



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Nur per E-Mail

Oberste Finanzbehörden
der Länder

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97
10117 Berlin

TEL

FAX

E-MAIL

DATUM 13. Dezember 2024

BETREFF **Elektronische Lohnsteuerabzugsmerkmale (ELStAM);
Lohnsteuerabzug im Verfahren der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale**

BEZUG BMF-Schreiben vom 8. November 2018 (BStBl I Seite 1137) und vom 7. November 2019
(BStBl I Seite 1087)

GZ **IV C 5 - S 2363/19/10007 :004**

DOK **2024/1101857**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Dieses Schreiben ersetzt mit Wirkung ab dem 1. Januar 2025 die BMF-Schreiben vom 8. November 2018 (BStBl I Seite 1137) und vom 7. November 2019 (BStBl I Seite 1087). Nach Abstimmung mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt hinsichtlich der Einzelheiten zum Lohnsteuerabzug im Verfahren der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale (ELStAM) Folgendes:

Inhaltsübersicht

	Rn.
I. Verfahren der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale	1 - 3
II. Bildung und Inhalt der ELStAM	4 - 33
1. Allgemeines	4
2. (Elektronische) Lohnsteuerabzugsmerkmale (ELStAM)	5 - 7
3. Bildung und Änderung der (elektronischen) Lohnsteuerabzugsmerkmale	8 - 12
4. Zuständigkeit	13
5. Steuerklassenbildung bei Ehegatten	14 - 24
6. Steuerklassenbildung bei Lebenspartnern	25 - 27
7. Berücksichtigung von Kindern	28 - 33
III. Durchführung des Lohnsteuerabzugs	34 - 107
1. Elektronisches Verfahren	34 - 38
2. Arbeitgeberpflichten	39 - 61
3. Arbeitgeberwechsel	62 - 63

4. Weiteres Dienstverhältnis	64 - 66
5. Hauptarbeitgeberwechsel	67 - 69
6. Pflichten des Arbeitnehmers	70 - 76
7. Rechte des Arbeitnehmers	77 - 85
8. Durchführung des Lohnsteuerabzugs ohne ELStAM	86 - 101
9. ELStAM bei verschiedenen Lohnarten	102 - 105
10. Schutzvorschriften für die (elektronischen) Lohnsteuerabzugsmerkmale	106 - 107
IV. Verfahrensrecht	108 - 111
V. Härtefallregelung	112 - 121
VI. Betrieblicher Lohnsteuer-Jahresausgleich (§ 42b EStG)	122
VII. Lohnsteuer-Ermäßigungsverfahren	123 - 129
VIII. Haftung des Arbeitgebers	130 - 133
IX. Sonstiges	134 - 139

Vorbemerkung

Zur Vereinfachung und besseren Lesbarkeit des BMF-Schreibens wird - entsprechend den Regelungen in § 2 Absatz 8 EStG - auf eine sprachliche Unterscheidung zwischen Ehegatte/n und Lebenspartner/n sowie zwischen Scheidung und Aufhebung der Lebenspartnerschaft verzichtet.

I. Verfahren der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale

- 1 Im Verfahren der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale (ELStAM-Verfahren) ist die Finanzverwaltung für die Bildung und Änderung der Lohnsteuerabzugsmerkmale und deren Bereitstellung für den Abruf durch den Arbeitgeber zuständig. Die steuerlichen Rechte und Pflichten der Arbeitgeber und Arbeitnehmer ergeben sich aus den §§ 38 bis 39f EStG. Es ist nicht erforderlich, dass der Arbeitnehmer die Aufnahme einer Beschäftigung bzw. Beginn eines Dienstverhältnisses beim Finanzamt anzeigt oder einen Antrag zur Bildung der ELStAM (**E**lektronische **L**ohn**s**teuer**a**bzugs**m**erkmale) stellt.
- 2 Der Arbeitgeber ist verpflichtet, den Arbeitnehmer bei Aufnahme des Dienstverhältnisses bei der Finanzverwaltung anzumelden und damit die ELStAM anzufordern. Diese Verpflichtung besteht auch, wenn das Finanzamt einen Härtefallantrag auf Nichtteilnahme am elektronischen Abrufverfahren (§ 39e Absatz 7 EStG) abgelehnt hat. Stimmt das Finanzamt hingegen dem Antrag des Arbeitgebers auf Anwendung der Härtefallregelung zu, hat der Arbeitgeber dem Finanzamt die für den Abruf der ELStAM bestimmten Daten (vgl. Rn. 46) in Papierform mitzuteilen. Die Anforderung von ELStAM ist nur für im Betrieb des Arbeitgebers beschäftigte Arbeitnehmer zulässig.
- 3 Nach dem Abruf sind die ELStAM in das Lohnkonto des Arbeitnehmers zu übernehmen und entsprechend deren Gültigkeit für die Dauer des Dienstverhältnisses für den Lohnsteuerabzug anzuwenden. Etwaige Änderungen stellt die Finanzverwaltung dem Arbeitgeber monatlich spätestens bis zum fünften Werktag des Folgemonats zum Abruf bereit. Wird das Dienstverhältnis beendet, ist der Arbeitgeber verpflichtet, den Arbeitnehmer unter Angabe des Beschäftigungsendes (Datum) unverzüglich im ELStAM-Verfahren abzumelden.

II. Bildung und Inhalt der ELStAM

1. Allgemeines

- 4 Soweit ein Arbeitgeber für die Durchführung des Lohnsteuerabzugs Lohnsteuerabzugsmerkmale benötigt, werden sie auf Veranlassung des Arbeitnehmers gebildet (§ 39 Absatz 1 Satz 1 EStG). Die Bildung der ELStAM erfolgt in der Regel automatisiert durch das Bundeszentralamt für Steuern (§ 39e Absatz 1 Satz 1 EStG) aufgrund der gespeicherten Daten (ELStAM-Datenbank). Dabei werden je Arbeitnehmer die Steuerklasse und die Kinderfreibeträge für die in den Steuerklassen I bis IV zu berücksichtigenden Kinder gebildet (§ 39 Absatz 4 Satz 1 Nummer 1 und 2 i. V. m. § 38b Absatz 1 und 2 EStG). Soweit das Finanzamt auf Antrag des Arbeitnehmers Lohnsteuerabzugsmerkmale nach § 39 Absatz 1 und 2 EStG bildet (z. B. Freibeträge nach § 39a EStG oder Steuerklassen nach antragsgebundenem Steuerklassenwechsel), teilt es diese dem Bundeszentralamt für Steuern zum Zweck der Bereitstellung für den automatisierten Abruf durch den Arbeitgeber mit. Neben den Lohnsteuerabzugsmerkmalen (§ 39 Absatz 4 EStG) werden vom Bundeszentralamt für Steuern die Identifikationsnummer, der Tag der Geburt und die Merkmale für den Kirchensteuerabzug des Arbeitnehmers zum automatisierten Abruf durch den Arbeitgeber bereitgestellt (§ 39e Absatz 3 Satz 1 EStG).

2. (Elektronische) Lohnsteuerabzugsmerkmale (ELStAM)

- 5 Als (elektronische) Lohnsteuerabzugsmerkmale kommen u. a. in Betracht:
1. Steuerklasse (§ 38b Absatz 1 EStG) und Faktor (§ 39f EStG),
 2. Zahl der Kinderfreibeträge bei den Steuerklassen I bis IV (§ 38b Absatz 2 EStG),
 3. auf Antrag des Arbeitnehmers ein Freibetrag und ein Hinzurechnungsbetrag (§ 39a EStG); diese Beträge können längstens für zwei Jahre berücksichtigt werden (§ 39a Absatz 1 Satz 3 bis 5 EStG),
 4. die Höhe der Beiträge für eine private Krankenversicherung und für eine private Pflege-Pflichtversicherung (§ 39b Absatz 2 Satz 5 Nummer 3 Buchstabe d EStG; zur Anwendung der Regelungen zum Datenaustausch zwischen den Versicherungsunternehmen, der Finanzverwaltung und den Arbeitgebern ab 2026 siehe § 52 Absatz 36 Satz 3 EStG),
 5. auf Antrag des Arbeitnehmers oder Arbeitgebers die Mitteilung, dass der von einem Arbeitgeber gezahlte Arbeitslohn nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Lohnsteuer freizustellen ist (zur erstmaligen Anwendung siehe § 52 Absatz 36 EStG),
 6. die für den Kirchensteuerabzug erforderlichen Merkmale.
- 6 **Die unter Rn. 5 Nummer 4 aufgeführten Beiträge für eine private Krankenversicherung und für eine private Pflege-Pflichtversicherung können beim Lohnsteuerabzug berücksichtigt werden, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber eine entsprechende Beitragsbescheinigung des Versicherungsunternehmens vorlegt (vgl. BMF-Schreiben vom 26. November 2013, BStBl I Seite 1532, Tz. 6.1). Dies gilt bis Ende 2025; zur Einführung eines Datenaustauschs zwischen den Versicherungsunternehmen, der Finanzverwaltung und den Arbeitgebern ab 2026 siehe § 52 Absatz 36 Satz 3 EStG.**

Seite 4 Die Freistellung von Arbeitslohn im Sinne der Rn. 5 Nummer 5 kann mit dem Formular „Antrag für unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer auf Erteilung einer Bescheinigung über die Freistellung des Arbeitslohns vom Steuerabzug auf Grund eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung“ beim Betriebsstättenfinanzamt des Arbeitgebers (§ 41a Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 EStG) beantragt werden. Auf Rn. 134 wird verwiesen.

3. Bildung und Änderung der (elektronischen) Lohnsteuerabzugsmerkmale

- 8 Für die (erstmalige) Bildung der (elektronischen) Lohnsteuerabzugsmerkmale stehen zwei Möglichkeiten zur Verfügung:
1. Im Regelfall erfolgt die erstmalige Bildung der ELStAM zu Beginn eines Dienstverhältnisses aufgrund der Anmeldung des Arbeitnehmers durch seinen Arbeitgeber bei der Finanzverwaltung mit dem Ziel, die ELStAM des Arbeitnehmers abzurufen (§ 39e Absatz 4 Satz 2 EStG).
 2. Soweit Lohnsteuerabzugsmerkmale nicht automatisiert gebildet werden oder davon abweichend zu bilden sind (z. B. Freibeträge nach § 39a EStG oder Steuerklassen nach antragsgebundenem Steuerklassenwechsel), erfolgt die Bildung der Lohnsteuerabzugsmerkmale auf Antrag des Arbeitnehmers durch das Finanzamt (§ 39 Absatz 1 und 2 EStG).
- 9 Wird der Arbeitslohn nach § 40a EStG pauschal besteuert, darf der Arbeitgeber keine ELStAM abrufen. Dem Arbeitgeber bleibt es unbenommen, geringfügig Beschäftigte dennoch im ELStAM-Verfahren anzumelden und den Lohnsteuerabzug stattdessen nach den individuellen Lohnsteuerabzugsmerkmalen (vgl. Rn. 5) durchzuführen.
- 10 Lohnsteuerabzugsmerkmale werden sowohl für ein erstes als auch für jedes weitere Dienstverhältnis gebildet (§ 39 Absatz 1 Satz 1 EStG). Der Arbeitnehmer hat die Möglichkeit, seine aktuellen ELStAM nach einmaliger kostenloser Registrierung auf der Internetseite www.elster.de unter „Mein ELSTER“ jederzeit einzusehen (vgl. Rn. 83). Alternativ teilt das zuständige Wohnsitzfinanzamt oder das Betriebsstättenfinanzamt dem Arbeitnehmer seine elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale auf dessen Antrag mit (§ 39e Absatz 6 Satz 4 EStG).**
- 11 Grundlage für die Bildung der Lohnsteuerabzugsmerkmale sind die von den nach Landesrecht für das Meldewesen zuständigen Behörden (Meldebehörden) mitgeteilten melderechtlichen Daten (§ 39e Absatz 2 Satz 1 und 2 EStG), wobei die Finanzverwaltung in der Regel an diese melderechtlichen Daten gebunden ist (§ 39 Absatz 1 Satz 3 EStG). Änderungen der melderechtlichen Daten sind von den Meldebehörden dem Bundeszentralamt für Steuern tagesaktuell mitzuteilen und in der ELStAM-Datenbank zu speichern. Dies ermöglicht der Finanzverwaltung, z. B. die Steuerklassen bei Änderung des Familienstands automatisch zu bilden und zu ändern. Auslöser hierfür sind jeweils die Mitteilungen der Meldebehörden. Bei der automatischen Änderung kann es eventuell zu zeitlichen Verzögerungen kommen, die das Finanzamt nicht beeinflussen kann.
- 12 In begründeten Ausnahmefällen, wie beispielsweise fehlerhaft übermittelte Daten der Meldebehörden, hat das Finanzamt rechtliche Prüfungen zu melderechtlichen Merkmalen vorzunehmen und bei abweichenden Feststellungen selbst eine Entscheidung über die

zutreffende Besteuerung zu treffen. Trifft das Finanzamt in diesen Einzelfällen eine von den gespeicherten melderechtlichen Daten abweichende Entscheidung für die Besteuerung, werden die Lohnsteuerabzugsmerkmale nicht auf Basis der ELStAM-Datenbank gebildet. Insoweit gilt die Bindungswirkung der von den Meldebehörden übermittelten Daten nur eingeschränkt. Das Finanzamt stellt in diesen Fällen in der Regel eine jahresbezogene Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug aus, die für den Arbeitgeber bindend ist und anhand derer er den Lohnsteuerabzug durchzuführen hat (§ 39 Absatz 1 Satz 2 EStG). Der Abruf der ELStAM wird zugleich in der Regel für den Gültigkeitszeitraum der Bescheinigung allgemein gesperrt; vgl. im Übrigen Rn. 35 bis 38. Für Änderungen der melderechtlichen Daten im Melderegister sind allein die Meldebehörden zuständig.

4. Zuständigkeit

- 13 Soweit Lohnsteuerabzugsmerkmale nicht automatisiert gebildet werden (§ 39e Absatz 1 Satz 1 EStG) oder davon abweichend zu bilden sind, richtet sich die Zuständigkeit für die Bildung der Lohnsteuerabzugsmerkmale nach § 39 Absatz 2 EStG. Zuständiges Finanzamt für unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer ist in der Regel das Wohnsitzfinanzamt im Sinne des § 19 Absatz 1 Satz 1 und 2 AO. Abweichend hiervon kann dies nach Zuständigkeitsverordnungen der Länder auch das für die Veranlagung zur Einkommensteuer zuständige Finanzamt sein (z. B. durch Zentralisierungsmaßnahmen in Großstädten). Zuständiges Finanzamt für beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer ist das für die Betriebsstätte des Arbeitgebers zuständige Betriebsstättenfinanzamt nach § 41a Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 EStG.**

5. Steuerklassenbildung bei Ehegatten

- 14 Ändert sich der Familienstand eines Arbeitnehmers, z. B. durch Eheschließung, Tod des Ehegatten oder Scheidung, übermitteln die Meldebehörden die melderechtlichen Änderungen des Familienstands automatisch an die Finanzverwaltung.

Eheschließung

- 15 Heiraten Arbeitnehmer, teilen die zuständigen Meldebehörden der Finanzverwaltung den Familienstand „verheiratet“, das Datum der Eheschließung und die Identifikationsnummer des Ehegatten mit. Dadurch werden beide Ehegatten programmgesteuert in die Steuerklasse IV eingereiht, wenn sie unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind und nicht dauernd getrennt leben (§ 39e Absatz 3 Satz 3 EStG). Dies gilt auch dann, wenn einer der Ehegatten keinen Arbeitslohn bezieht (§ 39e Absatz 3 Satz 3 i. V. m. § 38b Absatz 1 Satz 2 Nummer 4 EStG). Die Steuerklasse IV wird mit Wirkung ab Beginn des Monats der Eheschließung vergeben.
- 16 Soll die bei Heirat automatisch gebildete Steuerklassenkombination IV/IV nicht zur Anwendung kommen, können die Ehegatten gemeinsam die Steuerklassenkombination IV/IV mit Faktor (für einen Zeitraum von längstens zwei Jahren, § 39f Absatz 1 Satz 9 bis 11 EStG) oder die Steuerklassenkombination III/V beim zuständigen Finanzamt mit Wirkung ab Beginn des Monats der Eheschließung beantragen.
- 17 Ehegatten können im Laufe des Kalenderjahres beim Finanzamt die Änderung der Steuerklassen beantragen. Dies gilt unabhängig von der automatisierten Bildung der Steuerklassen nach § 39e Absatz 3 Satz 3 EStG sowie einer von den Ehegatten**

gewünschten Änderung dieser automatisierten Bildung (§ 39 Absatz 6 Satz 3 und 4 EStG). Für eine Berücksichtigung der Änderung im laufenden Kalenderjahr ist der Antrag spätestens bis zum 30. November zu stellen (§ 39 Absatz 6 Satz 6 EStG). Die beantragten Steuerklassen werden mit Wirkung vom Beginn des Kalendermonats, der auf die Antragstellung folgt, gewährt (§ 39 Absatz 6 Satz 5 EStG).

- 18 Ein Wechsel der Steuerklassenkombination III/V in IV/IV ist darüber hinaus auch auf Antrag nur eines Ehegatten möglich (§ 38b Absatz 3 Satz 2 EStG). Dies hat zur Folge, dass beide Ehegatten in die Steuerklasse IV eingereiht werden. Die Steuerklassenkombination III/V kommt also nur zur Anwendung, wenn und solange beide Ehegatten dies wünschen.
- 19 **Der Antrag auf Steuerklassenwechsel ist unter „Mein ELSTER“ (www.elster.de) oder beim Finanzamt mit dem Formular „Antrag auf Lohnsteuer-Ermäßigung und zu den Lohnsteuerabzugsmerkmalen“, dem Hauptvordruck und der Anlage „Steuerklassenwechsel“ zu stellen (vgl. Rn. 139).**

Scheidung

- 20 **Wird die Ehe durch Scheidung beendet, übermittelt die Meldebehörde den geänderten melderechtlichen Familienstand sowie das Datum der Scheidung der Ehe an die Finanzverwaltung. Zu Beginn des darauffolgenden Kalenderjahres wird für diese Arbeitnehmer automatisiert die Steuerklasse I gebildet, sofern die Ehegatten bei Trennung ihrer Anzeigepflicht (vgl. Rn. 73) nicht bereits nachgekommen sind und hierdurch die Steuerklasse I für das Folgejahr der Trennung gebildet wurde (vgl. Rn. 24). Entsprechendes gilt bei der Aufhebung einer Ehe. Auf Antrag kann bei Alleinstehenden, denen ein Kinderfreibetrag nach § 32 Absatz 6 EStG oder Kindergeld zusteht, ab Beginn des Folgejahres die Steuerklasse II vom Finanzamt gewährt werden. Bereits ab dem Monat des dauernden Getrenntlebens kann der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende nach § 24b Absatz 4 i. V. m. § 39a Absatz 1 Satz 1 Nummer 9 EStG zeitanteilig als Freibetrag im Lohnsteuerabzugsverfahren gebildet werden, wenn die Voraussetzungen des § 24b und des § 39a Absatz 2 Satz 4 EStG erfüllt sind. Der Antrag ist unter „Mein ELSTER“ (www.elster.de) oder beim Finanzamt mit dem Formular „Antrag auf Lohnsteuer-Ermäßigung und zu den Lohnsteuerabzugsmerkmalen“, dem Hauptvordruck und der Anlage „Kinder“ zu stellen (vgl. Rn. 139).**

Tod

- 21 **Verstirbt ein Ehegatte, wird die Steuerklasse des überlebenden Ehegatten ab dem ersten des auf den Todestag folgenden Monats automatisch in Steuerklasse III geändert (§ 38b Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 Buchstabe b EStG; sog. Verwitwetensplitting nach § 32a Absatz 6 Satz 1 Nummer 1 EStG). Ab Beginn des zweiten Kalenderjahres nach dem Tod des Ehegatten wird programmgesteuert die Steuerklasse I gebildet. Bereits für den Monat des Todes des Ehegatten kann der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende nach § 24b Absatz 4 i. V. m. § 39a Absatz 1 Satz 1 Nummer 8 EStG zeitanteilig als Freibetrag im Lohnsteuerabzugsverfahren gebildet werden, wenn die Voraussetzungen des § 24b EStG und des § 39a Absatz 2 Satz 4 EStG erfüllt sind. Etwas anderes gilt nur, sofern die Voraussetzungen für die Anwendung der Steuerklasse III im Zeitpunkt des Todes nicht vorgelegen haben (z. B. bei dauerndem Getrenntleben). Der Antrag ist unter „Mein ELSTER“ (www.elster.de) oder beim Finanzamt mit dem Formular „Antrag auf Lohnsteuer-Ermäßigung und zu den Lohnsteuerabzugsmerkmalen“, dem Hauptvordruck und der Anlage „Kinder“ (vgl. Rn. 139) zu stellen.**

Auslandssachverhalte

- 22** Gibt ein Ehegatte den inländischen Wohnsitz auf, erhalten beide Ehegatten ab dem Beginn des Folgejahres automatisiert die Steuerklasse I zugeteilt. Erfüllt der im Inland verbleibende unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Ehegatte die Voraussetzungen des § 1a Absatz 1 Nummer 2 EStG, kann dieser auf Antrag in die Steuerklasse III eingereiht werden. Der Antrag ist unter „Mein ELSTER“ (www.elster.de) oder beim Finanzamt mit dem Formular „Antrag auf Lohnsteuer-Ermäßigung und zu den Lohnsteuerabzugsmerkmalen“, dem Hauptvordruck und der Anlage „Steuerklassenwechsel“ zu stellen (vgl. Rn. 139). Zu den Pflichten des Arbeitnehmers beim Wechsel der Steuerpflicht vgl. Rn. 75.
- 23** Die erneute Begründung eines inländischen Wohnsitzes nach einem Auslandsaufenthalt führt bei beiden Ehegatten ab Beginn dieses Monats automatisch zur Einreihung in die Steuerklasse IV. Die erneute Begründung eines inländischen Wohnsitzes ist dem Wohnsitzfinanzamt unverzüglich anzuzeigen.

Dauerndes Getrenntleben

- 24** Leben Ehegatten dauernd getrennt, haben sie dies dem zuständigen Wohnsitzfinanzamt (vgl. Rn. 13) unverzüglich anzuzeigen (vgl. Rn. 73). Die Anzeige ist unter „Mein ELSTER“ (www.elster.de) oder beim Finanzamt mit dem Formular „Antrag auf Lohnsteuer-Ermäßigung und zu den Lohnsteuerabzugsmerkmalen“, dem Hauptvordruck und der Anlage „Steuerklassenwechsel“ (vgl. Rn. 139) zu stellen. Dadurch wird - ungeachtet eines etwaigen Steuerklassenwechsels im Trennungsjahr - ab Beginn des darauffolgenden Jahres automatisch die Steuerklasse I gebildet.

6. Steuerklassenbildung bei Lebenspartnern

- 25** Die Regelungen des EStG zu Ehegatten und Ehen sind auch auf Lebenspartner und Lebenspartnerschaften anzuwenden (§ 2 Absatz 8 EStG). Der Familienstand „verheiratet“ und der Familienstand „Lebenspartnerschaft“ werden demnach im ELStAM-Verfahren identisch behandelt. Im Rahmen des Lohnsteuerabzugsverfahrens betrifft dies u. a. die Regelungen zur Bildung der familiengerechten Steuerklassenkombination III/V bzw. IV/IV, ggf. mit Faktor (§ 38b Absatz 1 EStG).
- 26** Zum 1. Oktober 2017 ist das Gesetz zur Einführung des Rechts auf Eheschließung für Personen gleichen Geschlechts vom 20. Juli 2017 (BGBl. 2017 I Seite 2787) in Kraft getreten. Danach können gleichgeschlechtliche Partner seit dem 1. Oktober 2017 eine Ehe schließen (§ 1353 Absatz 1 Satz 1 BGB). Eine bestehende Lebenspartnerschaft wird in eine Ehe umgewandelt, wenn beide Lebenspartner beim Standesamt persönlich erklären, miteinander eine Ehe auf Lebenszeit führen zu wollen (§ 20a Lebenspartnerschaftsgesetz). Lebenspartnerschaften können seit dem 1. Oktober 2017 nicht mehr begründet werden. Das Lebenspartnerschaftsgesetz gilt seit dem 1. Oktober 2017 nur noch für die Lebenspartnerschaften, die nicht in eine Ehe umgewandelt wurden.
- 27** Im ELStAM-Verfahren führt die Mitteilung über die Heirat zur automatisierten Bildung der Steuerklasse IV (vgl. Rn. 15). Insoweit ergeben sich für gleichgeschlechtliche Ehegatten im ELStAM-Verfahren keine Besonderheiten. Auch die Möglichkeit, beim Finanzamt eine ungünstigere Steuerklasse zu beantragen, bleibt bestehen (vgl. Rn. 84 f.). Die Umwandlung einer Lebenspartnerschaft in eine Ehe hat für den Lohnsteuerabzug keine Folgen, weil die

Steuerklassen, die während der Lebenspartnerschaft gewählt worden sind, nach der Umwandlung in eine Ehe gültig bleiben.

7. Berücksichtigung von Kindern

Lohnsteuerabzugsmerkmal

- 28 Die Berücksichtigung von Kindern erfolgt im laufenden Kalenderjahr bei Arbeitnehmern über das Kindergeld. Die Kinderfreibeträge als Lohnsteuerabzugsmerkmal wirken sich nur auf die Zuschlagsteuern (Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer) aus. Im Lohnsteuerabzugsverfahren wird für Zwecke der Zuschlagsteuern der Kinderfreibetragszähler ab dem Monat der Geburt des Kindes gebildet und bis zum Ablauf des Jahres, in dem die Voraussetzungen für die Berücksichtigung des Kindes nach § 32 Absatz 1, 2, 4 und 5 EStG entfallen, zum Abruf bereitgestellt. Bis zum Ablauf des Kalenderjahres, in dem das im Inland ansässige Kind das 18. Lebensjahr vollendet, wird der Kinderfreibetragszähler in der Regel automatisiert berücksichtigt. Für volljährige Kinder wird der Kinderfreibetragszähler bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen nur auf Antrag berücksichtigt. Der Antrag ist unter „Mein ELSTER“ (www.elster.de) oder beim Finanzamt mit dem Formular „Antrag auf Lohnsteuer-Ermäßigung und zu den Lohnsteuerabzugsmerkmalen“, dem Hauptvordruck und der Anlage „Kinder“ zu stellen (vgl. Rn. 139). Im Veranlagungsverfahren zur Einkommensteuer wird bei den Zuschlagsteuern ein Kinderfreibetrag ab Beginn des Jahres der Geburt des Kindes bis zum Ablauf des Jahres, in dem die Voraussetzungen für die Berücksichtigung des Kindes nach § 32 Absatz 1, 2, 4 und 5 EStG entfallen, berücksichtigt (Jahresprinzip).
- 29 **Bei im Inland ansässigen minderjährigen Kindern im Sinne des § 32 Absatz 1 Nummer 1 EStG werden in den Steuerklassen I bis IV die Kinderfreibetragszähler bei beiden Elternteilen in der Regel automatisiert berücksichtigt, sofern Eltern und Kind in derselben Gemeinde wohnen (§ 38b Absatz 2 EStG).**
- 30 Bei minderjährigen Kindern, die nicht in der Wohnung des Elternteils gemeldet sind, setzt die Bildung der Kinderfreibetragszähler einen einmaligen Antrag voraus. Der Antrag ist unter „Mein ELSTER“ (www.elster.de) oder beim Finanzamt mit dem Formular „Antrag auf Lohnsteuer-Ermäßigung und zu den Lohnsteuerabzugsmerkmalen“, dem Hauptvordruck und der Anlage „Kinder“ zu stellen (vgl. Rn. 139). Dabei ist der Nachweis beim Finanzamt durch Vorlage der Geburtsurkunde des Kindes zu führen.
- 31 Kommt ein Elternteil seinen Unterhaltsverpflichtungen im Wesentlichen nicht nach oder ist er mangels Leistungsfähigkeit nicht unterhaltspflichtig (sog. Mangelunterhaltsfälle), ist eine Übertragung des Kinderfreibetrags auf den anderen Elternteil im Lohnsteuerabzugsverfahren nur möglich, wenn der Antragsteller keinen Unterhaltsvorschuss erhalten hat. Der Antrag unter „Mein ELSTER“ (www.elster.de) oder beim Finanzamt mit dem Formular „Antrag auf Lohnsteuer-Ermäßigung und zu den Lohnsteuerabzugsmerkmalen“, dem Hauptvordruck und der Anlage „Kinder“ zu stellen (vgl. Rn. 139). Ein Antrag auf Übertragung der Freibeträge für Kinder kann auch erst im Rahmen einer Veranlagung zur Einkommensteuer gestellt werden.
- Mehrjährige Berücksichtigung in den Antragsfällen nach § 38b Absatz 2 Satz 2 EStG*
- 32 **Können Kinderfreibetragszähler nicht automatisiert berücksichtigt werden, ist die mehrjährige Berücksichtigung von Kindern im Lohnsteuerabzugsverfahren möglich, wenn nach den tatsächlichen Verhältnissen zu erwarten ist, dass die Voraussetzungen bestehen bleiben (§ 38b Absatz 2 Satz 2 und 3 EStG). Eine mehrjährige Berücksichtigung kommt z. B. in den folgenden Fällen in Betracht:**

1. Pflegekinder in den Fällen des § 32 Absatz 1 Nummer 2 EStG,
 2. Kinder unter 18 Jahren, wenn der Wohnsitz/gewöhnliche Aufenthalt des anderen Elternteils nicht ermittelbar oder der Vater des Kindes amtlich nicht feststellbar ist,
 3. Kinder nach Vollendung des 18. Lebensjahres, die die Voraussetzungen des § 32 Absatz 4 EStG erfüllen. Bei Kindern, die sich in Berufsausbildung befinden, kann sich die mehrjährige Berücksichtigung bei einem Ausbildungsdienstverhältnis, z. B. aus dem Ausbildungsvertrag, ergeben (§ 32 Absatz 4 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe a EStG); bei einem Erststudium kann für die mehrjährige Berücksichtigung die Regelstudienzeit zugrunde gelegt werden (§§ 11, 19 Hochschulrahmengesetz).
- 33 Der Antrag kann nur nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck gestellt werden (§ 38b Absatz 2 Satz 2 und 5 EStG). Der Antrag ist unter „Mein ELSTER“ (www.elster.de) oder beim Finanzamt mit dem Formular „Antrag auf Lohnsteuer-Ermäßigung und zu den Lohnsteuerabzugsmerkmalen“, dem Hauptvordruck und der Anlage „Kinder“ zu stellen (vgl. Rn. 139).

III. Durchführung des Lohnsteuerabzugs

1. Elektronisches Verfahren

Regelverfahren

- 34 Der Lohnsteuerabzug ist regelmäßig nach den amtlich gebildeten ELStAM durchzuführen. Dazu stellt die Finanzverwaltung dem Arbeitgeber die ELStAM unentgeltlich zum elektronischen Abruf bereit (§ 39e Absatz 3 Satz 1 EStG). Die Finanzverwaltung bildet für Arbeitnehmer als Grundlage für den Lohnsteuerabzug die Steuerklasse, die Zahl der Kinderfreibetragszähler für die Steuerklassen I bis IV sowie die Merkmale für den Kirchensteuerabzug automatisch als ELStAM. Auf Antrag des Arbeitnehmers werden auch Freibeträge und Hinzurechnungsbeträge nach § 39a EStG oder ein Faktor nach § 39f EStG berücksichtigt.

Verfahren bei unzutreffenden ELStAM

- 35 Stellt die Finanzverwaltung dem Arbeitgeber unzutreffende ELStAM bereit, kann der Arbeitnehmer deren Berichtigung beim Finanzamt beantragen (§ 39 Absatz 1 Satz 2 und Absatz 2 EStG, vgl. Rn. 5 und 8 ff.). In Betracht kommen neben unzutreffenden melderechtlichen Merkmalen insbesondere ELStAM, die aus technischen Gründen nicht zeitnah berichtigt werden können. Neben der Möglichkeit des Arbeitnehmers, eine Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug zu beantragen (vgl. Rn. 36), besteht für den Arbeitgeber die Möglichkeit, für die Dauer von bis zu drei Monaten den Lohnsteuerabzug mit den voraussichtlichen ELStAM durchzuführen (vgl. Rn. 88 ff.).
- 36 **Um bei unzutreffenden ELStAM den zutreffenden Lohnsteuerabzug vornehmen zu können, stellt das Finanzamt auf Antrag des Arbeitnehmers eine Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug (§ 39 Absatz 1 Satz 2 EStG) in der Regel bis zum Ende des Kalenderjahres, für welches die Bescheinigung gilt, aus und sperrt gleichzeitig den Arbeitgeberabruf (Vollsperrung). Durch diese Sperrung werden dem Arbeitgeber für den Arbeitnehmer keine ELStAM mehr bereitgestellt. Stattdessen erhält er in der auf die Sperrung folgenden monatlichen Änderungsliste (Monatsliste) einen Hinweis auf den Wegfall der Abrufberechtigung. Legt der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber die Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug vor, sind die darauf eingetragenen Lohnsteuerabzugsmerkmale maßgebend. Folglich hat sie der Arbeitgeber in das**

Lohnkonto des Arbeitnehmers zu übernehmen, dem Lohnsteuerabzug zugrunde zu legen und die Regelung in § 39e Absatz 6 Satz 8 EStG (Lohnsteuerabzug nach Steuerklasse VI) nicht anzuwenden. Bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses vor Ablauf des Kalenderjahres hat er dem Arbeitnehmer diese Bescheinigung auszuhändigen (vgl. Rn. 98).

- 37 Hebt das Finanzamt die Vollsperrung gemäß Rn. 36 auf, werden dem Arbeitgeber die für den Arbeitnehmer zutreffenden ELStAM in einer Monatsliste zum Abruf bereitgestellt. Mit dem erneuten Abruf der ELStAM durch den Arbeitgeber verliert die Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug ihre Gültigkeit; sie ist nicht an das Finanzamt zurückzugeben. Der Arbeitgeber darf sie nach Ablauf des Kalenderjahres vernichten.**
- 38 Ist eine Korrektur unzutreffender ELStAM durch das Finanzamt für zurückliegende Lohnzahlungszeiträume erforderlich, stellt das Finanzamt auf Antrag des Arbeitnehmers eine befristete Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug aus (§ 39 Absatz 1 Satz 2 EStG). Dies gilt insbesondere für Änderungen von ELStAM im Einspruchsverfahren oder bei verzögert übermittelten bzw. weiterverarbeiteten Daten der Meldebehörden. In der befristeten Bescheinigung werden die anzuwendenden Lohnsteuerabzugsmerkmale für im Kalenderjahr zurückliegende Monate ausgewiesen (befristet bis zum Monatsende vor Bereitstellung der zutreffenden ELStAM). Weil diese Lohnsteuerabzugsmerkmale nur für die Vergangenheit anzuwenden sind, wird der Arbeitgeberabruf für die ELStAM nicht gesperrt.

2. Arbeitgeberpflichten

Registrierung zur Abrufberechtigung unter „Mein ELSTER“

- 39 Die Lohnsteuerabzugsmerkmale werden aus der ELStAM-Datenbank in der Regel elektronisch bereitgestellt. Für die Teilnahme am ELStAM-Verfahren muss sich ein Arbeitgeber zunächst einmalig auf der Internetseite www.elster.de unter „Mein ELSTER“ registrieren (sog. ELSTER-Authentifizierung). Dies ermöglicht der Finanzverwaltung nachzuverfolgen, wer zu welchem Zeitpunkt als Arbeitgeber welche Daten aus der Datenbank angefordert hat.**
- 40 Nach erfolgreicher Authentifizierung erhält der Arbeitgeber ein elektronisches Zertifikat. Für die Teilnahme am ELStAM-Verfahren wird die Auswahl des Organisationszertifikats empfohlen. Dafür hat eine Registrierung mit der Wirtschafts-Identifikationsnummer bzw. der Steuernummer der Betriebsstätte oder des Teils des Betriebs des Arbeitgebers, in dem der für die Durchführung des Lohnsteuerabzugs maßgebende Arbeitslohn des Arbeitnehmers ermittelt wird (§ 39e Absatz 6 Satz 6 Nummer 1 Satz 2 und Absatz 9 EStG), zu erfolgen. Dieses Zertifikat wird dem Unternehmen zugewiesen. Technisch ist es möglich, zu einer Wirtschafts-Identifikationsnummer bzw. Steuernummer bis zu 100 gleichwertige Organisationszertifikate zu erzeugen.**
- 41 Die Registrierung für ein Zertifikat erfolgt mit der aktuellen Wirtschafts-Identifikationsnummer bzw. Steuernummer der Betriebsstätte oder des Teils des Betriebs des Arbeitgebers, in dem der für die Durchführung des Lohnsteuerabzugs maßgebende Arbeitslohn des Arbeitnehmers ermittelt wird (§ 39e Absatz 6 Satz 6 Nummer 1 Satz 2 und Absatz 9 EStG), im Internet unter „ELSTER - Ihr Online-Finanzamt“ - (nach Registrierung dann im geschützten Bereich „Mein ELSTER“)**

direkt von der Startseite aus. Alternativ kann sie über den Bereich der Benutzergruppe „Arbeitgeber“ vorgenommen werden.

- 42 Arbeitgeber, die ihre Lohnabrechnungen durch einen Dritten erstellen lassen, z. B. durch einen Steuerberater, benötigen keine eigene Registrierung. Entsprechendes gilt in den Fällen des § 38 Absatz 3a EStG (z. B. „Mehrarbeitgebermodell“). In diesen Fällen übernimmt der Dritte als „Datenübermittler“ die Aufgaben des Arbeitgebers. Dieser benötigt hierfür nur sein eigenes und kein zusätzliches Zertifikat für den betroffenen Arbeitgeber. Weitere Informationen für Arbeitgeber stehen im Internet unter www.elster.de zur Verfügung.

Mitteilung der Steuernummer an den Arbeitnehmer

- 43 Möchte der Arbeitnehmer eine Negativ- oder Positivliste (vgl. Rn. 77 ff.) beim Finanzamt einrichten, hat der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer die Wirtschafts-Identifikationsnummer bzw. die Steuernummer der Betriebsstätte oder des Teils des Betriebs des Arbeitgebers, in dem der für die Durchführung des Lohnsteuerabzugs maßgebende Arbeitslohn des Arbeitnehmers ermittelt wird, mitzuteilen (§ 39e Absatz 6 Satz 6 Nummer 1 Satz 2 und Absatz 9 EStG). Der Arbeitnehmer hat für die Verwendung dieser Wirtschafts-Identifikationsnummer bzw. Steuernummer die Schutzvorschriften für die ELStAM entsprechend zu beachten (§ 39e Absatz 6 Satz 6 Nummer 1 Satz 3 EStG ist sinngemäß anzuwenden, vgl. Rn. 106 f.).

Abruf der ELStAM

- 44 Die Teilnahme am ELStAM-Verfahren setzt voraus, dass der Arbeitgeber den neu eingestellten Arbeitnehmer bei der Finanzverwaltung per Datenfernübertragung anmeldet und dadurch dessen ELStAM anfordert. Mit der Anmeldebestätigung werden dem Arbeitgeber die ELStAM des Arbeitnehmers zur Verfügung gestellt. Diese ELStAM sind für die Lohnabrechnung abzurufen, in das Lohnkonto zu übernehmen und gemäß der zeitlichen Gültigkeitsangabe anzuwenden (§ 39e Absatz 4 Satz 2 EStG).

- 45 Kann der Arbeitgeber die elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale wegen technischer Störungen (vgl. hierzu Rn. 88 f.) nicht abrufen oder hat der Arbeitnehmer die fehlende Mitteilung der ihm zuzuteilenden Identifikationsnummer nicht zu vertreten, hat der Arbeitgeber für die Lohnsteuerberechnung die voraussichtlichen Lohnsteuerabzugsmerkmale im Sinne des § 38b EStG längstens für die Dauer von drei Kalendermonaten zu Grunde zu legen (vgl. § 39c Absatz 1 Satz 2 EStG).**

- 46 Für die Anforderung von ELStAM hat der Arbeitgeber folgende Daten des Arbeitnehmers mitzuteilen (§ 39e Absatz 4 Satz 3 EStG):

1. Identifikationsnummer,
2. Tag der Geburt,
3. Tag des Beginns des Dienstverhältnisses,
4. Referenzdatum (vgl. Rn. 50),
5. ob es sich um das erste Dienstverhältnis (Hauptarbeitsverhältnis mit Steuerklasse I bis V) oder um ein weiteres Dienstverhältnis (Nebendarbeitsverhältnis mit Steuerklasse VI) handelt (§ 38b Absatz 1 Satz 2 Nummer 6 EStG),
6. etwaige Angaben, ob und in welcher Höhe ein nach § 39a Absatz 1 Satz 1 Nummer 7 EStG festgestellter Freibetrag und Hinzurechnungsbetrag abgerufen werden soll.

Ist ein Antrag nach § 39 Absatz 3 Satz 1 EStG oder § 39e Absatz 8 EStG nicht gestellt, hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer nach Steuerklasse VI zu ermitteln. Legt der Arbeitnehmer binnen sechs Wochen nach Eintritt in das Dienstverhältnis oder nach Beginn des Kalenderjahres eine Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug vor, sind die Lohnsteuerermittlungen für die vorangegangenen Monate zu überprüfen und, falls erforderlich, zu ändern. Die zu wenig oder zu viel einbehaltene Lohnsteuer ist jeweils bei der nächsten Lohnabrechnung auszugleichen (§ 39c Absatz 2 Satz 2 i. V. m. Absatz 1 Satz 4 und 5 EStG).

- 47 Für beschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer ist die Identifikationsnummer nach § 39 Absatz 3 Satz 1 EStG beim Betriebsstättenfinanzamt des Arbeitgebers (§ 41a Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 EStG) zu beantragen. Die Zuteilung einer Identifikationsnummer kann auch der Arbeitgeber beantragen, wenn ihn der Arbeitnehmer dazu bevollmächtigt hat (§ 80 Absatz 1 AO i. V. m. § 39 Absatz 3 Satz 2 EStG). Wurde dem beschränkt einkommensteuerpflichtigen Arbeitnehmer bereits eine Identifikationsnummer zugeteilt, teilt das Betriebsstättenfinanzamt diese auf Anfrage des Arbeitnehmers schriftlich mit. Der Arbeitgeber ist auch berechtigt, eine Anfrage im Namen des Arbeitnehmers zu stellen.**
- 48 Zur Beantragung der Identifikationsnummer steht der bundeseinheitliche Vordruck „Antrag auf Vergabe einer steuerlichen Identifikationsnummer für nicht meldepflichtige Personen durch das Finanzamt“ in Papier und auf dem Formularserver des Bundes (<https://www.formulare-bfinv.de>) zur Verfügung (vgl. Rn. 139).**
- 49 Die Anmeldung eines ersten Dienstverhältnisses ist nur bei Vorliegen einer entsprechenden Mitteilung des Arbeitnehmers zulässig. Teilt der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber auch auf Nachfrage nicht mit, ob es sich um das erste oder ein weiteres Dienstverhältnis handelt, muss der Arbeitgeber ein weiteres Dienstverhältnis anmelden und die Lohnsteuer nach der Steuerklasse VI ermitteln (§ 39c Absatz 1 Satz 1 EStG). Die Teilnahme des Arbeitnehmers im ELStAM-Verfahren mit der Steuerklasse I bis V (erstes Dienstverhältnis) ist ohne Angabe der Art des Dienstverhältnisses bei der Anmeldung durch den Arbeitgeber nicht möglich. Diese Angabe ist zwingend erforderlich.**
- 50 Neben dem „Beschäftigungsbeginn“ hat der Arbeitgeber in der Anmeldung des Arbeitnehmers zusätzlich das Referenzdatum anzugeben. Das Referenzdatum ist das Datum, ab dem ELStAM bereitgestellt werden sollen („gültig ab“) und ist bei neu eingestellten Arbeitnehmern in der Regel identisch mit dem Datum des Beschäftigungsbeginns. Das Referenzdatum darf weder in der Zukunft noch vor dem Beschäftigungsbeginn liegen. Das Referenzdatum darf bezüglich eines Arbeitnehmers nur einmalig für diesen einen Arbeitgeber verwendet werden. Eine Mehrfachverwendung wird mit einem Fehlerhinweis abgelehnt.**
- 51 Das Referenzdatum kann von dem Datum des Beschäftigungsbeginns abweichen.**

Beispiel:

Ab 1. Mai Beschäftigungsbeginn i. R. eines geringfügigen Beschäftigungsverhältnisses mit pauschaler Lohnsteuererhebung - der Arbeitnehmer ist nicht in der ELStAM-Datenbank anzumelden - und ab 1. Oktober Umwandlung in ein sozialversicherungspflichtiges

Beschäftigungsverhältnis mit der Besteuerung des Arbeitslohns im Regelverfahren nach den ELStAM des Arbeitnehmers.

Als Beschäftigungsbeginn ist der 1. Mai und als Referenzdatum der 1. Oktober anzugeben.

- 52 Darüber hinaus darf bei einer Anmeldung des Arbeitnehmers vor dem 1. März des aktuellen Jahres das Referenzdatum nicht vor dem 1. Januar des Vorjahres liegen. Bei einer Anmeldung nach dem 28. bzw. 29. Februar des aktuellen Jahres darf das Referenzdatum nicht vor dem 1. Januar des aktuellen Jahres liegen.

Laufendes Abrufverfahren

- 53 Der Arbeitgeber ist verpflichtet, die ELStAM monatlich anzufragen und abzurufen (§ 39e Absatz 5 Satz 3 EStG). Da sich die Lohnsteuerabzugsmerkmale der Arbeitnehmer in einer Vielzahl von Fällen nicht in jedem Monat ändern, hat die Finanzverwaltung einen Mitteilungsservice eingerichtet (Abruf der Änderungslisten). Zur Nutzung dieses Mitteilungsverfahrens kann der Arbeitgeber auf der Internetseite www.elster.de unter „Mein ELSTER“ auswählen, per E-Mail über die Bereitstellung von Änderungen informiert zu werden. Es wird nicht beanstandet, wenn der Arbeitgeber nur in den Fällen ELStAM anfragt und abrufen, in denen er durch den E-Mail-Mitteilungsservice erfährt, dass sich für den Lohnzahlungszeitraum Änderungen bei den ELStAM seiner Arbeitnehmer ergeben haben (§ 39e Absatz 5 Satz 1 Nummer 1 EStG).

- 54 Ruft der Arbeitgeber die (geänderten) ELStAM nicht (regelmäßig) ab, ist der Arbeitslohn auf Basis der für den Lohnzahlungszeitraum bereitgestellten ELStAM nachzuersteuern. § 39c Absatz 1 Satz 1 EStG ist insoweit nicht anzuwenden.**

- 55 Legt der Arbeitnehmer eine Bescheinigung des Finanzamts zur Korrektur des Lohnsteuerabzugs zurückliegender Lohnzahlungszeiträume vor (vgl. Rn. 36 und 38), ist eine Änderung des Lohnsteuerabzugs nach Maßgabe des § 41c Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 EStG möglich.

Gültigkeit der ELStAM, Beendigung des Dienstverhältnisses

- 56 Die abgerufenen ELStAM sind gemäß der zeitlichen Gültigkeitsangabe vom Arbeitgeber für die Durchführung des Lohnsteuerabzugs des Arbeitnehmers anzuwenden (§ 39e Absatz 5 Satz 1 EStG), bis

1. ihm die Finanzverwaltung geänderte ELStAM zum Abruf bereitstellt oder
2. der Arbeitgeber der Finanzverwaltung die Beendigung des Dienstverhältnisses mitteilt.

- 57 Der Arbeitgeber hat der Finanzverwaltung die Beendigung des Dienstverhältnisses unverzüglich mitzuteilen (§ 39e Absatz 4 Satz 5 EStG); dies gilt für jedes Haupt- sowie Nebenarbeitsverhältnis. Hierzu übermittelt der Arbeitgeber die Daten des abzumeldenden Arbeitnehmers (Identifikationsnummer, Geburtsdatum, Datum der Beendigung des Dienstverhältnisses und das Referenzdatum) auf elektronischem Weg nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz (Abmeldung). Vgl. im Übrigen Rn. 62 ff.

Besonderheiten im Sterbemonat des Arbeitnehmers

- 58 Mit der Übermittlung des Sterbedatums durch die Meldebehörde an die ELStAM-Datenbank ist der Datensatz für die ELStAM und die Abrufberechtigung für jeden Arbeitgeber gesperrt. Der Arbeitgeber eines verstorbenen Arbeitnehmers erhält mit der auf den Sterbezeitpunkt folgenden Monatsliste den Hinweis, dass keine Abrufberechtigung mehr vorliegt. Die

Nachricht, dass der Arbeitnehmer verstorben ist, darf aus Datenschutzgründen nicht mitgeteilt werden.

- 59 Für ausstehende Arbeitslohnzahlungen sind die ELStAM des Erben anzuwenden. Abweichend davon kann die Zahlung von laufendem Arbeitslohn für den gesamten Monat, in dem der Arbeitnehmer verstorben ist, nach den ELStAM des Verstorbenen abgerechnet werden (R 19.9 Absatz 1 LStR). Wird für die folgenden Monate laufender Arbeitslohn gezahlt, sind die ELStAM des Erben anzuwenden. Der verstorbene Arbeitnehmer ist dazu zum Ende des Sterbemonats abzumelden und der Erbe zum 1. des folgenden Monats anzumelden. Im Fall einer Fiskalerbschaft erbt keine natürliche Person. Aus diesem Grund sind auch keine ELStAM-Daten abrufbar; es ist keine Lohnsteuer einzubehalten und abzuführen.

Lohnzahlungen nach Beendigung des Dienstverhältnisses

- 60 Zahlt der Arbeitgeber nach Beendigung des Dienstverhältnisses laufenden Arbeitslohn (R 39b.2 Absatz 1 LStR), sind der Besteuerung die ELStAM zum Ende des Lohnzahlungszeitraums zugrunde zu legen, für den die Nachzahlung erfolgt (R 39b.5 Absatz 1 Satz 3 LStR). Eine erneute Anmeldung des Arbeitnehmers bei der Finanzverwaltung ist insoweit nicht erforderlich.
- 61 Handelt es sich dagegen um sonstige Bezüge (R 39b.2 Absatz 2 LStR), sind für die Besteuerung die ELStAM zum Ende des Kalendermonats des Zuflusses des sonstigen Bezugs maßgebend (R 39b.6 Absatz 3 Satz 1 LStR). Der Arbeitgeber muss daher den Arbeitnehmer erneut bei der Finanzverwaltung anmelden. Dazu sollte er sich mit dem Arbeitnehmer abstimmen, ob die Anmeldung für die Arbeitslohnnachzahlung als Hauptarbeitsverhältnis (für Steuerklasse I bis V) oder als Nebenarbeitsverhältnis (für Steuerklasse VI) vorgenommen werden soll. Unterlässt der Arbeitgeber in diesem Fall die Anmeldung, obwohl ihm die hierzu erforderlichen Angaben des Arbeitnehmers vorliegen und der Anmeldung keine technischen Hinderungsgründe gemäß § 39c Absatz 1 Satz 2 EStG entgegenstehen, ist der Steuerabzug nach der Steuerklasse VI vorzunehmen.

Beispiel zur Arbeitslohnnachzahlung nach Arbeitgeberwechsel:

Ein Arbeitnehmer beendet seine Beschäftigung beim ersten Arbeitgeber A (dort bis dahin Steuerklasse I) zum 31. Oktober 01 und beginnt ein neues Hauptbeschäftigungsverhältnis beim Arbeitgeber B zum 1. November 01 (dort Steuerklasse I). Arbeitgeber A zahlt am 15. November 01 noch Arbeitslohn aus dem früheren Beschäftigungsverhältnis an den Arbeitnehmer (Nachzahlung für Oktober 01). Nach welcher Steuerklasse muss die Besteuerung erfolgen?

Laufender Arbeitslohn

Nachzahlungen von Arbeitslohn, die sich ausschließlich auf Lohnzahlungszeiträume beziehen, die im Kalenderjahr der Zahlung enden (hier Auszahlung am 15. November 01 für Oktober 01), stellen begrifflich laufenden Arbeitslohn dar (R 39b.2 Absatz 1 Nummer 6 LStR). Folglich ist diese Nachzahlung für die Berechnung der Lohnsteuer dem Lohnzahlungszeitraum zuzurechnen, für den sie geleistet wurde (R 39b.5 Absatz 4 Satz 1 LStR).

Der Arbeitgeber A hat daher die Arbeitslohnnachzahlung für Oktober 01 dem Lohnzahlungszeitraum Oktober 01 zuzurechnen und folglich nach der Steuerklasse I zu versteuern (R 39b.5

Absatz 1 Satz 3 LStR). Hierfür ist eine erneute Anmeldung des Arbeitnehmers im ELStAM-Verfahren nicht erforderlich.

Sonstiger Bezug

Allerdings steht dem Arbeitgeber A insoweit ein Wahlrecht zu. Er hat auch die Möglichkeit, diese Nachzahlung als sonstigen Bezug zu behandeln, wenn der Arbeitnehmer von ihm nicht ausdrücklich die zuvor erläuterte Besteuerung als laufenden Arbeitslohn verlangt hat (R 39b.5 Absatz 4 Satz 2 LStR). Von einem sonstigen Bezug ist die Lohnsteuer stets in dem Zeitpunkt einzubehalten, in dem er zufließt. In diesem Fall sind die Lohnsteuerabzugsmerkmale (insbesondere die Steuerklasse) zugrunde zu legen, die zum Ende des Kalendermonats des Zuflusses gelten (R 39b.6 Absatz 1 LStR); aufgrund der Auszahlung am 15. November 01 folglich im Monat November 01. Weil der Arbeitnehmer aber ab November 01 ein erstes Beschäftigungsverhältnis (Steuerklasse I) beim neuen Arbeitgeber B aufgenommen hat, wäre die vom Arbeitgeber A geleistete Nachzahlung nach der Steuerklasse VI zu besteuern. Dafür müsste der Arbeitgeber A den Arbeitnehmer erneut im ELStAM-Verfahren anmelden.

Abwandlung zum vorherigen Beispiel:

Die Arbeitslohnnachzahlung erfolgt nicht am 15. November 01, sondern erst in 02. Weil die Nachzahlung erst im Kalenderjahr 02 geleistet wird, liegt regelmäßig ein sonstiger Bezug vor, der nach der Steuerklasse VI zu besteuern ist (R 39b.6 Absatz 1 LStR). Nur wenn der Arbeitslohn dem Arbeitnehmer innerhalb der ersten drei Wochen des nachfolgenden Kalenderjahres zufließt, liegt laufender Arbeitslohn des Lohnzahlungszeitraums Oktober 01 vor, der nach der Steuerklasse I zu versteuern ist (R 39b.2 Absatz 1 Nummer 7 und R 39b.5 Absatz 4 Satz 1 LStR).

3. Arbeitgeberwechsel

- 62 In Fällen des Arbeitgeberwechsels ist der bisherige Arbeitgeber verpflichtet, die Beendigung des Dienstverhältnisses der Finanzverwaltung unverzüglich durch Datenfernübertragung mitzuteilen und den Arbeitnehmer bei der Finanzverwaltung zeitnah elektronisch abzumelden (§ 39e Absatz 4 Satz 5 EStG, vgl. Rn. 57). Der neue Arbeitgeber hat sich bei der Finanzverwaltung als Arbeitgeber anzumelden und die ELStAM des Arbeitnehmers abzurufen (vgl. Rn. 44 ff.).**
- 63 Bei der Abmeldung ist zu berücksichtigen, dass die aktuellen ELStAM des Arbeitnehmers dem Arbeitgeber ab dem ersten bis zum fünften Werktag des Folgemonats über eine Monatsliste zum Abruf bereitgestellt werden. Erfolgt die Abmeldung des Arbeitnehmers vor dem fünften Werktag des Folgemonats, kann der bisherige Arbeitgeber die aktuellen ELStAM des Arbeitnehmers für den Monat der Beendigung des Dienstverhältnisses ggf. nicht abrufen.**

4. Weiteres Dienstverhältnis

Beginn eines weiteren Dienstverhältnisses

- 64 Beginnt der Arbeitnehmer ein neues Dienstverhältnis und bezieht er nebeneinander von mehreren Arbeitgebern Arbeitslohn, hat er zu entscheiden, welches das erste und welches das weitere Dienstverhältnis ist. Soll der Arbeitslohn des neuen Dienstverhältnisses nach der Steuerklasse VI besteuert werden, hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber neben der Identifikationsnummer und dem Tag der Geburt**

mitzuteilen, dass es sich um ein weiteres Dienstverhältnis handelt (vgl. Rn. 70 f.). Zur Berücksichtigung eines festgestellten Freibetrags (§ 39a Absatz 1 Satz 1 Nummer 7 EStG) vgl. Rn. 127. Soll der Arbeitslohn des neuen Dienstverhältnisses nach den Merkmalen des ersten Dienstverhältnisses besteuert werden, hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber mitzuteilen, dass es sich um das erste Dienstverhältnis handelt (vgl. Rn. 46). Ferner hat der Arbeitnehmer auch dem bisherigen Arbeitgeber mitzuteilen, dass und ab wann es sich bei dem bisherigen Hauptarbeitsverhältnis um ein Nebenarbeitsverhältnis handelt (vgl. Rn. 67).

- 65 Nachdem der Arbeitgeber des neuen Dienstverhältnisses den Arbeitnehmer bei der Finanzverwaltung angemeldet hat, bildet die Finanzverwaltung die ELStAM automatisch und stellt sie dem Arbeitgeber zum Abruf bereit. Wird das neue Dienstverhältnis als Hauptarbeitsverhältnis angemeldet, stellt die Finanzverwaltung diesem Arbeitgeber die ELStAM nach Rn. 4 ff. und dem anderen Arbeitgeber nach der Anmeldung als Nebenarbeitsverhältnis als ELStAM die Steuerklasse VI und ggf. die rechtliche Zugehörigkeit zu einer steuererhebenden Religionsgemeinschaft sowie einen Freibetrag nach § 39a Absatz 1 Satz 1 Nummer 7 EStG zum Abruf bereit.
- 66 Die für das neue Dienstverhältnis gültigen ELStAM werden in der Regel rückwirkend ab dem in der Anmeldung verwendeten Referenzdatum (vgl. Rn. 50) gebildet.

5. Hauptarbeitgeberwechsel

Wechsel des ersten Dienstverhältnisses

- 67 Bezieht der Arbeitnehmer nebeneinander von mehreren Arbeitgebern Arbeitslohn, kann er auch während des Kalenderjahres einen neuen ersten Arbeitgeber (Hauptarbeitgeber) bestimmen. Hierfür ist dem neuen Hauptarbeitgeber mitzuteilen, dass es sich nun um das erste Dienstverhältnis handelt. Dem weiteren Arbeitgeber ist mitzuteilen, dass es sich nun um das weitere Dienstverhältnis handelt und ggf. ob und in welcher Höhe ein nach § 39a Absatz 1 Satz 1 Nummer 7 EStG festgestellter Freibetrag (vgl. Rn. 127) abgerufen werden soll. Der weitere Arbeitgeber muss sich daraufhin abmelden und als Nebenarbeitgeber neu anmelden (vgl. Rn. 68). Ein solcher Wechsel darf frühestens mit Wirkung vom Beginn des Kalendermonats an erfolgen, in dem der Arbeitnehmer das erste Dienstverhältnis neu bestimmt.

Anmeldung eines Hauptarbeitgebers vor Abmeldung des bisherigen Hauptarbeitgebers

- 68 Erfolgt bei einem Hauptarbeitgeberwechsel die Anmeldung des Arbeitnehmers durch den neuen Hauptarbeitgeber, bevor der bisherige Hauptarbeitgeber die Abmeldung vorgenommen hat, ist die Bereitstellung von ELStAM an die beteiligten Arbeitgeber von dem bei dieser Anmeldung verwendeten Referenzdatum unter Beachtung einer Kulanfrist („6-Wochenfrist“) abhängig. In der Regel wird in diesen Fällen ein bereits vorhandenes Hauptarbeitsverhältnis zu einem Nebenarbeitsverhältnis umqualifiziert. Die möglichen Fallgestaltungen und damit verbundenen Konsequenzen sind im Dokument „Fallbeispiele“ unter www.elster.de dargestellt.
- 69 Ist der Hauptarbeitgeberwechsel durch eine zu Unrecht durchgeführte Anmeldung als Hauptarbeitgeber erfolgt (z. B. unberechtigter Hauptarbeitgeber ist eigentlich Nebenarbeitgeber), kann der tatsächliche Hauptarbeitgeber die Hauptarbeitgebereigenschaft als solcher durch eine erneute (rückwirkende) Anmeldung

als Hauptarbeitgeber zurückerlangen. Die hierbei zu beachtenden Regeln sind im Dokument „Fallbeispiele“ unter www.elster.de beschrieben.

6. Pflichten des Arbeitnehmers

Gegenüber dem Arbeitgeber

70 Zum Zweck des Abrufs der ELStAM hat der Arbeitnehmer jedem Arbeitgeber bei Eintritt in das Dienstverhältnis Folgendes mitzuteilen (§ 39e Absatz 4 Satz 1 EStG):

1. die Identifikationsnummer sowie den Tag der Geburt,
2. ob es sich um das erste oder ein weiteres Dienstverhältnis handelt (vgl. Rn. 64),
3. ggf. ob und in welcher Höhe ein nach § 39a Absatz 1 Satz 1 Nummer 7 EStG festgestellter Freibetrag abgerufen werden soll (vgl. Rn. 127).

71 Soll in einem zweiten oder weiteren Dienstverhältnis ein Freibetrag nach § 39a Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 bis 6 EStG abgerufen werden, wird auf die Erläuterung unter Rn. 123 und 125 verwiesen.

Gegenüber der Finanzverwaltung

72 Die Steuerklasse und die Zahl der Kinderfreibeträge für minderjährige Kinder werden in der Regel automatisch geändert (vgl. Rn. 27 und 28). Auslöser hierfür sind Mitteilungen der Meldebehörden über den geänderten Familienstand bzw. die Geburt oder den Tod eines Kindes. In diesen Fällen ist der Arbeitnehmer nicht zu einer Mitteilung an das Finanzamt verpflichtet (§ 39 Absatz 5 Satz 3 i. V. m. § 39e Absatz 2 Satz 2 EStG).

73 **Ändern sich die persönlichen Verhältnisse des Arbeitnehmers und treten die Voraussetzungen zur Einreihung in eine für ihn ungünstigere Steuerklasse oder für eine geringere Zahl der Kinderfreibeträge ein, ist er in den Fällen, in denen die Änderungen nicht durch geänderte Meldedaten automatisch angestoßen werden, verpflichtet, dies dem Finanzamt mitzuteilen und die Steuerklasse sowie die Zahl der Kinderfreibeträge umgehend ändern zu lassen (§ 39 Absatz 5 Satz 1 EStG). Dies gilt insbesondere bei dauernder Trennung der Ehegatten oder wenn die Voraussetzungen für die Berücksichtigung des Entlastungsbetrags für Alleinerziehende und somit für die Anwendung der Steuerklasse II entfallen. Neben der Anzeigepflichtung nach § 39 Absatz 5 Satz 1 EStG ist der Arbeitnehmer ebenfalls verpflichtet, Änderungen zu seinen Ungunsten im Rahmen eines beantragten Freibetrages umgehend anzuzeigen (§ 39a Absatz 1 Satz 5 EStG).**

74 Ferner besteht eine Mitteilungspflicht des Arbeitnehmers gegenüber dem Finanzamt, wenn ihm bekannt wird, dass die ELStAM zu seinen Gunsten von den nach § 39 EStG zu bildenden Lohnsteuerabzugsmerkmalen abweichen (§ 39e Absatz 6 Satz 5 EStG), z. B. wenn der Arbeitgeber abgerufene ELStAM irrtümlich nicht dem zutreffenden Arbeitnehmer zugeordnet hat.

75 **Wird ein unbeschränkt einkommensteuerpflichtiger Arbeitnehmer beschränkt einkommensteuerpflichtig, z. B. weil er ins grenznahe Ausland verzieht und seinen Arbeitsplatz im Inland beibehält, hat er dies zusätzlich zur Abmeldung bei der zuständigen Meldebehörde auch seinem bislang zuständigen Wohnsitzfinanzamt (vgl. Rn. 13) unverzüglich mitzuteilen (§ 39 Absatz 7 Satz 1 EStG). Sollte weiterhin inländischer Arbeitslohn bezogen werden, erfolgt entweder weiterhin eine Teilnahme**

am ELStAM-Verfahren (soweit § 1 Absatz 4 EStG ohne Freibetrag nach § 39a EStG greift) oder eine Sperre verbunden mit der Erteilung einer Bescheinigung vgl. Rn. 134).

76 Zu den Folgerungen aufgrund fehlender oder unzutreffender Angaben vgl. **Rn. 86 bis 95.**

7. Rechte des Arbeitnehmers

Abrufsperrungen und Abrufberechtigungen

77 Der Arbeitnehmer kann einen oder mehrere zum Abruf von ELStAM berechnigte(n) Arbeitgeber benennen (Abrufberechnigung, „Positivliste“) oder bestimmte Arbeitgeber von der Abrufberechnigung im ELStAM-Verfahren ausschließen (Abrufsperrung, „Negativliste“; § 39e Absatz 6 Satz 6 Nummer 1 EStG). Zudem gibt es die Möglichkeit, sämtliche Arbeitgeber vom Abruf auszuschließen („Vollsperrung“; § 39e Absatz 6 Satz 6 Nummer 2 EStG). Eine Abrufberechnigung oder eine Sperrung ist dem Finanzamt mit dem Formular „Antrag auf Lohnsteuer-Ermäßigung und zu den Lohnsteuerabzugsmerkmalen“, dem Hauptvordruck und der Anlage „elektronische Lohnsteuerabzugsmerkmale“ mitzuteilen (vgl. Rn. 139). Eine Verpflichtung zur Erteilung einer Abrufberechnigung der ELStAM oder deren Sperrung besteht nicht.

78 Abrufberechtigungen und Abrufsperrungen gelten lediglich mit Wirkung für die Zukunft, eine rückwirkende Berücksichtigung ist nicht möglich. Sie gelten bis der Arbeitnehmer erklärt, die Abrufberechnigung zu widerrufen oder die Sperrung aufzuheben.

79 Die Erteilung einer Abrufberechnigung oder Sperrung eines spezifischen Arbeitgebers zum Abruf der ELStAM setzt die Angabe der Wirtschafts-Identifikationsnummer bzw. der Steuernummer der Betriebsstätte oder des Teils des Betriebs des Arbeitgebers, in dem der für die Durchführung des Lohnsteuerabzugs maßgebende Arbeitslohn des Arbeitnehmers ermittelt wird, voraus. Zu den sich hieraus ergebenden Arbeitgeberpflichten vgl. Rn. 43. Für die Verwendung der Wirtschafts-Identifikationsnummer bzw. Steuernummer des Arbeitgebers gelten die Regelungen zu den Schutzvorschriften für die ELStAM entsprechend (vgl. Rn. 106 f.).

Positivliste

80 Hat der Arbeitnehmer bei seinem zuständigen Wohnsitz- bzw. Betriebsstättenfinanzamt (vgl. Rn. 13) eine Positivliste eingereicht, werden darin nicht genannte Arbeitgeber für den Abruf von ELStAM des Antragstellers gesperrt. Wird im Falle eines Arbeitgeberwechsels der neue Arbeitgeber nicht in eine bereits vorhandene Positivliste aufgenommen, ist ein Abruf der ELStAM durch den neuen Arbeitgeber nicht möglich. Bei fehlender Abrufberechnigung ist der Arbeitgeber zur Anwendung der Steuerklasse VI verpflichtet (§ 39e Absatz 6 Satz 8 EStG). Die Aufnahme von Arbeitgebern in die Positivliste setzt kein bestehendes Arbeitsverhältnis voraus.

Negativliste

81 Hat der Arbeitnehmer bei seinem zuständigen Wohnsitz- bzw. Betriebsstättenfinanzamt (vgl. Rn. 13) eine Negativliste eingereicht, können die darin genannten Arbeitgeber die ELStAM des Antragstellers nicht abrufen. Kommt es gleichwohl zu einem Dienstverhältnis und einer Arbeitslohnzahlung eines dieser Arbeitgeber, hat er aufgrund der fehlenden Abrufberechnigung die Steuerklasse VI anzuwenden (§ 39e Absatz 6 Satz 8 EStG).

Vollsperrung

829 Hat der Arbeitnehmer bei seinem zuständigen Wohnsitz- bzw. Betriebsstättenfinanzamt (vgl. Rn. 13) beantragt, die Bildung oder Bereitstellung der ELStAM allgemein sperren zu lassen, ist ein Abruf nicht möglich. Aufgrund der fehlenden Abrufberechtigung hat der Arbeitgeber die Steuerklasse VI anzuwenden (§ 39e Absatz 6 Satz 8 EStG). Die Sperrung bleibt solange bestehen, bis der Arbeitnehmer die Bildung oder Bereitstellung der ELStAM allgemein freischalten lässt.

Auskunft über die eigenen ELStAM

83 Der Arbeitnehmer kann beim zuständigen Wohnsitz- bzw. Betriebsstättenfinanzamt (vgl. Rn. 13) auf Antrag Auskunft über die für ihn gebildeten ELStAM sowie über die durch den Arbeitgeber in den letzten 60 Monaten erfolgten Abrufe der ELStAM (siehe Formular „Antrag auf Lohnsteuer-Ermäßigung und zu den Lohnsteuerabzugsmerkmalen“ und Anlage „elektronische Lohnsteuerabzugsmerkmale“) erhalten. Ein Ausdruck der aktuellen ELStAM kann auch im Rahmen eines Antrags auf Lohnsteuer-Ermäßigung beantragt werden (siehe Vordruck „Antrag auf Lohnsteuer-Ermäßigung und zu den Lohnsteuerabzugsmerkmalen“, Ankreuzfeld Hauptvordruck auf Seite 1). Benötigt ein Alleinerziehender für den Bezug von Elterngeld einen amtlichen Nachweis der Eigenschaft „alleinerziehend“, kann den für die Festsetzung und Auszahlung von Elterngeld zuständigen Behörden im Einzelfall der aktuelle ELStAM-Ausdruck mit der Steuerklasse II vorgelegt werden, wenn der Alleinerziehende bereits in die Steuerklasse II eingereiht ist. Ferner kann der Ausdruck der ELStAM auch zum Nachweis der bei der Berechnung des Arbeitslosengeldes zu berücksichtigenden Lohnsteuerabzugsmerkmale verwendet werden. Eine Änderung der Steuerklasse ausschließlich für den Nachweis gegenüber anderen Behörden kommt hingegen nicht in Betracht. Dem Arbeitnehmer ist es darüber hinaus möglich, seine ELStAM auf der Internetseite www.elster.de unter der Rubrik „Auskunft zur elektronischen Lohnsteuerkarte (ELStAM)“ jederzeit selbst einzusehen. Dazu ist in „Mein ELSTER“ eine einmalige kostenfreie Registrierung unter Verwendung der Identifikationsnummer notwendig (vgl. Rn. 139).

Ungünstigere Lohnsteuerabzugsmerkmale

84 **Unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer haben die Möglichkeit, beim Wohnsitzfinanzamt (vgl. Rn. 13) die Berücksichtigung ungünstigerer Lohnsteuerabzugsmerkmale zu beantragen (§ 38b Absatz 3 Satz 1 EStG; eine ungünstigere Steuerklasse, eine geringere Anzahl von Kindern, siehe Formular „Antrag auf Lohnsteuer-Ermäßigung und zu den Lohnsteuerabzugsmerkmalen, Hauptvordruck und Anlage „elektronische Lohnsteuerabzugsmerkmale“, vgl. Rn. 139). Von ungünstigeren Lohnsteuerabzugsmerkmalen ist stets auszugehen, wenn die vom Arbeitnehmer gewählten Lohnsteuerabzugsmerkmale zu einem höheren Lohnsteuerabzug (inkl. ggf. Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer) führen. Die Einreihung in die Steuerklasse I statt III, IV oder V ist möglich.**

85 Ein solcher Antrag ist z. B. bei einem Arbeitnehmer denkbar, der dem Arbeitgeber seinen aktuellen Familienstand nicht mitteilen möchte. Um zu vermeiden, dass dem Arbeitgeber z. B. nach einer Eheschließung die nunmehr für verheiratete Arbeitnehmer in Betracht kommende Steuerklasse III, IV oder V mitgeteilt wird, kann der Arbeitnehmer beantragen, stattdessen die Steuerklasse I beizubehalten. Der Antrag auf eine ungünstigere Steuerklasse kann bereits vor dem Ereignis (hier Eheschließung) gestellt werden. Änderungen der Meldedaten, die zu einer günstigeren Steuerklasse führen würden, werden in diesem Fall nicht berücksichtigt. Beantragt der Arbeitnehmer die Einreihung in der Steuerklasse I statt der bisherigen Steuerklasse V, geht dies zeitgleich mit einem Wechsel der

Steuerklassenkombination von III/V zu IV/IV einher (vgl. Rn. 16), der andere Ehegatte wird daher in die Steuerklasse IV eingereiht.

8. Durchführung des Lohnsteuerabzugs ohne ELStAM

Fehlende Lohnsteuerabzugsmerkmale

86 Bei fehlenden Lohnsteuerabzugsmerkmalen hat der Arbeitgeber die Lohnsteuererhebung nach der Steuerklasse VI durchzuführen. Dies kommt insbesondere dann in Betracht, wenn der Arbeitnehmer

1. bei Beginn des Dienstverhältnisses seinem Arbeitgeber die zum Abruf der ELStAM erforderliche steuerliche Identifikationsnummer und das Geburtsdatum schuldhaft nicht mitteilt (§ 39e Absatz 4 Satz 1 EStG),
2. eine Übermittlung der ELStAM an den Arbeitgeber gesperrt oder den Arbeitgeber nicht zum Abruf der ELStAM berechtigt hat (§ 39e Absatz 6 Satz 6 Nummer 1 EStG) oder
3. die Bildung oder Bereitstellung der ELStAM allgemein sperren lassen hat (§ 39e Absatz 6 Satz 6 Nummer 2 EStG).

87 **In den vorgenannten Fällen ist die Regelung des § 39c Absatz 1 Satz 2 EStG (Übergangszeit von drei Monaten unter Anwendung der voraussichtlichen Lohnsteuerabzugsmerkmale) nicht anzuwenden. Hinsichtlich der Haftung des Arbeitgebers siehe Rn. 131.**

88 Abweichend hiervon hat der Arbeitgeber in den folgenden Fällen für die Lohnsteuerberechnung - längstens für die Dauer von drei Kalendermonaten - die voraussichtlichen Lohnsteuerabzugsmerkmale im Sinne des § 38b EStG zu Grunde zu legen (§ 39c Absatz 1 Satz 2 EStG), wenn

1. ein Abruf der ELStAM wegen technischer Störungen nicht möglich ist oder
2. der Arbeitnehmer die fehlende Mitteilung über die ihm zuzuteilende Identifikationsnummer nicht zu vertreten hat.

89 Als Störungen in diesem Sinne kommen technische Schwierigkeiten bei Anforderung und Abruf, Bereitstellung oder Übermittlung der ELStAM in Betracht oder eine verzögerte Ausstellung der Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug durch das Finanzamt.

Fehlerhafte Lohnsteuerabzugsmerkmale

90 **Fehlerhafte Lohnsteuerabzugsmerkmale können dadurch entstehen, dass aufgrund einer unvollständigen Datenlieferung der Meldebehörden die Ehegattenverknüpfung entfällt, weshalb die Finanzverwaltung dem Arbeitgeber rückwirkend eine fehlerhafte Steuerklasse mitteilt (z. B. Steuerklasse I statt der bisherigen Steuerklasse III).**

91 Auch in diesen Fällen darf der Arbeitgeber für die Dauer von längstens drei Monaten die voraussichtlichen Lohnsteuerabzugsmerkmale des Arbeitnehmers (hier also regelmäßig die bisherigen ELStAM) anwenden, wenn ohne Änderung der persönlichen Verhältnisse des Arbeitnehmers und ohne dessen Zutun dem Arbeitgeber unzutreffende elektronische Lohnsteuerabzugsmerkmale bereitgestellt werden, die zu einem unzutreffenden Lohnsteuerabzug führen.

- 92¹ Die Finanzverwaltung legt die zuvor beschriebene Regelung des § 39c Absatz 1 Satz 2 EStG praxisorientiert und weitgehend aus. Auch wenn in den Fällen der Bereitstellung unzutreffender elektronischer Lohnsteuerabzugsmerkmale keine „technische Störung“ im engeren Sinne vorliegt, muss der Arbeitnehmer in diesen Fällen seinem Arbeitgeber nicht zwingend eine vom Finanzamt ausgestellte Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug vorlegen (vgl. Rn. 34 und 35). Es genügt, dass sich der Arbeitnehmer gegenüber seinem Arbeitgeber schriftlich erklärt; diese Erklärung ist zum Lohnkonto zu nehmen.
- 93 Zur raschen und unkomplizierten Abwicklung der bezeichneten Fälle kann der Arbeitnehmer den Vordruck „Antrag auf Korrektur von unzutreffenden elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmalen (ELStAM)“ verwenden und ihn seinem Finanzamt zusenden. Der Vordruck steht im Internet in einer Formulardatenbank unter der Internetadresse <https://www.formulare-bfinv.de> in der Rubrik Formularcenter/Formularkatalog/Steuerformulare/Lohnsteuer (Arbeitnehmer) als ausfüllbares Formular bereit.
- 94 Aufgrund dieser Ausnahmeregelungen kann der Arbeitgeber den Lohnsteuerabzug für die Dauer von längstens drei Monaten nach den ihm bekannten elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmalen des Arbeitnehmers durchführen. Erhält der Arbeitgeber die (elektronischen) Lohnsteuerabzugsmerkmale vor Ablauf der drei Monate, hat er in den Fällen des § 39c Absatz 1 Satz 2 EStG die Lohnsteuerermittlungen für die vorangegangenen Kalendermonate zu überprüfen und erforderlichenfalls zu ändern (§ 39c Absatz 1 Satz 4 EStG).
- 95 Hat der Arbeitnehmer nach Ablauf der drei Monate die Identifikationsnummer sowie den Tag seiner Geburt nicht mitgeteilt und ersatzweise die Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug nicht vorgelegt, so ist rückwirkend die Besteuerung nach der Steuerklasse VI durchzuführen und die Lohnsteuerermittlungen für die vorhergehenden drei Monate zu korrigieren. Erhält der Arbeitgeber in diesen Fällen die ELStAM oder ersatzweise die Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug nach Ablauf der drei Monate, ist eine Änderung des Lohnsteuerabzugs nur nach Maßgabe des § 41c Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 EStG möglich.

Unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer ohne steuerliche Identifikationsnummer

- 96 **Ist einem nach § 1 Absatz 1 EStG unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen und im Inland meldepflichtigen Arbeitnehmer (noch) keine Identifikationsnummer (§§ 139a, 139b AO) zugeteilt worden, können ELStAM weder automatisiert gebildet, noch vom Arbeitgeber abgerufen werden. In diesen Fällen ersetzt eine dem Arbeitgeber vorzulegende Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug mit den anzuwendenden Lohnsteuerabzugsmerkmalen die ELStAM. Der Arbeitnehmer hat eine solche Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug beim Wohnsitzfinanzamt (vgl. Rn. 13) formlos oder mit dem „Antrag auf Ausstellung einer Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug 202_“ zu beantragen und dem Arbeitgeber vorzulegen (§ 39e Absatz 8 Satz 1 und 4 EStG). Die Bescheinigung kann auch der Arbeitgeber beantragen, wenn ihn der Arbeitnehmer dazu nach § 80 Absatz 1 AO bevollmächtigt hat (§ 39e Absatz 8 Satz 2 EStG).**
- 97 Das Wohnsitzfinanzamt (vgl. Rn. 13) hat diese Bescheinigung in der Regel für die Dauer eines Kalenderjahres auszustellen. Legt der Arbeitnehmer eine entsprechende Bescheinigung

für den Lohnsteuerabzug vor, entfällt die Verpflichtung und Berechtigung des Arbeitgebers zum Abruf der ELStAM (§ 39e Absatz 8 Satz 3 EStG).

- 98 Der Arbeitgeber hat diese jahresbezogene Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug als Beleg zum Lohnkonto zu nehmen und während des Dienstverhältnisses, längstens bis zum Ablauf des jeweiligen Kalenderjahres, aufzubewahren. Bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses vor Ablauf des Kalenderjahres hat er dem Arbeitnehmer diese Bescheinigung auszuhändigen. Nach Ablauf des Kalenderjahres darf der Arbeitgeber die Bescheinigung vernichten.
- 99 Hat der Arbeitnehmer die Ausstellung einer solchen Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug nicht beantragt oder legt er sie nicht innerhalb von sechs Wochen nach Beginn des Dienstverhältnisses vor, hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer nach der Steuerklasse VI zu ermitteln.
- 100 Erhält der Arbeitnehmer seine Identifikationsnummer zugeteilt, hat er sie dem Arbeitgeber mitzuteilen (§ 39e Absatz 4 Satz 1 EStG). Mit dieser Angabe und dem (bereits vorliegenden) Geburtsdatum ist der Arbeitgeber berechtigt, die ELStAM des Arbeitnehmers abzurufen. Die vorliegende Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug hindert den Arbeitgeber nicht, im laufenden Kalenderjahr zum elektronischen Verfahren zu wechseln, um so die ELStAM des Arbeitnehmers abrufen zu können. Die Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug ist weder an das ausstellende Finanzamt, noch an den Arbeitnehmer herauszugeben. Nach Ablauf des Kalenderjahres darf der Arbeitgeber die Bescheinigung vernichten.
- 101 Der Arbeitgeber hat die Pflichten zur Übertragung der Lohnsteuerabzugsmerkmale in das Lohnkonto (§ 41 Absatz 1 Satz 2 EStG), die Aufbewahrung und Herausgabe der Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug (§ 39e Absatz 8 Satz 7 EStG), sowie die Schutzvorschriften für die Lohnsteuerabzugsmerkmale (vgl. Rn. 106 f.) zu beachten.**

9. ELStAM bei verschiedenen Lohnarten

- 102 Lohnsteuerrechtlich gilt der Grundsatz des einheitlichen Dienstverhältnisses mit der Folge, dass die Lohnsteuer für sämtliche vom Arbeitgeber an den Arbeitnehmer gezahlten Bezüge einheitlich und nach denselben Lohnsteuerabzugsmerkmalen zu erheben ist. Daher kann der Arbeitgeber im ELStAM-Verfahren für einen Arbeitnehmer nur ein Dienstverhältnis anmelden und als Lohnsteuerabzugsmerkmal nur eine Steuerklasse anfordern bzw. abrufen.

Beispiel:

Arbeitnehmer A ist ledig, seit 2 Jahren Rentner und bezieht eine Altersrente aus der gesetzlichen Rentenversicherung. Daneben erhält A von seinem früheren Arbeitgeber B noch eine Rente aus einer Werkspension (= Arbeitslohn aus einem früheren Dienstverhältnis). A übt im Betrieb des B noch eine aktive Beschäftigung als Pförtner aus; der Arbeitslohn wird nicht nach § 40a EStG pauschal besteuert (Rn. 9).

Auch wenn A von seinem Arbeitgeber B nebeneinander Arbeitslohn aus einem aktiven Dienstverhältnis und Versorgungsbezüge aus seiner früheren Beschäftigung dort erhält, liegt insgesamt nur ein einheitliches Dienstverhältnis vor. B muss A folglich im ELStAM-Verfahren in einem Hauptarbeitsverhältnis anmelden. In den ELStAM wird als Lohnsteuerabzugsmerkmal die Steuerklasse I ausgewiesen und die gesamten Bezüge (aus dem früheren und dem aktiven Dienstverhältnis) sind nach der Steuerklasse I zu besteuern.

103 Der Arbeitgeber darf bei Zahlung verschiedenartiger Lohnbezüge die Lohnsteuer für den zweiten und jeden weiteren Bezug ohne Abruf weiterer Lohnsteuerabzugsmerkmale nach der Steuerklasse VI einbehalten (Sonderregelung nach § 39e Absatz 5a EStG).

- 104 Verschiedenartige Bezüge liegen vor (abschließende Aufzählung), wenn der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber
1. neben dem Arbeitslohn für ein aktives Dienstverhältnis auch Versorgungsbezüge erhält,
 2. neben Versorgungsbezügen aus seinem früheren Dienstverhältnis auch andere Versorgungsbezüge (z. B. Hinterbliebenenbezüge) bezieht oder
 3. neben Arbeitslohn während der Elternzeit oder vergleichbaren Unterbrechungszeiten des aktiven Dienstverhältnisses auch Arbeitslohn für ein weiteres befristetes aktives Dienstverhältnis (z. B. Arbeitslohn für eine Teilzeitbeschäftigung während der Elternzeit) erhält.
- 105 Eine Zusammenfassung der Bezüge bei Beendigung des Dienstverhältnisses oder am Ende des Kalenderjahres ist nicht durchzuführen. Entsprechend ist für jeden der abgerechneten Bezüge eine Lohnsteuerbescheinigung zu erstellen und an die Finanzverwaltung zu übermitteln. Zur Überprüfung der einbehaltenen Lohnsteuer hat der Arbeitnehmer die Veranlagungspflicht zur Einkommensteuer zu beachten (§ 39e Absatz 5a Satz 3 EStG). Danach ist die Regelung des § 46 Absatz 2 Nummer 2 EStG (Veranlagung zur Einkommensteuer, wenn der Arbeitnehmer nebeneinander von mehreren Arbeitgebern Arbeitslohn bezieht) entsprechend anzuwenden.

10. Schutzvorschriften für die (elektronischen) Lohnsteuerabzugsmerkmale

- 106 Nur die Personen, denen der Arbeitnehmer die Berechtigung erteilt hat (vgl. Rn. 77 ff.; Arbeitgeber), sind befugt, ELStAM abzurufen und zu verarbeiten (§ 39e Absatz 4 Satz 2 und 6 EStG). ELStAM sind nur für den Lohnsteuerabzug bestimmt (§ 39e Absatz 4 Satz 7 und Absatz 5 Satz 1 EStG). Folglich darf der Arbeitgeber abgerufene ELStAM bzw. Lohnsteuerabzugsmerkmale in der Regel nicht offenbaren. Dies gilt nicht, soweit eine Weitergabe von (elektronischen) Lohnsteuerabzugsmerkmalen gesetzlich zugelassen ist oder der Arbeitnehmer einer anderen Verarbeitung zustimmt (§ 39 Absatz 8 EStG).
- 107 Vorsätzliche oder leichtfertige Zuwiderhandlungen können mit einer Geldbuße nach den Bußgeldbestimmungen des Artikels 83 der Verordnung (EU) 2016/679 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 27. April 2016 zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten, zum freien Datenverkehr und zur Aufhebung der Richtlinie 95/46/EG (Datenschutz-Grundverordnung) (ABl. L 119 vom 4.5.2016, Seite 1; L 314 vom 22.11.2016, Seite 72; L 127 vom 23.5.2018, Seite 2) in ihrer jeweils geltenden Fassung geahndet werden.

IV. Verfahrensrecht

- 108 Sowohl die erstmalige Bildung der Lohnsteuerabzugsmerkmale als auch deren späteren Änderungen sind eine gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen im Sinne von § 179 Absatz 1 AO, die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung steht (§ 39 Absatz 1 Satz 4 EStG). Eine solche Feststellung ist ein anfechtbarer Verwaltungsakt, dessen Vollziehung gemäß § 361 AO ausgesetzt werden kann. Da die Bildung der ELStAM unter dem Vorbehalt

der Nachprüfung steht, hat der Arbeitnehmer daneben auch die Möglichkeit, eine Änderung nach § 164 Absatz 2 Satz 2 AO zu beantragen.

- 109 Um als Verwaltungsakt erkennbar und anfechtbar zu sein, müssen die Bildung der (elektronischen) Lohnsteuerabzugsmerkmale und deren Änderungen dem Arbeitnehmer bekannt gegeben werden (§ 39 Absatz 1 Satz 5 EStG). Dies kann schriftlich, elektronisch, mündlich oder in anderer Weise erfolgen (§ 119 Absatz 2 AO). Üblicherweise hat der Arbeitgeber die ELStAM als Grundlage für die Lohnsteuerermittlung in der Lohn- und Gehaltsabrechnung auszuweisen (§ 39e Absatz 5 Satz 2 und Absatz 6 EStG). In diesen Fällen werden sie mit Aushändigung der Lohnabrechnung an den Arbeitnehmer bekannt gegeben (§ 39e Absatz 6 Satz 3 EStG). Wird die Lohnabrechnung elektronisch bereitgestellt, ist das Bereitstellungsdatum maßgebend.
- 110 Diesen Formen der Bekanntgabe ist keine Rechtsbehelfsbelehrung beizufügen (§ 39e Absatz 6 Satz 2 EStG). Dies führt dazu, dass ein Einspruch gegen die gebildeten ELStAM innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des Verwaltungsaktes eingelegt werden kann (§ 356 Absatz 2 AO).
- 111 Erteilt das Finanzamt auf Antrag des Arbeitnehmers einen Bescheid über die Berücksichtigung von Lohnsteuerabzugsmerkmalen (§ 39 Absatz 1 Satz 8 EStG), ist diesem eine Rechtsbehelfsbelehrung beizufügen. Das Finanzamt ist zudem zur schriftlichen Erteilung eines Bescheids mit einer Belehrung über den zulässigen Rechtsbehelf verpflichtet, wenn dem Antrag des Arbeitnehmers auf Bildung oder Änderung der Lohnsteuerabzugsmerkmale (regelmäßig im Rahmen eines Antrags auf Lohnsteuer-Ermäßigung) nicht oder nicht in vollem Umfang entsprochen wird.

V. Härtefallregelung

Allgemeines

- 112 Bei Nichtteilnahme am elektronischen Abrufverfahren gelten die allgemeinen Regelungen des Zwangsgeldverfahrens nach §§ 328 ff. AO. Sind Arbeitgeber allerdings nicht in der Lage und ist es ihnen nicht zumutbar, die ELStAM der Arbeitnehmer elektronisch abzurufen, wird ein Ersatzverfahren angeboten (§ 39e Absatz 7 EStG). Auf Antrag des Arbeitgebers kann das Betriebsstättenfinanzamt zur Vermeidung unbilliger Härten die Nichtteilnahme am ELStAM-Verfahren zulassen (§ 39e Absatz 7 Satz 1 EStG). Die Teilnahme am Härtefallverfahren ist kalenderjährlich unter Darlegung der Gründe neu zu beantragen (§ 39e Absatz 7 Satz 4 EStG), ggf. rückwirkend bis zum Beginn des Kalenderjahres der Antragstellung.
- 113 Eine unbillige Härte liegt insbesondere bei einem Arbeitgeber vor, für den die Kommunikation über das Internet mangels technischer Möglichkeiten und Voraussetzungen wirtschaftlich oder persönlich unzumutbar ist (§ 150 Absatz 8 AO ist entsprechend anzuwenden).
- 114 Dem Antrag ist stets stattzugeben, wenn der Arbeitgeber ohne maschinelle Lohnabrechnung ausschließlich Arbeitnehmer im Rahmen einer geringfügigen Beschäftigung in seinem Privathaushalt im Sinne des § 8a Viertes Buch Sozialgesetzbuch bzw. § 276a Sechstes Buch Sozialgesetzbuch beschäftigt und wenn er die Lohnsteuer vom Arbeitslohn/-entgelt nicht pauschal erhebt (§ 39e Absatz 7 Satz 2 EStG).

5
Auch nach einer Genehmigung zur Nichtteilnahme am ELStAM-Verfahren kann der Arbeitgeber jederzeit ohne gesonderte Mitteilung zum elektronischen Abrufverfahren wechseln.

Antragstellung

116 Der Antrag ist nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck zu stellen (Vordruck „Antrag des Arbeitgebers auf Nichtteilnahme am Abrufverfahren der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale (ELStAM) für 202_“) und muss folgende Angaben beinhalten:

1. Wirtschafts-Identifikationsnummer bzw. Steuernummer der Betriebsstätte oder des Teils des Betriebs des Arbeitgebers, in dem der für die Durchführung des Lohnsteuerabzugs maßgebende Arbeitslohn des Arbeitnehmers ermittelt wird,
2. Verzeichnis der beschäftigten Arbeitnehmer,
3. Identifikationsnummer und Geburtsdatum der einzelnen Beschäftigten,
4. Angaben darüber, ob es sich um ein erstes (Hauptarbeitgeber) oder weiteres Dienstverhältnis (Steuerklasse VI) handelt und
5. bei einem weiteren Dienstverhältnis ggf. den nach § 39a Absatz 1 Satz 1 Nummer 7 EStG zu berücksichtigenden Betrag.

Verfahren/Bescheinigung der Lohnsteuerabzugsmerkmale

117 Gibt das Betriebsstättenfinanzamt dem Antrag statt, wird dem Arbeitgeber eine arbeitgeberbezogene Bescheinigung zur Durchführung des Lohnsteuerabzugs erteilt, welche die für das jeweilige Kalenderjahr gültigen Lohnsteuerabzugsmerkmale der einzelnen Arbeitnehmer enthält. Im Fall der Änderung von Lohnsteuerabzugsmerkmalen wird dem Arbeitgeber automatisch eine Bescheinigung mit den geänderten Lohnsteuerabzugsmerkmalen übersandt. Diese Bescheinigungen sind nur für den beantragenden Arbeitgeber bestimmt und dürfen von einem weiteren Arbeitgeber nicht als Grundlage für den Lohnsteuerabzug herangezogen werden.

Pflichten des Arbeitgebers

118 Für die Lohnsteuererhebung gelten in diesen Fällen die Regelungen des Abrufverfahrens für die ELStAM entsprechend. Insbesondere haben auch die wegen der Inanspruchnahme der Härtefallregelung nicht am elektronischen Verfahren teilnehmenden Arbeitgeber die Lohnsteuerabzugsmerkmale der Arbeitnehmer in deren Lohnabrechnung auszuweisen. Auch hier gelten die Lohnsteuerabzugsmerkmale gegenüber dem Arbeitnehmer als bekannt gegeben, sobald der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer die Lohnabrechnung mit den ausgewiesenen Lohnsteuerabzugsmerkmalen aushändigt. Im Übrigen sind für die in der Bescheinigung ausgewiesenen Lohnsteuerabzugsmerkmale die Schutzvorschriften für die ELStAM entsprechend zu beachten (vgl. Rn. 106 f.).

119 Der Arbeitgeber hat die Bescheinigung zur Durchführung des Lohnsteuerabzugs sowie evtl. Änderungsmitteilungen als Beleg zum Lohnkonto zu nehmen und sie während der Beschäftigung, längstens bis zum Ablauf des maßgebenden Kalenderjahres, aufzubewahren. Nach Ablauf des maßgebenden Kalenderjahres darf er die Bescheinigungen vernichten. Zur Erteilung der Lohnsteuerbescheinigung (§ 41b EStG) hat der Arbeitgeber die Besondere Lohnsteuerbescheinigung zu verwenden.

120 Beginnt ein Arbeitnehmer im laufenden Kalenderjahr ein Dienstverhältnis, ist der Arbeitgeber zur Mitteilung an das Betriebsstättenfinanzamt verpflichtet (vgl. Rn. 2). Für die Ausstellung

und Entgegennahme der Bescheinigung zur Durchführung des Lohnsteuerabzugs gelten Rn. 116 bis 119 entsprechend.

- 121 Beim Ausscheiden eines Arbeitnehmers aus dem Dienstverhältnis ist dem Betriebsstättenfinanzamt unverzüglich das Datum der Beendigung schriftlich anzuzeigen (§ 39e Absatz 7 Satz 8 EStG).

VI. Betrieblicher Lohnsteuer-Jahresausgleich (§ 42b EStG)

- 122 Nach einem Arbeitgeberwechsel im laufenden Kalenderjahr sind dem neuen Arbeitgeber regelmäßig nur die ELStAM des aktuellen Dienstverhältnisses bekannt. Deshalb hat der Arbeitgeber als weitere Voraussetzung für die Durchführung eines Lohnsteuer-Jahresausgleichs zu beachten, dass der Arbeitnehmer durchgängig das gesamte Kalenderjahr bei ihm beschäftigt war. Im Rahmen des Lohnsteuer-Jahresausgleichs ist die Jahreslohnsteuer nach der Steuerklasse zu ermitteln, die für den letzten Lohnzahlungszeitraum des Ausgleichsjahres als ELStAM abgerufen oder in einer Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug ausgewiesen worden ist.

VII. Lohnsteuer-Ermäßigungsverfahren

Allgemeines

- 123 Im Rahmen des Lohnsteuer-Ermäßigungsverfahrens hat der Arbeitnehmer die Möglichkeit, die Berücksichtigung von Freibeträgen zu beantragen (§ 39a Absatz 2 EStG). Diese werden als Lohnsteuerabzugsmerkmale berücksichtigt und dem Arbeitgeber elektronisch zum Abruf bereitgestellt. Ein solcher Freibetrag kann auf Antrag des Arbeitnehmers für zwei Jahre berücksichtigt werden (§ 39a Absatz 1 Satz 3 bis 5 EStG).

Start- und Endtermin für das Lohnsteuer-Ermäßigungsverfahren

- 124 Die Frist für die Stellung eines Antrags auf Lohnsteuer-Ermäßigung beginnt am 1. November des Vorjahres, für das der Freibetrag gelten soll. Sie endet am 30. November des Kalenderjahres, in dem der Freibetrag gilt (§ 39a Absatz 2 Satz 3 EStG). Werden Anträge auf Lohnsteuer-Ermäßigung entgegen der gesetzlichen Vorgabe bereits vor dem 1. November des Vorjahres gestellt, hat das Finanzamt diese Anträge nicht aus formalen Gründen abzulehnen. Diese Anträge sind mit Start des Lohnsteuer-Ermäßigungsverfahrens zu bearbeiten.
- 125 Soll ein Freibetrag nach § 39a Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 bis 6 EStG auf mehrere Dienstverhältnisse aufgeteilt werden, ist ein Antrag des Arbeitnehmers beim Finanzamt erforderlich. In diesen Fällen ordnet das Finanzamt die Freibeträge den einzelnen Dienstverhältnissen für den Abruf als ELStAM zu. Der Arbeitnehmer hat dem Arbeitgeber weder Angaben zur Anwendung des Freibetrags noch dessen Höhe mitzuteilen.
- 126 Die Aufteilung von Freibeträgen auf mehrere Dienstverhältnisse ist nur dann möglich, wenn die jeweiligen Arbeitgeber den Arbeitnehmer im Zeitpunkt der Antragstellung bei der Finanzverwaltung angemeldet haben. Meldet ein Arbeitgeber den Arbeitnehmer verspätet an, ist für die Aufteilung des Freibetrags ein erneuter Antrag des Arbeitnehmers erforderlich. Der Freibetrag muss nicht stets dem ersten Dienstverhältnis zugewiesen werden. Es ist zulässig, ihn ganz oder teilweise auf ein weiteres Dienstverhältnis oder mehrere weitere Dienstverhältnisse aufzuteilen.

Aufteilung Hinzurechnungsbetrag/Freibetrag

27 Im ELStAM-Verfahren kann der Arbeitnehmer entscheiden, ob bzw. in welcher Höhe der Arbeitgeber einen beantragten und vom Finanzamt ermittelten Freibetrag sowie den im Gegenzug korrespondierenden Hinzurechnungsbetrag abrufen soll (§ 39a Absatz 1 Satz 1 Nummer 7 EStG). Allein für eine solche Verteilung auf die einzelnen Dienstverhältnisse ist ein Antrag beim Finanzamt nicht erforderlich. Diese Wahlmöglichkeit ist für zweite und weitere Dienstverhältnisse insbesondere für Fälle eines Arbeitgeberwechsels, nach Beendigung eines Dienstverhältnisses sowie bei in größeren Zeiträumen schwankenden Arbeitslöhnen gedacht. Soll der zum ersten Dienstverhältnis erfasste Hinzurechnungsbetrag auf ein weiteres Dienstverhältnis oder mehrere weitere Dienstverhältnisse als Freibetrag aufgeteilt werden, hat der Arbeitnehmer dem jeweiligen Arbeitgeber den zu berücksichtigenden Freibetrag mitzuteilen (§ 39e Absatz 4 Satz 1 Nummer 3 EStG).

- 128 Der Arbeitgeber hat den vom Arbeitnehmer genannten Betrag im Rahmen einer Anmeldung des Arbeitnehmers an die Finanzverwaltung zu übermitteln. Handelt es sich um ein bereits angemeldetes Dienstverhältnis, muss der Arbeitgeber den Arbeitnehmer zum letzten Tag vor der Gültigkeit des Freibetrags nach § 39a Absatz 1 Satz 1 Nummer 7 EStG abmelden und ab dem Gültigkeitstag des Freibetrags erneut anmelden, um den Freibetrag abrufen zu können.
- 129 Nach Prüfung des übermittelten Betrags stellt die Finanzverwaltung dem Arbeitgeber den tatsächlich zu berücksichtigenden Freibetrag als ELStAM zum Abruf bereit. Nur dieser Freibetrag ist für den Arbeitgeber maßgebend und für den Lohnsteuerabzug anzuwenden sowie in der üblichen Lohn- und Gehaltsabrechnung des Arbeitnehmers als ELStAM auszuweisen.

VIII. Haftung des Arbeitgebers

Keine Anmeldung der Arbeitnehmer in der ELStAM-Datenbank

- 130 Meldet der Arbeitgeber seine Arbeitnehmer entgegen den Vorgaben in Rn. 44 bei der Finanzverwaltung pflichtwidrig nicht an, kann er die ELStAM seiner Arbeitnehmer nicht abrufen. In diesen Fällen ist die Regelung des § 39c Absatz 1 Satz 2 EStG (Übergangszeit von drei Monaten unter Anwendung der voraussichtlichen Lohnsteuerabzugsmerkmale) nicht anzuwenden. Der Arbeitgeber hat die Lohnsteuer nach der Steuerklasse VI einzubehalten und abzuführen. Kommt er dieser Verpflichtung nicht nach, haftet er in Höhe des Differenzbetrages zu der von ihm einbehaltenen und abgeführten Lohnsteuer zuzüglich ggf. Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag zur Steuerklasse VI (§ 42d Absatz 1 Nummer 1 EStG).

Durchführung des Lohnsteuerabzugs ohne ELStAM

Fehlende Lohnsteuerabzugsmerkmale

- 131 Behält der Arbeitgeber bei fehlenden Lohnsteuerabzugsmerkmalen, z. B. weil der Arbeitnehmer seinen Arbeitgeber nicht zum Abruf der ELStAM berechtigt hat, die Lohnsteuer nicht nach der Steuerklasse VI ein und führt diese nicht entsprechend ab (siehe Rn. 86 f.), haftet er in Höhe des Differenzbetrages zu der von ihm einbehaltenen und abgeführten Lohnsteuer zuzüglich ggf. Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag zur Steuerklasse VI (§ 42d Absatz 1 Nummer 1 EStG).

Fehlerhafte Lohnsteuerabzugsmerkmale

- 132 Wendet der Arbeitgeber bei fehlerhaften Lohnsteuerabzugsmerkmalen die voraussichtlichen Lohnsteuerabzugsmerkmale länger als drei Monate für den

Lohnsteuerabzug an (siehe Rn. 91 ff.), obwohl der Arbeitnehmer ihm keine Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug vorgelegt hat, haftet der Arbeitgeber in Höhe des Differenzbetrages zu der von ihm einbehaltenen und abgeführten Lohnsteuer zuzüglich ggf. Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag zur Steuerklasse VI (§ 42d Absatz 1 Nummer 1 EStG). Gleiches gilt, wenn der Arbeitgeber die Besteuerung nach der Steuerklasse VI nicht nach Maßgabe der Rn. 95 rückwirkend durchführt und die Lohnsteuerermittlungen für die vorhergehenden drei Monate entsprechend korrigiert.

Unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer ohne steuerliche Identifikationsnummer

- 133 Wendet der Arbeitgeber in Fällen, in denen ein Arbeitnehmer die fehlende Mitteilung der ihm zuzuteilenden Identifikationsnummer nicht zu vertreten hat, die voraussichtlichen Lohnsteuerabzugsmerkmale länger als drei Monate für den Lohnsteuerabzug an, obwohl der Arbeitnehmer weiterhin die Identifikationsnummer und sein Geburtsdatum nicht mitgeteilt und auch keine Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug nach den Voraussetzungen der Rn. 96 ff. beantragt oder dem Arbeitgeber diese nicht vorlegt und der Arbeitgeber entgegen seiner Verpflichtung aus Rn. 96 die Lohnsteuer nicht nach der Steuerklasse VI einbehält und abführt, haftet er in Höhe des Differenzbetrages zu der von ihm einbehaltenen und abgeführten Lohnsteuer zuzüglich ggf. Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag zur Steuerklasse VI (§ 42d Absatz 1 Nummer 1 EStG). Gleiches gilt, wenn der Arbeitgeber die Besteuerung nach der Steuerklasse VI nicht nach Maßgabe der Rn. 95 rückwirkend durchführt und die Lohnsteuerermittlungen für die vorhergehenden drei Monate entsprechend korrigiert.**

IX. Sonstiges

Ausnahmen von ELStAM-Verfahren

- 134 Die Teilnahme am ELStAM-Verfahren gilt noch nicht für Fälle, in denen für beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer ein Freibetrag im Sinne des § 39a EStG berücksichtigt wird. Entsprechendes gilt, wenn deren Arbeitslohn nach den Regelungen in Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf Antrag von der Besteuerung freigestellt oder der Steuerabzug nach den Regelungen in Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf Antrag gemindert oder begrenzt wird.**
- In diesen Fällen und auch für Arbeitnehmer, die nach § 1 Absatz 2 EStG erweitert unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind oder nach § 1 Absatz 3 EStG auf Antrag wie unbeschränkt einkommensteuerpflichtig zu behandeln sind, hat das Betriebsstättenfinanzamt des Arbeitgebers (§ 41a Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 EStG) wie bisher auf Antrag eine Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug auszustellen und den Arbeitgeberabruf zu sperren. Dies gilt auch dann, wenn für diesen Arbeitnehmerkreis auf Anforderung des Finanzamts oder aus anderen Gründen (z. B. früherer Wohnsitz im Inland) steuerliche Identifikationsnummern vorliegen. Der Arbeitnehmer hat dem Arbeitgeber die Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug unverzüglich vorzulegen.

Der Arbeitgeber eines beschränkt einkommensteuerpflichtigen Arbeitnehmers ist zum Abruf der ELStAM berechtigt und verpflichtet, wenn dem beschränkt einkommensteuerpflichtigen Arbeitnehmer eine Identifikationsnummer zugeteilt und diese dem Arbeitgeber mitgeteilt wurde und der Arbeitnehmer keine Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug vorgelegt hat.

Wurde dem Arbeitgeber vom beschränkt einkommensteuerpflichtigen Arbeitnehmer eine Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug vorgelegt, tritt diese für den vermerkten

Gültigkeitszeitraum an die Stelle der bereits abgerufenen ELStAM. Der Arbeitgeber hat in diesem Fall den Lohnsteuerabzug unter Zugrundelegung der bescheinigten Lohnsteuerabzugsmerkmale vorzunehmen.

Übergangsregelung für vereinfachte Antragsverfahren

- 135 Haben das Betriebsstättenfinanzamt und der Arbeitgeber aufgrund einer Vielzahl gleichgelagerter Einzelfälle (z. B. beschränkt einkommensteuerpflichtige Betriebsrentner), in denen gemäß Rn. 139 Bescheinigungen für den Lohnsteuerabzug auszustellen waren, bislang ein vereinfachtes Antrags- oder Listenverfahren praktiziert, bestehen keine Bedenken, für die in den Listen aufgeführten Arbeitnehmer auch nach dem 31. Dezember 2019 hieran festzuhalten.

Unabhängig davon, dass in diesen Fällen der Lohnsteuerabzug weiterhin auf der Grundlage von Bescheinigungen für den Lohnsteuerabzug durchgeführt werden darf, kann für diese Arbeitnehmer die Vergabe der Identifikationsnummer listenmäßig beantragt werden, wenn die Bestimmungen zum Datenschutz, wie sie der bundeseinheitliche Vordruck vorsieht, entsprechend eingehalten werden. Die Übergangsregelung kann längstens bis zum vollständigen Abschluss der programmtechnischen Einbindung von im Inland nicht meldepflichtigen Arbeitnehmern in das ELStAM-Verfahren angewendet werden.

Aufzeichnung im Lohnkonto

- 136 Der Arbeitgeber hat die im elektronischen Verfahren abgerufenen ELStAM in das Lohnkonto zu übernehmen (§ 41 Absatz 1 Satz 2 EStG). Gleiches gilt für die im Rahmen der Härtefallregelung (vgl. Rn. 117 und 119) in der vom Finanzamt ausgestellten Bescheinigung ausgewiesenen (Lohnsteuerabzugs-) Merkmale und für die in der nach § 39e Absatz 8 EStG ausgestellten Bescheinigungen für den Lohnsteuerabzug ausgewiesenen (Lohnsteuerabzugs-) Merkmale.

Korrektur des Lohnsteuerabzugs

- 137 Der Arbeitgeber ist berechtigt, bei der jeweils nächsten Lohnzahlung bisher erhobene Lohnsteuer zu erstatten bzw. noch nicht erhobene Lohnsteuer nachträglich einzubehalten (§ 41c Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 EStG). Das gilt auch dann, wenn ihm ELStAM 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.

Verlust der ELStAM-Daten

- 138 Sind die ELStAM-Daten für sämtliche seiner Arbeitnehmer verloren gegangen oder physikalisch zerstört worden (unvorhergesehener Datenverlust), besteht für den Arbeitgeber die Möglichkeit, die aktuellen ELStAM-Daten bei der Finanzverwaltung anzufordern (sog. Bruttoliste). Diese Option ist ausschließlich für den Sonderfall vorgesehen, dass bei einem Arbeitgeber aufgrund technischer Probleme die abgerufenen und gespeicherten ELStAM dauerhaft nicht mehr elektronisch verfügbar und nicht wiederherstellbar sind. Die Bruttoliste wird dem Arbeitgeber auf formlosen Antrag elektronisch von seinem Betriebsstättenfinanzamt zur Verfügung gestellt.

Bereitstellung von Steuererklärungen und Vordrucken

- 139 **Die im ELStAM-Verfahren erforderlichen bundeseinheitlich abgestimmten Erklärungen, Formulare und Vordrucke werden von den Finanzbehörden des Bundes und der Länder zur Verfügung gestellt. Sie können elektronisch über die Internetseite**

www.elster.de unter Mein ELSTER an die Finanzverwaltung übermittelt werden. Die Anträge auf Lohnsteuer-Ermäßigung und zu den Lohnsteuerabzugsmerkmalen sind - nach dem persönlichen Login mit dem Authentifizierungszertifikat - in Mein ELSTER unter der Rubrik „Formulare/Leistungen\Alle Formulare\Lohnsteuer Arbeitnehmer“ zu finden oder stehen im Internet in einer Formular Datenbank unter der Internetadresse <https://www.formulare-bfinv.de> unter der Rubrik „Formularcenter/Steuerformulare/Lohnsteuer“ als ausfüllbare Formulare bereit.

Dieses Schreiben steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen (<https://www.bundesfinanzministerium.de>) unter der Rubrik Themen - Steuern - Steuerarten - Lohnsteuer - BMF-Schreiben/Allgemeines zur Einsicht und zum Abruf bereit. Es wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag