OFD Nordrhein-Westfalen v. 15.8.2018 S 2367-2017/0004-St 213, S 1301-2017/0058-St, 126/St 127

Steuerliche Fragen im Zusammenhang mit Nettolohnvereinbarungen

Inhaltsübersicht

1	Allgemeines
2	Lohnsteuer-Jahresausgleich durch den Arbeitgeber
3	Rückzahlung von Arbeitslohn während der unbeschränkten Steuerpflicht
3.1	Rückzahlung von Arbeitslohn im Kalenderjahr seiner Zahlung bei fortbestehendem Dienstverhältnis
3.2	Rückzahlung von Arbeitslohn in einem späteren Kalenderjahr bei fortbestehendem Dienstverhältnis
3.3	Rückzahlung von Arbeitslohn nach Beendigung des Dienstverhältnisses
3.4	Einkommensteuererstattung nach Aufgabe der unbeschränkten Steuerpflicht
4	Einkommensteuernachzahlung während der unbeschränkten Steuerpflicht
5	Einkommensteuererstattung nach Aufgabe der unbeschränkten Steuerpflicht
5.1	Ausgleich mit nachträglichen Lohnzahlungen
5.2	Erstattung im Jahr der Aufgabe der unbeschränkten Steuerpflicht
5.3	Durchführung des Verlustrücktrags
6	Ermittlung des Jahresarbeitslohns bei Zufluss von sonstigen Bezügen nach Wegfall der unbeschränkten Steuerpflicht
7	Einkommensteuerliche Behandlung der Nachzahlungs- und Erstattungszinsen (§ 233a AO)
8	Steuerberatungskosten als Arbeitslohn
9	Behandlung von Arbeitslohn, für den der Arbeitgeber zu Unrecht keine Lohnsteuer abgeführt hat, bei unbeschränkter Steuerpflicht
9.1	Behandlung durch das Finanzamt
9.2	Behandlung durch den Arbeitgeber
9.3	Anzeigen nach § 41c Abs. 4 EStG
10	Behandlung von Arbeitslohn, wenn der Arbeitgeber zu Recht keine Lohnsteuer einbehalten hat
11	Behandlung von Arbeitslohn, für den der Arbeitgeber zu Unrecht Lohnsteuer abgeführt hat
12	Besteuerungsrecht nach dem DBA in den Fällen, in denen ins Inland entsandte Arbeitnehmer auch im Ausland tätig werden
12.1	Zuweisung des Besteuerungsrechts
12.1.1	Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats bei Dienstreisen/kurzen Auslandsaufenthalten
12.1.2	Doppelwohnsitz
12.1.3	Aufteilung des Arbeitslohns
12.2	Steuerliche Behandlung der Einkommensteuererstattung wegen DBA-Freistellung

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

13	HypoTax
14	Werbungskostenabzug/steuerfreie Arbeitgebererstattungen
14.1	Unterkunftskosten und Verpflegungsmehraufwendungen
14.1.1	Regelmäßige Arbeitsstätte bis einschließlich 2013/erste Tätigkeitsstätte ab 2014 am Tätigkeitsort: doppelte Haushaltsführung
14.1.2	Keine regelmäßige Arbeitsstätte bis einschließlich 2013/keine erste Tätigkeitsstätte ab 2014 am Tätigkeitsort: Reisekosten
14.2	Umzugskosten
14.2.1	Grundsätzliches
14.2.3	Umzugskosten bei doppelter Haushaltsführung
14.2.4	Erstattung von Umzugskosten durch den Arbeitgeber
14.2.21	Umzugskostenpauschalen
14.3	Schulgeldzahlungen als Werbungskosten
15	Behandlung von Sozialversicherungsbeiträgen
15.1	Sozialversicherungspflicht
15.1.1	Grundsatz
15.1.2	EU-/EWR-Regelungen
15.1.3	Bilaterale Sozialabkommen
15.2	Vorsorgepauschale bei Beitragszahlungen an ausländische Sozialversicherungsträger und Versicherungsunternehmen
15.3	Beitragsentrichtung durch den Arbeitgeber
15.4	Erstattung von Sozialversicherungsbeiträgen
15.5	Betriebliche Altersversorgung
16	Kindergeld
17	Zeitliche Anwendung

1 Allgemeines

Eine (sog. originäre) **Nettolohnvereinbarung** liegt vor, wenn der Arbeitgeber nach dem Arbeitsvertrag – bzw. nach einer Betriebsvereinbarung oder einem Tarifvertrag – verpflichtet ist, zusätzlich zu dem vereinbarten Nettolohn die vom Arbeitnehmer geschuldeten Abzugsbeträge (Lohnsteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag und ggf. den Arbeitnehmeranteil zur Sozialversicherung) zu tragen. Mit Abschluss der Nettolohnvereinbarung übernimmt der Arbeitgeber je nach Änderung der Lohnsteuerabzugsmerkmale sowohl die Chance einer verringerten Steuerlast als auch das Risiko einer erhöhten Steuerlast. Eine geänderte Steuerklasse muss er grundsätzlich hinnehmen, außer der Arbeitnehmer wählt diese rechtsmissbräuchlich (BAG-Urteil vom 09.09.2003 – 9 AZR 554/02 – DB 2004, 821). Die Wahl der Steuerklassenkombination IV/IV ist regelmäßig nicht missbräuchlich (BAG-Urteil vom 13.06.2006 – 9 AZR 423/05 – DB 2006, 2470).

Die Verpflichtung des Arbeitgebers zur Übernahme der Abzugsbeträge bzw. Beiträge oder nur Teilen davon berührt lediglich das Innenverhältnis, so dass der Arbeitnehmer selbst Schuldner der je-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

weiligen Beträge bleibt (vgl. § 38 Abs. 2 Satz 1 EStG für die Lohnsteuer; H 39b.9 „Steuerschuldner bei Nettolohnvereinbarung" LStH 2018). Die Übernahme der Abzugsbeträge bzw. Beitragslasten stellt für den Arbeitnehmer zusätzlich zu seinem Nettogehalt gezahlten Arbeitslohn dar. Steuerpflichtiger Bruttoarbeitslohn ist in diesen Fällen die Summe aus ausgezahltem Nettolohn, den vom Arbeitgeber übernommenen Lohn- sowie Annexsteuern und dem Arbeitnehmeranteil am Gesamtsozialversicherungsbeitrag. Führen mehrere Bruttoarbeitslöhne zum gewünschten Nettolohn, kann der niedrigste Bruttoarbeitslohn zugrunde gelegt werden (R 39b.9 Abs. 1 Satz 5 LStR).

Der danach ermittelte **Bruttoarbeitslohn** ist als Einnahme aus nichtselbständiger Arbeit auch dann in die Einkommensteuerveranlagung des Arbeitnehmers einzubeziehen, wenn die vom Arbeitgeber einbehaltene Lohnsteuer höher als die später durch die Veranlagung festgesetzte Einkommensteuer ist und der daraus resultierende Erstattungsanspruch aufgrund der getroffenen Absprachen dem Arbeitgeber zufließt (vgl. BFH-Beschluss vom 12.12.1975 – VI B 124/75 – BStBl 1976 II, 543; BFH-Urteil vom 16.08.1979 – VI R 13/77 – BStBl 1979 II, 771).

Ergibt sich aufgrund der Durchführung einer Einkommensteuerveranlagung ein Erstattungsanspruch des Arbeitnehmers, den dieser entsprechend den bestehenden arbeitsvertraglichen Vereinbarungen – bzw. den kollektiven Regelungen der Betriebsvereinbarung bzw. des Tarifvertrags – an den Arbeitgeber auszukehren hat, bleibt dieser Umstand ohne Auswirkungen auf die Einkommensteuerveranlagung des entsprechenden Veranlagungszeitraums. Die Einkommensteuererstattung führt vielmehr zu **negativen Einnahmen** des Arbeitnehmers aus nichtselbständiger Tätigkeit, die in dem Kalenderjahr der tatsächlichen Zahlung an den Arbeitgeber steuerlich zu berücksichtigen sind (§ 11 Abs. 2 EStG; vgl. hierzu Tz. 3 und Tz. 5). Zur steuerlichen Behandlung der vom Arbeitgeber getragenen Einkommensteuernachzahlung des Arbeitnehmers vgl. Tz 4.

Bei Bestehen einer Nettolohnvereinbarung ist grundsätzlich bei der Einkommensteuerveranlagung des Arbeitnehmers die vom Arbeitgeber einbehaltene Lohnsteuer auf die Einkommensteuerschuld ohne Rücksicht darauf anzurechnen, ob der Arbeitgeber die Lohnsteuer tatsächlich an das Finanzamt abgeführt hat (BFH-Urteile vom 26.02.1982 – VI R 123/78 – BStBl 1982 II, 403; vom 13.11.1987 – VI R 4/84 – BFH/NV 1988, 566 und vom 28.02.1992 – VI R 146/87 – BStBl 1992 II, 733). Hier ist entscheidend, dass bei Vorliegen einer Nettolohnvereinbarung der Arbeitgeber mit der Auszahlung des Nettolohns aus der Sicht des Arbeitnehmers die Lohnsteuer vorschriftsmäßig einbehalten hat (§ 42d Abs. 3 Satz 4 Nr. 1 EStG), weshalb der Arbeitnehmer nur in Anspruch genommen werden kann, wenn er weiß, dass der Arbeitgeber die Lohnsteuer nicht vorschriftsmäßig angemeldet hat und er diesen Sachverhalt dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt (§ 42d Abs. 3 Satz 4 Nr. 2 EStG, BFH-Urteil vom 28.02.1992 – VI R 146/87 – BStBl 1992 II, 733). Voraussetzung für die aus § 42d Abs. 3 Satz 4 EStG abgeleitete Tilgungsannahme ist aber, dass der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber entweder die für einen ELStAM-Abruf erforderlichen Angaben (§ 39e Abs. 4 Satz 1 EStG) gemacht oder eine Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug vorlegt hat. Denn der Arbeitnehmer darf nur dann von einem vorschriftsmäßigen Lohnsteuereinbehalt ausgehen, wenn dem Arbeitgeber die für den Lohnsteuerregelabzug erforderlichen Angaben vorliegen (zur Lohnsteuerkarte: BFH-Beschluss vom 25.10.2013 – VI B 144/12 – BFH/NV 2014, 181 und vom 22.08.2007 – VI B 46/07 – BFH/NV 2007, 2109; BFH-Urteil vom 28.02.1992 – VI R 146/87 – BStBl 1992 II, 733).

Die steuerliche Folge, dass der Arbeitgeber bei der Nettolohnvereinbarung aus der Sicht des Arbeitnehmers mit der Auszahlung des Nettolohnes den Bruttoarbeitslohn „vorschriftsmäßig gekürzt" hat, sodass der Arbeitnehmer von seiner Steuerschuld befreit wird und die einbehaltene Lohnsteuer bei der Veranlagung auf die Einkommensteuerschuld des Arbeitnehmers angerechnet wird, greift nicht, wenn der Arbeitgeber nicht zur Einbehaltung und Abführung der Lohnsteuer an das Finanzamt verpflichtet ist, z. B. wenn es sich nicht um einen inländischen Arbeitgeber i. S. d. § 38 Abs. 1 EStG handelt (BFH-Urteil vom 06.12.1991 – VI R 122/89 – BStBl 1992 II, 441) und der Arbeitgeber keine Steuerabzugsbeträge einbehält. Besteht keine Lohnsteuerabzugsverpflichtung

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

und behält der Arbeitgeber keine Steuerabzugsbeträge ein, darf der ausgezahlte Lohn im Rahmen der Einkommensteuer-Veranlagung nicht auf einen Bruttobetrag hochgerechnet werden, weil in Höhe etwaiger Abzugsbeträge noch kein Lohn zugeflossen sein kann. Diese Grundsätze gelten auch, wenn sich der Arbeitgeber an eine (ggf. unzutreffende) Anrufungsauskunft (§ 42e EStG) hält, wonach ihn keine Lohnsteuerabzugsverpflichtung trifft; vgl. im Einzelnen Tz. 10.

Hat der Arbeitgeber erkennbar keine Veranlassung zur Einbehaltung und Abführung von Lohnsteuer (z. B. Arbeitslohn zu Recht steuerfrei behandelt), besteht für die Annahme des Erlöschens der Steuerschuld des Arbeitnehmers ebenfalls kein Raum. Dem Arbeitnehmer fließt dann erst im Zeitpunkt der Zahlung der Steuerabzugsbeträge durch den Arbeitgeber an das Finanzamt Arbeitslohn zu (BFH-Urteil vom 29.11.2000 – I R 102/99 – BStBl 2001 II, 195).

Wegen der Außergewöhnlichkeit einer Nettolohnvereinbarung und ihrer Folgen wird steuerrechtlich verlangt, dass ihr Abschluss klar und einwandfrei feststellbar ist (H 39b.9 „Anerkennung einer Nettolohnvereinbarung" LStH; BFH-Urteil vom 28.02.1992 – VI R 146/87 – BStBl 1992 II, 733). Für Streitigkeiten über die Höhe des in der Lohnsteuerbescheinigung auszuweisenden Bruttoarbeitslohns ist der Finanzrechtsweg nicht gegeben. Ein unrichtiger Lohnsteuerabzug kann nicht durch Einwendungen gegen die Lohnsteuerbescheinigung berichtigt werden (BFH-Urteil vom 13.12.2007 – VI R 57/04 – BStBl 2008 II, 434).

Auch Streitigkeiten darüber, ob eine Nettolohnvereinbarung vorliegt, unterliegen nicht der Finanzgerichtsbarkeit, sondern sind vor den Arbeitsgerichten auszutragen (BFH-Beschluss vom 29.06.1993 – VI B 108/92 – BStBl 1993 II, 760).

Die **Beweislast** für das Vorliegen einer Nettolohnvereinbarung liegt bei demjenigen, der sich darauf beruft (BFH-Urteil vom 18.05.1972 – IV R 168/68 – BStBl 1972 II, 816 m. w. N.).

2 Lohnsteuer-Jahresausgleich durch den Arbeitgeber

Der Arbeitgeber ist unter den Voraussetzungen des § 42b EStG berechtigt bzw. verpflichtet, für unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer einen Lohnsteuer-Jahresausgleich durchzuführen.

Bei Vorliegen einer Nettolohnvereinbarung hat der Arbeitgeber die zutreffende Jahreslohnsteuer durch Hochrechnung des Jahresnettolohns auf den entsprechenden Jahresbruttolohn zu ermitteln und diesen in der von ihm zu erstellenden elektronischen Lohnsteuerbescheinigung (§ 41b EStG i. V. m. § 93c AO) zu übermitteln. Führt die Durchführung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs zu Steuererstattungen, ist die zu bescheinigende einbehaltene Lohnsteuer entsprechend zu vermindern.

Das beschriebene Verfahren berücksichtigt, dass eine im Lohnsteuer-Jahresausgleichsverfahren vorgenommene Erstattung regelmäßig dem Arbeitgeber verbleibt und sich danach die zu bescheinigenden Bruttobezüge durch Rückzahlung von Arbeitslohn entsprechend mindern.

Hat der Arbeitnehmer im Ausgleichsjahr vor der Ausstellung bzw. Übermittlung der Lohnsteuerbescheinigung aufgrund der Durchführung einer Einkommensteuerveranlagung eine Einkommensteuererstattung für ein Vorjahr erhalten und diese an seinen Arbeitgeber weitergeleitet, kann – im Lohnsteuerabzugsverfahren – der nach den vorgenannten Grundsätzen ermittelte **Bruttoarbeitslohn** um diesen Erstattungsbetrag gekürzt werden (vgl. hierzu Tz. 3). Als vom Arbeitgeber einbehaltene Lohnsteuer ist dann die Lohnsteuer auszuweisen, die sich für den um den Erstattungsbetrag geminderten Bruttoarbeitslohn ergibt.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

3 Rückzahlung von Arbeitslohn während der unbeschränkten Steuerpflicht

Zahlt ein Arbeitnehmer versteuerten Arbeitslohn zurück, sind die zurückgezahlten Beträge im Zeitpunkt der Rückzahlung (§ 11 Abs. 2 EStG) als negative Einnahme zu behandeln (BFH-Urteil vom 16.08.1979 – VI R 13/77 – BStBl 1979 II, 771). Eine Lohnrückzahlung ist regelmäßig kein rückwirkendes Ereignis i. S. d. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO, das zur Änderung des Einkommensteuerbescheides des Zuflussjahres berechtigt (BFH-Urteil vom 04.05.2006 – VI R 33/03 – BStBl 2006 II, 911).

Anders als bei der Rückzahlung eines irrtümlich überhöht gezahlten Nettolohns durch den Arbeitnehmer ist die Rückzahlung von überhöht einbehaltener Lohnsteuer als negative Einnahme nicht auf einen fiktiven Bruttobetrag hochzurechnen.

3.1 Rückzahlung von Arbeitslohn im Kalenderjahr seiner Zahlung bei fortbestehendem Dienstverhältnis

Hat der Arbeitnehmer Arbeitslohn im selben Kalenderjahr zurückzuzahlen, in dem er ihn erhalten hat (z. B. Erhalt und Rückzahlung von Boni), und steht er im Zeitpunkt der Rückzahlung noch in einem Dienstverhältnis zu demselben Arbeitgeber, kann dieser den zurückgezahlten Betrag im Lohnzahlungszeitraum der Rückzahlung oder in den auf die Rückzahlung folgenden Lohnzahlungszeiträumen sowie im Lohnsteuer-Jahresausgleich nach § 42b EStG vom steuerpflichtigen Arbeitslohn absetzen. Es ist der im ursprünglichen Bruttoarbeitslohn enthaltene Betrag zu mindern.

Die Berücksichtigung des zurückgezahlten Betrags durch den Arbeitgeber ist gemäß § 41c Abs. 3 EStG aber nur bis zur Ausstellung/Übermittlung der Lohnsteuerbescheinigung möglich. Kann der Arbeitgeber zurückgezahlte Beträge des Arbeitnehmers nicht mehr berücksichtigen oder macht er von seiner Berechtigung hierzu keinen Gebrauch, kann der Arbeitnehmer diese Beträge bei der Veranlagung zur Einkommensteuer als negative Einnahmen geltend machen.

3.2 Rückzahlung von Arbeitslohn in einem späteren Kalenderjahr bei fortbestehendem Dienstverhältnis

Wird Arbeitslohn nicht im Kalenderjahr der Zahlung, sondern in einem späteren Kalenderjahr zurückgezahlt (z. B. Einkommensteuererstattung für 2016 wird im Jahr 2017 an den Arbeitgeber weitergeleitet), stellen die zurückgezahlten Beträge negative Einnahmen des Rückzahlungsjahrs dar. Steht der Arbeitnehmer zu dem Arbeitgeber, der den Arbeitslohn überzahlt hat, noch in einem Dienstverhältnis, kann der Arbeitgeber die Rückzahlung im Lohnzahlungszeitraum der Rückzahlung oder in den auf die Rückzahlung folgenden Lohnzahlungszeiträumen sowie im Lohnsteuer-Jahresausgleich nach § 42b EStG berücksichtigen. Zur Ermittlung des Minderungsbetrages bei einer Einkommensteuererstattung vgl. Tz. 3.4.

Die Berücksichtigung des zurückgezahlten Betrags durch den Arbeitgeber ist gemäß § 41c Abs. 3 EStG aber nur bis zur Ausstellung/Übermittlung der Lohnsteuerbescheinigung möglich. Kann der Arbeitgeber zurückgezahlte Beträge des Arbeitnehmers nicht mehr berücksichtigen oder macht er von seiner Berechtigung hierzu keinen Gebrauch, kann der Arbeitnehmer diese Beträge bei der Veranlagung zur Einkommensteuer als negative Einnahmen geltend machen.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

3.3 Rückzahlung von Arbeitslohn nach Beendigung des Dienstverhältnisses

Steht ein Arbeitnehmer im Zeitpunkt der Rückzahlung von Arbeitslohn nicht mehr in einem Dienstverhältnis zu dem Arbeitgeber, der den Arbeitslohn überzahlt hat, kann der zurückgezahlte Betrag nur bei einer Veranlagung zur Einkommensteuer berücksichtigt werden.

3.4 Einkommensteuererstattung nach Aufgabe der unbeschränkten Steuerpflicht

An den Arbeitgeber weitergeleitete Einkommensteuererstattungen sind als negative Einnahmen im Kalenderjahr des Abflusses (§ 11 Abs. 2 EStG) beim Arbeitnehmer steuermindernd zu berücksichtigen. Ein Abfluss in diesem Sinne erfolgt dabei regelmäßig erst in dem Zeitpunkt, in dem die Erstattung tatsächlich an den Arbeitgeber geleistet wird (vgl. BFH-Urteil vom 22.06.1990 – VI R 162/86 – BFH/NV 1991, 156; BFH-Urteil vom 30.07.2009 – VI R 29/06 – BStBl 2010 II, 148).

Anders als bei der Rückzahlung eines irrtümlich überhöht gezahlten Nettolohns durch den Arbeitnehmer ist diese negative Einnahme nicht auf einen fiktiven Bruttobetrag hochzurechnen, da es sich bei der Einkommensteuererstattung lediglich um die Rückzahlung der entsprechenden Steuern auf den Nettolohn handelt.

Im Lohnsteuerabzugsverfahren kann der Arbeitgeber den Rückfluss von Arbeitslohn durch eine Minderung des laufenden **Bruttoarbeitslohns** – also nicht durch Abzug vom Nettolohn – berücksichtigen (BFH-Urteil vom 30.07.2009 – VI R 29/06 – BStBl 2010 II, 148).

Beispiel 1:

Ein Arbeitnehmer (Steuerklasse III/1, nicht kirchensteuer- und nicht sozialversicherungspflichtig) mit Nettolohnvereinbarung erhält im Kalenderjahr 2017 monatliche Nettobezüge in Höhe von 5.000 €. Im April des Jahres wird die Erstattung aus der Einkommensteuerveranlagung 2016 in Höhe von 1.500 € vom Finanzamt unmittelbar an den Arbeitgeber überwiesen.

Die Lohnsteuer für den Monat April 2017 ist wie folgt zu berechnen:

ursprünglicher Bruttoarbeitslohn	7.637,00 €
abzüglich Einkommensteuer-Erstattung	./. 1.500,00 €
bereinigter Bruttoarbeitslohn	6.137,00 €
Lohnsteuer hiervon	998,33 €
Solidaritätszuschlag hiervon	44,37 €

Bei Durchführung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs durch den Arbeitgeber ist Tz. 2 zu beachten.

Macht der Arbeitgeber von der Möglichkeit, die Rückzahlung von Arbeitslohn im Lohnsteuerabzugsverfahren zu berücksichtigen keinen Gebrauch, kann der Arbeitnehmer die zurückgezahlten Beträge bei seiner Veranlagung zur Einkommensteuer – im Beispielsfall zum Veranlagungszeitraum 2017 – als negative Einnahmen geltend machen.

Sehen die arbeitsvertraglichen Regelungen hingegen vor, dass nicht die Einkommensteuererstattung an den Arbeitgeber ausgekehrt wird, sondern der Nettolohn des Arbeitnehmers um diesen

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Betrag gemindert wird, sodass der Arbeitnehmer nur Anspruch auf einen entsprechend niedrigeren Arbeitslohn hat, dann ist der tatsächlich ausgezahlte Nettolohn auf einen Bruttolohn hochzurechnen (BFH-Urteil vom 30.07.2009 – VI R 29/06 – BStBl 2010 II, 148 unter II.1c) dd)).

Siehe im Übrigen Tz. 12 zur steuerlichen Behandlung des Teils der Einkommensteuererstattung, der auf der nachträglichen Freistellung von Arbeitslohn beruht, für den nach den einschlägigen DBA die Bundesrepublik Deutschland kein Besteuerungsrecht hat.

4 Einkommensteuernachzahlung während der unbeschränkten Steuerpflicht

Leistet der Arbeitgeber bei einer Nettolohnvereinbarung für den Arbeitnehmer eine Einkommensteuernachzahlung für einen vorangegangenen Veranlagungszeitraum, wendet er dem Arbeitnehmer Arbeitslohn zu, der dem Arbeitnehmer als sonstiger Bezug im Zeitpunkt der Zahlung zufließt. Dieser ist auf einen Bruttobetrag hochzurechnen (BFH-Urteil vom 03.09.2015 – VI R 1/14 – BStBl 2016 II, 31).

5 Einkommensteuererstattung nach Aufgabe der unbeschränkten Steuerpflicht

5.1 Ausgleich mit nachträglichen Lohnzahlungen

Häufig erhalten ausländische Arbeitnehmer nach Aufgabe der unbeschränkten Steuerpflicht noch Leistungen wie z. B. Bonuszahlungen.

Diese sind im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht (§ 1 Abs. 4 EStG) zu erfassen, wenn es sich um inländische Einkünfte im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG handelt und ein DBA dem nicht entgegensteht. Eine Bonuszahlung ist hiernach insoweit steuerpflichtig, wie sie auf eine im Inland ausgeübte Tätigkeit entfällt. Die Leistung des inländischen Arbeitgebers unterliegt dem Lohnsteuerabzug gem. § 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. Leistungen einer ausländischen Konzernmutter sind als Arbeitslohn von dritter Seite – sonstiger Bezug – durch den inländischen Arbeitgeber dem Lohnsteuerabzug zu unterwerfen (vgl. § 38 Abs. 1 Satz 3 EStG).

Nicht selten fallen Einkommensteuererstattungen, die sich aufgrund einer Veranlagung des Arbeitnehmers ergeben haben und die dieser an seinen Arbeitgeber übertragen hat, mit derartigen Zahlungen in einem Veranlagungszeitraum zusammen.

Hat der Arbeitgeber einen Lohnsteuerabzug für nachträglich gezahlte Bezüge des Arbeitnehmers durchzuführen, kann er im Lohnsteuerabzugsverfahren den entsprechenden Arbeitslohn um die in der Steuererstattung liegende negative Einnahme des Arbeitnehmers desselben Kalenderjahres mindern (§ 39b Abs. 3 EStG). Die Ausführungen in Tz. 3.4 gelten entsprechend.

Ist nach diesen Grundsätzen eine Berücksichtigung der Rückzahlung des Arbeitslohns nicht erfolgt, kann die negative Einnahme bei der Einkommensteuerveranlagung des Arbeitnehmers berücksichtigt werden, soweit die Voraussetzungen für ein Veranlagungsverfahren vorliegen (vgl. nachfolgende Tz.).

5.2 Erstattung im Jahr der Aufgabe der unbeschränkten Steuerpflicht

Fließt ein Erstattungsbetrag aufgrund einer Einkommensteuerveranlagung des Arbeitnehmers im Kalenderjahr des Wechsels von der unbeschränkten zur beschränkten Steuerpflicht zu – bzw. auf-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

grund der Weiterleitung an den Arbeitgeber als negative Einnahme ab –, ist für die in die Zeit der beschränkten Steuerpflicht fallende und zu negativen Einnahmen führende Erstattung § 2 Abs. 7 EStG zu beachten. Danach sind die während der beschränkten Einkommensteuerpflicht erzielten inländischen Einkünfte in die Veranlagung zur unbeschränkten Einkommensteuerpflicht einzubeziehen (§ 2 Abs. 7 Satz 3 EStG).

Beispiel 2:

Der Arbeitnehmer wird ins Ausland versetzt, er gibt daher im August 2017 seinen inländischen Wohnsitz auf. Der auf die Zeit der unbeschränkten Steuerpflicht entfallende Bruttoarbeitslohn beträgt 50.000 €. Die Einkommensteuerveranlagung 2016 führt im November 2017 zu einer Steuererstattung in Höhe von 2.000 €, die an den Arbeitgeber weitergeleitet wird. Die ausländischen Einkünfte des Arbeitnehmers betragen umgerechnet – 25.000 €.
Lösung:
Eine Einkommensteuerveranlagung kann erst nach Ablauf des Kalenderjahres 2017 durchgeführt werden (§ 25 Abs. 1 EStG). Als Bruttoarbeitslohn sind anzusetzen: 50.000 € ./. 2.000 € = 48.000 €. Die ausländischen Einkünfte in Höhe von 25.000 € unterliegen dem Progressionsvorbehalt (§ 32b Abs. 1 Nr. 2 EStG).

5.3 Durchführung des Verlustrücktrags

Fließt ein Erstattungsbetrag aufgrund einer Einkommensteuerveranlagung des Arbeitnehmers nach Ablauf des Wegzugsjahres zu – bzw. aufgrund der Weiterleitung an den Arbeitgeber als negative Einnahme ab – und kann dann nicht mehr mit positiven Einkünften ausgeglichen werden, kommt eine Berücksichtigung im Wege des Verlustrücktrags nach § 10d Abs. 1 EStG in Betracht.

Der Erfassung der negativen Einnahmen im Verlustentstehungsjahr im Rahmen einer Veranlagung steht § 50 Abs. 2 Satz 1 EStG nicht entgegen. Die Abgeltungswirkung durch den Steuerabzug greift nur dann ein, wenn von positiven Einnahmen tatsächlich Lohnsteuer einbehalten worden ist oder zumindest einzubehalten war.

Bei der Durchführung des Verlustrücktrags ist das BFH-Urteil vom 06.06.2000 (VII R 104/98, BStBl 2000 II, 491) zu beachten. Danach entsteht der Erstattungsanspruch aus der Durchführung des Verlustrücktrags nicht bereits mit Eintritt des Verlustes, sondern nach § 36 Abs. 1 EStG i. V. m. § 10d Abs. 1 EStG erst mit Ablauf des Veranlagungszeitraums, in dem der nicht ausgeglichene Verlust angefallen ist. Erst mit Ablauf des Verlustentstehungsjahres steht fest, ob für das Rücktragsjahr eine Einkommensteuer entstanden ist, die niedriger ist als die anzurechnenden Steuerbeträge und damit zu einer Erstattung führt.

Da der Verlustrücktrag erst nach Ablauf des Verlustentstehungsjahres durchgeführt werden darf, kann die daraus wiederum resultierende Steuererstattung nicht im selben Jahr zu- bzw. an den Arbeitgeber abfließen. Insoweit kommt es vielmehr erst im Zweitfolgejahr zu weiteren negativen Einkünften. Diese sind sodann wegen des auf ein Jahr beschränkten Verlustrücktrags nicht mehr nach § 10d Abs. 1 EStG rücktragsfähig.

Abwandlung zu Beispiel 2:

Die Steuererstattung für das Jahr 2016 erfolgt erst im Februar 2018.
Lösung:

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Der Veranlagung 2016 ist ein Bruttoarbeitslohn von 50.000 € zugrunde zu legen.
Die negativen Einnahmen in Höhe von 2.000 € führen im Jahr 2018 zu einem negativen Gesamtbetrag der Einkünfte und sind im Wege des Verlustrücktrags nach § 10d Abs. 1 EStG bei der Einkommensteuerveranlagung 2017 zu berücksichtigen. Frühestens nach Ablauf des Jahres 2018 (= Verlustentstehungsjahr) kann der Einkommensteuerbescheid 2017 nach § 10d Abs. 1 Satz 2 EStG geändert werden. Die daraus resultierende weitere Erstattung, die somit frühestens im Jahr 2019 als Arbeitslohnrückzahlung in Erscheinung tritt und zu negativen Einkünften führt, kann nicht in das Jahr 2017 zurückgetragen werden. Der Verlust steht gem. § 10d Abs. 2 EStG als Vortrag zur Verfügung.

6 Ermittlung des Jahresarbeitslohns bei Zufluss von sonstigen Bezügen nach Wegfall der unbeschränkten Steuerpflicht

Bei der Berechnung der Lohnsteuer für einen sonstigen Bezug (z. B. Bonuszahlung), der einem Arbeitnehmer nach einem Wechsel von der unbeschränkten in die beschränkte Steuerpflicht in diesem Kalenderjahr zufließt, ist der während der Zeit der unbeschränkten Steuerpflicht gezahlte Arbeitslohn im „Jahresarbeitslohn" nach Maßgabe des § 39b Abs. 3 EStG zu berücksichtigen (BFH-Urteil vom 25.08.2009 – I R 33/08 – BStBl 2010 II, 150).

7 Einkommensteuerliche Behandlung der Nachzahlungs- und Erstattungszinsen (§ 233a AO)

Nettolohnvereinbarungen enthalten vielfach die Abrede, dass der Arbeitgeber zusätzlich zu den übernommenen Steuern bzw. Sozialversicherungsbeiträgen auch evtl. Nachzahlungszinsen (§ 233a AO) tragen soll. Korrespondierend überträgt der Arbeitnehmer seine gegen das Finanzamt bestehenden Ansprüche auf Erstattungszinsen an den Arbeitgeber.

Die Übernahme der Nachzahlungszinsen durch den Arbeitgeber ist zusätzlicher Arbeitslohn des Arbeitnehmers, der bei der Berechnung der Lohnsteuer als sonstiger Bezug i. S. des § 39b Abs. 3 EStG zu erfassen ist. Im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung sind sie nicht steuermindernd berücksichtigungsfähig (§ 12 Nr. 3 EStG).

Die Zahlung von Erstattungszinsen führt beim Arbeitnehmer zu Einnahmen aus Kapitalvermögen i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG (Klarstellung durch das JStG 2010 – BGBl 2010 I, 1768 – rückwirkend in allen offenen Fällen, § 52a Abs. 8 EStG; es sind allerdings mehrere Verfassungsbeschwerden anhängig, u. a. unter dem Aktenzeichen 2 BvR 482/14).

Die Vereinnahmung durch bzw. die Weiterleitung an den Arbeitgeber aufgrund bestehender vertraglicher Verpflichtungen führt – vergleichbar der Beurteilung bei den Steuererstattungsansprüchen – zu negativen Einnahmen des Arbeitnehmers aus nichtselbständiger Arbeit.

Für die steuerliche Behandlung gelten im Übrigen die Ausführungen zu Tz. 3, Tz. 4 und Tz. 5 entsprechend.

8 Steuerberatungskosten als Arbeitslohn

Da die Erstattung aus der Einkommensteuerveranlagung des Arbeitnehmers dem Arbeitgeber zugutekommt, ist in Nettolohnvereinbarungen meist geregelt, dass der Arbeitgeber die Steuerberatungskosten für die Erstellung der Einkommensteuererklärung trägt. Steuererklärungspflichtig nach den §§ 25 Abs. 3, 46 Abs. 2 EStG ist der Arbeitnehmer. Er ist Steuerschuldner und damit auch

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

erstattungsberechtigt; die Nettolohnvereinbarung lässt das öffentlich-rechtliche Steuerschuldverhältnis unberührt. Da die Nettolohnvereinbarung nicht im überwiegenden Interesse des Arbeitgebers abgeschlossen wird, liegt in der Übernahme der Steuerberatungskosten eine Zuwendung des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer, die als Arbeitslohn zu erfassen ist (BFH-Urteil vom 21.01.2010 – VI R 2/08, BStBl 2010 II, 639). Dies gilt sowohl in Fällen der Pflichtveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 1 – 7 EStG als auch in Fällen der Antragsveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG.

Werden die vom Arbeitgeber übernommenen Steuerberatungskosten beim Arbeitnehmer als steuerpflichtiger Arbeitslohn angesetzt, können die auf die Ermittlung von steuerpflichtigen Einkünften entfallenden Aufwendungen auf Antrag bei der jeweiligen Einkunftsart als Werbungskosten berücksichtigt werden (§ 9 Abs. 1 Satz 1 EStG). Die persönlichen Angaben etc. sind allerdings nicht beruflich bedingt und daher steuerlich nicht zu berücksichtigen (vgl. FG Hamburg Urteil vom 27.01.2011 – 2 K 13/10, EFG 2011, 1421 sowie BFH-Beschluss vom 24.03.2014 – III B 22/13 – BFH/NV 2014, 1200).

In Fällen des internationalen Arbeitnehmereinsatzes ist die Übernahme von Steuerberatungskosten grds. direkt zuzuordnen, d. h. die Kosten für die Erklärungsabgabe im Heimatstaat bzw. im Einsatzstaat sind jeweils entsprechend zuzuordnen. Erfolgt die Übernahme der Steuerberatungskosten jedoch im ausschließlichen wirtschaftlichen Zusammenhang mit der im Inland oder im Ausland ausgeübten Tätigkeit, so ist der hieraus resultierende Lohn ausschließlich dieser Tätigkeit zuzuordnen (BMF-Schreiben vom 3.5.2018, BStBl 2018 I, 643, Rn. 303).

Hinweis:

Das FG Rheinland-Pfalz hat mit Urteil vom 21.12.2016 (EFG 2017, 1205) entgegen der o. g. BFH-Rechtsprechung die Auffassung vertreten, die Übernahme der Steuerberatungskosten für die Erstellung der Einkommensteuererklärung liege im weitaus überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers. Die Revision vor dem BFH ist unter dem Az. VI R 28/17 anhängig. Einspruchsverfahren, die sich darauf stützen, ruhen kraft Gesetzes (§ 363 Abs. 2 Satz 2 AO).

9 Behandlung von Arbeitslohn, für den der Arbeitgeber zu Unrecht keine Lohnsteuer abgeführt hat, bei unbeschränkter Steuerpflicht

Ausländische Arbeitnehmer, die mit ihrem inländischen Arbeitgeber eine Nettolohnvereinbarung abgeschlossen haben, erhalten vielfach neben ihrem laufenden Arbeitslohn noch sonstige Vergütungen oder geldwerte Vorteile, die im Laufe des Kalenderjahres nicht dem Lohnsteuerabzug unterworfen werden (z. B. Boni, die von der Muttergesellschaft im Ausland ausgezahlt werden).

Bei derartigen von der ausländischen Muttergesellschaft zusätzlich zum laufenden Arbeitslohn geleisteten Zahlungen und Zuwendungen handelt es sich regelmäßig um Zahlungen eines Arbeitslohns von dritter Seite, die als sonstige Bezüge dem Lohnsteuerabzug durch den inländischen Arbeitgeber unterliegen (§ 39b Abs. 3 EStG; § 38 Abs. 1 Satz 3 EStG, R 38.4 Abs. 2 LStR, Anhang 5 LStH).

Ebenso kommt es vor, dass der inländische Arbeitgeber Leistungen für den Arbeitnehmer übernimmt, die steuerpflichtigen Arbeitslohn darstellen können (z. B. relocation services, Übernahme von Schulgeld für die Kinder oder nicht steuerfreie Mietzahlungen) und die im Lohnsteuerabzugsverfahren fälschlicherweise nicht der Lohnsteuer unterworfen wurden.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Wird im Rahmen der Erstellung der Einkommensteuererklärung festgestellt, dass Arbeitslohn bislang nicht lohnversteuert wurde, wird zum Teil mit der Einkommensteuererklärung eine geänderte „Lohnsteuerbescheinigung" mit den korrigierten Werten, die der Arbeitgeber an das Finanzamt abgeführt hat, eingereicht. Zum Teil wird der Anlage N eine Anlage beigefügt, aus der sich die neuen Werte ergeben.

Hat der Arbeitnehmer diese Beträge im Rahmen der Einkommensteuererklärung mit dem ausgezahlten Nettobetrag dem vom Arbeitgeber bescheinigten Brutto-Jahresarbeitslohn hinzugerechnet, entspricht dies nicht der geltenden Rechtslage. Vielmehr ist der ausgezahlte Nettolohn auf einen Bruttobetrag hochzurechnen und die darauf anfallenden Steuern sind anzurechnen. Eine Anrechnung ist grds. auch möglich, wenn der Arbeitgeber die Steuerabzugsbeträge noch nicht angemeldet und abgeführt hat, da die Lohnsteuer im Falle einer Nettolohnvereinbarung mit Auszahlung des Nettolohnes als zutreffend einbehalten gilt (siehe Tz 1). Eine Anrechnung scheidet ausnahmsweise nur dann aus, wenn der Arbeitnehmer positive Kenntnis davon hat, dass die Lohnsteuer nicht angemeldet worden ist und er dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt (§ 42d Abs. 3 Satz 4 Nr. 2 EStG). Die Abgabe der Einkommensteuererklärung kann als derartige Mitteilung angesehen werden, sofern nicht erkennbar ist, dass der Arbeitnehmer bereits vor Erstellung der Erklärung bösgläubig war.

9.1 Behandlung durch das Finanzamt

Erkennt das Wohnsitzfinanzamt des Arbeitnehmers, dass Arbeitslohn zu Unrecht nicht lohnversteuert wurde (vgl. Tz. 9), dann ist zur Sicherung des Steueraufkommens bei der Einkommensteuerveranlagung des Arbeitnehmers wie folgt vorzugehen:

Die **Veranlagungsstelle des Wohnsitzfinanzamtes** stellt die Veranlagung des betroffenen Arbeitnehmers zunächst zurück und informiert die Arbeitgeberstelle des zuständigen Betriebsstättenfinanzamts über die Höhe der bisher nicht dem Lohnsteuerabzug unterworfenen Bezüge.

Das **Betriebsstättenfinanzamt** prüft, ob zur Zeit des Mitteilungseingangs eine Lohnsteuer-Außenprüfung stattfindet.

- Wird eine Lohnsteuer-Außenprüfung durchgeführt, dann nimmt das Betriebsstättenfinanzamt den Arbeitgeber in Absprache mit der zuständigen Lohnsteuer-Außenprüfung für die zusätzlichen Steuerabzugsbeträge für den bekannten Arbeitnehmer in Anspruch (Änderung der Lohnsteuer-Anmeldung nach § 164 Abs. 2 AO oder Haftungsbescheid). Der Vorbehalt der Nachprüfung der Lohnsteuer-Anmeldung darf nicht aufgehoben werden. Zusätzlich wird die Lohnsteuer-Außenprüfung informiert, die eine Prüfung vornimmt, ob von diesem Sachverhalt weitere Arbeitnehmer betroffen sind.
- In den anderen Fällen wird dem Arbeitgeber mit einer kurzen Einlassungsfrist (zwei Wochen) mitgeteilt, dass beabsichtigt wird, die Lohnsteuer für den betroffenen Arbeitnehmer durch Änderung der Lohnsteuer-Anmeldung festzusetzen. Darüber hinaus wird der Arbeitgeber aufgefordert mitzuteilen, ob der Sachverhalt weitere Arbeitnehmer betrifft und die eventuell zusätzlichen Lohnsteuerbeträge anzugeben.

Mit der Festsetzung der Lohnsteuer gegenüber dem Arbeitgeber wird das **Wohnsitzfinanzamt** des betroffenen Arbeitnehmers über die Höhe des zutreffend ermittelten Bruttoarbeitslohnes und der anrechenbaren Steuern informiert, damit dieses die Beträge im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung berücksichtigen kann.

Ist nach einer durchgeführten Einkommensteuerveranlagung des Arbeitnehmers eine Änderung des Einkommensteuerbescheides durchzuführen, z. B. aufgrund nachträglich bekannt gewordener

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

sonstiger Bezüge, ist zu beachten, dass der Nettolohn für Zwecke der Einkommensbesteuerung auf einen Bruttolohn hochzurechnen ist.

9.2 Behandlung durch den Arbeitgeber

Erkennt ein Arbeitgeber, dass er die Lohnsteuer bisher nicht vorschriftsmäßig vorgenommen hat (z. B. Bonuszahlung wird nachträglich bekannt, geldwerte Vorteile wurden bisher nicht versteuert), ist er verpflichtet, die Lohnsteuer nachträglich einzubehalten, wenn es ihm wirtschaftlich zumutbar ist (§ 41c Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 EStG). Im Falle der Nettolohnvereinbarung wird unterstellt, dass der Arbeitgeber die Lohnsteuer vorschriftsmäßig einbehalten hat (vgl. Tz. 1), demgemäß muss der Arbeitgeber noch seiner Anmeldungs- und Abführungspflicht nachkommen. Zu diesem Zweck ist grds. die betroffene Lohnsteuer-Anmeldung zu berichtigen. Es bestehen jedoch keine Bedenken, im Einzelfall nach Ablauf des Kalenderjahres die Korrektur der letzten Lohnsteuer-Anmeldung des betreffenden Kalenderjahres vorzunehmen.

Hinweis:

Die Regelung der R 41c.1 Abs. 6 Satz 5 LStR in der Fassung ab 2015, wonach die nach Ablauf des Kalenderjahres nachträglich vom Arbeitgeber einbehaltene Lohnsteuer für den Anmeldungszeitraum anzugeben und abzuführen ist, in dem sie einbehalten wurde, gilt bei einer Nettolohnvereinbarung nicht. Denn die Lohnsteuer gilt als zutreffend einbehalten (vgl. Tz. 1). Ein nachträgliches Einbehalten in diesem Sinne liegt nicht vor.

Meldet der Arbeitgeber die zusätzliche Lohnsteuer vor Übermittlung der Lohnsteuerbescheinigung an, muss diese mit der übrigen Lohnsteuer des abgelaufenen Kalenderjahres in einer Summe in der Lohnsteuerbescheinigung übermittelt werden.

Meldet der Arbeitgeber die nachträgliche Lohnsteuer erst nach Übermittlung der Lohnsteuerbescheinigung an, ist der betroffene Arbeitnehmer zu unterrichten, damit die zutreffenden Beträge in die Einkommensteuerveranlagung einfließen. Wurde bereits ein Einkommensteuerbescheid erlassen, ist eine Änderung nach Maßgabe der Berichtigungsvorschriften der Abgabenordnung möglich.

9.3 Anzeigen nach § 41c Abs. 4 EStG

Nach § 41c Abs. 4 EStG hat ein Arbeitgeber die Fälle anzeigen, in denen er die Lohnsteuer nicht nachträglich einbehält oder aus bestimmten Gründen nicht einbehalten kann. Es widerspricht aber dem Wesen der Nettolohnvereinbarung, dass die Einbehaltungspflicht des Arbeitgebers durch eine (haftungsbefreiende) Anzeige ersetzt werden kann. Bei der Nettolohnvereinbarung gilt die aus Sicht des Arbeitnehmers vorschriftsmäßig einbehaltene Lohnsteuer i. d. R. auch dann als entrichtet, wenn der Arbeitgeber sie nicht abgeführt haben sollte (vgl. Tz. 1). Der Arbeitnehmer wird so gestellt, als ob der Arbeitgeber die Lohnsteuer zutreffend einbehalten hat. Es mangelt folglich lediglich an der Anmeldung und Abführung der Lohnsteuer durch den Arbeitgeber. Die Voraussetzungen für eine haftungsbefreiende Anzeige nach § 41c Abs. 4 EStG liegen nicht vor.

Diese Auffassung wird auch dadurch gestützt, dass ein Arbeitnehmer im Rahmen der Nettolohnvereinbarung nur im Falle des § 42d Abs. 3 Satz 4 Nr. 2 EStG für nicht angemeldete Lohnsteuer in Anspruch genommen werden darf. Die Möglichkeit einer haftungsbefreienden Anzeige würde zusätzlich den Arbeitgeber von der Haftung befreien, sodass beide Gesamtschuldner nicht in Anspruch genommen werden könnten.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

10 Behandlung von Arbeitslohn, wenn der Arbeitgeber zu Recht keine Lohnsteuer einbehalten hat

Die Tilgungsannahme im Rahmen der Nettolohnvereinbarung zugunsten des Arbeitnehmers tritt nur dann ein, wenn der Arbeitgeber rechtlich zur Einbehaltung und Abführung der Lohnsteuer an das Finanzamt verpflichtet ist (BFH-Urteil vom 06.12.1991 – VI R 122/89 – BStBl 1992 II, 441). Besteht diese Verpflichtung (z. B. bei einem ausländischen Arbeitgeber) nicht, dann gilt die Lohnsteuer mit der Auszahlung des „Nettolohnes" aus der Sicht des Arbeitnehmers nicht als vorschriftsmäßig einbehalten (vgl. § 42d Abs. 3 Satz 4 Nr. 1 EStG). Folglich darf im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung des Arbeitnehmers der ausgezahlte Nettolohn nicht auf einen Bruttobetrag hochgerechnet werden. In Höhe etwaiger Abzugsbeträge ist noch kein Lohn zugeflossen.

Die Grundsätze der Nettolohnvereinbarung, dass einerseits mit der Auszahlung des Nettolohns zugleich die auf einen entsprechenden Bruttolohn entfallende Lohnsteuer einbehalten wird und andererseits die Einbehaltung durch den Arbeitgeber die Steuerschuld des Arbeitnehmers erlöschen lässt, greifen nicht, wenn der Arbeitgeber erkennbar keine Veranlassung zur Einbehaltung und Abführung von Lohnsteuer hat und damit für die Annahme eines Erlöschens der Steuerschuld kein Anknüpfungspunkt besteht (vgl. BFH-Urteil vom 29.11.2000 – I R 102/99 – BStBl 2001 II, 195).

Diese Grundsätze sind auch auf die Fälle einer Anrufungsauskunft übertragbar. Der Arbeitgeber kann nicht in Haftung genommen werden, wenn er sich an eine Anrufungsauskunft nach § 42e EStG hält, selbst wenn sich herausstellt, dass die erteilte Anrufungsauskunft – z. B. aufgrund geänderter Verwaltungsauffassung oder Rechtsprechung – unrichtig ist (H 42d.1 „Ermessensausübung" LStH). Ein Widerruf oder eine Änderung der Anrufungsauskunft ist unter sinngemäßer Anwendung des § 207 Abs. 2 AO nur mit Wirkung für die Zukunft möglich. Rückwirkende Änderungen sind nur nach den eingeschränkten Voraussetzungen des § 207 Abs. 3 AO möglich. Auch eine geänderte Lohnsteuerfestsetzung gegenüber dem Arbeitgeber scheidet aufgrund der Selbstbindung der Finanzverwaltung bei einer erteilten Anrufungsauskunft aus. Welchem Beteiligten die Anrufungsauskunft erteilt wurde, ist unerheblich, da sie für das gesamte Lohnsteuerabzugsverfahren gilt (BFH-Urteile vom 17.10.2013 – VI R 44/12 – BStBl 2014 II, 892 und vom 20.03.2014 – VI R 43/13 – BStBl 2014 II, 592).

In diesen Fällen kann lediglich der Arbeitnehmer im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung in Anspruch genommen werden. Der vom Arbeitgeber zugewandte Nettolohn ist im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung ohne Hochrechnung als Bruttobetrag zu erfassen. Der Inhalt einer im Lohnsteuerabzugsverfahren dem Arbeitgeber erteilten Anrufungsauskunft bindet die Wohnsitzfinanzämter bei der Einkommensteuerveranlagung der Arbeitnehmer nicht (BFH vom 13.01.2011 – VI R 61/09 – BStBl 2011 II, 479).

Soweit der Arbeitnehmer nicht zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung verpflichtet ist und auch keinen Antrag auf Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG stellt, ist der Erlass eines Lohnsteuernachforderungsbescheides nicht möglich. Der Nachforderungsbescheid ist die Fortsetzung des Lohnsteuerabzugsverfahrens, für das jedoch das Finanzamt gegenüber allen Beteiligten an die erteilte Anrufungsauskunft gebunden ist (BFH-Urteil vom 17.10.2013 – VI R 44/12 – BStBl 2014 II, 892).

11 Behandlung von Arbeitslohn, für den der Arbeitgeber zu Unrecht Lohnsteuer abgeführt hat

Führt der Arbeitgeber irrtümlich Lohnsteuer an das Finanzamt ab, obgleich der Arbeitslohn steuerfrei ist, fließt dem Arbeitnehmer ein zu hoher steuerfreier Arbeitslohn zu. Im Laufe des Kalender-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

jahres kann der Arbeitgeber die Lohnabrechnungen und Lohnsteuer-Anmeldungen berichtigen. Nach Ablauf des Kalenderjahres ist eine Erstattung von Lohnsteuer nur im Wege des Lohnsteuer-Jahresausgleichs nach § 42b EStG zulässig. Eine Minderung der Lohnsteuer für den Arbeitgeber durch Änderung der Lohnsteuer-Anmeldung nach § 164 Abs. 2 AO ist nach Übermittlung oder Ausschreibung der Lohnsteuerbescheinigung nur zulässig, wenn sich der Arbeitnehmer ohne vertraglichen Anspruch und gegen den Willen des Arbeitgebers Beträge verschafft hat, für die Lohnsteuer einbehalten wurde (§ 41c Abs. 3 Satz 4 ff EStG).

Eine Bereinigung ist nach Ablauf des Kalenderjahres folglich ausschließlich im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung des Arbeitnehmers möglich. Der bisherige Bruttoarbeitslohn ist um den **Bruttobetrag** (zu hoher steuerfreier Arbeitslohn) zu kürzen.

Im Zuflussjahr ist dem Arbeitnehmer durch Abführung der Lohnsteuer zunächst ein zu hoher steuerfreier Arbeitslohn zugeflossen. Dieses Ergebnis wird im Erstattungsjahr durch die Weiterleitung des Erstattungsbetrages an den Arbeitgeber korrigiert, so dass dem Arbeitnehmer per Saldo der steuerfrei belassene Nettolohn verbleibt. Auswirkungen auf die Höhe des steuerpflichtigen Arbeitslohns können sich hierdurch nicht ergeben. Vielmehr wird der Arbeitnehmer so gestellt, als wenn der Arbeitgeber von vornherein die Lohnsteuer richtig einbehalten hätte. Die Einkommensteuer-Erstattung, die auf der Behandlung der Einkünfte als steuerfreie Einkünfte beruht, ist im Jahr der Weiterleitung an den Arbeitgeber nicht als negative Einnahme beim Steuerpflichtigen zu berücksichtigen.

Beispiel 3:

laufender Nettoarbeitslohn pro Monat 2016	5.000,00 €	
Reisekostenerstattung Mai 2016 netto 500 € (irrtümlich steuerpflichtig behandelt)	500,00 €	
einbehaltene Lohnsteuer Mai (Steuerklasse I/0) davon entfällt auf die Reisekosten	3.063,66 € 377,00 €	
einbehaltener Solidaritätszuschlag Mai davon entfällt auf die Reisekosten	168,50 € 20,74 €	
Bruttoarbeitslohn lt. Lohnsteuerbescheinigung		107.418,94 €
Einbehaltene Lohnsteuer		32.616,00 €
Einbehaltener Solidaritätszuschlag		1.793,88 €
Minderung Bruttoarbeitslohn für Zwecke der ESt-Veranlagung	897,74	
Bruttoarbeitslohn laut ESt-Veranlagung	106.521,20 €	
zu versteuerndes Einkommen	97.000,00 €	
Steuerfestsetzung	ESt	SolZ

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

	32.345,00 €	1.778,97 €
Anrechnung	32.616,00 €	1.793,88 €
Erstattungsbetrag (keine Minderung des steuerpflichtigen Arbeitslohns im Zeitpunkt der Rückzahlung an den Arbeitgeber)	271,00	14,91

Zur Aufteilung von Erstattungsbeträgen, wenn weitere Ermäßigungsgründe hinzutreten, wird auf Tz 12.2 verwiesen.

12 Besteuerungsrecht nach dem DBA in den Fällen, in denen ins Inland entsandte Arbeitnehmer auch im Ausland tätig werden

Nettolohnvereinbarungen sind häufig im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Arbeitnehmerentsendungen sowohl ins Inland als auch ins Ausland anzutreffen.

Eine Arbeitnehmerentsendung liegt grundsätzlich dann vor, wenn ein Arbeitnehmer mit seinem bisherigen zivilrechtlichen Arbeitgeber (entsendendes Unternehmen) vereinbart, für eine bestimmte Zeit bei einem verbundenen Unternehmen (aufnehmendes Unternehmen) tätig zu werden. Das aufnehmende Unternehmen schließt entweder eine eigene arbeitsrechtliche Vereinbarung mit dem Arbeitnehmer ab oder es kann als wirtschaftlicher Arbeitgeber anzusehen sein. Das aufnehmende Unternehmen ist dann auch als (wirtschaftlicher) Arbeitgeber im Sinne des jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommens anzusehen.

Keine Arbeitnehmerentsendung liegt demnach vor, wenn ein Arbeitnehmer zur Erfüllung einer Dienst- oder Werkleistungsverpflichtung des entsendenden Unternehmens bei einem anderen verbundenen Unternehmen tätig wird und sein Arbeitslohn Preisbestandteil der Dienst- bzw. Werkleistung ist.

Zu den Grundsätzen der Arbeitnehmerentsendung s. BMF-Schreiben vom 03.05.2018, BStBl 2018 I, 643, Rz. 128 ff, sowie BMF-Schreibens vom 09.11.2001, BStBl 2001 I S. 796 (Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen international verbundenen Unternehmen in Fällen der Arbeitnehmerentsendung Verwaltungsgrundsätze-Arbeitnehmerentsendung).

12.1 Zuweisung des Besteuerungsrechts

Die Zuweisung des Besteuerungsrechts richtet sich bei grenzüberschreitender Tätigkeit nach dem jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen. Die allgemeinen Grundsätze werden ebenfalls im BMF-Schreiben vom 03.05.2018, BStBl 2018 I, 643 dargestellt.

12.1.1 Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats bei Dienstreisen/kurzen Auslandsaufenthalten

Unternimmt der Arbeitnehmer während seiner Entsendezeit Dienstreisen ins Ausland, richtet sich das Besteuerungsrecht nach dem jeweils einschlägigen DBA. Ist Deutschland Ansässigkeitsstaat i. S. dieses Abkommens, obliegt das Besteuerungsrecht – ausgehend von einer Art. 15 Abs. 2 OECD-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

MA entsprechenden Regelung – ausschließlich Deutschland als Ansässigkeitsstaat, wenn sich der Arbeitnehmer in dem anderen Staat nicht länger als 183 Tage in einem bestimmten Bezugszeitraum aufhält. Zusätzliche Voraussetzung ist, dass der Arbeitslohn nicht von einem Arbeitgeber, der in dem anderen Staat (Tätigkeitsstaat während der Dienstreise) ansässig ist, oder von einer dort belegenden Betriebsstätte getragen wird.

Das Besteuerungsrecht für Arbeitslohn, der auf Dienstreisen oder kurze Auslandsaufenthalte entfällt, steht somit i. d. R. dem Ansässigkeitsstaat (hier: Deutschland) zu.

Beispiel 4:

Ein Arbeitnehmer wird für vier Jahre von der spanischen Muttergesellschaft zum deutschen Tochterunternehmen entsandt. Der Arbeitnehmer gibt seinen Wohnsitz in Spanien auf und verzieht nach Deutschland. Er ist an 200 Arbeitstagen im Inland tätig. An den übrigen 30 Arbeitstagen hält er sich an 15 Tagen beruflich in den Niederlanden auf und an weiteren 15 Tagen in Spanien. Im gesamten Zeitraum der Entsendung ist er sowohl im Inland als auch im Ausland ausschließlich für das aufnehmende Unternehmen tätig.
Lösung:
Deutschland hat sowohl gem. Art. 14 Abs. 2 DBA NLD als auch gem. Art. 14 Abs. 2 DBA ESP als Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht für die 30 im Ausland verbrachten Tätigkeitstage.

12.1.2 Doppelwohnsitz

Begründet der entsandte Arbeitnehmer im Inland einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt, begründet er zugleich die unbeschränkte Steuerpflicht im Sinne des § 1 Abs. 1 EStG. Gibt der Steuerpflichtige im Rahmen der Entsendung und des Umzugs nach Deutschland seinen Wohnsitz im Heimatstaat auf, so ist er auch auf Abkommensebene unstreitig allein in Deutschland ansässig. Hat der Steuerpflichtige jedoch auch in seinem Heimatstaat einen Wohnsitz (sog. Doppelwohnsitz), so ist zu beachten, dass das einschlägige DBA (i. d. R. Art. 4) einen der beiden Staaten bestimmt, der als Ansässigkeitsstaat im Sinne des Abkommens gilt („tie breaker rule"). Häufig ist dies der Staat, zu dem der Steuerpflichtige die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen). Gilt Deutschland bei Fällen mit Doppelwohnsitz nicht als Ansässigkeitsstaat, so besteht im Inland regelmäßig kein Besteuerungsrecht für die ausländischen Einkünfte (auch aus Drittstaaten). Die persönliche unbeschränkte Steuerpflicht im Inland bleibt jedoch unberührt. Die ausländischen Einkünfte sind in den Progressionsvorbehalt einzubeziehen (§ 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3), soweit in diesen Fällen ein DBA die Anwendung des Progressionsvorbehalts nicht ausdrücklich verbietet.

Beispiel 5:

Arbeitnehmer wird von der ausländischen Muttergesellschaft für einen voraussichtlichen Zeitraum von vier Jahren in das inländische Tochterunternehmen entsandt. Der Arbeitnehmer begründet für den Zeitraum der Entsendung einen Wohnsitz gem. § 8 AO im Inland. Seine Familie verbleibt im Heimatstaat Spanien in der gemeinsamen Wohnung. Regelmäßig besucht der Arbeitnehmer seine Familie in der Heimat. Er ist an 200 Arbeitstagen im Inland tätig. An den übrigen 30 Arbeitstagen hält er sich an 15 Tagen beruflich in den Niederlanden auf und an weiteren 15 Tagen im Heimatstaat Spanien.
Lösung:

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Der Arbeitnehmer ist im Inland unbeschränkt steuerpflichtig. Gem. Art. 4 Abs. 2 Buchstabe a) DBA ESP gilt Spanien als Ansässigkeitsstaat.
Deutschland hat lediglich für die 200 im Inland verbrachten Tätigkeitstage das Besteuerungsrecht. Für die übrigen Arbeitstage hat der Ansässigkeitsstaat Spanien das Besteuerungsrecht. Da der Steuerpflichtige dennoch unbeschränkt steuerpflichtig im Sinne des § 1 Abs. 1 EStG ist, sind die nationalen Rückfallklauseln – vornehmlich § 50d Abs. 8 und Abs. 9 EStG – zu prüfen.

Besonderheit Japan:

Das DBA-Japan 1966 (gültig bis einschließlich 2016) bestimmt abweichend vom OECD-MA in Art. 4, dass bei Ansässigkeit in beiden Vertragsstaaten die zuständigen Behörden im gegenseitigen Einvernehmen den Vertragsstaat, in dem diese Person im Sinne dieses Abkommens als ansässig gilt, bestimmen.

Dazu wurde folgende Vereinbarung (vgl. Oberfinanzdirektion Düsseldorf, 20.09.2002, S 1301 Japan ASt 222) getroffen: Ein Steuerpflichtiger mit Wohnsitz in Japan, der für einen Arbeitsaufenthalt von voraussichtlich mehr als einem Jahr Japan verlässt (im Weiteren: entsandter Arbeitnehmer), verliert ab diesem Zeitpunkt seine Ansässigkeit in Japan. Dies gilt auch dann, wenn die Ehefrau und die Kinder weiterhin in Japan wohnen. Die Ansässigkeit in Japan lebt bei Zwischenaufenthalten in Japan während der Abordnungszeit nicht kurzzeitig wieder auf. Eine Steuerpflicht in Japan ergibt sich daher insbesondere nicht, wenn der entsandte Arbeitnehmer

- seine in Japan lebende Familie besucht (private Gründe) oder
- sich kurzzeitig zur Arbeitsausübung in Japan aufhält (berufliche Gründe).

Daraus folgt, dass der entsandte Arbeitnehmer abkommensrechtlich allein in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig und ansässig ist. Für eine in einem Drittstaat ausgeübte Tätigkeit steht daher nach Art. 22 DBA Japan 1966 Deutschland das Besteuerungsrecht zu, soweit sich aus dem DBA mit dem Drittstaat nicht ausnahmsweise etwas anderes ergibt. Übt der entsandte Arbeitnehmer seine Tätigkeit während der Ansässigkeit in Deutschland in Japan aus, so ist anhand des Art. 15 DBA Japan 1966 zu prüfen, welchem Vertragsstaat das Besteuerungsrecht zusteht. In diesem Zusammenhang ist es ohne Bedeutung, ob in Japan eine Steuerpflicht besteht. Ergibt sich danach ein Besteuerungsrecht für Japan, unterliegen diese Einkünfte nach § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG dem Progressionsvorbehalt (vgl. auch EStG-Kartei NRW, DBA Japan Nr. 800).

Inwieweit es in anderen Staaten Besonderheiten gibt, die sich aus dem jeweiligen nationalen Steuerrecht ergeben, ist im Einzelfall zu prüfen.

12.1.3 Aufteilung des Arbeitslohns

Zur Frage der Aufteilung des Arbeitslohns für eine Tätigkeit im Ausland vgl. BMF-Schreiben vom 14.03.2017, BStBl I 2017, 473 und vom 03.05.2018, BStBl 2018 I, 643, Rz. 194 ff. sowie EStG-Kartei NRW DBA Allgemeines Nr. 800.

12.2 Steuerliche Behandlung der Einkommensteuererstattung wegen DBA-Freistellung

Ist dem Antrag auf Steuerfreistellung des Arbeitslohns (mit Anwendung des Progressionsvorbehalts nach § 32b EStG in Höhe des freigestellten Bruttobetrages) stattzugeben und ergibt sich daraufhin im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung eine Erstattung, die an den Arbeitgeber weitergeleitet wird, führt diese beim Arbeitnehmer zu negativen Einnahmen (siehe Tz. 3 und Tz. 5). Soweit diese Erstattung auf der Freistellung des Arbeitslohns beruht, handelt es sich um die

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Rückzahlung steuerfreien Arbeitslohns, welcher im Abflussjahr lediglich im Rahmen des Progressionsvorbehalts nach § 32b EStG Berücksichtigung finden darf.

Dadurch, dass der Arbeitgeber die Freistellung im Rahmen des Lohnsteuerabzugs unberücksichtigt gelassen hatte, ist dem Arbeitnehmer im Zuflussjahr durch Abführung der Steuerabzugsbeträge zunächst ein zu hoher steuerfreier Arbeitslohn zugeflossen. Dieses Ergebnis wird im Erstattungsjahr durch die Weiterleitung des Erstattungsbetrages an den Arbeitgeber korrigiert, so dass dem Arbeitnehmer per Saldo der steuerfrei belassene Nettolohn verblieben ist. Auswirkungen auf die Höhe des steuerpflichtigen Arbeitslohns können sich hierdurch nicht ergeben.

Beispiel 6:

Die Besteuerungsgrundlagen des Arbeitnehmers (Steuerklasse I/0) stellen sich für das Jahr 2016 wie folgt dar:

Bruttoarbeitslohn lt. Lohnsteuerbescheinigung	120.000,00 €	
Einbehaltene Lohnsteuer	37.901,00 €	
Einbehaltener Solidaritätszuschlag	2.084,55 €	39.985,55 €
Steuerfreier Arbeitslohn/Progressionsvorbehalt	5.000,00 €	
Andere Steuerminderungsgründe	12.000,00 €	
Davon bereits im Rahmen der Lohnsteuer berücksichtigt:		
Sonderausgaben	8.740,00 €	
Werbungskosten PB	1.000,00 €	
Zu versteuerndes Einkommen	103.000,00 €	
Steuerfestsetzung Einkommensteuer	35.253,00 €	
Steuerfestsetzung Solidaritätszuschlag	1.938,91 €	37.191,91 €
Tatsächliche Steuererstattung		2.793,64 €

Lösung:
Da die Erstattung von insgesamt 2.793,64 € sowohl auf der Minderung des steuerpflichtigen Arbeitslohns um 5.000 € und gleichzeitiger Berücksichtigung dieses Betrages im Rahmen des Progressionsvorbehalts als auch der Berücksichtigung weiterer Steuerminderungsgründe (z. B. Werbungskosten, Sonderausgaben o. Ä.) in Höhe von 2.260 € beruht, ist der Betrag in einen steuerfreien und steuerpflichtigen Teil aufzuteilen. Hierfür bieten sich die nachstehend dargestellten Hilfsberechnungen an. Welche von diesen Berechnungen gewählt wird, hat auf das Ergebnis letztendlich keine Auswirkung. Die unterschiedlichen Varianten berücksichtigen vielmehr die nach dem jeweiligen Arbeitsplatz genutzten Programme (K-Dialog/LOCO).

1. Möglichkeit

Um den Teil der Erstattung, der auf die steuerpflichtigen Einkünfte entfällt, zu ermitteln, sind zwei fiktive Steuerberechnungen durchzuführen. Da im Rahmen der Lohnsteuer steuerfreie Einkünfte nicht steuersatzerhöhend berücksichtigt werden, wird die fiktive Einkommensteuer zwecks Vergleichbarkeit ebenfalls ohne Berücksichtigung des Progressionsvorbehalts berechnet.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

fiktive Einkommensteuer ohne Berücksichtigung des Progressionsvorbehaltes		
Bruttoarbeitslohn lt. Lohnsteuerbescheinigung	120.000,00 €	
Einbehaltene Lohnsteuer	37.901,00 €	
Einbehaltener Solidaritätszuschlag	2.084,55 €	39.985,55 €
Zu versteuerndes Einkommen	103.000 €	
Steuerfestsetzung Einkommensteuer ohne Berücksichtigung der steuerfreien Einkünfte im Rahmen der Progression	34.865,00 €	
Steuerfestsetzung Solidaritätszuschlag ohne Berücksichtigung der Progressionseinkünfte	1.917,57 €	36.782,57 €
(Fiktive) Steuererstattung		3.202,98 €

fiktive Lohnsteuer: Lohnsteuer, die nur für den steuerpflichtigen Arbeitslohn einzubehalten gewesen wäre (ohne § 32b EStG)		
Bruttoarbeitslohn lt. Lohnsteuerbescheinigung	120.000,00 €	
Einbehaltene Lohnsteuer	37.901,00 €	
Einbehaltener Solidaritätszuschlag	2.084,55 €	39.985,55 €
Steuerpflichtiger Arbeitslohn	115.000,00 €	
Jahreslohnsteuer	35.801,00 €	
Solidaritätszuschlag	1.969,05 €	37.770,05 €
Differenz		2.215,50 €

Steuererstattung, die nicht auf die Freistellung der Einkünfte entfällt	
fiktive Einkommensteuer	36.782,57 €
fiktive Lohnsteuer	37.770,05 €
Steuererstattung = negative Einnahmen	987,48 €

tatsächliche Erstattung	2.793,64 €	
abzüglich fiktive Erstattung	987,48 €	
= negativer Progressionsvorbehalt		1.806,16 €

Die Erstattung stellt in Höhe von 987,48 € im Jahr der Zahlung an den Arbeitgeber eine negative Einnahme beim Arbeitnehmer dar. Auf die Freistellung der Einkünfte entfallen (2.793,64 € – 987,48 € =) 1.806,16 €, die im Jahr der Zahlung an den Arbeitgeber beim Arbeitnehmer lediglich dem negativen Progressionsvorbehalt unterliegen.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

2. Möglichkeit

Der Teil der Erstattung, der auf die steuerpflichtigen Einkünfte entfällt, kann durch den Vergleich der tatsächlichen Einkommensteuer mit einer fiktiven Einkommensteuer ermittelt werden. Die fiktive Einkommensteuer ist hier die Steuer, welche sich ergeben würde, wenn man im Rahmen der Veranlagung lediglich die weiteren Steuerminderungsgründe (z. B. Werbungskosten, Sonderausgaben o. Ä.) und nicht die Minderung des steuerpflichtigen Arbeitslohns zzgl. Progressionsvorbehalt berücksichtigen würde.

Fiktive Einkommensteuer: Einkommensteuer, die sich ohne Minderung des Arbeitslohns um den steuerfreien Teil der Einkünfte (zzgl. Ansatz dieser unter Progressionsvorbehalt) ergeben würde		
Bruttoarbeitslohn lt. Lohnsteuerbescheinigung	120.000,00 €	
Einbehaltene Lohnsteuer	37.901,00 €	
Einbehaltener Solidaritätszuschlag	2.084,55 €	**39.985,55 €**
Steuerpflichtiger Arbeitslohn	120.000,00 €	
Andere Steuerminderungsgründe Davon bereits im Rahmen der Lohnsteuer berücksichtigt: Sonderausgaben Werbungskosten PB	12.000 € 8.740,00 € 1.000,00 €	
zu versteuerndes Einkommen	**108.000 €**	
fiktive Einkommensteuer	36.965,00 €	
fiktiver Solidaritätszuschlag	2.033,07 €	**38.998,07 €**
Differenz = Fiktive auf den Abzug der anderen Steuerminderungsgründen entfallende Erstattung = stpfl. Anteil		987,48 €

tatsächliche Erstattung	2.793,64 €	
abzüglich fiktive Erstattung =	987,48 € 1.806,16 €	negative Einnahme negativer Progressionsvorbehalt

Hinweis:

Zu beachten ist darüber hinaus, dass die Übernahme entsprechender auf den steuerfreien Teil des Arbeitslohns entfallender ausländischer Steuern durch den Arbeitgeber wiederum zu Zufluss von Arbeitslohn führt, der bei der Ermittlung im Rahmen des § 32b EStG anzusetzenden Betrags zu berücksichtigen ist.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Beispiel 7:

Ein Arbeitnehmer wird ins Inland entsandt. Er behält seinen Familienwohnsitz in Spanien bei und gilt somit im Sinne des Art. 4 Abs. 2 Buchstabe a) DBA ESP als in Spanien ansässig. Deutschland hat daher gem. Art. 15 Abs. 1 DBA ESP kein Besteuerungsrecht für in Spanien ausgeübte Tätigkeiten. Im VZ 2016 war der Arbeitnehmer im Interesse des inländischen Unternehmens an 100 Tagen im Inland tätig und an 100 Tagen im Heimatstaat. Der gesamte Nettoarbeitslohn beträgt 70.000 €. Der sich daraus ergebene Bruttoarbeitslohn (St. Kl. I) beträgt 124.478,01 €. Im Rahmen des Lohnsteuerabzugs wurde keine anteilige Freistellung des Lohns vorgenommen.

Grundfall:

Im ausländischen Tätigkeitsstaat wurde dennoch bereits laufend auf den dort zu versteuernden Nettolohn von 35.000 € spanische Quellensteuer in Höhe 10.000 € abgeführt. Im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung wird die Freistellung von 50 % des Arbeitslohns beantragt.

Bei der Veranlagung 2016 anzusetzende Werte:

Stpfl. Arbeitslohn: 62.239 €

Steuerfreier Arbeitslohn im Rahmen des Progressionsvorbehalts:

72.239 € (62.239 € + 10.000 €)

Die aus der Veranlagung resultierende Steuererstattung in Höhe von 22.449 € führt bei Zufluss und Weiterleitung an den Arbeitgeber im Folgejahr zu negativen steuerfreien Einkünften, die im Rahmen des Progressionsvorbehalts berücksichtigt werden.

Abwandlung:

Die auf den im Ausland zu versteuernden Teil des Arbeitslohns entfallende ausländische Steuer in Höhe von 10.000 € wird dort erst im Rahmen einer Veranlagung im Folgejahr 2017 festgesetzt und vom Arbeitgeber übernommen. Zufluss des (steuerfreien) Arbeitslohns ist somit erst im VZ 2017.

Bei der Veranlagung 2016 anzusetzende Werte:

Stpfl. Arbeitslohn: 62.239 €

Steuerfreier Arbeitslohn im Rahmen des Progressionsvorbehalts: 62.239 €

Die daraus resultierende Steuererstattung in Höhe von 22.774 € führt bei Weiterleitung an den Arbeitgeber im Folgejahr zu negativen steuerfreien Einkünften, die im Rahmen des Progressionsvorbehalts berücksichtigt werden. Die negativen Einkünfte werden um die übernommene ausländische Steuer in Höhe von 10.000 € gemindert, sodass im VZ 2017 ein Betrag von minus 12.774 € im Rahmen des Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen ist.

Per Saldo wurden sowohl im Grundfall als auch in der Abwandlung steuerpflichtiger Arbeitslohn in Höhe von 62.239 € und steuerfreier Arbeitslohn in Höhe von rund 49.000 € berücksichtigt.

13 HypoTax

Der Begriff der HypoTax umschreibt eine fiktive Steuer vom Einkommen eines nach Deutschland oder ins Ausland entsandten Arbeitnehmers, die der Arbeitnehmer bei einer Steuerpflicht des Arbeitslohns in seinem Heimatland zu entrichten hätte. Der Arbeitnehmer soll dadurch während seiner Entsendung (netto) das gleiche Gehaltsniveau haben wie bei einer Tätigkeit in seinem Heimatland. Er soll durch Unterschiede in den Besteuerungssystemen finanziell nicht besser oder schlech-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

ter gestellt werden. Der Arbeitgeber behält daher vom Lohn des Arbeitnehmers eine fiktive Steuer ein, die sich nach dem Steuersystem des Heimatlandes des Arbeitnehmers berechnet. Die vom Arbeitgeber einbehaltene HypoTax ist steuerlich irrelevant. Der steuerpflichtige Bruttoarbeitslohn ist der ausgezahlte Nettolohn zuzüglich der tatsächlich zu zahlenden Steuer. Weitere Informationen hierzu sowie Beispiele finden sich im BMF-Schreiben vom 03.05.2018, BStBl 2018 I, 643, Rz. 278 ff.

Bei Entsendungen von Arbeitnehmern ins Inland spielt die HypoTax daher keine Rolle. Steuerpflichtiger Arbeitslohn ist der ausgezahlte Nettolohn. Dieser ist jedoch auf einen steuerpflichtigen Bruttolohn hochzurechnen. Hat der Arbeitnehmer etwaige Steuererstattungen an den Arbeitgeber weiterzuleiten, liegt regelmäßig negativer Arbeitslohn im Jahr der Rückzahlung vor.

Beispiel 8:

Ein im DBA-Ausland ansässiger Arbeitnehmer wird von seinem ausländischen Arbeitgeber nach Deutschland entsandt. Der Arbeitnehmer wird für eine im Inland ansässige Betriebsstätte des ausländischen Arbeitgebers tätig oder übernimmt die Funktion eines ständigen Vertreters i. S. des § 13 AO. Der Arbeitgeber hat ihm für den Entsendungszeitraum unter Berücksichtigung einer fiktiven ausländischen Steuer von 10.000 € einen Nettoarbeitslohn von 45.000 € zugesagt. Das Besteuerungsrecht für den Arbeitslohn in diesem Zeitraum steht Deutschland zu.

Der Nettoarbeitslohn i. H. v. 45.000 € ist in beiden Fällen unter Berücksichtigung der tatsächlichen inländischen Steuerbelastung im Jahr der Zahlung auf einen Bruttoarbeitslohn hochzurechnen.

Von dem vorstehend dargestellten System zu unterscheiden sind Treuhandmodelle, bei denen die Arbeitnehmer freiwillig Beiträge in ein gemeinsames Treuhandvermögen leisten, ohne dass der Arbeitgeber eine Zuschuss- oder Insolvenzpflicht hat und aus diesem Treuhandvermögen die ausländischen Steuern beglichen werden. In diesen Fällen gelten die in das gemeinsame Treuhandvermögen (sog. **Steuertopf**) von den Arbeitnehmern eingebrachten Beträge, die aus dem geschuldeten Arbeitslohn finanziert werden, als sog. Einkommensverwendung. Denn der Arbeitnehmer hat mit der Einbringung der Beträge Rechtsansprüche gegenüber einem fremden Dritten (Treuhandvermögen) erworben. Damit führen die eingebrachten Beträge nicht zu einer Minderung des Bruttoarbeitslohnes. Die Aufteilung des ungekürzten Bruttoarbeitslohnes in einen steuerpflichtigen und steuerfreien Teil erfolgt nach allgemeinen Grundsätzen. Im Gegenzug bewirkt die Finanzierung der anfallenden Steuer im Ausland oder in Deutschland aus dem Treuhandvermögen keinen Zufluss von Arbeitslohn.

14 Werbungskostenabzug/steuerfreie Arbeitgebererstattungen

Da Nettolohnvereinbarungen hauptsächlich mit ausländischen Arbeitnehmern abgeschlossen werden, treten bestimmte Sachverhalte im Hinblick auf einen Abzug von Werbungskosten bzw. steuerfreie Arbeitgebererstattungen häufig auf.

14.1 Unterkunftskosten und Verpflegungsmehraufwendungen

Bei den Kosten für Unterbringung und den Verpflegungsmehraufwendungen ist zu differenzieren, ob der ausländische Arbeitnehmer im Inland bis einschließlich 2013 eine **regelmäßige Arbeitsstätte** und ab 2014 eine erste Tätigkeitsstätte hat oder eine **vorübergehende berufliche Auswärtstätigkeit** vorliegt.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Werden Arbeitnehmer von ihrem Arbeitgeber (z. B. ausländische Muttergesellschaft) vorübergehend an ein verbundenes Unternehmen (z. B. inländische Tochtergesellschaft) entsandt, sind zwei Fallgestaltungen zu unterscheiden:

I. Das mit dem bisherigen Arbeitgeber abgeschlossene Beschäftigungsverhältnis ruht für die Dauer der Entsendung zum verbundenen Unternehmen. Dieses schließt mit dem Arbeitnehmer für die Dauer der Entsendung einen eigenständigen Arbeitsvertrag ab.

1. Rechtslage bis einschließlich Kalenderjahr 2013

Mit Urteil vom 10.04.2014 (BStBl 2014 II, 804) hat der BFH – entgegen der früheren Auffassung der Finanzverwaltung – entschieden, dass ein Arbeitnehmer, der zunächst für drei Jahre und mit mehrmaliger Verlängerung zweieinhalb weitere Jahre zu einer Tochtergesellschaft ins Ausland entsandt worden ist, dort auch dann keine regelmäßige Arbeitsstätte begründet, wenn er mit dem ausländischen Unternehmen für die Dauer des Entsendungszeitraums einen eigenständigen unbefristeten Arbeitsvertrag abgeschlossen hat. Dieses wird damit begründet, dass der Arbeitnehmer aufgrund der Befristung des Auslandseinsatzes in der Entsendevereinbarung und dem Fortbestehen seines – wenn auch ruhenden – inländischen Arbeitsverhältnisses bei der ausländischen Tochtergesellschaft nicht dauerhaft, sondern nur vorübergehend tätig gewesen ist. Die Urteilsgrundsätze sind bis einschließlich Kalenderjahr 2013 allgemein anzuwenden.

Die Aufwendungen, die dem Arbeitnehmer durch die Tätigkeit beim aufnehmenden Unternehmen entstehen, sind als Reisekosten abzugsfähig (vgl. dazu Tz. 14.1.2).

2. Rechtslage ab Kalenderjahr 2014

Ab dem Kalenderjahr 2014 ist das oben genannte BFH-Urteil vom 10.04.2014 überholt (Rz. 21 des ergänzten BMF-Schreibens zur Reform des steuerlichen Reisekostenrechts ab 01.01.2014 vom 24.10.2014).

Im Gegensatz zur Rechtslage bis 2013 ist ab 2014 gesetzlich geregelt, unter welchen Voraussetzungen die für das Vorliegen einer ersten Tätigkeitsstätte erforderliche **dauerhafte** Zuordnung zu einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung durch den Arbeitgeber bzw. eine **dauerhafte** Tätigkeit an einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung vorliegt.

Nach § 9 Abs. 4 Satz 3 EStG ist insbesondere dann davon auszugehen, dass eine vom Arbeitgeber vorgenommene Zuordnung des Arbeitnehmers zu einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung **dauerhaft** ist, wenn der Arbeitnehmer

- unbefristet (dazu gehört auch „bis auf Weiteres"),
- für die Dauer des Dienstverhältnisses oder
- über einen Zeitraum von mehr als 48 Monaten

dort tätig werden soll.

Hat der Arbeitgeber den Arbeitnehmer keiner ortsfesten betrieblichen Einrichtung dauerhaft zugeordnet oder ist die vorgenommene Zuordnung nicht eindeutig, ist nach § 9 Abs. 4 Satz 4 EStG erste Tätigkeitsstätte die ortsfeste betriebliche Einrichtung, an der der Arbeitnehmer **dauerhaft**

- typischerweise arbeitstäglich oder
- je Arbeitswoche zwei volle Arbeitstage oder mindestens ein Drittel seiner vereinbarten Arbeitszeit
- werden soll.

Wird der entsandte Arbeitnehmer im Rahmen eines eigenständigen Arbeitsvertrages beim aufnehmenden Unternehmen tätig, liegt – auch lohnsteuerlich – ein eigenständiges Dienstverhältnis vor. Im Rahmen dieses Dienstverhältnisses ist nach dem insoweit eindeutigen Wortlaut des § 9

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Abs. 4 EStG auch die erste Tätigkeitsstätte zu bestimmen. Folglich hat der entsandte Arbeitnehmer aufgrund des Arbeitsvertrages mit dem aufnehmenden Unternehmen eine erste Tätigkeitsstätte, wenn er von diesem einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung dauerhaft zugeordnet worden ist (Rz 21 des ergänzten BMF-Schreibens zur Reform des steuerlichen Reisekostenrechts ab 1.1.2014 vom 24.10.2014). Liegt keine dauerhafte Zuordnung des Arbeitnehmers zu einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung durch das aufnehmende Unternehmen vor, hat der entsandte Arbeitnehmer im Rahmen des Dienstverhältnisses mit dem aufnehmenden Unternehmen eine erste Tätigkeitsstätte, wenn die oben genannten quantitativen Voraussetzungen des § 9 Abs. 4 Satz 4 EStG hinsichtlich einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung erfüllt sind (Rz 23 des ergänzten BMF-Schreibens zur Reform des steuerlichen Reisekostenrechts ab 01.01.2014 vom 24.10.2014).

Hat der Arbeitnehmer im Rahmen des Dienstverhältnisses mit dem aufnehmenden Unternehmen eine erste Tätigkeitsstätte, können die durch die Tätigkeit für das aufnehmende Unternehmen entstehenden Aufwendungen nur berücksichtigt werden, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung erfüllt sind (R 9.11 LStR). Zu den im Rahmen der doppelten Haushaltsführung zu berücksichtigenden Unterkunftskosten bzw. Verpflegungsmehraufwendungen vgl. Tz. 14.1.1.

II. Der Arbeitgeber entsendet den Arbeitnehmer im Rahmen des bestehenden Beschäftigungsverhältnisses vorübergehend an das aufnehmende verbundene Unternehmen. Der Arbeitnehmer wird bei diesem ausschließlich auf Grundlage der Entsendung durch den Arbeitgeber tätig, mit dem aufnehmenden Unternehmen wird kein Arbeitsvertrag abgeschlossen.

Der Arbeitnehmer begründet durch die vorübergehende Entsendung bis 2013 keine regelmäßige Arbeitsstätte bei dem aufnehmenden Unternehmen (R 9.4 Abs. 3 Satz 4 LStR 2013; vgl. auch Verfügung der OFDen Rheinland und Münster vom 29.03.2012) und ab 2014 keine erste Tätigkeitsstätte. Die durch die Tätigkeit beim aufnehmenden Unternehmen entstehenden Aufwendungen sind nach den Grundsätzen der Auswärtstätigkeit zu behandeln (vgl. dazu Tz. 14.1.2).

14.1.1 Regelmäßige Arbeitsstätte bis einschließlich 2013/erste Tätigkeitsstätte ab 2014 am Tätigkeitsort: doppelte Haushaltsführung

Wird der entsandte Arbeitnehmer bis einschließlich 2013 an einer regelmäßigen Arbeitsstätte und ab 2014 an einer ersten Tätigkeitsstätte im Inland tätig, kann für die dadurch entstehenden Aufwendungen lediglich eine Berücksichtigung im Rahmen der doppelten Haushaltsführung in Betracht kommen. Mehraufwendungen aufgrund einer doppelten Haushaltsführung können nur berücksichtigt werden, soweit sie notwendig sind (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 1 EStG). Diese Einschränkung dient dem Ausschluss von überhöhten Werbungskosten (BFH-Urteil vom 16.03.1979 – VI R 126/78 – BStBl 1979 II S. 473).

Bis einschließlich 2013 sind Unterkunftskosten am Beschäftigungsort notwendig i. S. von § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 1 EStG, wenn sie den Durchschnittsmietzins einer 60 qm-Wohnung am Beschäftigungsort nicht überschreiten (BFH-Urteil vom 09.08.2007 – VI R 10/06 – BStBl 2007 II, 820). Sind die Mietkosten des Steuerpflichtigen höher, sind die entsprechenden Kosten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung lediglich anteilig zum Abzug zuzulassen, da sie – soweit sie den Durchschnittsmietzins einer 60 qm-Wohnung übersteigen – Kosten der privaten Lebensführung darstellen (§ 12 Nr. 1 Satz 1 EStG).

Ab 2014 ist zu unterscheiden, ob die Wohnung am Beschäftigungsort im Ausland oder im Inland liegt.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Liegt die Wohnung im Ausland, sind – wie bis einschließlich 2013 – Mietaufwendungen höchstens mit dem Betrag abzugsfähig, der für die Anmietung einer nach Lage und Ausstattung durchschnittlichen 60 qm großen Wohnung angefallen wäre.

Liegt die Wohnung im Inland, können die tatsächlichen Aufwendungen für die Nutzung der Unterkunft, höchstens bis zu 1.000 € im Monat, berücksichtigt werden. Dieses gilt auch, wenn der Arbeitnehmer die Wohnung nicht alleine, sondern zusammen mit Familienangehörigen nutzt (Rz. 102 des ergänzten BMF-Schreibens zur Reform des steuerlichen Reisekostenrechts ab 01.01.2014 vom 24.10.2014). Der Höchstbetrag von 1.000 € umfasst nach Verwaltungsauffassung sämtliche entstehenden Aufwendungen wie Miete, Betriebskosten, Kosten der laufenden Reinigung und Pflege der Zweitwohnung, AfA für notwendige Einrichtungsgegenstände (ohne Arbeitsmittel), Zweitwohnungsteuer, Rundfunkbeitrag, Miet- oder Pachtgebühren für KfZ-Stellplätze, die vom Arbeitnehmer selbst getragen werden. Auch Kosten für einen separat angemieteten Garagenstellplatz sind in den Höchstbetrag einzubeziehen (Rz. 104 des ergänzten BMF-Schreibens zur Reform des steuerlichen Reisekostenrechts ab 01.01.2014 vom 24.10.2014).

Nach dem Urteil des FG Düsseldorf vom 14.03.2017, EFG 2017, 721, Revision anhängig unter Az. VI R 18/17, begrenzt der monatliche Höchstbetrag von 1.000 € dagegen ausschließlich den Abzug der Miet- und Betriebskosten für die Zweitwohnung. Notwendige Aufwendungen für die Einrichtung der Zweitwohnung seien daher in tatsächlich angefallener Höhe als sonstige durch die doppelte Haushaltsführung veranlasste Werbungskosten abzugsfähig. Einsprüche, in denen auf das Revisionsverfahren verwiesen wird, ruhen insoweit nach § 363 Abs. 2 Satz 2 AO.

Mietet der Arbeitnehmer am Beschäftigungsort eine Zweitwohnung an, die zukünftig als einzige Familienwohnung genutzt werden soll, und nutzt er diese zunächst alleine, weil seine Familie erst später umzieht, können die doppelten Mietzahlungen wie folgt als Umzugskosten berücksichtigt werden (BFH-Urteil vom 13.07.2011 – VI R 2/11, BStBl 2012 II, 104):

Ab dem Tag der Kündigung der ursprünglichen Familienwohnung bis zum Einzug der übrigen Familienmitglieder in die neue Wohnung sind die Mietzahlungen für die neue Wohnung als Umzugskosten abzugsfähig. Die Regelungen zur Berücksichtigung von Unterkunftskosten bei einer doppelten Haushaltsführung sind insoweit nicht anzuwenden.

Ab dem Tag des Einzugs der übrigen Familienmitglieder sind die Mietzahlungen für die ursprüngliche Familienwohnung als Umzugskosten zu berücksichtigen, längstens bis zum Ablauf der Kündigungsfrist des alten Mietverhältnisses.

Das Vorliegen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung setzt u. a. voraus, dass der Arbeitnehmer außerhalb des Ortes, an dem er einen eigenen Hausstand unterhält und sich sein Lebensmittelpunkt befindet, beschäftigt ist und auch am Beschäftigungsort übernachtet. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen liegt bei einem verheirateten Arbeitnehmer grundsätzlich an dem Ort, an dem auch sein Ehepartner und seine minderjährigen Kinder wohnen. In der Regel verlagert sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen an den Beschäftigungsort, mit der Folge, dass die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung nicht mehr vorliegen, wenn der Arbeitnehmer am Beschäftigungsort mit seiner Familie in eine familiengerechte Wohnung einzieht, auch wenn die frühere Familienwohnung beibehalten und zeitweise noch genutzt wird (vgl. BFH-Urteil vom 08.10.2014 – VI R 16/14, BStBl 2015 II, 511; BFH-Beschluss vom 01.02.2012 – VI B 88/11 – BFH/NV 2012, 945).

Die dem Arbeitnehmer im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung tatsächlich entstandenen, beruflich veranlassten Mehraufwendungen für Verpflegung sind unter den Voraussetzungen des § 9 Abs. 4a Satz 12 und 13 EStG mit den dort genannten Pauschbeträgen anzusetzen.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

14.1.2 Keine regelmäßige Arbeitsstätte bis einschließlich 2013/keine erste Tätigkeitsstätte ab 2014 am Tätigkeitsort: Reisekosten

Hat der vorübergehend ins Inland entsandte Arbeitnehmer im Inland bis einschließlich 2013 keine regelmäßige Arbeitsstätte und ab 2014 keine erste Tätigkeitsstätte, sind für die durch die Tätigkeit im Inland entstehenden Aufwendungen die Grundsätze der **Auswärtstätigkeit** anzuwenden.

Für die Berücksichtigung von Unterbringungskosten und Verpflegungsmehraufwendungen gilt dabei Folgendes:

Aufgabe der bisherigen Wohnung

Unterhält der Arbeitnehmer seine **einzige Wohnung** am neuen Beschäftigungsort, handelt es sich bei den Unterbringungskosten um Aufwendungen für die private Lebensführung (§ 12 Nr. 1 Satz 1 EStG). Aufwendungen für das Unterhalten einer Wohnung, die den Mittelpunkt der Lebensführung eines Steuerpflichtigen darstellt, sind bereits durch den Grundfreibetrag abgegolten (vgl. auch Beschluss des Großen Senats des BFH vom 21.09.2009, Az. GrS 1/06 unter C III 4a). Dies gilt auch in den Fällen, in denen der Arbeitnehmer über die bisherige Wohnung während der Dauer der Entsendung nicht jederzeit verfügen kann (z. B., weil sie vermietet ist).

Die Unterbringungskosten können daher nicht als Werbungskosten abgezogen bzw. vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden.

Für die Ermittlung der abzugsfähigen/steuerfrei erstattungsfähigen Verpflegungsmehraufwendungen ist die Abwesenheitsdauer von der Wohnung am Beschäftigungsort maßgebend. Die Dreimonatsfrist ist zu beachten (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 5 EStG i. d. F. bis einschließlich 2013, § 9 Abs. 4a Satz 6 EStG i. d. F. ab 2014).

Keine Aufgabe der bisherigen Wohnung

Behält der Arbeitnehmer seine bisherige Wohnung bei, die ihm jederzeit zur Verfügung steht, und unterhält er am neuen Beschäftigungsort eine weitere Wohnung, können die beruflich veranlassten Unterbringungskosten als Werbungskosten abgezogen bzw. vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden (R 9.7 LStR). Den Arbeitnehmer trifft die Feststellungslast dafür, dass die bisherige Wohnung nicht aufgegeben wurde.

Erstreckt sich die Entsendung aufgrund von Verlängerungen über einen Zeitraum von mehr als 48 Monaten, ist zu berücksichtigen, dass Unterkunftskosten ab 2014 nach Ablauf von 48 Monaten einer längerfristigen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte, die nicht erste Tätigkeitsstätte ist, nur noch bis zur Höhe des Betrages berücksichtigt werden können, der im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung zu berücksichtigen wäre (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a Satz 4 EStG i. d. F. ab 2014). Bei einer Entsendung nach Deutschland können die tatsächlichen Aufwendungen für die Unterkunft am Tätigkeitsort nach Ablauf von 48 Monaten daher höchstens noch bis zur Höhe von 1.000 € im Monat als Werbungskosten abgezogen oder vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 EStG i. d. F. ab 2014, vgl. auch Rz. 118 bis 122 des ergänzten BMF-Schreibens zur Reform des steuerlichen Reisekostenrechts ab 01.01.2014 vom 24.10.2014). Der Höchstbetrag von 1.000 € umfasst nach Verwaltungsauffassung sämtliche entstehenden Aufwendungen wie Miete, Betriebskosten, Kosten der laufenden Reinigung und Pflege der Zweitwohnung, AfA für notwendige Einrichtungsgegenstände (ohne Arbeitsmittel), Zweitwohnungsteuer, Rundfunkbeitrag, Miet- oder Pachtgebühren für Kfz-Stellplätze, die vom Arbeitnehmer selbst getragen werden. Auch Kosten für einen separat angemieteten Garagenstellplatz sind in den Höchstbetrag einzubeziehen (Rz. 104 des ergänzten BMF-Schreibens zur Reform des steuerlichen Reisekostenrechts ab 01.01.2014 vom 24.10.2014). Nach dem Urteil des FG Düsseldorf vom 14.03.2017, EFG 2017, 721, Revision anhängig unter Az. VI R 18/17, begrenzt der monatliche Höchstbetrag von 1.000 € dagegen ausschließlich den Abzug der Miet- und Betriebskosten für die Zweitwohnung. Notwendige

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Aufwendungen für die Einrichtung der Zweitwohnung seien daher in tatsächlich angefallener Höhe als sonstige durch die doppelte Haushaltsführung veranlasste Werbungskosten abzugsfähig.

Bei einer Entsendung in das Ausland können die tatsächlichen Kosten für die Unterkunft am Tätigkeitsort nach Ablauf von 48 Monaten dagegen höchstens mit dem Betrag berücksichtigt werden, der bei Anmietung einer nach Lage und Ausstattung durchschnittlichen 60 qm großen Wohnung am Ort der auswärtigen Tätigkeitsstätte angefallen wäre (Rz. 119 des ergänzten BMF-Schreibens zur Reform des steuerlichen Reisekostenrechts ab 01.01.2014 vom 24.10.2014). Wird die Wohnung am Beschäftigungsort auch von Familienmitgliedern des Arbeitnehmers genutzt, sind die Aufwendungen für die Wohnung in einen beruflich und einen privat veranlassten Anteil aufzuteilen. Entscheidend ist, welche Mehrkosten durch die privat veranlasste Unterbringung der Familie gegenüber der ausschließlichen Unterbringung des Arbeitnehmers entstehen. Der Aufteilungsmaßstab kann im Wege einer ermessensgerechten Schätzung erfolgen, wobei eine Aufteilung der Kosten nach Köpfen nicht zu einem sachgerechten Ergebnis führen dürfte.

Bis einschließlich 2013 bestehen keine Bedenken, aus Vereinfachungsgründen die bis 2013 geltende „60 qm-Regelung" (vgl. Tz. 14.1.1) der doppelten Haushaltsführung anzuwenden, wobei jedoch keine Beschränkung auf den ortsüblichen Durchschnittsmietzins erfolgen darf, sondern die tatsächlich entstehenden Aufwendungen zugrunde zu legen sind.

Ab 2014 kann in Fällen, in denen die monatlichen Kosten für eine Unterkunft im Inland den Betrag von 1.000 € nicht übersteigen, aus Vereinfachungsgründen – entsprechend den Regelungen für Unterkunftskosten bei einer längerfristigen Tätigkeit von mehr als 48 Monaten (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a Satz 4 EStG) – davon ausgegangen werden, dass die Aufwendungen ausschließlich beruflich veranlasst sind. Betragen die monatlichen Unterkunftskosten am inländischen Beschäftigungsort mehr als 1.000 € oder liegt die Wohnung im Ausland (Entsendung ins Ausland), können nur die beruflich veranlassten, allein auf den Arbeitnehmer entfallenden Unterkunftskosten berücksichtigt werden; dazu kann die ortsübliche Miete für eine nach Lage und Ausstattung durchschnittliche Wohnung am Ort der auswärtigen Tätigkeitsstätte mit einer Wohnfläche bis zu 60 qm als Vergleichsmaßstab herangezogen werden (Rz 117 des ergänzten BMF-Schreibens zur Reform des steuerlichen Reisekostenrechts ab 01.01.2014 vom 24.10.2014).

Zur Frage, welcher Aufteilungsmaßstab anzuwenden ist, wenn die Wohnung am Beschäftigungsort auch von Familienmitgliedern des Arbeitnehmers genutzt wird, ist unter dem Az. VI R 55/16 ein Revisionsverfahren gegen das Urteil des FG Niedersachsen vom 30.10.2015, EFG 2016, 803, anhängig. Einsprüche, in denen auf das Revisionsverfahren verwiesen wird, ruhen insoweit nach § 363 Abs. 2 Satz 2 AO.

Beispiel 9:

Ein für 3 Jahre nach Deutschland entsandter Arbeitnehmer wohnt mit seiner Ehefrau und zwei Kindern in einer 150 qm großen Mietwohnung am auswärtigen Beschäftigungsort. Die Aufwendungen betragen monatlich 1.050 € (7 €/qm). Der Durchschnittsmietzins für eine 60 qm große Wohnung beträgt 5 €/qm.

Rechtslage bis einschließlich 2013:

Von den 150 qm können 60 qm als beruflich veranlasst und der darüber hinausgehende Anteil als privat veranlasst geschätzt werden mit der Folge, dass 420 € (7 € × 60 qm) als Werbungskosten abgezogen bzw. vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden können.

Rechtslage ab 2014

Da die monatlichen Unterkunftskosten 1.000 € übersteigen, können nur die Unterkunftskosten berücksichtigt werden, die ausschließlich durch die Nutzung des Arbeitnehmers verursacht wer-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

den. Soweit kein anderer nachvollziehbarer Aufteilungsmaßstab beantragt wird, können die anteiligen beruflich veranlassten Aufwendungen, die als Werbungskosten abgezogen bzw. vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden können, auf 300 € (5 € × 60 qm) geschätzt werden.

Für die Ermittlung der abzugsfähigen/steuerfrei erstattungsfähigen Verpflegungsmehraufwendungen ist auf die Abwesenheitsdauer von der bisherigen Wohnung (nicht von der Wohnung am Beschäftigungsort) abzustellen. Die Dreimonatsfrist ist zu beachten (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 5 EStG i. d. F. bis 2013, § 9 Abs. 4a Satz 6 EStG i. d. F. ab 2014).

14.2 Umzugskosten

14.2.1 Grundsätzliches

Die durch einen beruflich veranlassten Wohnungswechsel entstandenen Aufwendungen sind Werbungskosten (§ 9 Abs. 1 Satz 1 EStG; R 9.9 Abs. 1 LStR).

Dabei können die tatsächlichen Umzugskosten ohne weitere Prüfung bis zur Höhe der Beträge als Werbungskosten abgezogen werden, die nach dem Bundesumzugskostenrecht als Umzugskostenvergütung höchstens gezahlt werden können (R 9.9 Abs. 2 LStR).

Dies gilt jedoch nicht für Aufwendungen für die Anschaffung von klimabedingter Kleidung und Wohnungsausstattung nach den §§ 18, 21 AUV (§§ 11, 12 AUV a. F.), für die ein Werbungskostenabzug grundsätzlich ausgeschlossen ist (H 9.9 – Höhe der Umzugskosten LStH).

14.2.3 Umzugskosten bei doppelter Haushaltsführung

Zu beachten ist, dass die Pauschalen für sonstige Umzugsauslagen nach § 10 BUKG und § 18 AUV nur berücksichtigt werden dürfen, wenn der Arbeitnehmer mit dem Umzug auch seinen Lebensmittelpunkt verlegt (BFH-Urteil vom 29.01.1988 – VI R 192/84 – BFH/NV 1988 S. 367). Da dies bei der Begründung einer doppelten Haushaltsführung nicht geschieht, können damit zusammenhängende sonstige Umzugsauslagen nur in nachgewiesener Höhe als Werbungskosten berücksichtigt werden (R 9.11 Abs. 9 Satz 2, 3 LStR). Das gilt sowohl für den Umzug des Arbeitnehmers in das Inland anlässlich der Begründung einer doppelten Haushaltsführung, als auch für den Rückumzug in das Ausland anlässlich der Beendigung der doppelten Haushaltsführung.

14.2.4 Erstattung von Umzugskosten durch den Arbeitgeber

Die Erstattung der Umzugskosten durch den Arbeitgeber ist nach § 3 Nr. 16 EStG steuerfrei, soweit keine höheren Beträge erstattet werden, als der Arbeitnehmer als Werbungskosten geltend machen könnte (R 9.9 Abs. 3 LStR).

Bei ins Inland entsandten Arbeitnehmern werden die Kosten für einen beruflich veranlassten Umzug regelmäßig in vollem Umfang vom Arbeitgeber übernommen, so dass den Arbeitnehmern keine durch den Umzug veranlassten, von ihnen selbst zu tragenden Aufwendungen mehr verbleiben. Ein Werbungskostenabzug ist insoweit nach § 3c Abs. 1 EStG ausgeschlossen (R 9.9 Abs. 2 Satz 5 LStR).

Im Einzelfall ist daher zu ermitteln, in welchem Umfang dem Steuerpflichtigen Umzugskosten durch seinen Arbeitgeber erstattet worden sind. Darüber hinaus ist ein Werbungskostenabzug – ggf. in Höhe der o. a. Pauschbeträge für sonstige Umzugsauslagen nach § 10 BUKG bzw. § 18 AUV – nur zuzulassen, wenn ersichtlich ist, dass dem Steuerpflichtigen auch tatsächlich Umzugskosten entstanden sind, die durch die Arbeitgeberleistungen nicht bereits abgedeckt sind.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Bei Lohnsteuer-Außenprüfungen bietet sich die Fertigung entsprechenden Kontrollmaterials an.

14.2.21 Umzugskostenpauschalen

Das Bundesumzugskostengesetz (BUKG)1 bzw. die Auslandsumzugskostenverordnung (AUV)2, sehen die Erstattungsfähigkeit von bestimmten Umzugskostenpauschalen vor (§ 10 BUKG, §§ 18 ff. AUV). In diesen Vorschriften geht der Gesetzgeber davon aus, dass sonstige Umzugskosten bei jedem Umzug in einer bestimmten Höhe entstehen, die den im Gesetz für den Einzelfall vorgesehenen Betrag der Pauschvergütung rechtfertigen. Die Höhe der danach als Werbungskosten abziehbaren Pauschbeträge ergibt sich

- für Umzüge ab 01.08.2011 aus dem BMF-Schreiben vom 05.07.2011, BStBl 2011 I, 736,
- für Umzüge ab 01.01.2012 aus dem BMF-Schreiben vom 23.02.2012, BStBl 2012 I, 262,
- für Umzüge ab 01.03.2012 aus dem BMF-Schreiben vom 01.10.2012, BStBl 2012 I, 942,
- für Umzüge ab 01.03.2014 aus dem BMF-Schreiben vom 06.10.2014, BStBl 2014 I, 1342,
- für Umzüge ab 01.03.2016 und ab 01.02.2017 aus dem BMF-Schreiben vom 18.10.2016, BStBl 2016 I, 1147

Ein Umzug aus Anlass der Einstellung, Versetzung oder Abordnung vom Ausland ins Inland ist kein **Auslandsumzug** (§ 13 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 BUKG). Allerdings können im Wege der Schätzung die Pauschalen nach AUV für lediglich beruflich bedingte Umzugskosten herangezogen werden (BFH-Urteil vom 06.11.1986 – VI R 135/85 – BStBl 1987 II, 188).

Ein **Rückumzug** des Arbeitnehmers in das Ausland ist nur beruflich veranlasst und ein Werbungskostenabzug für pauschale Umzugsauslagen nach § 18 AUV (§ 10 AUV a. F.) nur zulässig, wenn der Arbeitnehmer für eine von vornherein befristete Tätigkeit in das Inland versetzt worden war (vgl. H 9.9 „Rückumzug ins Ausland" LStH; BFH-Urteil vom 04.12.1992 – VI R 11/92 – BStBl 1993 II, 722).

Bei Arbeitnehmern, die ihren Lebensmittelpunkt in das Inland verlegt hatten3, sind die Pauschalen beim Rückumzug grundsätzlich nach § 18 Abs. 2, 3 AUV (§ 10 Abs. 1 und 2 AUV a. F.) zu bemessen und nach § 18 Abs. 4 AUV (§ 10 Abs. 4 AUV a. F.) auf 80 % zu begrenzen (BFH-Urteil vom 04.12.1992 – VI R 11/92 – BStBl 1993 II, 722). Ungeachtet der Verlegung ihres Lebensmittelpunkts – z. B. wegen Mitnahme der Familie – werden einige Arbeitnehmer in ihre eingerichtete Wohnung zurück umziehen, die sie während der von vornherein befristeten Inlandstätigkeit im Ausland beibehalten haben. Da mithin am Wohnort im Heimatland keine Wohnung eingerichtet, sondern eine mit den notwendigen Möbeln und sonstigen Haushaltsgegenständen ausgestattete Wohnung bezogen wird, richtet sich die Höhe der Umzugskostenpauschale nach § 18 Abs. 6 AUV, d. h. es sind 25 % der Beträge nach § 18 Abs. 2 und 3 für den Arbeitnehmer und die Person nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 oder Nr. 2 anzusetzen (§ 10 Abs. 5 AUV a. F.: das Zweifache der Beträge nach § 10 Abs. 4 BUKG). Die Pauschale nach § 18 Abs. 8 AUV (§ 10 Abs. 7 AUV a. F.) ist in diesen Fällen nicht zu gewähren, weil nicht davon auszugehen ist, dass sich in der beibehaltenen Wohnung im Ausland hinsichtlich Stromversorgung, Elektrogeräte oder Fernsehnorm etwas geändert hat (vgl. Urteil des FG Düsseldorf vom 07.09.2004 – 3 K 5337/02 E, n. v. – rkr.).

Die Pauschbeträge für Auslandsumzüge sind in Schönfeld/Plenker, Lexikon für das Lohnbüro, Stichwort „Umzugskosten" unter 6. zu finden.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Beispiel 10:

Nach dreijähriger Inlandstätigkeit ziehen der Steuerpflichtige und seine Ehefrau mit ihren zwei Kindern am 02.08.2017 in ihre beibehaltene Wohnung im europäischen Ausland zurück. Steuerfreie Arbeitgeberleistungen für den Rückumzug hat der Steuerpflichtige nicht erhalten.

Lösung:

Da wegen der Verlegung des Lebensmittelpunkts in das Inland keine doppelte Haushaltsführung im steuerlichen Sinne begründet worden war, steht dem Abzug der pauschalen Umzugsauslagen als Werbungskosten nichts im Wege. Sie sind nach § 18 Abs. 6 AUV in folgender Höhe zu berücksichtigen:

für den Arbeitnehmer	25 % von 1.069 €	267,25 €
für den Ehegatten	25 % von 1.015 €	253,75 €
für zwei Kinder	25 % von (2 × 535 € =)	267,50 €
Werbungskostenabzug	=	788,50 €

14.3 Schulgeldzahlungen als Werbungskosten

Es ist bekannt geworden, dass die ins Inland entsandten Arbeitnehmer unter Berufung auf § 9 BUKG bzw. § 22 AUV (§ 8 AUV a. F.) auch Schulgeldzahlungen für den Besuch einer Ergänzungsschule als Werbungskosten geltend machen.

Als Werbungskosten sind aber lediglich die notwendigen Auslagen für einen umzugsbedingten **zusätzlichen Unterricht** berücksichtigungsfähig (§ 9 Abs. 2 BUKG, § 22 Abs. 1 AUV). Hierunter fällt z. B. Nachhilfeunterricht, ein Sprachkurs etc., nicht jedoch der obligatorische Besuch allgemeinbildender Schulen.

Hier kann auch der Hinweis auf die für Kinder von Angehörigen des Auswärtigen Dienstes gezahlte Schulbeihilfe (§ 21 Abs. 2 GAD [Gesetz über den Auswärtigen Dienst] i. V. m. der dazu ergangenen Verwaltungsvorschrift, GMBI 2012, 655) keinen Werbungskostenabzug unter Gleichbehandlungsgrundsätzen begründen. Die entsprechenden Beihilfezahlungen sind Ausdruck der besonderen Fürsorgepflicht des Bundes gegenüber einer besonderen Gruppe von Bediensteten, die von Amts wegen einem häufigen Ortswechsel bzw. dauernden Auslandsaufenthalten ausgesetzt ist. Mit diesem Tatbestand ist die Entsendung ausländischer Arbeitnehmer für eine regelmäßig befristete Zeit in die Bundesrepublik Deutschland nicht vergleichbar.

Schulgeldzahlungen können im Rahmen des § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG als Sonderausgaben abgezogen werden.

Soweit Schuldgeldzahlungen vom Arbeitgeber übernommen werden, handelt es sich um steuerpflichtigen Arbeitslohn.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

15 Behandlung von Sozialversicherungsbeiträgen

15.1 Sozialversicherungspflicht

15.1.1 Grundsatz

Werden Arbeitnehmer auf Weisung ihres ausländischen Arbeitgebers in das Inland entsandt, um hier z. B. eine – befristete – Tätigkeit für eine inländische Tochtergesellschaft auszuüben, ist von den Sozialversicherungsträgern bzw. den örtlichen Einzugsstellen zu prüfen, ob die Arbeitnehmer der inländischen Sozialversicherungspflicht unterliegen. Dabei gelten die Regelungen des deutschen Sozialversicherungsrechts grundsätzlich für alle Personen, die in Deutschland eine Beschäftigung ausüben (Territorialitätsprinzip).

Eine Ausnahme besteht nach § 5 SGB IV – so genannte Einstrahlung – regelmäßig, wenn

- eine Entsendung
- im Rahmen eines im Ausland bestehenden Beschäftigungsverhältnisses erfolgt und
- die Dauer der Beschäftigung im Inland im Voraus zeitlich begrenzt ist.

Vorrangig zu beachten sind abweichende Regelungen des über- und zwischenstaatlichen Rechts (EU-/EWR-Regelungen, bilaterale Abkommen).

15.1.2 EU-/EWR-Regelungen

Auf europäischer Ebene sind die Verordnungen im Bereich der sozialen Sicherheit zu beachten. Das sind vor allem die Verordnung (EG) Nr. 883/2004 und die Verordnung (EG) Nr. 987/2009. Die Verordnung (EG) 883/2004 bestimmt im Wesentlichen den Mitgliedsstaat, dessen Regelungen anzuwenden sind. Die Verordnung (EG) 987/2009 enthält ergänzende Bestimmungen zur Durchführung. Grundsätzlich gelten die Rechtsvorschriften des Beschäftigungsstaates. Eine Ausnahme besteht z. B. bei Entsendung.

Das anzuwendende Sozialversicherungsrecht ändert sich nicht, wenn

- die voraussichtliche Entsendungsdauer nicht mehr als 24 Monate beträgt,
- die arbeitsrechtliche Bindung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer bestehen bleibt,
- eine nennenswerte Tätigkeit des Arbeitgebers im Niederlassungsstaat vorliegt,
- keine Ablösung einer anderen Person gegeben ist.

Zur Bestätigung, welches Sozialversicherungsrecht anwendbar ist, stellt der zuständige Sozialversicherungsträger die Bescheinigung A 1 aus.4

Diese Grundsätze gelten für die EU- und EWR-Staaten sowie die Schweiz. Die Verordnung erfasst alle Zweige der Sozialversicherung.

15.1.3 Bilaterale Sozialabkommen

Außerhalb der EU hat Deutschland mit einer Reihe von Staaten zweiseitige Sozialversicherungsabkommen geschlossen. Eine aktuelle Liste findet sich auf der Internetseite der GKV. Die Abkommen über die soziale Sicherheit erfassen nur einzelne Versicherungszweige.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Beispiel Japan:

Seit dem In-Kraft-Treten des deutsch/japanischen Abkommens über Soziale Sicherheit vom 20.04.1998 (BGBl 1999 II, 876) mit Wirkung vom 01.02.20005[1] besteht bei der Entsendung eines japanischen Arbeitnehmers in das Inland bis zu 60 Monaten Dauer keine inländische Rentenversicherungspflicht. Ist bei konzerninterner Entsendung die inländische Tochtergesellschaft eine juristische Person, die das Arbeitsentgelt zahlt, und ist der Arbeitnehmer in den Betrieb dieser Gesellschaft eingegliedert, kann auf Antrag für einen Zeitraum von insgesamt 96 Monaten Versicherungsfreiheit gewährt werden.
Für die Arbeitslosenversicherung gilt die rentenversicherungsrechtliche Beurteilung entsprechend. Für die Kranken- und Pflegeversicherung hingegen gelten diese Ausnahmeregelungen nicht.

Beispiel USA:

Das Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika über Soziale Sicherheit vom 07.01.1976 (BGBl 1976 II, 1358) mit Wirkung vom 01.12.1979 bestimmt, dass bis zu 60 Monaten keine inländische Rentenversicherungspflicht für einen US-amerikanischen Arbeitnehmer, der nach Deutschland entsendet wird, besteht. Das deutsch-amerikanische Sozialversicherungsabkommen enthält nur Regelungen zur Rentenversicherung und erfasst damit keine anderen Bereiche der Sozialversicherung.6

15.2 Vorsorgepauschale bei Beitragszahlungen an ausländische Sozialversicherungsträger und Versicherungsunternehmen

Zur Vorsorgepauschale, die im Rahmen des Lohnsteuerabzugsverfahrens berücksichtigt wird, wird auf das BMF-Schreiben vom 26.11.2013 (BStBl 2013 I, 1532) verwiesen.

Danach gilt für den Teilbetrag der **Rentenversicherung** Folgendes: In Fällen, in denen die Verpflichtung besteht, Beiträge zur Alterssicherung an ausländische Sozialversicherungsträger abzuführen, hat der Arbeitgeber bei der Berechnung der Vorsorgepauschale einen Teilbetrag für die Rentenversicherung nur zu berücksichtigen, wenn der abzuführende Beitrag – zumindest teilweise – einen Arbeitnehmeranteil enthält und dem Grunde nach zu einem Sonderausgabenabzug führen kann (§ 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a EStG). Es ist nicht erforderlich, dass die Bundesrepublik Deutschland über das Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union mit dem anderen Staat auf dem Gebiet der Sozialversicherung verbunden oder dass ein Sozialversicherungsabkommen mit dem anderen Staat geschlossen worden ist. Besteht Sozialversicherungspflicht im Inland und parallel im Ausland, bleiben im Lohnsteuerabzugsverfahren die Beiträge an den ausländischen Sozialversicherungsträger unberücksichtigt.

Der Teilbetrag für die **gesetzliche Krankenversicherung** und für die **soziale Pflegeversicherung** ist nur zu berücksichtigen, wenn der Arbeitnehmer Beiträge zur inländischen gesetzlichen Krankenversicherung bzw. sozialen Pflegeversicherung leistet; andernfalls ist für Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge immer die Mindestvorsorgepauschale anzusetzen. Besteht Sozialversicherungspflicht im Inland und parallel im Ausland, bleiben im Lohnsteuerabzugsverfahren die Beiträge an den ausländischen Sozialversicherungsträger unberücksichtigt.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Beitragsbescheinigungen ausländischer Versicherungsunternehmen über private Basiskranken- und Pflege-Pflichtversicherungsbeiträge darf der Arbeitgeber nicht berücksichtigen. Es bleibt insoweit bei der Mindestvorsorgepauschale.

15.3 Beitragsentrichtung durch den Arbeitgeber

Hinsichtlich der steuerlichen Behandlung der Beitragsleistungen gelten folgende Grundsätze:

- Zahlungen des **Arbeitgeberanteils** an die Sozialversicherung des Heimatlandes sind nach § 3 Nr. 62 EStG steuerfrei, wenn sie aufgrund einer nach dem ausländischen Gesetz bestehenden Verpflichtung an den ausländischen Sozialversicherungsträger, der den inländischen Sozialversicherungsträgern vergleichbar ist, geleistet werden (R 3.62 Abs. 1 Satz 2 LStR). Sofern die Leistungen nur auf vertraglicher Grundlage und nicht auf gesetzlicher Verpflichtung beruhen, sind sie nicht steuerfrei (BFH-Urteil vom 18.05.2004 – VI R 11/01 – BStBl 2004 II, 1014).
- Soweit der Arbeitgeber entsprechend der getroffenen Nettolohnabrede den **Beitragsanteil des Arbeitnehmers** übernimmt, liegt hierin ein Zufluss von Arbeitslohn vor (§ 19 EStG).

  Zahlt die ausländische Muttergesellschaft die Sozialversicherungsbeiträge, handelt es sich ebenfalls um Arbeitslohn (ggf. von dritter Seite, § 38 Abs. 1 Satz 3 EStG, R 38.4 Abs. 2 LStR).

Soweit Arbeitnehmer im Wege des Einspruchs gegen eine die Übernahme des Arbeitnehmeranteils als Arbeitslohn berücksichtigende Einkommensteuerfestsetzung geltend machen, sie unterlägen nicht der inländischen Sozialversicherungspflicht, ist hierüber in Abstimmung mit der örtlich zuständigen Einzugsstelle zu entscheiden.

15.4 Erstattung von Sozialversicherungsbeiträgen

Wird die inländische Sozialversicherungspflicht durch Rückkehr der Arbeitnehmer in ihr Heimatland beendet, kann der Beitragsanteil der Arbeitnehmer zur Rentenversicherung auf Antrag nach einer Wartefrist von 24 Monaten unter bestimmten Voraussetzungen erstattet werden (§ 210 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 SGB VI).

Der Rückzahlung dieser – ursprünglich zu Recht abgeführten – Beiträge kommt keine Rückwirkung auf die steuerliche Behandlung der Beitragszahlungen im Jahr ihrer Entrichtung zu, so dass für diese Veranlagungs- bzw. Lohnzahlungszeiträume rückwirkend keine steuerlichen Konsequenzen zu ziehen sind.

Ist der Arbeitnehmeranteil mit der Folge von Lohnzufluss im Rahmen der Nettolohnabrede entrichtet worden, ist die spätere Erstattung an den Arbeitgeber als Rückzahlung von Arbeitslohn und damit als negative Einnahme aus nichtselbständiger Arbeit des Arbeitnehmers zu behandeln. Auf diese sind die hinsichtlich der steuerlichen Behandlung von Steuererstattungen in Nettolohnfällen entwickelten Grundsätze entsprechend anzuwenden (vgl. Tz. 3).

Ein Abfluss i. S. des § 11 Abs. 2 EStG liegt – anders als bei Steuererstattungen – schon zu dem Zeitpunkt vor, in dem der Sozialversicherungsträger das „wohlverstandene Interesse" des Arbeitnehmers an der Übertragung seiner Erstattungsansprüche anerkennt (Bescheid nach § 53 Abs. 2 Nr. 2 SGB I; vgl. FG Düsseldorf Urteil vom 12.09.2000 – 3 K 8148/97 E – EFG 2001, 429 und FG Düsseldorf Urteil vom 12.08.1998 – 14 K 7438/94 E – EFG 1998, 1678).

Aufgrund der zweijährigen Wartefrist ist es den betroffenen Arbeitnehmern ggf. unmöglich, eine für einen Verlustrücktrag (§ 10d Abs. 1 EStG) rechtzeitige Erstattung zu erhalten. In der insoweit fehlenden Abgestimmtheit der sozialversicherungs- und steuerrechtlichen Vorschriften liegt jedoch keine sachliche Unbilligkeit i. S. des § 163 AO. Der Umstand, dass einerseits Einnahmezuflüsse in dem einen Veranlagungszeitraum eine Steuerbelastung auslösen und andererseits Ausgabe-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

nabflüsse in einem anderen Veranlagungszeitraum ohne steuerliche Auswirkung bleiben, liegt vielmehr im Wesen der Abschnittsbesteuerung (§ 25 Abs. 1 EStG) und dem dabei zu beachtenden Zu- und Abflussprinzip (§ 11 EStG) begründet. Ein systemwidriger Gesetzesüberhang ist hierin nicht zu erkennen (vgl. Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 24.03.1988 – 3 K 229/86 – EFG 1988, 421 unter Hinweis auf BFH-Urteil vom 03.02.1987 – IX R 85/85 – BStBl 1987 II, 492; Urteil des FG Baden-Württemberg vom 22.06.1990 – IX K 20/89 – EFG 1991, 5 unter Bezugnahme auf BFH-Urteile vom 29.06.1982 – VIII R 6/79 – BStBl 1982 II, 755 und vom 22.06.1990 – VI R 162/86 – BFH/NV 1991, 156).

15.5 Betriebliche Altersversorgung

Nach Tz. 36 des BMF-Schreibens vom 06.12.2017 (BStBl 2018 I, 147) ist bei Beiträgen an ausländische betriebliche Altersversorgungssysteme zu entscheiden, ob das ausländische Altersversorgungssystem mit einem Durchführungsweg der betrieblichen Altersversorgung nach dem deutschen Betriebsrentengesetz vergleichbar ist bzw. einem der Durchführungswege als vergleichbar zugeordnet werden kann. Entsprechende Beiträge sind steuerfrei nach § 3 Nr. 63 EStG, wenn

- das ausländische betriebliche Altersversorgungssystem vergleichbar mit dem Pensionsfonds, der Pensionskasse oder der Direktversicherung ist und
- auch die weiteren wesentlichen Kriterien für die steuerliche Anerkennung einer betrieblichen Altersversorgung im Inland erfüllt werden (u. a. Absicherung mindestens eines biometrischen Risikos, enger Hinterbliebenenbegriff, keine Vererblichkeit, begünstigte Auszahlungsformen) und
- die ausländische Versorgungseinrichtung in vergleichbarer Weise den für inländische Versorgungseinrichtungen maßgeblichen Aufbewahrungs-, Mitteilungs- und Bescheinigungspflichten nach dem Einkommensteuergesetz und der Altersvorsorge-Durchführungsverordnung zur Sicherstellung der Besteuerung der Versorgungsleistungen im Wesentlichen nachkommt.

Regelung DBA USA:

Ins Inland entsendete US-amerikanische Arbeitnehmer zahlen häufig Beiträge an ausländische Pensionspläne wie z. B. die sog. **401 (k)-Pensionspläne** (amerikanische Pensionspläne). Die 401 (k)-Pensionspläne sind in den USA sehr verbreitet und häufig in den Einkommensteuererklärungen anzutreffen und im Rahmen der Betragsgrenzen des § 3 Nr. 63 EStG steuerfrei (vgl. Tz. 37 des BMF-Schreibens vom 06.12.2017 (BStBl 2018 I, 147)).

16 Kindergeld

Der Anspruch auf Kindergeld richtet sich nach § 62 EStG.

§ 62 Abs. 2 EStG stellt für nicht freizügigkeitsberechtigte Ausländer aufenthaltsrechtliche Anspruchsvoraussetzungen auf, die zusätzlich zu den Voraussetzungen in § 62 Abs. 1 EStG vorliegen müssen; vgl. dazu DA-KG 2017 A 4, BStBl 2017 I, 1006 ff.

Arbeitnehmer aus Staaten, mit denen zwischenstaatliche Vereinbarungen und Abkommen über soziale Sicherheit bestehen, müssen die Voraussetzungen des § 62 Abs. 2 EStG nicht erfüllen. Entsprechende Abkommen bestehen mit Bosnien und Herzegowina, Kosovo, Marokko, Montenegro, Serbien, Türkei und Tunesien. Zur Höhe des Kindergeldes aufgrund dieser Abkommen vgl. H 31 „Über- und zwischenstaatliche Rechtsvorschriften" EStH 2017.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

17 Zeitliche Anwendung

Diese Verfügung ersetzt die Verfügung der OFD Düsseldorf vom 29.11.2005 – S 2367 A – St 22/St 221 und ist in allen offenen Fällen anzuwenden.

…, …, …, …

Auf diese Anweisung wird Bezug genommen in folgenden Verwaltungsanweisungen:

Fundstelle(n):
NWB GAAAG-94752

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.