ArbN ausgezahlt hat (BFH v. 28.4.1961 – VI 301/60 U, BStBl. III 1961, 372).

Ersatz des Fehlbetrags auf Antrag des Arbeitgebers durch das Betriebsstättenfinanzamt (Abs. 3 Satz 3): Kann eine Deckung aus der insgesamt einbehaltenen LSt gem. Abs. 3 Satz 2 nicht erreicht werden, so wird dem ArbG der Fehlbetrag auf Antrag vom BSFA ersetzt; das ergibt sich aus dem Verweis auf § 41c Abs. 2 Satz 2 (s. § 41c Anm. 15).

38–41 Einstweilen frei.

42 E. Erläuterungen zu Abs. 4: Formvorschriften für Lohnkonto und Lohnsteuerbescheinigung

Eintragungspflichten für den Arbeitgeber im Lohnkonto des Arbeitnehmers (Abs. 4 Satz 1): Der ArbG hat die im LStJA erstattete LSt als gesonderten Betrag im Lohnkonto (s. zum Lohnkonto § 4 LStDV; § 41 Anm. 8) des Ausgleichsjahres einzutragen.

Eintragung der erhobenen Lohnsteuer auf der Lohnsteuerbescheinigung (Abs. 4 Satz 2): Auf der LStBescheinigung (gemeint ist, ungeachtet des unpräzisen Wortlauts, die an die FinVerw. zu übermittelnde elektronische LStBescheinigung iSd. § 41b Abs. 1 Satz 2; s. § 41b Anm. 9 ff.) für das Ausgleichsjahr hat der ArbG lediglich die LSt als von ihm erhobene LSt einzutragen, die verbleibt, wenn von der insgesamt von diesem ArbG erhobenen LSt die aufgrund des LStJA erstattete LSt abgezogen wird. Diese Regelung dient insoweit der Dokumentationserleichterung für den ArbG; an den Eintragungspflichten im Lohnkonto gem. Abs. 4 Satz 1 ändert sich dadurch allerdings nichts (*Hummel in KSM*, § 42b Rz. E 1 [4/2016]).