§ 41b Abschluss des Lohnsteuerabzugs

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

(1) [1]Bei Beendigung eines Dienstverhältnisses oder am Ende des Kalenderjahres hat der Arbeitgeber das Lohnkonto des Arbeitnehmers abzuschließen. [2]Auf Grund der Aufzeichnungen im Lohnkonto hat der Arbeitgeber nach Abschluss des Lohnkontos für jeden Arbeitnehmer der für dessen Besteuerung nach dem Einkommen zuständigen Finanzbehörde nach Maßgabe des § 93c der Abgabenordnung neben den in § 93c Absatz 1 der Abgabenordnung genannten Daten insbesondere folgende Angaben zu übermitteln (elektronische Lohnsteuerbescheinigung):

1. **die abgerufenen elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale oder die auf der entsprechenden Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug eingetragenen Lohnsteuerabzugsmerkmale sowie die Bezeichnung und die Nummer des Finanzamts, an das die Lohnsteuer abgeführt worden ist,**
2. **die Dauer des Dienstverhältnisses während des Kalenderjahres sowie die Anzahl der nach § 41 Absatz 1 Satz 5 vermerkten Großbuchstaben U,**
3. **die Art und Höhe des gezahlten Arbeitslohns sowie den nach § 41 Absatz 1 Satz 6 vermerkten Großbuchstaben S,**
4. **die einbehaltene Lohnsteuer, den Solidaritätszuschlag und die Kirchensteuer,**
5. **das Kurzarbeitergeld, den Zuschuss zum Mutterschaftsgeld nach dem Mutterschutzgesetz, die Entschädigungen für Verdienstausfall nach dem Infektionsschutzgesetz vom 20. Juli 2000 (BGBl. I S. 1045), zuletzt geändert durch Artikel 11 § 3 des Gesetzes vom 6. August 2002 (BGBl. I S. 3082), in der jeweils geltenden Fassung, die nach § 3 Nummer 28 steuerfreien Aufstockungsbeträge oder Zuschläge sowie die nach § 3 Nr. 28a steuerfreien Zuschüsse,**
6. **die auf die Entfernungspauschale nach § 3 Nummer 15 Satz 3 und § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 Satz 5 anzurechnenden steuerfreien Arbeitgeberleistungen,**
7. **die auf die Entfernungspauschale nach § 40 Absatz 2 Satz 2 Nummer 1 2. Halbsatz anzurechnenden pauschal besteuerten Arbeitgeberleistungen,**
8. **für die dem Arbeitnehmer zur Verfügung gestellten Mahlzeiten nach § 8 Absatz 2 Satz 8 den Großbuchstaben M,**
9. **für die steuerfreie Sammelbeförderung nach § 3 Nummer 32 den Großbuchstaben F,**
10. **die nach § 3 Nummer 13 und 16 steuerfrei gezahlten Verpflegungszuschüsse und Vergütungen bei doppelter Haushaltsführung,**
11. **Beiträge zu den gesetzlichen Rentenversicherungen und an berufsständische Versorgungseinrichtungen, getrennt nach Arbeitgeber- und Arbeitnehmeranteil,**
12. **die nach § 3 Nummer 62 gezahlten Zuschüsse zur Kranken- und Pflegeversicherung,**
13. **die Beiträge des Arbeitnehmers zur gesetzlichen Krankenversicherung und zur sozialen Pflegeversicherung,**

[Bis 31.12.2025 geltende Fassung:

14. die Beiträge des Arbeitnehmers zur Arbeitslosenversicherung,

15. den nach § 39b Absatz 2 Satz 5 Nummer 3 Buchstabe d berücksichtigten Teilbetrag der Vorsorgepauschale.]

[Zum 1.1.2024 geänderte, ab 1.1.2026 geltende Fassung:]

14. die Beiträge des Arbeitnehmers zur Arbeitslosenversicherung.

[3]Der Arbeitgeber hat dem Arbeitnehmer die elektronische Lohnsteuerbescheinigung nach amtlich vorgeschriebenem Muster binnen angemessener Frist als Ausdruck auszuhändigen oder elektronisch bereitzustellen. [4]Soweit der Arbeitgeber nicht zur elektronischen Übermittlung nach Absatz 1 Satz 2 verpflichtet ist, hat er nach Ablauf des Kalenderjahres oder wenn das Dienstverhältnis vor Ablauf des Kalenderjahres beendet wird, eine Lohnsteuerbescheinigung nach amtlich vorgeschriebenem Muster auszustellen und an das Betriebsstättenfinanzamt bis zum letzten Tag des Monats Februar des auf den Abschluss des Lohnkontos folgenden Kalenderjahres zu übersenden. [5]Er hat dem Arbeitnehmer eine Zweitausfertigung dieser Bescheinigung auszuhändigen. [6]Nicht ausgehändigte Lohnsteuerbescheinigungen hat der Arbeitgeber dem Betriebsstättenfinanzamt einzureichen.

(2) [1]Ist dem Arbeitgeber die Identifikationsnummer (§ 139b der Abgabenordnung) des Arbeitnehmers nicht bekannt, hat er bis zum Veranlagungszeitraum 2022 für die Datenübermittlung nach Absatz 1 Satz 2 aus dem Namen, Vornamen und Geburtsdatum des Arbeitnehmers ein Ordnungsmerkmal nach amtlich festgelegter Regel für den Arbeitnehmer zu bilden und das Ordnungsmerkmal zu verwenden. [2]Er darf das lohnsteuerliche Ordnungsmerkmal nur für die Zuordnung der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung oder sonstiger für das Besteuerungsverfahren erforderlicher Daten zu einem bestimmten Steuerpflichtigen und für Zwecke des Besteuerungsverfahrens verarbeiten oder bilden.

(2a) (aufgehoben)

(3) [1]Ein Arbeitgeber ohne maschinelle Lohnabrechnung, der ausschließlich Arbeitnehmer im Rahmen einer geringfügigen Beschäftigung in seinem Privathaushalt im Sinne des § 8a des Vierten Buches Sozialgesetzbuch beschäftigt und keine elektronische Lohnsteuerbescheinigung erteilt, hat anstelle der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung eine entsprechende Lohnsteuerbescheinigung nach amtlich vorgeschriebenem Muster auszustellen und an das Betriebsstättenfinanzamt bis zum letzten Tag des Monats Februar des auf den Abschluss des Lohnkontos folgenden Kalenderjahres zu übersenden. [2]Der Arbeitgeber hat dem Arbeitnehmer nach Ablauf des Kalenderjahres oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses, wenn es vor Ablauf des Kalenderjahres beendet wird, eine Zweitausfertigung der Lohnsteuerbescheinigung auszuhändigen. [3]Nicht ausgehändigte Lohnsteuerbescheinigungen hat der Arbeitgeber dem Betriebsstättenfinanzamt einzureichen.

(4) [1]In den Fällen des Absatzes 1 ist für die Anwendung des § 72a Absatz 4 und des § 93c Absatz 4 Satz 1 der Abgabenordnung sowie für die Anwendung des Absatzes 2a das Betriebsstättenfinanzamt des Arbeitgebers zuständig. [2]Sind für einen Arbeitgeber mehrere Betriebsstättenfinanzämter zuständig, so ist das Finanzamt zuständig, in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung des Arbeitgebers im Inland befindet. [3]Ist dieses Finanzamt kein Betriebsstättenfinanzamt, so ist

das Finanzamt zuständig, in dessen Bezirk sich die Betriebsstätte mit den meisten Arbeitnehmern befindet.

(5) [1]Die nach Absatz 1 übermittelten Daten können durch das nach Absatz 4 zuständige Finanzamt zum Zweck der Anwendung des § 72a Absatz 4 und des § 93c Absatz 4 Satz 1 der Abgabenordnung verarbeitet werden. [2]Zur Überprüfung der Ordnungsmäßigkeit der Einbehaltung und Abführung der Lohnsteuer können diese Daten auch von den hierfür zuständigen Finanzbehörden bei den für die Besteuerung der Arbeitnehmer nach dem Einkommen zuständigen Finanzbehörden verarbeitet werden.

(6) Die Absätze 1 bis 5 gelten nicht für Arbeitnehmer, soweit sie Arbeitslohn bezogen haben, der nach den §§ 40 bis 40b pauschal besteuert worden ist.

§ 52 Anwendungsvorschriften

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

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

Autor: Hans-Ulrich *Fissenewert*, Richter am FG, Stuttgart
Mitherausgeber: Dr. Winfried *Bergkemper*, Richter am BFH aD, Lenggries

Anm. | Anm.

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 41b

I. Grundinformation zu § 41b 1
II. Rechtsentwicklung und zeitlicher Geltungsbereich des § 41b . 2
III. Bedeutung des § 41b 3
IV. Geltungsbereich und Verhältnis des § 41b zu anderen Vorschriften 5
V. Verfahrensfragen zu § 41b 6

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Abschluss des Lohnkontos und Datenübermittlung

I. Pflicht des Arbeitgebers zum Abschluss des Lohnkontos (Abs. 1 Satz 1) 8
II. Übermittlung der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung (Abs. 1 Satz 2)
1. Form und Verfahren der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung . . 9
2. Zu übermittelnde Angaben 10
III. Ausdruck der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung für den Arbeitnehmer (Abs. 1 Satz 3) . . . 13
IV. Ersatzweises Ausstellen einer Besonderen Lohnsteuerbescheinigung in Papierform (Abs. 1 Sätze 4 bis 6) 14

Anm. | Anm.

C. Erläuterungen zu Abs. 2: Lohnsteuerliches Ordnungsmerkmal

I. Bildung und Verwendung des Ordnungsmerkmals anstelle der Identifikationsnummer (Abs. 2 Satz 1) . 16
II. Verbot des Missbrauchs des Ordnungsmerkmals (Abs. 2 Satz 2) . . 17

D. Erläuterungen zu Abs. 3: Ersatzweise Lohnsteuerbescheinigung in Papierform bei geringfügiger Beschäftigung im Privathaushalt 20

E. Erläuterungen zu Abs. 4: Zuständigkeitsregelungen 22

F. Erläuterungen zu Abs. 5: Datenschutzrechtliche Regelungen 23

G. Erläuterungen zu Abs. 6: Keine Bescheinigung pauschal besteuerten Arbeitslohns 25

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 41b

Schrifttum: *Melchior*, Das Steueränderungsgesetz 2003 im Überblick, DStR 2003, 2137; *Niermann/Plenker*, Änderungen im Bereich der Arbeitnehmerbesteuerung durch das Steueränderungsgesetz 2003, DB 2003, 2724; *Plenker*, Einführung der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung ab 2004 (ELSTER-LOHN), BC 2004, 17; *Seer*, Reform des (Lohn-)Steuerabzugs, FR 2004, 1037; *Thomas*, Maßnahmen des Arbeitnehmers gegen Fehler beim Lohnsteuerabzug, in *Hanau/Röller/Macher/Schlegel* (Hrsg.), Personalrecht im Wandel, FS Wolfdieter Küttner, München 2006, 239; *Musil/Burchard/Hechtner*, Verfahrensrechtliche Fragen der elektronischen Steuererklärung im Rahmen des Projektes ELSTER, DStR 2007, 2290; *Seer*, Die Rolle des Steuerberaters in einer elektronischen Finanzverwaltung, DStR 2008, 1553; *Bartone*, Rechtsweg bei Streit um Berichtigung einer Lohnsteuerbescheinigung zum Zeitpunkt der Beendigung eines Arbeitsverhältnisses, jurisPR-SteuerR 6/2009 Anm. 6; *Hartmann*, Neuregelungen im Bereich der Lohnsteuer zum Jahreswechsel 2009, DStR 2009, 79; *Wünnemann/Gödtel*, Erste Anwendungs- und Umsetzungsfragen aus Sicht der Wirtschaft, NWB 2013, Beilage zu Heft 9, 36; *Meyering/Friegel/Gröne*, Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, DStZ 2014, 556; *Seifert*, Aktuelle lohnsteuerliche Entwicklungen im Jahr 2014, DStZ 2014, 837; *Trinks*, Der Anspruch auf Korrektur der Lohnsteuerbescheinigung, NZA 2022, 24.

1 I. Grundinformation zu § 41b

Die Bescheinigung des Arbeitslohns, der einbehaltenen Abzugssteuern und ähnlicher Angaben und deren Weitergabe an die FinVerw. nach Ablauf des VZ stellt das Bindeglied zwischen dem Abschluss des LStAbzugsverfahrens und der sich daran anschließenden EStVeranlagung des ArbN dar. Die Pflicht hierzu trifft nach § 41b den ArbG, der mit den aufgezeichneten Angaben im Lohnkonto über einen hinreichend verlässlichen Datenbestand verfügt. Geregelt wird der nach Ablauf je-

des einzelnen Kj., spätestens jedoch nach Beendigung des Dienstverhältnisses vorzunehmende Abschluss der Lohnkonten (Abs. 1 Satz 1) und die nachfolgende elektronische Übermittlung der im jeweiligen Lohnkonto aufzuzeichnenden Daten an das BZSt. (Abs. 1 Satz 2) sowie die Verpflichtung des ArbG, die übermittelten Daten auch dem ArbN zugänglich zu machen (Abs. 1 Satz 3). Ersatzweise muss der ArbG – insbes. in den Fällen des Abs. 3 bei geringfügiger Beschäftigung im Privathaushalt – dem ArbN eine LStBescheinigung in Papierform ausstellen (Abs. 1 Sätze 4 und 5, Abs. 3 Sätze 1 und 2) oder eine solche LStBescheinigung bei seinem BSFA einreichen (Abs. 1 Satz 6, Abs. 3 Satz 3). Für die elektronische Datenübermittlung hatte der ArbG, wenn ihm die stl. Identifikationsnummer (§ 139b AO) des ArbN nicht bekannt war, bis zum VZ 2022 ein gesondert zu bildendes Ordnungsmerkmal zu verwenden (Abs. 2). Welches FA bei mehreren BS des ArbG für die Überprüfung der Pflicht zur ordnungsgemäßen Datenübermittlung und zur Haftungsinanspruchnahme zuständig ist, ergibt sich aus Abs. 4. In Abs. 5 finden sich datenschutzrechtl. Bestimmungen zur Frage, von welchem FA und unter welchen Voraussetzungen die Daten der LStBescheinigung verarbeitet werden dürfen. Für pauschal besteuerten Arbeitslohn gelten die genannten Regelungen nicht (Abs. 6).

II. Rechtsentwicklung und zeitlicher Geltungsbereich des § 41b 2

EStReformG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): Das bislang durch RechtsVO geregelte Verfahren zur Durchführung des LStJA wurde in das EStG übernommen. Dabei wurden die zuvor in §§ 47 und 48 LStDV enthaltenen Vorschriften über das Ausstellen von LStBescheinigungen und Lohnzetteln als Abs. 1 und 2 in den neu geschaffenen § 41b überführt. Die Bescheinigungspflicht galt nach Abs. 3 (jetzt: Abs. 6) nicht für pauschal besteuerten Arbeitslohn.

StEntlG 1981 v. 16.8.1980 (BGBl. I 1980, 1381; BStBl. I 1980, 534): Erhöhung der Arbeitslohnbeträge, bei deren Übersteigen der ArbG in der StKlasse V einen Lohnzettel auszuschreiben hatte (Abs. 2).

Gesetz zur Änderung und Vereinfachung des EStG und anderer Gesetze v. 18.8. 1980 (BGBl. I 1980, 1537; BStBl. I 1980, 581): Der vorangegangenen Änderung entsprechende Erhöhung des Arbeitslohnbetrags auch für die StKlassen I bis IV (Abs. 2).

2. HStruktG v. 22.12.1981 (BGBl. I 1981, 1523; BStBl. I 1982, 235): Ergänzung der Bescheinigungspflicht (Abs. 1 Satz 2) um ausgezahltes Kurzarbeiter- und Schlechtwettergeld in einer neuen Nr. 4 (jetzt: Nr. 5) und Aufnahme einer ArbG-Verpflichtung zur Ausschreibung von Lohnzetteln in solchen Fällen (Abs. 2 Satz 1 Nr. 5).

Haushaltsbegleitgesetz 1983 v. 20.12.1982 (BGBl. I 1982, 1857; BStBl. I 1982, 972): Die Pflicht des ArbG zur Bescheinigung der einbehaltenen LSt (Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 – jetzt: Nr. 4) wurde um die Mitteilung des Großbuchstaben „B" in Fällen der Beendigung des Dienstverhältnisses vor Ablauf des Kj. erweitert.

Steuerbereinigungsgesetz 1985 v. 14.12.1984 (BGBl. I 1984, 1493; BStBl. I 1984, 659): Nach der in Abs. 2 Satz 1 neu aufgenommenen Nr. 6 hatte der ArbG fortan auch für ArbN mit ausländ. Einkünften, die nach DBA stfrei waren, einen Lohnzettel auszuschreiben.

StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): Auf der LStKarte waren künftig auch die Anzahl der Großbuchstaben „U" für Unterbrechungen des Dienstverhältnisses ohne Anspruch auf Arbeitslohn (Abs. 1 Satz 2

Nr. 1 – jetzt: Nr. 2) sowie der Zuschuss zum Mutterschaftsgeld nach dem MuSchG und die Entschädigungen für Verdienstausfall nach dem BSeuchG (Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 – jetzt: Nr. 5) zu bescheinigen. Der bisherige Abs. 3 trat an die Stelle des Abs. 2, wobei zugleich die im früheren Abs. 2 geregelte Pflicht des ArbG zur Ausschreibung von Lohnzetteln wegfiel.

Gesetz zur Änderung des AFG und zur Förderung eines gleitenden Übergangs älterer Arbeitnehmer in den Ruhestand v. 20.12.1988 (BGBl. I 1988, 2343; BStBl. I 1989, 38): Ergänzung von Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 (jetzt: Nr. 5) um die nach § 3 Nr. 28 stfreien Aufstockungsbeträge nach dem AltersteilzeitG – ATZG.

StÄndG 1992 v. 25.2.1992 (BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 146): Wegfall der bisherigen Verpflichtung des ArbG, dem ArbN auch im Falle des LStJA die LStBescheinigung auszuhändigen (Abs. 1 Satz 4).

StMBG v. 21.12.1993 (BGBl. I 1993, 2310; BStBl. I 1994, 50): Die neu in Abs. 1 Satz 2 aufgenommenen Nr. 5 und 6 (jetzt: Nr. 6 und 7) regeln den Ausweis der stfreien und der pauschalbesteuerten ArbG-Leistungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte auf der LStKarte.

2. Gesetz zur Änderung des AFG im Bereich des Baugewerbes v. 15.12.1995 (BGBl. I 1995, 1809; BStBl. I 1995, 785): Erweiterung von Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 (jetzt: Nr. 5) um das Winterausfallgeld.

BBVAnpG 1998 v. 6.8.1998 (BGBl. I 1998, 2026; BStBl. I 1998, 1125): Aufnahme der Zuschläge nach § 6 Abs. 2 BBesG in die in der LStBescheinigung auszuweisenden Beträge (Abs. 1 Satz 2 Nr. 4).

Gesetz zur Neuregelung der geringfügigen Beschäftigungsverhältnisse v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 388; BStBl. I 1999, 302): Neuaufnahme der Pflicht des ArbG, das nach § 3 Nr. 39 stfreie Arbeitsentgelt aus geringfügigen Beschäftigungsverhältnissen auf der LStKarte zu bescheinigen (Abs. 1 Satz 2 Nr. 7) oder auf der entsprechenden Freistellungsbescheinigung zu vermerken (Abs. 1 Satz 5).

SeuchRNeuG v. 20.7.2000 (BGBl. I 2000, 1045): Redaktionelle Ersetzung des Verweises auf das (aufgehobene) BSeuchG durch Verweis auf das Infektionsschutzgesetz (Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 – jetzt: Nr. 5).

StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): Anpassung des Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 an die geänderte Rechtslage, wenn das Dienstverhältnis vor Ablauf des Jahres endete und der ArbN unter Berücksichtigung der Vorsorgepauschale nach § 10c Abs. 3 besteuert wurde.

Gesetz zur Einführung einer Entfernungspauschale v. 21.12.2000 (BGBl. I 2000, 1918; BStBl. I 2001, 35): Anpassung des Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 (jetzt: Nr. 6) an die Einführung der Entfernungspauschale in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4.

AVmG v. 26.6.2001 (BGBl. I 2001, 1310; BStBl. I 2001, 420): Erweiterung des Katalogs der ausweisbedürftigen Zahlungen um die stfreien Beträge nach § 3 Nr. 63 (Abs. 1 Satz 2 Nr. 8).

StÄndG 2001 v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3794, BStBl. I 2002, 4): Präzisierung des Wortlauts des Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 (jetzt: Nr. 5) bezüglich der nach § 3 Nr. 28 stfreien Aufstockungsbeträge oder Zuschläge.

StÄndG 2003 v. 15.12.2003 (BGBl. I 2003, 2645; BStBl. I 2003, 710): Vollständige Neufassung des § 41b im Zusammenhang mit der Einführung der elektronischen Übermittlung der LStBescheinigung. Zahlreiche Änderungen in Abs. 1 Satz 2: Pflicht zur Übermittlung der persönlichen Daten des ArbN auf der LStBescheini-

gung (Nr. 1); redaktionelle Neunummerierung der bisherigen Nr. 1 bis 7 (nunmehr Nr. 2 bis 8); Streichung der bisherigen Nr. 8 betreffend Arbeitslohn bei geringfügiger Beschäftigung; Ausdehnung des Katalogs der nach Abs. 1 Satz 2 mitteilungsbedürftigen Daten um die Großbuchstaben „S" (Nr. 3; bei Veranlagungspflicht des ArbN nach § 46 Abs. 2 Nr. 5a) und „F" (Nr. 9; bei stfreier Sammelbeförderung), stfreie Verpflegungszuschüsse (Nr. 10), Zuschüsse zur freiwilligen Kranken- und Pflegeversicherung nach § 3 Nr. 62 (Nr. 11) sowie den ArbN-Anteil am Gesamtsozialversicherungsbeitrag (Nr. 12). Weitere Folgeänderungen erfolgten in Abs. 2 und Abs. 3 (Bildung des Ordnungsmerkmals; Ausnahmen von der elektronischen Übermittlungspflicht); der bisherige Abs. 2 wurde zum Abs. 4 (jetzt Abs. 6).

AltEinkG v. 5.7.2004 (BGBl. I 2004, 1427; BStBl. I 2004, 554): Aufnahme des Großbuchstaben „V" in Abs. 1 Satz 2 Nr. 8 und Anpassung der Nr. 11 bis 13 (bisher Nr. 11 und 12) an die Neuregelungen der Altersversorgung.

JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): Es entfiel die Beschränkung der Verpflichtung der ArbG, lediglich in Fällen, in denen es sich um Dienstverhältnisse handelte, die unterjährig beendet wurden, den Großbuchstaben „B" elektronisch zu übermitteln oder zu bescheinigen, wenn die gekürzte Vorsorgepauschale im LStAbzugsverfahren berücksichtigt worden ist (Abs. 1 Satz 2 Nr. 4). In Abs. 3 Satz 1 wurden Ausnahmen von der Pflicht zur Erteilung elektronischer LStBescheinigungen nur noch für ArbG mit ausschließlich geringfügig beschäftigten ArbN zugelassen.

JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): Neben redaktionellen Änderungen in Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 Satz 1 (betreffend Einzelheiten der Datenübermittlung) wurde Abs. 1 Satz 2 Nr. 8 aufgehoben, so dass die Pflicht zur Bescheinigung des Großbuchstaben „V" (wenn stfreie Beträge nach § 3 Nr. 63 geleistet wurden) künftig fortfiel. In Abs. 2 wurden die Sätze 3 und 4 angefügt (Ersatz der eTIN durch die stl. Identifikationsnummer als Ordnungsmerkmal).

BürgEntlG-KV v. 16.7.2009 (BGBl. I 2009, 1959; BStBl. I 2009, 782): Wegfall der Pflicht zur Übermittlung des Großbuchstaben „B" infolge des Fortfalls der Unterscheidung zwischen gekürzter und ungekürzter Vorsorgepauschale (Abs. 1 Satz 2 Nr. 4); Neufassung der Nr. 13 bis 15 im Zusammenhang mit der Neuregelungen des Abzugs von Vorsorgeaufwendungen als SA; Ergänzung des Abs. 2 um die neuen Sätze 5 bis 8, um dem ArbG die maschinelle Abfrage der stl. Identifikationsnummer für seine ArbN zu ermöglichen.

BeitrRLUmsG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171): Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 wurde redaktionell an den Wegfall der LStKarte und deren Ersatz durch das Verfahren der elektronisch übermittelten LStAbzugsmerkmale angepasst. Die bisherigen Regelungen in Abs. 1 Sätze 4 bis 6 zur Aushändigung der LStKarte bei unterjähriger Beendigung des Dienstverhältnisses und bei Vorliegen einer LStBescheinigung wurden durch Vorschriften zur LStBescheinigung auf der von den FÄ in bestimmten Sonderfällen ausgegebenen Bescheinigung für den LStAbzug ersetzt. In Abs. 3 wurde die vorrangige Pflicht des ArbG, die LStBescheinigung nicht separat, sondern auf der LStKarte des geringfügig beschäftigten ArbN zu erteilen, gestrichen.

UntStReiseKG v. 20.2.2013 (BGBl. I 2013, 285; BStBl. I 2013, 188): Durch die neu besetzte Nr. 8 in Abs. 1 Satz 2 wurde der ArbG verpflichtet, für bei Auswärtstätigkeiten gewährte Mahlzeiten den Großbuchstaben „M" zu bescheinigen.

KroatienAnpG v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126): Neben redaktionellen Änderungen und Korrekturen in Abs. 1 Satz 2 Nr. 3, 6 und 7 und in

Abs. 1 Sätze 3 und 4 wurden in Abs. 2 die im Wesentlichen durch Zeitablauf überholten Regelungen zur übergangsweisen Verwendung eines gesondert zu bildenden lstl. Ordnungsmerkmals anstelle der stl. Identifikationsnummer iSd. § 139b AO aktualisiert. Zu dessen Schutz wurde mit Abs. 2a ein Ordnungswidrigkeiten-Tatbestand neu eingefügt.

Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens v. 18.7.2016 – VerfModG (BGBl. I 2016, 1679; BStBl. I 2016, 694): Die Vorschrift wurde vor dem Hintergrund der Auslagerung der bislang im EStG enthaltenen Bestimmungen über die Datenübermittlung durch Dritte in den neu geschaffenen § 93c AO in weiten Teilen redaktionell angepasst (Abs. 1 Sätze 2 und 3) und in Abs. 4 um eine Zuständigkeitsregelung ergänzt. In Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 und 5 sowie in Abs. 1 Satz 6 und in Abs. 3 Sätze 2 und 3 wurden weitere redaktionelle Folgeänderungen vorgenommen. Zudem wurden die datenschutzrechtl. Bestimmungen in Abs. 2a und im neu geschaffenen Abs. 5 erweitert. Der bisherige Abs. 4 wurde in Abs. 6 überführt.

2. DSAnpUG-EU v. 20.11.2019 (BGBl. I 2019, 1626; BStBl. I 2019, 1308): Zur Anpassung an die am 25.5.2018 in Kraft getretenen abschließenden datenschutzrechtl. Bestimmungen der VO (EU) 2016/679 wurden die bisher in Abs. 2 Satz 2 und Abs. 5 verwendeten Begriffe „erheben", „verarbeiten", „verwenden", „abrufen" und „nutzen" jeweils durch den Oberbegriff „verarbeiten" ersetzt und der erst 2014 eingefügte Bußgeldtatbestand in Abs. 2a wieder aufgehoben. Die Kommentierung des § 41b Abs. 2a aF – Stand Juli 2015 – ist im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm abgelegt. Zum uE nicht verfassungskonformen Zustandekommen der Neuregelungen s. Anm. 17.

WElektroMobFördG („JStG 2019") v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17): Die Regelungen in Abs. 1 Satz 2 Nr. 6 und Nr. 7 zur Bescheinigung der auf die Entfernungspauschale anzurechnenden stfreien bzw. pauschal besteuerten ArbG-Leistungen wurden an die geänderte Gesetzeslage in § 3 Nr. 15 und in § 40 Abs. 2 Satz 2 redaktionell angepasst. Durch Änderungen in Abs. 1 Sätze 4 und 5 und in Abs. 3 Sätze 1 und 2 wurde vorgeschrieben, dass LStBescheinigungen in Papierform dem ArbN nur noch in Form einer Zweitausfertigung auszuhändigen sind, während die LStBescheinigung selbst künftig an das BSFA zu übersenden ist; zugleich wurde als spätester zulässiger Zeitpunkt hierfür der letzte Tag im Februar des folgenden Kj. bestimmt. Abs. 2 Satz 1 wurde dahin geändert, dass die eTIN als lstl. Ordnungsmerkmal anstelle der (vorrangigen) Identifikationsnummer iSd. § 139b AO ab dem VZ 2023 nicht mehr verwendet werden darf.

Corona-SteuerhilfeG v. 19.6.2020 (BGBl. I 2020, 1385; BStBl. I 2020, 550): Die Pflicht zur Bescheinigung bestimmter Lohnersatzleistungen in Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 wurde um die vom ArbG zwischen dem 1.3.2020 und dem 31.12.2021 stfrei geleisteten Zuschüsse zum Kurzarbeitergeld iSd. § 3 Nr. 28a erweitert (vgl. BTDrucks. 19/19601, 33).

JStG 2020 v. 21.12.2020 (BGBl. I 2020, 3096; BStBl. I 2021, 6): Die bislang in Abs. 1 Satz 2 Nr. 15 geregelte Pflicht zur Bescheinigung der im Rahmen der Vorsorgepauschale berücksichtigten Beiträge des ArbN zu seiner privaten Krankenversicherung wurde mW zum 1.1.2024 (anwendbar allerdings erst ab dem 1.1.2026, s.u.) aufgehoben (vgl. BTDrucks. 19/22850, 102).

KrZwMFördG v. 22.12.2023 (BGBl. I 2023 Nr. 411; BStBl. I 2024, 144): Durch Änderung von § 52 Abs. 36 Satz 3 wurde bestimmt, dass die durch das JStG 2020 verfügte Aufhebung des Abs. 1 Satz 2 Nr. 15 erst ab dem 1.1.2026 anzuwenden ist (BTDrucks. 20/9782, 195; s.u.).

Zeitlicher Geltungsbereich: Die derzeitige, durch Art. 5 Nr. 3 JStG 2020 v. 21.12. 2020 (BGBl. I 2020, 3096; BStBl. I 2021, 6) geschaffene Fassung der Vorschrift gilt seit dem 1.1.2024 (Art. 50 Abs. 10 JStG 2020).

- *Die dabei erfolgte Aufhebung von Abs. 1 Satz 2 Nr. 15 aF* (und damit der Wegfall der Übermittlungspflicht für den nach § 39b Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 Buchst. d berücksichtigten Teilbetrag der Vorsorgepauschale) ist allerdings gem. § 52 Abs. 36 Satz 3 idF durch Art. 20 Nr. 3 Buchst. c des KrZwMFördG v. 22.12. 2023 (BGBl. I 2023 Nr. 411; BStBl. I 2024, 144) erst ab dem 1.1.2026 anzuwenden (s.o.). Grund dafür ist die mit der Komplexität des technischen Verfahrens zusammenhängende Verschiebung des Einführungszeitpunkts für das elektronische Datenaustauschverfahren zwischen den VU der privaten Krankenversicherung, der FinVerw. und den ArbG (das insoweit an die Stelle der bisherigen Übermittlung der betreffenden Daten durch den ArbG getreten ist) um zwei Jahre (s. BTDrucks. 20/9782, 195). Das bedeutet, dass die Übermittlungspflicht (s. dazu im Einzelnen Anm. 10) erstmals bei laufendem Arbeitslohn wegfällt, der für einen nach dem 31.12.2025 endenden Lohnzahlungszeitraum gezahlt wird, und bei sonstigen Bezügen, die nach dem 31.12.2025 zufließen.
- *Die in Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 aE neu geregelte Pflicht zur Bescheinigung der Zuschüsse zum Kurzarbeitergeld* ist, da die Änderung am Tag nach der Verkündung des Corona-Steuerhilfe G v. 19.6.2020 (BGBl. I 2020, 1385; BStBl. I 2020, 550) und damit am 30.6.2020 in Kraft getreten ist (Art. 6 Abs. 1 Corona-Steuerhilfe G), gem. § 52 Abs. 1 rückwirkend für den gesamten VZ 2020 anzuwenden (s. zur letztmaligen Anwendung für das Kj. 2021 Anm. 10).
- *Die Änderungen durch das WElektroMobFördG („JStG 2019") v. 12.12.2019* (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17) in Abs. 1 Sätze 4 und 5, Abs. 2 Satz 1 und Abs. 3 Sätze 1 und 2 gelten seit dem 1.1.2020 (Art. 39 Abs. 2 WElektroMobFördG/„JStG 2019"); die übrigen Änderungen durch das WElektroMobFördG („JStG 2019") in Abs. 1 Satz 2 Nr. 6 und 7 sind bereits am 18.12.2019, dem Tag nach der Verkündung des WElektroMobFördG („JStG 2019"), in Kraft getreten (Art. 39 Abs. 1 WElektroMobFördG/„JStG 2019") und gelten daher rückwirkend für den gesamten VZ 2019 (§ 52 Abs. 1 Satz 2 idF durch Art. 1 Nr. 7 FamEntlastG v. 29.11.2018, BGBl. I 2018, 2216; BStBl. I 2018, 1374; s. Anm. 10).
- *Die Änderungen durch das 2. DSAnpUG-EU v. 20.11.2019* (BGBl. I 2019, 1626; BStBl. I 2019, 1308) sind am 26.11.2019, dem Tag nach der Verkündung der Gesetzesänderung, in Kraft getreten (Art. 74 Nr. 7 iVm. Art. 155 Abs. 1 2. DSAnpUG-EU).
- *Die Änderungen durch das VerfModG v. 18.7.2016* (BGBl. I 2016, 1679; BStBl. I 2016, 694) gelten ab dem 1.1.2017 (Art. 23 Abs. 1 Satz 1 VerfModG).
- *Die Änderungen durch das KroatienAnpG v. 25.7.2014* (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126) sind erstmals ab dem VZ 2014 anzuwenden (§ 52 Abs. 1 idF durch Art. 2 Nr. 34 KroatienAnpG). Gleiches gilt auch für die Änderungen durch das UntStReiseKG v. 20.2.2013 (BGBl. I 2013, 285; BStBl. I 2013, 188). Zur Verfassungswidrigkeit der durch das KroatienAnpG verfügten rückwirkenden Inkraftsetzung von Abs. 2a im VZ 2014 s. Anm. 17.

3 III. Bedeutung des § 41b

Bedeutung für die Steuerpflichtigen: Es handelt sich um eine Verfahrensvorschrift mit weitreichenden Verpflichtungen für den ArbG, die eine Brücke von den Aufzeichnungen auf dem Lohnkonto (§ 41 Abs. 1) zur individuellen EStVeranlagung des ArbN schlägt.

Für die Finanzverwaltung stellt die elektronische Übermittlung der LStBescheinigung einen wichtigen Baustein zu einer weitgehend automatisiert durchgeführten Veranlagung der ArbN (mithin der zahlenmäßig bedeutendsten Gruppe der Stpfl.) dar. Dem FA ermöglicht sie eine fehlerfreie Übernahme der vom ArbG auf dem Lohnkonto gespeicherten Daten ohne erneuten Erfassungsaufwand. Bis weit in die Einzelheiten gehende Angaben (zB zu stfreien ArbG-Leistungen oder zu Fehlzeiten) dienen der Sicherung des Steueranspruchs (insbes. durch Erfassung der dem ProgrVorb. unterliegenden Lohnersatzleistungen), so dass Kontrollmitteilungen und Rückfragen beim ArbN idR vermieden werden können (so auch die auf die „praktische Erfahrung" gestützte Einschätzung des Gesetzgebers, s. BRDrucks. 356/19, 127). Außerdem ermöglicht die LStBescheinigung es dem FA zu erkennen, ob ein Fall der Pflichtveranlagung vorliegt (vgl. *Dietz* in *Kanzler/Kraft/Bäuml ua.*, 8. Aufl. 2023, § 41b Rz. 1). Schließlich erhöht die elektronische Übermittlung die Fähigkeit der FinVerw. zur Plausibilitätskontrolle, ob der LStAbzug zutr. durchgeführt worden ist, und zwar auch und vor allem in Fällen, in denen der ArbN später nicht zur ESt veranlagt wird (*Eisgruber* in *Kirchhof/Seer*, 23. Aufl. 2024, § 41b Rz. 1; *S. Holzner* in BeckOK EStG, § 41b Rz. 4 [10/2023]).

4 Einstweilen frei.

5 IV. Geltungsbereich und Verhältnis des § 41b zu anderen Vorschriften

Persönlicher Geltungsbereich: Es ist uE wie folgt zu differenzieren:

- *Arbeitgeber:* Die Vorschrift ist auf alle ArbG anzuwenden. Für ArbG, die ausschließlich geringfügig beschäftigte ArbN in ihrem Privathaushalt beschäftigen, gelten Erleichterungen bei der Übermittlung der LStBescheinigungen (Abs. 3; s. Anm. 20). Der mittlerweile aufgehobene, von 2014 bis 2018 geltende Bußgeldtatbestand des Abs. 2a wandte sich auch an Dritte, sofern sie das lstl. Ordnungsmerkmal missbräuchlich verwendeten (s. Anm. 17).
- *Arbeitnehmer:* Die LStBescheinigungen sind sowohl für unbeschränkt stpfl. ArbN als auch für beschränkt stpfl. ArbN auszustellen (BMF v. 27.9.2017 – IV C 5 - S 2378/17/10001, BStBl. I 2017, 1339). Für ArbN, für die der ArbG die LSt ausschließlich nach §§ 40–40b pauschal erhoben hat, gelten die Regelungen des § 41b nicht (Abs. 6; s. Anm. 25).

Verhältnis zu § 93c AO: Zu den dort geregelten Einzelheiten zur Datenübermittlung an die FinVerw. enthält die Vorschrift ergänzende Bestimmungen und stellt insoweit systematisch die speziellere, gegenüber § 93c AO vorrangige Norm dar (s. Anm. 13). Mitteilungspflichtige Stelle iSd. § 93c AO ist hier der ArbG (vgl. *Heuermann* in *Brandis/Heuermann*, § 41b Rz. 1 [8/2023]).

V. Verfahrensfragen zu § 41b

6

Rechtsnatur der Lohnsteuerbescheinigung: Die LStBescheinigung, zu deren Erstellung der ArbG nach Abs. 1 Satz 2 verpflichtet ist, ist eine Urkunde, die dem leichteren Nachweis stl. Verhältnisse bei der EStVeranlagung dient (vgl. BFH v. 13.12.2007 – VI R 57/04, BStBl. II 2008, 434; *Thomas*, FS Küttner, 2006, 239). Sie ist ein Beweismittel über den LStAbzug, so wie er tatsächlich stattgefunden hat (BFH v. 13.11.2012 – VI R 38/11, BStBl. II 2013, 929), und nicht wie er – etwa nach Auffassung des ArbN – hätte durchgeführt werden müssen (vgl. *Eisgruber* in *Kirchhof/Seer*, 23. Aufl. 2024, § 41b Rz. 1). Daraus ergibt sich, dass mit Einwendungen gegen die LStBescheinigung ein unzutreffender LStAbzug nicht mehr ungeschehen gemacht werden kann (BFH v. 4.9.2008 – VI B 108/07, BFH/NV 2009, 175).

Keine Bindung des Finanzamts: An den Inhalt der LStBescheinigung ist die FinVerw. nicht gebunden (BFH v. 21.1.2000 – VII B 205/99, BFH/NV 2000, 1080; BFH v. 19.10.2001 – VI R 36/96, BFH/NV 2002, 340; BFH v. 30.12.2010 – III R 50/09, BFH/NV 2011, 786; BFH v. 18.8.2011 – VII B 9/11, BFH/NV 2011, 2042; BFH v. 29.11.2017 – VI B 45/17, BFH/NV 2018, 333; FG Berlin-Brandenb. v. 3.5.2007 – 8 K 1460/05 B, EFG 2007, 1314, rkr.). Bei der EStVeranlagung des ArbN kann das FA daher zB Erkenntnisse aus einer durchgeführten LStAußenprüfung verwerten; auch der ArbN kann den Nachweis der Unrichtigkeit führen (zB durch anderweitige Bestätigung des ArbG; Auszüge aus dem Lohnkonto; vgl. BFH v. 28.2.1992 – VI R 146/87, BStBl. II 1992, 733; BFH v. 30.6.2005 – VI S 7/05, BFH/NV 2005, 1849). Eine fehlerhafte elektronische Bescheinigung kann aber den Tatbestand der Steuerhinterziehung erfüllen (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO). Außerdem wird eine bestandskräftige Veranlagung des ArbN zur ESt regelmäßig nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO zu seinen Lasten geändert werden können, wenn für die Besteuerung erhebliche tatsächliche Umstände des Arbeitsverhältnisses vom ArbG falsch oder gar nicht bescheinigt worden sind (vgl. *Heuermann* in *Brandis/Heuermann*, § 41b Rz. 3 [8/2023]; *Seifert* in *Korn*, § 41b Rz. 4 [8/2018]).

Unzutreffende Auswertung der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung: Wertet das Wohnsitz-FA des ArbN die ihm mit der elektronischen LStBescheinigung übermittelten Daten im Zuge der EStVeranlagung nicht oder fehlerhaft aus, kann die materiell-rechtl. unzutreffende EStFestsetzung nach § 175b Abs. 1 AO innerhalb der zweijährigen Festsetzungsfrist ab Zugang der Daten bei der FinVerw. (§ 171 Abs. 10a AO) geändert werden (BFH v. 8.9.2021 – X R 5/21, BStBl. II 2022, 398). Dabei soll es nach hM unerheblich sein, inwieweit die zunächst unzutreffende Auswertung auf einer Verletzung der Mitwirkungspflicht des Stpfl. oder der Amtsermittlungspflicht des FA beruht hat (FG Berlin-Brandenb. v. 19.10.2022 – 7 K 7153/21, EFG 2023, 5, rkr.; FG Münster v. 14.8.2023 – 8 K 294/23 E, EFG 2023, 1592, Az. BFH IX R 20/23; glA *Heuermann* in *Brandis/Heuermann*, § 41b Rz. 3 [8/2023]; uE zu Recht zweifelnd *Kulosa*, HFR 2022, 510 [512]).

Rechtsweg: Bei Streit um die Berichtigung einer LStBescheinigung ist nicht der Finanzrechtsweg, sondern der Rechtsweg zu den Arbeitsgerichten gegeben, wenn es beim Rechtsstreit im Kern um arbeitsrechtl. Fragen geht. Dies ist nach stRspr. des BFH insbes. dann der Fall, wenn um Bestehen und Inhalt einer Nettolohnvereinbarung gestritten und damit nach dem sachlichen Gehalt des Klagebegehrens zusätzlicher Arbeitslohn gefordert wird.

BFH v. 25.3.1993 – VI R 58/92, BStBl. II 1993, 639; BFH v. 29.6.1993 – VI B 108/92, BStBl. II 1993, 760; BFH v. 13.12.2007 – VI R 57/04, BStBl. II 2008, 434; BFH v. 4.9.2008 – VI B 108/07, BFH/NV 2009, 175; aA BAG v. 11.6.2003 – 5 AZB 1/03, NJW 2003, 2629; BAG v. 7.5.2013 – 10 AZB 8/13, DStR 2013, 1345; und die dem BAG folgende arbeitsgerichtliche Rspr. (zB LAG Schl.-Holst. v. 12.2.2004 – 2 Ta 31/04, NZA-RR 2004, 493; LAG Ba.-Württ. v. 24.3.2011 – 21 Ta 2/11, nv.), der zufolge die Ausstellung der LStBescheinigung keine arbeitsrechtl. Nebenpflicht darstellt, sondern öffentlich-rechtl. Natur sein soll (zust. *Thomas*, FS Küttner, 2006, 239); s. ausführl. *Trinks*, NZA 2022, 24 (24 f.).

▶ *Stellungnahme:* Die Rspr. des BAG berücksichtigt uE nicht hinreichend, dass die in Abs. 1 Satz 2 angeordnete Pflicht des ArbG zur Dokumentation des Arbeitslohns und des LStAbzugs in Form der LStBescheinigung nur gegenüber der FinVerw. besteht (glA *Golombek* in *Lademann*, § 41b Rz. 10 [7/2020]). Der ArbN kann sich auf sie nicht berufen und Verstöße hiergegen daher auch nicht vor den FG geltend machen. Er hat allerdings gegenüber dem ArbG einen arbeitsvertraglichen Anspruch auf korrekte Erfüllung der lstl. Pflichten, für den wiederum nur der Arbeitsrechtsweg (§ 2 Abs. 1 Nr. 3 ArbGG) eröffnet sein kann (glA FG Münster v. 14.12.2011 – 10 K 811/11 L, BB 2012, 222, rkr.; *Isler* in *B/B*, § 41b Rz. 18 [4/2018]; *Krüger* in *Schmidt*, 42. Aufl. 2023, § 41b Rz. 2; *Stickan* in *LBP*, § 41b Rz. 28 [5/2013]; *Bartone*, jurisPR-SteuerR 6/2009 Anm. 6; aA *Hummel* in *KSM*, § 41b Rz. A 4 [6/2016]).

Die Einhaltung der Verpflichtungen, die sich aus der Vorschrift für den ArbG ergeben, kann das FA durch Androhung und Festsetzung von Zwangsgeldern (§§ 328 ff. AO) erzwingen (*Krüger* in *Schmidt*, 42. Aufl. 2023, § 41b Rz. 2; *Heuermann* in *Brandis/Heuermann*, § 41b Rz. 3 [8/2023]). Außerdem besteht für das FA die Möglichkeit, den ArbG gem. § 72a Abs. 4 AO für die infolge der unrichtig übermittelten Daten entgangene LSt in Haftung zu nehmen. Andererseits ist die elektronische Datenübermittlung jedoch keine StErklärung, so dass die Festsetzung eines Verspätungszuschlags ausscheidet (glA *Seifert* in *Korn*, § 41b Rz. 4.1 [8/2018]).

7 Einstweilen frei.

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Abschluss des Lohnkontos und Datenübermittlung

8 I. Pflicht des Arbeitgebers zum Abschluss des Lohnkontos (Abs. 1 Satz 1)

Abschluss des Lohnkontos: Der ArbG hat für jeden seiner ArbN ein Lohnkonto zu führen (§ 41 Abs. 1 Satz 1). Er hat dieses Lohnkonto in regelmäßigen Abständen abzuschließen, nämlich einerseits jeweils zum Ende des Kj. und andererseits unterjährig bei Beendigung des Dienstverhältnisses (also nicht, solange noch Lohnzahlungen erfolgen). Die Pflicht zum Abschluss bedeutet, dass der ArbG – ggf. nach Durchführung des betrieblichen LStJA (§ 42b) – die einzelnen Aufzeichnungen im Lohnkonto zusammenzufassen und weitere Aufzeichnungen zu unterlassen hat (vgl. *Heuermann* in *Brandis/Heuermann*, § 41b Rz. 7 [8/2023]; *Golombek* in *Lademann*, § 41b Rz. 2 [7/2020]; *Seer*, FR 2004, 1037 [1040]). Ein unrichtiges oder unvollständiges Lohnkonto ist vorher zu bereinigen. Der Abschluss des Lohnkontos ist ein Realakt, der allein dem ArbG obliegt und in den der ArbN nicht eingebunden ist (glA *S. Holzner* in BeckOK EStG, § 41b Rz. 23 [10/2023]).

Änderungen des Lohnkontos sind nach dessen Abschluss nur noch bis zur Übermittlung der (elektronischen) LStBescheinigung nach Abs. 1 Satz 2 bzw. bis zur Ausschreibung der LStBescheinigung in Papierform nach Abs. 1 Satz 4 oder nach Abs. 3 Satz 1 möglich (§ 41c Abs. 3 Satz 1). Spätere Änderungen des LStAbzugs sind daher ausgeschlossen (BFH v. 17.7.2013 – III B 30/13, BFH/NV 2013, 1625), so dass dem ArbN bei zu viel einbehaltener LSt nur die (Antrags-)Veranlagung zur ESt bleibt (glA *Trinks*, NZA 2022, 24 [25]).

II. Übermittlung der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung (Abs. 1 Satz 2)

1. Form und Verfahren der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung 9

Elektronische Lohnsteuerbescheinigung ist die Zusammenstellung und Übermittlung eines Datensatzes, durch den der ArbG die stl. bedeutsamen Eintragungen und Aufzeichnungen auf dem Lohnkonto der FinVerw. in elektronischer Form zugänglich macht. Sie ist im Kj. 2004 an die Stelle der früheren Bescheinigung in Papierform auf der Rückseite der LStKarte getreten, die der ArbG anschließend an den ArbN aushändigen musste, damit dieser sie dem FA bei seiner Veranlagung zur ESt vorlegen konnte. Von der elektronischen LStBescheinigung erhält der ArbN nur noch einen Ausdruck für seine eigenen Unterlagen, der an das FA nicht mehr weitergegeben zu werden braucht (Abs. 1 Satz 3). Die LStBescheinigung richtet sich – neben den Vorgaben des Abs. 1 Satz 2 – nach der im BStBl. I bekannt gemachten Datensatzbeschreibung für die elektronische Übermittlung und dem entsprechenden Vordruckmuster (§ 51 Abs. 4 Nr. 1; R 41b Abs. 1 LStR).

Verpflichtet zur Übermittlung ist der ArbG; der ArbN ist (anders als früher mittels LStKarte) in die Übermittlung der Daten an das FA nicht mehr eingebunden.

Nach Abschluss des Lohnkontos hat der ArbG die aufgezeichneten Daten zu übermitteln, also grds. zum Ende des Kj. Bei vorzeitiger Beendigung des Dienstverhältnisses kann die Übermittlung bereits unterjährig erfolgen, wenn keine weiteren Lohnzahlungen mehr erfolgen (s. Anm. 8). Spätester Zeitpunkt für die Übermittlung der geforderten Angaben ist der 28. Februar (in Schaltjahren der 29. Februar) des dem Stichtag für den Lohnkontoabschluss nachfolgenden Kj. (§ 93c Abs. 1 Nr. 1 AO).

Nach Maßgabe des § 93c AO hat die Datenübermittlung ab dem 1.1.2017 zu erfolgen. Art und Weise und Zeitpunkt der Datenübermittlung ergeben sich seither aus dem neu geschaffenen § 93c Abs. 1 Nr. 1 AO (BTDrucks. 18/7457, 101). Das bedeutet, dass der ArbG als sog. „mitteilungspflichtige Stelle" die Daten nach Ablauf des Kj. bis zum letzten Tag des Monats Februar des Folgejahres nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung über die amtlich bestimmte Schnittstelle übermitteln muss. Einzelheiten dazu sind im Internet unter www.elster.de abrufbar (BMF v. 27.9.2017 – IV C 5 - S 2378/17/10001, BStBl. I 2017, 1339). Vor Inkrafttreten der Neuregelung durch das VerfModG v. 18.7.2016 (BGBl. I 2016, 1679; BStBl. I 2016, 694) waren die geforderten Angaben gem. Abs. 1 Satz 2 aF auf elektronischem Weg nach Maßgabe der (inzwischen zum 1.1. 2017 aufgehobenen) Steuerdaten-Übermittlungsverordnung zu übertragen.

▶ *Elektronische Übermittlung:* Seit 2006 sind alle ArbG zur elektronischen Übermittlung der LStBescheinigung verpflichtet, und zwar auch dann, wenn sie

nicht über eine maschinelle Lohnabrechnung verfügen. Eine Ausnahme besteht nur noch für solche Stpfl., die ausschließlich für geringfügig beschäftigte ArbN im Privathaushalt LSt einzubehalten haben (Abs. 3 Satz 1). Mit dieser Verpflichtung hat der Gesetzgeber die schon bestehende Regelung für Meldungen und Beitragsnachweise in der Sozialversicherung (§ 28a SGB IV) in das LStRecht übernommen (BTDrucks. 15/1562, 41). Seit 2009 setzt die Übermittlung zudem eine vorherige Authentifizierung voraus, die einmalig über das Internetportal www.elsteronline.de beantragt werden muss (BMF v. 27.9.2017 – IV C 5 - S 2378/17/10001, BStBl. I 2017, 1339; s. näher *Musil/Burchard/Hechtner*, DStR 2007, 2290).

- *Identifikationsmerkmal:* Für jede LStBescheinigung hat der ArbG als Datenlieferant ein eindeutiges Merkmal (die sog. KmId) zu erstellen. Dessen Zusammensetzung ist in der technischen Schnittstellenbeschreibung zur elektronischen LStBescheinigung dokumentiert (BMF v. 27.9.2017 – IV C 5 - S 2378/17/10001, BStBl. I 2017, 1339).

Adressat der Datenübermittlung ist die für die Besteuerung des ArbN nach dem Einkommen zuständige Finanzbehörde, also das jeweilige Veranlagungs-FA.

Korrektur und Stornierung der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung sind möglich, soweit § 41c Abs. 3 (Verbot der Änderung des LStAbzugs nach Übermittlung der LStBescheinigung) dem nicht entgegensteht. Wird eine LStBescheinigung korrigiert oder storniert, hat der ArbG den betroffenen ArbN davon in Kenntnis zu setzen (§ 93c Abs. 3 Satz 2 iVm. § 93c Abs. 1 Nr. 3 AO; *Isler* in *B/B*, § 41b Rz. 37 [4/2018]).

- *Die bloße Berichtigung* eines zunächst unrichtig übermittelten Datensatzes ist daher zulässig (R 41c Abs. 7 Satz 2 LStR), grds. nicht hingegen die Änderung der dem Datensatz zugrundeliegenden Eintragungen und Aufzeichnungen im (bereits abgeschlossenen) Lohnkonto (BFH v. 13.12.2007 – VI R 57/04, BStBl. II 2008, 424; s. Anm. 8). Lediglich im Sonderfall des § 41c Abs. 3 Satz 4 ist eine Minderung der einzubehaltenden und zu übernehmenden LSt zugunsten des ArbG auch noch nach Übermittlung der ursprünglichen LStBescheinigung zulässig (s. § 41c Anm. 18); der ArbG hat der FinVerw. dann eine entsprechend berichtigte LStBescheinigung zu übermitteln (BMF v. 27.9.2017 – IV C 5 - S 2378/17/10001, BStBl. I 2017, 1339).
- *Die nachträgliche Stornierung* einer bereits übermittelten LStBescheinigung ist zulässig, wenn zB ein falsches Kj. angegeben wurde, kennzeichnende Daten des ArbN (wie Identifikationsnummer oder Name und Geburtsdatum) falsch übermittelt wurden oder wenn mehrere bisherige Einzel-Bescheinigungen für das Arbeitsverhältnis zu einer gemeinsamen Bescheinigung zusammengefasst werden sollen. Auch die Stornierung erfolgt (wie die Korrektur) durch Übermittlung eines weiteren Datensatzes, der mit dem Merker „Korrektur" zu versehen ist (BMF v. 27.9.2017 – IV C 5 - S 2378/17/10001, BStBl. I 2017, 1339).
- *Pflicht zur Korrektur oder Stornierung:* Gemäß § 93c Abs. 3 Satz 1 AO trifft den ArbG bis zum Ablauf des siebten auf den Besteuerungszeitraum folgenden Kj. die Verpflichtung, eine von ihm als unrichtig erkannte elektronische LStBescheinigung unverzüglich zu korrigieren oder zu stornieren.

2. Zu übermittelnde Angaben

10

Aufgrund der Aufzeichnungen im Lohnkonto hat der ArbG den an die FinVerw. zu übermittelnden Datensatz zu erstellen. Grundlage sind damit die Angaben im Lohnkonto iSv. § 4 LStDV, die der ArbG zuvor nach Abs. 1 Satz 1 abzuschließen hat. Hat das BSFA den ArbG gem. § 4 Abs. 2 Nr. 4 Satz 2 LStDV von der Aufzeichnung bestimmter stfreier Leistungen im Lohnkonto befreit, muss auch im Rahmen der elektronischen LStBescheinigung keine Übermittlung der Angaben erfolgen (BMF v. 27.1.2004 – IV C 5 - S 2000 – 2/04, BStBl. I 2004, 173 Rz. III.7).

Zu übermittelnde Angaben sind alle Angaben, derer die FinVerw. zur geordneten Durchführung des Veranlagungsverfahrens bedarf. Dies sind neben den in § 93c Abs. 1 AO genannten Daten zum einen die Angaben nach Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 bis 15 (bis 2025; ab 2026 nach Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 bis 14, s.u.) und zum anderen („insbesondere") weitere Daten, die für stl. Zwecke in der LStBescheinigung erforderlich sind, zB bis 2023 das von öffentlichen ArbG ausgezahlte Kindergeld gem. § 72 Abs. 7 Satz 1 (s. BTDrucks. 15/1562, 36) und ab 2018 der Umstand, dass bei französischen Grenzgängern aufgrund einer Bescheinigung nach § 39 Abs. 4 Nr. 5 iVm. § 52 Abs. 36 vom LStAbzug abgesehen wurde (durch Eintragung des Großbuchstabens „FR"; s. im Einzelnen BMF v. 30.3.2017 – IV B 3 - S 1301 – FRA/16/10001, BStBl. I 2017, 753). Diese Angaben waren im Wesentlichen bereits früher auf der LStKarte enthalten.

- *Nach § 93c Abs. 1 AO zu übermitteln* sind die zur individuellen Zuordnung der LStBescheinigung erforderlichen persönlichen Daten des ArbN (vollständiger Name, Geburtsdatum, Anschrift und stl. Identifikationsnummer gem. § 139b, § 93c Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c AO), die zur Identifizierung des ArbG notwendigen Daten (§ 93c Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO) sowie Angaben zum Zeitpunkt der Erstellung des Datensatzes, zum Besteuerungszeitraum und dazu, ob es sich um eine erstmalige Übermittlung oder um deren Berichtigung oder Stornierung handelt (§ 93c Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e AO).
- *Verwendete Lohnsteuerabzugsmerkmale (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1):* Die Angaben sind zur Überprüfung des LStAbzugs auf seine Plausibilität erforderlich. Im elektronisch übermittelten Datensatz ist dabei neben den abgerufenen elektronischen LStAbzugsmerkmalen auch das Datum mitzuteilen, ab dem sie gültig sind (BMF v. 27.9.2017 – IV C 5 - S 2378/17/10001, BStBl. I 2017, 1339). Ferner ist das FA anzugeben, an das der ArbG die LSt abgeführt hat, damit überprüft werden kann, ob der ArbG die bescheinigte LSt ordnungsgemäß abgeführt hat.
- *Dauer des Dienstverhältnisses und Anzahl der Großbuchstaben „U" (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2):* Die Angaben erläutern Fehlzeiten und haben damit nachrichtlichen Charakter, da sie eine Überprüfung ermöglichen, ob außerhalb der Beschäftigungszeiten andere Arbeitseinkünfte oder dem ProgrVorb. unterliegende Lohnersatzleistungen bezogen worden sind. Der Großbuchstabe „U" ist dabei ab 2018 für jeden Unterbrechungszeitraum zu bescheinigen, in dem an mindestens fünf aufeinanderfolgenden Arbeitstagen der Anspruch auf Arbeitslohn (zB wegen Krankheit) im Wesentlichen weggefallen ist (BMF v. 27.9.2017 – IV C 5 - S 2378/17/10001, BStBl. I 2017, 1339).
- *Art und Höhe des Arbeitslohns und Vermerk des Großbuchstabens „S" (Abs. 1 Satz 2 Nr. 3):* Die Angaben sind für die nachfolgende Veranlagung des ArbN zur ESt grundlegend. Pauschaler Arbeitslohn bleibt außer Betracht (Abs. 6), da er in die Veranlagung nicht einzubeziehen ist (§ 40 Abs. 3 Sätze 3 und 4; vgl.

BFH v. 19.10.2001 – VI R 36/96, BFH/NV 2002, 340). Der Großbuchstabe „S" dokumentiert einen Pflichtveranlagungsfall nach § 46 Abs. 2 Nr. 5a (s. BMF v. 27.1.2004 – IV C 5 - S 2000 – 2/04, BStBl. I 2004, 173 Rz. IV.2).

- *Einbehaltene Abzugssteuern (Abs. 1 Satz 2 Nr. 4):* Die Angabe dient der Anrechnung der vom ArbG einbehaltenen und abgeführten Steuer auf die ESt des ArbN.
- *Leistungen, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen (Abs. 1 Satz 2 Nr. 5):* Es handelt sich um nachrichtliche Angaben für Zwecke des § 32b. Angaben zum Schlechtwettergeld und zum Winterausfallgeld sind seit dem 1.1.2017 (redaktionelle Anpassung der Vorschrift durch das VerfModG v. 18.7.2016, BGBl. I 2016, 1679; BStBl. I 2016, 694) nicht mehr erforderlich, weil diese Leistungen nicht mehr gewährt werden (BTDrucks. 18/7457, 102). Nur für die Kj. 2020 und 2021 zu vermerken sind die in zwischen dem 1.3.2020 und dem 31.12.2021 gezahlten und in diesem Zeitraum vorübergehend nach § 3 Nr. 28a stfreien Zuschüsse des ArbG zum Kurzarbeitergeld und zum Saison-Kurzarbeitergeld aus Anlass der Corona-Krise, bei denen es sich begrifflich nicht (wie bei § 3 Nr. 28) um „Aufstockungsbeträge" oder „Zuschläge" handelt (vgl. BTDrucks. 19/19601, 33).
- *Steuerfreie Arbeitgeberleistungen für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte und vergleichbare Fahrten (Abs. 1 Satz 2 Nr. 6):* Erfasst werden zum einen (über § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 5) Sachbezüge iSd. § 8 Abs. 2 Satz 11 (Job-Ticket) und des § 8 Abs. 3 (Beförderung als Dienstleistung, wenn der ArbG selbst Verkehrsträger ist) und zum anderen (über § 3 Nr. 15 Satz 3) Geldleistungen des ArbG in Form von Zuschüssen zum Job-Ticket. Sie sind anzugeben, damit sie nach diesen Vorschriften auf die Entfernungspauschale für Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte angerechnet werden können.

  Den Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte gleichgestellt sind Fahrten iSd. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3. Das sind, wenn der ArbN keine erste Tätigkeitsstätte hat, solche Fahrten, die ihn zur Aufnahme der beruflichen Tätigkeit nach Festlegung des ArbG dauerhaft an denselben Ort oder in dasselbe weiträumige Tätigkeitsgebiet führen.

  Die nach § 3 Nr. 15 Satz 3 auf die Entfernungspauschale anzurechnenden stfreien ArbG-Zuschüsse sind bereits seit Inkrafttreten dieser Vorschrift zum 1.1.2019 zu bescheinigen. Zwar hat der Gesetzgeber den Wortlaut von Abs. 1 Satz 2 Nr. 6 erst im Zuge des WElektroMobFördG („JStG 2019") v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. 2020, 17) um einen ausdrücklichen Verweis auf diese Vorschrift ergänzt. Zum einen ist diese Neuregelung jedoch rückwirkend für den gesamten VZ 2019 anzuwenden, weil sie gem. Art. 39 Abs. 1 WElektroMobFördG („JStG 2019") bereits am 18.12. 2019, dem Tag nach der Verkündung dieses Gesetzes, in Kraft getreten ist und zu diesem Zeitpunkt noch § 52 Abs. 1 Satz 2 idF durch Art. 1 Nr. 7 FamEntlastG v. 29.11. 2018 (BGBl. I 2018, 2210; BStBl. I 2018, 1374) galt, demzufolge die Gesetzesfassung für alle Lohnzahlungen ab dem 1.1.2019 Anwendung finden sollte. Zum anderen handelte es sich bei diesen Zuschüssen bereits vor dem 18.12.2019 der Sache nach um „auf die Entfernungspauschale anzurechnende stfreie ArbG-Leistungen" iSd. Abs. 1 Satz 2 Nr. 6 aF, so dass mit der Anpassung der Vorschrift an § 3 Nr. 15 auch keine unzulässige Rückwirkung einhergegangen ist. Mit der Neuregelung soll sichergestellt werden, dass sämtliche stfreien Leistungen, die zu einer Minderung der Entfernungspauschale führen, auch in der LStBescheinigung auszuweisen sind (vgl. BRDrucks. 356/19, 108).
- *Pauschal besteuerte Arbeitgeberleistungen für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte und vergleichbare Fahrten (Abs. 1 Satz 2 Nr. 7):* Von der Regelung erfasst werden seit ihrer Änderung durch das WElektroMobFördG

(„JStG 2019") mW zum 1.1.2019 (vgl. vorstehend zu Abs. 1 Satz 2 Nr. 6) nur noch diejenigen ArbG-Leistungen, die nach § 40 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Halbs. 2 auf die Entfernungspauschale anzurechnen sind, weil sie vom ArbG pauschal nur mit 15 % versteuert worden sind. Dagegen müssen ArbG-Leistungen, die nach § 40 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 mit 25 % pauschal ohne Anrechnung auf die Entfernungspauschale besteuert werden, seit dem VZ 2019 nicht mehr in der LStBescheinigung ausgewiesen werden (vgl. BRDrucks. 356/19, 108).

Gleichgestellt sind auch hier (wie bei Nr. 6) Fahrten zur Arbeitsaufnahme an denselben Ort oder in dasselbe weiträumige Tätigkeitsgebiet (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3).

▶ *Mahlzeiten, Großbuchstabe „M" (Abs. 1 Satz 2 Nr. 8):* Betroffen sind Fälle, in denen dem ArbN anlässlich oder während einer beruflichen Auswärtstätigkeit vom ArbG oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten eine Mahlzeit zur Verfügung gestellt wird (§ 8 Abs. 2 Satz 8). Derartige Mahlzeiten braucht der ArbG nicht als Sachbezug erfassen, wenn ihr Preis 60 € nicht übersteigt und wenn beim ArbN wegen der auswärtigen beruflichen Tätigkeit ein WKAbzug für Verpflegungsmehraufwendungen in Betracht käme (§ 8 Abs. 2 Satz 9). Die Angabe des Großbuchstaben „M" ermöglicht es der FinVerw. seit dem VZ 2014 (s. Anm. 5), in diesen Fällen gem. § 9 Abs. 4a Satz 8 bei der EStVeranlagung des ArbN die Verpflegungspauschalen zu kürzen (krit. dazu *Seifert* in *Korn*, § 41b Rz. 19 [8/2018]).

Nicht zu bescheinigen hat der ArbG daher uE solche Verköstigungsformen, die keine (Haupt-)Mahlzeit darstellen und damit nicht zur einer Kürzung der Verpflegungspauschalen führen können (zB Zwischenimbisse in der Kaffeepause; s. BFH v. 3.7.2019 – VI R 36/17, BStBl. II 2020, 788). Zu bescheinigen ist nur der Umstand, dass dem ArbN Mahlzeiten zur Verfügung gestellt wurden, nicht aber deren konkrete Anzahl im Lohnbezugszeitraum (*Seifert*, DStZ 2014, 837). Der Nachweis im Einzelnen kann vom ArbN auf der Grundlage der ihm vom ArbG erteilten Reisekostenabrechnungen geführt werden (BTDrucks. 17/11217, 9). Eine Rechtsgrundlage dafür, vom ArbG ohne konkreten Anlass Angaben zu sämtlichen dem ArbN gewährten Mahlzeiten zu verlangen, verschafft die Regelung der FinVerw. jedoch nicht (krit. auch *Wünnemann/Gödtel*, NWB 2013, Beilage zu Heft 9, 36).

▶ *Steuerfreie Sammelbeförderung (Abs. 1 Satz 2 Nr. 9):* Für unentgeltliche oder verbilligte Sammelbeförderungen nach § 3 Nr. 32 ist nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 3 keine Entfernungspauschale für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte anzusetzen. Gleichgestellt sind stfreie Sammelbeförderungen zwischen Wohnung und dem Ort der Arbeitsaufnahme iSd. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3. Den Sachverhalt hat der ArbG gegenüber der FinVerw. durch Übermittlung des Großbuchstabens „F" kenntlich zu machen (vgl. BMF v. 27.9.2017 – IV C 5 - S 2378/17/10001, BStBl. I 2017, 1339).

▶ *Steuerfrei gezahlte Verpflegungszuschüsse und Vergütungen bei doppelter Haushaltsführung (Abs. 1 Satz 2 Nr. 10):* Die Bescheinigung dient der Überprüfung, ob der ArbN im Rahmen der EStVeranlagung für die entsprechenden Aufwendungen entgegen § 3c Abs. 1 den WKAbzug geltend macht (s. BMF v. 23.8.2010 – IV C 5 - S 2378/09/10006, BStBl. I 2010, 665 Rz. I.12). Zu Einzelheiten s. *Seifert* in *Korn*, § 41b Rz. 22 (8/2018). Sofern das BSFA nach § 4 Abs. 2 Nr. 4 Satz 2 LStDV für derartige Zuschüsse und Vergütungen eine andere Form der Aufzeichnung im Lohnkonto zugelassen hat, kann die Bescheinigung dieser Beträge entfallen (BMF v. 27.9.2017 – IV C 5 - S 2378/17/10001, BStBl. I 2017, 1339).

- *Beiträge zu den gesetzlichen Rentenversicherungen und an berufsständische Versorgungseinrichtungen (Abs. 1 Satz 2 Nr. 11)* sind getrennt nach ArbN- und ArbG-Anteil anzugeben. Damit können in der Übergangszeit ab 2005 die Höchstbeträge für Altersvorsorgeaufwendungen bei den SA nach § 10 Abs. 3 ermittelt werden.
- *Zuschüsse zur freiwilligen Kranken- und Pflegeversicherung (Abs. 1 Satz 2 Nr. 12)* sind nach § 3 Nr. 62 stfrei und werden zum gleichen Zweck ausgewiesen.
- *Arbeitnehmerbeitrag zur gesetzlichen Kranken- und zur sozialen Pflegeversicherung (Abs. 1 Satz 2 Nr. 13):* Die Angaben sind Grundlage für den entsprechenden SA-Abzug. Zugleich wird durch die Bescheinigung erkennbar, ob wegen einer zu hohen Vorsorgepauschale die Verpflichtung besteht, eine EStErklärung abzugeben (§ 46 Abs. 2 Nr. 3).
- *Arbeitnehmerbeitrag zur Arbeitslosenversicherung (Abs. 1 Satz 2 Nr. 14):* Die Angaben werden vom FA für die Günstigerprüfung im Rahmen des SA-Abzugs nach § 10 benötigt (*Isler* in *B/B*, § 41b Rz. 33 [4/2018]).
- *Nach § 39b Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 Buchst. d berücksichtigter Teilbetrag der Vorsorgepauschale (Abs. 1 Satz 2 Nr. 15 aF):* Es handelt sich um die Höhe der Beiträge zur privaten Basis-Krankenversicherung und zur privaten Pflege-Pflichtversicherung. Die Angabe steht im Zusammenhang mit § 46 Abs. 2 Nr. 3 aF und lässt erkennen, ob nach dieser Vorschrift wegen einer zu hohen Vorsorgepauschale eine Veranlagung zur ESt durchzuführen ist (s. BTDrucks. 16/12254, 29; BMF v. 15.9.2014 – IV C 5 – 2378/14/10001, BStBl. I 2014, 1244 Rz. I.13 f.). Zwar sind sowohl der früher für diese Fallgruppen bestehende Pflichtveranlagungstatbestand als auch (als Folgeänderung, vgl. BTDrucks. 19/22850, 102) die Bescheinigungspflicht gem. Abs. 1 Satz 2 Nr. 15 aF im Zuge des JStG 2020 v. 21.12.2020 (BGBl. I 2020, 3096; BStBl. I 2021, 6) mW zum 1.1.2024 aufgehoben worden (s. Anm. 2); beide Vorschriften gelten aber, da sie in ihrer neuen Fassung gem. § 52 Abs. 36 Satz 3 idF durch Art. 20 Nr. 3 Buchst. c KrZwMFördG v. 22.12.2023 (BGBl. I 2023 Nr. 411; BStBl. I 2024, 144) erst ab dem 1.1.2026 anzuwenden sind, auch in den Kj. 2024 und 2025 noch in der bisherigen Fassung weiter fort (s. – auch zu den Hintergründen dieser Verschiebung – im Einzelnen Anm. 2).

Zu Einzelfragen des zu bescheinigenden Bruttoarbeitslohns und der zu bescheinigenden Zukunftssicherungsleistungen s. BMF v. 27.9.2017 (BMF v. 27.9.2017 – IV C 5 - S 2378/17/10001, BStBl. I 2017, 1339). Nicht mehr im Ausdruck der elektronischen LStBescheinigung aufzuführen sind dabei solche Sozialversicherungsbeiträge, die in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit nach DBA stfreien Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit stehen (BMF v. 31.8.2018 – IV C 5 - S 2378/18/10001, BStBl. I 2018, 1009).

11–12 Einstweilen frei.

13 III. Ausdruck der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung für den Arbeitnehmer (Abs. 1 Satz 3)

Der Ausdruck der elektronischen LStBescheinigung ersetzt die Aushändigung der LStKarte mit Bescheinigung, aus der der ArbN bisher seine Daten zur Überprüfung und für die EStErklärung entnehmen konnte. Er dient der Information des

ArbN über die vom ArbG an die FinVerw. übermittelten Daten, die vom FA automatisiert bei der EStVeranlagung des ArbN zugrunde gelegt werden.

Nach amtlich vorgeschriebenem Muster ist der Ausdruck gefertigt, wenn er den Vorgaben der FinVerw. entspricht oder zumindest sämtliche Angaben in derselben Reihenfolge des amtlichen Musters enthält (s. zuletzt für 2024 BMF v. 8.9.2023 – IV C 5 - S 2533/19/10030:005, BStBl. I 2023, 1653; für 2023 BMF v. 8.9.2022 – IV C 5 - S 2533/19/10030:004, BStBl. I 2022, 1397, jeweils unter Verweis auf die Vorgaben in BMF v. 9.9.2019 – IV C 5 - S 2378/19/10002:001, BStBl. I 2019, 911). Außerhalb der amtlich belegten Zeilen sind betriebsbezogene Angaben zulässig. Im Ausdruck soll als Transferticket die von der FinVerw. bei Annahme des Datensatzes vergebene Quittungsnummer des Verarbeitungsprotokolls angegeben werden (vgl. *Golombek* in *Lademann*, § 41b Rz. 37 [7/2020]); außerdem ist die stl. Identifikationsnummer des ArbN iSd. § 139b AO (bzw. letztmals für 2022, falls diese dem ArbG nicht bekannt war, dessen nach Abs. 2 Satz 1 vom ArbG zu bildende eTIN, s. Anm. 16) in den Ausdruck aufzunehmen (BMF v. 27.9.2017 – IV C 5 - S 2378/17/10001, BStBl. I 2017, 1339).

Form des Ausdrucks: Der Ausdruck der elektronischen LStBescheinigung kann dem ArbN sowohl in Papierform ausgehändigt als auch in elektronischer Form zum Abruf durch den ArbN bereitgestellt werden; Letzteres kann etwa durch Einräumung einer Zugriffsmöglichkeit auf ein Datenportal im Internet oder im Intranet des ArbG erfolgen (*Niermann*/*Plenker*, DB 2003, 2724 [2728]). Da die Vorschrift gegenüber § 93c Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 AO systematisch vorrangig ist (s. Anm. 5), ist die Möglichkeit zur Bereitstellung in elektronischer Form (anders als dort geregelt) nicht vom Vorliegen der Zustimmung des ArbN abhängig.

Binnen angemessener Frist ist der Ausdruck dem ArbN auszuhändigen oder elektronisch bereitzustellen. Dazu, bis zu welchem konkreten Zeitpunkt der ArbN vom ArbG über die an die FinVerw. übermittelten Daten in Kenntnis zu setzen ist, äußert sich die Vorschrift (wie auch § 93c Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 AO) nicht. Auch aus den Gesetzesmaterialien (BTDrucks. 18/7457, 102) ergibt sich nicht, welche Frist der Gesetzgeber für angemessen hält. Mit Blick auf den Zweck der Regelung hat die Mitteilung so zeitnah zu erfolgen, dass der ArbN sie noch zur Erstellung seiner EStErklärung verwenden kann, ohne dafür zur Zusammenstellung der erforderlichen Daten einen größeren eigenen Nachforschungsaufwand betreiben zu müssen. Wegen der bei Veranlagung zur ESt nach vorherigem LStAbzug in der weit überwiegenden Zahl der Fälle zu erwartenden EStErstattung wird der ArbG damit auch nicht bis kurz vor Ablauf der Steuererklärungsfrist (seit 1.1.2017 zum 31. Juli des Folgejahres, § 149 Abs. 2 Satz 1 AO) zuwarten können. Da die Datenübermittlung für die gesamte Belegschaft des ArbG nach § 93c Abs. 1 Nr. 1 AO bereits bis zum letzten Tag des Monats Februar des Folgejahres abgeschlossen sein muss, wird uE regelmäßig nur eine Bereitstellung des Ausdrucks bis zum 31. März des Folgejahres als angemessen angesehen werden können (im Erg. glA *Eisgruber* in *Kirchhof*/*Seer*, 23. Aufl. 2024, § 41b Rz. 2: „mit der nächsten Lohnabrechnung"). Andererseits dürfte, da die Datenübermittlung auch bei unterjähriger Beendigung des Dienstverhältnisses nicht vor Ende Februar des nächsten Kj. erfolgen muss, bis zu diesem Zeitpunkt auch kein Anspruch des ArbN auf Aushändigung des Ausdrucks der LStBescheinigung bestehen (glA *Seifert* in *Korn*, § 41b Rz. 10 [8/2018]; aA *Mosbach*/*Röpke* in *Frotscher*/*Geurts*, § 41b Rz. 37 [4/2017]: unverzüglich nach Beendigung des Dienstverhältnisses).

Weitere, freiwillig vom Arbeitgeber an die Finanzverwaltung übermittelte Daten müssen in den nicht amtlich belegten Zeilen des Ausdrucks bescheinigt werden. Dabei kann es sich zB um den Beitrag des ArbN zur Winterbeschäftigungs-Umlage, um dem LStAbzug unterworfene Beiträge des ArbG zur Zusatzversorgung, um die Anzahl der Arbeitstage bei den Fahrten des ArbN zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte, um stfrei gewährten Fahrtkostenersatz für beruflich veranlasste Auswärtstätigkeiten und um nicht ermäßigt besteuerte Versorgungsbezüge für mehrere Kj. handeln (vgl. BMF v. 27.9.2017 – IV C 5 - S 2378/17/10001, BStBl. I 2017, 1339). Außerdem können dem ArbN mit dem Ausdruck weitere, nicht der FinVerw. übermittelte betriebliche Informationen mitgeteilt werden, um ihm die Erstellung seiner EStErklärung zu erleichtern.

14 IV. Ersatzweises Ausstellen einer Besonderen Lohnsteuerbescheinigung in Papierform (Abs. 1 Sätze 4 bis 6)

Besondere Lohnsteuerbescheinigung: In bestimmten Sonderfällen (wenn den ArbG keine Verpflichtung zur elektronischen Übermittlung trifft) tritt an die Stelle der elektronischen LStBescheinigung (Abs. 1 Satz 2) eine manuell erstellte Bescheinigung des ArbG in Papierform, die von der FinVerw. als „Besondere Lohnsteuerbescheinigung" bezeichnet wird (s. BMF v. 27.9.2017 – IV C 5 - S 2378/17/10001, BStBl. I 2017, 1339).

Keine Verpflichtung zur elektronischen Übermittlung besteht nach Abs. 3 Satz 1 nur noch für ArbG ohne maschinelle Lohnabrechnung, die ausschließlich für geringfügig beschäftigte ArbN LSt einzubehalten haben. Nur dieser Kreis von ArbG ist zur Ausstellung der LStBescheinigung in Papierform berechtigt.

- *Weitere Ausnahmen:* Die FinVerw. erkennt Besondere LStBescheinigungen darüber hinaus auch bei solchen ArbG an, die auf ihren Antrag vom BSFA gem. § 39e Abs. 7 von der Teilnahme am elektronischen Verfahren zum Abruf der LStAbzugsmerkmale befreit worden sind (BMF v. 27.9.2017 – IV C 5 - S 2378/17/10001, BStBl. I 2017, 1339 Rz. IV).
- *Stellungnahme:* Derartige Ausnahmen sind uE allenfalls aus Billigkeitsgründen hinzunehmen, eigentlich aber seit 2006 gesetzlich nicht mehr zulässig (s. BTDrucks. 15/1562, 41; aA *Hummel* in *KSM*, § 41b Rz. B 4 Fn. 3 [6/2016]: „Folge einer teleologischen Auslegung").

Pauschale Ermittlung der Lohnsteuer auf sonstige Bezüge durch Dritte: Wird die LSt auf sonstige Bezüge in den Fällen des § 38 Abs. 3a iVm. § 39c Abs. 3 unabhängig von den für den ArbN geltenden LStAbzugsmerkmalen durch einen anstelle des ArbG zum LStAbzug verpflichteten Dritten pauschal mit 20 % ermittelt, hat der Dritte dem ArbN hierüber eine Besondere LStBescheinigung in Papierform auszustellen, damit der versteuerte Arbeitslohn im Rahmen einer EStVeranlagung des ArbN erfasst und die pauschale LSt auf die EStSchuld angerechnet werden kann (R 39c Satz 5 LStR; vgl. *Isler* in *B/B*, § 41b Rz. 46 [4/2018]).

Ausstellung nach amtlich vorgeschriebenem Muster: Die Besondere LStBescheinigung ist auf einem amtlichen Vordruck auszustellen, der dem ArbG vom FA auf Anforderung kostenlos zur Verfügung gestellt werden soll. Der Vordruck (letztmalig abgebildet für 2013 in BMF v. 4.9.2012 – IV C 5 - S 2378/12/10001, BStBl. I 2012, 912, Anlage 2) ist dem amtlich vorgeschriebenen Muster für den Ausdruck

der elektronischen LStBescheinigung gem. Abs. 1 Satz 3 nachempfunden (s. BMF v. 15.9.2014 – IV C 5 - S 2378/14/10001, BStBl. I 2014, 1244).

Vor dem VZ 2014 (Neufassung des Abs. 1 Satz 4 durch das KroatienAnpG v. 25.7.2014, BGBl. I 2014, 1266; BStBl. 2014, 1126) war die Besondere LStBescheinigung auf der vom FA für den jeweiligen ArbN ausgestellten Bescheinigung für den LStAbzug (§ 39e Abs. 7 Satz 5) vorzunehmen, und zwar nach den Vorstellungen des Gesetzgebers auf deren Rückseite (BTDrucks. 17/6263, 58). Dort waren dafür allerdings keine Eintragungsmöglichkeiten vorgesehen. Mit der Neuregelung ist die Gesetzeslage an die geltende Verwaltungspraxis angeglichen worden (BTDrucks. 18/1529, 57; *Meyering/Friegel/Gröne*, DStZ 2014, 556).

Zeitpunkt der Ausstellung: Die Besondere LStBescheinigung muss der ArbG grds. nach Ablauf des Kj. ausstellen. Abweichend davon ist („oder"), wenn das Dienstverhältnis unterjährig beendet wird; die LStBescheinigung gem. Abs. 1 Satz 4 vorzeitig bereits zu diesem Zeitpunkt auszustellen. Das gilt uE jedenfalls, sobald feststeht, dass keine weiteren Lohnzahlungen mehr erfolgen werden, und der ArbG daher gem. Abs. 1 Satz 1 zum Abschluss des Lohnkontos verpflichtet ist (s. Anm. 8).

Übersendung an das Betriebsstättenfinanzamt: Die Besondere LStBescheinigung ist seit dem 1.1.2020 (Ergänzung des Abs. 1 Satz 4 durch das WElektroMobFördG/„JStG 2019" v. 12.12.2019, BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17) nicht mehr an den ArbN auszuhändigen, sondern vom ArbG an sein BSFA zu übersenden. Dadurch soll der FinVerw. die Möglichkeit verschafft werden, die Bescheinigung im Veranlagungsverfahren des ArbN heranzuziehen, damit auf diese Weise Rückfragen beim ArbN vermieden werden können (vgl. BRDrucks. 356/19, 127). Spätester Zeitpunkt für die Übersendung ist der letzte Tag des Monats Februar des Kj., das auf den Abschluss des Lohnkontos folgt.

Da die Besondere LStBescheinigung gem. Abs. 1 Satz 4 auf einem gesonderten Vordruck zu erstellen ist, muss neben ihr ab dem 1.1.2017 (Neufassung des Abs. 1 Satz 6 durch das VerfModG v. 18.7.2016, BGBl. I 2016, 1679; BStBl. I 2016, 694) nicht mehr die – mit ihr physisch nicht verbundene – Bescheinigung des FA für den LStAbzug (§ 39e Abs. 7 Satz 5) eingereicht werden. Dadurch ist die Gesetzeslage an das derzeitige LStAbzugsverfahren ohne elektronische LStAbzugsmerkmale redaktionell angepasst worden (BTDrucks. 18/7457, 102).

Aushändigung einer Zweitausfertigung an den Arbeitnehmer: Nach Abs. 1 Satz 5 muss der ArbG dem ArbN eine Zweitausfertigung der Besonderen LStBescheinigung übergeben, damit dieser sie zur Erstellung seiner EStErklärung verwenden und ggf. mit ihr beim FA einreichen kann. Die Aushändigung an den ArbN ist – anders als früher bei der LStKarte – nicht mehr von einer Prüfung des ArbG abhängig, ob eine Veranlagung des ArbN zur ESt überhaupt möglich erscheint (BTDrucks. 17/7524, 12).

▶ *Zum Zeitpunkt der Aushändigung der Zweitausfertigung* äußert sich die Regelung – anders als Abs. 3 Satz 2 idF durch das VerfModG v. 18.7.2016 (BGBl. I 2016, 1679; BStBl. I 2016, 694) – nicht. Die dortige Neuregelung gilt uE seit dem 1.1.2017 im Anwendungsbereich des Abs. 1 Satz 5 entsprechend. Die Besondere LStBescheinigung ist dem ArbN also unmittelbar nach Beendigung des Dienstverhältnisses, spätestens nach Ablauf des Kj. auszuhändigen (vgl. Anm. 20). Letztmöglicher Zeitpunkt dürfte, da der ArbG im Verfahren der Besonderen LStBescheinigung nicht bessergestellt werden darf als bei elektronischer Übermittlung, analog Abs. 1 Satz 2 iVm. § 93c Abs. 1 Nr. 1 AO der letzte Tag des Monats Februar im Folgejahr sein (glA *Seifert* in *Korn*, § 41b Rz. 31 [8/

2018]). Das muss schon aus dem Grund gelten, dass spätestens bis zu diesem Termin auch das Original der Besonderen LStBescheinigung beim BSFA eingereicht werden muss (Abs. 1 Satz 4).

Einreichung der Zweitausfertigung beim Betriebsstättenfinanzamt: Besondere LStBescheinigungen, die dem ArbN (aus welchen Gründen auch immer) entgegen Abs. 1 Satz 5 nicht ausgehändigt werden, muss der ArbG gem. Abs. 1 Satz 6 an das BSFA weiterleiten. Damit gemeint sein können seit der Neufassung des Abs. 1 Satz 5 durch das WElektroMobFördG („JStG 2019") aber nur noch Zweitausfertigungen von Besonderen LStBescheinigungen, weil nur sie an den ArbN „ausgehändigt" werden müssen. Ihre Weiterleitung an das BSFA ist indessen überflüssig, weil der ArbG dorthin schon die Erstausfertigung hatte übersenden müssen (Abs. 1 Satz 4). Da der Fortbestand der Regelung mithin offenkundig einem Redaktionsversehen des Gesetzgebers geschuldet ist, sollte die Vorschrift ersatzlos gestrichen und dem ArbG dadurch die Möglichkeit gegeben werden, nicht ausgehändigte Zweitausfertigungen ohne weitere Umstände zu vernichten.

15 Einstweilen frei.

C. Erläuterungen zu Abs. 2: Lohnsteuerliches Ordnungsmerkmal

16 I. Bildung und Verwendung des Ordnungsmerkmals anstelle der Identifikationsnummer (Abs. 2 Satz 1)

Für die Datenübermittlung der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung nach Abs. 1 Satz 2 hat der ArbG ein Ordnungskennzeichen zu verwenden, das der FinVerw. die Zuordnung der stl. Daten zum jeweiligen Stpfl. bei dessen EStVeranlagung ermöglichen soll.

Ausschließliche Zulässigkeit der Identifikationsnummer seit 2023: Als Zuordnungskennzeichen ist seit dem 1.1.2023 nur noch die stl. Identifikationsnummer gem. § 139b AO zulässig. Diese Identifikationsnummer hat der ArbN dem ArbG idR schon beim Eintritt in das Dienstverhältnis mitgeteilt, damit der ArbG mit ihr die als Grundlage für den LStAbzug benötigten elektronischen LStAbzugsmerkmale abrufen kann (§ 39e Abs. 4).

- *Vorrang der Identifikationsnummer:* Bereits seit 1.11.2010 hatte der ArbG vorrangig die nach § 139b AO vom BZSt. für den ArbN vergebene Identifikationsnummer anzugeben (BMF v. 9.11.2009 – IV C 5 - S 2378/09/10004, BStBl. I 2009, 1313; BTDrucks. 18/1529, 57 f.).
- *Bis zum Veranlagungszeitraum 2022* hatte der ArbG, wenn ihm die Identifikationsnummer nicht bekannt war, an ihrer Stelle ein gesondert zu bildendes Ordnungsmerkmal zu verwenden. Das waren Fälle, in denen dem ArbN (noch) keine Identifikationsnummer zugeteilt worden war (§ 39 Abs. 3 Satz 2, § 39e Abs. 8 Satz 3), oder in denen der ArbN dem ArbG seine Identifikationsnummer entgegen § 39e Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 nicht mitgeteilt hatte (BMF v. 27.9.2017 – IV C 5 - S 2378/17/10001, BStBl. I 2017, 1339 Rz. I). Für elektronische LStBescheinigungen, die nach dem 31.12.2022 übermittelt oder übersendet werden, ist die Bildung eines solchen gesonderten lstl. Ordnungsmerkmals mithin nicht mehr zulässig (BTDrucks. 20/9396, 18). Dies rührt daher, dass inzwischen auch die im Inland nicht meldepflichtigen, nicht unbeschränkt stpfl. ArbN in das Ver-

fahren der elektronischen LStAbzugsmerkmale einbezogen wurden (s. § 39 Anm. 22). Zudem besteht für den ArbG seit Neufassung des § 39 Abs. 3 durch das WElektroMobFördG („JStG 2019") v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17) die Möglichkeit, sich auch bei dieser Personengruppe auf zumutbare Weise Kenntnis von der Identifikationsnummer zu verschaffen. Die Ausnahmeregelung ist daher nach Auffassung des Gesetzgebers seit dem VZ 2023 nicht mehr erforderlich (BRDrucks. 356/19, 127 f.).

- *Für die Datenübermittlung der Sozialleistungsträger* gilt Abs. 2 in Bezug auf Leistungen, die dem ProgrVorb. unterliegen, entsprechend (§ 32b Abs. 3 Satz 1 aE). Das bedeutet, dass auch insoweit ab dem VZ 2023 ausschließlich die stl. Identifikationsnummer als Ordnungsmerkmal anzugeben und die Verwendung der eTIN nicht mehr zulässig ist (BMF v. 28.12.2023 – IV C 5 - S 2295/21/10001:001, BStBl. I 2024, 163).

Bildung eines (lohnsteuerlichen) Ordnungsmerkmals: Die nunmehr ausschließlich zu verwendende stl. Identifikationsnummer ist damit an die Stelle des – bis 2010 allein eingesetzten – sog. lstl. Ordnungsmerkmals (Abs. 2 Satz 2) getreten, das von der FinVerw. als „eTIN" bezeichnet wird. Das Akronym steht sowohl für „elektronische Transfer-Identifikations-Nummer" (zuletzt BMF v. 27.9.2017 – IV C 5 - S 2378/17/10001, BStBl. I 2017, 1339) als auch für „electronic Taxpayer Identification Number" (BMF v. 22.10.2004 – IV C 5 - S 2378 – 55/04, BStBl. I 2004, 1009). Dass der Begriff des lstl. Ordnungsmerkmals und seine Bildung trotz der zeitlichen Beschränkung bis zum VZ 2022 nach wie vor in Abs. 2 geregelt ist, liegt an seiner Bedeutung für Fälle, für die – so insbes. in § 39e Abs. 8 Satz 4 – auf die Vorschrift ausdrücklich verwiesen wird (vgl. § 39e Anm. 51).

Aus Name, Vorname und Geburtsdatum des Arbeitnehmers wird das lstl. Ordnungsmerkmal gebildet, so dass ihm nur Daten zugrunde gelegt werden müssen, die dem ArbG ohnehin bekannt sind. Die Bildung des Ordnungsmerkmals „eTIN" hat durch den ArbG selbst und nach amtlich festgelegter Regel zu erfolgen. Dafür stellt die FinVerw. dem ArbG im Internet unter www.elsterlohn.de das Regelwerk zur Verfügung (BMF v. 22.10.2004 – IV C 5 - S 2378 – 55/04, BStBl. I 2004, 1009). Das lstl. Ordnungsmerkmal umfasst 14 Stellen einschließlich der Prüfziffer (vgl. zur Bildung der eTIN *Plenker*, BC 2004, 17 [18]). Da sich die eTIN lediglich aus allgemeinen personenbezogenen Merkmalen des ArbN zusammensetzt, ist eine doppelte Vergabe des gleichen Ordnungsmerkmals für mehrere Stpfl. theoretisch möglich; die damit verbundenen Schwierigkeiten hat der Gesetzgeber in Kauf genommen (FG Berlin-Brandenb. v. 23.2.2017 – 4 K 4083/15, DStRE 2018, 646, rkr.; BRDrucks. 630/03, 60; vgl. *S. Holzner* in BeckOK EStG, § 41b Rz. 44 [10/2023]; *Seifert* in *Korn*, § 41b Rz. 32.1 [8/2018]).

II. Verbot des Missbrauchs des Ordnungsmerkmals (Abs. 2 Satz 2) 17

Als „das lohnsteuerliche Ordnungsmerkmal" wird das Ordnungsmerkmal „eTIN" gem. Abs. 2 Satz 2 bezeichnet. Auf den Begriff wird im EStG an anderen Stellen verwiesen (so insbes. in § 39e Abs. 8 Satz 4; s. Anm. 16).

Einzig zulässiger Zweck des lstl. Ordnungsmerkmals ist die Zuordnung der für das Besteuerungsverfahren erforderlichen Daten (insbes. der elektronischen LStBescheinigung) zu einem bestimmten Stpfl. und seine Verwendung für Zwecke des Besteuerungsverfahrens. Nur in diesem Rahmen darf der ArbG das Ordnungs-

merkmal „verarbeiten oder bilden" (Abs. 2 Satz 2). Bei Versendung der Ausdrucke der elektronischen LStBescheinigungen hat der ArbG darauf zu achten, dass die eTIN (wie ggf. auch die Identifikationsnummer) bei Benutzung von Fensterbriefumschlägen im Adressfeld für Dritte nicht sichtbar ist (BMF v. 27.9.2017 – IV C 5 - S 2378/17/10001, BStBl. I 2017, 1339).

Der Gesetzgeber hat die bisherige Regelung in Abs. 2 Satz 2 aF, der zufolge der ArbG die eTIN als lstl. Ordnungsmerkmal nur für diesen zulässigen Zweck „erheben, bilden, verarbeiten oder verwenden" darf, im Zuge des 2. DSAnpUG-EU v. 20.11.2019 (BGBl. I 2019, 1626; BStBl. I 2019, 1308) durch den neuen Wortlaut „verarbeiten oder bilden" ersetzt. Diese Änderung ist als bloße Anpassung an die Begriffsbestimmungen in Art. 4 der VO (EU) 2016/679 (sog. Datenschutz-Grundverordnung – DSGVO) materiell-rechtl. zweifelsfrei, im Hinblick auf ihr formell verfassungsgemäßes Zustandekommen jedoch erheblichen Bedenken ausgesetzt. Denn der BTag war in seiner am 27.6.2019 begonnenen Sitzung bei der Verabschiedung des Gesetzentwurfs des 2. DSAnpUG-EU in zweiter und dritter Lesung nicht mehr beschlussfähig, weil zu diesem Zeitpunkt nur noch gut 100 Abgeordnete anwesend waren und die damit gegebene fehlende Beschlussfähigkeit gem. § 45 Abs. 2 Alt. 1 der Geschäftsordnung des Bundestags (GO BT) von einer Fraktion des BTag auch förmlich bezweifelt worden war (vgl. zum Ablauf der Beratung das amtliche Plenar-Protokoll 19/107, 13294f.). Die fehlende Beschlussfähigkeit war in Anbetracht der tatsächlichen Zahlenverhältnisse auch für jedermann offenkundig, da nach § 45 Abs. 1 GO BT mehr als die Hälfte der 709 Mitglieder des BTag und damit mindestens 355 Abgeordnete an der Abstimmung hätten teilnehmen müssen. Unseres Erachtens konnte der damit gegebene Verfahrensverstoß auch nicht dadurch geheilt werden, dass der amtierende Sitzungsvorstand – wie geschehen – die Beschlussfähigkeit gem. § 45 Abs. 2 Alt. 2 GO BT „einmütig bejaht" hat. Denn diese Befugnis ist ihm nach ihrem Sinn und Zweck ersichtlich nur für solche Fälle eröffnet, in denen der Zweifel an der Beschlussfähigkeit letztlich nur deshalb vorgebracht worden ist, um damit eine eigentlich überflüssige Überprüfung durch zeitaufwendige förmliche Zählung der Stimmen zu provozieren, obwohl – anders als hier – die Beschlussfähigkeit für alle Beteiligten offensichtlich gegeben ist. Davon kann aber nur dann ausgegangen werden, wenn zweifelsfrei erkennbar weit mehr als die Hälfte aller Abgeordneten bei der Abstimmung anwesend ist, während dieses Quorum im vorliegenden Fall gerade einmal zu einem Viertel erreicht war. Die nach der Geschäftsordnung gegebene Beschlussunfähigkeit des Parlaments stellt uE auch einen derart wesentlichen Verfahrensmangel dar, dass er nach Art. 77 Abs. 1 Satz 1 GG die Verfassungswidrigkeit des Gesetzes als solches zur Folge haben muss.

Die missbräuchliche Verwendung des lstl. Ordnungsmerkmals kann mit der Verhängung eines Bußgeldes geahndet werden.

▶ *Seit dem 1.1.2014* (Inkrafttreten des durch das KroatienAnpG v. 25.7.2014, BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126, neu eingefügten Abs. 2a aF; s. § 52 Abs. 1 idF durch Art. 2 Nr. 34 KroatienAnpG) stellte die vorsätzliche oder leichtfertige (also grob fahrlässige) Verwendung des lstl. Ordnungsmerkmals entgegen Abs. 2 Satz 2 (nicht also dessen missbräuchliche bloße Erhebung, Bildung und Verarbeitung) eine Steuerordnungswidrigkeit dar, die mit einer Geldbuße bis zu 10000 € belegt werden konnte (Abs. 2a aF). Die Vorschrift wandte sich – wie § 39 Abs. 9 aF – nicht nur an den ArbG persönlich, sondern uE auch an Dritte, die für den ArbG handelten, insbes. also an die für den ArbG mit dessen Lohnbuchhaltung befassten Mitarbeiter und externen Auftragnehmer (s. § 39 Anm. 35). Durch das VerfModG v. 18.7.2016 (BGBl. I 2016, 1679; BStBl. I 2016, 694) war dieser Tatbestand zudem mW v. 1.1.2017 dahin ergänzt worden, dass auch die unzulässige Verwendung des lstl. Ordnungsmerkmals durch den Sozialversicherungsträger eine Ordnungswidrigkeit darstellte. Die rückwirkende Erstreckung der Bußgeldandrohung in Abs. 2a aF

auch auf Missbräuche des Ordnungsmerkmals bis zum 30.7.2014 (als dem Tag der Verkündung des KroatienAnpG) stellte uE einen Verstoß gegen Art. 103 Abs. 2 GG (der auch für die Ahndung von Ordnungswidrigkeiten gilt, vgl. BVerfG v. 1.12.1992 – 1 BvR 88/91, BVerfGE 87, 399) dar und war daher verfassungswidrig.

▶ *Seit dem 25.5.2018* (Inkrafttreten der VO (EU) 2016/679 – sog. Datenschutz-Grundverordnung, DSGVO) ist die Verhängung von Bußgeldern bei datenschutzrechtl. Verstößen abschließend in Art. 83 DSGVO geregelt, so dass der Gesetzgeber Abs. 2a aF mW v. 26.11.2019 aufgehoben hat (Art. 74 Nr. 7 iVm. Art. 155 Abs. 1 2. DSAnpUG-EU v. 20.11.2019, BGBl. I 2019, 1626; BStBl. I 2019, 1308; s. BTDrucks. 19/4674, 297).

Einstweilen frei. 18–19

D. Erläuterungen zu Abs. 3: Ersatzweise Lohnsteuerbescheinigung in Papierform bei geringfügiger Beschäftigung im Privathaushalt 20

Befreit von der Pflicht zur elektronischen Übermittlung der LStBescheinigung sind nur solche ArbG, die nicht über eine maschinelle Lohnabrechnung verfügen und die den LStAbzug außerdem ausschließlich für ArbN im Rahmen einer geringfügigen Beschäftigung in ihrem Privathaushalt vornehmen müssen. Ein förmlicher Antrag auf Befreiung ist für diesen Personenkreis nicht erforderlich.

▶ *Eine geringfügige Beschäftigung im Privathaushalt* liegt vor, wenn sie durch einen privaten Haushalt begründet ist und die Tätigkeit des ArbN sonst gewöhnlich durch Mitglieder des privaten Haushalts erledigt wird (§ 8a Satz 2 SGB IV). In diesen Fällen besteht nach § 40a Abs. 2 allerdings auch die Möglichkeit der Pauschalversteuerung, bei der eine Bescheinigung der LSt gem. Abs. 4 nicht vorgesehen ist.

▶ *„Ausschließlich"* bedeutet, dass andere ArbN als geringfügig Beschäftigte in seinem Privathaushalt beim ArbG nicht vorhanden sein dürfen (glA *S. Holzner* in BeckOK EStG, § 41b Rz. 52 [10/2023]).

Eine entsprechende Lohnsteuerbescheinigung hat der ArbG auszustellen, so dass die Papierbescheinigung grds. die gleichen Informationen wie die elektronische LStBescheinigung zu enthalten hat, an deren Stelle sie tritt.

Nach amtlich vorgeschriebenem Muster: Der ArbG hat für die sog. Besondere LStBescheinigung in Papierform den von der FinVerw. vorgegebenen Vordruck zu verwenden (zuletzt veröffentlicht in BMF v. 4.9.2012 – IV C 5 - S 2378/12/10001, BStBl. I 2012, 912, Anlage 2), der ihm auf Anforderung vom FA kostenlos zur Verfügung gestellt wird.

Übersendung an das Betriebsstättenfinanzamt, Aushändigung einer Zweitausfertigung an den Arbeitnehmer, Einreichung nicht ausgehändigter Zweitausfertigungen beim Betriebsstättenfinanzamt (Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2, Abs. 3 Sätze 2 und 3):

▶ *Regelungsinhalt:* Die Vorschriften entsprechen inhaltlich denen des Abs. 1 Satz 4 Halbs. 2 und des Abs. 1 Sätze 5 und 6 (s. Anm. 14). Das gilt uE auch insoweit, als in Abs. 3 Satz 2 seit der Neufassung durch das VerfModG v. 18.7. 2016 (BGBl. I 2016, 1679; BStBl. I 2016, 694) der Zeitpunkt der Pflicht zur Aushändigung der Besonderen LStBescheinigung näher dahin konkretisiert wird,

dass die Übergabe an den ArbN nach Ablauf des Kj. oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses, wenn es vor Ablauf des Kj. beendet wird, zu erfolgen hat. Zwar enthält Abs. 1 Satz 5 eine solche ausdrückliche Regelung nicht (s. Anm. 14); ein sachlicher Grund für die unterschiedliche Behandlung der beiden Fallgruppen ist jedoch nicht erkennbar. Auch nach Auffassung des Gesetzgebers soll es sich dabei (tatsächlich allerdings, wie gezeigt, nicht zutr.) nur um eine redaktionelle Änderung zur Anpassung an die neuen Formulierungen in Abs. 1 gehandelt haben (BTDrucks. 18/7457, 102).

- *Stellungnahme:* Die wiederholende Regelung in Abs. 3 ist daher uE überflüssig und offenbar einem redaktionellen Missgriff des Gesetzgebers geschuldet. Näher hätte es gelegen, den Befreiungstatbestand des Abs. 3 Satz 1 in Abs. 1 Satz 4 zu übernehmen und Abs. 3 ersatzlos zu streichen.

21 Einstweilen frei.

22 E. Erläuterungen zu Abs. 4: Zuständigkeitsregelungen

Regelungsinhalt: Ab 1.1.2017 ist im neu eingefügten Abs. 4 geregelt, welches FA in den Fällen des Abs. 1 für die Anwendung der zeitgleich in die §§ 72a Abs. 4, 93c Abs. 4 AO aufgenommenen Vorschriften zur Überprüfung der ArbG-Pflichten und zur Haftungsinanspruchnahme sowie für die Ahndung von Ordnungswidrigkeiten örtlich zuständig ist.

- *Haftungsinanspruchnahme nach § 72a Abs. 4 AO:* Nach dieser Vorschrift haftet für die entgangene Steuer, wer vorsätzlich oder grob fahrlässig Daten, die er nach Maßgabe des § 93c AO elektronisch an die FinVerw. zu übermitteln hat, entweder gar nicht oder unrichtig oder unvollständig übermittelt. Betroffen ist mithin nur die Verletzung der Übermittlungspflichten nach Abs. 1 Satz 2, nicht aber die fehlerhafte Ausstellung der Besonderen LStBescheinigung nach Abs. 1 Satz 4 und nach Abs. 3 Satz 1.
- *Überprüfung der Arbeitgeberpflichten nach § 93c Abs. 4 Satz 1 AO:* Nach dieser Vorschrift kann die FinVerw. ermitteln, ob der ArbG seine Pflicht zur elektronischen Datenübermittlung formell ordnungsgemäß erfüllt und den übermittelten Datensatz nach Maßgabe des Abs. 1 Satz 2 inhaltlich zutr. erstellt hat. Außerdem kann überprüft werden, ob der ArbG die Daten, wie gem. § 93c Abs. 1 Nr. 4 AO vorgeschrieben, gespeichert und über einen Zeitraum von sieben Kj. aufbewahrt hat.
- *Für „die Anwendung des Absatzes 2a"* soll nach Abs. 4 Satz 1 ebenfalls das in der Vorschrift bezeichnete FA zuständig sein. Die Regelung bezieht sich auf den dortigen, mW zum 26.11.2019 aufgehobenen Ordnungswidrigkeiten-Tatbestand bei missbräuchlicher Verwendung des lstl. Ordnungsmerkmals (s. Anm. 2). Der Gesetzgeber hat offenkundig übersehen, dass im Zuge der Streichung des Abs. 2a aF durch das 2. DSAnpUG-EU v. 20.11.2019 (BGBl. I 2019, 1626; BStBl. I 2019, 1308) zugleich auch der Verweis in Abs. 4 Satz 1 hätte angepasst werden müssen, weil sich die Verhängung von Bußgeldern seit dem 25.5.2018 abschließend nach Art. 83 der VO (EU) 2016/679 (sog. Datenschutz-Grundverordnung – DSGVO) richtet (zur uE gegebenen formellen Verfassungswidrigkeit des 2. DSAnpUG-EU s. jedoch Anm. 17). Dafür zuständig ist das für den Amtsbezirk der BS des ArbG örtlich zuständige FA für Fahndung und Strafsachen.

Betriebsstättenfinanzamt (Abs. 4 Satz 1): Zuständig ist grds. das BSFA des ArbG.

Bei mehreren Betriebsstättenfinanzämtern (Abs. 4 Satz 2), die für den ArbG zuständig sind, ist das BSFA örtlich zuständig, in dessen Bezirk sich seine Geschäftsleitung im Inland befindet.

Befindet sich am Sitz der Geschäftsleitung kein Betriebsstättenfinanzamt (Abs. 4 Satz 3), ist nicht dieses FA, sondern das BSFA zuständig, in dessen Bezirk sich die BS des ArbG mit den meisten ArbN befindet.

F. Erläuterungen zu Abs. 5: Datenschutzrechtliche Regelungen 23

Wahrnehmung der Aufgaben nach Abs. 4 (Abs. 5 Satz 1): Seit dem 1.1.2017 kann das BSFA die nach Abs. 1 Satz 2 elektronisch übermittelten Daten verarbeiten, um die sich aus Abs. 4 ergebenden Aufgaben der Überprüfung der ArbG-Pflichten, der Haftungsinanspruchnahme und der Ahndung von Ordnungswidrigkeiten (s. Anm. 22) zu erfüllen.

Verarbeitung von Daten zur Überprüfung des Lohnsteuerabzugs (Abs. 5 Satz 2): Außerdem können die für die Überprüfung des LStAbzugs zuständigen FÄ „diese Daten" beim VeranlagungsFA des ArbN verarbeiten. Unter den Art. 4 Nr. 2 der VO (EU) 2016/679 (sog. Datenschutz-Grundverordnung – DSGVO) entnommenen Oberbegriff des „Verarbeitens" fallen dabei insbes. auch das Erheben, das Abfragen und die Verwendung der Daten. Von der Regelung betroffen sind nur Daten iSd. Abs. 5 Satz 1, also nur die nach Abs. 1 Satz 2 iVm. § 93c AO als elektronische LStBescheinigung übermittelten Daten (vgl. BTDrucks. 18/7457, 102). Aus der Regelung ergibt sich im Umkehrschluss aber auch, dass diese Daten in anderen, in Abs. 5 Satz 2 nicht geregelten Fällen (abgesehen von der EStVeranlagung des ArbN) nicht verwendet oder anderweitig verarbeitet werden dürfen (glA *Heuermann* in *Brandis/Heuermann*, § 41b Rz. 17 [8/2023]; *Seifert* in *Korn*, § 41b Rz. 36.1 [8/2018]). Unter den Voraussetzungen des § 30 Abs. 8 AO (Einrichtung eines automatisierten Verfahrens) kann die Verarbeitung auch im Wege eines Datenabgleichs erfolgen (BTDrucks. 19/4674, 298).

Zur uE gegebenen formellen Verfassungswidrigkeit der durch das 2. DSAnpUG-EU v. 20.11.2019 (BGBl. I 2019, 1626; BStBl. I 2019, 1308) erfolgten Änderungen in Abs. 5 Satz 1 (Ersetzen der bisherigen Befugnis zum Verwenden der Daten durch die Befugnis zu ihrem Verarbeiten) und in Abs. 5 Satz 2 (Ersetzen der bisherigen Befugnis zum Erheben, Abrufen und Nutzen der Daten durch die Befugnis zu ihrem Verarbeiten) s. Anm. 17.

Einstweilen frei. 24

G. Erläuterungen zu Abs. 6: Keine Bescheinigung pauschal besteuerten Arbeitslohns 25

Auf pauschal besteuerten Arbeitslohn iSv. §§ 40 bis 40b hat der ArbG die Vorschriften des § 41b nicht anzuwenden. Insbesondere darf er daher diesen Arbeitslohn und die darauf entfallende LSt nicht in die elektronische bzw. in die Besondere LStBescheinigung aufnehmen (BFH v. 19.10.2001 – VI R 36/96, BFH/NV 2002, 340). Grund dafür ist, dass der pauschal besteuerte Arbeitslohn und die pauschale LSt gem. § 40 Abs. 3, § 40a Abs. 5, § 40b Abs. 5 Satz 1 bei der Veranlagung des ArbN außer Betracht bleiben. Daher ist auch ein Ausdruck iSv. Abs. 1 Satz 3

als Nachweis für den ArbN entbehrlich und damit überflüssig (glA *Heuermann* in *Brandis/Heuermann*, § 41b Rz. 18 [8/2023]; *S. Holzner* in BeckOK EStG, § 41b Rz. 64 [10/2023]; *Isler* in *B/B*, § 41b Rz. 60 [4/2018]).

Für regulär dem Lohnsteuerabzug unterworfenen Arbeitslohn, den der ArbN neben pauschal besteuertem Arbeitslohn (insbes. iSv. § 40) vom gleichen ArbG bezogen hat, gelten die Bescheinigungspflichten dagegen fort („soweit"). Das betrifft insbes. auch von einem Dritten bezogene und gem. § 39c Abs. 3 unabhängig von den LStAbzugsmerkmalen versteuerte sonstige Bezüge, da es sich dabei – trotz der darauf mit 20 % erhobenen LSt – nicht um pauschal besteuerten Arbeitslohn handelt (R 39c Satz 2 LStR; glA *Isler* in *B/B*, § 41b Rz. 61 [4/2018]; s. Anm. 14).