



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Nur per E-Mail

Oberste Finanzbehörden
der Länder

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97
10117 Berlin
TEL +49 (0) 30 18 682-
FAX +49 (0) 30 18 682-
E-MAIL
DATUM

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

BEZUG BMF-Schreiben vom 14. März 2017 (BStBl I S. 473)

GZ **IV C 5 - S 2367/23/10001 :001**

DOK **2024/0453676**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Dieses Schreiben ersetzt das BMF-Schreiben vom 14. März 2017 (BStBl I S. 473). Die nachfolgenden Grundsätze sind im Lohnsteuerabzugsverfahren für den laufenden Arbeitslohn anzuwenden, der für einen nach dem 31. Dezember 2023 endenden Lohnzahlungszeitraum gezahlt wird, und für sonstige Bezüge, die nach dem 31. Dezember 2023 zufließen. Bis dahin wird es aus Vereinfachungsgründen auch nicht beanstandet, wenn die Regelung in R 39b.5 Absatz 2 Satz 4 LStR nicht berücksichtigt wird.

Inhaltsübersicht

	Rn.
I. Aufteilung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen	1-24
1. Ermittlung des steuerfreien und des steuerpflichtigen Arbeitslohns	1-3
2. Aufteilung des verbleibenden laufenden Arbeitslohns	4-10
a) Aufteilung nach tatsächlichen Arbeitstagen im gesamten Beschäftigungszeitraum innerhalb eines Kalenderjahres	5

b)	Aufteilung nach tatsächlichen Arbeitstagen im einzelnen Kalendermonat	6
c)	Aufteilung nach pauschal angesetzten Arbeitstagen im gesamten Beschäftigungszeitraum innerhalb eines Kalenderjahres	7-8
d)	Aufteilung nach pauschal angesetzten Arbeitstagen im einzelnen Kalendermonat	9
e)	Abrechnung nach einheitlichen Grundsätzen	10
3.	Ermittlung der Verhältnisse zur Lohnabrechnung	11
4.	Änderung der Verhältnisse	12
5.	Beginn und Beendigung des Dienstverhältnisses während des Kalendermonats	13-14
6.	Zuordnung und Aufteilung von sonstigen Bezügen	15-16
7.	Lohnsteuerberechnung bei einem verkürzten Lohnzahlungszeitraum (sog. Teillohnzahlungszeitraum)	16a-16b
8.	Überprüfung der im Kalenderjahr durchgeführten Lohnabrechnungen	17-20
9.	Zusammenfassendes Beispiel einer ganzjährigen Beschäftigung mit Abrechnung nach den voraussichtlichen tatsächlichen Arbeitstagen im Kalenderjahr und Überprüfung (vgl. Rn. 5)	21
10.	Beispiel für eine nicht ganzjährige Beschäftigung	22-24
10.1	Variante 1: Aufteilung nach den voraussichtlichen tatsächlichen Arbeitstagen des jeweiligen Kalendermonats	23
10.2	Variante 2: Aufteilung nach den voraussichtlichen tatsächlichen Arbeitstagen des gesamten Beschäftigungszeitraums innerhalb eines Kalenderjahres	24
II.	Steuerliche Behandlung von Arbeitnehmereinkünften bei Auslandstätigkeiten (Auslandstätigkeitserlass)	25-26
III.	Anwendung der Regelungen des § 50d Absatz 8 und Absatz 9 EStG sowie der Rückfallklauseln nach DBA	27
IV.	Zahlung des Arbeitslohns in ausländischer Währung	28-29

I. Aufteilung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen

Nach den Rn. 228 ff. des BMF-Schreibens vom 12. Dezember 2023 (BStBl I S. 2179) zur steuerlichen Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) ist der nicht direkt zuordenbare, verbleibende Arbeitslohn nach der Zahl der tatsächlichen Arbeitstage innerhalb eines Erdienungszeitraums aufzuteilen. Nach Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gelten ergänzend zu den Regelungen des BMF-

Schreibens vom 12. Dezember 2023 (BStBl I S. 2179) im Lohnsteuerabzugsverfahren für die Aufteilung des Arbeitslohns nach den DBA in einen steuerfreien und einen steuerpflichtigen Arbeitslohn die nachfolgenden Grundsätze.

In dem hier vorliegenden BMF-Schreiben wird vereinfachend davon ausgegangen, dass der Arbeitslohn monatsweise gezahlt wird. Unabhängig davon ist für die Ermittlung der konkreten Lohnsteuer im Einzelfall der jeweilige Lohnzahlungszeitraum (Tag, Woche, Monat, ggf. Jahr) zu bestimmen.

1. Ermittlung des steuerfreien und des steuerpflichtigen Arbeitslohns

- 1 Zahlt der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer Arbeitslohn, der nach einem DBA teilweise steuerfrei und teilweise steuerpflichtig ist, so hat der Arbeitgeber für den nach § 38 Absatz 3 EStG vorzunehmenden Lohnsteuerabzug zunächst den im jeweiligen Zeitraum, für den im Einzelfall Arbeitslohn gezahlt wird, direkt zuordenbaren Arbeitslohn zu ermitteln und entsprechend als steuerfrei oder steuerpflichtig zu behandeln. Sodann hat der Arbeitgeber den verbleibenden und nicht direkt zuordenbaren Arbeitslohn in einen steuerfreien und einen steuerpflichtigen Teil aufzuteilen.
- 2 Als unmittelbar aufgrund einer konkreten inländischen oder ausländischen Arbeitsleistung direkt zuordenbarer Arbeitslohn kommen z. B. Reisekosten, Überstundenvergütungen, Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit, Auslandszulagen, die Gestellung einer Wohnung im Tätigkeitsstaat und Unterstützungsleistungen für die mitumziehende Familie in Betracht (siehe auch Rn. 227 des BMF-Schreibens vom 12. Dezember 2023, a. a. O.).
- 3 Der Gesamtarbeitslohn abzüglich des direkt zugeordneten Arbeitslohns ist der verbleibende Arbeitslohn. Zum verbleibenden Arbeitslohn gehören z. B. neben den laufenden Vergütungen auch Zusatzvergütungen, die auf die nichtselbständige Arbeit des Arbeitnehmers innerhalb des Erdienungszeitraums entfallen (z. B. sonstige Bezüge wie Weihnachts- und Urlaubsgeld; vgl. Rn. 15 f.).

2. Aufteilung des verbleibenden laufenden Arbeitslohns

- 4 Nach dem BMF-Schreiben vom 12. Dezember 2023 (a. a. O.) ist der nicht direkt zuordenbare, verbleibende Arbeitslohn im Lohnsteuerabzugsverfahren und bei der Veranlagung zur Einkommensteuer stets nach den im In- und Ausland verbrachten tatsächlichen Arbeitstagen innerhalb eines Erdienungszeitraums aufzuteilen. Der für die Aufteilung des laufenden Arbeitslohns maßgebliche Erdienungszeitraum ist in der Regel das Kalenderjahr (siehe Rn. 237 f. des BMF-Schreibens vom 12. Dezember 2023, a. a. O.).

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

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

5 Anhand der am Ende des einzelnen Kalendermonats bekannten Tatsachen (bei vorzeitigen Lohnabrechnungen vgl. auch Rn. 11 und 16) werden im Rahmen einer Prognose die voraussichtlichen tatsächlichen Tage im In- und Ausland ermittelt und ins Verhältnis zu den voraussichtlichen Gesamtarbeitstagen des gesamten Beschäftigungszeitraums innerhalb des Kalenderjahres gesetzt. Die maßgeblichen Tage können dadurch ermittelt werden, dass die möglichen Arbeitstage nach Abzug der bekannten Urlaubstage sowie bereits angefallener Krankheitstage angesetzt werden. Künftige Krankheitstage sind nur dann zu berücksichtigen, wenn sie nach den bekannten Verhältnissen voraussichtlich anfallen werden, z. B. nach Angabe in einer vorliegenden Arbeitsunfähigkeitsbescheinigung. Dieser Aufteilungsmaßstab wird auf den einzelnen Kalendermonat angewandt.

b) Aufteilung nach tatsächlichen Arbeitstagen im einzelnen Kalendermonat

6 Alternativ können die tatsächlichen Arbeitstage des einzelnen Kalendermonats für die Aufteilung des Arbeitslohns herangezogen werden.

c) Aufteilung nach pauschal angesetzten Arbeitstagen im gesamten Beschäftigungszeitraum innerhalb eines Kalenderjahres

7-8 Alternativ können für die Aufteilung des Arbeitslohns pauschal 20 Arbeitstage je Kalendermonat im In- und Ausland angesetzt werden und diese mit den tatsächlichen ausgeübten Arbeitstagen im In- und Ausland ins Verhältnis gesetzt werden. Der pauschale Ansatz der Gesamtarbeitstage verringert sich verhältnismäßig, wenn der Arbeitnehmer typischerweise an weniger als 5 Arbeitstagen in der Kalenderwoche tätig ist (Teilzeitarbeit). Dieser Aufteilungsmaßstab wird auf den einzelnen Kalendermonat angewandt. Ändert sich die Prognose zu den voraussichtlich anfallenden Arbeitstagen im In- und Ausland (z. B. wegen Verlängerung der Entsendung oder einer Erhöhung von Homeoffice-Tagen im Ausland), ist der neu ermittelte Aufteilungsmaßstab ab diesem Kalendermonat anzuwenden; vgl. Rn. 12.

d) Aufteilung nach pauschal angesetzten Arbeitstagen im einzelnen Kalendermonat

Seite 5 Alternativ können auch die pauschal mit 20 angesetzten Gesamtarbeitstage des einzelnen Kalendermonats für die Aufteilung des Arbeitslohns herangezogen werden. Der pauschale Ansatz der Gesamtarbeitstage verringert sich verhältnismäßig, wenn der Arbeitnehmer typischerweise an weniger als 5 Arbeitstagen in der Kalenderwoche tätig ist (Teilzeitarbeit).

e) Abrechnung nach einheitlichen Grundsätzen

10 Innerhalb eines Dienstverhältnisses während des Kalenderjahres darf der Arbeitgeber nur nach einheitlichen Grundsätzen abrechnen. Zwischen den Alternativen a bis d (Rn. 5 bis 9) darf nicht unterjährig gewechselt werden.

3. Ermittlung der Verhältnisse zur Lohnabrechnung

11 Der Zeitpunkt für die Ermittlung der Verhältnisse zur Lohnabrechnung ist der Tag, an dem der Zeitraum endet, für den jeweils der laufende Arbeitslohn gezahlt wird (R 39b.5 Absatz 1 Satz 3 i. V. m. Absatz 2 Satz 1 LStR). Für Lohnzahlungen vor dem Ende des vorgenannten Zeitraums können aus Vereinfachungsgründen die zu diesem Zeitpunkt bekannten Verhältnisse zu Grunde gelegt werden (R 39b.5 Absatz 1 Satz 4 i. V. m. Absatz 2 Satz 1 LStR).

4. Änderung der Verhältnisse

12 Ändert sich die Prognose für die Anzahl der tatsächlichen Arbeitstage in einem folgenden Kalendermonat, ist der neu ermittelte Aufteilungsmaßstab ab diesem Kalendermonat anzuwenden. Die bisher vorgenommenen Lohnabrechnungen können bis zur Überprüfung am Ende des Kalenderjahres oder bei Beendigung des Dienstverhältnisses (vgl. Rn. 17) unverändert bleiben.

5. Beginn und Beendigung des Dienstverhältnisses während des Kalendermonats

13-14 Beim Beginn oder bei einer Beendigung des Dienstverhältnisses im Laufe eines Kalendermonats ist regelmäßig ein verkürzter Lohnzahlungszeitraum zu beachten. Zu den Einzelheiten siehe R 39b.5 Absatz 2 Satz 3 und 4 LStR und H 39b.5 (Teilweise steuerpflichtiger Arbeitslohn im Inland) LStH. Dies gilt unabhängig davon, ob der Arbeitnehmer der unbeschränkten oder der beschränkten Einkommensteuerpflicht unterliegt. Zu Lohnzahlungen vor Ende des Zeitraums, für den jeweils der laufende Arbeitslohn gezahlt wird, vgl. Rn. 11.

6. Zuordnung und Aufteilung von sonstigen Bezügen

§ 56 Kann ein sonstiger Bezug (§ 38a Absatz 1 Satz 3 EStG und R 39b.2 Absatz 2 LStR) entweder dem steuerfreien oder dem steuerpflichtigen Teil direkt zugeordnet werden (z. B. projektbezogene Erfolgsvergütung im Zusammenhang mit einer steuerbefreiten Tätigkeit im Ausland oder Sonderzahlung für eine Tätigkeit im Inland), erfolgt eine vollständige Steuerfreistellung (mit Progressionsvorbehalt) oder eine vollständige Besteuerung im Inland. Ist eine solche Zuordnung nicht möglich (z. B. für Urlaubs- oder Weihnachtsgeld), ist eine Aufteilung im Kalenderjahr nach den vorstehenden Rn. 5 und 7-8 (Anteil an den Gesamtarbeitstagen im Beschäftigungszeitraum des Kalenderjahres) vorzunehmen. Die sonstigen Bezüge sind im Kalenderjahr des Zuflusses nach den Verhältnissen des Erdienungszeitraums aufzuteilen; vgl. Rn. 236 ff. des BMF-Schreibens vom 12. Dezember 2023 (a. a. O.).

16 Maßgeblich für diese Aufteilung sind die dem Arbeitgeber bekannten Tatsachen zum Ende des Kalendermonats des Zuflusses (R 39b.6 Absatz 1 Satz 2 LStR). Aus Vereinfachungsgründen können jedoch auch die im Zeitpunkt der Lohnabrechnung bekannten Tatsachen zu Grunde gelegt werden.

7. Lohnsteuerberechnung bei einem verkürzten Lohnzahlungszeitraum (sog. Teillohnzahlungszeitraum)

16a Bei monatlichen Lohnzahlungen können die zur Umrechnung des Arbeitslohns zur tageweisen Lohnsteuerberechnung maßgeblichen Tage (sog. Steuertage) nach dem Verhältnis der Kalendertage zu den Gesamtarbeitstagen ermittelt werden; Bruchteile können auf volle Tage abgerundet werden. Es bestehen keine Bedenken, die Gesamtarbeitstage pauschal mit 20 Arbeitstagen anzusetzen, so dass für Zwecke der Umrechnung des Arbeitslohns der voraussichtlich tatsächliche Arbeitstag mit dem Faktor 1,5 angesetzt werden kann (30 Kalendertage / 20 Gesamtarbeitstage). Der pauschale Ansatz der Gesamtarbeitstage verringert sich verhältnismäßig, wenn der Arbeitnehmer typischerweise an weniger als 5 Arbeitstagen in der Kalenderwoche tätig ist (Teilzeitarbeit).

16b Alternativ kann der Arbeitgeber auch die Anwesenheitstage des Arbeitnehmers im Inland (Arbeitstage und Nichtarbeitstage) als Steuertage berücksichtigen. In diesem Fall hat der Arbeitnehmer die Anwesenheitstage im Inland glaubhaft zu machen.

8. Überprüfung der im Kalenderjahr durchgeführten Lohnabrechnungen

17 Der Arbeitgeber hat den innerhalb eines Kalenderjahres durchgeführten Lohnsteuerabzug am Ende des Kalenderjahres oder bei Beendigung des Dienstverhältnisses zu überprüfen und bei Abweichungen zu korrigieren. Ab diesem Zeitpunkt ist der Arbeitgeber in der Lage, die tatsächlichen In- und Auslandstage im Beschäftigungszeitraum des Kalenderjahres zu

ermitteln, die bei der Überprüfung der Lohnabrechnungen anzusetzen sind. Ein Wahlrecht wie unter Pkt. 2. Buchstaben a bis d (Rn. 5 bis 9) dargestellt, besteht bei der (abschließenden) Überprüfung nicht. Es ist stets die Anzahl der tatsächlichen Arbeitstage im In- und Ausland zu berücksichtigen. Dies gilt sowohl für die Aufteilung des verbleibenden Arbeitslohns als auch für die Ermittlung der Lohnsteuer nach der sog. Tigestabelle bei Anwendung der Ermittlungsmethode nach Rn. 16a (siehe R 39b.5 Absatz 2 Satz 3 und 4 LStR und H 39b.5 [Teilweise steuerpflichtiger Arbeitslohn im Inland] LStH). In Fällen der Ermittlung der sog. Steuertage nach Rn. 16b wären außerdem die Anwesenheitstage des Arbeitnehmers im Inland zu berücksichtigen.

- 18-19 Dabei ist die Korrektur des bisherigen Lohnsteuerabzugs bei unbeschränkt sowie bei beschränkt Steuerpflichtigen für den jeweiligen Kalendermonat vorzunehmen. Dies gilt unabhängig davon, ob das Dienstverhältnis das ganze Kalenderjahr oder nur einen Teil des Kalenderjahres bestanden hat. Soweit der Lohnsteuerabzug Abgeltungswirkung nach § 50 Absatz 2 Satz 1 EStG hat, wie bei beschränkt Steuerpflichtigen, hat die Korrektur besondere Bedeutung. Die Regelungen des § 41c EStG und R 41c.1 LStR sind anzuwenden. Auch bei einer Korrektur des bisherigen Lohnsteuerabzugs hat die Ermittlung der Lohnsteuer nach der sog. Tigestabelle für sämtliche Kalendermonate des Kalenderjahres bzw. des Beschäftigungszeitraums zu erfolgen (siehe R 39b.5 Absatz 2 Satz 3 und 4 LStR und H 39b.5 [Teilweise steuerpflichtiger Arbeitslohn im Inland] LStH).
- 20 Der Arbeitgeber hat die zu viel erhobene Lohnsteuer an den Arbeitnehmer zu erstatten. Noch nicht erhobene Lohnsteuer hat der Arbeitgeber nachträglich einzubehalten. Soweit der Arbeitgeber auf Grund einer Änderung des Lohnsteuerabzugs nach Ablauf des Kalenderjahres nachträglich Lohnsteuer erstattet oder einbehält, handelt es sich um Lohnsteuer des abgelaufenen Kalenderjahres, die zusammen mit der übrigen einbehaltenen Lohnsteuer des abgelaufenen Kalenderjahres in einer Summe in der Lohnsteuerbescheinigung zu übermitteln oder anzugeben ist. Die nachträglich erstattete bzw. einbehaltene Lohnsteuer ist für den Anmeldezeitraum, gegebenenfalls getrennt nach den Kalenderjahren in denen der Arbeitslohn bezogen wird oder als bezogen gilt, anzugeben und abzuführen, in dem sie erstattet oder einbehalten wurde (§ 41a Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 EStG).

9. Zusammenfassendes Beispiel einer ganzjährigen Beschäftigung mit Abrechnung nach den voraussichtlichen tatsächlichen Arbeitstagen im Kalenderjahr und Überprüfung (vgl. Rn. 5)

21 Sachverhalt

Der in Deutschland wohnende Arbeitnehmer B arbeitet im Kalenderjahr 01 i. d. R. an 5 Tagen pro Woche und erhält einen Arbeitslohn von monatlich 5.000 €. Darüber hinaus erhält er im

Juli 01 eine Erfolgsprämie (sonstiger Bezug) für das laufende Kalenderjahr von 10.000 € und im Dezember 01 ein Weihnachtsgeld (sonstiger Bezug) von 8.000 €. Arbeitsvertraglich stehen ihm 30 Urlaubstage zu. Es ist geplant, dass B im Kalenderjahr 01 insgesamt an 60 Tagen im Ausland tätig werden soll.

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

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

Der Arbeitgeber ermittelt den Aufteilungsmaßstab für die einzelnen Kalendermonate nach den voraussichtlichen tatsächlichen Arbeitstagen im gesamten Beschäftigungszeitraum innerhalb eines Kalenderjahres (vgl. Rn. 5).

Zusammenfassung für das Kalenderjahr 01

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

Berechnung

Ermittlung des Aufteilungsmaßstabs

Prognosezeitpunkt	Mögliche Arbeitstage p.a.	Voraussichtliche Urlaubstage p.a.	Tatsächlich angefallene Krankheitstage p.a.	Verbleibende tatsächliche Arbeitstage p.a.	Anteil Ausland (steuerfrei)	Anteil Inland (steuerpflichtig)

ab Januar	254	30	0	224	60/224	164/224
ab Oktober (Krankheit und Erhöhung der Auslandstage)	254	30	10	214	80/214	134/214
ab Dezember (Übertrag Urlaub nach 02)	254	25	10	219	80/219	139/219

Ermittlung des steuerfreien und des steuerpflichtigen Arbeitslohns (während des laufenden Kalenderjahres)

Monat	Bruttoarbeitslohn in €	Steuerfreier Anteil	Steuerfreier Bruttoarbeitslohn in €	Steuerpflichtiger Anteil	Steuerpflichtiger Bruttoarbeitslohn in €
Januar	5.000,00	60/224	1.339,29	164/224	3.660,71
Februar	5.000,00	60/224	1.339,29	164/224	3.660,71
März	5.000,00	60/224	1.339,29	164/224	3.660,71
April	5.000,00	60/224	1.339,29	164/224	3.660,71
Mai	5.000,00	60/224	1.339,29	164/224	3.660,71
Juni	5.000,00	60/224	1.339,29	164/224	3.660,71
Juli lfd. Arbeitslohn	5.000,00	60/224	1.339,29	164/224	3.660,71
Juli sonst. Bezug	10.000,00	60/224	2.678,57	164/224	7.321,43
August	5.000,00	60/224	1.339,29	164/224	3.660,71
September	5.000,00	60/224	1.339,29	164/224	3.660,71
Oktober	5.000,00	80/214	1.869,16	134/214	3.130,84
November	5.000,00	80/214	1.869,16	134/214	3.130,84
Dezember lfd. Arbeitslohn	5.000,00	80/219	1.826,48	139/219	3.173,52
Dezember sonst. Bezug	8.000,00	80/219	2.922,37	139/219	5.077,63

Infolge des anhand der Prognose für das Kalenderjahr 01 ermittelten Aufteilungsmaßstabs wird in jedem Kalendermonat sowohl steuerfreier als auch steuerpflichtiger Arbeitslohn

bezogen. Folglich ist die Lohnsteuer in jedem Kalendermonat nach der sog. Tagestabelle zu ermitteln (siehe R 39b.5 Absatz 2 Satz 3 und 4 LStR und H 39b.5 (Teilweise steuerpflichtiger Arbeitslohn im Inland) LStH).

Für die Umrechnung des im Kalendermonat bezogenen steuerpflichtigen Arbeitslohns zur tageweisen Lohnsteuerberechnung ist das nach der Prognose für die ganzjährige Beschäftigung ermittelte Verhältnis der Arbeitstage in Deutschland zu den Gesamtarbeitstagen zugrunde zu legen.

Für den einzelnen Monat ergeben sich - am Beispiel des Monats Januar 01 - folgende Ermittlungsschritte:

30 Kalendertage x $164/224 = 21,96$ Tage, abgerundet auf 21 Tage

Für einen Betrag von 174,32 € ($3.660,71 \text{ €} / 21$ Tage) ist die Tageslohnsteuer zu ermitteln und diese mit 21 zu vervielfachen.

Am Ende des Kalenderjahres errechnet sich für das gesamte Kalenderjahr 01 folgender Anteil an steuerfreiem bzw. steuerpflichtigen Arbeitslohn, der nicht direkt zuordenbar ist:

Anteil steuerfrei: 80/219
Anteil steuerpflichtig: 139/219

Mit diesem Aufteilungsmaßstab ist für jeden Kalendermonat eine Überprüfung, und gegebenenfalls eine Berichtigung der bisherigen Lohnabrechnungen vorzunehmen. Dieser vorgenannte Aufteilungsmaßstab gilt auch für den im Juli 01 und Dezember 01 zugeflossenen sonstigen Bezug. Eine Korrektur nach den Berechnungsgrundsätzen des § 42b EStG ist nicht zulässig.

Ermittlung des steuerfreien und des steuerpflichtigen Arbeitslohns (am Ende des Kalenderjahres)

Monat	Bruttoarbeitslohn in €	Steuerfreier Anteil	Steuerfreier Bruttoarbeitslohn in € (bisheriger Wert)	Steuerpflichtiger Anteil	Steuerpflichtiger Bruttoarbeitslohn in € (bisheriger Wert)
Januar	5.000,00	80/219	1.826,48 (1.339,29)	139/219	3.173,52 (3.660,71)

Februar	5.000,00	80/219	1.826,48 (1.339,29)	139/219	3.173,52 (3.660,71)
März	5.000,00	80/219	1.826,48 (1.339,29)	139/219	3.173,52 (3.660,71)
April	5.000,00	80/219	1.826,48 (1.339,29)	139/219	3.173,52 (3.660,71)
Mai	5.000,00	80/219	1.826,48 (1.339,29)	139/219	3.173,52 (3.660,71)
Juni	5.000,00	80/219	1.826,48 (1.339,29)	139/219	3.173,52 (3.660,71)
Juli lfd. Arbeitslohn	5.000,00	80/219	1.826,48 (1.339,29)	139/219	3.173,52 (3.660,71)
Juli sonst. Bezug	10.000,00	80/219	3.652,97 (2.678,57)	139/219	6.347,03 (7.321,43)
August	5.000,00	80/219	1.826,48 (1.339,29)	139/219	3.173,52 (3.660,71)
September	5.000,00	80/219	1.826,48 (1.339,29)	139/219	3.173,52 (3.660,71)
Oktober	5.000,00	80/219	1.826,48 (1.869,16)	139/219	3.173,52 (3.130,84)
November	5.000,00	80/219	1.826,48 (1.869,16)	139/219	3.173,52 (3.130,84)
Dezember lfd. Arbeitslohn	5.000,00	80/219	1.826,48 (1.826,48)	139/219	3.173,52 (3.173,52)
Dezember sonst. Bezug	8.000,00	80/219	2.922,37 (2.922,37)	139/219	5.077,63 (5.077,63)

Da für den Monat Dezember 01 bereits der zutreffende Aufteilungsmaßstab angesetzt wird, führt die Überprüfung hier zu keiner Änderung. Für die Monate Januar 01 bis November 01 sind die Lohnabrechnungen hingegen zu korrigieren.

Am Beispiel des Monats Januar 01 ergibt sich folgende korrigierte Ermittlung:

30 Kalendertage x 139/219 = 19,04 Tage, abgerundet auf 19 Tage

Für einen Betrag von 167,03 € (3.173,52 € / 19 Tage) ist die Tageslohnsteuer zu ermitteln und diese mit 19 zu vervielfachen.

Aufgrund der Differenz zum bisherigen Lohnsteuerabzug ist die Lohnabrechnung für den Monat Januar 01 zu korrigieren.

10. Beispiel für eine nicht ganzjährige Beschäftigung

22 Sachverhalt

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

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

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

Zusammenfassung für den Beschäftigungszeitraum 01

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

10.1 Variante 1: Aufteilung nach den voraussichtlichen tatsächlichen Arbeitstagen des jeweiligen Kalendermonats

23 Ermittlung des Aufteilungsmaßstabs und Abrechnung nach den voraussichtlichen tatsächlichen Arbeitstagen des jeweiligen Kalendermonats:

Der Arbeitgeber ermittelt den Aufteilungsmaßstab für die einzelnen Kalendermonate nach den voraussichtlichen tatsächlichen Arbeitstagen des einzelnen Kalendermonats.

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

Ermittlung des steuerfreien und des steuerpflichtigen Arbeitslohns (während des Beschäftigungsverhältnisses):

Prognosezeitraum	Mögliche tatsächliche Arbeitstage im Monat	Voraussichtliche tatsächliche Arbeitstage im Monat (Nenner für Ausland und Inland)	Voraussichtliche tatsächliche Arbeitstage Ausland im Monat (Zähler für Ausland)	Verbleibende voraussichtliche tatsächliche Arbeitstage Inland im Monat (Zähler für Inland)	Bruttoarbeitslohn Anteil Ausland (steuerfrei) in €	Bruttoarbeitslohn Anteil Inland (steuerpflichtig) in €
Januar (nur Inland)	20	20	0	20	0	5.000
Februar (nur Ausland)	20	20	20	0	5.000	0

März (nur Ausland)	20	20	20	0	5.000	0
April	20	10	10	0	5.000	0
Mai	20	20	0	20	0	5.000
Juni	20	20	0	20	0	5.000
Juli lfd. Arbeitslohn	20	20	0	20	0	5.000
Juli sonst. Bezug (deshalb hier Prognose für den gesamten Beschäftigungs- zeitraum)	200	175	50	125	2.000 x 50/175 = 571,43	2.000 x 125/175 = 1.428,57
August	20	20	0	20	0	5.000
September (1 Arbeitstag im Inland)	20	1	0	1	0	5.000
Oktober (4 Arbeitstage im Ausland)	20	5	4	1	4.000	1.000

Für die Monate Januar 01, Mai 01, Juni 01, August 01 und September 01 ist die Lohnsteuer nach der sog. Monatstabelle zu berechnen, da an jedem Tag des Kalendermonats Arbeitslohn bezogen wird, der dem inländischen Lohnsteuerabzug unterliegt.

Für die Monate Februar 01, März 01 und April 01 ist keine Lohnsteuer einzubehalten, da an keinem Tag des Kalendermonats steuerpflichtiger Arbeitslohn bezogen wird.

Für die Monate Juli 01 und Oktober 01 ist die Lohnsteuer nach der sog. Tagestabelle zu ermitteln, da zusätzlich zum steuerpflichtigen Arbeitslohn auch Arbeitslohn bezogen wird, der nicht dem inländischen Lohnsteuerabzug unterliegt.

Am Ende des Beschäftigungszeitraums errechnet sich für den Beschäftigungszeitraum vom 1. Januar 01 bis 31. Oktober 01 folgender Anteil an steuerfreiem bzw. steuerpflichtigem Arbeitslohn, der nicht direkt zuordenbar ist:

Anteil steuerfrei:

54/156

Mit diesem Aufteilungsmaßstab ist für jeden Kalendermonat von Januar 01 bis Oktober 01 eine Überprüfung und ggf. eine Berichtigung der bisherigen Lohnabrechnungen vorzunehmen. Dieser vorgenannte Aufteilungsmaßstab gilt auch für den im Juli 01 zugeflossenen sonstigen Bezug.

Die Differenz beim steuerpflichtigen Arbeitslohn beruht auf den Änderungen der Verhältnisse während des Beschäftigungszeitraums, da der Arbeitgeber zunächst die voraussichtlichen tatsächlichen Arbeitstage des einzelnen Kalendermonats angesetzt hat. Da die Überprüfung nach den Verhältnissen des Beschäftigungszeitraums vom 1. Januar 01 bis zum 31. Oktober 01 abweichende Werte ergab, sind die einzelnen Lohnabrechnungen noch vor Übermittlung der Lohnsteuerbescheinigung durch den Arbeitgeber zu berichtigen (§ 41c Absatz 1 EStG). Eine Korrektur nach den Berechnungsgrundsätzen des § 42b EStG ist nicht zulässig.

Ermittlung des steuerfreien und des steuerpflichtigen Arbeitslohns (nach Beendigung des Beschäftigungszeitraums):

Monat	Arbeitslohn in €	Steuerfreier Anteil	Steuerfreier Arbeitslohn in € (bisheriger Wert)	Steuerpflichtiger Anteil	Steuerpflichtiger Arbeitslohn in € (bisheriger Wert)
Januar	5.000,00	54/156	1.730,77 (0)	102/156	3.269,23 (5.000)
Februar	5.000,00	54/156	1.730,77 (5.000)	102/156	3.269,23 (0)
März	5.000,00	54/156	1.730,77 (5.000)	102/156	3.269,23 (0)
April	5.000,00	54/156	1.730,77 (5.000)	102/156	3.269,23 (0)
Mai	5.000,00	54/156	1.730,77 (0)	102/156	3.269,23 (5.000)
Juni	5.000,00	54/156	1.730,77 (0)	102/156	3.269,23 (5.000)
Juli lfd. Arbeitslohn + sonstiger Bezug	7.000,00	54/156	2.423,08 (0 + 571,43)	102/156	4.576,92 (5.000 + 1.428,57)
August	5.000,00	54/156	1.730,77 (0)	102/156	3.269,23 (5.000)

September	5.000,00	54/156	1.730,77 (0)	102/156	3.269,23 (5.000)
Oktober	5.000,00	54/156	1.730,77 (4.000)	102/156	3.269,23 (1.000)

Für die Monate Januar 01 bis Oktober 01 sind die Lohnabrechnungen zu korrigieren.

Am Beispiel des Monats Januar 01 ergibt sich folgende korrigierte Ermittlung:

30 Kalendertage x 102/156 = 19,62 Tage, abgerundet auf 19 Tage

Für einen Betrag von 172,06 € (3.269,23 € / 19 Tage) ist die Tageslohnsteuer zu ermitteln und diese mit 19 zu vervielfachen. Aufgrund der Differenz zum bisherigen Lohnsteuerabzug ist die Lohnabrechnung für den Monat Januar 01 zu korrigieren.

10.2 Variante 2: Aufteilung nach den voraussichtlichen tatsächlichen Arbeitstagen des gesamten Beschäftigungszeitraums innerhalb eines Kalenderjahres

24 Ermittlung des Aufteilungsmaßstabs und Abrechnung nach den voraussichtlichen tatsächlichen Arbeitstagen des Beschäftigungszeitraums im Kalenderjahr (während des Beschäftigungsverhältnisses)

Der Arbeitgeber ermittelt den Aufteilungsmaßstab für die einzelnen Kalendermonate nach den voraussichtlichen tatsächlichen Arbeitstagen im gesamten Beschäftigungszeitraum. Für den steuerpflichtigen Arbeitslohn ist die Lohnsteuer in jedem Kalendermonat nach der sog. Tagestabelle zu ermitteln.

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

Ermittlung des steuerfreien und des steuerpflichtigen Arbeitslohns

Monat	Arbeitslohn in €	Steuerfreier Anteil	Steuerfreier Arbeitslohn in €	Steuerpflichtiger Anteil	Steuerpflichtiger Arbeitslohn in €
-------	------------------	---------------------	-------------------------------	--------------------------	------------------------------------

Januar	5.000,00	50/175	1.428,57	125/175	3.571,43
Februar	5.000,00	50/175	1.428,57	125/175	3.571,43
März	5.000,00	50/175	1.428,57	125/175	3.571,43
April	5.000,00	50/175	1.428,57	125/175	3.571,43
Mai	5.000,00	50/175	1.428,57	125/175	3.571,43
Juni	5.000,00	50/175	1.428,57	125/175	3.571,43
Juli lfd. Arbeitslohn	5.000,00	50/175	1.428,57	125/175	3.571,43
Juli sonst. Bezug	2.000,00	50/175	571,43	125/175	1.428,57
August	5.000,00	50/175	1.428,57	125/175	3.571,43
September	5.000,00	50/156	1.602,56	106/156	3.397,44
Oktober	5.000,00	54/156	1.730,77	102/156	3.269,23

Am Ende des Beschäftigungszeitraums errechnet sich für den Beschäftigungszeitraum vom 1. Januar 01 bis 31. Oktober 01 folgender Anteil an steuerfreiem bzw. steuerpflichtigem Arbeitslohn, der nicht direkt zuordenbar ist:

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

Mit diesem Aufteilungsmaßstab ist für jeden Kalendermonat von Januar 01 bis Oktober 01 eine Überprüfung und ggf. eine Berichtigung der bisherigen Lohnabrechnung vorzunehmen. Weil für den Kalendermonat Oktober 01 bereits der zutreffende Aufteilungsmaßstab angesetzt wird, führt die Überprüfung zu keiner Änderung.

Die Differenz beim steuerpflichtigen Arbeitslohn beruht auf den Änderungen der Verhältnisse während des Beschäftigungszeitraums. Da die Überprüfung nach den Verhältnissen des Beschäftigungszeitraums vom 1. Januar 01 bis zum 31. Oktober 01 abweichende Werte ergab, sind die einzelnen Lohnabrechnungen - ohne Oktober 01 - noch vor Übermittlung der Lohnsteuerbescheinigung durch den Arbeitgeber zu berichtigen (§ 41c Absatz 1 EStG). Eine Korrektur nach den Berechnungsgrundsätzen des § 42b EStG ist nicht zulässig.

Ermittlung des steuerfreien und des steuerpflichtigen Arbeitslohns (nach Beendigung des Beschäftigungszeitraums):

Monat	Arbeitslohn in €	Steuerfreier Anteil	Steuerfreier Arbeitslohn in €	Steuerpflichtiger Anteil	Steuerpflichtiger Arbeitslohn in € (bisheriger Wert)
Januar	5.000,00	54/156	1.730,77 (1.428,57)	102/156	3.269,23 (3.571,43)
Februar	5.000,00	54/156	1.730,77 (1.428,57)	102/156	3.269,23 (3.571,43)
März	5.000,00	54/156	1.730,77 (1.428,57)	102/156	3.269,23 (3.571,43)
April	5.000,00	54/156	1.730,77 (1.428,57)	102/156	3.269,23 (3.571,43)
Mai	5.000,00	54/156	1.730,77 (1.428,57)	102/156	3.269,23 (3.571,43)
Juni	5.000,00	54/156	1.730,77 (1.428,57)	102/156	3.269,23 (3.571,43)
Juli lfd. Arbeitslohn + sonstiger Bezug	7.000,00	54/156	2.423,08 (1.428,57 + 571,43))	102/156	4.576,92 (3.571,43 + 1.428,57)
August	5.000,00	54/156	1.730,77 (1.428,57)	102/156	3.269,23 (3.571,43)
September	5.000,00	54/156	1.730,77 (1.602,56)	102/156	3.269,23 (3.397,44)
Oktober	5.000,00	54/156	1.730,77 (1.730,77)	102/156	3.269,23 (3.269,23)

Für die Monate Januar 01 bis September 01 sind die Lohnabrechnungen zu korrigieren.

Am Beispiel des Monats Januar 01 ergibt sich folgende korrigierte Ermittlung:

30 Kalendertage x 102/156 = 19,62 Tage, abgerundet auf 19 Tage

Für einen Betrag von 172,06 € (3.269,23 € / 19 Tage) ist die Tageslohnsteuer zu ermitteln und diese mit 19 zu vervielfachen. Aufgrund der Differenz zum bisherigen Lohnsteuerabzug ist die Lohnabrechnung für den Monat Januar 01 zu korrigieren.

II. Steuerliche Behandlung von Arbeitnehmereinkünften bei Auslandstätigkeiten (Auslandstätigkeitserlass)

- 25-26 Die vorgenannten Grundsätze zur Aufteilung des Arbeitslohns sind auch bei der steuerlichen Behandlung von Arbeitnehmereinkünften bei Auslandstätigkeiten nach dem Auslandstätigkeitserlass vom 10. Juni 2022 (BStBl I S. 997) anzuwenden.

III. Anwendung der Regelungen des § 50d Absatz 8 und Absatz 9 EStG sowie der Rückfallklauseln nach DBA

- 27 Bei Lohneinkünften, die nach einem DBA in einem ausländischen Staat besteuert werden können, wird die unter Progressionsvorbehalt (§ 32b Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 EStG) erfolgende Freistellung von der deutschen Steuer eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nur gewährt, wenn die Voraussetzungen hierfür nach § 50d Absatz 8 und Absatz 9 EStG gegeben sind. Der Steuerpflichtige muss für die Freistellung regelmäßig nachweisen, dass sämtliche seiner ausländischen Einkünfte und Einkunftsteile im ausländischen Staat besteuert wurden und er die ausländischen Steuern entrichtet hat oder dass der Staat, dem nach dem Abkommen das Besteuerungsrecht zusteht, auf dieses Besteuerungsrecht verzichtet hat. § 50d Absatz 8 EStG ist im Lohnsteuerabzugsverfahren grundsätzlich nicht anzuwenden. Auch die sich aus der Anwendung des § 50d Absatz 9 EStG ergebenden Änderungen der Bemessungsgrundlage müssen aus Vereinfachungsgründen nicht im Rahmen des Lohnsteuerabzugsverfahrens geprüft und durchgeführt werden. Gleiches gilt für die Anwendung der im jeweiligen DBA enthaltenen Rückfallklauseln (siehe Rn. 418 ff. des BMF-Schreibens vom 12. Dezember 2023, a. a. O.).

IV. Zahlung des Arbeitslohns in ausländischer Währung

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

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht. Es steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen unter der Rubrik -

Im Auftrag

UAL IV C

Entwurf