

WTS Tax Newsletter

Lohnsteuer/GES

Editorial

Aufteilung des Arbeitslohns nach DBA/ATE

Liebe Leserin, lieber Leser,

in diesem Newsletter berichten wir über Änderungen für Gehaltsabrechnungen mit Auslandsbezug, die sich durch das BMF-Scheiben vom 14.03.2017 ergeben.

Ist der Arbeitslohn des Mitarbeiters in Deutschland nach einem Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) freizustellen, muss er der Tätigkeit des Mitarbeiters im Inland- bzw. im Ausland zugeordnet und entsprechend aufgeteilt werden. Diese Aufteilung muss bereits im Lohnsteuerabzugsverfahren erfolgen. Bislang hatte die Finanzverwaltung festgelegt, dass der Arbeitslohn nach den tatsächlichen Arbeitstagen, die der Mitarbeiter im Kalenderjahr im jeweiligen anderen Land verbracht hat, aufgeteilt werden muss. Um diese Regelung für die Praxis handhabbar zu machen hat die Finanzverwaltung nun neue Regeln hierfür veröffentlicht, die im Lohnsteuerabzugsverfahren angewendet werden können.

Damit die Aufteilung des Arbeitslohns bei Steuerfreistellung nach DBA und ATE, identisch erfolgen kann, wird der ATE entsprechend geändert.

Mit freundlichen Grüßen



Susanne Weber

Partner
Steuerberaterin
Telefon +49 (0) 89 286462256
Susanne.Weber@wts.de



Frank Dissen

Partner
Rechtsanwalt, Steuerberater
Telefon +49 (0) 69 1338456-52
Frank.Dissen@wts.de

Inhaltsverzeichnis

1.	Steuerfreistellung nach den Doppelbesteuerungs-abkommen: Zuordnung des Arbeitslohns zur Auslands- bzw. Inlandstätigkeit	3
1.1.	Allgemeines	3
1.2.	Aufteilung des laufenden Arbeitslohns	3
1.3.	Zuordnung und Aufteilung von sonstigen Bezügen	6
1.4.	Überprüfung der im Kalenderjahr durchgeföhrten Lohn-abrechnungen	6
1.5.	Beispiele	7
2.	Änderung des Auslandstätigkeitserlasses	10
3.	Anwendung der Regelungen des § 50d Abs. 9 EStG	11
4.	Zahlung des Arbeitslohns in ausländischer Währung	11

1. Steuerfreistellung nach den Doppelbesteuerungsabkommen: Zuordnung des Arbeitslohns zur Auslands- bzw. Inlandstätigkeit

1.1. Allgemeines

Wenn der Arbeitslohn des Mitarbeiters in Deutschland nach einem Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) oder dem Auslandstätigkeitserlass (ATE) freizustellen ist, muss dieser der Tätigkeit des Mitarbeiters im Inland- bzw. im Ausland zugeordnet werden.

Dabei ist im ersten Schritt zu prüfen, inwieweit der Arbeitslohn unmittelbar der Auslands- bzw. der Inlandstätigkeit zugeordnet werden kann. Dies gilt z. B. für Reisekosten, Überstundenvergütungen, Zuschläge für Sonn- Feiertags- oder Nachtarbeit, Auslandszulagen, Wohnungsgestellung im Tätigkeitsstaat, Unterstützungsleistungen für die mitumziehende Familie, etc.

Soweit eine unmittelbare Zuordnung nicht möglich ist, ist der verbleibende Arbeitslohn im zweiten Schritt aufzuteilen. Dies gilt z.B. für laufenden Arbeitslohn, Weihnachts- und Urlaubsgeld, Bonuszahlungen, etc.

Der Arbeitgeber muss diese Aufteilung bereits im Lohnsteuerabzugsverfahren vornehmen. Im BMF-Schreiben vom 12.11.2014 (BStBl. I, 1467) hatte die Finanzverwaltung festgelegt, dass der Arbeitslohn nicht mehr nach dem Verhältnis der vereinbarten Arbeitstage, sondern nach den tatsächlichen Arbeitstagen, die der Mitarbeiter im Kalenderjahr im jeweiligen anderen Land verbracht hat, erfolgen muss.

Um diese Regelung für die Praxis handhabbar zu machen, werden nun für das Lohnsteuerverfahren verschiedene Aufteilungsmöglichkeiten zugelassen (vgl. Tz. 1.2.).

Nach Ablauf des Kalenderjahres, bzw. nach Beendigung des Dienstverhältnisses und vor der Übermittlung der Lohnsteuerbescheinigung muss der Arbeitgeber aber eine Zuordnung nach den tatsächlichen Arbeitstagen vornehmen, den bisher vorgenommenen Lohnsteuerabzug ggf. korrigieren und die Lohnsteuerbescheinigung mit dem nach tatsächlichen Arbeitstagen aufgeteilten Arbeitslohn an die Finanzverwaltung übermitteln (vgl. Tz. 1.4.).

Dies gilt für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 31.12.2018 enden. Bis dahin können Arbeitgeber wie bisher nach den vereinbarten Arbeitstagen aufteilen.

1.2. Aufteilung des laufenden Arbeitslohns

Der Gesamtarbeitslohn abzüglich des direkt zuzuordnenden Arbeitslohns muss grundsätzlich nach den tatsächlichen Arbeitstagen des jeweiligen Lohnzahlungszeitraums aufgeteilt werden. Da die tatsächlichen Arbeitstage des Kalenderjahres zum Zeitpunkt der monatlichen Lohnabrechnung meist noch nicht feststehen, lässt die Finanzverwaltung für den Lohnsteuerabzug folgende 4 Alternativen zu:

- » Aufteilung nach tatsächlichen Arbeitstagen im gesamten Beschäftigungszeitraum innerhalb des Kalenderjahres (vgl. Tz. 1.2.1.)
- » Aufteilung nach tatsächlichen Arbeitstagen im einzelnen Lohnzahlungszeitraum (vgl. Tz. 1.2.2.)
- » Aufteilung nach vereinbarten Arbeitstagen im gesamten Beschäftigungszeitraum innerhalb eines Kalenderjahres (vgl. Tz. 1.2.3.)
- » Aufteilung nach vereinbarten Arbeitstagen im einzelnen Lohnzahlungszeitraum (vgl. Tz. 1.2.4.)

Der Arbeitgeber muss sich für ein Kalenderjahr einheitlich für eine der Varianten entscheiden und darf nicht zwischen den Aufteilungsmethoden wechseln. Nach Ablauf des Kalenderjahrs bzw. am Ende des Beschäftigungsverhältnisses muss der Aufteilungsmaßstab überprüft und die Aufteilung ggf. korrigiert werden (vgl. Tz. 1.4.).

1.2.1. Aufteilung nach tatsächlichen Arbeitstagen im gesamten Beschäftigungszeitraum innerhalb des Kalenderjahres

Bei dieser Berechnungsmethode werden die voraussichtlichen tatsächlichen Arbeitstage des Kalenderjahres im In- und Ausland mittels einer Prognose ermittelt und ins Verhältnis zu den tatsächlichen Gesamtarbeitstagen des gesamten Beschäftigungszeitraums innerhalb des Kalenderjahres gesetzt.

Die Prognose ist jeweils anhand der am Ende des einzelnen Lohnzahlungszeitraums bekannten Tatsachen zu erstellen. Die möglichen Arbeitstage können nach Abzug der bekannten Urlaubstage sowie bereits angefallener Krankheitstage angesetzt werden. Künftige Krankheitstage sind nur zu berücksichtigen, wenn bereits bekannt ist, dass sie voraussichtlich anfallen werden (z. B. weil eine Arbeitsunfähigkeitsbescheinigung vorliegt). Dieser Aufteilungsmaßstab wird auf den einzelnen Lohnzahlungszeitraum angewandt (vgl. Beispiel 2 in Tz. 1.5.).

1.2.2. Aufteilung nach tatsächlichen Arbeitstagen im einzelnen Lohnzahlungszeitraum

Alternativ können auch die tatsächlichen Arbeitstage des einzelnen Lohnzahlungszeitraums im Rahmen einer Prognose ermittelt und für die Aufteilung des Arbeitslohns herangezogen werden (vgl. Beispiel 3 in Tz. 1.5.).

1.2.3. Aufteilung nach vereinbarten Arbeitstagen im gesamten Beschäftigungszeitraum innerhalb eines Kalenderjahres

Bei dieser Berechnungsmethode werden die im Kalenderjahr vereinbarten Arbeitstage im In- und Ausland mit den tatsächlich im Ausland ausgeübten Arbeitstagen ins Ver-

hältnis gesetzt. Dieser Aufteilungsmaßstab wird auf den einzelnen Lohnzahlungszeitraum angewandt. Ändert sich die Prognose zu den vereinbarten Arbeitstagen (z. B. wegen Änderung der Urlaubsplanung oder Krankheitstagen nach Wegfall der Lohnfortzahlung), ist der neu ermittelte Aufteilungsmaßstab ab diesem Lohnzahlungszeitraum anzuwenden.

Die vertraglich vereinbarten Arbeitstage sind die Kalendertage pro Jahr abzüglich der Tage, an denen der Mitarbeiter laut Arbeitsvertrag nicht verpflichtet ist, zu arbeiten (z. B. Urlaubstage, Wochenenden) oder für die ein erkrankter Mitarbeiter keine Lohnfortzahlung erhält. Hierbei kommt es weder auf die Zahl der Kalendertage (365), noch auf die Steuertage im Kalenderjahr (360) an. In einem anderen Staat verbrachte Tage, die nicht zu den vereinbarten Arbeitstagen rechnen (z. B. Aufenthalt aus privaten Gründen), werden bei der Berechnung des steuerfreien Arbeitslohns nicht berücksichtigt.

1.2.4. Aufteilung nach vereinbarten Arbeitstagen im einzelnen Lohnzahlungszeitraum

Alternativ können für die Aufteilung des Arbeitslohns auch die vereinbarten Arbeitstage des einzelnen Lohnzahlungszeitraums herangezogen werden.

1.2.5. Grundsätze für die Aufteilung

Zeitpunkt für die Ermittlung der Verhältnisse zur Lohnabrechnung ist grundsätzlich der Tag, an dem der Lohnabrechnungszeitraum endet. Wird die Lohnabrechnung bereits vorher erstellt, können die zum Zeitpunkt der Lohnabrechnung bekannten Verhältnisse zu Grunde gelegt werden.

Ändert sich die Prognose für die Anzahl der tatsächlichen oder vereinbarten Arbeitstage in einem folgenden Lohnzahlungszeitraum, ist der neu ermittelte Aufteilungsmaßstab ab diesem Lohnzahlungszeitraum anzuwenden. Die bisher vorgenommenen Lohnabrechnungen können unverändert bleiben.

Beginnt oder endet das Dienstverhältnis im Laufe eines Kalendermonats liegt regelmäßig ein sog. Teillohnzahlungszeitraum vor. In diesem Fall sind nur die Tage zu betrachten, in denen das Beschäftigungsverhältnis tatsächlich bestanden hat. Solange das Dienstverhältnis aber fortbesteht, sind bei der Bemessung des Lohnzahlungszeitraums auch solche in den Lohnzahlungszeitraum fallende Arbeitstage mitzuzählen, für die der Mitarbeiter keinen steuerpflichtigen Arbeitslohn bezogen hat. Dies gilt sowohl bei unbeschränkter als auch bei beschränkter Steuerpflicht.

Beispiel 1

Ein in Österreich ansässiger Mitarbeiter (kein Grenzgänger) mit einem monatlichen Bruttolohn von 3.000 € wird im Mai an 10 Tagen für einen inländischen Arbeitgeber in Deutschland tätig. Nach dem DBA steht das Besteuerungsrecht für die in Deutschland ausgeübte Tätigkeit Deutschland zu. Der Mitarbeiter erhält für die in Deutschland ausgeübte Tätigkeit eine Erschweriszulage von monatlich 500 €. Die übrigen 10 Arbeitstage des Monats arbeitet er in seinem Home-Office in Österreich. Im Juni hat der Mit-

arbeiter 2 Wochen Urlaub und arbeitet tatsächlich an 10 Tagen, davon an zwei Tagen im Home Office in Österreich und an 8 Tagen in Deutschland.

Lösung

Die Erschweriszulage ist direkt der Tätigkeit im Inland zuordnen. Der nicht zuordnbare Arbeitslohn von 3.000 € ist nach dem Verhältnis der im In- und Ausland ausgeübten Tätigkeit aufzuteilen.

Bei Aufteilung nach den tatsächlichen Arbeitstagen im Lohnzahlungszeitraum bedeutet dies für die Gehaltsabrechnung Mai:

Deutschland: $3.000 \text{ €} \times 10/20 = 1.500 \text{ €}$

Österreich: $3.000 \text{ €} \times 10/20 = 1.500 \text{ €}$

In Deutschland sind die direkt zugeordneten 500 € und der anteilige Arbeitslohn von 1.500 € zu versteuern. Da der Lohnzahlungszeitraum den ganzen Kalendermonat umfasst, ist die Lohnsteuer nach der Monatstabelle zu berechnen.

Im Juni ist der Arbeitslohn wie folgt aufzuteilen:

Deutschland: $3.000 \text{ €} \times 8/10 = 2.400 \text{ €}$

Österreich: $3.000 \text{ €} \times 2/10 = 600 \text{ €}$

In Deutschland sind die direkt zugeordneten 500 € und der anteilige Arbeitslohn von 2.400 € zu versteuern. Da der Lohnzahlungszeitraum den ganzen Kalendermonat umfasst, ist die Lohnsteuer nach der Monatstabelle zu berechnen.

1.3. Zuordnung und Aufteilung von sonstigen Bezügen

Auch bei sonstigen Bezügen muss zunächst geprüft werden, ob sie der Inlands- oder Auslandstätigkeit direkt zugeordnet werden können. Ist eine direkte Zuordnung nicht möglich, muss eine Aufteilung anhand der Gesamtarbeitstage in dem Zeitraum, **für** den Zahlung erfolgt. Es sind also die Verhältnisse des Erdienungszeitraums zu ermitteln, der Zeitpunkt der Auszahlung ist unbeachtlich (vgl. Rz 169 und 170 des BMF-Schreibens vom 12.11.2014).

Auch hier sind dem Arbeitgeber bekannten Tatsachen zum Ende des Kalendermonats des Zuflusses maßgebend. Wird die Gehaltsabrechnung zu einem früheren Zeitpunkt erstellt, können die zu diesem Zeitpunkt bekannten Tatsachen zu Grunde gelegt werden.

1.4. Überprüfung der im Kalenderjahr durchgeföhrten Lohnabrechnungen

Am Ende des Kalenderjahrs, bzw. bei Beendigung des Dienstverhältnisses, muss der Arbeitgeber den innerhalb des Kalenderjahres durchgeföhrten Lohnsteuerabzug überprüfen und bei Abweichungen korrigieren. Da der Arbeitgeber zu diesem Zeitpunkt die tatsächlichen Arbeitstage im Beschäftigungszeitraum bzw. im Kalenderjahr kennt, muss er bei der Überprüfung die tatsächlichen In- und Auslandstage zugrunde legen.

Ein Wahlrecht zwischen den in Tz. 1.2. dargestellten Berechnungsmethoden besteht nicht.

Besondere Bedeutung hat diese Korrektur bei beschränkt Steuerpflichtigen, da bei diesen der Lohnsteuerabzug grundsätzlich Abgeltungswirkung hat (50 Abs. 2 Satz 1 EStG).

Die Korrektur muss grundsätzlich im Nachhinein für den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum erfolgen. Auch nach Ablauf des Kalenderjahres darf die Lohnsteuer grundsätzlich nicht nach dem Jahresarbeitslohn und der Jahrestabelle berechnet werden, sondern es muss grundsätzlich der jeweilige Monat betrachtet werden. Dies gilt bei beschränkt wie auch bei unbeschränkt Steuerpflichtigen und unabhängig davon, ob das Dienstverhältnis das ganze Kalenderjahr oder nur einen Teil des Kalenderjahrs bestanden hat.

Nur unter folgenden Voraussetzungen beanstandet es die Finanzverwaltung nicht, wenn am Ende des Kalenderjahres und vor Übermittlung der Lohnsteuerbescheinigung eine einzige Korrektur unter Anwendung der Jahreslohnsteuertabelle vorgenommen wird:

- » der Mitarbeiter war zumindest einen Teil des Kalenderjahres unbeschränkt steuerpflichtig,
- » das Dienstverhältnis hat das ganze Kalenderjahr bestanden und
- » es ist im Laufe des Kalenderjahres nicht zu einer Änderung der Steuerklasse gekommen.

Zuviel einbehaltene Lohnsteuer ist an den Mitarbeiter zu erstatten. Zu wenig einbehaltene Lohnsteuer muss nachträglich einbehalten werden.

Auch wenn die Korrekturabrechnung erst nach Ablauf des Kalenderjahrs durchgeführt wird, handelt es sich bei der erstatteten bzw. nachträglich einbehaltenen Lohnsteuer um Lohnsteuer des abgelaufenen Kalenderjahres, die zusammen mit der übrigen einbehaltenen Lohnsteuer des abgelaufenen Kalenderjahres in einer Summe in der Lohnsteuerbescheinigung bescheinigt werden muss. Die nachträglich erstattete bzw. einbehaltene Lohnsteuer ist aber in die Lohnsteueranmeldung des Monats aufzunehmen, in dem die Korrektur erfolgt ist.

1.5. Beispiele

Beispiel 2 (Aufteilung nach den tatsächlichen Arbeitstagen im Kalenderjahr)

Der in Deutschland wohnende Mitarbeiter arbeitet i. d. R. an 5 Tagen pro Woche und erhält einen Bruttolohn von monatlich 5.000 €. Im Juli erhält er eine Erfolgsprämie für das laufende Kalenderjahr von 10.000 € und im Dezember ein Weihnachtsgeld von 8.000 €. Arbeitsvertraglich stehen ihm 30 Urlaubstage zu. Es ist geplant, dass er im Kalenderjahr insgesamt an 60 Tagen auf einer Betriebsstätte im Ausland tätig werden soll (Besteuerungsrecht ab Tag 1 im Ausland). Im Oktober erkrankt er und fällt tatsächlich an 10 Arbeitstagen aus. Nach seiner Rückkehr stellt sich heraus, dass er an

zusätzlichen 20 Arbeitstage ins Ausland reisen soll, so dass im Kalenderjahr voraussichtlich 80 Auslandsarbeitstage anfallen werden. Im Dezember wird klar, dass der Mitarbeiter 5 Urlaubstage in das nächste Kalenderjahr übertragen wird.

Zusammenfassung

Voraussichtliche Urlaubstage nach Kenntnis des AG bis November	30
Voraussichtliche Urlaubstage nach Kenntnis des AG ab Dezember	25
Übertrag Urlaubstage ins Jahr 02	5
Krankheitstage im Oktober	10
Bruttolohn monatlich	5.000,00 €
Erfolgsprämie für laufendes Kalenderjahr	10.000,00 €
Auszahlung	Juli
Weihnachtsgeld	8.000,00 €
Auszahlung	Dezember
voraussichtliche tatsächliche Arbeitstage nach Kenntnis des AG bis September	60
voraussichtliche tatsächliche Arbeitstage nach Kenntnis des AG ab Oktober	80

Lösung für die monatliche Gehaltsabrechnung

Der Aufteilungsmaßstab für den steuerfreien Auslandslohn ist wie folgt zu ermitteln:

Prognosezeitpunkt	mögliche Arbeitstage p.a.	voraussichtliche Urlaubstage p.a.	tatsächliche Krankheitstage p.a.	verbleibende tatsächliche Arbeitstage p.a.	Anteil Ausland (steuerfrei)	Anteil Inland (steuerpflichtig)
ab Januar	254	30	0	224	60/224	164/224
ab Oktober (Krankheit und Erhöhung Auslandstage)	254	30	10	214	80/214	134/214
ab Dezember (Übertrag Urlaub)	254	25	10	219	80/219	139/219

Die monatliche Gehaltsabrechnung sieht wie folgt aus:

Monat	Bruttolohn in €	steuerfreier Anteil	steuerfreier Bruttolohn in €	steuerpflichtiger Anteil	steuerpflichtiger Bruttolohn in €
Januar	5.000,00 €	60/224	1.339,29 €	164/224	3.660,71 €
Februar	5.000,00 €	60/224	1.339,29 €	164/224	3.660,71 €
März	5.000,00 €	60/224	1.339,29 €	164/224	3.660,71 €
April	5.000,00 €	60/224	1.339,29 €	164/224	3.660,71 €
Mai	5.000,00 €	60/224	1.339,29 €	164/224	3.660,71 €
Juni	5.000,00 €	60/224	1.339,29 €	164/224	3.660,71 €
Juli	5.000,00 €	60/224	1.339,29 €	164/224	3.660,71 €
Juli sonst. Bezug	10.000,00 €	60/224	2.678,57 €	164/224	7.321,43 €
August	5.000,00 €	60/224	1.339,29 €	164/224	3.660,71 €
September	5.000,00 €	60/224	1.339,29 €	164/224	3.660,71 €
Oktober	5.000,00 €	80/214	1.869,16 €	134/214	3.130,84 €
November	5.000,00 €	80/214	1.869,16 €	134/214	3.130,84 €
Dezember	5.000,00 €	80/219	1.826,48 €	139/219	3.173,52 €
Dez sonstiger Bezug	8.000,00 €	80/219	2.922,37 €	139/219	5.077,63 €
Summen	78.000,00 €		23.219,32 €		54.780,68 €

Am Jahresende ist folgende Korrektur erforderlich:

Jahressummen bei abschließender Überprüfung	78.000,00 €	28.493,15 €	49.506,85 €
---	-------------	-------------	-------------

Die Differenz beim im Inland steuerpflichtigen Bruttolohn beruht auf den Änderungen der Verhältnisse während des Kalenderjahres. Da die Überprüfung auf Grund der Jahresbetrachtung abweichende Werte ergab, sind grundsätzlich die **einzelnen Lohnabrechnungen** vor Übermittlung der Lohnsteuerbescheinigung durch den Arbeitgeber zu berichtigen (§ 41c Abs. 1 EStG).

Aus Vereinfachungsgründen kann die Korrektur nach den Grundsätzen des betrieblichen Lohnsteuerjahresausgleichs gem. § 42b EStG (Jahresbetrachtung) erfolgen, da der Mitarbeiter unbeschränkt steuerpflichtig war, keine Änderung der Steuerklasse eingetreten ist und der Mitarbeiter das ganze Jahr über beschäftigt war. Sie muss aber vor Übermittlung der Lohnsteuerbescheinigung (d. h. bis zum Ablauf des Februar des Folgejahres) vorgenommen werden.

Variante: Das Dienstverhältnis des Mitarbeiters endet zum 31.10.

Im gesamten Beschäftigungszeitraum vom 01.01. bis 31.10. errechnet sich für den insgesamt bezogenen Arbeitslohn i. H. v. 60.000 € folgender Anteil an steuerfreiem bzw. steuerpflichtigem Arbeitslohn, der nicht direkt zuordenbar ist:

Anteil steuerfrei:	80/214
Anteil steuerpflichtig:	134/214

Mit diesem Aufteilungsmaßstab ist für jeden abgelaufenen Lohnzahlungszeitraum eine Überprüfung und ggf. eine Berichtigung der bisherigen Lohnabrechnung vorzunehmen. Weil für den Lohnzahlungszeitraum Oktober bereits der zutreffende Aufteilungsmaßstab angesetzt wird, führt die Überprüfung in diesem Monat zu keiner Änderung.

Die Korrektur muss noch vor Übermittlung der Lohnsteuerbescheinigung erfolgen (§ 41c Abs. 1 EStG). Eine Korrektur nach der Jahrestabelle ist nicht zulässig, weil das Dienstverhältnis nicht das gesamte Jahr bestanden hat.

Beispiel 3 Aufteilung nach den tatsächlichen Arbeitstagen im einzelnen Lohnzahlungszeitraum

Der Mitarbeiter ist vom 01.01. bis zum 31.10. angestellt (5 Arbeitstage pro Woche) und erhält einen Bruttolohn von monatlich 5.000 €. Es ist geplant, dass er vom 01.02. bis zum 15.04. an insgesamt 50 Tagen im Ausland auf einer Betriebsstätte tätig werden soll (Besteuerungsrecht im Ausland ab Tag 1). Arbeitsvertraglich stehen ihm bis zum Ende des Dienstverhältnisses am 31.10. insgesamt 25 Urlaubstage zu. Der Mitarbeiter möchte vom 16.04. bis 30.04. 10 Arbeitstage Urlaub nehmen. Ab dem 01.05. soll er wieder im Inland arbeiten. Im Juli erhält er ein Urlaubsgeld in Höhe von 2.000 €. Am 02.09. erkrankt er und fällt 19 Arbeitstage aus. Vom 01.10. bis zum 24.10. nimmt er seinen Resturlaub von 15 Arbeitstagen. Am 25.10. arbeitet er im Inland und vom 26.10. bis zum 31.10. an 4 Arbeitstagen im Ausland bei der ausländischen DBA-Betriebsstätte, so dass im Beschäftigungszeitraum insgesamt 54 Auslandsarbeitstage bei der ausländischen DBA-Betriebsstätte anfallen.

Zusammenfassung

Voraussichtliche Urlaubstage nach Kenntnis des AG bis Oktober	25
Krankheitstage im September	19
Bruttolohn monatlich	5.000,00 €
Urlaubsgehalt für das laufende Jahr, ausgezahlt im Juli	2.000,00 €
Auszahlung	Juli
voraussichtliche tatsächliche Arbeitstage nach Kenntnis des AG bis Oktober	54

Lösung für die monatliche Gehaltsabrechnung

Aufteilung des laufenden Arbeitslohns

Prognosezeitpunkt	mögliche Arbeitstage im Monat	voraussichtliche Urlaubstage im Monat	tatsächliche Krankheitstage im Monat	verbleibende tatsächliche Arbeitstage p.a.	Arbeitstage Ausland (steuerfrei)	Arbeitstage Inland (steuerpflichtig)	Bruttolohn Anteil Ausland (steuerfrei)	Bruttolohn Anteil Inland (steuerpflichtig)
ab Januar	20	0	0	20	0	20	0,00 €	5.000,00 €
Februar	20	0	0	20	20	0	5.000,00 €	0,00 €
März	20	0	0	20	20	0	5.000,00 €	0,00 €
April	20	10	0	10	10	0	5.000,00 €	0,00 €
Mai	20	0	0	20	0	20	0,00 €	5.000,00 €
Juni	20	0	0	20	0	20	0,00 €	5.000,00 €
Juli	20	0	0	20	0	20	0,00 €	5.000,00 €
August	20	0	0	20	0	20	0,00 €	5.000,00 €
September	20	0	19	1	0	1	0,00 €	5.000,00 €
Oktober	20	15	0	5	4	1	4.000,00 €	1.000,00 €
Summe	200	25	19	156	54	102	19.000,00 €	31.000,00 €

Aufteilung des sonstigen Bezugs

Juli (Prognose für Erdienszeitraum)	200	175	50	125	50/175	125/175	571,43 €	1.428,57 €
-------------------------------------	-----	-----	----	-----	--------	---------	----------	------------

Im gesamten Beschäftigungszeitraum vom 01.01. bis 31.10. errechnet sich für den Arbeitslohn i. H. v. 52.000 € folgender Anteil an steuerfreiem bzw. steuerpflichtigem Arbeitslohn, der nicht direkt zuordenbar ist:

Anteil steuerfrei: 54/156
 Anteil steuerpflichtig: 102/156

Mit diesem Aufteilungsmaßstab ist für Januar bis Oktober für den im jeweiligen Monat zugeflossenen Arbeitslohn eine Berichtigung der bisherigen Lohnabrechnungen vorzunehmen. Der Aufteilungsmaßstab gilt auch für den im Juli zugeflossenen sonstigen Bezug. Eine Korrektur nach der Jahrestabelle ist nicht zulässig, weil das Dienstverhältnis nicht das gesamte Jahr bestanden hat. Die Überprüfung und ggf. Korrektur muss noch vor Übermittlung der Lohnsteuerbescheinigung erfolgen (§ 41c Abs. 1 EStG).

2. Änderung des Auslandstätigkeitserlasses

Für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 31.12.2018 enden, wird Abschnitt III Satz 2 des Auslandstätigkeitserlasses (BMF-Schreiben vom 31.10.1983, BStBl I S. 470) durch die Rz. 161 und 162 des BMF-Schreibens vom 12.11.2014 ersetzt.

Ab 2019 ist der nicht direkt zuordenbare Arbeitslohn nach der Zahl der tatsächlichen Arbeitstage innerhalb eines Kalenderjahres aufzuteilen, d.h. die in Tz. 1 dargestellten Grundsätze für die Aufteilung des Arbeitslohns gelten auch, wenn der Arbeitslohn des Mitarbeiters nach dem ATE steuerfrei gestellt werden soll. Bis dahin kann die Aufteilung nach dem bisherigen Aufteilungsmaßstab (Verhältnis der Kalendertage, die auf

die begünstigte Auslandstätigkeit entfallen, zu den übrigen Kalendertagen des Lohnzahlungszeitraums) erfolgen.

Die in Abschnitt III Satz 1 Nr. 1 des ATE genannten Zulagen, Prämien und Zuschüsse des Arbeitgebers für Aufwendungen des Mitarbeiters, die durch die begünstigte Auslandstätigkeit veranlasst sind, sind dabei regelmäßig der begünstigten Auslandstätigkeit direkt zuzuordnen. Eine Aufteilung dürfte eher der Ausnahmefall sein. Gleiches gilt für Lohnfortzahlung auf Grund einer Erkrankung während einer begünstigten Auslandstätigkeit bis zur Wiederaufnahme dieser oder einer anderen begünstigten Tätigkeit oder bis zu endgültigen Rückkehr ins Inland (vgl. Abschnitt III Satz 2 Nr. 4 ATE).

Weihnachtszuwendungen, Urlaubsgeld und Tantiemen sowie auf Urlaubstage entfallender Arbeitslohn (Urlaubsentgelt und Urlaubsabgeltung) können aber regelmäßig nicht direkt zugeordnet werden und sind nach den in Tz. 1 dargestellten Grundsätzen aufzuteilen (vgl. Abschnitt III Satz 1 Nr. 2 und 3 des ATE).

3. Anwendung der Regelungen des § 50d Abs. 9 EStG

Bei unbeschränkt steuerpflichtigen Mitarbeitern wird der Arbeitslohn, der nach einem DBA in einem ausländischen Staat besteuert werden kann, nur von der deutschen Steuer freigestellt, wenn § 50d Abs. 8 und Abs. 9 EStG erfüllt sind. Der Mitarbeiter muss für die Freistellung regelmäßig nachweisen, dass sämtliche seiner freizustellenden ausländischen Einkünfte und Einkunftssteile im ausländischen Staat besteuert wurden und er die ausländischen Steuern entrichtet hat oder dass der Staat, dem nach dem DBA das Besteuerungsrecht zusteht, auf dieses Besteuerungsrecht verzichtet hat.

Aufgrund des eindeutigen Gesetzeswortlauts des § 50d Abs. 8 EStG ist die Vorschrift nur bei der Einkommensteuerveranlagung und nicht bereits im Lohnsteuerabzugsverfahren anzuwenden. Nach dem Gesetzeswortlaut des § 50d Abs. 9 EStG ist diese Vorschrift aber nicht eindeutig auf das Einkommensteuerveranlagungsverfahren bezogen, so dass bislang umstritten war, ob entsprechende Nachweise bereits im Lohnsteuerverfahren vorliegen müssen. Die Finanzverwaltung stellt nun jedoch klar, dass § 50d Abs. 9 EStG im Rahmen des Lohnsteuerabzugsverfahrens nicht geprüft werden muss.

4. Zahlung des Arbeitslohns in ausländischer Währung

Die einzubehaltenden und abzuführenden Lohnsteuerbeträge müssen stets in Euro ausgewiesen werden. Wird der Arbeitslohn in einer ausländischen Währung gezahlt, muss dieser vor Ermittlung der Lohnsteuer in einen € - Betrag umgerechnet werden. Umrechnungsmaßstab ist - soweit vorhanden - der auf den Umrechnungszeitpunkt bezogene Euro-Referenzkurs der Europäischen Zentralbank. Dieser entspricht auch den im BStBI I veröffentlichten Umsatzsteuer-Umrechnungskursen. Die Lohnzahlungen sind bei Zufluss des Arbeitslohns anhand dieser monatlichen € - Durchschnittsreferenzkurse umzurechnen. Der für den jeweiligen Lohnzahlungszeit-

raum angesetzte Referenzkurs ist auch dann beizubehalten, wenn der Arbeitslohn bei der Korrektur gem. Tz.1.4. nach einem anderen Maßstab aufgeteilt wird. Die mit dem Umtausch verbundenen Kosten und Gebühren sind der privaten Lebensführung des Mitarbeiters zuzuordnen und können nicht arbeitslohnmindernd oder als Werbungskosten berücksichtigt werden (BFH-Urteil vom 24. Juni 2009, BStBl II S. 1000).

Herausgeber

WTS Steuerberatungsgesellschaft mbH
www.wts.com/de | info@wts.de

Ansprechpartner/Redaktion

Susanne Weber | T +49 89 28646-2256 | susanne.weber@wts.de
Frank Dissen | T +49 69 1338456-52 | frank.dissen@wts.de

München

Thomas-Wimmer-Ring 1-3 | 80539 München
T +49(0) 89 286 46-0 | F +49 (0) 89 286 46-111

Düsseldorf

Peter-Müller-Straße 18 | 40468 Düsseldorf
T +49 (0) 211 200 50-5 | F +49 (0) 211 200 50-950

Erlangen

Allee am Rötelheimpark 11-15 | 91052 Erlangen
T +49 (0) 9131 97002-11 | F +49 (0) 9131 97002-12

Frankfurt

Taunusanlage 19 | 60325 Frankfurt am Main
T +49 (0) 69 133 84 56-0 | F +49 (0) 69 133 84 56-99

Hamburg

Brandstwiete 4 | 20457 Hamburg
T +49 (0) 40 320 86 66-0 | F +49 (0) 40 320 86 66-29

Köln

Sachsenring 83 | 50677 Köln
T +49 (0) 221 348936-0 | F +49 (0) 221 348936-250

Kolbermoor

Carl-Jordan-Strasse 18 | 83059 Kolbermoor
T: +49 (0) 8031 87095-0 | F: +49 (0)

Regensburg

Lilienthalstraße 7 | 93049 Regensburg
T: +49 (0) 941 383873-0 | F: +49 (0) 941 383873-130

Disclaimer

Diese WTS-Information stellt keine Beratung dar und verfolgt ausschließlich den Zweck, ausgewählte Themen allgemein darzustellen. Die hierin enthaltenen Ausführungen und Darstellungen erheben daher weder einen Anspruch auf Vollständigkeit noch sind sie geeignet, eine Beratung im Einzelfall zu ersetzen.

Für die Richtigkeit der Inhalte wird keine Gewähr übernommen. Im Falle von Fragen zu den hierin aufgegriffenen oder anderen fachlichen Themen wenden Sie sich bitte an Ihren WTS-Ansprechpartner oder an einen der oben genannten Kontakte.