



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

**Nur per E-Mail**

Oberste Finanzbehörden  
der Länder

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97  
10117 Berlin  
TEL +49 (0) 30 18 682-0

E-MAIL  
DATUM 14. März 2017

BETREFF **Ermittlung des steuerfreien und steuerpflichtigen Arbeitslohns nach den  
Doppelbesteuerungsabkommen sowie nach dem Auslandstätigkeitserlass im  
Lohnsteuerabzugsverfahren und Änderung des Auslandstätigkeitserlasses**

BEZUG BMF-Schreiben vom 12. November 2014 (BStBl I S. 1467) sowie  
vom 31. Oktober 1983 (BStBl I S. 470)

GZ **IV C 5 - S 2369/10/10002**

DOK **2017/0204843**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

**Inhaltsübersicht**

**I. Aufteilung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen**

1. Ermittlung des steuerfreien und des steuerpflichtigen Arbeitslohns
2. Aufteilung des verbleibenden laufenden Arbeitslohns
  - a) Aufteilung nach tatsächlichen Arbeitstagen im gesamten Beschäftigungszeitraum innerhalb eines Kalenderjahres
  - b) Aufteilung nach tatsächlichen Arbeitstagen im einzelnen Lohnzahlungszeitraum
  - c) Aufteilung nach vereinbarten Arbeitstagen im gesamten Beschäftigungszeitraum innerhalb eines Kalenderjahres
  - d) Aufteilung nach vereinbarten Arbeitstagen im einzelnen Lohnzahlungszeitraum
  - e) Abrechnung nach einheitlichen Grundsätzen
3. Ermittlung der Verhältnisse zur Lohnabrechnung
4. Änderung der Verhältnisse
5. Beginn und Beendigung des Dienstverhältnisses während des Kalendermonats

6. Zuordnung und Aufteilung von sonstigen Bezügen
7. Überprüfung der im Kalenderjahr durchgeführten Lohnabrechnungen
8. Zusammenfassendes Beispiel einer ganzjährigen Beschäftigung mit Abrechnung nach den voraussichtlichen tatsächlichen Arbeitstagen im Kalenderjahr und Überprüfung
9. Beispiel für eine nicht ganzjährige Beschäftigung
  - 9.1 Variante 1: Aufteilung nach den voraussichtlichen tatsächlichen Arbeitstagen des jeweiligen Lohnzahlungszeitraums
  - 9.2 Variante 2: Aufteilung nach den voraussichtlichen tatsächlichen Arbeitstagen des gesamten Beschäftigungszeitraums

## **II. Änderung des BMF-Schreibens für die steuerliche Behandlung von Arbeitnehmereinkünften bei Auslandstätigkeiten (Auslandstätigkeitserlass) und entsprechende Anwendung der vorgenannten Grundsätze zur Aufteilung des Arbeitslohns**

### **III. Anwendung der Regelungen des § 50d Absatz 9 EStG**

### **IV. Zahlung des Arbeitslohns in ausländischer Währung**

### **V. Zeitliche Anwendungsregelungen**

## **I. Aufteilung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen**

Nach den Rdnrn. 161 und 162 des BMF-Schreibens vom 12. November 2014 (BStBl I S. 1467) zur steuerlichen Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen ist der nicht direkt zuordenbare, verbleibende Arbeitslohn nach der Zahl der tatsächlichen Arbeitstage innerhalb eines Kalenderjahres aufzuteilen (Jahresbetrachtung). Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder gelten ergänzend zu Rdnr. 162 des o. g. BMF-Schreibens im Lohnsteuerabzugsverfahren für die Aufteilung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) in einen steuerfreien und einen steuerpflichtigen Arbeitslohnanteil die folgenden Grundsätze:

### **1. Ermittlung des steuerfreien und des steuerpflichtigen Arbeitslohns**

- 1 Zahlt der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer Arbeitslohn, der nach einem DBA teilweise steuerfrei und teilweise steuerpflichtig ist, so hat der Arbeitgeber für den nach § 38 Absatz 3 EStG vorzunehmenden Lohnsteuerabzug zunächst den im Lohnzahlungszeitraum direkt zuordenbaren Arbeitslohn zu ermitteln und entsprechend als steuerfrei oder steuerpflichtig zu behandeln. Sodann hat der Arbeitgeber den verbleibenden und nicht direkt zuordenbaren Arbeitslohn in einen steuerfreien und einen steuerpflichtigen Teil aufzuteilen.

- 2 Als unmittelbar aufgrund einer konkreten inländischen oder ausländischen Arbeitsleistung direkt zuordenbarer Arbeitslohn kommen z. B. Reisekosten, Überstundenvergütungen, Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit, Auslandszulagen, die Gestellung einer Wohnung im Tätigkeitsstaat und Unterstützungsleistungen für die mitumziehende Familie in Betracht.
- 3 Der Gesamtarbeitslohn abzüglich der direkt zugeordneten Gehaltsbestandteile ist der verbleibende Arbeitslohn. Zum verbleibenden Arbeitslohn gehören z. B. neben den laufenden Vergütungen auch Zusatzvergütungen, die auf die nichtselbständige Arbeit des Arbeitnehmers innerhalb des gesamten nach dem DBA zu berücksichtigenden Zeitraums entfallen (z. B. sonstige Bezüge wie Weihnachts- und Urlaubsgeld; vgl. Rdnrn. 15 f.).

## **2. Aufteilung des verbleibenden laufenden Arbeitslohns**

- 4 Nach dem BMF-Schreiben vom 12. November 2014 (a. a. O.) ist der nicht direkt zuordenbare, verbleibende Arbeitslohn bei der Veranlagung zur Einkommensteuer und im Lohnsteuerabzugsverfahren stets nach den im In- und Ausland verbrachten tatsächlichen Arbeitstagen innerhalb eines Kalenderjahres aufzuteilen.

Beim laufenden Lohnsteuerabzug für den einzelnen Lohnzahlungszeitraum während des Kalenderjahres werden zur Aufteilung des nicht direkt zuordenbaren Arbeitslohns im Hinblick darauf, dass die endgültigen Werte zu diesem Zeitpunkt nicht bestimmt werden können, folgende Alternativen zugelassen:

### **a) Aufteilung nach tatsächlichen Arbeitstagen im gesamten Beschäftigungszeitraum innerhalb eines Kalenderjahres**

- 5 Anhand der am Ende des einzelnen Lohnzahlungszeitraums bekannten Tatsachen werden die voraussichtlichen tatsächlichen Tage im In- und Ausland mit einer Prognose ermittelt und ins Verhältnis zu den Gesamtarbeitstagen des gesamten Beschäftigungszeitraums innerhalb des Kalenderjahres gesetzt. Die maßgeblichen Tage können dadurch ermittelt werden, dass die möglichen Arbeitstage nach Abzug der bekannten Urlaubstage sowie bereits angefallener Krankheitstage angesetzt werden. Künftige Krankheitstage sind nur dann zu berücksichtigen, wenn sie nach den bekannten Verhältnissen voraussichtlich anfallen werden, z. B. nach Angabe in einer vorliegenden Arbeitsunfähigkeitsbescheinigung. Dieser Aufteilungsmaßstab wird auf den einzelnen Lohnzahlungszeitraum angewandt.

**b) Aufteilung nach tatsächlichen Arbeitstagen im einzelnen Lohnzahlungszeitraum**

- 6 Alternativ können auch die tatsächlichen Arbeitstage des einzelnen Lohnzahlungszeitraums für die Aufteilung des Arbeitslohns herangezogen werden.

**c) Aufteilung nach vereinbarten Arbeitstagen im gesamten Beschäftigungszeitraum innerhalb eines Kalenderjahres**

- 7 Die für den gesamten Beschäftigungszeitraum innerhalb des Kalenderjahres vereinbarten Arbeitstage im In- und Ausland werden mit den tatsächlichen ausgeübten Arbeitstagen im Ausland ins Verhältnis 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; vgl. Rdnr. 12.
- 8 Die vertraglich vereinbarten Arbeitstage sind die Kalendertage pro Jahr abzüglich der Tage, an denen der Arbeitnehmer laut Arbeitsvertrag nicht verpflichtet ist, zu arbeiten (z. B. Urlaubs- und Wochenendtage) oder für die ein erkrankter Arbeitnehmer keine Lohnfortzahlung erhält. Es kommt 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 der steuerfreien Einkünfte nicht berücksichtigt.

**d) Aufteilung nach vereinbarten Arbeitstagen im einzelnen Lohnzahlungszeitraum**

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

**e) Abrechnung nach einheitlichen Grundsätzen**

- 10 Innerhalb eines Dienstverhältnisses während des Kalenderjahres darf der Arbeitgeber nur nach einheitlichen Grundsätzen abrechnen. Zwischen den Alternativen a) - d) darf nicht gewechselt werden.

**3. Ermittlung der Verhältnisse zur Lohnabrechnung**

- 11 Zeitpunkt für die Ermittlung der Verhältnisse zur Lohnabrechnung ist der Tag, an dem der Lohnabrechnungszeitraum endet (R 39b.5 Absatz 1 Satz 3 LStR). Für Lohnabrechnungen vor

dem Ende des betreffenden Lohnzahlungszeitraums können aus Vereinfachungsgründen die zu diesem Zeitpunkt bekannten Verhältnisse zu Grunde gelegt werden.

#### **4. Änderung der Verhältnisse**

- 12 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.

#### **5. Beginn und Beendigung des Dienstverhältnisses während des Kalendermonats**

- 13 Beim Beginn oder bei einer Beendigung des Dienstverhältnisses im Laufe eines Kalendermonats ist regelmäßig ein verkürzter Lohnzahlungszeitraum zu beachten. Solange das Dienstverhältnis jedoch fortbesteht, sind bei der Bemessung des Lohnzahlungszeitraums auch solche in den Lohnzahlungszeitraum fallende Arbeitstage mitzuzählen, für die der Arbeitnehmer keinen steuerpflichtigen Arbeitslohn bezogen hat (R 39b.5 Absatz 2 Satz 3 LStR). Dies gilt unabhängig davon, ob der Arbeitnehmer der unbeschränkten oder der beschränkten Einkommensteuerpflicht unterliegt. Zu Lohnzahlungen vor Ende des Lohnzahlungszeitraumes vgl. Rdnr. 11.

#### **14 Beispiel**

Der übliche monatliche Bruttoarbeitslohn im Monat Mai des Kalenderjahres 01 beträgt 3.000 €. Außerdem erhält der Arbeitnehmer eine Erschwerniszulage für die Arbeitstage im Inland von 500 €. Der in Österreich ansässige Arbeitnehmer übt seine Tätigkeit im Mai des Kalenderjahres 01 an 5 Arbeitstagen im Inland aus. Die übrigen 10 Arbeitstage des Monats verrichtet er in seinem Home-Office in Österreich. Die Grenzgängerregelung findet keine Anwendung.

**Lösung** (nach den voraussichtlichen tatsächlichen Arbeitstagen im Lohnzahlungszeitraum)

Der Erschwerniszuschlag von 500 € ist direkt der Tätigkeit im Inland zuzurechnen.

Der nicht zuordenbare Betrag von 3.000 € wird nach dem Verhältnis der im Inland und Ausland ausgeübten Tätigkeit aufgeteilt.

**Inland:**  $3.000 \text{ €} \times \frac{5}{15} = 1.000 \text{ €}$

**Ausland:**  $3.000 \text{ €} \times \frac{10}{15} = 2.000 \text{ €}$

**Steuerpflichtiger Gesamtlohn Inland:**

$500 \text{ € (direkt zugeordnet)} + 1.000 \text{ € (Verhältnisrechnung)} = 1.500 \text{ €}$

Der Lohnzahlungszeitraum umfasst den ganzen Kalendermonat Mai 01. Der im Inland steuerpflichtige Betrag von 1.500 € wird daher aufgrund des amtlichen Programmablaufplans einem Bemessungszeitraum von „30 Steuertagen“ zugerechnet. Dies entspricht der sog. Monatstabelle.

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

- 15 Kann ein sonstiger Bezug entweder dem steuerfreien oder dem steuerpflichtigen Teil direkt zugeordnet werden (z. B. Erfolgsprämie für die nach DBA steuerbegünstigte Tätigkeit oder eine Sonderzahlung für die Tätigkeit im Inland), erfolgt eine vollständige Steuerfreistellung (mit Progressionsvorbehalt) oder eine vollständige Besteuerung im Inland. Ist eine solche Zuordnung nicht möglich (z. B. für Urlaubs- oder Weihnachtsgeld), ist eine Aufteilung im Kalenderjahr nach den vorstehenden Rdnrn. 5 und 7 (Anteil an den Gesamtarbeitstagen im Beschäftigungszeitraum des Kalenderjahres) vorzunehmen. Die sonstigen Bezüge sind im Kalenderjahr des Zuflusses nach den Verhältnissen des Erdienungszeitraums aufzuteilen; vgl. Rdnrn. 169 und 170 des BMF-Schreibens vom 12. November 2014 (a. a. O.).
- 16 Maßgeblich für diese Aufteilung sind die dem Arbeitgeber bekannten Tatsachen zum Ende des Kalendermonats des Zuflusses (R 39b.6 Absatz 3 Satz 1 LStR). Aus Vereinfachungsgründen können jedoch auch die im Zeitpunkt der Lohnabrechnung bekannten Tatsachen zu Grunde gelegt werden.

## **7. Überprüfung der im Kalenderjahr durchgeführten Lohnabrechnungen**

- 17 Der Arbeitgeber hat den innerhalb eines Kalenderjahres durchgeführten Lohnsteuerabzug am Ende des Kalenderjahres oder bei Beendigung des Dienstverhältnisses zu überprüfen und bei Abweichungen zu korrigieren. Ab diesem Zeitpunkt ist der Arbeitgeber in der Lage, die tatsächlichen In- und Auslandstage im Beschäftigungszeitraum des Kalenderjahres zu ermitteln, die bei der Überprüfung der Lohnabrechnungen anzusetzen sind. Ein Wahlrecht wie unter Tz. 2 Buchstaben a - d (Rdnrn. 5 - 9) dargestellt, besteht bei der (abschließenden) Überprüfung nicht.
- 18 Dabei ist die Korrektur des bisherigen Lohnsteuerabzugs im Grundsatz bei unbeschränkt sowie bei beschränkt Steuerpflichtigen für den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum vorzunehmen. Dies gilt unabhängig davon, ob das Dienstverhältnis das ganze Kalenderjahr oder nur einen Teil des Kalenderjahres bestanden hat (zur Vereinfachungsregelung vgl. Rdnr. 19). Soweit der Lohnsteuerabzug Abgeltungswirkung nach § 50 Absatz 2 Satz 1 EStG hat, wie bei beschränkt Steuerpflichtigen, hat die Korrektur besondere Bedeutung. § 41c EStG mit Ausnahme von § 41c Absatz 3 Satz 2 und 3 EStG sowie R 41c.1 LStR mit Ausnahme von R 41c.1 Absatz 6 Satz 1 bis 3 LStR sind anzuwenden.

- 19 Bei ganzjähriger Beschäftigung von unbeschränkt Steuerpflichtigen (§ 1 Absatz 1 und 3 EStG) wird es unabhängig von dem vorstehenden Grundsatz (vgl. Rdnr. 18) aus Vereinfachungsgründen nicht beanstandet, wenn zum Ende des Kalenderjahres vor Übermittlung der Lohnsteuerbescheinigung eine einzige Korrektur nach den Berechnungsgrundsätzen des § 42b EStG bis zum Ablauf des Februars des Folgejahres vorgenommen wird. Voraussetzung ist, dass es im Laufe des Kalenderjahres nicht zu einer Änderung der Steuerklasse gekommen ist. Wenn das Dienstverhältnis das ganze Kalenderjahr bestanden hat, genügt es für die vorgenannte vereinfachende Jahresbetrachtung, wenn die unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Absatz 1 EStG oder die auf Antrag unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Absatz 3 EStG nur einen Teil des Kalenderjahres bestanden hat.
- 20 Der Arbeitgeber hat die zu viel erhobene Lohnsteuer an den Arbeitnehmer zu erstatten. Noch nicht erhobene Lohnsteuer hat der Arbeitgeber nachträglich einzubehalten. Soweit der Arbeitgeber auf Grund einer Änderung des Lohnsteuerabzugs nach Ablauf des Kalenderjahres nachträglich Lohnsteuer erstattet oder einbehält, handelt es sich um Lohnsteuer des abgelaufenen Kalenderjahres, die zusammen mit der übrigen einbehaltenen Lohnsteuer des abgelaufenen Kalenderjahres in einer Summe in der Lohnsteuerbescheinigung zu übermitteln oder anzugeben ist. Die nachträglich erstattete bzw. einbehaltene Lohnsteuer ist für den Anmeldezeitraum anzugeben und abzuführen, in dem sie erstattet oder einbehalten wurde.

#### **8. Zusammenfassendes Beispiel einer ganzjährigen Beschäftigung mit Abrechnung nach den voraussichtlichen tatsächlichen Arbeitstagen im Kalenderjahr und Überprüfung**

##### **21 Sachverhalt**

Der in Deutschland wohnende Arbeitnehmer B arbeitet im Kalenderjahr 01 i. d. R. an 5 Tagen pro Woche und erhält einen Bruttolohn von monatlich 5.000 €. Darüber hinaus erhält er im Juli 01 eine Erfolgsprämie für das laufende Kalenderjahr von 10.000 € und im Dezember 01 ein Weihnachtsgeld von 8.000 €. Arbeitsvertraglich stehen ihm 30 Urlaubstage zu. Es ist geplant, dass B im Kalenderjahr 01 insgesamt an 60 Tagen im Ausland tätig wird.

Im Oktober 01 erkrankt B und fällt tatsächlich an 10 Arbeitstagen aus. Nach seiner Rückkehr im Oktober 01 stellt sich heraus, dass B an zusätzlichen 20 Arbeitstagen ins Ausland reisen soll, sodass im Kalenderjahr voraussichtlich 80 Auslandsarbeitstage anfallen. Um bestehende Projekte abzuschließen, entscheidet sich B im Dezember 01 dazu, 5 Urlaubstage in das Kalenderjahr 02 zu übertragen.

Der auf die Tätigkeit im Ausland entfallende Arbeitslohn ist nach dem einschlägigen DBA im Inland steuerfrei. Weil der ausgezahlte Arbeitslohn nicht direkt zugeordnet werden kann, ist er durch eine Verhältnisrechnung aufzuteilen.

Zusammenfassung für das Kalenderjahr 01

Voraussichtliche Urlaubstage nach Kenntnis des Arbeitgebers bis November:	30
voraussichtliche Urlaubstage nach Kenntnis des Arbeitgebers ab Dezember:	25
(B darf 5 Urlaubstage in das Kalenderjahr 02 übertragen)	
Krankheitstage im Oktober:	10
Bruttolohn monatlich:	5.000,00 €
Erfolgsprämie für das laufende Kalenderjahr (ausgezahlt im Juli):	10.000,00 €
Weihnachtsgeld (ausgezahlt im Dezember):	8.000,00 €
voraussichtliche tatsächliche Auslandstage nach Kenntnis des Arbeitgebers bis September:	60
voraussichtliche tatsächliche Auslandstage nach Kenntnis des Arbeitgebers ab Oktober:	80

**Berechnung**Ermittlung des Aufteilungsmaßstabs

Prognosezeitpunkt	Mögliche Arbeitstage p.a.	Voraussichtliche Urlaubstage p.a.	Tatsächlich angefallene 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 der Auslandstage)	254	30	10	214	80/214	134/214
ab Dezember (Übertrag Urlaub nach 02)	254	25	10	219	80/219	139/219



Ermittlung des steuerfreien und des steuerpflichtigen Bruttolohns

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 lfd. Arbeitslohn	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 lfd. Arbeitslohn	5.000,00	80/219	1.826,48	139/219	3.173,52
Dezember sonst. Bezug	8.000,00	80/219	2.922,37	139/219	5.077,63
<b>Jahressummen der einzelnen Lohnzahlungszeiträume (LZZ)</b>	<b>78.000,00</b>		<b>23.219,35</b>		<b>54.780,65</b>

Aufteilung des Bruttolohns mit einer Jahresbetrachtung nach den zuletzt bekannten Verhältnissen, die auch bei der Einkommensteuerveranlagung für das Kalenderjahr 01 maßgeblich sind:

<b>Jahressummen bei abschließender Überprüfung</b>	<b>78.000,00</b>	<b>80/219</b>	<b>28.493,15</b>	<b>139/219</b>	<b>49.506,85</b>
--	------------------	---------------	------------------	----------------	------------------

Der Arbeitgeber hat die auf den Differenzbetrag i. H. v. 5.273,80 € (Minderung des steuerpflichtigen Betrags) entfallende Lohnsteuer (einschließlich Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchenlohnsteuer) an den Arbeitnehmer zu erstatten.

Die Differenz beim steuerpflichtigen Bruttolohn beruht auf den Änderungen der Verhältnisse während des Kalenderjahres. Da die Überprüfung auf Grund der Jahresbetrachtung abweichende Werte ergab, sind die einzelnen Lohnabrechnungen noch vor Übermittlung der Lohnsteuerbescheinigung durch den Arbeitgeber zu berichtigen (§ 41c Absatz 1 EStG). Aus Vereinfachungsgründen kann die Korrektur nach den Berechnungsgrundsätzen des § 42b EStG (Jahresbetrachtung) vor Übermittlung der Lohnsteuerbescheinigung bis zum Ablauf des Februars des Folgejahres vorgenommen werden, wenn die Voraussetzungen der Rdnr. 19 erfüllt sind.

## **9. Beispiel für eine nicht ganzjährige Beschäftigung**

### **22 Sachverhalt**

Arbeitnehmer B ist beim Arbeitgeber A im Kalenderjahr 01 vom 1. Januar bis zum 31. Oktober beschäftigt (5 Arbeitstage pro Woche) und erhält einen Bruttolohn von monatlich 5.000 € der jeweils zum 25. eines Monats gezahlt wird. Es ist geplant, dass B im Kalenderjahr 01 vom 1. Februar bis zum 15. April an insgesamt 50 Tagen im Ausland tätig wird. Arbeitsvertraglich stehen ihm bis zum Ende des Dienstverhältnisses am 31. Oktober 01 insgesamt 25 Urlaubstage zu. B möchte vom 16. April bis 30. April 10 Arbeitstage Urlaub nehmen. Ab dem 1. Mai soll B wieder im Inland arbeiten (voraussichtlich an 20 Tagen im Monat).

Im Juli erhält B ein Urlaubsgeld (sonstiger Bezug) in Höhe von 2.000 € am 2. September erkrankt B (19 Arbeitstage Krankheit). Vom 1. Oktober bis zum 24. Oktober nimmt B seinen Resturlaub (15 Arbeitstage). Am 25. Oktober arbeitet B im Inland. Um weitere Projekte zu betreuen, arbeitet B spontan vom 26. Oktober bis zum 31. Oktober im Ausland bei der ausländischen DBA-Betriebsstätte (4 Arbeitstage), sodass im Beschäftigungszeitraum insgesamt 54 Auslandsarbeitstage bei der ausländischen DBA-Betriebsstätte anfallen.

Für die Tätigkeit im Ausland hat der ausländische DBA-Staat das Besteuerungsrecht, weil der Arbeitnehmer in einer ausländischen DBA-Betriebsstätte tätig wird. Der ausgezahlte Arbeitslohn kann nicht direkt zugeordnet werden. Er ist daher durch eine Verhältnisrechnung aufzuteilen.

Der Arbeitgeber ermittelt den Aufteilungsmaßstab für die Lohnzahlungszeiträume während des Kalenderjahres nach den voraussichtlichen tatsächlichen Arbeitstagen des einzelnen Lohnzahlungszeitraums.

Zusammenfassung für den Beschäftigungszeitraum 01

Voraussichtliche Urlaubstage nach Kenntnis des Arbeitgebers bis Oktober:	25
Krankheitstage im September:	19
voraussichtliche tatsächliche Auslandstage nach Kenntnis des Arbeitgebers bis September:	50
voraussichtliche tatsächliche Auslandstage nach Kenntnis des Arbeitgebers im Oktober:	54
Bruttolohn monatlich:	5.000,00 €
Urlaubsgeld für das laufende Kalenderjahr, ausgezahlt im Juli:	2.000,00 €

### 9.1 Variante 1: Aufteilung nach den voraussichtlichen tatsächlichen Arbeitstagen des jeweiligen Lohnzahlungszeitraums

#### 23 Ermittlung des Aufteilungsmaßstabs und Abrechnung nach den voraussichtlichen tatsächlichen Arbeitstagen des jeweiligen Lohnzahlungszeitraums

Prognosezeitraum	Mögliche tatsächliche Arbeitstage im LZZ	Voraussichtliche Urlaubstage im LZZ	Tatsächlich angefallene Krankheitstage im LZZ	Verbleibende tatsächliche Arbeitstage im LZZ	Arbeitstage Ausland (steuerfrei)	Arbeitstage Inland (steuerpflichtig)
Januar	20	0	0	20	0	20
Februar - März	20	0	0	20	20	0
April	20	10	0	10	10	0
Mai - August	20	0	0	20	0	20
im September (Krankheit)	20	0	19	1	0	1
im Oktober (Erhöhung der Auslandstage)	20	15	0	5	4	1
Summe	200	25	19	156	54	102

Ermittlung des steuerfreien und des steuerpflichtigen Bruttolohns

Prognose- zeitraum	Mögliche tatsächliche Arbeitstage im LZZ	Voraussicht- liche tatsäch- liche Arbeits- tage im LZZ (Nenner für Ausland und Inland)	Voraussicht- liche tatsäch- liche Arbeits- tage Ausland im LZZ (Zähler für Ausland)	Verbleibende voraussicht- liche tatsäch- liche Arbeits- tage Inland im LZZ (Zähler für Inland)	Bruttolohn Anteil Ausland (steuerfrei) in €	Bruttolohn Anteil Inland (steuer- pflichtig) in €
Januar (nur Inland)	20	20	0	20	0	5.000
Februar (nur Ausland)	20	20	20	0	5.000	0
März (nur Ausland)	20	20	20	0	5.000	0
April	20	10	10	0	5.000	0
Mai	20	20	0	20	0	5.000
Juni	20	20	0	20	0	5.000
Juli lfd. Arbeitslohn	20	20	0	20	0	5.000
Juli sonst. Bezug (deshalb hier Prognose für den gesamten Beschäftigungs- zeitraum)	200	175	50	125	2.000 x 50/175 = 571,43	2.000 x 125/175 = 1.428,57
August	20	20	0	20	0	5.000
September (1 Arbeitstag im Inland)	20	1	0	1	0	5.000
Oktober (4 Arbeitstage im Ausland)	20	5	4	1	4.000	1.000
<b>Summen der einzelnen LZZ</b>					<b>19.571,43</b>	<b>32.428,57</b>

Im gesamten Beschäftigungszeitraum vom 1. Januar 01 bis 31. Oktober 01 errechnet sich für den insgesamt bezogenen 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 in jedem abgelaufenen Lohnzahlungszeitraum von Januar bis Oktober 01 für den im jeweiligen Lohnzahlungszeitraum zugeflossenen Arbeitslohn eine Berichtigung der bisherigen Lohnabrechnungen vorzunehmen. Dieser vorgenannte Aufteilungsmaßstab gilt auch für den im Juli 01 zugeflossenen sonstigen Bezug.

Die Differenz beim steuerpflichtigen Bruttolohn beruht auf den Änderungen der Verhältnisse während des Kalenderjahres, da der Arbeitgeber zunächst die voraussichtlichen tatsächlichen Arbeitstage des einzelnen Lohnzahlungszeitraums angesetzt hat. Da die Überprüfung nach den Verhältnissen des Beschäftigungszeitraums vom 1. Januar 01 bis zum 31. Oktober 01 abweichende Werte ergab, sind die einzelnen Lohnabrechnungen noch vor Übermittlung der Lohnsteuerbescheinigung durch den Arbeitgeber zu berichtigen (§ 41c Absatz 1 EStG).

## **9.2 Variante 2: Aufteilung nach den voraussichtlichen tatsächlichen Arbeitstagen des gesamten Beschäftigungszeitraums**

### **24 Ermittlung des Aufteilungsmaßstabs und Abrechnung nach den voraussichtlichen tatsächlichen Arbeitstagen des Beschäftigungszeitraums im Kalenderjahr**

<b>Prognosezeitpunkt</b>	<b>Mögliche Arbeitstage</b>	<b>Voraussichtliche Urlaubstage</b>	<b>Tatsächlich angefallene Krankheits-tage</b>	<b>Verbleibende tatsächliche Arbeitstage</b>	<b>Anteil Ausland (steuerfrei)</b>	<b>Anteil Inland (steuerpflichtig)</b>
Januar bis August	200	25	0	175	50/175	125/175
September (Krankheit)	200	25	19	156	50/156	106/156
Oktober (Erhöhung der Auslandstage)	200	25	19	156	54/156	102/156

Ermittlung des steuerfreien und des steuerpflichtigen Bruttolohns

Monat	Bruttolohn in €	Steuerfreier Anteil	Steuerfreier Bruttolohn in €	Steuerpflichtiger Anteil	Steuerpflichtiger Bruttolohn in €
Januar	5.000,00	50/175	1.428,57	125/175	3.571,43
Februar	5.000,00	50/175	1.428,57	125/175	3.571,43
März	5.000,00	50/175	1.428,57	125/175	3.571,43
April	5.000,00	50/175	1.428,57	125/175	3.571,43
Mai	5.000,00	50/175	1.428,57	125/175	3.571,43
Juni	5.000,00	50/175	1.428,57	125/175	3.571,43
Juli lfd. Arbeitslohn	5.000,00	50/175	1.428,57	125/175	3.571,43
Juli sonst. Bezug	2.000,00	50/175	571,43	125/175	1.428,57
August	5.000,00	50/175	1.428,57	125/175	3.571,43
September	5.000,00	50/156	1.602,56	106/156	3.397,44
Oktober	5.000,00	54/156	1.730,77	102/156	3.269,23
<b>Summen der einzelnen LZZ</b>	<b>52.000,00</b>		<b>15.333,32</b>		<b>36.666,68</b>

Im gesamten Beschäftigungszeitraum vom 1. Januar 01 bis 31. Oktober 01 errechnet sich für den insgesamt bezogenen 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 jeden abgelaufenen Lohnzahlungszeitraum eine Überprüfung und ggf. eine Berichtigung der bisherigen Lohnabrechnung vorzunehmen. Weil für den Lohnzahlungszeitraum Oktober 01 bereits der zutreffende Aufteilungsmaßstab angesetzt wird, führt die Überprüfung zu keiner Änderung.

Die Differenz beim steuerpflichtigen Bruttolohn beruht auf den Änderungen der Verhältnisse während des Kalenderjahres. Da die vorzunehmende Überprüfung abweichende Werte ergab, sind die einzelnen Lohnabrechnungen - ohne Oktober 01 - noch vor Übermittlung der Lohn-

steuerbescheinigung durch den Arbeitgeber zu berichtigen (§ 41c Absatz 1 EStG). Eine Korrektur nach den Berechnungsgrundsätzen des § 42b EStG ist nicht zulässig (Rdnr. 18).

## **II. Änderung des BMF-Schreibens für die steuerliche Behandlung von Arbeitnehmer-einkünften bei Auslandstätigkeiten (Auslandstätigkeitserlass) und entsprechende Anwendung der vorgenannten Grundsätze zur Aufteilung des Arbeitslohns**

- 25 Nach dem BMF-Schreiben für die steuerliche Behandlung von Arbeitnehmereinkünften bei Auslandstätigkeiten (Auslandstätigkeitserlass) vom 31. Oktober 1983 (BStBl I S. 470) sind Zuwendungen (Gehaltsbestandteile), die nicht gesondert für die begünstigte Tätigkeit geleistet werden, bisher im Verhältnis der Kalendertage aufzuteilen (vgl. Abschnitt III Satz 2 des Auslandstätigkeitserlasses). Diese Regelung wird durch die Rdnrn. 161 und 162 des BMF-Schreibens vom 12. November 2014 (a. a. O.) ersetzt. Danach ist der nicht direkt zuordenbare, verbleibende Arbeitslohn bei der Veranlagung zur Einkommensteuer und im Lohnsteuerabzugsverfahren nach der Zahl der tatsächlichen Arbeitstage innerhalb eines Kalenderjahres aufzuteilen; vgl. Rdnrn. 4 ff.
- 26 Bei Anwendung des Abschnitts III des Auslandstätigkeitserlasses vom 31. Oktober 1983 (a. a. O.) ist Folgendes zu beachten:
- Die in Abschnitt III Satz 1 Nummer 1 des Auslandstätigkeitserlasses genannten Zulagen, Prämien und Zuschüsse des Arbeitgebers für Aufwendungen des Arbeitnehmers sind regelmäßig der begünstigten Auslandstätigkeit (steuerfrei) oder der nicht begünstigten Inlandstätigkeit (steuerpflichtig) direkt zuordenbar. Können sie weder der Auslandstätigkeit noch der Inlandstätigkeit direkt zugeordnet werden, sind sie nach den in Rdnrn. 15f. dargestellten Grundsätzen aufzuteilen.
  - Bei Weihnachtsszuwendungen, Urlaubsgeld und Tantiemen sowie bei dem auf Urlaubstage entfallenden Arbeitslohn (Urlaubsentgelt und Urlaubsabgeltung) handelt es sich regelmäßig um Gehaltsbestandteile, die weder der begünstigten Auslandstätigkeit noch der nicht begünstigten Inlandstätigkeit direkt zugeordnet werden können. Solche Zahlungen sind ebenfalls nach den in Rdnrn. 15f. dargestellten Grundsätzen aufzuteilen.

## **III. Anwendung der Regelungen des § 50d Absatz 9 EStG**

- 27 Bei Lohneinkünften, die nach einem DBA in einem ausländischen Staat besteuert werden können, wird die unter Progressionsvorbehalt (§ 32b Absatz 1 Nummer 3 EStG) erfolgende Freistellung von der deutschen Steuer eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nur gewährt, wenn die Voraussetzungen hierfür nach § 50d Absatz 8 und Absatz 9 EStG gegeben sind. Der

Steuerpflichtige muss für die Freistellung regelmäßig nachweisen, dass sämtliche seiner ausländischen Einkünfte und Einkunftsteile im ausländischen Staat besteuert wurden und er die ausländischen Steuern entrichtet hat oder dass der Staat, dem nach dem Abkommen das Besteuerungsrecht zusteht, auf dieses Besteuerungsrecht verzichtet hat. § 50d Absatz 8 EStG ist im Lohnsteuerabzugsverfahren grundsätzlich nicht anzuwenden. Auch die sich aus der Anwendung des § 50d Absatz 9 EStG ergebenden Änderungen der Bemessungsgrundlage müssen aus Vereinfachungsgründen nicht im Rahmen des Lohnsteuerabzugsverfahrens geprüft und durchgeführt werden.

#### **IV. Zahlung des Arbeitslohns in ausländischer Währung**

- 28 Die einzubehaltenden sowie die beim zuständigen Betriebsstättenfinanzamt anzumeldenden und abzuführenden Lohnsteuerbeträge sind stets in Euro auszuweisen. Wird der zu besteuerte Arbeitslohn in einer ausländischen Währung gezahlt, ist dieser vor Ermittlung der Lohnsteuer in einen Euro-Betrag umzurechnen. Umrechnungsmaßstab ist - soweit vorhanden - der auf den Umrechnungszeitpunkt bezogene Euro-Referenzkurs der Europäischen Zentralbank. Lohnzahlungen sind bei Zufluss des Arbeitslohns anhand der von der Europäischen Zentralbank veröffentlichten monatlichen Euro-Durchschnittsreferenzkurse umzurechnen, denen die im BStBl I veröffentlichten Umsatzsteuer-Umrechnungskurse entsprechen (BFH vom 3. Dezember 2009, BStBl 2010 II S. 698). Der für den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum angesetzte Referenzkurs ist auch dann beizubehalten, wenn der Arbeitslohn nach den Rdnrn. 16f. nach einem anderen Maßstab aufgeteilt wird.
- 29 Die mit dem Umtausch verbundenen Kosten und Gebühren sind der privaten Lebensführung des Arbeitnehmers zuzuordnen und können daher nicht arbeitslohnmindernd oder als Werbungskosten berücksichtigt werden (BFH-Urteil vom 24. Juni 2009, BStBl II S. 1000).

#### **V. Zeitliche Anwendungsregelungen**

- 30 Die vorgenannten Grundsätze gelten im Lohnsteuerabzugsverfahren für die Aufteilung des Arbeitslohns nach einem DBA sowie dem Auslandstätigkeitserlass. Sie sind spätestens für den laufenden Arbeitslohn anzuwenden, der für einen nach dem 31. Dezember 2018 endenden Lohnzahlungszeitraum gezahlt wird, und für sonstige Bezüge, die nach dem 31. Dezember 2018 zufließen. Bis dahin wird es im Lohnsteuerabzugsverfahren in DBA-Fällen aus Vereinfachungsgründen nicht beanstandet, wenn die Aufteilung des verbleibenden Arbeitslohns nach den vereinbarten Arbeitstagen erfolgt. Bei Anwendung des Auslandstätigkeitserlasses vom 31. Oktober 1983 (a. a. O.) kann bis dahin das Verhältnis der Kalendertage herangezogen werden.



Seite 17 Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag