

§ 41c

Änderung des Lohnsteuerabzugs

idF des EStG v. 8.12.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch KroatienAnpG v. 25.7.2014
(BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126)

(1) ¹Der Arbeitgeber ist berechtigt, bei der jeweils nächstfolgenden Lohnzahlung bisher erhobene Lohnsteuer zu erstatten oder noch nicht erhobene Lohnsteuer nachträglich einzubehalten,

1. wenn ihm elektronische Lohnsteuerabzugsmerkmale zum Abruf zur Verfügung gestellt werden oder ihm der Arbeitnehmer eine Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug mit Eintragungen vorlegt, die auf einen Zeitpunkt vor Abruf der Lohnsteuerabzugsmerkmale oder vor Vorlage der Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug zurückwirken, oder
2. wenn er erkennt, dass er die Lohnsteuer bisher nicht vorschriftsmäßig einbehalten hat; dies gilt auch bei rückwirkender Gesetzesänderung.

²In den Fällen des Satzes 1 Nummer 2 ist der Arbeitgeber jedoch verpflichtet, wenn ihm dies wirtschaftlich zumutbar ist.

(2) ¹Die zu erstattende Lohnsteuer ist dem Betrag zu entnehmen, den der Arbeitgeber für seine Arbeitnehmer insgesamt an Lohnsteuer einbehalten oder übernommen hat. ²Wenn die zu erstattende Lohnsteuer aus dem Betrag nicht gedeckt werden kann, der insgesamt an Lohnsteuer einzubehalten oder zu übernehmen ist, wird der Fehlbetrag dem Arbeitgeber auf Antrag vom Betriebsstättenfinanzamt ersetzt.

(3) ¹Nach Ablauf des Kalenderjahres oder, wenn das Dienstverhältnis vor Ablauf des Kalenderjahres endet, nach Beendigung des Dienstverhältnisses, ist die Änderung des Lohnsteuerabzugs nur bis zur Übermittlung oder Ausschreibung der Lohnsteuerbescheinigung zulässig. ²Bei Änderung des Lohnsteuerabzugs nach Ablauf des Kalenderjahres ist die nachträglich einzubehaltende Lohnsteuer nach dem Jahresarbeitslohn zu ermitteln. ³Eine Erstattung von Lohnsteuer ist nach Ablauf des Kalenderjahres nur im Wege des Lohnsteuer-Jahresausgleichs nach § 42b zulässig. ⁴Eine Minderung der einzubehaltenden und zu übernehmenden Lohnsteuer (§ 41a Absatz 1 Satz 1 Nummer 1) nach § 164 Absatz 2 Satz 1 der Abgabenordnung ist nach der Übermittlung oder Ausschreibung der Lohnsteuerbescheinigung nur dann zulässig, wenn sich der Arbeitnehmer ohne vertraglichen Anspruch und gegen den Willen des Arbeitgebers Beträge verschafft hat, für die Lohnsteuer einbehalten wurde. ⁵In diesem Fall hat der Arbeitgeber die bereits übermittelte oder ausgestellte Lohnsteuerbescheinigung zu berichtigen und sie als geändert gekennzeichnet an die Finanzverwaltung zu übermitteln; § 41b Absatz 1 gilt entsprechend. ⁶Der Arbeitgeber hat seinen Antrag zu begründen und die Lohnsteuer-Anmeldung (§ 41a Absatz 1 Satz 1) zu berichtigen.

(4) ¹Der Arbeitgeber hat die Fälle, in denen er die Lohnsteuer nach Absatz 1 nicht nachträglich einbehält oder die Lohnsteuer nicht nachträglich einbehalten kann, weil

1. der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber Arbeitslohn nicht mehr bezieht oder
 2. der Arbeitgeber nach Ablauf des Kalenderjahres bereits die Lohnsteuerbescheinigung übermittelt oder ausgeschrieben hat,
- dem Betriebsstättenfinanzamt unverzüglich anzuzeigen. ²Das Finanzamt hat die zu wenig erhobene Lohnsteuer vom Arbeitnehmer nachzufordern, wenn der nachzufordernde Betrag 10 Euro übersteigt. ³§ 42d bleibt unberührt.

Autor: Hans-Ulrich **Fisseneuert**, Richter am FG, Stuttgart

Mitherausgeber: Dr. Winfried **Bergkemper**, Richter am BFH aD, Lenggries

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 41c

	Anm.		Anm.
<p>I. Grundinformation zu § 41c 1</p>		<p>III. Bedeutung und Geltungsbereich des § 41c 3</p>	
<p>II. Rechtsentwicklung des § 41c 2</p>		<p>IV. Verhältnis des § 41c zu anderen Vorschriften 5</p>	

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Berechtigung und Verpflichtung des Arbeitgebers zur berichtigenden Änderung des Lohnsteuerabzugs**

	Anm.		Anm.
<p>I. Reichweite der Berichtigung durch den Arbeitgeber (Abs. 1 Satz 1, Einleitungshalbsatz) 8</p>		<p>2. Erkennen vorschriftswidrigen Lohnsteuereinhalts (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2) 10</p>	
<p>II. Zur Berichtigung berechtigende Tatbestände (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2)</p> <p>1. Rückwirkend geltende Lohnsteuerabzugsmerkmale (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1) 9</p>		<p>III. Berichtigungsverpflichtung (Abs. 1 Satz 2) 12</p>	

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Aufbringung der zu erstattenden Lohnsteuer** 15

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:
Besonderheiten bei Änderung nach Ablauf
des Kalenderjahres**

Anm.

Anm.

I. Zeitlich eingeschränkte Änderbarkeit des Lohnsteuerabzugs (Abs. 3 Sätze 1 bis 3) 17	II. Sachlich eingeschränkte Änderbarkeit der Lohnsteueranmeldung (Abs. 3 Sätze 4 bis 6) 18
---	---

**E. Erläuterungen zu Abs. 4:
Anzeigepflicht und Nachforderung
bei Nichtänderung**

Anm.

Anm.

I. Anzeigepflicht (Abs. 4 Satz 1) 20	II. Nachforderung (Abs. 4 Sätze 2 und 3) 21
---	--

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 41c

Schrifttum: VON BORNSHAUPT, Lohnsteuernachforderung bei rückwirkendem Wegfall eines Freibetrages, BB 1983, 106; GLOY, Abwehrmaßnahmen des Arbeitnehmers bei unberechtigtem Steuerabzug vom Arbeitslohn, BB 1983, 2104; SCHICK, Steuerschuld und Steuerhaftung im Lohnsteuerverfahren, BB 1983, 1041; DRENSACK, Verwaltungsakte im Lohn- und Einkommensteuerverfahren, DStJG 9 (1986), 377; HAASE, Erstattungsansprüche des Arbeitgebers bei zu Unrecht abgeführter Lohnsteuer, DStZ 2005, 602; THOMAS, Maßnahmen des Arbeitnehmers gegen Fehler beim Lohnsteuerabzug, in HANAU/RÖLLER/MACHER/SCHLEGEL (Hrsg.), Personalrecht im Wandel, FS Wolfdieter Küttner, München 2006, 239; HÖRSTER, Konjunkturpaket II/Drittes Mittelstandsentlastungsgesetz, NWB 2009, 766; KAMMETER, Haftung des Arbeitgebers für von einer Angestellten hinterzogene Lohnsteuer, HFR 2010, 943; NIERMANN/PLENKER, Änderungen im Bereich der Arbeitnehmerbesteuerung durch die LStÄR 2011, DB 2010, 2127; BERGKEMPER, Lohnsteuer-Merkblatt 2012, DB 2012, Beilage Nr. 3 zu Heft 10; BERGKEMPER, Veruntreute Beträge kein Arbeitslohn, jurisPR-SteuerR 14/2013 Anm. 3; MEYERING/FRIEGEL/GRÖNE, Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, DStZ 2014, 556.

I. Grundinformation zu § 41c

1

§ 41c erfüllt gemeinsam mit anderen Vorschriften (insbes. § 42b – LStJA, und § 46 – EStVeranlagung) die Funktion, in verfahrensrechtl. Hinsicht eine auf das Kj. (also den gesamten VZ) bezogene materiell zutreffende Besteuerung des ArbN zu gewährleisten. Er ermöglicht dem ArbG die nachträgliche berichtigen- de Änderung des LStAbzugs und verpflichtet ihn in bestimmten Fällen zur Vor- nahme der Änderung, wenn sich nachträglich herausstellt, dass der ursprünglich vorgenommene LStEinbehalt materiell unrichtig war. Die Vorschrift enthält Re- gelungen zur Änderung des LStEinhalts sowohl in Erstattungs- als auch in

Nachzahlungsfällen (Abs. 1), zur Aufbringung des Erstattungsbetrags (Abs. 2) und zur zeitlichen Befristung und sachlichen Einschränkung der Änderungsmöglichkeit (Abs. 3). Ergänzend werden dem ArbG eine Anzeigepflicht und dem FA eine Verpflichtung zur Nachforderung in solchen Fällen auferlegt, in denen es – bei ursprünglich zu niedrigem StAbzug – nicht zum nachträglichen LStEinbehalt durch den ArbG gekommen ist (Abs. 4).

2

II. Rechtsentwicklung des § 41c

EStReformG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): Die bislang in § 28 LStDV enthaltene Berechtigung des ArbG, in Fällen rückwirkender Änderungen und Ergänzungen von Eintragungen auf der LStKarte bei den nachfolgenden Lohnzahlungen einen auf den Tag der Rückwirkung berechneten entsprechend höheren oder niedrigeren LStEinbehalt vorzunehmen, wurde in Abs. 1 des neu geschaffenen § 41c überführt und auf die Fälle des nachträglich erkannten unrichtigen LStEinhalts erweitert. Die Regelung wurde ferner um die in § 41c Abs. 2 bis 4 neu geschaffenen Verfahrensvorschriften ergänzt.

StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): In Abs. 3 Satz 1 und in Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 wurden aufgrund der gleichzeitigen Aufhebung des § 41b Abs. 2 und der damit verbundenen Abschaffung des Lohnzettelverfahrens die Bezugnahmen auf den Lohnzettel gestrichen.

StEntG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Abs. 1 Nr. 2 wurde dahin ergänzt, dass die Berechtigung zur Änderung des LStAbzugs auch bei rückwirkender Gesetzesänderung besteht.

StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): Als redaktionelle Folgeänderung zur Abschaffung der LStTabellen (Aufhebung des § 38c wegen des Übergangs zum Formeltarif) wurde der Hinweis auf die Ermittlung der nachträglich einzubehaltenden LSt nach der Jahres-LStTabelle (Abs. 3 Satz 2) gestrichen.

StEuglG v. 19.12.2000 (BGBl. I 2000, 1790; BStBl. I 2001, 3): Ab 2002 wurde der Betrag, ab dem das FA die zu wenig erhobene LSt vom ArbN nachzufordern hat, von 20 DM auf 10 € umgestellt.

StÄndG 2003 v. 15.12.2003 (BGBl. I 2003, 2645; BStBl. I 2003, 710): Im Hinblick auf die Einführung der elektronischen LStBescheinigung wurde in Abs. 3 Satz 1 die Änderung des LStAbzugs alternativ bis zur Übermittlung dieser elektronischen LStBescheinigung zugelassen. Zugleich wurde der zur Anzeigepflicht an das FA führende Sachverhalt in Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 (jetzt: Nr. 2) um die Übermittlung der LStBescheinigung entsprechend ergänzt.

Gesetz zur Sicherung von Beschäftigung und Stabilität in Deutschland v. 2.3.2009 (BGBl. I 2009, 416; BStBl. I 2009, 434): Abs. 1 wurde um einen neuen Satz 2 erweitert, der in bestimmten Fällen eine Verpflichtung des ArbG zur Neuberechnung des LStAbzugs einführt. Als Folge dessen wurde auch Abs. 4 Satz 1 redaktionell geändert.

BeitrRLUmsG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171): Als Folgeänderung zum Wegfall der LStKarte und deren Ersatz durch das Verfahren der elektronischen LStAbzugsmerkmale (§§ 39, 39e) wurde Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 begrifflich angepasst. Zugleich wurde Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 gestrichen, der eine Anzeigepflicht des ArbG auch für den Fall der rückwirkenden Vornahme von Eintragungen auf der LStKarte auf einen Zeitpunkt vor Beginn des Dienstverhältnisses vorsah; die bisherigen Nr. 2 und 3 wurden zu Nr. 1 und 2.

KroatienAnpG v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126): Ergänzung des Abs. 3 um die Sätze 4 bis 6 (eingeschränkte Übernahme der BFH-Rspr. zur Änderung der LStAnmeldung in Erstattungsfällen, s. Anm. 18).

III. Bedeutung und Geltungsbereich des § 41c

3

Bedeutung für die Besteuerung des Arbeitnehmers: Die Änderungsvorschriften ermöglichen es dem ArbG, zeitnah zu einer materiell zutreffenden Besteuerung seiner ArbN zu gelangen. Ob von ihnen tatsächlich Gebrauch gemacht wird, hängt – sofern nicht gem. Abs. 1 Satz 2 eine Berichtigungspflicht besteht – vor allem von der Bereitschaft des ArbG ab, den mit der nachträglichen Änderung einhergehenden Neuberechnungsaufwand zu übernehmen. Eine Korrekturverpflichtung zu Gunsten des ArbN kann sich ggf. aber auch aus dem Arbeitsvertrag ergeben.

Bedeutung für die Arbeitgeberhaftung: Die Vorschrift hat in der Praxis insbes. deshalb erhebliche Bedeutung, weil schon die Anzeige des ArbG, die Änderung des früheren – unrichtigen – LStAbzugs zu Lasten seines ArbN nicht vorgenommen zu haben, zur Folge hat, dass der ArbG für die zu Unrecht nicht einbehaltene LSt nicht mehr in Haftung genommen werden kann (Abs. 4 Satz 1 iVm. § 42d Abs. 2).

Der Sinn dieser Regelung besteht darin, den ArbG nicht haften zu lassen, wenn er von sich aus die FinVerw. von dem falschen LStEinbehalt in Kenntnis setzt. Damit soll aber nach den Vorstellungen des Gesetzgebers kein allgemeines Haftungsprivileg für sämtliche Fälle verbunden sein, in denen der ArbG aus tatsächlichen Gründen (etwa weil er den ArbN nicht mehr beschäftigt) keine LStKorrektur mehr durchführen kann. Die Regelung dient vor allem der Sicherung des Besteuerungsaufkommens, so dass die haftungsbefreiende Anzeigemöglichkeit insbes. dann nicht in Betracht kommt, wenn der ArbG den fehlerhaften LStAbzug bewusst (vorsätzlich) vorgenommen hat; dies ist bei der Auslegung des § 41c zu berücksichtigen (s. Anm. 10 und 20).

Als Adressat der Norm kommen neben dem ArbG auch Dritte in Betracht, wenn sie nach § 38 Abs. 3a zum Einbehalt von LSt verpflichtet sind (glA HEUERMANN in BLÜMICH, § 41c Rn. 4 [10/2014]).

Zeitlicher Geltungsbereich: Die derzeitige Fassung der Vorschrift – insbes. die durch das KroatienAnpG v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126) an Abs. 3 angefügten Sätze 4 bis 6 – ist erstmals ab dem VZ 2014 anzuwenden (§ 52 Abs. 1 idF durch Art. 2 Nr. 34 KroatienAnpG). Zur Verfassungsmäßigkeit der rückwirkenden Inkraftsetzung s. Anm. 18.

Einstweilen frei.

4

IV. Verhältnis des § 41c zu anderen Vorschriften

5

Zum Verhältnis zu § 39c und zu § 39e s. Anm. 9. Sowohl § 39c Abs. 1 Sätze 4 und 5 als auch § 39c Abs. 2 Satz 2 gehen der Berichtigung nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 vor.

Zum Verhältnis zu §§ 40, 40a und 40b s. Anm. 10. Der Berichtigungstatbestand des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 gilt für erkanntermaßen vorschriftswidrig erhobene pauschale LSt entsprechend.

Zum Verhältnis zu § 42b s. Anm. 17. Die nachträgliche Erstattung gem. Abs. 1 ist nach Ablauf des Kj. gegenüber den Vorschriften über den LStJA (§ 42b) nachrangig.

Verhältnis zu § 42d: Die zeitliche Begrenzung gem. Abs. 3 Satz 1 ist auf LStHaftungsbescheide (§ 42d) nicht anwendbar (s. Anm. 17). § 42d bleibt durch die Nachforderung der LSt beim ArbN unberührt (s. Anm. 21).

Verhältnis zu § 37 Abs. 2 AO: Nach Abs. 1 Satz 1 ist der ArbG in den dort genannten Fällen zur Änderung nur berechtigt, nicht aber verpflichtet. Macht der ArbG von seiner Berechtigung zur nachträglichen LStErstattung keinen Gebrauch, so kann der ArbN die Erstattung beim (BS-)FA beantragen (R 41c.1 Abs. 5 Satz 3 LStR). Der Sache nach wird damit ein Erstattungsanspruch iSv. § 37 Abs. 2 AO geltend gemacht, da der ursprünglich zu hohe LStAbzug für Rechnung des ArbN erfolgt ist (glA HEUERMANN in BLÜMICH, § 41c Rn. 6 [10/2014]). Eine solche LStErstattung ist allerdings nicht mehr zulässig, sobald der LStAbzug gem. Abs. 3 Satz 1 nicht mehr geändert werden kann. Nach diesem Zeitpunkt (idR also ab Ende des Kj.) kann eine Korrektur nur noch über die EStVeranlagung des ArbN erfolgen (BFH v. 17.6.2009 – VI R 46/07, BStBl. II 2010, 72; TRZASKALIK in KSM, § 41c Rn. A 8 [5/2002]; MARTIN in LADEMANN, § 41c Rn. 13 [11/2014]).

Verhältnis zu § 164 AO: Änderungen der LStAnmeldung oder des an ihre Stelle tretenden LStFestsetzungsbescheids nach § 164 Abs. 2 AO sind seit dem VZ 2014 nur noch unter den Voraussetzungen des Abs. 3 Sätze 4 bis 6 möglich (s. Anm. 18).

Verhältnis zu § 168 Satz 2 AO: Der Zustimmungsvorbehalt der FinVerw. für StAnmeldungen, die zu einer StErstattung führen würden (§ 168 Satz 2 AO), gilt nicht für die Berechtigung des ArbG zur Herabsetzung des LStAbzugs im Rahmen des Abs. 1. Die Vorschrift ist gegenüber § 168 Satz 2 AO vorrangig anzuwenden (glA PFIRRMANN in B/B, § 41c Rn. 48 [9/2013]).

Verhältnis zu § 170 AO: Durch eine Anzeige des ArbG nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 wird der Anlauf der Festsetzungsfrist für die Nachforderung von LSt gegenüber dem ArbN gem. § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO gehemmt (BFH v. 5.7.2012 – VI R 11/11, BStBl. II 2013, 190).

6–7 Einstweilen frei.

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Berechtigung und Verpflichtung des Arbeitgebers zur
berichtigenden Änderung des Lohnsteuerabzugs**

8 I. Reichweite der Berichtigung durch den Arbeitgeber (Abs. 1 Satz 1, Einleitungshalbsatz)

Nach Abs. 1 Satz 1 ist der ArbG berechtigt, in den dort alternativ benannten Fällen die bereits erhobene LSt wieder an den ArbN zu erstatten oder die noch nicht erhobene LSt nachträglich vom Arbeitslohn des ArbN einzubehalten.

Nachträgliche Berichtigung: Die Regelungen beziehen sich nur auf die nachträgliche berichtigende Änderung eines in der Vergangenheit unrichtig vorgenommenen (oder zu Unrecht unterlassenen) LStAbzugs. Zu dem fehlerhaften LStAbzug kann es entweder aus Anlass einer vorangegangenen LStAnmeldung

II. Berechtigende Tatbestände (Satz 1 Nr. 1 und 2) Anm. 8–9 § 41c

(§ 41a) oder aufgrund einer früheren, sich nunmehr ihrerseits als unrichtig erweisenden Berichtigung gem. § 41c gekommen sein.

Zu Gunsten wie zu Ungunsten des Arbeitnehmers ist die berichtigende Änderung zulässig. Auch die Höhe der wieder zu erstattenden oder der nachträglich einzubehaltenden LSt ist ohne Belang (s. R 41c.1 Abs. 1 Satz 2 LStR).

Berichtigung durch den Arbeitgeber: Nach Abs. 1 berechtigt und ggf. verpflichtet zur nachträglichen Änderung des LStAbzugs ist der ArbG. Will (oder kann) der ArbG einen fehlerhaft zu geringen LStEinbehalt nicht selbst korrigieren, hat er dies gem. Abs. 4 Satz 1 der FinVerw. anzuzeigen, die dann ihrerseits durch Nachforderung beim ArbN den zutreffenden LStAbzug herbeiführt. Zum Recht des ArbN auf Berichtigung des LStAbzugs in Erstattungsfällen gem. § 37 Abs. 2 AO s. Anm. 5.

Bei der jeweils nächstfolgenden Lohnzahlung ist die Berichtigung vorzunehmen. Dies ist die Lohnzahlung, die auf den Zeitpunkt folgt, in dem der unrichtige LStAbzug erkannt wird (glA FROTSCHER in FROTSCHER, § 41c Rn. 19 [3/2013]). Der ArbG darf den nachträglichen Einbehalt oder die Rückerstattung daher nicht auf mehrere Lohnzahlungen verteilen (aA TRZASKALIK in KSM, § 41c Rn. B 6 [5/2002]). Dies gilt auch, wenn durch den nachträglichen LStEinbehalt die Pfändungsfreigrenze des ArbN unterschritten werden (glA PFIRRMANN in B/B, § 41c Rn. 51 [9/2013]; NIERMANN/PLENER, DB 2010, 2127 [2136]; aA FROTSCHER in FROTSCHER, § 41c Rn. 22 [3/2013]); ggf. ist der auszuzahlende Barlohn bis auf 0 € zu kürzen und dem FA für den übersteigenden Betrag die Anzeige nach Abs. 4 Satz 1 zu erstatten (R 41c.1 Abs. 4 Satz 3 LStR).

II. Zur Berichtigung berechtigende Tatbestände (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2)

1. Rückwirkend geltende Lohnsteuerabzugsmerkmale (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1)

9

Zur Änderung berechtigt ist der ArbG zum einen, wenn er dem LStAbzug in der Vergangenheit LStAbzugsmerkmale zugrunde gelegt hat, die entweder unvollständig waren oder die sich nunmehr im Rückblick – bezogen auf den Zeitpunkt des LStAbzugs – als unrichtig erweisen.

Voraussetzungen der Berichtigung: Die Berichtigung setzt voraus, dass der ArbG die für die Änderung maßgeblichen Angaben entweder den elektronischen LStAbzugsmerkmalen des ArbN oder der Bescheinigung des FA für den LStAbzug entnehmen kann.

► *Verfügbarkeit des Abrufs elektronischer Lohnsteuerabzugsmerkmale:* Die elektronischen LStAbzugsmerkmale werden von der FinVerw. (zuständig ist das BZSt.) als Datensatz zum automatisierten Abruf für den ArbG bereitgehalten (§ 39e Abs. 3 Satz 1). Es genügt, dass dem ArbG das maßgebliche elektronische LStAbzugsmerkmal zum Abruf zur Verfügung gestellt wird.

► *Vorlage einer Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug:* Der Begriff ist in § 39e Abs. 7 Satz 5 definiert. Die Bescheinigung für den LStAbzug erfolgt in Papierform. Sie wird von den FÄ in folgenden Fällen ausgestellt:

– für ArbN von ArbG, die zur Vermeidung unbilliger Härten nicht am elektronischen Verfahren zum Abruf der LStAbzugsmerkmale teilnehmen müssen (§ 39e Abs. 7);

- für unbeschränkt stpfl. ArbN, denen – aus welchen Gründen auch immer – noch keine stl. Identifikationsnummer (§ 139b AO) zugeteilt wurde (§ 39e Abs. 8);
- für nicht nach § 1 Abs. 1 unbeschränkt stpfl. ArbN, für die das BS-FA noch keine elektronischen LStAbzugsmerkmale bilden kann, weil ihnen mangels Wohnsitzes im Inland noch keine Identifikationsnummer zugeteilt werden konnte (§ 39 Abs. 3).

► *Vorlage der Bescheinigung durch den Arbeitnehmer:* Der Gesetzeswortlaut verlangt überdies, dass die Bescheinigung dem ArbG von Seiten des ArbN vorgelegt worden sein muss. Diese Voraussetzung ist allerdings nur in den Fällen des § 39 Abs. 3 Satz 1 und des § 39e Abs. 8 Satz 4 tatsächlich gegeben. Ein sachlicher Grund, von der Anwendung der Berichtigungsvorschriften abzusehen, wenn dem ArbG die Bescheinigung für den LStAbzug stattdessen vom FA übermittelt wird (§ 39 Abs. 3 Satz 3, § 39e Abs. 7 Satz 5), ist nicht erkennbar. Daher besteht uE auch in diesen Fällen die Möglichkeit zur Berichtigung des LStAbzugs.

Zurückwirkendes Lohnsteuerabzugsmerkmal: Geändert werden kann, wenn das maßgebliche LStAbzugsmerkmal – sei es in abrufbarer elektronischer Form, sei es in Gestalt einer schriftlichen Eintragung auf der vorgelegten Bescheinigung für den LStAbzug – auf einen Zeitpunkt vor seinem Abruf bzw. vor der Vorlage der Bescheinigung zurückwirkt. Eine solche Rückwirkung setzt daher zunächst voraus, dass der Geltungsbeginn (der Zeitpunkt, auf den das LStAbzugsmerkmal wirksam wird), in der Vergangenheit liegt. Außerdem muss es zu einer Verzögerung zwischen dem Zeitpunkt seines Wirksamwerdens und dem Zeitpunkt seiner elektronischen Abrufbarkeit oder seiner Vorlage in Schriftform gekommen sein.

► *Der Zeitpunkt des Wirksamwerdens* bestimmt sich nach den für die einzelnen LStAbzugsmerkmale iSv. § 39 Abs. 4 geltenden Regelungen. Nach § 39a Abs. 2 Satz 6 werden Freibeträge und Hinzurechnungsbeträge grds. erst mit Wirkung ab Antragstellung beim FA festgesetzt (Ausnahme: § 39a Abs. 2 Satz 7). Ändern sich hingegen die Voraussetzungen für die StKlasse (zB bei Heirat) oder für die Zahl der Kinderfreibeträge zu Gunsten des ArbN, so ist die Änderung dieser LStAbzugsmerkmale auf Antrag mit Wirkung vom ersten Tag des Monats an vorzunehmen, in dem erstmals die geänderten Voraussetzungen vorgelegen haben (§ 39 Abs. 6 Satz 2; s. im Einzelnen § 39 Anm. 28).

► *Eine zur Rückwirkung führende Verzögerung* tritt ein, wenn der ArbG vom Geltungsbeginn des LStAbzugsmerkmals verspätet Kenntnis erlangt. In Betracht kommen insbes. folgende Fälle:

- Die FinVerw. verzögert die Bereitstellung des geänderten elektronischen LStAbzugsmerkmals für dessen Abruf durch den ArbG (etwa wegen technischer Störungen).
- Der ArbN verzögert die Vorlage einer geänderten Bescheinigung für den LStAbzug, so dass der ArbG das nunmehr zutreffende LStAbzugsmerkmal zunächst noch nicht berücksichtigen kann.
- Der ArbN verzögert den Antrag auf rückwirkende Änderung der StKlasse oder der Zahl der Kinderfreibeträge zu seinen Gunsten (§ 39 Abs. 6 Satz 1).
- Bei Vorauszahlung von Arbeitslohn fällt der Geltungsbeginn eines LStAbzugsmerkmals in einen bereits abgerechneten Lohnzahlungszeitraum (vgl. R 41c.1 Abs. 3 Satz 2 LStR).

► *Keine Änderung des Lohnsteuerabzugs nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 1* erfolgt hingegen in den Fällen, in denen der ArbG die elektronischen LStAbzugsmerkmale zunächst

nicht abrufen kann, weil der ArbN die Mitteilung seiner stl. Identifikationsnummer und seines Geburtsdatums schuldhaft unterlassen hat (§ 39c Abs. 1 Satz 1) oder den Abruf der elektronischen LStAbzugsmerkmale durch den ArbG hat sperren lassen (§ 39e Abs. 6 Sätze 6 bis 8), oder wenn der ArbN beim FA keine Bescheinigung für den LStAbzug beantragt hat (§ 39c Abs. 2 Satz 1). Hier hat der ArbG die LSt zunächst nach der StKlasse VI einzubehalten. Werden ihm die LStAbzugsmerkmale nachträglich mitgeteilt, richtet sich die Korrektur des LStAbzugs nach den vorrangigen Regelungen des § 39c Abs. 1 Sätze 4 und 5, § 39c Abs. 2 Satz 2 (glA PFIRRMANN in B/B, § 41c Rn. 8 [9/2013]; aA R 41c.1 Abs. 3 Satz 2 LStR).

Keine Änderungspflicht: In den Fällen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 besteht nur eine Berechtigung, nicht hingegen eine Verpflichtung des ArbG zur Berichtigung des LStAbzugs. Wäre nachträglich LSt einzubehalten, hat der ArbG die Nichtvornahme aber der FinVerw. anzuzeigen (Abs. 4 Satz 1). Mit dieser Wahlmöglichkeit wird dem mit der Änderung des LStAbzugs verbundenen Arbeitsaufwand des ArbG Rechnung getragen (TRZASKALIK in KSM, § 41c Rn. B 5 [5/2002]). Wäre nachträglich LSt zu erstatten, bleibt die Geltendmachung des Erstattungsanspruchs gem. § 37 Abs. 2 dem ArbN überlassen (s. Anm. 5).

Beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer: Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ermöglicht auch bei beschränkt stpfl. ArbN die nachträgliche, rückwirkende Korrektur der LStAbzugsmerkmale (BFH v. 24.10.2012 – I B 47/12, BFH/NV 2013, 196).

2. Erkennen vorschriftswidrigen Lohnsteuereinhalts (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2)

10

Ein Änderungsrecht besteht ferner, wenn der ArbG nachträglich erkennt, dass er die LSt nicht vorschriftsgemäß einbehalten hat. Für diese Fälle ist in Abs. 1 Satz 2 zudem eine korrespondierende Berichtigungsverpflichtung vorgesehen (s. Anm. 12).

Bisher nicht vorschriftsmäßig einbehalten ist die Steuer, wenn der tatsächlich vorgenommene LStAbzug nicht den zum Zeitpunkt des LStAbzugs geltenden Rechtsnormen entspricht (vgl. FROTSCHER in FROTSCHER, § 41c Rn. 7 [3/2013]).

► *Der Arbeitgeber selbst* muss den vorschriftswidrigen LStAbzug vorgenommen haben. Die Regelung bezieht sich nach ihrem ausdrücklichen Wortlaut („er“) nur auf Lohnabrechnungen, die der ArbG selbst vorgenommen hat, nicht aber auf Arbeitslohn aus einem früheren Dienstverhältnis des ArbN zu einem anderen ArbG (KRÜGER in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 41c Rn. 1; aA TRZASKALIK in KSM, § 41c Rn. B 7 [5/2002]).

► *Rückwirkende Gesetzesänderung:* Nicht vorschriftsgemäß ist der vorangegangene LStAbzug nach der klarstellenden Regelung in Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Halbs. 2 auch dann, wenn das maßgebliche Steuergesetz rückwirkend geändert worden ist. Damit soll nach den Vorstellungen des Gesetzgebers der gleichmäßige Gesetzesvollzug bei unterjährigen Gesetzesänderungen sichergestellt werden (BTDrucks. 14/443, 31).

► *Auf pauschalierte Lohnsteuer,* die nicht nach §§ 40 bis 40b vorschriftsgemäß erhoben wurde, ist die Regelung ihrem Zweck nach entsprechend anwendbar (s. HEUERMANN in BLÜMICH, § 41c Rn. 12 [10/2014]; FROTSCHER in FROTSCHER, § 41c Rn. 8 [10/2014]).

Erkennen des Arbeitgebers: Das Änderungsrecht gem. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 besteht nur, wenn in der Person des ArbG die Erkenntnis entsteht, dass die LSt nicht vorschriftsgemäß einbehalten wurde. Dies ist deshalb von Bedeutung, weil der ArbG sich dann – soweit wegen Unzumutbarkeit keine Pflicht zur Änderung nach Abs. 1 Satz 2 besteht – schon durch bloße Anzeige nach Abs. 4 über § 42d Abs. 2 von seiner Haftung für den zunächst unterlassenen Einbehalt befreien kann. Das erfordert uE mit Blick auf Sinn und Zweck der Regelung, kein allgemeines Haftungsprivileg entstehen zu lassen (s. Anm. 3), zwei Einschränkungen:

► *Nachträgliches Erkennen:* Der ArbG „erkennt“ den vorschriftswidrigen LStEinbehalt nur dann, wenn er von ihm erst nach Abgabe der fehlerhaften LStAnmeldung Kenntnis erlangt. Ein solches nachträgliches Erkennen ist daher ausgeschlossen, wenn der ArbG (oder eine für ihn handelnde Hilfsperson, zB der Buchhalter) den LStAbzug zunächst vorsätzlich entgegen den dafür geltenden Vorschriften (oder dem Inhalt einer Anrufungsauskunft, § 42e) vorgenommen hatte.

Ganz hM: BFH v. 4.6.1993 – VI R 95/92, BStBl. II 1993, 687; v. 21.4.2010 – VI R 29/08, BStBl. II 2010, 833; HEUERMANN in BLÜMICH, § 41c Rn. 13 (10/2014); FROTSCHER in FROTSCHER, § 41c Rn. 8a (3/2013); KAMMETER, HFR 2010, 943; aA TRZASKALIK in KSM, § 41c Rn. B 3 (5/2002).

► *Eigenes Erkennen:* Der Tatbestand des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 setzt uE zudem ein eigenes Erkennen des Fehlers durch den ArbG voraus. Der ArbG ist daher auch dann nicht zur Änderung berechtigt (und ggf. von der Haftungsinanspruchnahme befreit), wenn er von der Unrichtigkeit des LStAbzugs erst durch einen Hinweis der FinVerw. (etwa im Rahmen einer LStAußenprüfung) Kenntnis erlangt hat. Das Ziel eines zeitnahen LStEinhalts tritt in diesen Fällen hinter den Sicherungszweck des LStAufkommens zurück.

Die Frage ist im Schrifttum äußerst str.: glA EISGRUBER in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 41c Rn. 5; FROTSCHER in FROTSCHER, § 41c Rn. 9 (3/2013); SEIFERT in KORN, § 41c Rn. 11 (7/2012); aA KRÜGER in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 41c Rn. 3; HEUERMANN in BLÜMICH, § 41c Rn. 13 (10/2014); TRZASKALIK in KSM, § 41c Rn. B 3 (5/2002); PFIRRMANN in B/B, § 41c Rn. 32 (9/2013); offengelassen bei MARTIN in LADEMANN, § 41c Rn. 32 (11/2014); BFH v. 21.4.2010 – VI R 29/08, BStBl. II 2010, 833; s. auch § 42d Anm. 57.

11 Einstweilen frei.

12 III. Berichtigungsverpflichtung (Abs. 1 Satz 2)

In den Fällen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ist der ArbG zur berichtigenden Änderung des LStAbzugs verpflichtet. Eine Verpflichtung besteht also nur, wenn der ArbG erkennt, dass er die LSt bislang – auch aufgrund rückwirkender Gesetzesänderung – nicht vorschriftsgemäß einbehalten hat (s. Anm. 10). Sie steht unter dem Vorbehalt, dass die Neuberechnung dem ArbG wirtschaftlich zuzumuten ist. Damit soll sichergestellt werden, dass unterjährig beschlossene StEntlastungen den ArbN flächendeckend und zeitnah zu Gute kommen (BTDrucks. 16/11740, 26).

Die wirtschaftliche Zumutbarkeit der Änderung ist regelmäßig anzunehmen bei ArbG mit maschineller Lohnabrechnung, in deren Lohnabrechnungsprogramm die Neuberechnung der LSt für zurückliegende Lohnabrechnungszeiträume vorgesehen ist (BTDrucks. 16/11740, 26; s. FROTSCHER in FROTSCHER, § 41c Rn. 18 [3/2013]).

Keine Geringfügigkeitsgrenze: Für die nachträgliche Einbehaltung durch den ArbG gilt der Mindestbetrag von 10 € für die Nachforderung durch die FinVerw. (Abs. 4 Satz 1) nicht (R 41c.1 Abs. 1 Satz 3 LStR).

Keine Verpflichtung zur Änderung des Lohnsteuerabzugs besteht etwa dann, wenn der ArbN vom ArbG keinen Arbeitslohn mehr bezieht oder wenn die elektronische LStBescheinigung bereits übermittelt ist (Abs. 3 Satz 1; s. HÖRSTER, NWB 2009, 766 [768]).

Einstweilen frei.

13–14

C. Erläuterungen zu Abs. 2: Aufbringung der zu erstattenden Lohnsteuer

15

In Abs. 2 finden sich Regelungen zum Aufbringen der liquiden Mittel, die der ArbG im Berichtigungsfall (Abs. 1) zur Erstattung der vormals zu viel erhobenen LSt benötigt.

Vorrangige Verrechnung mit abzuführender Lohnsteuer (Abs. 2 Satz 1): Der ArbG hat sich die Geldmittel für die zu erstattende LSt primär durch Verrechnung mit dem LStAufkommen zu verschaffen, das er im gleichen LStAnmeldezeitraum, in dem die Berichtigung stattfindet, für seine übrigen ArbN an die FinVerw. abzuführen hat.

Ein subsidiärer (Aufwendungs-)Ersatzanspruch (Abs. 2 Satz 2) besteht gegenüber dem BS-FA, soweit der Gesamtbetrag der vom ArbG abzuführenden LSt zur Deckung der zu erstattenden LSt nicht ausreicht.

► *Auf Antrag* wird dem ArbG der benötigte Fehlbetrag ersetzt. Dafür reicht es aus, wenn in der LStAnmeldung der Erstattungsbetrag als solcher kenntlich gemacht wird (R 41c.1 Abs. 5 Satz 2 LStR).

Einstweilen frei.

16

D. Erläuterungen zu Abs. 3: Besonderheiten bei Änderung nach Ablauf des Kalenderjahres

I. Zeitlich eingeschränkte Änderbarkeit des Lohnsteuerabzugs (Abs. 3 Sätze 1 bis 3)

17

Keine Änderung nach Fertigstellung der Lohnsteuerbescheinigung (Abs. 3 Satz 1): Die berichtigende Änderung des LStAbzugs (Abs. 1) gegenüber dem ArbN ist nicht mehr zulässig, sobald der ArbG die LStBescheinigung elektronisch an die FinVerw. übermittelt oder an den ArbN in Papierform ausgeschrieben hat. Diese zeitliche Begrenzung ist erforderlich, da anderenfalls die Belege über den LStAbzug unrichtig würden und es sonst zu Überschneidungen mit der EStVeranlagung des ArbN käme (s. HEUERMANN in BLÜMICH, § 41c Rn. 24 [10/2014]; TRZASKALIK in KSM, § 41c Rn. D 1 [5/2002]; KRÜGER in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 41c Rn. 4; HAASE, DStZ 2005, 602).

► *Die Übermittlung* erfolgt in Form einer elektronischen LStBescheinigung gem. § 41b Abs. 1 Satz 2. Sie ist erfolgt, sobald der Datentransfer an das BZSt. erfolgreich abgeschlossen wurde (Abruf des Verarbeitungsprotokolls, elektronische Vergabe der Transferticket-Quittungsnummer; vgl. BMF v. 15.9.2014, BStBl. I 2014, 1244). Die bloße Berichtigung eines zunächst unrichtig übermittelten Datensatzes ist allerdings zulässig (R 41c.1 Abs. 7 Satz 2 LStR; vgl. BFH v. 18.8.2011 – VII B 9/11, BFH/NV 2011, 2042), soweit sie nicht die Änderung der dem Datensatz zugrundeliegenden Eintragungen im (bereits abgeschlossenen) Lohnkonto betrifft (BFH v. 13.12.2007 – VI R 57/04, BStBl. II 2008, 424; THOMAS, FS Küttner, 2006, 239 [241]).

► *Ausschreibung*: Der Begriff ist an § 41b Abs. 1 Satz 7 idF bis zum StÄndG 2003 (s. Anm. 2) angelehnt; seine weitere Verwendung ist sprachlich missglückt. Gemeint ist das Ausstellen der sog. Besonderen LStBescheinigung in Papierform (§ 41b Abs. 1 Satz 4, Abs. 3 Satz 1). Der Vorgang ist abgeschlossen, sobald der ArbG die Besondere LStBescheinigung an den ArbN ausgehändigt oder beim BS-FA eingereicht hat (s. § 41b Anm. 14).

► *Auf Lohnsteuerhaftungs- und -nachforderungsbescheide* ist die in Abs. 3 Satz 1 getroffene Regelung nicht anwendbar. Durch solche Bescheide kann der LStAbzug auch nach Übermittlung bzw. Ausschreibung der LStBescheinigung noch geändert werden, da die Vorschriften über die LStHaftung (§ 42d) und die LStNachforderung anderenfalls ins Leere gingen (THOMAS, FS Küttner, 2006, 239 [243]). Das Gleiche gilt für geänderte Festsetzungen der angemeldeten LSt gem. § 167 Abs. 1 Satz 1 AO iVm. § 41a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 (BFH v. 30.10.2008 – VI R 10/05, BStBl. II 2009, 354).

► *Änderungen der Lohnsteueranmeldung nach § 164 Abs. 2 AO* fallen gleichfalls nicht unter die nur für den tatsächlichen LStAbzug geltenden zeitlichen Einschränkungen des Abs. 3 Satz 1 (BFH v. 13.11.2012 – VI R 38/11, BStBl. II 2013, 929). Für sie sind ab dem VZ 2014 allerdings die Vorgaben des Abs. 3 Sätze 4 bis 6 zu beachten (s. Anm. 18).

Ermittlung einzubehaltender Lohnsteuer nach dem Jahresarbeitslohn (Abs. 3 Satz 2): Die Regelung bewirkt, dass der ArbG bei Änderung des LStAbzugs nach Ablauf des Kj. keine LSt mehr einbehalten darf, die er in einem nachfolgenden LStJA wieder erstatten müsste (TRZASKALIK in KSM, § 41c Rn. D 1 [5/2002]). Die nach Jahresende einbehaltene Steuer ist LSt des abgelaufenen Kj. und als solche in der LStBescheinigung auszuweisen (R 41c.1 Abs. 6 Satz 4 LStR). Sie muss vom ArbG für den LStAnmeldungszeitraum angeben und abgeführt werden, in dem sie einbehalten wurde (R 41c.1 Abs. 6 Satz 5 LStR).

Erstattung von Lohnsteuer nur im Lohnsteuerjahresausgleich (Abs. 3 Satz 3): Die Vorschrift enthält eine Rechtsgrundverweisung auf § 42b (HEUERMANN in BLÜMICH, § 41c Rn. 27 [10/2014]), der – bezogen auf Erstattungsfälle nach Ablauf des Kj. – gegenüber den Änderungstatbeständen des Abs. 1 als speziellere Regelung vorgeht (s. DRENSECK in DStjG 9 [1986], 377 [386]). Daher ist, wenn der ArbG den betrieblichen LStJA gem. § 42b (zB bei beschränkt stpfl. ArbN) nicht durchführen darf, auch eine anderweitige Erstattung durch Änderung des LStAbzugs ausgeschlossen. Dem ArbN kann die zu viel einbehaltene LSt erst im Rahmen seiner EStVeranlagung angerechnet und ggf. erstattet werden (R 41c.1 Abs. 6 Satz 3 LStR).

II. Sachlich eingeschränkte Änderbarkeit der Lohnsteueranmeldung (Abs. 3 Sätze 4 bis 6)

Die Sätze 4 bis 6 des Abs. 3 betreffen – anders als die Sätze 1 bis 3 – nicht unmittelbar die Änderung des LStAbzugs. Der Sache nach handelt es sich bei ihnen vielmehr um eine spezialgesetzliche Ausnahmeregelung zu § 164 Abs. 2 AO.

Hintergrund der gesetzlichen Regelung: Die LStAnmeldung des ArbG steht gem. § 168 Satz 1 einer Festsetzung der LSt unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleich. Der ArbG ist daher gem. § 164 Abs. 2 Satz 1 AO auch noch nach Ablauf des KJ, und Übermittlung oder Ausschreibung der elektronischen LStBescheinigung berechtigt, von der FinVerw. die Änderung der LStFestsetzung zu verlangen, solange der Vorbehalt der Nachprüfung nicht aufgehoben worden ist. Die – eigentlich das gegenteilige Ergebnis nahelegende – Regelung in Abs. 3 Satz 1 steht diesem Änderungsbegehren nicht entgegen, weil sie sich nur auf die Berichtigung des LStAbzugs bezieht und der tatsächliche LStAbzug im Zusammenhang mit einer LStAnmeldung oder einem an deren Stelle tretenden LStFestsetzungsbescheid nicht von Bedeutung ist (BFH v. 13.11.2012 – VI R 38/11, BStBl. II 2013, 929; zust. BERGKEMPER, jurisPR-SteuerR 14/2013 Anm. 3; krit. EISGRUBER in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 41c Rn. 8).

Diesen Schluss begründet der BFH mit dem Hinweis darauf, dass es sich bei der durch die LStAnmeldung festgesetzten, mit der Zahlung des Arbeitslohns entstehenden Entrichtungssteuerschuld des ArbG um einen gesetzlich bestimmten „Sollbetrag“ und nicht um einen durch den tatsächlichen LStAbzug bestimmten „Istbetrag“ handelt (BFH v. 30.10.2008 – VI R 10/05, BStBl. II 2009, 354; v. 13.11.2012 – VI R 38/11, BStBl. II 2013, 929).

Eine solche geänderte LStFestsetzung ist, wenn sie zu einer Minderung der einzubehaltenden oder der zu übernehmenden LSt führen würde, gem. Abs. 3 Sätze 4 bis 6 nur unter den dort genannten, stark eingeschränkten Voraussetzungen statthaft.

Die Vorschriften sind durch KroatienAnpG v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126) an Abs. 3 angefügt worden. Sie beruhen auf einem Vorschlag des BRats, mit dem die zuvor bereits von der FinVerw. vertretene Auffassung (BMF v. 7.11.2013, BStBl. I 2013, 1474) zur Anwendung der BFH-Rspr. (BFH v. 13.11.2012 – VI R 38/11, BStBl. II 2013, 929) gesetzgeberisch umgesetzt werden sollte (BTDrucks. 18/1995, 105). Der BRat hatte befürchtet, dass anderenfalls Änderungen der Rspr. oder der Auffassung der FinVerw. zu Gunsten des ArbN so gut wie immer zu einer nachträglichen Änderung des LStAbzugs nach Übermittlung oder Ausschreibung der LStBescheinigung genutzt werden könnten, was die Rechtssicherheit im LStVerfahren hinauszögern sowie den Verfahrensaufwand erhöhen würde (BRDrucks. 184/14 (B), 13).

Erstmalig anzuwenden sind die Neuregelungen des Abs. 3 Sätze 4 bis 6 bereits für den gesamten VZ 2014 (§ 52 Abs. 1 idF durch Art. 2 Nr. 34 des KroatienAnpG v. 25.7.2014, BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126, s. hierzu auch Anm. 3). Betroffen sind daher alle Änderungsanträge nach § 164 Abs. 2 Satz 2 AO, über die nach dem 31.12.2013 zu entscheiden ist, und zwar uE auch dann, wenn sie LStAnmeldungen für VZ vor 2014 betreffen.

Die darin liegende Rückwirkung ist uE wegen der zunächst unklaren Rechtslage und mit Blick darauf, dass sich ein Vertrauen des ArbG in die anderslautende BFH-Rspr. (BFH v. 13.11.2012 – VI R 38/11, BStBl. II 2013, 929) – jedenfalls über die entschiedene Fallkonstellation (jetzt: Abs. 3 Satz 4) hinaus – wegen ihrer nur eingeschränkten Übernahme durch die FinVerw. (s. BMF v. 7.11.2013, BStBl. I 2013, 1474) nicht bilden konnte, verfassungsrechtlich zulässig.

Minderung der einzubehaltenden und zu übernehmenden Lohnsteuer nach § 164 Abs. 2 Satz 1 AO (Abs. 3 Satz 4): Die Vorschrift ist sprachlich

misslungen (glA MARTIN in LADEMANN, § 41c Rn. 48 [11/2014]). Gemeint ist nicht (wie in Abs. 3 Satz 1) die nachträgliche Änderung des LStAbzugs, sondern die antragsgemäße Änderung einer noch unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden LStAnmeldung oder LStFestsetzung iSd. § 164 Abs. 2 Satz 1 AO, sofern sie zu einer Auszahlung von LSt führt.

► *Ohne vertraglichen Anspruch und gegen den Willen des Arbeitgebers:* Die Änderung ist gem. Abs. 3 Satz 4 nur zulässig, wenn der ArbN vermeintlichen Arbeitslohn zu Lasten des ArbG unterschlagen oder veruntreut hat. Das sind solche Fälle, die dem Sachverhalt der der Neuregelung zugrundeliegenden BFH-Rspr. (BFH v. 13.11.2012 – VI R 38/11, BStBl. II 2013, 929) vergleichbar sind. Es muss sich um LSt handeln, die für Beträge einbehalten worden ist, die sich der ArbN ohne vertraglichen Anspruch und gegen den Willen des ArbG – und damit rechtswidrig und eigenmächtig – verschafft hat. Solche Überzahlungen stellen schon tatbestandlich keinen Arbeitslohn iSd. § 19 dar und sind deshalb auch nicht Gegenstand des LStAbzugs.

Anders zu beurteilen sind allerdings versehentliche Fehlüberweisungen des ArbG, die auch dann zum Arbeitslohn des ArbN gehören, wenn der ArbG sie zurückfordern kann (BFH v. 4.5.2006 – VI R 17/03, BStBl. II 2006, 830).

► *In allen anderen Fällen des § 164 Abs. 2 AO* ist nach Ablauf der Frist des Abs. 3 Satz 1 (s. Anm. 17) keine geänderte LStFestsetzung zu Gunsten des Stpfl. mehr möglich.

Stellungnahme: Die damit verbundene nur eingeschränkte Anwendung der BFH-Rspr. (BFH v. 13.11.2012 – VI R 38/11, BStBl. II 2013, 929) ist uE nicht zu beanstanden (zust. auch MEYERING/FRIEGEL/GRÖNE, DStZ 2014, 556 [559]). Anderenfalls würden nach der Übermittlung oder Ausschreibung der LStBescheinigung die festgesetzten und die bescheinigten Beträge voneinander abweichen, was eine falsche LStAnrechnung bei der EStVeranlagung des ArbN zur Folge hätte (BTDrucks. 18/1995, 105). Außerdem würden sich auf diese Weise zugleich auch die „einbehalten“ LSt und damit der „Istbetrag“ ändern, obwohl dieser gem. Abs. 3 Satz 1 nach Ausschreiben der LStBelege gerade nicht mehr geändert werden soll (glA HEUERMANN in BLÜMICH, § 41c Rn. 25 [10/2014]).

Übermittlung der berechtigten Lohnsteuerbescheinigung (Abs. 3 Satz 5):

Die ändernde Festsetzung der LStAnmeldung ist, sofern sie nach Abs. 3 Satz 4 zulässig ist, erst dann vorzunehmen, wenn der ArbG die vorangegangene, fehlerhafte LStBescheinigung berichtet und mit einer entsprechenden Kennzeichnung als „geändert“ an die FinVerw. übermittelt hat. Die Regelung bezieht nicht nur auf elektronisch „übermittelte“ LStBescheinigungen iSd. § 41b Abs. 1 Satz 2, sondern auch auf „ausgestellte“ Besondere LStBescheinigungen in Papierform nach § 41b Abs. 1 Satz 4, Abs. 3 Satz 1; auch Letztere hat der ArbG daher der FinVerw. (konkret: seinem BS-FA) zu übergeben (und nicht etwa gem. § 41b Abs. 1 Satz 5 an den ArbN auszuhändigen). Dadurch kann die FinVerw. die Änderungen erkennen und sie dem betroffenen ArbN unmittelbar zurechnen (BTDrucks. 18/1529, 58).

► *§ 41b Abs. 1 gilt entsprechend:* Die elektronische Übermittlung der geänderten LStBescheinigung hat daher nach Maßgabe der Steuerdaten-Übermittlungsverordnung und nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz zu erfolgen. Anschließend hat der ArbG dem ArbN einen Ausdruck der elektronischen LStBescheinigung zur Verfügung zu stellen (s. § 41b Anm. 9, 13). Ist der ArbG nicht zur elektronischen Übermittlung verpflichtet, hat er stattdessen eine geänderte Besondere LStBescheinigung in Papierform für die FinVerw. zu erstellen (s. § 41b Anm. 14).

Begründungszwang (Abs. 3 Satz 6): Der ArbG ist verpflichtet, seinen Antrag auf geänderte Festsetzung der LStAnmeldung zu begründen. Dazu muss er dem

BS-FA den Sachverhalt darlegen, damit geprüft werden kann, ob die tatbestandlichen Voraussetzungen des Abs. 3 Satz 4 (eigenmächtiges Verschaffen des vermeintlichen Arbeitslohns durch den ArbN) erfüllt sind. Außerdem ist in Abs. 3 Satz 6 klargestellt, dass der ArbG auch die LStAnmeldung selbst zu berichtigen hat (BTDrucks. 18/1995, 106).

Einstweilen frei.

19

**E. Erläuterungen zu Abs. 4:
Anzeigepflicht und Nachforderung bei Nichtänderung**

I. Anzeigepflicht (Abs. 4 Satz 1)

20

Nach Abs. 4 Satz 1 hat der ArbG die Nichtvornahme des nachträglichen LStEinbehalts dem BS-FA unverzüglich anzuzeigen.

Der Anzeigepflicht unterliegen sowohl Fälle, in denen der ArbG die LSt nach Abs. 1 nicht nachträglich einbehält, als auch Fälle, in denen die LSt aus bestimmten Gründen nicht nachträglich einbehalten werden kann.

▶ *Lohnsteuer wird nicht nachträglich einbehalten (Alt. 1)*, wenn der ArbG von seinem Recht auf berichtigende Änderung des LStAbzugs zu Ungunsten des ArbN keinen Gebrauch macht, sei es in Fällen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bei zurückwirkenden ungünstigeren LStAbzugsmerkmalen, sei es in Fällen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bei wirtschaftlich nicht zumutbarer Neuberechnung, wenn die LSt zunächst nicht vorschriftsmäßig einbehalten worden war oder das Gesetz rückwirkend zu Lasten des ArbN geändert wurde.

▶ *Lohnsteuer kann nicht nachträglich einbehalten werden (Alt. 2)*, wenn der ArbG die – nach Abs. 1 Satz 1 eigentlich zulässige oder nach Abs. 1 Satz 2 sogar gebotene – berichtigende Änderung des LStAbzugs zu Ungunsten des ArbN aus den im Gesetz näher bestimmten tatsächlichen oder rechtl. Gründen nicht umsetzen kann:

▷ *Tatsächlich nicht umzusetzen (Nr. 1)* ist die Änderung, wenn der ArbN vom ArbG keinen Arbeitslohn mehr bezieht, von dem die LSt noch nachträglich einbehalten werden kann (s. KAMMETER, HFR 2010, 943 [944]).

▷ *Rechtlich nicht umzusetzen (Nr. 2)* ist die Änderung, wenn sie nach Abs. 3 Satz 1 nicht mehr zulässig ist, weil der ArbG die LStBescheinigung nach Ablauf des Kj. bereits in elektronischer Form an die FinVerw. übermittelt oder in Papierform dem ArbN ausgehändigt (oder beim BS-FA eingereicht) hat.

▶ *Kein nachträglicher Einbehalt trotz Änderungsverpflichtung*: Führt der ArbG in den Fällen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 keine Änderung durch, obwohl der nachträgliche Einbehalt für ihn sowohl wirtschaftlich zumutbar als auch rechtl. und tatsächlich umsetzbar wäre (und er zur Änderung daher gem. Abs. 1 Satz 2 verpflichtet ist), besteht gleichwohl eine Anzeigepflicht nach Abs. 4 Satz 1 Alt. 1, da der ArbG „die Lohnsteuer nach Absatz 1 nicht nachträglich einbehält“. Eine andere Frage ist es, ob in diesem Fall bei erfolgter Anzeige der Haftungsausschluss nach § 42d Abs. 2 eintritt; sie ist uE mit Blick auf Sinn und Zweck der Regelung (Anm. 3) zu verneinen.

Unverzüglichkeit der Anzeige: Die Anzeige ist „unverzüglich“, dh. ohne schuldhaftes Zögern (§ 121 Abs. 1 Satz 1 BGB) zu erstatten. Unverzüglich heißt nicht „sofort“ oder „sobald er erkennt“ (so aber R 41c.2 Abs. 1 Satz 2 LStR), ein schuldloses oder entschuldbares Zögern ist erlaubt. Der ArbG darf die Sach- und Rechtslage prüfen und sich ggf. von einem Rechtskundigen beraten lassen. Eine Überlegungsfrist, ob er – sofern ihn nicht ohnehin eine Verpflichtung zum nachträglichen Einbehalt trifft – das ihm zustehende Wahlrecht im Sinne der Nacherhebung oder im Sinne der Anzeige ausübt, besteht allerdings gem. Abs. 1 Satz 1 nur bis zum Zeitpunkt des nächstfolgenden LStEinbehalts (s. Anm. 8).

Zu Inhalt, Form und Umfang der Anzeige hat die FinVerw. in R 41c.2 LStR nähere Bestimmungen getroffen. So ist die Anzeige grds. schriftlich und ggf. auch für die zurückliegenden vier Kj. zu erstatten. In ihr sind die persönlichen Daten des betroffenen ArbN, seine LStAbzugsmerkmale, der Anzeigegrund und die für die StBerechnung erforderlichen Angaben aufzuführen, damit die FinVerw. zur LStNachforderung beim ArbN gem. Abs. 4 Satz 2 in der Lage ist (s. FROTSCHER in FROTSCHER, § 41c Rn. 32 [3/2013]).

Bei Nichterfüllung der Anzeigepflicht kommt es (ebenso wie bei unvollständiger oder verspäteter Anzeige) nicht zu dem in § 42d Abs. 2 vorgesehenen Haftungsprivileg (Wegfall der ArbG-Haftung für die nicht einbehaltene LSt).

In Fällen zu viel erhobener Lohnsteuer (die mithin an den ArbN zu erstatten wäre) besteht die Anzeigepflicht nicht (s. BTDrucks. 16/11740, 27).

21

II. Nachforderung (Abs. 4 Sätze 2 und 3)

Pflicht zur Nachforderung; Geringfügigkeitsgrenze (Abs. 4 Satz 2): Nach Abs. 4 Satz 2 hat die FinVerw. die zu wenig erhobene LSt beim ArbN nachzufordern, wenn der nachzufordernde Betrag eine Geringfügigkeitsgrenze von 10 € übersteigt. Daraus kann jedoch uE nicht geschlossen werden, dass eine Nachforderung geringerer Beträge im Einzelfall unzulässig wäre (so aber R 41c.3 Abs. 4 Satz 1 LStR; FROTSCHER in FROTSCHER, § 41c Rn. 39 [3/2013]). Anlass der Nachforderung wird zwar idR die ArbG-Anzeige gem. Abs. 4 Satz 1 sein; materielle Voraussetzung für das Entstehen des Nachforderungsanspruchs ist sie jedoch nicht (glA von BORNHAUPT, BB 1983, 106 [107]; HEUERMANN in BLÜMICH, § 41c Rn. 35 [10/2014]). Zu Einzelheiten der Nachforderung (Zuständigkeit, Steuerberechnung, Bescheidform) s. R 41c.3 LStR.

► *Zuständigkeit des Betriebsstätten-Finanzamts:* Für die Nachforderung beim ArbN ist das BS-FA des ArbG, dem der vorschriftswidrige LStEinbehalt angezeigt wurde (Abs. 4 Satz 1), zuständig (FROTSCHER in FROTSCHER, § 41c Rn. 34 [3/2013]).

Lohnsteuerhaftung (Abs. 4 Satz 3): Abs. 4 Satz 3 ordnet an, dass die in § 42d getroffenen Regelungen zur LStHaftung des ArbG unberührt bleiben. Die Vorschrift bezieht sich systematisch nur auf den vorangehenden Abs. 4 Satz 2 und stellt damit klar, dass der ArbG (zB bei nicht rechtzeitiger oder unvollständiger Anzeige gem. Abs. 4 Satz 1; s. Anm. 20) für die nicht einbehaltene LSt auch dann in Haftung genommen werden kann, wenn zugleich die Möglichkeit einer Nachforderung beim ArbN besteht.