

# People and Organisation Newsflash



## Ermittlung des steuerpflichtigen Arbeitslohns in DBA-Fällen

Werden Mitarbeiter grenzüberschreitend tätig, kann es nach den Bestimmungen der einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) dazu kommen, dass bestimmte Vergütungselemente für steuerliche Zwecke zwischen In- und Ausland aufzuteilen sind. Nach der bis Ende 2014 geltenden Verwaltungsanweisung war dabei auf die Anzahl der vertraglich vereinbarten Arbeitstage abzustellen, während ab 1. Januar 2015 nach der überarbeiteten Verwaltungsanweisung auf die tatsächlichen Arbeitstage abzustellen ist. Dies stellt die Arbeitgeberpraxis vor große Herausforderungen. Mit Schreiben vom 14. März 2017 hat das Bundesfinanzministerium (BMF) in einem koordinierten Ländererlass (IV C 5 – S 2369/10/10002) nunmehr klargestellt, dass der laufende Lohnsteuerabzug nach vier verschiedenen Vereinfachungsregelungen ermittelt werden kann. Zum Jahresende ist dann eine Prüfung und ggf. Anpassung des Lohnsteuerabzugs vorzunehmen. Hierfür sollten Sie Prozesse, Systeme und Ressource vorsehen.

### **Bestimmung des aufzuteilenden Arbeitslohns**

Zahlt ein Arbeitgeber Lohn für einen grenzüberschreitend eingesetzten Mitarbeiter, so hat er im Rahmen der Lohnabrechnung zunächst den direkt zuordenbaren Arbeitslohn zu bestimmen und diesen, je nach den Regelungen des DBA, steuerfrei oder steuerpflichtig zu behandeln. Direkt zuordenbar sind z. B. Vergütungen, die aufgrund einer konkreten Arbeitsleistung unmittelbar dem In- oder Ausland zugeordnet werden können. Hierunter fallen etwa Reisekosten, Überstundenvergütungen, Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit, Auslandsprämien oder die Gestellung einer Wohnung im Tätigkeitsstaat.

Die Gesamtvergütung abzüglich der direkt zuordenbaren Gehaltsbestandteile ergibt den verbleibenden Arbeitslohn. Hierzu gehören insbesondere das laufende Gehalt und Vergütungen, die während bestimmter Zeitperioden verdient werden oder sich auf einen bestimmten Zeitraum beziehen, wie z.B. das Weihnachts- oder Urlaubsgeld sowie Boni.

### **Grundsatz: Jahresbetrachtung zur Aufteilung des verbleibenden Arbeitslohns**

Bereits mit Schreiben vom 14. November 2014 (IV B 2 – S 1300/08/10027 – 201/0971694) hat das BMF ausgeführt, dass zur steuerlichen Behandlung der nach den Regelungen der DBA nicht direkt zuordenbare, verbleibende Arbeitslohn nach der Zahl der **tatsächlichen** Arbeitstage innerhalb eines Kalenderjahres aufzuteilen ist (Jahresbetrachtung). Nunmehr stellt das BMF klar, dass beim laufenden Lohnsteuerabzug für den jeweiligen Kalendermonat nachfolgende Alternativen möglich sind. Denn im Zeitpunkt der Lohnabrechnung sind die endgültigen Werte regelmäßig nicht bekannt.

### ***Aufteilung nach tatsächlichen Arbeitstagen im gesamten Beschäftigungszeitraum eines Kalenderjahres***

Nach Ansicht der Finanzverwaltung können anhand der am Ende eines Kalendermonats bekannten Tatsachen im Wege einer Prognose die voraussichtlichen tatsächlichen Tage im In- und Ausland ermittelt werden. Diese sind dann ins Verhältnis zu den voraussichtlichen tatsächlichen Gesamtarbeitstagen des gesamten Beschäftigungszeitraums im Kalenderjahr zu setzen. Die Gesamtarbeitstage ergeben sich dadurch, dass die möglichen Arbeitstage um bekannte Urlaubs- sowie bereits angefallene Krankheitstage reduziert werden. Der so ermittelte Prozentsatz (prognostizierte, tatsächliche inländische Arbeitstage geteilt durch die Summe der tatsächlichen Gesamtarbeitstage) wird auf den Monatslohn angewendet, um den lohnsteuerpflichtigen Anteil zu ermitteln.

Anstelle einer Prognose auf Jahresbasis kann alternativ dazu auch auf die Anzahl der tatsächlichen Arbeitstage des einzelnen Kalendermonats abgestellt werden.

### ***Aufteilung nach vereinbarten Arbeitstagen im gesamten Beschäftigungszeitraum eines Kalenderjahres***

Bei dieser Alternative werden die für den gesamten Beschäftigungszeitraum innerhalb eines Kalenderjahres vereinbarten Arbeitstage im In- und Ausland mit den tatsächlich im Ausland ausgeübten Arbeitstagen ins Verhältnis gesetzt. Die vertraglich vereinbarten Arbeitstage sind die Kalendertage abzüglich der Tage, an denen der Arbeitnehmer gem. Anstellungsvertrag nicht verpflichtet ist, zu arbeiten (z.B. Urlaubs- und Wochenendtage sowie Krankheitstage ohne Lohnfortzahlung). Dementsprechend ist auch hier eine Prognose zu den vereinbarten Arbeitstagen zu stellen.

Anstelle einer Prognose auf Jahresbasis kann alternativ dazu auch auf die Anzahl der vereinbarten Arbeitstage des einzelnen Kalendermonats abgestellt werden.

### ***Kein unterjähriger Methodenwechsel***

Das BMF stellt klar, dass innerhalb eines Dienstverhältnisses während des Kalenderjahres der Arbeitgeber nur nach einheitlichen Grundsätzen abgerechnet werden darf. Ein Wechsel der zuvor genannten vier Alternativen ist nicht zulässig.

### ***Änderung der Verhältnisse***

Für den Fall, dass sich die Prognose hinsichtlich der Anzahl der tatsächlichen oder vereinbarten Arbeitstage in einem folgenden Kalendermonat ändert, ist der neu zu ermittelnde Aufteilungsmaßstab ab diesem Monat anzuwenden. Das BMF führt diesbezüglich aus, dass eine Korrektur für bereits abgerechnete Monate nicht vorgenommen werden muss. Allerdings muss die Prognose für jeden Kalendermonat überprüft und für den Folgemonat ggf. angepasst werden.

### ***Zuordnung und Aufteilung von sonstigen Bezügen***

Für sonstige Bezüge, die nicht direkt der in- oder ausländischen Tätigkeit zugeordnet werden können, kann entweder nach den tatsächlichen oder den vereinbarten Arbeitstagen des jeweiligen Kalenderjahres (z.B. Urlaubs- oder Weihnachtsgeld) oder nach den Verhältnissen des jeweiligen Erdienungszeitraums (z.B. Boni) aufgeteilt werden. Maßgeblich für diese Aufteilung sind die dem Arbeitgeber bekannten Verhältnisse im Kalendermonat des Zuflusses.

### ***Prüfungs- und Korrekturpflicht der unterjährigen Lohnabrechnungen***

Neben den vorstehenden unterjährigen Vereinfachungen ist ein zentraler Punkt des BMF-Schreibens, dass am Ende des Kalenderjahres oder bei unterjähriger Beendigung des Dienstverhältnisses der Arbeitgeber den für dieses Jahr durchgeführten Lohnsteuerabzug der einzelnen Kalendermonate zwingend zu überprüfen hat und bei Abweichungen zu berichtigen hat. Die Prüfung hat ausschließlich anhand der dann bekannten Anzahl der **tatsächlichen** In- und Auslandstage zu erfolgen. Unabhängig davon, ob der Arbeitnehmer beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtig ist, hat die

Korrektur des bisherigen Lohnsteuerabzugs für den jeweiligen Kalendermonat zu erfolgen, d.h. eine Korrektur auf Basis der Jahresdaten ist nicht zulässig.

Lediglich, wenn der Arbeitnehmer unbeschränkt steuerpflichtig ist (z.B. infolge eines inländischen Wohnsitzes) und wenn es im abgelaufenen Kalenderjahr nicht zu einer Änderung der Steuerklasse gekommen ist, kann aus Vereinfachungsgründen eine einzige Korrektur bis zum 28. Februar des Folgejahres vorgenommen werden.

Bei Bruttolohnvereinbarungen hat der Arbeitgeber die zu viel erhobene Lohnsteuer an den Arbeitnehmer zu erstatten und noch nicht erhobene Lohnsteuern nachträglich einzubehalten. Die nachträglich einbehaltenen oder erstatteten Lohnsteuerbeträge betreffen das abgelaufene Kalenderjahr und sind zusammen mit den übrigen Beträgen in der Lohnsteuerbescheinigung dieses Jahres an das Betriebsstättenfinanzamt zu übermitteln. Die nachträglich einbehaltene oder erstattete Lohnsteuer muss für den Anmeldezeitraum angegeben und abgeführt werden, in dem sie erstattet oder einbehalten wurde.

#### **Keine Anwendung von § 50d Absatz 8 und Absatz 9 EStG**

Klarstellend führt das BMF-Schreiben in Rz. 27 aus, dass die Regelungen in § 50d Absatz 8 und Absatz 9 EStG im Lohnsteuerabzugsverfahren nicht anzuwenden sind. Das bedeutet, dass die Freistellung vom Arbeitslohn auch dann erfolgen kann, wenn der Arbeitgeber keinen Nachweis darüber hat, dass die freigestellten Einkünfte im ausländischen Staat besteuert wurden oder der Staat darauf verzichtet hat.

#### **Zeitliche Anwendungsregeln**

Die oben dargestellten Grundsätze sind spätestens ab dem 1. Januar 2019 anzuwenden. Bis dahin wird es nicht beanstandet, wenn die nicht direkt zuordenbaren Gehaltsbestandteile nach den vereinbarten Arbeitstagen aufgeteilt werden.

#### **Fazit**

Arbeitgeber, die Mitarbeiter beschäftigen, deren Vergütung sowohl im In- als auch im Ausland nach den Bestimmungen der einschlägigen DBA steuerpflichtig sind, haben nun bis Ende 2018 Zeit, ihre Systeme und Prozesse so umzustellen, dass sie eine der oben genannten Vereinfachungsregelungen umsetzen. Betroffen hiervon sind nicht nur die Fälle der klassischen Mitarbeiterentsendung. Auch bei der Beschäftigung von Mitarbeitern, die im Ausland ansässig sind und nur gelegentlich in Deutschland arbeiten, sind die vorgenannten Regelungen zu beachten. Gleiches gilt bei Mitarbeitern mit Split Verträgen oder mehreren wirtschaftlichen Arbeitgebern aufgrund grenzüberschreitender Funktionen. Damit kommt zu den ohnehin schon mit vielen Tätigkeiten zum Jahresende noch die zwingende Überprüfung der unterjährig verwendeten Daten hinzu. Hierzu sollten Sie vorausschauend entsprechende Prozesse, Systeme und Ressourcen einplanen.

---

## ***Ihre Ansprechpartner***

***Sabine Ziesecke***  
Tel. +49 30 2636-5363,  
[sabine.ziesecke@de.pwc.com](mailto:sabine.ziesecke@de.pwc.com)

***Manfred Karges***  
Tel. +49 211 981-7110,  
[manfred.karges@de.pwc.com](mailto:manfred.karges@de.pwc.com)

---

## ***Bestellung und Abbestellung***

Wenn Sie den PDF-Newsletter People and Organisation Newsflash bestellen möchten, senden Sie bitte eine leere E-Mail mit der Betreffzeile „Bestellung“ an:  
[SUBSCRIBE\\_PEOPLE\\_ORGANISATION@DE.PWC.COM](mailto:SUBSCRIBE_PEOPLE_ORGANISATION@DE.PWC.COM).

Wenn Sie den PDF-Newsletter People and Organisation Newsflash abbestellen möchten, senden Sie bitte eine leere E-Mail mit der Betreffzeile „Abbestellung“ an:  
[UNSUBSCRIBE\\_PEOPLE\\_ORGANISATION@DE.PWC.COM](mailto:UNSUBSCRIBE_PEOPLE_ORGANISATION@DE.PWC.COM).

Die Beiträge sind als Hinweise für unsere Mandanten bestimmt. Für die Lösung einschlägiger Probleme greifen Sie bitte auf die angegebenen Quellen oder die Unterstützung unserer Büros zurück. Teile dieser Veröffentlichung/Information dürfen nur nach vorheriger schriftlicher Zustimmung durch den Herausgeber nachgedruckt und vervielfältigt werden. Meinungsbeiträge geben die Auffassung der einzelnen Autoren wieder.

© 2017 PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft.

Alle Rechte vorbehalten. „PwC“ bezeichnet in diesem Dokument die PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die eine Mitgliedsgesellschaft der PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL) ist. Jede der Mitgliedsgesellschaften der PwCIL ist eine rechtlich selbstständige Gesellschaft.