

## BESONDERER TEIL I

### – Anmerkungen zu einzelnen Bestimmungen –

#### Zu Rz. 21 – Rückwirkung

Nach dem BMF-Schreiben vom 12. November 2014 ist die Aufteilung des nicht direkt der In- oder Auslandstätigkeit zuordenbaren Arbeitslohns im Verhältnis der tatsächlichen Arbeitstage anstelle der vereinbarten Arbeitstage vorzunehmen. Diese Neuregelung ist grundsätzlich zu begrüßen, da die Aufteilung des Arbeitslohns in vielen ausländischen Staaten bereits nach tatsächlichen Arbeitstagen erfolgt und im Verhältnis zu Deutschland dadurch Doppel- bzw. Nichtbesteuerungen vermieden werden können. Ebenfalls zu begrüßen ist, dass aus Vereinfachungsgründen für die Lohnversteuerung des Jahres 2015 weiterhin die vereinbarten Arbeitstage herangezogen werden können (Rz. 21) und keine rückwirkende Korrektur erforderlich ist. Aufgrund der Tatsache, dass das Jahr 2016 weit fortgeschritten ist und erst Ende 2016 mit einer Auseinandersetzung für die aus dem BMF-Schreiben vom 12. November 2014 ergebenden speziellen Problematik für den Lohnsteuerabzug zu rechnen ist, wäre eine gleiche Vereinfachung auch mindestens für die Jahre 2016 und 2017 notwendig, damit die äußerst aufwändigen System- oder Prozessumstellungen implementiert werden können.

#### Zu Rz. 8 – Prognose

Für die Aufteilung des laufenden monatlichen Arbeitslohns als zugrundeliegende Ausgangsbasis die **voraussichtlichen** tatsächlichen Arbeitstage des Lohnzahlungszeitraums (Monat) vorab anhand von Urlaubs- und Krankheitstagen zu prognostizieren und diese bis zum Bekanntwerden von Änderungen der Verhältnisse beibehalten zu können, ist zu begrüßen.

Damit wird dem Arbeitgeber zunächst eine leichte Ermittlung der Aufteilung ermöglicht und es werden mehrmalige rückwirkende Korrekturen von monatlichen Lohnabrechnungen vermieden, die neben einem umfangreichen administrativen Aufwand für die Arbeitgeber ansonsten auch zu schwer nachvollziehbaren und intransparenten Gehaltsabrechnungen für die Mitarbeiter führen würden.

Die Umstände bei Auslandstätigkeiten, die Verfügbarkeit von Daten und deren Verarbeitungsprozesse sind jedoch bei den Arbeitgebern unterschiedlich ausgeprägt und somit sind die vorgeschlagenen Vorgaben bzgl. der unterjährigen Anpassungen an die tatsächlichen Arbeitstage und jährlichen Korrektur nicht gleichermaßen praktikabel.

Weitergehende Flexibilisierungen wären daher wünschenswert. So wurden bislang bei den für einige Unternehmen typischen Montageprojektdelegationen mit häufig wechselnden und z. T. nicht vorhersehbaren Auslandeinsätzen die erforderlichen Abwicklungsprozesse für eine möglichst exakte und zeitnahe Erfassung und periodengerechte Berechnung des aufzuteilenden Arbeitslohns in der Vergangenheit implementiert und mehrfach durch Lohnsteuer Außenprüfungen anerkannt.

Stellungnahme zum Entwurf des BMF Schreibens „Lohnsteuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen sowie dem Auslandstätigkeitserlass; Ermittlung des steuerfreien und steuerpflichtigen Arbeitslohns im Lohnsteuerabzugsverfahren“

Nach der neuen Regelung wäre nun zusätzlich zu den für die Lohnaufteilung auch schon bisher erforderlichen Einsatzzeiten noch eine – wenngleich vereinfacht prognostizierte – Ermittlung der tatsächlichen Arbeitstage unter Abzug von Urlaubs-, Krankheits- und sonstigen Nichtarbeitstagen pro Anmeldezeitraum zum Zwecke des In-Verhältnis-Setzens zu den jeweiligen In- bzw. Auslandstätigkeitstagen erforderlich. Hier ist zu berücksichtigen, dass der Arbeitgeber sich neben den als Nicht-Tätigkeitstage einzustufenden Krankheits- und Urlaubstagen insbesondere bei Vertrauensarbeitszeit die auch freien Tage im Rahmen von Gleitzeit-, Schicht- und Blockarbeitsmodellen erst vom Arbeitnehmer mitteilen lassen muss.

Außerdem sei erläuternd auch die Herausforderung erwähnt, dass sich in der Praxis der Gesamtarbeitslohn aus einer Vielzahl (z. T. mehrere Hundert) von verschiedenen einzelnen Lohnarten (laufender Grundlohn, sonstige Bezüge, Urlaubsgeld, Vergütungen für mehrjährige Tätigkeit etc.) zusammensetzt, für die jeweils monatlich eine direkte oder indirekte, d. h. nunmehr nach tatsächlichen Arbeitstagen verhältnismäßige Zuordnung, erforderlich ist.

Der Aufwand für die Abwicklung ist beispielsweise bei einem Unternehmen mit ca. 15.000 Delegationen und ca. 60.000 Auslandsdienstreisen pro Jahr bereits jetzt immens, da für alle betroffenen Arbeitnehmer Datensätze auf diese Lohnarten mit laufenden und sonstigen Bezügen bewältigt werden. In Anbetracht einer nach Jahresablauf vorzunehmenden lohnsteuerlichen Gesamtbetrachtung bzw. einer endgültigen Berücksichtigung in der Einkommensteuerveranlagung sollte es aus Vereinfachungsgründen neben einer Prognosebetrachtung nicht beanstandet werden, wenn eine unterjährige Berechnung der monatlichen Lohnsteuer nach den mit zumutbarem Aufwand (ggf. bereits installierten zentralen Erfassungssystemen) bekannten Verhältnissen ermittelt wird.

#### **Zu Rz. 4 ff. Aufteilung des verbleibenden laufenden Arbeitslohns**

Das BMF führt zutreffend aus, dass dem Arbeitgeber im Zeitpunkt der Erstellung der Lohnabrechnung aufgrund der nachschüssigen Zahlung des Arbeitslohns, die im jeweiligen Lohnzahlungszeitraum im DBA-Ausland verbrachten Arbeitstage nicht abschließend bekannt sind. Aus diesem Grund lässt das BMF eine Vereinfachungsregelung dergestalt zu, dass die voraussichtlichen tatsächlichen Arbeitstage zugrunde zu legen sind.

Fraglich erscheint jedoch, dass die Lohnversteuerung des jeweiligen Lohnzahlungszeitraums unter Berücksichtigung der vereinbarten tatsächlichen Auslands- und Gesamtarbeitstage innerhalb eines Jahres erfolgen soll.

Stellungnahme zum Entwurf des BMF Schreibens „Lohnsteuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen sowie dem Auslandstätigkeitserlass; Ermittlung des steuerfreien und steuerpflichtigen Arbeitslohns im Lohnsteuerabzugsverfahren“

**a) Monatlicher Entstehungszeitraum für Lohnsteuer (keine Jahreslohnsteuer)**

Gem. § 38 Abs. 2 S. 2 EStG entsteht die Lohnsteuer in dem Zeitpunkt, in dem der Arbeitslohn dem Arbeitnehmer zufließt. Laufender Arbeitslohn gilt gem. § 38a Abs. 1 S. 2 EStG in dem Kalenderjahr als bezogen, in dem der Lohnzahlungszeitraum endet. Sonstige Bezüge hingegen werden gem. § 38a Abs. 1 S. 3 EStG in dem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Arbeitnehmer zufließen. Von entscheidender Bedeutung sind in diesem Zusammenhang der Lohnzahlungszeitraum, der im Normalfall einen Monat umfasst sowie das bei der Lohnversteuerung geltende Zuflussprinzip.

Der Arbeitnehmer erhält seinen Arbeitslohn, der in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen eines Veranlagungszeitraums zur Auszahlung gelangt, als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen seiner Arbeitskraft. Folgerichtig müssen für Zwecke der Lohnversteuerung die Verhältnisse dieses Lohnzahlungszeitraums (hier die tatsächlich vereinbarten Arbeitstage (In- und Ausland) dieses Monats) berücksichtigt werden. Der vom BMF geforderte Aufteilungsmaßstab würde den in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen zu versteuernden und steuerfrei zu stellenden Arbeitslohn verfälschen. Die Aufteilung des Arbeitslohns kann sich deshalb nicht an den vereinbarten tatsächlichen Jahres-Arbeitstagen orientieren, weil dies das für die Lohnsteuer geltende Entstehungsprinzip auf Basis des vorgenannten Zuflussprinzips durchbräche.

Die folgende Übersicht soll die Nichtberücksichtigung des Zuflussprinzips verdeutlichen. Die Übersicht ist an das Beispiel in Rz. 16 des Entwurfs angelehnt und wurde insoweit angepasst, als die im DBA-Ausland verbrachten Arbeitstage in den jeweiligen Monaten angegeben und eine Aufteilung anhand der Arbeitstage des jeweiligen Monats vorgenommen wurde.

Stellungnahme zum Entwurf des BMF Schreibens „Lohnsteuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen sowie dem Auslandstätigkeitserlass; Ermittlung des steuerfreien und steuerpflichtigen Arbeitslohns im Lohnsteuerabzugsverfahren“

I. Gleichbleibender Arbeitslohn

a. Gewünschte Aufteilung des Arbeitslohns anhand tatsächlicher Arbeitstage während des Monats (=Lohnzahlungszeitraum)

Monat	lfd. Arbeitslohn	AT Ausland	AT insg.	nach DBA-steuerfrei	steuerpflichtig
Jan	5.000,00	20	20	5.000,00	0,00
Feb	5.000,00	21	21	5.000,00	0,00
März	5.000,00		15	0,00	5.000,00
April	5.000,00	15	21	3.571,43	1.428,57
Mai	5.000,00	4	19	1.052,63	3.947,37
Juni	5.000,00		24	0,00	5.000,00
Juli	5.000,00		6	0,00	5.000,00
Juli EB*	10.000,00			3.652,97	6.347,03
Aug	5.000,00		23	0,00	5.000,00
Sep	5.000,00		22	0,00	5.000,00
Okt	5.000,00		10	0,00	5.000,00
Nov	5.000,00	20	21	4.761,90	238,10
Dez	5.000,00		17	0,00	5.000,00
Dez EB*	8.000,00			2.922,37	5.077,63
Summe	78.000,00	80	219	25.961,31	52.038,69

\*Annahme: Erdienungszeitraum entspricht dem Kalenderjahr

€ 7.321,43 zu viel in den Monaten Januar und Februar versteuert

b. Aufteilung des Arbeitslohns anhand tatsächlicher Jahres-Arbeitstage gem. Entwurf des BMF

Monat	lfd. Arbeitslohn	AT Ausland	AT insg.	nach DBA-steuerfrei	steuerpflichtig
Jan	5.000,00	60	224	1.339,29	3.660,71
Feb	5.000,00	60	224	1.339,29	3.660,71
März	5.000,00	60	224	1.339,29	3.660,71
April	5.000,00	60	224	1.339,29	3.660,71
Mai	5.000,00	60	224	1.339,29	3.660,71
Juni	5.000,00	60	224	1.339,29	3.660,71
Juli	5.000,00	60	224	1.339,29	3.660,71
Juli EB*	10.000,00	60	224	2.678,57	7.321,43
Aug	5.000,00	60	224	1.339,29	3.660,71
Sep	5.000,00	60	224	1.339,29	3.660,71
Okt	5.000,00	80	214	1.869,16	3.130,84
Nov	5.000,00	80	214	1.869,16	3.130,84
Dez	5.000,00	80	219	1.826,48	3.173,52
Dez EB*	8.000,00	80	219	2.922,37	5.077,63
Summe	78.000,00			23.219,32	54.780,68

\*Annahme: Erdienungszeitraum entspricht dem Kalenderjahr

Es wird deutlich, dass sich die kumulierten Monatswerte unter Berücksichtigung der Monats-Arbeitstage sowie der Jahres-Arbeitstage in der Jahresbetrachtung wieder annähern, jedoch wird in der im BMF-Schreiben vorgesehene Aufteilungsmethode das monatliche Entstehungs-/Zufluss-prinzips ausgehebelt. Diese kann und sollte u. E. frühestens in der auf Gesamtkalenderjahreszeitraum bezogenen Einkommensteuerveranlagung erreicht werden; für die Lohnsteuer fehlt die rechtliche Grundlage für eine Jahresbetrachtung.

Stellungnahme zum Entwurf des BMF Schreibens „Lohnsteuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen sowie dem Auslandstätigkeitserlass; Ermittlung des steuerfreien und steuerpflichtigen Arbeitslohns im Lohnsteuerabzugsverfahren“

Dass der Bezugszeitraum der vorangegangene Monat ist, spiegelt sich auch beispielsweise im Manteltarifvertrag der Versicherungswirtschaft wider. Unter § 3 Nr. 2 MTV ist kodifiziert, dass die Bezüge, die Tätigkeitszulage und die Schichtzulagen Monatsbezüge sind, deren Auszahlung nachträglich, spätestens am letzten Arbeitstag des Monats zu erfolgen hat.

#### **b) Schwankende Löhne während eines Jahres**

Ein weiterer Punkt für das vom BMF-Schreiben durchbrochene Entstehungs-/Zuflussprinzip ist die daraus resultierende unzutreffende Aufteilung von Gehaltserhöhungen. Gehaltserhöhungen werden ab einem bestimmten Lohnzahlungszeitraum für einen unbefristeten Zeitraum fortlaufend gezahlt. Wenn die Gehaltserhöhung ab einem Monat gezahlt wird, in dem der Arbeitnehmer den gesamten Monat im Inland tätig war, ist es unter Berücksichtigung des o. g. Entstehungs-/Zuflussprinzips fehlerhaft, diese Gehaltskomponente anhand der Jahres-Arbeitstage aufzuteilen.

Das im BMF-Schreiben gewählte Beispiel berücksichtigt einen Fall, in dem der monatliche Arbeitslohn während des gesamten Veranlagungszeitraums gleichbleibend ist. Insbesondere in Bau- und Montage-Betriebsstättenfällen sind überwiegend gewerbliche Arbeitnehmer vor Ort tätig, deren Arbeitslohn unter Berücksichtigung der monatlich geleisteten Arbeitsstunden stark schwankt. Diesem Umstand trägt der geforderte Aufteilungsmaßstab keine Rechnung.

#### **c) Umrechnungskurs**

Sofern Arbeitslohn in ausländischer Währung gezahlt wird, soll der monatliche Arbeitslohn gem. Rz. 18 des Entwurfs mit dem für den jeweiligen Monat geltenden Euro-Referenzkurs der Europäischen Zentralbank umgerechnet werden. Dies ist u. E. zutreffend, da der Arbeitslohn in diesem Monat zufließt. Nicht ersichtlich ist, warum für die Arbeitslohnaufteilung auf die Jahres-Arbeitstage abstellt.

#### **d) Ausländische Betriebsstätten**

In Fällen von DBA-Betriebsstätten kommt hinzu, dass der der Betriebsstätte zuzurechnende Gewinn nicht dem Umfang der tatsächlich in den jeweiligen Monaten physisch im DBA-Ausland ausgeübten Tätigkeit der Arbeitnehmer entspricht. Seit dem OECD-Update 2010 ist der Betriebsstättengewinn nach dem AOA zu ermitteln, der als Kern die Aufspaltung des zivilrechtlichen Einheitsunternehmens in mindestens zwei voneinander unabhängige Unternehmen (Stammhaus und Betriebsstätte) hat. Zwischen diesen fiktiven Unternehmen werden Leistungen ausgetauscht (die nach den OECD-Richtlinien für Verrechnungspreise zu bepreisen sind) und dadurch Gewinne realisiert, auch wenn es an einer Gewinnrealisierung durch das Einheitsunternehmen insgesamt mangelt.

Stellungnahme zum Entwurf des BMF Schreibens „Lohnsteuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen sowie dem Auslandstätigkeitserlass; Ermittlung des steuerfreien und steuerpflichtigen Arbeitslohns im Lohnsteuerabzugsverfahren“

Durch Zuordnung des Kundenvertrags zum Stammhaus erbringt die Baubetriebsstätte eine Dienstleistung an das Stammhaus, deren Verrechnungspreis auf einer kostenorientierten Methode basiert. Die Kostenbasis besteht aus allen erforderlichen Personalkosten auf Vollkostenbasis, die unmittelbar durch die Erbringung von Personalfunktionen in der Bau- und Montagebetriebsstätte im Zeitpunkt der Tätigkeit verursacht sind.

Bezogen auf den Beispielsfall auf Seite 3 würde dies bedeuten, dass der Gehaltsaufwand für die Monate Januar und Februar voll in der Betriebstätengewinnermittlung berücksichtigt und im Ausland in voller Höhe der Lohnversteuerung unterliegt, in Deutschland aber nur anteilig der Besteuerung unterliegen würde, obwohl der Arbeitnehmer in den Monaten Januar und Februar 2016 ausschließlich im DBA-Ausland tätig war. Dies kann für die monatlich entstehende und abzurechnende Lohnsteuer nicht zweckmäßig sein.

**e) Berechnungsbeispiele**

Bzgl. des zusammenfassenden Beispiels in Rz.16 sollte auch klargestellt werden, dass dies nur eine von mehreren Alternativen einer Korrekturberechnung bedeutet. Die im Folgenden dargestellten verschiedenen Möglichkeiten einer unterjährigen Korrektur zeigen die Vielfalt an variablen Einflussfaktoren und ebenso deren Komplexität.

Daraus wird ersichtlich, dass eine endgültig zutreffende Korrektur erst in der Jahresbetrachtung (sowohl tatsächliche Tage als auch Jahreslohn) in der Einkommensteueranmeldung erzielt werden kann.

Fall 1 - Jahresbetrachtung																				
Es werden alle Monate des Jahres in den Aufteilungsschlüssel mit einbezogen, unabhängig davon ob der Mitarbeiter auf Entsendung war.																				
A - Es werden sämtliche Monate korrigiert																				
B - Es werden nur die Monate korrigiert in denen der Mitarbeiter teilweise auf Entsendung war, Monate in denen der Mitarbeiter komplett auf Entsendung bzw. in Deutschland war werden nicht geändert.																				
Vor Korrektur																				
Korrektur Fall A																				
Korrektur Fall B																				
Prognosezeitraum	Mögliche Arbeitstage p. a.	Voraussichtliche Urlaubstage p. a.	tatsächlich angefallene Krankheitstage p. a.	verbleibende tatsächliche Arbeitstage p. a.	Tage Ausland geplant pro Monat	Tage Ausland tatsächlich pro Monat	Anteil Ausland (steuerfrei) in EUR	Steuerfrei in EUR	Anteil Inland (steuerpflichtig) in EUR	Steuerpflichtig in EUR	Anteil Ausland (steuerfrei) in EUR	Steuerfrei in EUR	Anteil Inland (steuerpflichtig) in EUR	Steuerpflichtig in EUR	Korrektur Steuerpflichtig in EUR	Anteil Ausland (steuerfrei) in EUR	Steuerfrei in EUR	Anteil Inland (steuerpflichtig) in EUR	Steuerpflichtig in EUR	Korrektur Steuerpflichtig in EUR
Januar	250	30	0	220	0	0	31/220	704,55 €	189/220	4.295,45 €	36/210	857,14 €	174/210	4.142,86 €	152,00 €	31/220	704,55 €	189/220	4.295,45 €	0,00 €
Februar	250	30	0	220	21	21	21/220	704,55 €	189/220	4.295,45 €	36/210	857,14 €	174/210	4.142,86 €	152,00 €	31/220	704,55 €	189/220	4.295,45 €	0,00 €
März	250	30	0	220	10	10	36/220	818,18 €	184/220	4.181,82 €	36/210	857,14 €	174/210	4.142,86 €	38,96 €	36/210	857,14 €	174/210	4.142,86 €	38,96 €
April	250	30	10	210	0	0	36/210	857,14 €	174/210	4.142,86 €	36/210	857,14 €	174/210	4.142,86 €	0,00 €	36/210	857,14 €	174/210	4.142,86 €	0,00 €
Restjahr (8 Monate)	250	30	10	210	0	0	36/210	857,14 €	174/210	4.142,86 €	36/210	857,14 €	174/210	4.142,86 €	0,00 €	36/210	857,14 €	174/210	4.142,86 €	0,00 €
<b>Summe</b>								<b>9.941,56 €</b>		<b>50.058,44 €</b>		<b>10.285,71 €</b>		<b>49.714,29 €</b>	<b>344,16 €</b>		<b>9.980,82 €</b>		<b>50.019,48 €</b>	<b>38,96 €</b>

  

Fall 2 - Zeitraumbetrachtung																				
Es werden nur die Monate aufgeteilt bzw. in den Aufteilungsschlüssel mit einbezogen in denen der Mitarbeiter auf Entsendung war.																				
A - Es werden sämtliche Monate korrigiert																				
B - Es werden nur die Monate korrigiert in denen der Mitarbeiter teilweise auf Entsendung war, Monate in denen der Mitarbeiter komplett auf Entsendung bzw. in Deutschland war werden nicht geändert.																				
Vor Korrektur																				
Korrektur Fall A																				
Korrektur Fall B																				
Prognosezeitraum	Mögliche Arbeitstage pro ZR	Voraussichtliche Urlaubstage pro ZR	tatsächlich angefallene Krankheitstage pro ZR	verbleibende tatsächliche Arbeitstage pro ZR	Tage Ausland geplant pro Monat	Tage Ausland tatsächlich pro Monat	Anteil Ausland (steuerfrei) in EUR	Steuerfrei in EUR	Anteil Inland (steuerpflichtig) in EUR	Steuerpflichtig in EUR	Anteil Ausland (steuerfrei) in EUR	Steuerfrei in EUR	Anteil Inland (steuerpflichtig) in EUR	Steuerpflichtig in EUR	Korrektur Steuerpflichtig in EUR	Anteil Ausland (steuerfrei) in EUR	Steuerfrei in EUR	Anteil Inland (steuerpflichtig) in EUR	Steuerpflichtig in EUR	Korrektur Steuerpflichtig in EUR
Februar	42	0	0	42	21	21	31/42	3.690,48 €	11/42	1.309,52 €	30/42	4.285,71 €	6/42	714,29 €	595,24 €	31/42	3.690,48 €	11/42	1.309,52 €	0,00 €
März	42	0	0	42	10	10	31/42	3.690,48 €	11/42	1.309,52 €	30/42	4.285,71 €	6/42	714,29 €	595,24 €	31/42	3.690,48 €	11/42	1.309,52 €	595,24 €
Restjahr (10 Monate)	208	30	10	168	0	0	0	0,00 €	0	50.000,00 €	0	0,00 €	1	50.000,00 €	0,00 €	0	0,00 €	1	50.000,00 €	0,00 €
<b>Summe</b>								<b>7.380,95 €</b>		<b>52.619,05 €</b>		<b>8.571,43 €</b>		<b>51.428,57 €</b>	<b>1.190,48 €</b>		<b>7.376,19 €</b>		<b>52.023,81 €</b>	<b>595,24 €</b>

  

Fall 3 - Monatsbetrachtung																				
Es werden nur die Monate aufgeteilt bzw. in den Aufteilungsschlüssel mit einbezogen in denen der Mitarbeiter auf Entsendung war.																				
A - Es werden sämtliche Monate korrigiert																				
B - Es werden nur die Monate korrigiert in denen der Mitarbeiter teilweise auf Entsendung war, Monate in denen der Mitarbeiter komplett auf Entsendung bzw. in Deutschland war werden nicht geändert.																				
Vor Korrektur																				
Korrektur Fall A																				
Korrektur Fall B																				
Prognosezeitraum	Mögliche Arbeitstage pro ZR	Voraussichtliche Urlaubstage pro ZR	tatsächlich angefallene Krankheitstage pro ZR	verbleibende tatsächliche Arbeitstage pro ZR	Tage Ausland geplant pro Monat	Tage Ausland tatsächlich pro Monat	Anteil Ausland (steuerfrei) in EUR	Steuerfrei in EUR	Anteil Inland (steuerpflichtig) in EUR	Steuerpflichtig in EUR	Anteil Ausland (steuerfrei) in EUR	Steuerfrei in EUR	Anteil Inland (steuerpflichtig) in EUR	Steuerpflichtig in EUR	Korrektur Steuerpflichtig in EUR	Anteil Ausland (steuerfrei) in EUR	Steuerfrei in EUR	Anteil Inland (steuerpflichtig) in EUR	Steuerpflichtig in EUR	Korrektur Steuerpflichtig in EUR
Januar	19	0	0	19	0	0	0,00 €	0,00 €	0	5.000,00 €	0,00 €	0,00 €	0	5.000,00 €	0,00 €	0	0,00 €	1	5.000,00 €	0,00 €
Februar	21	0	0	21	21	21	21/21	5.000,00 €	0	0,00 €	21/21	5.000,00 €	0	0,00 €	0,00 €	21/21	5.000,00 €	0	0,00 €	0,00 €
März	21	0	0	21	10	10	31/21	2.857,14 €	11/21	2.619,05 €	15/21	3.571,43 €	7/21	1.428,57 €	1.190,48 €	15/21	3.571,43 €	7/21	1.428,57 €	1.190,48 €
April	21	0	10	11	0	0	0,00 €	0,00 €	0	5.000,00 €	0,00 €	0,00 €	0	5.000,00 €	0,00 €	0	0,00 €	1	5.000,00 €	0,00 €
Restjahr (8 Monate)	168	30	0	138	0	0	0,00 €	0,00 €	0	40.000,00 €	0,00 €	0,00 €	0	40.000,00 €	0,00 €	0	0,00 €	1	40.000,00 €	0,00 €
<b>Summe</b>								<b>7.380,95 €</b>		<b>52.619,05 €</b>		<b>8.571,43 €</b>		<b>51.428,57 €</b>	<b>1.190,48 €</b>		<b>7.376,19 €</b>		<b>51.428,57 €</b>	<b>1.190,48 €</b>

Stellungnahme zum Entwurf des BMF Schreibens „Lohnsteuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen sowie dem Auslandstätigkeitserlass; Ermittlung des steuerfreien und steuerpflichtigen Arbeitslohns im Lohnsteuerabzugsverfahren“

Das Beispiel in Rz. 16 erweckt den Eindruck, als seien die ausländischen Arbeitstage unterjährig gleichmäßig zu verteilen und als habe daher am Ende des Jahres zwingend für jeden Monat eine Anpassung zu erfolgen.

Zu dieser kann es u. E. aber nur kommen, wenn sich der Mitarbeiter in dem betreffenden Monat nicht ausschließlich in Deutschland oder im Ausland aufgehalten hat. In der Praxis wird v. a. für die Monate, in denen der Arbeitnehmer sich gar nicht auf Auslandstätigkeit befindet, auch rückwirkend keine Aufteilung stattfinden, sondern lediglich für die Monate, in denen tatsächlich eine Auslandstätigkeit vorliegt.

Problematisch wäre eine solche Aufteilung von Arbeitslohn in Monaten ohne Auslandstätigkeit für Folgeprozesse wie Mitarbeiterversteuerung im Ausland oder Betriebsstättengewinnermittlungen (s. oben d).

#### **f) Bürokratieaufwand und Zusatzkosten**

Die zusätzlichen Kosten für die Umstellung und Implementierung der neuen Zählweise veranschlagen betroffene Unternehmen mit mind. 1.000 Euro je Mitarbeiter. Ob angesichts der ohnehin vorhandenen Überprüfungsmöglichkeit für die Wohnsitzfinanzämter im Einkommensteuerverfahren anhand der Angaben in der Anlage N AUS der zusätzliche und vorgelagerte außerordentliche Bürokratieaufwand für den Arbeitgeber im Lohnsteuerverfahren gerechtfertigt ist, darf in Zweifel gezogen und sollte nochmals überdacht werden.

Den Arbeitslohn zunächst im Inland vollumfänglich der Versteuerung zu unterwerfen und am Jahresende eine rückwirkende Freistellung zu beantragen, stellt sowohl für den Arbeitgeber als auch für den Arbeitnehmer keine gangbare Alternative dar. Der Arbeitgeber wäre temporär doppelt mit Kosten belastet, da die Lohnsteuer monatlich zeitgleich im Inland sowie im DBA-Ausland abgeführt werden müsste. Der Arbeitgeber wäre insoweit in seiner Wettbewerbsfähigkeit gemindert. Für den Arbeitnehmer würde die simultane Abführung der Lohnsteuer in beiden Ländern eine temporäre Doppelbesteuerung bedeuten, die nicht hinnehmbar wäre.

Die im BMF-Schreiben vorgegebenen Ermittlungsschritte würden daher zusätzliche einmalige und laufende Kosten für den Arbeitgeber bedeuten, beispielsweise für

- die Anschaffung grundlegender Systemlösungen, die die tatsächlichen Arbeitsstage in der Jahresbetrachtung fortschreiben lassen;
- Einrichtung und Unterhaltung eines monatlichen Meldeverkehrs über Krankheitstage und Urlaubsverschiebungen;

Stellungnahme zum Entwurf des BMF Schreibens „Lohnsteuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen sowie dem Auslandstätigkeitserlass; Ermittlung des steuerfreien und steuerpflichtigen Arbeitslohns im Lohnsteuerabzugsverfahren“

- Berücksichtigung zusätzlicher Vorlaufzeiten für die Ermittlung der voraussichtlichen tatsächlichen Arbeitstage (z. B. für Recherche nach Feiertagen des jeweiligen Landes bzw. der Region) sowie
- zeitnahe Übergänge zur Lohnabrechnung gem. § 39b EStG bei unterjährigem Beginn oder unterjähriger Beendigung der Entsendung.

(Das im Entwurf aufgeführte Beispiel geht von einem gesamten Kalenderjahr aus. In der Praxis starten und enden Entsendungen aber eher unterjährig und es stellt sich die Frage, ob die Zeiträume vor oder nach der Entsendung in den Aufteilungsmaßstab einzubeziehen sind. Hier fehlt eine deutliche Aussage mit einem entsprechenden Beispiel.)

**Petitur:**

Wir bitten deshalb, nochmals zu überdenken, ob bei einer – monatlich isoliert betrachteten und wie oben zu Rz. 8 beschriebenen – Ermittlung der In- und Auslandstage auf Basis von zum Zeitpunkt der Lohnabrechnung bekannten (voraussichtlichen) Verhältnisse nicht **von einer Überprüfung der tatsächlichen monatlichen/jährlichen Arbeitstage als Divisor für die Ermittlung der Aufteilungsquote nach Jahresablauf abgesehen werden kann.**

Des Weiteren wäre es begrüßenswert, wenn der Aufteilungsmaßstab im Inland an den Aufteilungsmaßstab im DBA-Ausland angeglichen werden könnte, denn die monatliche Lohnversteuerung erfolgt im DBA-Ausland unter Berücksichtigung der monatlichen Arbeitstage.

**g) Fehlende Systemlösungen und zeitaufwändige Prozessabwicklung**

Im Übrigen halten wir auch die mind. 2-stufige Aufteilungsmethodik – zunächst Angabe einer Prognose, sodann Korrektur und im Anschluss Abbildung der tatsächlichen Verhältnisse während des Veranlagungszeitraums – für nicht administrierbar. Der Lohnversteuerung unter Berücksichtigung der vereinbarten tatsächlichen Jahres-Arbeitstage stehen insofern praktische Hürden gegenüber, als zu Beginn eines Jahres oftmals gar nicht bekannt ist, ob, wann und wie lange ein Arbeitnehmer im DBA-Ausland sein wird. Insbesondere bei Bau- und Montage-Betriebsstätten ergeben sich häufig unvorhergesehene Fristüberschreitungen, die zu einem längeren Einsatz führen oder gerade wegen der Fristüberschreitung erst zu einer DBA-Betriebsstätte werden, mit der Folge, dass der Arbeitnehmer **rückwirkend** nach DBA steuerfreien Arbeitslohn erzielt.

Ferner ist zu berücksichtigen, dass eine zutreffende Lohnversteuerung und Lohnsteuerfreistellung auf einer zeitnahen und umfassenden Datenbasis beruht. Diese Datenbasis wird der Lohnbuchhaltung von der Personalabteilung und dieser von der Projektabteilung zur Verfügung gestellt, was in der Praxis sehr zeitaufwendig ist. Für die Lohnbuchhaltung bedeutet der vom BMF geforderte Aufteilungsmaßstab eine umfangreiche und aufwendige Abfrage bereits vor Beginn eines Jahres, wenn

Stellungnahme zum Entwurf des BMF Schreibens „Lohnsteuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen sowie dem Auslandstätigkeitserlass; Ermittlung des steuerfreien und steuerpflichtigen Arbeitslohns im Lohnsteuerabzugsverfahren“

beispielsweise eine Auslandstätigkeit bereits im Monat Januar gegeben ist und zutreffend lohnversteuert werden soll.

Die Projektteilung, die die Arbeitnehmer auf den unterschiedlichen Baustellen einsetzt, muss frühzeitig über anstehende Projekte des Jahres befragt werden. Allein die Abfrage der Auslandseinsätze bei den Projektteilungen ist gerade in Konzernen eine schier nicht zu bewerkstellende Aufgabe und entspricht auch nicht der Volatilität des Geschäfts.

Ein weiterer gewichtiger Punkt gegen die Berücksichtigung der vereinbarten tatsächlichen Jahresarbeitstage ist die Entgeltabrechnungssoftware. Selbst die gängigen Softwareanbieter sind derzeit nicht in der Lage, den vom BMF geforderten Aufteilungsmaßstab umzusetzen und sind z. T. auf manuelle Berechnungsprozesse angewiesen.

Zu bedenken ist auch, dass Gehaltsabrechnungssysteme gem. § 39b EStG programmiert sind und Kalendertage ansetzen, d. h. die Monatsbetrachtung erfolgt grundsätzlich auf Basis von 30 Steuertagen. Die mit dem BMF-Schreiben geforderte zeitnahe Anpassung von tatsächlichen Arbeitstagen in einer Jahresbetrachtung (Aufteilungsmaßstab) ist weder gesetzeskonform noch mit derzeitigen Systemlösungen zu bewältigen.

Auch sind Systemlösungen/-anpassungen jedenfalls in weniger als einem Jahr unrealistisch.

Eine Zertifizierung der unterschiedlichen Entgeltabrechnungssoftware durch die Finanzverwaltung könnte hierbei von Vorteil sein, um zu gewährleisten, dass die geforderten Maßnahmen in der Praxis tatsächlich umgesetzt werden können.

**Petition:** Aus den dargelegten Gründen sollte an einer Aufteilung unter Berücksichtigung der Gesamt- und Auslandsarbeitstage **innerhalb eines Monats** festgehalten werden.

### **Zu Rz.13 – Zuordnung von sonstigen Bezügen**

Ähnlich dem Aufteilungsmaßstab des sog. „nachlaufenden Arbeitslohn“ sollte eine Klarstellung hinsichtlich der unterjährigen Zahlung eines Steuerjahres von sonstigen Bezügen erfolgen.

Sog. „nachlaufender Arbeitslohn“, für den ein Aufteilungsmaßstab bereits feststeht (z. B. Bonuszahlung für vergangenes Kalenderjahr), wird weiterhin nach den Verhältnissen des (Vorjahres-) Zeitraums, für den die Zahlung geleistet wird, aufgeteilt (vgl. Rz. 170 des BMF-Schreibens).

Stellungnahme zum Entwurf des BMF Schreibens „Lohnsteuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen sowie dem Auslandstätigkeitserlass; Ermittlung des steuerfreien und steuerpflichtigen Arbeitslohns im Lohnsteuerabzugsverfahren“

## **Zu Rz. 14 – Prüfung nach den tatsächlichen Arbeitstagen**

### **a) Grundlage für Korrektur des Lohnsteuerabzugs nach § 41c Abs. 1 EStG ist nicht gegeben**

Nach den Rz. 5 ff. des BMF-Schreibens ist der „verbleibende laufende Arbeitslohn“ in dem Lohnzahlungszeitraum, in dem er zufließt, nach den voraussichtlichen Arbeitstagen aufzuteilen (Prognose). Nach Rz. 14 des BMF-Schreibens ist vorgesehen, dass der Arbeitgeber bei Beendigung des Dienstverhältnisses oder am Ende des Kalenderjahres überprüft, ob die im monatlichen Lohnsteuerverfahren angesetzten voraussichtlichen tatsächlichen Arbeitstage mit den tatsächlichen Arbeitstagen übereinstimmen. Nach Rz. 15 des BMF-Schreibens ist die Überprüfung und Änderung der vorangegangenen Lohnsteuerhebung für jeden einzelnen Lohnzahlungszeitraum separat durchzuführen. Bei Abweichungen soll der Arbeitgeber den steuerpflichtigen bzw. steuerbefreiten Arbeitslohn erneut ermitteln und die Lohnsteuerberechnung für sämtliche Lohnzahlungszeiträume korrigieren. Da die tatsächlichen Arbeitstage erst Ende Dezember feststehen, würde dies bedeuten, dass bei einer Auslandstätigkeit ab Januar alle 12 Lohnzahlungszeiträume zu überrechnen wären.

Nach unserer Auffassung besteht keine Verpflichtung zur Änderung des Lohnsteuerabzugs nach § 41c Abs. 1 Nr. 2 EStG, sofern der Arbeitgeber den Arbeitslohn im monatlichen Lohnsteuerverfahren aufgrund der Prognose der voraussichtlichen tatsächlichen Arbeitstage zutreffend in einen steuerpflichtigen und steuerbefreiten Anteil aufgeteilt hat. § 41c Abs. 1 Nr. 2 EStG setzt voraus, dass die Lohnsteuer nicht vorschriftsmäßig einbehalten worden ist. Wenn die Lohnsteuer aufgrund der Prognose in dem betreffenden Lohnzahlungszeitraum richtig einbehalten worden ist, ist die Lohnsteuerermittlung zutreffend und es ist kein Fall des § 41c Abs.1 Nr. 2 EStG gegeben, falls die tatsächlichen Verhältnisse am Jahresende von der Prognose abweichen.

Auch in anderen Fällen wird die Prognose in dem betreffenden Lohnzahlungszeitraum am Jahresende nicht berichtigt, wenn sich herausstellt, dass am Jahresende die tatsächlichen Verhältnisse von der Prognose abweichen, wie z. B. bei der Ermittlung des voraussichtlichen Jahresarbeitslohns für die Lohnsteuerermittlung bei sonstigen Bezügen.

Besonders deutlich wird dies bei ermäßigt besteuerten Bezügen mit Fünftelregelung: Bei sonstigen Bezügen i. S. des § 34 Abs. 1 und 2 EStG, die tarifermäßig nach der Fünftelregelung besteuert werden, hat der Arbeitgeber in dem Lohnzahlungszeitraum, in dem der sonstige Bezug zufließt, für die Lohnsteuerermittlung den voraussichtlichen Jahresarbeitslohn in diesem Zeitpunkt zu ermitteln (vgl. § 39b Abs. 3 EStG). Da künftige sonstige Bezüge, die bis zum Ende des Kalenderjahres voraussichtlich gezahlt werden, bei der Berechnung des maßgebenden Jahresarbeitslohns nicht zu berücksichtigen sind, kommt es in diesen Fällen teilweise zu einem zu geringen Lohnsteuereinbehalt auf den ermäßigt besteuerten sonstigen Bezug. Die Lohnsteuerberechnung wird am Jahresende nicht

Stellungnahme zum Entwurf des BMF Schreibens „Lohnsteuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen sowie dem Auslandstätigkeitserlass; Ermittlung des steuerfreien und steuerpflichtigen Arbeitslohns im Lohnsteuerabzugsverfahren“

überrechnet. Es ist sogar ein Lohnsteuerjahresausgleich ohne Einbeziehung des ermäßigt besteuerten sonstigen Bezug vorzunehmen, der zu einer Lohnsteuererstattung führen kann, obwohl der insgesamt vorgenommene Lohnsteuereinbehalt einschließlich des ermäßigt besteuerten Bezugs zu gering ist. Die ermäßigt besteuerten Bezüge nach § 34 Abs. 1 und 2 EStG sind nur dann in den Lohnsteuerjahresausgleich des Arbeitgebers einzubeziehen, wenn der Arbeitnehmer dies beantragt (vgl. § 42 b Abs. 2 S. 2 EStG).

Wird entgegen unserer obigen Auffassung von einer Berichtigungspflicht nach § 41c ausgegangen, möchten wir auch darauf hinweisen, dass unserer Einschätzung nach durch das neue Verfahren die Anzahl der § 41c-Meldungen drastisch ansteigen wird, wenn die Daten nicht bis zur Erstellung der Lohnsteuerbescheinigung vorliegen – was in der Praxis nicht selten der Fall sein wird. Damit wird es zu erheblichen zusätzlichen administrativen und bürokratischem Mehr- und Kostenaufwand zu Lasten der Betriebsstättenfinanzämter und in deren Folge auch auf die Wohnsitzfinanzämter zukommen.

**Fazit:**

Der Gesetzgeber hat nicht vorgesehen, dass die besseren Erkenntnisse am Jahresende dazu führen, dass der Lohnsteuerabzug für vorangegangene Lohnabrechnungszeiträume korrigiert werden muss.

**b) Unvertretbarer Verwaltungsmehraufwand für die Arbeitgeber bei Pflichtveranlagungsfällen**

Unabhängig von der rechtlichen Beurteilung (vgl. Ausführungen dazu oben) werden dem Arbeitgeber im Lohnsteuerabzugsverfahren Aufgaben übertragen, die sonst bei der Steuererhebung weitgehend vom Finanzamt selbst wahrgenommen werden oder vom Steuerschuldner zu erfüllen sind. Der Arbeitgeber kann sich diesen gesetzlich auferlegten Pflichten nicht entziehen und haftet bei nicht ordnungsgemäßer Erfüllung der Arbeitgeberpflichten.

Mit dem jetzigen Entwurf eines BMF-Schreibens würden die vom Arbeitgeber vorzunehmenden Überprüfungs- und Korrekturverpflichtungen weiter verschärft, verbunden mit einem enormen zusätzlichen Verwaltungsmehraufwand: Da die Prognose der voraussichtlichen tatsächlichen Arbeitstage nur dann mit den tatsächlichen Arbeitstagen übereinstimmt, wenn der Mitarbeiter im ganzen Kalenderjahr nicht erkrankt und den Jahresurlaub exakt entsprechend seines vertraglichen Urlaubsanspruchs nimmt, wird es im Regelfall zu einer Abweichung von der Prognose der voraussichtlichen Arbeitstage zu den tatsächlichen Arbeitstagen kommen. Dies würde in der Folge zwangsläufig zu einer aufwendigen Korrektur sämtlicher Lohnabrechnungen des laufenden Kalenderjahrs führen.

Stellungnahme zum Entwurf des BMF Schreibens „Lohnsteuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen sowie dem Auslandstätigkeitserlass; Ermittlung des steuerfreien und steuerpflichtigen Arbeitslohns im Lohnsteuerabzugsverfahren“

Der damit einhergehende enorme Verwaltungsmehraufwand für die Arbeitgeber ist auch deshalb nicht begründbar, da die im Lohnsteuerverfahren vorgenommene Aufteilung des Arbeitslohns im Einkommensteuerverfahren nicht übernommen wird. Bei den unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern handelt es sich um Pflichtveranlagungsfälle, bei denen die Aufteilung aller einzelnen Vergütungsbestandteile mittels der Anlage N-AUS vom Steuerpflichtigen erneut vorzunehmen ist und vom Wohnsitzfinanzamt überprüft wird. Eine solche Vorgehensweise ist auch aus verwaltungsökonomischen Gesichtspunkten nicht zweckmäßig.

**Petition:** Wir würden es sehr begrüßen, wenn für die Durchführung des monatlichen Lohnsteuerverfahrens die Aufteilung des nicht direkt zuordenbaren Arbeitslohn nach den voraussichtlich tatsächlichen Arbeitstagen zugelassen wird, ohne dass es einer Überprüfung zum Ende des Kalenderjahres und ggf. Korrektur der monatlichen Lohnabrechnungen der tatsächlichen Arbeitstage bedarf. Dies setzt voraus, dass der Arbeitgeber den Arbeitslohn im monatlichen Lohnsteuerverfahren anhand der tatsächlich im In- und Ausland verbrachten Arbeitstage während des betreffenden Monats in einen steuerpflichtigen bzw. steuerbefreiten Anteil aufgeteilt hat. Mit unserem Vorschlag könnte vermieden werden, dass der Arbeitgeber bei Bekanntwerden von Krankheitstagen oder übertragenen Urlaubstagen eine vollständige und mit hohem Aufwand verbundene Überrechnung aller Lohnzahlungszeiträume am Ende des Jahres vornehmen muss. Etwaige Abweichungen zwischen dem im Lohnsteuerverfahren ermittelten steuerpflichtigen bzw. steuerbefreiten Arbeitslohn und der Aufteilung des Arbeitslohns lt. Jahresbetrachtung werden bei unbeschränkt Steuerpflichtigen ohnehin im Einkommensteuerverfahren korrigiert. Eine Überrechnung am Jahresende würde im Übrigen eine Änderung im EStG voraussetzen.

### **c) Beschränkt Steuerpflichtige**

Bei den ganzjährig beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern hat die Lohnsteuer in der Regel abgeltende Wirkung. Da es sich bei den ganzjährig beschränkt Steuerpflichtigen in der Regel um eine geringe Anzahl von Fällen p.a. handelt und eine Einkommensteuerveranlagung nicht möglich ist, schätzen wir zwar einen potentiellen Steuerausfall als sehr gering ein, halten aber auch eine Überprüfung der Prognose der voraussichtlich tatsächlichen Arbeitstage zum Ende des Kalenderjahres in diesen Fällen für vertretbar.

### **Tz. Rz.17 – Anwendung auch für ATE**

Die Anwendung der Regelungen entsprechend auf den ATE ist aus unserer Sicht hinnehmbar, damit die Berechnung des in Deutschland steuerfrei zu stellenden Arbeitslohn systemseitig einheitlich erfolgen kann, gleichgültig, ob die Besteuerung aufgrund DBA oder aufgrund des ATE erfolgt.

Stellungnahme zum Entwurf des BMF Schreibens „Lohnsteuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen sowie dem Auslandstätigkeitserlass; Ermittlung des steuerfreien und steuerpflichtigen Arbeitslohns im Lohnsteuerabzugsverfahren“

Problematisch sehen wir hier, dass der ATE selbst unter III. „Begünstigter Arbeitslohn“ sowohl Arbeitslohn, der auf Urlaub entfällt als auch Lohnfortzahlung im Krankheitsfall als begünstigten Arbeitslohn ansieht.

Nach dem neuen BMF-Schreiben jedoch sind weder Urlaubs- noch Krankheitstage Arbeitstage, so dass eine Zuordnung des hierauf entfallenden Arbeitslohns nicht begünstigt ist, sondern sich dieser Arbeitslohn auf die tatsächlichen Arbeitstage des jeweiligen Monats/Jahres verteilt. Insoweit läge hier eine divergierende Betrachtung vor.

### **Zur Frage bzgl. des Erstellens einer Arbeitgeberbescheinigung**

*„Wäre es aus Arbeitgebersicht ohne größeren Aufwand möglich, für den Arbeitnehmer ergänzend zum Ausdruck der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung eine Mitteilung zu erstellen, um den nach den tatsächlichen Arbeitstagen im Kalenderjahr ermittelten Aufteilungsmaßstab mitzuteilen?“*

Vor einer (technischen) Umsetzung einer derartigen Bescheinigung wären zunächst die genauen Inhalte zu definieren und es wäre mit einem Implementierungsaufwand von mindestens einem Jahr zu rechnen. Darüber hinaus würden damit weitere Kosten für die Entwicklung und Implementierung entstehen.

Da die Daten aus neu zu definierenden Meldungen der Mitarbeiter generiert werden müssen, ist zu hinterfragen, ob hier eine zwingende Einbindung des Arbeitgebers zumutbar ist oder die entsprechenden Daten nicht gleich im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung beim Mitarbeiter angefordert werden.

Anzumerken ist in dem Zusammenhang, dass in der Praxis auch bei den Unternehmen, die den entsendeten Mitarbeitern eine Steuerberatung für den Auslandseinsatz bereit stellen, von Steuerberaterseite entsprechende Einsatzkalender zur Verfügung gestellt werden, die dann die Basis für die Aufteilung des Arbeitslohns in der Einkommensteuerveranlagung sind.

Eine solche Bescheinigung müsste aus unserer Sicht mit dem Ziel verbunden sein, zur Entlastung des Arbeitgebers im Lohnsteuerverfahren auf eine unterjährige taggenaue Ermittlung und Aufteilung des Arbeitslohns und eine abschließende Korrektur nach Jahresende zu verzichten, da damit eine genaue Überprüfung im Einkommensteuerverfahren auf Basis gesicherter Jahreszahlen sowohl bzgl. der Tagezahlung als auch des Lohns erleichtert wird.

## BESONDERER TEIL II

### Besondere Fallkonstellation bei inländischen Stammhäusern mit ausländischen Betriebsstätten

Aus aufsichtsrechtlichen Gründen – unter anderem wegen des Dotationskapitals – haben Banken und Versicherungen anstatt von Tochtergesellschaften regelmäßig Betriebsstätten als ausländische Niederlassungen. Als juristischer Arbeitgeber für die bei den ausländischen Betriebsstätten angestellten Mitarbeiter ist das Stammhaus im Inland anzusehen. Damit wird jeder einzelne inländische Tätigkeitstag, unabhängig davon in wessen Interesse der ausländische Mitarbeiter im Inland arbeitet, in Deutschland steuerpflichtig (§ 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG, Art. 15 Abs. 2b OECD-MA). Dieser Ansicht steht jedoch entgegen, dass die ausländischen Betriebsstätten nach Auffassung der Finanzverwaltung eigenständige Steuerrechtssubjekte sind und der Lohnaufwand der diesen zuzuordnenden Mitarbeiter im Ausland steuerrechtlich abzuziehen ist; Tz. 6 des BMF-Schreibens vom 9. November 2001 zu den Grundsätzen für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen international verbundenen Unternehmen in Fällen der Arbeitnehmerentsendung (Verwaltungsgrundsätze – Arbeitnehmerentsendung), BStBl I. 2001, S. 796.

Die besondere Fallkonstellation bei den international tätigen deutschen Banken und Versicherungen besteht darin, dass in einer großen Vielzahl berufliche Inlandsreisetage der im Ausland angestellten Mitarbeiter zu erfassen sind. Bei einem Institut sind dies beispielsweise ca. 2.700 reisende Mitarbeiter aus dem Ausland (aus ca. 45 Staaten), die verteilt über das Kalenderjahr unterschiedlich viele Inlandsarbeitstage haben. Diese Inlandsarbeitstage finden nicht nur beim Stammhaus statt, sondern im gesamten Bundesgebiet und ggf. auch bei Kunden, Tagungen etc. Das inländische Stammhaus ist als juristischer Arbeitgeber nunmehr ausdrücklich verpflichtet, Lohnsteuer abzuführen, auch wenn die Arbeitsleistung im Interesse der ausländischen Betriebsstätte erfolgt. Da die Inlandsreisenden in Deutschland regelmäßig nur beschränkt steuerpflichtig sind, erfolgt die Lohnsteuerberechnung in Ermangelung einer Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung in Deutschland mit abgeltender Wirkung. Die Besonderheit ist hier im Gegensatz zu den Entsendungsfällen, dass das Lohnkonto in diesen Sachverhalten im Ausland verbleibt und detaillierte Informationen über die Mitarbeiter nicht vorhanden sind. Im Inland findet nunmehr eine vereinfachte Ermittlung der Gesamteinkünfte zur Lohnsteuerberechnung statt.

Aufgrund der großen Anzahl verschiedenster Reiseziele mit den unterschiedlichsten rechtlichen Besonderheiten bei der steuerlichen Freistellung der Bezüge für die in Deutschland verbrachten Arbeitstage wird das Freistellungsverfahren zur Rückerstattung der im Heimatland des Mitarbeiter entrichteten Lohnsteuer wohl in der Regel nur in einem oder in zwei Staaten erfolgen, aus dem/denen die

Stellungnahme zum Entwurf des BMF Schreibens „Lohnsteuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen sowie dem Auslandstätigkeitserlass; Ermittlung des steuerfreien und steuerpflichtigen Arbeitslohns im Lohnsteuerabzugsverfahren“

überwiegende Mehrzahl der Reisenden nach Deutschland kommen. Für einen Großteil der nach Deutschland reisenden ausländischen Mitarbeiter wird der Arbeitgeber in Deutschland mithin die deutsche Lohnsteuer – auch aus Rentabilitätsgründen u. a. die Steuerberatungskosten betreffend – zu eigenen Lasten tragen müssen. Aus der Übernahme der Steuern – als eine Art Nettolohnvereinbarung – ergeben sich weitere Fragen bezüglich des Betriebsausgabenabzugs in Deutschland und zudem stellt sich die Frage, ob der Mitarbeiter die übernommene Lohnsteuer im Rahmen seiner Steuererklärung im Ausland darzulegen und ggf. (nochmals) zu versteuern hat.

Eine Lösung dieser Problematik könnte in einer Pauschalsteuer im Sinne des § 40 Abs. 1 EStG bestehen. Hier wird der Arbeitgeber zum Schuldner der Lohnsteuer, womit der Betriebsausgabenabzug gewährleistet und auch der Mitarbeiter nicht betroffen ist. Die Vorschrift des § 40 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG kann in den o.g. Sachverhalten keine Anwendung finden, da die Lohnsteuer nicht nachträglich, sondern vorschriftsmäßig einbehalten wird. Es sollte daher für die o. g. Sachverhalte eine **neue Fallgruppe** in § 40 Abs. 1 Satz 1 EStG geschaffen werden. Dies könnte in einem neuen § 40 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG erfolgen.

**Formulierungsvorschlag für die Einfügung eines neuen § 40 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG (Änderungen in Fettdruck):**

§ 40 Pauschalierung der Lohnsteuer in besonderen Fällen

(1) Das Betriebsstättenfinanzamt (§ 41a Absatz 1 Satz 1 Nummer 1) kann auf Antrag des Arbeitgebers zulassen, dass die Lohnsteuer mit einem unter Berücksichtigung der Vorschriften des § 38a zu ermittelnden Pauschsteuersatz erhoben wird, soweit [...]

**„Nr. 3 bei inländischen Tätigkeitstagen von beschränkt steuerpflichtigen Mitarbeitern ausländischer Betriebsstätten die in Deutschland anfallende Lohnsteuer übernommen werden soll“.**

Bei der Ermittlung des Pauschsteuersatzes ist zu berücksichtigen, dass die in § 40 Abs. 3 Satz 1 EStG vorgeschriebene Übernahme der pauschalen Lohnsteuer durch den Arbeitgeber für den Arbeitnehmer eine in Geldeswert bestehende Einnahme im Sinne des § 8 Abs. 1 EStG darstellt (Nettosteuersatz). Die Pauschalierung ist nach § 40 Abs. 1 Satz 3 in den Fällen des § 40 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ausgeschlossen, soweit der Arbeitgeber einem Arbeitnehmer sonstige Bezüge von mehr als 1.000 € im Kalenderjahr gewährt. Der Arbeitgeber hat dem Antrag eine Berechnung beizufügen, aus der sich der durchschnittliche Steuersatz unter Zugrundelegung der durchschnittlichen Jahresarbeitslöhne und der durchschnittlichen Jahreslohnsteuer in jeder Steuerklasse für diejenigen Arbeitnehmer

Stellungnahme zum Entwurf des BMF Schreibens „Lohnsteuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen sowie dem Auslandstätigkeitserlass; Ermittlung des steuerfreien und steuerpflichtigen Arbeitslohns im Lohnsteuerabzugsverfahren“

ergibt, denen die Bezüge gewährt werden sollen oder gewährt worden sind. **Die Pauschalierung in den Fällen des vorgeschlagenen § 40 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG kann grundsätzlich dann angewandt werden, wenn weder der Arbeitgeber noch der Mitarbeiter der ausländischen Betriebsstätte eine Steuerfreistellung oder eine Steueranrechnung rechtlich im anderen Staat erlangen können oder der Arbeitgeber zur Verfahrensvereinfachung darauf verzichten möchte. Das Wahlrecht im Sinne des § 40 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 muss nicht einheitlich ausgeübt werden.**

**Vorschlag für den Erlass einer Regelung in dem Entwurf eines BMF-Schreibens im Vorgriff auf eine gesetzliche Regelung**

Im Vorgriff auf eine gesetzliche Regelung sollte im Entwurf des BMF-Schreibens die Anwendung des § 40 Abs. 1 Nr. 1 EStG als Nettolohnsteuer in Form einer pauschalen Lohnsteuer auch für diese Inlandstätigkeitstage aufgenommen, aber dabei auf die Einschränkung in § 40 Abs. 1 Satz 3 EStG verzichtet werden.

**Formulierungsvorschlag:** „In analoger Anwendung des § 40 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG kann der Arbeitgeber die Lohnsteuer für die Inlandsarbeitstage der Mitarbeiter ausländischer Betriebsstätten abgeltend übernehmen. Die Begrenzung der Pauschalierung auf 1.000 € und Beschränkung auf sonstige Bezüge aus § 40 Abs. 1 Satz 3 EStG soll auf diese Sachverhalte keine Anwendung finden.“

Eine solche Pauschalbesteuerung würde **keine Steuerausfälle** verursachen, da die Steuer genauso wie bei individueller Nettolohnversteuerung zu berechnen ist: Nach § 40 Abs. 1 Satz 2 EStG ist bei der Ermittlung des Pauschsteuersatzes zu berücksichtigen, dass die Übernahme der pauschalen Lohnsteuer durch den Arbeitgeber für den Arbeitnehmer eine in Geldeswert bestehende Einnahme im Sinne des § 8 Abs. 1 darstellt (Nettosteuersatz). Im Unterschied zur individuellen Versteuerung hat jedoch der Arbeitgeber die Pauschalsteuer zu übernehmen und wird Schuldner der Steuer (§ 40 Abs. 3 Satz 1 und 2 EStG), sie bleibt bei der Veranlagung außer Ansatz (§ 40 Abs. 3 Satz 3 EStG), ist nicht auf die Einkommensteuer anrechnungsfähig (§ 40 Abs. 3 Satz 4 EStG) und muss nicht in der Lohnsteuerbescheinigung bescheinigt werden (§ 41b Abs. 4 EStG).

**Beispiel:**

Ein Mitarbeiter einer ausländischen Zweigniederlassung einer deutschen Bank hat im Mai 2016 einen auf Dienstreisen nach Deutschland entfallenden Lohn in Höhe von € 1.500. Bei individueller Versteuerung ist hierauf deutsche Lohnsteuer in Höhe von 146,08 € und Solidaritätszuschlag in Höhe von 8,03 €, also insgesamt **154,11 €** an das deutsche Betriebsstättenfinanzamt abzuführen. Durch die

Stellungnahme zum Entwurf des BMF Schreibens „Lohnsteuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen sowie dem Auslandstätigkeitserlass; Ermittlung des steuerfreien und steuerpflichtigen Arbeitslohns im Lohnsteuerabzugsverfahren“

Nettolohnvereinbarung ergibt sich hieraus ein deutsches Gesamtbrutto für den Mitarbeiter in Höhe von 1.654,11 €.

Bei einer Pauschalversteuerung wäre der identische Betrag in Höhe von **154,11 €** an das Finanzamt abzuführen. Jedoch wird dieser Betrag vom Arbeitgeber geschuldet und lässt die steuerliche Bemessungsgrundlage des Mitarbeiters unberührt.