

4. Veranlagung von Steuerpflichtigen mit steuerabzugspflichtigen Einkünften

§ 46

Veranlagung bei Bezug von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit

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

(1) (weggefallen)

(2) Besteht das Einkommen ganz oder teilweise aus Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, von denen ein Steuerabzug vorgenommen worden ist, so wird eine Veranlagung nur durchgeführt,

1. wenn die positive Summe der einkommensteuerpflichtigen Einkünfte, die nicht dem Steuerabzug vom Arbeitslohn zu unterwerfen waren, vermindert um die darauf entfallenden Beträge nach § 13 Absatz 3 und § 24a, oder die positive Summe der Einkünfte und Leistungen, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen, jeweils mehr als 410 Euro beträgt;
2. wenn der Steuerpflichtige nebeneinander von mehreren Arbeitgebern Arbeitslohn bezogen hat; das gilt nicht, soweit nach § 38 Absatz 3a Satz 7 Arbeitslohn von mehreren Arbeitgebern für den Lohnsteuerabzug zusammengerechnet worden ist;
3. wenn bei einem Steuerpflichtigen die Summe der beim Steuerabzug vom Arbeitslohn nach § 39b Absatz 2 Satz 5 Nummer 3 Buchstabe b bis d berücksichtigten Teilbeträge der Vorsorgepauschale größer ist als die abziehbaren Vorsorgeaufwendungen nach § 10 Absatz 1 Nummer 3 und Nummer 3a in Verbindung mit Absatz 4;
- 3a. wenn von Ehegatten, die nach den §§ 26, 26b zusammen zur Einkommensteuer zu veranlagern sind, beide Arbeitslohn bezogen haben und einer für den Veranlagungszeitraum oder einen Teil davon nach der Steuerklasse V oder VI besteuert oder bei Steuerklasse IV der Faktor (§ 39f) eingetragen worden ist;
4. wenn auf der Lohnsteuerkarte eines Steuerpflichtigen ein Freibetrag im Sinne des § 39a Absatz 1 Nummer 1 bis 3, 5 oder 6 eingetragen worden ist; dasselbe gilt für einen Steuerpflichtigen, der zum Personenkreis des § 1 Absatz 2 gehört, wenn diese Eintragungen auf einer Bescheinigung nach § 39c erfolgt sind;
- 4a. wenn bei einem Elternpaar, bei dem die Voraussetzungen des § 26 Absatz 1 Satz 1 nicht vorliegen,
 - a) bis c) (weggefallen)
 - d) im Fall des § 33a Absatz 2 Satz 6 das Elternpaar gemeinsam eine Aufteilung des Abzugsbetrags in einem anderen Verhältnis als je zur Hälfte beantragt oder
 - e) im Fall des § 33b Absatz 5 Satz 3 das Elternpaar gemeinsam eine Aufteilung des Pauschbetrags für behinderte Menschen oder des Pauschbetrags für Hinterbliebene in einem anderen Verhältnis als je zur Hälfte beantragt.

- ²Die Veranlagungspflicht besteht für jeden Elternteil, der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen hat;
5. wenn bei einem Steuerpflichtigen die Lohnsteuer für einen sonstigen Bezug im Sinne des § 34 Absatz 1 und 2 Nummer 2 und 4 nach § 39b Absatz 3 Satz 9 oder für einen sonstigen Bezug nach § 39c Absatz 5 ermittelt wurde;
 - 5a. wenn der Arbeitgeber die Lohnsteuer von einem sonstigen Bezug berechnet hat und dabei der Arbeitslohn aus früheren Dienstverhältnissen des Kalenderjahres außer Betracht geblieben ist (§ 39b Absatz 3 Satz 2, § 41 Absatz 1 Satz 7, Großbuchstabe S);
 6. wenn die Ehe des Arbeitnehmers im Veranlagungszeitraum durch Tod, Scheidung oder Aufhebung aufgelöst worden ist und er oder sein Ehegatte der aufgelösten Ehe im Veranlagungszeitraum wieder geheiratet hat;
 7. wenn
 - a) für einen unbeschränkt Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Absatz 1 auf der Lohnsteuerkarte ein Ehegatte im Sinne des § 1a Absatz 1 Nummer 2 berücksichtigt worden ist oder
 - b) für einen Steuerpflichtigen, der zum Personenkreis des § 1 Absatz 3 oder des § 1a gehört, das Betriebsstättenfinanzamt eine Bescheinigung nach § 39c Absatz 4 erteilt hat; dieses Finanzamt ist dann auch für die Veranlagung zuständig;
 8. wenn die Veranlagung beantragt wird, insbesondere zur Anrechnung von Lohnsteuer auf die Einkommensteuer. ²Der Antrag ist durch Abgabe einer Einkommensteuererklärung zu stellen.
 - (3) ¹In den Fällen des Absatzes 2 ist ein Betrag in Höhe der einkommensteuerpflichtigen Einkünfte, von denen der Steuerabzug vom Arbeitslohn nicht vorgenommen worden ist, vom Einkommen abzuziehen, wenn diese Einkünfte insgesamt nicht mehr als 410 Euro betragen. ²Der Betrag nach Satz 1 vermindert sich um den Altersentlastungsbetrag, soweit dieser den unter Verwendung des nach § 24a Satz 5 maßgebenden Prozentsatzes zu ermittelnden Anteil des Arbeitslohns mit Ausnahme der Versorgungsbezüge im Sinne des § 19 Absatz 2 übersteigt, und um den nach § 13 Absatz 3 zu berücksichtigenden Betrag.
 - (4) ¹Kommt nach Absatz 2 eine Veranlagung zur Einkommensteuer nicht in Betracht, so gilt die Einkommensteuer, die auf die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit entfällt, für den Steuerpflichtigen durch den Lohnsteuerabzug als abgegolten, soweit er nicht für zuwenig erhobene Lohnsteuer in Anspruch genommen werden kann. ²§ 42b bleibt unberührt.
 - (5) Durch Rechtsverordnung kann in den Fällen des Absatzes 2 Nummer 1, in denen die einkommensteuerpflichtigen Einkünfte, von denen der Steuerabzug vom Arbeitslohn nicht vorgenommen worden ist, den Betrag von 410 Euro übersteigen, die Besteuerung so gemildert werden, dass auf die volle Besteuerung dieser Einkünfte stufenweise übergeleitet wird.

Autor: Prof. Dr. Oliver Tillmann, Osnabrück
 Mitherausgeber: Dr. Uwe Clausen, Rechtsanwalt,
 O & R Oppenhoff & Rädler AG, München

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 46

	Anm.		Anm.
A. Grundinformation zu § 46	1		
B. Rechtsentwicklung des § 46	2		
C. Bedeutung des § 46	3		
D. Geltungsbereich			
I. Persönlicher Geltungsbereich	4		
II. Sachlicher Geltungsbereich			
1. Veranlagungstatbestände nach Abs. 2	5		
2. Härteausgleich nach Abs. 3 und 5	6		
		III. Verhältnis zu anderen Vorschriften	
		1. Verhältnis zu § 25	7
		2. Verhältnis zu § 56 EStDV	8
		3. Verhältnis zum Lohnsteuerabzugsverfahren	9
		4. Verhältnis zu § 50 Abs. 5	10
		5. Veranlagungen nach DBA	11
		E. Verfahrensfragen	
		I. Anrechnungsverfahren von Abzugssteuern	13
		II. Verfügungen über den Erstattungsanspruch gem. § 46 AO	14

Erläuterungen zu Abs. 1 aF:
Allgemeine Amtsveranlagung von Arbeitnehmern mit Einkommen über 27000/54000 DM (bis VZ 1995) 17

Erläuterungen zu Abs. 2 Einleitungssatz:
Gemeinsame Voraussetzungen für alle Veranlagungsfälle

	Anm.		Anm.
I. Einkommen, das ganz oder teilweise aus Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit besteht	21	II. Vornahme eines Steuerabzugs	22

Erläuterungen zu Abs. 2 Nr. 1 bis 7:
Die Fälle der Amtsveranlagung

	Anm.		Anm.
A. Amtsveranlagung bei Nebeneinkünften über 410 € (Abs. 2 Nr. 1)		II. Einkünfte, die nicht der Lohnsteuer zu unterwerfen waren (Nr. 1 Alt. 1)	
I. Allgemeines zur Amtsveranlagung	25	1. Einbezogene Einkünfte	27
		2. Berechnung der 410 €-Grenze	28

	Anm.
III. Einkünfte und Leistungen, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen (Nr. 1 Alt. 2)	
1. Einbezogene Einkünfte und Leistungen	29
2. Berechnung der 410 €-Grenze	30
B. Veranlagung bei Arbeitslohn von mehreren Arbeitgebern (Abs. 2 Nr. 2)	
I. Bedeutung und Anwendungsbereich der Vorschrift	31
II. Voraussetzungen	32
C. Veranlagung aufgrund pauschal berücksichtigter Vorsorgeaufwendungen (Abs. 2 Nr. 3)	
I. Rechtslage bis einschließlich VZ 2009	34
II. Rechtslage ab VZ 2010	35
D. Veranlagung zusammenveranlagter Ehegatten (Abs. 2 Nr. 3a)	37
E. Veranlagung nach Eintragung eines Freibetrags auf der Lohnsteuerkarte (Abs. 2 Nr. 4)	38

	Anm.
F. Veranlagung wegen Freibeträgen bei getrennt lebenden Eltern (Abs. 2 Nr. 4a)	
I. Rechtsentwicklung und Bedeutung	42
II. Voraussetzungen der Amtsveranlagung nach Nr. 4a Buchst. c (bis zum VZ 2003)	44
III. Voraussetzungen der Amtsveranlagung nach Nr. 4a Buchst. d bzw. e	45
G. Veranlagung bei sonstigen Bezügen (Abs. 2 Nr. 5) ...	47
H. Veranlagung bei Nichtvorlage der Lohnsteuerbescheinigung aus früheren Dienstverhältnissen (Abs. 2 Nr. 5a)	49
J. Veranlagung bei Eheauflösung und Wiederheirat im selben Veranlagungszeitraum (Abs. 2 Nr. 6)	51
K. Veranlagung von Grenzgängern und bei fiktiver unbeschränkter Einkommensteuerpflicht (Abs. 2 Nr. 7)	54

**Erläuterungen zu Abs. 2 Nr. 8:
Die Antragsveranlagung**

	Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zur Antragsveranlagung ..	57
B. Antragsverfahren	
I. Form und Inhalt des Antrags	62

	Anm.
II. Rücknahme und Ablehnung des Antrags	
1. Rücknahme des Antrags	63
2. Ablehnung des Antrags	64

[Anschluss S. E 5]

	Anm.		Anm.
III. Antragsfristen (Abs. 2 Nr. 8 Sätze 2–4)			
1. Zweijährige Ausschlussfrist (bis VZ 2004)	66	3. Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 110 AO)	
2. Rechtslage für VZ 2005 und alle derzeit noch offenen Fälle betreffend VZ vor 2005	67	a) Allgemeine Voraussetzungen	68
		b) Gründe für die Wiedereinsetzung	69

**Erläuterungen zu Abs. 2a aF:
Veranlagung bei geringfügigen Beschäftigungsverhältnissen (Abs. 2a aF) (bis VZ 2003) . . . 77**

**Erläuterungen zu Abs. 3:
Härteausgleich**

	Anm.		Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zum Härteausgleich	78	I. Voraussetzungen und Berechnung des Härteausgleichsbetrags (Abs. 3 Satz 1)	80
B. Durchführung des Härteausgleichs		II. Minderung des Ausgleichsbetrags (Abs. 3 Satz 2)	83

**Erläuterungen zu Abs. 4:
Abgeltungswirkung 84**

**Erläuterungen zu Abs. 5:
Erweiterter Härteausgleich 87**

Allgemeine Erläuterungen zu § 46

Schrifttum: DRENSECK, Verwaltungsakte im Lohn- und Einkommensteuerverfahren, in STOLTERFOHT (Hrsg.), Grundfragen des Lohnsteuerrechts, Bd. 9 (1986), 377; NOLDE, Verfahrensänderungen bei der Arbeitnehmerbesteuerung durch das Steueränderungsgesetz 1992, FR 1992, 195; RICHTER, Veranlagung zur ESt. bei Bezug von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, NWB F. 6, 2975 (19.9.1988); SÜRING, Irrungen und Wirrungen bei der gesonderten Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags, DStR 2006, 345; HILLMOTH, Pflicht- und Antrags-, getrennte und Zusammenveranlagung, INF 2004, 255; HEUERMANN, Was ist eigentlich eine Ausschlussfrist? Oder: Neue Blicke durch die alten Löcher, FR 2007, 427.

A. Grundinformation zu § 46

1

Durch das LStAbzugsverfahren nach §§ 38 ff. wird die ESt. von ArbN einerseits an der Quelle und zeitnah abgeschöpft; andererseits soll ein aufwendiges Veranlagungsverfahren im Regelfall vermieden werden. Ein isoliertes LStAbzugsver-

fahren führt allerdings systembedingt zu Ungenauigkeiten und Unrichtigkeiten der Steuererhebung. Um diese nachträglich auszugleichen, regelt § 46 die Fälle, in denen ein Stpfl. mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zur ESt. veranlagt wird.

Soweit keine Sonderregelung – zB im Rahmen von Auslandssachverhalten – eingreift, sind die Sachverhalte, in denen ArbN zu veranlagten sind, in Abs. 2 Nr. 1 bis 8 abschließend aufgezählt. Greift ein Tatbestand ein, ist eine Veranlagung durchzuführen, ein Ermessensspielraum auf Seiten des FA besteht nicht. Im Rahmen der Veranlagung ist der gesamte estrechtliche Sachverhalt aufzuklären und vollständig zu berücksichtigen. Der Abschluss des Verfahrens erfolgt durch einen Steuerbescheid (§ 155 AO). Ist hingegen keine Veranlagung nach Abs. 2 Nr. 1 bis 8 durchzuführen, gilt die ESt. – auch hinsichtlich möglicher anderer Einkünfte – durch den LStAbzug beim ArbN als abgegolten. Ansprüche können nur noch im Rahmen von Sondervorschriften geltend gemacht werden (zB Nachforderung von LSt. gem. § 42d Abs. 3 Satz 4).

Die Veranlagungstatbestände des § 46 sind in zwei Gruppen aufzuteilen:

Abs. 2 Nr. 1 bis 7 regelt die Sachverhalte, in denen die potentielle Gefahr besteht, dass zu wenig LSt. einbehalten wurde und der Steuergläubiger ein Interesse an der Veranlagung hat, so dass diese von Amts wegen durchzuführen ist (Amtsveranlagung).

Abs. 2 Nr. 8 hat die Funktion des bis zum VZ 1990 geltenden LStJA übernommen. Der ArbN kann einen Antrag auf Veranlagung stellen (Antragsveranlagung). Das FA hat dann die Veranlagung durchzuführen. Einen besonderen Veranlagungsgrund braucht der ArbN dafür nicht mehr.

2

B. Rechtsentwicklung des § 46

EStG 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1005; RStBl. 1934, 1261): Anordnung der Veranlagung von ArbN, bei denen Steuerabzug vorgenommen wurde, wenn Einkommen über 8000 RM oder Einkünfte, die der KapErtrSt. unterliegen, über 1000 RM bzw. sonst. Einkünfte über 300 RM erzielt wurden.

Kontrollratsgesetz Nr. 12 v. 11.2.1946 (StuZBl. 1946, 2): Die Veranlagungsgrenzen wurden von 8000 RM auf 24000 RM und von 300 RM auf 600 RM erhöht.

MRG Nr. 64 v. 22.6.1948 (StuZBl. NRW 1948, 123): Währungsumstellung von RM auf DM. Eine Veranlagung wurde auch bei Einkünften aus mehreren Dienstverhältnissen bzw. bei Nachweis eines berechtigten Interesses durchgeführt.

StÄndG v. 16.12.1954 (BGBl. I 1954, 373; BStBl. I 1954, 575): § 46 wurde neu gefasst. Die Einkunftsgrenzen wurden erhöht und eine enumerative Regelung der Antragsveranlagung eingeführt.

StÄndG v. 26.7.1957 (BGBl. I 1957, 848; BStBl. 1957, 352): Aufgrund der Änderungen zur Ehegattenbesteuerung wurden die Einkunftsgrenzen angehoben.

StÄndG v. 18.7.1958 (BGBl. I 1958, 473; BStBl. I 1958, 412): Durch die Umgestaltung des LStVerfahrens und der Neuregelung zur getrennten Veranlagung von Ehegatten wurde eine Anpassung notwendig. Anhebung der Grenze für sonstige Bezüge von 600 DM auf 800 DM.

StÄndG 1965 v. 14.5.1965 (BGBl. I 1965, 377; BStBl. I 1965, 217): Pflichtveranlagung bei Versorgungsbezügen aus mehreren Dienstverhältnissen.

StÄndG 1968 v. 20.2.1969 (BGBl. I 1969, 141; BStBl. I 1969, 116): Pflichtveranlagung bei der besonderen Veranlagung (§ 26c) und bei Eheauflösung und Wiederheirat im selben Kj.

StÄndG 1971 v. 23.12.1970 (BGBl. I 1970, 856; BStBl. I 1971, 8): Redaktionelle Änderungen in Abs. 2 Nr. 5 und 6.

2. StÄndG 1973 v. 18.7.1974 (BGBl. I 1974, 1489; BStBl. I 1974, 521): Heraussetzung der Veranlagungsgrenze in Abs. 1 auf 48000 DM im Falle der Zusammenveranlagung ab VZ 1973; Einführung einer 2-Jahres-Frist im Rahmen der Antragsveranlagung ab VZ 1972.

ESTRG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): Einbeziehung von Einkünften, die nach DBA freigestellt sind, in die Berechnung der Veranlagungsgrenze; Anpassungen aufgrund der Neugestaltung des LStTarifs in der Steuerklasse IV und der Erhöhung des Versorgungsfreibetrags. Einführung eines neuen Veranlagungstatbestands (Abs. 2 Nr. 3) und Anpassung des Härteaushleichs (Abs. 3) aufgrund der Einführung des Altersentlastungsbetrags (§ 24a). Als Reaktion auf die Streichung des § 26c wurde Abs. 2 Nr. 5 neu gefasst; Ergänzung der Antragsveranlagung zur Inanspruchnahme der Tarifvergünstigungen nach §§ 34c, 35. Redaktionelle Änderung des Abs. 4. Neuregelung der örtlichen Zuständigkeit der Finanzämter in Abs. 6.

ESTGÄndG v. 20.4.1976 (BGBl. I 1976, 1054; BStBl. I 1976, 282): Abs. 2 Satz 3 wird eingefügt (Antragsfrist für den Verlustvortrag).

KStRG v. 31.8.1976 (BGBl. I 1976, 2597; BStBl. I 1976, 445): Die Antragsveranlagung zur Anrechnung von KSt. wird durch den neu eingeführten Abs. 2 Nr. 8 Buchst. e ermöglicht.

StÄndG 1979 v. 30.11.1978 (BGBl. I 1978, 1849; BStBl. I 1978, 479): Pflichtveranlagung auch dann, wenn Eltern eine abweichende Aufteilung des Ausbildungsfreibetrags bzw. des Pauschbetrags für Körperbehinderte oder für Hinterbliebene beantragen (Abs. 2 Nr. 4a).

StEntlG 1981 v. 16.8.1980 (BGBl. I 1980, 1381; BStBl. I 1980, 534): Anhebung der Veranlagungsgrenze bei ArbN mit mehreren Dienstverhältnissen auf 18000 DM bzw. 36000 DM (Abs. 2 Nr. 2 und Nr. 2c).

2. HStruktG v. 22.12.1981 (BGBl. I 1981, 1523; BStBl. I 1981, 235): Einführung des Abs. 2 Nr. 2a (Pflichtveranlagung von ArbN, die Kurzarbeiter- oder Schlechtwettergeld bezogen haben); Abs. 2 Nr. 2b (vorher Nr. 2a) wird erweitert und umfasst zusätzlich den Bezug von Arbeitslosengeld oder -hilfe durch einen Ehegatten. Die Antragsveranlagung (Abs. 2 Nr. 8) wird um die Verweisung auf § 34f ergänzt.

HBeglG 1983 v. 20.12.1982 (BGBl. I 1982, 1857; BStBl. I 1982, 972): Folgeänderung des Abs. 2 Nr. 2b wg. Kürzung der Vorsorgepauschale für Beamte. Der Tatbestand ist in Abs. 2 Nr. 2c aufgegangen.

StSenkG 1986/88 v. 26.6.1985 (BGBl. I 1985, 1153; BStBl. I 1985, 391): Neufassung des Abs. 2 Nr. 4a Buchst. b in den Fällen der Übertragung eines Kinderfreibetrags; Anpassung des Abs. 2 Nr. 7 an die Wiedereinführung der getrennten Veranlagung (§ 26c).

WohneigFG v. 15.5.1986 (BGBl. I 1986, 730; BStBl. I 1986, 278): Anpassung des Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a an die Neuregelung der Förderung selbstgenutzten Wohneigentums.

8. AFGÄndG v. 14.12.1987 (BGBl. I 1987, 2602; BStBl. I 1988, 6): Änderung des Abs. 2 Nr. 2c Buchst. b zur Erfassung der Leistungen nach dem AFG und dem Soldatenversorgungsg.

StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): In Abs. 1 wurden die Veranlagungsgrenzen auf 27 000 bzw. 54 000 DM angehoben. Abs. 2 Nr. 1 berücksichtigt eine Freigrenze von 800 DM für Einkünfte und Leistungen, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen (der Progressionsvorbehalt wurde bis dahin im LStJA berücksichtigt). Bei der Berechnung der Freigrenze werden die auf die Nebeneinkünfte entfallenden Beträge nach § 13 Abs. 3 und 24a abgezogen. Abs. 2 Nr. 2 sieht eine Veranlagung von ArbN vor, die aus mehreren Dienstverhältnissen Einkommen beziehen, unabhängig von den Einkommensgrenzen (bislang 36 000 bzw. 18 000 DM). Abs. 2 Nr. 2a, 3 und 3a wurden gestrichen, da wg. Änderungen in Nr. 1 und 2 gegenstandslos. Redaktionelle Änderungen erfolgten in Nr. 3 (bisher Nr. 2b), Nr. 3a (bisher Nr. 2c) und Nr. 4. Nr. 4a berücksichtigt die Änderungen des § 39 (Übertragung des Kinderfreibetrags gem. § 32 Abs. 6 Nr. 1 Alt. 2 bzw. § 32 Abs. 7 auf der LStKarte). Nr. 5 sieht eine Amtsveranlagung vor, wenn beim LStAbzug Kinderbetreuungskosten berücksichtigt wurden. Abs. 2 Nr. 8 Buchst. b berücksichtigt den Freibetrag gem. § 13 Abs. 3 bei der Berechnung des Verlustbetrags; Antragstellung ist nur noch durch Einreichung einer EStErklärung möglich. Abs. 3 und 5 wurden an die Änderungen in Abs. 2 Nr. 1 redaktionell angepasst. Mit Abs. 6 wurde die stichtagsbezogene Zuständigkeitsregelung aufgehoben.

Einigungsvertragsgesetz v. 23.9.1990 (BGBl. II 1990, 885; BStBl. I 1990, 654): Ergänzung der Antragsveranlagung zur Einbeziehung des § 10 f.

StÄndG 1991 v. 24.6.1991 (BGBl. I 1991, 1322; BStBl. I 1991, 655): Anpassung des Abs. 2 Nr. 8 zur Berücksichtigung des § 7 FördergebietsG. Für den VZ 1991 konnte letztmalig eine Veranlagung zur Anwendung der §§ 16, 17 BerlinFG beantragt werden.

StÄndG 1992 v. 25.2.1992 (BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 146): Anpassung des Abs. 2 Nr. 4 an die Änderungen des §§ 39, 39a zur Überprüfung an die in der LStKarte eingetragenen Freibeträge; redaktionelle Änderungen des Abs. 2 Nr. 4a und 5; Aufhebung der Nr. 7. Mit der Streichung des LStJA (§§ 42, 42a) wurde die allg. Antragsveranlagung zur Anrechnung der LSt. eingeführt (Abs. 2 Nr. 8); Abs. 4 wurde dementsprechend redaktionell angepasst. Außerdem folgten redaktionelle Anpassungen der Abs. 3 und 5 an die Änderungen in Abs. 2.

FKPG v. 23.6.1993 (BGBl. I 1993, 944; BStBl. I 1993, 510): Einführung eines neuen Veranlagungstatbestands in Abs. 2 Nr. 7 für die Fälle, in denen der ArbG die LSt. nach den Zusatztabelle für niedrige Erwerbseinkommen ermittelt hat.

StMBG v. 21.12.1993 (BGBl. I 1993, 2310; BStBl. I 1994, 50): Ausdehnung des Abs. 2 Nr. 4 auf eingetragene Kinderfreibeträge für Auslandskinder; Klarstellung in Abs. 2 Nr. 4a, dass Veranlagungspflicht nur für dauernd getrennt lebende bzw. geschiedene Eltern nichtehelicher Kinder in Betracht kommt.

JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): Abs. 1 wurde ersatzlos gestrichen; redaktionelle Anpassung des Abs. 2 Nr. 4 an die Aufhebung des § 39a Abs. 1 Nr. 6; Einfügung des Abs. 2 Nr. 7 und dadurch Ausdehnung der Pflichtveranlagung auf die Fälle des § 1a, wenn verheirateter EU-ArbN, dessen Ehegatte im Heimatstaat wohnt und bei dem LSt. nach StKl. III erhoben wurde, sowie für Stpfl., die auf Antrag unbeschr. stpfl. behandelt werden, bei Vorliegen einer Bescheinigung nach § 39c Abs. 4.

JStG 1997 v. 20.12.1996 (BGBl. I 1996, 2049; BStBl. I 1996, 1523): Anpassung des Abs. 2 Nr. 4 an die Änderungen in § 39a (Bezugnahme auf § 39a Abs. 3a entfällt, die auf § 39a Abs. 1 Nr. 6 wird ergänzt). Beschränkung des Abs. 2 Nr. 4a durch Aufhebung der Buchst. a und b, da sich Kinderfreibeträge seit

1996 nur noch begrenzt auf den LStAbzug auswirken. Redaktionelle Anpassung der Nr. 4a Buchst. d.

Gesetz zur Neuregelung der geringfügigen Beschäftigungsverhältnisse v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 388; BStBl. I 1999 300): Mit Wirkung zum 1.4.1999 wurde Abs. 2a eingefügt (zur Streichung s. StÄndG 2003).

StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Abs. 2 Nr. 5 wurde eingefügt (Amtsveranlagung bei sonstigen Bezügen.)

Gesetz zur Familienförderung v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2552; BStBl. I 2000, 4): Abs. 2 Nr. 4a Buchst. d wurde redaktionell an die Änderungen in § 33a Abs. 2 angepasst. Einfügung des Abs. 2 Nr. 8 Satz 3 (Frist zur Berücksichtigung von Verlustabzügen) entsprechend § 10d Abs. 1 Satz 1 idF des StEntlG 1999/2000/2002.

StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): Als Reaktion auf den Wegfall der gesetzlichen LStTabellen (§ 38c) wurde Abs. 2 Nr. 3 neu gefasst.

StEuglG v. 19.12.2000 (BGBl. I 2000, 1790; BStBl. I 2001, 3): Mit Wirkung ab dem VZ 2002 wurden in Abs. 2 Nr. 1, Abs. 3 und Abs. 4 die Beträge von „800 DM“ auf „410 €“, in § 70 EStDV die Beträge von „800 DM“ bzw. „1.600 DM“ auf „410 €“ bzw. „820 €“ umgestellt.

StÄndG 2003 v. 15.12.2003 (BGBl. I 2003, 2645; BStBl. I 2003, 710): Abs. 2 Nr. 2 gilt ab dem VZ 2004 nicht mehr für die Fälle des § 38 Abs. 3a Satz 7 (Zusammenrechnung des Arbeitslohns von mehreren ArbG). Abs. 2 Nr. 4a Buchst. d und e wurden redaktionell angepasst. Abs. 2 Nr. 5 wurde um den Fall des sonstigen Bezugs nach § 39c Abs. 5 ergänzt. Entsprechend den Änderungen in § 39b Abs. 3 wurde Abs. 2 Nr. 5a als neuer Amtsveranlagungstatbestand eingeführt. Abs. 2a wurde als Reaktion auf den Wegfall der § 39a Abs. 6, § 3 Nr. 39 (gem. § 52 Abs. 4a letztmalige Anwendung im VZ 2003) gestrichen.

HBeglG 2004 v. 29.12.2003 (BGBl. I 2003, 3074; BStBl. I 2004, 120): Abs. 2 Nr. 4a Buchst. c wurde aufgrund der Abschaffung des Haushaltsfreibetrags (§ 32 Abs. 7) mit Wirkung ab VZ 2004 gestrichen.

JSStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): Durch zweifache Einfügung des Worts „positive“ in Abs. 2 Nr. 1 wurde ab 1.1.2007 sichergestellt, dass eine negative Summe der Einkünfte oder Leistungen über 410 € nicht zu einer Amtsveranlagung führt. Die Änderung ist nach § 52 Abs. 55j auf alle offenen Fälle anzuwenden.

JSStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): Die zweijährige Ausschlussfrist des Abs. 2 Nr. 8 wird mit Rückwirkung ab VZ 2005 (§ 52 Abs. 55j) gestrichen. Abs. 3 wird redaktionell an die Änderungen des § 24a durch das AltEinkG v. 5.7.2004 (BGBl. I 2004, 1427; BStBl. I 2004, 554) angepasst.

JSStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74): Durch die Einführung des Faktorverfahrens nach § 39f wurde eine Ergänzung des Abs. 2 Nr. 3a erforderlich, um eine Veranlagung von Ehepaaren sicherzustellen, die davon Gebrauch machen.

BürgEntlG-KV v. 16.7.2009 (BGBl. I 2009, 1959; BStBl. I 2009, 782): Entsprechend der verbesserten Abziehbarkeit von Vorsorgeaufwendungen als SA wurde der Pflichtveranlagungstatbestand des Abs. 2 Nr. 3 neu gefasst.

3

C. Bedeutung des § 46

Für ArbN hat das EStG mit den §§ 38 ff. ein eigenständiges Steuerabzugsverfahren vorgesehen. Dieses LStAbzugsverfahren ist eine besondere Erhebungsform der ESt. (Erhebung der Steuer an der Quelle), die verfassungsrechtlich unbedenklich ist (BVerfG v. 19.10.1967 – 1 BvR 477/67, DB 1967, 2053). Der Steuerabzug an der Quelle hat grds. Abgeltungswirkung, so dass es im Normalfall bei dieser Steuer bewendet. Die durch die Technik dieses Verfahrens unvermeidbaren Ungenauigkeiten in der Besteuerung lassen sich im Wesentlichen durch den betrieblichen LStJA ausgleichen (§ 42b). Daneben bleiben aber noch Fälle offen, die nur durch ein Veranlagungsverfahren korrigiert werden können, insbes. die Berücksichtigung von Einkünften aus anderen Einkunftsarten, die Erfassung mehrerer Dienstverhältnisse (auch bei Ehegatten) sowie die zutreffende Gewährung von Steuervergünstigungen. Die Veranlagung nach § 46 dient also dazu, die durch das LStAbzugsverfahren bedingten Steuerüber- oder -minderzahlungen gegenüber der Jahreseinkommensteuerschuld auszugleichen und die Bezieher von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit mit den übrigen EStpfl. belastungsmäßig gleichzustellen (vgl. BVerfG v. 13.12.1967 – 1 BvR 679/64, BStBl. II 1968, 70). Zum Verhältnis zwischen Veranlagungs- und LStAbzugsverfahren s. auch Anm. 9.

D. Geltungsbereich

4

I. Persönlicher Geltungsbereich

§ 46 gilt für Stpfl., die Einkommen aus nichtselbständiger Arbeit beziehen. Vom Wortlaut her ist die Vorschrift auch auf beschr. stpfl. ArbN anwendbar. Zu beachten ist aber, dass § 50 Abs. 5 als *lex specialis* die Veranlagungsvorschriften nach § 46 verdrängt (s. Anm. 10).

II. Sachlicher Geltungsbereich

5 1. Veranlagungstatbestände nach Abs. 2

Abs. 2 findet nur dann Anwendung, wenn der Stpfl. zumindest teilweise Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach § 19 erzielt hat, für den ArbG eine Entrichtungsschuld bestand und ein tatsächlicher LStAbzug vorgenommen wurde, s. Anm. 21 ff.

In den Fällen des Abs. 2 Nr. 1 bis 7 wird eine Veranlagung von Amts wegen durchgeführt, unabhängig davon, ob sie materiellrechtlich gerechtfertigt ist. Soweit das FA eine Veranlagung unterlässt, kann der Stpfl. eine Veranlagung zur ESt. ggf. im Wege eine Verpflichtungsklage geltend machen. Bedeutung kann

[Anschluss S. E 11]

dies erlangen, wenn eine Antragsveranlagung nach Abs. 2 Nr. 8 bereits verjährt ist.

2. Härteausgleich nach Abs. 3 und 5

6

Die Regelungen zum Härteausgleich erfordern grds. einen Veranlagungsfall des Abs. 2. Ausnahmsweise finden § 46 Abs. 3 und 5 auch auf Fälle außerhalb des § 46 Abs. 2 Anwendung. Bezieht ein ArbN Arbeitslohn von einem ausländ. ArbG, der nicht nach § 38 zum LStEinbehalt verpflichtet ist, ist eine Veranlagung nach § 25 durchzuführen. Obwohl § 46 nicht einschlägig ist, gebietet es der Gleichheitsgrundsatz, dem ArbN die Vergünstigungen des § 46 Abs. 3, Abs. 5 zu gewähren (BFH v. 10.1.1992 – VI R 117/90, BStBl. II 1992, 720; v. 7.8.1959 – VI 299/57, BStBl. III 1959, 462).

III. Verhältnis zu anderen Vorschriften

1. Verhältnis zu § 25

7

§ 46 schränkt die allg. Veranlagungspflicht nach § 25 ein und begründet keinen selbständigen Veranlagungstatbestand. Eine Veranlagung ist daher nur durchzuführen, wenn der sachliche Anwendungsbereich des Abs. 2 nicht berührt wird oder – wenn er berührt wird – einer der aufgezählten Veranlagungstatbestände erfüllt ist. Hat der Stpfl. also Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen, von denen ein Steuerabzug vorgenommen wurde (allg. Voraussetzungen des Abs. 2, vgl. Anm. 21, 22), ist eine Veranlagung nur vorzunehmen, wenn zumindest ein Pflichtveranlagungs-Tatbestand der Nr. 1 bis 7 oder ein Antrag des ArbN nach Nr. 8 vorliegt. Ansonsten gilt die ESt. durch den LStAbzug als abgegolten. Die Abgeltungswirkung ergibt sich dabei bereits aus § 25 Abs. 1 letzter Halbs., so dass § 46 Abs. 4 lediglich deklaratorischen Charakter hat.

2. Verhältnis zu § 56 EStDV

8

§ 56 EStDV regelt die Voraussetzungen, unter denen eine EStErklärung abzugeben ist (§ 25 Abs. 3), nicht dagegen, unter welchen Voraussetzungen eine Veranlagung durchzuführen ist (FG Rhld.-Pf. v. 7.12.2005 – 1 K 2020/04, juris).

3. Verhältnis zum Lohnsteuerabzugsverfahren

9

Trennung von Lohnsteuerverfahren und Veranlagungsverfahren: Die LSt. ist keine eigenständige Steuerart, sondern nur eine besondere Erhebungsform der ESt. (BVerfG v. 26.1.1977 – 1 BvL 7/76, BStBl. II 1977, 297), die durch das Dreiecksverhältnis FA, ArbG und ArbN geprägt ist. Steuerschuldner der LSt. ist zwar der ArbN; doch dessen Aufgabe im LStVerfahren besteht im Wesentlichen in der Duldung des Steuereinhalts durch den ArbG, der Entrichtungspflichtiger ist und die LSt. anzumelden hat. Sowohl materiell wie auch verfahrensrechtlich ist das LStVerfahren aufgrund der Einbeziehung des ArbG weitgehend unabhängig von der (Festsetzung der) EStSchuld. Das Veranlagungsverfahren dient auch nicht der Überprüfung des LStVerfahrens. Dementsprechend sind Entscheidungen des Betriebsstätten-FA im LStVerfahren für das Veranlagungsverfahren nicht verbindlich (BFH v. 21.10.1985 – GrS 2/84, BStBl. II 1986, 207). Deutlich wird die Trennung der Verfahren auch in der Auslegung von Verwaltungsakten. So kann ein EStBescheid nicht gem. § 128 AO in einen LStNachforderungsbescheid umgedeutet werden (FG München v. 15.5.2003, EFG 2003, 1281, rkr.).

Anrechnung der Lohnsteuer: Die Einbehaltung und Abführung der LSt. hat für den ArbN als besondere Erhebungsform der ESt. gem. § 38 Abs. 1 eine Vorauszahlungsfunktion (§ 37 Anm. 21). Aus den Bestimmungen der §§ 46 Abs. 4 Satz 1, 37 Abs. 3 Satz 3 ergibt sich, dass auch nach Ablauf des Veranlagungszeitraums die LStSchuld nicht automatisch iSd. § 47 AO erlischt. Insbes. kann die LSt. nach den Bestimmungen des § 42d Abs. 3 Satz 4 bis zur Veranlagung des ArbN nachgefordert werden. Erst mit Festsetzung der ESt. erledigen sich die LStAnmeldungen des VZ nach § 124 Abs. 2 AO bzw. § 138 FGO. Ab diesem Zeitpunkt darf daher gegen den ArbN kein LStNachforderungsbescheid nach § 42d Abs. 3 Satz 4 mehr ergehen (BFH v. 13.1.1989 – VI R 153/85, BStBl. II 1989, 447).

Aufgrund des unterschiedlichen Regelungsinhalts und der unterschiedlichen Adressaten (ArbG als Entrichtungsschuldner im LStVerfahren und ArbN als Steuerschuldner) ersetzt der EStBescheid, der während eines finanzgerichtlichen Verfahrens ergeht, nicht die LStAnmeldungen nach § 68 FGO (aA KORN/TORMÖHLEN, § 46 Rn. 8).

Lohnsteuerpauschalierung: Eine Sonderstellung innerhalb des LStVerfahrens nimmt die LStPauschalierung nach §§ 40 bis 40b durch den ArbG ein. Hier ist und bleibt der ArbG Steuerschuldner (BFH v. 3.5.1990 – VII R 108/88, BStBl. II 1990, 767; § 40 Anm. 55). Das Wohnsitz-FA kann aber im Rahmen der EStVeranlagung die pauschaliert erhobene LSt. vollumfänglich überprüfen (BFH v. 13.1.1989 – VI R 66/87, BStBl. II 1989, 1030; aA BLÜMICH/HEUERMANN, § 46 Rn. 21).

10 4. Verhältnis zu § 50 Abs. 5

§ 50 Abs. 5 verankert die Abgeltungswirkung (nicht nur) des LStAbzugs in den Fällen der beschr. EStPflicht. In ihrem Anwendungsbereich hat die Norm Vorrang vor den Veranlagungsvorschriften nach § 46 (s. § 50 Anm. 233).

§ 50 Abs. 5 Nr. 1 findet in Fällen Anwendung, in denen aufgrund der irrtümlichen Annahme einer erweiterten unbeschr. EStPflicht zu wenig LSt. erhoben wurde.

§ 50 Abs. 5 Nr. 2 idF des *JStG 1996 v. 11.10.1995* wurde als Reaktion auf die Rspr. des EuGH (EuGH v. 14.2.1995 – Rs. C-2 279/93 – FA Köln-Altstadt ./ R. Schumacker, EuGHE I 1995, 225) geschaffen, die auch ArbN aus dem EU/EWR-Ausland eine Veranlagung ermöglicht, zB zur Anwendung eines negativen Progressionsvorbehalts aufgrund DBA (R 46.2 Abs. 3 EStR 2005). Danach gelten die Einkünfte beschr. Stpfl. grds. als abgegolten. Dies gilt auch dann, wenn die LSt. in unzutreffender Höhe oder gar nicht einbehalten und abgeführt wurde (aA LBP/BAREIN, § 46 Rn. 13). Auf Grenzpendler ist hingegen § 46 Abs. 2 Nr. 7 anzuwenden, wenn die Voraussetzungen der erweiterten unbeschr. Stpfl. vorliegen, also ein entsprechender Antrag iSd. § 1 Abs. 3 bzw. § 1a gestellt wurde.

Die Antragsfrist zur Veranlagung beträgt nach § 50 Abs. 5 Nr. 2 aufgrund des Verweises auf § 46 Abs. 2 Nr. 8 zwei Jahre. Verfassungsrechtlich ist dies nicht zu beanstanden (BVerfG v. 15.8.1996 – 2 BvR 709/96, StE 1996, 730).

Zur zeitlichen Anwendung des § 50 Abs. 5 im VZ 1996 vgl. BFH v. 20.8.2003 – I R 72/02, BFH/NV 2004, 321.

11 5. Veranlagungen nach DBA

Außerhalb von § 46 kann eine Veranlagung in einem DBA vorgesehen sein. Dies wird regelmäßig ein Fall der Antragsveranlagung (Abs. 2 Nr. 8) sein (SCHMIDT/

GLANEGGER XXV. § 46 Rn. 40). Die früher im DBA Frankreich bestehende Regelung zur Anrechnung des *avoir fiscal* (Art. 20 Abs. 1 Buchst. b Doppelbuchst. bb DBA Frankreich) ist durch das Zusatzabkommen v. 20.12.2001 (BGBl. 2002 II, 2370) ab 2002 aufgehoben worden. Zur Anrechnung für das Jahr 2001 vgl. OFD Münster v. 8.4.2001, DB 2002, 973; krit. KRAMER in DEBATIN/WASSERMEYER, DBA Frankreich, Art. 20 Rn. 36b).

Einstweilen frei.

12

E. Verfahrensfragen

I. Anrechnungsverfahren von Abzugssteuern

13

Das Anrechnungsverfahren ist als Bestandteil des Erhebungsverfahrens von der Steuerfestsetzung zu trennen.

Erhobene Einkommensteuer: Nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 wird die „durch Steuerabzug erhobene ESt.“ auf die veranlagte ESt. angerechnet. „Erhoben“ ist die ESt. bereits dann, wenn der ArbG die LSt. einbehält. Auf die Abführung der LSt. kommt es insoweit nicht mehr an (BFH v. 23.4.1996 – VIII R 30/93, BFHE 181, 7). Die Anrechnung von nicht abgeführter LSt. kann nur dann verweigert werden, wenn der ArbN nach § 42d Abs. 3 Satz 4 in Anspruch genommen werden kann. Dies setzt allerdings eine Ausübung pflichtgemäßen Ermessens seitens der FinVerw. voraus, den ArbN auch in Anspruch zu nehmen. Zur Problematik im Einzelnen s. § 36 Anm. 24. Zur Verfahrensweise der FinBeh. in solchen Fällen vgl. OFD Düss. v. 1.12.2005, StEK EStG § 39b Nr. 58.

Lohnsteuerpauschalierung: Soweit die LSt. pauschal erhoben wurde, wird sie nicht auf die EStSchuld angerechnet (§§ 40 Abs. 3 Satz 4, 40a Abs. 5, 40b Abs. 4).

Einkommensteuererstattungen, die zB im Rahmen einer Nettolohnvereinbarung an den ArbG zu zahlen sind, haben keine direkten Auswirkungen auf die EStVeranlagung. Sie sind beim ArbN in dem Kj. als negative Einnahmen zu erfassen, in dem sie an den ArbG gezahlt werden.

Abrechnungsbescheid: Grds. entscheidet das FA bei Streit über die Höhe der anzurechnenden LSt. durch Abrechnungsbescheid, § 218 Abs. 2 AO. An eine zuvor erlassene Abrechnungsverfügung ist die FinVerw. im Rahmen des § 130 AO gebunden, da die vorherige Anrechnung selbst (zT regelungsidentischer) Verwaltungsakt iSd. § 118 AO ist und § 218 nicht die Änderungsvorschriften als *lex specialis* verdrängt (BFH v. 15.4.1997 – VII R 100/96, BStBl. II 1997, 787; BLÜMICH/HEUERMANN, § 46 Rn. 20; aA BFH v. 28.4.1993 – I R 100/92, BStBl. II 1993, 836, keine Bindungswirkung).

Rechtsschutz gegen Einkommensteuerbescheid: Gegen den EStBescheid sind zulässige Rechtsbehelfe der Einspruch und die Anfechtungsklage. Im Wege des vorläufigen Rechtsschutzes wird dem ArbN seine gezahlte LSt. nur unter den verschärften Bedingungen der § 361 Abs. 2 Satz 4 AO, § 69 Abs. 2 Satz 8 FGO vorläufig erstattet. Die gesetzlich mit dem JStG 1997 v. 20.12.1996 verankerte Voraussetzung, dass den Stpfl. „wesentliche Nachteile“ treffen müssten, ist eine rechtsprechungsbrechende Reaktion auf die Entscheidung des Großen Senats (BFH v. 3.7.1995 – GrS 3/93, BStBl. II 1995, 730). Der BFH billigte Stpfl. eine Aufhebung der Vollziehung bei ernstlichen Zweifeln an der Rechtmäßigkeit des EStBescheids zu, auch wenn dies zu einer vorläufigen Erstattung

von EStVorauszahlungen führte. Aus fiskalischen Gründen schränkte der Gesetzgeber diese Möglichkeit ein und verknüpfte die Erstattung mit der Bedingung der „wesentlichen Nachteile für den Stpfl.“. Ob dies verfassungsrechtlich haltbar ist, ist zweifelhaft (dafür: BFH v. 2.11.1999 – I B 49/99, BStBl. II 2000, 57; PAHLKE/KÖNIG § 361 AO Rn. 95; zu Recht kritisch hingegen FG Nds. v. 28.9.1999, EFG 1999, 1243, rkr.; SEER in TIPKE/KRUSE, § 69 FGO Rn. 181 ff. mwN; DRENECK, DB 2006, Beil. 2, 48).

14 II. Verfügungen über den Erstattungsanspruch gem. § 46 AO

Ein Steuererstattungsanspruch kann gem. § 46 AO abgetreten (§ 398 BGB), verpfändet (§§ 1273 ff. BGB) und gepfändet (§§ 850 ff. ZPO) werden. Im Falle der ESt. kann eine Verfügung über den Erstattungsanspruch frühestens mit seiner Entstehung, also mit Ablauf des Kj. wirksam werden. Eine Pfändung vor Ablauf des VZ ist gem. § 46 Abs. 6 Satz 1 AO unwirksam (OFD Hannover v. 22.5.1990, StEK AO 1977 § 46 Nr. 28). Umstritten ist, ob und ggf. wie ein Pfändungsgläubiger Zugriff auf einen möglichen Steuererstattungsanspruch erhält, wenn der Stpfl. noch keinen Antrag gem. § 46 Abs. 2 Nr. 8 gestellt hat. Ein solcher Antrag würde dem Pfändungsgläubiger dadurch ermöglicht, dass er auch die LStKarte bzw. LStBescheinigung pfändet (LG Münster v. 11.5.1995, Rpfleger 1997, 222; LG Koblenz v. 29.1.1997, Rpfleger 1997, 223).

Nach Auffassung des BFH und der Finanzverwaltung ist der Pfändungsgläubiger nicht befugt, gegen Steuerbescheide des Vollstreckungsschuldners Einspruch einzulegen, Klage zu erheben oder zum Rechtsbehelfsverfahren zugezogen zu werden. Auch könne er nicht selbst die Veranlagung des Vollstreckungsschuldners nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 beantragen. Das Veranlagungsverfahren beruhe auf einer Reihe höchstpersönlicher Rechte, an denen der Pfändungsgläubiger nicht beteiligt sei. Letzterer habe lediglich eine bloße Erfüllungsschuld erworben. Die infolge der Überweisung ausgelöste gesetzliche Einzueziehungsmächtigung erstrecke sich daher lediglich auf den reinen Zahlungsanspruch (BFH v. 25.4.1978 – VII R 2/75, BStBl. II 1978, 464). Aufgrund des besonderen öffentlich-rechtlichen Schuldverhältnisses zwischen Pfändungsschuldner und Steuergläubiger sei ein Übergang der Rechtsstellung auf den Pfändungsgläubiger ausgeschlossen. Der Pfändungsgläubiger müsse daher in einem gesonderten Verfahren nach der Pfändung und Überweisung den Schuldner zwingen, einen Antrag auf Veranlagung zu stellen.

BFH v. 29.2.2000 – VII R 109/98, BStBl. II 2000, 573; v. 18.8.1998 – VII R 114/97, BStBl. II 1999, 84; v. 1.3.1990 – VII R 103/88, BStBl. II 1990, 520; BMF AEAO zu § 46 Rn. 4; H 46.2 EStH 2005; FinMin. Thüringen v. 6.7.1995 – S 0166 A – 1/95 – 201.1, StEK AO 1977 § 46 Nr. 43; SCHMIDT/GLANEGGER XXV. § 46 Rn. 11.

Der BGH knüpft an den Wortlaut des § 150 Abs. 3 AO an und hält (allerdings nur in einem obiter dictum) die Antragstellung im Gegensatz zum BFH für keine unvertretbare Handlung des ArbN (BGH v. 12.12.2003 – IXa ZB 115/03, MDR 2004, 535). Unter Verweis auf § 836 Abs. 3 ZPO idF der 2. Zwangsvollstreckungsnovelle v. 17.12.1997 (BGBl. I 1997, 3039) sieht der BGH vielmehr durch die Rspr. des BFH das verfassungsrechtlich gesicherte Recht des Pfändungsgläubigers auf effektive Durchsetzung behördlichen und gerichtlichen Rechtsschutzes sowie sein als Eigentumsrecht gesichertes Befriedigungsrecht gefährdet (krit. auch KSM/TRZASKALIK, § 46 Rn. A 14dff.). Die dafür notwendi-

ge Ermächtigung in Form eines Titels enthält entsprechend § 836 Abs. 3 Satz 2 und 3 ZPO der Pfändungs- und Überweisungsbeschluss.

Stellungnahme: UE ist die Rspr. des BFH, die den Pfändungsgläubiger zur Verwirklichung eines einzigen Anspruchs in mehrere gerichtliche Verfahren drängt, zu formalistisch und verkürzt seine Rechtsstellung in unvertretbarer Weise. Der Zwang zur Eigenhändigkeit des Antrags wird durch den BFH damit begründet, dass dieser „nach bestem Wissen und Gewissen“ gestellt werden muss. Zu Recht verweist der BGH aber darauf, dass die Eigenhändigkeit der Unterschrift keine höchstpersönliche Handlungspflicht begründet; das zeigen die in § 150 Abs. 3, § 34 Abs. 3 AO oder § 155 Abs. 1 Satz 1 InsO genannten Ausnahmen. Nur für die als Antrag erforderliche EStErklärung selbst hat die Wissens- und Gewissensfrage eine Bedeutung. Aus der Pflicht zu wahrheitsgemäßen Angaben wird der Stpfl. auch nicht entlassen, wenn man die Antragstellung durch den Pfändungsgläubiger zulässt. Der Stpfl. ist an dem Verfahren zu beteiligen und bleibt dafür verantwortlich, Unrichtigkeiten zu korrigieren. Stellt sich nachträglich heraus, dass kein Rückzahlungsanspruch oder gar ein Nachzahlungsanspruch besteht, fällt die Befugnis zur Rücknahme des Antrags wieder an den Pfändungsschuldner zurück, so dass dieser durch das Verfahren nicht benachteiligt wird.

So auch LG Heilbronn v. 12.2.1997, Rpfleger 1997, 224; LG Koblenz v. 29.1.1997, Rpfleger 1997, 223; KRUSE in TIPKE/KRUSE, § 46 AO Rn. 56; SCHUSCHKE in SCHUSCHKE/WALKER, Zwangsvollstreckung, 2001, Anh. zu § 829 ZPO Rn. 33; WOLF/MÜLLER, NJW 2004, 1775.

Einstweilen frei.

15–16

Erläuterungen zu Abs. 1 aF:

17

Allgemeine Amtsveranlagung von Arbeitnehmern mit Einkommen über 27 000/54 000 DM (bis VZ 1995)

Die Vorschrift sah eine generelle Veranlagungspflicht für ArbN ab einer Einkommensgrenze von 27 000 bzw. 54 000 DM für Zusammenveranlagte vor. Aufgrund der Einkommenssituation bei diesen Stpfl. wurde ein Bedürfnis für eine Überprüfung der Einkommensverhältnisse unterstellt (näher KSM/TRZASKALIK, § 46 Rn. B 1). Die Norm ist durch das JStG 1996 v. 11.10.1995 mit Wirkung ab VZ 1996 aufgehoben worden. Die bedeutsamen Veranlagungstatbestände gehen nunmehr in Abs. 2 auf (BTDrucks. 13/901, 139).

Einstweilen frei.

18–20

Erläuterungen zu Abs. 2 Einleitungssatz: Gemeinsame Voraussetzungen für alle Veranlagungsfälle

I. Einkommen, das ganz oder teilweise aus Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit besteht

21

§ 46 erfasst nur Stpfl., die wenigstens teilweise Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen haben. Gemeint sind damit Einkünfte iSd. § 19 Abs. 1, zu denen auch negative Einkünfte oder Einkünfte iHv. 0 € (zB nach Abzug des Wer-

bungskosten-Pauschbetrags) zählen. Auf die Einordnung durch den ArbG als lstopfl. Einkünfte kommt es nicht an, maßgeblich ist allein das objektive Vorliegen der Voraussetzungen des § 19 (aA KSM/TRZASKALIK, § 46 Rn. B 46).

Steuerfreie Einnahmen iSd. § 3 gehören nicht zu den Einkünften aus nicht-selbständiger Arbeit (SCHMIDT/DRENSECK XXV. § 19 Rn. 2).

Pauschal versteuerte Bezüge (§§ 40 bis 40b) bleiben ebenfalls außer Ansatz, da der ArbG Schuldner der pauschalen LSt. ist, die weder auf die JahresLSt. noch auf die EStSchuld des ArbN anzurechnen ist (§ 40 Abs. 3).

22

II. Vornahme eines Steuerabzugs

§ 46 Abs. 2 Satz 1 setzt voraus, dass ein Steuerabzug tatsächlich „vorgenommen“ wurde. „Vorgenommen“ wird der LStAbzug mit Einbehalt durch den ArbG. Auf die Abführung der LSt. an das FA kommt es nicht an.

Wurde zu wenig Lohnsteuer einbehalten, ist § 46 einschlägig. Die Anwendung des § 46 ist nicht abhängig von der Höhe der einbehaltenen LSt.

Wurde irrtümlich überhaupt keine Lohnsteuer einbehalten, wäre vom Wortlaut des Abs. 2 her („..., von denen ein Steuerabzug vorgenommen worden ist ...“) zwar § 46 nicht erfüllt, so dass eine Veranlagung nach § 25 in Betracht käme. Dies würde allerdings zu einer nicht gerechtfertigten Differenzierung von den Fällen des zu geringen LStEinhalts führen. Somit werden solche Fälle auch von § 46 erfasst (BFH v. 13.11.1987 – VI R 4/84, BFH/NV 1988, 566; SCHMIDT/GLANEGGER XXV. § 46 Rn. 16; aA KSM/TRZASKALIK, § 46 Rn. B 3).

Wurde irrtümlich nicht geschuldete Lohnsteuer einbehalten, so richtet sich die Veranlagung nach § 25 (BFH v. 9.7.1959 – IV 209/58 U, BStBl. III 1959, 348).

23–24 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 2 Nr. 1 bis 7: Die Fälle der Amtsveranlagung

A. Amtsveranlagung bei Nebeneinkünften über 410 € (Abs. 2 Nr. 1)

25

I. Allgemeines zur Amtsveranlagung

Rechtswentwicklung: Seit dem EStG 1934 v. 16.10.1934 wurde eine Veranlagungspflicht für ArbN mit Nebeneinkünften über 300 RM eingeführt. Diese Freigrenze wurde durch das Kontrollratsgesetz Nr. 12 v. 11.2.1946 auf 600 RM erhöht und durch das Militärregierungsgesetz (MRG) Nr. 64 v. 22.6.1948 auf 600 DM angepasst. Schließlich wurde durch das StÄndG v. 18.7.1958 die Grenze auf 800 DM angehoben. In die Berechnungsgrundlage wurden seit dem EStRG v. 5.8.1974 stfreie ausländ. Einkünfte mit einbezogen. Mit dem StReformG v. 25.7.1988 erfolgte nach Abschaffung des LStJA die Ausweitung der Pflichtveranlagung nach Nr. 1 auf Leistungen, die dem Progressionsvorbehalt unterfielen. Bis dahin waren Tatbestände, die zu einem Progressionsvorbehalt

fürten, auch in anderen Vorschriften enthalten (Abs. 2 Nr. 2a, Nr. 2c Buchst. b). Die Freigrenzen des Abs. 2 Nr. 1 Alt. 1 und 2 sind seitdem unabhängig voneinander zu prüfen. Durch das StEuglG v. 19.12.2000 wurden die Grenzen von 800 DM auf 410 € angepasst. Mit dem JStG 2007 v. 13.12.2006 wurde als Reaktion auf die BFH-Rspr. (s. Anm. 28) die Amtsveranlagung ab 1.1.2007 – mit Rückwirkung auf alle noch offenen Fälle – auf die Fälle mit einer *positiven* Summe der Einkünfte oder Leistungen über 410 € beschränkt.

Bedeutung: ArbN werden von Amts wegen veranlagt, wenn bestimmte Nebeneinkünfte die Freigrenze von 410 € übersteigen. Die Vorschrift dient in erster Linie der Verfahrensvereinfachung, da der Aufwand zur Veranlagung von ArbN mit Nebeneinkünften unterhalb der Bagatellgrenze angesichts der geringen Steuermehreinnahmen in keinem angemessenen Verhältnis stünde (vgl. auch BTDrucks. 11/2157, 164; BLÜMICH/HEUERMANN, § 46 Rn. 53; abweichend KSM/TRZASKALIK, § 46 Rn. B 6: Subventionscharakter).

Voraussetzungen: Die Vorschrift erfasst zwei alternative Pflichtveranlagungstatbestände, wenn der ArbN im VZ Einkünfte oder Leistungen erzielte, die

▷ nicht der LSt. zu unterwerfen waren (Alt. 1, vgl. Anm. 27) oder

▷ dem Progressionsvorbehalt unterliegen (Alt. 2, vgl. Anm. 29),

wobei die jeweilige Summe dieser Einkünfte positiv sein muss (s.o. und Anm. 28).

Die Fälle sind *alternativ* zu prüfen, dh., es handelt sich um verschiedene Veranlagungstatbestände. Ist ein Tatbestand der beiden Alt. erfüllt, ist der Stpfl. zu veranlagern. Somit sind auch zur Berechnung der Unschädlichkeitsgrenzen beide Tatbestände unabhängig voneinander zu prüfen (BFH v. 5.5.1994 – VI R 90/93, BStBl. II 1994, 654). Da es sich um eine Freigrenze und nicht um einen Freibetrag handelt, werden die Einkünfte bei Überschreitung voll in die Besteuerung einbezogen (BFH v. 25.6.1953 – IV 417/52 U, BStBl. III 1953, 223).

Verhältnis zu anderen Veranlagungsfällen: Grds. sind die Veranlagungstatbestände nach Abs. 2 Nr. 1 bis 7 gleichrangig. Aufgrund des erweiterten Härteausgleichs nach Abs. 5 ist Abs. 2 Nr. 1 jedoch vorrangig zu prüfen. In den Fällen der fiktiven unbeschr. EStpflicht nach § 1 Abs. 3 idF des JStG 1996 v. 11.10.1995 ist trotz Vorliegens der Voraussetzungen von Abs. 2 Nr. 1 die Antragsfrist gem. Abs. 2 Nr. 8 zu beachten (FG Münster v. 26.10.1999, EFG 2000, 373, rkr.).

Einstweilen frei.

26

II. Einkünfte, die nicht der Lohnsteuer zu unterwerfen waren (Nr. 1 Alt. 1)

1. Einbezogene Einkünfte

27

Zu den Nebeneinkünften zählen die Einkünfte, die gem. § 2 Abs. 1 der ESt. unterliegen. Maßgeblich sind die Einkünfte, die nicht dem LStAbzug zu unterwerfen waren. Auf den tatsächlichen Abzug kommt es nicht an. Stfreie Einnahmen (zB §§ 3 bis 3b) bleiben außer Betracht. Ebenso bleiben Einkünfte außer Betracht, bei denen ein Steuerabzug mit abgeltendem Charakter vorgenommen wurde (zB § 50 Abs. 5). Zur letztgenannten Gruppe zählen nicht Einkünfte, die einer tariflichen Steuervergünstigung unterliegen.

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19) werden zur Berechnung nur hinzugezogen, wenn richtigerweise keine LSt. gem. § 38 Abs. 3 einzubehalten war

oder wenn der Arbeitslohn pauschal zu versteuern war (§§ 40 ff.). Arbeitslohn, bei dem nur aufgrund der geringen Höhe kein StAbzug vorgenommen wurde, rechnet dabei nicht zu den hinzurechenbaren Einkünften iSd. Nr. 1 (OFD Düss. v. 4.3.1993, DB 1993, 713). Hat der ArbG vorschriftswidrig keine LSt. einbehalten, sind diese Einkünfte aufgrund des eindeutigen Wortlauts der Vorschrift („...zu unterwerfen waren...“) nicht mit in die Berechnung der 410 €-Grenze einzubeziehen (KSM/TRZASKALIK, § 46 Rn. B 8).

28 2. Positive Summe der Einkünfte über 410 €

Die positive Summe der Einkünfte, die nicht der LSt. zu unterwerfen waren (s. Anm. 27), muss mehr als 410 € betragen.

Positive Summe der Einkünfte: Seit der Gesetzesänderung durch das JStG 2007 (s. Anm. 2) ist die positive Summe der Einkünfte maßgeblich. Zuvor war unklar, ob es auch dann zu einer Amtsveranlagung kommt, wenn die negative Summe der Einkünfte 410 € übersteigt (vgl. TILLMANN, FR 2006, 1137; HOLLATZ, NWB F. 6, 4057), Nachdem der BFH dies zutreffend bejaht hatte (BFH v. 21.9.2006 – VI R 47/05, FR 2007, 150, und v. 21.9.2006 – VI R 52/04, FR 2006, 1135), schränkte der Gesetzgeber den Anwendungsbereich ab 1.1.2007 rückwirkend auch auf die VZ vor 2007 (§ 52 Abs. 55j) ausdrücklich auf die Fälle von positiven Summen der Einkünfte ein. UE verstößt der Gesetzgeber mit der den BFH konterkarierenden Neuregelung gegen die Prinzipien der Steuergerechtigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Wie der BFH ausgeführt hat, ergibt sich aus dem systematischen Zusammenhang, in dem Abs. 2 Nr. 1 steht, dass es der Gesetzgeber zur Verfahrensvereinfachung nur dann beim LStAbzug belassen will, wenn keine Korrektur im Sinne der Herstellung stl. Gleichheit zwischen allen Stpfl. durch Festsetzung der materiell richtigen Steuer erforderlich erscheint. Diesem Gesetzeszweck des Abs. 2 Nr. 1 und dem Gebot der gleichheitsgerechten Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit entspricht es, eine Amtsveranlagung auch dann durchzuführen, wenn die negative Summe der Nebeneinkünfte 410 € übersteigt. Zugleich verschärft die Gesetzesänderung die verfassungsrechtl. Problematik der ungleichen Veranlagungsfristen für ArbN und andere Stpfl. (s. dazu Anm. 66).

Berechnung der 410 €-Grenze: Bei der Ermittlung der Summe der estpfl. Einkünfte sind auch die in § 2 Abs. 3 Sätze 2–8 idF des StEntlG 1999/2000/2002 enthaltenen Regeln der Mindestbesteuerung bis VZ 2004 zu beachten (BFH v. 22.5.2006 – VI R 50/04, DStRE 2006, 1206). Freibeträge (zB §§ 14, 14a, 16 Abs. 4, 17 Abs. 3 und 20 Abs. 4) sind zu berücksichtigen. Der Werbungskostenpauschbetrag für ArbN ist nur insoweit zu berücksichtigen, als er sich bei den Einkünften, von denen ein LStAbzug vorgenommen wurde, nicht auswirkt. Dabei ist für Zwecke der Berechnung der Freigrenze der Pauschbetrag anteilig auf die lstpfl. und die übrigen Einkünfte aus § 19 aufzuteilen (aA HARTZ/MEESSEN/WOLF, ABC-Führer Lohnsteuer „Veranlagung von ArbN“, Rn. 62, die zunächst den vollen Pauschbetrag auf die lstpfl. Einkünfte anrechnen wollen). Sonderausgaben(Pauschbeträge) oder der Abzugsbetrag nach § 10e finden bei der Berechnung der Summe der Einkünfte hingegen keine Berücksichtigung.

Von dieser Summe sind – soweit deren Voraussetzungen vorliegen – der Freibetrag für Land- und Forstwirte (§ 13 Abs. 3) und der Altersentlastungsbetrag (§ 24a) abzuziehen.

Ehegattenveranlagung: Bei *zusammenveranlagten* Ehegatten sind die Einkünfte zusammenzurechnen (BFH v. 27.9.1990 – I R 181/87, BStBl. II 1991, 84). Der

Freibetrag von 410 € wird nicht verdoppelt, was verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden ist (BFH v. 21.2.1964 – VI 193/62 U, BStBl. III 1964, 244).

Im Falle der *getrennten Veranlagung* (§§ 26, 26a) ist die Freigrenze für jeden Ehegatten gesondert zu berechnen. Im Antrag auf getrennte Veranlagung ist uE kein Antrag auf Veranlagung nach Abs. 2 Nr. 8 zu sehen (aA BFH v. 21.9.2006 – VI R 80/04, FR 2007, 148; BLÜMICH/HEUERMANN, § 46 Rn. 59; s. im Einzelnen Anm. 57).

III. Einkünfte und Leistungen, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen (Nr. 1 Alt. 2)

1. Einbezogene Einkünfte und Leistungen

29

Seit der Neufassung der Vorschrift werden auch Einkünfte und Leistungen berücksichtigt, die dem Progressionsvorbehalt gem. § 32b unterfallen. Darunter fallen insbes.

- ▷ *Lohnersatzleistungen* iSd. § 32b Abs. 1 Nr. 1 (wie Arbeitslosengeld, Zuschüsse zum Arbeitsentgelt, Kurzarbeitergeld, Krankengeld, Mutterschaftsgeld, Arbeitslosenbeihilfe),
- ▷ *ausländische Einkünfte* iSd. § 32b Abs. 1 Nr. 2 und
- ▷ *Einkünfte, die nach einem DBA in Deutschland nicht zu versteuern sind* (§ 32b Abs. 1 Nr. 3). Sind aber nach einer zwischenstaatlichen Vereinbarung in Deutschland steuerfreie Einkünfte nicht dem Progressionsvorbehalt zu unterwerfen, so bleiben diese außer Ansatz.

Auslandstätigkeiten-Erlass: Zu beachten ist, dass § 46 Abs. 2 Nr. 1 Alt. 2 nicht explizit auf § 32b, sondern auf einen „Progressionsvorbehalt“ Bezug nimmt. So enthält der sog. „Auslandstätigkeiten-Erlass“ (BMF v. 31.10.1983, StEK EStG § 34c Nr. 128) eine Sonderregelung, die nicht auf § 32b gründet. Die unter den Erlass fallenden ausländ. Einkünfte unterliegen (auf gesetzlicher Grundlage des § 34c Abs. 5) dem Progressionsvorbehalt (SCHMIDT/HEINICKE XXV. § 32b Rn. 15) und werden daher nach Abzug der Werbungskosten, soweit sie mit den ausländ. Einnahmen in einem unmittelbaren Zusammenhang stehen, in die Berechnung gem. Abs. 2 Nr. 1 Alt. 2 mit einbezogen.

2. Berechnung der 410 €-Grenze

30

Eine Veranlagung ist durchzuführen, wenn die positive oder negative Summe der Einkünfte und Leistungen, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen, 410 € überschreitet (über Ehegatten s. Anm. 28). Werbungskosten und Betriebsausgaben sind bei der Ermittlung der Einkünfte zu berücksichtigen. Ein Werbungskosten-Pauschbetrag wird – soweit er nicht durch die tatsächlichen Werbungskosten überschritten wird – ggf. anteilig abgezogen (s. Anm. 29).

Die Einkünfte und Leistungen, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen, sind zu saldieren, dh. es sind – vorbehaltlich des § 2a – auch negative Einkünfte mit einzubeziehen. Ergibt sich insgesamt ein negativer Progressionsvorbehalt aufgrund ausländ. Verluste, die bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens aufgrund eines DBA nach § 2 Abs. 5 außer Ansatz geblieben sind, kommt nur die Antragsveranlagung in Betracht (R 46.2 Abs. 3 EStR 2005).

B. Veranlagung bei Arbeitslohn von mehreren Arbeitgebern (Abs. 2 Nr. 2)

31

I. Bedeutung und Anwendungsbereich der Vorschrift

Grds. werden bei einem einzigen Dienstverhältnis auf Grundlage der LStKarte die Freibeträge und die Progression so bemessen, dass der LStEinbehalt die EStSchuld idR nicht überschreitet. Bei zwei oder mehreren Dienstverhältnissen werden ab dem zweiten Dienstverhältnis die tariflichen Freibeträge, Pauschbeträge und Vorsorgepauschale nach der Ausgestaltung der Steuerklasse VI kein weiteres Mal gewährt (§ 38b Nr. 6 iVm. § 39b Abs. 2). Doch führt der Umstand, dass der jeweilige ArbG beim LStAbzug nur die Steuerprogression berücksichtigen kann, die dem von ihm gezahlten Arbeitslohn entspricht, zu einer unzureichenden Besteuerung des ArbN, was eine Veranlagung erfordert.

§ 38 Abs. 3a Satz 7: Wird bei der LStAnmeldung der Arbeitslohn von mehreren ArbG zusammengerechnet, so kann im Rahmen des LStAbzugs die richtige Progressionsstufe berücksichtigt werden und auf eine Veranlagung verzichtet werden (§ 46 Abs. 2 Nr. 2 Halbs. 2). Diese Zusammenrechnung erlaubt der durch das StÄndG 2003 v. 15.12.2003 mit Wirkung ab VZ 2004 eingeführte § 38 Abs. 3a Satz 7. Diese Vorschrift dient der Entbürokratisierung und damit auch der Entlastung der FinVerw., indem (insbes. bei Konzernstrukturen) zentrale Auszahlungsstellen die LStAnmeldungen für mehrere Beschäftigungsverhältnisse eines einzelnen ArbN (zB im Rahmen von Geschäftsführungstätigkeiten) übernehmen (BTDruks. 15/1562, 32).

Ehegatten: Die Vorschrift bezieht sich auf mehrere Arbeitsverhältnisse *eines* ArbN. Bei zusammenveranlagten Ehegatten greift Nr. 2 daher nicht. Soweit Einkünfte eines Ehegatten dem LStAbzug nach V oder VI unterlegen haben, kommt aber eine Pflichtveranlagung nach Abs. 2 Nr. 3a in Betracht (s. Anm. 37).

32

II. Voraussetzungen

Mehrere Dienstverhältnisse: Der ArbN muss seine Einkünfte aus mehreren Dienstverhältnissen bezogen haben. Gemeint sind dabei nicht zwangsläufig verschiedene ArbG im arbeitsrechtlichen Sinne (vgl. dazu SCHAUB, Arbeitsrechts-Handbuch, XI. § 17, 120 ff.). Ein Dienstverhältnis des ArbN besteht zu demjenigen, der gem. § 38 die LSt. einzubehalten hat. Verschiedene Dienstverhältnisse liegen also gem. § 38 Abs. 3 Satz 2 auch vor, wenn der ArbN die Bezüge von verschiedenen öffentlichen Kassen ausbezahlt bekommt und diese gesondert nach Maßgabe der jeweiligen LStKarte dem Steuerabzug unterworfen worden sind (R 46.1 EStR 2005).

Nicht erforderlich ist, dass die Dienstverhältnisse während des gesamten VZ gleichzeitig bestanden haben. Es reicht aus, wenn sie sich eine Zeit während des VZ überschneiden, so dass zumindest für einen gemeinsamen Monat der LStAbzug auf Grundlage mehrerer LStKarten (bzw. mangels LStKarte auf Grundlage der LStKlasse VI) vorgenommen wurde. Ein unterjähriger Wechsel des ArbG ohne Überschneidungen erfüllt somit die Voraussetzungen des Abs. 2 Nr. 2 nicht.

Der Arbeitslohn muss nicht aus gegenwärtigen Arbeitsverhältnissen bezogen werden. Ausreichend ist auch, wenn die Einnahmen auf einer früheren Tätigkeit

beruhen, die nun zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führen. So greift die Vorschrift zB dann ein, wenn neben einem Arbeitseinkommen aus einer anderen Kasse Versorgungsbezüge geleistet werden.

Arbeitslohn iSd. Nr. 2 sind alle Einkünfte iSd. § 19, die dem LStAbzug zu unterwerfen sind. Daher gilt eine Beschäftigung, für die der ArbG die LSt. nach §§ 40, 40a, 40b pauschal abführt, nicht als Arbeitslohn iSd. Nr. 2 (so auch FG Köln v. 11.5.2004, EFG 2005, 1778, rkr.). Dies entspricht dem Zweck der Vorschrift, den Progressionsvorteil des ArbN durch Verteilung seiner Arbeitseinkünfte auf mehrere LStAbzugsverpflichtete im Rahmen einer Veranlagung zu korrigieren. Bei der Pauschalierung übernimmt der ArbG die LSt. und wird selbst zum Steuerschuldner, so dass dieser Teil der Einkünfte bei der Veranlagung des ArbN außer Ansatz bleibt (§§ 40 Abs. 3 Satz 3, 40a Abs. 5, 40b Abs. 4).

Geringverdiener: Ab dem VZ 2000 können geringverdienende ArbN mit mehreren Beschäftigungsverhältnissen auf der LStKarte des weiteren Dienstverhältnisses (LStKlasse VI) einen Freibetrag gem. § 39a Abs. 1 Nr. 7 eingetragen lassen. In einem solchen Fall ist eine Pflichtveranlagung nach Abs. 2 Nr. 2 vorzunehmen.

Einstweilen frei.

33

C. Veranlagung aufgrund pauschal berücksichtigter Vorsorgeaufwendungen (Abs. 2 Nr. 3)

I. Rechtslage bis einschließlich VZ 2009

34

Bedeutung: Bis zum VZ 2009 wurde die Vorsorgepauschale für ArbN mit den StKlassen I–IV im LStAbzugsverfahren (§ 39b Abs. 2 Satz 6 Nr. 3 aF) ungekürzt berücksichtigt. Auch nicht rentenversicherungspflichtige ArbN mit der begrenzten Vorsorgepauschale gem. § 10c Abs. 3 (zB Beamte) profitierten davon im LStAbzug, so dass eine Korrektur im Veranlagungsverfahren erfolgen musste (BTDrucks. 9/2140, 67).

Personenkreis des § 10c Abs. 3: Vgl. § 10c Anm. 53 ff. Nicht betroffen waren also Allein-Geschäftsführer, denen eine Altersvorsorge ohne eigene Beitragsleistung gewährt wird.

Vorsorgepauschale: Zumindest für einen Teil des VZ musste die LSt. unter Berücksichtigung der allgemeinen Vorsorgepauschale nach den StKlassen I–IV erhoben worden sein (§ 39b Abs. 2 Satz 5 Nr. 1–4 aF). Dabei war es irrelevant, ob der ArbG tatsächlich die LSt. so erhoben hat. Angesichts des klaren Wortlauts kam es nur auf die strechtl. Pflicht des ArbG an.

II. Rechtslage ab VZ 2010

35

Bedeutung: Mit Wirkung ab dem VZ 2010 verbesserte der Gesetzgeber die Abziehbarkeit von Beiträgen zur Kranken- und Pflegeversicherung im Rahmen des SA-Abzugs (zu den Gründen und der verfassungsrechtl. Beurteilung vgl. § 10 Anm. 383 sowie WERNSMANN, NJW 2009, 3681). Im Gegenzug wurde der pauschale Ansatz von Vorsorgeaufwendungen im Veranlagungsverfahren mittels

Vorsorgepauschale (§ 10c Abs. 2–5 aF) abgeschafft. Lediglich für das LStAbzugsverfahren wird – bedingt durch den Prognosecharakter des Verfahrens – die Vorsorgepauschale weiterhin berücksichtigt (§ 39b Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 und Abs. 4). Eine Eintragung der voraussichtlichen Vorsorgeaufwendungen als Freibetrag nach § 39a ist nicht vorgesehen, was zu einer verstärkten Ungleichbehandlung zwischen ArbN und den nach § 37 Vorauszahlungspflichtigen führt (dazu § 37 Anm. 14 und § 39a Anm. 17).

Aufgrund der dadurch möglichen Differenzen zwischen einbehaltener und abgeführter LSt. und tatsächlich geschuldeter ESt. musste der Gesetzgeber sicherstellen, dass in den Fällen eine EStVeranlagung durchgeführt wird, in denen die Summe der beim StAbzug vom Arbeitslohn berücksichtigten Teilbeträge der Vorsorgepauschale für die Kranken- und die Pflegeversicherung (gesetzlich oder privat) größer ist als die tatsächlich abziehbaren Vorsorgeaufwendungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 und 3a (vgl. BTDrucks. 16/12254, 30 f.).

Personenkreis: Grundsätzlich können alle ArbN unter die geänderte Regelung fallen, soweit bei ihnen die Teilbeträge iSd. § 39b Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 Buchst. b–d berücksichtigt wurden. Auf die LStKlasse kommt es nicht an, so dass jetzt auch ArbN, die der LStKlasse V zugeordnet werden, unter die Regelung fallen können (vgl. dazu BMF v. 14.12.2009, DStR 2009, 2677 Tz. 2).

Sachliche Voraussetzungen: Es besteht eine Pflicht zur Veranlagung zur ESt., wenn bei einem ArbN die Summe der beim LStAbzug berücksichtigten Teilbeträge der Vorsorgepauschale für die gesetzliche und private Kranken- und Pflegeversicherung höher ist als die bei der Veranlagung als SA abziehbaren Vorsorgeaufwendungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 und 3a (§ 10 Anm. 155 ff.). Dies gilt auch, wenn die beim LStAbzug berücksichtigte Mindestvorsorgepauschale (§ 39b Abs. 2 Satz 5 Nr. 3, 3. Teilsatz) höher ist als die bei der Veranlagung zur ESt. als SA abziehbaren Vorsorgeaufwendungen (BMF v. 14.12.2009, DStR 2009, 2677 Tz. 9). Der ArbG ist verpflichtet, in der LStBescheinigung die o.g. Beträge zu bescheinigen, damit der ArbN erkennen kann, ob für ihn eine Veranlagungspflicht besteht (§ 41b Abs. 1 Satz 2 Nr. 13, 15; vgl. BTDrucks. 16/12254, 31).

36 Einstweilen frei.

37 **D. Veranlagung zusammenveranlagter Ehegatten** (Abs. 2 Nr. 3a)

Bedeutung: Bei Wahl der StKlassen III und V durch zusammen veranlagte Ehegatten kann es aufgrund der progressiven Ausgestaltung der ESt. und des LStAbzugs bei einem bestimmten Verhältnis der Einkünfte zu einem zu geringen LStAbzug kommen. Die gleiche Problematik ergibt sich, wenn zur StKlasse IV ein Faktor nach § 39f eingetragen wurde. Das Gleiche gilt, wenn ein Ehegatte seinem ArbG keine LStKarte vorlegt und dadurch dem LStAbzug nach der Steuerklasse VI unterliegt (§ 39c Abs. 1). Begründet sich die LStKlasse VI auf der Tatsache, dass der ArbN in mehreren Istpf. Dienstverhältnissen steht (§ 38b Abs. 1 Nr. 6), ergibt sich die Veranlagungspflicht bereits aus Abs. 2 Nr. 2 (Anm. 31).

Voraussetzungen: Nr. 3a ist nur einschlägig, wenn die ArbNEhegatten nach §§ 26, 26b zusammen zur ESt. veranlagt werden, beide Arbeitslohn bezogen haben und bei zumindest einem der Ehegatten der LStAbzug für den gesamten VZ oder einen Teil davon nach LStKlasse V oder VI erfolgt ist oder zur StKlas-

se IV ein Faktor iSd. § 39f eingetragen wurde. Die LStKlasse VI wird nur im Zusammenhang mit § 39c Abs. 1 relevant, wenn der Arbeitnehmer also schuldhaft keine LStKarte abgegeben hat.

E. Veranlagung nach Eintragung eines Freibetrags auf der Lohnsteuerkarte (Abs. 2 Nr. 4)

38

Eine Veranlagung von Amts wegen ist dann erforderlich, wenn das FA auf der LStKarte oder einer Bescheinigung des ArbN gem. § 39c einen Freibetrag nach § 39a eingetragen hat, der zu einem reduzierten LStAbzug geführt hat. Die in § 39a Abs. 1 genannten Tatbestände können in tatsächlicher Hinsicht abschließend nur *nach* Ablauf des VZ überprüft werden, so dass eine Kontrolle nach Abschluss des VZ notwendig ist (BTDrucks. 12/1506 zu Nr. 41, 174).

Freibeträge iSd. Abs. 2 Nr. 4 betreffen:

- ▷ Werbungskosten, die bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit anfallen, soweit sie den Werbungskosten-Pauschbetrag für ArbN übersteigen (§ 39a Abs. 1 Nr. 1),
- ▷ Sonderausgaben mit Ausnahme der Vorsorgeaufwendungen und Spenden, soweit sie den Sonderausgaben-Pauschbetrag übersteigen (§ 39a Abs. 1 Nr. 2),
- ▷ außergewöhnliche Belastungen iSd. §§ 33 ff. (§ 39a Abs. 1 Nr. 3),
- ▷ Förderbeträge für selbstgenutztes Wohneigentum (§ 39a Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a),
- ▷ die negative Summe der Einkünfte aus anderen Einkunftsarten iSd. § 2 (§ 39a Abs. 1 Nr. 5 Buchst. b),
- ▷ das Vierfache der Steuerermäßigung nach den §§ 34f und 35a (§ 39a Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c),
- ▷ Kinderfreibeträge für Kinder, für die kein Anspruch auf Kindergeld besteht, dh. vorwiegend für Kinder von unbeschr. Stpfl., die sich im EU/EWR-Ausland aufhalten (§ 39a Abs. 1 Nr. 6).
- ▷ Bescheinigungen für erweitert unbeschränkt Stpfl.: Aus Gründen der Gleichbehandlung gilt die Regelung auch für unbeschr. Stpfl. iSd. § 1 Abs. 2 (vorwiegend Diplomaten). Diese erhalten zum Zwecke des LStAbzugs keine LStKarte, sondern nach § 39c Abs. 3 Satz 2 eine Bescheinigung, auf die die Regelungen über die Freibetrageeintragungen (§ 39a) sinngemäß anzuwenden sind.

[Anschluss S. E 23]

Keine Freibeträge iSd. Abs. 2 Nr. 4 sind

- ▷ § 39a Abs. 1 Nr. 4 und Nr. 7: Bei der Gewährung eines Behinderten- bzw. Hinterbliebenenpauschbetrags nach § 33b Abs. 1 bis 5 auf der LStKarte ist eine nachträgliche Überprüfung im Veranlagungsverfahren überflüssig. Folglich ist § 39a Abs. 1 Nr. 4 nicht genannt. Ein Verweis auf § 39a Abs. 1 Nr. 7 wäre ebenfalls unnötig, da sich hier ein Veranlagungsgrund bereits aus § 46 Abs. 2 Nr. 2 ergibt (Anm. 32).
- ▷ § 39a Abs. 1 Nr. 8: Beim seit VZ 2004 geltenden Freibetrag für verwitwete Alleinerziehende gem. § 24b wird davon ausgegangen, dass ein Bedürfnis für eine Veranlagung nicht bestehe, da der genannte Freibetrag – anders als der Haushaltsfreibetrag nach § 32 Abs. 7 – nicht auf den anderen Elternteil übertragbar ist und es so nicht zu einer doppelten Berücksichtigung des Freibetrags auf den LStKarten kommen könne (so zB KIRCHHOF/EISGRUBER VI. § 46 Rn. 31). Übersehen wird dabei uE die Möglichkeit eines zu geringen LStAbzugs in den Fällen, in denen die Voraussetzungen der Freibetrags eintragung nach § 24b Abs. 1 nicht das ganze Jahr vorgelegen haben und dem Stpfl. nur ein entsprechender Anteil des Freibetrags zusteht (§ 24b Abs. 3).

Einstweilen frei.

39–41

F. Veranlagung wegen Freibeträgen bei getrennt lebenden Eltern (Abs. 2 Nr. 4a)

I. Rechtsentwicklung und Bedeutung

42

Angesichts der Übertragungsmöglichkeiten verschiedener kindbedingter Freibeträge auf den LStKarten getrennt lebender Eltern ist zur Sicherstellung des Steueraufkommens eine nachträgliche Kontrolle im Wege des Veranlagungsverfahrens geboten.

Rechtslage ab VZ 2004: Durch das StÄndG v. 15.12.2003 wurde Abs. 2 Nr. 4a mit Wirkung ab VZ 2004 anderen gesetzlichen Änderungen angepasst. Die Änderung der in Abs. 2 Nr. 4a Buchst. d enthaltenen Regelung sind Konsequenzen des aus dem im Rahmen des Gesetzes zur Familienförderung v. 22.12.1999 geänderten Wortlaut des § 33a Abs. 2 Satz 6. Die redaktionelle Überarbeitung des Abs. 2 Nr. 4a Buchst. e diente der Anpassung an den neu gefassten § 33b Abs. 5.

▶ *Abs. 2 Nr. 4a Buchst. c* wurde durch das HBeglG 2004 v. 29.12.2003 aufgehoben. Der Grund war eine redaktionelle Folgeänderung zur Abschaffung des Haushaltsfreibetrags gem. § 32 Abs. 7 und zum Wegfall der LStKlasse II bei der Veranlagungspflicht wegen des Abzugs eines Haushaltsfreibetrags bei der Zuordnung von Kindern zu den Elternteilen (BTDrucks. 15/1502, 30). Der Haushaltsfreibetrag wurde durch den Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24b) ersetzt. Zur Veranlagung wegen Eintragung eines Freibetrags nach § 24b s. Anm. 38.

▶ *Abs. 2 Nr. 4a Buchst. d* bezieht sich auf Elternpaare, die nicht zusammenveranlagt werden und die für die Ausbildung ihres Kindes eine andere als die hälftige Aufteilung des Freibetrags nach § 33a Abs. 2 beantragen.

▶ *Abs. 2 Nr. 4a Buchst. e* erfasst die Fälle, in denen eine Aufteilung des Pauschbetrags für Behinderte bzw. Hinterbliebene (§ 33b Abs. 5 Satz 3) in einem ande-

ren Verhältnis als je zur Hälfte beantragt wird. Da nur Ehegatten im LStAbzugsverfahren eine abweichende Aufteilung als die Häufelung beantragen können, kommt eine Berücksichtigung des gemeinsamen Antrags von nicht verheirateten bzw. getrennt lebenden Elternteilen nur im Veranlagungsverfahren in Betracht.

Rechtslage bis VZ 2003:

► *Abs. 2 Nr. 4a Buchst. a und b* betrafen die Übertragung auf der LStKarte eingetragener Kinderfreibeträge. Die Neugestaltung des Familienleistungsausgleichs sah die Zahlung von Kindergeld vor, so dass die Eintragung von Kinderfreibeträgen nur noch für die Höhe des Solidaritätszuschlags und die KiSt. eine Rolle spielte (vgl. BTDruks. 13/5952, 49). Dementsprechend wurden sie durch das JStG 1997 v. 20.12.1996 mit Wirkung für den VZ 1996 aufgehoben. Die Veranlagungstatbestände im Zusammenhang mit der Eintragung eines Kinderfreibetrags auf der LStKarte können nunmehr auf § 39a Abs. 1 Nr. 6 reduziert werden, so dass als Veranlagungsgrund § 46 Abs. 2 Nr. 4 eingreift (vgl. BTDruks. 13/5952).

► *Abs. 2 Nr. 4a Buchst. c* berücksichtigt das vom VZ 1990 bis 2003 nach § 32 Abs. 7 Satz 2 bestehende Wahlrecht der Mutter, der Einordnung des getrennt lebenden Vaters in die LStKlasse II (§ 38b Satz 2 Nr. 2) zuzustimmen, bzw. die Möglichkeit des Vaters, den Haushaltsfreibetrag zu beantragen. Diese Anträge konnten dazu führen, dass die Vergünstigungen doppelt gewährt wurden, so dass eine Korrektur durch eine Veranlagung beider Elternteile geboten war.

43 Einstweilen frei.

44 II. Voraussetzungen der Amtsveranlagung nach Nr. 4a Buchst. c (bis zum VZ 2003)

Fall des § 32 Abs. 7 Satz 2: Kinder, die bei beiden Elternteilen gemeldet sind, werden dem Elternteil zugeordnet, bei dem sie im Kj. zuerst gemeldet waren, im Übrigen der Mutter oder mit ihrer Zustimmung dem Vater. Die Zustimmungserklärung kann nur für zukünftige Kj. gegenüber dem FA (und nicht gegenüber dem Vater) widerrufen werden (BFH v. 20.4.2004 – VIII R 82/03, BFH/NV 2004, 1254; FG Münster v. 14.2.2006 – 15 K 1482/05 E, noch n.v., rkr.).

Steuerklasse II auf Lohnsteuermkarte des Vaters (Alt. 1): Auf der LStKarte des Vaters kann mit Zustimmung der Mutter bereits vorab die LStKlasse II bescheinigt werden (§ 39 Abs. 3 und 5), die die Gewährung des Haushaltsfreibetrags im LStAbzugsverfahren gewährleistet (§ 38c Abs. 1 Satz 5 Nr. 4).

Vater beantragt den Haushaltsfreibetrag (Alt. 2): Der Antrag kann gem. § 32 Abs. 7 Satz 2 vom Vater gestellt werden. Voraussetzung für eine Gewährung des Haushaltsfreibetrags ist eine Zustimmung der Mutter. Der Antrag kann bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist gem. §§ 169 ff. AO gestellt werden. Ist im Zeitpunkt des Antrags der andere Elternteil bereits zur ESt. veranlagt, so kann dieser Bescheid gem. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO geändert werden, da Antrag und Zustimmung ihre stl. Wirkung für die Vergangenheit entfalten (HEUERMANN in HEUERMANN/WAGNER, LohnSt., N 86).

Stiefeltern und Großeltern: Gem. § 32 Abs. 6 Satz 7 kann der Kinderfreibetrag auf Antrag der Eltern auch auf die Stiefeltern bzw. Großeltern des Kindes übertragen werden. Diese unterliegen nicht dem Veranlagungstatbestand des Abs. 2 Nr. 4a, der ausdrücklich nur für Elternpaare gilt.

III. Voraussetzungen der Amtsveranlagung nach Nr. 4a Buchst. d bzw. e

45

Nr. 4a erfasst nur Elternpaare, die nicht zusammen veranlagt werden, weil die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 nicht vorliegen. Das sind unverheiratete, geschiedene oder getrennt lebende Eltern. Wenn die Voraussetzungen der Vorschrift erfüllt sind, unterliegen ggf. beide Elternteile, die Einkünfte aus nicht-selbständiger Arbeit bezogen haben, der Pflichtveranlagung.

Fall des Buchst. d: Elternteile erhalten den Ausbildungsfreibetrag nach § 33a Abs. 2 Satz 6 insgesamt nur einmal. Nach früherem Recht war nur eine vollständige Übertragung des Freibetrags möglich. Nach heutigem Recht können unverheiratete, geschiedene oder getrennt lebende Eltern den Freibetrag beliebig untereinander aufteilen. Dabei kann für jedes Kind in Ausbildung der Ausbildungsfreibetrag gesondert übertragen werden.

Bei der freiwilligen getrennten Veranlagung von Eltern, bei denen prinzipiell die Voraussetzungen der Zusammenveranlagung vorlägen, greift § 46 Abs. 2 Nr. 4a Buchst. d nicht ein. Zum einen begründet die Vorschrift nur dann eine Veranlagungspflicht, wenn die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 *nicht* vorliegen. Zusammen lebende Ehegatten werden also von vornherein von § 46 Abs. 2 Nr. 4a nicht erfasst. Zum anderen liegen in diesem Fall die Voraussetzungen des Buchst. d nicht vor. Übertragen freiwillig getrennt Veranlagte den Ausbildungsfreibetrag, ist Ermächtigungsgrundlage § 26a Abs. 2 (iVm. § 61 EStDV), der als speziellere Norm § 33a Abs. 2 Satz 6 verdrängt (BLÜMICH/OEPEN, § 33a Rn. 255). Da § 46 Abs. 2 Nr. 4a Buchst. d nur auf § 33a Abs. 2 Satz 6 Bezug nimmt, können zusammen lebende Ehegatten, die die getrennte Veranlagung beantragen, den Ausbildungsfreibetrag übertragen, ohne dass eine Veranlagungspflicht begründet wird.

Die gleichen Grundsätze sind bei der Aufteilung des Freibetrags nach § 33b Abs. 5 zu beachten (vgl. SCHMIDT/GLANEGGER XXV. § 33b Rn. 16).

Fall des Buchst. e: Die Übertragung eines Behinderten- oder Hinterbliebenenpauschbetrags setzt voraus, dass der Empfänger einen Kinderfreibetrag nach § 32 Abs. 6 oder Kindergeld erhält und der Pauschbetrag dem Kind selbst zusteht. Seit dem VZ 1996 werden dabei auch beschr. stpfl. Kinder erfasst, die nach § 1 Abs. 3 als unbeschr. stpfl. behandelt werden.

Antrag auf Aufteilung: Sowohl Nr. 4a Buchst. d als auch Buchst. e setzen einen Antrag auf Aufteilung voraus, der von einer Häufelung abweicht. Da im LStAbzugsverfahren zwingend die hälftige Aufteilung vorgesehen ist, kann die Übertragung nur im Veranlagungsverfahren erfolgen. Eine vollständige Übertragung des Ausbildungsfreibetrags ist nicht notwendig, auch wenn dies der Wortlaut des Abs. 2 Nr. 4a Buchst. d („des ... Anteils“) nahe legt (vgl. HILLMOTH, INF 2000, 69). Der Antrag kann nur von beiden Ehegatten gemeinsam bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist gestellt werden.

Einstweilen frei.

46

G. Veranlagung bei sonstigen Bezügen (Abs. 2 Nr. 5)

47

Rechtsentwicklung: Durch das StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 wurde ein neuer Pflichtveranlagungs-Tatbestand eingeführt. Danach ist eine Veranlagung zwingend durchzuführen, wenn der ArbN einen sonstigen Bezug erhalten

hat und dieser zu einem ermäßigtem LStAbzug geführt hat. Mit dem StÄndG 2003 v. 15.12.2003 wurde der Tatbestand mit Wirkung ab VZ 2004 auf die Fälle ausgedehnt, in denen die LSt. pauschal iHv. 20 vH nach § 39c Abs. 5 ermittelt wurde.

Sonstiger Bezug iSd. § 34 Abs. 1 oder Abs. 2 Nr. 2 bzw. 4 (1. Alt.): Darunter fallen

- ▷ Entschädigungen für entgangene Einnahmen bzw. nichtausgeübte Tätigkeiten, wie zB die Entschädigung für Wettbewerbsunterlassung (§ 34 Abs. 2 Nr. 2 iVm. § 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a und b). Es kommt dabei nicht darauf an, ob die Zahlungen des ArbG beim LStAbzug iSd. § 38a Abs. 2 ordnungsgemäß berücksichtigt wurden, da dieser Norm keine Abgeltungswirkung zukommt (FG Köln v. 5.3.2004, EFG 2004, 1124, rkr.);
- ▷ Ausgleichszahlungen an den Handelsvertreter nach § 89b HGB (§ 34 Abs. 2 iVm. § 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. c);
- ▷ Vergütung für mehrjährige Tätigkeit (§ 34 Abs. 2 Nr. 4). Es kommt dabei nicht darauf an, dass der Stpfl. dafür tatsächlich eine Arbeitsleistung erbracht hat. Maßgeblich ist allein, dass die Zahlung auf dem Arbeitsverhältnis beruht.

Voraussetzungen des § 39b Abs. 3 Satz 9: Abs. 2 Nr. 5 greift nur ein, wenn der ArbG die LSt. nach § 39b Abs. 3 Satz 9 zu ermitteln hatte, unabhängig davon, ob er es tatsächlich auch getan hat. Ist zu Unrecht die LSt. nach § 39b Abs. 3 Satz 9 ermittelt worden, so ist der Veranlagungstatbestand nach § 46 Abs. 2 Nr. 5 nicht erfüllt. Ansprüche müssten dann ggf. im Wege der Nachforderung bzw. LStHaftung geltend gemacht werden.

Sonstiger Bezug iSd. § 39c Abs. 5 (2. Alt.): Der Tatbestand betrifft vor allem Fälle, in denen die Lohnausgleichskasse der Bauwirtschaft Auszahlungen an Bauarbeiter (zB zur Abgeltung von verfallenen Urlaubsansprüchen) vornimmt (vgl. SCHMIDT/DRENECK XXV. § 38 Rn. 16). Da die Höhe der pauschalen LSt. dem LStAbzug nach Steuerklasse VI entspricht, ergänzt die Vorschrift den Pflichtveranlagungstatbestand nach § 46 Abs. 2 Nr. 2 (BTDrucks. 15/1562, 39).

48 Einstweilen frei.

49 **H. Veranlagung bei Nichtvorlage der Lohnsteuerbescheinigung aus früheren Dienstverhältnissen (Abs. 2 Nr. 5a)**

Die Vorschrift wurde durch das StÄndG 2003 v. 15.12.2003 mit Wirkung ab VZ 2004 eingeführt. Sie betrifft die Fälle, in denen der ArbN die LStBescheinigungen aus vorangegangenen Dienstverhältnissen desselben Kj. nicht vorlegt und der ArbG die LSt. von einem sonstigen Bezug nach § 39b Abs. 3 einzubehalten hat. Der ArbG hat in solchen Konstellationen auf der LStBescheinigung des ArbN den Großbuchstaben S einzutragen, § 41 Abs. 1 Satz 7. Der ArbN kann die Pflichtveranlagung vermeiden, indem er seinem neuen ArbG die LStBescheinigungen aus vorangegangenen Dienstverhältnissen desselben Kj. vorlegt (BTDrucks. 15/1562, 39, und BRDrucks. 630/03, 65).

50 Einstweilen frei.

J. Veranlagung bei Eheauflösung und Wiederheirat im selben Veranlagungszeitraum (Abs. 2 Nr. 6)

51

Die Vorschrift wurde durch das StÄndG 1968 v. 20.2.1969 eingefügt und war erstmalig für den VZ 1970 anzuwenden. Stpfl., deren Ehe im VZ durch Tod, Scheidung oder Eheauflösung aufgelöst wurde, sind zu veranlagern, wenn zumindest einer von ihnen im gleichen Kj. wieder geheiratet hat. Durch die Eheauflösungen können sich für das LStAbzugsverfahren relevante Sachverhalte (zB Freibetragseintragungen auf der LStKarte) ändern, ohne dass die Eintragungen sogleich der neuen Situation angepasst und damit beim LStAbzug berücksichtigt werden können. Eine Korrektur kann erst im Veranlagungsverfahren erfolgen.

Auflösung der Ehe durch Tod, Scheidung oder Aufhebung: Es kommt dabei nicht darauf an, dass zum Zeitpunkt der Auflösung oder davor die Voraussetzungen der Zusammenveranlagung gem. § 26 vorgelegen haben.

Wiederverheiratung in demselben VZ: Ausreichend ist, wenn einer von beiden früheren Ehegatten in demselben VZ heiratet. Für die neue Ehe brauchen die Voraussetzungen der Zusammenveranlagung nach § 26 nicht vorliegen.

Rechtsfolgen: Beide ehemaligen Ehegatten werden nach § 46 Abs. 2 Nr. 6 veranlagt. Die Vorschrift beschränkt ihre Reichweite nicht auf den wiederverheirateten Ehegatten (so aber SCHMIDT/GLANEGGER XXV. § 46 Rn. 81; BLÜMICH/HEUERMANN, § 46 Rn. 96). Relevant wird diese Frage, wenn beide Ehegatten Arbeitslohn bezogen haben. Bei der Veranlagung gelten im Übrigen die allgemeinen Regeln, dh. §§ 26 ff., 32a Abs. 6 Satz 2 sind zu beachten.

Einstweilen frei.

52–53

K. Veranlagung von Grenzgängern und bei fiktiver unbeschränkter Einkommensteuerpflicht (Abs. 2 Nr. 7)

54

Rechtsentwicklung: Die durch das JStG 1996 v. 11.10.1995 neu gefasste Vorschrift trägt der sog. „Schumacker-Entscheidung“ des EuGH (Anm. 10) Rechnung, die zu einer Neuregelung der Vorschriften zu im Ausland der EU bzw. EWR (also auch in den EFTA-Staaten Island, Liechtenstein und Norwegen) ansässigen Grenzpendlern führte (§ 1a Anm. 8).

Bedeutung:

► *Abs. 2 Nr. 7 Buchst. a* gilt für verheiratete ArbN, deren Ehegatten im EU/EWR-Ausland leben und diese Tatsache auch auf der LStKarte durch Eintragung berücksichtigt ist. In der Regel sind davon Gastarbeiter betroffen, die in Deutschland wohnen und deren Ehegatten im EU/EWR-Heimatland verblieben sind. Da die Eintragungen auf der LStKarte unter dem Vorbehalt stehen, dass die Voraussetzungen für eine Zusammenveranlagung tatsächlich vorliegen, ist eine nachträgliche Überprüfung im Veranlagungsverfahren geboten.

► *Abs. 2 Nr. 7 Buchst. b* tritt an die Stelle des bis zum VZ 1995 geltenden § 50 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 Buchst. b EStG aF. Die Vorschrift betrifft Grenzpendler, die nach § 1 Abs. 3 oder § 1a als unbeschr. estpfl. behandelt werden (BTDrucks. 13/1558, 158). Dieser Personenkreis kann alle stl. Vergünstigungen im LStAbzugsverfahren in Anspruch nehmen, wenn für sie (statt einer LStKarte) eine Bescheinigung nach § 39c Abs. 4 ausgestellt wurde. So kann das Betriebsstättenfinanzamt zB Freibeträge nach § 39a auf dieser Bescheinigung eintragen. Im

Veranlagungsverfahren ist zu überprüfen, ob die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 bzw. des § 1a im VZ vorgelegen haben.

Voraussetzungen der Nr. 7 Buchst. a:

- ▶ *Unbeschränkte EStPflcht:* Die Vorschrift setzt voraus, dass der Stpfl. unbeschr. estpfl. iSd. § 1 Abs. 1 ist, also entweder seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hat.
- ▶ *Ehegatte:* Der Ehegatte ist Staatsangehöriger des EU- oder EWR-Auslands und nicht dauernd vom Stpfl. getrennt lebend (s. § 1a Abs. 1 Nr. 2).
- ▶ *LStKarte:* Auf der LStKarte des Stpfl. ist der Ehegatte iSd. § 1a Abs. 1 Nr. 2 berücksichtigt worden. Dies erfolgt durch eine Eingruppierung des ArbN in die LStKlasse III.

Voraussetzungen der Nr. 7 Buchst. b:

- ▶ *ArbN iSd. § 1 Abs. 3 oder § 1a:* Hierzu gehören natürliche Personen, die nicht unbeschr. estpfl. iSd. § 1 Abs. 1 sind, aber in Deutschland beschäftigt sind und dort einen wesentlichen Teil ihrer Einkünfte beziehen (§ 1 Abs. 3); diese Personen müssen nicht im EU/EWR-Raum wohnen. Zu den in § 1a genannten Personen gehören neben den nach der Fiktion des § 1 Abs. 3 im Ausland wohnenden unbeschr. estpfl. Grenzpendlern auch die im Inland ansässigen unbeschr. estpfl. Gastarbeiter. Die Vorschrift ist auch auf Diplomaten und andere Bedienstete des § 1 Abs. 2 anzuwenden, soweit diese den Voraussetzungen des § 1a Abs. 2 erfüllen.
- ▶ *Bescheinigung iSd. § 39c Abs. 4:* ArbN, die gem. § 1 Abs. 3 auf Antrag als unbeschr. estpfl. behandelt werden, erhalten auf Antrag vom Betriebsstättenfinanzamt des ArbG eine Bescheinigung, auf die die Vorschriften über Eintragungen auf der LStKarte sinngemäß anzuwenden sind. Es können also Steuerklasse, Kinderfreibeträge, Freibeträge iSd. § 39a dort eingetragen werden.
- ▶ *Zuständigkeit des Betriebsstätten-FA:* Die Zuständigkeit richtet sich nach § 41a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1. Das Betriebsstätten-FA ist abweichend von § 19 AO auch für die EStVeranlagung des ArbN zuständig.

55–56 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 2 Nr. 8: Die Antragsveranlagung

57 A. Allgemeine Erläuterungen zur Antragsveranlagung

Rechtsentwicklung: Die Antragsveranlagung des ArbN bei Nachweis eines „berechtigten Interesses“ wurde durch das Gesetz Nr. 64 der Militärregierung (MRG) v. 22.6.1948 eingeführt und stand bis zum VZ 1990 neben dem finanzamtlichen LStJA. Durch das StÄndG 1992 v. 25.2.1992 ist Abs. 2 Nr. 8 rückwirkend zum VZ 1991 neu gefasst worden, um einen Ausgleich für den wegfallenden LStJA nach §§ 42, 42a EStG 1990 zu schaffen (BTDrucks. 12/1506, 174f.). Die Zweigleisigkeit von Veranlagung und finanzamtlichem LStJA war theoretisch und praktisch problembehaftet, da keine Einigkeit über die Rechtsnatur des LStJA und die Bindungswirkung gegenüber einem für das gleiche Jahr zu erlassenden LStBescheid herrschte (vgl. DRENECK, DStJG, Bd. 9 (1986), 377, 415). An die Stelle einer enumerativen Antragszulassung ist ab 1991 die Fristen-

regelung getreten; diese Regelung war lt. Rspr. verfassungsgemäß (BFH v. 8.4.1986 – IX R 212/84, BStBl. II 1986, 790). Als Reaktion auf die heftige Kritik an der Verfassungsmäßigkeit der zweijährigen Ausschlussfrist und im Vorgriff auf eine diesbezügliche Entscheidung des BVerfG wurde durch das JStG 2008 die Antragsfrist rückwirkend ab VZ 2005 aufgehoben.

Bedeutung: Der Gesetzgeber hat mit der Neufassung des Abs. 2 Nr. 8 dem ArbN das Recht gegeben, einen Antrag auf Veranlagung zur ESt. zu stellen. Ein Antrag iSd. Nr. 8 zwingt das Wohnsitz-FA zu einer Entscheidung über den ESt-Anspruch. Die Antragsveranlagung ermöglicht dem ArbN also, eine Veranlagung ausschließlich im eigenen Interesse durchführen zu lassen (BFH v. 21.1.1998 – IV B 34/97, BFH/NV 1998, 846). Mögliche Gründe sind die Anrechnung von Steuerbeträgen (LSt., KapESt. oder KSt.), die Berücksichtigung einer Steuerermäßigung nach § 34f oder von Verlustabzügen nach § 10d. Der Antrag auf Veranlagung bezieht sich auch auf den Solidaritätszuschlag (Zuschlagsteuer iSd. § 51a) und die KiSt.

Persönlicher Geltungsbereich: Antragsberechtigte sind Stpfl. mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, von denen ein Steuerabzug vorgenommen wurde (s. Anm. 22). Gemäß § 50 Abs. 5 Nr. 2 sind seit dem VZ 1996 auch beschr. stpfl. EU-/EWR-Bürger antragsberechtigt (s. Anm. 10). Zum Antrag durch den Pfändungsgläubiger oder Abtretungsempfänger des Stpfl. s. Anm. 14. Haben Ehegatten beide Arbeitslohn bezogen, so kommt es im Fall der *Zusammenveranlagung* nach § 46 Abs. 2 Nr. 3a zu einer Amtsveranlagung. Dies war nach § 46 Abs. 2 Nr. 7 aF (gestrichen durch StÄndG 1992 v. 25.2.1992) früher auch bei *getrennter Veranlagung* vorgesehen. Heute ist eine Veranlagungspflicht des nicht antragstellenden ArbN-Ehegatten abzulehnen (aA BFH v. 21.9.2006 – VI R 80/04, noch n.v.; KIRCHHOF/EISGRUBER VI. § 46 Rn. 51). Die Wahl der getrennten Veranlagung hat nur bezüglich dieser Veranlagungsform Wirkung für den anderen Ehegatten. Das Antragsrecht nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 steht jedem der Ehegatten für sich persönlich zu und ist von der Wahl nach § 26 Abs. 2 unabhängig auszuüben (so im Ergebnis auch BLÜMICH/HEUERMAN, § 46 Rn. 114; KSM/TRZASKALIK, § 46 Rn. B 13; BERGAN/MARTIN, DStR 2006, 246).

Verhältnis zu anderen Verfahren:

► *Veranlagung durch das Finanzamt:* Für die Durchführung des Veranlagungsverfahrens bedarf es keines Antrags nach Abs. 2 Nr. 8 mehr, wenn das FA das Veranlagungsverfahren von sich aus bereits durchgeführt und die ESt. festgesetzt hat, zB durch Schätzungsbescheid; das gilt jedenfalls dann, wenn aus der insoweit maßgeblichen Sicht des FA bei Erlass des Steuerbescheids die Voraussetzungen für eine Veranlagung von Amts wegen vorgelegen haben (BFH v. 22.5.2006 – VI R 15/05, DStRE 2006, 1202; aA noch FG Köln v. 10.6.1999, EFG 1999, 1020, rkr.). Ein Schätzungsbescheid kann unabhängig von den Fristen des Abs. 2 Nr. 8 angefochten und ggf. geändert werden (BFH aaO). Ist die ESt. durch bestandskräftigen Bescheid festgestellt, kann ein fristgerechter Antrag auf Veranlagung nicht zu einer Änderung des Bescheids führen (BFH v. 22.5.2006 – VI R 17/05, DStRE 2006, 1204).

► *Verhältnis zu Gewinnfeststellungsbescheiden:* Ergeht ein Gewinnfeststellungsbescheid erst nach Ablauf der Ausschlussfristen des Abs. 2 Nr. 8 (relevant für die Fälle bis VZ 2004) und wird deswegen ein Antrag zu spät gestellt, so greift § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO nicht durch, da § 46 vorrangig ist (BFH v. 14.3.1989 – I R 77/85, BFH/NV 1991, 311; FG Berlin v. 25.2.2005 – 1 K 1432/04, juris; OFD München v. 24.4.2003, StEK EStG § 46 Nr. 74).

► *Verhältnis zur Verlustfeststellung:* Eine Antragsveranlagung kommt auch in Betracht, um einen Verlustvortrag zu sichern, der nach § 10d Abs. 4 Sätze 4, 5 in späteren VZ berücksichtigt werden kann. Die erstmalige Verlustfeststellung ist grundsätzlich unbefristet möglich, eine zeitliche Begrenzung kann sich lediglich über § 181 Abs. 5 AO aus der Festsetzungsfrist für die Folge-Steuerbescheide ergeben. Die Verjährung des Antrags nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 stellt dagegen kein Hindernis für die Verlustfeststellung dar.

BFH v. 1.3.2006 – XI R 33/04, FR 2006, 593 m. Anm. WENDT; so schon die Vorinstanz FG Berlin v. 27.4.2004, EFG 2004, 1295; ebenso FG Hamb. v. 23.3.2004, EFG 2004, 1130, rkr.; FG Köln v. 11.5.2005, EFG 2005, 1679, Rev. XI R 25/05; SÜRING, DStR 2006, 345; GÄNSLER, FR 2006, 122; aA FG Hess. v. 10.11.2004, EFG 2005, 946, Rev. XI R 56/04; OFD Münster v. 11.3.2005, DStR 2005, 786.

Wenn bereits ein EStBescheid für das Verlustjahr ergangen ist, ist eine abweichende Verlustfeststellung nur unter der Voraussetzung möglich, dass der EStBescheid selbst noch *geändert* werden kann (vgl. BFH v. 9.12.1998 – XI R 62/97, BStBl. II 2000, 3; v. 9.5.2001 – XI R 25/99, BStBl. II 2002, 817).

58–61 Einstweilen frei.

B. Antragsverfahren

62

I. Form und Inhalt des Antrags

Der Antrag ist seit dem VZ 1990 in Form einer EStErklärung abzugeben. Die in Abs. 2 Nr. 8 geforderte Verknüpfung von EStErklärung und Antrag führt dazu, dass nur eine wirksame EStErklärung auch als Antrag auf Veranlagung anzusehen ist (FG Saarl. v. 30.6.2005, FGReport 2005, 62, rkr.). Infolgedessen sind dabei die §§ 150, 151 AO und § 25 Abs. 3 zu beachten (BFH v. 18.8.1998 – VII R 114/97, BStBl. II 1999, 84; v. 29.2.2000 – VII R 109/98, BStBl. II 2000, 573).

Der Antrag ist beim Wohnsitz-FA des ArbN zu stellen (§ 19 AO). Die Frist ist aber auch gewährt, wenn der Antrag fristgerecht bei einem örtlich unzuständigen FA gestellt wird (BFH v. 10.7.1987 – VI R 160/86, BStBl. II 1987, 827; H 46.2 EStH 2005).

Wirksame Einkommensteuererklärung: Dafür ist Voraussetzung, dass die EStErklärung für die FinVerw. „brauchbar“ ist, dh. es muss anhand der angegebenen Daten eine Veranlagung in Gang gesetzt werden können. Die Erklärung kann auch per Telefax übermittelt werden (FG Bdb. v. 24.2.2003, EFG 2003, 777, rkr.). Einseitig kopierte oder gedruckte Vordrucke reichen aus (BFH v. 22.5.2006 – VI R 15/02, DStRE 2006, 1214). Es kommt nicht darauf an, ob sie unrichtig oder unvollständig ist. Neben den persönlichen Daten muss für die FinVerw. erkennbar sein, dass der Stpfl. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt hat und eine Veranlagung begehrt. Die Abgabe eines Mantelbogens ohne Anlage N und Angabe eines Brutto-Arbeitslohns reicht daher zur wirksamen Antragstellung nicht aus (FG Berlin v. 26.11.2002, EFG 2003, 398, rkr.). Ein Einspruch gegen einen Schätzungsbescheid ist kein wirksamer Antrag auf Veranlagung und verlängert auch nicht die Antragsfrist (FG Hamb. v. 24.6.2005, StE 2005, 624, rkr.; s. dazu aber Anm. 57).

Nicht erforderlich für die Annahme eines wirksamen Antrags ist uE die Angabe der einbehaltenen LSt., da diese Information nicht notwendiges Kriterium einer

EStFestsetzung ist, sondern allein im Anrechnungsverfahren Bedeutung erlangt (aA H 46.2 EStH 2005, in dem die Verwaltung Bezug nimmt auf die zum LStJA ergangene Entscheidung des BFH v. 15.3.1974 – VI R 108/71, BStBl. II 1974, 590; KORN/TORMÖHLEN, § 46 Rn. 31; KIRCHHOF/EISGRUBER VI. § 46 Rn. 50). LStBescheinigung oder andere Belegunterlagen sind für einen wirksamen Antrag nicht erforderlich.

Unterschrift: Der Vordruck ist (im Falle der Zusammenveranlagung von beiden Ehegatten) zu unterschreiben (§ 150 Abs. 3 AO; BFH v. 7.11.1997 – VI R 45/97, BStBl. II 1998, 54; H 46.2 EStH 2005; krit. KSM/TRZASKALIK, § 46 Rn. B 49). Zur Abgabe der Erklärung durch den Pfändungsgläubiger s. Anm. 14.

Elektronische Steuererklärung: Zur Erleichterung und Vereinfachung des automatisierten Besteuerungsverfahrens erlaubt § 150 Abs. 6 AO der Bundesregierung, qua Verordnung elektronische Steuererklärungen zuzulassen. Von dieser Ermächtigung hat das BMF mit der Steuerdaten-ÜbermittlungsVO v. 28.1.2003 (BGBl. I 2003, 139; BStBl. I 2003, 162) Gebrauch gemacht. Das Projekt „ELSTER“ greift die Idee einer papierlosen Steuererklärung auf. Aufgrund der bisher ungelösten praktischen Probleme mit der elektronischen Signatur ist zZ noch keine rein elektronische Steuererklärung möglich, so dass zur Fristwahrung zusätzlich ein unterschriebener komprimierter Erklärungsvordruck einzureichen ist (FG Hamb. v. 2.6.2006, Lexinform Nr. 5002909; OFD Magdeburg v. 2.2.2005, DStR 2005, 832). Dem ist uE nicht zu folgen, da die Probleme mit der elektronischen Übermittlung in den Verantwortungsbereich der FinVerw. fallen und nicht zu Lasten des Stpfl. gehen dürfen. Die Regelung des § 87a Abs. 3 AO (Validierung durch elektronische Signatur) steht dem nicht entgegen, da § 6 Steuerdaten-ÜbermittlungsVO (zuletzt geändert am 20.12.2006 mWv. 1.1.2007) iVm. § 87a Abs. 6 auch andere – nach dem Stand der Technik – mögliche Authentifizierungsmaßnahmen zulässt (vgl. WAGNER in KÜHN/VON WEDELSTÄDT, AO, 19. Aufl. 2008, § 87a Rn. 14; aA SCHMIDT/KULOSA XXVII. § 46 Rn. 33). Schließlich soll ja auch bei der im Aufbau befindlichen Online-Variante auf eine Unterschrift völlig verzichtet werden und eine Authentifizierung des Datenübermittlers genügen (vgl. DWS, DStR 2006, 1588).

II. Rücknahme und Ablehnung des Antrags

1. Rücknahme des Antrags

63

Ein wirksamer Antrag nach Abs. 2 Nr. 8 bindet die FinVerw. (BFH v. 9.7.1959 – IV 209/58 U, BStBl. III 1959, 348), entfaltet jedoch keine unmittelbare Regelungswirkung gegenüber dem ArbN. Dieser kann den Antrag bis zur Bestandskraft des EStBescheids zurücknehmen, also auch noch im Einspruchsverfahren (FG Hess. v. 9.6.1988, EFG 1989, 116, rkr.). Auf diese Weise kann der Stpfl. – soweit kein Grund zur Pflicht-Veranlagung besteht – im Bedarfsfall die Nachzahlung von ESt. vermeiden (BTDrucks. 12/1506, 175). Davon unberührt bleiben jedoch Ansprüche aus dem LStVerfahren (zB § 42d Abs. 3 Satz 4). Diese können bis zur bestandskräftigen Veranlagung weiterhin gegen den ArbN geltend gemacht werden (s. Anm. 9).

2. Ablehnung des Antrags

64

Liegen die Voraussetzungen der Antragsveranlagung nicht (mehr) vor, so lehnt das FA den Antrag mittels Bescheid ab. Dieser Bescheid unterliegt den allg. Re-

gelungen des Steuerbescheids. Er kann also per Einspruch und Verpflichtungsklage (uU auch isolierte Anfechtungsklage) angefochten werden. Ergeht während eines Rechtsstreits über den Ablehnungsbescheid ein Steuerbescheid, so wird dieser nicht gem. § 68 FGO nF zum Gegenstand des Klageverfahrens (vgl. dazu FG Schl.-Holst. v. 19.12.1972, EFG 1973, 166, rkr.). Die Verpflichtungsklage erledigt sich, so dass das ursprüngliche Klagebegehren allenfalls im Rahmen einer Fortsetzungsfeststellungsklage verfolgt werden kann.

65 Einstweilen frei.

III. Antragsfristen (Abs. 2 Nr. 8 Sätze 2–4)

66 1. Zweijährige Ausschlussfrist (bis VZ 2004)

Der Antrag auf Veranlagung kann nach Nr. 8 Satz 2 bis zum Ablauf des zweiten auf den betr. VZ folgenden Kj. gestellt werden, für den VZ 2003 also bis zum 31.12.2005. Im Ergebnis enthalten die Regelungen nach Nr. 8 Sätze 3 und 4 ebenfalls die Zweijahresfrist.

In den Fällen der Verlustabzüge nach § 10d kann der Antrag nach Nr. 8 Satz 3 nur vom unmittelbar vorangegangenen VZ bis zum Ablauf des dritten diesem folgenden Kj. gestellt werden (Satz 3). Die Vorschrift gilt nur für Verlustrücktragsfälle, nicht dagegen, wenn ein VZ nach dem Entstehungsjahr des Verlusts betroffen ist; dann greift die allgemeine Antragsfrist nach Satz 2 (FG München v. 18.1.2005, EFG 2005, 787, rkr.). Die in Satz 3 getroffene Regelung bedeutet somit inhaltlich keine Abweichung von Satz 2; die Frist für die Veranlagung des VZ 2005 endet damit am 31.12.2007.

Gleiches gilt auch für die nachträgliche Berücksichtigung der Steuerermäßigung nach § 34f Abs. 3 (Nr. 8 Satz 4). Der Antrag ist für den zweiten vorangegangenen VZ bis zum Ablauf des diesem folgenden vierten Kj. und für den ersten vorangegangenen VZ bis zum Ablauf des diesem folgenden dritten Kj. zu stellen. Für den Vortrag des Steuerabzugsbetrags gilt hingegen die allg. Antragsfrist nach Satz 2.

Ausschlussfrist: Abs. 2 Nr. 8 begründet eine gesetzliche Ausschlussfrist. Sie kann nicht nach behördlichem Ermessen verlängert werden. Die Feiertagsregelung für den Fristablauf nach § 108 Abs. 3 AO ist aber anzuwenden (FG Hess. v. 23.4.2002, Stbg. 2003, 135, rkr.). Eine Hemmung der Frist nach § 171 AO kommt nicht in Betracht.

Verfassungsmäßigkeit der Fristenregelung: Bislang galt die Fristenregelung des Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 allgemein als verfassungskonform. Die dem zu Grunde liegende Rspr. des BVerfG betonte den weiten Spielraum des Gesetzgebers und führte im Kern das Interesse des Staates an einer sparsam arbeitenden und effektiven Verwaltung sowie Gründe der Budgetsicherheit an, die eine Begrenzung der Frist auf zwei Jahre rechtfertigten.

BVerfG v. 22.10.1981 – 1 BvR 172/81, StRK EStG 1974 § 46 R. 2; v. 8.10.1985 – 1 BvL 17, 19/83, BVerfGE 70, 278 (= LStJahresausgleich); BFH v. 9.4.1986 – IX R 212/84, BFH/NV 1987, 157; v. 8.4.1986 – IX R 212/84, BStBl. II 1986, 790; v. 14.3.1989 – I R 77/85, BFH/NV 1991, 311; v. 21.1.1999 – IV B 34/97, BFH/NV 1998, 846; offen gelassen zuletzt BFH v. 1.3.2006 – XI R 33/04, BFH/NV 2006, 1204.

In zwei Vorlagebeschlüssen zum BVerfG betrachtete der VI. Senat diese Rspr. als überholt und sah in der Fristenregelung einen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz nach Art. 3 Abs. 1 GG (BFH v. 22.5.2006 – VI R 49/04, DStRE 2006, 1191, erledigt mit Beschl. des BFH v. 27.3.2008 – VI R 49/04, nv.; v. 22.5.2006 – VI R 46/05, DStRE 2006, 1638).

2. Rechtslage ab VZ 2005 und alle derzeit noch offenen Fälle betreffend VZ vor 2005 67

UE war die Kritik des VI. Senats an der alten Regelung berechtigt, so dass Handlungsbedarf bestand.

Als Reaktion auf die unsichere Rechtslage und die Vielzahl von Einspruchsverfahren bzw. Klagen und auch im Vorgriff auf die möglicherweise negative Entscheidung des BVerfG hat der Gesetzgeber durch das JStG 2008 (s. Anm. 2) die zweijährige Ausschlussfrist rückwirkend bis zum VZ 2005 beseitigt (§ 52 Abs. 55j Satz 2). Zudem ist die neue Regelung auf alle am 28.12.2007 noch nicht bestandskräftig entschiedenen Fälle anwendbar, auch wenn diese sich auf VZ vor 2005 beziehen (BTDrucks. 16/7036, 26). Durch die Klaglosstellung erübrigt sich eine Entscheidung des BVerfG (BFH v. 27.3.2008 – VI R 49/04, nv.).

Durch die Beseitigung der Ausschlussfrist gelten die allgemeinen Festsetzungsfristen. Da die Anlaufhemmung des § 170 Abs. 2 AO auf Tatbestände, die unter Abs. 2 Nr. 8 fallen, nicht anwendbar ist, beträgt die effektive Festsetzungsfrist in diesen Fällen nur 4 Jahre (statt 7 Jahre in den Fällen der Pflichtveranlagung). Lediglich in den Fällen, in denen der Stpfl. durch das FA konkret zur Abgabe einer StErklärung aufgefordert worden ist (§ 149 Abs. 1 AO), greift die Anlaufhemmung des § 170 Abs. 2, so dass letztlich zufällige Entscheidungen des FA über die Länge der Festsetzungsfrist entscheiden. Ob der durch die Neuregelung bewirkte Vereinfachungszweck die weiterhin bestehende Ungleichbehandlung rechtfertigt, ist zumindest zweifelhaft.

Keine Hemmung des Fristablaufs durch behördliches Verhalten: Greift die FinBeh. den Fall von sich aus auf, zB durch eine Aufforderung zur Abgabe einer EStErklärung, so wird hierdurch der Fristenlauf nicht beeinträchtigt (BFH v. 8.5.1979 – VIII R 78/77, BStBl. II 1979, 676; FG Hess. v. 10.11.2004, EFG 2005, 789, Rev. XI R 56/04; aA noch zu § 71 Abs. 2 EStDV aF: BFH v. 24.8.1972 – VIII R 92/69, BStBl. II 1973, 113). Das Gleiche gilt, wenn das FA zu Unrecht eine Veranlagung von Amts wegen vornimmt (BFH v. 8.5.1979 – VIII R 78/77, BStBl. II 1979, 676; FG BW v. 10.10.1996, EFG 1997, 671, rkr.). Wohl können aber in den Fällen, in denen behördliches Verhalten ursächlich ist für eine Verspätung, die Voraussetzungen für eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand vorliegen (s. Anm. 68). Auch der zwischenzeitliche Erlass eines Schätzungsbescheids verlängert nach Auffassung der Verwaltung die Frist nicht (OFD Frankfurt v. 5.4.2000, StEK EStG § 46 Nr. 71, vgl. aber Anm. 57 „Verhältnis zu anderen Verfahren“).

Unterbrechung des Fristablaufs durch Insolvenzverfahren: Durch die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen des ArbN wird der Fristenlauf *unterbrochen*. Zwar enthält die AO hierzu keine ausdrückliche Regelung. Doch ist uE auf diesen Fall §§ 240, 249 ZPO analog anwendbar. Danach werden nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens alle Verfahren unterbrochen, die die Insolvenzmasse betreffen. Erst mit der Aufnahme des Verfahrens durch den Insolvenzverwalter beginnt die Frist nach § 249 ZPO erneut zu laufen. Nach der neueren Rspr. des BFH ist die Vorschrift aufgrund des Vorrangs des Insolvenzrechts vor dem Steuerverfahrensrecht auf alle finanzbehördliche Bescheide anwendbar, in denen bindend über den Steueranspruch entschieden wird, also auch auf Grundlagen- und Feststellungsbescheide (BFH v. 24.8.2004 – VIII R 14/02, BStBl. II 2005, 246; LOHSE in TIPKE/KRUSE, § 251 AO Tz. 42–47).

Diese Grundsätze sind uE auch auf den Fristenlauf des Abs. 2 Nr. 8 übertragbar. Nach dem Gesetzeszweck des § 240 ZPO soll dem Insolvenzverwalter ein

Mindestmaß an Zeit zur Einarbeitung in den Sachverhalt gewährt und damit die Insolvenzmasse vor Fristversäumnissen geschützt werden. Da mit Ablauf der Frist auch für den Insolvenzverwalter die Möglichkeit entfällt, einen Antrag auf EStVeranlagung zu Gunsten der Insolvenzmasse zu stellen, ist eine verfahrensrechtliche Gleichstellung der Sachverhalte geboten.

3. Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 110 AO)

68 a) Allgemeine Voraussetzungen

Versäumt der ArbN schuldlos die Frist, ist auf seinen Antrag Wiedereinsetzung nach § 110 AO zu gewähren. Die Problematik wurde zwar durch die Abschaffung der kurzen Zweijahresfrist in Abs. 2 Nr. 8 entschärft, aber nicht beseitigt (vgl. Anm. 67). Schuldmaßstab ist dabei nicht das objektive (also iSd. § 276 BGB), sondern allein das subjektive Verschulden (BFH v. 10.6.1999 – V R 33/97, BStBl. II 2000, 235). Es sind also bei der Prüfung stets die individuellen Verhältnisse des Stpfl. (Bildung, Beruf, Gesundheit), aber auch das Verhalten der FinBeh. und anderer Stellen mit zu berücksichtigen (TIPKE in TIPKE/KRUSE, § 110 AO Tz. 19 und 66). Von Angehörigen der steuerberatenden Berufe wird grds. erwartet, dass sie das Verfahrensrecht kennen (BFH v. 17.5.1994 – IV R 22/93, BFH/NV 1995, 47; FG Hamb. v. 2.6.2005, FGReport 2005, 70, rkr.; anders aber bei fachfremden Volljuristen in eigener Sache, BFH v. 22.5.2006 – VI R 51/04, HFR 2006, 954; FG Köln v. 24.10.2000, EFG 2001, 755, rkr.).

Nach der Rspr. des BFH reicht für einen Ausschluss der Wiedereinsetzung bereits leichte Fahrlässigkeit aus (BFH v. 19.12.2000 – VII R 7/99, BStBl. II 2001, 1010; v. 22.6.1994 – II R 104/93, BFH/NV 1995, 134; v. 7.4.1998 – VII R 70/96, BFH/NV 1998, 1115). Auf der anderen Seite verlangt das BVerfG, dass die Anforderungen an den Stpfl. nicht überspannt werden dürfen, so dass im Zweifel Wiedereinsetzung zu gewähren ist, um eine gerichtliche Überprüfung des Vorgangs zu ermöglichen (BVerfG v. 2.9.2002 – 1 BvR 476/01, BStBl. II 2002, 835, zuletzt BFH v. 22.5.2006 – VI R 51/04, HFR 2006, 954).

69 b) Gründe für die Wiedereinsetzung

Arbeitsüberlastung stellt als allg. Zeiterscheinung keinen Wiedereinsetzungsgrund dar (BFH v. 5.11.2003 – I B 99–101/03, BFH/NV 2004, 358), soweit kein unvorhersehbarer und unabwendbarer Grund vorliegt (TIPKE in TIPKE/KRUSE, § 110 AO Tz. 21). Der Stpfl. darf seinen behördlichen Obliegenheiten nicht per se eine nachrangige Priorität gegenüber seinen beruflichen Belangen einräumen (FG Düss. v. 3.11.2003, DB 2006, 174, Rev. VI R 47/05).

Irrtümer über die Antragsfrist: Die Mehrzahl der Wiedereinsetzungsanträge basiert auf Irrtümern des Stpfl. über die Antragsfrist. Hier wird von der Rspr. differenziert:

► *Irrtümer des Stpfl. über materielles Recht* oder über das Wesen einer Ausschlussfrist begründen grds. keine Wiedereinsetzung, da hierbei eine Kausalverknüpfung zwischen Irrtum und Verspätung fehlt. Der Irrtum muss sich auf die Frist selbst oder die Form der Fristwahrung beziehen (BFH v. 22.5.2006 – VI R 51/04, HFR 2006, 954; s. dazu Anm. 69).

BFH v. 22.5.2006 – VI R 51/04, HFR 2006, 954; v. 8.5.1996 – X B 166/95, BFH/NV 1996, 771; v. 14.7.1989 – III R 54/84, BStBl. II 1989, 1024 (1026); FG Saarl. v. 25.9.2002, EFG 2002, 1610, rkr.; FG Berlin v. 12.11.2003, DStRE 2005, 1426, Rev. VI R 48/05.

Die kategorische Rspr. hält in solchen Fällen keine weitere Verschuldensprüfung mehr für notwendig, was allerdings dem Wortlaut und Zweck des § 110 AO nicht gerecht wird.

BFH v. 3.7.1986 – IV R 133/84, BFH/NV 1986, 717; FG Münster v. 10.11.2005 – EFG 2006, 355, Rev. VI R 76/05; FG Hamb. v. 2.6.2005, FGReport 2005, 70, rkr.; Hess. FG v. 16.12.2003 – 1 K 1276/03, juris, rkr.; zur Kritik s. HHSp/SÖHN, § 110 AO Rn. 46.

Ausnahmsweise wird ein Verschulden dennoch zu prüfen sein, wenn der Irrtum erst durch das Verhalten des FA hervorgerufen worden ist (BFH v. 25.10.2000 – I B 117/00, BFH/NV 2001, 470; TIPKE in TIPKE/KRUSE, § 110 AO Rn. 66).

► *Bei Irrtümern über Verfahrensrecht* kann hingegen nach der hM ein entschuldbarer Rechtsirrtum vorliegen, wenn dieser kausal für die Nichteinhaltung war und den Stpfl. dabei kein Fahrlässigkeitsvorwurf trifft (BFH v. 22.5.2006 – VI R 51/04, aaO; v. 8.3.1957 – VI 117/55 U, BStBl. III 1957, 190; v. 29.9.1977 – VIII R 144/74, BStBl. II 1978, 45; OFD Frankfurt v. 5.4.2000, StEK EStG § 46 Nr. 71).

► *Irrtümer über Existenz, Länge oder den Beginn der Ausschlussfrist* sind damit einer Verschuldensprüfung generell zugänglich (BFH v. 22.5.2006 – VI R 51/04, aaO; FG Köln v. 24.10.2000, EFG 2001, 755, rkr.; FG Nds. v. 10.12.2003, EFG 2004, 506, Rev. VI R 46/04; OFD Magdeburg v. 26.5.2005, AO-Kartei § 363 Karte 6; HHSp/SÖHN, § 110 AO Rn. 46; aA FG Saarl. v. 25.9.2002, EFG 2002, 1610, rkr.). Umstritten ist im Einzelnen, wie bei einem Irrtum über das Verfahrensrecht die Grenze der „leichten Fahrlässigkeit“ zu bestimmen ist. UE ist hierbei kein allzu strenger Maßstab anzulegen (so auch BFH v. 8.3.1957 – VI 117/55 U, BStBl. III 1957, 190 „Nachsicht“; FG Köln v. 24.10.2000 – EFG 2001, 755, rkr.; aA OFD Frankfurt v. 23.7.2002, ESt-Kartei HE § 46 EStG Karte 2).

Erstmalige Antragsveranlagung: War der Stpfl. bislang jahrelang von Amts wegen veranlagt worden und fallen die Voraussetzungen dafür fort, so ist die Versäumung der Frist für die erstmalige Antragsveranlagung grds. entschuldbar (FG Münster, Urt. v. 10.11.2005, EFG 2006, 355, Rev. VI R 76/05; FG Köln, Urt. v. 24.10.2000, EFG 2001, 755, rkr.). Dem Stpfl. kann nicht zugemutet werden, jede Änderung in seinem Leben auf ihre verfahrensrechtlichen Konsequenzen hin zu überprüfen. Dies gilt auch dann, wenn er von der FinVerw. allgemeines Informationsmaterial erhalten hat.

Behördliches Informationsmaterial: Erhält der Stpfl. durch Informationsmaterial (zB Kleiner Ratgeber LSt. oder Anleitung zur EStErklärung) positive Kenntnis von der Ausschlussfrist, ist ein Irrtum über deren Existenz schuldhaft. Die Kenntnis kann allerdings nicht allein deshalb unterstellt werden, weil dem Stpfl. die entsprechenden Unterlagen zugeschickt wurden. Der Erkenntniswert solcher Anleitungen – ob sie nun umfassend oder einfach gehalten sind – ist idR gering (so auch VALENTIN, EFG 2005, 704). Nur wenn für den Empfänger unter Berücksichtigung der konkreten Umstände klar erkennbar ist, dass die Antragsfrist für ihn von Bedeutung ist, kann von einem Verschulden ausgegangen werden (BFH v. 22.5.1992 – VI R 17/91, BStBl. II 1993, 80).

Behördliches Verhalten: Aufforderungen des FA an den ArbN, eine EStErklärung abzugeben, können bei diesem zu dem Irrtum führen, dass er von Amts wegen zu veranlagern und damit die Zweijahresfrist für ihn nicht einschlägig ist. Mit der von § 46 Abs 1 Nr. 1 bis 7 nicht gedeckten Aufforderung verstößt das FA gegen die Aufklärungspflichten nach § 89 AO, was beim Stpfl. zu einem entschuldbaren Rechtsirrtum führen kann. Zumindest dann,

- wenn das FA bedingungslos, also ohne Hinweis auf die Möglichkeit, dass uU ein Fall des § 46 Abs. 2 Nr. 8 vorliegt, zur Abgabe einer EStErklärung auffordert oder
- die Aufforderung mit der Androhung von Zwangsmaßnahmen verbunden wird (vgl. BFH v. 22.5.2006 – VI R 51/04, HFR 2006, 954; OFD Magdeburg v. 26.5.2005, AO-Kartei § 363 Karte 10),

ist Wiedereinsetzung zu gewähren, wenn die Säumnis auf diesem Irrtum beruht.

Fehlende Angaben in der Steuererklärung: Der Stpfl. ist verpflichtet, eine „brauchbare“ Steuererklärung abzugeben (s. Anm. 62). Fehlen dazu notwendige Angaben, ist zu prüfen, ob dies für den Stpfl. erkennbar war. Zu berücksichtigen ist dabei, inwieweit für den Stpfl. eine spätere Erkenntnismöglichkeit besteht, um die Fristversäumnis zu verhindern (vgl. FinMin. Bdb. v. 24.3.1993, StEK AO 1977 § 110 Nr. 12 zur Antragsfrist nach § 6 Abs. 3 InvZulG 1991). Das FA hat den Stpfl. nach § 89 AO auf die Gefahr eines Versäumnisses hinzuweisen. So liegt zB ein Wiedereinsetzungsgrund vor, wenn der Stpfl. eine Unterschrift vergisst, ohne dass ihn das FA zeitnah darauf hinweist.

Nachträglicher Grundlagenbescheid: Erhält der Stpfl. aufgrund eines Gewinn-/Verlustfeststellungsbescheids erst nach Ablauf der Frist Kenntnis über (negative) Einkünfte, kann – soweit kein Grund zur Amtsveranlagung besteht – das Fristversäumnis allenfalls durch eine Wiedereinsetzung und nicht durch § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO geheilt werden. Dabei ist uE bei einem durch den nachträglichen Erlass eines Grundlagenbescheids bedingten Fristversäumnis nicht von einem Verschulden des Stpfl. auszugehen, auch wenn dieser von den negativen Einkünften wusste oder hätte wissen können. Der Verweis des FG Hamb. (v. 2.6.2005, FGReport 2005, 70, rkr.; v. 12.12.2005 – VI 168/04, juris, rkr.) auf die Möglichkeit, fehlende Unterlagen nachzureichen, überzeugt nicht. Einem Stpfl. kann nicht zugemutet werden, höchstvorsorglich zur Fristenwahrung eine vorläufige Erklärung abzugeben. Dies würde dem Sinn und Zweck des Formfordernisses der Antragsveranlagung widersprechen.

Putativverschulden: Geht der Stpfl. irrtümlich davon aus, dass er der Pflichtveranlagung unterliegt, und verletzt er bewusst seine Erklärungspflicht (Putativverschulden), so kann grds. von einer fahrlässigen Pflichtverletzung ausgegangen werden (FG Düss. v. 3.11.2003, EFG 2005, 1875, Rev. VI R 47/05).

70–76 Einstweilen frei.

77

Erläuterungen zu Abs. 2a aF: Veranlagung bei geringfügigen Beschäftigungsverhältnissen (Abs. 2a aF) (bis VZ 2003)

Mit Wirkung ab dem VZ 1999 wurde durch das Gesetz zur Neuregelung der geringfügigen Beschäftigungsverhältnisse v. 24.3.1999 (s. Dok. 1 Anm. 486) mit Abs. 2a ein neuer Veranlagungstatbestand eingeführt. Hintergrund der Regelung waren stl. Neuregelungen betreffend die Stpfl. in geringfügigen Beschäftigungsverhältnissen iSd. § 8 Abs. 1 Nr. 1 SGB IV (sog. „325 €-Jobs“). Unter bestimmten Umständen wurde deren Arbeitslohn nach § 3 Nr. 39 aF stfrei gestellt. Dies hatte das FA nach § 39a Abs. 6 aF auf Antrag dem ArbN gegenüber zu bescheinigen. Da die materielle StFreiheit der Bezüge aber davon abhing, dass der ArbN nicht noch über weitere (insgesamt positive) Einkünfte verfügte, bestand

ein Bedürfnis der Überprüfung im Rahmen einer EStVeranlagung (BTDrucks. 14/441, 34). Die in Abs. 2a getroffene Neuregelung wurde durch § 56 EStDV ergänzt.

Mit dem 2. Gesetz für moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt v. 23.12.2002 (s. Dok. 1 Anm. 521) wurde § 3 Nr. 39 aF ersatzlos aufgehoben. § 46 Abs. 2a verlor damit seinen Anwendungsbereich und wurde durch das StÄndG 2003 v. 15.12.2003 mit Wirkung zum VZ 2004 aufgehoben.

Zur Überwachung der bis dahin erteilten und abgelehnten Anträge auf StFreistellung vgl. FinMin. BW v. 7.10.1999, StEK EStG § 46 Nr. 70.

Erläuterungen zu Abs. 3: Härteausgleich

A. Allgemeine Erläuterungen zum Härteausgleich

78

Rechtsentwicklung: Der Härteausgleich ist durch das StÄndG v. 16.12.1954 eingeführt worden. Mit Einführung des Altersentlastungsbetrags nach § 24a wurde mit dem EStReformG v. 5.8.1974 Abs. 3 Satz 2 ergänzt, um eine doppelte Entlastung des ArbN zu vermeiden. Weitere Änderungen erfolgten mit dem StReformG 1990 v. 25.7.1988 (Erweiterung auf Fälle des Abs. 2 Nr. 1 und Ergänzung um den Freibetrag für Land- und Forstwirte nach § 13 Abs. 3) und durch das StÄndG 1992 v. 25.2.1992 (Bezugnahme auf alle in Abs. 2 genannten Veranlagungsfälle). Schließlich wurde die Angabe „800 DM“ durch das StEuglG v. 19.12.2000 durch die Angabe „410 €“ ersetzt. Durch das AltEinkG v. 5.7.2004 (s. Anm. 2) wurde die Berechnung des Altersentlastungsbetrags nach § 24a (vorher feste 40 %-Grenze) modifiziert, so dass eine redaktionelle Änderung in Abs. 3 Satz 2 erforderlich wurde. Die Anpassung wurde mit Wirkung zum VZ 2008 durch das JStG 2008 v. 20.12.2007 (s. Anm. 2) vollzogen.

Bedeutung: Der gesetzliche Härteausgleich nach Abs. 3 bewirkt, dass Nebeneinkünfte bis zur Höhe von 410 € (die nach Abs. 2 Nr. 1 nicht der LSt. unterliegen) auch dann stfrei bleiben, wenn eine Veranlagung nach Abs. 2 Nr. 2 bis Nr. 8 tatbestandlich in Betracht kommt. ArbN mit Nebeneinkünften unter 410 € sollen sich materiell nicht schlechter als andere stehen, wenn sie einem Veranlagungstatbestand nach Abs. 2 Nr. 2 bis 8 unterliegen (glA HEUERMANN in HEUERMANN/WAGNER, LohnSt., N 171; aA KSM/TRZASKALIK, § 46 Rn. D 1).

Abs. 3 enthält eine Freigrenze und keinen Freibetrag. Übersteigen die estpfl. Nebeneinkünfte 410 €, so greift Abs. 3 nicht ein. In Betracht kommt dann aber der erweiterte Härteausgleich nach Abs. 5 (Anm. 87).

Einstweilen frei.

79

B. Durchführung des Härteausgleichs

I. Voraussetzungen und Berechnung des Härteausgleichsbetrags (Abs. 3 Satz 1)

80

Voraussetzung für den Härteausgleich nach Abs. 3 ist, dass ein „Fall des Abs. 2“ vorliegt, also die tatbestandlichen Voraussetzungen eines Veranlagungsfalles des Abs. 2 vorliegen, und dass (entsprechend Abs. 2 Nr. 1) die Summe der Ein-

künfte, die nicht solche aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19) sind, 410 € nicht überschreitet.

Fall des Abs. 2: Es muss ein Veranlagungsfall des Abs. 2 tatbestandlich vorliegen; dies ist ohne Anwendung der Härteausgleichsregelung zu prüfen. Die Anwendung des Abs. 3 kann also nicht zu einer Ablehnung der Veranlagung führen; vielmehr ist der Härteausgleich erst im Rahmen der Veranlagung durchzuführen (BFH v. 2.12.1971 – IV R 142/70, BStBl. II 1972, 278).

Die Vorschrift gilt prinzipiell nur für Stpfl., die mindestens einen Tatbestand der Abs. 2 Nr. 1 bis 8 erfüllen. Eine Ausnahme wird jedoch gemacht, wenn der Arbeitnehmer Lohn von einem ausländ. ArbG erhält, der nicht zum LStEinbehalt verpflichtet ist. Obwohl § 46 Abs. 2 vom Wortlaut her nicht einschlägig ist, gebietet es der Gleichheitsgrundsatz, dem ArbN die Vergünstigungen des § 46 Abs. 3 und Abs. 5 zu gewähren (BFH v. 10.1.1992 – VI R 117/90, BStBl. II 1992, 720; v. 7.8.1959 – VI 299/57, BStBl. III 1959, 462).

Nebeneinkünfte iSd. Abs. 2 Nr. 1: Die estpfl. Einkünfte, von denen der Steuerabzug vom Arbeitslohn nicht vorgenommen ist, also die Nebeneinkünfte iSd. Abs. 2 Nr. 1, dürfen 410 € nicht übersteigen. Zur Berechnung der Freigrenze sind alle Einkünfte zu addieren, die nicht solche aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19) sind. Über Ehegatten s.u. Sind einzelne Einkünfte negativ, ist ein Verlustausgleich vorzunehmen. Steuerermäßigte Einkünfte (§§ 34 ff., 35), für die tarifliche Steuervergünstigungen oder -ermäßigungen gewährt werden, sind in die Berechnung der Freigrenze mit einzubeziehen. Stfreie und pauschal versteuerte Bezüge (auch die, die dem Inversionsvorbehalt unterliegen) bleiben außer Betracht (BFH v. 5.5.1994 – VI R 90–93, BStBl. II 1994, 665). Von der Summe sind anschließend die Beträge nach § 24a und § 13 Abs. 3 abzuziehen (s. Anm. 83). Ein Härteausgleich wird durchgeführt, wenn das Ergebnis positiv ist und 410 € nicht überschreitet.

Beispiel: Ein 66-jähriger Stpfl. bezieht neben seinem Ruhegehalt weitere Einkünfte, die sich wie folgt zusammensetzen:

Gewinn aus selbst. Arbeit (§ 18)	3 000
Verlust aus VuV (§ 21)	– 2 400
positive Summe der Einkünfte	600
Altersentlastungsbetrag nach § 24a (40 vH aus 600)	– 240
	360

Eine Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 1 ist an sich nicht durchzuführen, da die Veranlagungsgrenze von 410 € nicht überschritten wird. Liegt aber ein anderer Veranlagungsgrund vor (zB Freibetragseintragungen auf der LStKarte nach § 39a Abs. 1 Nr. 1) oder wurde die Veranlagung beantragt, so ist bei der EStVeranlagung im o.g. Fall vom Einkommen nach § 46 Abs. 3 ein Ausgleichsbetrag von 360 € abzuziehen.

Ehegatten: Bei zusammenveranlagten Ehegatten ist der Härteausgleichsbetrag nicht zu verdoppeln; er ist also nur abzuziehen, wenn die Summe der Istpfl. Einkünfte beider Ehegatten, die dem LStAbzug unterlagen, 410 € nicht übersteigt (BFH v. 19.11.1965 – VI 120, 121/64 U, BStBl. III 1966, 108). Sind die Ehegatten getrennt zu veranlagern, wird bei jedem Ehegatten gesondert die Anwendung des Härteausgleichs geprüft.

Tarifbegünstigte Einkünfte: Erzielt der ArbN neben seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit andere Einkünfte, die tarifbegünstigt sind (§§ 34 ff., 35) so ist bei der Ermittlung der ESt. der Ausgleichsbetrag nach § 46 Abs. 3 (bzw. Abs. 5 iVm. § 70 EStDV) in der Reihenfolge abzuziehen, wie es für den Stpfl. am günstigsten ist, also zunächst von den nicht begünstigten Einkünften (BFH v. 2.12.1971 – IV R 143/70, BStBl. II 1972, 278).

II. Minderung des Ausgleichsbetrags (Abs. 3 Satz 2)

83

Der Ausgleichsbetrag mindert sich um den Freibetrag für Land- und Forstwirte (§ 13 Abs. 3) und den auf die Nebeneinkünfte entfallenden Altersentlastungsbetrag nach § 24a. Die Minderung durch den Altersentlastungsbetrag kann sich daher nur auswirken, soweit die Lohneinkünfte nicht den Freibetrag bereits absorbieren. Seit dem VZ 2008 beträgt der Altersentlastungsbetrag nicht mehr in jedem Fall 40 % (s. Anm. 78). Bis zum Jahr 2040 wird der Prozentsatz nach § 24a Satz 5 abgeschmolzen.

**Erläuterungen zu Abs. 4:
Abgeltungswirkung**

84

Die LSt. als Quellensteuer ist ein Massenverfahren. Nach dem Abzug an der Quelle soll den FinBeh. ein weiteres Verfahren möglichst erspart bleiben. Das Gesetz sieht daher ausschließlich in den in § 46 Abs. 2 genannten Fällen für ArbN zusätzlich eine Veranlagung zur ESt. vor.

Abs. 4 Satz 1: Kommt eine Veranlagung nach Abs. 2 nicht in Betracht, so gilt die ESt., die auf die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit entfällt, durch den LStAbzug als abgegolten, ausgenommen der ArbN kann für zuwenig erhobene LSt. in Anspruch genommen werden. Die Abgeltungswirkung bezieht sich nur auf die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, wirkt sich im Ergebnis aber auf das gesamte Einkommen des ArbN aus, weil es außerhalb der Veranlagungsfälle des § 46 Abs. 2 für den ArbN zu keiner Veranlagung kommt.

Die Abgeltungswirkung tritt insoweit nicht ein, als der ArbN für zu wenig erhobene LSt. noch in Anspruch genommen werden kann. In den Grenzen der für die Festsetzungsverjährung geltenden Frist (§ 169 Abs. 2 AO) kann die LSt. in folgenden Fällen vom ArbN nachgefordert werden (vgl. H 139 LStH 2006):

- Barlohn reicht zur Deckung der LSt. nicht aus (§ 38 Abs. 4),
- Änderung von Eintragung auf der LStKarte (§ 39 Abs. 4),
- rückwirkende Herabsetzung des auf der LStKarte eingetragenen Freibetrags (§ 39a Abs. 4) oder Pauschbetrags nach § 33b,
- der ArbG zeigt dem FA an, keine LSt. einzubehalten, § 41c Abs. 4,
- ein Nachforderungstatbestand nach § 42d Abs. 3 Satz 4 ist einschlägig,
- bis VZ 2001: bei schädlicher Verfügung über Vermögensbeteiligungen, §§ 7, 8 Abs. 2 LStDV aF.

Die Abgeltungswirkung tritt nur gegenüber dem ArbN als Steuerschuldner (§ 38 Abs. 2 Satz 1) ein. Der ArbG als Entrichtungsschuldner der LSt. profitiert von der Regelung des Abs. 4 nicht. Er kann weiterhin nach § 42d in Haftung genommen werden, auch nach Durchführung einer ArbN-Veranlagung (§ 42d Abs. 3 Satz 3). Auch hinsichtlich einer pauschalierten LSt. bleibt der ArbG Steuerschuldner.

Abs. 4 Satz 2 stellt klar, dass die Vorschriften über den LStjA durch den ArbG unabhängig von einer Abgeltungswirkung in Betracht kommen. Dieser Vorschrift hätte es nicht bedurft, da der LStjA eine Vorschrift im LStVerfahren ist, die – anders als der frühere behördliche LStjA nach § 42 EStG 1990 – durch Abs. 4 Satz 1 nicht berührt wird (BLÜMICH/HEUERMANN, § 46 Rn. 171).

85–86 Einstweilen frei.

87

Erläuterungen zu Abs. 5: Erweiterter Härteausgleich

Aufgrund der in Abs. 3 enthaltenen Freigrenze wird der Härteausgleich nur ganz oder gar nicht gewährt. Bei einer geringen Überschreitung der Freigrenze von 410 € kommt es also nach Abs. 3 zu einer vollen Besteuerung. Um besondere Härten in Grenzfällen zu vermeiden, enthält Abs. 5 über § 51 Abs. 1 Nr. 3 eine Ermächtigungsgrundlage für eine Rechtsverordnung. Darin kann die Bundesregierung bei Stpfl. mit Einkünften knapp über die Pflichtveranlagungsgrenze von 410 € eine stufenweise Abmilderung vorsehen. Eine solche Regelung wurde in § 70 EStDV getroffen, die folgenden Wortlaut hat:

§ 70 EStDV

Ausgleich von Härten in bestimmten Fällen

Betragen in den Fällen des § 46 Abs. 2 Nr. 1 bis 7 des Gesetzes die einkommensteuerpflichtigen Einkünfte, von denen der Steuerabzug vom Arbeitslohn nicht vorgenommen worden ist, insgesamt mehr als 410 €, so ist vom Einkommen der Betrag abzuziehen, um den die bezeichneten Einkünfte, vermindert um den auf sie entfallenden Altersentlastungsbetrag (§ 24a des Gesetzes) und den nach § 13 Abs. 3 des Gesetzes zu berücksichtigen Betrag, niedriger als 820 € sind (Härteausgleichsbetrag). Der Härteausgleichsbetrag darf nicht höher sein als die nach Satz 1 verminderten Einkünfte.

Voraussetzungen: Der erweiterte Härteausgleich wird nach § 70 EStDV nur durchgeführt, wenn ein Amtsveranlagungs-Tatbestand nach Abs. 2 Nr. 1 bis 7 vorliegt. Ein Bedürfnis für eine Ausdehnung der Vorschrift auf die Antragsveranlagung besteht nicht, da in solchen Fällen entweder (bei Nebeneinkünften über 410 €) § 46 Abs. 2 Nr. 1 erfüllt ist oder bei geringeren Nebeneinkünften die Härteregelung nach Abs. 3 eingreift.

Der erweiterte Härteausgleich nach Abs. 5 wird wie auch schon die Regelung nach Abs. 3 von Amts wegen durchgeführt.

Rechtsfolgen: Bei der Berechnung des Ausgleichsbetrags ist zunächst von einem Höchstbetrag von 820 € auszugehen. Dieser Höchstbetrag reduziert sich um den Betrag, um den die estpfl. Nebeneinkünfte iSd. § 46 Abs. 2 Nr. 1 410 € übersteigen. Dabei sind Einnahmen nicht zu berücksichtigen, die nur dem Progressionsvorbehalt unterliegen. Von diesen Einkünften sind der auf diese entfallende Altersentlastungsbetrag (§ 24a) und Freibetrag für Land und Forstwirte (§ 13 Abs. 3) abzusetzen.

Der Härteausgleich wirkt sich nach § 70 EStDV demnach wie folgt aus:

ESTpfl. Nebeneinkünfte (abzgl. § 24a/§ 13 Abs. 3)	Härteausgleichsbetrag nach § 46 Abs. 5 iVm. § 70 EStDV	Zu versteuernde Neben- einkünfte
411	409	2
500	320	180
600	220	380
700	120	580
820	0	820