

§ 38b**Lohnsteuerklassen, Zahl der Kinderfreibeträge**

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), zuletzt geändert durch StUmgBG v. 23.6.2017 (BGBl. I 2017, 1682; BStBl. I 2017, 865)

(1) ¹Für die Durchführung des Lohnsteuerabzugs werden Arbeitnehmer in Steuerklassen eingereiht. ²Dabei gilt Folgendes:

1. In die Steuerklasse I gehören Arbeitnehmer, die
 - a) unbeschränkt einkommensteuerpflichtig und
 - aa) ledig sind,
 - bb) verheiratet, verwitwet oder geschieden sind und bei denen die Voraussetzungen für die Steuerklasse III oder IV nicht erfüllt sind; oder
 - b) beschränkt einkommensteuerpflichtig sind;
2. in die Steuerklasse II gehören die unter Nummer 1 Buchstabe a bezeichneten Arbeitnehmer, wenn bei ihnen der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24b) zu berücksichtigen ist;
3. in die Steuerklasse III gehören Arbeitnehmer,
 - a) die verheiratet sind, wenn beide Ehegatten unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind und nicht dauernd getrennt leben und der Ehegatte des Arbeitnehmers auf Antrag beider Ehegatten in die Steuerklasse V eingereiht wird,
 - b) die verwitwet sind, wenn sie und ihr verstorbener Ehegatte im Zeitpunkt seines Todes unbeschränkt einkommensteuerpflichtig waren und in diesem Zeitpunkt nicht dauernd getrennt gelebt haben, für das Kalenderjahr, das dem Kalenderjahr folgt, in dem der Ehegatte verstorben ist,
 - c) deren Ehe aufgelöst worden ist, wenn
 - aa) im Kalenderjahr der Auflösung der Ehe beide Ehegatten unbeschränkt einkommensteuerpflichtig waren und nicht dauernd getrennt gelebt haben und
 - bb) der andere Ehegatte wieder geheiratet hat, von seinem neuen Ehegatten nicht dauernd getrennt lebt und er und sein neuer Ehegatte unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind, für das Kalenderjahr, in dem die Ehe aufgelöst worden ist;
4. in die Steuerklasse IV gehören Arbeitnehmer, die verheiratet sind, wenn beide Ehegatten unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind und nicht dauernd getrennt leben; dies gilt auch, wenn einer der Ehegatten keinen Arbeitslohn bezieht und kein Antrag nach Nummer 3 Buchstabe a gestellt worden ist;
5. in die Steuerklasse V gehören die unter Nummer 4 bezeichneten Arbeitnehmer, wenn der Ehegatte des Arbeitnehmers auf Antrag beider Ehegatten in die Steuerklasse III eingereiht wird;
6. die Steuerklasse VI gilt bei Arbeitnehmern, die nebeneinander von mehreren Arbeitgebern Arbeitslohn beziehen, für die Einbehaltung

der Lohnsteuer vom Arbeitslohn aus dem zweiten und einem weiteren Dienstverhältnis sowie in den Fällen des § 39c.

³Als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig im Sinne der Nummern 3 und 4 gelten nur Personen, die die Voraussetzungen des § 1 Absatz 1 oder 2 oder des § 1a erfüllen.

(2) ¹Für ein minderjähriges und nach § 1 Absatz 1 unbeschränkt einkommensteuerpflichtiges Kind im Sinne des § 32 Absatz 1 Nummer 1 und Absatz 3 werden bei der Anwendung der Steuerklassen I bis IV die Kinderfreibeträge als Lohnsteuerabzugsmerkmal nach § 39 Absatz 1 wie folgt berücksichtigt:

1. mit Zähler 0,5, wenn dem Arbeitnehmer der Kinderfreibetrag nach § 32 Absatz 6 Satz 1 zusteht, oder
2. mit Zähler 1, wenn dem Arbeitnehmer der Kinderfreibetrag zusteht, weil
 - a) die Voraussetzungen des § 32 Absatz 6 Satz 2 vorliegen oder
 - b) der andere Elternteil vor dem Beginn des Kalenderjahres verstorben ist oder
 - c) der Arbeitnehmer allein das Kind angenommen hat.

²Soweit dem Arbeitnehmer Kinderfreibeträge nach § 32 Absatz 1 bis 6 zustehen, die nicht nach Satz 1 berücksichtigt werden, ist die Zahl der Kinderfreibeträge auf Antrag vorbehaltlich des § 39a Absatz 1 Nummer 6 zu Grunde zu legen. ³In den Fällen des Satzes 2 können die Kinderfreibeträge für mehrere Jahre gelten, wenn nach den tatsächlichen Verhältnissen zu erwarten ist, dass die Voraussetzungen bestehen bleiben. ⁴Bei Anwendung der Steuerklassen III und IV sind auch Kinder des Ehegatten bei der Zahl der Kinderfreibeträge zu berücksichtigen. ⁵Der Antrag kann nur nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck gestellt werden.

(3) ¹Auf Antrag des Arbeitnehmers kann abweichend von Absatz 1 oder 2 eine für ihn ungünstigere Steuerklasse oder geringere Zahl der Kinderfreibeträge als Lohnsteuerabzugsmerkmal gebildet werden. ²Der Wechsel von der Steuerklasse III oder V in die Steuerklasse IV ist auch auf Antrag nur eines Ehegatten möglich mit der Folge, dass beide Ehegatten in die Steuerklasse IV eingereiht werden. ³Diese Anträge sind nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck zu stellen und vom Antragsteller eigenhändig zu unterschreiben.

Autor: Prof. Dr. Oliver **Tillmann**, Hochschule Osnabrück, Tecklenburg
 Mitherausgeber: Dr. Winfried **Bergkemper**, Richter am BFH aD, Lenggries

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 38b . 1

	Anm.	Anm.
I. Grundinformation zu § 38b.....	1	
II. Rechtsentwicklung des § 38b.....		2
III. Bedeutung des § 38b.....		3

	Anm.		Anm.
IV. Geltungsbereich des § 38b	7	VI. Verfahrensfragen zu § 38b	9
V. Verhältnis des § 38b zu den Vorschriften außersteuerlicher Gesetze	8		

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Einreihung des Arbeitnehmers in
Lohnsteuerklassen** . . . 12

	Anm.		Anm.
I. Steuerklassen (Abs. 1 Satz 2)	12	3. Steuerklasse II (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2)	21
1. Allgemeine Begriffsbestimmungen	12	4. Steuerklasse III (Abs. 1 Satz 2 Nr. 3)	22
a) Familienstand	12	5. Steuerklasse IV (Abs. 1 Satz 2 Nr. 4)	23
b) Eingetragene Partnerschaft	13	6. Steuerklasse V (Abs. 1 Satz 2 Nr. 5)	24
c) Mehrehe	14	7. Steuerklasse VI (Abs. 1 Satz 2 Nr. 6)	25
d) Scheidung oder Aufhebung	15	II. Unbeschränkte Steuerpflicht (Abs. 1 Satz 3)	26
e) Verschollene oder vermiste Ehegatten	16		
f) Tod	17		
2. Steuerklasse I (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1)	20		

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Kinderfreibetragszähler** 27

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:
Antrag auf ungünstigere Lohnsteuerklasse,
weniger Kinderfreibeträge oder Wechsel in
die LStKlassen IV/IV** 28

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 38b

Schrifttum: HORLEMANN, Lohnsteuerklassenwahl und Arbeitslosengeld, BB 1980, 666; SCHICK, Zum Zusammenhang zwischen dem Splitting-Verfahren und der Steuerklasse V, DStZ 2005, 593; MESSNER, Lebenspartnerschaft – Steuerliche Konsequenzen des BVerfG-Beschlusses vom 21.7.2010, DStR 2010, 1875; TÖLLE, Die eingetragene Lebenspartnerschaft im steuerlichen Wandel, NJW 2011, 2165; PERLEBERG-KÖLBEL, Unterhaltsrecht und Wahl der Lohnsteuerklasse, Neue Zeitschrift für Familienrecht 2015, 904; BERGKEMPER, Lohnsteuer-Merkblatt, DB 2016, Beilage Nr. 2, 1.

1

I. Grundinformation zu § 38b

§ 38b betrifft ausschließlich das LStAbzugsverfahren. Die im Kj. einbehaltene LSt soll nach dem Willen des Gesetzgebers möglichst der JahresESt entsprechen, wenn der unbeschränkt oder beschränkt stpfl. ArbN ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt, so dass eine Veranlagung entbehrlich ist (vgl. § 46 Abs. 4). Abs. 1 teilt ArbN in eine LStKlasse (I bis VI) ein, nach der sich der LStAbzug richtet. Nach Abs. 2 werden Kinderfreibeträge als LStAbzugsmerkmale berücksichtigt.

2

II. Rechtsentwicklung des § 38b

EStRG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): § 38b wurde mW vom VZ 1975 in das EStG eingefügt. Bis dahin waren die Regelungen über die Einreihung in StKlassen in § 7 LStDV aF enthalten.

2. HStrukturG v. 22.12.1981 (BGBl. I 1981, 1523; BStBl. I 1982, 235): Aufhebung des Haushaltsfreibetrags für Alleinstehende über 49 Jahre. Redaktionelle Anpassung von Satz 2.

StSenkG 1986/88 v. 26.6.1985 (BGBl. I 1985, 1153; BStBl. I 1985, 391): Anpassung von Satz 2 Nr. 2 an die geänderten Voraussetzungen für die Gewährung eines Haushaltsfreibetrags.

JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): Einfügung von Satz 3 und damit Beschränkung der Anwendung des Splitting-Tarifs auf EU/EWR-Ehen von Grenzpendlern.

HBegIG 2004 v. 29.12.2003 (BGBl. I 2003, 3076; BStBl. I 2004, 120): Abschaffung des Haushaltsfreibetrags nach § 32 Abs. 7 und Schaffung einer Anschlussregelung nach § 24b für Alleinerziehende; dementsprechende Anpassung von Satz 2 Nr. 2.

BeitrRLUmsG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171): Neufassung der Vorschrift aufgrund der Umstellung auf das elektronische Besteuerungsverfahren. Einbeziehung beschränkt Stpfl. (bislang § 39d) und Berücksichtigung von Kinderfreibeträgen (bislang § 39 Abs. 3 und 3a).

StUmgBG v. 23.6.2017 (BGBl. I 2017, 1682; BStBl. I 2017, 865): Änderungen der Abs. 2 Nr. 3, 4 und des Absatzes 3, die zu einer Verlängerung der bis zum Kj 2018 laufenden Übergangsregelung des § 52 Abs. 39 führt, wonach ArbN im Falle der Eheschließung automatisch in die LStKlassen IV/IV eingereiht werden und nicht in die eigentlich ab 2018 vorgesehenen LStKlassen III/–, falls einer der Ehegatten keinen Arbeitslohn bezieht.

3

III. Bedeutung des § 38b

§ 38b ist wesentlicher Bestandteil für die Durchführung des LStAbzugsverfahrens. Die ArbN werden in eine von sechs LStKlassen eingeteilt, die sich an den Vorgaben aus § 32a orientieren. Unterschiede zwischen den verschiedenen StKlassen ergeben sich aus der Berücksichtigung von verschiedenen Freibeträgen, die aus sozialen, familiären oder tariflichen Gründen gewährt werden. Für verheiratete ArbN ergeben sich durch die Wahl von StKlassenkombinationen begrenzte Einflussmöglichkeiten, die der Gesetzgeber durch die Einführung eines Faktorverfahrens (§ 39f) erweitert hat. Daneben besteht für ArbN weiterhin die Möglichkeit, individuelle Belastungen durch die Eintragung eines Freibetrags nach § 39a abzumildern.

Die Wahl der StKlasse ist maßgebend dafür, ob es nach Ablauf des Jahres zu einer Erstattung oder Nachzahlung kommt. Nachzahlungen lassen sich vermeiden, wenn Ehegatten mit gleich hohem Verdienst jeder die StKlasse IV oder bei Ehegatten mit einem Verdienst im Verhältnis 60 % zu 40 % der höher verdienende Ehegatte die StKlasse III und der geringer verdienende Ehegatte die StKlasse V wählt. Da nach Abs. 2 der Vorschrift auch die Berücksichtigung von Kinderfreibeträgen im LStAbzugsverfahren geregelt ist, erlangt § 38b auch Bedeutung für die Erhebung des SolZ sowie der KiSt.

Einstweilen frei.

4–6

IV. Geltungsbereich des § 38b

7

Sachlicher Geltungsbereich: § 38b betrifft nur das LStAbzugsverfahren. Im Veranlagungsverfahren hat die Vorschrift keine Bedeutung (vgl. § 46).

Persönlicher Geltungsbereich: Die Einreihung in StKlassen und die Berücksichtigung von Kinderfreibeträgen gilt für unbeschränkt und für beschränkt stpfl. ArbN. Für andere Personengruppen (zB Bezieher von Arbeitslosengeld) greift die Vorschrift nicht, auch nicht analog (FG Berlin v. 28.2.2017 – 13 K 8328/15, EFG 2017, 840, nrkr.).

V. Verhältnis des § 38b zu den Vorschriften außersteuerlicher Gesetze

8

Knüpfen außerstl. Leistungsgesetze (zB das Elterngeld nach dem BEEG, Arbeitslosengeld) an das Nettoeinkommen an, so hängt die Höhe der Zahlung auch von der StKlasse ab (LSG Schl.-Holst. v. 17.9.2015 – L 5 KR 146/15 B ER, DStR 2016, 1170; LSG Sa.-Anh. v. 21.2.2013 – L 2 AL 21/11, NZS 2013, 674). Die Wahl einer LStKlasse ist dabei grds. nicht rechtsmissbräuchlich, auch wenn sie ausschließlich dazu dient, die Höhe der außerstl. Bezüge zu erhöhen (vgl. BSG v. 25.6.2009 – B 10 EG 3/08 R, DStR 2009, 2263; BAG v. 22.10.1986 – 5 AZR 733/85, DB 1987, 944; OLG Köln v. 3.1.2000, MDR 2000, 1032; BGH v. 4.10.2005 – VII ZB 26/05, DStR 2005, 2096; HORLEMANN, BB 1980, 666). Siehe zum Gestaltungsmissbrauch Anm. 9.

Umgekehrt dürfen Regelungen im Sozialplan, die an Kinderfreibeträge anknüpfen, nicht ArbN benachteiligen, die in die StKlasse V oder VI eingereiht sind (LAG Düss. v. 2.9.2015 – 12 Sa 543/15, ArbR 2015, 553).

VI. Verfahrensfragen zu § 38b

9

Zuständigkeit: Entsprechend dem früheren Verfahren zur Ausstellung der LStKarte (s. § 39) werden die LStAbzugsmerkmale sowie die elektronischen LStAbzugsmerkmale für die Durchführung des LStAbzugs nur auf Veranlassung des ArbN gebildet, zB StKlasse und Zahl der zu berücksichtigenden Kinder. Grundlage hierfür sind die von den Meldebehörden an das BZSt. übermittelten melderechl. Daten, zB aktueller Familienstand, Kinder und Zugehörigkeit zu einer Religionsgemeinschaft (BRDrucks. 253/11, 74). Für die (erstmalige) Bildung der LStAbzugsmerkmale ist ein gesonderter Antrag des ArbN beim FA grds. nicht erforderlich. Das BZSt. bildet nach § 39e für jeden ArbN grds. automatisiert die StKlasse und für die bei den StKlassen I bis IV zu berücksichtigenden Kinder die Zahl der Kinderfreibeträge nach § 38b Abs. 2 Satz 1 als LStAbzugsmerkmale.

§ 38b Anm. 9–12 B. Abs. 1: Einreihung des ArbN in LStKlassen

Die Berücksichtigung erfolgt im Falle der unbeschränkten EStPflcht durch das WohnsitzFA iSd. § 19 AO (§ 39 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2, Abs. 4 Nr. 1). In den Fällen der erweiterte unbeschränkten (§ 1 Abs. 2 und 3) oder beschränkten StPflcht ist für die Eintragung das BSFA zuständig (§ 39 Abs. 2). Maßstab für die rechtl. Beurteilung sind dabei grds. die Verhältnisse zu Beginn des Kj. Ändern sich nachträglich die Verhältnisse, ist der ArbN unter den Voraussetzungen des § 39 Abs. 5 verpflichtet, die Eintragung der LStKlasse ändern zu lassen (vgl. im Einzelnen BMF v. 7.8.2013 – IV C 5 - S 2363/13/10003, 2013/0755076, BStBl. I 2013, 951).

Gestaltungsmisbrauch: Die Frage nach der Gültigkeit einer missbräuchlichen Entsch. bezieht sich zuvörderst auf die außerstl. Konsequenzen. Die Rechtswirksamkeit der Entsch. für eine bestimmte LStKlasse selbst wird nach Zustimmungswürdiger Rspr. durch die Steuergesetze nicht eingeschränkt, so dass stl. die Entsch. in jedem Fall zu beachten ist (BSG v. 25.6.2009 – B 10 EG 3/08 R, DStR 2009, 2263; LSG Hamb. v. 20.2.2013 – L 2 EG 8/10, juris; aA OVG NRW v. 16.4.2013 – 12 A 1292/09, NDV-RD 2014, 44, zu § 93 SGB VIII). Das LStKlassenwahlrecht kann – unabhängig von den stl. Konsequenzen – nach Belieben ausgeübt werden (BFH v. 30.12.2012 – III R 40/10, BFH/NV 2013, 193; FISCHER in HHSp., § 42 AO Rz. 98 [5/2016]). Etwas anderes gilt nur, wenn mehrere Wahlrechte aufgrund eines Gesamtplans mehrfach in sich widersprechender Weise ausgeübt werden (so FG Münster v. 4.10.2012 – 6 K 3016/10 E, DStRE 2014, 348, rkr.). Dazu zählt bspw. die Kombination der StKlassenwahl III/V mit einer getrennten Veranlagung, um Vollstreckungsmaßnahmen des FA ins Leere laufen zu lassen (BFH v. 15.7.2004 – III R 66/98, BFH/NV 2005, 186). Vom Gestaltungsmisbrauch zu unterscheiden ist die zivilrechtl. verortete sog. Gläubigerbenachteiligung. Daher kann auch die bloße Wahl der StKlasse V in der zivilrechtl. Zwangsvollstreckung nicht anerkennenswert sein (BGH v. 4.10.2005 – VII ZB 26/05, DStR 2005, 2096; BGH v. 5.3.2009 – IX ZB 2/07, NZI 2009, 326).

Insolvenzverfahren: Das Recht zur Wahl der LStKlasse geht auch im Insolvenzverfahren nicht auf den Insolvenzverwalter über, sondern verbleibt beim Insolvenzschuldner (s. BFH v. 27.7.2011 – VI R 9/11, BFH/NV 2011, 2111).

Rechtsnatur der Bildung der Lohnsteuerabzugsmerkmale: Die Bildung der LStAbzugsmerkmale (zB LStKlasse, Kinderfreibeträge) ist ein Verwaltungsakt und eine gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (§ 179 AO), die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung steht (§ 39 Abs. 1 Satz 4). Zu den Rechtsbehelfen vgl. § 39 Anm. 5.

10–11 Einstweilen frei.

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Einreihung des Arbeitnehmers in Lohnsteuerklassen**

I. Steuerklassen (Abs. 1 Satz 2)

1. Allgemeine Begriffsbestimmungen

12 a) Familienstand

Maßgeblich für die Besteuerung von unbeschränkt stpfl. ArbN iSd. § 1 Abs. 1 und 2, § 1a sind die LStKlassen, die vom Familienstand, der Zuordnung von

Kindern, der StPflicht des Ehegatten und dem Vorliegen mehrerer Dienstverhältnisse des ArbN abhängen (Abs. 1 Satz 1). Diese werden in Satz 2 näher erläutert. Zur StKlassenwahl s. auch Anm. 3 und SCHICK, DStZ 2005, 593.

Maßgeblich für die Unterscheidung, ob der ArbN im Sinne dieser Vorschrift als ledig oder verheiratet gilt, ist das Zivilrecht (BGB, EGBGB). Zu eingetragenen Lebenspartnern s. Anm. 13. Ehegatten leben dauernd getrennt, wenn die Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft (§§ 1353, 1567 BGB) nach dem Erscheinungsbild der Verhältnisse auf die Dauer nicht mehr besteht (BFH v. 15.6.1973 – VI 150/69, BStBl. II 1973, 640). Bei Ausländern sind die materiell-rechtl. Voraussetzungen nach den Vorschriften des Staats zu beurteilen, dem sie angehören. Die Anwendung ausländ. Rechts ist ausgeschlossen, wenn es gegen die guten Sitten verstoßen würde (BFH v. 6.12.1985 – VI R 41/92, BStBl. II 1986, 390; H 26 „Allgemeines“ EStH 2016). Hat zumindest ein Ehepartner auch die deutsche Staatsangehörigkeit, so ist das deutsche Recht für inländ. Eheschließungen maßgeblich, auch wenn die Ehe nach ausländ. Recht wirksam geschlossen wurde (BFH v. 17.4.1998 – VI R 16/97, BStBl. II 1998, 473).

Umgekehrt gilt: Ist eine im Inland nach Art. 13 Abs. 3 EGBGB geschlossene Ehe nur nach dem Heimatrecht eines Ehegatten gültig, so ist sie als sog. hinkende Ehe grds. in Deutschland nicht anzuerkennen (STIEHR in MüKo BGB, 6. Aufl. 2015, Art. 14 EGBGB Rz. 137). Von diesem Grundsatz wird jedoch nach Art. 13 Abs. 3 Satz 2 EGBGB abgewichen. So ist zB eine im Ausland durch Vertreter geschlossene Ferntrauung (sog. Handschuhehe) anzuerkennen (OLG Zweibrücken v. 8.12.2010 – 3 W 175/10, NJW-RR 2011, 725).

b) Eingetragene Partnerschaft

13

Bis 2012 galten eingetragene Lebenspartner als Nichtverheiratet im Sinne dieser Vorschrift, so dass nur die StKlasse I, II, und VI in Betracht kamen. Eine vom Wortlaut abweichende Auslegung lehnte der BFH ab (BFH v. 19.10.2006 – III R 29/06, BFH/NV 2007, 663). Mit der Entsch. des BVerfG (BVerfG v. 7.5.2013 – 2 BvR 909/06, FR 2013, 712) war der Gesetzgeber zu einer stl. Gleichstellung im Bereich des Ehegattensplittings gezwungen und führte über § 2 Abs. 8 eine Gleichstellung ein. Die Vorschrift ist am 19.7.2013 in Kraft getreten und rückwirkend auf alle noch offenen Fälle anwendbar (§ 52 Abs. 2a). Somit ist – zumindest im LStAbzugsverfahren – eine vollständige Gleichstellung von Ehegatten und eingetragenen Lebenspartnern erreicht (zur Kritik an der ursprünglichen Regelung s. Voraufgabe – Stand 4/2012 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm). Auch mit Eröffnung der Möglichkeit der gleichgeschlechtlichen Ehe („Ehe für alle“) durch das Gesetz zur Einführung des Rechts auf Eheschließung für Personen gleichen Geschlechts v. 20.7.2017 (BGBl. I 2017, 2787) bleiben eingetragene Partnerschaften bestehen. Die Möglichkeit der Umwandlung einer eingetragenen Partnerschaft in eine Ehe hat lsl. keine Auswirkungen. § 2 Abs. 8 greift ausschließlich bei eingetragenen Lebenspartnerschaften (§ 1 LPartG). Auf verschiedengeschlechtliche unverheiratete Paare ist die Vorschrift trotz des missverständlichen Wortlauts nicht anwendbar (BFH 26.4.2017 – III B 100/16, BStBl. II 2017, 903)

c) Mehrehe

14

Der Gesetzgeber ist durch Art. 6 GG an das Prinzip der Einehe gebunden (BVerfG v. 4.5.1971 – 1 BvR 636/68, BVerfGE 31, 58; Strafbarkeit der Doppelhe nach § 172 StGB). Im Ausland geschlossene polygame Ehen ausländ. Rechts

§ 38b Anm. 14–21 B. Abs. 1: Einreihung des ArbN in LStKlassen

werden mangels Verstoßes gegen den deutsche *ordre public* des Art. 6 EGBGB zwar zivilrechtl. toleriert (vgl. OLG München v. 3.7.2015 – 34 Wx 311/14, FamRZ 2015, 2056, zu den Grenzen der Wirksamkeit), doch bedeutet dies nicht zwangsläufig die stl. Berücksichtigung. Das deutsche StRecht ist auf die Einehe zugeschnitten. Art. 3 oder 6 GG verpflichteten uE nicht, Mehrehen stl. der Einehe gleichzustellen und die gleichen Privilegien zu gewährleisten. Umgekehrt liegt aber bei einer Gleichstellung auch kein Verstoß gegen den deutschen *ordre public* vor, wenn eine Mehrehe im Ausland (rechtswirksam) geschlossen wurde. Insofern ist § 38b aufgrund der Anknüpfung an das Zivilrecht so auszulegen, dass eine Mehrehe stl. anzuerkennen ist (vgl. BFH v. 6.12.1985 – VI R 56/82, BStBl. II 1986, 390; BFH v. 17.4.1998 – VI R 16/97, BStBl. II 1998, 473; aA TRZASKALIK in KSM, § 38b Rz. A 7 [2/2016]).

15 **d) Scheidung oder Aufhebung**

Scheidung oder Aufhebung der Ehe werden nach § 1564 bzw. § 1313 BGB erst mit Rechtskraft des Urteils ausgelöst (vgl. H 26 „Allgemeines“ EStH 2016).

16 **e) Verschollene oder vermisste Ehegatten**

Verschollene oder vermisste Ehegatten gelten weiterhin als existent (vgl. § 26 Anm. 22 „Ehegattenveranlagung bei Verschollenheit“).

17 **f) Tod**

Im Todesfall des Ehegatten gilt der ArbN als verwitwet. Heiratet er anschließend und lässt er sich danach wieder scheiden, lebt der Personenstand als Witwe(r) wieder auf (BFH v. 9.6.1965 – VI 78/62 U, BStBl. III 1965, 590).

18–19 Einstweilen frei.

20 **2. Steuerklasse I (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1)**

Die StKlasse I beruht auf der Grundtabelle des EStTarifs. Ihr sind gem. Nr. 1 Buchst. a ledige ArbN zuzurechnen und nach Nr. 1 Buchst. b verheiratete, verpartnerte, verwitwete oder geschiedene ArbN, bei denen die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 ganzjährig nicht erfüllt sind und für die damit die StKlassen III oder IV nicht in Betracht kommen.

Zur StKlasse I gehören auch beschränkt stpfl. ArbN, unabhängig von ihrem Familienstand (s. Abs. 1 Satz 3). Die Einreihung beschränkt stpfl. ArbN in die StKlasse I war bis 2011 in § 39d Abs. 1 Satz 1 geregelt.

21 **3. Steuerklasse II (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2)**

Die StKlasse II beruht ebenfalls auf der Grundtabelle des EStTarifs. Sie berücksichtigt jedoch ergänzend zur StKlasse I den Entlastungsbetrag für Alleinerziehende nach § 24b (zu den Voraussetzungen des § 24b vgl. BMF v. 29.10.2004 – IV C 4 - S 2281 - 515/04, BStBl. I 2004, 1042).

Eine Sonderregelung gilt für verwitwete alleinerziehende Arbeitnehmer: Sie werden im Todesjahr des Ehegatten und im Folgejahr in die StKlasse III eingeordnet (Witwensplitting). Gleichzeitig können sie den Entlastungsbetrag nach § 24b (im Todesjahr zeitanteilig) als Freibetrag eintragen lassen (§ 39a Abs. 1 Nr. 8, Abs. 2).

Alleinstehende EU-/EWR-Staatsangehörige, die unbeschränkt estpfl. sind, sind der StKlasse II zuzuordnen, wenn bei ihnen die Voraussetzungen des § 24b erfüllt sind (H 38b „Steuerklasse“ LStH 2016).

4. Steuerklasse III (Abs. 1 Satz 2 Nr. 3)

22

Die StKlasse III übernimmt die Freibeträge des Splittingverfahrens für Zwecke der LStBerechnung (zB doppelter Grundfreibetrag und SA-Pauschbetrag, § 39b Abs. 2 Satz 5 Nr. 2, Satz 6). Für ArbN besteht in diesem Fall eine Veranlagungspflicht nach § 46 Abs. 2 Nr. 3a.

Alleinerziehende: Für Alleinerziehende kommt die Anwendung des Splittingtarifs nicht in Betracht, trotz der faktischen Schlechterstellung gegenüber sog. Splittingfamilien (Nds. FG v. 6.5.2013 – 7 K 114/10, EFG 2014, 926, nrkr., Az. BFH III R 62/13; krit. zur Gesetzeslage HAUPT/BECKER, DStR 2013, 734).

Wechsel der Steuerklasse: Maßgeblich für die Prüfung der StKlasse sind grds. die Verhältnisse zu Beginn des Kj. (s. Anm. 9). Entfallen im Laufe des Jahres die bisherigen Voraussetzungen für die Einreihung in die StKlasse III (zB bisheriger arbeitsloser Ehegatte nimmt Arbeit auf), ist ein Verbleib in der StKlasse nur möglich, wenn der andere Ehegatte auf Antrag in die StKlasse V eingeordnet wird. Im Übrigen können beide Ehegatten (zusammen) in die StKlasse IV wechseln.

Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 Buchst. a wurde durch das StUmgBG v. 23.6.2017 (BGBl I 2017, 1682, 1689) mit Wirkung ab 1.1.2018 geändert. Die bisherige Möglichkeit der Gewährung der StKlasse III im Falle der sog. „Hausfrauenehen“ wurde gestrichen (Doppelbuchst aa a.F.) und nur der bislang unter Doppelbuchst. bb) a.F. aufgeführte Tatbestand beibehalten.

Verheiratete und unbeschränkt steuerpflichtige Ehegatten, die nicht dauernd getrennt leben: Die StKlasse III gilt nach Buchst. a) für Verheiratete, die beide unbeschränkt stpfl. sind und nicht dauernd getrennt leben. Sie basiert auf der Splittingtabelle des EStTarifs (§ 32a Abs. 5). Damit gilt die Vorschrift auch für Grenzpendler, die nach § 1 Abs. 3 iVm § 1a auf Antrag als unbeschr. stpfl. zu behandeln sind.

Einreihung des Ehegatten in StKlasse V: Buchst. a) setzt einen Antrag beider Ehegatten voraus, dass der Ehegatte des Stpfl. in die StKlasse V einzureihen ist. Liegt kein von beiden Ehegatten unterschriebener Antrag vor, werden beide in die LStKl IV eingereiht (s. Anm. 24). Für die Rückkehr in die StKlassen-Kombination IV/IV ist nur der Antrag eines Ehegatten erforderlich (s. Anm. 28). Die Eintragung einer für die Ehegemeinschaft stl. ungünstigeren StKlassenkombination ist möglich und kann auch von außersteuerlichen Gesichtspunkten beeinflusst sein (vgl. Abs. 3 S. 1, Anm. 8).

Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 Buchst. b bestimmt, dass verwitwete ArbN im Todesjahr und im darauf folgenden Jahr, wenn beide Ehegatten unbeschränkt stpfl. waren und nicht dauernd getrennt lebten, die LStKlasse III wählen können. Damit greift die Vorschrift für das LStAbzugsverfahren den nach § 32a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 gewährten Splittingtarif (sog. Witwensplitting) auf.

Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 Buchst. c Doppelbuchst. aa umfasst ArbN, deren Ehe aufgelöst worden ist, wenn im Jahr der Auflösung beide Ehegatten unbeschränkt stpfl. waren und sie nicht dauernd getrennt lebten.

Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 Buchst. c Doppelbuchst. bb gilt für die Fälle der Eheauflösung, in denen der andere Ehegatte wieder geheiratet hat und die neu verheirateten Eheleute beide unbeschränkt stpfl. sind und nicht dauernd getrennt leben.

23 5. Steuerklasse IV (Abs. 1 Satz 2 Nr. 4)

Die StKlasse IV basiert auf dem EStGrundtarif (§ 38c Abs. 1 Satz 3). Damit ist eine Minderzahlung nicht möglich und eine Pflichtveranlagung nach § 46 nicht erforderlich.

Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 1. Halbsatz: In die StKlasse IV gehören verheiratete, nicht dauernd getrennt lebende, unbeschränkt estpfl. ArbN; sie ist für diese die „Regelsteuerklasse“, in der sie von Amts wegen eingereiht werden, wenn keine andere Kombination beim WohnsitzFA gemeinsam beantragt wird (§ 39e Abs. 3 Satz 3 Nr. 2; BMF v. 6.12.2011 – IV C 5 - S 2363/07/0002 - 03, 2011/0978994, BStBl. I 2011, 1254 = FR 2012, 143).

Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 2. Halbsatz: Im Falle der Eheschließung sollte es ursprünglich nach der bis 2017 geltenden Regelung des Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa möglich sein, die LStKlassenkombination III/– zu wählen, wenn nur ein Ehegatte Arbeitslohn bezieht. Mangels technischer Möglichkeiten zur isolierten Einreihung in die StKlasse III wurde die Regelung aber zunächst bis Ende 2017 ausgesetzt und durch eine Übergangslösung in § 52 Abs. 39 ersetzt. Dies hatte zur Folge, dass im Falle der Eheschließung die Eheleute weiterhin automatisiert in die StKlassenkombination IV/IV eingereiht wurden. Diese Übergangsregelung wurde auf Vorschlag des BRat über das Jahr 2017 hinaus beibehalten und Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa aF gestrichen (BRDrucks. 816/16, 19). Durch das StUmgBG v. 23.6.2017 (BGBl. I 2017, 1682, 1689) wird mit Wirkung zum KJ 2018 geregelt, dass auch Ehegatten, von denen nur ein Ehegatte Arbeitslohn bezieht („Hausfrauenehen“), (beide) automatisch in die StKlasse IV einzureihen sind. Für eine abweichende StKlassenkombination bedarf es eines ausdrücklichen Antrags (s. Anm. 22).

Kritik: Es hätte uE ausgereicht, die Übergangsfrist zu verlängern, bis die technischen Möglichkeiten zur Umsetzung der StKlassenkombination III/– geschaffen sind. Die vom BRat angeführten (profiskalischen) Argumente, dass sich die StKlassenkombination IV/IV bei den Bürgern „bewährt“ habe, sowie Steuerzufälle und Fehler verhindert würden, sind wenig überzeugend.

24 6. Steuerklasse V (Abs. 1 Satz 2 Nr. 5)

Arbeitnehmer, die Lohneinkünfte erzielen und deren Ehegatte die StKlasse III beantragt hat, werden in die StKlasse V eingereiht. Die StKlasse III begünstigende Tatbestände (doppelte Freibeträge) werden umgekehrt in StKlasse V gar nicht gewährt, so dass sich eine Schlechterstellung gegenüber StKlasse IV ergibt. StKlasse V unterstellt schematisch als sog. Aufholtarif, dass sich die Jahresarbeitslöhne 60:40 gegenüberstehen. Zur Abmilderung der für den Geringverdienenden entstehenden negativen Folgen, wenn er mehr als 40 % des Gesamteinkommens erzielt, besteht die Möglichkeit des sog. Faktorverfahrens (§ 39f), welches mW ab VZ 2010 eingeführt wurde.

25 7. Steuerklasse VI (Abs. 1 Satz 2 Nr. 6)

Die StKlasse VI wurde für ArbN konzipiert, die von mehreren ArbG Arbeitslohn erhalten. Für ein erstes Dienstverhältnis kann der ArbN die Einreihung in die StKlassen I bis V beantragen. Für alle weiteren kommt nur die StKlasse VI in Betracht.

Unabhängig von der Anzahl der Arbeitsverhältnisse erfolgt eine Einreihung in die StKlasse VI, wenn der ArbN dem ArbG schuldhaft nicht rechtzeitig die LStAbzugsmerkmale mitteilt oder das BZSt. die Mitteilung elektronischer LStAbzugsmerkmale ablehnt (§ 39c Abs. 1 Satz 1). Wird – zB im Rahmen eines LStHaftungsverfahrens nach § 42d – die LSt geschätzt, kann nicht ohne Weiteres davon ausgegangen werden, dass der ArbN der StKlasse VI zuzuordnen ist, wenn die ArbN-Eigenschaft str. war (BFH v. 29.5.2008 – VI R 11/07, BStBl. II 2008, 933; aA LSG Schl.-Holst. v. 17.9.2015 – L 5 KR 146/15 B ER, DStR 2016, 1170, geht – ohne Berücksichtigung der og. Rspr. – davon aus, dass im Rahmen der Nacherhebung von Sozialversicherungsbeiträgen im Falle eines illegalen Beschäftigungsverhältnisses stets StKlasse VI zu berücksichtigen ist).

II. Unbeschränkte Steuerpflicht (Abs. 1 Satz 3)

26

Die Einreihung in StKlassen II bis VI gilt nach § 38b nur für unbeschränkt stpfl. ArbN. Damit greifen auch die allgemeinen Regelungen der § 1 Abs. 1 und 2 und § 1a ein. Ein ArbN, der zB als Staatsangehöriger eines Mitgliedstaats der EU oder des EWR nach § 1 Abs. 1 unbeschränkt estpfl. ist, ist auf Antrag in die StKlasse III einzuordnen, wenn der Ehegatte des ArbN (unabhängig von seiner Staatsangehörigkeit) in einem EU/EWR-Mitgliedstaat oder in der Schweiz lebt (H 38b LStH 2016).

C. Erläuterungen zu Abs. 2: Kinderfreibetragszähler

27

Durch das BeitrRLUmsG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171) wurde die bisherige Regelung aus § 39 Abs. 3 und 3a zu den Kinderfreibetragszählern in Abs. 2 übernommen.

Kinderfreibeträge (Abs. 2 Satz 1): Steht dem ArbN der einfache Kinderfreibetrag nach § 32 Abs. 6 iHv. 2.358 € zu, so werden bei Anwendung der StKlassen I bis IV die Kinderfreibeträge mit dem Zähler 0,5 als LStAbzugsmerkmal nach § 39 Abs. 1 berücksichtigt. Der Kinderfreibetrag – und damit auch der Zähler – wird verdoppelt, wenn (vgl. § 32 Anm. 175)

- die Voraussetzungen des § 32 Abs. 6 Satz 2 vorliegen oder
- der andere Elternteil vor dem Beginn des Kj. verstorben ist oder
- der ArbN allein das Kind angenommen hat.

Die Zähler sollen regelmäßig ab der Geburt des Kindes bis es 18 Jahre alt wird als elektronische LStAbzugsmerkmale automatisiert gebildet und entsprechend berücksichtigt werden. Die Datengrundlage hierfür bilden die durch die Meldebehörden an das BZSt. nach § 39e Abs. 2 Sätze 1 und 2 übermittelten Daten der Melderegister. Ein Antrag ist hierfür nicht erforderlich.

Nicht im automatisierten Verfahren berücksichtigte Kinder (Abs. 2 Satz 2): Insbesondere Kinder ab 18 Jahren sowie Pflegekinder werden weiterhin nur auf Antrag des ArbN berücksichtigt (BTDrucks. 253/11, 73).

Auswirkungen der Berücksichtigung: Die Kinderfreibeträge wirken sich mit Einführung des Familienleistungsausgleichs ab dem VZ 1996 nur noch bei der

Bemessung der Zuschlagsteuern (SolZ, KiSt) aus (§ 51a Abs. 2a), da das stl. Existenzminimum im laufenden Kj. durch die Zahlung von Kindergeld gewährleistet ist.

Verfahrensvereinfachung (Abs. 2 Satz 3): Die Umstellung auf das elektronische Verfahren ermöglicht es, dass Kinderfreibeträge – unter Durchbrechung des Jahresprinzips – für mehrere Jahre gebildet werden können, wenn nach den vorliegenden Verhältnissen zu erwarten ist, dass die Voraussetzungen für die Berücksichtigung der Kinderfreibeträge bestehen bleiben (BMF v. 7.8.2013 – IV C 5 - S 2363/13/10003, FMNR345000013, BStBl. I 2013, 951 Rz. 31).

Berücksichtigung von Kindern des Ehegatten (Abs. 2 Satz 4): In den Fällen der StKlasse III und IV sind im LStAbzugsverfahren (mit dem Zähler 0,5) auch die Kinderfreibeträge für die dem Ehegatten zuzurechnenden Kinder zu berücksichtigen.

Antrag (Abs. 2 Satz 4): Für den Antrag ist die Verwendung eines amtlichen Vordrucks erforderlich. Die Vorschrift dient der Verfahrensvereinfachung, daher ist die Verwendung eines dem amtlichen Vordruck entsprechenden privaten Formulars zulässig (THÜRMER in BLÜMICH, § 39 Rz. 93 [6/2017]).

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:
Antrag auf ungünstigere Lohnsteuerklasse,
weniger Kinderfreibeträge oder Wechsel in die
LStKlassen IV/IV**

Abs. 3 Satz 1: Unbeschränkt stpfl. ArbN haben die Möglichkeit, beim WohnsitzFA die Berücksichtigung ungünstigerer Besteuerungsmerkmale zu beantragen. Ein solcher Antrag kommt insbes. infrage für ArbN, die dem ArbG ihren aktuellen Familienstand nicht mitteilen und folglich nicht möchten, dass dem ArbG zB nach einer Eheschließung eine nunmehr familiengerechte StKlasse mitgeteilt wird, sondern stattdessen die StKlasse I beibehalten möchten. Um das Ziel der Nichtoffenbarung von geänderten Besteuerungsmerkmalen zu erreichen, kann ein solcher Antrag bereits vor dem maßgebenden Ereignis beim FA gestellt werden (BTDrucks. 17/6263, S. 48).

Abs. 3 Satz 2: Durch den mit Wirkung zum VZ 2018 eingefügten Abs. 3 Satz 2 (s. Anm. 2) ist der Wechsel von den StKlassen III/V in die StKlassen IV/IV (s. Anm. 23) auch auf Antrag nur eines Ehegatten mit Wirkung für beide möglich. Damit soll der - potentiell Frauen benachteiligende - Zustand der StKlassen-Kombination III/V nur solange beibehalten werden, wie dies auch beide Ehegatten wünschen.

Abs. 3 Satz 3: Inhaltlich war Satz 3 bis VZ 2017 in Satz 2 verortet und wurde mit Wirkung zum VZ 2018 unter redaktioneller Anpassung zu Satz 3 (s. Anm. 2). Danach müssen die Anträge nach den Sätzen 1 und 2 durch amtliche Vordrucke gestellt werden. Im Falle des Satzes 1 müssen beide Ehegatten unterschreiben, im Falle des Satzes 2 muss nur ein Ehegatte unterzeichnen. Die verfahrensrechtlichen Regelungen des § 39 Abs. 6 sind auf die Antragstellung anzuwenden (BT-Drs. 18/12127, S. 62).