

URL: <http://www.deloitte-tax-news.de/arbeitnehmerentsendung-personal/steuerrecht/bmf-schreiben-zur-ermittlung-des-steuerfreien-und-steuerpflichtigen-arbeitslohns-nach-den-doppelbesteuerungsabkommen-im-lohnsteuerabzugsverfahren.html>

31.03.2017

Steuerrecht

BMF: Ermittlung des steuerfreien und steuerpflichtigen Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen im Lohnsteuerabzugsverfahren

Am 14. März hat das BMF ein Schreiben veröffentlicht, welches als Ergänzung des allgemeinen Schreibens zur Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen (BMF-Schreiben vom 12.11.2014, siehe [Deloitte Tax-News](#)) zu verstehen ist. Daneben ergänzt und ändert das Schreiben den Auslandstätigkeitserlass vom 31.10.1983 (BStBl. I 1983, S. 470).

Wesentlicher Inhalt des neuen Schreibens ist eine Konkretisierung der Methode zur Ermittlung des steuerfreien sowie steuerpflichtigen Arbeitslohns in Fällen des internationalen Mitarbeitereinsatzes, wenn die Tätigkeit nicht lediglich in einem Staat ausgeübt wird und das Besteuerungsrecht für den Arbeitslohn zwischen den Staaten aufgeteilt werden muss. Nach allgemeiner Auffassung werden Gehaltsbestandteile, die einen konkreten Bezug zu einer in- oder ausländischen Tätigkeit aufweisen, direkt zugeordnet. Größere Schwierigkeiten bereitet der nicht direkt zuordenbare, verbleibende Arbeitslohn.

Ursprünglich herrschende Auffassung in Rechtsprechung und Praxis war eine Aufteilung dieses Gehaltsbestandteils nach vereinbarten Arbeitstagen. Dabei wurde anhand der vereinbarten Arbeitstage das vereinbarte Arbeitsentgelt pro Arbeitstag ermittelt und mit den tatsächlichen Tagen der Auslandstätigkeit multipliziert.

Die Aufteilung nach vereinbarten Arbeitstagen hat den Nachteil, dass im Ausland meist abweichend nach dem Verhältnis der tatsächlichen Arbeitstage aufgeteilt wird.

Das BMF-Schreiben aus 2014 stellte für die Aufteilung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit methodisch auf den Maßstab tatsächliche Arbeitstage um. Urlaubstage, Krankheitstage und gantztägige Arbeitsfreistellungen zählen nicht als tatsächliche Arbeitstage. An dieser Vorgabe des BMF ändert sich durch das Schreiben vom 14.03.2017 für Zwecke der Veranlagung des Arbeitnehmers zur Einkommensteuer nichts. Die Aussagen im neuen Schreiben betreffen ausschließlich die Vorgehensweise im Lohnsteuerabzugsverfahren.

Hier waren sehr bald nach der Veröffentlichung des alten Schreibens im Jahr 2014 Fragen gestellt worden, wie die Aufteilung nach tatsächlichen Arbeitstagen praktisch und mit einem für die Unternehmen vertretbaren Aufwand lohnsteuerlich umzusetzen sei.

Die Diskussionspunkte waren im Überblick:

Da die tatsächlichen Arbeitstage vorab (insbesondere die tatsächlichen Jahresarbeitstage) nicht bekannt sind, soll es erlaubt sein, für Zwecke des monatlichen Lohnsteuerabzugs eine Prognose zu erstellen. Hierin kommt das BMF den Bedürfnissen der Praxis entgegen und erlaubt ausdrücklich eine solche Vorgehensweise (Rz. 5 und 7 des BMF-Schreibens vom 14.03.2017).

Hinsichtlich der Durchführung der monatlichen Prognose zeigt sich die Finanzverwaltung flexibel und stellt vier verschiedene Methoden der „Aufteilung“ zur Auswahl (Rz. 5 – 10):

- a) Nach tatsächlichen Arbeitstagen im gesamten Beschäftigungszeitraum innerhalb des Kalenderjahres
- b) Nach tatsächlichen Arbeitstagen im einzelnen Lohnzahlungszeitraum
- c) Nach vereinbarten Arbeitstagen im gesamten Beschäftigungszeitraum innerhalb des Kalenderjahres
- d) Nach vereinbarten Arbeitstagen im einzelnen Lohnzahlungszeitraum

Die entsprechenden vom Arbeitgeber erstellten Prognosen sollen neben dem laufenden monatlichen Arbeitslohn auch für Einmalzahlungen (z. B. Urlaubsgeld und Weihnachtsgeld) angewendet werden.

In einem Punkt kommt das BMF den Arbeitgebern nur sehr bedingt entgegen und nimmt sie in die Pflicht:

Unter Berufung auf § 41c EStG sollen diese verpflichtet werden, am Jahresende bzw. zum Ende des Beschäftigungszeitraumes nach den nunmehr bekannten tatsächlichen in- und ausländischen Arbeitstagen die monatlichen Lohnabrechnungen zu überprüfen und gegebenenfalls zu korrigieren (Rz. 17 ff.).

Diese Berichtigungspflicht bezieht sich grundsätzlich auf jeden einzelnen betroffenen Lohnzahlungszeitraum. Eine Vereinfachung wird lediglich bei ganzjähriger Beschäftigung von unbeschränkt Steuerpflichtigen eingeräumt. Es soll unter diesen Voraussetzungen „nicht zu beanstanden“ sein, wenn eine einzige Korrektur nach den Berechnungsgrundsätzen des § 42b EStG (Lohnsteuerjahresausgleich durch den Arbeitgeber) durchgeführt wird (Rz. 19).

Ob diese Vereinfachung große Bedeutung in der Praxis haben wird, bleibt abzuwarten. In jedem Fall löst die Korrekturverpflichtung einen erheblichen Arbeitsanfall in der Periode vom Jahresende bis zum Ablauf des Februars des Folgejahres (Stichtag für die Übermittlung der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung) aus.

In einer weiteren Regelung ändert das BMF-Schreiben den Auslandstätigkeitserlass (ATE). Dieser sah eine Aufteilung des Arbeitslohns nach Kalendertagen vor. Nunmehr soll auch in Fällen des ATE nach tatsächlichen Arbeitstagen aufgeteilt werden (Rz. 25).

Das BMF-Schreiben regelt ferner, dass neben § 50d Abs. 8 EStG auch die Missbrauchsvorschrift des § 50d Abs. 9 EStG nicht bereits im Lohnsteuerabzugsverfahren, sondern erst in der Veranlagung des Arbeitnehmers zur Einkommensteuer angewendet werden soll (Rz. 27).

Mögliche Währungsumrechnungen sind laut BMF monatlich vorzunehmen. Die Kurse bleiben auch bei einer späteren Korrektur nach den Jahresarbeitstagen gültig. Es kann nicht auf einen Durchschnittskurs abgestellt werden (Rz. 28).

Anwendbar sind die Grundsätze des BMF-Schreibens zwingend für Arbeitslohn, der für einen nach dem 31.12.2018 endenden Lohnzahlungszeitraum gezahlt wird (also vereinfacht gesagt ab 2019). Bis dahin darf für Zwecke des Lohnsteuerabzugsverfahrens weiter nach vereinbarten Arbeitstagen aufgeteilt werden.

Wir werden die Umsetzung des BMF-Schreibens beobachten mit weiteren Beiträgen begleiten.

Fundstelle

BMF, Schreiben vom 14.03.2017, [IV C 5 - 2369/10/10002](#).

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.